

KURAL BAZLI MUHASEBEDEN İLKE BAZLI MUHASEBEYE GEÇİŞİN İŞLETMELER AÇISINDAN STRATEJİK ÖNEMİ VE MUHASEBECİLERİN GÖRÜŞLERİ*

STRATEGIC IMPORTANCE OF TRANSITION FROM RULES-BASED ACCOUNTING TO PRINCIPLES-BASED ACCOUNTING AND OPINIONS OF ACCOUNTANTS

Emin YÜREKLİⁱ
Türker SUSMUŞⁱⁱ

Öz

Küreselleşme ülkeleri birbirini oldukça büyük bir hızla yaklaştırmakta ve bu durum finansal piyasaları daha etkin ve birbirine daha bağımlı hale getirdiği gözlenmekte ve bunun sonucu olarak da bir ülke veya piyasada oluşun gelişmeler hızla diğer piyasaları da etkisi altına almaktadır. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve bu standartların doğru ve ihtiyaca uygun bir şekilde hazırlanıp sunulması ülkelerin küresel piyasalara uyumu ve entegrasyonunda oldukça önemli bir faktör olduğu bilinmektedir. UFRS ilke bazlı yaklaşım ile hazırlanmakta olup bu nedenle daha az kural içermekte ve verdikleri genel ilkeler muhasebe meslek mensupları tarafından yorumlanmaktadır. Bu durum ‘‘mesleki yargı’’ olgusunu ön plana çıkarmaktadır. Bu çalışmada Denizli ilinde faaliyet gösteren 7 tane muhasebe meslek mensubuna odak grup çalışması uygulanmış, kural bazlı muhasebeden ilke bazlı muhasebeye geçiş sürecinde muhasebe uygulamalarındaki düşünce ve tercihleri ile ilgili bir takım sorular sorulmuş ve bu sorular doğrultusunda elde edilen sonuçlar ayrıntılı bir şekilde açıklanmıştır.

Anahtar Kelimeler: Kural Bazlı Muhasebe, İlke Bazlı Muhasebe, UFRS

Abstract

Countries are close interaction each other at an important leve thanks to the globalization, making it more efficient and more dependent on financial markets. As a result, developments in a country or market are rapidly affecting other markets. International Financial Reporting Standards and preparing and presenting these standards in a proper and appropriate manner are known to be a very important factor in the integration and integration of countries. IFRS is prepared with a principle-based approach, because it contains fewer rules, and the general principles are interpreted by professional accountants. This situation highlights the phenomenon of professional judgment. In this study, focus group work was applied to 7 accountants working in Denizli. A number of questions were asked to them about the thoughts and preferences in the process of transition from rule based accounting to principle-based accounting. And after it is explained final results in detail.

Keywords: Rules-Based Accounting, Principles-Based Accounting, IFRS

* Makale Gönderim Tarihi: 04.01.2019

Makale Kabul Tarihi: 17.01.2019

ⁱ Dr. Öğr. Üyesi, Kırgızistan-Türkiye Manas Üniversitesi İ.İ.B.F., İşletme Bölümü, eyurekli@pau.edu.tr, ORCID ID:0000-0001-7845-0878.

ⁱⁱ Prof. Dr., Ege Üniversitesi, İ.İ.B.F., İşletme Bölümü, turker.susmus@ege.edu.tr, ORCID ID:0000-0002-7068-6576

1. GİRİŞ

2000’li yılların başında Enron ve WorldCom başta olmak üzere yaşanan muhasebe skandalları, ilke bazlı muhasebe karşısında kural bazlı muhasebe standartlarının eleştirilmesine neden olmuştur. Bu kapsamda, küresel finansal raporlama standartları için ilke temelli muhasebe standartlarına vurgu yapan yeni bir yaklaşım getirilerek ABD Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) ile Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) arasında Norwalk Anlaşması imzalanmıştır. Bu gelişmelerin yanı sıra özellikle son on beş yılda, IASB tarafından yayınlanan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) dünya genelinde çok yüksek bir oranda kabul görmüştür. UFRS, Avrupa Birliği (AB) üyesi ülkeleri ve Avustralya, Brezilya, Kanada, Türkiye ve Güney Afrika dâhil olmak üzere dünyanın birçok ülkesinde şirketler için zorunlu hale gelmiştir. Dolayısıyla ABD başta olmak üzere bir çok ülkede kural bazlı muhasebe standartları devam etse de genel eğilim ilke bazlı muhasebenin ön plana çıktığıdır.

2. İLKE BAZLI MUHASEBE

İşletmelerin mali işlemlerine ilişkin bilgi kullanıcıları olan ortakların, yatırımcıların, müşterilerin ve bilgi edinme konusundaki bireylerin raporları daha kolay ve hızlı anlayabilmesi için muhasebe standartlarının uyumlu olması, finansal bilgilerin daha şeffaf ve hesap verebilir olmasını ön plana çıkarmaktadır (Akgün, 2012: 3).

Küreselleşen dünyada ve dinamiklik kazanan uluslararası ticarete işletmelerin fon kaynağı bulması daha da önemli hale gelmiş ve böylece sermaye piyasalarının işlerliği ön plana çıkmıştır. Bu bağlamda, işletmelerin finansal durumunu iyileştirmek için uluslararası yatırımcılar ile ilişkiler kurması gerekmiş, finansal bilgilerin sunulmasında ortak standartlar kapsamında tüm kesimlerin anlayacağı bir dilin kullanılması zorunlu hale gelmiştir. (Akgün, 2012: 3). Kullanılacak olan bu dilin ilke bazlı olması konusunda gelişmiş ülkeler ile bu ülkelerdeki sermaye piyasaları görüş birliğine varmış, böylece kaliteli finansal bilgilerin raporlarda sunulması esasına geçiş başlamıştır.

