T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
ULUSLARARASI İŞLETMECİLİK ANABİLİM DALI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

ULUSLARARASI RAPORLAMA STANDARTLARI VE ÇAD'DA UYGULANABİLİRLİĞİ

HAZIRLAYAN
Cherif Mahamat SALEH
2501101249

DANIŞMAN
Prof. Dr. Serhat YANIK

İSTANBUL, 2018

T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

YÜKSEK LİSANS

TEZ ONAYI

ÖĞRENCİNİN;

Adı ve Soyadı	:	CHERIF MAHAMAT SALEH	Numarası	:	2501101249
Anabilim Dalı / Anasanat Dalı / Programı	:	İŞLETME (SİYASAL) ULUSLARARASI İŞLETMECİLİK	Danışmanı	:	PROF. DR. SERHAT YANIK
Tez Savunma Tarihi	:	15.01.2020	Saati	:	09:00
Tez Başlığı	:	" ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI VE ÇAD'DA UYGULANABİLİRLİĞİ "			

TEZ SAVUNMA SINAVI, İÜ Lisansüstü Eğitim-Öğretim Yönetmeliği'nin **36. Maddesi** uyarınca yapılmış,
sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin **KABULÜNE** OYBİRLİĞİ / OYÇOKLUĞUYLA karar verilmiştir.

JÜRİ ÜYESİ	İMZA	KANAATİ (KABUL / RED / DÜZELTME)
1- PROF. DR. SERHAT YANIK		KABUL
2- PROF. DR. ÖZGÜR ÇATIKKAŞ		KABUL
3- DOÇ. DR. İPEK TÜRKER		KABUL

YEDEK JÜRİ ÜYESİ	İMZA	KANAATİ (KABUL / RED / DÜZELTME)
1- DOÇ. DR. DAVUT PEHLİVANLI		
2- DOÇ. DR. HALİL İBRAHİM ALPARSLAN		

Versiyon: 1.0.0.2-61559050-302.

ÖZ

Çad devleti özelinde güvenilir finansal bilgi sunulması uluslararası muhasebe standartlarının uygulanması durumu ele alınmıştır. Diğer bir ifadeyle, çalışmada finansal bilgilerin tutulması ve sunulması sürecinin, OHADA ve / veya IASB'nin muhasebe standartlarına uygunluğunu araştırılmaktadır.

Bu çalışmanın amacı, teorik ve deneysel analizler yoluyla muhasebe standartlarının Çad Devleti muhasebe uygulamalarına ilişkin durum tespitini yapmaktır. Bu çalışmada elde edilen sonuçlar, Çad bağlamında uluslararası muhasebe standartlarının uygulanabilirliği sorununu vurgulamamıza olanak sağlamıştır. Bu çalışmada ele alınan standartlar, Çad'ın muhasebe alanında onayladığı uluslararası sözleşmelerle ilgili olanlardır; Bunlar OHADA Uluslararası Muhasebe Standartları ve IASB Uluslararası Muhasebe Standartlarıdır. Çad'da uygulanan uluslararası muhasebe standartları, OHADA muhasebe standartlarıdır. Ancak, Muhasebe ve Finansal Raporlamaya ilişkin Yeknesak İşlem ve OHADA Muhasebe Sistemi, OHADA muhasebe standartlarına ek olarak, borsalarda işlem gören şirketler için IASB'nin uluslararası muhasebe standartlarının kullanılmasını da öngörmektedir. Borsada işlem gören şirketler bu nedenle çifte muhasebe sistemi uygulamaktadırlar; Bunlardan biri Çad devleti diğeri ise finansal piyasalar içindir.

Anahtar Kelimeler: Çad, OHADA, SYSCOHADA, IFRS.

ABSTRACT

The presentation of reliable financial information in the Chad state has been addressed in the application of international accounting standards. In other words, our study investigates whether the process of keeping and presenting financial information complies with the accounting standards of OHADA and / or IASB.

The aim of this study is to determine the accounting standards of Cad State accounting applications through theoretical and experimental analyzes. The results of this study allowed us to emphasize the applicability of international accounting standards in the context of Chad. The standards discussed in this study are those related to the international agreements that Chad has ratified in the accounting field; These are OHADA International Accounting Standards and IASB International Accounting Standards. The international accounting standards applied in Chad are OHADA accounting standards. However, in addition to the OHADA accounting standards, the Uniform Transaction and OHADA Accounting System for Accounting and Financial Reporting also requires the use of IASB's international accounting standards for companies traded in stock exchanges. These companies therefore apply a double accounting system; One of these is for the Chad state and the other for financial markets.

Keywords: Chad, OHADA, SYSCOHADA, IFRS.

ÖNSÖZ

Globalleşen dünyada, önemi her geçen gün artan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları, işletmelerin dünyaya açılabilmesi ve yabancı piyasalara entegrasyonu için kullanılması gerekli bir uygulamadır. İşletmelerin faaliyetleri hakkında her türlü bilgiye hızlı, güvenilir, düşük maliyetle ulaşmak isteyen bu gruplar için finansal raporlamanın önemi her geçen gün artmıştır.

Birçok ülke tarafından benimsenen, global piyasalarda geçerliliği olan Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının CAD'Da da çok uluslu işletmeler tarafından kullanılmaktadır .

Çalışmamız finansal bilgilerin tutulması ve sunulması surecinin, OHADA ve / veya IASB'nin muhasebe standartlarına uygunluğunu araştırılmaktadır.

Çalışmanın her aşamasında bilgi ve deneyimleriyle yol gösterip, desteğini esirgemeyen tez danışmanım Pr. Dr. Serhat YANIK Hocaya teşekkürlerimi sunarım.

İÇİNDEKİLER

ÖZ ..... **iii**
ABSTRACT ..... **iv**
ÖNSÖZ ..... **v**
İÇİNDEKİLER ..... **vi**
TABLOLAR LİSTESİ ..... **xiii**
ŞEKİLLER LİSTESİ ..... **xv**
KISALTMALAR LİSTESİ ..... **xvi**

GİRİŞ **1**

BİRİNCİ BÖLÜM
ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARININ (IAS/IFRS)
TARİHSEL EVRİM VE TEORİK ÇERÇEVESİ

1.1 Uluslararası Muhasebe Standardizasyonun Kuruluşu 11
1.1.1. Finansal Bilgilerin Uluslararası Standardizasyonunun Amacı ve Aktörleri 11
1.1.1.1.Uluslararası Muhasebe Standardizasyon Arayışı 12
1.1.1.2. Aktörler ve Uluslararası Muhasebe Standardizasyonu Süreci 14
1.1.1.2.1. Uluslararası Muhasebe Standardizasyonunun Aktörleri 14
1.1.1.2.2. Standardizasyon Süreci ve Uluslararası Standartların Uygulanması 16
1.1.2. Uluslararası Standardizasyonun Kavramsal Çerçevesi 18
1.1.2.1.Finansal Bilgilerin Amacı ve Kalitesi 19
1.1.2.1.1. Muhasebe Standardizasyonunun Amacı 20
1.1.2.1.2. Finansal Bilgilerin Nitel Özellikleri 22
1.1.2.2.Standardizasyon için Kavramsal Çerçeve: Uzaktan Ekonomik Yaklaşım 23

1.1.2.2.1. Hukuki Değerlendirmeler/Muhakemeler 24
1.1.2.2.2. Mali Muhakemeler/Değerlendirmeler..... 24
1.1.2.2.3. Rayiç Değer Üzerinden Tarihi Maliyet..... 26
1.2. Uluslararası IAS/IFRS Standartları ve Muhasebe Teorileri 27
1.2.1.Pozitif Muhasebe Teorisi 28
1.2.1.1.Pozitif Muhasebe Teorisinin Kökenleri 28
1.2.1.1.1. Muhasebede Normatif Teori ve Standardizasyonun Kavramsal Çerçevesi 29
1.2.1.1.2. Normatif Yaklaşımın Sınırlarından, Pozitif Muhasebe Teorisinin Doğuşuna 29
1.2.1.2.Pozitif Muhasebe Teorisinin Prensipleri ve Uygulamaya Konması..... 30
1.2.1.2.1.Pozitif Muhasebe Teorisinin İlkeleri..... 30
1.2.1.2.2. Pozitif Muhasebe Teorisinin Uygulanması. 30
1.2.1.2.3. Pozitif Muhasebe Kuramı ve Muhasebeleştirilebilir Verilerin Yönetimi..... 31
1.2.1.3. Pozitif Muhasebe Kuramı ve Uluslararası Muhasebe Standardizasyonu..... 32
1.2.2. Acente Teorisi Bağlamında Muhasebe Standardizasyonu..... 33
1.2.2.1. Standardizasyon Perspektifinden Vekalet Teorisi..... 33
1.2.2.1.1. Kontrol ve Mülkiyet Ayrılığı 33
1.2.2.1.2. Ahlaki Belirsizlik, Liderlik Davranışı ve İhtilaflar 34
1.2.2.2. Paydaşların Motivasyonu, Vekalet Teorisi ve Muhasebe Veri Yönetimi 35
1.2.2.2.1. Paydaşların Motivasyonları..... 35
1.2.2.2.2. Acenta Teorisi ve Muhasebe Verilerinin Yönetimi 37
1.2.2.2.3. Muhasebe Manipülasyonu ve IFRS Standartları..... 37

İKİNCİ BÖLÜM40
ÇAD MUHASEBE SİSTEMİ (SYSCOHADA) VE ULUSLARARARASI SİSTEME (IAS/IFRS) UYUM SÜRECİ

2.1 SYSCOHADA: IAS / IFRS Muhasebe Standartlarına Uyuma Doğru 41
2.1.1 OHADA Muhasebe Sisteminin Temelleri 41
2.1.1.1. OHADA Muhasebe Sisteminin Tarihsel Evrimi 41
2.1.1.1.1. Koloni Planlarından OCAM Planına 41
2.1.1.1.2. OCAM Planından OHADA Muhasebe Sistemine 42
2.1.1.2. Muhasebe Standartlarından Sorumlu Kurum OHADA'nın Yapısı ve Organizasyonu 43
2.1.1.2.1. OHADA Kurumları 44
2.1.1.2.2. CNC-OHADA'nın Görevleri 44
2.1.1.2.3. CNC OHADA Organizasyon Yapısı ve Üyeleri 45
2.1.1.2.4. CNC-OHADA'ya Başvuru 46
2.1.2. SYSCOHADA'nın Kavramsal Çerçevesi: IAS / IFRS Standartlarına Doğru 46
2.1.2.1.Kavramsal Çerçevenin Tanımlanmasından Mali Tabloların Unsurlarının Yeniden Değerlendirilmesine 46
2.1.2.1.1. Muhasebe Uyumlaştırmasından Yatırımcılar İçin Finansal Bilgiye 46
2.1.2.1.2. Kavramsal Çerçeve Tanımı ve Finansal Bilgi Kullanıcıları 47
2.1.2.1.3. SYSCOHADA'ya Tabi Kişiler 48
2.1.2.1.4. Özel Hükümler 49
2.1.2.1.5. Yararlı Finansal Bilgilerin Nitel Özellikleri 50
2.1.2.2.Ekonomik Gerçekliğin Yasal Görünüme Üstünlüğü Postülatı ve Finansal Tabloların Unsurlarının Değerlendirilmesi 50

2.1.2.2.1 Ekonomik Gerçekliğin Yasal Görünüm Üzerine Üstünlüğü Postulatı 50
2.1.2.2.2. Finansal Tabloların Değerlendirilmesi 51
2.2. IAS / IFRS Standartlarına Nazaran OHADA Muhasebe Sisteminin Özellikleri 52
2.2.1.Şirketlerin Büyüklüğü Dikkate Alma 53
2.2.1.1. Boyutu Dikkate Alma Gerekçesi, Finansal Tabloların: Farklı Sunumları ve Şirket Büyüklüğü 53
2.2.1.1.1. Boyutu Dikkate Alma Gerekçesi 53
2.2.1.1.2. Finansal Tabloların Farklı Sunumları ve Şirketin Büyüklüğü 54
2.2.2. SYSCOHADA: KOBİ'lere Uyarlanmış Bir Sistem 56
2.2.2.1. KOBİ'lerin OHADA bağlamındaki yeri 56
2.2.2.2. KOBİ'lerin özellikleri ve tarihsel maliyet sözleşmesi 56
2.2.2.3. OHADA 2017 reformlarında vergilendirmenin yeri 57
2.2.2. OHADA'nın Uluslararası Finansal Tasarım Özellikleri 59
2.2.2.1. Çift Muhasebe Uygulaması (Çift Taraflı Kayıt Sistemi) 59
2.2.2.2. Ekonominin Açılışı ve Piyasaların Uluslararasılaşması 60
2.2.2.2.1. OHADA: Taraf Devletlerin Ekonomilerinin Açılışı 60
2.2.2.2.2. OHADA: Piyasaların Uluslararasılaşmasına Doğru 62

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
ÇAD EKONOMİK ORTAMININ TANITIMI VE METODOLOJİK YAKLAŞIM

3.1.Uluslararası Muhasebe Standartları OHADA ve AIS / IFRS'nin Uygulanabilirliğinin Ekonomik Ortamını Anlama 64
3.1.1. Üretim Birimlerinin Sosyo-Ekonomik Özellikleri 64
3.1.1.1.Çad Hükümetinin Sosyo-Ekonomik Hedefleri 64

3.1.1.2.Şirket Kurmanın Gelişimine Dair Durum 65
3.1.1.3. Ekonomik Birimlerin Faaliyet Dal ve Sektörü 66
3.1.1.3.1. Faaliyet Dallarının Durumu 66
3.1.1.3.2. Ekonomik Birimlerin Faaliyet Sektörüne Göre Dağılımı 67
3.1.2. İşletme Türlerine Göre Vergilendirme 68
3.1.2.1. Çad'daki İşletmelerin Tipolojisi 69
3.1.2.2.Çad'da İşletmelerin Hukuki Sınıflandırması 70
3.1.2.3. Şirketlerin vergilendirme şekline göre durumu 72
3.2. Metodolojik Yaklaşım 73
3.2.1.Veri Toplama Aşaması 74
3.2.1.1. Örnekleme ve Soruşturma Kapsamı 74
3.2.1.1.1. Kullanılan Örnekleme Tekniği 74
3.2.1.1.2.Anket Kapsamı 76
3.2.1.2.Anket ve Verilerin Toplanması 77
3.2.1.2.1. Soru Formunun/Anketin Takdimi 77
3.2.1.2.2. Sahada Veri Toplama 78
3.2.2.Veri İşleme Aşaması 80
3.2.2.1. İstatistiki Analiz Araçları 80
3.2.2.2.Analiz Yöntemleri ve Yaklaşımı 80
3.2.2.2.1.Veri Analizi Yöntemini Seçmenin Gerekçesi 81
3.2.2.2.2.Tek Boyutlu Analiz 82
3.2.2.2.3.İki Boyutlu Analiz: Parametrik Olmayan Bağımsızlık Testi 82
3.2.2.2.4.Çalışmanın Hipotezleri/ Varsayımları 83

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM
SUNUM VE SONUÇLARIN ANALİZİ

4.1. Çift Muhasebe Uygulamaları Örnekleminde Bulunan Katılımcı ve Şirket Profili: Sonuçların Analizi 85

4.1.1. Örneklemdeki Katılımcıların ve Şirketlerin Profilleri 85
4.1.1.1. Katılımcıların Profilleri 86
4.1.1.1.1.Cinsiyet 86
4.1.1.1.2. Deneyim ve Eğitim Durumu 86
4.1.1.2. Örneklemdeki Şirketlerin Özellikleri 87
4.1.1.2.1. Hukuki Statü ve Vergi Rejimi 87
4.1.1.2.2. Firmaların Boyutu 89
4.1.2. Finansal Tabloların Sunumu ve İkili Muhasebe Uygulaması 91
4.1.2.1. Finansal Tabloların Sunumu ve Standartlara Uygunluk 91
4.1.2.2. Çift Muhasebe Uygulamaları ve Borsalar 92
4.2. Sermaye Varlıklarının İşlenmesi ve Uluslararası Muhasebe Standartlarının Algılanmasıyla İlgili Sonuçlar 94
4.2.1. Sermaye Varlıklarının ve Finansal Kiralama İşlemlerinin Tedariki 94
4.2.1.1.Sermaye Varlıklarının Tedarik Sonuçları 94
4.2.1.1.1.Temel Kavramlara Hakim Olma 94
4.2.1.1.2.Duran Varlıkların Yeniden Değerlenmesi 95
4.2.1.1.3. Gerçek Edinim Maliyeti ve Gerçek Satın Alma Maliyeti 96
4.2.1.1.4. Kritik Analiz 97
4.2.1.2.Finansal Kiralama İşlemleri 98
4.2.2.Ekonomik Ortamda Muhasebe Standartları 100
4.2.2.1.Uygulama Zorluğu, Yerel Vergi Hukuku, İnsan Kaynakları ve Uluslararası Muhasebe Standartlarının Uygulanabilirliği .. 101
4.2.2.1.1. Uluslararası Muhasebe Standartlarının Uygulanabilirliği Zorluğu 101
4.2.2.1.2. Yerel Vergi Hukuku ve Muhasebe Standartlarının Uygulanabilirliği 102
4.2.2.1.3. İnsan Kaynakları ve Muhasebe Standartlarının Uygulanabilirliği 103
4.2.2.2.Muhasebe Standartlarının Algılanması ve Kurumsal Karar Alma 105
4.2.2.2.1. Karar Vermede Standartların Kullanılması 105

4.2.2.2.2. Uluslararası Standartların Uygulanabilirliğine İlişkin İç Standartlar..... 107

SONUÇ..... 112
KAYNAKÇA..... 115
EKLER..... 125

TABLOLAR LİSTESİ

Tablo 1: Ekonomik Birimlerin Faaliyet Dallarına Göre Dağılımı 67
Tablo 2: İktisadi Birimlerin Faaliyet Sektörüne Göre Dağılımı 68
Tablo 3: Ekonomik birimlerin sektör başına hukuki şekline göre dağılımı (% olarak) 71
Tablo 4: Ekonomik birimlerin faaliyet alanlarına göre hukuki şekil olarak dağılımı (%) 72
Tablo 5: İşletmelerin vergi sistemine göre, hukuki şekillerine göre dağılımı (%) 73
Tablo 6: Çalışmaya katılım oranları 79
Tablo 7: Örneklemin deneyim ve eğitim düzeyine göre dağılımı 87
Tablo 8: Örneklemdeki firmaların dağılımı 88
Tablo 9: Örneklemin vergi sistemine göre dağılımı 88
Tablo 10: Vergi Rejimi ve Yasal Durum arasındaki Çapraz Tablo 89
Tablo 11: Ciroya göre dağılım 89
Tablo 12: Firmaların İstihdam Büyüklüğüne Göre Dağılımı 90
Tablo 13: Ciro ve istihdam arasındaki Ki-kare testi 90
Tablo 14: İşletme Boyutu - Muhasebe Sistemi Çapraz Tablosu 90
Tablo 15: Özet finansal tabloların sunumu 92
Tablo 16: Örneklemin çifte muhasebe uygulamasına göre dağılımı 93
Tablo 17: Tarihsel Maliyet-Adil Değer-Cari Değer Kavramlarına hakimiyet 95
Tablo 18: Duran Varlıkların Yeniden Değerlendirilmesi 96
Tablo 19: Duran Varlıkların Edinim Maliyeti 97
Tablo 20: Mal Alımının Gerçek Maliyeti 97
Tablo 21: Örneklemin Leasing işlemlerinin gerçekleşmesine göre dağılımı 99
Tablo 22: Finansal Kiralama İşlemlerinin Kaydedilmesinde Zorluk 99
Tablo 23: Ekonomik gerçekliğin hukuki görünüm üzerinde üstünlüğü kavramına hakimiyet/ustalık 100
Tablo 24: Muhasebe standartlarının uygulanmasında zorlukların algılanması 101
Tablo 25: Vergi Hukukunun Uygulanabilirliğe Etkisi 102
Tablo 26: İnsan Kaynakları ve Muhasebe Standartlarının Uygulanabilirliği 104

Tablo 27: Şirketteki Muhasebe Uygulamaları 106
Tablo 28: Şirkette iç standardizasyonun uygulanabilirliği 108
Tablo 29: Muhasebe Standartları ve hesapların tutulması..... 109

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: Standardizasyon örgütlenmesi 16
Şekil 2: 25 Nisan 2016 bu yana yürürlükte olan CNC OHADA yapısı 45
Şekil 3: Firmaların büyüklüklerine göre dağılımı 69

KISALTMALAR LİSTESİ

ASAF	Accounting Standards Advisory Forum(Muhasebe Standartları Danışma Forumu)
AUDCIF	Acte Uniforme relatif au Droit Comptable et à l'Information Financièr(Muhasebe ve Finansal bilgiler Tekdzuen kanunu)
BRVM	Bourse Régionale des Valeurs Mobilières de l'UEMOA(Bati Afrika Menkul kıymetler Borsası)
BVMAC	Bourse des Valeurs Mobilières d'Afrique Centrale(Orta Afrika Menkul kıymetler Borsası)
CAHT	Chiffre d'affaires hors taxes(Vergiler Hariç Ciro)
CEMAC	Communauté Economique et Monétaire d'Afrique Centrale(Orta Afrika Bölgesinin Parasal ve Ekonomik Topluluğu)
CIMA	Conférence Internationale des Marchés d'Assurances(Uluslararası Sigorta Piyasaları Konferansı)
CIPRES	Conférence Interafricaine de la Prévoyance Sociale(Afrika Sosyal Yârdim Konferansi)
CNC-OHADA	Commission de Normalisation Comptable de l'OHADA(OHADA Muhasebe Standardizasyon Komisyonu)
DGI	Direction Générale des Impôts(Vergi Genel Müdürlüğü)
DSX	Douala Stock Exchange(Douala Borsası)
EFRAG	European Financial Reporting Advisory Group(Avrupa Finansal Raporlama Danışma Grubu)
EI	Entreprise Individuelle(Bireysel Şirket)
EIP	Entité d'Intérêt Public(Kamu Yararı Varlığı)
ETS	Etablissement(Kuruluş)
FASB	Financial Accounting Standards Board(Finansal Muhasebe Standartları Kurulu)
FCFA	Franc de la Communauté Financière d'Afrique/ Franc de la Coopération financière d'Afrique(Afrika Finansal Topluluğu Frangı)

GE	Grande Entreprise(Büyük Şirket)
GIE	Groupement d'Intérêt Economique(Ekonomik Çıkar Grubu)
IAS	International Accounting Standard(Uluslararası Muhasebe Standardı)
IASB	International Accounting Standard Board(Uluslararsi Muhasebe Standart Kurulu)
IASC	International Accounting Standard Committee(Uluslararası Muhasebe Standart komitesi)
IFRIC	International Financial Reporting Interpretation Committee(Uluslararası Finansal Raporlama Komitesi)
IFRS	International Financial Reporting Standards(Uluslararası Finansal Raporlama Standartları)
INSEED	Institut National de la Statistique des Etudes Economiques et Démographiques(Ulusal Ekonomik,Demografik ve İstatistik çalışmalar Enstitüsü)
ME	Moyenne Entreprise(Orta Boy Şirket)
OCAM	Organisation Commune Africaine, Malgache et Mauricienne(Madagaskar, Mauritius ve Afrika Organizasyonu)
OHADA	Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires(Afrika Ticaret Kanununda Uyum Örgütü)
PCGO	Plan Comptable Général OHADA(OHADA Genel Muhasebe Planı)
PE	Petite Entreprise(Küçük Şirket)
PME	Petite et Moyenne Entreprises(Küçük ve Orta Ölçekli İsletmeler)
RDC	République Démocratique du Congo(Kongo Demokratik Cumhuriyeti)
SA	Société Anonyme(Anonim Şirket)
SAC	Standard Advisory Council(Standart Danışma Kurulu)
SARL	Société à Responsabilité Limitée(Limitet Şirket)
SMT	Système Minimal de Trésorerie(Minimal Nakit Sistemi)
SYSCOA	Système Comptable Ouest Africain (Bati Afrika Muhasebe Sistemi)
SYSC OHADA	Système comptable de l'OHADA(OHADA Muhasebe Sistemi)

UEMOA Union Economique et Monétaire Ouest Africaine(Bati Afrika Ekonomik ve Para Birligi)

US GAAP United States Generally Accepted Accounting Principles(Amerika Birleşik Devletleri Genel olarak Kabul edilen Muhasebe İlkeleri)

GİRİŞ

Coğrafi konumu itibariyle denize kıyısı olmayan Çad'ın topraklarının yaklaşık %50'si çöllerden oluşmaktadır. Ülke ekonomisi, ağırlıklı olarak petrol, tarım ve hayvancılığa dayanmaktadır. Halkın büyük çoğunluğunun birincil geçim kaynağı tarım ve hayvancılıktır. Ancak, iklim ve coğrafi koşullar, tarımsal üretimi olumsuz etkilemektedir. Üretimi yapılan başlıca tarım ürünleri pamuk, buğday, mısır ve susamdır. Bunların yanı sıra, hurma, fıstık ve pirinç de üretilen diğer ürünlerdir. Pamuk, susam tohumu ve akasya ağacından elde edilen "arap zamkı" tarımsal ihracatta ilk sırada yer alan ürünlerdendir. İhracat ürünleri dışındaki tarımsal üretim ise iç tüketimi karşılamak amacı taşımaktadır. Tarıma elverişli toprakların toplam yüzölçüme oranı %40'dır. Ancak, ekilebilir toprakların oranı %4'tür. Başta pamuk üretimi olmak üzere, sektör verimliliğin artırılmasına yönelik (tohum, gübre, sulama gibi konularda) yabancı yatırıma ve teknik desteğe ihtiyaç duyulmaktadır. Hayvancılık, çöl ve steplerde geçim faaliyeti olarak yapılmaktadır. Hayvancılık, sığır, keçi, koyun ve deve yetiştiriciliği şeklinde olup Çad Gölü'nün kuzeydoğusunda bulunan Kanem bölgesinde büyük ölçekte sığır yetiştiriciliği yapılmaktadır. Ülkede göl ve nehir kıyılarındaki yerleşimlerde balıkçılık faaliyeti de yapılmakla birlikte miktar olarak bu faaliyet yalnızca tüketimi karşılamaya yetecek düzeydedir. Hayvancılık ürünlerinin ihracatı komşu ülkelere olmakla birlikte miktar olarak kısıtlı düzeydedir. İhracata konu olan diğer bir ürün de ülkenin en önemli su kaynağı olan Çad Gölü havzasında yer alan çöküntülerden elde edilen tuz olup bu da bölge açısından bir gelir kaynağı niteliği taşımaktadır.

