

TÜRKİYE'DE ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI'NIN UYGULANABİLİRLİĞİNİ ETKİLEYEN FAKTÖRLERİN MESLEK MENSUPLARINCA DEĞERLENDİRİLMESİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA

Fikret ÇANKAYA¹
Oğuzhan HATİPOĞLU²

ÖZ

Gelişmiş ekonomiler olarak ifade edilen ülkelerde ortaya çıkmış ve oluşturulmuş olan Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS/UFRS), muhasebe ve finans dünyası için devrim niteliğindeki bir gelişme olarak görülmekte ve başta Avrupa Birliği (AB) ülkeleri olmak üzere, gelişmiş ve gelişmekte olan pek çok ülkede belirli düzeylerde de olsa uygulamaya girmiş durumdadır. UMS/UFRS setinin kapsam ve nitelik olarak gelişmiş ülkelerin ihtiyaçlarına ve koşullarına uygun olduğu söylenebilir. Ancak az gelişmiş veya gelişmekte olan ülkelere uygulanmasında sorunlar yaşanacağı gerçektir. Dolayısıyla UMS/UFRS setinin gelişmekte olan bir ülke olan Türkiye'de uygulanabilirliğine ilişkin düşüncelerin veya beklentilerin neler olduğunun belirlenmesi önem kazanmaktadır. Özellikle uygulayıcı durumundaki muhasebecilerin düşünceleri ve karşılaştığı sıkıntılarının tespit edilmesinin uygulama başarısına olumlu katkılar yapacağı söylenebilir.

Bu çalışmada öncelikle ulusal ve uluslararası literatürde yapılmış olan çalışmalar incelenerek UMS/UFRS'lerin benimsenmesi ve uygulanmasını etkileyen faktörler belirlenmiştir. Bu faktörler çalışmada kullanmak üzere 4 temel faktöre (ekonomik ve hukuki çevre, standartlar, kültür ve eğitim) indirgenmiştir. Oluşturulan anket formu ile Türkiye'deki muhasebe meslek mensupları üzerinde bir anket çalışması gerçekleştirilmiştir. Çalışmada yapılan analizlerle Türkiye'deki muhasebe meslek mensuplarının UMS/UFRS'lerin uygulanabilirliğine ilişkin düşünceleri veya beklentileri ortaya konulmuştur. Sonuçlar yorumlanmış ve değerlendirmeler yapılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe Standartları, UMS, UFRS

JEL Sınıflandırması: M41

AN INVESTIGATION OF THE EVALUATION OF THE ACCOUNTING PROFESSION TOWARDS THE APPLICABILITY OF IAS/IFRS IN TURKEY

ABSTRACT

It has been commonly acknowledged that the development of the IFRS is a revolutionary progress in financial and accounting world. The existence of the IFRS first took place in the developed countries. Today, the IFRS is used in each country of both developed and developing world at a certain extent. However, taken the needs and conditions of the developed countries and the IFRS's content into consideration it is argued that it is more suitable for the developed countries. By the same token, it seems that there will be some difficulties and problems with regard to its applicability in either developing countries or less developed countries. As a developing country in Turkey, investigating the perspectives or thoughts on the applicability of the IFRS is becoming an important issue. Specifically, determining the thoughts and difficulties the accounting profession carry forth the applications of the IFRS will make a great contribution to the achievement of the IFRS applicability.

In this study, firstly, the factors, which affect the adoption and the applicability of the IFRS were determined by making a literature review. Then, those factors were gathering into four groups such as

¹ Doç.Dr., KTÜ, İİBF, İşletme Bölümü, cankayaf@yahoo.com

² KTÜ, SBE, İşletme Yüksek Lisans, hatipogluoguz@hotmail.com

economic and legal environment, Professional standards, culture and education. As a main focus of the study a survey was conducted on accounting profession to investigate the thoughts and expectations of accounting profession towards the applicability of the IFRS in Turkey. This study ended with a discussion of the findings.

Keywords: Accounting Standards, IAS, IFRS

JEL Classification: M41

1.Giriş

Dünya ekonomisindeki son gelişmeler ile beraber işletme faaliyetlerinin ulusal sınırları aşması, çokuluslu şirketlerin faaliyetlerini genişletmesi, sermaye piyasalarındaki gelişmeler, yeni finansal enstrümanların ortaya çıkması, işletmelerin finansal tablolarını daha şeffaf, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir ve güvenilir sunması zorunluluğunu ortaya çıkarmıştır.

2005 yılından itibaren Avrupa Birliği topluluğunda halka açık şirketler, bankalar ve sigorta şirketlerinin finansal tablolarını Uluslararası Muhasebe Standartları/Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na (UMS/UFRS) göre düzenlemeleri zorunluluğunun getirilmesi sonrasında, Türkiye de topluluğa aday ülke olarak UMS/UFRS'yi benimseme ve uygulama yönünde adımlar atmıştır. Bu çerçevede, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) kurulmuş ve strateji olarak UMS/UFRS setine tam uyumu benimsemiş, ilgili çeviriler yapılarak Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Bu gelişmeler doğrultusunda ülkemizde 2006 yılından itibaren banka ve sigorta şirketleri ile halka açık şirketler UMS/UFRS ile tam uyumlu Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarını "TMS / TFRS" uygulamaktadırlar. SPK mevzuatına tabi halka açık şirketler yasal defterlerini Maliye Bakanlığı'nca 1992'de yayımlanan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine göre tutmaktadırlar. Ancak defter kayıtlarından çıkardıkları vergisel nitelikli finansal tablolarını haricen TMS/TFRS'ye dönüştürürler. Banka ve Sigorta Şirketleri, Borsada İşlem Gören Şirketler dışında kalan tüm işletmeler "Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve ekindeki Tek Düzen Hesap Planı"na uymak zorundadırlar.

Bu bağlamda diğer bir güncel gelişme ise, ülkemizde Türk Ticaret Kanunu Tasarısı'nın hazırlanması ve tasarıda, muhasebe ile ilgili konularda TMSK tarafından yayımlanacak muhasebe standartlarına yollama yapılmakla, standartlara yasal bir nitelik kazandırılmasıdır. 1 Temmuz 2012 tarihi itibarıyla yürürlüğe girecek olan 1535 maddelik Türk Ticaret Kanunu Tasarısı 12 Ocak 2011 tarihli TBMM Genel Kurulunda kabul edilerek yasalaşmıştır. TMS/TFRS kapsamı dışında kalan, kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunmayan işletmeler için Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu "IASB" tarafından "Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler için Uluslararası Finansal Raporlama Standardı" (IFRS for SMEs) yayımlanmıştır. Bu standard, tam set UMS/UFRS'lerin basitleştirilmiş bir şeklidir ve tek bir standart içinde 35 bölümden oluşmaktadır. Fiilen mevzuatımıza TMS/TFRS olarak girmiş bulunan UMS/UFRS'lerle aynı sistematığı haiz olması,

IFRS for SMEs'in TMSK tarafından benimsenmesinde önemli rol oynamıştır. IFRS for SMEs bire bir Türkçeye çevrilmiş olup, KOBİ TFRS adı altında yayımlanmıştır. KOBİ TFRS uygulamasına 01.01.2013 tarihinden itibaren geçilecektir. Vergi mevzuatına göre işletme defteri tutan ve basit usule tabi olan esnaf ise, bilanço esasında defter tutmadıklarından KOBİ TFRS kapsamında değildir.

Bütün bu gelişmelerin, belirli alanlarda fiilen uygulanmaya başlanan uluslararası finansal raporlama standartlarının uzun vadede ülkemiz genelinde de başarıyla uygulanabileceğinin olumlu göstergeleri olduğu söylenebilir.

2. Kavramsal Çerçeve

2.1 UMS/IFRS'nin Uygulanabilirliğine İlişkin Sorunlar

Ülkelerin muhasebe uygulamalarında kendi yerel düzenlemeleri mevcuttur. Gelişen dünya ekonomisi ve sermaye piyasaları dünya genelinde tek bir muhasebe standardı uygulanmasını zorunlu hale getirmiştir. Dolayısıyla UMS/IFRS, başta Avrupa Birliği (AB) ülkeleri olmak üzere, gelişmiş ve gelişmekte olan pek çok ülkede belirli düzeylerde de olsa uygulamaya girmiş durumdadır. Sosyal bir yapı olarak muhasebenin de içinden doğduğu toplumların ihtiyaçlarına uygun olması ve o koşulların özelliklerini yansıtması kaçınılmaz bir durumdur. Dolayısıyla, UMS/IFRS setinin kapsam ve nitelik olarak gelişmiş ülkelerin ihtiyaçlarına ve koşullarına uygun olduğu söylenebilir.

Finansal bilginin kullanıma hazır hale getirilmesinde en önemli görev ise muhasebe meslek mensuplarına düşmektedir. Söz konusu süreçte, gelişmekte olan bir ülke olarak Türkiye'nin ekonomik gelişimini sağlamasında önemli bir unsur olan muhasebenin dünya ile bütünleşmesinde önemli bir ön gerekliliği olarak UMS/IFRS'nin uygulanabilirliğine yönelik ülkemiz muhasebe meslek mensuplarının beklentileri üzerine etki edebilecek faktör veya faktörlerin neler olabileceğinin bir anket çalışması ile belirlenmesi, standartların uzun vadede ülkemizde doğru ve tutarlı bir temelde uygulanması sürecine, muhasebeye yön veren kurum ve unsurlar olmak üzere süreçte yer alan tüm taraflara faydalar sağlayacaktır.

2.1.1 Literatür Araştırması

UMS/IFRS'nin önem ve uygulamalarının giderek artmasıyla beraber, standartların benimsenmesi, uygunluğu/ilgililiği, fiili benimsenme ve uygulama süreç ve sonuçları, bu süreçlere etki eden faktörlere yönelik hem ulusal hem de uluslararası literatürde pek çok akademik çalışma yapılmıştır. Sözkonusu çalışmalar; birden fazla ülkede yapılan çalışmalar, tek bir ülkede yapılan çalışmalar ve ülkemizde yapılan çalışmalar olarak sırasıyla belirtilmiştir.

Birden fazla ülkede yapılan araştırmalardan birinde Zeghal-Mhedhbi (2006), gelişmekte olan 32 ülkede UMS/IFRS'lerin benimsenme veya benimsenmeme kararını etkileyen faktörleri belirleyebilmek amacıyla; ekonomik büyüme, eğitim düzeyi, ekonomik dışa açıklık düzeyi, belirli bir ülke grubuna kültürel aitlik ve

sermaye piyasalarının varlığı faktörlerini ele almıştır. Buna göre; okur-yazarlık oranı daha yüksek olan, sermaye piyasasına sahip, kültürel anlamda Anglo-Sakson kültüre veya yakın kültüre sahip olan ülkelerin UMS/UFRS'leri benimsemeleri daha yüksek olasılıkta olduğu tespit edilmiştir (Zeghal ve Mhedhbi, 2006; 376-384).

Bir diğer çalışmayı Deloitte Touche Tomatsu, Ernst & Young, Grant Thormon, KPMG 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).

