

PAPER DETAILS

TITLE: EVALUATION OF LOCAL FINANCIAL REPORTING FRAMEWORK FROM ACCOUNTING PROFESSIONALS' POINT OF VIEW: PRACTICE OF ACCOUNTING PROFESSIONALS IN ANKARA

AUTHORS: Bülent YILMAZ,Tugba DÖLEN,Murat ATIK

PAGES: 297-326

ORIGINAL PDF URL: <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/255046>

YEREL FİNANSAL RAPORLAMA ÇERÇEVESİNİN MUHASEBE MESLEK MENSUPLARI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ: ANKARA İLİ MESLEK MENSUPLARI UYGULAMASI*

III/III / 2016-3

Dr. Bülent YILMAZ**

Dr. Tuğba DÖLEN***

Dr. Murat ATİK****

Ampirik Araştırma
(Empirical Research)

Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi
Kasım 2016; 9 (3): 297-326

ÖZ

Şeffaf, güvenilir ve elde edilen bilgilerin kullanılabilir olması gerekliliğinde olan muhasebenin AB uyum süreci başta olmak üzere yasal düzenleme çerçevesinde uyumlaştırılması gerekmektedir. İhtiyaçlara cevap verebilecek bir muhasebe sisteminin uyumlaştırma çalışmalarının yolu muhasebe standartlarından ve düzenlemelerinden geçmektedir. Ulusal ve uluslararası yatırımcılar nezdinde güvenilirliğin artması, finansal tablolara olan güvenin sağlanması, finansal raporlama, denetim ve yayım yükümlülüklerinin düzenlenmesi ve AB direktiflerine uyum aşamasında Yerel Finansal Raporlama Çerçevesinin hazırlanması büyük önem arz etmektedir. Ancak söz konusu çerçeve taslağının yürürlüğe girmeden önce muhasebe meslek mensuplarından ve akademisyenlerden gelen geri bildirimler doğrultusunda yeniden gözden geçirilmesi ve eğitim alt yapısının tamamlanarak mevzuatlar ile tam uyumlu hale getirilmesi gerekmektedir.

Anahtar Sözcükler: Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi, Muhasebe, AB Muhasebe Direktifleri, Muhasebe Standartları.

JEL Kodları: M40, M41, M48

* Makalenin gönderim tarihi: 29.04.2016; Kabul tarihi: 19.06.2016

** Kara Harp Okulu, İşletme Bölümü, Öğretim Görevlisi, byilmaz@kho.edu.tr (Sorumlu yazar; Correspondent author)

*** Gazi Üniversitesi, Meslek Yüksek Okulu, Öğretim Görevlisi, tdolen@gazi.edu.tr

**** Kara Harp Okulu, İşletme Bölümü, Öğretim Görevlisi, matik@kho.edu.tr

EVALUATION OF LOCAL FINANCIAL REPORTING FRAMEWORK FROM ACCOUNTING PROFESSIONALS' POINT OF VIEW: PRACTICE OF ACCOUNTING PROFESSIONALS IN ANKARA

ABSTRACT

Accounting which requires to be clear, reliable and have usable information should be harmonized in the regulatory framework, especially the EU harmonization process. Way of an accounting system harmonization efforts to respond to the needs passes through the accounting standards and regulations. Increasing of reliability in the eyes of national and international investors, ensuring confidence in financial statements, financial reporting, regulation of the supervision and publishing obligations and the preparation of Local Financial Reporting Framework in compliance phase of the EU directives are of paramount importance. However, the draft of the framework should be revised again before entering into force and also in line with feedback from academics and accounting professionals and be fully compliant with the legislation after completing education infrastructure.

Keywords: Local Financial Reporting Framework, Accounting, EU Accounting Directives, Accounting Standards.

JEL Codes: M40, M41, M48

1. GİRİŞ

Gelişmiş birçok ülkede olduğu gibi ülkemizde de muhasebe standartlarının oluşturulmasına yönelik birçok düzenleme yapılmaktadır. Söz konusu düzenlemeler, faaliyet alanları göz önüne alındığında birçok işletmenin, özünde aynı esası güden ancak uygulama aşamasında farklılıklar barındıran standartlara tabi olma zorunluluğunu getirmektedir. 1992 yılında, 21447 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan ve Maliye Bakanlığınca hazırlanan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) ve ekindeki Tek Düzen Hesap Planı, SPK Tebliğleri, Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Uluslararası Muhasebe Standartlarına (UMS) göre mali tablolarını düzenlemek zorunda kalan işletmeler günümüzde mevcuttur.

Ülkemizde MSUGT, TMS uygulamayan işletmeler için geçerli finansal raporlama çerçevesi olarak kabul görmüştür. Ancak MSUGT, bazı kalemlere ilişkin değerlendirme hükümlerine yer vermemiş ve uygulama şekline ilişkin açık ve anlaşılır bir dille anlatım sağlayamamıştır. Bu sebeple 2014 yılında yayımlanan “TMS’leri Uygulamayan Şirketlerin Finansal Tablolarının Hazırlanmasında Uygulanacak İlave Hususlar” (KGK, 2014) ek bir çerçeve olarak

yürürlüğe girmiştir. İlave hususların yayımlanmasındaki amaç, Yerel Finansal Raporlama Çerçevesinin (YFRÇ) uygulama aşamasına kadar TMS uygulamayan işletmeler için MSGUT'nin eksik kaldığı alanların doldurulmasıdır.

Yayımlanan ilave hususlar da, AB Muhasebe Direktifine (Aksoy, 2005:4) tam uyum sağlamamaktadır. İşletme ölçütlerinin dikkate alındığı YFRÇ ile AB Muhasebe Direktiflerine uygun raporlama hedeflenmektedir. Bu kapsamda idari otorite olarak ortaya çıkan ihtiyaçtan dolayı YFRÇ taslağı Kamu Gözetimi Kurumu (KGK) tarafından oluşturulmuştur.

Bu çalışmamızda, KGK tarafından taslağı kamuoyuna duyurulan YFRÇ'nden beklenen hedeflerin ve öngörülen değişikliklerin ulusal muhasebe sistemimize katacağı değerler tartışılırken aynı zamanda da söz konusu sistemin uygulayıcı konumunda bulunan muhasebe meslek mensuplarının beklentileri ölçülmeye çalışılmıştır.

2. LİTERATÜR ARAŞTIRMASI

AB Direktifleri ve muhasebe standartlarının giderek karmaşıklaşması, sektörel bazda ve uygulama süreçlerinde farklılıklara neden olmaktadır. Örneğin; vergi yasaları ile TMS arasında ertelenmiş vergi etkisi doğuran birçok geçici fark vardır (Badem ve Özbek, 2013: 88). Bu tür sorunların çözümüne yardımcı olabilmek amacıyla gerek ulusal gerekse uluslararası literatürde pek çok çalışma yapılmıştır.

UMS'lerin benimsenme kararları üzerine etkilerinin incelendiği bir araştırmada, eğitim düzeyi yüksek ve sermaye piyasası olan 32 örnek ülkede UMS'lerin benimseme oranının eğitim düzeyi düşük ve sermaye piyasası olmayan ülkelere göre yüksek olduğu tespit edilmiştir (Zeghal ve Mhedhbi, 2006: 376-384).

Dünyanın en iyi denetim şirketleri olarak gösterilen ve "Big Four" olarak da adlandırılan Deloitte Touche Tomatsu, Ernst & Young, KPMG ve Pricewaterhouse ile birlikte Coopers Grant Thormon denetim şirketi tarafından henüz UMS'yi uygulamayan 57 ülkedeki muhasebe meslek mensupları üzerinde bir araştırma gerçekleştirilmiştir. Söz konusu araştırmaya göre, standartların benimsenmemesi, standartların karmaşıklığı, ülkelerin vergi eğilimli muhasebe yapıları, para ve sermaye piyasalarının yetersizliği, standartlarının ulusal dillere çeviri zorluğu ve ülkeler arasındaki uyumsuzluklar ön plana çıkmaktadır (Street, 2003: 10-11).

AB üye ülke işletmeleri üzerinde gerçekleştirilen çalışmada, UMS uygulamalarında karşılaşılan zorluklar; yorumlama eksiklikleri, bilgi ve eğitim yetersizliği ve bilgi teknolojilerinin değişiklik ihtiyacı olarak tespit edilmiştir (Jermakowicz ve Tomaszewski, 2006: 170-189).

Warsame (2006) tarafından bir başka çalışmada ise, UMS benimseme sürecini etkileyen faktörler, içsel ve dışsal faktörler olarak ikiye ayrılmıştır. Dışsal faktörler olarak; yabancı yatırım, ekonomik bütünleşme, uluslararası sermaye piyasaları yer alırken, içsel faktörler; ise yasal sistem, sahiplik yapıları, meslek örgütleri ve siyasal otorite olarak ifade edilmiştir (Warsame, 2006: 32-147).

Ülkemizde standartların benimsenmesi ve uygulanması üzerine yapılan çalışmalar incelendiğinde; Ağca (2003), muhasebe altyapısının ve nitelikli sektör elemanı yeterliliğinin UMS'leri uygulayacak eşdeğer niteliklere sahip diğer ülkelere nazaran daha hazır bir sisteme sahip olduğumuzu belirtmiştir (Ağca, 2003:176).

TMS'lerin uygulanmasında standartların zor anlaşılır olması, bilgilerin sade ve anlaşılır ifadelerle açıklanmamış olması ve eğitimli personel ihtiyacı en büyük sorunlar olarak görüldüğü Akdoğan (2007)'in çalışmasında belirtilmiştir (Akdoğan, 2007: 113).

Yeminli Mali Müşavirlere yönelik yapılan bir anket çalışmasında ise, katılımcıların %90'nının orta-üst düzeyde bilgi sahibi olduğu tespit edilmiştir. TMS''lerin uygulanmasında meslek mensuplarının yaşadıkları zorluklar değerlendirildiğinde ise; teknolojik altyapıdan kaynaklanan bilişim sorunları, yasal düzenleme sorunları ve işletme yapılarından kaynaklanan sorunlar ön plana çıkmıştır. Anket soruları arasında standartların uygulanmasındaki en önemli unsur olarak, %48,3 düzeyinde bir oranla eğitim yetersizliği çıkmıştır (Evci, 2008: 157-165).