2003 yılı itibariyle petrol üreticisi olarak kendinden söz ettiren Çad'ın kanıtlanmış rezervi 1,5 milyar varil olup 2015 yılında üretim 120 bin varil/gün, ihracatı ise 105 bin varil/gün olarak gerçekleşmiştir.[1] Petrol rezervlerinin çoğu ülkenin güneyinde bulunmaktadır ve en önemli petrol sahası da yine güneyde bulunan Doba bölgesidir. Ülkede petrol sektörünün aktif aktörleri, Amerikan Exxonmobil ve Chevron firması ile Çin CNPC şirketleridir. Başkent Camina

[1] Ülke bulteni,2017 DEIK https://www.deik.org.tr/uploads/cad-b4.pdf, Erişim Tarihi: 10.03.2019; African Statistical Yearbook2017,African development Bank Group,http://www.afdb.org/

(Ndjamena)'da bir petrol rafinerisi bulunmaktadır. Petrol ihracatı, Kamerun'a uzanan (1.074 km) boru hattı üzerinden Atlantik kıyılarına ulaşmaktadır. Bu boru hattı projesi, Dünya Bankası'nın katkılarıyla hayata geçirilmiş ve bu katkı karşılığında Dünya Bankası, petrol gelirlerinin büyük bir kısmının sağlık ve eğitime harcanması şartını getirmiştir. Yeni sahaların işlenmesi suretiyle petrol üretiminin artırılmasına yönelik çalışmalar da sürdürülmektedir.

Çad'ın GSYH'sının % 52,3'ü tarım, % 33,1'i hizmetler ve % 14,7'si sanayi sektöründen oluşmaktadır. Ülkenin ihracatında ABD, Hindistan ve Çin; ithalatında ise Fransa, Çin ve Kamerun önde gelen ülkelerdir. Petrol, canlı hayvan, pamuk, susam ve Arap zamkı ülkenin önemli ihracat ürünleridir. Başlıca ithalat ürünleri ise makine ve ulaşım ekipmanları, sınai malzemeler, yiyecek ve tekstil ürünlerinden oluşmaktadır.

Çad ekonomisi petrol dışı sektörlerdeki büyümenin yavaşlaması nedeniyle 2011 yılında kötü bir performans sergilemiş ve GSYİH %3,1 oranında büyümüştür. Ancak 2010 yılında ise GSYİH'daki büyüme %13 gibi rekor düzeyde gerçekleşmiştir. Petrol dışı ürünlerde büyüme, güvenlik ve iklim koşulları nedeniyle yavaşlamış olmasına rağmen orta vadede artması beklenmektedir.

2014 yılı ikinci yarısında petrol fiyatlarında yaşanan ciddi düşüşle birlikte yoğun bölgesel güvenlik sıkıntıları ve ağır dış ticari borç yükü altında Çad'ın makroekonomik ve finansal performansı son iki yılda büyük ölçüde gerilemiştir. Reel petrol dışı milli gelir 2015 yılında %2,9, 2016 yılında ise %6 oranında düşmüştür. 2017 yılında ekonomi toparlanma sergilemiş ve % 0.1 oranında bir büyüme gerçekleşmiştir. Petrol ihracıyla desteklenen GSYİH'nin 2018 yılında %5 oranında artışı sağlanmış ve ekonomi cari açık vermeye devam etmiştir. Dış ticari borç bakımından Çad'ın 2014 yılında İsviçre-İngiltere şirketi Glencore'dan aldığı 1,45 milyar dolarlık borcu geri ödeme konusunda yaşadığı sıkıntılar, yurtdışından

ilave borçlanmasına ciddi engel teşkil etmiş ve yurtiçi ödemelerini de zora sokmuştur.[2]

Çad hükümeti, 2030 yılınsa kadar kalkınma için stratejik yönelimler sayesinde özel sektörün teşvik edilmesini hızlandırmış ve büyümenin ana kaldıracı haline getirmiştir.[3] Bunun amacı, oluşturulan refahın uygun mekanizmalar yoluyla ekonomik ve sosyal açılardan sürdürülebilir kalkınmayı yakalamaktır. Üretim sektörünün tanıtımı, rekabetçi ve kârlı işler yaratan işletmelerin varlığından geçmektedir (INSEED, 2015). Bu nedenle, sadece yeni işletmelerin kurulmasını teşvik etmek için alınacak önlemlere değil, aynı zamanda mevcut işletmelerin gelişimini teşvik etmeye yönelik tedbirlere de eğilmek gerekmektedir. Bu araştırmada, daha iyi bir analiz ve bilgi sunumu için normatif ve düzenleyici bir çerçeve oluşturulması hedeflenmiştir. Bu çerçevenin, hükümet politikasının yönüne katkıda bulunacak olan güvenilir ve karşılaştırılabilir bilgiler sağlayacağı beklenmektedir.

Dünyada, her ülke kendine özgü bir muhasebe sistemine sahiptir. Ancak, küreselleşme ve ekonomik liberalizasyon etkisine bağlı olarak şirketlerin ve pazarların küreselleşmesine tanık olunmaktadır. Bu durum, herkes tarafından anlaşılır olması gereken uluslararası bir dile sahip bilgiye duyulan ihtiyacı da beraberinde getirmiştir; dolayısıyla finansal bilgi üretiminde uluslararası muhasebe standartlarının kabul edilmesi yönündeki mevcut yönelimin kaynağını da bu gereklilik oluşturmaktadır (Souleymanou ve Degos 2017). Çad'da hâlihazırda OHADA muhasebe sistemi olarak ifade edilen yapı kullanılmaktadır "OHADA (Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires- Afrika Ticaret Kanunu'nda Uyum Örgütü)" muhasebe kanunu OHADA muhasebe sistemi (SYSCOHADA-OHADA muhasebe sistemi) aracılığıyla düzenlenmiş olan bir dizi standarttan oluşmaktadır. OHADA sözleşmesi on yedi Afrika ülkesi tarafından

[2] Ülke bulteni,2017 DEIK https://www.deik.org.tr/uploads/cad-b4.pdf, Erişim Tarihi: 10.03.2019; African Statistical Yearbook2017,African development Bank Group,http://www.afdb.org/fileadmin/uploads/afdb/documents/publications/African_statistical_Yearbook_2018.pdf, Erişim Tarihi: 10.03.2019.

[3] Plan National de Développement, la vision 2030, la Stratégie Nationale de Développement des Petites et Moyennes Entreprises et la stratégie nationale des micro-finances (INSEED, 2015).

onaylanmış olması itibariyle uluslararası olma niteliğine de sahiptir. Birçok ülkenin katılımı, SYSCOHADA'ya uluslararası bir özellik kazandırmaktadır. Bu durumda, bu çalışmada uluslararası standartlardan bahsetmek yalnızca "Uluslararası Muhasebe Standart Kurulu (IASB)" standartları ile sınırlı değil, aynı zamanda Afrika bağlamında OHADA standartları ile de yakından ilgilidir.

Çad'ın ülke sınırları içerisinde kurulu olan şirketlerin mali bilgilerinin sunulması için seçtiği normatif çerçeve, OHADA'nın muhasebe sistemine entegre bir muhasebe hukukudur. Bu sistem, finansal tabloların sunumunun IASB standartlarına uygun olarak düzenlenmesini sağlamaktadır. Afrika'da Ticaret Hukukunun Uyumlaştırılması Örgütünün Resmi Muhasebe Sistemi (SYSCOHADA), 2001'den beri üye devletler bünyesindeki şirketler tarafından yaygın olarak uygulanmaktadır. Bu sistem, ilk zamanlarda, şirketlerin kıta seviyesindeki muhasebe ihtiyaçlarını karşılayan bir sistem olmuştur. On altı yıllık uygulama süresi boyunca, büyük revizyonlar gerçekleştirilmiştir. Özellikle Afrikalı üye şirketlerin yeni ihtiyaçlar hissetmeleri nedeniyle, Afrika ticaretinin uyumlaştırılma dönemi, daha geniş bir çerçeveye taşınarak uluslararası standardizasyon dönemi başlamıştır. Başlangıçta, OHADA sistemindeki mevcut düzenlemelerin ve prosedürlerin uyumlaştırılması, üretilen ve sunulan finansal tablolarda finansal bilgilerin tanıtımı ve standartların sürekli geliştirilmesi amacıyla kabul edilmiştir (Gouadain, 2000).

Her ne kadar OHADA'daki muhasebe sistemi, kayıt dışı muhasebenin önüne geçilmesi amaçlı olarak hayata geçirilmiş olsa da temelinde IFRS uluslararası muhasebe standartlarına veya bu standartlarla uyum sağlamaya yönelik bir değişimin de beraberinde ortaya çıktığı görülmüştür (Degos ve Souleymanou, 2017). Uluslararası finans piyasalarının açılması ve uluslararası yatırımcıların artan finansal ağırlığı, farklı ülkelerdeki firmaların muhasebe uygulamalarını revize etmeye ve Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun (IASB) sunduğu standartlara uyum sağlamaya yönelimini de beraberinde getirmiştir. Aynı şekilde, Avrupa Birliği de bu standartları benimsemiştir. Bunun sonucunda, 1 Ocak 2005'ten beri Avrupa Birliği (2004/109 / EC Direktifi) ve 1 Ocak 2018'de OHADA (AUDCIF, 2017) üyesi ülkeler için listelenen şirketlerin, IAS / IFRS uluslararası muhasebe standartlarına

uygun yıllık mali rapor ve yarıyıllık finansal raporlar yayınlama yükümlülüğü ortaya çıkmıştır.

OHADA ülkeleri birçok farklı ekonomik yapıdan ve ağırlıklı olarak KOBİ'lerden oluşmaktadır. Bu nedenle, büyük şehirlerde ki büyük şirketlerin aksine KOBİ'ler Afrika ülkelerinde genel olarak sanayinin dengelenmesine katkıda bulunmaktadırlar. Üye ülkelerin değişik bölgelerinde dağınık durumdaki KOBİ'lerin güçlü yapısı, toplulukları yerinde tutmayı, her türlü ortamda birtakım çeşitliliği yayarak kültürel ve ekonomik istikrar dengesini korumayı mümkün kılmaktadır. Benzer şekilde, KOBİ'ler, sayıları kolayca arttığı veya azaldığı için, istikrarı koruyacak şekilde, ekonomiye gerekli dengeyi vermektedir. KOBİ'lerin defter tutmadaki mevcut durumu, bu şirketlerin çoğunun kayıt dışı sektörde olması ve basit gelir ve harcama muhasebesi uygulamasının henüz hayata geçmemiş olması şeklindedir (Penouil 1998, Hernandez 1999, Benjamin ve Mbaye 2012).

Böyle bir ortamda, IAS / IFRS uluslararası standartları sadece raporlama amacıyla çok uluslu şirketler veya borsa şirketleri tarafından uygulanmaktadır. Sermaye açısından halka arz olmamış şirketler bunları kültür ve bilgi yetersizliği nedeniyle uygulamamaktadır. Bu durumda bu standartlar sadece borsada işlem gören şirketlerin ilgi alanında görülmektedir.

Toplumsal düzeyde, yeni yapıya göre oluşturulacak olan mali bilgilerle ilgili olarak OHADA'nın sağladığı zemin, iş geliştirme ve uluslararası IFRS finansal raporlama standartlarının uygulanabilirliği için belirleyici bir faktör görünümü de taşımaktadır. Afrika'da bir işletme sahibi, şirket içindeki sorumlulukları devretme ihtiyacı hissettiğinde sermayesini sadece aile içinde sınırlayarak korumayı tercih etmektedir. Bu nedenle süregelen kültürel uygulamalar, yönetim de muhasebe bilgi sistemin önemini kavramamış olan şirketleri fazlası ile etkilemektedir. Şirketler yalnızca vergi yükümlülüklerini yerine getirmek amacıyla bu işleve yönelmektedir. Söz konusu hususlar, muhasebe mesleğinin düzgün işleyişinin önündeki engelleri temsil etmektedir. Bu bağlamda, Hopwood'un çalışmaları ulusal muhasebe uygulamalarındaki bu çeşitliliklerin, yasal raporlama gereksinimleri ve diğer birçok değişken gibi muhasebe ortamını çevreleyen faktörlerin birleşik etkisi olduğunu

göstermektedir. [4] Muhasebe sistemlerinin bir ekonomiden diğerine çeşitliliği, birbiriyle ilişkili üç temel faktörle açıklanabilir: Piyasa şartları, referansın sosyolojik çerçevesi ve yasal ortam. Bu faktörler dikkate alındığında, Çad devleti özelinde güvenilir finansal bilginin oluşması için uluslararası muhasebe standartlarının uygulanmasının gerekliliği de kendini göstermiştir. Buna bağlı olarak bu çalışma, finansal bilgilerin tutulması ve sunulması sürecinin, OHADA ve / veya IASB'nin muhasebe standartlarına uygunluğunu belirlemek odağı etrafında şekillenmiştir.

Bu çalışmanın amacı, teorik ve deneysel analizler yoluyla muhasebe standartlarının Çad Devleti muhasebe uygulamalarına ilişkin durum tespiti yapmaktır. Basit bir şekilde, mevcut çalışma şunları kapsamaktadır:

- Finansal tabloların, sadece Afrika ortak muhasebe sistemini uygulayan şirketler için uluslararası OHADA standartlarının gereklerine uygun olarak mali tabloların sunulmasını sağlamak. Ayrıca uluslararası muhasebe standartların uygulayan şirketler için de OHADA ve IASB standartları çerçevesindeki uygulamaları incelemek.
- Borsa kote Çad şirketlerinin, hem OHADA standartlarına göre hem de borsalar için IAS / IFRS standartlarına göre olan çifte muhasebe uyguladığından emin olmak.
- Duran varlıkların OHADA muhasebe hukukuna ve IAS / IFRS standartlarına göre nasıl ele alındığını incelemek.
- Ekonomik gerçekliğin hukuki görünüm üzerindeki üstünlüğü ilkesinin etkili bir şekilde yerine getirilip getirilmediğini tespit etmek.

Böylece, araştırmanın gerçekleştirilme koşullarını kontrol ederek (veri toplama, objektif analiz ve yorumlar), Çad özelinde, hazırlanan hipotezlerle, analitik çerçevenin teorik katkılarını ve geliştirilen bilgileri test edilmiş olup formüle edilen varsayımlar şöyledir:

[4] Anthony G. Hopwood, The archeology of accounting systems, Accounting, Organizations and Society, 12(3), 1987, 207-234.

Hipotez 1 (H1): Finansal tabloların sunumu yürürlükteki uluslararası muhasebe standartlarının gerekliliklerine uygundur. Bunlar, bir yandan, OHADA muhasebe standartları ve diğer yandan, IAS / IFRS standartlarıdır.

Hipotez 2 (H2): Finansal piyasalarda kote şirketler OHADA ve IASB şeklinde çifte muhasebe uygulamaktadır.

Hipotez 3 (H3): Şirketler veya muhasebeciler, AUDCIF ve SYSCOHADA tarafından kabul edilen sabit varlıkların yeniden değerlenmesi ilkelerine riayet etmektedirler.

Hipotez 4 (H4): Şirketler veya muhasebeciler AUDCIF ve SYSCOHADA tarafından tanımlanan tarihi maliyet ilkesine riayet etmektedirler.

Hipotez 5 (H5): Çad'daki Şirketler veya muhasebeciler, ekonomik gerçekliğin yasal görünüm üzerindeki üstünlüğünün ilkesine saygı duyarlar.

Hipotez 6 (H6): Uluslararası muhasebe standartları, işletme muhasebesinin tutulmasına yardımcı olurlar.

Hipotez 7 (H7): Çad'daki Muhasebeciler uluslararası muhasebe standartlarını uygulamada zorluk çekmektedirler.

Bu hipotezleri doğrulamak için, işletmelerde çalışan muhasebecilerden temin edilen temel veriler bir araya getirilmiştir. Anket aşamasından sonra 43 anket değerlendirilmiştir. Elde edilen veriler tek boyutlu analize ve ki kare bağımsızlık testlerine göre analiz edilmiştir. Bu yaklaşım, çalışmanın amacı ile ilgili olarak, yani bir envanterin betimsel yönlerini ortaya koymak için tercih edilmiştir; bunun için, hipotezlerin geçerliliğinin güvenilirlik sınırını aşsa bile, durumun tanımlanabilmesi/betimlenebilmesi tarafımızca uygun görülmektedir.

Bu çalışma, 4 bölüm etrafında düzenlenmiştir. İlk 2 bölüm, standardizasyonun kuramsal ve tarihsel çerçevesine odaklanırken, son 2 bolum ise çalışmanın ampirik çerçevesiyle sınırlıdır.

Çalışmanın birinci bölümünde, uluslararası muhasebe standartlarının uygulanabilirliğinin kuramsal çerçevesi üzerinde durulmaktadır. Bu bölüm, standartlaştırmanın amacı ve aktörleri ile kavramsal çerçeveye odaklanarak uluslararası muhasebe standardizasyonunun tarihsel gelişimini vurgulamaktadır.

İkinci bölüm, küreselleşme sürecinde OHADA muhasebe sisteminin evrimini içermektedir. Çad bağlamında muhasebe standartlarının uygulanabilirliğine odaklandığımız için, Çad'da uygulanan muhasebe sisteminin SYSCOHADA olduğunu belirtmek gerekmektedir. Bu bölüm, SYSCOHADA 2017 revizyonunun IAS/IFRS ile uyum içinde güçlü bir şekilde ilerlediğini ve bu uyumlaştırmaya rağmen, kendi içeriğine özgü bazı özellikleri koruyan bir sistem olduğunu göstermeye çalışacaktır.

Üçüncü bölüm, araştırmanın deneysel boyutuna yönelik yöntemin seçilmesiyle ilgili oluşturulmuştur (Depelteau, 2000). Çalışmamızda kullanılan metodolojik yaklaşımı sunmadan önce (bölüm 2), çalışmanın sonuçlarının daha iyi anlaşılması ve analiz edilmesi için Çad ekonomik ortamının (bölüm 1) gözden geçirilmesi önemli görülmektedir.

Dördüncü bölüm ise, anket verilerinin analizlerini içermektedir. Tek boyutlu analiz, incelenen olgunun özelliklerini açıklayan temel analiz yöntemlerindedir. Değişkenlerin gözlemlenmesi yoluyla olguların açıklanmasına olanak tanır. Bu amaçla, muhasebe standartlarının uygulanabilirliğini değerlendirmek için uygun bir yöntemdir. Durumun betimleyici analiz yardımıyla ortaya konulması suretiyle oluşacak olan sonuç bu araştırmanın literatüre de katkısını oluşturacaktır. Bu katkı, Çad için uluslararası muhasebe standartlarının uygulanabilirliği hakkında bilgi sağlamak şeklinde olacaktır. Diğer bir ifadeyle, bu araştırmanın sonuçları, Çad'lı şirketlerin, hesaplarının tutulması ve sunulmasını uyumlaştırılmasına ilişkin olarak OHADA'nın hedeflerine ulaşmada sağlayabileceği katkılar hakkında bilgi vermektedir. Bu bölüm, diğerleri gibi, üç alt başlık şeklinde düzenlenmiştir. Birincisi muhasebecilerin ve şirketlerinin profilleri ile finansal tabloların sunumuna odaklanırken; ikincisi sabit varlıkların işlenmesi/değerlendirilmesi ve standartların

uygulanmasına ilişkin görüleri içermektedir. Üçüncü alt bölümünde ise, araştırma sonuçlarına yönelik değerlendirmeler ele alınmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARININ (IAS/IFRS) TARİHSEL EVRİM VE TEORİK ÇERÇEVESİ

Çalışmanın bu ilk kısmında, uluslararası muhasebe standartlarının uygulanabilirliğinin kuramsal çerçevesi üzerinde durulmaktadır. Bu bölümde, standartlaştırmanın amacı ve aktörleri bağlamında kavramsal çerçeveye odaklanarak uluslararası muhasebe standardizasyonunun tarihsel gelişiminin izahına gayret gösterilmiştir.

Sermayenin ve buna bağlı olarak sermaye piyasalarının küreselleşmesiyle birlikte uluslararası sermaye yatırımları, şirket birleşmeleri, yaşanan mali krizler nedeniyle yatırımcıların karşılaştıkları zararlar gibi hususlar finansal tablo kullanıcılarının bu tablolarda yer alan bilgilerin mahiyetini ve sistematiğini sorgulamalarına neden olmuştur (Akdoğan, 2007). Bunun neticesinde bilgi kullanıcılarına sunulan bilgiyi oluşturan raporlar ve finansal tablolardaki bilginin düzenlenmesi ve güvenilirliğinin sağlanması ihtiyacına bağlı olarak muhasebede ortak dil arayışı gündeme gelmiştir. Öte yandan küreselleşen sermaye ve bağlı olarak serbestleşen sermaye hareketlerinin küresel ölçekte yaygınlaştığı ve payları borsada işlem görmeyen işletmelerin dahi satınalmaya konu olduğu günümüz ortamı düşünüldüğünde (Şensoy ve Perek, 2010:50) muhasebe bilgilerindeki standardizasyona duyulan ihtiyacın daha belirginleşmesi ve öneminin artması kaçınılmaz olacaktır.

Uluslararası muhasebe standardizasyonu, tasarlandıkları ülkeden bağımsız olarak, uyumlaştırılmış mali tabloları düzenlemek için ekonomik ilişkilerin küreselleşmesiyle birlikte ortaya çıkmıştır. 1980'lere kadar çoğu ülke ulusal düzeyde katı bir muhasebe standardizasyonu uygulamıştır. Küreselleşmenin ortaya çıkışı ve finansal bilginin sunumuna ilişkin uyumluluk ihtiyacı, uluslararası standartların uygulamaya geçmesinden sorumlu organların teşkilini gerekli kılmıştır. Bu nedenle,

uluslararası muhasebe standardizasyonunun temellerini ve bu standardizasyonu açıklayan kavramsal çerçeveyi anlamak önemlidir.

1.1 Uluslararası Muhasebe Standardizasyonun Kuruluşu

Uluslararası muhasebe standartlarını oluşturma düşüncesi 1960'larda gelişmesine karşın, bir örgütsel yapı içerisinde standartların düzenlenmesi önerisi 1972 Sydney 10. Uluslararası Muhasebeciler Kongresi'nde yapılmıştır. 1973 yılında, uluslararası düzeyde muhasebe alanında birliğin sağlanması ve çeşitli kuruluşların birbirleri ile uyumlaştırılarak ortaya çıkabilecek farklılıkların giderilmesi amacıyla, Avustralya, Kanada, Fransa, Almanya, Japonya, Meksika, Hollanda, İngiltere, İrlanda ve Amerika'nın muhasebe birimleri Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesini (The International Accounting Standarts Committee – IASC) oluşturmuşlardır. Zaman içerisinde yeni ülkeler çalışmalara sponsor olmuş ve 1982 yılında Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'nun (International Federation of Accountants – IFAC) tüm üyeleri IASC'nin üyesi olmuşlardır.

1.1.1. Finansal Bilgilerin Uluslararası Standardizasyonunun Amacı ve Aktörleri

Komitenin temel amacı; denetlenmiş hesapların ve finansal raporların sunulmasında dikkate alınması gerekli temel standartları belirleyip, bunları kamuya açık bir şekilde yayınlamak ve böylece bu hesapların dünya çapında kabul edilme ve dikkate alınma olasılığını arttırmaktır.

Ding ve diğ. (2007), standardizasyonun ana amacının, finansal raporlamada şeffaflık ve uygunluğu sağlamak olduğunu ileri sürmektedirler. Raffounier (2009), muhasebe sistemlerini standart hale getirmek, yayınlanmış sonuçları saptıracak seçenekleri nötürleştirmek ve muhasebe manipülasyonunu sınırlamak için standardizasyonun gerekli olduğunu ifade etmektedir. Disle et Noël (2007), IFRS standartlarının bu manipülasyonu engellemediğini, özellikle de standartların

tasarlanma biçimi nedeniyle, tartışılan ana hedefin muhasebe uyumlaştırması olduğunu iddia etmektedir.

Bu uyumlaştırmanın hedefleri arasında yer alan bir diğer amaç da finansal tablo kullanıcılarının ortak bir lisan ile oluşturulmuş bilgiye ulaşabilmeleri yer almaktadır. Bu kullanıcılar aşağıdaki şekliyle sıralanabilmektedir (Türker, 2011:16).

- Ortaklar (mevcut ve potansiyel)
- Yatırımcılar (mevcut ve potansiyel)
- Uzun dönem borç verenler (mevcut ve potansiyel)
- Kısa dönem borç verenler (mevcut ve potansiyel)
- Rayting Kuruluşları (Derecelendirme Kuruluşları)
- Mali Analistler ve Danışmanları (mevcut)
- Çalışanlar (geçmiş, mevcut ve potansiyel)
- Yöneticiler (mevcut ve potansiyel)
- Müşteriler(mevcut ve potansiyel)
- Tedarikçiler (mevcut ve potansiyel)
- Endüstri grupları (mevcut)
- İşçi sendikaları (mevcut)
- Çeşitli devlet birimleri (mevcut)

1.1.1.1.Uluslararası Muhasebe Standardizasyon Arayışı

Yirminci yüzyılın ikinci yarısında ekonomik yaşamın küreselleşmenin hızlanması, ihtiyaçların ve hatta birlikte çalışma zorunluluğunun hissedilmesi şirketlerin birbirine yaklaşmasını, bir araya getirilmesini desteklemiştir. Bu yeni şekillenen ekonomik ortam içerisinde çok uluslu şirketler, gelişimlerine devam etmişlerdir. Böyle bir ekonomik ortamda, mali tabloların karşılaştırılabilirliğini sağlamak ve ortak çalışmaya izin vermek için, ortak bir referans tabanı oluşturulmasının gerekliliği açıktır.

Muhasebenin her ülkeye özgü uygulamalardan, kurallardan, ilkelerden ve standartlardan türetilen ulusal bir dil olduğunu vurgulamak önemlidir (Nobes, 1998). Bir muhasebe çerçevesinin özelliklerini anlamak, söz konusu ülke hakkında kapsamlı

bir bilgi gerektirmektedir. Gerçekten de muhasebe standartları bir defada hazırlanmamıştır. Bunlar, başka bir ülkede aktarılmasında güçlük yaşanan bilginin, sistematize edilmesini sağlamak için bir araya getirilen farklı unsurların birleşimidir.