İlke bazlı düzenlemede, düzenleyici kurum veya kişilerin hedefi, düzenlenen kişi ya da kuruluşların faaliyetlerini sorumluluk bilinci ile gerçekleştirmesini mümkün kılmaktır. Bu amacın gerçekleşmesi için düzenleyici kurum veya (otoritenin) kendi performansını değerlendirmesi, ardından da değerlendirme sonuçları doğrultusunda yeni politikaların ve buna bağlı olarak iradenin oluşturulması gereklidir. Bu süreçlerin uygulanması neticesinde başarılı bir düzenleme söz konusu olacaktır. (Delikanlı, 2011: 76)

Konulan kurallar genel olarak bu kuralı koyan kişi veya kişilerin uygulamada yaşanan gerçeklere dayanarak gösterdikleri davranış şekillerini yansıtmaktadır. İlke ise, hem gerekli davranış seklini hem de karar vericilerin ortaya koyduğu tüm gerçeklere dayanan kuralları açıklamayı ve bu açıklamaları doğru ve gerçek bilgilere dayanarak yorumlamayı gerektirmektedir (Delikanlı, 2011: 76)

İlke bazlı düzenlenen finansal tablolar sayesinde hacim olarak sunulan finansal bilgilerde belirli bir azalma olacağı düşünülmektedir. Finansal düzenlemelerin sadece üst düzey ilkelerden oluşması beklenmemeli, ayrıca ilke bazlı yaklaşım tüm kuralları tamamen dışlaması düşünülmemelidir. Bununla birlikte ilkelerin anlaşılmasını kolaylaştıracak yol

gösterici kurallar her zaman önemli bir araç olacaktır. Yatırımcılara ve işletmelerin paydaşlarına yeterli, tutarlı, anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir bilgilerin sağlanabilmesi için bir takım kuralların olması normal bir olgudur. Bu anlamda ilke bazlı yaklaşımın sadece ilkelerden oluşan bir yapı olmasından çok hem ilkeleri hem de bazı kuralları içeren karma bir yapıdan söz edilmesi daha doğru olacaktır (Lenihan ve Hume 2003: 6-10).

3. KURAL BAZLI MUHASEBE

Gelişmiş ve modern ekonomilerde düzenlemelerden bağımsız bir piyasa ortamı düşünölemeyeceği gibi ayrıntılı ve detaylı kurallar içeren düzenlemelerinde piyasa başarısızlıkları kadar ciddi maliyetlere sebep olabileceği bilinmektedir. Sermaye piyasası ile çok yakın bir ilişkide bulunan ve her geçen gün bu ilişkinin arttığı günümüz finans dünyası bu özellikleri nedeniyle kurallara karşı çok duyarlıdır.

Yukarıda açıklandığı üzere, ihtiyaca uygun olarak ilke bazlı düzenlenen finansal raporlar hem yabancı sermayeyi çekmekte oldukça etkili olmakta, hem de finans piyasalarını ve ölkelerin ekonomilerini güçlendirici etkiye sahip olmaktadır. Ayrıntılı kurallar içeren katı düzenlemeler ise ek maliyetlere neden olduğu gibi sermayenin başka ölkelere kaçmasına yol açabilmektedir. (Delikanlı, 2011: 78)

Kural bazlı standartlar, kuralların muhasebe meslek mensupları tarafından sistematik bir şekilde uygulanmasını gerektirir. Gereğinden fazla kurallar ve şekil şartları farklı işlemleri belli bir formatta düzenleyerek benzer işlem gibi raporlanmasını sağlamaktadır. Bu sistemde sağlanan karşılaştırılabilirlik ise sadece yüzeysel düzeyde kalmaktadır. Kural bazlı standartlar, olaylar karşısında uygulanması gereken yöntemleri açık ve ayrıntılı bir şekilde belirleme ve hızlı değişimi sağlama konularında ihtiyacı yeterince karşılayamamaktadırlar. (Gücenme ve Ertan, 2012: 4).

4. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI KURULU İLE AMERİKAN FİNANSAL MUHASEBE STANDARTLARI KURULU ARASINDAKİ İLKE VE KURAL BAZLI YAKLAŞIM FARKLİLİĞİ

Yukarıda açıklandığı üzere, literatürde muhasebe standartlarına ilişkin yaklaşımların kural ve ilke bazlı olmak üzere iki şekilde ele alındığı görölmektedir. Bunlardan ilki IASB tarafından kabul edilen Uluslararası Finansal Muhasebe Standartları (UFRS), diğeri ise ABD’de Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) tarafından oluşturulan ABD Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (US GAAP)’dir. UFRS ilke bazlı esası benimsemesine karşın, US GAAP kural bazlı esası benimsemiştir (Demirkutlu, 2014: 158).

Konuyla ilgili literatürde aşğıdaki saptamalarda bulunulmuştur:

- Muhasebe standartları açısından kural kavramı ile kesin hükümlere göre ele alınan ve ilkelere göre yorumlanmayan standartlar anlaşılmasına karşın, ilke kavramı ile ise kullanıcının içinde bulunduğu duruma göre yorumlanan prensipler anlaşılmaktadır (Balsarı ve Dalkılıç, 2007: 106). İlke bazlı standartlar gibi kural bazlı standartların da sahip olduğu bir takım ilkeler bulunmaktadır. Ancak ortaya konulan fark, standartların içinde bulunan uygulamaya yönelik detaylardan kaynaklanmaktadır. (Balsarı ve Dalkılıç, 2007: 111). Bunun yanı sıra kural, kuralı koyanın gerçeklerine dayanarak

belirlediği davranışı zorunlu kılarken; ilke, hem gerekli davranış şeklini hem de karar vericinin genel gerçeklerini esas almakta ve yorumlamayı gerektirmektedir (Delikanlı, 2011: 78).