3.ÜLKEMİZDE MUHASEBE STANDARTLARININ BELİRLENMESİ ÜZERİNE YAPILAN ÇALIŞMALAR

Finansal verilerin tanımlanması, kaydedilmesi, sınıflandırılması, özetlenmesi ve raporlanması muhasebe kuramı ile bir anlam kazanır (Marşap ve Kurt, 1997: 227). Muhasebe kuramlarının hayata geçirilebilmesi ve uygulanabilirliği, standartlarla kazanılır. Ülkemizdeki muhasebe standartlarının belirlenmesi ve uygulanması aşamalarında genellikle Türk Ticaret Kanunu (TTK) ve Vergi Usul Kanunu (VUK) hükümlerinin esas alındığı ve kamu otoritesinin öncülüğünde geliştirilmiş görüş ve öneriler esas alınmaktadır. Bu kapsamda yetkili idari otorite kurumlar tarafından yapılan çalışmalar şunlardır;

- İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu tarafından hazırlanan ve 1972 yılından itibaren zorunlu olarak uygulamaya başlanılan Tekdüzen Muhasebe Sistemi,
- Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından, SPK'ya tabi işletmeler için yayımladığı Seri XI, 1 Nolu ve Seri XI, 3 Nolu tebliğ,

- c. Türkiye Bankalar Birliği (TBB), bankaların kullanacakları, ortak esas ve usulleri içeren bilanço ve gelir tablosu tiplerini belirleme,
- d. 1987 yılında Türk Standartları Enstitüsü bünyesinde kurulan komite ile ortaya çıkarılan 43 adet muhasebe standardı,
- e. Maliye Bakanlığı koordinatörlüğünde kurulan Muhasebe Standartları Komisyonu tarafından yapılan çalışmalar sonucunda Vergi Usul Kanunu bünyesinde 1992 yılında yayımlanan 1 sıra nolu “Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği”,
- f. 1994 yılında TÜRMOB tarafından kurulan “Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu” (TMUDESK) tarafından 1 Ocak 1997 tarihinden itibaren yürürlüğe giren ve uygulanmaya başlanan Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve
- g. Bankacılık Denetleme ve Düzenleme kurulunun hazırlayarak Ekim 2002 tarihinden itibaren yürürlüğe soktuğu 18 adet tebliğ çalışmaları ile muhasebe standartlarına yön verilmeye çalışılmıştır (Başpınar, 2005:46-52).

4. YEREL FİNANSAL RAPORLAMA ÇERÇEVESİ

Şeffaf, açık ve güvenilir bir sistem çerçevesine ulaşabilmek ve Avrupa Birliği Muhasebe Direktiflerine uyum sağlama düşüncesiyle; ülkemizde TMS uygulamayan ancak bağımsız denetime tabi olan işletmeler için KGK tarafından bahse konu hususları ihtiva edebilecek Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi (YFRÇ) taslağı 13.11.2015 tarihinde kamuoyunun görüşüne sunulmuştur.

AB üye ülkelerin uygulamaları incelendiğinde, özellikle işletmelerde Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının (UFRS), diğer işletmelerde ise, ülkelerin kendi muhasebe standartlarının esas alındığı, denetim esasları açısından ise farklı kriterlerin kullanılabildiği gözlenmektedir. Ülkemiz uygulaması incelendiğinde, bağımsız denetimin mevcut denetim standartları çerçevesinde olması gerekirken KGK’nın 26.08.2014’de yayınlanan Kararı ile uygulanabilir finansal raporlama çerçevesi yeniden yapılandırılmıştır (Taş ve İnaltong, 2015:74). Ancak yayınlanan ilave hususlar, ayrıntılı olarak ele alınmamış ve yerel finansal raporlama taslağının oluşması gerekliliğini ortaya çıkarmıştır.

AB Direktifinde büyük ölçekli firmalar için daha yoğun kurallar ve uygulamalar öngörülürken, orta ölçekli firmalar için daha basit kural ve uygulamalar uygulanması planlanmaktadır. YFRÇ taslağında da AB Direktifindeki istisnalar dikkate alınarak büyük ölçekli işletmelerin bazı yükümlülüklerinden orta ölçekli işletmeler muaf tutulmuştur. Bu kapsamda işletmelerin

ölçeklendirilmesinin doğru şekilde yapılması gerekmektedir. AB Direktifi baz alındığında işletmelerin ölçeklendirilmesine ilişkin esas ve usullerin ülkemizdeki tanımlamaları karşıladığı görülmektedir.

AB Direktifine göre aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini sağlayan işletmeler, ölçekli işletme olarak tanımlanmaktadır (KGK, 2015a).

Aktif Toplamı	≥ 20 milyon Avro
Net Satış Hasılatı	≥ 40 milyon Avro
Çalışan Sayısı	≥ 250 kişi

YFRÇ'nin kamuoyunun görüşüne sunulan taslak çalışmasında;

- İşletmelerin ölçeklendirilmelerine göre büyük ve orta büyüklükteki işletmeler için farklı uygulama seçenekleri bulunmaktadır.
- Tarihi maliyet genel esas olarak uygulamada hedeflenmiştir.
- Mevcut uygulamalardaki standartların eksiklik ve/veya farklılıklarını ortadan kaldırmaya yönelik bir çalışma olduğu için, TFRS'de de farklılıklar bulunmaktadır.
- Gerek meslek mensuplarının gerekse akademisyenlerin görüşlerine sunulan ve tam olarak netleştirilmemiş özel konular mevcuttur.
- Açıklık ve şeffaflık esası gereği uygulamaların tam olarak açıklanabilmesi amacıyla, dipnot açıklamaları için ayrı bir bölüm olarak düşünülmüştür.
- TMS uygulamayan ancak bağımsız denetime açık işletmelerin finansal raporlama standartları düzenlenmiştir.
- AB Direktifi çerçevesinde daha detaylı bilgi verilmesi beklenen bazı kalemler için (stoklar, maddi ve maddi olmayan duran varlıklar, diğer alacak ve borçlar) detaylı bilgi verilmesi planlanmıştır.

5. YEREL FİNANSAL RAPORLAMA ÇERÇEVESİ TASLAĞI İLE BEKLENEN HEDEFLER

YFRÇ, mevcut sistem ele alındığında TMS uygulamayan işletmeler için finansal raporlama esaslarını ve işleyişini ortaya koyan MSGUT ve MSGUT'nin eksik yönlerini doldurmak amacıyla KGK tarafından oluşturulan ilave hususların yerine ülkemizde uygulanabilecek finansal raporlama usul ve esaslarını içeren uygulama haline gelecektir. Finansal tablo kullanıcılarının bilgi ihtiyacını sağlayacak düzeyde olması beklenen YFRÇ'nin esas hedefi, finansal raporlamada gerçeğe uygun sunumun sağlanmasıdır. Çerçevenin yürürlüğe girmesi ile birlikte beklenen diğer hedefler ise, şöyle sıralanabilir.

- a. İşletmelerin büyüklüğü dikkate alınarak, küçük ve orta büyüklükteki işletmelerin finansal raporlama yükümlülüklerinin hafifletmesi amaçlanmaktadır.
- b. Avrupa Birliği (AB) Muhasebe Hukukundaki yapılan düzenlemeler nedeniyle ortaya çıkan ve AB'ye üye ülkelerin muhasebe akışlarını düzenleyen AB Muhasebe Direktifleri ve bunlara uyum hedeflenmektedir (Gielen vd., 2005:5-6).
- c. Sadece AB üye ülkelerin hedef olarak alınmadığı ekonomik gelişmişlik anlamında diğer gelişmiş ülkelerdeki mevzuat ve uygulama esaslarına uyum sağlanmaktadır.
- d. Yeni çerçeve ile küçük ve orta büyüklükteki işletmelere öncelik verilerek, söz konusu işletmelerde finansal raporlamanın maliyet esasına göre düzenlenmesi hedef alınmıştır. Düzenleme ile birlikte büyük ölçekli işletmelere ise ilave yükümlülükler getirilmiştir.
- e. Çerçeveyi oluşturan bölümlerin çerçevenin bir bütün olarak ele alınmasına imkan verecek şekilde düzenlendiği görülmektedir.
- f. Finansal tabloların verimli, sunulan bilgilerin anlaşılabilir olması amacıyla kullanıcı dostu olarak tanımlanabilecek çerçevede, anlaşılabilir ve sade bir dil kullanılması öngörülmüştür.

