



Muhasebe Sistemlerinin Sınıflandırılmasında Vergi ve Finansal Raporlama Standartları Arasındaki İlişkinin Rolü: Türkiye Uygulaması

İrem ÖZCAN¹

Öz

Bu çalışmada kavramsal olarak muhasebe sistemleri ele alınmış ve kronolojik bir sıralama ile muhasebe sistemlerinin sınıflandırılmasına ilişkin çalışmalar incelenmiştir. Muhasebe sistemlerinin sınıflandırılması, muhasebe uygulamalarına dayanan içsel sınıflandırma ve çevresel faktörlere dayanan dışsal sınıflandırma şeklinde değerlendirilmiştir. Bu bağlamda ilgili sınıflandırma çalışmalarının öncüleri kabul edilen isimlere ve ele aldıkları kriterler ile analiz yöntemlerine yer verilmiştir. Özellikle son 10 yıllık süreç içerisinde finansal raporlama uygulamalarının gelişiminin ve vergi düzenlemeleri ile uyumunun muhasebe sistemlerinin sınıflandırma çalışmalarına dâhil edilmesi önem arz etmektedir. Bu bağlamda, muhasebe sistemlerinin sınıflandırılmasında vergi ve finansal raporlama standartları arasındaki ilişkinin rolü incelenmiştir. Çalışmanın son bölümünde, Lamb, Nobes ve Roberts (1998) tarafından ortaya koyulan ve yıllar içerisinde çeşitli çalışmalarla güncellenen sınıflama metodolojisi kullanılarak Türkiye için değerlendirme yapılmıştır.

Anahtar Sözcükler: Muhasebe Sistemi, Muhasebe Sistemi Sınıflandırması, UFRS, Vergi Düzenlemeleri, Vergi Kuralları.

JEL Kodları: M41, C38.

The Role of the Relationship Between Tax and Financial Reporting Standards in the Classification of Accounting Systems: The Case of Türkiye

Abstract

This study provides discussion of accounting systems conceptually and conducts a chronological examination of studies on the classification of accounting systems. The classification of accounting systems is evaluated through both internal classifications based on accounting practices and external classification based on environmental factors. In this context, we have included the names considered to be the pioneers of relevant classification studies as well as the criteria and analysis methods they have used. It is crucial to include the evolution of financial reporting practices and their compliance with tax regulations, particularly in the last 10 years, in the classification studies of accounting systems. In this respect, we examine the role of the relationship between tax and financial reporting standards in the classification of accounting systems. In the final section of the study, we assess Türkiye using the classification methodology, which was proposed by Lamb, Nobes and Roberts (1998) and updated through various studies over the years.

Keywords: Accounting System, Classification of Accounting System, IFRS, Tax Regulations, Tax Rules.

JEL Codes: M41, C38.

¹**Sorumlu Yazar (Corresponding Author):** İrem ÖZCAN, (Dr. Öğr. Üyesi), Haliç Üniversitesi, İşletme Fakültesi, İşletme İngilizce Bölümü Öğretim Üyesi, İstanbul, Türkiye, E-mail: iremozcan@halic.edu.tr ORCID: 0000-0002-0991-3848.

APA 6 Stili Kaynak Gösterimi: (To Cite This Article)

Özcan, İ. (2024). Muhasebe sistemlerinin sınıflandırılmasında vergi ve finansal raporlama standartları arasındaki ilişkinin rolü: Türkiye uygulaması. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 17(1), 51-72. doi: <https://doi.org/10.29067/muvu.1365276>



EXTENDED SUMMARY

Introduction

The present study consists of four main sections. In the first section, we provide a conceptual discussion of the accounting system and its historical development. In the second section, we explain classification studies on accounting systems. These classification studies are examined under two headings: external and internal classification. External classification studies are conducted by considering the characteristics of the countries' accounting practices and the characteristics of the environment with which they are affiliated. These studies began chronologically in the 1960s and were examined until the 1990s, considering the classifications of Lee J. Seidler, Mueller, Gary John Previts, American Accounting Association, Puxty, Gray and Shoental, considered the pioneers of these classification studies. Internal classification studies, unlike external classification studies, directly consider accounting practices.

In the third section, we discuss the tax dimension to contribute to the classification of accounting systems, presenting a literature review of related international studies. The number of studies on the classification of accounting systems in Türkiye is quite limited. These studies in the national literature date back to 2010 and earlier. With the innovations introduced in accounting and financial reporting within the scope of Turkish Commercial Code No. 6102, reporting in line with international accounting standards has become mandatory in the country. Therefore, it is crucial to include the development of financial reporting practices and their compliance with tax regulations in accounting system classification studies over the last 10 years. In this regard, the final section of the study we utilize classification methodology introduced by Lamb, Nobes and Roberts (1998), which has been studied by various studies over the years.

Literature on Research

The study conducted by Hagendoorn (1996) examined the relationship between the accounting systems and tax practices of 13 European countries. It found that the interdependence of tax and accounting practices decreased over time and developed toward an independent structure. Lamb et al. (1998) conducted a classification through various categories to evaluate the degree and quality of compliance between tax and accounting rules and practices. These categories include the independence and similarity between tax and accounting, as well as tax and accounting authorities. To provide a more definitive classification based on relevant criteria, the USA, the United Kingdom, France, and Germany were chosen to represent the Anglo-Saxon and Continental European accounting systems. Nobes and Schwencke (2006) improved the work done by Lamb et al. and included Norway in the classification for the 30-year period until the adoption of IFRS, and proposed a comparative international analysis model. Gavana et al. (2013) applied the relevant model to Italy. The authors stated that there are significant differences between IFRS and tax practices, but in Italy, generally accepted accounting principles are closely related to tax rules, aligned with the accounting tradition of most European countries.

Aisbitt (2002) emphasized that there is a dynamic relationship between accounting systems and taxes, adding that classifications evolve over time due to tax reforms and the modernization process of accounting systems. Nobes (2008) classified accounting systems into two main groups. The first group is trade-oriented accounting systems with a strong equity structure, while the other is government-oriented and tax-intensive accounting systems with a weak equity structure. While accounting and tax rules tend to differ in accounting systems primarily designed to meet the financial information needs of investors, they appear to be more compatible in accounting systems aimed at protecting creditors. The study conducted by Gee et al. (2010) examined the impact of taxes on consolidated financial reporting within the scope of IFRS. Contrary to previous studies, it noted that the relationship between accounting practices and taxes in Germany began to weaken as of the 1990s.

With the widespread use of IFRS worldwide, studies on the classification of accounting systems have begun to evolve. In this context, the compliance of IFRS rules and tax rules and practices applied at

the national level has added a new perspective to the classification of accounting systems. A review of the literature shows that compliance between IFRS and tax practices is considered a criterion in the classification of accounting systems in various countries. The literature review reveals a lack of research on IFRS and tax aspects within the context of Türkiye's position in the classification of accounting systems. This study aimed to address this gap. Given that IFRS is systematically updated with certain changes, it is important to maintain the IFRS and tax compliance dimension up to date in the classification of accounting systems both nationally and internationally. In this sense, this study provided data for future studies in the 2020s.

Method of The Research

This study uses a nonexperimental qualitative research design. The data collected were organized and presented according to previously determined themes. Therefore, the study falls within the descriptive research category in terms of its purpose. The data collection technique used in descriptive research was the secondary data collection method. A significant part of the international studies that classify accounting systems under tax impact use the model developed by Lamb et al. (1998). The model in question, which is also used in this study, comprises five criteria that assess the degree of compliance or compatibility between tax rules and practices, as well as financial reporting rules and practices. These criteria examine the extent to which financial reporting practice and tax practice are operationally interconnected.

Findings of The Research

This study investigated the level of connection/disconnection between tax rules and practices and financial reporting rules and practices in Türkiye. It revealed a significant difference between tax and financial reporting rules. The similarities and differences in tax practices of businesses adhering to IFRS in Türkiye and companies reporting under General Communiqué on Accounting System Application are noteworthy. As seen in Table 2, Case I was identified for the 11 accounting areas within total 15 accounting areas examined, which means that tax rules and practices are separated from financial reporting rules and practices; in other words, tax has no effect on financial reporting decisions. Although this depends on a variety of reasons, Tax Procedure Law generally follows the principle of taxation based on the time of realization. In contrast, IFRS reflects fair value increases and decreases as well as impairment losses in profit or loss. Case II was identified only in measurement for tangible fixed assets and leasing transactions, while Case III was identified in the evaluation of impairment of fixed assets and research and development (R&D) expenses. In Case III*, there may be an adverse effect on R&D expenses due to capitalization that might postpone tax deduction. This implies that there may be tax issues affecting financial reporting.

Conclusion

Various internal and external factors, such as the interactions and relations of countries with each other, their socioeconomic and sociopolitical positions, as well as their financing methods, play a crucial role in the formation, development, and change of accounting systems. In cases where environmental factors play an active role in the classification of accounting systems, it refers to the existence of external classification, while in classifications based directly on accounting practices, internal classification is referred to. However, regardless of the classification model, we can say that there is a close relationship between accounting systems and accounting theory. The primary reason for this is the lack of a standard accounting system worldwide. Undoubtedly, the similarities and differences between accounting systems can only be explained through the accounting theory perspective of accounting science.

Studies in the international literature indicate that during the first years of transitioning to IFRS, financial reporting standards were tax-oriented, and no substantial changes were made in tax legislation to avoid discrepancies for businesses. However, over time, there have been practices to align tax regulations more closely with IFRS to solve the coordination issue between financial reporting and tax rules. In Türkiye, there are significant differences between General Communiqué

on Accounting System Application/Tax Procedure Law and IFRS in various accounting areas, and there is no regulation to completely eliminate these differences in terms of tax rules. This situation, consistent with previous national studies, reveals that Türkiye shows similarities with both the Anglo-Saxon and Continental European accounting systems. However, at the international level, countries are updating their tax regulations within the framework of IFRS, thus getting closer to the Anglo-Saxon accounting system. Türkiye, on the other hand, is considered to be closer to the continental European accounting system due to the absence and/or inadequacy of the relevant regulations. Future studies can expand the range of accounting fields evaluated and make comparisons with different countries.

1. GİRİŞ

Muhasebe biliminin gelişimi, içinde bulunduğu toplumun sosyal, siyasal, ekonomik ve kültürel özellikleri ile şekillenmektedir. Bu bağlamda bir ülkenin muhasebe sisteminin diğer ülkelerden farklı olması kaçınılmazdır. Aynı zamanda muhasebe sistemi yalnızca bir uygulama değil, bu uygulamayı tasarlayan genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve söz konusu ilkeleri dizayn eden muhasebe teorisi ile birlikte meydana gelmektedir. Muhasebe sistemlerinin sınıflandırılması, dağınık halde bulunan verilerin kullanıcılar için daha verimli hale gelebilmesini sağlamaktadır. Yapılan sınıflandırma işleminde verilerin birbirlerine göre benzerlikleri ve farklılıkları dikkate alınmaktadır.