- US GAAP' in kural bazlı nitelendirilmesinin nedeni, kesin kuralları barındıran uygulama yönergesi içermesinin yanında kural istisnalarını da ayrıntılı biçimde belirtmesidir (Balsarı ve Dalkılıç, 2007: 111). İlke bazlı UFRS ise konuyla ilgili ilkelerin nihai amacını ortaya koyan bir yaklaşımla hazırlanmakta ve genel olarak finansal raporlamada işlemlerin ekonomik özünü temel almaktadır (Akgün, 2002: 8).
- İlke bazlı standartlar, genel olarak daha az kural içeren ve genel ilkeler bağlamında yorumlanan ilkelere dayalı olarak düzenlenirken; tutarlılık ve şeffaflığın sağlanmasında mesleki yargı olgusu önem kazanmaktadır (Akgün, 2002: 9). Kural bazlı standartlar ise çoğu muhasebe vakasında ayrıntılı çözümler sunmakta, kurallar neyin ne zaman ve nasıl uygulanacağı açık bir şekilde belirtilmektedir. Bu kapsamda kural bazlı standartların temel avantajı denetçilerin çalışmasını ve finansal bilgi karşılaştırılabilirliğini kolaylaştırması olarak ifade edilebilir (Adela, 2011: 604).
- Uygulama rehberliği sağlayan ilke bazlı standartlar kurallara dayalı standartların neden olduğu sorunlara çözüm olarak değerlendirilmektedir. Teorik olarak daha az rehberlik, standartların amacı ile tutarlı mesleki muhakeme uygulama ihtiyacını artırırken, hem FASB (2002) hem de SEC (2003), bunun nihayetinde daha anlamlı ve bilgilendirici mali tablolara yol açacağına inanmaktadır (Agoglia, Douppnik ve Tsakumis, 2011: 752).
- Kuralların zaman içerisinde ihtiyaca yanıt verememesi ilke bazlı standartların önemini arttırmıştır. İlke bazlı standartların sahip olduğu içerik ve anlayış sayesinde kullanıcılar finansal nitelikli işlemlerinin kendi ekonomik olgularına olarak uygun yansıtılmalarına imkan vermesi olumlu olurken, zaman zaman niyet ve mesleki yargının kötüye kullanılması ile olumsuz sonuçlar da ortaya koyabilmektedir (Balsarı ve Dalkılıç, 2007: 110).

Kural bazlı yaklaşımın bazı olumlu yanlarının olmasının yanında dikkate alınabilir bir takım önemli dezavantajlarının olduğu göz ardı edilmemelidir. Llewellyn (aktaran Delikanlı, 2009: 76) bu dezavantajları şu şekilde özetlemiştir:

- ✓ Esnek olmayan bir yaklaşım kurumların kendileri için en az maliyetli yolu seçmelerini engelleyebilir.
- ✓ Ayrıntılı kurallar yeniliklerin önüne geçebilir.
- ✓ Katı kurallara dayanan yöntem, düzenlemelerin özünü hayata geçirmeyi engelleyebilir.
- ✓ Zaman içerisinde yeni kurallar eklendikçe, sistemde kurallarda yığılma ortaya çıkabilir.
- ✓ Esnek olmayan detaylı kurallar, ilkelere olduğu gibi tüm koşulları yeterince karşılayamaz ve bu durum potansiyel etik tehlikelere neden olabilir.

5. KURAL BAZLI (US-GAAP) VE İLKE BAZLI (UFRS) STANDARTLARIN YAKINSAMASI

US GAAP, günümüzde, UFRS haricinde en yaygın kullanılan muhasebe standart seti olma özelliğini halen de devam ettirmektedir. Ancak, Amerika'da yaşanan Enron, WorldCom, Adelphia, Xerox, Global Crossing gibi muhasebe skandalları, etkinlik konusunda US GAAP standartlarının bir takım kusurları olduğunu göstermiştir. Böylece, ABD'de Amerikan standartları ile uluslararası standartları yakınlaştırmak anlamına gelen yakınsama çalışmalarına başlanmıştır.

ABD'de uygulanan GAAP standartlarının serbest piyasaya uygun olması ve güvenilirlik algısı ile Enron Vakasına kadar uzun yıllar boyunca yeterli görülmüş, ABD ve US-GAAP standartlarını benimsemiş diğer ülkelerce ilke bazlı muhasebeye ilgi gösterilmemiştir. Ancak Enron başta olmak üzere muhasebe skandalları sayesinde küresel koşullara daha uygun olduğu düşünölen ilke bazlı standartlara doğru bir yöneliş ortaya çıkmıştır (Fırat ve Seldüz, 2014: 5).