Ekonominin küreselleşmesi, dokuz ülkenin muhasebe enstitülerini, muhasebe uygulamalarının uyumlaştırılmasından sorumlu bir kurumun oluşturulması önerisinde bulunmak için bir araya getirmiştir.[5] Böylece, 1973'te Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) oluşturulmuştur. Komitenin çalışmalarının genişlemesi ile birlikte yapısında da değişmeler olmuştur. 1973 yılından 2000 yılına kadar standartlar, 13 üye ülke temsilcisi ve üye organizasyonlardan gelebilecek en fazla 3 temsilciden oluşmaktaydı ve IASC yönetim kurulu, part time, gönüllü çalışmalar tertip edilmek suretiyle oluşturulmuştur. Bunun yanı sıra, Uluslararası Sermaye Piyasaları Birliği (IOSCO), Avrupa Komisyonu (Eurepean Commission), Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) gibi değişik yerlerden de oy hakkı olmayan gözlemciler çalışmalara katılabilmekteydi. Yönetim kurulunun yanı sıra, danışma grubu (Consultative Group), standart yorumlama komitesi, danışma komitesi, yönlendirme komitesi gibi diğer birimlerde IASC'nin çatısı altında yer almaktaydı. IAS (Uluslararası Muhasebe Standartları) olarak bilinen muhasebe standartları, 1973 ile 2001 tarihleri arasında bu şekilde tanımlanmıştır. 2001 sonrasında IASC adını IASB (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu) olarak değiştirmiştir. IASC, 1997 yılında amaçlarını gerçekleştirmek için her ülkedeki yerel muhasebe standartlarının daha nitelikli olan UMS'ye yakınlaştırılması ile ilgili çözüm yolları bulması gerektiğini ileri sürmüştür. Buna bağlı olarak IASC'nin yeniden yapılandırılması gündeme gelmiş ve Mart 2001'de Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı, kurulmuştur. Vakıf, Mütevelli Heyeti ve Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board-IASB) olmak üzere iki ana yapıdan oluşmaktadır. Ayrıca Standart Yorumlama Komitesi ve Standart Danışma Kurulu da Uluslar arası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı organlarıdır

[5] Bu ülkeler: Avustralya, Kanada, Almanya, Fransa, Japonya, Meksika, Hollanda, Birleşik Krallık ve Amerika Birleşik Devletleri'dir.

IFRS (Uluslararası Finansal Raporlama) Standartları, bu tarihten itibaren IAS standartlarını değiştirmeye başlamıştır. Böylece, kullanılan tüm muhasebe standartları, IAS standartları olarak adlandırılmış olup, bunların 1973 ve 2001 yılları arasında oluşturulanları bir numara ile tanımlanmakta ve 2000 sonrası geliştirilen standarlar ise IFRS olarak anılmaktadır.

1.1.1.2. Aktörler ve Uluslararası Muhasebe Standardizasyonu Süreci

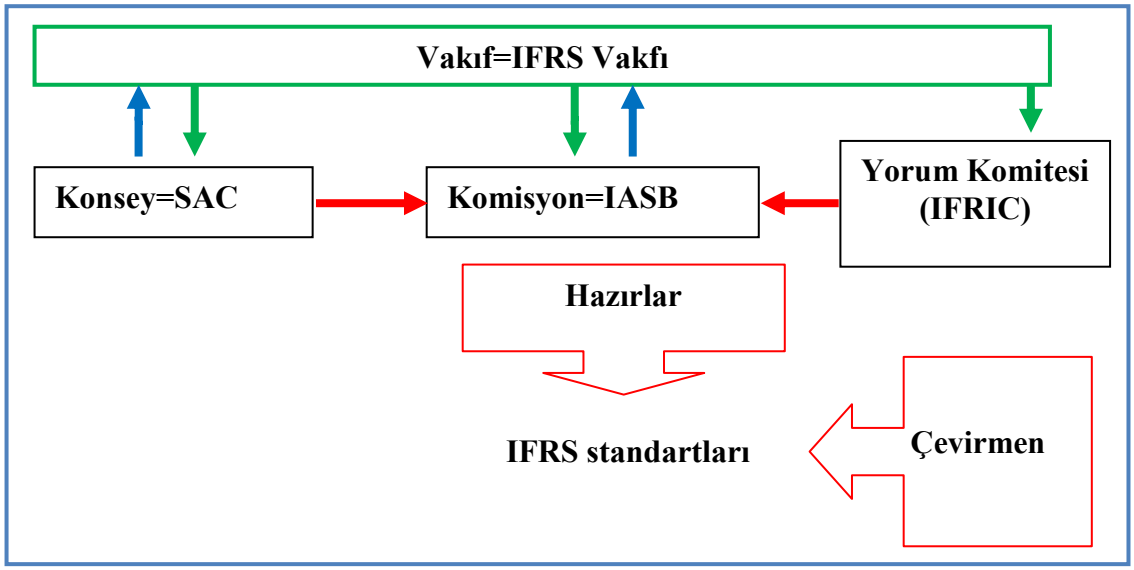
Muhasebe bilgisinin taşıması gereken niteliksel özellikler, bilgi kullanıcılarının ihtiyaçlarının karşılanması bağlamında önem arz etmektedir. Bu niteliksel özellikler işletme faaliyetlerinin tabi oldukları muhasebe otoritelerince belirlenmektedir. Anglo Sakson ülkeleri ve ABD'de muhasebe bilgilerinin nitelikleri, resmi düzenlemelerle IASB ve FASB sunulmaktadır. Bu anlamda dünyada IASB tarafından oluştulmuş olan "IFRS (Uluslararası Finansal Raporlama Standartları)" ve FASB tarafından oluşturulmuş olan "ABD Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (US GAAP)" şeklinde iki muhasebe setinin varlığı söz konusudur (İbiş ve Özkan 2006: 30).

1.1.1.2.1. Uluslararası Muhasebe Standardizasyonunun Aktörleri

Muhasebe standartlarının tasarımı, uygulanması ve organizasyonun ana aktörleri iyi tanımlanmış bir süreçler dairesinde oluşturulmuştur: Denetim ve yönetim organı olan Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı (IASCF), 8 Mart 2001 tarihinde, kâr amacı gütmeyen bir vakıf olarak kurulmuştur. Vakfın temel görevleri, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun, stratejilerini, bütçesini belirlemek ve çalışmalarını denetlemektir. Bir yorumlama organı olan IFRS Yorumlama Komitesi ise, eski yapıda yer alan "Daimi Yorumlamalar Komitesi (Standing Interpretations Committee - SIC)" olarak adlandırılmaktaydı. Standart Yorumlama Komitesi (IFRIC), IASB tarafından oluşturulan standartlarla ilgili uygulamaya yönelik yorumlar yayınlayarak, bu standartların uygulanmasında rehber görevi görmektedir. IFRIC, yorumlamaları yaparken, benzer ulusal kurullarla da

işbirliği içinde çalışmaktadır. IFRIC'nin başlıca görevleri, IASB tarafından oluşturulan standartların doğru şekilde uygulanması için, önce yorum taslaklarını kamuoyunun görüşüne sunmak, ardından da nihai yorumları IASB'nin onayına sunmaktır. Yetersiz kalan veya birbirleriyle çakışan yorumlar olması durumunda ise, bunların düzeltilmesini sağlamak da, görevleri arasında yer almaktadır; Bir danışma organı olan ve finansal raporlama ile ilgilenen ve kendilerini standardizasyon süreci çerçevesinde ifade etmek isteyen farklı kuruluşlar ve bireyler için bir forum sağlamayı amaçlayan IFRS Danışma Konseyi (SAC) ve standart düzenleme organı olan IASB, uluslararası muhasebe standartlarının hazırlanmasından sorumludurlar. Bunlarla birlikte Muhasebe Standartları Danışmanlığı forumu olan ASAF 'da yine IASB'ye bağlı olarak faaliyet üretmektedir.

Şekil 1: Standardizasyon örgütlenmesi



Kaynak: Touron ve Tondeur'un (2004) alıntılarından/özlerinden uyarlanmıştır.

Muhasebe Standartları Kurulu'nun (IASB) amacı, uluslararası alanda kabul görmüş sözü edilen standartları üretmektir. IASB, bazı uluslararası muhasebe standartlarında değişiklikler ve düzenlemeler yapmakta, bazı uluslararası muhasebe standartlarını, UFRS olarak adlandırılan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile değiştirmekte ve yeni standartlar hazırlamaktadır. IASB, finansal tablolarda, şeffaf ve karşılaştırılabilir bilgiyi sağlayan, yüksek kalitede, anlaşılabilir ve uygulanabilir nitelikte küresel muhasebe standartları geliştirmeyi amaçlamaktadır. Kurul ayrıca, ulusal muhasebe standardı belirleyicileri ile birlikte çalışarak, dünya genelinde muhasebe standartlarını birbirine yakınlaştırmayı da amaçlamaktadır. IASB, finansal raporlama standartlarını, dünyada etkin olarak uygulanabilecek nitelikte, basit ve anlaşılabilir olarak hazırlamaktadır. Ayrıca, IASB'nin en önemli görevlerinden biri de, ortaya çıkan uygulama sorunları karşısında, güncelleme ihtiyacı gerektiğinde, standartlarda gerekli görülen değişiklikleri yapmaktadır.

1.1.1.2.2. Standardizasyon Süreci ve Uluslararası Standartların Uygulanması

Uluslararası IAS / IFRS standartları, IASB tarafından belirlenen bir geliştirme sürecini takip etmektedir. Bunları oluşturmak için farklı adımlar atılmalıdır. Bu

sürecin tasarımı, muhasebe uygulamalarını uluslararası düzeyde uyumlu hale getirmek olduğu için zamana ihtiyaç duymaktadır.

Öncelikle ilk adım olarak IASB için, ele alınan konuyla ilgili muhasebe konularının tanımlaması ve analiz edilmesi söz konusudur. İkinci adımda, ulusal muhasebe standart belirleyicileri, yürürlükte olan ulusal kural ve uygulamaları yakınlaştırmayı sağlayacak niteliğe dönüştürmekte ve akabinde sunulan standartların iş programına dahil edilip edilmeyeceği hususu Standartlar Danışma Konseyi (SAC) tarafından belirlenmektedir. Bir danışma çalışma grubu oluşturulur ve yorumları almak için IASB tarafından bir çalışma/tartışma belgesi hazırlanır. Bu yorumları analiz ettikten sonra, farklı fikirler ve sonuçlar sunan bir Taslak Metin (Exposure Draft) yayınlanmaktadır. Nihai standardın yayınlanmasından önce IASB tarafından saha testlerinin yapılıp yapılmayacağı ve kamuya açık bir toplantı yapılıp yapılmayacağına karar verilir.

Uluslararası standartların uygulanması ile ilgili olarak, IASB'nin temel hedeflerinden biri, IFRS standartlarının geliştirilmesi ve yaygınlaştırılmasıdır. Standartların devletler tarafından kabul edilmesini ve kullanımını yaygınlaştırmak için, Avrupa Birliği'ndeki uygulamalara odaklanılmıştır. Bu çerçevede, IAS/IFRS standartları, muhasebe standartlarında otomatik uygulanmamaktadır. Devletler egemendir ve bunları uygulamaya geçirip geçirmeyeceğine kendisi karar vermektedir. IASB ise bir sivil toplum örgütüdür ve devletlerin geliştirdiği ölçütleri uygulamaya zorlamak için hiçbir baskı aracına sahip değildir. Bu nedenle, IFRS standartları Avrupa Birliği tarafından getirilen kriterleri de karşılamalıdır. Ayrıca, tüm AB üye devletleri, ortak bir muhasebe çerçevesine sahip olmamakla birlikte, özellikle Muhasebeye ilişkin dördüncü ve yedinci direktiflere uymak zorundadırlar. 25 Temmuz 1978 tarihli dördüncü Avrupa Birliği Direktifi, her yıl Avrupa Birliği şirketlerinin yayınlayacağı mali tabloları tanımlamanın yanı sıra, aynı şirketler tarafından zorunlu olarak takip edilmesi gereken ilkeler hakkında da bilgi vermektedir.[6]

[6] 4. Yönerge yürürlükten kaldırılmıştır ve 1 Ocak 2016'ten itibaren başlayan hesap dönemlerinde uygulanacak 26 Haziran 2013 tarihli yönergeyle değiştirilmiştir.

IAS / IFRS standartları, yerel muhasebe sistemlerinde bir yer kazanmak için öncelikle, Avrupa Birliği direktiflerinin ve özellikle Muhasebe Düzenleme Komitesinin gerekliliklerini yerine getirmelidir. Buna, standartlara ilişkin teknik konulardan sorumlu bir özel hukuk kuruluşu olan Avrupa Finansal Raporlama Danışma Grubu (EFRAG) yol gösterici olmaktadır. Kabul kararının verilmesi aşamasında, Avrupa Parlamentosu tarafından inceleme ve onay gerekmektedir. Tek bir ekonomik alanın tüm üye devletler için ortak bir standarda sahip olması daha mantıklı olsa da, IAS/IFRS standartlarını kabul etme zorunluluğu yoktur. Mali tabloların daha fazla okunabilirliği için 40 yıl boyunca oluşturulmaya çalışılan muhasebe uyumu henüz tamamlanmamıştır ve kullanılan muhasebe ilkelerinde birçok farklılık hala devam etmektedir.

IAS / IFRS standartlarının uygulanması, yürürlüğe girmesi devletler tarafından onaylandıktan sonra mümkün olmaktadır. Bunların geçerli kılınması politiktir, ancak, birçok grup bunların uygulanmalarına karşı çıkmakta ve gerçek anlamda bir anti-IFRS lobisi oluşmuştur. Bankalar ve sigorta şirketleri, bu ölçütü desteklemeyen kurumlardır, çünkü bunların uygulanması, gizliliğini korumak istedikleri volatilitelerini açığa vurmaktadır. (Grima, 2017) IAS / IFRS standartları tamamen bağımsız bir kurum tarafından tasarlandığından ve önerildiğinden, kabul edilebilir standartlar önermek için çeşitli aktörler uzlaştırabilmelidir.

1.1.2. Uluslararası Standardizasyonun Kavramsal Çerçevesi

Kavramsal çerçeve, tutarlı standartların geliştirilmesi için ortak bir temel sağlamayı amaçlamaktadır. Bu, finansal tabloların hazırlanması ve sunulması için bir çerçeve niteliğindedir.

Muhasebe uygulamaları için muhasebe standartlarının oluşturulması noktasında otorite konumunda olan FASB ve IASB'nin yayınlamış olduğu kavramsal çerçeve, muhasebe standartlarının oluşturulması ve uygulanması hususlarında muhasebe temel kavramlarını belirleyen, ortaya çıkaran bir rehber niteliği taşımaktadır. Bu itibarla, muhasebe teorisi perspektifinden değerlendirildiğinde kavramsal çerçeve, finansal raporlamada bütünlük oluşturulması için oldukça önemli

bir rol üstlenmektedir. Raporlamada bütünlüğün sağlanması, muhasebe bilgisinde kalitenin artırılması suretiyle mümkün olacaktır. Muhasebe bilgisinin niteliğiyse muhasebe bilgi sisteminin ürettiği bilgi olan muhasebe teorisine dayanır. Bir diğer ifadeyle, muhasebe teorisinden hareketle muhasebe bilgisi uygulama sürecinde üretilmekte olup bu bilgi karar alma süreçlerinde kullanılmaktadır. Bir bilginin muhasebe bilgisi niteliğine haiz olabilmesi için muhasebe teorisinde yer alan ilkelere ve kavramlara uygun bir biçimde üretilmesi, bilginin fayda sağlayabilmesi ve kalitesinin artması için de bir kısım niteliksel özellikleri barındırması gereklidir. Bu bağlamda, FASB ve IASB, muhasebe bilgisinde bulunması gereken temel niteliksel özellikler konusunda paralel yaklaşım sergilemektedirler. IASB, bu hususta sergilediği yaklaşımında muhasebe bilgisinin niteliksel özelliklerini temel ve destekleyici olarak iki kısımda ele almıştır. FASB ise niteliksel özelliklerin belirli bir hiyerarşide oluşması gerektiğini öne sürmüştür. (Alkan, 2018)

1.1.2.1.Finansal Bilgilerin Amacı ve Kalitesi

IASB tarafından 2014 yılında kavramsal çerçeve geliştirme projesinin yeniden başlatılması, muhasebe/raporlama birimi, işletme, finansal tablo öğeleri, değerleme, sunum ve açıklamalara odaklanılmıştır. Finansal bilgilerin amacı ve kalitesi, temel mesajlar/ilkeler olarak kalmıştır.

Finansal bilgilerin sunulduğu finansal tabloların yukarıda değinilen kullanıcılarının başlıca finansal bilgi kaynağı bu tabloların ilgili oldukları işletme "Finansal Raporlama Yapan İşletme" olarak tanımlanır. Bu görev, kullanıcıların karar verme modellerinin belirlenmesi açısından oldukça zordur. Finansal tabloların hazırlanmasına esas olan muhasebe standartlarının oluşturulması sırasında ortaya çıkan en büyük problemlerden birisi**,** finansal tablo kullanıcılarının karar verme süreçlerinin (ekonomik kararlar alırlarken nasıl düşündüklerinin nelere önem verdiklerinin) ihmal edilmesidir (Türker, 2017:19). Bu sebeple finansal bilginin oluşumunda amaca hizmet etmesi ve bilginin kalitesi son derece önem arz etmektedir.

1.1.2.1.1. Muhasebe Standardizasyonunun Amacı

Kavramsal çerçeve, muhasebe standartlarının geliştirilmesinde standart belirleyicilerin yaratıcılığı için bir rehber görevi görür. Aynı zamanda, finansal tablo üreticilerinin, bir standart veya yorum ile özel olarak çözülmeyen işlemlerin hesaplanması için çözümler tasarlamalarına olanak tanır.

Kavramsal çerçeve, finansal tabloların amaçlarını içermektedir. Çerçevede, bilanço üzerinden finansal durum, gelir tablosu üzerinden performans ve nakit akış tablosu üzerinden de finansal durum değişikliği gibi konularda bilgi oluşturulması amaçlanmaktadır. Kavramsal çerçeve, bu finansal tablolardan ziyade, finansal tabloları oluşturan unsurların muhasebeleştirilmesi ve değerlemesi için kavramsal tanımlar sağlamaktadır. Bilançodaki ve kar/zarar tablosundaki farklı unsurlar, kavramsal çerçevede tanımlanmıştır.[7] Kavramsal Çerçeve 10. Paragrafında, "*Yatırımcılar şirketin girişim sermayesi sağlayıcıları olduğu gerekçenin, ihtiyaçlarını karşılayan mali tabloların sağlanması finansal tablolardan memnun olma potansiyeline sahip diğer kullanıcıların da ihtiyaçlarını karşılayacaktır. Böylece, mali tablolar, okuyucuların bir yatırımın veya kredinin değerinin tahminini destekleyen finansal tablolara dayanarak ekonomik kararlar almasını sağlamalıdır*" ifadesi yer almaktadır (Grima, 2017).

Muhasebe bilgileri, finansal tablolar ve dipnotlar ile sistematik olarak bilgi kullanıcılarına sunulmaktadır (Çelik 2003:3-5). Sunulan bu bilgilerin öneminden ötürü kalitesi önem taşımaktadır (Dinç ve Abdioğlu 2019, 166). Bu sebepten, sunulan bilgilerin işletmelerin geçmişinde yer alan faaliyetlere ilişkin bilgi ihtiva etmesi gerektiği gibi geleceğe ilişkin karar vermede ve yapılacak planlara yön tayin etmede yardımcı olabilecek niteliğe haiz olmalıdırlar. Dolayısıyla muhasebe bilgi

[7] Varlıklar/aktifler, geçmiş olaylar neticesinde şirket tarafından kontrol edilen ve şirket tarafından gelecekte ekonomik faydaların beklendiği kaynaklar olarak tanımlanır. Pasiflere/Yükümlülükler ise geçmiş olaylardan kaynaklanan mevcut yükümlülükler olup, bunların yok olması gelecekteki ekonomik faydaları temsil eden kaynakların çıkışına neden olmalıdır. Özkaynak, varlıklar ve borçlar arasındaki aritmetik farktır. Gelir tablosuna göre gelirler, bir mali yıl boyunca, özkaynaklarda artışa yol açan varlıkların artışı veya yükümlülüklerdeki azalış şeklindeki ekonomik faydalardaki artışa karşılık gelir. Giderler ise, yıl içinde ortaya çıkan ve gelecekteki ekonomik faydaların, çıkışlar veya varlıklardaki azalmalar/düşüşler veya özkaynaklarda azalmaya/düşüşe yol açan yükümlülüklerin ortaya çıkması şeklinde azalmasıdır. (Ducasse ve diğ., 2006).

sisteminden çıkacak olan kaliteli bilgi, karar mekanizmalarının veya daha geniş anlamda ilgili tüm tarafların beklentisini karşılamalıdır.

Muhasebe bilgisinin ihtiyaca cevap vermesinden kasıt, kullanıcıların geçmiş, şimdi ve gelecek perspektiflerinde olaylara yönelik tahminlerinin ve geçmiş beklentilerinin teyidine ilişkin süreçte bahse konu muhasebe bilgisinin farklılık yaratabilme yeteneği olarak ifade edilmektedir (Özdemir, Choi ve Bayazıtlı 2012:21). İhtiyaca uygunluğu tanımlayan alt kriterler ise bilginin tahmin gücü ve teyit etme gücü olarak ayrıştırılmıştır. Muhasebe bilgisinin bu iki niteliğe haiz olması, finansal raporlarda yer alan bilgilerin iç ve dış bilgi kullanıcılarının gelecek olaylar veya ortaya çıkabilecek muhtemel sonuçlar için oluşturdukları kanaatleri destekler nitelikte olması veya bu kanaatlerin oluşturulmasına destek sağlaması ile ilgilidir (Akdoğan ve Tenker 2007:44). Muhasebe bilgilerinin tahmini değeri ile teyit etme değeri birbiri ile ilişkilidir. Tahmin değeri taşıyan bilgi diğer taraftan teyit etme değeri de ihtiva etmektedir. Buna örnek olarak, varlıkların tutar, miktar ve yapısı işletmenin imkanlardan yararlanabilme ve olası riskleri karşılama yeteneğini ortaya koyacağı gibi bu bilginin kullanıcısı açısından karar vermede önemli olduğu gibi yapılmış olan geçmiş tahminlerle de şimdiki durumu karşılaştırma imkanı sağlamaktadır (Çelik 2007:55; Akdoğan ve Aydın 1987:146).

Kavramsal çerçeve, muhasebe ve finansal bilgilerin, mali tabloların amacına uygun olarak, karar vermede faydalı olması için şeffaf ve doğru bir şekilde sunulması amacına hizmet etmektedir denilebilir. Bu amaç doğrultusunda, sadece genel nitelikteki finansal raporlamanın amaçları hakkında değil, aynı zamanda finansal bilgilerin nitel özellikleri hakkında da bilgi vermektedir. [8] Amaç, raporlama yapan tarafa; yatırımcılara, borç verenlere ve diğer mevcut ve potansiyel alacaklılara, kuruluşa kaynak sağlamaları/yatırım yapmaları konusunda karar verebilmeleri için referans niteliğinde finansal bilgiler sağlamaktır. Finansal bilgiler, ihtiyaca uygun olmalı ve temsil ettiği konuyu doğru bir şekilde yansıtmalıdır.

[8] Kavramsal çerçeve, "Genel Amaçlı Finansal Raporlamanın Amacı" başlıklı Bölüm 1'de uluslararası standartlar referansında ve uluslararası standartlarda, "Faydalı Finansal Bilgilerin Niteliksel Özellikleri" başlıklı Bölüm 3 ise IASB tarafından Eylül 2010'da yayınlanan metinlerde yer almaktadır.

Uluslararası muhasebe standardizasyonu için düzenlenmiş olan kavramsal çerçeve uygulamaya sokulsa da dünyanın çeşitli ülkelerinde finansal raporlama farklı kriterler perspektifinde düzenleniyor olması, yine bu ülke uygulamalarında yer alan ulusal "Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerini" gündeme getirmektedir. Bu farklılıkları ortadan kaldırma çabaları belirli bir aşamaya ulaşmış ve taraf ülkelerin "Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına" paralellik konusunda uzlaşıya varılmış olmasına rağmen her ülkenin yasa koyucu mekanizması birçok husus için kendi iç düzenlemesinde yer alan muhasebe sistemlerinin kullanılmasını ön görmektedir (Akdeniz, 2005:19-20).

Her ne kadar muhasebe standartlarının oluşumunda ülke kanunları ön planda olsa da bazı durumlarda bu düzenlemelerin Kamu adına yapılması yetkisi özerk bir kuruma da devredilebilmektedir. ABD'de uygulanan bu yöntemde muhasebe standartları belirleme yetkisi hükümet desteği almış olan bir kuruluşa devredilmesi söz konusudur. Bu yöntemde yargı ile her zaman pekiştirilebilecek olan yaptırım gücünün bulunması avantajı yer almaktadır. ABD'de Kongre, muhasebe yükümlülüklerini belirleme yetkisini Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu'na (Securities Exchange Commission – SEC) devretmiştir. Ayrıca bir diğer avantajı da bu şekilde yapılandırılacak olan kuruluşlar muhasebe düzenlemelerini yasama organlarından daha hızlı ve etkin olarak gerçekleştirebileceklerdir. Bu yönteme karşı eleştiriler oluşmakla birlikte, bu eleştiriler genel itibariyle kuruluşun politik baskılarla hareket edebileceği ve standartların oluşumunda özerk hareket edemeyeceği yönündedir (Bozfakioğlu, 2002:151)

1.1.2.1.2. Finansal Bilgilerin Nitel Özellikleri

Finansal bilgilerin özelliklerinden kasıt bu bilgilerin nitel özellikleri olmakla birlikte kavramsal çerçevenin oluşturulmasında, ABD kökenli düzenleyici kuruluş olan FASB tarafından yapılan tanımlamada bu bilgilerin nitel yönleri dikkate alınması gerektiği ifade edilmektedir. IFRS standartlarının hedeflerinden biri de, ABD-GAAP standartlarıyla yakınsama çabaları olduğundan, kavramsal çerçevelerinin uyumlu hale getirilmesi gereklilik arz etmektedir (Grima, 2017). BD standartları, uygunluk, güvenilirlik, sadakat, doğrulanabilirlik, karşılaştırılabilirlik,

tarafsızlık ve anlamlı önem ilkelerini esas alır. Uluslararası IFRS standartları ise: uygunluk, güvenilirlik, karşılaştırılabilirlik ve anlaşılabilirlik şeklindeki dört temel niteliksel özelliği esas almaktadır.

- Uygunluk: Bilginin geçmiş, şimdiki veya gelecekteki olayları değerlendirmeye veya geçmiş olayları onaylayıp düzeltmeye yardımcı olarak, kullanıcıların ekonomik kararlarını etkileyebilmesi olarak ifade edilmektedir.
- Güvenilirlik: Finansal tablolarda herhangi bir maddi hata veya sapma/eğrilik bulunmaması durumu olarka tanımlanmaktadır. Bilgi tarafsız, temkinli ve kapsamlı ise, şirketin ekonomik gerçekliğini tam olarak temsil ediyorsa güvenilir kabul edilmektedir.
- Karşılaştırılabilirlik: Bilgi, kullanıcıların şirketler arası anlamlı karşılaştırmalar yapmalarına olanak vermek için zaman içinde tutarlı ve sürekli bir şekilde varlığını gösterebilmesi halinde, karşılaştırılabilirlik kriterlerini karşılamaktadır.
- Anlaşılabilirlik: Bilginin hem makul düzeyde bilgi sahibi olması beklenen kullanıcıların hem de ciddi bir şekilde okuma isteğine sahip profesyonellerin kolayca anlayabilir olmaları bilginin anlaşılabilirliğini tanımlamaktadır.