AB'ye üye ülkelerin UMS/UFRS yönündeki yakınsama süreçlerinde karşılaşılabilecek engellere yönelik yapılan anket araştırmaya göre; UMS/UFRS'lerin karmaşık yapısı ve bunların uygulanmasında karşılaşılan zorluklar, birçok ülkenin muhasebe sistemlerinin vergi eğilimli yapısı, belirli standartların (UFRS 1 gibi) uygulanmasına yönelik ulusal düzenleyici kuruluşların yetersiz rehberlikte bulunması, bazı ülkelerdeki sermaye piyasalarının yeterince gelişmemiş olmasıdır (Larson ve Street, 2004; 89). Avrupa Birliği şirketleri üzerinde gerçekleştirilen bir diğer çalışmada Jermakowicz-Tomaszewski (2006), UMS/UFRS'nı uygulamada karşılaşılan zorluklar; UMS/UFRS'lerin yapısının karmaşıklığı, 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 olarak tespit etmiştir (Jermakowicz ve Tomaszewski, 2006; 170-189).

Sadece tek bir ülkede yapılan çalışmalardan birinde Warsame (2006), UMS/UFRS benimseme sürecinde muhasebe sistemini etkileyen faktörleri teorik olarak ortaya koymuş 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).

Fiji'de yapılan çalışmada Chand (2005), bir ülkenin UMS/UFRS'nı benimseme veya bunlara uyum sürecinin başarıyla sonuçlanmasında etkili olan ve

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) incelemiştir (CHAND, 2005; 209-222). Kazakistan'da yapılan çalışmada UMS/UFRS'lerin uygunluğu/ilgililiği şu dört temelde kavramsal olarak incelenmiştir; 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 uygunluğu/ilgililiği ekonominin gelişmesi ile daha da artacaktır (Tyrall vd., 2007; 82-110).

Rusya'da ise Preobragenskaya-Mcgee (2004) UMS/UFRS'lere geçişte Rusya'nın yaşadığı problemleri incelemiştir. Sözkonusu çalışmaya göre; pek çok işletme ve muhasebecinin UMS/UFRS'ye uygun hazırlanmış finansal bilgiye ihtiyaç hissetmemesi, UMS/UFRS'ye uygun hazırlanmış finansal bilgiye talebin olmaması, yasal değişikliklerin gerekliliği, yürütücü kurumlar arası uyumsuzluk, standartlarda yeralan değerlendirme ölçütlerinin uygulanmasının zorluğu, standartlara ve uygulanmasına ilişkin bilgi eksikliği veya yetersizliği, standartların uygulanmasına yönelik rehberlikte yaşanan eksiklikler problem olarak tespit edilmiştir. (Preobragenskaya ve Mcgee, 2004; 42-45). Rusya'da Romir Monitoring adlı araştırma kurumunun Rus muhasebeci ve işletmeler üzerine yaptığı anket sonuçlarına göre; UMS/UFRS'lerin uygulanması sürecinde yaşanan problemler; mevcut Rus muhasebe standartları ile ilgili uyumsuzluklar (yazılış tarzı, dil ve terimler), yasal düzenlemelerin UMS/UFRS'leri desteklememesi, eğitim kurslarının yokluğudur (ROMIR, 2004; 77-83). Aynı kurum 2007 yılında muhasebeci, denetçi, bilgi kullanıcıları, eğitici ve öğrenciler üzerine yaptığı diğer bir anket sonuçlarına göre UMS/UFRS'lerin uygulanmasının önündeki engeller; uygulanmayı zorunlu kılan yasal düzenlemelerin olmaması, eğitim materyallerinin eksikliği, insan kaynaklarına ilişkin eksikliklerin olması olarak ifade edilmiştir (ROMIR, 2007; 4-6).

Poria (2009)'a göre; UMS/UFRS'lerin Hindistan'da benimsenme ve uygulanma sürecinde karşılaşılan en önemli sorunlar; standartlara ilişkin eğitim sorunu, bilgi kullanıcılarının sözkonusu uluslararası uygulamaların etkisine yönelik farkındalık eksikliği, mevcut birçok yasal düzenlemelerde değişikliklerin yapılmasının gerekmesi, standartlarda yeralan makul değer ile ölçümlemeye ilişkin birtakım zorluklar ve çekinceler, işletme planları ve raporlama sistemleri üzerinde önemli değişiklikler meydana gelmesidir (Poria, 2009; 3-4).

Mir-Rahaman (2004) yaptıkları çalışmada; UMS/UFRS'lerin Bangladeş'te benimsenmesi sürecini incelemiştir. Çalışmada Bangladeş Muhasebe Standartları Kurulu üyeleri, Dünya Bankası personeli, muhasebeciler, finansal bilgi kullanıcıları, değişik sektörlerden üst düzey muhasebeciler, meslek örgütleri temsilcileri, akademisyenlerden oluşan önemli birçok kişi, kurum ve tarafın UMS/UFRS'lerin benimsenmesi sürecine ilişkin görüşlerini belirlemek üzere gerçekleştirilen görüşmeler ve diğer arşiv verileri kullanılmıştır. Buna göre çalışmada görüşülen

kişiler genel olarak; standartların benimsenmesi sürecinde yer alan ilgi grupları arasındaki çekişme, karışıklık ve iletişim problemlerinden kaynaklanan genel bir uyumsuzluğun varlığını, standartların Bangladeş'in sosyo-ekonomik gelişmişlik düzeyine veya muhasebe ihtiyaçlarına uygun olmadığını, bu standartların uluslararası kuruluşlar (Dünya Bankası, Uluslararası Para Fonu) tarafından zorla dayatıldığına ilişkin endişeler taşıdıklarını, uluslararası muhasebe standartlarının gelişmekte olan tüm ülkelere uygun tek (one-size-fit-all) bir çözüm olmadığını, standartların Bangladeş'e uygun şekilde uyarlanması/değiştirilmesi için gerekli finansal kapasitenin eksikliğini ifade etmişlerdir (Mir ve Rahaman, 2004; 816-836).

Birleşik Arap Emirliği'nde yapılan çalışmada Irvine-Lucas (2006); UMS/UFRS'lerin benimsenme ve uygulanma sürecinde, mevcut yasal altyapı ve hesap verebilirlik kültüründen (şeffaflık ve yolsuzluk) doğan bazı zorluklarla karşılaştığını ifade etmiştir. Bu zorluklar, standartların Birleşik Arap Emirlikleri'nde ve benzer gelişmekte olan ülkelerde doğru ve tutarlı uygulanması sürecini tehdit etmektedir (Irvine ve Lucas, 2006; 1-23). Tayvan muhasebe standartlarının UMS'ye yakınsamasını engelleyen unsurlar; yasal sistem, işletme çıkarları, finansal piyasalar, ulusal muhasebe standartlarını belirleyici yapı, kültür, vergileme sistemi, muhasebe mesleğinin rolü, yatırımcı ve bilgi kullanıcılarının çıkarları, uluslararası ilişkilerden kaynaklanan politik veya ekonomik faktörler şeklinde belirlenmiştir (Ong, 2005; 16).

Ülkemizde UMS/UFRS'lerin benimsenmesi ve uygulanması üzerine yapılan birçok tez ve makale çalışmalarından bazıları aşağıda kısaca özetlenmiştir.

Ağca (2003) çalışmasında; ülkemizin bazı özellikleri ile (belirli bir muhasebe altyapısına ve yeterli nitelikli elemana, özel sektör ağırlıklı bir ekonomiye sahip olması) birçok gelişmekte olan ülkeye nazaran UMS tarzı bir muhasebe sistemine daha hazır görüldüğünü ifade etmiştir. Çalışmada; sermaye piyasalarında denetimle yetkili denetim şirketlerine uygulanan anket çalışması ile Uluslararası Muhasebe Standartları'nın fiiliyatta Türk muhasebe bilgi kullanıcıları tarafından ne derecede kabul gördüğü tespit edilmeye çalışılmıştır. Anket çalışması sonuçlarına göre; ankete katılan meslek erbabının genelinin Uluslararası Muhasebe Standartlarını Türk muhasebe sistem ve uygulamalarına nazaran daha yeterli ve geçerli buldukları ve Türkiye'de uygulanabileceğine inandıkları ortaya çıkmıştır (Ağca, 2003; 176-77-78). Bekçi (2007) yaptığı çalışmada Batı Akdeniz Bölgesinde faaliyette bulunan muhasebe meslek mensuplarının Türkiye Muhasebe Standartları hakkındaki görüşlerini belirlemeye çalışmıştır. 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 (Bekçi, 2007; 27-40). Özdemir (2007) yaptığı tez çalışmasında; 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 düşüncesinde oldukları tespit edilmiştir (Özdemir, 2007; 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 ise; insan kaynakları ve bilişim sorunları, standartların içeriğinden ve yasal alt yapıdan kaynaklanan, işletmelerin iç yapılarından ve denetim mekanizmasından kaynaklanan sorunlar olarak üç başlıkta toplanmıştır. Katılımcılara yöneltilen, standartların işletmelerde uygulanmasındaki en önemli engel sorusuna, %48,3'ünün eğitim düzeyi olarak yanıtlaması düşündürücüdür (Evcı, 2008; 157-165). Gönen ve Uğurluel (2007)'e göre ülkemizde finansal raporlama standartlarına geçiş sürecinde karşılaşılan bazı zorluklar şunlardır; 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 gerekliliğidir (Gönen ve Uğurluel, 2007; 6). Güvemli(2008) çalışmasında, muhasebe standartlarının uluslararası entegrasyonunun gelişimini etkileyen faktörleri teknik sorunlar, kavramsal sorunlar, politik, kültürel, ekonomik ve hukuki sorunlar' gruplandırarak açıklamıştır. Akdoğan(2007)'e göre Türkiye Muhasebe standartları (TMS) uygulamaları sürecinde ülkemizde karşılaşılan sorunların en başında; standartların anlaşılması zor, teknik ve karmaşık bilgilerle donatılmış olması ve farklı uygulama seçeneklerini bünyesinde içermesi, standartların uygulanmasını bilen eğitilmiş personele ihtiyaç duyulmasıdır (Akdoğan, 2007; 113).

Tek ve Dalkılıç (2009)'a göre; uluslararası nitelikte standartlarda doğal olarak her sorun ve duruma yanıt veremeyen bazı eksikliklerin, boşlukların, anlaşılması güç açıklama ve ayrıntıların, seçim gerektiren seçeneklerin ve yöntemlerin yer aldığı, mesleki yargıyı; yorumu, inisiyatifi ve alan dışı bilgiyi zorunlu kılan kararlarla sonuca/çözüme ulaşmanın söz konusu olabildiği görülmektedir. Çalışmada UFRS/UMS ve TFRS/TMS uygulamalarında geniş kapsamlı mesleki yargı kullanım gereksinimi uluslararası bir muhasebe sorunu olarak ifade edilmiştir. Bu sürecin ülkeler arasında farklılıkların oluşmasına da yol açabileceği ve bu durumda uluslararası standartların asıl amacı olan "uygulama birliği" sonucunun zarar görebileceği ileri sürülmüştür(Tek ve Dalkılıç, 2008; 2-20).

3. Kuramsal Çerçeve

UMS/UFRS'lerin benimsenmesi ve uygulanması sürecini etkileyen birçok faktör bulunmaktadır. Yukarıda ifade edilen bu faktörlere ek olarak anket çalışmamızın kuramsal dayanağını oluşturan diğer çalışmalar aşağıda özetlenmiştir.