Bu süreçte hiçbir kuralın gelecekte olması muhtemel durumları öngöremeyeceği, kural bazlı düzenlemelerin şekilci yapı gösterdiği ve düzenlemelerin özünü geri planda bıraktığı gibi görüşler dile getirilmiştir; ilkelerin ise birbirinden farklı durumlara yanıt verebilme ve esnek olabilme özelliği vurgulanmıştır. Dolayısıyla ilke bazlı düzenlemelerin manipölasyonunun daha zor olacağı görüşü ağırlık kazanmıştır (Delikanlı, 2011: 84)

Genel kabul görmüş görüşe göre bu finansal skandallarda aşırı kuralların geliştirilmiş olması yapılan düzenlemelerin işlevselliğini sekteye uğratmış ve finansal bilgi üretme ruhu ihmal edilerek kurallar mekanik bir biçimde uygulanmaya çalışılmıştır. Dolayısıyla uygulamada düzenlenen kuruluşlar ile düzenleyicilerin algısı arasında bir uyumsuzluk ortaya çıkmıştır (Delikanlı, 2011: 91). Uluslararası muhasebe skandallarının yanı sıra günümüz dünyasında yaşanan ekonomik gelişmeler, ülke ekonomilerini birbirine yakınlaştırarak finansal tabloların hazırlanmasında ortak muhasebe ilkelerinin hayata geçirilmesini gerekli kılmıştır. Dolayısıyla finansal tablolarda aynı ilkeleri içeren temel kriterlerin esas alınması gündeme gelmiş ve bu yönde çabalar ortaya çıkmıştır (Kocamaz, 2012: 106).

Muhasebede yakınsama çabaları büyük ölçüde özel sektör, bölgesel oluşumlar ve uluslararası örgütlerin girişimleri ile hayata geçirilmekte olup temel amaç, uygulamadaki farklılıkların ortadan kaldırılması, muhasebe ilkelerinde uyumun sağlanması, mali tabloların tarafsız, anlaşılabilir, açık ve karşılaştırılabilir olmasını sağlamaktır. Ayrıca kişilerin ve kuruluşların hatalı değerlendirme yapmalarının önüne geçilmesi, finansal bilgi üretilmesinde ortak dil oluşturulması da hedeflenmektedir (Kocamaz, 2012: 109-110).

ABD'de 2002'de kabul edilen Sarbanes-Oxley Yasası, Sermaye Piyasası Kurulu'na ilke bazlı muhasebe standartlarını uygulamayı tavsiye eden bir niteliktedir ve 18 Eylül 2002'de FASB ve IASB, gerçekleştirdikleri ortak toplantı sonucunda Norwalk Antlaşması'nı kabul etmiştir (Balsarı ve Dalkılıç, 2007: 106). ABD'de Oral'daki ortak toplantıda, FASB ve IASB, yüksek kaliteli, uyumlu muhasebe standartlarının geliştirilmesine olan bağlılıklarını dile getirmişler, (a) mevcut finansal raporlama standartlarının mümkün olan en kısa sürede uyumlu hale getirilmesi ve (b) gelecekteki çalışma programlarını koordine ettikten sonra, uyum sağladığından emin olunması için azami çaba harcanması konusunda söz vermişlerdir (FASB, 2018)

Yapılan bu anlaşma ile iki standart setinin mümkün olduğu ölçüde uyumlu hale getirilmesi amaçlanmıştır. “Uyum” ifadesiyle tamamen aynı standartların varlığı kastedilmediği, bu iki grup standart arasında çok önemli farklılıkların olmaması anlamına gelmesi hedeflenmiştir. Bu kapsamda geliştirilecek standartların ilkelerle sınırlandırılması, ancak detaylı kurallar haline getirilmemesi benimsenmiştir.

Çin ve ABD, diğer bazı ülkelerle birlikte, kendi ulusal muhasebe standartlarını UFRS ile birleştirmeyi amaçlayan projelere destek vererek bu alanda çalışmalarına devam etmektedirler. ABD Kasım 2007’de Menkul Kıymetler ve Borsalar Komisyonu (SEC) US GAAP dışında kendi ulusal muhasebe standartlarını veya UFRS’yi kullanmak durumunda kalan yabancı işletmeler için US GAAP’a göre hesaplarında yapılan mutabakatın raporlanması zorunluluğunu yürürlükten kaldırmıştır (Guerreiro, Rodrigues ve Craig, 2014: 112).

6. KURAL BAZLI MUHASEBEDEN İLKE BAZLI MUHASEBEYE GEÇİŞİN İŞLETMELER AÇISINDAN STRATEJİK ÖNEMİ

Muhasebe ile ilgili literatürler incelendiğinde, muhasebe uygulamalarının kural bazlı ve ilke bazlı yürütülmesi ile ilgili tartışmalar sürmektedir. Kurallara dayalı muhasebeye göre finansal finansal tablolar hazırlanırken uyulması gereken ayrıntılı kurallar esas alınmakta, ilkelere dayalı muhasebe ise mesleki yargıya izin veren daha esnek bir sistem kullanılmaktadır.

İlke bazlı muhasebe, mesleki yargıyı raporlamanın önemli bir parçası yaparak bir çok finansal tablo kaleminin tahmin yoluyla finansal tablolara aktarılmasını ihtiyaca uygunluk çerçevesinde sağlar. Ayrıca, ihtiyatlılık düzeyi daha önceki uygulamalardan farklı karmaşık bir yapıya sahip işletmeler tarafından farklı muhasebe politikalarının uygulanabilmesine de izin verir. Bu nedenle, karşılaştırılabilirliği göreceli olarak daha az tablolar hazırlanmasına neden olan UFRS’ler, daha çok vergi uygulamalarının etkisinde kalmış muhasebe dünyası için yeni bir stratejik bakış açısı sağlayacaktır. (Özkan ve Acar, 2010: 82-83)