1900'lü yılların başlarına dayanan muhasebe sistemlerinin sınıflandırılmasına yönelik dışsal ve içsel sınıflandırma çalışmalarında, muhasebe sistemleri Anglo-Sakson ve Kıta Avrupa olmak üzere ikiye ayrılmıştır. Bu sınıflandırma çalışmalarında Kıta Avrupa hukuk sistemi ve kredi tabanlı sistem ile Anglo-Sakson hukuk sistemi ve borsa tabanlı sistem arasında muhasebe kural ve uygulamaları açısından farklılıklara dikkat çekilmiştir. Kıta Avrupa sistemi içerisine dâhil olan ülkelerde bağımsız denetimin ve sermaye yapısının zayıflığı ile finansal raporlamada gerçeğe uygunluğun görece azlığı vurgulanmıştır. Anglo-Sakson sistemi içerisine dâhil olan ülkelerde ise sermaye yapılarının gücü ile bağımsız denetimin ve finansal raporlamada gerçeğe uygun sunumun önemi ön plandadır. Ancak bu sistemler içerisinde muhasebe uygulamaları açısından en dikkat çekici hususlardan biri, muhasebe kurallarının oluşumunda vergi kural ve uygulamalarının etkisidir. Kıta Avrupa hukuk sistemi ve kredi tabanlı sistemde muhasebe kurallarının oluşumunda vergi oldukça etkili iken, Anglo-Sakson hukuk sistemi ve borsa tabanlı sistemde muhasebe ve verginin bağımsızlığı ön plandadır. Ancak zaman içerisinde Anglo-Sakson ve Kıta Avrupa sistemleri içerisinde sınıflandırılan bazı ülkelerin ulusal muhasebe uygulamaları, UFRS kapsamında değişikliğe uğramış veya esnetilmiştir. Bu durum söz konusu ülkelerin geleneksel muhasebe sistemi sınıflandırmasındaki yerini değiştirmiştir. Örneğin Gavana ve diğerleri (2013) tarafından yapılan çalışmada, Kıta Avrupa sisteminin temsilcileri arasında yer alan Almanya'nın genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin UFRS'ye paralel olacak şekilde güncellendiği ve muhasebe uygulamalarında vergiye uygunluk ilkesinin önemli ölçüde esnetildiği belirtilmiştir. Benzer şekilde Anglo-Sakson sisteminin en belirgin uygulayıcılarından olan İngiltere'de, muhasebe ve vergi arasındaki bağımsızlığın zaman içerisinde azaldığına dikkat çekilmiştir (Gavana, Guggiola ve Marenzi, 2013: 58). Bu bağlamda, UFRS'ye uyumun yaygınlaşmasıyla birlikte muhasebe uygulamalarında vergi kurallarının etki alanı değişmiştir ve geleneksel muhasebe sistemi sınıflandırma çalışmaları zaman içerisinde güncelliğini kaybetmiştir. Bu nedenle muhasebe sistemlerinin sınıflandırma çalışmalarına UFRS ve vergi uygulamaları arasındaki ilişkinin dâhil edilmesinin mevcut sınıflandırma üzerinde değişiklik yaratacağı düşünülmektedir. Bu düşünceden hareketle, çalışmada Türkiye'nin geleneksel muhasebe sistemi sınıflandırma çalışmalarındaki yerinin, UFRS ile vergi kural ve uygulamaları arasındaki uyum gözetilerek yeniden gözden geçirilmesi amaçlanmıştır.

Çalışma dört bölümden meydana gelmektedir. İlk bölümde kavramsal olarak muhasebe sistemi ve tarihsel gelişimi ele alınmıştır. İkinci bölümde muhasebe sistemlerine yapılan sınıflandırma çalışmaları açıklanmıştır. Bu sınıflandırma çalışmaları; dışsal ve içsel sınıflandırma olmak üzere iki başlık altında incelenmiştir. Dışsal sınıflandırma çalışmaları ülkelerin muhasebe uygulamalarının nitelikleri ve bağlı oldukları çevrenin taşıdığı özellikler göz önüne alınarak gerçekleştirilmiştir. Dışsal sınıflandırma çalışmaları kronolojik olarak 1960'lı yıllardan başlatılmış ve bu sınıflandırma çalışmalarının öncüleri kabul edilen Lee J. Seidler, Mueller, Gary John Previts, Amerikan Muhasebe Birliği, Puxty, Gray ve Shoental'e ait sınıflandırmalar ele alınarak 1990'lı yıllara kadar incelenmiştir.

Çalışmanın bir sonraki bölümünde muhasebe sistemlerinin sınıflandırılmasına katkıda bulunmak amacıyla uluslararası finansal raporlama standartlarına ilişkin uygulamalar ve vergi boyutu ele alınmıştır. Bu kapsamda gerçekleştirilen uluslararası çalışmalara ilişkin literatür taraması sunulmuştur. Türkiye'nin geleneksel muhasebe sistemi sınıflandırma çalışmaları içerisindeki yerine yönelik olarak yapılan çalışma sayısının oldukça sınırlı olduğu görülmüştür. Sınırlı sayıdaki bu ulusal çalışmalar 2010 yılı ve öncesine aittir. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu kapsamında muhasebe ve finansal raporlama konusunda getirilen yenilikler ile ülkemizde uluslararası muhasebe standartlarına

uyumlu raporlama yapmak zorunlu hale gelmiştir. Dolayısıyla, ülkemizde son 10 yıllık süreç içerisinde finansal raporlama standartlarına ilişkin uygulamaların gelişiminin ve vergi düzenlemeleri ile uyumunun muhasebe sistemi sınıflandırma çalışmalarına dâhil edilmesi önem arz etmektedir. Bu bağlamda çalışmanın son bölümünde, Lamb, Nobes ve Roberts (1998) tarafından ortaya koyulan ve yıllar içerisinde çeşitli çalışmalarla güncellenen sınıflama metodolojisi kullanılarak Türkiye için değerlendirme yapılmıştır.

2. MUHASEBE SİSTEMLERİ

En geniş anlamda muhasebe sistemi, işletmelerin belirli bir dönemine ait finansal tablolarının kullanıcılara faydalı olacak hale gelinceye kadar ortaya çıkan tüm faaliyetleri ve bu faaliyetlere katkıda bulunan tüm aktörler şeklinde tanımlanabilmektedir. Muhasebe sistemi kavramı ile bir işletmenin finansal tablolarının hazırlanmasında kullandığı ve birbiriyle karşılıklı ilişki halinde bulunan tüm muhasebe uygulamaları kastedilmektedir. Bir ülkedeki işletmelerin tamamının veya birçoğunun finansal raporlama sürecinde benzer muhasebe uygulamalarına başvurması, söz konusu ülkede bir muhasebe sisteminin varlığını göstermektedir.

İşletmelerde meydana gelen olayların muhasebenin bilgi alanına girmesiyle birlikte kronolojik olarak kaydını yapmak üzere defter veya belgelerin oluşturduğu bir düzen anlamına gelen muhasebe sisteminin geniş bir kapsamı bulunmaktadır. Bu kapsam içerisinde satışlar ve alacaklara ilişkin kayıt sistemi, satın alma ve ödeme sistemi, üretim ve maliyet sistemi bulunmaktadır.

2.1. Muhasebe Sistemlerinin Tarihsel Gelişimi

Dünya genelinde muhasebe biliminin geçmişi, ilkel şekilde kayıt tutma tekniğinin doğuşu ve takasa dayalı ticari faaliyetlerin başladığı çağlara dayanmaktadır. Muhasebenin gelişmesinde önemli rol oynayan olaylar; özel mülkiyet kavramının doğuşu ve gelişimi, kredi kurumlarının gelişmesi ve sermaye birikiminin yaşanması şeklindedir (Akdoğan ve Aydın, 1987: 67). Muhasebenin tarihçesi Eski Roma, Yunan, Eski Mısır ve Sümer ile Asurlulara kadar uzansa da esaslı gelişmelerin 20.yüzyılda yaşandığını söylemek mümkündür. 20.yüzyılda yaşanan esaslı gelişmelerin başında, hesap grupları ve hesap planları üzerinde yapılan çalışmalar gelmektedir. 1800'lerden 1930'lara kadar geçen dönem içerisinde muhasebe teorilerini etkileyen başlıca olaylar; teknolojik değişiklikler, demiryollarında yaşanan büyüme, vergi hukukunun gelişimi, şirketleşmenin ve devlet kuruluşlarının gelişimi şeklindedir (Akdoğan ve Aydın, 1987: 75). Aynı zamanda dünya genelinde yaşanan ekonomik krizler de muhasebenin gelişiminde büyük rol oynamıştır. Örneğin 1929 yılında meydana gelen büyük buhran muhasebe ilkelerinin ve raporlamanın yasalarla zorunlu kılınmasına sebep olmuştur.

Türkiye'deki muhasebe sisteminin tarihsel gelişimini, 1850-1925 Fransız etkisinde kalınan dönem, 1926-1960 Alman etkisinde kalınan dönem ve 1960 ve sonrası dönem olarak ele almak mümkündür. Ulusal muhasebe sisteminin dönüm noktası olarak değerlendirilebilecek olan olay, Osmanlı'da merdiven kayıt tekniğinin terk edilmesi ve çift taraflı kayıt sisteminin kullanılmaya başlanmasıdır. 1807 tarihli Fransız Ticaret Kanunu'nun tercümesi olan 1850 sayılı Kanunname-i Ticaret tüccarların tutmakla yükümlü olduğu defterlere ilişkin zorunluluklar getirmiştir. Böylece Türkiye'de muhasebeyi etkileyen ilk yasal düzenleme meydana gelmiştir (Uçma, 2012: 159).

Ulusal muhasebe sisteminin gelişimi Birinci Dünya Savaşı dönemi ve sonrasındaki yıllarda Alman etkisindedir. Bunun temel nedenlerinden biri, Birinci Dünya Savaşı'nda Almanya ile kurulan müttefikler (Güvemli, 2003: 137). Alman etkisi ile lise düzeyinde muhasebe, ticari hesap ve hukuk ağırlıklı dersler verilmiştir. 1926 yılında Alman Ticaret Kanunu'ndan alınan 856 Sayılı Türk Ticaret Kanunu ile Alman etkisi Türkiye'nin muhasebe sistemi üzerinde etkili olmaya başlamıştır. Söz konusu geçen kanunda şirket hesaplarının tutuluş şekli, kârın hesaplanması, envanter çalışmaları, bilanço, kâr-zarar tablosu gibi düzenlemelere ilişkin hususlar bulunmaktadır.

1960 ve sonrasında, Fransız etkisiyle başlayıp Alman etkisiyle devam eden kurumsallaşma süreci, Amerikan etkisi altında gelişmeye başlayan yeni bir sürece dönüşmüştür. Türkiye'de muhasebe

alanında Amerikan etkisinin başlamasına neden olan olayların başında, Uluslararası İmar ve Kalkınma Bankası Kurulu'nun 1950 tarihinde Türkiye'ye gelmiş olması ve Türkiye'nin iktisadi durumu hakkında bir rapor yayınlamış olması gelmektedir. Bu raporda, Türkiye'nin muhasebe eğitiminin ve muhasebecilerin ruhsatları konusunda bir sisteme ihtiyacı olduğu ve muhasebe uygulamalarında tek tip bir düzenlemeye gidilmesi gerektiği üzerinde durulmuştur. Rapor doğrultusunda Amerikan etkisi özellikle muhasebe eğitiminde ve tekdüzen muhasebe sistemine yönelik çalışmalarda kendini göstermeye başlamıştır.

1980'li yıllarda ülkemizde muhasebe uygulamaları üzerinde Sermaye Piyasası Kurulu etkili olmaya başlamıştır. Özel teşebbüsler önemli ölçüde çoğalmış ve sermaye piyasasının gelişimi neticesinde denetim fonksiyonu açısından muhasebenin önemi artmıştır. Bu gelişmelerle birlikte ulusal muhasebe sistemi 1989 yılında 3568 sayılı meslek yasasının çıkarılmasıyla yasal bir temele oturtulmuştur. 1990'lı yıllar itibarıyla küreselleşmenin etki alanı genişlemiş ve muhasebe uygulamalarını etkisi altına almaya başlamıştır. 1994 yılında Tekdüzen Hesap Planının kullanılmaya başlanması, bu süreçte atılmış en önemli adımlardan biri olarak kabul edilmektedir (Uçma, 2012: 170-171).

3. MUHASEBE SİSTEMLERİNİN SINIFLANDIRILMASI

Muhasebe sistemleri dinamik bir yapıdadır ve zaman içerisinde değişikliklere uğramaktadır. Bu açıdan sistemlerde yaşanan değişimler ve değişimlere sebep olan faktörler, muhasebe sistemlerinin oluşumunda ve sınıflandırılmasında etkili olmaktadır. Sistemlerin sınıflandırılmasındaki bir diğer etki ise muhasebe uygulamalarındaki benzerlik ve farklılıklardır (Nobes ve Parker, 2002: 55).

Muhasebe sistemlerinin oluşumunda birçok etken rol almaktadır. Bu nedenle seçilen değışkene göre sınıflandırmalar da çeşitlenmektedir (Roberts, 1995: 660). Sınıflandırma çalışmalarının ilk başladığı tarih 1911 yılıdır. Bu tarihten itibaren yapılan sınıflandırma çalışmaları incelendiğinde, sınıflama kriteri olarak çoğunlukla finansal raporlama uygulamalarının kullanıldığı görülmektedir. Bu bağlamda bazı araştırmacılar finansal raporlama uygulamalarını etkileyen veya etkileyebilecek olan değışkenleri inceleyerek sınıflandırma yoluna gitmişlerdir ve dışsal sınıflandırmayı meydana getirmişlerdir. Diğer taraftan bazı araştırmacılar ise sınıflandırma çalışmaları için direkt olarak finansal raporlama uygulamalarını inceleyerek içsel sınıflandırmayı ortaya çıkarmışlardır.

