

MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI HAKKINDAKİ GÖRÜŞLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA

Yrd.Doç.Dr. İsmail BEKÇİ*

ÖZET

Küreselleşme ile birlikte günümüzdeki işletmeler dünyada birçok yerde faaliyet göstermektedirler. İşletmelerin faaliyetleri ile ilgili sonuçların finansal tablolar yardımı ile kullanıcılara aktarılmasında finansal tabloların; ihtiyaca uygun, gerçek, güvenilir, dengeli, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir olması gerekmektedir. Finansal tablolarla ilgili bu kuralların yerine getirilebilmesi muhasebe standartlarına uyum ile sağlanabilir. Bu nedenle Uluslararası Muhasebe Standartları'na uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları'nın oluşturulması ve uygulanması kaçınılmaz bir durumdur. Bu noktada, muhasebe uygulayıcılarının Türkiye Muhasebe Standartları'na bakış açıları ve algılama düzeylerini tespit etmek üzere bu çalışma ele alınmış ve elde edilen sonuçlar değerlendirilmeye çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe Meslek Mensupları, Muhasebe Standartları

AN INVESTIGATION STUDY OF ACCOUNTANT'S VIEWS REGARDING TO THE ACCOUNTING STANDARDS OF TURKEY

ABSTRACT

As a result of globalization, companies now have business activities around the world. In order to transfer business activity results to the interest groups through financial tables, the tables are expected to be suitable to expectations, realistic, reliable, balanced, comparable and understandable. This requirements can be actualized in accord with accounting standards. For this reason, it is necessary to develop new Turkish accounting standards which is suitable to international accounting standards. At this point, to determine the views of accountants to accounting standards has been investigated and the findings of the research have been discussed.

Key Words: Accountants, Accounting Standards

* Süleyman Demirel Üniversitesi, İ.İ.B.F., Muhasebe-Finansman Anabilim Dalı, Öğretim Üyesi.

1. GİRİŞ

Dünya'daki gelişmeler ve gelişen ekonomik koşullar ele alındığında, işletmelerin birçoğu hem yurt içinde hem de yurt dışında farklı alanlarda faaliyet göstermektedirler. İşletmelerin bu faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan ticari ilişkilerde ise muhasebe departmanları tarafından hazırlanan finansal tablolar önemli bir rol oynamaktadır. Bu nedenle muhasebe departmanları tarafından hazırlanan finansal tabloların oluşturulması sürecinde muhasebe bilgilerinin önemi de yadsınamaz bir gerçektir.

İşletmelerin muhasebe departmanları tarafından kullanıcılara sunulmak üzere hazırlanan finansal tablolar büyük ölçüde benzerlik göstermektedir. Bununla birlikte, farklı sektörlerde faaliyet gösteren işletmelerin farklı sosyal, ekonomik ve yasal koşulları nedeniyle finansal tablolarında bazı farklılıklar olabilmektedir. Örneğin, bilanço ve gelir tablosu kalemleri farklı tanımlanmış olabilmektedir. Diğer taraftan, finansal tablo unsurlarının tanımlarında farklılık olabildiği gibi, finansal tabloların kapsamlarında ve finansal tablolara ilişkin açıklamalarda da farklılık olabilmektedir.

Türkiye'de muhasebe konusunda Türk Ticaret Kanunu, Vergi Kanunları, Sermaye Piyasası Kanunu ve Bankalar Kanununda değişik düzenlemeler yer almaktadır. Uygulamada, halka açık şirketler, bankalar ve sigorta şirketleri, kendi muhasebe kayıtlarından faydalanarak hazırladıkları bilanço ve gelir tablolarını, yine kendi özel mevzuatları gereği Uluslararası Muhasebe Standartlarına (IAS) uyumlu hale getirebilmek için ayrıca düzeltmek durumunda kalmaktadır. Bununla birlikte, yabancı ortaklığı bulunan şirket-

ler, yurt dışı finans kurumları ile ilişkisi olan işletmeler ve hisse senetlerini yabancı borsalarda arza sunan Türk şirketleri ise finansal tablolarını IAS, Amerikan Ulusal Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (US GAAP) ve İngiltere Ulusal Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine (UK GAAP) göre raporlamaktadırlar.¹

Standartlardaki bu farklılıklar, uluslararası bor-sada işlem gören yabancı şirketler için de ciddi sorunlar yaratmaktadır. Ortak bir standarda yönelme konusunda yıllardır sürdürülen çalışmalar sonucunda başta AB üyesi ülkeler olmak üzere pek çok ülke, 2005 yılından itibaren IAS'ı uygulama kararı almışlardır. Türkiye de bu yönde niyet belirtmiş ve hatta IMF 4. gözden geçirme niyet mektubunda 2004 yılında IAS'a uyumlu en az 20 adet Türkiye muhasebe standardı (TMS) yayınlama taahhüdünde bulunulmuştur.²

Bunun yanı sıra, Bankalar, Sigorta şirketleri, enerji sektörü gibi farklı otoritelerin kontrolündeki kuruluşlar da mali tablolarını, kendi özel standartlarına göre oluşturmaktadırlar. Son yıllarda yaşanan ekonomik krizler sonucunda, bu defa Dünya Bankası ve IMF'in istekleriyle Türkiye'de IAS'a uyumlu yasal düzenlemeler yapılması gündeme gelmiştir. BDDK ve SPK ayrı ayrı IAS'a uyumlu tebliğler yayınlamışlardır.³

Aslında farklı standart uygulamaları sadece ülkemizde karşılaşılan bir durum değildir. Örneğin, Almanya'da aynen bizde olduğu gibi şirketler bir taraftan Şirketler Hukuku hükümlerine göre bilanço çıkarırken, bir taraftan da IAS'a göre mali tablo düzenlemek durumundadır ve farklılıkları ortadan kaldırmak için Alman şirketler hukukunda değişiklik çalışmaları yapmaktadırlar. Bir başka sorun da A.B.D. de uygulanmakta olan US GAAP ile IAS arasında farkların