Bilginin kullanışlılığı, karşılaştırılabilir, doğrulanabilir, hızlı ve anlaşılabilir bir şekilde yayılması halinde artmaktadır. Bundan dolayı, kavramsal çerçeve finansal tabloların temel unsurlarını ve finansal tabloların bu unsurlarının muhasebeleştirilmesinin kullandığı kriterleri açıklar veya belirtir (Touron ve Tondeur 2004, Ducasse ve ark 2006, Grima 2017).

1.1.2.2.Standardizasyon için Kavramsal Çerçeve: Uzaktan Ekonomik Yaklaşım

IASB, Standardizasyon yaklaşımlarında finansal tabloların uluslararası düzeyde karşılaştırılabilirliğini mümkün kılmak için, ülkelerde geçerli olan yasal düzenlemelerini ve özel vergi uygulamalarını değerlendirme dışı tutmaktadır (Ducasse ve diğ., 2006). Bundan ötürü standardizasyonun ekonomik gerçekliğin

yasal durum üzerindeki üstünlüğünü koruyan ve mali gerekçelerden uzaklaşan bir ekonomik yaklaşım olduğu ortaya çıkmaktadır.

2018 yılı Mart ayında gözden geçirilerek yeniden yayınlanan "Finansal Raporlama için Kavramsal Çerçeve (Kavramsal Çerçeve)", Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (Kurul) ve IFRS Yorum Komitesi tarafından yürürlüğe sokulmuştur. Kavramsal Çerçeveyi kullanan şirketler için, gözden geçirilmiş Kavramsal Çerçeve, 1 Ocak 2020 veya sonrasında başlayan yıllık raporlama dönemleri için geçerlidir ~~ve erken uygulamaya izin verilmektedir~~ (IFRS, 2019).

1.1.2.2.1. Hukuki Değerlendirmeler/Muhakemeler

IFRS standartları ekonomik gerçekliği yasal uygulamaların üstünde tutmaktadır. Bu yaklaşıma göre, işlemler veya sözleşmeler, finansal tablolarda ekonomik kriterlere uygun olarak muhasebeleştirilmeli ve raporlanmalıdır. Dolayısıyla, ekonomik içerik, sözleşme ya da ekonomik görünüme dayalı değerlendirmeyi reddeder ve geçerli olan ekonomik durumu daha iyi yansıtmayı amaçlar (Sahut ve Souissi, 2007). Böylece, IASB'nin kavramsal çerçevesindeki tanımına göre, gelecekte ekonomik avantajlar üretecek olan varlıklar aktif olarak kaydedilmelidir. Bu iki yeni kavram, kar ve zarar hesabının ve bilançonun amacını farklılaştırmaktadır. Kar ve zarar hesabı, bilanço kalemlerinin değerinde meydana gelen değişiklikler dikkate alınarak şirketin kârlılığını sunma amacıyla hazırlanır. Bu, piyasa değerlerine dayanarak, şirketin maddi olmayan varlıklarını bütünleştirerek, şirketin finansal iletişiminin merkezi unsuru ve firmanın ekonomik ağırlığının yansıması haline gelir.

1.1.2.2.2. Mali Muhakemeler/Değerlendirmeler

Uluslararası muhasebe standardizasyonunun vergi muhakemesinden uzaklaştığını vurgulamak için, Collette ve Richard (2002), "*eğer 1980'lerde bir Fransız öğrenciye, muhasebenin ana rolünü sormuş olsalardı, büyük ihtimalle muhasebenin, her şeyden önce şirketlerin vergiye tabi gelirlerini belirlemeye yönelik bir teknik olduğunu ve muhasebecinin her şeyden önce mali hukuku iyi bir uzman*

olması gerektiğini belirtirdi". Araştırmacılar değerlendirmelerini şu şekilde sürdürmüşlerdir: "Eğer bu soru aynı anda bir İngiliz ya da Amerikalı öğrenciye sorulmuş olsaydı, muhasebenin vergiyi belirlemek için kullanılmadığını ve muhasebecinin vergi uzmanı olmadığını söylerdi."

IAS/IFRS standartları incelendiğinde, finansal tabloların sunumunda mali boyutun dikkate alınmadığı görülmektedir. Kar zarar hesabına ilişkin ve mali olarak otonom bir vergi tabanına sahip olan ülkeler arasındaki farkın, esas olarak vergi matrahının muhasebe standardındaki bir değişikliğe karşı farklılaştığını belirtmekte fayda olacaktır. Vergi tabanı otonom olarak tanımlandığında, muhasebe standardındaki bir değişiklik otomatik olarak yeni bir yeniden düzenleme yükümlülüğü oluşturur ve vergi tabanı değiştirilmez. Tam tersine, vergilendirme ve muhasebenin yakından bağlantılı olduğu bir sistemde, yeni bir vergi işleminin yeniden düzenlemesi, genel vergi kanununa eklenmemesi durumunda, yeni bir muhasebe kuralı otomatik olarak vergi matrahını değiştirmektedir.

Açıkçası, IAS / IFRS standartlarının uygulanması, aynı şirket içindeki kar zarar durumu ile vergiden sonraki kar arasında bir farkın varlığını tespit etmeyi mümkün kılmaktadır. Ducasse ve arkadaşları (2006), örneğin ABD'de olduğu gibi, tamamen bağımsız bir sistemde, mali tabloların amacı ile vergi idaresinin ihtiyaçları arasındaki temel farklılıkların geniş bir şekilde kabul edildiğini ve tanınabilir olduğunu belirtmektedir. [9]

IASB'nin kavramsal çerçevesine göre, yararlı ve şeffaf bilgi elde etmek için, bu yeniden işlemeler/beyanlar yalnızca vergi ile ilgili kayıtların bertaraf edilmesiyle ilgilidir (fiyat artışları karşılığı, özel amortisman vb.). Buna ek olarak, IASB'nin kavramsal çerçevesi finansal bilgilerin "mekanda ve zamanda karşılaştırılabilir" olması gerektiğini öngörmektedir. Mekanda karşılaştırılabilirlik, kullanıcıların şirketin finansal tablolarını benzer şirketlerle karşılaştırabilmeleri gerektiği anlamına gelir. Bu mali tabloların sunumunda vergi boyutu dikkate alındığında, vergi

[9] ABD şirketleri, biri üçüncü taraflar için, diğeri de vergi idaresi için olmak üzere iki farklı hesap seti düzenler.

sisteminin özel niteliği göz önüne alındığında (her ülke kendi vergi politikasını yürüttüğünden) bu karşılaştırmayı yapmada yanlılığa yol açabilir.

1.1.2.2.3. Rayiç Değer Üzerinden Tarihi Maliyet

Tarihsel maliyet ilkesi şu şekildedir: "Şirketin varlıklarına girdiği tarihte, ücret/masraf karşılığında elde edilen mallar, elde etme maliyetinde kaydedilir". Bu ilke, sadelik liyakatine sahiptir, çünkü tarihsel değer, bir işlemin gerçekliğine dayanır (Casta ve Colasse, 2001) ve tek bir değerleme sağlar (Danjou, 2003). Bununla birlikte, tarihsel maliyet ilkesi sınırlıdır ve ekonomik olarak yakın olan ancak içsel büyüme, tamamın yeniden değerlendirilmesi ve dış büyüme gibi farklı stratejik veya muhasebe tercihleri yapmış olan şirketleri karşılaştırma olasılığını değiştirir (Sahut ve Souissi, 2007). Dolayısıyla IFRS standartları, tarihi maliyet ilkesini terk etmeyi, varlık ve yükümlülükleri gerçek değerlerine uygun olarak değerlemeyi önermektedir.

Gerçeğe uygun değer, IFRS uluslararası standardı tarafından "*bir varlığın normal rekabet şartlarında bilgili, istekli taraflar arasında bir aktifin değiştirilebileceği veya bir borcun yerine konulabilecek tutar*" olarak tanımlanır. Alınan veya alınacak olan bedelin gerçeğe uygun değeri, gelecekteki tüm gelirlerin örtülü bir faiz oranı kullanılarak iskonto edilmesiyle belirlenir. Başka bir deyişle, bu kavram, pazarlanabilir bir varlığın piyasa değeri veya pazarlanabilir olmayan bir varlık için gelecekteki nakit akışlarının (cash-flows) değeri ile elde edilebilir.

Bir önceki prensibe zıt olarak, gerçeğe uygun değer, şirketin finansal analizini basitleştirmelidir çünkü çoğu kalem/ürün, gelecekteki nakit akışları bazında değerlenmektedir. Böylece bir şirketin değerlemesi doğrudan IAS/IFRS hesaplarına entegre edilecektir (Barneto, 2004). Bununla birlikte gerçeğe uygun değer, firmanın kısa vadeli görünümünü desteklediği, öz sermaye ve kar zarar hesabı değerinde daha fazla volatiliteye yol açtığı için eleştirilmektedir. Örneğin, standart, sıradan faaliyetlerden elde edilen gelirin, işletme tarafından verilen herhangi bir ticari indirim veya iskontonun net tutarı için karşılanan veya karşılanacak olan bedelin gerçeğe uygun değerinden ölçülmesi gerektiğini belirtir. Bedel, karşılanan veya karşılanacak olan nakit veya nakit benzerleri biçimindedir. Gerçeğe uygun değerden

varlıkların değerlemesi, şirketlerin bilançoları üzerinde bir etkiye sahip olabilir ve kar ve zararların ve özkaynakların volatilitesinde artışa neden olabilir. Farklı IFRS bilanço standart tasarımları, sigorta şirketleri gibi belirli şirket kategorilerinin finansal performansını etkileyebilecek pek çok ek bilgi üretir.

1.2. Uluslararası IAS/IFRS Standartları ve Muhasebe Teorileri

Bir ülkenin ekonomik durumunu doğrudan etkileyen birçok faktörler vardır. Denetlenmiş finansal tabloların yokluğu ve hazırlanan finansal tabloların bir esasa dayanmaması, ekonomik sorunların çözüm güçlüklerini arttıran sorunlar yaratmaktadır. Bu nedenle, uluslararası muhasebe standartlarına uygun olarak denetlenmiş finansal tabloların hazırlanması o ülkenin ekonomik gelişmesinde büyük yararlar sağlar (Türker, 2011:35).

Piyasa aktörleri tarafından yapılan finansal bilgilerdeki muhasebe tercihlerini anlamak ve paydaşların öznelliğinin finansal bilginin tarafsızlığı üzerinde bir fren olabileceği hususu beşeri bilimler bağlamında değerlendirildiğinde, muhasebenin kuramsal bağlamı dikkate alınmalıdır (Grima, 2017). IAS / IFRS standartları, teorik bir çerçeveye daha yakınlaştırılması gereken ekonomik bir ortamda uygulama bulmaktadır. Standartların tasarımlarını, kullanımlarını ve hedeflerini daha iyi anlamak için, bilginin oluşturulacağı koşulları incelemek gerekir. Birçok muhasebe teorisi var olmakla birlikte bunlar da pozitif muhasebe teorisi ve vekâlet teorisi üzerine bir vurgu yapılmıştır.[10]

[10] Colasse (2000) ve Colasse, Saboly ve Turillo (2001) 'ın çalışmaları muhasebe teorilerini dört gruba ayırmayı mümkün kılar: Gerekçeli/Mantıklı teoriler, normatif teoriler, pozitif teoriler ve sosyolojik muhasebe teorileri. Gerekçeli teoriler, 1933'te tezinin bir bölümünü yayınlayan Littleton Ananaias'la ortaya çıkan ilk teorilerdir. Normatif teoriler, baskın yazar olarak Raymond J. Chambers'ın yer aldığı ikinci dalga teorilerdir. Bu teoriler öncekilere karşıdır. Üçüncü sırada, baskın yazar olarak Watts ve Zimmerman'ın (1978, 1979) yer aldığı pozitif teoriler gelir. Bu teoriler normatif teorilerin sınırlılı olmasından ortaya çıkar. Son olarak, üzerinde durulması gereken sosyolojik teoriler, 1978'de Watts ve Zimmerman'ın pozitif teorisinden önce olmasına rağmen, gerçek anlamda 80'lerde ve 90'larda büyümüşlerdir.
Bu akım için muhasebe, kuruluş ve sosyal boyutlarını dikkate alması gerekir. Başlıca destekçisi, 1976'da özellikle muhasebede sosyolojik yaklaşımın tanıtımı için bir dergi hazırlayan İngiliz Anthony Hopwood'dur.

IFRS standartlarında 2018 yılı Mart ayında yapılan revizyon ile birlikte aşağıdaki başlıklar altında yenileştirmelere gidilmiştir (IFRS, 2018):

- Genel amaçlı finansal raporlamanın amacı;
- Yararlı finansal bilgilerin niteliksel özellikleri;
- Raporlayan işletmenin ve sınırlarının açıklaması;
- Bir varlığın tanımlanması, borç, özkaynak, gelir ve giderler ve bu tanımları destekleyen rehberlik;
- Varlık ve borçları finansal tablolara dahil etme kriterleri (muhasebeleştirme) ve bunların ne zaman kaldırılacağına dair kılavuz (kayıtlardan çıkarılma);
- Ölçüm tabanları ve ne zaman kullanılacağına dair rehberlik;
- Sunum ve açıklama ile ilgili kavramlar ve yöntem konusunda rehberlik,
- Sermaye ve sermaye gözetimiyle ilgili kavramlar.

1.2.1.Pozitif Muhasebe Teorisi

Muhasebe tercihleri çalışmalarında pozitif muhasebe kuramı baskın yaklaşımdır. Pozitif muhasebe, işletmelerde muhasebe birimlerinin/uygulayıcıların davranışlarının incelenmesi yoluyla finansal tabloların hazırlanmasında yapılan muhasebe tercihlerini gözlemlemek, analiz etmek, tahmin etmek ve açıklamak için hipotezlerin tanımlanmasına olanak sağlar.

1.2.1.1.Pozitif Muhasebe Teorisinin Kökenleri

1960'lardan önceki döneme egemen olan muhasebe araştırması, özellikle normatif yaklaşımıyla dikkat çekici olmuştur. Bu yaklaşımı takiben, araştırmacılar finansal tablolar için en uygun muhasebe ilkelerini ve seçeneklerini önermişlerdir. Bunun bir araştırma metodolojisi olmasıyla ilgili olmayıp, ne olması gerektiğine dayanır. İyi uygulamaları savunur, ancak doğru kullanımı konusunda endişelenmez. Chicago Ekonomi Bilimleri Okulu yapılan önerileri doğrulamak için ampirik çalışmalar yaparak bilimdeki bu vizyonu derinlemesine değiştirdi (Grima, 2017). Pozitif yaklaşım, bu ampirik çalışmalardan kaynaklanmaktadır ve o zamandan beri,

muhasebe seçimlerinin motivasyonlarını tahmin etmek için bu motivasyonların neler olduğunu açıklamakta ve analiz etmekte kullanılmıştır.

1.2.1.1.1. Muhasebede Normatif Teori ve Standardizasyonun Kavramsal Çerçevesi

1960'ların sonuna kadar mali bilgi, karar almaya yardımda gerekli görülmüştür. Bu nedenle, araştırma çalışmaları, firmaların performans hedeflerini karşılamak için yapılması gerekenleri belirleyen normatif bir yaklaşıma dayanıyordu. Muhasebede uygulanan kavramsal çerçeveler normatif yaklaşımı yansıtmaktadır. Kavramsal çerçeveye, muhasebe standartlarının geliştirilmesinde standart belirleyiciler tarafından ve ayrıca muhasebe verilerinin üreticileri ve kullanıcıları tarafından riayet edilmesi gerekir. Kavramsal çerçevenin rolü hem yapılması gerekenleri göstermek, hem de karşılaşılan sorunlara çözüm sağlamak, muhasebe faaliyetlerini çerçeve ve düzenleme altına almaktır. Bu anlamda, bu teori ne olması gerektiğini açıklayan normatif bir teoridir.

Ancak, bu anlayışta muhasebe uygulaması bir analiz niteliğinde değildir. Teori, sonuçlarını ve işleyiş biçimini kontrol etmeksizin tavsiyelerde bulunur. Gerçekleştirilen normatif çalışmayı değerlendirebilmek için, ampirik yaklaşım yavaş yavaş kendini kabul ettirmektedir. Muhasebe bilgilerinin kapsamı üzerinde deneyler yardımıyla bu olumlu yaklaşım uygulamaya konmuştur.

1.2.1.1.2. Normatif Yaklaşımın Sınırlarından, Pozitif Muhasebe Teorisinin Doğuşuna

Karar vermede muhasebe bilgilerinin yararlılığını doğrulamayı amaçlayan normatif araştırmalarda, gerçekleştirilen ilk ampirik yaklaşımlar, karar vermede muhasebe bilgilerinin yararlılığını doğrulamaktan ibarettir. Bu testler pazarın, muhasebe bilgisini iletilmeden önce iyi tahmin ettiğini göstermiştir. Yayınlanmış muhasebe verilerinin yararlılığı ile ilgili soru, piyasanın bilgiyi tahmin edip etmediği konusunda ortaya çıkmıştır. Bunun sonucunda, pozitif muhasebe teorisi doğmuştur. Watts ve Zimmerman (1979) için "*Bunun olumlu yaklaşım içeren bir teori olması*

amaçlanmıştır, yani mevcut muhasebe literatürünü belirleyen faktörleri açıklayabilme, araştırmanın nasıl değişeceğini ve kuramların muhasebe standartlarının belirlenmesindeki rolünü açıklayabilme kapasitesine sahip olacaktır."[11]

Pozitif yaklaşım, olması gerekeni belirler ve normatif yaklaşımların tersine, ne olduğunu araştırır ve analiz eder. Muhasebe biliminin rolü, şirketin paydaşlarının davranışlarını gözlemlemek ve açıklamak, hatta öngörmek olmalıdır. İnşa edilen ya da inşa edilecek modeller, boyut, vergilendirme, düzenlemeler, farklı maliyetler vb gibi şirketin içsel ve dışsal değişkenlerini göz önünde bulundurarak, yöneticilerin davranışlarını tahmin etmesi gerekir.

1.2.1.2.Pozitif Muhasebe Teorisinin Prensipleri ve Uygulamaya Konması

1.2.1.2.1.Pozitif Muhasebe Teorisinin İlkeleri

Pozitif Muhasebe Teorisini kuranların Üniversitesinin isminden hareketle anılan Rochester Okulu, muhasebe yöntemlerini ve mali tablolarını incelememektedir. Ancak oyuncuların, yöneticiler veya standardizasyon organları şirket içi veya şirket dışı tercihlerini incelemektedir. Bu amaçla Rochester Okulu tarafından önerilen muhasebe uygulamalarının analizi aktörlere odaklanmaktadır. Bu yaklaşımdan yola çıkarak, görevliler durumlarını bildikleri, bilgiye ve verilen araçlara mümkün olan en iyi alternatifi tercih edecekleri söylenebilir. Kişisel çıkarlarını ve maksimizasyonlarını ararlar (Mouck, 1990).

1.2.1.2.2. Pozitif Muhasebe Teorisinin Uygulanması.

Farklı görüşler, test edilen hipotezlerin ampirik doğrulama metodolojisini oluşturur. Muhasebe uygulamalarının gözlemlenmesi, test edilebilir hipotezlerin modellenmesini ve formülasyonunu hazırlamayı mümkün kılacaktır. Testlerin yapım

[11] Çeviri: Bu teori, mevcut muhasebe literatürünü belirleyen faktörleri açıklayabilecek, araştırmanın nasıl değişeceğini tahmin eden ve kuramların muhasebe standartlarını belirlemedeki rolünü açıklayan pozitif bir kuramdır.

ve gerçekleştirilme aşaması, yapılan çeşitli teklifleri ampirik olarak doğrular veya geçersiz kılar. Araştırma, başlangıçta firmaların bir muhasebe opsiyonunun seçiminin onaylanmasına odaklanmıştı, örneğin bir unsuru borca bırakmaktan ziyade aktive etme olasılığı gibi. Ardından, bu tür testlerin sadece bir yönünü ve bir yöntemini dikkate alarak ortaya çıkarabilecekleri sınırlarla karşılaştıklarında, kullanılan tüm yöntemleri analiz etmek için gözlem teknikleri uygulamaya konmuştur. Bu yaklaşım IAS / IFRS standartlarının geliştirilmesinde belirgindir.

1.2.1.2.3. Pozitif Muhasebe Kuramı ve Muhasebeleştirilebilir Verilerin Yönetimi

Pozitif muhasebe kuramı, şirketlerin seçimleri ve muhasebe seçeneklerinin incelenmesi için harekete geçirilir. Bu seçimler ve muhasebe seçenekleri, özellikle sonuçların elde edilmesi açısından belirli/net hedefler tarafından motive edilebilir. Pozitif muhasebe kuramı kar-zarar yönetiminin etüdü için de kullanılır. Kar-zarar yönetimi kavramını tanımlamadan önce, bakiye yönetiminin "kazanç yönetimi" nin bir çevirisi olduğunu dikkate alarak bakiye veya "kazanç" terimini iyi anlamak önemlidir (Degeorge, Patel ve Zeckhauser, 1999, Schipper, 1989).

Kazanç, bir şirketin karını temsil eder (Saghroun, 2003). Bir şirketin yatırımcılar ve analistler için çekiciliği, yayınladığı sonuca göre belirlenir, sahip olduğu önem buradan gelir (Janin 2002). Zayıf sonuçlara sahip şirketler, iyi sonuçlara sahip olanlardan daha az caziptir. Benzer şekilde, bir şirketin gelecekte kar elde etme ihtimali de borsa değerlemesi açısından kritik öneme sahiptir.

"Kazanç yönetimi" terimi, şirketin stratejisini muhasebe manipülasyonu açısından tanımlamak için kullanılır, böylece sonuçlar istenen seviyeye ulaşır (Degeorge, Patel ve Zeckhauser 1999). Sonuçların yumuşatılması hakkında konuşmak, şirketlerin yüksek sonuçların ertelenmesiyle açık verdikleri yılları dengeleyerek uzun bir süre boyunca istikrarlı sonuçlar sunmalarına izin vermek de mümkündür (Mard 2003). Diğer terimler, manipülasyon kavramını tanımlamak için kullanılabilir (Stolowy ve Breton, 2003), Bu kavramlar, "para transferi", "büyük temizlik muhasebesi", "vitrin düzenleme (window dressing)" gibi ifadeler şeklinde

karşımıza çıkmaktadır. Bu çeşitli kabuller arasındaki ortak nokta, çalışmanın yasal bir çerçevede yapılmasıdır.

Bilanço makyajlaması sahtekarlık anlamında değildir. Muhasebe dolandırıcılığı araştırmamızın konusu değildir ve üzerinde çalışılmayacaktır. Muhasebe manipülasyonu bağlamında, manipülasyon türlerini iki kategoriye ayırmak mümkündür, manipülasyon, muhasebe sonucunun değiştirilmesiyle ya da değiştirilmeden. Örneğin, mali tabloların süslenmesi, hesapları kendi yapısında manipüle etmeyi, ancak toplam bilanço bakiyelerini değiştirmeden veya bakiyeye dokunmadan, mümkün kılmaktadır. Bu çalışmada bizi ilgilendiren manipülasyon, muhasebe verilerinin değiştirilmesi, bakiyenin yönetilmesidir.

1.2.1.3. Pozitif Muhasebe Kuramı ve Uluslararası Muhasebe Standardizasyonu

Pozitif Muhasebe Teorisi (Watts ve Zimmerman 1978), muhasebe araştırması için en yaygın teorik çerçevedir. (Colasse, 2004). Muhasebe uygulamalarını etkileyen faktörleri test ederek, muhasebe tercihlerini ve şirket üzerindeki etkisini tipolojisine göre yakınlaştırmak sözkonusudur.

Ancak, muhasebe araştırmasının ana akımı olmakla birlikte, IAS/IFRS'nin finansal raporlama/iletişim üzerindeki etkisini incelemek için bir takım yanlışlar önermektedir. Gerçekten de, uluslararası standartlarda olduğu gibi muhasebe standartlarının kural olmadığı, prensip olduğu Amerikan bağlamında tasarlanmış ve test edilmiştir. Avrupa bağlamına aktarılması, hata olasılığından muaf değildir.

İkinci adımda, pozitif muhasebe teorisinin bir şirkette belirli bir fenomeni incelemeyi önerdiği belirtilmelidir. Burada, IAS / IFRS standartları, standartların tamamıdır. Finansal belgeler üzerinde kaydedilen etki tek bir seçenekten değil, şirketlerin yöneticileri tarafından yapılan seçimlerin tamamından kaynaklanmaktadır.

Dolayısıyla, pozitif muhasebe teorisi tek başına tüm davranışları açıklayamaz. Bu durumda, standartlaşma bağlamını dikkate alarak, IFRS standartları ile ilgili araştırmalara rehberlik etmeye izin veren teorik bir tamamlayıcı aramak gereklidir.

1.2.2. Acente Teorisi Bağlamında Muhasebe Standardizasyonu

Pozitif teori, muhasebe alanında vekalet teorisinin uzantısıdır. Muhasebe, vekalet teorisi çerçevesinin merkezinde/temelinde yer almaktadır. Piyasa etkinliği varsayımının bir sonucu olarak, doğru bir şekilde analiz edilecek piyasalara bilgi iletilmesini mümkün kılmalıdır. Görevliler arası sözleşmelerde sağlanan muhasebe önlemleri aracılığıyla da vekil/kurum ilişkilerinin merkezindedir. Görevliler ve görev verenler arasındaki gizli çatışmalar durumunda sözleşmelerin izlenmesi gereklidir. Muhasebe, hissedarların, liderlerin çalışmalarını takip etmelerini sağlar. Ancak, muhasebe tercihleri muhasebe standartlarına göre sunulur ve yöneticiler tarafından kendi menfaatlerine hizmet etmek için ihtiyari olarak yapılabilir. Bu seçimlerin temeli vekalet teorisi ile açıklanmaktadır.