3.1. Dışsal Sınıflandırma Sonucu Ortaya Çıkan Muhasebe Sistemleri

Muhasebe sistemlerinin dışsal sınıflandırma çalışmalarında, muhasebe uygulamalarının kendilerinden ziyade sahip oldukları nitelikler ve çevrenin özellikleri göz önüne alınmaktadır. Bu bağlamda muhasebe mesleği, hukuk ve ekonomi gibi muhasebe sistemlerinin oluşumunda etkili olan faktörlerden yola çıkılarak sınıflandırma yapılmaktadır.

3.1.1. Seidler'in Sınıflandırması

Muhasebe sistemlerinin dışsal sınıflandırılması ilk kez Lee J. Seidler (1967) tarafından yapılmıştır. Seidler, muhasebe uygulamalarının uluslararası alanda gösterdiği farklılıkların nedenleri üzerine odaklanmıştır. Ele aldığı ilk kavram, çalışmasında "Spheres of Influence" olarak adlandırdığı "Etki Alanı"dır. Bu kavram Seidler'in temel tezini ortaya koyan yaklaşımdır. Asıl anlatmak istediği, sömürgeci, politik ve geleneksel bazı ülkelerin muhasebe alanında da lider konumda olduklarıdır (Seidler, 1967: 775).

Seidler tarafından verilen ilk örnek, İngiltere'nin muhasebe sisteminin Avustralya ve Hindistan'ın muhasebe sistemlerinin oluşumunda model olarak kullanılmasıdır. Aynı şekilde İngiltere'nin muhasebe sisteminden türeyen ancak vardığı konum itibarıyla farklı bir model olarak ifade edebileceğimiz Amerikan muhasebe sistemi, coğrafi yakınlık ve sermaye akışları nedeniyle Meksika'ya yayılmıştır. Amerikan sisteminin İsrail tarafından da kabul edilmesinin yanında Japonya tarafından benimsenmesinin II. Dünya Savaşı'nın zorunlu bir sonucu olduğu söylenebilmektedir. Seidler'e göre, hukuksal yapı muhasebe sistem ve uygulamalarının gelişimi üzerinde önemli etkilere sahiptir. Farklı hukuksal temele ve süreçlere sahip ülkelerde muhasebeye ilişkin farklılıklar olabilmekte iken,

benzer hukuk sistemlerine ve kurallarına sahip ülkelerde muhasebeye ilişkin farklılıklar nispeten daha az olmaktadır (Sürmen ve Aygün, 2013: 376). Seidler yapmış olduğu çalışmada, enflasyonun bazı ülkelerin muhasebe sistemlerinde meydana getirdiği değişiklikler ile vergi ve muhasebe arasındaki ilişkinin ortaya çıkardığı farklılıkları tartışmıştır.

3.1.2. Mueller'in Sınıflandırması

Mueller (1968), muhasebe sistemlerinin sınıflandırılması konusunda girişimlerde bulunmuştur. Her ülkenin muhasebe standartlarının, o ülkenin ekonomik, politik ve çevresel diğer faktörlere göre üretilmiş olduğunu ileri sürmüştür. Bu aynı zamanda bir ülkenin muhasebe standartlarının diğer ülkeler için uygun olmadığı anlamına gelmektedir. Dört gruptan oluşan bir sınıflandırma yapmıştır (Choi ve Meek, 2005: 37).

Mueller'e göre birinci grupta, makroekonomik yaklaşım adı altında yapılan sınıflama yer almaktadır. Makroekonomik yaklaşım kapsamında muhasebe uygulamaları, ulusal makroekonomik hedeflerin geliştirilmesi için oluşturulmakta ve tasarlanmaktadır. Ulusal ekonomi politikalarının bir alt fonksiyonu olarak sosyal sorumluluk gözetilmekte ve vergi gibi politik ekonomilerin isteklerini yerine getirecek şekilde düzenlenmeler yapılmaktadır. İkinci grup piyasa odaklı bir yaklaşıma sahiptir. Muhasebe sistemi, ana hedefi hayatta kalmak olan mikro düzeydeki şirket ihtiyaçlarına yönelik olarak şekillenmektedir. Üçüncü grup, muhasebenin bağımsız bir disiplin olduğu yaklaşımına dayanmaktadır. Buradaki muhasebe sistemleri, politik ve ekonomik teorilerden bağımsız olarak geliştirilmiştir. İş dünyasının gereksinimlerini karşılamak ve ortaya çıkan sorunlara çözümler geliştirmek adına değişimlere açık bir muhasebe sistemi mevcuttur. Tekdüzen muhasebe sistemi yaklaşımını benimseyen dördüncü grup, muhasebeyi ekonomik bir politika aracı olarak görmektedir ve yalnızca devletin şirketler üzerindeki vergi, performans ölçümü, fiyat denetimi gibi amaçlarının kontrolünü sağlayan bir araç olarak değerlendirmektedir.

3.1.3. Previts'in Sınıflandırması

Gary John Previts (1975) ortaya koyduğu uluslararası muhasebe için metodoloji ve modeller konulu çalışmasında, muhasebe uygulamalarındaki tarihsel ve çevresel koşulları temel kriter olarak belirlemiş ve iki gruptan oluşan bir sınıflandırma yapmıştır. Kıta Avrupa ve Anglo-Amerika olmak üzere iki muhasebe sistemi olduğunu öne sürmüştür. Bu iddiası için kendi analiz yöntemlerini ve veri tabanlarını kullanmıştır. Bu yöntem ve veri tabanlarının tamamen sübjektif bilgi ve deneyimlerden oluşması nedeniyle sıklıkla eleştirilmiştir (Üç, 2009: 91).

3.1.4. Amerikan Muhasebe Birliği'nin Sınıflandırması

Amerikan Muhasebe Birliği (1977) uluslararası muhasebe dünyasında büyük yankı uyandıran bir sınıflandırma çalışması gerçekleştirmiştir. Çalışma içerisinde örnek ülkeler ve parametreler kullanılmıştır. Amerikan Muhasebe Birliği morfolojisinde muhasebe kurallarının belirlenme süreci ile bunlar üzerinde etkisi olan tüm mikro ve makro etkenleri göz önüne almıştır (d'Arcy, 2001: 337). Çalışma içerisinde dünyadaki muhasebe sistemlerinin yapısını etkileyen unsurların tarihsel, kültürel ve sosyo-ekonomik olduğu belirtilmiştir. Bu bağlamda Birlik, dünyadaki muhasebe sistemlerinin beş farklı etki alanından etkilenebileceğini ortaya koymuştur. Bu etki alanları; İngiliz, Fransız-İspanyol-Portekiz, Almanya-Hollanda, Amerikan ve Komünist olarak ifade edilmiştir.

3.1.5. Puxty ve Diğerlerinin Sınıflandırması

Puxty ve diğerleri (1987) muhasebe sistemlerini sınıflandırdıkları çalışmada, muhasebe standartlarını belirleyen kurumların ve bu standartların belirleniş şeklinin hem standartların kendisini hem de muhasebe uygulamalarını etkiledikleri üzerine odaklanmıştır. Aynı şekilde bir ülkede var olan muhasebe standartları da ne tür bir düzenlemenin sonucunda ortaya çıktıkları konusunda bilgi vermektedir.

Puxty ve diğerleri, uluslararası şirketlerin muhasebe standartlarının uygulanış şeklini değiştirdiğini düşünmektedir. Ayrıca modern toplum hayatının sosyo-ekonomik alanda ortaya çıkardığı

yeniliklerin de muhasebe standartlarını belirleyen ve geliştiren kuruluşları etkilediğini ileri sürmüşlerdir (Puxty, Willmott, Cooper ve Lowe, 1987: 282).

3.1.6. Gray'in Sınıflandırması

Gray (1988) tarafından gerçekleştirilen çalışmada, muhasebe sistemlerinin sınıflandırılmasında etkili olan çevresel faktörler arasında yer alan kültür faktörüne odaklanılmıştır. Gray kültürle ilişkilendirdiği dört parametre ileri sürmüştür. Bunlar; Profesyonellik/Statükoculuk, Tekdüzecilik/Esneklik, İyimserlik/Tutuculuk ve Şeffaflık/Gizlilik olarak açıklanmıştır. Profesyonellik/Statükoculuk, birey bazında mesleki muhakemenin uygulanması ile kurallar ve yasal kontrollere uyum sağlamanın aksine profesyonel öz denetim sürecinin sürekliliğinin tercih edildiği bir parametredir. Tekdüzecilik/Esneklik, tekdüzen muhasebe uygulamalarının kullanılması ve bu uygulamaların esneklik olmadan yeknesak şekilde uygulanmasını ifade eden bir parametredir. İyimserlik/Tutuculuk, geleceğe yönelik belirsizliklerle baş edebilmek için iyimser ve tedbirli bir yaklaşımı tercih eden parametre olarak ifade edilmektedir. Şeffaflık/Gizlilik ise, şirketlerin açık ve şeffaf olmak yerine, yönetsel ve finansal verilerin sadece ilgili kişi veya kişilerle paylaşıldığı bir yaklaşımın benimsendiği parametreyi ifade etmektedir (Gray, 1988: 8).

3.1.7. Shoental'in Sınıflandırması

Shoental (1989) çalışmasında, muhasebe sistemlerinin sınıflandırılmasında o tarihe kadar dikkate alınmamış olan muhasebe eğitimi ve bu eğitim sonucunda ortaya çıkan muhasebecilerin mesleki yetkinliklerini sınıflandırma kriteri olarak dikkate almıştır. Çalışmada, mesleki yetkinliklerin muhasebe sistemlerinin farklılaşmasında etkin bir rol oynayıp oynamadığını ortaya koyabilmek için İngiltere ve Amerika Birleşik Devletleri (ABD) üzerinde inceleme yapmıştır. Temel hipotezini “İngiltere ve ABD’deki muhasebecilerin mesleki yetkinlikleri arasında fark yoktur” şeklinde kuran Shoental, mesleğe yeni başlamış olan muhasebeciler üzerinden bir anket çalışması gerçekleştirmiştir. Yaptığı bu ampirik çalışma sonucunda, ilgili hipotezin gerçeği yansıtmadığını ortaya koymuştur (Üç, 2009: 98).

3.2. İçsel Sınıflandırma Sonucu Ortaya Çıkan Muhasebe Sistemleri

İçsel sınıflandırma kriterleri doğrudan muhasebe uygulamalarına odaklanmaktadır. İçsel ve dışsal sınıflandırmalar arasındaki başka bir fark da içsel sınıflandırmaların metodoloji olarak ampirik çalışmalarla birlikte istatistiksel analizler ortaya koymasıdır.

3.2.1. Hatfield'in Sınıflandırması

Muhasebe sistemlerinin içsel sınıflandırma çalışmalarının ilki Hatfield (1911) tarafından gerçekleştirilmiştir. Hatfield'in yapmış olduğu bu çalışmanın basımı 1966 yılında yapılmış olsa da yalnızca ilk içsel sınıflandırma çalışması değil, aynı zamanda ilk sınıflandırma girişimine örnek olduğunu söylemek mümkündür. Yapılan çalışmada Fransa, İngiltere, Almanya ve ABD’deki muhasebe sistemleri karşılaştırmalı olarak incelenmiştir. Tutulan muhasebe defter ve kayıtlarının şekilsel farklılıkları, tekdüzen hesap planının varlığı, bilançonun varlığı ile hesap kalemleri arasındaki farklılıklar, finansal tabloların yetkili bir makam tarafından incelenip incelenmediği, amortisman gibi muhasebe uygulamalarının varlığı karşılaştırılan konular arasında yer almaktadır. Ayrıca çalışmasında, Kıta Avrupa’daki muhasebe sisteminin Anglo-Sakson muhasebe sistemine göre daha karmaşık olduğunu vurgulamıştır (Üç, 2009: 99).

3.2.2. Barret'in Sınıflandırması

Barret (1977) çalışmasında, ele aldığı 7 ülkedeki büyük şirketlerin faaliyet raporlarında yaptıkları açıklamaların kapsamını incelemiştir. Bu 7 ülke; ABD, İngiltere, Fransa, Japonya, Hollanda, Almanya ve İsveç’tir. 1963 ve 1972 yılları arasında finansal raporlama yapan 103 şirket üzerinden bir analiz gerçekleştirilmiştir. Barret, ABD’nin mali tablolarını öncül olarak kabul etmiş ve içlerinden önemli olarak kabul ettiği bazı hesap kalemlerini değişken olarak seçmiştir. Yapılan çalışmanın neticesinde 7 adet ülkenin mali tabloları kıyaslanarak 3 adet grup ortaya çıkarılmıştır. Bu gruplar; ABD ile İngiltere grubu, İsveç, Hollanda, Almanya ile Japonya grubu ve Fransa grubudur (Hossain,

2008: 665).