¹ [http://bsy.marmara.edu.tr/TR/sempozyum_bildirileri/Bulent%20USTUNEL_178181_.pdf\(25.05.2006\)](http://bsy.marmara.edu.tr/TR/sempozyum_bildirileri/Bulent%20USTUNEL_178181_.pdf(25.05.2006))

² [http://bsy.marmara.edu.tr/TR/sempozyum_bildirileri/Bulent%20USTUNEL_178181_.pdf\(25.05.2006\)](http://bsy.marmara.edu.tr/TR/sempozyum_bildirileri/Bulent%20USTUNEL_178181_.pdf(25.05.2006))

³ [http://bsy.marmara.edu.tr/TR/sempozyum_bildirileri/Bulent%20USTUNEL_178-181_.pdf\(25.05.2006\)](http://bsy.marmara.edu.tr/TR/sempozyum_bildirileri/Bulent%20USTUNEL_178-181_.pdf(25.05.2006))

bulunmasıdır. Bunların asgariye indirilmesi maksadıyla 18.09.2002 de Norwalk anlaşması yapılmıştır.⁴

2. TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARININ GELİŞİMİ

Türkiye’de muhasebe standartlarının gelişimi genelde devlet öncülüğünde gerçekleşmiş olup, ekonomik ve siyasi olarak ilişkilerimizin yoğun olduğu ülkeler temel alınarak aktarılan yasalar ile bu ülke uygulamalarının etkileri görülmüştür.⁵

Türkiye’deki ilk ciddi teşebbüs, Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD)’nin IAS’ı Türkçeye çevirip yayınlaması ile başlamıştır. Bu girişim, yaptırım gücü olmadığından bilimsel bir eser olmaktan öteye gidememiştir.⁶

1996 yılında Türkiye Muhasebe Odaları Birliği (TÜRMOB) bünyesinde, deneyimli muhasebe uzmanları ve bilim adamlarının iştirakiyle Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) oluşturulmuş ve bu kurul tarafından uluslararası muhasebe standartlarına uyumlu 19 adet ulusal muhasebe standardı yayınlamıştır. Ancak, yasal bir yaptırımı olmadığı için çalışmalar da tavsiye niteliğinde kalmıştır.⁷

Türkiye’de 1980’li yıllarda, Sermaye Piyasasının oluşmasıyla, az sayıda da olsa halka açık şirketlerde çağdaş muhasebe kuralları uygulanmaya başlanmıştır. 1990’lı yıllarda “Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği”ni yayımlayan Maliye Bakanlığı, standardizasyon yönünde çok önemli bir adım atmıştır. Bu tebliğ ile ülke gene-

linde tekdüzen bir uygulamanın yolu açılmıştır.⁸

Ülkemizde, Ulusal Finansal Raporlama Standartlarını saptamak ve yayımlamakla görevli ve tekdüzeliği sağlamak maksadıyla; 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa 18.12.1999 tarih ve 4487 sayılı Kanunla eklenen Ek-1’inci maddede uyarınca; kamu tüzel kişiliğine haiz ve idari ve mali özerkliğe sahip olmak üzere Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) kurulmuş ve faaliyete geçmiş bulunmaktadır. Kurul, 07.03.2002 tarihinde ilk toplantısını yaparak buna ilişkin karar 14.04.2002 tarih ve 24726 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır. TMSK, gelişmiş dünya ülkeleri paralelinde, IAS’a uyumu benimsemiş bulunmaktadır. “Ülkemizde ve uluslararası piyasalardaki gelişmeleri yakından izleyen TMSK, gelişmiş ülkelerle de uyum sağlamak amacıyla, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına (IFRS/IAS) uyumlu standartlar üretmeyi hedef olarak belirlemiştir.” Bu bağlamda TMSK; Türkiye uygulamasına yönelik standartların tamamını 2006 yılı içerisinde yayımlamayı hedeflemiş bulunmaktadır.⁹

Bu Kurula üye veren kuruluşların başında, Maliye Bakanlığı, SPK, BDDK, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı ve Hazine Müsteşarlığı gelmektedir. Kurula üye veren diğer kuruluşlar ise, Yüksek Öğretim Kurulu, Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği ile TÜRMOB’tur.

Kanunda öngörüldüğü şekliyle bu kurulun görevi, denetlenmiş finansal tabloların sunumunda; finansal tabloların ihtiyaca uygun, gerçek, güvenilir, dengeli, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir

⁴ http://bsy.marmara.edu.tr/TR/sempozyum_bildirileri/Bulent%20USTUNEL_178-181_.pdf (25.05.2006)

⁵ Ahmet BAŞPINAR, “Türkiye’de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış”, Maliye Dergisi, S:146, Mayıs – Ağustos, 2004, s.46.

⁶ http://bsy.marmara.edu.tr/TR/sempozyum_bildirileri/Bulent%20USTUNEL_178-181_.pdf (25.05.2006)

⁷ http://bsy.marmara.edu.tr/TR/sempozyum_bildirileri/Bulent%20USTUNEL_178-181_.pdf (25.05.2006)

⁸ http://bsy.marmara.edu.tr/TR/sempozyum_bildirileri/Bulent%20USTUNEL_178-181_.pdf (25.05.2006)

⁹ http://www.tmsk.org.tr/mevzuat/tmsk_ilk_karar.html (15.07.2006)

bilir nitelikte olmaları için ulusal muhasebe ilkelerinin gelişmesi ve benimsenmesini sağlayacak ve kamu yararı için uygulanacak ulusal muhasebe standartlarını saptamak ve yayınlamaktır. Kanunda yer alan bu tanımlama, standart belirleme ve yayınlama yetkisinin artık TMSK'na bırakılmış olduğu anlamına gelmektedir. Bundan böyle, söz konusu kuruluşların kendi kontrolleri altındaki sektörler ve ilgili kesimler için yapacakları detay düzenlemeler, TMSK tarafından belirlenecek olan muhasebe standartlarına uyumlu olmak durumundadır. Bu husus Türk Ticaret Kanunu değişiklik çalışmalarında da dikkate alınmaktadır.¹⁰