6. YEREL FİNANSAL RAPORLAMA ÇERÇEVESİ TASLAĞI İLE YAPILMASI ÖNGÖRÜLEN DEĞİŞİKLİKLER

YFRÇ'nin yürürlüğe girmesiyle, işletmelerin finansal raporlarında uymak zorunda olacakları standartlara ilişkin düzenlemeler, aşağıda belirtilmiştir (KGK, 2015b);

- a. İşletmelerin sunacakları tablolar, AB direktifinde yer alan finansal durum tablosu ve kar veya zarar tablosu, nakit akış tablosu, kar dağıtım tablosu ve özkaynaklar değişim tablosudur.
- b. Gerçeğe uygun değer üzerinden değerlendirme öngörülmedikçe, değerlemeler maliyet bedeli üzerinden yapılır.
- c. AB Muhasebe Direktifinde yer alan süreklilik, tahakkuk esası, ihtiyatlılık, önemlilik, netleştirme yasağı, 12 aylık raporlama, tutarlılık ve karşılaştırmalı bilgi olarak belirtilebilecek genel raporlama ilkeleri esas olarak alınmıştır.
- d. Muhasebe politikalarının dönemler itibarıyla ve diğer işletmelerin kullandığı ölçütler ile tutarlı olması öngörülmüştür.

e. İşletmelerin gerçeğe ve ihtiyaca uygun bilgi olması durumunda muhasebe politikalarında değişikliğe gitmesi gerektiği vurgulanmıştır. Ancak, yapılacak politika değişikliklerinde karşılaştırılabilirlik ve tutarlılık kavramları göz önünde tutulmalıdır. Ayrıca, politika değişikliğine gidilecekse, politika değişikliği geriye doğru uygulanmak zorundadır.

f. Muhasebe tahminlerinde yapılan değişikliklerin, ilgili dönemlere ait kâr ve zararlarına ilave edilerek ileriye yönelik olarak kayda alınması gereklidir.

g. Finansal tabloların onaylanma aşamasından önce tespit edilen hatalar, ilgili dönem içerisinde düzeltilmelidir. Finansal tabloların onaylanma aşamasından önce tespit edilemeyen hatalar için geriye dönük düzeltme ön-görölmüştür.

h. Hizmet sunumu ve inşaat sözleşmelerine ilişkin hasılat, tamamlanma yüzdesi yöntemi kullanılarak, dönem sonlarında ölçülür ve kayda alınır.

i. Finansal Araçlar ve Özkaynaklar bölümü etkin faiz yöntemi kullanılarak kayda alınır.

j. Maliyet bedeli ile kayıtlara alınması gereken Stoklar grubunun dönem sonlarında maliyet veya net gerçekleşebilir değerden düşük olanı üzerinden değerlendirilmesi öngörölmüştür. TMS'lerde ve KOBİ standartlarında üretim giderlerinde öncelikle normal maliyet yöntemi esas alınmakta, YFRÇ'de ise, tam maliyet ve normal maliyet yönteminden birisinin seçilmesi gerekmektedir.

k. Ticari alacak ve borçlar ile diğer alacak ve borçlar finansal durum tablosunda mukayyet değerleri üzerinden gösterilir, dönem sonlarında da rees-konta tabi tutulur.

l. Ticari alacak ve borçlar ile diğer alacak ve borçlar dışında kalan borçlanma araçları itfa edilmiş maliyet üzerinden ölçülür.

m. Halka açık piyasada işlem gören işletmelerde özkaynağa ait finansal varlıklar ilk kayda almada işlem fiyatından, değerlendirme gününde ise piyasada oluşan değerinden ölçülür. Piyasada işlem görmeyenler ise, maliyet değerleri üzerinden değerlendirilir. Ayrıca, diğer finansal araçlar kapsamında, taahhütler maliyet bedeliyle, diğer tüm finansal araçlar ise, gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülür. KOBİ TFRS'de özkaynaklara ilişkin bir bölüm ve finansal araçlara ilişkin ise iki bölüm (Temel Finansal Araçlar ve Diğer Finansal Araçlar) yer alırken, YFRÇ taslağında finansal araçlar ve özkaynak bir arada ele alınarak bu üç bölüm birleştirilmiştir.

n. Bir yatırımın iştirak olarak tanımlanabilmesi için, işletmenin yatırım yapılan işletme üzerinde önemli etkisinin bulunması (oy hakkının %20'sine sahip olunması) ve iş ortaklığı veya bağlı ortaklık niteliğinde olmaması gerektiği öngörölmüştür.

o. İştiraklerin ve müştereken kontrol edilen işletmelerin büyük işletmeler tarafından özkaynak yöntemiyle, diğer işletmeler tarafından maliyet yöntemiyle değerlendirilmesi öngörülmüştür.

p. Diğer iş ortaklıklarının varlık, yükümlülük, gelir ve giderlerinin sahip olunan katılım payı oranınca finansal tablolara dahil edilmesi öngörülmüştür.

q. Maddi ve maddi olmayan duran varlıkların, ilk kayda alınmasında maliyet bedeli üzerinden değerlendirilmesi öngörülmüştür. Satın alınan bir maddi duran varlığın maliyetinin belirlenmesinde, alınması beklenen nakit tutar bugünkü değerine indirgenmemektedir.

r. Sonraki ölçümlerde, TMS 38 yeniden değerlendirme modelini de öngörmektedir. Ancak, YFRÇ taslağında maddi duran varlıklar maliyet yöntemi veya yeniden değerlendirme modeline göre değerlendirilebilir. Değerlemeler yapılırken, birikmiş amortismanlar ve birikmiş değer düşüklüğü zararları düşülmektedir.

s. Yatırım amaçlı bir gayrimenkulün ilk kayda alınmasında maliyet bedeliyle değerlendirilmesi öngörülmüştür.

t. İşletme birleşmeleri, satın alma yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilir. Birleşme tarihinde edinilen varlık ve üstlenilen yükümlülüklerin gerçeğe uygun değer üzerinden kayda alınması öngörülmüştür.

u. Şerefiyenin değeri hesaplanırken, edinilen varlıkların ve yükümlülüklerin net gerçeğe uygun değerinin, birleşme esnasında ödenen bedelden indirgenmesiyle bulunur. Sonraki ölçümde ise, birikmiş itfa payları ve değer düşüklüğü zararlarının maliyet değerinden indirgenmesi öngörülmüştür.

v. Yeniden Değerleme Yedeği, maddi duran varlıkların yeniden değerlendirilmesi sonucu ortaya çıkan kur farklarının aktarılması için kullanılmaktadır. Söz konusu farklar, TMS'lerde diğer kapsamlı gelirden izlenmektedir.

w. AB Direktifi uyarınca ertelenmiş vergi, sadece büyük işletmeler için zorunlu kılınmaktadır. YFRÇ taslağında ertelenmiş verginin muhasebeleştirilmesinde KOBİ TFRS ve tam setten farklı bir yaklaşım benimsenmiştir. Mevcut standartlarda varlık ve borçların vergi ve muhasebe değeri arasındaki geçici farklar dikkate alınırken, YFRÇ taslağında hesaplama vergi ve muhasebe değerleri arasındaki zamanlama farkları üzerinden yapılmaktadır.

x. Küçük ve orta ölçekli işletmeler konsolide olmayan finansal raporlarında ertelenmiş vergi hesabı yapılmamaktadır. Ancak, isteğe bağlı düzenlenen konsolide finansal tablolarında ertelenmiş vergi tutarlarını hesaplamaları zorunludur. Bağlı ortaklık yatırımı bulunan büyük işletmelerin ise, ertelenmiş vergi tutarlarını göstermeleri zorunlu tutulmuştur.

y. Yararlı ekonomik ömrü belli olmayan maddi olmayan duran varlıklar

itfaya tabi tutulmamaktadır. Güvenilir bir şekilde yararlı ömürleri tahmin edilemeyen geliştirme giderleri için 5 yıl süre verilmiştir.

z. Büyük ölçekli işletmeler hem bireysel hem de konsolide finansal tablolarını hazırlayacaklardır.

7. UYGULAMA

Türkiye Muhasebe Standartlarını uygulamayan ancak bağımsız denetime tabi işletmeler için Kamu Gözetim Kurumu tarafından oluşturulan ilave hususları içeren YFRÇ taslağına ilişkin meslek mensuplarının görüşlerini alabilmek için “YFRÇ Taslağının Muhasebe Meslek Mensupları Açısından Değerlendirilmesi” ne yönelik bir uygulama yapılmıştır.

7.1. Yöntem ve Örneklem

Araştırmada meslek mensuplarının görüşlerini alabilmek için 5’li likert tipi anket hazırlanmıştır. Anket iki kısımdan oluşmaktadır. Birinci kısımda meslek mensuplarının YFRÇ ile ilgili görüşleri sorulurken, ikinci kısımda yapılması öngörülen değişikliklere ilişkin görüşleri alınmıştır. Anket, büyük örneklem grubuna uygulanmadan önce küçük bir örneklem grubuna uygulanarak ankette yer alan sorularının geçerliliği ve güvenilirliği sınanmıştır. Buradaki sonuçlara göre gerekli düzeltmeler yapıldıktan sonra, büyük örneklem grubuna uygulanmıştır. Örneklem sayısının doğru olarak belirlenmesi, araştırmanın bilimsel geçerliliği açısından önemlidir. Bu nedenle örneklem sayısının belirlenmesinde Ryan’ın (1995) (1.1)’deki formülü kullanılmıştır.

$$n = \frac{N \cdot P \cdot q}{(N - 1) \cdot B^2 + P \cdot q} \quad (1.1)$$

n =Örneklem Sayısı, N =Araştırmaya Konu Olan Topluluk Sayısı

P =Topluluk oranı veya tahmini, q=1-P

B=Katlanılabilir Hata Oranını, Z=İstenilen güven aralığını temsil etmektedir.

Araştırmanın evrenini Ankara ilinde çalışan Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) ve Yeminli Mali Müşavirler (YMM) oluşturmaktadır. 2015 yılı itibarıyla Ankara ilinde çalışan 11.629 Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve 496 Yeminli Mali Müşavir (Ankara YMM Odası, 2015, s:22) bulunmaktadır. 12.125 meslek mensubu araştırmanın evrenini oluşturmaktadır. Literatür taramasında araştırma konusu ile ilgili olarak daha önceden bir

çalışma yapılmamış olması nedeniyle formüldeki P değeri 0,50 olarak alınmıştır. Çalışma için hata oranı 0,05 olarak seçilmiştir. Araştırma sonuçlarının istenilen güven aralığında olması önemlidir. Bu nedenle Z değeri %95 olasılığa karşılık gelen 1,96 seçilmiştir.

$$n = \frac{12125 \cdot (0,50) \cdot (0,50)}{\frac{(12125 - 1) \cdot 0,05^2 + (0,50) \cdot (0,50)}{1,96^2}} = 93,15$$

Ryan'ın (1995) formülüne göre evreni temsil edecek örneklem sayısı 93'dür. Anketlerin geri dönmeme ihtimali ve araştırma bulgularının daha sağlıklı olabilmesi için toplam 500 kişiye anket formu gönderilmiş ve 382'sinden geri dönüş alınmıştır. Örneklem sayısının fazlalığı analizlerin güvenilirliğini ve elde edilen sonuçların daha sağlıklı olmasını sağlayacaktır.