3.2.3. Da Costa ve Diğerlerinin Sınıflandırması

1900'lü yıllarda, o tarihlerdeki ismi ile Price Waterhouse (PW) olan muhasebe denetim ve danışmanlık firması çok sayıda ülkede ve farklı kıtalarda şubeye sahiptir. Bu nedenle birçok ülkenin muhasebe uygulamaları hakkında bilgi sahibidir. PW, 3 anket çalışması ile uluslararası muhasebe uygulamaları hakkında oldukça önemli bilgiler barındıran bir veri tabanı ortaya koymuştur.

PW (1973) tarafından 38 ülke baz alınarak, 233 adet muhasebe uygulamasına ilişkin soruların yer aldığı bir anket çalışması yapılmıştır. Da Costa, Bourgeois ve Lawson (1978), yapılan bu anket çalışmasını kullanarak faktör analizi uygulaması yapmış ve iki adet grup ortaya çıkarmışlardır. Birinci grup, ABD, Fransa, Almanya ve Güney Amerika ülkelerinden oluşurken, ikinci grup İngiliz Krallığı ve kurucu ülkelerinden oluşmaktadır. Ancak Da Costa ve diğerleri, Hollanda ve Kanada'nın iki grubun da özelliklerini taşımadığını ileri sürmüşlerdir (Nobes, 1992: 40).

3.2.4. Frank'in Sınıflandırması

Frank (1979) çalışmasında, PW tarafından yapılan ve yukarıda açıklanan anket çalışmasını kullanmış ve bir ülkedeki politik ve ekonomik sistemin o ülkedeki muhasebe sisteminin amaçlarının ve uygulamalarının şekillenmesinde etkili olduğu üzerinde durmuştur. Yapmış olduğu analiz sonucunda 4 ana ülke sınıflaması yapmıştır. Bu ülkeler; Britanya, Latin Amerika, Kıta Avrupa ve ABD'dir. Frank'in yapmış olduğu bu sınıflandırmanın Seidler (1967) tarafından yapılan üçlü gruplandırma çalışmasına benzerlik gösterdiği görülmektedir. Frank'in çalışmasında farklı olarak dördüncü grup olan Latin Amerika bulunmaktadır. Aynı zamanda Amerikan Muhasebe Birliği'nin (1977) morfolojik sınıflandırma çalışması ile de benzerlikler içermektedir (Frank, 1979: 596).

3.2.5. Nair ve Frank'in Sınıflandırması

Nair ve Frank (1980) çalışmalarında, sınıflandırma kriteri olarak muhasebe uygulamalarını ikiye ayırmıştır. Buradaki birinci ayırım; muhasebe uygulamalarının ölçüm işlevi, ikinci ayırım ise açıklama işlevidir. Bu çalışma PW (1975) tarafından oluşturulan veri tabanının 46 ülkeye ait bilgilerini içermektedir. Muhasebe uygulamalarının ölçme ve açıklama işlevleri arasındaki ayırımın belirtildiği çalışmada, bu işlevlere ilişkin muhasebe uygulamalarının ele alınan ülkelerde farklı otoriteler tarafından düzenlendiğine dikkat çekilmiştir.

3.2.6. Nobes'un Sınıflandırması

Christopher Nobes (1983), o tarihe kadar yapılmış olan içsel sınıflandırma modellerinin eksikliklerini gidermek amacıyla bir çalışma ortaya koymuştur. Yeni bir model olarak hiyerarşik önerisinde, daha önce yapılmış olan içsel sınıflandırma çalışmalarına, ortaya çıkarılan sonuçların istatistiksel olarak karşılaştırılabileceği bir modelin geliştirilmemiş olması açısından ve yapılan sınıflandırmalarda oluşturulan grupların birbirleriyle olan ilişkilerine ait mesafelerin belirtilmemiş olması açısından eleştiriler getirmiştir. Nobes yapmış olduğu sınıflandırmada, hukuk ve ekonomi gibi değişkenleri kullanarak gruplandırmaya açıklık getirmeye çalışmıştır. Ancak burada ortaya koyduğu en önemli yeniliğin, sınıflandırma yaparken kullandığı hiyerarşik olduğunu söylemek mümkündür. Nobes'e göre önceki çalışmaların en büyük eksikliği gruplar arasındaki karşılaştırmalı mesafeleri gösteren hiyerarşinin olmayışıdır. Örneğin yapılan çalışmalarda ABD, İngiltere ve Almanya üç ayrı grupta gözükmekte, böylece bu üç büyük ülkenin muhasebe sistemlerinin yapılan sınıflandırmaya göre birbirine benzemediği sonucuna varılmıştır. Ancak hangi iki ülkeye ait muhasebe sisteminin daha benzer veya daha farklı olduğu soruları cevapsız kalmıştır. Bu nedenle Nobes, İngiltere ve ABD'nin Kıta Avrupa ülkeleri ile olan yakınlıklarını göstermenin çalışma açısından yararlı olacağını ileri sürmüştür.

Nobes muhasebe sistemlerine ilişkin sınıflandırmasını yaparken hiyerarşik bir model kullanmıştır. Bu model sayesinde ülkelerin muhasebe sistemlerinin benzerlikleri ve farklılıkları açısından birbirlerine olan yakınlıkları görülebilmektedir. Örneğin, Nobes'e göre, muhasebe sisteminin devlet

tarafından düzenlendiği, vergilendirme ile ekonomi politik uygulamaların birlikte yürütüldüğü İsveç ve devletin muhasebe uygulamaları üzerinde neredeyse hiç etkisinin olmadığı, muhasebe uygulamalarının piyasa ile şirketlerin ihtiyaçlarına göre şekillendiği Hollanda birbirine en uzak ülkelerdir (Nobes ve Parker, 2002: 64).

3.2.7. Douplik ve Salter'in Sınıflandırması

Douplik ve Salter (1993) yaptıkları çalışmada, Nobes'un hiyerarşik sınıflandırmasının geçerliliğini test ederek mevcut muhasebe sistemlerini sınıflandırmıştır. Bu çalışmadaki veriler PW (1979) tarafından düzenlenen anket içerisinde derlenmiştir. Çalışma dâhiline 100 adet muhasebe uygulaması alınmıştır. Anket sonuçlarına ANOVA testi uygulanarak iki kümeli gruplandırma yapılmıştır. Çalışmada yeni bir anket geliştirilmiş ve bu anket Arthur Anderson, Coopers and Lybrand, Deloitte and Touche, Ernst and Young, KPMG gibi uluslararası muhasebe ve danışmanlık firmalarına gönderilmiştir. 50 ülkenin bilgilerini barındıran 174 adet ankettan dönüş alınmıştır.

Anketlerden derlenen cevaplar doğrultusunda çeşitli analizler yapılmış ve hiyerarşik bir sınıflandırma ortaya koyulmuştur. Bu sınıflandırmada makro ve mikro olmak üzere iki sınıf oluşturulmuştur. Makro sınıfta muhasebe uygulamalarının yasa koyucular tarafından belirlendiği ülkeler yer alırken, mikro grubunda muhasebe uygulamalarının yasa koyucular yerine uygulayıcılar tarafından belirlendiği ülkeler yer almıştır. Makro grubunda Kıta Avrupa ülkeleri, Latin Amerika ülkeleri ve Arap ülkeleri; mikro grubunda ise İngiliz Kolonileri, ABD, Hollanda, Tayvan ve Lüksemburg yer almıştır (Douplik ve Salter, 1993: 41-50). Yapılan bu sınıflandırma değerlendirildiğinde Nobes'in çalışmasıyla benzerlik gösterdiği söylenebilmektedir.

3.2.8. d'Arcy'nin Sınıflandırması

d'Arcy (2000) çalışmasında, ulusal muhasebe sistemlerini düşük ve yüksek kalitede olmak üzere iki sınıfa ayırmış ve yüksek kalitedeki muhasebe sistemlerinin düşük kalitedeki muhasebe sistemlerine göre finansal tabloların karşılaştırılabilirliği açısından daha kuvvetli gördüğünü belirtmiştir. O'na göre, muhasebe uygulamalarının yasa koyucular tarafından düzenlendiği ülkelerde muhasebe sistemleri daha kaliteli olmaktadır. Bu durumu, tekdüze ve bağlayıcı kuralların olduğu ülkelerde, benzer iş kollarında yer alan şirketlerin benzer finansal tablolar hazırlamak zorunda olmaları ve dolayısıyla karşılaştırma yapma olanağının doğmasıyla açıklamıştır. Ancak muhasebe uygulamalarının yasa koyucular tarafından düzenlenmediği ülkelerde, işletmelerin finansal tabloları benzerlik göstermediğinden karşılaştırma yapmanın zorluğunu ifade etmiş ve bu durumun yatırımcılar açısından karar almakta güçlük yarattığını vurgulamıştır. Asıl amacı bilgi sağlamak olan finansal tabloların böylece işlevini yerine getiremediğini ifade etmiştir (d'Arcy, 2000: 45-46).

4. MUHASEBE SİSTEMLERİNİN SINIFLANDIRILMASINDA FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI VE VERGİNİN ROLÜ

Muhasebe sistemlerinin dışsal ve içsel sınıflandırılmasında dikkat çeken hususlardan biri vergidir. Sınıflandırma kriterleri içerisinde vergiye yeterince yer verilmediği ve yalnızca dışsal sınıflandırma çalışmaları arasında yer alan Seidler (1967) ile Mueller'in (1968) vergi boyutunu ele aldığı görülmektedir.

Uluslararası literatürde muhasebe sistemlerinin sınıflandırılmasına ilişkin çalışmaların özellikle son 10 yıllık süreç içerisinde güncellendiği görülmektedir. Ancak ulusal literatürde, Türkiye muhasebe sisteminin sınıflandırma içerisindeki yerine ilişkin çalışma sayısı oldukça kısıtlıdır ve mevcut çalışmalar 2010 yılı öncesine aittir. UFRS kullanımının yaygınlaşması ile birlikte finansal muhasebe ve raporlamanın vergi ile olan entegrasyonunun sınıflandırma çalışmalarında dikkate alınması gerektiği düşünülmektedir (Seidler, 1967: 776). Ulusal yazında, Türkiye'nin finansal raporlamada uluslararası standartlara uyumunun ve vergi kurallarının muhasebe uygulamalarına etkisinin incelendiği çok sayıda çalışma bulunmaktadır. Ancak UFRS ve vergi arasındaki ilişki bağlamında Türkiye'nin, muhasebe sistemlerinin sınıflandırılmasındaki yerini değerlendiren ve geleneksel sınıflandırmaları Türkiye açısından güncelleyen bir çalışma bulunmamaktadır.

Çalışmanın bu bölümünde UFRS ve vergi arasındaki ilişki bağlamında muhasebe sistemlerinin sınıflandırılmasına yönelik uluslararası literatür incelenmiştir. Daha sonra ulusal literatüre katkı sağlamak amacıyla Türkiye'nin, muhasebe sistemleri içerisindeki yerini güncellemeye yönelik bir değerlendirme yapılmıştır. Aşağıdaki başlıklarda literatür taraması ile çalışmanın amacı, yöntemi ve bulguları açıklanmıştır.

4.1. Literatür Taraması

Muhasebe sistemleri ve vergi arasındaki ilişki ülkeler arasında büyük farklılıklar göstermekte ve zaman içerisinde değişip gelişmektedir. Uluslararası muhasebe literatüründe muhasebe sistemleri ve vergi arasındaki ilişki için çeşitli sınıflandırma önerileri bulunmaktadır. Çalışmanın bu kısmında ilgili sınıflandırma önerilerine ilişkin araştırmalar özetlenmiştir.