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından hazırlanan rapora göre UMS/UFRS'nin benimsenmesi ve uygulanması sürecine etki eden etkenler;

standartların ülke içerisinde benimsenmesi konusunda karar vericilerin özendirme veya tersi yaklaşımları, standartların uygulanmasına ilişkin yasal bir takım güçlükler, standartların kabul edilmesi ve uygulanmasında kültürel farklılıktan dolayı ortaya çıkan güçlükler, küçük ve orta ölçekli işletmelerin ve muhasebe firmalarının standartları uygulamalarıyla ilgili karşılaştıkları sorunlar, standartların karmaşıklığı ve yapısından kaynaklanan anlaşılabilirlik sorunu, standartların ulusal dillere çevirisi konusundaki zorluklar ve bu çeviri sürecine ayrılacak kaynaklara ilişkin sorunlar, ülkedeki muhasebe eğitimi alan öğrencilerin ve mevcut muhasebe meslek mensuplarının uluslararası standartlar konusunda eğitilmesine ilişkin sorunlar olarak sıralanmıştır (Wong, 2004; 1-29).

Birleşmiş Milletler Ticaret ve Kalkınma Konferansı (United Nations Conference on Trade and Development- UNCTAD)'nın yayınladığı "Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın Fiili Uygulaması: Öğrenilen Dersler" isimli çalışmada ise; birçok ülkenin UMS/UFRS uygulama ve benimseme süreçleri incelenip karşılaşılan zorluklar; kurumsal sorunlar, zorunlu yürütme/uygulamaya ilişkin sorunlar ve teknik sorunlar olarak gruplandırılmıştır (UN, 2008; 3). Kurumsal zorluklar; ülkede muhasebeye ilişkin yasal düzenlemelerin güncelleştirilmesi gerekliliği, bu süreçte düzenleyici kurumların görev ve sorumluluklarının açık olarak tanımlanmaması nedeniyle oluşan uyumsuzluklar ve sözkonusu uyumsuzlukların standartların uygulanmasında verimsizliğe ve anlaşmazlıklara neden olmasıdır (UN, 2008; 3).

Zorunlu yürütmeye ilişkin sorunlar(Enforcement Issues) ise şöyledir; bilindiği gibi UMS/UFRS'lerin uygulanmasında önemli unsurlardan biri de standartların uygulamaya konmasıdır. UMS/UFRS'lerin yürürlüğe konulması sorumluluğu, ülke içinde farklı kurumların ve unsurların elindedir. Standartların doğru ve tutarlı şekilde uygulanması için gerekli denetim ve yürütme faaliyetlerinin etkin şekilde yapılması bu kurumların sorumluluğundadır (UN, 2008; 5-6).

Teknik Sorunlar; UMS/UFRS'lerin fiilen uygulanması için; muhasebeciler, denetçiler, bilgi kullanıcıları ve düzenleyici otoritelerin yeterli teknik kapasiteye sahip olması gerekmektedir. Bunun yanında; UMS/UFRS'lerin fiilen uygulanması sürecinde karşılaşılan zorluklardan biri de; UMS/UFRS'lere ve Uluslararası Denetim Standartlarının uygulanmasında teknik anlamda yeterli olan muhasebeci ve denetçi sayısının yetersiz oluşudur. Bu noktaya ilişkin diğer bir teknik bir sorun ise; uygun maliyette UMS/UFRS eğitimci ve eğitim materyallerinin sınırlı olması veya ulusal dillerde eğitim materyallerinin bulunmamasıdır (UN, 2008; 7-8). Diğer bir teknik sorun ise; Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından mevcut standartlar üzerinde gerçekleştirilen hızlı boyut ve sıklıktaki değişikliklere ve yeni yayınlanan standartlara fiilen uyum sağlamada ulusal veya bölgesel düzeyde (çevirilerin yapılması, yasal düzenlemelerin gerçekleştirilmesi, bu değişikliklerin teknik olarak meslek mensuplarınca anlaşılması ve tüm bu süreçte karşılaşılan sorunlar) sorunlar yaşanmasıdır (UN, 2008; 9). UMS/UFRS'lerdeki makul değer ile değerlendirme gerekliliği diğer önemli bir teknik sorun olarak ifade edilmiştir. Özellikle

sermaye piyasalarının yeterli likiditeye sahip olmadığı ve ticari işlem hacminin düşük olduğu ülkelerde UMS/UFRS değerlendirme amaçlarına uygun güvenilir makul değer belirlenmesi/elde edilmesi zorlaşmaktadır (UN, 2008; 3-5-7).

Literatür incelemesi çerçevesinde UMS/UFRS'lerin benimsenmesi ve uygulanması sürecini etkileyen faktörlerin ifade edildiği Zeghal ve Mhedbhi(2006), Warsame(2006), Chand(2005), Tyrall vd.(2007), Mir ve Rahaman(2005), Larson ve Street(2004), Preobragenskaya ve Mcgee(2004), Street(2003), Irvine ve Lucas(2006), Ong(2005), Jermakowichz ve Tomaszewski(2006), Poria(2009), UN(2008), Wong(2004), Romir(2004), Romir(2007), Evci(2008) ve Güvenli(2008)'nin çalışmalarda yer alan faktörler, birbirine yakınlıkları dikkate alınarak Ekonomik ve Hukuki Çevre, Eğitim, Kültür ve Standartlar olarak dört gruba indirgenebilir. Bu çerçevede sözkonusu faktörlerin ülkemiz için de geçerli olup olmadığı çalışmanın ana konusunu oluşturmaktadır. Bu amaçla ülkemizde faaliyet gösteren SM, SMMM ve Yeminli Mali Müşavirlere anket uygulanmış ve yukarıdaki sonuçlarla paralellik ifade edip etmediği tespit edilmeye çalışılmıştır. Yukarıda ifade edilen ve çeşitli araştırmacılar tarafından UMS/UFRS'lerin benimsenme ve uygulanması süreçlerine etki ettiği düşünülen faktörler sözkonusu faktör grupları altında, yıllar ve araştırmacılar itibari ile EK 1'de gösterilmiştir.

4. Araştırma Metodolojisi

4.1 Araştırmanın Amacı

Bu araştırmanın amacı; UMS/UFRS'lerin ülkemiz koşullarında uygulanabilirliğine ilişkin muhasebe meslek mensuplarının beklentilerinin neler olduğu, bu beklentileri meslek mensuplarına ait demografik faktörler ve UMS/UFRS'lerin uygulanabilirliğine etki edebilecek faktörlerden hangilerinin etkilediğinin tespit edilmesidir.

4.2 Model ve Hipotezler

Literatür incelemesi sonucu sözkonusu çalışmalarda ifade edilen UMS/UFRS'lerin benimsenmesi ve uygulanması sürecini etkileyen birçok faktör, birbirine yakınlıkları dikkate alınarak; ekonomik ve hukuki çevre, eğitim, kültür ve standartlar faktörü şeklinde gruplandırılmıştır. Dolayısıyla çalışmada kullanılan modelde dikkate alınan ve uygulanabilirlik beklentilerini etkileyebilecek sözkonusu bu dört (4) temel faktör(değişken); Standartlar faktörü, Eğitim Faktörü, Kültür Faktörü, Ekonomik ve Hukuki Çevre Faktörü'dür.

Standartlar Faktörü; UMS/UFRS'lerin ülkemizde TMSK tarafından yapılan çevirilerin tutarlı ve anlaşılır olmasını, UMS/UFRS'lerde ayrıntılı değerlendirme ölçütlerinin kullanılmasının uygulanabilirliği güçleştirmesini, UMS/UFRS'ler üzerinde yapılan değişikliklerin ve ilgili standart yorumlarının muhasebe meslek mensuplarınca sürekli takip ediliyor olmasını, UMS/UFRS ilke ve uygulamalarının zor, karmaşık ve uygulanması güç olarak tanımlanmasını ifade etmektedir.

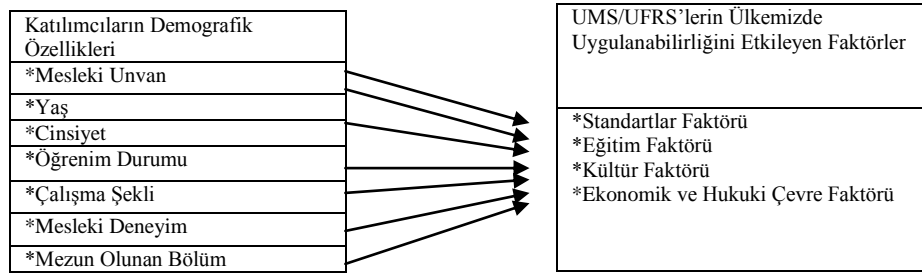
Eğitim Faktörü; ülkemizde UMS/UFRS'nin teknik altyapısını anlayıp yorumlayacak eğitimci/eğitmen meslek mensubu sayısının yeterliliğini, muhasebe meslek mensuplarının UMS/UFRS konusunda kişisel teorik bilgi düzeylerini yeterli bulmalarını, muhasebe meslek mensuplarının UMS/UFRS ile ilgili eğitimlere ve seminerlere sürekli olarak katılmalarını ve UMS/UFRS'lere ilişkin örneklendirici-bilgilendirici kitap, bildiri v.b. yayınların sayısının yeterliliğini ifade etmektedir.

Kültür Faktörü; muhasebe meslek mensuplarının UMS/UFRS ile birlikte alışlagelmiş uygulamaların değiştirilmesi ve yeni uygulamaların getirilmesini olumsuz karşılamasını, UMS/UFRS'lerin ulusal standartlarımızın gelişimi üzerindeki etkinin ve yetkinin kaybedilmesine neden olabilmesini, UMS/UFRS uygulamalarında birden fazla muhasebe politikası önerilmesine rağmen muhasebe politikalarının bir kere belirlendikten sonra değiştirilmemesini, UMS/UFRS'lerde yer alan cari değer ile değerlendirme esasları, tarihi maliyete göre daha az yararlı olmasını ifade etmektedir.

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

Yukarıda belirlenen bu faktörlerin (değişkenler), sözkonusu standartların ülkemizde uygulanabilirlik beklentileri üzerine etkisinin ne olduğu belirlenmeye çalışılmış ve Şekil:1'deki demografik özelliklerin UMS/UFRS'nin uygulanabilirliğinde etkisi olan faktörlere etkisi belirlenmiştir.