1.2.2.1. Standardizasyon Perspektifinden Vekalet Teorisi

Kontrol ve mülkiyet ayrılığıyla ilgili olarak, Adam Smith (1776), hisseleri olmayan bir yöneticiden, şirketin çıkarlarını sahibi kadar korumasını beklemenin mümkün olmadığını belirtmiştir. Böylece, sahip ve müdür arasında, Jensen ve Meckling'in (1976) çalışmasının ardından, daha sonra "vekalet teorisi" olarak adlandırılacak olan, güç ayrılığı için zemin hazırlamıştır. Aynı şekilde, yönetişim ve kurumsal finanstan bahseden Berle ve Means (1932), Adam Smith tarafından öne sürülen, şirketin sahip olduğu güç ve mülkiyet ayrılığını analiz etmişti; bu ayrılık, şirketin ortaklık yapısının geniş bir şekilde dağınık olmasıyla cesaretlendirilen yöneticilerin takdire bağlı bir şekilde karar verebilmeleri olanağına yol açmıştır.

1.2.2.1.1. Kontrol ve Mülkiyet Ayrılığı

Yöneticilerin şirketin sahibi olmamaları nedeniyle, hissedarların çıkarları doğrultusunda hareket etmeyebilirler. Ortaklar, yatırımlarını garanti altına almak için onları seçmeli, kontrol etmeli ve şirket çıkarlarına cevap vermeye teşvik etmelidir. Bunu yapmak için motivasyonlarını anlamak şarttır. Dolayısıyla, yöneticilerin kontrolü, pay sahiplerinin çıkarları doğrultusunda hareket etmeme nedenlerini

bilmeyi varsayar. Bu nedenler birkaç kategoriye ayrılabilir, ancak hepsinin ortak bir unsuru olan ahlaki davranışlardır.

1.2.2.1.2. Ahlaki Belirsizlik, Liderlik Davranışı ve İhtilaflar

Ahlaki tehlike sigortalı bir kişinin, sigortalı olmaması durumunda, daha riskli davranması gerçeğidir. Anapara ile vekil arasında sürdürülen ilişkide, ahlaki tehlike, malikin, müdürün çaba düzeyini bilmediği anlamına gelir; bu da maliki müdürün sağlayabileceği çaba karşısında bir bilgi asimetrisi içine sokar. Bu nedenle, şirket sahibi/malik, talep edilen gayret ve teklif edilen maaşı birleştiren ve müdürün kabul edilebilir bulması gereken bir sözleşme önermelidir.

Yöneticiler, kişisel menfaat için hissedarların çıkarları doğrultusunda hareket etmeyebilirler. Onlar kendilerinin menfaatine olan ancak şirketin menfaatine olmayan aşırı harcamalara karar verirler. Ayrıca, herhangi bir başarı garantisi olmaksızın, şirketi yükümlülük altına sokan aşırı harcamalar yapmak suretiyle, yatırım stratejilerinde hata yapabilirler. Yöneticiler, zaman zaman şirketin büyümesi için gerekli olan iç kontrol veya yönetim görevlerini yerine getirme konusunda isteksiz olabilirler. Bu görevler onlar için daha az ilginç görünebilir.

Firmanın ve dolayısıyla hissedarlarınkine aykırı olan bu üç menfaat kategorisi, muhasebe manipülasyonu ile ilgili faaliyetlere yatırım yapılması suretiyle yöneticiler için birbirini tamamlar. Bunu yapmak için, mali tabloları süsleyebilirler, özellikle de gerçekte olduğundan daha iyi bir finansal durumu gösteren muhasebe opsiyonlarını seçebilirler. Bazı muhasebe manipülasyonları yasallık çerçevesinde kalmaktadır, diğerleri ise bu çerçevenin dışındadır. Farklı biçimleri belirlemek mümkündür. Kar ve zararların veya hisselerin ve dolayısıyla yöneticilerin ikramiyelerinin fiyatının hayali bir şekilde artırılması sözkonusu olabilir (Bergstresser ve Philippon, 2006).

Beklenenden daha düşük performansın gizlenmesi, yöneticilerin zayıf performanslarının hesabını vermelerini önlemek için, mali tabloları manipüle ederek yapılabilir. İmzalanan banka anlaşmaları, yöneticilerin sözleşmelerinin şartlarını değiştirme korkusu nedeniyle sonuçlarını gizlemelerini de teşvik edebilir. Ayrıca,

olumlu sonuçlara sahip finansal tablolara sahip olmak banka kredileri almayı mümkün kılmaktadır. Bu nedenle yöneticilerin kontrolü, sadece yönetimsel sapmayı önlemek değil, aynı zamanda sağlanan muhasebe bilgilerinin hatalardan ve manipülasyondan arınmış olmasını sağlamak için gereklidir.

1.2.2.2. Paydaşların Motivasyonu, Vekalet Teorisi ve Muhasebe Veri Yönetimi

Muhasebe veri yönetimi, paydaşların motivasyonu ve vekalet teorisi bağlamında aşağıdaki bölümlerde detyalı olarak açıklanmaya çalışılmıştır.

1.2.2.2.1. Paydaşların Motivasyonları

Paydaş kavramı, firmanın hedeflerinin gerçekleşmesini etkileyebilecek veya ondan etkilenebilecek herhangi bir grup veya birey olarak tanımlanmaktadır (Freeman, 2010). İşletmenin kar ve zararı, her hesap yılı sonunda hesaplanır. Şirket yıl içindeki faaliyetlerini belirler, aynı zamanda şirketin paydaşları için toplanacak tutarları da belirler. Böylece hissedarlar potansiyel kar paylarını, devlet, alınacak vergi miktarını ve yöneticiler de, kar ve zararla ilintili potansiyel ikramiyelerini bilirler. Şirket faaliyetleriyle ilgili paydaşların sayısı ve pozisyonları nedeniyle, beklentileri mutlaka birbiriyle bağlı değildir, hatta birbirine karşı olabilir.

Gerçekten de, bir yönetici daha az vergi ödemek için düşük bir geliri tercih edebilirken, devlet daha yüksek vergi iadesi sağlayan bir sonuçtan memnun olacaktır. Farklı çıkarlar nedeniyle şirketin çeşitli aktörleri arasında çatışmalar ortaya çıkabilir. Yöneticiler, muhasebe sonucunun oluşumunun kalbinde yer almaktadır. Şirket tarafından elde edilen sonuçların seviyesi onların kararlarına bağlı olabilir. Onların motivasyonları sonuç için bir teşvik olabilir, çünkü sonuç ne kadar yüksekse, potansiyel olarak onların primi de o kadar yüksek olacaktır. Ancak yönetici olarak güvenilirlikleri, elde edilen sonuçlarla da değerlendirilmektedir (Breton ve Schatt 2003, Lakhal 2006).

Yöneticilerin davranışı, firmanın çıkarlarıyla uygun motivasyonlar bulabilir. Şirket kazançlarına endekslenmiş ücret ve ikramiyeler yoluyla yöneticinin kar elde

etme eğiliminde olmasını sağlar. Kötü sonuçların olması durumunda iş kaybı ya da iş piyasasında kötü algılanma korkusu, yöneticiyi hissedarların çıkarları doğrultusunda bir davranışı seçmeye itmektedir.

Hissedarlar, alacakları temettü tutarını bilmek için sonuçlarla ilgilenmektedirler. Şirkete yatırım yaptıkları sermaye getirisi doğrudan kar-zarardan gelmektedir. Bir açığın yayımlanması, onların getiri almalarına izin vermeyecek ve şirketteki ortaklıklarının ve rollerinin sorgulanmasına yol açabilecektir.

Sonuç için pay sahipleri ve ana paydaş kategorileri olan yöneticilerin ötesinde (Charreaux 2000, Lakhal 2006), Devletin hesaplamasına özel bir ilgisi vardır, zira bakiye kar zarar tutarı, yeniden entegre edildikten ve vergi indirimlerinden sonra kurum tarafından ödenecek vergi miktarını belirleyecektir. Çalışanlar, genelde doğrudan bir menfaate sahiptir, zira kar zarara katılım yoluyla kısmen ücretleri ödenmektedir. Tedarikçiler ve müşteriler, ilişkilerinin sürekliliği için ortaklarının finansal sağlıklarına büyük önem vermektedir. Bankalara gelince, olumlu bir sonuç, sağlıklı ilişkilerin sürdürülmesini sağlayan iyi bir finansal sağlık göstergesidir.

Bununla birlikte şirketin sonuçlarıyla ilgilenen bu çeşitli paydaşlar, şirketlerin stratejik politikalarının karar alıcıları değildir ve sonucun oluşumunu doğrudan etkilemezler. Sahnedeki en etkili taraflar finansal bilgi tasarımcıları (yöneticiler) ve işletmenin sahipleridir (hissedarlar). Bu iki kategori arasındaki ilişkiler, şirket politikalarını doğrudan etkiler ve alınan kararları anlamak için üzerlerinde çalışılması gerekir.

Hissedarlar ile yöneticiler arasındaki ilişkiler ve şirketin işleyişi ile ilgili sonuçları, şirket sahipliğiyle şirket yönetimi arasındaki ayrım dikkate alınarak anlaşılır. Kurumsal yönetişim sorunları, yönetsel firmayı doğurmak için büyük şirketlerin gelişiminin mülkiyet ve kontrolün ayrılmasına yol açtığını iddia eden Berle ve Means'e (Berle ve Means, 1932) kadar uzanabilir.

Dolayısıyla, firmanın yönetimi, dağıtılmış durumdaki sermayeye sahip olmaksızın profesyonel olarak yapılır. Onlara göre, bu işleyiş modu, kaynakların en iyi şekilde tahsis edilmesini mümkün kılar. Bu görev yönetim organlarına emanet

edildiğinden hissedar, sermayeyi kendisi yönetmek zorunda değildir. Ancak sermayedeki payı ne kadar büyük olursa, şirketin yönetimini kontrol etme konusunda da o kadar çok menfaati vardır.

Kontrol sahibi hissedar bu nedenle çıkarlarını, diğer hissedarların (Fama ve Jensen, 1983) aleyhine desteklemek isteyebilir, azınlık ve çoğunluk hissedarları arasındaki çatışmalar da buradan gelir. Pay sahipleri ile yöneticiler veya pay sahipleri arasındaki ilişkiler ortaya çıkabilecek çatışmalar ve çözüm yolları üzerinden algılanmaktadır. Bu yaklaşım, şirketteki diğer paydaşları dikkate almamaktadır.

1.2.2.2.2. Acenta Teorisi ve Muhasebe Verilerinin Yönetimi

Vekâlet teorisi, aktörleri, her birinin çıkarlarını başkalarının aleyhine tatmin etmek isteyen, potansiyel çatışma durumunda olan oyuncular ve bireyler olarak betimler (Charreaux, 1999). Bu vekâlet anlaşmazlıklarının yönetim firmasında en güçlü olması muhtemeldir, çünkü çok fazla kaynağa ihtiyaç duyan ve muhtemelen kote olan çok çeşitli bir şirkettir. Bilgi asimetrisinin mevcudiyeti karşısındayız ve rakipler amaçlarına ulaşmak için hileler yapıyorlar. Sonuçlar üzerindeki bir çalışma çerçevesinde vurgulanan çatışmalar, her birinin çalışmalarından en iyisini çıkarmayı amaçladığı, özellikle yöneticiler ve hissedarlar arasındaki ihtilafları ilgilendirmektedir.

1.2.2.2.3. Muhasebe Manipülasyonu ve IFRS Standartları

Sonuçların pürüzsüzleştirilmesi, şirketlerin, muhasebe yönetimini yapı için en uygun performans seviyesine ulaşmasını sağlayacak bir araç olmasını sağlayan bir tekniktir. Sonuçlarını düzeltmeye alışkın olan şirketler, muhasebe standartlarındaki değişiklikten daha fazla etkilenecektir. Gerçekten de, yeni referansla, muhasebe değişikliğinden öncekiyle tutarlı bir sonuç elde etmek için tüm olası araçları uygulamak zorunda olacaklardır.

Örneğin, Euronext'te listelenen şirketlerin konsolide mali tabloları için PCG standartlarından IFRS standartlarına geçişi alalım. CRC 99-02 referansı tarafından önerilen kurallar esnek olduğu için, konsolidasyon kapsamı gruplar tarafından

değiştirilebilir. IFRS standartları için belirleyici, şirket yöneticilerinin artık kendi kapsamlarını oluşturmalarına izin vermeyen bir konsolidasyon kapsamı getirmiştir. Şirketlerin bu alandan dışlanma olasılıkları sadece dört tanedir ve yöneticiler için daha az yer bırakmaktadır. Ayrıca, uluslararası muhasebe standartları kurallara değil prensiplere dayanmaktadır. Sonuçların yönetimi, bu prensiplerin uygulanmasıyla kolaylaştırılabilir (Lin ve ark., 2012), bu ilkeler finansal bilgi tasarımcıları ekonomik gerçeklikle ilgili değerlendirmelerini temel almaları gerektiğinden, uygulamalarında büyük bir öznellik bırakırlar (Disle ve Noël, 2007).

Yapılan seçimlerin karar vericilerin isteklerine göre değişeceğinden mali tabloların karşılaştırılabilirliği sorusu da gündeme getirilmiştir (Lang ve ark 2006). Gerçekten de, IFRS normları finansal tabloların gerçekleştirilmesinde formalizmi dayatmaz, sunum serbesttir. Sonuçların yönetim uygulamalarından kaçınmak için IAS/IFRS standartlarına göre finansal raporlamada tutarlılığı sağlamak için bunların uygulanmasını düzenlemeye gerek duyulmaktadır (Leuz ve ark., 2003).

Son olarak, vergi yükünü yönetmek ve azaltmak için muhasebenin vergilendirmeyle güçlü bir şekilde bağlantılı olduğu ülkelerde, sonuçlarla ilgili muhasebe manipülasyonu daha önemli görünmektedir (Coppens ve Peek, 2005). IFRS standartları, sonuç yönetimini, yerel standartlardan daha az seçenek sundukları ölçüde azaltmalıdır.

Ancak, onların benimsenmesi sonuç yönetiminde bir kısıtlama olmamıştır (Lang ve ark. 2006). Gerçekten de, finansal bilgi tasarımcılarına, şirketin ekonomik yaklaşımı ile uyumlu olacak şekilde hipotezleri formüle etmelerini önermeleri, kullanımlarında büyük bir esneklik bırakır (Disle ve Noël, 2007). Bu bağlamda, Jeanjean ve Stolowy (2008), listelenen/kote şirketlerin konsolide hesapları için IFRS'ye geçişi takiben Fransa'da kazanç yönetiminin arttığını ortaya koymaktadır. İsviçre'de, IAS / IFRS'nin (Cormier ve diğerleri, 2007) İsveç'te olduğu gibi (Paananen ve Lin, 2009) benimsenmesiyle, manipüle edilen veriler azalmış, Almanya'da ise karşıt olay gözlenmiştir (Van Tendeloo ve Vanstraelen, 2005).

Bu çalışmaların sonuçları göz önüne alındığında, neden Grima'nın (2017), IFRS'ye geçiş sayesinde, muhasebe verilerinin yönetiminde bir azalmaya varılmasının mümkün olmadığını ifade etmesini anlamaktayız.

İKİNCİ BÖLÜM

ÇAD MUHASEBE SİSTEMİ (SYSCOHADA) VE ULUSLARARARASI SİSTEME (IAS/IFRS) UYUM SÜRECİ

Muhasebe hukuku ve finansal bilgi ve muhasebe sistemi OHADA ile ilgili Yeknesak İşlem 26 Ocak 2017'de gözden geçirilmiş ve kabul edilmiş, daha sonra aynı yıl 15 Şubat'ta yayınlanmıştır. [12] Bu değişiklikle, Feudjo (2010) tarafından uluslararası bağlamda Afrika muhasebe standartlarının sabitlenmesi konusu güncellenmektedir. Feudjo, dünyada ve özellikle de ekonomik durumla ilgili olarak Avrupa'da gözlemlenen çeşitli değişikliklerin, anlaşılması gereken bir Afrika zorunluluğu olduğunu vurgulamaktadır. Feudjo, açıkçası, dünyada hiçbir ülkende pazarların ara bağlantı mantığından kurtulamayacağını ileri sürerek, OHADA muhasebe sistemi de dahil olmak üzere, Afrika muhasebe standartlarının, uluslararası IAS / IFRS standartları ile uyumlu olması gerektiğini savunmaktadır. Bu argümanı dikkate alarak, bir yandan, uluslararası standartlarını gelişmekte olan ülkelere uyumluluk sorunu ve diğer taraftan, OHADA muhasebe standartlarının uluslararası standartlara uyumu sorunu ortaya çıkmaktadır. 2017 OHADA reformlarının getirdiği değişimler her ne kadar kısmi çözümler de olsa ayrıntıları bu bölümün ileriki kısımlarında ele alınacaktır. Çalışmamızda, Çad bağlamında muhasebe standartlarının uygulanabilirliğine odaklandığımız için, Çad'da uygulanan muhasebe çerçevesinin OHADA'nınki olduğunu belirtmek önemlidir. Bunun için, uygulanabilirliğinin daha iyi analize edebilmemiz için, OHADA çerçevesini de tanımak gerekmektedir. Bu bölüm, SYSCOHADA 2017'nin revizyonunun IAS / IFRS ile uyum için güçlü bir şekilde ilerlediğini ve bu uyumlaştırmaya rağmen, kendi içeriğine özgü bazı özellikleri koruyan bir sistem olduğunu göstermeye çalışacaktır.

[12] 2013 yılında, OHADA üyesi ülkeler, muhasebe hukuku ve ekini, OHADA'nın muhasebe sistemini Dünya Bankası'nın mali desteği ile gözden geçirme sürecine başlamışlardır (Migan ve Mabudu, 2016).

2.1 SYSCOHADA: IAS / IFRS Muhasebe Standartlarına Uyuma Doğru

Muhasebe uygulamalarındaki değişiklikler ve OHADA tekdüzen muhasebe sisteminde olduğu gibi finansal bilgilerin iletişimi, IFRS standartlarına uyum adımlarını takip etmektedir (Degos ve Souleymanou, 2017). Finansal bilginin yayılması, kavramsal çerçevenin öngördüğü nitel özelliklere ve daha özel olarak, temel sonucun küreselleşme olduğu karşılaştırılabilirliğe dayanmaktadır. 2017 Ocak ayı gözden geçirmesi ile SYSCOHADA'nın IAS / IFRS uluslararası finansal raporlama standartları ile gittikçe daha uyumlu hale getirildiğine dair kanıtları sunmadan önce, OHADA muhasebe sisteminin tarihsel temeli gözden geçirilecektir.

2.1.1 OHADA Muhasebe Sisteminin Temelleri

Bu alt bölüm SYSCOHADA'nın temellerinin tarihsel gelişimine ve OHADA içerisinde muhasebe standardizasyonundan sorumlu kuruluşun organizasyon yapısının sunulmasına odaklanmaktadır.

2.1.1.1. OHADA Muhasebe Sisteminin Tarihsel Evrimi

SYSCOHADA'nın temelleri, sömürge geçmişine sıkı bir şekilde bağlıdır. OHADA'nın Afrika ülkesi üyeleri, en azından büyük çoğunluk, ilk olarak sömürgeleştiren ülkelerin muhasebe planlarını kabul etmişlerdir. Bağımsızlıktan hemen sonra OCAM planına geçmişlerdir. Bunun başarısızlığı ve Fransa'nın eski kolonileriyle sıkı bağlarını sürdürme isteği, Ticaret Hukuku alanında Afrika'da Uyumlaştırma Örgütü'nün (OHADA) oluşturulmasını desteklemiştir.

2.1.1.1.1. Koloni Planlarından OCAM Planına

Bağımsızlıktan önce ve kısa bir süre sonra Afrika ülkelerindeki muhasebe planları, Almanya'da Schmalenbach 1938 planı, 1947, 1957 ve 1982 Fransız planları, sömürge ülkelerinin muhasebe sistemleriydi.. Fransa'da ve Afrika'daki Fransız sömürgelerinde uygulanabilir birinci muhasebe planları E. Schmalenbach tarafından 1937 yılında tasarlanan ve 1938 yılında uygulanan Alman planıydı. 4 Nisan 1946

tarihli 46/619 sayılı kararname ile Fransa'da hesapların standart hale getirilmesi için bir komisyonun kurulmasından ve 1947 yılında genel bir hesap planı onayından sonra, Afrika ülkeleri, Fransa'daki gibi aynı muhasebe araçlarını ithal edecek ve kullanacaklardır (Feudjo, 2010). 1968'de Afrika Devlet Başkanları'nın girişimi altında, Afrikalı ve Fransız uzmanlardan oluşan bir komisyon 1968'de Niamey'de bir araya geldi. Bu çalışmaların sonunda, bu komisyon ilk Afrika hesap çizelgesini önerdi, buna OCAM (Afrika, Madagaskar ve Mauritius Ortak Organizasyonu) hesap tablosu/çizelgesi denir. Bu plan 1970'lerde Yaoundé'de, Kamerun'da OCAM Devlet Başkanları Konferansı'nda kabul edilmiştir.

2.1.1.1.2. OCAM Planından OHADA Muhasebe Sistemine

OCAM planının amacı, Üye Devletlerin muhasebe uygulamalarının, entegrasyonunun ve ekonomik bağımsızlığının uyumlaştırılmasını teşvik etmekti. Bu birimin üyelerinin 1985'te ayrılmasına kadar, bütün ülkeler buna katılmamıştı. [13] OCAM muhasebe planının başka planlarla birlikte var olduğu ülkeler de vardır. OCAM planının 1957 Fransız planıyla birlikte var olduğu Togo'da böyledir. OCAM üyesi Afrika ülkelerinin fikir ayrılığı, Afrika'daki muhasebe uygulamalarının standardizasyon ve uyumlaştırılmasındaki başarısızlığı ortaya çıkarmıştır.

Fransa ve Afrika'nın aynı ticaret diline sahip olma endişesi, Fransa-Afrika zirvesi vesilesiyle Ekim 1992'de Gabon'da Libreville'de yeniden başlatılmıştır. Bu ortak ve iddialı siyasi irade, 1995'te yürürlüğe giren OHADA antlaşmasının 17 Ekim 1993 tarihinde Port Louis Zirvesi'nde (Mauritius) imzalanmasına yol açacaktır. Bu anlaşmanın sonucu olarak, UEMOA içinde gruplaşan Batı Afrika ülkeleri , 1998'de kendi muhasebe sistemleri olan Batı Afrika Muhasebe Sistemi'ni (SYSCOA) oluşturmak için OCAM muhasebe planından tamamen ayrılacaklardır.[14] Batı Afrika ülkeleri tarafından kabul edilen bu yeni referans sistemi, büyük ölçüde 1982 Fransız muhasebe hesap planından, Anglo-Sakson ve uluslararası uygulamalardan esinlenmektedir.

[13] Bu durum, örneğin, 1957 Fransız muhasebe planı ile devam eden, Mali, Gine, vs, gibi birçok Mağrip ülkesinin durumudur.
[14] UEMOA (Batı Afrika Ekonomik ve Parasal Birliği).

2000 yılında, OCAM, OHADA Üye Ülkelerinde şirket hesaplarının organizasyonu ve uyumlaştırılmasına ilişkin Yeknesak İşlemin Mart ayında kabulüyle tamamen zayıflatılacaktır. Bu organizasyonda şu anda UEMOA, CEMAC ülkeleri ve Komorlar da dahil olmak üzere on altı (16) Üye Devlet (ve üyelik süreci devam eden DRC) bulunmaktadır. [15] Alt bölgedeki gerçek bir entegrasyon faktörü olarak, kişisel hesaplar için Ocak 2001'den beri konsolide ve birleşik hesaplar için yürürlükte olan SYSCOHADA vardır, bu sistemin, esinlenme ve uygulama konusunda ana kaynaklarını oluşturan OCAM planlarıyla ve 1982'deki Fransız planlarıyla sürekliliği vardır.

Bu kısa tarihi hatırlatma, Afrika'daki muhasebe sisteminin evriminin, kıta Avrupası ve özellikle de Fransa'daki muhasebe standartları ve uygulamalarının gelişimiyle bağlantılı olduğunu göstermektedir. Muhasebe sistemi ekonomik bir konudur, Fransa ve Afrika'daki eski kolonileri arasındaki işbirliğinin dinamiklerine bağlı bu gelişme, onların ölçüm araçları ve ticaret dilini uyumlaştırmak için her iki tarafın süregelen kararlılığını vurgulamaktadır.

IAS / IFRS standartlarını benimseyen veya benimseme sürecinde olan ülkelerin ekonomik ağırlığı ve piyasa değeri, Afrika ülkelerini kayıtsız bırakmamalıdır. Kıta Avrupası sistemindeki kökleşmesine rağmen, SYSCOHADA, selefine kıyasla (OCAM hesap tablosu) bugün ana yeniliklerini, uluslararası standartlardan ve Anglo-Sakson ilkelerinden ve uygulamalardan miras almıştır.

2.1.1.2. Muhasebe Standartlarından Sorumlu Kurum OHADA'nın Yapısı ve Organizasyonu

OHADA bünyesindeki muhasebe standartlarından sorumlu organ, OHADA'nın Muhasebe Standardizasyon Komisyonudur (CNC-OHADA). CNC-OHADA, bu birimin kurulması, organizasyonu ve işleyişiyle ile 002/2009 / CM / OHADA sayılı tüzükle oluşturulmuştur. Bu kurum, Taraf Devletlerde muhasebe standartlarının geliştirilmesi, yorumlanması, uyumlaştırılması ve güncellenmesinde OHADA'ya yardımcı olmaktan sorumludur. Bu organ, OHADA'nın daimi

[15] CEMAC (Orta Afrika Ekonomik ve Parasal Topluluğu).

sekretaryasının denetimi altındadır. Bu nedenle, bu organı takdim etmeden önce, OHADA kurumlarını gözden geçirmenin önemli olduğu görülmüştür.

2.1.1.2.1. OHADA Kurumları

OHADA, 17 Ekim 2008 tarihinde Quebec'te revize edilen, Port Louis'de imzalanan, 17 Ekim 1993 tarihli Antlaşma ile kurulmuş, hükümetler arası nitelikli bir uluslararası hukuki entegrasyon kuruluşudur. Bugün bu organizasyon 17 Afrika ülkesini bir araya getirmektedir. Beş kurumdan oluşur:

- Devlet ve Hükümet Başkanları Konferansı: Bu, OHADA'nın en üst organıdır. Ticaret hukukunun uyum süreci için gerekli olan ivme ve rehberliği sağlar;
- Adalet, Ticaret Hukuku ve Maliye'den sorumlu Bakanlar Kurulu: müzakere ve karar verme organıdır;
- Daimi sekretarya: bu icra kurumudur;
- Ortak adalet ve tahkim mahkemesi;
- Bölgesel Hakimler/Yargı Okulu: OHADA hukuku ve ticaret hukuku alanında eğitim, geliştirme ve araştırma organıdır.