Hagendoorn (1996) çalışmasında, 13 Avrupa ülkesinin muhasebe sistemi ve vergi uygulamaları arasındaki ilişkiyi incelemiş, vergi ve muhasebe uygulamalarının birbiriyle olan bağımlılıklarının zaman içerisinde azalarak bağımsız bir yapıya doğru gelişim gösterdiğini tespit etmiştir. Lamb ve diğerleri (1998), vergi ile muhasebe kuralları ve uygulamaları arasındaki uyumun yoğunluğunu ve niteliğini değerlendirmek amacıyla çeşitli kategoriler üzerinden bir sınıflandırma gerçekleştirmiştir. Bu kategoriler, vergi ve muhasebe arasındaki bağımsızlık ve benzerlik ile vergi ve muhasebe otoriteleridir. İlgili kriterler baz alınarak yapılan sınıflandırmanın daha belirleyici olabilmesi adına Anglo-Sakson ve Kıta Avrupa muhasebe sistemlerini temsilen ABD, Birleşik Krallık, Fransa ve Almanya seçilmiştir. Çalışmada muhasebe politikalarının seçimi üzerinde vergi etkisinin iki muhasebe sistemi açısından yarattığı farklılıklar ortaya koyulmuştur. Nobes ve Schwencke (2006), Lamb ve diğerleri tarafından yapılan çalışmayı geliştirerek UFRS'nin benimsenmesine kadar geçen 30 yıllık süreç için Norveç'i sınıflandırmaya dâhil etmiş ve karşılaştırmalı bir uluslararası analiz modeli önerisi sunmuştur. İlgili model Gavana ve diğerleri (2013) tarafından İtalya için uygulanmıştır. Yazarlar, UFRS ile vergi uygulamaları arasında önemli ölçüde farklılık olduğunu, ancak İtalya'da çoğu Avrupa ülkesinin muhasebe geleneğine uygun olarak genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin vergi kuralları ile yakından ilişkili olduğunu belirtmiştir.

Aisbitt (2002) çalışmasında, muhasebe sistemleri ve vergi arasında dinamik bir ilişki olduğunu, zaman içerisinde vergi reformları ve muhasebe sistemlerinin modernizasyon süreci nedeniyle muhasebe sistemi sınıflandırmalarının değişkenlik gösterdiğini vurgulamıştır. Nobes (2008) çalışmasında, muhasebe sistemlerini sınıflandırırken iki temel grup kullanmıştır. Bunlardan ilki güçlü bir özsermaye yapısına sahip ticaret odaklı muhasebe sistemleri; diğeri ise zayıf özsermaye yapısına sahip, hükümet odaklı ve vergi ağırlıklı muhasebe sistemleridir. Nobes, esas olarak yatırımcıların finansal bilgi ihtiyaçlarını karşılamak için tasarlanan muhasebe sistemlerinde muhasebe ve vergi kurallarının birbirinden ayrılma eğiliminde olduklarını, alacaklıların korunmasına yönelik muhasebe sistemlerinde ise daha uyumlu olduklarını ifade etmiştir.

Literatür genelinde yapılan çalışmaların önemli bir kısmının Anglo-Sakson ve Kıta Avrupa muhasebe sistemlerini temsilen Birleşik Krallık ve Almanya üzerinde yoğunlaştığı görülmüştür. Çalışmalarda, muhasebe sistemi ile vergi arasındaki bağlantıların Almanya'da güçlü, Birleşik Krallık'ta ise oldukça zayıf olduğu vurgulanmıştır. Ancak Gee ve diğerleri (2010) tarafından yapılan çalışmada UFRS kapsamında konsolide finansal raporlama üzerinde verginin etkisi incelenmiş ve önceki çalışmaların aksine Almanya'da muhasebe uygulamaları ve vergi arasındaki ilişkinin 1990'lı yıllar itibarıyla zayıflamaya başladığı belirtilmiştir.

4.2. Çalışmanın Amacı

Bu çalışmanın amacı, vergi ve finansal raporlama uygulamalarının muhasebe sistemlerinin sınıflandırılmasındaki rolünü değerlendirmektir. Ulusal literatürde yer alan çalışmalar, UFRS öncesi dönemde Türk muhasebe sisteminin sınıflandırılması amacıyla belirli muhasebe uygulamaları üzerinden çeşitli ülkelerle olan benzerlik ve farklılıkları kullanmıştır. Elde edilen veriler ışığında, Türk muhasebe sisteminin Kıta Avrupa ve Anglo-Sakson muhasebe sistemleriyle çeşitli açılardan benzerlik gösterdiği, dolayısıyla karma bir sistem içerisinde sınıflandırılması gerektiği belirtilmiştir.

Ancak uluslararası literatürde özellikle son 10 yıllık süreç içerisinde yapılan çalışmalar, muhasebe sistemlerinin sınıflandırılmasında UFRS uygulamalarının önemli değişiklikler getirdiğini göstermektedir. Literatür taraması sonucunda, belirli Avrupa ülkelerine yönelik muhasebe sistemlerinin sınıflandırma çalışmaları içerisinde UFRS ve vergi uygulamalarının karşılaştırmalı olarak yer aldığı görülmektedir. Fakat bu bağlamda Türkiye'nin içinde bulunduğu bir sınıflandırma çalışması yapılmamıştır. Bu çalışma ile Türkiye'nin, özellikle 2012 yılı ve sonrasında kullanımı yaygınlaşan UFRS uygulamaları ile vergi düzenlemeleri arasındaki benzerlikler ve farklılıklar üzerinden güncel sınıflandırma çalışmalarına dâhil edilmesi amaçlanmıştır.

4.3. Çalışmanın Yöntemi

Bu çalışma, deneysel olmayan nitel araştırma tasarımına sahiptir. Elde edilen veriler, daha önceden belirlenen temalara göre düzenlenmiş ve ortaya koyulmuştur. Bu nedenle çalışma, amacı açısından betimleyici araştırma tipi kategorisindedir. Betimleyici araştırmalarda kullanılan veri toplama yöntemi olarak ikincil veri toplama tekniği tercih edilmiştir. Muhasebe sistemlerini vergi etkisi altında sınıflandıran uluslararası çalışmaların önemli bir kısmında, Lamb ve diğerleri (1998) tarafından geliştirilen modelin kullanıldığı görülmektedir. Bu çalışmada da kullanılan söz konusu model, vergi kuralları ve uygulamaları ile finansal raporlama kuralları ve uygulamaları arasındaki bağlantı veya uygunluk derecesini inceleyen beş kriterden oluşmaktadır. Bu kriterler ile finansal raporlama uygulamaları ve vergi uygulamalarının operasyonel anlamda ne ölçüde bağlantılı olduğu incelenmektedir. Lamb ve diğerleri tarafından geliştirilen model aşağıda sunulmuştur.

Tablo 1. Vergi ve Finansal Raporlama Arasındaki Bağlantı Durumları

Durum I: Bağlantının/İlişkinin Olmaması (Disconnection)	Farklı vergi ve finansal raporlama kurallarına (veya farklı seçeneklere) farklı amaçlar doğrultusunda uyulması
Durum II: Benzerlik (Identity)	Vergi ve finansal raporlama kuralları arasındaki özdeşlik
Durum III: Muhasebe Liderliği (Accounting Leads)	Finansal raporlama kurallarının veya seçeneklerinin finansal raporlama ve vergi amaçları için ortak kullanılması
Durum III*: Muhasebe Liderliğinin Ters Etkisi (Accounting Leads But Reverse Effect)	Belirli veya tek bir vergi kuralının bulunmadığı durumlarda, daha sonra vergi amaçları için de kullanılabilir finansal raporlama kurallarının seçilmesi
Durum IV: Vergi Liderliği (Tax Leads)	Vergi kurallarının veya seçeneklerinin finansal raporlama ve vergi amaçları için ortak kullanılması
Durum V: Vergi Hakimiyeti (Tax Dominates)	Finansal raporlama kurallarının vergi amaçları ile çakışması durumunda daima bir vergi kuralının izlenmesi

Kaynak: Lamb, Nobes ve Roberts, 1998: 174

Durum I, vergi kuralları ve uygulamalarının finansal raporlama kuralları ve uygulamalarından ayrılmasıdır. Bu durum, verginin finansal raporlama kararları üzerinde etkisinin olmadığı anlamına gelmektedir. Durum II, vergi kuralları ile finansal raporlama kurallarının benzer olduğuna işaret etmektedir. Vergi hususlarının yöneticilerin muhasebe politikası seçimlerinde sınırlı bir alanı etkilediğini göstermektedir. Durum III'te muhasebe kuralları vergi kurallarına göre daha ayrıntılıdır ve vergi uygulaması muhasebe uygulamasını takip etmektedir. Başlangıçta bu durum, muhasebenin vergi üzerindeki etkisini akla getirmektedir. Ancak muhasebe kurallarının belirsiz olması veya opsiyon içermesi durumunda vergi etkisinin dikkate alınarak seçilmesi, yorumlanması veya şekillendirilmesi şeklinde bir “ters etki” söz konusu olabilmektedir. Bu nedenle Durum III*, ters bir etkinin, diğer bir ifade ile finansal raporlamayı etkileyen vergi hususlarının varlığını göstermektedir. Durum IV ve V, muhasebe politikalarının seçimi üzerindeki vergi etkisini ortaya koymaktadır. Durum IV, belirli ya da yeterince spesifik bir finansal raporlama kuralının olmadığı ve bu nedenle vergi kurallarının takip edildiği durumu yansıtmaktadır. Durum V'te ise finansal raporlama kuralları geçersiz sayılmaktadır.

Ülkelerin muhasebe sistemlerinin yukarıda yer alan durumlardan hangisinde sınıflandırılabilirliğini belirlemek adına çeşitli muhasebe alanlarının değerlendirilmesi önerilmektedir. Bu çalışmada da Türkiye'nin Tablo 1'de yer alan sınıflandırmaya dâhil edilebilmesi için bir kontrol listesi oluşturulmuştur. Bu listede Lamb ve diğerleri (1998) tarafından ortaya koyulan ve Nobes ile Schwencke (2006) tarafından geliştirilen muhasebe alanları yer almaktadır.

4.4. Çalışmanın Bulguları

Çalışmada incelenen muhasebe alanları ve Türkiye için belirlenen durumlar Tablo 2'de sunulmuştur.

Tablo 2. Finansal Raporlamanın Önemli Alanlarında Vergi Bağlantısı ve Türkiye Açısından Değerlendirme Sonuçları

Seçilen Muhasebe Alanları	Durum Değerlendirmeleri
1.Maddi Duran Varlıkların Ölçümü	Durum II
2.Maddi Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğü	Durum III*
3.Amortisman	Durum I
4.Kiralama Sınıflandırmaları	Durum II
5.Karşılıklar	Durum I
6.Stok Maliyet Yöntemleri	Durum I
7.Araştırma ve Geliştirme Giderleri	Durum III/III*
8.Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlemleri	Durum I
9.Borçlanma Maliyetleri	Durum I
10.Finansal Varlıklar	Durum I
11.Yabancı Para Birimine Dayalı İşlemler	Durum I
12.Şerefiye	Durum I
13.Devlet Teşvikleri	Durum I
14.Kıdem Tazminatı	Durum I
15.Muhasebe Politikaları, Tahminleri ve Hataları	Durum I

Tablo 2'de yer alan muhasebe alanlarının Türkiye için durum değerlendirmelerine ilişkin açıklamalar aşağıda sunulmuştur.

Maddi Duran Varlıkların Ölçümü: TMS 16 kapsamında maddi duran varlıklar ilk kez muhasebeleştirilirken, ticari iskonto ve indirimler düşüldükten sonraki satın alma fiyatına, satın alma işlemine bağlı olarak oluşan giderlerin ve varlığın işletme içerisinde amaçlanan kullanıma uygun hale

getirilmesiyle doğrudan ilişkilendirilen maliyetlerin eklenmesi sonucu oluşan maliyet bedeli kullanılmaktadır. Sonraki dönem ölçümlerinde ise maliyet modeli ya da yeniden değerlendirme modeli kullanılabilir. Maliyet modelinin seçilmesi halinde, ilk kez muhasebeleştirilmeden sonra maddi duran varlığın maliyetinden birikmiş amortisman ve varsa birikmiş değer düşüklüğü zararı indirildikten sonra oluşan tutar kullanılmaktadır. Yeniden değerlendirme modelinde ise varlığın gerçeğe uygun değeri ölçülerek, bu değer üzerinden hesaplanan birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararının indirilmesi ile oluşan tutar hesaplanmaktadır. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) ve VUK açısından da maddi duran varlıklar ilk kez kayda alınırken maliyet değeri kullanılmaktadır. Sonraki dönem ölçümlerinde ise yalnızca maliyet modeline izin verilmektedir. Dolayısıyla işletmelerin varlık yapısı içerisinde önemli bir yere sahip olan maddi duran varlıkların değerlendirme ölçüleri açısından finansal raporlama standartları ve vergi bağlamında önemli farklılıklar bulunmamaktadır. Bu durum, vergi kuralları ile finansal raporlama kurallarının benzer olduğuna ve vergi hususlarının, yöneticilerin muhasebe politikası seçimlerinde sınırlı bir alanı etkilediğine işaret eden Durum II ile gösterilmiştir.