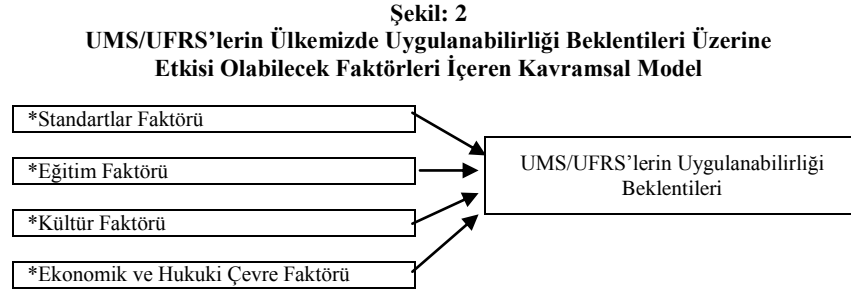
Şekil: 1
UMS/UFRS'lerin Ülkemizde Uygulanabilirliği Beklentilerini Etkileyebilecek Değişkenler Üzerine Demografik Özelliklerinin Etkisini İçeren Kavramsal Model



Şekil 1'deki kavramsal modelden hareketle aşağıdaki 7 hipotez geliştirilmiştir;

- H1:** Muhasebe meslek mensuplarının ünvanları açısından UMS/UFRS'lerin uygulanabilirliğini etkileyen faktörlerde istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık vardır.
- H2:** Muhasebe meslek mensuplarının yaşları açısından UMS/UFRS'lerin uygulanabilirliğini etkileyen faktörlerde istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık vardır.
- H3:** Muhasebe meslek mensuplarının cinsiyetleri açısından UMS/UFRS'lerin uygulanabilirliğini etkileyen faktörlerde istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık vardır.
- H4:** Muhasebe meslek mensuplarının öğrenim durumları açısından UMS/UFRS'lerin uygulanabilirliğini etkileyen faktörlerde istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık vardır.
- H5:** Muhasebe meslek mensuplarının çalışma şekilleri açısından UMS/UFRS'lerin uygulanabilirliğini etkileyen faktörlerde istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık vardır.
- H6:** Muhasebe meslek mensuplarının mesleki deneyimleri açısından UMS/UFRS'lerin uygulanabilirliğini etkileyen faktörlerde istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık vardır.
- H7:** Muhasebe meslek mensuplarının mezun oldukları bölümler açısından UMS/UFRS'lerin uygulanabilirliğini etkileyen faktörlerde istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık vardır.

Aşağıda yer alan Şekil 2'de ise UMS/UFRS'lerin ülkemizde uygulanabilirliği beklentileri üzerine etkisi olabilecek faktörleri (değişkenler) içeren kavramsal model geliştirilmiştir.



Şekil 2'den hareketle UMS/UFRS'lerin uygulanabilirliği etkileyen faktörlerin muhasebecilerin uygulanabilirlik beklentileri üzerine etkileri ortaya koyabilmek için aşağıdaki hipotezler kurulmuştur.

- H8:** UMS/UFRS'lerin uygulanabilirliğini etkileyen faktörlerin muhasebecilerin mevcut iş yükü ve sorumlulukları üzerine istatistiksel olarak anlamlı bir etkisi vardır.
- H9:** UMS/UFRS'lerin uygulanabilirliğini etkileyen faktörlerin muhasebe mesleğinin gelişiminde istatistiksel olarak anlamlı bir etkisi vardır.
- H10:** UMS/UFRS'lerin uygulanabilirliğini etkileyen faktörlerin muhasebecilerin başarılı bir uygulayıcı olmaları üzerine istatistiksel olarak anlamlı bir etkisi vardır.

H11: UMS/UFRS'lerin uygulanabilirliğini etkileyen faktörlerin finansal tabloların gerçek durumu yansıtırma konusu üzerine istatistiksel olarak anlamlı bir etkisi vardır.

H12: UMS/UFRS'lerin uygulanabilirliğini etkileyen faktörlerin muhasebe mesleğine verilen önemin üzerine istatistiksel olarak anlamlı bir etkisi vardır.

H13: UMS/UFRS'lerin uygulanabilirliğini etkileyen faktörlerin şeffaflık ve güvenilirlik üzerinde istatistiksel olarak anlamlı bir etkisi vardır.

4.3 Araştırmanın Kapsamı ve Kısıtları

Anket çalışmasının gerçekleştirildiği iller ve muhasebe meslek mensubu sayısı şöyledir; Trabzon(129), Erzurum(5), Kars(4), Kırıkkale(3), Mardin(3), Muğla(3), Çanakkale(2), Sakarya(1), Yozgat(3), Malatya(5), Bursa(7), Balıkesir(5), Antalya(4), İzmir(18), Kayseri(10), Ankara(38), Gaziantep(22), Artvin(3), Ordu(7), Kırşehir(5), Nevşehir(1), Kocaeli(3), Mersin(2), Tekirdağ(1), Van(1), Yalova(1), Edirne(2), İstanbul 49), Erzincan(2), Gümüşhane(7), Rize(7), Aydın(5), Giresun(17), Samsun(17), Çorum(10), Çankırı(4)'dır. Her çalışmada olduğu gibi araştırmanın bazı kısıtları bulunmaktadır. UMS/UFRS'lerin ülkemizde uygulanabilirliği beklentisini etkileyen sayısız faktör olduğu bir gerçektir. Bütün bu faktörleri tespit edilmesi, bunlara ilişkin bilgilerin toplanması ve analize dahil edilmesinin zaman ve maliyeti çalışmanın kısıtlarını oluşturmaktadır.

Bilindiği gibi ülkemizde halen TÜRMOB'a kayıtlı (28.904 SM, 45585 SMMM, 3855 YMM) yaklaşık 80.000 muhasebe meslek ünvanı taşıyan meslek mensubu bulunmaktadır (<http://www.turmob.org.tr/TurmobWeb/turkce/index.aspx>) (Erişim Tarihi: 06.06.2010). Öte yandan, ana kütle temsil edecek örneklem büyüklüğünü belirlemek için; hedef kitledeki birey sayısı bilindiği için $n = N \frac{t^2 pq}{d^2 (N-1) + t^2 pq}$ formülünden yararlanılmıştır (Cengiz ve Özden, 2003;8).

Formülde;

N: Hedef kitledeki birey sayısı

n: Örneklem alınacak birey sayısı

p: İncelenen olayın görülme sıklığı (gerçekleşme olasılığı)

q: İncelenen olayın görülmemiş sıklığı (gerçekleşmeme olasılığı)

t: Belirli bir anlamlılık düzeyinde, t tablosuna göre bulunan teorik değer

d: Olayın görülme sıklığına göre kabul edilen \pm örneklem hatasıdır.

Verilerimizi tekrar yazarak formüle uyguladığımızda;

$$n = (80.000)(1.96)^2(0.50*0.50)/(0.05)^2(80.000-1)+(1.96)^2(0.50*0.50) = 382 \text{ olacaktır.}$$

Bu çerçevede zaman ve maliyet kısıtlaması da dikkate alınarak gerçekleştirilen anket çalışmasında toplamda 406'ya ulaşan anket sayısının yeterli olduğu kabul edilmiştir.

4.4 Araştırmanın Yöntemi

Bu araştırmada veri toplama tekniği olarak anket yöntemi kullanılmıştır. Dolayısıyla çalışmada veriler meslek mensuplarına uygulanan anketlerden elde edilmiştir. Araştırmada kullanılan soru formu iki bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde ankete katılan meslek mensuplarının demografik özelliklerini belirlemeye yönelik sorulara yer verilmiş, ikinci bölümde ise belirlenen faktörler/değişkenleri ve muhasebe meslek mensuplarının UMS/UFRS'lerin uygulanabilirliği beklentilerini ifade eden ve 5'li Likert ölçeğinde tanımlanan önerme cümleleri yer almaktadır. Anket formunda; uygulanabilirlik beklentileri için altı, buna etki edebilecek diğer dört temel faktör (sözkonusu standartlar faktörü; eğitim faktörü, kültür faktörü, ekonomik ve hukuki çevre faktörü)'ne ilişkin dört'er olmak üzere toplam 22 adet önerme cümlesi yer almaktadır. Ankette 5'li Likert ölçeği (5: Kesinlikle Katılıyorum, 1: Kesinlikle Katılmıyorum) kullanılmış ve cevaplayıcılardan sorulan her bir ifadeye ne derecede katılıp/katılmadıklarını belirtmeleri istenmiştir.

Araştırma Faktör Analizi ile Lojistik Regresyon Analizi kullanılarak iki aşamada gerçekleştirilmiştir. Araştırma verilerinin analizinde SPSS 13 istatistiksel paket programı kullanılmıştır. Çalışmanın birinci aşamasında UMS/UFRS'nin uygulanabilirliğini etkileyen değişkenler, Faktör Analizine tabi tutulmuştur. İkinci aşamada ise muhasebecilerin UMS/UFRS'nin uygulanabilirlik beklentileri üzerine UMS/UFRS'nin uygulanabilirliğini etkileyen faktörlerin etkisi, Lojistik Regresyon Analizi yardımıyla ortaya konmuştur.

Çalışmada öncelikle UMS/UFRS'lerin uygulanabilirliğini etkileyen faktörlerin belirlenmesi amacıyla Açıklayıcı Faktör Analizi (AFA) uygulandıktan sonra sözkonusu faktörlerin UMS/UFRS'lerin uygulanabilirlik beklentileri üzerine etkisinin belirlenmesi için Lojistik Regresyon Analizi uygulanmıştır. Ölçekte yer alan değişkenlerin güvenilirlikleri (Cronbach Alfa) testi ile test edilmiştir. Yukarıda ifade edilen söz konusu özelliklerinden ötürü çalışmada UMS/UFRS'lerin ülkemizde uygulanabilirliği beklentilerini etkileyen faktörler ile uygulanabilirlik beklentileri arasındaki neden-sonuç ilişkisi, Lojistik Regresyon Analizi aracılığıyla ortaya konmaktadır. Çalışmada bağımlı değişkeni standartların uygulanabilirliği beklentileri ve bağımsız değişkenleri de uygulanabilirliği etkileyen faktörlerin skorları olan 6 denklem oluşturulmaktadır. Yukarıda belirtilen çalışmanın 6 hipotezi (H8, H9, H10, H11, H12, H13), oluşturulan bu 6 denklemle test edilmektedir.

4.5 Araştırma Bulguları ve Analizi

Yukarıda değinildiği gibi araştırma ile ilgili bulguların analizi 2 aşamada gerçekleştirilmiştir. Sözkonusu her aşama aşağıda ayrı başlıklar altında incelenmektedir.

4.5.1 Faktör Analizi

Açıklayıcı Faktör Analizi (AFA), değişkenler arasındaki ilişkiyi analiz etmek için kullanılır. Bu analiz, orijinal veri setindeki gerekli bilgileri kaybetmeden çok sayıdaki değişkeni daha az sayıdaki bağımsız değişkene indirgemeyi sağlamaktadır (Ustasüleyman, 2008; 167). Açıklayıcı faktör analizinde veri setinin yeterliği Kaiser–Mayer–Olkin (KMO) örneklem yeterliliği testi ile belirlenmektedir. Söz konusu teste göre örnek yeterliliğinin kabul edilmesi için 0,5 'den büyük olması gerekir (Turk vd., 2008; 934).

Literatür incelemesi çerçevesinde çalışmada analiz yapılırken dikkate alınan faktörler, birbirine yakınlıkları dikkate alınarak dört gruba indirgenmiş olan; ekonomik ve hukuki çevre, eğitim, kültür ve standartlar faktörüdür. Çalışmada gerçekleştirilen Açıklayıcı Faktör Analizi(AFA)'nin sonuçları aşağıda Tablo 2'de gösterilmiştir. Buna göre çalışmada Kaiser–Mayer–Olkin (KMO) değeri 0,644 olarak bulunduğundan çalışmanın faktör analizine uygun olduğu görülmektedir. Bu aşamadan sonra, temel bileşenler analizi ve Varimax dikey döndürme tekniği kullanılarak faktörlerin indirgenmesi sağlanmıştır. Faktör yükleri 0,50'nin üzerinde olan faktörler seçilmiştir (Chan, 2008; 190).