Ülkemizde ve uluslararası piyasalardaki gelişmeleri yakından izleyen TMSK, bu yetkisini kullanırken çağdaş dünya uygulamalarına entegre olabilmek ve gelişmiş ülkelerle de uyum sağlamak amacıyla, IFRS/IAS'a uyumlu standartlar üretmeyi hedef olarak belirlemiştir.¹¹

TMS'nın, uluslararası alanda geçerlilik kazanması, yani IFRS'ye uyumlu olduğunun kabul edilmesi ancak, IFRS setindeki standartların tamamının uygulanması ile mümkün olacaktır. TMSK ile "Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı" (IASCF) arasında yapılan telif ve lisans anlaşmasında, TMSK tarafından resmi bir Türkçe çevirinin yapılması ve bunun Türk mevzuatı içinde yer alması öngörülmüştür.¹²

TMS'nda, IFRS'na çokça yollamalar yapılmıştır. Bu yollamaların kolaylıkla izlenebilmesi ve IFRS ile paralelliğin sağlanması amacıyla yapı-

lan Türkçe çevirilerde, IAS'daki orjinal metinlerdeki paragraf numaraları ile kodları aynen kullanılmıştır.¹³

TMSK, günümüze kadar kavramsal çerçeve de dahil olmak üzere 6 Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS) ile 29 TMS ve 2 TMS taslağını yayımlamış bulunmaktadır.¹⁴

Bilindiği üzere 2007 yılında yürürlüğe girmesi öngörülen yeni Türk Ticaret Kanunu halka açık olsun olmasın ülkedeki tüm işletmelere muhasebe ve finansal raporlama konularında TMSK tarafından yayımlanan uluslararası muhasebe standartlarına uyumlu Türkiye muhasebe standartlarına uymaları zorunluluğu getirmektedir.

Bu nedenle ilgili tasarının yasalaşması ile birlikte Türk Ticaret Kanunu'na tabi tüm işletmelerin yasal mali tablolarını hazırlarken UFRS/IAS ile tam uyumlu TFRS/TMS'yi uygulamak durumunda olduklarını hükmetmektedir.¹⁵ TMSK tarafından küçük ve orta ölçekli işletmeler için ise ayrıca sadeleştirilmiş bir muhasebe standardı oluşturularak yayımlanacaktır.

Muhasebe standartlarına uygun finansal tabloların hazırlanmaması halinde Vergi İdaresi; standartlara uymayan bilanço karına itibar etmeyecek, yeminli mali müşavirler ve bağımsız denetim kuruluşları bu finansal tabloları tasdik etmeyecek, bu finansal tablolarla borsaya kote olunamayacak, bankalardan kredi alınamayacak, bilançolar yurtdışında kabul görmeyecek ve ortaklar kar dağıtımına itiraz edebileceklerdir.¹⁶

¹⁰ http://bsy.marmara.edu.tr/TR/sempozyum_bildirileri/Bulent%20USTUNEL_178-181_.pdf (25.05.2006)

¹¹ Bülent, Üstünel, "2006 Yılı Türkiye Muhasebe Standartlarının Yılı Olacak", Mali Çözüm, Yıl: 15, Sayı: 72, Temmuz-Ağustos, Eylül-2005, s. 19.

¹² Veysi SEVİĞ, http://www.tmsk.org.tr/basin/basin_060501.html (15.07.2006)

¹³ Veysi SEVİĞ, http://www.tmsk.org.tr/basin/basin_060501.html (15.07.2006)

¹⁴ (<http://www.tmsk.org.tr/standartlar.html>), 18.07.2006

¹⁵ <http://www.pwc.com/extweb/challenges.nsf/docid/93d5c3bc0673ba438025712400567eaa> (14.07.2006)

¹⁶ <http://dunya.ymm.net/soylesi.doc> (17.07.2006)

3. TMS İLE IAS'IN UYUMLAŞTIRILMASI

İşletmelerin faaliyetlerinin uluslararası düzeyde yoğunlaşması, finansal piyasaların bütünleşmesi ve denetimin gelişimi ile birlikte finansal raporlar ve bunları düzenleyen kuralların yeniden düzenlenmesi zorunluluğu ortaya çıkmıştır. Gelişen bu koşullar ve zorunluluk sonucunda gerek ulusal gerek uluslararası düzeyde; Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB), OECD, Muhasebe Standartları Çalışma Grubu, Birleşmiş Milletler Hükümetler Arası Çalışma Grubu, Avrupa Birliği Muhasebe Danışma Grubu gibi kuruluşlar finansal raporların tekdüzeliği konusunda çalışmalarda bulunmuşlardır. Bunun yanı sıra muhasebenin düzenlenmesi konusunda önemli bir rol üstlenmiş olan Avrupa Birliği ise 1995 yılında IASC'nin çalışmalarını desteklemeye başlamış ve 2000 yılında birlik üyesi ülkelerin işletmelerine uluslararası muhasebe standartlarını benimsemelerini zorunlu kılmıştır.¹⁷ Uluslararası muhasebe standartları, farklı ülkelerdeki ekonomik

faaliyetlerin benzer muhasebe uygulamaları ile değerlendirilmesini ve raporlanmasını uyumlaştırarak, karşılaştırılabilir ölçülerde algılanmalarını sağlamaktadır.¹⁸

Muhasebe uygulamalarında, kavramsal, teknik ve kültürel farklılıklar finansal tabloların düzenlenmesinde, açıklanmasında ve yorumlanmasında yanlış bilgilerin edinilmesinde doğrudan etkili olmaktadır. Uygulamadaki farklılıklar, ülkelerin buldukları bölgedeki ekonomik, sosyal,

siyasal ve kültürel ilişkilerden de kaynaklanabilmektedir.¹⁹

Muhasebe standartlarının uluslararası anlamda uyumlaştırılmasına yönelik olarak yürütülen girişimler; özel sektör kuruluşları, bölgesel oluşumlar ve uluslararası organizasyonlar öncülüğünde gerçekleştirilmektedir. Bu süreçte, söz konusu uyumlaştırmanın etkinliği ve ülkemiz ile etkileşimleri göz önüne alındığında IASC, AB, BM, OECD ve Menkul Kıymetler Komisyonları Uluslararası Örgütü (IOSCO) tarafından yürütülen çalışmalar söz konusu uyumlaştırmaya temel oluşturmaktadır.²⁰