Maddi Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğü: TMS 16 ve TMS 36 kapsamında maddi duran varlıklar için değer düşüklüğü karşılığı hesaplanmakta ve raporlanmaktadır. Bu durum maddi duran varlıkların net defter değerinde değişiklik yaratmakta ve buna paralel olarak sonraki dönemlerde ayrılacak amortisman tutarını da değiştirmektedir. MSUGT/VUK kapsamında maddi duran varlıklar için değer düşüklüğü karşılığı ayrılmamaktadır. Önceki yıllarda VUK'da yer alan yeniden değerlendirme uygulaması enflasyon düzeltmesi çalışmaları kapsamında kaldırılmıştır. Bu bağlamda, TMS 16 kapsamında maddi duran varlıklar için ayrılan değer düşüklüğü karşılığı VUK açısından kabul görmemekte ve ilgili dönemin vergiye tabi kârını etkilememektedir. Dolayısıyla finansal raporlama uygulamalarını etkileyen vergi hususlarının varlığı söz konusudur. Bu durum Durum III* olarak sınıflandırılmıştır.

Amortisman: Maddi duran varlıklar üzerinden ayrılan amortismanla ilgili standartlar ve MSUGT/VUK açısından önemli farklılıklar bulunmaktadır. Bu farklılıkların başında VUK'a göre amortisman ayırmanın mükellefin isteğine bırakılmış olması, standartlarda ise bir zorunluluk olmasıdır. Bir diğer önemli farklılık ise amortisman tabi tutarın hesaplanmasında görülmektedir. Standartlarda amortisman tabi tutar hesaplanırken kalıntı değer maliyet bedelinden düşürülmekte ve yeniden değerlendirme modelinin seçilmiş olması durumunda amortisman yeniden değerlemeden sonraki tutar üzerinden hesaplanmaktadır. Ayrıca standartlar ve vergi uygulamaları arasında varlık maliyetlerinin hesaplanmasındaki farklılıklar, borçlanma maliyetlerinin varlık maliyetine dâhil edilmesi, vadeli işlemlerde faiz ayrıştırılması, varlığın faydalı ömrünün belirlenmesi gibi farklılıklar da amortisman tutarlarının ayrışmasına neden olmaktadır. Bir diğer önemli farklılık ise amortisman yönteminde yapılan değişiklik ile ilgilidir. VUK yalnızca azalan bakiyeler yönteminden normal amortisman yöntemine geçişe izin verirken, UFRS kapsamında gerekli hallerde amortisman yöntemi değişikliğinde serbestlik bulunmaktadır. Bu bağlamda UFRS sonrası dönemde vergi kuralları ile finansal raporlama kurallarının birbirinden ayrıştığı görülmektedir. Bu nedenle Durum I olarak değerlendirilmiştir.

Kiralama Sınıflandırmaları: Ülkemizde kiralama işlemlerinin uzun bir geçmişi olmasına rağmen 1985 yılında KDV uygulamalarının başlaması ve zamanla kiralama işlemlerine olan talebin artmasıyla birlikte vergi kanunlarında ilk düzenleme 2003 yılında yapılmıştır. Öncelikle 4842 Sayılı Kanun ile VUK mükerrer 290. maddeye eklenmiş, daha sonra uluslararası muhasebe standartlarına uyum amacıyla MSUGT'de 11 sıra numarası ile yayınlanmıştır. İlgili kanun yıllar içerisinde çeşitli değişiklikler yapılarak düzenlenmiş ve 2012 yılında 6361 sayılı "Finansal Kiralama, Faktöring ve Finansman Şirketleri Kanunu (FFFK)" olarak son halini almıştır. VUK ve 6361 Sayılı Kanun'da yalnızca finansal kiralama düzenlenmiş olup faaliyet kiralamasına ilişkin bir düzenleme bulunmamaktadır. Tüm kiralamalar finansal kiralama olarak değerlendirilmekte ve tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmektedir. Muhasebe standartlarında ise TMS 17 ile kiralama işlemlerinin muhasebe uygulamaları düzenlenmiş, 2019 itibarıyla işlemler TFRS 16 ile güncel haline getirilmiştir (Yavuz, 2022: 230). TFRS 16'da kiraya veren açısından finansal kiralama ve faaliyet kiralaması

ayrımı devam etmekle birlikte kiracı açısından bu sınıflandırma ortadan kaldırılmıştır. KDV, kurumlar, motorlu taşıtlar, gümrük, emlak, damga, banka ve sigorta muameleleri vergisi gibi birtakım hükümlülükler doğuran kiralama işlemlerinin, son düzenlemeler sonrası ülkemizdeki muhasebe mevzuatı açısından benzerlik gösterdiği söylenebilir. Bu nedenle 2012 yılı ve sonrası dönem için Durum II olarak değerlendirilmiştir.

Karşılıklar: Aktif kalemlerin değer kaybını ya da muhtemel gider ve zararları karşılamak amacıyla faaliyet sonuçlarından ayrılan fonları ifade eden karşılıklar, tahakkuk ve muhasebeleştirilme kriterleri bağlamında vergi kanunu ve standartlar açısından farklılık göstermektedir. TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar standardına göre karşılıklar, geçmiş olaylardan kaynaklanan, zamanı ve tutarı belli olmayan mevcut yükümlülükleri ifade etmektedir. TMS 37'ye göre yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkışının muhtemel olması ve yükümlülük tutarının güvenilir şekilde tahmin edilebilmesi durumunda karşılık finansal tablolara yansıtılmaktadır. Ancak VUK açısından vergi matrahının hesaplanmasında gider olarak değerlendirilecek bir karşılık ayırabilmek için spesifik bir karara ihtiyaç duyulmaktadır. Vergi düzenlemelerindeki tahakkuk ilkesi gereğince, gerçekleşmesi öngörülen bir zarar nitelik olarak netleştiğinde giderleşebilmektedir. Dolayısıyla TMS 37 uyarınca öngörü ve tahmin ile belirlenen karşılıklar, vergi kanunları açısından gider mahiyeti taşımamaktadır. Bu durumda, karşılıklar bağlamında vergi kuralları ve uygulamalarının finansal raporlama kuralları ve uygulamalarından ayrıştığı ve Durum I' i yansıttığı söylenebilir.

Stok Maliyet Yöntemleri: MSUGT/VUK çerçevesinde stok maliyet yöntemleri olarak fiili maliyet tekniği, FIFO (First In First Out), ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi ve hareketli ortalama maliyet yöntemi kullanılmaktadır. TMS 2 Stoklar standardına göre ise bu yöntemlere ek olarak standart, perakende ve gerçek parti maliyet teknikleri yer almaktadır. VUK 274 ve 275 nolu maddelerde emtia olarak tanımlanan stokların değerlendirilmesinde kullanılan LIFO (Last In Last Out) yöntemi, 31.12.2003 tarihinde yayınlanan ve 01.01.2004 tarihinde yürürlüğe giren 5024 Sayılı VUK, Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile kaldırılmıştır. Benzer şekilde TMS 2 standardında da LIFO kullanımına izin verilmemektedir. Ancak MSUGT/VUK açısından stok maliyetlerinin belirlenmesinde vergi hukuku sistematığı içerisinde belirlenen değerlendirme ölçütlerinin kullanıldığı ve yapılan değerlendirme ile vergi matrahının tespitinin hedeflendiği görülmektedir. TMS 2 standardında ise uluslararası muhasebe standartları ile uyumlu ölçüm esasları uygulanarak stokların gerçeğe uygun değerleriyle ilgili dönemde tahakkuk ettirilmesi hedeflenmektedir (Satır, 2023: 329). Bu bağlamda, vergi uygulamalarıyla finansal raporlama uygulamalarının birbirinden ayrıldığı Durum I' in geçerli olduğu söylenebilir.

Araştırma ve Geliştirme Giderleri: Ulusal rekabet gücünü arttıran ve eğitimli işgücüne önemli bir istihdam sağlayan araştırma-geliştirme (Ar-Ge) faaliyetlerine ilişkin işlemler de vergi ve finansal raporlama kuralları açısından muhasebe sistemlerinin sınıflandırılmasında değerlendirilen bir diğer husustur. MSUGT/VUK açısından Ar-Ge faaliyetleri bir arada değerlendirilmekte iken muhasebe standartlarında ayrı birer faaliyet olarak ele alınmaktadır. Vergi mevzuatında Ar-Ge giderleri yeni bir ürünün meydana getirilmesine ya da mevcut bir ürünün yeni teknolojilerle geliştirilmesine yönelik ve işletmeye gelecekte fayda sağlaması bekleniyor ve bu fayda ölçülebiliyorsa aktifleştirilmektedir. Aksi durumda gider yazılmaktadır. Muhasebe standartlarına göre ise araştırma maliyetleri gider yazılmakta, geliştirme maliyetleri ise aktifleştirilmektedir. Bu bağlamda, araştırma aşamasını geliştirme aşamasından ayırmak ve aktifleştirme kriterlerinin sağlanıp sağlanmadığını değerlendirmek için muhasebe yetkilileri tarafından belirli bir dereceye kadar muhakeme gereklidir. Dolayısıyla muhasebe kurallarının vergi kurallarından daha ayrıntılı olduğu Durum III sınıflandırması uygun görülmektedir. Ancak, aktifleştirilmenin vergi indirimini erteleyeceği göz önüne alındığında ters bir etkinin olabileceği, başka bir ifadeyle finansal raporlamayı etkileyen vergi hususlarının var olabileceği Durum III* de düşünülmelidir.

Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlemleri: MSUGT/VUK açısından yıllara yaygın inşaat ve onarım işlemlerinde gelir, gider, maliyet, kâr ve zararın kayıtlara alınabilmesi için inşaat işinin tamamen bitirilmesi ya da geçici kabulün yapılmış olması gerekmektedir. Dolayısıyla inşaat faaliyetlerinde kâr veya zarar işin bittiği yıl tespit edilmekte ve tamamı ilgili yıl için kaydedilmektedir. Tamamlanma olarak ifade edilen bu yöntem, muhasebenin ve standart vergilendirmenin temel ilkesi olan dönemselliğe aykırı bir uygulamadır (Demir ve Töremen, 2022: 374). TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardında, taahhüt edilen mal ya da hizmetlerin müşterinin kontrolüne geçmesiyle birlikte belirli veya herhangi bir zamanda hasılatın muhasebeleştirilmesi öngörülmektedir. Bu bağlamda, vergi uygulamalarıyla finansal raporlama uygulamalarının birbirinden ayrıldığı Durum I geçerli olmaktadır.

Borçlanma Maliyetleri: İşletmelerin borçlanılan tutarlarla ilgili katlandıkları faiz, komisyon, kur farkı gibi giderleri ifade eden borçlanma maliyetleri, MSUGT kapsamında VUK'da ve muhasebe standartları kapsamında TMS 23 Borçlanma Maliyetleri standardında düzenlenmektedir. Borçlanma maliyetlerine ilişkin söz konusu iki ayrı düzenleme mali ve ticari kârın belirlenmesinde büyük bir öneme sahiptir. Vergi mevzuatında borçlanma maliyetleri maddi duran varlıklar ve stoklar olmak üzere iki ayrı açıdan değerlendirilmektedir. 163 numaralı VUK Tebliği'ne göre, maddi duran varlığın aktifleştirildiği hesap döneminin sonuna kadar tahakkuk etmesi ya da ödenmesi kesin olan faiz giderlerinin ilgili maddi duran varlığın maliyetine eklenerek aktifleştirilmesi gerekmektedir. Bu durumda söz konusu maddi duran varlık için amortisman ayrılırken borçlanma maliyetini de içeren elde etme maliyeti esas alınmaktadır (Elagöz ve Özcan, 2020: 79). Aktifleştirme tamamlandıktan sonraki dönemlerin faiz giderleri ise ilgili yıla doğrudan gider yazılabileceği gibi maddi duran varlığın maliyetine eklenerek amortismanına da tabi tutulabilir. 238 numaralı Tebliğ'de stokların elde edilmesi ve aktifleştirilmesine kadar geçen süreçte oluşan borçlanma maliyetlerinin stok maliyetine eklenmesi gerektiği belirtilmektedir. TMS 23'e göre ise amaçlanan kullanıma veya satışa hazır hale gelmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren özellikli varlıkların elde edilmesi, inşası veya üretimiyle doğrudan ilişkili olan borçlanma maliyetleri aktifleştirilebilmektedir. Diğer borçlanma maliyetleri ilgili döneme gider yazılmalıdır. Dolayısıyla vergi kuralları ve finansal raporlama kuralları açısından borçlanma maliyetlerinin dönem gideri olarak muhasebeleştirilmesiyle dönem kârını azaltması ya da aktifleştirilerek amortismanına dâhil edilmesi hususunda farklılıklar bulunmaktadır. Bu bağlamda, borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde vergi kuralları ile finansal raporlama kurallarının birbirinden ayrıldığı Durum I geçerli olmaktadır.