İkelere dayalı sistemler, kurallara dayalı sistemlerin aksine kural değil genel muhasebe standartlarını yayınlamaktadır. Bu muhasebe standartları ise her tartışmalı konuyu ele almayı ancak kayıt tutma ve ölçüm gibi büyük süreçler hakkında önemli bir belirsizlik de bırakmamaktadır (Carmona & Trombetta, 2008: 456). Bununla birlikte ilke bazlı muhasebe standartlarının yorumlanması; yorumcunun bilgi düzeyi, tecrübesi gibi faktörlerden doğrudan etkilendiği için benzer işlemlerin farklı yorumlanması da ortaya çıkabilmektedir. Bu nedenle ilke bazlı standartların finansal raporların karşılaştırılabilirliğini azaltma ihtimali de bulunmaktadır (Gençoğlu & Ertan, 2012: 4) Dolayısıyla işletme yöneticilerinin bu ihtimali dikkate alması, işletmenin ileri dönem stratejik kararlarının verilmesinde büyük öneme sahiptir.

İlke bazlı muhasebe, katı hukuk kurallarından ziyade hukukun ruhuna uymaya çalışan ve her muhasebe uygulamasını dikkate alacak yeterince kural olmadığını kabul edilmesi ile ortaya çıkan bir yaklaşımdır. İlke bazlı muhasebe, daha az kurallı olduğu ve genel ilkelere dayandığı için kullanıcı yorum ve mesleki yargısına daha fazla ihtiyaç duymaktadır (Akgün, 2012: 9). Bu nedenle özün önceliğine dayalı ilke bazlı muhasebe ve muhasebe standartlarının uygulanmasının işletmeler açısından önemi büyüktür.

Geçen yıllar içerisinde çok daha fazla işletme kural bazlı muhasebe standartlarının karmaşık olması dolayısıyla, ilke bazlı muhasebeye yönelmiş ve bu süreçte özellikle ilke bazlı muhasebe düzenlemelerinin daha kaliteli raporlar hazırlanmasını mümkün kıldığı kabul edilmiştir (Akgün, 2012: 8). Birçok çalışmada incelendiği gibi ilke bazlı muhasebe uygulamaları pratiktir ve kuralların neden olduğu sorunlara çözüm olabilir. Ayrıca ilke bazlı muhasebe agresif finansal raporlamanın da önüne geçebilir. Böylelikle, ilke bazlı yaklaşım ile daha anlamlı ve bilgilendirici finansal tabloların elde edilmesi mümkündür (Azim & Ahmed, 2015: 4). Bu durum ekonomik işlemleri kurallara uydurmak için yapılan yaratıcı muhasebe tekniklerinin önüne geçilerek finansal raporların bilgi değeri yükseltilebilmektedir (Balsarı ve Dalkılıç, 2007: 110).

İlke temelli yaklaşım, sadece ayrıntılı hükümlere değil, kuralın arkasındaki amaca odaklandığı için yeni iş modelleri, ürünler, stratejiler ve iç süreçlerinin geliştirilmesini kolaylaştırarak, kurallara nasıl uyulacağını belirlemede işletmelere esneklik de sunmaktadır (Black, Hopper & Band, 2007: 195). İlke bazlı standartlar ile sağlanan esneklik, işletmelere kârlarını yönetmeleri için daha etkin ve yararlı fırsatlar sunabilir.

İlke bazlı standartların işletmeler açısından bir diğer stratejik önemi de pek çok standardın konusuyla ilgili olarak işletme yönetimine birden fazla muhasebe politikası önermesidir (Özkan ve Acar, 2010: 61). Alternatif muhasebe politikalarından işletmelerin kendilerine uygun olanı seçebilme anlayışı ise işletmeye özerklik kazandırmaktadır. İşletmelerin kendilerine uygun muhasebe politikası seçebilmesi veya oluşturması aşamasında gerekli özenin gösterilmesi son derece önemli bir konudur. Çünkü, işletmenin finansal tablosu analiz edilirken öncelikle uygulanan muhasebe politikalarının anlaşılması gereklidir (Özkan ve Acar, 2010: 62).

Genel bir değerlendirme ile Enron ve WorldCom skandallarında olduğu gibi, işletmelerin katı kurallara dayalı sistemleri manipüle edebileceği ve belirli bilgileri gizleyebilecek olmaları; ilkelere dayalı muhasebede olduğu gibi bir dizi duruma uygulanabilecek geniş ve esnek kurallara güvenmek gerekliliğini ortaya koymuştur. İkelere dayalı muhasebe aynı zamanda daha sade olma özelliği dolayısıyla işletmelerin stratejilerini uygulamasına daha fazla olanak tanımaktadır. Böylelikle, ortaklar ve yöneticiler işletmelerinin mevcut ekonomik ve finansal yapılarını daha doğru ve ihtiyaca uygun biçimde analiz ederek gelecekle ilgili stratejik bazı kararların alınmasını daha etkin yapabilecekler, potansiyel yatırımcılar ise orta ve uzun vadeli yatırım kararlarını aynı sektördeki diğer işletmeler ile karşılaştırılabilir biçimde alabileceklerdir. Bunların sonucunda sermaye piyasaları daha etkin ve verimli işleyebileceklerdir.

7. ODAK GRUP ÇALIŞMASI: KURAL BAZLI MUHASEBEDEN İLKE BAZLI MUHASEBEYE GEÇİŞ VE MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ GÖRÜŞLERİ

Odak grup çalışmasına 7 Serbest Muhasebeci Mali Müşavir katılmış olup grup üyeleri ve çalışmanın kapsamı konusunda gerekli bilgiler aşağıya çıkarılmıştır:

- Görüşme, 26.09.2018 saat 18.00' de Denizli Pamukkale Teknokent Eğitim Salonunda gerçekleşmiş olup 1,5 saat sürmüştür.
- Toplantının moderatörlüğünü Pamukkale Üniversitesi Buldan MYO öğretim üyesi Doç.Dr. Serkan Özdemir yapmıştır.