7.2. Veri

Muhasebe meslek mensuplarının YFRÇ taslağına ilişkin görüşlerini almak için Ek'te ölçekleri sunulan anket Ankara ilindeki toplam 382 SMMM ve YMM'e uygulanmıştır. Ankete katılan personelin özet bilgisi Tablo 1'de yer almaktadır.

Tablo 1: Ankete Katılan Personelin Özet Bilgileri

Kişisel Bilgiler	Seçenek	Frekans	%
Meslek Unvanı	SMMM	341	89,3
	YMM	41	10,7
Mesleki Tecrübe	2-5 Yıl	20	5,2
	5-10 Yıl	145	38,0
	10-20 Yıl	140	36,6
	20 Yıl ve Ustu	77	20,2
Eğitim Durumu	Lise	36	9,4
	Önlisans	13	3,4
	Lisans	299	78,3
	Lisans Üstü	34	8,9
Cinsiyet	Bay	323	84,6
	Bayan	59	15,4

Tablo 1'den de anlaşılacağı üzere ankete katılan 382 meslek mensubunun, %89,3'ü SMMM, geri kalan %10,7 ise YMM'dir. Katılanların %94,80'nün meslek tecrübesi 5 yılın üzerinde olup, meslek mensuplarının büyük bir kısmı (%87,20) lisans ve lisansüstü mezundur.

Anketin güvenilirliğini test etmek için Cronbach's Alpha katsayısına bakılmıştır. Cronbach's Alpha katsayısı ölçekte yer alan k adet maddenin varyansları toplamının genel varyansa oranlanması ile bulunan ağırlıklı

bir standart değişim ortalamasıdır (Ercan ve Kan, 2004: 213). Çalışmada Cronbach's Alpha katsayısı 0,825 çıkarak, geliştirilen ölçeğin yüksek güveniriliğe sahip bir ölçek olduğu tespit edilmiştir. YFRÇ taslağına ilişkin görüşleri daha kapsamlı bir şekilde alabilmek için anket formundaki her soru bir boyutu ölçecek şekilde dizayn edildiği için açıklayıcı faktör analizi yapılmamıştır. Çünkü faktör analizinde; "...hangi değişkenin hangi faktörü ölçtüğü biliniyorsa ya da bütün değişkenlerin eşit şekilde ağırlıklı dağıldığı yani değişkenin nispi öneminin bilindiği durumlarda faktör analizinin uygulanmaması" gerektiği belirtilmektedir (Tatlidil, 1996: 256).

7.3. Analiz

Meslek mensuplarının YFRÇ taslağına ilişkin görüşlerini öğrenmek için anketin ilk bölümünde sorulan altı soruya ilişkin cevapların dağılımı Tablo 2'de gösterilmiştir.

Tablo 2: Mensup Mensuplarının YFRÇ İle İlgili Görüşlerine İlişkin Bulguları

YFRÇ ile İlgili Görüşler	Kesinlikle Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsızım		Katılıyorum		Kesinlikle Katılıyorum		Ortalama	Std.Sapma
	F	%	F	%	F	%	F	%	F	%		
Anlatım Dilinin Uyg.	19	4,97	35	9,16	87	22,77	200	52,36	41	10,73	3,6	0,97
Gerçeğe Uygunluk	8	2,09	28	7,33	77	20,16	219	57,33	50	13,09	3,72	0,86
Rapor Yükümlülüğün Hafiflemesi	25	6,54	40	10,47	93	24,35	185	48,43	39	10,21	3,45	1,03
Direktiflere Uyum	18	4,71	27	7,07	98	25,65	181	47,38	58	15,18	3,61	0,98
Bilgi Karşılama Dur.	11	2,88	35	9,16	110	28,80	182	47,64	44	11,52	3,56	0,91
Fin. Riskten Korunma	16	4,19	22	5,76	88	23,04	188	49,21	68	17,80	3,71	0,97
Amortisman Yönt. Belirlenmesi	12	3,14	9	2,36	59	15,45	212	55,50	90	23,56	3,94	0,87

Tablo 2'deki sonuçlar incelendiğinde meslek mensuplarının;

- a. %63,09'u YFRÇ taslağına kullanılan dilin açık ve sade olduğunu,
- b. %70,42'si YFRÇ ile gerçeğe uygun finansal tablolar oluşturulabileceğini,
- a. %58,64'ü YFRÇ'nin küçük ve orta büyüklükteki işletmelerin finansal raporlama yüklerini hafifleteceğini,
- b. %62,56'sı YFRÇ ile AB muhasebe direktiflerine uyum sağlanabileceğini,

- c. %59,16'sı YFRÇ'nin finansal tablo kullanıcılarının bilgi ihtiyaçlarını karşılayabilecek düzeyde olduğunu,
- d. %67,01'i YFRÇ'de finansal riskten korunma muhasebesine yer verilmesi gerektiğini,
- e. %79,06'sı maddi duran varlıkların hangi amortisman yöntemine tabi tutulacağını YFRÇ taslağında belirtilmesi gerektiğini düşünmektedir.

Meslek mensuplarının meslek unvanlarına göre YFRÇ ile görüşleri arasında bir farklılığın olup olmadığını belirlemek amacıyla tek faktörlü varyans analizi yapılmıştır. Söz konusu varyans analizinin amacı değişkendeki varyansın kaynağını araştırmaktır (Ünver vd., 2013:321). Bağımsız örneklem t-testi, iki bağımsız grup ortalamasının farklılığını karşılaştırmak için kullanılmaktadır. Bağımsız örneklem t-testinin kullanılabilmesi için varyansların homojenliğinin kontrol edilmesi gerekmektedir. Varyansların homojenliğini kontrol etmek için Levene testi uygulanmıştır. Varyansların eşit olmaması durumunda standart sapma farklılaşacağından t değerleri de farklılaşacaktır (Altunışık vd., 2012: 194).

Levene test sonuçlarına göre "Anlatım Dili, Gerçeğe Uygunluk, Rapor Yükümlülüğün Hafiflemesi, Direktiflere Uyum, Bilgi Karşılama Durumu, Finansal Riskten Korunma, Amortisman Yönteminin Belirlenmesi" konularında grup varyansları homojen olmadığı ($p < 0.05$) tespit edilerek yapılan test sonuçları Tablo 3'te sunulmuştur.

Tablo 3: Meslek Unvanına Göre Meslek Mensuplarının YFRÇ ile Görüşlerinin t-Test Sonuçları

Değişkenler	Ortalama Farkı	Standart Hata Farkı	t değeri	Serbestlik Derecesi (df)	p değeri Sig. (2-tailed)
Anlatım Dilinin Uygunluğu	-0,234	0,144	-1,621	53,43	0,111
Gerçeğe Uygunluk	-0,177	0,142	-1,249	380,00	0,212
Rapor Yükümlülüğün Hafiflemesi	-0,012	0,170	-0,069	380,00	0,945
Direktiflere Uyum	-0,243	0,162	-1,495	380,00	0,136
Bilgi Karşılama Durumu	0,269	0,151	1,789	380,00	0,074
Finansal Riskten Korunma	-0,246	0,159	-1,547	380,00	0,123
Amortisman Yönteminin Belirlenmesi	0,096	0,172	0,560	46,38	0,578

Tablo 3'teki sonuçlara göre meslek mensuplarının unvanlarına göre YFRÇ ilişkin görüşleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır. Yani SMMM ve YMM'ler, YFRÇ taslağına ilişkin "Anlatım Dili, Gerçeğe Uygunluk, Rapor Yükümlülüğün Hafiflemesi, Direktiflere Uyum, Bilgi

Karşılama Durumu, Finansal Riskten Korunma, Amortisman Yönteminin Belirlenmesi” konusundaki görüşleri aynı doğrultudadır.

Meslek unvanına göre daha detaylı inceleme için her bir grubun YFRÇ ile görüşlerine ait istatistik sonuçları Tablo 4’tedir.

Tablo 4: Meslek Unvanına Göre Meslek Mensuplarının YFRÇ İle Görüşlerinin

Grup İstatistik Sonuçları

Unvan	N	Ortalama	Std. Sapma	Std.Hata Ortalaması
Anlatım Dilinin Uygunluğu	SMMM 341	3,522	1,0	0,053
	YMM 41	3,756	0,9	0,134
Gerçeğe Uygunluk	SMMM 341	3,701	0,9	0,047
	YMM 41	3,878	0,8	0,122
Rapor Yükümlülüğün Hafiflemesi	SMMM 341	3,452	1,0	0,055
	YMM 41	3,463	1,2	0,182
Direktiflere Uyum	SMMM 341	3,587	1,0	0,053
	YMM 41	3,829	1,0	0,152
Bilgi Karşılama Durumu	SMMM 341	3,587	0,9	0,050
	YMM 41	3,317	0,9	0,137
Finansal Riskten Korunma	SMMM 341	3,680	1,0	0,052
	YMM 41	3,927	1,0	0,158
Amortisman Yönteminin Belirlenmesi	SMMM 341	3,950	0,9	0,046
	YMM 41	3,854	1,1	0,166

Tablo 4 incelendiğinde SMMM ile YMM her bir boyuta verdikleri cevapların ortalamaları yaklaşık olarak aynıdır. Söz konusu bu durum yeni taslağın meslek mensuplarınca benimsenmiş olduğunun bir göstergesi niteliğindedir.

Meslek mensuplarının mesleki tecrübeye göre YFRÇ görüşleri arasında bir farklılığın olup olmadığını belirlemek amacıyla Anova testi yapılmıştır. Varyansların homojenliğini kontrol etmek için Levene testi uygulanmıştır. Levene test sonuçlarına göre “Anlatım Dili, Gerçeğe Uygunluk” boyutlarında grup varyansları homojen olduğundan ($p>0,05$) ANOVA, diğer boyutlarda ise grup varyansları homojen olmadığından ($p<0,05$) Welch ve Brown-Forsythe testleri yapılmıştır. Anova test sonuçları Tablo 5’tedir.