Finansal Varlıklar: Çalışmada muhasebe sistemlerinin sınıflandırılması için ele alınan bir diğer husus finansal varlıklardır. TFRS 9 Finansal Araçlar standardı kapsamında bir finansal varlığın ve yükümlülüğünün finansal tablolara alınabilmesi için işletmenin finansal araca dair bir sözleşmeye taraf olması gerekmektedir. Ticari alacaklar hariç tüm finansal varlıklar ilk kez kayda alınırken gerçeğe uygun değer (GUD) kullanılır. Sonraki dönemlerde ise itfa edilmiş maliyet ya da GUD ile değerlendirme yapılmaktadır. Standart kapsamında finansal varlıklar itfa edilmiş maliyeti üzerinden ölçülenler, GUD farkı kâr zarara yansıtılanlar ve GUD farkı diğer kapsamlı gelire yansıtılanlar olmak üzere üç şekilde sınıflanmaktadır. Finansal varlığın edinilmesinde ortaya çıkan işlem maliyetleri itfa edilmiş maliyetiyle ölçülen finansal varlıklar için GUD'e eklenirken, GUD ile ölçülenlerde gelir tablosuna yansıtılmaktadır.

MSUGT/VUK kapsamında ise menkul kıymet, edinimine ilişkin belgelendiğinde maliyet bedeliyle finansal tablolara kaydedilmektedir. İşletme faiz ya da temettü geliri sağlamak ve/veya fiyat dalgalanmalarından yararlanmak amacıyla geçici süreyle elinde tuttuğu yatırımlarını menkul kıymet olarak; yatırım yapılan işletmenin yönetimine katılmak amacıyla edindiği finansal varlıkları ise mali duran varlık olarak sınıflandırmaktadır. Sonraki dönem ölçümlerinde muhasebe standartlarından farklı olarak alış bedeli veya borsa değeri kullanılmaktadır. Dolayısıyla vergi mevzuatı ile finansal raporlama uygulamaları açısından finansal varlıkların sınıflandırma, ölçüm, işlem maliyetleri, faiz ve kur farkları gibi birçok hususta önemli farklılıklar bulunmakta ve Durum I geçerli olmaktadır.

Yabancı Para Birimine Dayalı İşlemler: Küreselleşmeyle birlikte işletmelerin yurt dışı faaliyetleri giderek artmakta ve bu durum yabancı paralı işlemlerden kaynaklanan kur farklarının vergi ve

finansal raporlama kuralları kapsamında finansal tablolardaki ağırlığını önemli hale getirmektedir. TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri standardı ve vergi mevzuatında kur farklarının muhasebeleştirilmesindeki ilk ölçüm paralellik göstermekte ve işlem tarihindeki spot kur kullanılmaktadır. TMS 21 parasal kalemlerin çevrimi için dönem sonu spot kuru kullanırken, VUK Maliye Bakanlığı'na belirlenen kuru baz almaktadır. Finansal raporlama standartları kapsamında, özellikli varlıklar hariç olmak üzere kur farkları meydana geldiği dönemin kâr ya da zarar tablosunda muhasebeleştirilmektedir. Özellikli varlıklarda kur farkları maliyete dâhil edilmektedir. VUK'da ise özellikli varlık ayrımı bulunmamakta olup varlığın elde edilme tarihine kadar oluşan kur farkları maliyete, sonraki dönemlerde ortaya çıkan kur farkları ise ya maliyete eklenebilmekte ya da gelir tablosunda raporlanmaktadır. Bu bilgiler ışığında yabancı paralı işlemlerde ortaya çıkan kur farklarının vergi ve finansal raporlama uygulamaları açısından oldukça farklılık arz ettiği ve Durum I'de sınıflanmasının uygun olduğu görülmektedir.

Şerefiye: VUK'da peştemallık olarak ifade edilen şerefiye, muhasebe standartları kapsamında TFRS 3 İşletme Birleşmeleri, TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar ve TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standartları'nda yer almaktadır. TFRS 3'e göre şerefiye, işletme birleşmelerinin maliyeti ile elde edilen tanımlanabilir varlık ve yükümlülüklerin gerçeğe uygun değeri arasındaki fark olarak tanımlanmaktadır. MSUGT ise şerefiyeyi, bir işletme devralınırken oluşan maliyet ile devralınan işletmenin rayiç bedelle hesaplanan net varlıklarının değeri arasındaki olumlu fark olarak tanımlamaktadır. Satın alma veya işletme birleşmesi sonucu ortaya çıkan ya da işletme bünyesinde geliştirilen şerefiyenin ölçümü, raporlanması ve itfası açısından vergi mevzuatı ile finansal raporlama uygulamaları açısından önemli farklılıklar bulunmaktadır. VUK'a göre şerefiye kayıtlı değer ile değerlendirilmekte ve beş yıl içinde itfa edilmektedir. TMS 36 gereğince amortismanına konu edilmeyen şerefiye için her yıl değer düşüklüğü testi yapılmaktadır. MSUGT/VUK hükümleri gereğince maddi olmayan bir duran varlık olarak raporlanan şerefiye, muhasebe standartları kapsamında diğer varlıklardan ayrıştırılabilir olmadığı ve ayrı olarak satılmadığı için aktifleştirme kurallarını taşımamakta ve muhasebe standartlarına uygun finansal raporlarda maddi olmayan duran varlıklar içerisinde sınıflandırılmamaktadır. Dolayısıyla vergi kuralları ve finansal raporlama kuralları açısından açıkça bir ayrışma söz konusudur. Bu nedenle Durum I geçerli olmaktadır.

Devlet Teşvikleri: Çalışmada, devlet tarafından çeşitli koşullara bağlı olarak işletmelere verilen teşvikler de incelenmiştir. Devlet teşvikleri muhasebe standartları çerçevesinde TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması standardı ile TMS 41 Tarımsal Faaliyetler standardında ele alınmıştır. Standartlar kapsamında devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi için gelir ve sermaye yaklaşımı kullanılmaktadır. Geri ödeme koşuluyla alınan teşvikler borç mahiyetinde değerlendirilmekte, ticari kazanca dâhil edilmemekte ve yabancı kaynaklar içinde izlenmektedir. Vergisel teşvikler kurum kazancından istisna edilerek beyannameye indirim konusu olmaktadır. Doğrudan ve dolaylı teşvikler için gelir yaklaşımı kullanılmaktadır. MSUGT/VUK çerçevesinde muhasebeleştirme yöntemi açıkça belirtilmemiş olmakla birlikte uygulamada çoğunlukla gelir yaklaşımının kullanıldığı görülmektedir. Sermaye yaklaşımının kullanımı için mevzuatın izni gerekmektedir. Uygulamada devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi açısından MSUGT/VUK ile muhasebe standartları arasında önemli farklılıklar bulunmaktadır. Bu farklılıkların en belirgin olanı, VUK açısından yalnızca doğrudan teşviklerin kayıt altına alınması ve dolaylı teşviklerin kaydının mümkün olmamasıdır. Ancak muhasebe standartları açısından dolaylı teşviklerin de kayıt altına alınması ya da dipnotlarda açıklanması zorunludur. Bir diğer farklılık ise kullanılan muhasebe kalemlerinde karşımıza çıkmaktadır. Standartlarda kullanılan teşvikin esas faaliyet ya da yatırım faaliyetiyle ilgili olması durumunda doğrudan gelir tablosuna aktarılması öngörülmektedir. Koşula bağlanmış olması durumunda ise "Alınan Devlet Teşvikleri" ve "Koşula Bağlanmış Alacaklar" adı altında finansal durum tablosuna alınması ve koşul gerçekleştiğinde gelir tablosuna aktarılması gerektiği belirtilmektedir. Oysa vergi kanunları açısından tüm devlet teşviklerinin "Diğer Gelirler" altında izlenmesi gerekmektedir (Dinç ve Yıldırım, 2020: 379). Söz konusu farklı kurallar dizisi devlet teşvikleri açısından vergi ve finansal raporlama uygulamalarını birbirinden ayırmaktadır. Bu bağlamda sınıflama açısından Durum I uygun olmaktadır.

Kıdem Tazminatı: Ülkemizde vergi mevzuatındaki düzenlemeler ve muhasebe standartları arasında net farklılıkların görüldüğü bir diğer önemli husus çalışanlara sağlanan faydalardan biri olan kıdem tazminatıdır. 19 numaralı muhasebe standardı, çalışanlara gelecekte sağlanacak faydalar içerisinde kıdem tazminatına ilişkin uygulamaları düzenlemektedir. Standart kapsamında çalışanlar için kıdem tazminatının hesaplanmasında bir yıllık kıdem süresinin dolması şartı aranmamakta, aktüeryal hesaplamalar yapılmakta ve karşılık tutarı için bugünkü değer kullanılarak enflasyon etkileri yansıtılmaktadır. MSUGT/VUK kapsamında ise kıdem tazminatı hesaplamaları için çalışanların bir yıllık kıdemi doldurmuş olması şartı aranmakta ve kıdem tazminatı karşılıkları için kesinleşen tutar kullanılmaktadır. MSUGT kapsamında karşılıkların muhasebeleştirilmesi öngörülmüş olmakla birlikte VUK'a göre yükümlülük tutarı yalnızca kesinleştiğinde muhasebeleştirilmektedir (Kıymetli Şen ve Özbirecikli: 2020: 13). Söz konusu keskin farklılıklar, kıdem tazminatı hususunda da vergi ve finansal raporlama uygulamalarının ayırımı ortaya koymakta ve Durum I' i işaret etmektedir.

Muhasebe Politikaları, Tahminleri ve Hataları: Çalışma içerisinde değerlendirilen son husus muhasebe politikaları, tahminleri ve hatalarıdır. TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar standardı kapsamında muhasebe politikasındaki değişiklikler geriye dönük, muhasebe tahminlerindeki değişiklikler yapıldığı dönemde ve eğer ilgiliyse ileriye yönelik, hatalar ise geriye dönük düzeltilmektedir. VUK çerçevesinde ise muhasebe politika ve tahmin değişikliğinin finansal tablolara yansıtılması için mali politikalarda önemli bir etki oluşturması ya da oluşturabilecek potansiyelde olması gerekmektedir. Muhasebe tahmininde meydana gelen değişiklik işletmenin kâr oranında önemli ölçüde etkiliyse, söz konusu değişiklikte birlikte finansal etkilerin de açıklanması gerekmektedir. Kural ve uygulamalar bağlamında muhasebe politikaları, tahminleri ve hataları açısından vergi ve finansal raporlama bağlamında önemli farklılıklar bulunmaktadır. Bu bağlamda sınıflama açısından Durum I uygundur.

5. SONUÇ

Muhasebe sistemlerinin oluşmasında, gelişmesinde ve değişim göstermesinde ülkelerin birbirleriyle olan etkileşimleri ve ilişkileri başta olmak üzere, sosyo-ekonomik ve sosyo-politik konuları ile finansman şekilleri gibi birçok iç ve dış faktör etkili olmaktadır. Çevresel faktörlerin muhasebe sistemlerinin sınıflandırılmasında etkin bir rol oynadığı durumlarda dışsal sınıflandırmanın ve doğrudan muhasebe uygulamalarına dayanan sınıflandırmalarda içsel sınıflandırmanın varlığından söz edilmektedir. Ancak sınıflandırma modeli ne olursa olsun muhasebe sistemleri ile muhasebe teorisi arasında yakından bir ilişkinin var olduğunu söylemek mümkündür. Bunun en iyi açıklaması, dünya üzerinde standart bir muhasebe sisteminin olmayışı ile yapılabilmektedir. Kuşkusuz ki muhasebe sistemleri arasındaki benzerlik ve farklılıklar, yalnızca muhasebe biliminin muhasebe teorisi perspektifi ile açıklanabilmektedir.