Uluslararası uygulamaya bakıldığında standartlar arasında bir uyumun oluşması için IASB tarafından onaylanmış bir çeviriye gereksinim olduğu görülmektedir. Hedef, IASB tarafından akredite edilecek standartların üretimidir. Bu noktada, borsada işlem gören şirketler ve bankalar zaten kendi mevzuatları gereği bu standartları uygulamaya başlamak durumundadırlar. Halka açık olmayan büyük ölçekli veya yabancı ortaklı şirketler için de bu uygulama zor olmayacaktır. Ancak KOBİ'lerin bu standartlara adapte olabilmeleri için ayrıca bir çalışmaya ihtiyaç vardır. Bu sadece ülkemizi ilgilendiren bir sorun değildir. AB üyesi ülkelerde bile sorun tartışılmaktadır. Sonuçta, olay IASB'ye yansımış ve Ekim 2003'te yapılan ve TMSK'nın da katıldığı bir toplantıda, KOBİ'ler için nispeten daha sadeleştirilmiş bir standartlar seti oluşturulmasına karar verilmiştir.²¹

¹⁷ Özgür Özmen UYSAL, "Uluslararası Muhasebe Standartlarının Oluşum Süreci: IASC ve Önde Gelen Ulusal ve Uluslararası Örgütler", Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Yıl:5, Sayı:17, Ocak 2006, s.88-91.

¹⁸ Serpil BOSTANCI, "Küreselleşen Muhasebede Standartlaşma ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu", Mali Çözüm Dergisi, Yıl:12, Sayı:59, Nisan-Mayıs-Haziran, 2002, s.72-73

¹⁹ Ümit GÖKDENİZ, Muhasebe Uygulamalarındaki Uluslararası Farklılıklar ve Çözüm Önerisi, Avcıol Basım Yayın, İstanbul, 2005, s. 20.

²⁰ Saim ÜSTÜNDAĞ, "Muhasebe Standartlarının Oluşturulması Süreci", Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Yıl:1, Sayı:1, Nisan, 2000, s.46 .

²¹ http://bsy.marmara.edu.tr/TR/sempozyum_bildirileri/Bulent%20USTUNEL_178-181_.pdf (25.05.2006)

4. TMS'NİN IAS İLE UYUMLAŞTIRILMASININ FAYDALARI

Muhasebe standartlarının uluslararası uyumlaştırmasının birçok avantajı olduğunu söylemek mümkündür. Bu avantajlar;²²

- Muhasebe uygulamalarında, ülkeler arası farklılıkları ortadan kaldırabilmek amacıyla işletmelerin finansal bilgilerinin karşılaştırılmasını sağlayacaktır. Böyle bir karşılaştırma, yabancı finansal tabloların güvenilirliği hakkındaki yanlış anlamaları ortadan kaldırmaktadır; böylece uluslararası yatırımın akışı önündeki en önemli engel ortadan kalkmış olmaktadır.

- Farklı finansal bilgilerin konsolide edilmesinden kaynaklanan finansal raporlamanın maliyeti azaltılmış olur. Böylece farklı finansal bilgilerin, birçok raporlarla değişik hukuk ve uygulamaların etkisini aşmaya çalışması ortadan kalkacaktır.

- Uyumlaştırma; bütün dünyadaki yerel ekonomik, yasal ve sosyal seviyeyi mümkün olduğu en yüksek düzeye çıkarma ve tutarlı hale getirme noktasında önemli bir rol oynayacaktır.

- Muhasebe ilkeleri ve standartlarında henüz yeterli gelişmeyi sağlayamamış ülkeler açısından yol gösterici olmasını ve ülke standartlarının kalitesinin yükseltilmesini sağlayacaktır.

- Yatırımcıların yabancı sermaye piyasalarında yatırım yapmalarını özendirilecektir.

Bunların dışında uyumlaştırma ile aşağıda belir-

tilen birçok konuda faydalar elde edilebilecektir.²³

- Uluslararası piyasalara kayıtlı olan işletmeler, daha şeffaf ve güvenli bir ortamda yatırım yapabilme fırsatı yakalayabileceklerdir.

- Yabancı yatırımcılar, işletme devir ve birleşmeleri konusunda doğrudan işlem yapabileceklerdir.

- Çok uluslu işletmelerin uluslararası sermaye piyasalarına uyumları kolaylaşacaktır.

- Denetim maliyetlerinde bir indirimin sağlanması gerçekleştirilebilecektir.

-Muhasebe meslek mensuplarının farklı ülkelerde çalışabilmeleri gerçekleşecektir.

-Yabancı yatırımcıların elde ettikleri gelirleri üzerinden ödemeleri gereken vergilerin hesaplanması kolaylaşacaktır.

-Devletlerin, yapacakları yatırımlardan dolayı yabancı yatırımcıları denetimleri kolaylaştıracaktır.

Türkiye’de SPK ve BDDK kendilerine bağlı kurumlarda kullanılmak üzere UFRS’ye uyumlu muhasebe standartlarını geçtiğimiz yıllarda yürürlüğe soktu. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu UFRS’yi Türkçe’ye çevirerek 2006 yılında Türkiye Muhasebe Standartları olarak yayınladı ve ayrıca 2007 yılında yürürlüğe girmesi beklenen Türk Ticaret Kanunu tasarısında da ülkemizde kullanılacak standartların artık Türkiye Muhasebe Standartları olacağı belirtildi.²⁴

²² KİRACI, Murat, KÖSE, Tunç, “AASC, FASB ve TMS’deki Muhasebe Standartları Oluşturma Süreci ve Uyumlaştırma”, Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Haziran, 2002, C.3, S.1, s.68

²³ Ümit GÖKDENİZ, a.g.e..., s. 60-61.

²⁴ “Türkiye’de UFRS uygulaması yaygınlaşıyor”, <http://www.deloitte.com/dtt/research/0.1015.cid%253D135639.00.xhtml>, 15.01.2007.