Tablo 5: Meslekteki Tecrübesine Göre ANOVA Test Sonuçları

		Kareler Top	df	Ort. Kare	F	Sig.
Anlatım Dilinin Uygunluğu	Gruplar Arası	2,145	3	,715	,754	,521
	Grup İçi	358,507	378	,948		
	Toplam	360,652	381			
Gerçeğe Uygunluk	Gruplar Arası	3,165	3	1,055	1,435	,232
	Grup İçi	277,864	378	,735		
	Toplam	281,029	381			

Tablo 5'e göre "Anlatım Dili, Gerçeğe Uygunluk" boyutlarında, mesleki tecrübeye göre YFRÇ taslağına ait görüşleri arasında bir farklılık bulunmamaktadır. Meslek mensubunun tecrübesi 2 yıl ya da 20 yılın üstünde de olsa söz konusu taslağın anlatım dili ve gerçeğe uygun finansal tablolar sunacağına ilişkin aynı görüşleri benimsemektedirler.

Rapor Yükümlülüğün Hafiflemesi, Direktiflere Uyum, Bilgi Karşılama Durumu, Finansal Riskten Korunma, Amortisman Yönteminin Belirlenmesi boyutlarında grup varyansları homojen olmadığından ($p < 0.05$) Welch ve Brown-Forsythe testleri uygulanmıştır. Test sonuçları Tablo 6'da gösterilmektedir.

Tablo 6: Meslekteki Tecrübesine Göre Welch ve Brown-Forsythe Testi Sonuçları

		F Değeri	Serbestlik Derecesi	p değeri
Rapor Yükümlülüğün Hafiflemesi	Welch	1,214	83,972	,310
	Brown-Forsythe	1,412	205,734	,240
Direktiflere Uyum	Welch	,148	81,836	,931
	Brown-Forsythe	,175	192,554	,913
Bilgi Karşılama Durumu	Welch	1,395	83,381	,250
	Brown-Forsythe	1,342	200,715	,262
Finansal Riskten Korunma	Welch	1,375	81,438	,256
	Brown-Forsythe	1,425	179,382	,237
Amortisman Yönteminin Belirlenmesi	Welch	,323	78,923	,809
	Brown-Forsythe	,363	125,174	,780

Tablo 6'ya göre gösterilen beş boyutta, meslek tecrübesi ile YFRÇ taslağına ilişkin görüşler arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık tespit edilememiştir ($p > 0,05$). Meslek mensubunun tecrübesi ne olursa olsun söz konusu taslak üzerinde aynı görüşleri paylaşmaktadırlar.

Meslek mensuplarının eğitim durumları ile YFRÇ görüşleri arasında bir farklılığın olup olmadığını belirlemek amacıyla Anova testi yapılmıştır. Levene test sonuçlarına göre "Anlatım Dili, Finansal Riskten Korunma" bo-

yutlarında grup varyansları homojen olduğundan ($p>0,05$) ANOVA, diğer boyutlarda ise grup varyansları homojen olmadığından ($p<0,05$) Welch ve Brown-Forsythe testleri uygulanmıştır. Anova test sonuçları Tablo 7’dedir.

Tablo 7: Meslek Mensubunun Eğitim Durumuna Göre ANOVA Test Sonuçları

		Kareler Toplamı	df	Ort.Kare	F	Sig.
Anlatım Dili	Gruplar Arası	3,933	3	1,311	1,389	,246
	Grup İçi	356,719	378	,944		
	Toplam	360,652	381			
Finansal Riskten Korunma	Gruplar Arası	2,759	3	0,920	0,987	,399
	Grup İçi	352,403	378	,932		
	Toplam	355,162	381			

Tablo 7 incelendiğinde Anlatım Dili ve Finansal Riskten Korunma boyutlarında meslek mensuplarının eğitimleri ile YFRÇ taslağı hakkındaki görüşleri arasında bir farklılık bulunmamaktadır. Meslek mensubunun eğitimi ne olursa olsun söz konusu taslağın anlatım dili ve finansal riskten korunma boyutları için aynı görüşleri paylaşmaktadırlar.

Gerçeğe Uygunluk, Rapor Yükümlülüğün Hafiflemesi, Direktiflere Uyum, Bilgi Karşılama Durumu, Amortisman Yönteminin Belirlenmesi boyutları ile ilgili olarak uygulanan Welch ve Brown-Forsythe testleri sonuçları ise Tablo 8’de sunulmuştur.

Tablo 8: Meslek Mensubunun Eğitim Durumuna Göre Welch ve Brown-Forsythe Testi Sonuçları

		F Değeri	Serbestlik Derecesi	p değeri
Gerçeğe Uygunluk	Welch	2,237	41,008	,098
	Brown-Forsythe	2,442	68,604	,072
Rapor Yükümlülüğün Hafiflemesi	Welch	1,230	42,665	,311
	Brown-Forsythe	1,090	97,862	,357
Direktiflere Uyum	Welch	0,657	39,245	,583
	Brown-Forsythe	0,490	72,759	,690
Bilgi Karşılama Durumu	Welch	0,613	42,480	,610
	Brown-Forsythe	0,473	93,511	,702
Amortisman Yönteminin Belirlenmesi	Welch	,982	44,296	,410
	Brown-Forsythe	1,153	78,970	,333

Tablo 8’e göre meslek mensubunun eğitim durumları ile YFRÇ taslağına ilişkin görüşler arasında beş boyut için anlamlı bir farklılık tespit edilememiştir ($p>0,05$).

Meslek mensuplarının YFRÇ’de yapılmasını ön gördükleri değişikliklere ilişkin görüşleri için anketin ikinci bölümünde on soru sorulmuş ve meslek mensuplarının verdikleri cevapların dağılımları ise Tablo 9’da sunulmuştur.

Tablo 9: Mensup Mensuplarının YFRÇ’de Öngörülen Değişikliklere İlişkin Görüşleri

YFRÇ Taslağı İle İlgili Görüşler	Kesinlikle Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsızım		Katılıyorum		Kesinlikle Katılıyorum		Ortalama	Std.Sapma
	F	%	F	%	F	%	F	%	F	%		
Varlık ve Kaynakların Detaylı Gösterilmesi	13	3,40	22	5,76	50	13,09	222	58,12	75	19,63	3,85	0,92
Nakit Akış Tablosunun Zorunluluğu	12	3,14	13	3,40	75	19,63	213	55,76	69	18,06	3,82	0,88
AB Direktifinin Esas Alınması	3	0,79	19	4,97	72	18,85	224	58,64	64	16,75	3,86	0,78
GÜG Stoklara Yüklendiğinde Tam,Normal Mal. Ynt.Uyg.	8	2,09	16	4,19	64	16,75	231	60,47	63	16,49	3,85	0,82
Tic. ve Diğer Al. Mukayyet Değeri ile Gösterilmesi	13	3,40	17	4,45	72	18,85	198	51,83	82	21,47	3,84	0,93
İştiraklerin Büyük İşl.de Özkaynak Ynt, Diğ. İşl. de Mal.Ynt. ile Değerlenmesi	13	3,40	19	4,97	83	21,73	219	57,33	47	12,30	3,70	0,87
Borçlanma Maliyetinin Aktifleştirilmesinde Varlık Tanımının Gerekliliği	4	1,05	11	2,88	57	14,92	235	61,52	75	19,63	3,96	0,74
Konsolide Tabloların Tüm İşletmelerde Yapılması	30	7,85	40	10,47	89	23,30	155	40,58	68	17,80	3,50	1,14
Ertelenmiş Verginin Tüm İşletmeler İçin Zorunlu Olması	10	2,62	24	6,28	70	18,32	186	48,69	92	24,08	3,85	0,94
Dipnot’un Zorunlu Olması	16	4,19	24	6,28	55	14,40	192	50,26	95	24,87	3,85	1,00

Tablo 9’daki sonuçlar incelendiğinde meslek mensuplarının;

- %77,75’i Bilanço’da Stoklar, Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar ile Alacak ve Borçların daha detaylı olarak sunulmasının finansal tabloların kalitesini ve anlaşılabilirliğini artıracaklarını,
- %73,82’si nakit akış tablosunun zorunlu tutulmasının finansal tablo kullanıcılarının bilgi gereksinimlerini karşılamalarında katkı sağlayacağını,

- c. %75,39'u gerçeğe uygun sunum hazırlamak için AB muhasebe direktiflerindeki genel raporlama ilkelerinin esas alınması gerektiğini,
- d. %76,96'sı stok maliyetlerinde normal maliyet veya tam maliyet yöntemlerinin tercihinin daha doğru bir uygulama olduğunu,
- e. %73,30'u Ticari ve Diğer Alacakların mukayyet değeri ile gösterilerek dönem sonlarında reeskonta tabi tutulması gerektiğini,
- f. %69,63'ü iştiraklerin büyük işletmelerde özkaynak yöntemi ile diğer işletmelerde ise maliyet yöntemi ile değerlendirilmesinin uygun olacağını,
- g. %81,15'i borçlanma maliyetinin aktifleştirilmesinde varlık tanımının yapılması gerektiğini,
- h. %58,38'i bütün işletmeler için konsolide tablonun zorunlu olmasını,
- i. %72,77'si ertelenmiş verginin tüm işletmeler için zorunlu tutulmasını,
- j. h.%75,13'ü konsolide tablo hazırlayan işletmelerin bireysel finansal tablolarında da dipnot uygulamasının zorunlu tutulması gerektiğini düşünmektedirler.
- k. Meslek mensuplarının unvanlarına göre YFRÇ'de yapılması öngörülen değişikliklere ilişkin görüşleri arasında anlamlı bir farklılığın olup olmadığını belirlemek amacıyla t-testi yapılmıştır. Analiz sonuçları Tablo 10'dadır.