Belirli bir döneme ait finansal tabloların hazırlanıp sunulması ve bu tabloların denetlenmesi gibi geniş bir alanı içine alan muhasebe sistemi, hem muhasebe teorisi hem de muhasebe uygulamalarıyla yakından ilgilidir. Bu sistemlerin ürettiği muhasebe bilgilerine yalnızca işletme sahip ve yöneticileri tarafından ihtiyaç duyulmamaktadır. Aynı zamanda işletmeye kredi verenler ve yatırımcılar da işletme çevresinde meydana gelen sosyal, politik ve ekonomik şartlardaki değişimler neticesinde muhasebe sistemlerinin ürettiği muhasebe bilgilerinde yaşanan değişimleri yakından takip etmektedir.

Uluslararası literatürde muhasebe sistemlerinin sınıflandırılmasında sıklıkla Anglo-Sakson ve Kıta Avrupa sistemleri kullanılmaktadır. Ancak, özellikle son 10 yılda vergilendirme ve muhasebe arasındaki ilişkiyi değiştiren muhasebe sistemlerinin modernizasyon süreci sorgulanmaya başlanmıştır. Örneğin, geleneksel olarak Kıta Avrupa muhasebe sistemi içerisinde sınıflandırılan Almanya'da 2010 yılından itibaren genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, finansal raporlama standartlarının kural ve ilkelerine paralel olacak şekilde güncellenmiş ve vergi açısından uygunluk ilkesi önemli ölçüde esnetilmiştir.

Bu çalışmada, Türkiye'deki vergi kuralları ve uygulamaları ile finansal raporlama kuralları ve uygulamaları arasındaki bağlantı/bağlantısızlık düzeyi araştırılmıştır. Söz konusu araştırma için

Lamb ve diğerleri (1998) tarafından ortaya koyulan ve Nobes ile Schwencke (2006) tarafından geliştirilen muhasebe alanları baz alınarak kontrol listesi oluşturmuştur. Yapılan araştırmada, vergi ve finansal raporlama kuralları arasında yüksek düzeyde farklılık olduğu görülmüştür. Türkiye’de UFRS’ye uyum sağlayan şirketler ile MSUGT kapsamında raporlama yapan şirketlerin vergi uygulamalarına olan benzerlik ve farklılıkları dikkat çekici düzeydedir. Tablo 2’de görüldüğü üzere incelenen 15 muhasebe alanı için vergi kuralları ve uygulamalarının finansal raporlama kuralları ve uygulamalarından ayrıldığı, bir başka ifadeyle verginin finansal raporlama kuralları üzerinde etkisinin olmadığı anlamına gelen Durum I tespit edilmiştir. Bu durum çok çeşitli nedenlere bağlı olmakla beraber VUK genel olarak gerçekleşme zamanı üzerinden vergilendirme prensibine dayanmakta, UFRS ise gerçeğe uygun değer artış ve azalışları ile değer düşüklüğü zararlarını kâr veya zarara yansıtılmaktadır. Yalnızca maddi duran varlıkların ölçümü ve kiralama işlemlerinde Durum II, duran varlıklarda değer düşüklüğü ile Ar-Ge giderlerine ilişkin değerlendirmede ise Durum III tespit edilmiştir. Ar-Ge giderlerinde, aktifleştirmenin vergi indirimini erteleyeceği göz önüne alındığında ters bir etkinin olabileceği, başka bir ifadeyle finansal raporlamayı etkileyen vergi hususlarının var olabileceği Durum III* de düşünülmüştür.

Uluslararası literatürde yer alan çalışmalar, UFRS’ye geçişin ilk yıllarında işletmeler açısından uyumsuzluk yaratmamak adına finansal raporlama standartlarının vergi odaklı uygulandığını ve vergi mevzuatında önemli değişiklikler yapılmadığını belirtmektedir. Ancak zaman içerisinde finansal raporlama ve vergi kuralları arasında ortaya çıkan koordinasyon sorununun çözümü için vergi düzenlemelerinin UFRS’ye yakınlştırılmasına yönelik uygulamalar yapıldığı vurgulanmıştır. Türkiye’de ise birçok muhasebe alanında MSUGT/VUK ile UFRS arasında belirgin farklılıklar bulunmakta ve vergi kuralları açısından söz konusu farklılıkların tamamen ortadan kaldırılmasına yönelik bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu durum önceki ulusal çalışmalarla paralel olarak Türkiye’nin hem Anglo-Sakson hem de Kıta Avrupa muhasebe sistemine benzerlik gösterdiğini ortaya koymaktadır. Ancak, uluslararası düzeyde ülkelerin vergi düzenlemelerini UFRS çerçevesinde güncelledikleri ve dolayısıyla Anglo-Sakson muhasebe sistemine yaklaştıkları görülmektedir. Bu durum, geleneksel muhasebe sistemi sınıflandırma çalışmalarında önemli değişiklikler meydana getirecektir. Türkiye ise ilgili düzenlemelerin mevcut olmaması ve/veya yetersiz olması nedeniyle UFRS’ye geçiş sonrası dönemde de karma sistem içerisinde değerlendirilebilmektedir. Uluslararası literatürde geleneksel muhasebe sistemi sınıflandırma çalışmalarını güncelleyen ve birden fazla ülke açısından değerlendiren bir çalışma bulunmamaktadır. Bu bağlamda, Almanya ve İngiltere üzerinden yapılan çalışmalara ek olarak Kıta Avrupa hukuk sisteminin temsilcisi olarak kabul edilen Fransa ve İtalya ile Anglo-Sakson sisteminin temsilcisi olarak kabul edilen Avustralya ve ABD’nin de dâhil edileceği karşılaştırmalı çalışmalara ihtiyaç bulunmaktadır. Gelecek çalışmalarda, Türkiye açısından değerlendirmeye alınan muhasebe alanlarının genişletilmesi, UFRS’ye ek olarak incelenen muhasebe alanlarının BOBİ FRS kapsamında da değerlendirilmesi ve farklı ülkelerle karşılaştırmalar yapılması önerilmektedir.

Hakem Değerlendirmesi: Dış Bağımsız

Çıkar Çatışması: Yazar(lar) çıkar çatışması bildirmemiştir.

Finansal Destek: Yazar(lar) bu çalışma için finansal destek almadığını belirtmiştir.

Etik Onay: Bu makale, insan veya hayvanlar ile ilgili etik onay gerektiren herhangi bir araştırma içermemektedir.

Yazar(lar) Katkısı: İrem ÖZCAN (% 100)

Peer-review: Externally peer-reviewed.

Conflict of Interest: The author(s) declares that there is no conflict of interest.

Funding: The author(s) received no financial support for the research, authorship and/or publication of this article.

Ethical Approval: This article does not contain any studies with human participants or animals performed by the authors.

Author(s) Contributions: İrem ÖZCAN (% 100)

KAYNAKÇA

- Aisbitt, S. (2002). Tax and accounting rules: Some recent developments. *European Business Review*, 14(2), 92-97. doi: 0.1108/09555340210420064
- Akdoğan, N. ve Aydın, H. (1987). *Muhasebe teorileri*. Gazi Üniversitesi Yayınları, No: 98, Ankara.
- Choi, F. D. S. ve Meek G. K. (2005). *International accounting*. Prentice Hall., New Jersey.
- d'Arcy, A. (2000). The degree of determination of national accounting systems: An empirical investigation. *Schmalenbach Business Review*, 52, 45-67.
- d'Arcy, A. (2001). Accounting classification and the international harmonisation debate: An empirical investigation. *Accounting-Organization and Society*, 26(4-5), 327-349.
- Demir, E. ve Töremen, E. (2022). TFRS 15 müşteri sözleşmelerinden hasılat standardı kapsamında yıllara yaygın inşaat işlerinin muhasebeleştirilmesi esasları üzerine güncel yaklaşımlar. *Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Sosyal Bilimler Dergisi*, 12(24), 369-388.
- Dinç, E. ve Yıldırım, F. (2020). Devlet teşviklerinin TMS/TFRS, BOBİ FRS ve MSUGT çerçevesinde incelenmesi ve muhasebeleştirilmesi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 22(2), 355-383. doi: 10.31460/mbdd.629402
- Douppnik, T. S. ve Salter, S. B. (1993). An empirical test of a judgemental international classification of financial reporting practices. *Journal of International Business Studies*, 24(1), 41-60.
- Elagöz, İ. ve Özcan, S. (2020). Borçlanma maliyetlerinin MSUGT, TMS/TFRS ve BOBİ FRS açısından muhasebeleştirilmesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 85, 77-70. doi: 10.25095/mufad.673681
- Frank, W. G. (1979). An empirical analysis of international accounting principles. *Journal of Accounting Research*, 17(2), 593-605.
- Gavana, G., Guggiola, G. ve Marenzi, A. (2013). Evolving connections between tax and financial reporting in Italy. *Accounting in Europe*, 10(1), 43-70. doi: 10.1080/17449480.2013.774733
- Gee, M., Haller, A. ve Nobes, C. (2010). The Influence of tax on IFRS consolidated statements: The convergence of Germany and the UK. *Accounting in Europe*, 7(1), 97-122. doi:

10.1080/17449480.2010.485382

Gray, S. J. (1988). Towards a theory of cultural influence on the development of accounting systems internationally. *Abacus: A Theory of Cultural Influence*, 24(1), 1-15. doi: 10.1111/j.1467-6281.1988.tb00200.x

Güvemli, O. (2003). *İktisadi ve ticari ilimler akademileri tarihi*. Avcıol Basım ve Yayım, İstanbul.

Hoogendoorn, M. (1996). Accounting and taxation in Europe: A comparative overview. *European Accounting Review*, Taylor & Francis Journals, 5(1), 783-794. doi: 10.1080/09638189600000050

Hossain, M. (2008). The extent of disclosure n annual reports of banking companies: The case of India. *European Journal of Scientific Research*, 23(4), 659-680.

Kıymetli Şen, İ. ve Özbirecikli, M. (2020). KÜMİ FRS'nin iş dünyasında sağlayabileceği yararlar: BOBİ FRS, TMS/TFRS ve mevcut muhasebe sistemi ile mukayeseli bir inceleme. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Özel Sayı, 1-19. doi: 10.31460/mbdd.641657

Lamb, M., Nobes, C. ve Roberts, A. (1998). International variations in the connections and financial reporting. *Accounting and Business Research*, 28(3), 173-188. doi: 10.1080/00014788.1998.9728908

Nobes, C. (1992). *International classification of financial reporting*, New York: Chapman and Hall Inc.

Nobes, C. ve Parker, R. (2002). *Comparative international accounting*. Seventh Edition Published, Financial Times Prentice Hall, London.

Nobes, C. ve Schwencke, H. R. (2006). Modelling the links between tax and financial reporting: A longitudinal examination of Norway over 30 years up to IFRS adoption. *European Accounting Review*, 15(1), 63-87. doi: 10.1080/09638180500510418

Nobes, C. (2008). Accounting classification in the IFRS era. *Australian Accounting Review*, 18(3), 173-273.

Puxty, A. G., Willmott, H. C., Cooper, D. J. ve Lowe, T. (1987). Modes of regulation in advanced capitalism: Location accountancy in four countries. *Accounting-Organization and Society*, 12(3), 273-291.

Roberts, A. (1995). The very idea of classification in international accounting. *Accounting-Organizations and Society*, 20(7/8), 639-664. doi: 10.1016/0361-3682(95)00008

Satır, H. (2023). MSUGT/VUK, TMS/TFRS ve BOBİ-FRS muhasebe sistemlerine göre stoklara ilişkin ölçüm ve değerlendirme esaslarının karşılaştırması ve muhasebeleştirilmesi. *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, 68, 319-338. doi: 10.55322/mbbakis.1102896

Seidler, L. J. (1967). International accounting – the ultimate theory course. *The Accounting Review*, 42(4), 775-781.

Sürmen, Y. ve Aygün, D. (2013). Muhasebe çevresi ve çevrenin muhasebeye etkisi. *Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Elektronik Dergisi*, 7, 358-381.

Uçma, T. (2012). Türkiye’de muhasebe sisteminin gelişiminin kurumsal teori çerçevesinde açıklanması. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, 2, 145-178.

Üç, M. (2009). Muhasebe sistemlerinin sınıflandırılması ve Türk muhasebe sisteminin yerinin belirlenmesine yönelik bir analiz. Yayınlanmamış doktora tezi. Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Afyon, Türkiye.

Yavuz, S. (2022). Türkiye’de finansal kiralama işlemlerinde katma değer vergisi uygulaması. *Avrasya Sosyal ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 9(1), 209-233.