5. MESLEK MENSUPLARININ TMS HAKKINDAKİ GÖRÜŞLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA

5.1. Araştırmanın Amacı

Bu çalışmanın amacı, Batı Akdeniz Bölgesi'nde faaliyette bulunan muhasebe meslek mensuplarının TMS'ı hakkındaki görüşlerini tespit etmektir.

5.2. Araştırmanın Kapsamı

Araştırma, Burdur ve Isparta illerinde faaliyette bulunan, SM, SMMM ve YMM'leri kapsamaktadır. Burdur ve Isparta illerinde 296 meslek mensubu faaliyette bulunmakta olup, söz konusu meslek mensuplarına anket uygulanması amaçlanmıştır. Meslek mensuplarına uygulanan anketler sonucunda değerlendirmeye uygun 139 anket formu elde edilmiştir. Bu % 46,9'luk bir geri dönüş oranıdır. Elde edilen anketlerin tamamı değerlendirmeye alınmış olup, anket sonuçlarının değerlendirilmesinde SPSS 10 bilgisayar paket programından faydalanılmıştır.

5.3. Araştırmanın Yöntemi

Araştırmada anket yöntemi kullanılmıştır. Anketlerdeki veriler meslek mensuplarına uygulanan anketlerden elde edilmiştir. Anket, iki bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde meslek mensuplarının demografik özelliklerini belirlemeye yönelik sorular, ikinci bölümde ise muhasebe meslek mensuplarının TMS'ı hakkındaki görüşlerini belirlemeye yönelik sorular yer almaktadır.

5.4. Araştırmanın Hipotezleri

Araştırmada alternatif hipotezler test edilmiştir. Dolayısıyla, istatistiksel analizler sonucunda "kabul" ya da "red" edilen hipotezler alternatif hipotezlerdir. Yukarıda belirtilen araştırmanın amacı çerçevesinde araştırmayla ilgili geliştirilen hipotezleri aşağıdaki şekilde belirtmek mümkündür:

(H_{A1}): TMS'nın uygulanması finansal tabloların karşılaştırılabilirliğini sağlamaktadır.

(H_{A2}): TMS'nın uygulanması, finansal tablolarda tekdüzelik sağlamaktadır.

(H_{A3}): TMS'nın uygulamaya geçmesiyle muhasebe mesleğine verilen önem artacaktır.

(H_{A4}): Meslek mensupları standartları uygulamada kısa vadede başarı sağlayacaktır.

(H_{A5}): TMS büyük işletmeler ile KOBİ'ler için ayrı ayrı düzenlenmelidir.

(H_{A6}): Yayınlanan standartlar üzerinde yapılan değişiklikler takip edilebilmektedir.

(H_{A7}): TMS'nın uygulanması ekonomik büyümeyi hızlandırmaktadır.

(H_{A8}): TMS'ler muhasebecilerin inisiyatif kullanımını kısıtlamaktadır.

(H_{A9}): Meslek mensupları TMS hakkında yeterli bilgiye sahiptir.

(H_{A10}): TÜRMÖB'un TMS ile ilgili çalışmaları yeterlidir.

(H_{A11}): SPK'nın TMS ile ilgili çalışmaları yeterlidir.

(H_{A12}): MB'nin TMS ile ilgili çalışmaları yeterlidir.

(H_{A13}): TMS konusunda yeterli eğitimi olanlar, TMS'nın uygulamada kısa sürede başarı sağlayacağını düşünmektedirler.

(H_{A14}): TMS konusunda yeterli eğitimi olanlar, TMS uygulamasının iş yükünü artıracığı düşünmektedirler.

5.5. Araştırma Bulguları ve Analizi

Bu bölümde araştırma ile ilgili bulguların analizi yapılmıştır.

5.5.1. Demografik Özelliklerin Analizi

Çalışmanın bu bölümünde muhasebe meslek mensuplarına ait demografik özellikler ve analiz sonuçlarına ilişkin araştırma sonuçları verilmiştir.

Meslek mensupları ile ilgili demografik bilgiler tablo 1'de gösterilmiştir.

Tablo. 1 Meslek Mensuplarının Demografik Özellikleri

Demografik Özellikler		Frekans	Yüzde
Faaliyette	Burdur	50	36
	Isparta	89	64
Toplam		139	100
Cinsiyet	Kadın	15	10,8
	Erkek	124	89,2
	Toplam	139	100,0
Unvan	SM	78	56,1
	SMMM	61	43,9
	Toplam	139	100,0
Yaş	20-35	85	61,2
	36 ve üzeri	54	38,8
	Toplam	139	100,0
Öğrenim Durumu	Lise	31	22,3
	Yüksekokul	23	16,5
	Lisans	80	57,6
	Lisansüstü	5	3,6
	Toplam	139	100,0

Meslekteki Deneyim	1-5	25	18,0
	6-10	50	36,0
	11-15	26	18,7
	16 ve üzeri	38	27,3
	Toplam	139	100,0
Çalışma Şekli	Serbest	108	77,7
	Bağımlı	31	22,3
	Toplam	139	100,0

Tablo 1'de de görüleceği gibi anket uygulanan meslek mensuplarının büyük kısmı Isparta ilinde faaliyet göstermekte olup, cinsiyet olarak dağılımlarına bakıldığında ise çok büyük bir kısmının erkek olduğu saptanmıştır. Yine ankete katılan meslek mensuplarının yarısından fazlasının SM, kalanının ise SMMM olduğu, YMM (yeminli mali müşavir) olmadığı saptanmıştır. Yapılan çalışma sonucu, meslek mensuplarının büyük kısmının yaşlarının 20-35 yaş arasında olduğu ve bu da mesleğin gençler tarafından tercih edildiğini göstermektedir. Meslek mensuplarının büyük kısmı lisans veya yüksek lisans mezunu olması, büyük kısmının mesleki deneyimlerinin ortalama 10 yıl ve üzeri olması ve bağımsız çalışıyor olmaları çalışmada saptanan diğer hususlar olarak göze çarpmaktadır.