2.1.1.2.2. CNC-OHADA'nın Görevleri

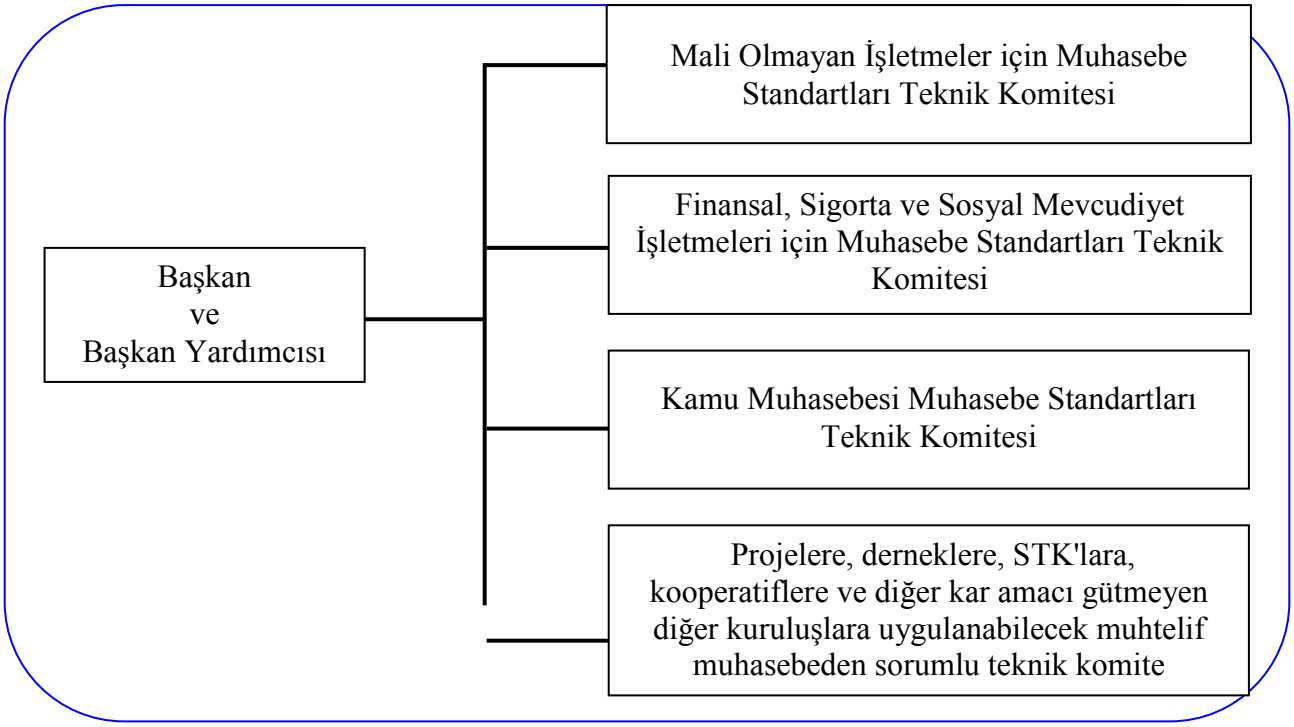
Görev olarak CNC-OHADA, muhasebe kurallarının standartlaştırılması ve uygulanması ile ilgili teorik ve metodolojik araştırmaları koordine eder ve sentezler. Bu noktada şunlardan sorumludur:

- Bir muhasebe kuralının reformuyla ilgili her türlü projenin hazırlanması;
- Muhasebe sisteminin uluslararası, hukuki, ekonomik ve finansal gelişmelere göre sürekli güncelleme projelerinin hazırlanması;
- Taraf Devletlerde, OHADA muhasebe sisteminin uygulanmasını izlemek ve takip etmek;
- Taraf Devletlerde vergi paketlerinin uyumlaştırılmasının uygulamaya konmasını teşvik etmek;
- Sektörel muhasebe standartları projelerinin hazırlanması.

2.1.1.2.3. CNC OHADA Organizasyon Yapısı ve Üyeleri

CNC-OHADA, bir başkan ve başkan yardımcısı tarafından yönetilen bir yapıdır. Her biri özel bir rol oynayan dört komite içerir. CNC-OHADA, iki kategori üyeden oluşur: oy hakkı olan ve oy hakkı olmayan üyeler.

Şekil 2: 25 Nisan 2016 bu yana yürürlükte olan CNC OHADA yapısı



Kaynak: Araştırmacı tarafından oluşturulmuştur

Müzakereci oy hakkına sahip üyeler için, Ulusal Muhasebeciler Birliği veya Ulusal Aday Gösterme Organı tarafından, ve biri de muhasebe standardizasyonundan sorumlu ulusal makam tarafından belirlenen bir muhasebeci de dahil olmak üzere, Taraf Devlet başına iki temsilci vardır (yani, 17 Taraf Devlet için toplam 34 kişi). Oy hakkı olmayan üyeler, özellikle bankacılık komisyonları, Uluslararası Sigorta Piyasaları Konferansı (CIMA), Sosyal Refah Interafrican Konferansı (CIPRES) ve ve OHADA Daimi Sekreteri tarafından belirlenen finans ve muhasebe alanında uzman kişilerdir.

2.1.1.2.4. CNC-OHADA'ya Başvuru

CNC-OHADA'ya, OHADA Daimi Sekreteri tarafından görüş ve önerisi için başvurulur. Ayrıca, AUDCIF'den türetilen ve Kırk üçüncü oturumunda OHADA Bakanlar Kurulu tarafından 26 Ocak 2017'de onaylanan, muhasebe sisteminin bir kuralının uygulanması veya yorumlanması ile ilgili sorularla ilgili olarak, taraf devletlerin standart belirleme organlarına veya herhangi bir ulusal veya bölgesel kurum tarafından da başvuruda bulunulabilir.

2.1.2. SYSCOHADA'nın Kavramsal Çerçevesi: IAS / IFRS Standartlarına Doğru

Muhasebe uygulamalarının gelişimi göz önüne alındığında, OHADA sisteminin kavramsal çerçevesi, bir bakıma uluslararası muhasebe standartlarına doğru ilerlemeye ve bağlı kalmaya söz veren matristir. Bu uygulamada, kavramsal çerçeve standart belirleyicinin ihtiyaç duyulduğunda ulusal standartlar geliştirmesine yardımcı olur; denetçiler, finansal tabloların standartlara ve bu tablolardaki bilgileri yorumlamak için bu mali tabloları kullananlara uygunluğu konusunda bir görüş sahibi olurlar.

2.1.2.1.Kavramsal Çerçevenin Tanımlanmasından Mali Tabloların Unsurlarının Yeniden Değerlendirilmesine

Önceki bölüm IAS/UFRS üzerinde odaklandığından, bu analiz, SYSCOHADA'nın IAS/UFRS standartları üzerine eklemlenmesini daha iyi anlamak için SYSCOHADA'nın bazı detayları üzerinde duracaktır.

2.1.2.1.1. Muhasebe Uyumlaştırmasından Yatırımcılar İçin Finansal Bilgiye

Başından beri, muhasebe hukuku ile ilgili Yeknesak İşlemin adına bir ekleme yapıldığını biliyoruz; uluslararası standartların hoşuna giden "finansal bilgi" kavramı eklenmiştir. Aslında, şirket muhasebelerinin organizasyonunu ve uyumunu tekbiçim

hale gelmesini sağlayan standart belirleyici kuruluş, 15 Şubat 2017'den beri, IFRS'nin uluslararası finansal raporlama standartlarına daha yakın olan, öncelikli olarak yatırımcılar için artık finansal bilgi olarak nitelendirilen finansal bilgiyi hazırlayıp yayınlamayı kendine misyon edinmiştir (Degos ve Souleymanou, 2017). Ayrıca "istatistik ve vergi beyannamesi" adı verilen yıllık özetler yerini "mali durum/tablolar" terimine bırakmak üzere ortadan kalkmıştır. SYSCOHADA tarafından kabul edilen bu değişiklikler, halihazırda uluslararası muhasebe standartlarında bir uyuma/yakınlaşmaya işaret etmektedir.

2014 yılında SYSCOHADA ve IASB'nin kavramsal çerçeveleri arasında hedefler, niteliksel özellikler, finansal tabloların içeriği, finansal tabloların unsurlarını değerlendirme kriterleri açısından bazı mimari benzerlikleri olduğu belirtilmelidir. (Nobes ve Parker, 2004). SYSCOHADA 2017 reformları ile bu benzerlikler daha da güçlendirilmiş ve bir finansal tablo hazırlanırken, içerikler bazen birbirinden ayrılsa da, bir yakınsama ortaya çıkmaktadır.

2.1.2.1.2. Kavramsal Çerçeve Tanımı ve Finansal Bilgi Kullanıcıları

SYSCOHADA kavramsal çerçevesinin tanımı, IAS / IFRS uluslararası standartlarından farklı değildir.[16] SYSCOHADA için, "kavramsal çerçeve, farklı finansal bilgi kullanıcıları için işletmenin yararlı bir sunumunu sağlamayı amaçlayan birbiriyle ilişkili hedefler ve temel ilkelerin tutarlı bir sistemidir. Muhasebe standartlarının geliştirilmesine destek ve rehberlik eden teorik referans yapısını oluşturur ". [17]

Bir önceki bölümün okunması, aşağıdaki hususun ardından, IAS / IFRS'ye göre finansal tabloların alıcılarının veya kullanıcılarının SYSCOHADA tarafından

[16] OHADA AUDCIF'in V. başlığı, tamamen OHADA muhasebe sisteminin kavramsal çerçevesine ayrılmıştır. Bu başlık beş bölümden oluşmaktadır, birincisi finansal tabloların tanımı ve ana kullanıcıları üzerinde dururken, ikincisi yapı ve kapsamı vurgularken, üçüncüsü finansal tabloların amaçlarını ve temel ilkelerini sunmaktadır. Dördüncüsü, temel finansal tablo kalemlerini tanımlamakta ve finansal tabloların yapısını vurgulamakta ve son olarak beşinci bölüm finansal tabloların unsurlarının değerlenmesi ve muhasebeleştirilmesi ile ilgili kuralları sunmaktadır.

[17] OHADA Resmi Gazetesi, 15 Şubat 2017 tarihli özel sayı.

tanımlanan ile aynı olduğu sonucuna varmaya izin vermektedir. Bu nedenle, AUDCIF'e göre, bu kullanıcılar ve ihtiyaçları şunlardır:

- Yöneticiler, idari ve kontrol kurumları: Yöneticiler mali tabloların hazırlanmasından ve sunumundan sorumludur.
- Sermaye sağlayıcıları: yatırımları ve kredileriyle ilgili riskler açısından ilgilidirler. Bazı fon kiralamacıları/kiraya verenler, özellikle de sübvansiyon sağlayanlar, kuruluşun kendisine atanan hedeflere ulaşıp ulaşmadığını bilmekle ilgilenir.
- Devlet: Özellikle şirketler tarafından üretilen finansal bilgilerle en az üç şekilde ilgilenmektedir. Vergi açısından vergi toplanması için. İstatistiksel bakış açısından, ulusal muhasebe için. Ekonomik faaliyeti açısından bakıldığında, farklı sektörlerin şirketlerinin ekonomik gerçekliğinin kontrolü ve ekonomik ve bütçe politikasının tanımlanması için.
- Sigorta şirketi, çalışanlar, tedarikçiler veya müşteriler gibi işletmenin diğer ortakları: personel, ücretlerinin bir garantisi olarak şirketin katma değer paylaşımını kontrol etmek için şirketin karlılığı bilgisiyle ilgilenirler. Tedarikçiler ve diğer alacaklılar, şirketin yükümlülüklerini vadesinde/zamanında yerine getirme yeteneğini belirlemeye izin veren bilgilerle ilgilenirler. Müşteriler, özellikle de bağımlı olduklarında şirketin sürekliliği bilgisine ilgi duyarlar.
- Genel halk da dahil olmak üzere diğer çıkar grupları: bunlar arasında mesleki ve menfaat savunma örgütleri, uzmanlaşmış basın ve medya, araştırmacılar, çeşitli kurumlar ve dernekler ve genel olarak kamuoyu söz konusudur. Bu gruplar, şirketin temsil ettikleri ya da çıkarlarını savundukları topluluğun çıkarları için çalışıp çalışmadığını bilmek isterler.

2.1.2.1.3. SYSCOHADA'ya Tabi Kişiler

Muhasebe standartlarının uygulanabilirliğine ilişkin bir çalışma yapmak için SYSCOHADA'ya göre finansal tabloların sunumuna tabi olan kişiler hakkında bilgi sahibi olmak önemlidir. OHADA muhasebe sisteminin kavramsal çerçeveye ayrılmış

olan V no'lu başlığından çekilen bu bölüm, kavramsal çerçevenin kapsamının genel hükümler yoluyla, muhasebe uygulamasına tabi özel veya tüzel kişileri belirtmektedir. Bunlar arasında: genel ticaret hukukuna ilişkin Yeknesak İşlem hükümlerine ve Ticari Şirketler Hukuku ve GIE ile ilgili Yeknesak İşlem hükümlerine tabi olan şirketler; kooperatif şirketler hukukuna ilişkin Yeknesak İşlem hükümlerine tabi olan şirketler; kamu, yarı kamu ya da karma ekonomi işletmeleri ve daha genel olarak, ticari ya da ticari olmayan mal ve hizmet üreten işletmeler, kâr amacı güden ya da gütmeyen, ana ya da aksesuar olarak ekonomik faaliyetlerde bulunurlar; bunlar kamu muhasebesinin kurallarına tabi olanlar hariç, tekrarlayan işlemlere dayanmaktadır. [18]

Yukarıda belirtilen durumlardan bahseden genel hükümlerin ötesinde, özel hükümler bulunmaktadır.

2.1.2.1.4. Özel Hükümler

Özel hükümler, küçük tüzel kişilikler, kâr amacı gütmeyen kuruluşlar, kamu yararı kuruluşları, özel konsolide ve kombine hesaplarla ilgilidir. Ciro gereksinimlerini karşılayan küçük birimlerin yalnızca "Minimum Nakit Akışı" olarak adlandırılan basitleştirilmiş nakit muhasebesi tutmalarına izin verilebilir. [19] Bu nakit muhasebesi kapsamında, muhasebe kaydını doğuran ve ortaya çıkaran olay tahsilat (alındı) veya ödemedir (harcama).

Kâr amacı gütmeyen kuruluşlar söz konusu olduğunda, bunlar "ticaret" olarak değerlendirilebilecek ekonomik faaliyetlerde bulunmadıkları için OHADA Anlaşması ile uyumlu değillerdir. Diğer bir ifadeyle, bunlar SYSCOHADA'ya tabi değildir. Kamu yararına olan kuruluşlara oranla (EIP), menkul kıymetler borsasında işlem gören ve halka arz yoluyla finansman arayanlar, SYSCOHADA formatında özet finansal tabloların yanı sıra, IFRS'ye göre hazırlanmış finansal tabloları da

[18] AUDCIF, şirketleri gerçek veya tüzel kişi olarak tanımlamak için "Birim" terimini kullanır.
[19] Ticaret işletmeleri için en fazla 60 milyon FCFA; zanaatkar ve benzeri kuruluşlar için 40 milyon FCFA ve hizmet sağlayıcı kuruluşlar için 30 milyon FCFA.

sunmak zorundadırlar. [20] Borsaya kote olmayan veya halka arz yoluyla finansman aramayan işletmelerin/kurumların SYSCOHADA'ya göre özet mali tablolarını sunmaları gerekir; dilerlerse OHADA muhasebe sistemine göre hazırlanan ve sunulanlara ek olarak IFRS standartlarına uygun finansal tablolar hazırlayabilirler ve sunabilirler.

2.1.2.1.5. Yararlı Finansal Bilgilerin Nitel Özellikleri

Uluslararası IAS / IFRS standartları ve OHADA muhasebe çerçevesi, yararlı finansal bilgilerin değerlendirilmesi için aynı niteliksel özelliklere sahiptir. Fark, SYSCOHADA'nın bu özellikleri iki kategoriye ayırması gerçeğinde yatmaktadır: Temel özellikler ve yardımcı özellikler. Temel özellikler için, yararlı finansal bilgiler, ilgili işlemi sadık bir şekilde temsil eden bilgidir. Bunun sonucunda, temel niteliksel özelliklerin uygunluk ve sadakat olduğu ortaya çıkmaktadır. Yardımcı özellikler finansal bilgilerin yararlılığını güçlendirir. Dolayısıyla, finansal bilgilerin yararlılığı, karşılaştırılabilir, doğrulanabilir, karar vericilere hızlıca erişilebilir ve anlaşılabilir ise artırılabilir.

2.1.2.2.Ekonomik Gerçekliğin Yasal Görünüme Üstünlüğü Postülatı ve Finansal Tabloların Unsurlarının Değerlendirilmesi

2.1.2.2.1 Ekonomik Gerçekliğin Yasal Görünüm Üzerine Üstünlüğü Postulatı

Bu postulata göre, bilginin, temsil etmeyi amaçladığı işlem ve diğer olayları uygun/doğru bir şekilde temsil etmesi için, sadece hukuki biçim olarak değil, ekonomik gerçekliğe uygun olarak kaydedilmeli ve sunulmalıdır. [21] Finansal

[20] OHADA genel olarak şunları kamu yararı kuruluşları olarak değerlendirir: borsaya kote şirketler; kredi kuruluşları; sigorta ve reasürans şirketleri: sosyal yardım kuruluşları, taraf devletler tarafından kamu yararı kuruluşu olarak belirlenen birimler, örneğin belirli Devlet şirketleri ve kamu hizmeti imtiyaz sahipleri (su dağıtımı, enerji, madencilik, posta ve telekomünikasyon, toplu taşıma, özerk liman vb. sektörleri).

[21] Eski muhasebe çerçevesi beş hüküm öngörmekteydi. Gerçekliğin görüntüye önceliği ilkesi ile ilgili olarak ortaya konan dört uygulama aşağıdaki gibidir: bilançonun aktif tarafına, (işletme mal sahibiymiş gibi) varlığın "mülkiyet rezervi" hükmü ile elde tutulan varlıkların girişi; kiracının bilançosunun aktif tarafına, kira-edinim sözleşmesi kapsamında kullanılan mülkler (kiracı tarafı)

kiralama işlemleriyle ilgili olarak, 2001 Yeknesak İşlem(Tek Düzen Muhasebe Sistemi), yalnızca kredi-leasing sözleşmelerinin bilançosunda muhasebeleştirmeyi öngörürken, yeni SYSCOHADA Yeknesak İşlemi, malvarlığına giriş tarihindeki muhasebe kayıtlarına ilişkin ayrıntılı bir muhasebe, müteakip muhasebeleştirme, özel durumlu ve satın alma opsiyonu içeren kira-edinim sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesini öngörmektedir. Bu sözleşmeler hem kiracının finansal tablolarının (bilanço, gelir tablosu, nakit akış tablosu) hem de kiraya verenlerin (bilanço ve gelir tablosu) finansal tablolarının finansal tablolarda sunulmasıyla gerçekleşir. [22] Tüm bu muhasebeleştirmeler, basit kira sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesine ve gayrimenkullerin tamamını kapsayan kira sözleşmelerine ilaveten öngörülmüştür.

Bu tahminlerin, örneğin, yasal yoldan bağımsız olarak, her türlü finansal kiralama işlemi için kiralama işlemlerinin muhasebeleştirilmesini öngören UMS 17'ye yakın olduğunu tespit ediyoruz. İşletmenin ihtiyacı dışında, kira elde etmek veya devir için elde tutulan yatırım veya gayrimenkuller için, Gözden geçirilmiş SYSCOHADA, tarihsel maliyet değerlemesine dayalı bir muhasebe muamelesi önermektedir.

2.1.2.2.2. Finansal Tabloların Değerlendirilmesi

Finansal tablo kalemlerinin değerlendirilmesi ve dolayısıyla kayıt dışı yapıların tutarlılığı ile ilgili olarak, finansal kalemlerin ölçümü, bu kalemlerin muhasebeleştirileceği değerin belirlenmesini içermektedir. Bu husus, bir değerlendirme temeli seçimini gerektirir. OHADA muhasebe sistemi üç ölçüm

---

ve finansal kiralama bordu (kiraya veren taraf). Bu hükümler, finansal kiralama, kiralama veya satın alma ya da kiracının kullanmasının makul ölçüde kesin/belli olduğu satın alma opsiyonu olan kira sözleşmesileri ile sınırlıdır; iskontolu ve henüz vadesi gelmemiş ya da ödenmemiş olan efektiflerin bilançonun aktif tarafına kaydedilmesi; diğer kuruluşlar tarafından fatura edilen personelin "personel maliyetlerine" kaydedilmesi/dahil edilmesi. Belirtilen bu dört uygulamanın dışında, eski sistem, imtiyaz veren tarafından kendisinin kullanımına sunulan malların, imtiyaz sahibinin mal varlıklarına dahil edilmesini öngörmekteydi. Mevcut kavramsal çerçeve, bu varlıkları imtiyaz sahibinin varlıklarından hariç tutmaktadır, çünkü bunlar bir varlığın tanımını (işletme tarafından kontrol edilen mevcut ekonomik kaynak) karşılamamaktadırlar.

[22] Hükümler, 13 Ocak 2016 tarihinde yayınlanan IFRS 16 uluslararası muhasebe standardı tarafından tavsiye edilen işlemlerden/muamelelerden esinlenmektedir, bkz SYSCOHADA Gözden geçirilmiş Yeknesak İşlemi, s. 624-632

tabanını birbirinden ayırır. En azından, bu tabanlar IASB tarafından savunulanlarla aynıdır: tarihsel maliyet, cari maliyet ve şimdiki değer. Tarihsel maliyet, finansal tabloların hazırlanmasında en çok kullanılan ölçüm temeli olmaya devam etmektedir. Bir ürün almak için ödenen veya alınan likidite tutarı olarak OHADA muhasebe sistemi tarafından tanımlanır. 2017 Şubat ayında revize edilen, Muhasebe Hukukuna ilişkin Yeknesak İşlem, IASB (Uluslararası Muhasebe Standart Kurulu) standartlarına kademeli olarak yakınlaştığını göstermektedir. Bu revizyonla, OHADA üye devletlerindeki şirketlerin muhasebe bilgi sistemi, zamanımızın ekonomik, finansal ve yasal ortamındaki değişikliklere uyum sağlamaktadır. Degos ve Souleymanou (2017) bu değişimin kıtada muhasebe uyumlaştırmasının iyi bir örneğini sunduğuna inanmaktadır.

Muhasebeye ilişkin tanımsal yaklaşımların ortak paydası, "muhasebenin bilgi verme fonksiyonu" temelinde oluşmaktadır. Muhasebenin temel fonksiyonu, işletmelerin faaliyetleri ve bu faaliyetlerin ortaya çıkardığı sonuçlara ilişkin bilgiyi toplamak, işlemek ve bu bilgilerin kullanıcılarına güvenilir bir biçimde raporlamak olarak kendini göstermektedir. Dolayısıyla muhasebe, işletme faaliyetleriyle ilgilileri ve faaliyetlere ilişkin karar vericileri kavuşturan bir köprü niteliği taşımaktadır. Muhasebe bilgi sistemi, işletmelerin varlıklarını nasıl kullandıkları ve finansal kaynaklarının neler olduğunu ortaya koyan bilgilerin sağlanmasının yanı sıra işletmeye ilişkin verilerin analiz edilip yorumlanması neticesinde elde edilen sonuçların bir süreç zarfında bu bilginin ilgilisi olan taraflara iletilmesinin bir neticesi olmaktadır (Çelik, 2015).

2.2. IAS / IFRS Standartlarına Nazaran OHADA Muhasebe Sisteminin Özellikleri

Bu ilgalara ek olarak ve eski versiyona kıyasla, bu yeni Yeknesak İşlem iki ana bölümden oluşmaktadır. İlk başlık, yalnızca Muhasebe ve Finansal Raporlamaya ilişkin Yeknesak İşlem (AUDCIF) ile ilgilidir. İkincisi ise OHADA muhasebe sistemi (SYCOHADA) ile ilgilidir. Bu ikinci bölüm iki ana bölüme ayrılmıştır. İlki, OHADA genel muhasebesine (PCgo) ayrılmıştır ve ikincisi konsolide ve kombine mali tablolar üzerinde muhasebe aygıtına ayrılmıştır, bu da Yeknesak İşlemin

uygulanması yönünde bir açıklama yelpazesi çağrıştırır. AUDCIF ve SYSCOHADA'nın bu revizyonu, IAS / IFRS uluslararası finansal bilgi standartlarından çok miktarda borç almakla birlikte, vurgulanması gereken bazı spesifik özellikleri hala korumaktadır.

2.2.1.Şirketlerin Büyüklüğü Dikkate Alma

Yeknesak İşlemlerin editörleri tarafından aranan hedefin, OHADA bölgesindeki şirketlerin büyüklüğüne özgü özellikleri dikkate alınarak, Taraf Devletlerin ekonomik ortamının, büyük ekonomik grupların oluşumu ve özellikle finansal piyasaların gelişmesiyle şekillenen bir bağlamda uluslararası muhasebe standartları IFRS perspektifinde yeniden düzenlenmesi/konsolidasyonu olduğu tahmin edilebilir.

2.2.1.1. Boyutu Dikkate Alma Gerekçesi, Finansal Tabloların: Farklı Sunumları ve Şirket Büyüklüğü

2.2.1.1.1. Boyutu Dikkate Alma Gerekçesi

Ekonomik açıdan bakıldığında, uluslararası UFRS standartlarına istinaden, OHADA'nın üretilecek ve dağıtılacak finansal bilgi ile ilgili ekonomik ortamı, etkili bir faktördür. OHADA ülkeleri birçok ekonomik yapıdan oluşmakta, ancak esas olarak tüm bölge genelinde bulunan KOBİ'lerden oluşmaktadır. Bu nedenle, büyük şehirlerde ağırlıklı olarak bulunan büyük şirketlerin aksine, KOBİ'ler Afrika ülkelerinde genel olarak sanayinin dengelenmesine katkıda bulunmaktadırlar. Gerçekten de, ülkelerin değişik bölgelerinde dağıtılmış durumdaki KOBİ'lerin güçlü örgüsü, toplulukları yerinde tutmayı, her türlü ortamda birtakım çeşitliliği yayarak kültür ve istikrar dengesini korumayı mümkün kılar. Benzer şekilde, KOBİ'ler sayıları kolay arttığı veya azaldığı için, istikrarı koruyacak şekilde, ekonomiye biraz istikrar vermektedir. KOBİ'lerin defter tutmadaki gerçekliği, bu şirketlerin çoğunun kayıt dışı sektörde olması, basit gelir ve harcama muhasebesi uygulamasının bile garanti edilmemesidir (Penouil 1998, Hernandez 1999, Benjamin). ve Mbaye 2012). Böyle bir ortamda, uluslararası standartların uygulanması sadece çok uluslu şirketler

veya listelenen şirketler tarafından raporlama amacıyla yapılmaktadır. Sermaye açısından kapalı şirketler bunları kültür yetersizliği nedeniyle uygulamamaktadır. Çünkü bu standartlar sadece borsada işlem gören şirketler için ilginç gibi görünmektedir.