Tablo 10: Meslek Unvanına Göre YFRÇ'de Yapılması Öngörülen Değişikliklere İlişkin t-Testi Sonuçları

Değişkenler	Ortalama Farkı	Standart Hata Farkı	t değeri	Serbestlik Derecesi (df)	p değeri Sig. (2-tailed)
Varlık ve Kaynakların Detaylı Gösterilmesi	-0,061	0,152	-0,400	380,00	0,689
Nakit Akış Tablosunun Zorunluluğu	0,265	0,144	1,838	380,00	0,067
AB Direktifinin Esas Alınması	0,057	0,129	0,445	380,00	0,657
GÜG Stoklara Yüklendiğinde Tam,Normal Mal.Ynt. Uygulanması	-0,331	0,134	-2,467	380,00	0,014
Tic. ve Diğ.Alacakların Mukayyet Değeri ile Gösterilmesi	-0,103	0,154	-0,669	380,00	0,504
İştiraklerin Büyük İşl.de Özkaynak Ynt, Diğ. İşl.de Mal. Ynt. ile Değerlenmesi	-0,032	0,144	-0,219	379,00	0,826
Borçlanma Maliyetinin Aktifleştirilmesinde Varlık Tanımının Gerekliliği	0,226	0,136	1,670	47,77	0,102

Konsolide Tab.Tüm İşletmelerde Yapılması	0,369	0,218	1,695	46,77	0,097
Ertelenmiş Verginin Tüm İşletmeler İçin Zorunlu Olması	-0,192	0,156	-1,228	380,00	0,220
Konsolide Tab.Hazırlayan İşletmelerin Bireysel Tablolarında Dipnot Sunulmasının Zorunlu Olması	-0,355	0,165	-2,159	380,00	0,032

Tablo 10'daki sonuçlara göre meslek unvanları ile YFRÇ'de yapılması öngörülen değişiklikler arasında "GÜG'nin Stoklara Yüklenmesinde Tam, Normal Maliyet Yöntemlerinin Uygulanması" ve "Konsolide Tablo Hazırlayan İşletmelerin Bireysel Tablolarında Dipnot Sunulmasının Zorunlu Olması" boyutlarında istatistiksel olarak anlamlı bir fark bulunmuştur. Diğer 8 sekiz boyut için SMMM ve YMM'lerin YFRÇ'de yapılması öngörülen değişikliklere ilişkin görüşleri aynıdır.

Meslek unvanlarına göre anlamlı bir farklılık tespit edilen "GÜG Stoklara Yüklenmesinde Tam, Normal Maliyet Yöntemlerinin Uygulanması" ve "Konsolide Tablo Hazırlayan İşletmelerin Bireysel Tablolarında Dipnot Sunulmasının Zorunlu Olması" boyutlarına ilişkin grup istatistik sonuçları Tablo 11'dedir.

Tablo 11: Meslek Unvanına Göre YFRÇ'de Yapılması Öngörülen Değişikliklere İlişkin Grup İstatistik Sonuçları

Unvan		N	Ortalama	Std. Sapma	Std.Hata Ortalaması
GÜG Stoklara Yüklenmesinde Tam,Normal Mal.Ynt.Uygulanması	SMMM	341	3,815	0,832	0,045
	YMM	41	4,146	0,615	0,096
Konsolide Tablo Hazırlayan İşletmelerin Bireysel Tablolarında Dipnot Sunulmasının Zorunlu Olması	SMMM	341	3,815	1,011	0,055
	YMM	41	4,171	0,863	0,135

Tablo 11'de meslek unvanlarına göre farklı olduğu tespit edilen 2 boyut incelendiğinde YMM'lerin SMMM'e göre GÜG'nin Stoklara Yüklenmesinde Tam, Normal Maliyet Yöntemi uygulanmasının daha doğru olacağını ve Konsolide Tablo Hazırlayan İşletmelerin Bireysel Tablolarında Dipnot Sunulmasının zorunlu olması gerektiğini düşünmektedirler.

Meslek mensuplarının meslekî tecrübelerine göre YFRÇ'de yapılması öngörülen değişikliklere ilişkin aralarında bir farklılığın olup olmadığını belirlemek amacıyla Anova testi yapılmıştır. Levene test sonuçlarına göre "Nakit Akış Tablosunun Zorunluluğu, GÜG'nin Stoklara Yüklenmesinde Tam, Normal Maliyet Yöntemlerinin Uygulanması, Ticari ve Diğer Alacakların Mukayyet Değeri ile Gösterilmesi, Borçlanma Maliyetinin Aktifleştirilmesinde Varlık Tanımının Gerekliliği, Ertelenmiş Verginin Tüm İşletmeler İçin Zorunlu Olması" boyutlarında grup varyansları homojen olduğundan

($p>0,05$) Anova, diğer boyutlarda ise grup varyansları homojen olmadığından ($p<0,05$) Welch ve Brown-Forsythe testleri uygulanmıştır. Anova test sonuçları Tablo 12’dedir.

Tablo 12: Meslekteki Tecrübesine Göre ANOVA Test Sonuçları

		Kareler Toplamı	df	Ort.Kare	F	Sig.
Nakit Akış Tablosunun Zorunluluğu	Gruplar Arası	1,279	3	0,426	0,554	,645
	Grup İçi	290,617	378	,769		
	Toplam	291,895	381			
AB Direktifinin Esas Alınması	Gruplar Arası	1,783	3	,594	,980	,402
	Grup İçi	229,298	378	,607		
	Toplam	231,081	381			
GÜG Stoklara Yüklenmesinde Tam,Normal Mal.Ynt. Uygulanması	Gruplar Arası	1,487	3	0,496	0,741	,528
	Grup İçi	253,007	378	,669		
	Toplam	254,495	381			
Tic. ve Diğ.Alacakların Mukayyet Değeri ile Gösterilmesi	Gruplar Arası	3,390	3	1,130	1,313	,270
	Grup İçi	325,220	378	,860		
	Toplam	328,610	381			
Borçlanma Maliyetinin Aktifleştirilmesinde Varlık Tanımının Gerekliliği	Gruplar Arası	1,991	3	0,664	1,198	,310
	Grup İçi	209,339	378	,554		
	Toplam	211,330	381			
Ertelenmiş Verginin Tüm İşletmeler İçin Zorunlu Olması	Gruplar Arası	10,380	3	3,460	3,970	,008
	Grup İçi	329,410	378	,871		
	Toplam	339,791	381			

Tablo 12’ye göre “Ertelenmiş Verginin Tüm İşletmeler İçin Zorunlu Olması” boyutu için meslek tecrübesine göre YFRÇ’de yapılması öngörülen değişiklikler arasında bir farklılığın bulunduğu tespit edilmiştir. Hangi meslek tecrübesi arasında farklılığının bulunduğunu tespit etmek için Tukey yöntemine göre çoklu karşılaştırma analiz yapılmış ve sonuçları Tablo 13’te gösterilmiştir. Diğer incelenen altı boyut için meslek mensubunun tecrübesi ne olursa olsun YFRÇ’de yapılması öngörülen değişiklikler hususunda aynı görüşlere sahiptirler.

Tablo 13: Çoklu Karşılaştırma Analiz Sonuçları

Mesleki Tecrübe		Ort.Fark	Std. Hata	Sig.
2-5 Yıl	5-10 Yıl	-,260	,223	,647
	10-20 Yıl	-,507	,223	,106
	20 Yıl ve Ustu	-,589	,234	,050

5-10 Yıl	2-5 Yıl	,260	,223	,647
	10-20 Yıl	-,247	,111	,117
	20 Yıl ve Ustu	-,329	,132	,062
10-20 Yıl	2-5 Yıl	,507	,223	,106
	5-10 Yıl	,247	,111	,117
	20 Yıl ve Ustu	-,082	,132	,926
20 Yıl ve Ustu	2-5 Yıl	,589	,234	,050
	5-10 Yıl	,329	,132	,062
	10-20 Yıl	,082	,132	,926

Bağımlı Değişken: Ertelenmiş Verginin Tüm İşletmeler İçin Zorunlu Olması

Tablo 13 incelendiğinde, meslek tecrübesi “2-5 yıl” ile “20 yıl ve üstü” olan gruplar arasında YFRÇ’de yapılması öngörülen değişikliklere hakkında farklılıklar bulunduğunu görülmektedir.

“Varlık ve Kaynakların Detaylı Gösterilmesi”, “İştiraklerin Büyük İşletmelerde Özkaynak Yöntemi ile Diğer İşletmelerde Maliyet Yöntemleri ile Değerlenmesi”, “Konsolide Tabloların Tüm İşletmelerde Yapılması”, “Konsolide Tablo Hazırlayan İşletmelerin Bireysel Tablolarında Dipnot Sunulmasının Zorunlu Olması” boyutlarında grup varyansları homojen olmadığından ($p < 0.05$) Welch ve Brown-Forsythe testleri uygulanmıştır. Test sonuçları Tablo 14’te gösterilmiştir.

Tablo 14: Meslekteki Tecrübesine Göre Welch ve Brown-Forsythe Testi Sonuçları

		F Değeri	Serbestlik Derecesi	p değeri
Varlık ve Kaynakların Detaylı Gösterilmesi	Welch	0,238	80,131	,870
	Brown-Forsythe	0,281	166,267	,839
İştiraklerin Büyük İşl.de Özkaynak Ynt, Diğ. İşl.de Mal.Ynt. ile Değerlenmesi	Welch	0,546	84,146	,652
	Brown-Forsythe	0,539	208,360	,656
Konsolide Tab.Tüm İşletmelerde Yapılması	Welch	0,596	81,120	,619
	Brown-Forsythe	0,598	172,099	,617
Konsolide Tab.Hazırlayan İşl. lerin bireysel tablolarında dipnot sunulmasının Zorunlu Olması	Welch	2,575	81,406	,060
	Brown-Forsythe	2,040	127,877	,111

Tablo 14 incelendiğinde dört boyut için meslek tecrübesi ile YFRÇ’de yapılmasını öngörülen değişikliklere ilişkin görüşler arasında anlamlı bir farklılık tespit edilememiştir ($p > 0,05$). Meslek mensubunun tecrübesi ne olursa olsun YFRÇ’de yapılmasını düşündükleri değişiklikler benzeşmektedir.