Tablo 2: Açıklayıcı Faktör Analizi Sonuçları

Değişkenler	Ekonomik ve Hukuki Çevre Faktörü	Standartlar Faktörü	Kültür Faktörü	Eğitim Faktörü
ST2		,674		
ST3		,728		
ST4		,882		
ST5		,838		
E2				,720
E5				,743
E6				,763
E8				,666
K1			,781	
K2			,736	
K5			,788	
K8			,784	
EC1	,821			
EC2	,850			
HC1	,847			
HC3	,789			
Değişken Sayısı				
Özdeğer	2,846	2,528	2,441	2,198
Açıklanan Varyans (%)	17,790	15,800	15,256	13,739
Kümülatif Açıklanan Varyans	17,790	33,590	48,847	62,586
Cronbach Alfa Katsayıları	0,713	0,780	0,717	0,714
Ölçeğin toplam Cronbach Alfası	0,670			
Bartlett's Ki-kare	3440,288; sd:120; p=0,000			

Daha sonra analize dahil edilen değişkenlere Cronbach Alfa güvenilirlik testi yapılarak alfa katsayısının 0,60'ın üzerinde olup olmadığı araştırılmıştır. Tablo 2'de faktörlerin alfa katsayılarına bakıldığında tüm faktörlerin 0,60'dan yüksek olduğu görülmektedir. Bulunan alfa katsayılarına göre modelin güvenilir olduğuna karar verilmiştir. Nitekim literatür bu sonucu desteklemektedir (Gao vd., 2009; 2, Büyüköztürk, 2006; 126).

Tablo 2'de görüldüğü gibi Ekonomik ve Hukuki faktörün toplam varyansı açıklama düzeyi % 17,79, Standartlar faktörün toplam varyansı açıklama düzeyi % 15,80, kültür faktörün toplam varyansı açıklama düzeyi % 15,256, eğitim faktörün toplam varyansı açıklama düzeyi % 13,739'dur. Faktör analizi sonucunda oluşturulan dört faktörün UMS/UFRS'nin uygulanabilirliğine etki eden değişkenlerin % 62,586 oranında açıklayabildiği tespit edilmiştir. Muhasebecilerin UMS/UFRS'lerin uygulanmasına yönelik düşüncelerini etkileyen dört faktör ortaya çıkmıştır. Bu faktörler; standartlar faktörü, eğitim faktörü, kültür faktörü, ekonomik ve hukuki çevre faktörüdür. Çalışmada, gerçekleştirilen Faktör Analizi sonucu ülkemiz muhasebe meslek mensuplarının UMS/UFRS'lerin uygulanmasına yönelik düşüncelerini etkilediği belirlenen bu dört faktörün daha önce literatür incelemesinde ifade edilen çok sayıda faktörün gruplandırılması sonucu belirlenen dört temel faktörle aynı olduğunu veya benzer faktörleri ifade ettiğini söylemek yanlış olmaz.

4.5.2 Demografik Değişkenler Açısından UMS/UFRS'lerin Uygulanabilirliği Faktörlerinin Farklılık Analizleri

Çalışmada, demografik değişkenler açısından UMS/UFRS'lerin uygulanabilirliği faktörlerinin farklılık analizlerinde; mesleki unvan, yaş, öğrenim durumu, mesleki deneyim ve mezun olunan bölüm açısından tek yönlü varyans analizi (one-way ANOVA), cinsiyet ve çalışma şekli açısından t-testi'nden yararlanılmıştır. Demografik değişkenler açısından UMS/UFRS'lerin uygulanabilirliği faktörlerinin farklılık analizleri sonuçları ve yorumları aşağıdadır.

Tablo 3: Mesleki Unvan Açısından Tek Yönlü Varyans Analizi Sonuçları

Faktörler	Kareler Toplamı	Sd	Ortalama Kare	F	Hipotez 1
Eko.ve Hukuki Çevre Faktörü	0,283	2	0,141	0,141	Red
Standartlar Faktörü	3,194	2	1,597	1,602	Red
Kültür Faktörü	6,112	2	3,056	3,088**	Kabul
Eğitim Faktörü	3,982	2	1,991	2,001	Red

*0.10, **0,05 ve ***0.01 anlamlılık düzeylerini göstermektedir.

Mesleki Unvan açısından: Aşağıdaki Tablo 3'den mesleki unvan açısından UMS/UFRS'lerin uygulanabilirliğini etkileyen faktörlerden sadece kültür faktöründe istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmuştur. Böylece, Hipotez 1 sadece

kültür faktörü açısından kabul edilmekte, diğer faktörler yönünden ise red edilmektedir.

Kültür faktöründeki bu farklılığın hangi mesleki gruplar arasında olduğunu belirlemek amacıyla çoklu karşılaştırma testi yapılmıştır. Çoklu karşılaştırma analizi sonucunda kültür faktöründeki farklılığın kaynağının SM ile SMMM'lerden kaynaklandığı elde edilmiştir (Ortalamalararası fark=0,247, p=0,037). Kültür faktörüne ilişkin bu durum; SM ünvanı taşıyan muhasebe meslek mensuplarının kültür faktörüne yönelik sorulara, SMMM ünvanı taşıyanlara nispeten daha fazla katıldıklarını göstermektedir. Bu sonuçlar; sözkonusu standartların uzun vadede ülkemizde benimsenmesi ve uygulanabilirliği sürecinde SM ünvanı taşıyan meslek mensuplarının kültür faktöründe SMMM ünvanı taşıyanlara kıyasla daha farklı ve olumsuz bir kültürel eğilime sahip olabilecekleri, bu durumda sözkonusu benimseme ve uygulama süreçlerini olumsuz yönde etkileyebileceği şeklinde değerlendirilebilir. Bunun yanında, kültür faktöründeki bu farklılığın temel nedeninin SM ünvanı taşıyan meslek mensuplarının sözkonusu sürece ve standartlara ilişkin bilgi düzeylerinin yetersiz olması nedeniyle önyargılı bir kültürel yaklaşıma sahip olabilecekleri ifade edilebilir.

Yaş açısından; aşağıdaki Tablo 4'den meslek mensuplarının yaşları açısından UMS/UFRS'nin uygulanabilirliğini etkileyen faktörlerinden hiçbiri ile istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmamıştır. Böylece Hipotez 2, tüm faktörler açısından red edilmektedir.

Tablo 4: Yaş Açısından Tek Yönlü Varyans Analizi Sonuçları

Faktörler	Kareler Toplamı	Sd	Ortalama Kare	F	Hipotez 2
Eko. ve Hukuki Çevre Faktörü	1,526	4	0,382	0,379	Red
Standartlar Faktörü	0,343	4	0,086	0,085	Red
Kültür Faktörü	1,978	4	0,495	0,492	Red
Eğitim Faktörü	1,918	4	0,479	0,477	Red

*0.10, **0,05 ve ***0.01 anlamlılık düzeylerini göstermektedir.

İlk bakışta yaşı yüksek olan muhasebecilerin daha tecrübeli olduğu varsayımına dayanarak bir farklılık olacağı düşünülebilir. Ancak UMS/UFRS'lerin ülkemizde benimsenme ve uygulanmasının yakın geçmişi kapsıyor olması, bu süreçte standartlara yönelik üniversite ve meslek odalarının mesleki bilgilendirme çalışmaları gerçekleşmesi, mesleki yayınlarda konuya ilişkin akademik çalışmaların yayınlanıyor olması, son yıllarda UMS/UFRS'lere birebir uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartları'na ilişkin soruların meslek sınavlarında (SMMM Staja Başlama Sınavı, SMMM ve YMM sınavları) yer almaya başlamış olması; meslek mensuplarının, sahip oldukları yaş dilimleri

açısından ilgili faktörlere ilişkin sorulara verdikleri cevaplarda anlamlı bir farklılığın ortaya çıkmasını önlediği ifade edilebilir.

Cinsiyet açısından; aşağıdaki Tablo 5’de görüleceği gibi meslek mensuplarının cinsiyetleri açısından gruplararası farklılıkların varolup-olmadığı t testi aracılığıyla analiz edilmiştir.

Tablo 5: Cinsiyet Açısından t Testi Sonuçları

Faktörler	Cinsiyet	Ortalama	T	Hipotez 3
Ekonomik ve Hukuki Çevre Faktörü	Erkek	-0,022	-0,918	Red
	Kadın	0,095		
Standartlar Faktörü	Erkek	0,003	0,166	Red
	Kadın	-0,014		
Kültür Faktörü	Erkek	-0,015	-0,667	Red
	Kadın	0,069		
Eğitim Faktörü	Erkek	-0,007	-0,293	Red
	Kadın	0,030		

*0.10, **0,05 ve ***0.01 anlamlılık düzeylerini göstermektedir.

Tablo 5’de yer alan t testi sonuçlarına göre cinsiyet açısından iki grup arasında UMS/UFRS’nin uygulanabilirliğini etkileyen faktörlerden hiçbir faktörde istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmamıştır. Böylece, Hipotez 3 tüm faktörler yönünden red edilmektedir. Cinsiyet’e göre tüm faktörler açısından farklılık ortaya çıkmaması, sözkonusu faktörler açısından bay ve bayan muhasebe meslek mensuplarının benzer görüşlere sahip olduklarını ortaya koymaktadır. Diğer yandan çalışmanın cinsiyete ilişkin bu bulgu ve sonuçlarına benzer ve destekleyici olarak Acar vd.(2009) tarafından yapılan çalışma sonuçlarında da muhasebe meslek mensuplarının UMS/UFRS’lere ilişkin farkındalık ve bakış açılarının cinsiyetten kaynaklanan bir farklılığa sahip olmadığı görülmüştür (Acar vd., 2009;16).

Tablo 6: Öğrenim Durumu Tek Yönlü Varyans Analizi Sonuçları

Faktörler	Kareler Toplamı	Sd	Ortalama Kare	F	Hipotez 4
Ekonomik ve Hukuki Çevre Faktörü	6,100	4	1,525	1,533	Red
Standartlar Faktörü	3,917	4	0,979	0,979	Red
Kültür Faktörü	3,717	4	0,929	0,929	Red
Eğitim Faktörü	13,491	4	3,373	3,45***	Kabul

*0.10, **0,05 ve ***0.01 anlamlılık düzeylerini göstermektedir.

Öğrenim Durumu açısından; aşağıdaki Tablo 6’dan da görüleceği gibi meslek mensuplarının öğrenim durumu grupları açısından UMS/UFRS’lerin uygulanabilirliğini etkileyen faktörlerden sadece eğitim faktöründe istatistiksel

olarak anlamlı bir farklılık bulunmuştur. Böylece, Hipotez 4 sadece eğitim faktörü açısından kabul edilmekte, diğer faktörler yönünden ise red edilmektedir.

Eğitim faktöründeki bu farklılığın hangi öğrenim durumuna sahip meslek mensupları arasında olduğunu belirlemek amacıyla çoklu karşılaştırma testi yapılmıştır. Çoklu karşılaştırma analizi sonucunda eğitim faktöründeki farklılığın kaynağının Lisansüstü öğrenimine sahip olan muhasebe meslek mensuplarının eğitim faktörüne ilişkin ifadelerine diğer üç öğrenim gruplarına göre daha fazla katılmalarından kaynaklandığı belirlenmiştir. Eğitim faktörü boyutundaki bu durum, lisansüstü eğitime sahip meslek mensuplarının diğer öğrenim gruplarına göre eğitim faktörüne ilişkin ifadelerine daha fazla katıldıklarını ifade etmektedir (Lisansüstü ile Lisans, Yüksekokul ve lise arasındaki ortalamalararası farklar sırasıyla 0,663, 0,878, 0,791'dir).