Bu durum, çok küçük ekonomik birimler için normal bir sistemin yanısıra, asgari nakit sisteminin korunmasıyla tanımlanmaktadır. Bu bir arada bulunma, şirketlerin cirolarına göre uygun muhasebe sistemine sahip olmalarını, düzenlenmiş sektörlerin muhasebe sisteminin özgünlüğünün tanınmasını, borsada veya halka arzda listelenen birimlere yönelik zorunluluk sağlamaktadır. Bunun yanısıra, SYSCOHADA standartlarına göre kendi mali tablolarına ek olarak veya faaliyetlerine özgü muhasebe standartlarına göre Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS) kapsamında finansal tabloların hazırlanmasını da mümkün kılmaktadır. Bu durum üretilen verilerin kalitesini ve karşılaştırılabilirliğini garanti etmek, gözden geçirilmiş yeni standarda etkin bir geçişi sağlamaya yönelik geçiş hükümlerinin kabul edilmesi içindir.

Bu yeni OHADA Yeknesak İşlemi girişimi, uluslararası finansal raporlama standartlarının kavramsal özelliklerini benimseme veya uzlaştırma sürecidir. Bununla birlikte, hafifletilmiş sistemin kaldırılması, kayıt dışı sektörün kurtarılması veya resmileştirilmesi için bir fırsat olabilmektedir.

2.2.1.1.2. Finansal Tabloların Farklı Sunumları ve Şirketin Büyüklüğü

Şirket hesaplarının kuruluş ve uyumuna ilişkin olan ve kendisine 24 Mart 2000 tarihinde kabul edilen OHADA muhasebe sisteminin ekli olduğu eski Yeknesak İşlem, muhasebe standartlarını, hesap planını, defter tutma kurallarını, finansal tabloların ve finansal bilgilerin sunumunu belirlemektedir. Bu muhasebe hukuku üç özel rejime dayanmaktadır:

- ***Asgari nakit sistemi:*** Cirosu 30 milyon CFA frangı (ticaret) veya 10 milyon CFA frangı (el sanatları için) eşdeğerinden az olan çok küçük işletmeler için,

- ***Hafifleştirilmiş Sistem:*** Cirosu 100 milyon CFA frangından daha az olan şirketler için,
- ***Normal sistem*****:** Büyük şirketler için.

Muhasebe hukuku ve mali bilgilere ilişkin Yeknesak İşlem ve 26 Ocak 2017'de revize edilmiş ve kabul edilmiş ve daha sonra 1 Ocak 2018'den itibaren geçerli olacak şekilde 15 Şubat 2017'de yayımlanan OHADA muhasebe sistemi, kurulmuş ortak bir muhasebe sistemidir. Bu sistem, 2020 yılında evrenselleştirilecek olan IFRS standartlarına uyum için bir reform beklememize rağmen, modernliğiyle farklılaşmaktadır (Degos ve Souleymanou, 2017).

Özellikle bankalar, finans kuruluşları ve sigorta şirketleri dahil olmak üzere kamu muhasebesi veya belirli bir rejime tabi kuruluşlar dahil olmak üzere, özel, kamu, kamuya yakın ve karma girişimlerin yanı sıra kooperatifler ve sivil toplum kuruluşları bu sisteme tabidir. Buna karşılık revize edilmiş AUDCIF iki spesifik rejime dayanmaktadır:

- Asgari nakit sistemi: Ticaret şirketleri için 60 milyon CFA frangından daha az cirosu olan çok küçük işletmeler için veya zanaat ile ilgili işletmeler için 40 milyon CFA frangından daha az cirosu olan çok küçük işletmeler veya hizmet sektöründe faaliyet gösteren şirketler için 30 milyon CFA frangından daha az cirosu olan çok küçük işletmeler için, bilanço, gelir tablosu ve asgari nakit sistemine ek notlar sunar.
- Normal sistem: Diğer şirketler bilançoyu, kar ve zarar hesabını, nakit akış tablosunu ve istihdam tablolarını ve bunlarla ilgili ek notları sunarlar.

AUDCIF'in 11. Maddesinde, büyüklüğüne özgü istisna dışında her türlü şirketin, finansal tabloların ve muhasebe/defter tutmanın normal sunum sistemine tabi olduğu açıkça belirtilmiştir. Boyutla ilgili istisna, finansal tablolarını asgari nakit sistemine uygun olarak sunması gereken küçük işletmelere atıfta bulunmaktadır. Seçilen firmanın büyüklüğünü sınıflandırmak için kullanılan kriter, faaliyet sektörüne göre değişen sayıdır.

2.2.2. SYSCOHADA: KOBİ'lere Uyarlanmış Bir Sistem

SYSCOHADA: KOBİ'lere Uyarlanmış Bir Sistemdir. Bu sistem, ilgili aşağıdaki bölümlerde detaylı olarak açıklanmıştır.

2.2.2.1. KOBİ'lerin OHADA bağlamındaki yeri

Finansal tabloları esas olarak büyük gruplar için tasarlanmış uluslararası standartların yanında, revize edilmiş SYSCOHADA, KOBİ'ler için tasarlandığından daha da çok yönlüdür. Çünkü Afrika ülkelerinin ekonomilerindeki firmaların % 90 ile % 99'unu oluşturan baskın şirket modeli KOBİ'dir (Singock, 2016). Bu düşünce doğrultusunda Causse ve arkadaşları (2011), "OHADA üyesi ülkelerin bu "alt çizgiye" kayıtsız kalmayacağını belirtmekteydiler. Konsolide hesapların uluslararası standartlara uygun olarak sunulmasının yanı sıra, bir bütün olarak Afrika sisteminin onlara doğru "yakınsama" içinde olmasını, hatta onların bu sistemin yerine geçmesi gerektiğini söyleyen bazı sesler duyuldu. Böylece, OHADA'nın standart belirleyicisi, küresel muhasebe oyun alanında daha iyi konumlanmak için, Afrika'nın yapısal gerçeklerini vurgulayarak SYSCOHADA'yı üretmesi gereken muhasebe küreselleşmesi ile ilgilenmiştir (Degos ve Souleymanou 2017).

OHADA üyesi ülkeler, çeşitli ekonomik yapılardan, ancak ağırlıklı olarak KOBİ'lerden oluşmaktadır. Böylelikle, büyük firmaların aksine, KOBİ'ler Anlaşmaya Taraf Devletlerin sanayilerinin dengelenmesine katılırlar; bu ülkelerin KOBİ'lerinin, Yeknesak İşlemin uygulanması yoluyla kayıtlı sektörde kalmak, devam etmek veya bu sektöre geçmek için sayıları kolayca arttığı ya da azaldığı için, kayıt dışı ekonomiye bir miktar istikrar vermektedir.

2.2.2.2. KOBİ'lerin özellikleri ve tarihsel maliyet sözleşmesi

Genel bir finansal muhasebe teorisi oluşturma hevesinde olan SYSCOHADA tarihsel maliyetin üstünlüğünü korur. SYSCOHADA'ya göre, tarihsel maliyet sözleşmesi, zaman içinde satın alma gücündeki muhtemel değişiklikleri göz önüne alınmadan işlemlerin yüz değeri temelinde kaydedilmesidir. Bu sözleşme, para biriminin istikrarına dayanmaktadır ve muhasebe bilgisini bozmadan, farklı

dönemlerdeki para birimlerinin eklenmesini mümkün kılmaktadır. Tarihsel maliyet sözleşmesine göre, aktifler/varlıklar, ödenen tutar veya bunları elde etmek için verilen bedelin değeri olarak muhasebeleştirilir. Pasifler, yükümlülüğün karşılığında alınan gelir tutarı için muhasebeleştirilir, elde edilen aktifler/varlıklar elde etme maliyetinden muhasebeleştirilir; İşletme tarafından üretilen varlıklar, üretim maliyetlerine kaydedilir; bedelsiz olarak elde edilen varlıklar, bugünkü değerinden kayıtlara alınır; ticari yoldan elde edilen varlıklar, bu varlığın güvenilir bir şekilde tahmin edilemediği durumlar hariç, alınan varlıkların bugünkü değerinden kaydedilir. Bu son durumda, edinilen varlıklar, karşılık olarak verilen varlıkların bugünkü değerine kaydedilir. Tarihsel maliyetin seçimi, orijinal değerin kanıtlara dayalı doğrulanabilir bilgiler oluşturmasıyla açıklanır/doğrulanır.

KOBİ'lerin özelliklerini dikkate alma, değerlendirme kriterlerinin ve özellikle de uygulama alanlarının paralel hale gelmesine yol açmıştır. Enflasyon nedeniyle deformasyonlar çok güçlü hale olduğunda, OHADA muhasebe sistemi, serbest veya yasal olabilen yeniden değerlemeye başvurmayı öngörmüştür. Tarihsel maliyet ilkeden sapmalara yol açmaktadır. IFRS tarafından öngörülen gerçeğe uygun değer uygulaması vakaları, KOBİ'lerin uygulayabilmesi için daha zordur, örneğin, yabancı para cinsinden olan yatırım menkul kıymetleri, alacaklar ve borçlar, biyolojik varlıklar (Degos ve Souleymanou, op.cit.).

Yeniden değerlendirme kararı serbest veya yasal olabilir. Her bir Taraf Devletin yetkili makamları tarafından yasal olarak yeniden değerlendirme kararı alınırken, serbest yeniden değerleme kararı işletmenin yönetim organları tarafından yapılır. Birçok açıdan SYSCOHADA'nın kısıtlayıcı çözümü, KOBİ'ler için çok uygun görünmektedir.

2.2.2.3. OHADA 2017 reformlarında vergilendirmenin yeri

Toplumsal düzeyde, Yeknesak İşleme göre yayılacak mali bilgilerle ilgili OHADA alanının sosyal ve kültürel ortamı, işletmelerin ve ülkelerin kalkınması ve dolayısıyla finansal bilgilere yönelik IFRS uluslararası standartların uygulanabilirliği için belirleyici bir faktördür. Afrika'da işletme sahibi, şirket içindeki sorumlulukları devretme ihtiyacı hissettiğinde, sermayesini küçük ailesine sınırlayarak sermayesini

korumayı tercih eder. Bu nedenle, kültürel ortam, yönetiminde muhasebenin önemini henüz anlamayan şirketleri etkilemektedir. Şirketler yalnızca vergi yükümlülüklerini değiştirme amacıyla bu işleve yönelir.

SYSCOHADA'da yapılan revizyonlar ışığında, muhasebe ve şirket yapılanması üzerindeki etkiler çok sayıdadır. OHADA'nın yeni muhasebe standartlarının az ya da çok uluslararası olduğu ve bunun farklı ekonomik aktörler için olduğu açıktır. Hesapların daha sıkı yapılması, daha açık finansal iletişim, farklı ülkelerden şirketlerin karşılaştırılabilirliği, konsolide ve yasal hesapların uyumlaştırılması. Bu değişiklik, muhasebe sonucu ve vergi sonucu arasında yakınlaşmaya/mutabakata izin veren bir tablonun yokluğunu gösterir. Eski Yeknesak İşlemde, normal sistem ve basitleştirilmiş mali tablo sunum sisteminin her biri üç tabloya sahipti (normal sistem için Tablo 22, 23 ve 24 ve hafifleştirilmiş sistem için Tablo 17, 18 ve 19). Muhasebeleştirilen giderlerin ve gelirlerin vergi analizi ile, kayıtlı işlemlerin genel vergi kanununun gerekliliklerine uymasını sağlamak için vergi öz-düzeltmesi yapılması söz konusudur. Bu tablolar ayrıca, örneğin, yeniden yatırımlar ve açıkların isnadı sonucu vergi indirimlerini de hesaba katmayı mümkün kılmıştır. Açıkça görülüyor ki, gözden geçirilmiş SYSCOHADA, şirketlerin hesaplarının karşılaştırılabilirliği problemini çözmek istemiştir. Ancak her bir taraf devlette vergilerin özel karakteri, bu iradeye elverişli değildi.

AUDCIF'in mali tablolarının bir vergi bileşeni bulunmadığından, mali bilgilerin, verginin elde etmesine izin vermediği bir amacı olmasına rağmen, mali bir dengenin sürdürülmesinin arzu edilebilir ve kaçınılmaz olduğu ortaya çıkmaktadır.

Şirketler uzun zamandır hesaplarında vergi kurallarını uygulamışlardır. Bu da şirketler tarafından yayınlanan hesapların açıklanamaz bir kirliliğine yol açmıştır. Kullanışlılığı ve özellikle sistemin ruhuna uygunluğu kanıtlanmamış olan OHADA muhasebe uygulamalarının benimsenmesi, modeli değiştirmemiştir. Temel nitelikleri hukuki nitelikte bir sistem olan kıta Avrupası ya da Avrupa-Afrika tipi bir model kalmıştır/devam etmektedir; bu modelin bilgileri, özellikle devlet olmak üzere tüm kamuya yöneliktir.

2.2.2. OHADA'nın Uluslararası Finansal Tasarım Özellikleri

Yeknesak İşlemin revizyonu sadece ekonomiyi açmak için inisiyatife ve üye ülke piyasalarının küreselleşmesine değil aynı zamanda çifte muhasebe uygulamasına da yol açmamıştır.

2.2.2.1. Çift Muhasebe Uygulaması (Çift Taraflı Kayıt Sistemi)

Aslında, büyük şirketler finansal tablolarını normal sisteme göre sunarlar. Bu sunumun dışında, büyüme için farklı stratejik seçeneklerinde, artık dünyanın ve Afrika'nın büyük finansal merkezlerinde yatırımcılar nezdinde IFRS standartlarına göre hesaplarını sunma fırsatına sahiptirler hatta ulusal tasarruf kapsamında halka arz edilmektedirler. Bu girişim kapsamında, OHADA muhasebe sisteminin, kesinlikle uluslararası düzenlemelerin mantığı içinde yer alabilecek bir finansal muhasebe genel teorisi inşa etme arzusunun var olduğu açıktır.

IFRS standartlarının tam olarak kabul edilme potansiyeli hakkında bir bilanço sunma ihtiyacı, yeknesak işlemin değiştirilmesinin açıklayıcı nedenlerinden biridir. Muhasebe prensipleri düzeyinde, OHADA hala tam kabul için IASB muhasebe standardizasyonu ile bazı sınırlar ve sapmalar bıraksa da, kavramsal çerçeve düzeyinde oldukça gelişmiş bir muhasebe sistemi gibi görünmektedir. IFRS standartlarından, kavramsal açıdan hem tasarımında (finansal vizyon) hem de genel mimarisinde (finansal tablolarda sağlanacak bilgiler) çok farklı değildir. Gözden geçirilmesinden sonra, OHADA'yı değiştirme ihtiyacı karşısında, IFRS standartlarıyla yakınlaşmasının uygunluğu hatta benimsenmesi sorunu bile keskin bir şekilde ortaya çıkmıştır. Bazı yazarlar, haklı olarak, OHADA ülkelerinde, birçok farklılığın ortadan kaldırılması nedeniyle, tüm şirketlerle ikili muhasebenin sürdürülmesine yönelik yönlendirmeyi tavsiye etmenin sorgulanmasına işaret etmektedirler. (Causse ve Mandzila, 2016).

Bununla birlikte, IFRS'in aksine, SYSCOHADA sadece finansal tablolarda sunulan bilgilerin niteliğine ve özelliklerine değil aynı zamanda muhasebe, defter

tutma prosedürleri ve bu belgelerin alması gereken şekillere de odaklanmaktadır. [23] İkincisi, IFRS'ler temelde büyük şirketler için tasarlanırken (bazı standartlar sadece listelenen şirketlere uygulanabilmektedir), SYSCOHADA, şirket büyüklüğüne bağlı olarak değişken bir talep seviyesiyle her türlü şirkete yöneliktir. Bir mevzuat metni olan (Yeknesak İşlem) SYSCOHADA, bugün önemli hale gelen bazı noktalarda, uluslararası IFRS standartlarına göre yorumlamaya daha fazla yer bırakan nispeten kısa bir belgedir. Bunlar/standartlar, bir dizi standart biçiminde, kavramsal bir çerçeve ve temel bir metin (mali tabloların sunumu) etrafında modüler bir şekilde tasarlanmıştır. Bunlar düzenli olarak güncellenir ve değiştirilir. Bunlar, IASB'nin daimi komitesi tarafından düzenlenen yorumlar ile desteklenmektedir. [24]

Bu perspektifte, revize edilmiş OHADA, Anglo-Sakson ülkelerinde olduğu gibi, ülkeleri yatırımcı çekme, arazi düzenlemesi ve diğerleri gibi vergi stratejilerinin uygulanmasından mahrum bırakma riskiyle, ikili muhasebeye doğru ilerliyor gibi görünmektedir. [25]

2.2.2.2. Ekonominin Açılışı ve Piyasaların Uluslararasılaşması

2.2.2.2.1. OHADA: Taraf Devletlerin Ekonomilerinin Açılışı

Çoğunlukla bir istikrarsızlaştırma unsuru olarak yaşanan, her türlü değişiklik kendi ortamındaki değişikliklere uyum sağlamayı mümkün kılar. Her türlü değişiklikten önce, her yapı/kuruluş değişim yönetimi konusunda stratejik bir bakış açısı getirmeli; değişimi ilerletmek ve daha sonra da mücadele etmek için çalışanları desteklemek üzere tasarlanmış bir yönetim uygulamalıdır. İki işletme kategorisinin ayırt edilmesi gerektiğinin altını çizelim. Birinciler, listelenmiş olup, uluslararası finansal bilgilerin okunabilirliğine daha fazla ihtiyaç duyulanlardır; diğerleri ise OHADA bölgesindeki hemen hemen tüm işletmelerdir.

---

[23] Muhasebe Hukuku ve mali bilgi ile ilgili yeknesak işlemin bir düzine maddesi tarafından düzenlenen hususlar.

[24] Bu komite *Uluslararası Finansal Raporlama Yorum Komitesi* (IFRİC) olarak adlandırılır (bkz: Bölüm 1)

[25] AUDCIF'in 8, 73 ve 75. maddeleri.

Nelson ve Winter'ın (1982) evrimsel ekonomik değişim teorisine OHADA yeknesak işleminin değişim yönetimi problemini ekleyerek, firmanın öğrenme kapasitesi sayesinde kendi ortamındaki değişikliklere uyum sağlama yeteneğine odaklanılmıştır; burada farklı tipolojiler Anlaşma'ya Taraf Devletlerin birimlerinde/şirketlerinde meydana gelebilecek farklı değişikliklerin bir sınıflandırmasını önermektedir. Benzer şekilde, değişikliğin marjinal mi yoksa büyük mü olduğuna bağlı olarak, farklı değişim derecelerini ayırt etmek mümkündür: ayarlama, reform, yeniden yapılanma ve hatta yeniden kurulma. Ayarlama ve reform geleneksel olarak şirket tarafından günlük operasyonlarında yönetilirken, yeniden yapılanma ve yeniden kurulum gerçek organizasyonel değişimlerdir. Bu iki değişim türü, şirkette yürürlükte olan süreçlerin gerçek bir dönüşümüne ve muhasebe uygulamasında gerçek bir "kültürel devrime" yol açmaktadır. Bu değişiklikler, direnç üretme eğilimlerine göre, özel bir yönetimin konusu olmalıdır. Firmanın evrim teorisine (Nelson ve Winter, 1982) göre, anlaşmaya taraf devletlerin şirket davranışları, doğrudan çevrelerinde algıladıkları bilgi sinyallerinden kaynaklanacaktır.

Değişim benimsenen davranışa göre de algılanabilir: yönlendirilmiş, kendiliğinden veya hatta planlanmış olabilir (Mintzberg ve diğerleri, 1999). Fakat aynı zamanda doğasına göre de kavranabilir: radikal değişim veya artan değişim, meydana çıkan ya da örgütlü değişim. Ancak değişim, stratejik, taktiksel veya operasyonel kararlar olsun, şirket içindeki tüm karar verme seviyelerini etkileyebilir (Ansoff, 1965).

Değişim üzerine çalışmalar SYSCOHADA'nın artan değişim sürecini ele almamıza neden olmaktadır. Autissier (2001)'e göre, "Değişim bir durum değil, ama iki durum arasında olduğu gibi kavranamayan bir dinamiktir, ama önceki ve sonraki özelliklerden hareketle yeniden yapılandırılabilir". Değişime yaklaşmak için, doğasını ve kapsamını hesaba katmak gerekir (Meier, 2007). Bu bakış açısı, Yeknesak İşlemin revizyonundan sonra muhasebe değişikliğinin hızına ve kasıtlılığına karşı teklif edilen değişim tipolojisine benzer.

2.2.2.2.2. OHADA: Piyasaların Uluslararasılaşmasına Doğru

Bu tedbirin uygulanması özellikle Orta Afrika Borsasında (CEMAC), UEMOA Menkul Kıymetler Bölgesel Borsasında (BRVM) veya Douala Borsasında (Douala Stock Exchange), finansal iletişimde temel bir değişime yol açmıştır. Yeni OHADA talimatı ile taraflar artık bilanço durumunu, ayrıntılı gelir tablosunu, nakit akışları içeren nakit hesabını ve ortaklıktaki dinamikleri yayınlayacaktır. Buna ek olarak, bu sonuçlara açıklayıcı notlar ve yöneticilerin yorumlarını eklemekle yükümlü olacaklardır.

OHADA alanında listelenen şirketler artık finansal sonuçlarını IFRS standartlarına göre yayınlamak zorundadır. Kongo'da Brazzaville'de 26 Ocak 2017'de düzenlenen OHADA üyesi ülkelerin olağanüstü adalet ve maliye bakanları toplantısının sonunda, bu hukuki alanda yürürlükte olan muhasebe sistemine bir güncelleme yapılmıştır. Üç önemli ilave arasında, borsada veya halka arzda listelenen kuruluşlara, SYSCOHADA standartlarına göre veya kendi faaliyetlerine yönelik özel muhasebe çerçevesine göre düzenledikleri kendi mali tablolarına ek olarak, üretilen verilerin kalitesinin ve karşılaştırılabilirliğinin sağlanması için Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında (IFRS) Finansal Tablolar düzenleme ve yapma yükümlülüğü getirilmiştir.

Ancak, OHADA tebliği bu tedbirin uygulanması için zaman çerçevesi konusunda net değildir. Ancak, üç pazarın en önemlisi olan BRVM için, uygulamalarına mümkün olan en kısa zamanda başlamak gerekmektedir. Ayrıca, 2016 yılının son çeyreğinden bu yana, bu finansal piyasa, finansal bilgiler açısından daha talepkar olan daha geniş ve daha likit bir uluslararası yatırımcı sepetinin yolunu açan Morgan Stanley Capital International Frontier Market Group'un bir parçası haline gelmiştir (Degos ve Souleymanou, 2017).

Hala çok zayıf finansal merkezler olan DSX ve BVMAC, Abidjan'da bulunan ve her gün yeni bir olgunlaşma aşamasına ulaşan yakındaki kardeşlerinin mağdurları gibi görünüyorlar. Douala Menkul Kıymetler Borsası'nda listelenen üç şirket de sonuçlarını yayınlamak için asgari çaba sarf ederken, BVMAC'de listelenenler bu

pazarın, yani Orta Afrika'nın, hedefine uygun o ölçüde hiçbir mali gösterge vermemektedir. [26]

IFRS standartlarına göre hesapların raporlaması, Sahra-altı Afrika'da yeni değildir ve birçok ülke, şirketlerin yatırımcılara veya potansiyel yatırımcılara finansal bilgi sağlama yöntemini başarıyla denemektedir. Bu, bölgedeki iki önemli finans piyasası durumunda olan Kenya ve Nijerya'daki durumdur. Batıda, Tunus ve Fas, Fransızca konuşulan alan ve dünya için iyi örneklerdir.

Bu bölümün sonunda, halihazırda, OHADA muhasebe sisteminin muhasebe mantığının, bazı özgünlükleri muhafaza etmesine rağmen, uluslararası mantıkla sıkı sıkıya bağlı olduğu ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle SYSCOHADA, dünyadaki büyük ekonomik gruplaşmalar ve yurtdışındaki iş dilini uyumlaştırma isteği ile farklı ekonomik koşullar bağlamında esinlenen ve uyum sağlayan bir modeldir (Degos ve Souleymanou, 2017). OHADA gibi muhasebedeki evrim, değişim fırsatları açısından şirketlerin ulusal, kıtasal ve küresel çevreleriyle gelişen dinamik bir süreçtir (Degos ve Souleymanou, 2016).

[26] Kamerun Maden Suları Şirketi (SEMC, Fransız Castel grubunun Kamerun şubesi), Kamerun Tarım ve Ormancılık Şirketi (SAFACAM) ve Kamerun Hurma Şirketi (SOCAPALM).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ÇAD EKONOMİK ORTAMININ TANITIMI VE METODOLOJİK YAKLAŞIM

Araştırmacının ana uğraşlarının merkezinde, araştırmasının ampirik boyutuna yönelik yöntemin seçilmesi yer almaktadır (Depelteau, 2000). Bu bağlamda, beşeri bilimlerle ilgili çeşitli metodolojiler vardır. Çalışmamızda kullanılan metodolojik yaklaşımı sunmadan önce (bölüm 2), çalışmanın sonuçlarının daha iyi anlaşılması ve analiz edilmesi için Çad ekonomik ortamının (bölüm 1) gözden geçirilmesi önemli görünmektedir.

3.1.Uluslararası Muhasebe Standartları OHADA ve AIS / IFRS'nin Uygulanabilirliğinin Ekonomik Ortamını Anlama

Bu bölümde Çad'daki ekonomik birimlerin demografisini ele alacağız. Amaç, üretim birimlerinin sosyo-ekonomik özelliklerini ortaya koymak ve mekansal dağılımlarını ve bunların farklı branşlarda ve faaliyet sektörlerinde gruplaşmasını belirlemektir (1.1). Ayrıca, farklı ekonomik birimlerin biçimleri, vergilendirme ve yönetim biçimleri tartışılacaktır (1.2).

3.1.1. Üretim Birimlerinin Sosyo-Ekonomik Özellikleri

Bu bölümde Çad'daki ekonomik birimlerin sosyo-ekonomik özellikler açıklanmıştır.