Meslek mensuplarının eğitim durumları ile YFRÇ’de öngörülen değişiklikler arasında bir farklılığın olup olmadığını belirlemek amacıyla Anova testi yapılmıştır. Levene test sonuçlarına göre “Varlık ve Kaynakların Detaylı Gösterilmesi, Nakit Akış Tablosunun Zorunluluğu, AB Direktifinin

Esas Alınması, İştiraklerin Büyük İşl.de Özkaynak Ynt, Diğ. İşl.de Mal.Ynt. ile Değerlenmesi, Borçlanma Maliyetinin Aktifleştirilmesinde Varlık Tanımının Gerekliliği, Ertelenmiş Verginin Tüm İşletmeler İçin Zorunlu Olması” boyutlarında grup varyansları homojen olduğundan ($p>0,05$) Anova, diğer boyutlarda ise grup varyansları homojen olmadığından ($p<0,05$) Welch ve Brown-Forsythe testleri uygulanmıştır. Anova test sonuçları Tablo 15’tedir.

Tablo 15: Meslek Mensubunun Eğitim Durumuna Göre ANOVA Testi Sonuçları

		Kareler Top.	df	Ort. Kare	F	Sig.
Varlık ve Kaynakların Detaylı Gösterilmesi	Gruplar Arası	1,139	3	0,380	0,449	,718
	Grup içi	320,054	378	,847		
	Toplam	321,194	381			
Nakit Akış Tablosunun Zorunluluğu	Gruplar Arası	16,450	3	5,483	7,525	,000
	Grup içi	275,446	378	,729		
	Toplam	291,895	381			
AB Direktifinin Esas Alınması	Gruplar Arası	0,199	3	0,066	0,108	,955
	Grup içi	230,883	378	,611		
	Toplam	231,081	381			
İştiraklerin Büyük İşl.de Özkaynak Ynt, Diğ. İşl.de Mal.Ynt. ile Değerlenmesi	Gruplar Arası	4,015	3	1,338	1,768	,153
	Grup içi	285,470	377	,757		
	Toplam	289,486	380			
Borçlanma Mal. Aktif. Varlık Tanımının Gerekliliği	Gruplar Arası	1,609	3	0,536	0,966	,409
	Grup içi	209,721	378	,555		
	Toplam	211,330	381			
Ertelenmiş Verginin Zorunlu Olması	Gruplar Arası	4,951	3	1,650	1,863	,135
	Grup içi	334,839	378	,886		
	Toplam	339,791	381			

Tablo 15’e göre sadece Nakit Akım Tablosunun zorunlu tutulması hususunda, meslek mensuplarının eğitim durumlarına göre anlamlı bir farklılık bulunmaktadır. Hangi eğitim durumunun diğerlerinden farklı olduğunu tespit etmek için Tukey yöntemine göre çoklu karşılaştırma analizi yapılmış ve sonuçları Tablo 16’da sunulmuştur. Diğer incelenen beş boyut için meslek mensuplarının eğitim durumları ne olursa olsun YFRÇ’de yapılması öngörülen değişiklikler konusunda aynı görüşü paylaşmaktadırlar.

Tablo 16: Çoklu Karşılaştırma Analiz Sonuçları

Eğitim Durumu		Ort.Fark	Std. Hata	Sig.
				,043
	Lisans	-,675	,151	,000
	Lisans Üstü	-,835	,204	,000
Onlisans	Lise	,729	,276	,043
	Lisans	,054	,242	,996
	Lisans Üstü	-,106	,278	,981
Lisans	Lise	,675	,151	,000
	Onlisans	-,054	,242	,996
	Lisans Üstü	-,160	,154	,729
Lisans Üstü	Lise	,835	,204	,000
	Onlisans	,106	,278	,981
	Lisans	,160	,154	,729

Bağımlı Değişken: Nakit Akım Tablosunun Zorunluluğu

Tablo 16 incelendiğinde Nakit Akım Tablosunun zorunlu olması konusunda “Lise Mezunu” meslek mensupları ile “Önlisans, Lisans ve Lisansüstü” mezunlar arasında anlamlı bir farklılığın olduğu tespit edilmiştir. Lise mezunu meslek mensupları, nakit akım tablosunun hazırlanmasının zorunlu tutulmasının finansal tablo kullanıcılarının bilgi ihtiyaçlarını karşılamada katkı sağlayacağı hususunu diğer mezunlara göre düşünmemektedir.

“GÜG Stoklara Yüklenmesinde Tam, Normal Mal.Ynt.Uygulanması, Tic. ve Diğ.Alacakların Mukayyet Değeri ile Gösterilmesi, Konsolide Tablo Hazırlayan İşletmelerin Bireysel Tablolarında Dipnot Sunulmasının Zorunlu Olması, Konsolide Tab.Tüm İşletmelerde Yapılması” boyutlarında grup varyansları homojen olmadığından ($p < 0.05$) Welch ve Brown-Forsythe testleri uygulanmıştır. Test sonuçları Tablo 17’de verilmiştir.

Tablo 17: Meslek Mensubunun Eğitim Durumuna Göre Welch ve Brown-Forsythe Testi Sonuçları

		F Değeri	Serbestlik Derecesi	p değeri
GÜG Stoklara Yüklenmesinde Tam, Normal Mal. Ynt. Uygulanması	Welch	0,725	39,114	,543
	Brown-Forsythe	0,904	46,910	,446
Tic. ve Diğ. Alacakların Mukayyet Değeri ile Gösterilmesi	Welch	5,030	38,322	,005
	Brown-Forsythe	5,551	55,008	,002
Konsolide Tab.Hazırlayan İşl. lerin bireysel tablolarında dipnot sunulmasının Zorunlu Olması	Welch	12,161	39,035	,000
	Brown-Forsythe	12,388	49,845	,000
Konsolide Tabloların Tüm İşletmelerde Yapılması	Welch	1,745	40,612	,173
	Brown-Forsythe	1,579	59,297	,204

Tablo 17'ye göre "Ticari ve Diğer Alacakların Mukayyet (Kayıtlı) Değeri İle Gösterilmesi" ile "Bütün İşletmeler İçin Konsolide Tablo Hazırlanmasının Zorunlu Olması" konularında meslek mensuplarının eğitim durumlarına göre anlamlı bir farklılığın olduğu tespit edilmiştir. Söz konusu farklılığın hangi eğitim düzeyleri için geçerli olduğunu tespit etmek için Tam Hane'sT2 yöntemine göre çoklu karşılaştırma analiz yapılmış ve sonuçları Tablo 18'de sunulmuştur. Diğer iki boyut olan GÜG'nin stoklara yüklenmesinde tam ve normal maliyet yönteminin seçilmesi ve konsolide tabloların tüm işletmelerde yapılması konusunda aynı görüş hakimdir.

Tablo 18: Çoklu Karşılaştırma Analiz Sonuçları

			Ort.Fark	Std. Hata	Sig.
Tic. ve Diğ. Alacakların Mukayyet Değeri ile Gösterilmesi	Lise	Onlisans	-,058	,376	1,000
		Lisans	-,660*	,191	,008
		Lisans Üstü	-,750*	,239	,015
	Onlisans	Lise	,058	,376	1,000
		Lisans	-,602	,332	,445
		Lisans Üstü	-,692	,361	,361
	Lisans	Lise	,660*	,191	,008
		Onlisans	,602	,332	,445
		Lisans Üstü	-,090	,160	,994
	Lisans Üstü	Lise	,750*	,239	,015
		Onlisans	,692	,361	,361
		Lisans	,090	,160	,994
Konsolide Tab. Hazırlayan İşl.lerin bireysel tablolarında dipnot sunulmasının Zorunlu Olması	Lise	Onlisans	,397	,395	,907
		Lisans	-,760*	,204	,004
		Lisans Üstü	-1,186*	,234	,000
	Onlisans	Lise	-,397	,395	,907
		Lisans	-1,157*	,347	,033
		Lisans Üstü	-1,584*	,365	,003
	Lisans	Lise	,760*	,204	,004
		Onlisans	1,157*	,347	,033
		Lisans Üstü	-,427*	,137	,019
	Lisans Üstü	Lise	1,186*	,234	,000
		Onlisans	1,584*	,365	,003
		Lisans	,427*	,137	,019

Bağımlı Değişken: Eğitim Durumu

Tablo 18 incelendiğinde Ticari ve Diğer Alacakların mukayyet (kayıtlı) değeri ile gösterilmesi konusunda; lise mezunu meslek mensupları ile lisans ve lisansüstü mezunlar arasında anlamlı bir farklılığın olduğu tespit edilmiştir. Bütün işletmeler için konsolide tablo hazırlanmasının zorunlu olması boyutunda da,

a. Lise mezunu meslek mensupları ile lisans ve lisansüstü mezunlar arasında,

- b. Önlisans mezunu meslek mensupları ile lisans, lisansüstü mezunları arasında,
- c. Lisans mezunu meslek mensupları ile lise, önlisans, lisansüstü mezunlar arasında,
- d. Lisansüstü mezunu meslek mensupları ile lise, önlisans, lisans mezunlar arasında, anlamlı bir farklılığın olduğu tespit edilmiştir.

8. SONUÇ

Yerel finansal raporlama çerçevesi olarak ortaya konulan taslağın ülkemizde uygulanan muhasebe sistemlerindeki karmaşıklığı ve boşluğu doldurabilir nitelikte olma, AB direktiflerine uyum sürecine doğrudan olumlu etki yaratma hedefi akademik açıdan incelendiğinde doğru bir yaklaşım olarak değerlendirilmektedir. YFRÇ taslağı, buna benzer diğer standart oluşturma çalışmalarında olduğu gibi farklılık yaşanan noktaların iyileştirilmesi ve kullanıcılar tarafından doğru yorumlanarak uygulanması hedefini amaçlamaktadır. Söz konusu taslak çalışmada; işletme büyüklüklerine göre finansal raporlama yükümlülükleri hafifletilmekte, AB Muhasebe direktiflerine uyumlaştırma ön planda tutulmakta, finansal raporların daha verimli hale getirilebilmesi amacıyla anlaşılabilir ve sade bir çerçeve anlayışı benimsenmektedir.