Eğitim faktöründeki bu farklılığın nedeninin ise; lisansüstü eğitim almış meslek mensuplarının lisansüstü eğitim sürecinde UMS/UFRS'lere ilişkin ders, akademik çalışma veya araştırmalar içerisinde bulunmuş olmaları olasılığıdır. Lisansüstü eğitim almışların diğer öğrenim durumu gruplarına kıyasla muhasebeye ilişkin yenilikleri takip etme eğilimlerinin daha yüksek düzeyde olabileceği ve mesleki yayınlarda yer alan UMS/UFRS'lere ilişkin makaleleri incelemiş olabilmeleri gibi nedenler, bu meslek mensuplarının eğitim faktörü boyutunda diğer öğrenim durumu gruplarından farklılaşması ve böylece eğitim faktörüne ilişkin ifadelerine daha olumlu katılmaları sonucunu doğurduğu ifade edilebilir.

Çalışma şekli açısından; aşağıdaki Tablo 7'de de görüleceği gibi meslek mensuplarının çalışma şekilleri açısından UMS/UFRS'lerin uygulanabilirliğini etkileyen faktörlerden sadece ekonomik ve hukuki faktöründe istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmuştur. Böylece, Hipotez 5 sadece ekonomik ve hukuki faktör açısından kabul edilmekte, diğer faktörler yönünden ise red edilmektedir.

Tablo 7: Çalışma Şekli Açısından t Testi Sonuçları

Faktörler	Çalışma Şekli	Ortalama	T	Hipotez 5
Eko. ve Hukuki Çevre Faktörü	Bağımlı	0,250	2,260**	Kabul
	Bağımsız	-0,049		
Standartlar Faktörü	Bağımlı	-0,068	-,695	Red
	Bağımsız	0,013		
Kültür Faktörü	Bağımlı	0,177	1,596	Red
	Bağımsız	-0,035		
Eğitim Faktörü	Bağımlı	-0,124	-1,117	Red
	Bağımsız	0,024		

*0.10, **0.05 ve ***0.01 anlamlılık düzeylerini göstermektedir.

Tablo 7’de yer alan çalışma şekli açısından t testi sonuçlarına göre sadece ekonomik ve hukuki faktör açısından anlamlı bir farklılık ortaya çıkmıştır. Buna göre, bağımlı olarak çalışan meslek mensuplarının bağımsızlara nazaran ekonomik ve hukuki faktöre daha fazla katıldıkları elde edilmektedir. (Bağımlı ile Bağımsız çalışanlar arasındaki ortalamalararası fark=0,300, p= 0,024). Buna göre; bağımlı çalışanlar ile bağımsız çalışanlar arasındaki bu anlamlı farklılık; standartların ülkemizin mevcut ekonomik koşullarına uygun olmaması, vergi ve Tekdüzen muhasebe uygulamaları ile uyumlu olmamaları gibi standartların uygulanabilmesinin önündeki engeller hakkında bağımlı çalışanların yeterli bilgiye sahip olmadığını göstermektedir.

Özellikle bağımsız çalışan meslek mensuplarının ekonomik ve hukuki faktörlere ilişkin sorulara daha az katılmış olmaları, UMS/UFRS’lere ilişkin bilgilendirici-örneklendirici ilgili mesleki yayınları takip ettikleri veya bilgilendirici sempozyum, kurs gibi eğitim faaliyetlerine daha fazla katıldıkları ve böylece bağımlı çalışanlara göre UMS/UFRS’lerin ülkemizin mevcut ekonomik ve hukuki koşullarına uyumu konusunda daha yeterli ve doğru bilgiye sahip oldukları ifade edilebilir.

Aşağıdaki Tablo 8’den mesleki deneyim açısından UMS/UFRS’nin uygulanabilirliğini etkileyen faktörlerden sadece ekonomik ve hukuki çevre faktörü’nde azda olsa istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmuştur. Böylece, Hipotez 6 sadece ekonomik ve hukuki çevre faktörü açısından kabul edilmekte, diğer faktörler yönünden ise red edilmektedir.

Tablo 8: Mesleki Deneyim Açısından Tek Yönlü Varyans Analizi Sonuçları

Faktörler	Kareler	Sd	Ortalama	F	Hipotez 6
Eko. ve Hukuki Çevre	7,983	4	1,996	2,016*	Kabul
Standartlar Faktörü	6,427	4	1,607	1,616	Red
Kültür Faktörü	6,491	4	1,623	1,633	Red
Eğitim Faktörü	1,757	4	0,437	0,437	Red

*0.10, **0,05 ve ***0.01 anlamlılık düzeylerini göstermektedir.

Ekonomik ve hukuki çevre faktöründeki bu farklılığın hangi mesleki deneyim düzeyine sahip meslek mensupları arasında olduğunu belirlemek amacıyla yapılan çoklu karşılaştırma analizi sonucunda sözkonusu farklılığın 4-6 yıl ile 10 yıldan fazla deneyime sahip olan gruplardan kaynaklandığı belirlenmiştir (Ortalamalararası fark=0,396, p=0,075).

Buna göre; 10 yıldan fazla deneyim grubunun; ekonomik ve hukuki faktörlere ilişkin ifadelerine daha az katıldıkları sonucu ortaya çıkmaktadır. Bunun nedeni ise; 10 yıldan fazla deneyim grubunun mevcut UMS/UFRS setinin muhasebeye ilişkin yasal düzenlemelere ve Tekdüzen muhasebe uygulamalarına etkisine ilişkin, UMS/UFRS’lerin ülkemiz ekonomik ihtiyaçlarını karşılayabilmesi durumuna yönelik mesleki bilgi ve tecrübelerinden kaynaklanabilecek daha doğru

ve yeterli bilgiye sahip olmaları gösterilebilir. Diğer bir ifadeyle; 10 yıldan fazla deneyime sahip olan meslek mensuplarının UMS/UFRS'lerin ülkemiz ekonomik ve hukuki koşullarına daha fazla vakıf olduğu sonucuna varılabilir.

Aşağıdaki Tablo 9'dan mezun olunan bölüm açısından UMS/UFRS'nin uygulanabilirliğini etkileyen faktörlerden hiçbiri ile istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmamıştır. Böylece, Hipotez 7 tüm faktörler yönünden red edilmektedir.

Tablo 9: Mezun Olunan Bölüm Açısından Tek Yönlü Varyans Analizi Sonuçları

Faktörler	Kareler Toplamı	Sd	Ortalama Kare	F	Hipotez 7
Eko. ve Huk. Çevre Faktörü	4,449	4	1,112	1,113	Red
Standartlar Faktörü	1,249	4	0,312	0,310	Red
Kültür Faktörü	4,345	4	1,086	1,087	Red
Eğitim Faktörü	2,185	4	0,546	0,544	Red

4.5.3 Lojistik Regresyon Analizi

UMS/UFRS'lerin uygulanabilirliği beklentilerini etkileyen faktörlerin sözkonusu beklentiler üzerine etkilerini ortaya koymak amacıyla kurulmuş olan Lojistik Regresyon Analiz sonuçları, aşağıda Tablo 10'da sunulmaktadır. Yukarıda da ifade edildiği gibi UMS/UFRS'lerin uygulanabilirlik beklentileri, bunlara ilişkin altı anket sorusunda ele alınmış olup bu sorular analizlerde bağımlı değişken olarak kullanılmıştır.

Böylece, altı ayrı Lojistik Regresyon modeli oluşturulmuştur. Oluşturulan modellerde bağımsız değişken olarak yukarıdaki faktör analizi sonucunda elde edilen UMS/UFRS'lerin uygulanabilirlik beklentisini etkileyen faktörlerin faktör skorları analiz edilmiştir.

UMS/UFRS'nin meslek mensuplarının mevcut iş yükü ve sorumluluğunu artıracakları gösteren B1 değişkeni üzerine sadece eğitim faktörünün anlamlı bir etkisinin olduğu elde edilmiştir. Bu etkinin yönünün ise negatif olduğu tespit edilmiştir. Böylece, H8 hipotezi kısmen kabul edilmektedir. Bu bulgu, eğitim faktörünün UMS/UFRS'nin meslek mensuplarının iş yükü ve sorumluluğunu azaltacağı yönünde etkilediğini göstermektedir. Bunun nedeni; ülkemizin mevcut muhasebe ve finansal raporlama çevresi içerisinde farklı ihtiyaçlar (vergi matrahına yönelik, bankaların kullanımına yönelik veya işletme yönetiminin kullanımına yönelik) için hazırlanan finansal durum ve sonuç bilgilerinin UMS/UFRS'lerin uygulanmaya başlanması ile ortadan kalkarak sadece UMS/UFRS'ye uygun finansal tabloların kullanılmasıyla muhasebe meslek mensupları üzerine düşen görev ve sorumlulukların kısmen de olsa azalabileceği düşüncesi olduğu söylenebilir. Sözkonusu eğitim faktörü çerçevesinde eğitim çalışmalarının nitelik ve niceliğinin genişletilerek sürekli hale getirilmesi, uzun vadede UMS/UFRS'lerin işyükü ve

sorumluluklara etkisine yönelik muhasebe meslek mensuplarının daha doğru bilgi ve beklentilere sahip olmalarını temin edecektir.

Tablo 10: Lojistik Regresyon Sonuçları

Bağımsız Değişkenler	Bağımlı Değişkenler					
	B 1	B 2	B 3	B 5	B 6	B 7
Sabit Terim	0,992*** (0,114) ¹	1,545*** (0,134)	1,238*** (0,122)	1,898*** (0,152)	2,199*** (0,173)	1,571***
Ekonomik ve Hukuki Çevre Faktörü	-0,042 (0,112)	-0,347*** (0,128)	-0,334*** (0,118)	-0,381*** (0,142)	-0,429*** (0,159)	-0,226*
Standartlar Faktörü	0,164 (0,113)	0,130 (0,129)	-0,031 (0,121)	0,040 (0,146)	-0,004 (0,166)	0,089
Kültür Faktörü	-0,042 (0,112)	0,134 (0,132)	0,131 (0,121)	0,035 (0,149)	0,234 (0,166)	0,023
Eğitim Faktörü	-0,305*** (0,111)	0,202 (0,139)	0,124 (0,123)	0,189 (0,155)	-0,015 (0,164)	0,032
Nagelkerke R ²	0,035	0,045	0,037	0,039	0,044	0,015
-2Log Likelihood	468,451	377,049	429,226	316,976	269,588	372,798
Ki-kare	9,819	11,485	10,159	8,790	9,012	3,593
Ki-kare Anlamlılık Düzeyi	0,044	0,022	0,038	0,067	0,061	0,464
Doğru Sınıflandırma Yüzdesi	%72,4	%81,5	%76,8	%86,2	%89,2	%82,5

¹Parantez içindeki değerler standart hataları vermektedir. *0,10, **0,05 ve ***0,01 anlamlılık düzeylerini göstermektedir.