- Görüşmenin etkin ve verimli olabilmesi için katılımcıların araştırmamıza ilişkin hipotezlerimize odaklanmasına imkan tanıyan ve dikkatlerini dağıtmayan bir ortamda gerçekleştirilmiştir.
- Katılımcıların tamamı erkektir. Konunun içeriği gereği cinsiyet farklılığı yaratmayacağı düşünülmüştür.
- Katılımcıların meslekte faaliyet gösterme süresi 10 yıldan fazladır. Katılımcıların belirlenmesinde en az 10 yıllık mesleki deneyim şartı tarafımızca önceden belirlenmiştir.
- Katılımcıların hepsi UFRS konusunda eğitimler almış ve Denizli SMMM odasının düzenlemiş olduğu UFRS ile ilgili tüm eğitimlere katıldıklarını beyan etmişlerdir. Bu yönüyle aynı grup içinde konuları irdeleyebilecek bilgi düzeylerine sahip oldukları kanısı tarafımızda hakim olmuştur.
- Grup katılımcıları daha önce benzer başka bir araştırmada da yer almadıklarını ifade etmişlerdir.
- Kendilerinin görüşlerini almak amacıyla sırasıyla 7 adet soru ve hipotezler yöneltilmiş, sorulara verdikleri cevaplara moderatör tarafından hiçbir müdahale ve yönlendirme yapılmadan konuşmalar katılımcıların rızaları da alınarak sesli biçimde kayda alınmıştır. Ancak zaman zaman konuyu derinlemesine irdelemelerini sağlamak amacıyla “nasıl” ve “biraz daha açar mısınız” gibi sorularla görüşlerin daha anlaşılır olması sağlanma yoluna gidilmiştir.

Uygulama sonrasında toplantıdaki ses kayıtları üzerinden saptanan bulgular aşağıda açıklanmaktadır:

- *İlke Bazlı Düzenlenen Finansal Tablolar Kural Bazlı Düzenlenen Finansal Tablolara Göre Şeffaflık ve Hesap Verebilirlik Açısından Daha Gerçekçi Sonuçları Ortaya Koyar.*

Katılımcıların tamamı şeffaflık ve hesap verebilirlik açısından ilke bazlı düzenlenen finansal tabloların kural bazlı düzenlenen finansal tablolara göre beklenen ve istenen gerçekçi sonuçları verdiği hipotezimize katıldıklarını belirtmişlerdir. Ayrıca, kural bazlı düzenlenen finansal tabloların katı kurallar üzerinden oluşturulması nedeniyle gerçeği yansıtmayacağı ileri sürülerek ilke bazlı düzenlenen finansal tabloların daha detaylı ve gerçekçi verileri kullanıcılara sunacağını, ilke bazlı sistem ile hesap verilebilirlik ile beraber vergide adaletin sağlanacağını vurgulamışlardır. Finansal bilgi talep edenlere ve kreditorlere doğru ve uyumlu finansal tablo verilerinin sunulacağını da ifade eden katılımcılara göre UFRS bilgi birikiminin gerekli düzeyde olması halinde ilke bazlı tablo düzenleyicisinin çalışma disiplini sağlayacaktır. İlke bazlı muhasebenin şeffaflıkta ve hesap verilebilirlikte daha avantajlı olmasına karşın kural bazlıdan ilke bazlıya geçmenin zor olduğu, bu nedenle de eğitim ve uygulamanın geliştirilmesi gerektiği üzerinde durulmuştur.

- *İlke Bazlı Muhasebenin Uygulandığı Ülkelerde Küresel Sermayenin Para ve Sermaye Piyasalarına Girişi Daha Kolaydır.*

Katılımcılar ilke bazlı muhasebenin uygulandığı ülkelere küresel sermayenin para ve sermaye piyasalarına girişinin çok daha kolay olduğunu kabul etmiştir. V.U.K. uyarınca hazırlanan kural bazlı muhasebenin hedefinin hazine gelirini arttırmak olduğu, oysa yatırımcıların her yerde genel kabul görmüş sonuçları ortaya koyan ortak anlaşılabilir bir dil ile hazırlanmış

finansal tablolar beklediği ifade edilmiştir. Çünkü, katılımcılara göre, yerel vergi kanunlarının asıl amacı finansal bilgi ve karşılaştırılabilirlik değil, vergi toplama olduğu için hazine menfaatleri ile küresel sermaye bakış açısının aynı değildir. Bu nedenle, kural bazlı muhasebe uygulayan lkelerin finansal raporları kısıtlı bilgiler sunduğu ve işletmelerin reel durumunu yansıtmaktan uzak olduğu için şeffaflık beklenemez. O nedenle reel yansıtmak ve küresel sisteme hitap edecek sisteme geçme gerekliliği bulunmaktadır. Katılımcılara göre ilke bazlı finansal tablolar küresel bazlı yatırımcılar açısından ne kadar gerekli ise yurt içindeki kullanıcılar ve analistler için de o kadar gerekli olacaktır.