5.5.2. Muhasebe Meslek Mensuplarının TMS'ı Hakkındaki Görüşleri

Muhasebe meslek mensuplarının TMS'ı hakkındaki görüşleri Tablo 2.'de verilmektedir. Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının TMS'ı hakkındaki görüşleri 5'li likert ölçeği üzerinde değerlendirilmiştir. Ölçek üzerinde 1 kesinle katılmıyorum, 5 ise kesinlikle katılıyorum anlamına gelmekte olup, **Friedman Çift Yönlü Anova Testi** yapılmıştır.

Tablo 2. Meslek Mensuplarının TMS'ı Hakkındaki Düşünceleri

Meslek Mensuplarının Muhasebe Standartları Hakkındaki Düşünceleri	Ortalama	Standart Sapma
TMS'nin uygulanması finansal tabloların karşılaştırılabilirliğini sağlar.	3,7338	1,1266
TMS'nin uygulanması finansal tabloların oluşturulmasında tekdüzelik sağlar.	3,6475	1,1090
Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye Muhasebe Standartları birbirine birebir uyumlu olmalı.	3,5971	1,1778
Uluslararası Muhasebe standartlarının her ülkede uygulaması, muhasebenin uyumlaştırılmasına çok fazla katkı sağlar.	3,5108	1,2474
Meslek mensuplarının standartları uygulamada kısa vadede başarı sağlayacağını düşünmüyorum.	3,3885	1,1067
TMS'nin uygulamaya geçmesiyle muhasebe mesleğine verilen önemin artacağını düşünmekteyim.	3,3885	1,3270
Türkiye Muhasebe Standartları büyük işletmeler ile KOBİ'ler için ayrı ayrı düzenlenmelidir.	3,2950	1,1513
Yayınlanan standartlar üzerinde yapılan değişiklikleri takip edebiliyorum.	3,2518	1,1363
TMS'nin tam anlamıyla kullanımı ekonomik büyümeyi hızlandırır.	3,2374	1,2193
TMS'ler hakkında gerekli yazılı ve görsel yayınlarla ulaşmak kolaylıkla mümkündür.	3,1655	1,1584
TMS uygulamaları iş yükümüzü daha fazla artıracaktır.	3,1511	1,2213
TMS metinleri anlatım dili bakımından anlaşılır değildir.	3,0863	1,1065
TMS'ler muhasebecilerin inisiyatif kullanmasını kısıtlamaktadır.	3,0791	1,0972
Türkiye Muhasebe Standartları hakkında yeterli bilgiye sahibim.	3,0216	1,2127
TÜRMOB'un TMS ile ilgili çalışmaları yeterlidir.	3,0144	0,9554
TMS'ler geleneksel muhasebe sürecinde çok fazla değişikliğe yol açmamaktadır.	3,0072	1,0666
Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun Türkiye Muhasebe Standartları ile ilgili çalışmaları yeterlidir.	2,9568	0,9696
SPK'nın TMS ile ilgili çalışmaları yeterlidir.	2,9137	0,9816
Maliye Bakanlığı'nın TMS ile ilgili çalışmaları yeterlidir.	2,8201	0,9873
Türkiye Muhasebe Standartlarının oluşturulmasında meslek mensuplarının yeterince katkısı olduğuna inanıyorum.	2,7914	1,1259
Bağlı bulunduğumuz odanın TMS ile ilgili çalışmaları yeterlidir.	2,6547	0,9833
Uluslararası Muhasebe Standartları hakkında yeterli bilgiye sahibim.	2,6403	1,1358
TMS uygulamaları konusunda eğitim kurumları yeterli çalışmalar yapmaktadır.	2,5899	0,9840
Meslek mensuplarının muhasebe standartları konusunda eğitimleri yeterlidir.	2,4532	1,0160

Tablo 2'ye göre muhasebe meslek mensuplarının; TMS'nin uygulanması ile finansal tabloların karşılaştırılabilirliğinin ve finansal tabloların oluşturulmasında tekdüzeliğin sağlanacağı, ayrıca Uluslararası Muhasebe Standartları ile Türkiye Muhasebe Standartlarının birbirine birebir uyumlu olması gerektiği ve Uluslararası Muhasebe Standartlarının her ülkede uygulamasının muhasebenin uyumlaştırılmasına çok fazla katkı sağlayacağı görüşünü kuvvetle destekledikleri saptanmıştır. Bunun yanı sıra meslek mensupları muhasebe standartları konusunda yeterli bir eğitimlerinin olmadığını, eğitim kurumlarının TMS uygulamaları konusunda yeterli çalışmalar yapmadığını ve Uluslararası Muhasebe Standartları hakkında da yeterli bilgiye sahip olmadıklarını belirtmişlerdir.

Bu sonuçlardan da meslek mensuplarının muhasebe standartları konusunda gerek eğitim kurumları ve gerekse ilgili meslek odaları ve ilgili diğer kurumlar tarafından tam olarak bilgilendirilmedikleri ortaya çıkmaktadır.

Bu nedenle muhasebe standartları ve bu standartların uygulanması konusunda meslek mensupları arasında eğitim eksikliği nedeni ile bir belirsizlik olduğu söylenebilir.

Muhasebe meslek mensuplarının TMS'ı hakkındaki görüşleri ile ilgili hipotezlere ilişkin testler ise Tablo 3'de verilmiştir. Hipotezleri test etmek amacıyla "tek örnek t- testi" kullanılmış olup, $\alpha = 0,05$ ve test değeri olarak orta değer olan -3 alınmıştır.