UMS/UFRS'nin mevcut muhasebe uygulamalarını ve mesleğin gelişimini olumlu etkileyeceğini gösteren B2 değişkeni üzerine, sadece ekonomik ve hukuki çevre faktörünün anlamlı bir etkisi olduğu tespit edilmiştir. Bu etkinin yönünün ise negatif olduğu görülmektedir. Böylece, H9 hipotezi kısmen kabul edilmektedir. Dolayısıyla ekonomik ve hukuki çevre faktörüyle B2 değişkeninin ters yönde etkileşim içinde olabileceği söylemek yanlış olmayacaktır. Çünkü, mevcut UMS/UFRS'lerin ülkemizin ekonomik yapısı ve ihtiyaçları ile tam olarak uyumlu olduğu söylenemez. Diğer bir ifadeyle UMS/UFRS seti, halka açık şirketlerin veya çokuluslu şirketlerin finansal raporlama gereklilikleri ihtiyacına yönelik hazırlanmıştır. Dolayısıyla mevcut UMS/UFRS seti, tahminlere göre ülkemizdeki işletmelerin, hizmetler dahil % 99,8'ini oluşturan KOBİ (Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler)'in muhasebe ve finansal raporlama ihtiyaçlarını karşılamamaktadır. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından yakın süreçte KOBİMUS olarak ifade edilen ayrı bir standart seti olarak KOBİ Muhasebe Standartları (IFRS for SMEs)'ni yayınlanmış olması, sözkonusu UMS/UFRS setinin ülkemiz ekonomik yapısı ve ihtiyaçlarına tam olarak uyumlu olmadığını göstermektedir. Diğer yandan ülkemizde işletme sahipleri UMS/UFRS'lerin etkisine yönelik yeterli bilgiye sahip değildir. Ayrıca mevcut vergi yasaları hükümleri ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi (TDMS) UMS/UFRS'ler ilke ve uygulamaları ile

uyum içinde değildir. Diğer bir ifadeyle ülkemizde mevcut ekonomik ve hukuki çevre, UMS/UFRS'ler ile uyum içinde olmadığı için UMS/UFRS uygulamaları, ülkemizde muhasebe mesleğinin gelişimini olumlu etkileyecektir. UMS/UFRS'lerin uygulanabilmesi için yukarıdaki ekonomik ve hukuki çevre faktöründe meydana gelecek zıt yönlü değişimin, ekonomik ve hukuki çevre faktörü ile sözkonusu B2 değişkeni arasındaki uyumsuzluğu da zıt yönde etkileyeceği ifade edilebilir.

Muhasebe meslek mensuplarının gelecekte UMS/UFRS'ler açısından başarılı bir uygulayıcı olacağı beklentisini gösteren B3 değişkeni üzerine sadece ekonomik ve hukuki çevre faktörünün anlamlı bir etkisi olduğu tespit edilmiştir. Bu etkinin yönünün ise negatif olduğu görülmektedir. Böylece, H10 hipotezi kısmen kabul edilmektedir. Dolayısıyla ekonomik ve hukuki çevre faktörüyle B3 değişkeninin ters yönde etkileşim içinde olabileceği söylemek yanlış olmayacaktır. Diğer bir ifadeyle ülkemizdeki mevcut ekonomik ve hukuki çevre, UMS/UFRS ilke ve uygulamaları ile uyum içinde olmadığı için UMS/UFRS açısından muhasebe meslek mensuplarının başarılı bir uygulayıcı olmaları beklenemez. Çünkü UMS/UFRS'ler açısından muhasebe meslek mensuplarının başarılı bir uygulayıcı olabilmeleri için yukarıdaki ekonomik ve hukuki çevre faktöründe zıt yönlü değişimin meydana gelmesi gerekmektedir. UMS/UFRS'ler açısından muhasebe meslek mensuplarının başarılı bir uygulayıcı olabilmeleri için yukarıdaki ekonomik ve hukuki çevre faktöründe meydana gelecek zıt yönlü değişimin, ekonomik ve hukuki çevre faktörü ile sözkonusu B3 değişkeni arasındaki uyumsuzluğu da zıt yönde etkileyeceği söylenebilir.

Vergi matrahına yönelik hazırlanan finansal tabloların işletmelerin gerçek finansal durumunu yansıtmakta olduğu beklentisini gösteren B5 değişkeni üzerine sadece ekonomik ve hukuki çevre faktörünün anlamlı bir etkisi olduğu tespit edilmiştir. Bu etkinin yönünün ise negatif olduğu görülmektedir. Böylece, H11 hipotezi kısmen kabul edilmektedir. Ekonomik ve hukuki çevre faktörüyle B5 değişkeninin ters yönde etkileşim içinde olabileceği söylemek yanlış olmayacaktır. Diğer bir ifadeyle ülkemizde ekonomik ve hukuki çevre, UMS/UFRS'ler ile uyum içinde olmadığı için işletmelerin vergi amaçlı hazırladıkları finansal tablolar gerçek finansal durum ve sonuçlarını göstermemektedir. Vergi matrahına yönelik hazırlanan finansal tabloların işletmelerin gerçek finansal durumunu yansıtabilmesi şeklinde bir beklentinin oluşabilmesi için yukarıdaki ekonomik ve hukuki çevre faktöründe zıt yönlü bir değişimin meydana gelmesi gerekmektedir. Ekonomik ve hukuki çevre faktöründe meydana gelecek zıt yönlü değişimin, ekonomik ve hukuki çevre faktörü ile sözkonusu B5 değişkeni arasındaki uyumsuzluğu da zıt yönde etkileyeceği ifade edilebilir.

UMS/UFRS'lerin uygulanmasıyla ülkemizde muhasebe mesleğine verilen önem artacağı beklentisini gösteren B6 değişkeni üzerine sadece ekonomik ve hukuki çevre faktörünün anlamlı bir etkisi olduğu tespit edilmiştir. Bu etkinin yönünün ise negatif olduğu görülmektedir. Böylece H12 hipotezi kısmen kabul edilmektedir. Dolayısıyla ekonomik ve hukuki çevre faktörüyle B2 değişkeninin ters

yönde etkileşim içinde olabileceği söylemek yanlış olmayacaktır. Diğer bir ifadeyle ülkemizde ekonomik ve hukuki çevre UMS/UFRS'ler ile uyum içinde olmadığı için UMS/UFRS uygulamaları ile birlikte ülkemizdeki muhasebe mesleğine verilen önemi olumlu etkileyecektir. Çünkü UMS/UFRS'lerin uygulanması ile muhasebe mesleğine verilen önemin artması şeklinde ifade edilebilecek uyumun yukarıdaki ekonomik ve hukuki çevre faktöründe meydana gelecek zıt yönlü değişme ile sağlanacağı ifade edilebilir.

UMS/UFRS'lerin muhasebede şeffaflık ve güvenilirlik düzeyini artıracığı beklentisini gösteren B7 değişkeni üzerine hiçbir faktörün anlamlı bir etkisi olduğu tespit edilmemiştir. Böylece, H13 hipotezi red edilmiştir.

5. Sonuç ve Değerlendirmeler

UMS/UFRS'lerin ülkemizde benimsenme ve uygulanma sürecine ilişkin muhasebe meslek mensuplarının beklentilerine etki edebilecek faktörlerin belirlenmesi çalışmanın temel amacıdır. Bu çerçevede gerçekleştirilen literatür incelemesi sonucu UMS/UFRS'lerin uygulanabilirliğini etkileyebilecek faktörler gruplandırılmış ve bu faktörlerin meslek mensuplarının UMS/UFRS'lere ilişkin uygulanabilirlik beklentilerine etkileri ortaya konulmuştur. Çalışma sonuçlarına göre; ülkemizin UMS/UFRS'leri benimseme ve uygulama sürecinde muhasebe meslek mensuplarının beklentilerini etkileyen en önemli unsurlar; standartlara ilişkin eğitim sorunu (eğitim faktörü), mevcut standartlar setinin ülkemiz ekonomisinin önemli bölümünü oluşturan KOBİ'lere uygun olmayışı (ekonomik ve hukuki çevre faktörü), bu standartların yazılış şekli, çevirisi gibi öz yapısından kaynaklanan bir takım sorunlar taşıması (standartlar faktörü), sözkonusu standartların uygulanması sürecinde kültür çevresinden etkilenebilme olasılığı (kültür faktörü) olarak belirlenmiştir. Çalışma sonuçları daha önce ulusal literatürde yapılan çalışmalarda elde edilen bulgulara benzer olmakla birlikte; standartların yapısına ilişkin muhasebe meslek mensuplarının olumsuz bir algı içerisinde oldukları, yasal ve ekonomik çevrenin uygulamayı sınırladığını ifade ettikleri, ulusal kültürden kaynaklanabilecek birtakım yapılageliş ve alışkanlıkların standartların uygulanması sürecini etkileyebileceğini, UMS/UFRS setine ilişkin bilgi düzeyinin lisans ve daha alt düzeyde eğitime sahip meslek mensuplarında daha düşük ifade edilmesinin sözkonusu muhasebe eğitimi müfredatlarının gözden geçirilmesi gerektiği sonucunu ortaya koymuştur.

İlgili sonuçlar çerçevesinde istatistik ve yorumsal değerlendirmeler sonucu aşağıdaki önlemlerin alınması gerektiği söylenebilir;

- KOBİ'ler için KOBİ Türkiye Finansal Raporlama Standardı'nın TMSK tarafından yayınlanmasının ardından uygulanabilmesi için gerekli olan yasal uyum çalışmalarının temelini oluşturan, ticari hayata ve muhasebeye ilişkin bir çok önemli düzenleme getiren yeni Türk Ticaret Kanunu'nun 12 Ocak 2011 tarihi itibarıyla yasalaşmış olması yasal çevrenin uygun hale getirilmesi çerçevesinde gerçekleşen

en önemli adımdır. Ülkemiz ekonomik yapısının temelini oluşturan KOBİ olarak tanımlanan işletmelerin ihtiyacına uygun, ülkemiz koşullarında uygulanabilir ve meslek mensuplarınca kolayca anlaşılabilir bir KOBİ TFRS (KOBİ Muhasebe Standartları) çalışmasının ilgili tüm çevrelerden kamuoyu görüşü alınarak tamamlanması, bu çerçevede Muhasebe Sistemi Genel Tebliği ve eki Tekdüzen Hesap Planı'nın gözden geçirilerek revize edilmesi gerekmektedir.

- Standartların uygulanabilmesi için gerekli olan mesleki bilgi ve tecrübenin gerekliliği göz önünde bulundurularak ilgili geçiş süreçleri Türk Ticaret Kanunu çerçevesinde belirtilmiştir. Buna göre; TMS/TFRS kapsamı dışında kalan, kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunmayan işletmeler için TMSK tarafından yayınlanan ve yayınlanacak olan KOBİ TFRS (IFRS for SMEs) 01.01.2013 tarihinde yürürlüğe girecektir. Bu süreçte meslek mensuplarının UMS/UFRS ilke ve uygulamalarına ilişkin bilgi ve tecrübe eksikliklerinin ortadan kaldırılması için eğitim çalışmalarının yapılması zorunludur. Söz konusu standartlara yönelik üniversitelerin müfredatlarının güncelleştirilmesi, muhasebe meslek mensuplarının eğitiminin ise meslek örgütleri ve diğer ilgili taraflar arasında sağlanacak işbirliği çerçevesinde genişletilmesi, sürekli hale getirilmesi gerekmektedir.