- *Kural Bazlı Muhasebeden İlke Bazlı Muhasebeye Geçişte Amortisman Srelerindeki Farklılığın Finansal Tablolara Etkisi*

Katılımcılara göre, kural bazlı muhasebede mükellefe güven yoktur ve amaç daha fazla vergi toplamak olduğu için faydalı ömür süreleri fazla olarak belirlenmektedir. Bu nedenle firmanın bilançosunda duran varlık değerleri, amortismanına bağlı iktisadi kıymetlerin ekonomik ömürleri, değer artış / azalışa ilişkin kayıp / kazançlar kural bazlı sistemde gerçeği yansıtmamakta, ilke bazlı uygulamada amortisman süreleri sabit kıymetin gerçek kullanım süreleri esas alındığı için finansal tabloların gerçeğe uygun değerleri ile değerlenmesi doğru ve yararlı olmaktadır.

- *Kural Bazlı Muhasebeden İlke Bazlı Muhasebeye Geçilmesinin İşletmelerin Finansal Performansına Etkisi*

Katılımcılar, kural Bazlı muhasebeden ilke bazlı muhasebeye geçilmesi halinde işletmelerin finansal performansı ve pozisyonunun olumlu etkileneceği konusunda görüş birliğine varmışlardır. Diğer yandan, ilke bazlı muhasebe finansal tabloların gerçekliğini arttıracadığından dolayı karar vericilerin daha sağlıklı karar vermesini sağlayacaktır. Gerçekçi finansal tablolar sayesinde işletmelerin tıpkı kendilerine ayna tutması gibi tutarlı ve doğru analizler yapılabilir, böylelikle işletmenin geleceğini daha etkin bir şekilde planlanmasına imkan tanınması nedeniyle de finansal performansları olumlu etkilenecektir. Ayrıca, UFRS nin istemiş olduğu gerçeğe uygun değer ile değerlenmiş finansal tablolar şeffaf bir durumu yansıtmaya için işletmelere fon akışının hızlanabilecektir. Esasen bu görüşler, kanımızca, ilke bazlı muhasebe uygulamasının stratejik işletme kararlarının alınması açısından da önemini ortaya koymaktadır.

- *Kural Bazlı Muhasebeden İlke Bazlı Muhasebeye Geçişte Karşılaştırmalı Gelir Tablolarında Gerçeğe Uygun Değer Etkisi*

Katılımcıların görüşlerine göre, oluşacak gerçekçi mali tablolar üzerinde yapılacak tutarlı ve doğru analizler sayesinde hem işletmenin geleceğini planlaması mümkün olacak hem de finansal performansları olumlu etkilenecektir. Ayrıca UFRS'ye uygun olarak sağlıklı verilerle düzenlenen gelir tabloları doğru verilerle ve tahminlerle yapılması firma ve ülke açısından yararlı olacak, günümüzde finans kaynağı bulmanın globalleştiği bir ortamda alternatif kaynak bulma olasılığını arttıracaktır. Bunların yanında, enflasyonist baskı altında yaşayan ve ilke bazlı muhasebeyi uygulayan ülkelerde gerçeğe uygun değerlere ulaşılabilmesi mümkün iken, kural bazlı sistemi uygulayan ülkelerde gerçeğe uygun sonuçlar gelir tablosuna yansımayacağı için beyana tabi vergilerde de kayıplara yol açacaktır.

- *İlke Bazlı Muhasebe Standartları Mesleki Yargı Olgusunu Ön Plana Çıkarmaktadır.*

Muhakeme ve analiz yeteneği yeterliliğinin optimum düzeyde olduğu sürece mesleki yargının ön plana çıkmasının meslek mensupları açısından faydalı olacağı, bu durumun meslek mensuplarının bilgi birikimini arttırması ile birlikte daha çok ön plana çıkaracağı ifade edilmiştir. Ancak bu faydaların ortaya çıkabilmesi için ilke bazlı muhasebe standartlarını uygulayacak meslek mensuplarına etik ilkeler kapsamında uygun mesleki eğitimlerin verilerek UFRS' ye uygun değerlemeleri yapabilecek seviyeye getirilmesi gerektiği belirtilmiştir.

- *Ülkemizde UFRS'nin Uygulanabilirliğinde Karşılaşılabilecek En Önemli Sorunlar*

Katılımcılar ortak bir görüş olarak uygulamacıların bilgi eksikliğine ve yetişmiş uzman personelin yetersizliğine işaret ederek eğitim konusunun önemine dikkat çekmişlerdir. Ayrıca ülkemizde ticari ahlak, şeffalık konularında sorunlar olduğunu ifade ederek gelenekselciliğin uygulama için önemli bir sorun olduğu dile getirilmiştir. Diğer yandan, UFRS uygulayacak firma yönetimlerinin bunu angarya olarak görmesini ve UFRS' nin işletmelere sağlayacağı faydaların bilinmediğini, verilecek hizmet bedelinin yeni mali yük getireceğini dile getirmişlerdir. Katılımcılara göre Hükümetlerin uyguladığı maliye-vergi-para politikaları etkisinde Muhasebe uygulamalarının VUK' na göre şekillenmiş olması önemli bir engeldir. Devlet ve kamu idareleri UFRS' nin uygulanması konusunda kararlı olması gerektiği, UFRS'nin Türkçe karşılıklarının meslek mensuplarında tam oturmadığı belirtilerek UFRS'nin uygulanabilirliğinde karşılaşılabilecek sorunlar sıralanmıştır.