Tablo 3. Meslek Mensuplarının TMS'ı Hakkındaki Düşünceleri İle İlgili Hipotezler

	N	Ort.	Std. Sap.	-t- değeri	p	Sonuç
TMS'nin uygulanması finansal tabloların karşılaştırılabilirliğini sağlamaktadır. (H_{A1})	139	3,73	1,1266	7,679	0,000	Kabul
TMS'nin uygulanması. finansal tablolarda tekdüzelik sağlamaktadır. (H_{A2})	139	3,64	1,1090	6,883	0,000	Kabul
TMS'nin uygulamaya geçmesiyle muhasebe mesleğine verilen önem artacaktır. (H_{A3})	139	3,38	1,3270	3,451	0,001	Kabul
Meslek mensupları standartları uygulamada kısa vadede başarı sağlayacaktır. (H_{A4})	139	3,38	1,1067	4,139	0,000	Kabul
TMS büyük işletmeler ile KOBİ'ler için ayrı ayrı düzenlenmelidir. (H_{A5})	139	3,29	1,1513	3,021	0,003	Kabul
Yayınlanan standartlar üzerinde yapılan değişiklikler takip edilebilmektedir. (H_{A6})	139	3,25	1,1363	2,613	0,010	Kabul
TMS'nin uygulanması ekonomik büyümeyi hızlandırmaktadır. (H_{A7})	139	3,23	1,2193	2,296	0,023	Kabul
TMS'ler muhasebecilerin inisiyatif kullanmasını kısıtlamaktadır. (H_{A8})	139	3,07	1,0972	0,850	0,397	Red
Meslek mensupları TMS hakkında yeterli bilgiye sahiptir. (H_{A9})	139	3,02	1,2127	0,210	0,834	Red

TÜRMOB'un TMS ile ilgili çalışmaları yeterlidir. (H_{A10})	139	3,01	0,9554	0,178	0,859	Red
SPK'nın TMS ile ilgili çalışmaları yeterlidir. (H_{A11})	139	2,91	0,9816	-1,037	0,302	Red
MB'nin TMS ile ilgili çalışmaları yeterlidir. (H_{A12})	139	2,82	0,9873	-2,148	0,033	Kabul

Not: (i) n=139; (ii) tek örnek -t- testi

Tablo 3'de görüldüğü gibi muhasebe meslek mensuplarının TMS'ı hakkındaki görüşleri ile ilgili hipotezlerden dört tanesi **red** edilirken, diğer sekiz tanesi ise "**Kabul** edilmiştir. Dolayısıyla, muhasebe meslek mensupları; TMS'nin uygulanması ile finansal tabloların karşılaştırılabilirliğini ve finansal tablolarda tekdüzelik sağlanacağını, TMS'nin uygulamaya geçmesiyle muhasebe mesleğine verilen önemin artacağını, standartları uygulamada kısa vadede başarı sağlayacaklarını, TMS büyük işletmeler ile KOBİ'ler için ayrı ayrı düzenlenmesi gerektiğini, TMS'nin uygulanması ekonomik büyümeyi hızlandıracağını, ve Maliye Bakanlığı'nın TMS ile ilgili çalışmalarının yeterli olduğunu düşündükleri tespit edilmiştir.

Bununla birlikte, meslek mensupları; TMS'nin

muhasebecilerin inisiyatif kullanmasını kısıtlayacağını, TMS hakkında yeterli bilgiye sahip olmadıklarını, SPK ve TÜRMOB'un TMS ile ilgili çalışmalarının yeterli olmadığını belirtmişlerdir.

TMS konusunda yeterli eğitimi olan meslek mensuplarının, TMS'yi uygulamada kısa sürede başarı sağlayacağını düşünüp düşünmediklerini araştırmak amacıyla, **medyan** kuralına göre, meslek mensuplarının görüşleri; "meslek mensuplarının muhasebe standartları konusunda eğitimleri yeterlidir-yeterli değildir" ve "meslek mensuplarının standartları uygulamada kısa vadede başarı sağlayacağını düşünüyorum-düşünmüyorum" şeklinde ayrı ayrı iki gruba ayrılmıştır. Her iki gruba ilişkin meslek mensuplarının durumu Tablo 4'de görülmektedir.

Tablo 4. TMS Konusunda Yeterli Eğitimi Olan Meslek Mensuplarının, TMS'yi Uygulamada Kısa Sürede Başarı Sağlayacağına İlişkin Düşünceleri

Meslek mensuplarının muhasebe standartları konusunda eğitimlerinin yeterlilik durumu	Meslek mensuplarının standartları uygulamada kısa vadede başarı sağlaması durumu					Ki-kare testi		Sonuç
	Sağlamaz		Sağlar		Toplam	K ²	P	
	Sayı	%	Sayı	%	%			
Yeterli Değil	34	24	47	34	58	2,361	0,124>0,05	Red
Yeterli	32	23	26	19	42			
Toplam	66	47	73	53	100			

Not: (i) n=139, (ii) Meslek mensuplarının muhasebe standartları konusunda eğitimlerinin yeterlilik durumu; medyan 2, (iii) Meslek mensuplarının standartları uygulamada kısa vadede başarı sağlaması durumu; medyan 4

Meslek mensuplarının %58'i muhasebe standartları konusunda eğitimlerinin yeterli olmadığı görüşündedirler. Meslek mensuplarının standartları uygulamada kısa vadede başarı sağlayacağı düşüncesinde olan 26'sı (%19) muhasebe standartları konusunda eğitimlerinin yeterli olduğu, 47'si (%34) ise muhasebe standartları konusunda eğitimlerinin yeterli olmadığı düşüncesindedirler. Tablo 4'ten de görüleceği gibi bu sonuçlar Ki-Kare testine göre de istatistiksel bakımdan anlamlı değildir. Bu sonuçlar, "TMS konusunda yeterli eğitimi olanlar, TMS'nin uygulamada kısa sürede başarı sağlayacağını düşün-

mektedirler" şeklindeki H_{A13} nolu hipotezimizi desteklememektedir.

TMS konusunda yeterli eğitimi olan meslek mensuplarının, TMS uygulamasının iş yükünü daha fazla artıracığı ifadesine katılıp katılmadıklarını araştırmak amacıyla, **medyan** kuralına göre, meslek mensuplarının görüşleri; "TMS konusunda eğitimleri yeterlidir-yeterli değildir" ve "TMS uygulamaları iş yükümüzü daha fazla artıracaktır-artırmayacaktır" şeklinde ayrı ayrı iki gruba ayrılmıştır. Her iki gruba ilişkin meslek mensuplarının durumu Tablo 5'te görülmektedir.