- Standartların uygulanmasına yönelik ortaya çıkabilecek kültürel bir takım bakış açıları veya alışkanlıklardan doğabilecek tutarlı ve doğru olmayan uygulamaların önüne geçilebilmesi için yeterli eğitim, rehberlik ve danışmanlık hizmeti fırsatlarının ilgili kurum ve taraflarca sürekli olarak sunulması gerekmektedir.

UMS/UFRS'lerin ve KOBİ Muhasebe Standartları (IFRS for SMEs)'nin yakın gelecekte ülkemizde doğru, tutarlı, şeffaf şekilde uygulanması sürecinin; muhasebe ve finansal tablolardaki uygulamalara evrensel prensiplerin yansımaları, finansal tabloların daha şeffaf, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir ve güvenilir olması, gibi önemli sonuçlar doğuracağı aşikârdır. İlgili kurum ve tarafların bu süreçte kendilerine düşen görev ve sorumlulukları uyum içerisinde yerine getirmesi ülkemiz muhasebe çevresinin dünya ile bütünleşmesi sonucunu doğuracaktır.

Kaynaklar

ACAR, D., BAYRI, O., DALĞAR, H., ÖZDEMİR, O.(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.

AĞCA, A. (2003); Uluslararası Muhasebe Standartlarının Gelişmekte Olan Ülkelerde Uygulanabilirliği ve Kabul Görmüşlüğü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Anadolu Üniversitesi- Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir, 2003.

AKDOĞAN, N. (2007); “Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları'nın Uygulanma Süreci: Sorunlar, Çözüm Önerileri”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 80, Mart Nisan 2007, ss. 101-118.

BEKÇİ, İ.(2007); “Muhasebe Meslek Mensuplarının Türkiye Muhasebe Standartları Hakkındaki Görüşlerinin Değerlendirilmesine Yönelik Bir Araştırma”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı 22, Mayıs 2007, ss.27-40.

BÜYÜKÖZTÜRK, Ş.(2006); Sosyal Bilimler İçin Veri Analizi El Kitabı İstatistik, Araştırma Deseni, SPSS Uygulamaları ve Yorum, Pegem A Yayıncılık, 6. Baskı, Ankara.

CENGİZ, E., ÖZDEN B. (2003); “Perakendecilikte Büyük Alışveriş Merkezleri Ve Tüketicilerin Büyük Alış Veriş Merkezleri İle İlgili Tutumlarını Tespit Etmeye Yönelik Bir Araştırma”, Ege Akademik Bakış, Ege Üniversitesi İktisadi İdari Siyasi Bilimler Dergisi, Sayı: 3,ss.64-79.

CHAN, E.S.W. (2008); “Barriers to EMS in the hotel industry”, International Journal of Hospitality Management, Vol.27, pp. 187–196.

CHAND, P.(2005); “Impetus to the Success of Harmonization: The Case of South Pacific Island Nations”, Critical Perspectives on Accounting, Vol: 16, No: 3, pp. 209-226.

EVCİ, S.(2008); Türkiye Muhasebe (Finansal Raporlama) Standartları ve Uygulanmasında Yaşanan Sorunlar, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, GÜ, SBE, Ankara.

GAO, T., SIRGY, M. J., JOHAR, J. S., (2009); “Developing a measure to capture marketing facult's perceptions of unethical behavior”, Journal of Business Research, In Press, Corrected Proof, www.sciencedirect.com/science?ob=ArticleListURL&_method=list&_ArticleListID=927809438&_sort=d&view=c&_auct=C000040818&_version=1&_urlVersion=0&_userid=736460&md5=9ac94e4f3c9d1aff5b29b527c6496865Journal of Business Research, s.1-6.

GÖNEN, S.,UĞURLUEL, G.(2007); “Türkiye’de Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) Uygulamalarına Geçişte Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 316, Aralık 2007, ss.229-236.

GÜVEMLİ, B.(2008); Uluslararası Muhasebe Standartları'nın Çeşitli Ülkelerin Muhasebe Kültürleri İle Etkileşimi ve Türkiye Örneği, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

HATİPOĞLU, O.(2009); Türkiye’de Uluslararası Muhasebe Standartları'nın Gelişimi, Gerekliliği ve Uygulanabilirliği Üzerine Bir Araştırma” Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, KTÜ, SBE, İşletme Yüksek Lisans Programı, 2009

IRVINE, H.,LUCAS, N.(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... –

JERMAKOWICHZ, E.,TOMASZEWSKI, S.(2006); “Implementing IFRS from The Perspective of EU Publicly Traded Companies”, Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, Vol:15, pp.170-196.

LARSON, R.,STREET, D.(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,p.89-119.

MIR, Z., RAHAMAN, S.(2005); “The Adoption of International Accounting Standards in Bangladesh an Exploration of Rationale and Process”, Accounting, Auditing & Accountability Journal, Volume: 18, Issue: 6, pp: 816-841.

ONG, A.(2005); “Country-specific Barriers to International Convergence of Accounting Standards”, Financial Reporting, Regulation and Governance, Electronic Journal, V.4,No1, pp. 1-28, <http://www.business.curtin.edu.au/files/V4No1Ong1.pdf>.

ÖZDEMİR, O. (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, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta, 2007.

PORIA, S. V.(2009); “ IFRS Implementation and Challenges in India”, Maharashtra Economic Development Council-MEDC, Monthly Economic Digest, August 2009, www.gtgifrs.com/IFRS_Implementation_IN_India_VSP.pdf.

PREOBRAGENSKAYA, G.,MCGEE,W.(2004);“Converting The Accounting System of A Transition Economy: A Case Study of Russia”, Andreas School of Business Working Paper Series, pp. 1-49, <http://ssrn.com/abstract=546343> or doi:10.2139/ssrn.546343.

ROMIR Monitoring Research Holding(2004); “Accounting Reform II-Complex Survey Results”, pp. 1-94, www.accountingreform.ru.

ROMIR Monitoring Research Holding(2007);“Accounting Reform - Complex Survey Results”, pp. 1-59, www.accountingreform.ru.

STREET, D.(2003); “GAAP Convergence 2002”, BDO, Deloitte Touche Tohmatsu, Ernst & Young, Grant Thornton, KPMG, PricewaterhouseCoopers, University of Dayton, First Quarter, 2003, pp. 1-28.

TEK, N. , DALKILIÇ F.(2008); “TMS Uygulamalarında Mesleki Yargının Yeri ve Mesleki Yargı Kullanımını Gerektiren Alanlar”, 12. Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu, 26-30 Kasım 2008 Kıbrıs, İZSMMM, ss. 54-74.

TURK, T., Blažič, B. J. and Trkman P. (2008); “Factors and sustainable strategies fostering the adoption of broadband communications in an enlarged European Union”, Technological Forecasting and Social Change, 75/ 7, pp. 933-951

TYRRALL, D.,WOODWARD, D.,RAKHİMBEKOVA, A.(2007); “The Relevance of International Financial Reporting Standards to a Developing Country: Evidence from Kazakhstan ”, The International Journal of Accounting, Vol: 42, 2007, pp. 82-110.

UNITED NATIONS(2008); “Practical Implementation of International Financial Reporting Standards-Leasons 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.

USTASÜLEYMAN, T. (2008); “Çevikliğin işletme performansına etkisine yönelik yapısal bir model önerisi”, Gazi İİBF Dergisi, 10/2, ss. 161-178.

WARSAME, M. (2006); An Empirical Analysis of The Impact of Adopting International Financial Reporting Standards: Evidence From Emerging African Capital Markets, Phd, Morgan State University.

WONG, P. (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.

ZEGHAL D., MHEDHBI, K. (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, pp.373-386.

<http://www.turmob.org.tr/TurmobWeb/turkce/index.aspx>

EK

Tablo: 1
Uluslararası Literatürde Bazı Araştırmacılara Göre UMS/UFRS'lerin
Benimsenmesi ve Uygulanması Sürecini Etkileyen Faktörler

Faktörler	Araştırma Sahipleri*																		
	Z&M(2006)	W(2006)	C(2005)	T&W&R(2007)	M&R(2005)	L&S(2004)	P&M(2004)	S(2003)	I&L(2006)	O(2005)	J&T(2006)	R(2008)	W(2004)	R(2004)	R(2007)	E(2008)	G(2008)	P(2009)	
Ekonomik büyüme düzeyi,dış açısına düzeyi,ekonomik sorunlar	x																		
Ülkede sermaye piyasasının varlığı ve gelişme durumu	x	x		x	x	x	x	x											
İşletmelerin iç yapıları,denetim sorunları																			
Ticaret,yabancı yatırım		x																	
Küreselleşme ve ekonomik bütünleşme			x																
Uluslararası sermaye piyasaları		x																	
Yasal altyapı ve yasal destek		x	x						x	x		x	x	x	x	x	x	x	x
Uluslararası muhasebe firmaları		x																	
Kurumsal sahiplik yapısı		x																	
Çokuluslu kuruluşlar ve yardım koşulları		x		x															
Üböl ve çok uluslu şirketlerin oranı			x																
Gelişmiş ülkelerin ekonomik ve sosyal çevrelerinin gelişmekte olan ülkelere uygunluğu				x															
Özel sektör ve kamu sektörünün birbirine oranı				x															
Uluslararası ilişkiler, politik çıkarlar									x										x
Küçük ve Orta Ölçekli işletmeler için uygulama maliyeti													x						
Üböl düzenleyici/vandot belirleyici kurumlar, mesleki örgüt yapıları ve bunlar arasındaki uyum		x								x		x	x						
Yatırımcı ve bilgi kullanıcıları arasındaki ilişki										x									x
İşletme ve finansal piyasalar arasındaki ilişki										x									x
Eğitim ve öğretim, eğitim materyalleri	x	x					x	x		x		x	x	x	x				x
Mesleki bilgi ve deneyimi, insan kaynakları			x									x	x	x	x	x			
Standartların üböl dilere çevirisi,kavramsal sorunlar								x	x			x	x	x					x
Üböl/ÜFRS'lerin ülke koşullarına uyandırılması			x																
Bazı ÜMS/ÜFRS'lerin karmaşık yapısı, buna ilişkin teknik sorunlar							x	x	x		x	x	x						x
Teknik yeterlilik sorunları											x								
Standartların sık sık değişmesi, bu değişimlerin boyutu ve karmaşıklığı											x		x						
Uygulamaya ilişkin yetersiz rehberlik							x	x	x										
Ülkenin muhasebe ihtiyacı ve ÜMS/ÜFRS'lerin bu ihtiyacı karşılama düzeyi				x															
Üböl kültürü, belirli bir ülke grubunun kültürel nitelik, bunları daire kültürel sorunlar	x	x								x	x	x		x					x
Bazı muhasebe sistemlerinin vergi eğilimli yapısı veya vergilendirme sistemi										x	x								
Bilgi teknolojilerine ilişkin sorunlar												x							

* Z&M= Zeghal-Mhedhbi, W=Warsame, C= Chand, T&W&R= Tyrall, Woodward ve Rakhimbekova, M&R =Mir-Rahaman, L&S= Larson ve Street, P&M= Preobragenskaya ve McGee, S=Street, I&L=Irvine ve Lucas, O=Ong, J&T=Jermakowicz ve Tomaszewski, U=United Nations, W=Wong, R=Romir, E=Evci, G=Güvemli,P=Poria.