8. SONUÇ

Muhasebenin temel ilkeleri arasında yer alan standartlara yönelik yaklaşımlar, günümüze kadar kural bazlı ve ilke bazlı olarak gelişim göstermiştir. Buna göre genel olarak kıta Avrupası'nda ilke bazlı muhasebe egemenken, ABD'de ise kural bazlı muhasebe hakim hale gelmiştir. Ancak dünya çapında etkiler yaratan muhasebe skandalları sonrasında IASB tarafından kabul edilen UFRS, ABD'de Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) tarafından oluşturulan US GAAP karşısında daha fazla etkin hale gelmeye başlamıştır. İlke bazlı muhasebenin, katı kurallara dayanan ve esnek olmayan kural bazlı muhasebe karşısında daha fazla tercih edilmeye başlaması, her iki yaklaşımda yakınsama sonucunu da ortaya çıkarmıştır. Bu çalışma kapsamında da genel hatları ile iki yaklaşımın açıklanması sonrasında yakınsama süreci; ardından ise temel inceleme alanımızı oluşturduğu üzere muhasebecilerin konu ile ilgili görüşlerine yer verilmiştir. Uygulama sonuçlarına göre, ilke bazlı muhasebe uygulamalarının şeffaflık ve hesap verebilirlik açısından daha gerçekçi sonuçları ortaya koyduğu görüşü hakim olmuştur. Ayrıca ilke bazlı muhasebenin uygulanması halinde hem işletmelerin finansal performansı olumlu etkilenecek hem de küresel sermayenin para ve sermaye piyasalarına girişi daha kolay olacaktır.

KAYNAKLAR

Adela, D. (2011) Principles and Rules Based Accounting Debate, Implications for an Emergent Country. *Annals of Faculty of Economics, University of Oradea, Faculty of Economics*, 1(1): 601-608.

Agoglia, C.P., T.S. Douplik ve Tsakumis G.T. (2011) Principles-Based versus Rules-Based Accounting Standards: The Influence of Standard Precision and Audit Committee Strength On Financial Reporting Decisions. *The Accounting Review*, 86(3): 747-767.

Akgün, A.İ. (2012). Muhasebenin Uluslararası Harmonizasyonu ve İlke Bazlı Muhasebe Anlayışına Yöneliş, Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F., *Yönetim ve Ekonomi*, 19(2).
Azim, Md & Ahmed, Helaluddin (2015) “Perspective of Accounting: Principles, Rules, Ethics & Culture”, *International Journal of Economics, Commerce and Management*, Vol III, Issue 1, ss. 1- 10.

Balsarı, Ç.K. ve Dalkılıç, A.F. (2007) Kural Bazlı ve İlke Bazlı Finansal Raporlama Standartlarının Karşılaştırılması. *Muhasebe ve Denetim Bakış*, 22: 105-118.

Based Approaches to Eradicate Threats From Accounting and Auditing Profession. *Arabian Journal of Business and Management Review*, Vol. 2, No.4, Nov. 2012: 1-8.

Black, Julia; Hopper, Martyn; Band, Christa (2007) “Making a Success of Principles-based Regulation”, *Law and Financial Markets Review*, Vol 1, Issue 3, ss. 191-206.

Delikanlı, İ.U. (2011) Finansal Düzenlemelerin İlke Bazlı Ya da Kural Bazlı Olmasının Finansal Raporların Denetim Sürecine Etkisi. *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 66(2): 73-92.

Delikanlı, İ.U. (2009) Denetçiler Açısından Düzenleme Paradoksunun Sonuçları. IX. *Muhasebe Denetimi Sempozyumu & III. Uluslararası Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu*., http://archive.ismmmo.org.tr/docs/SEMPOZYUMLAR/SEMPOZYUM_09/4%20genel%20oturum%202/3%20ihsan%20ugur%20delikanli.pdf(Erişim: 30.09.2018)

Carmona, Salvador; Trombetta, Marco (2008) “On The Global Acceptance of IAS/IFRS Accounting Standards: The Logic And Implications Of The Principles-Based System”, *Journal of Accounting Public Policy*, No 27, ss. 455-461.

Demirkutlu, F.K. (2014) İşletme Lisans Öğrencilerinin Türkiye Muhasebe/ Finansal Raporlama Standartları Hakkındaki İlgi Düzeyleri, Beklentileri ve Farkındalıkları: Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Örneği. *Gazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, 16(2): 156-174.

FASB (2018) Norwalk Agreement, <https://www.fasb.org/resources/ccurl/443/883/memorandum.pdf> (Erişim: 30.09.2018)

Fırat, E. ve Seldüz, H. (2014) Finansal Krizlerin Oluşmasında Finansal Raporlamanın Rolü: Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Getirdiği Düzenlemeler Yeterli mi?. *International Conference on Eurasian Economies 2014*, Macedonia.

Guerreiro, M.S., Rodrigues, L.L. ve Craig, R. (2014) Changing from a Rules-based to a Principles-based Accounting Logic: A Review. *Australasian Accounting, Business and Finance Journal*, 8(2): 111-120.

Kocamaz, H. (2012) Uluslararası Muhasebe Standartlarının Dünyada ve Türkiye’de Oluşum ve Gelişim Süreci. *KSÜ İİBF Dergisi*, 2(2): 105-120.

Lenihan, Donald G. Ve Hume David (2003) A Question of Standads : Accounting in the 21st Century, Centre for Collaborative Government , CGA-CANADA.

Gücenme Gençoğlu, Ü. ve Ertan, Y . (2012). Muhasebe Kalitesini Etkileyen Faktörler ve Türkiye’deki Durum. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (53), 1-24.

Özkan, Serdar; Acar, Ece E. (2010) “Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının Finansal Tablolar Analizi Üzerindeki Etkilerine Genel Bakış”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 97, ss. 49-85.