Tablo 5. TMS Konusunda Yeterli Eğitimi Olan Meslek Mensuplarının, TMS Uygulamasının İş Yükünü Artırmasına İlişkin Düşünceleri

Meslek mensuplarının muhasebe standartları konusunda eğitimlerinin yeterlilik durumu	TMS uygulamalarının iş yükünü daha fazla artırma durumu					Ki-kare testi		Sonuç
	Artırmayacak		Artıracak		Toplam	K ²	P	
	Sayı	%	Sayı	%	%			
Yeterli Değil	28	20	53	38	58	0,191	0,662>0,05	Red
Yeterli	18	13	40	29	42			
Toplam	46	33	93	67	100			

Not: (i) n=139, (ii) Meslek mensuplarının muhasebe standartları konusunda eğitimlerinin yeterlilik durumu; medyan 2, (iii) TMS uygulamalarının iş yükünü daha fazla artırma durumu; medyan 3.

Meslek mensuplarının %58'i muhasebe standartları konusunda eğitimlerinin yeterli olmadığı görüşündedirler. TMS uygulamalarının, iş yükünü daha fazla artıracığı düşüncesinde olan meslek mensuplarının 40'ı (%29) muhasebe standartları konusunda eğitimlerinin yeterli olduğunu, 53'ü (%38) ise muhasebe standartları konusunda eğitimlerinin yeterli olmadığı düşüncesindedirler. Tablo 5'ten de görüleceği gibi bu sonuçlar Ki-Kare testine göre de istatistiksel bakımdan anlamlı değildir. Bu sonuçlar, "TMS konusunda yeterli eğitimi olanlar, TMS uygulamasının iş yükünü artıracığı düşünmektedirler" şeklindeki **H_{A14}** nolu hipotezimizi desteklemektedir.

5. SONUÇ

Büyük bölümü yayınlanan ve bir bölümü de yayınlanmak üzere olan ve yeni Türk Ticaret Kanunu'nun yasallaşması ile birlikte 01.01.2008 tarihinde uygulamaya geçmesi beklenen TMS hakkındaki görüşleri üzerine hazırlanan anket formlarının değerlendirilmesi sonucunda meslek mensuplarının büyük bölümü; TMS ile UMS'nın birbirine bire bir uyumlu olması gerektiğini ifade etmişlerdir. Bunun yanı sıra meslek mensupları, TMS uygulaması ile birlikte finansal tabloların tekdüze hale geleceği ve farklı sektör finansal tablolarının karşılaştırılabilirliğinin sağlanacağını belirtmişlerdir. Yine yapılan çalışma sonucunda TMS uygulaması ile birlikte

iş yüklerinin artmasına rağmen muhasebe mesleğine verilen önemin artacaklarına inandıkları belirlenmiştir.

Yapılan istatistiksel analizler sonucunda meslek mensupları; standartları uygulamada kısa sürede başarı sağlayacaklarına inandıklarını, KOBİ'ler için ayrıca standart hazırlanması gerektiğini ve TMS uygulamasının ekonomik büyümeyi hızlandıracağını belirtmişlerdir.

Bununla birlikte meslek mensupları, SPK, TÜRMOB ve Maliye Bakanlığı'nın TMS konusunda daha etkin çalışmalar yapması ve eğitim faaliyetlerinin artırılması gerektiğini belirtmişlerdir.

Muhasebe standartları konusunda ülkemiz açısından önemli olan ve yapılması gereken asıl iş, TMS'nın yayınlanmasından sonra ortaya çıkacaktır. Bu noktada ülke çapında gerekli eğitim çalışmalarına zaman geçirmeden hemen başlanmalıdır. Eğitim çalışmaları sırasında, başta TÜRMOB ve üniversiteler olmak üzere ilgili diğer kuruluşlar bu konuda seferberlik başlatmalıdır. Diğer taraftan vergi kanunlarındaki muhasebeleştirilmeye ilişkin hükümlerin de yayınlanacak olan standartlara uyumlu hale getirilmesi önem arz etmektedir. İşletmelerimizin dolayısıyla ülkemizin dünya ülkeleri ile rekabet edebilir duruma gelmesi ancak bunların yapılması ile mümkün olacaktır.

KAYNAKÇA

<http://www.deloitte.com/dtt/research/0,1015,cid%253D135639,00.html>, (15.01.2007)

http://bsy.marmara.edu.tr/TR/sempozyum_bildirileri/Bulent%20USTUNEL_178-181_.pdf (25.05.2006)

http://www.tmsk.org.tr/mevzuat/tmsk_ilk_karar.html (15.07.2006)

<http://www.tmsk.org.tr/standartlar.html> (18.07.2006)

<http://www.pwc.com/extweb/challenges.nsf/docid/93d5c3bc0673ba438025712400567eaa> (14.07.2006)

<http://dunya.ymm.net/soylesi.doc> (17.07.2006)

BAŞPINAR Ahmet, “**Türkiye’de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış**”, Maliye Dergisi, S:146, Mayıs – Ağustos, 2004.

BOSTANCI Serpil, “**Küreselleşen Muhasebede Standartlaşma ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu**”, Mali Çözüm Dergisi, Yıl:12, Sayı:59, Nisan-Mayıs-Haziran, 2002.

GÖKDENİZ Ümit, **Muhasebe Uygulamalarındaki Uluslararası Farklılıklar ve Çözüm Önerisi**, Avcıol Basım Yayın, İstanbul, 2005.

KİRACI Murat, KÖSE Tunç, “**AASC, FASB ve T穆DESK’teki Muhasebe Standartları Oluşturma Süreci ve Uyumlaştırma**”, Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Haziran, 2002, C.3, S.1, s.68

SEVİĞ Veysi , http://www.tmsk.org.tr/basin/basin_060501.html (15.07.2006)

UYSAL Özgür Özmen, “**Uluslar arası Muhasebe Standartlarının Oluşum Süreci: IASC ve Önde Gelen Ulusal ve Uluslar arası Örgütler**”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Yıl:5, Sayı:17, Ocak, 2006.

ÜSTÜNDAĞ Saim, “**Muhasebe Standartlarının Oluşturulması Süreci**”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Yıl:1, Sayı:1, Nisan, 2000.

ÜSTÜNEL Bülent, “**2006 Yılı Türkiye Muhasebe Standartlarının Yılı Olacak**”, Mali Çözüm, Yıl: 15, Sayı: 72, Temmuz-Ağustos, Eylül-2005.