Muhasebe meslek mensuplarının YFRÇ taslağına bakış açılarını ölçebilmek için uygulanan anket sonuçları; (analiz kısmında detaylı olarak da açıklandığı üzere) meslek tecrübesi, meslek unvanı ve eğitim durumları arasında bir farklılık olmamakla birlikte, YFRÇ taslağına ilişkin olumlu görüşlerin olduğunu göstermektedir. Anket sonuçları değerlendirildiğinde muhasebe meslek mensuplarının genel olarak YFRÇ taslağının açık ve sade olduğunu, finansal tablo kullanıcılarının bilgi gereksinimlerini karşıladığını, AB direktiflerine uyumlu olduğunu, kolay bilgi edinebilmenin mümkün olabileceğini belirtmişler ve YFRÇ'nin finansal riskten korunma muhasebe uygulamalarına yer vermesinin gerekli olduğunu değerlendirmişlerdir. Ayrıca YFRÇ'nin uygulamaya girmesi ile birlikte muhasebe meslek mensuplarınca;

- a. Meslek mensuplarının yeterli bilgi altyapısına sahip olmadıkları için meslek odaları tarafından hizmet içi eğitimlerin verilmesinin,
- b. Yürürlükte olan kanun ve yönetmelikler ile uyumlaştırma çalışmasının yapılmasının,
- c. Finansal raporlama işlemleri yapılırken, ortaya çıkan olumlu ya da olumsuz farkların VUK'un hükümlerine ve diğer vergi kanunlarına uyumlu hale getirilmesinin,
- d. Yerel finansal raporlama tüm işletmelerin gerçek durumunu yansıtması

ve anlaşılır olması nedeniyle YFRÇ'nin uygulamaya geçilmesinin zorunluluk arz ettiği, aynı zamanda ülkemizde vergi kanunlarına yönelik finansal raporlama yapılması nedeniyle vergi kanunlarının da YFRÇ'yi kapsayacak şekilde yenilenmesinin gerekli olduğu savunulmaktadır. Bununla birlikte muhasebe meslek mensupları; Türkiye koşullarında alt yapı yetersizliği ve eğitim zorluğu nedeniyle kısa dönemde YFRÇ uygulanmasına geçilmesinin problemlere neden olacağı, küçük veya büyük işletme ayrımı yapılmaksızın her işletmede eşit koşullarda uygulanmasının gerekli olduğu ve YFRÇ'nin sağlıklı bir şekilde gerçekleşmesi için öncelikle işverenin bilinçlendirilmesi gerektiği hususlarını dile getirmişlerdir.

Özetle AB uyum sürecinde ekonominin temel veri kaynaklarından olan finansal raporlamanın etkileneceği YFRÇ taslağı gerek akademik açıdan incelendiğinde gerekse muhasebe meslek mensuplarının görüşleri dikkate alındığında, altyapı ve eğitim eksikliğinin giderilmesi, yürürlükteki mevzuatlar ile uyumlaştırmanın sağlanması hususları giderildiğinde uygulanabilir ve uygulanması halinde de verimli olabilecek bir taslak çalışma olarak değerlendirilebilir.

KAYNAKÇA

- 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, s.101-118.
- Aksoy, T.(2005); "Müzakere Süreci Işığında AB Muhasebe Hukukundaki Düzenlemeler", Mevzuat Dergisi, Yıl.8 Sayı: 93.
- Altunışık, R., Coşkun, R. Bayraktaroğlu, S. ve Yıldırım, E. (2012). Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri. 7.Baskı, Sakarya: Sakarya Yayıncılık.
- Badem, C., Özbek, Y.(2013); "Tam Maliyet İle Normal Maliyet Yöntemlerinin TMS 2 Stoklar Standardı ile VUK Açısından Karşılaştırması ve Muhtemel Ertelenmiş Vergi Etkisi", Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, Cilt.6, Sayı.2, 2013, s.65-92.
- Başpınar, A. (2005); "Türkiye'de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış", Maliye Dergisi, Ocak-Nisan: 42-57.
- Ercan, İ., Kan, İ., (2004), "Ölçeklerde Güvenirlik ve Geçerlik", *Uludağ Üniversitesi Tıp Fakültesi Dergisi*, 30 (3), 211-216
- Evci, S.(2008); Türkiye Muhasebe (Finansal Raporlama) Standartları ve Uy-

gulanmasında Yaşanan Sorunlar, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, GÜ, SBE, Ankara.

Gielen, F., Cristina, A., Barros, H., (2005), "Corporate Sector Accounting and Auditing Within the Acquis Communautaire", "Advanced Program in Accounting and Auditing Regulation", WB, Reparis, s.5-6.

İnaltong, C., Taş O. (2015), "Bağımsız Denetim Sürecinde Önemlilik Düzeyinin Belirlenmesi ve Bir Uygulama", Vergi Dünyası Dergisi s.74 sayı. 401.

Jermakowichz, E.,Tomaszewski, S.(2006); "Implementing IFRS from The Perspective of EU Publicly Traded Companies", Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, Vol:15, s.170-196.

Marşap, B., Kurt, G. (1997); "Muhasebe Standartlarının Farklı Eğitim Düzeylerinde Müfredat ve Kapsam Açısından İncelenmesi ve Bir Model Önerisi", Türkiye XVI. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, 1-5 Ekim, Belek-Antalya.

Ryan, C. (1995), Researching Tourist Satisfaction Issues, Concepts, Problems, London: Routledge.

Street, D.(2003); "GAAP Convergence 2002", BDO, Deloitte Touche Tohmatsu, Ernst & Young, Grant Thornton, KPMG, Pricewaterhouse Coopers, University of Dayton, First Quarter, 2003, s. 1-28.

Tatlidil, H., Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Analiz, Cem Web Ofset Ltd. Şti., Ankara, 1996.

Ünver, Ö., Gamgam H. ve Altunkaynak, B. (2013). Temel İstatistik Yöntemler. 7.Baskı, Ankara: Seçkin Yayınevi.

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.

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, s.373-386.

http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/Duyuru_Metni_29_12_2014.pdf (kgk, 2014)

[http://kgk.gov.tr/content_detail-192-1223-yerel-finansal-raporlama-cercevesi-taslagi-kamuoyu-gorusune-acilmistir\(13112015\).html](http://kgk.gov.tr/content_detail-192-1223-yerel-finansal-raporlama-cercevesi-taslagi-kamuoyu-gorusune-acilmistir(13112015).html) (2015a)

http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/Ek_1_Yerel%20Finansal%20Raporlama%20%C3%87er%C3%A7eve%20Tasla%C4%9F%C4%B1.pdf (2015b)

<http://www.yenimakale.com/turkiyede-ve-dunyada-muhasebe-standartlarinin-gelisimi.html>

YEREL FİNANSAL RAPORLAMA ÇERÇEVESİNİN MUHASEBE MESLEK MENSUPLARI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİNE

YÖNELİK HAZIRLANMIŞ ANKET ÇALIŞMASINDA KULANILAN ÖLÇEKLER

A. Meslek Mensuplarının YFRÇ İle İlgili Görüşleri

1.	Sade ve açık bir dille anlatım sağlanmıştır.
2.	YFRÇ ile gerçeğe uygun sunum sağlayan anlaşılabilir finansal tablolar oluşturulabilecektir.
3.	YFRÇ ile küçük ve orta büyüklükteki işletmelerin finansal raporlama yükümlülükleri hafifleyecektir.
4.	YFRS ile AB Muhasebe Direktiflerine uyum sağlanacaktır.
5.	YFRÇ finansal bilgi kullanıcılarının bilgi ihtiyacını karşılayacak düzeydedir.
6.	YFRÇ’de finansal riskten korunma muhasebesine yer vermesi gerekir.
7.	YFRÇ’de maddi duran varlıklar için amortisman yöntemleri belirlenmelidir.

B. YFRÇ ile Yapılması Öngörülen Değişikliklerle İlgili Görüşler

8.	Bilançada stoklar, maddi duran varlıklar ve maddi olmayan duran varlıklar, diğer alacak ve borçların daha detaylı verilmesi isteği kaliteli ve anlaşılabilir finansal tabloların hazırlanmasını sağlamaktadır.
9.	Nakit akış tablosunun hazırlanmasının zorunlu tutulması finansal tablo kullanıcılarının bilgi ihtiyacını karşılamaya katkı sağlamaktadır.
10.	AB Muhasebe Direktifindeki genel raporlama ilkelerinin esas olarak alınması gerçeğe uygun sunum amacına yaklaştırmaktadır.
11.	Stoklara ilişkin genel üretim giderlerinin stokun maliyetine yüklenmesinde normal maliyet veya tam maliyet yönteminin kullanılması tercihi doğru bir uygulamadır.
12.	Ticari ve diğer alacaklar finansal durum tablosunda itfa edilmiş değil mukayyet değerleri üzerinden gösterilir ve dönem sonlarında reeskonta tabi tutulması gereklidir.
13.	İştiraklerin büyük işletmeler tarafından özkaynak yöntemiyle, diğer işletmeler tarafından maliyet yöntemiyle değerlendirilmesi uygundur.

14.	Borçlanma maliyetinin aktifleştirilmesi konusunda varlık tanımının yapılması gereklidir.
15.	Konsolide finansal tablo hazırlama yükümlülüğü sadece büyük işletmeler için değil tüm işletmeler tarafından yerine getirilmelidir.
16.	Ertelenmiş vergi sadece büyük işletmeler için değil, denetime tabi tüm işletmeler için zorunlu olmalıdır.
17.	Konsolide finansal tablo hazırlayan işletmelerin bireysel finansal tablolarında dipnotların sunulması zorunlu tutulmalıdır.

C. Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi hakkında düşünceleriniz varsa lütfen belirtiniz.