3.1.1.1.Çad Hükümetinin Sosyo-Ekonomik Hedefleri

Ulusal İstatistik Enstitüsü ve Ekonomik ve Nüfus Etütleri Enstitüsü'nün (INSEED) işletmelerin genel sayımının ardından hazırlanan Mayıs 2015 tarihli genel raporuna göre, 2030 yılına kadar kalkınmanın stratejik yönelimleri arasında Çad hükümeti, özel sektörün desteklemesini hızlandırılmış büyümenin ana kolu

yapmıştır.[27] Amaç, yaratılan servetin yeniden dağılımı için uygun mekanizmalarla sürdürülebilir ekonomik ve sosyal gelişmeyi sağlamaktır (INSEED, 2015). Küçük ve orta büyüklükteki işletmelerin geliştirilmesine yönelik ulusal stratejinin bir parçası olarak, KOBİ'lerin gelişmesi teşvik etmek amacıyla stratejik öncelikler tanımlanmıştır. Üretken sektörün desteklenmesi, uygun istihdam sağlayan rekabetçi işletmelerin varlığına bağlıdır.

3.1.1.2.Şirket Kurmanın Gelişimine Dair Durum

Çad'da 2014 yılında INSEED tarafından yapılan ekonomik birimler sayımı 30.761 firmanın olduğunu ortaya koymuştur. INSEED'in (2015) raporuna göre, ekonomik birimlerin oluşturulması zamanla gelişmiştir. 1990'dan önce 813 birim oluşturulmuştur. Oysa 1990'larda toplam şirket sayısı 4.048'e çıkmıştır. Bu da yıllık % 13.2'ilk bir artışa veya yılda ortalama 368 üniteye karşılık gelmektedir. 2001 ile 2003 yılları arasında, yılda ortalama kurulan şirket sayısı 748 civarındadır ve toplam rakam 2.238'dir. Doba petrolünün işletilmeye başlanmasından sonra, ekonomik birimlerin kurulmasında olağanüstü bir yükseliş fark edilmektedir. Yıllık ortalama 2,054 adet civarında bir rakam söz konusudur. Bu, ekstraktif/petrol çıkarmaya yönelik endüstrilerin önemini ve ulusal ekonomide oynadıkları çarpan rolünü göstermektedir.

Oluşturma dönemine göre dağılım, ekonomik birimlerin çoğunun 2004-2014 döneminde yaratıldığını ortaya koymaktadır. Orantısal olarak, son dönemde yaratılan şahıs şirketi (EI), sınırlı sorumlu/limited şirketlerden (SARL) daha fazladır, bu sonuncular da ortaklık şirketlerinden (SA) daha fazladır. Bununla birlikte, 2001-2003 dönemi boyunca, SA'ların oluşturulması orantılı olarak, SARL'lerden daha yüksektir. Genel olarak, bir dönemden diğerine, bir ekonomik birim türünün diğerine göre oransal olarak öneminin arttığını veya azaldığını ortaya çıkarmaktadır.

Ekonomik birimlerin doğası ile ilgili olarak, Doba petrolünün işletilmesinden önceki dönemlerde, tüzel kişilikli birimler, gerçek kişi şahıs birimlerinden orantılı

[27] Plan National de Développement, la vision 2030, la Stratégie Nationale de Développement des Petites et Moyennes Entreprises et la stratégie nationale des micro-finances (INSEED, 2015).

olarak daha önemlidir. Aksine, petrolün işletilmesinden sonra, fiziki birimler orantısal olarak tüzel kişilerden daha fazladır. Bu durum, kısmen işyeri temizliği, çamaşır yıkama, bakım, bahçe işleri vb. gibi yeni faaliyet biçimlerinin gelişmesine bağlanabilir. Tüm bu faaliyetler petrolün işletilmesinin çarpan etkisi ile ilişkilendirilebilir.

3.1.1.3. Ekonomik Birimlerin Faaliyet Dal ve Sektörü

Bu bölümde ekonomik birimlerin faaliyet dalları ve sektörleri detaylı olarak araştırılmıştır.

3.1.1.3.1. Faaliyet Dallarının Durumu

Firmaların faaliyet dallarına göre dağılımı, sayım kapsamındaki ekonomik birimlerin dörtte üçünden fazlasının ticaretle uğraştığını göstermektedir. İmalat sektörü tüm ekonomik birimlerin sadece % 10'unu oluştururken, konaklama ve yemek hizmetleri % 5,2'dir. Ayrıca, son yıllarda eğitim kurumlarının gelişimi, eğitim sektöründe faaliyet gösteren özel kurum sayısını artırmaya yardımcı olmuştur. Bu ekonomik varlıkların oranı ise % 2,3'dür.

En az temsil edilen su dağıtımı, sıhhi tesisat, atık arıtma ve kirlilik, tarım, ormancılık ve balıkçılık, elektrik ve gaz üretimi ve dağıtımı ve madencilik faaliyetleridir (% 1'den az). Bu branşlardaki firmaların küçük orana sahip olmaları, bu branşlardaki faaliyetlerin kullanımının ön izin ve izinlere tabi olduğu ve yapılacak yatırımların çok önemli olduğu gerçeğiyle açıklanmaktadır. Örneğin, elektrik üretimi ile ilgili olarak, bu dalda faaliyet gösteren tek şirket Ulusal Elektrik Şirketi (SNE) 'dir.

Tablo 1: Ekonomik Birimlerin Faaliyet Dallarına Göre Dağılımı

No	Faaliyet dalı	Çalışan Sayısı	Yüzde
1	Tarım, ormancılık, balıkçılık	5	% 0.02
2	Ekstraktif faaliyetler	10	% 0,03
3	Üretim faaliyetleri	2993	9.73%
4	Elektrik ve gaz üretimi ve dağıtımı	7	% 0.02
5	Su dolum ve dağıtımı, sıhhi tesisat, atık arıtma ve depolüsyon	1	%0,00
6	İnşaat	99	%0,32
7	Ticaret	23445	%76.22
8	Ulaşım ve depolama	124	%0,40
9	Konaklama ve catering	1657	% 5.39
10	Bilgi ve iletişim	361	% 1.17
11	Finans ve sigortacılık faaliyetleri	65	%0,21
12	Bilimsel ve teknik uzmanlık faaliyetleri	138	%0,45
13	Eğitim	338	%1,10
14	Diğer faaliyetler	693	%2,25
15	ND	825	% 2.68
TOPLAM		30761	%100.00

Kaynak: INSEED (2015)

Ekonomik birimlerin faaliyet sektörlerinin kuruluş yılına göre dağılımı, bütün endüstriler için, yeni girenlerin sayısının 2004-2014 döneminde diğer dönemlere göre daha büyük olduğunu göstermektedir. Tüm üretim, elektrik ve gaz dağıtım ünitelerinin yanı sıra üretim, tesisat, atık arıtma ve depolüsyon ünitelerinin de 2004 ve 2014 yılları arasında kurulduğu dikkate alınmalıdır. 1990 öncesi dönemde tarım, ormancılık ve balıkçılık sektörleri en büyük orana sahiptir (% 20). Buna karşılık, 1990'larda, orantılı olarak, "eğitim" alanı, en yüksek kuruluş oranına sahip olmuştur (% 23.3). Aynı durum 2001-2003 dönemi için de geçerlidir.

3.1.1.3.2. Ekonomik Birimlerin Faaliyet Sektörüne Göre Dağılımı

Kayıtlı 26.943 işletmenin % 0,06'sı birincil sektöre, % 0.40'ı sekonder sektöre ve % 99,55'ini üçüncü sektöre aittir.

Tablo 2: İktisadi Birimlerin Faaliyet Sektörüne Göre Dağılımı

Faaliyet alanı	Çalışan Sayısı	Yüzde
Birincil	15	% 0.06
İkincil	107	%0,40
Üçüncül	26821	%99.55
TOPLAM	26943	%100.00

Kaynak: INSEED(2015) verilerine göre araştırmacı tarafından oluşturulmuştur

Faaliyet sektörlerinin bölgelere göre analizi, birincil sektör için başlıca iki bölgenin ilgili olduğunu göstermektedir; Bunlar N'Djamena şehri ve Bahr El Gazal bölgesi olup, ekonomik birimlerin sırasıyla% 73,3 ve% 13,3'ünü oluşturmaktadır. Batı Mayo Kebbi ve Wadi Fira, bölge başına% 6,7 şeklinde geri kalanı paylaşmaktadır.

İkincil sektör için, sektördeki üretim birimlerinin yaklaşık yarısının N'Djamena şehrinde yoğunlaştığı görülmektedir. İkincil sektördeki ekonomik birimlerin bölgelere göre oranları şöyledir: Ouaddai (% 9,5), Logone Occidental (% 5,2), Moyen Chari (% 4,9), Logone Oriental (% 4,7) ve Wadi Fira (% 4.2). Buna karşılık, Sila, Batı ve Doğu Ennedi bölgeleri, ikincil sektördeki üretim birimlerinin % 1'den daha azına sahiptir.

Üçüncül sektör ile ilgili olarak, N'Djamena kentinin% 47,7'lik bir oranla ilk sırayı aldığı görülürken, Ouaddaï (% 8.6), Logone Occidental (% 5.8) ve Wadi Fira (% 4.7) şeklinde paylara sahiptir. Sila, Ennedi Doğu ve Chari Baguirmi bölgelerinde, oranlar% 1'in altında kalmaktadır.

Genel olarak, N'Djamena şehrinin tüm faaliyet alanlarında baskın olduğu unutulmamalıdır. Bu, toplanan verilerin çoğunun N'Djamena kentinden geldiğini doğrulamaktadır. Diğer bir deyişle, veri toplama bu şehirde gerçekleşmiştir.

3.1.2. İşletme Türlerine Göre Vergilendirme

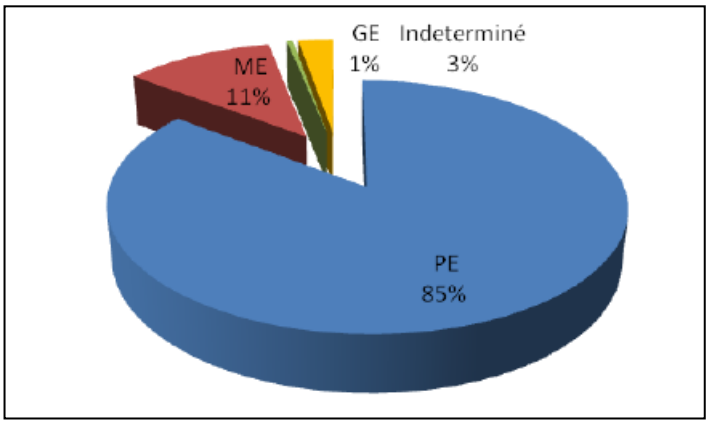
Bu bölümdeki amaç, tipolojileri, hukuki biçimleri ve vergilendirme biçimleri açısından Çad'daki ekonomik birimlerin durumunu ortaya koymaktır.

3.1.2.1. Çad'daki İşletmelerin Tipolojisi

Çad'da, şirketleri amaçlarına bakmaksızın gruplandırmaya izin veren net bir tipoloji yoktur. Vergi Genel Müdürlüğü (DGI) tarafından kullanılan kriterler arasında ciro, faaliyetin doğası ve girişimcilerin isteği yer almaktadır. DGI tarafından kullanılan kriterler ve INSEED'e özgü kriterler kombinasyonu, ekonomik birimleri üç sınıfa ayırmayı mümkün kılmaktadır: küçük işletmeler (PE), orta ölçekli işletmeler (ME) ve büyük işletmeler (GE).

Genel olarak, sayım 26.261 PE'nin, yani toplamın % 85.4'ünün, 3,522 ME'nin (% 11.4), ve 139 EG'nin (% 0,5) ve 839 sınıflandırılmamış ekonomik birimin (% 2,7) sayılmasını mümkün kılmıştır. Küçük firmaların orta ve büyük ölçekli firmaların aleyhine açık bir üstünlüğü görülmektedir. Bu hakimiyet, ticarette faaliyet gösteren ekonomik birimlerin yüksek oranından kaynaklanmaktadır. Genel olarak, bu birimler daha az insan istihdam etmekte ve cirolar arasındaki fark önemlidir.

Şekil 3: Firmaların büyüklüklerine göre dağılımı



Kaynak: INSEED (2015)

Çad'daki genel şirket sayımı raporunda; ekonomik birimlerin türlere göre dağılımında, fiziksel birimlerin çoğunluğunun küçük işletmeler (% 88.7), tüzel birimler arasında, %31,9'unun orta ölçekli, % 16,2'sinin de büyük şirketler olduğunu ortaya koymaktadır. Küçük işletmelerde, tüzel birimler, fiziksel birimlerin % 98.4'üne kıyasla sadece% 1.6'sını temsil etmektedir. Bu durum orta ölçekli işletmeler seviyesinde de neredeyse aynıdır:% 92,8'i fiziki birimler ve% 7,2'si tüzel birimlerdir.

Tersine, büyük şirketler düzeyinde,% 92,8'i tüzel kişilerdir ve sadece% 7,2'si fiziksel birimlerdir.

Faaliyet sektörü türüne göre ekonomik birimlerin dağılımında; fiziksel birimlerin büyük çoğunluğunun (%84,5) "ticaret" sektöründe faaliyet göstermekte; üretim sektöründe ise %7,4 oranında küçük işletme yer almaktadır. Ayrıca, tüm diğer sektörler tüm küçük firmaların% 10'undan daha azını içermektedir. Orta ölçekli işletmelerin faaliyet alanları ağırlıklı olarak konaklama ve gıda hizmetleri (% 15,5), imalat (% 29,4) ve ticaret sektörleri şeklindedir. Büyük şirketler, ekstraktif endüstriler (% 4,3), imalat (% 12,9) ve finansal ve sigortacılık (% 15,1) dallarında faaliyet göstermektedir.

3.1.2.2.Çad'da İşletmelerin Hukuki Sınıflandırması

Şirketlerin hukuki şekli, şirketin sermayesinin nasıl oluştuğunu görmeyi sağlar, aynı zamanda sermaye yapısı ve önemi hakkında da fikir verir. INSEED (2015) anketinin sonuçları, Çad'daki işletmelerin yaklaşık % 98'inin bireysel tip/şahıs şirketi olduğunu göstermektedir. Limited/Sınırlı sorumluluk şirketleri (SARL) ve anonim şirketler (SA), kayıtlı tüm ekonomik birimlerin% 2'sinden azını oluşturmaktadır. Bu durum, Çad'daki ekonomik birimlerin büyük oranda gerçek kişiler olmasının, tüzel kişiler olmamasının bir sonucudur.

Aynı araştırmaya göre, hukuki şeklin faaliyet alanlarına göre değişmesi, yasal form ne olursa olsun "ticaret" dalının en önemli olduğunu göstermektedir. Bu oran bireysel işletmelerde (EI) % 79.3, SARL'de% 32.9 ve SA'da% 23.4'dür. Bu durum, Çad ekonomisi içinde ticaretin öneminin mantıklı bir sonucudur.

EI'lerde, en önemli ikinci branşın üretim faaliyetleri olduğuna dikkat edilmelidir. Bu şüphesiz, bu sektördeki ekmek fırınlarının işgal ettiği yeri yansıtmaktadır. SARL seviyesinde, faaliyet alanlarının belirli bir çeşitliliği görülmektedir. Nitekim% 9,1'i konaklama ve catering, % 9.6'sı bilimsel ve teknik uzmanlık faaliyetlerde,% 7,3'ü eğitimde ve% 11,6'sı diğer sektörlerde (insan ve hayvan sağlığı, vb.) faaliyet göstermektedir.

SA'larda, finans ve sigortacılık branşlarının (% 17,8), imalat faaliyetlerinin (% 15), konaklama ve restoran hizmetlerinin (% 9,3), inşaat (% 8,4) ve madencilik (% 5.6) sektörlerinin mevcudiyeti dikkat çekmektedir. Bu şirket biçimi, bankaların, sigorta şirketlerinin ve otellerin bu şirketlerin sermayelerinin oluşumundaki varlıklarını yansıtır. at (% 8,4) ve madencilik (% 5.6).Bu form, toplumun bankalar, sigorta ve sermaye düzenlerinin otellere varlığını yansıtır.

Ayrıca, bazı endüstrilerin EI'lerin işi olmadığını belirtmek gerekir. Bunlar, su çıkarma faaliyetleri, su üretimi, dağıtımı, sıhhi tesisat, atık arıtma ve depolüsyon, finans ve sigortacılık faaliyetleri ile tarım, ormancılık ve balıkçılıktır. Bu, daha fazla kaynak gerektiren (mali, insani ve teknik) faaliyetlerin bir birey tarafından değil, bir grup tarafından gerçekleştirilebileceğini göstermektedir.

Tablo 3: Ekonomik birimlerin sektör başına hukuki şekline göre dağılımı (% olarak)

Faaliyet Alanları	**Hukuki Sekil**			**TOPLAM**
	EI	**SARL**	**SA**	
Tarım, Ormancılık ve Balıkçılık.	0	1	0	0
Ekstraksiyon faaliyetleri	0	0,2	5,6	0
Üretim faaliyetleri	10	6,9	15	10
Elektrik ve gaz üretim ve dağıtım faaliyetleri	0	0	0	0
Su üretimi ve dağıtımı, sanitasyon, atık arıtma ve kirlilik faaliyetleri	0	0	0,9	0
İnşaat	0,2	5,1	8,4	0,3
Ticaret	79,3	32,9	23,4	78,3
Taşıma ve depolama faaliyetleri	0,3	7,7	6,5	0,4
Konaklama ve Yemek hizmetleri	5,5	9,1	9,3	5,5
Bilgi ve İletişim faaliyetleri	1,1	6,1	3,7	1,2
Finansal ve Sigorta faaliyetleri	0,1	2,6	17,8	0,2
Uzmanlık, bilimsel ve Teknik faaliyetleri	0,3	9,6	0,9	0,5
Eğitim	1	7,3	0	1,1
Diğer faaliyetler	2,1	11,6	8,4	2,3
TOPLAM	**100**	**100**	**100**	**100**

Kaynak: INSEED (2015)

Aşağıdaki tabloda görüldüğü gibi, birincil sektörde ekonomik birimlerin% 40'ı limited şirketler, % 40'ı anonim şirketler ve sadece% 20'si Eİ'dir. İkincil sektörde,% 97,2'si EI'ler, limited şirketler % 2'si ve anonim şirketler % 0.8'dir. Üçüncül sektörde, şirketlerin % 1.7'si limited, % 0.4'ü anonim, buna karşılık % 98,1'i ise EI'dir. Bu unsurlardan, hukuki şeklin ekonomik birimin faaliyet sektörüyle bağlantılı olduğu anlaşılmaktadır.

Tablo 4: Ekonomik birimlerin faaliyet alanlarına göre hukuki şekil olarak dağılımı (%)

Faaliyet alanı	Hukuki Şekli			Toplam
	EI	SARL	SA	
Birincil	20.00	40,00	40,00	100,00
İkincil	97,20	2,00	0,80	100,00
Üçüncül	98,10	1.60	0,30	100,00
Tamamı	97,90	1.70	0,40	100,00

Kaynak: INSEED verilerine göre (2015)

3.1.2.3. Şirketlerin vergilendirme şekline göre durumu

Çad'da, dört vergi rejimi bulunmaktadır: normal usul, basit usul, genel tahliye usulü ve götürü usul. Birimlerin hukuki şekli göz önünde bulundurulduğunda, ekonomik birimlerin hangi vergi rejimine tabi olduğunu öngörmek mümkündür. 2014 INSEED anketine göre, vergi rejimini açıklayan 29.814 birimden, dörtte üçü genel tahliye usulüne (IGL) tabi iken yalnızca yüzde birlik dilim normal usule tabidir. Götürü usul de, vergilendirme usulünde önemli bir rol oynamaktadır (% 22,9). Bu durum, çoğu ekonomik birimin gerçek kişiler olmasından kaynaklanmaktadır.

Vergilendirme tarzına ve hukuki forma göre dağılım, normal rejime tabi olan ekonomik birimlerin ya SARL ya da SA olduğunu göstermektedir. Bu, doğası gereği belirli faaliyetlerin normal rejime tabi olduğu gerçeği ile açıklanabilir. Bunlar avukatlar, noterler, icra memurları, vb. Basitleştirilmiş usule gelince, bu rejime tabi birimlerin dörtte birinden fazlası EI'lerdir ve yaklaşık dörtte üçü SARL'dir. IGL vergilendirme usulü, daha çok EI'lere yöneliktir. Hiçbir SA bu moda tabi değildir. Aynı şey götürü usul için de geçerlidir. Bu usuldeki tüm birimler EI'dir.

Tablo 5: İşletmelerin vergi sistemine göre, hukuki şekillerine göre dağılımı (%)

Vergi Usulü	Hukuki Şekli			Toplam
	EI	SARL	SA	
Normal	0.0	68.4	31.6	100,0
Basit	26.4	73.6	0.0	100,0
Genel Beyan Usulü	99.8	0,2	0.0	100,0
Götürü	100,0	0.0	0.0	100,0
Tamamı	98.1	1,6	0.3	100,0

Kaynak: INSEED (2015)

İşletmelerin faaliyet alanlarına göre vergi sistemi ile dağılımı, normal rejime tabi olan birimlerin yaklaşık üçte birinin "ticaret" branşında, % 9,7'sinin finansal ve sigortacılık faaliyetlerinde, % 9,7'sinin imalat sektöründe, % 7,6'sının da inşaat sektöründe olduğunu göstermektedir. Basit usulle ilgili olarak, birimlerin % 38,6'sının ticaret, % 10,4'ünün eğitim,% 11,9'unun da diğer faaliyetlerde olduğu tespit edilmiştir. Bu vergi sisteminde yer alan firmalar diğer tüm sektörlerde % 10'dan daha azdır.

IGL'ye gelince, "ticaret" sektöründe (% 80) çok yoğundur; ancak ekstraktif sanayilerde, elektrik ve gazın üretimi ve dağıtımı ile su üretimi ve dağıtımı, tesisat, atık arıtma ve depolüsyon gibi bulunmamaktadır. Götürü usulü ticaret (% 78,3) ve imalat (% 12,2) sektöründeki birimlerde yoğundur.

İşletmelerin genel sayımı, Çad'ın ulusal topraklarında kurulu tüm ekonomik birimleri saymayı mümkün kılmıştır. Bu işlem sırasında 30.761 birim fiziksel olarak tanımlanmıştır. Bu işletmelerin mekansal dağılımı, ekonomik birimlerin yaklaşık yarısının N'Djamena şehrinde yoğunlaştığını göstermiştir. Ortalama olarak, 2004-2014 dönemi boyunca yılda 2,054 işletme kurulmuştur; 2001-2003 döneminde yılda 748 işletme kurulmuştur; 1990'lı yıllarda yılda sadece 368 işletme kurulmuştur. Bu durum petrolün işletilmesinin temel olarak Çad'ın ekonomik yapısındaki değişime katkıda bulunduğunu ortaya koymuştur (INSEED, 2015).

3.2. Metodolojik Yaklaşım

Kesinti ve ekleme yapılmasına rağmen, hipotetik-tümdengelim yöntemi bu çalışma kapsamında benimsenen yöntemdir. Bu yöntem, araştırma sorusunun

formüle edilmesi ve desteklenecek veya reddedilecek hipotezlere izin veren bir keşifsel analizden oluşmaktadır. Bu amaçla, örneklemin doğası ve aranan bilginin kalitesi ile yakından bağlantılı olan çeşitli veri toplama ve analiz yöntemleriyle gösterilmiştir. Bu bölüm, veri toplama (2.1) ve veri işlemeyi (2.2) içeren, benimsenen metodolojik yaklaşımın sunumuna odaklanmaktadır.

3.2.1.Veri Toplama Aşaması

Bir fenomenin açıklanması için yararlı bilgiler elde etmek için kullanılabilecek verilerin toplanması için, birkaç yöntem olduğunu söylemek gerekir. Genellikle nokta yöntemleri ve kalıcı yöntemler şeklinde bir listeleme yapılır. Bir kerelik yöntemler testleri, anketleri, gözlemleri içerir. Bu tür testlere örnek olarak belirli hedeflere ulaşmak için bir ürünün doğrulanması veya bu ürünün belirli standartlarla uyumlu olması dahildir. Anketler, cevaplarının analizi, incelenen fenomeni değerlendirmeyi mümkün kılacak soruların veya anketin hazırlanmasını gerektirmektedir. Gözlemler, erkeklerin, hayvanların ve çevremizi kaplayan şeylerin davranışlarını kavramayı mümkün kılar. Diğer yandan kalıcı yöntemler, panel verilerinin veya uzun vadeli verilerin oluşturulmasına dayanmaktadır. Panellerin oluşumu, aynı birey ve aynı değişken için, örneğin yıllarca süren kalıcı gözlemine izin verir. Bu analiz kapsamında, bir defaya mahsus yöntemi, özellikle de anketi seçtik. Anket, bir örneklemin önceden var olmasını ve yönetimin veri toplamasına izin veren bir anketin geliştirilmesini gerektirmektedir.

3.2.1.1. Örnekleme ve Soruşturma Kapsamı

Buradaki amaç, kullanılan örnekleme tekniğini ve anketin kapsamını tartışmaktır. Anketin kapsamı, coğrafi alan, soruşturma birimi ve gözlem birimi etrafında düzenlenmiştir.

3.2.1.1.1. Kullanılan Örnekleme Tekniği

Anketler, incelenen nüfusu temsil eden örneklem temelinde yürütülmektedir. Bu amaçla, anketin başarısının seçilen örneklem türüne ve büyüklüğüne bağlı olduğu görülmektedir. Örneklemin büyüklüğü, elde edilen sonuçların genelleştirilmesinde

önemli bir faktördür. Örneklem büyüklüğü daha büyük olduğunda sonuçların genelleştirilmesi daha iyidir. Bu amaçla, çalışmanın maliyeti ile numunenin büyüklüğüne ve elde etmek istediği hassasiyet derecesine bağlı olarak yapılması gereken bir uzlaşı vardır.

Büyük bir örneklem mutlaka temsil edici değildir. Gerçekten de, ilgili tüm bireylerin talep edildiği bir anket yürütmek nadiren mümkündür. Hedef kitlenin tüm bireyleri ile iletişim kurmadaki bu zorluk genellikle, anketlerin incelenen nüfusun örnek bir temsilcisi temelinde yürütülmesi anlamına gelir. Bu zorluğun üstesinden gelmek için örnekleme anahtar temel kriter olarak görünmektedir. Çünkü bu yöntem temsili bir örnek teşkil etmeyi mümkün kılmaktadır. Bir örnek asla bir popülasyonu mükemmel bir şekilde temsil etmediğinden, örneklemin özellikleri ile toplam nüfusun özellikleri arasında gözlenen farklılıklar, örnekleme hataları olarak adlandırılması gereken şeyden kaynaklanır. Bunlar ölçümlerin yanı sıra gözlemlerin seçimindeki rastlantısallıktan kaynaklanır.

Bir örneklemin oluşturulması, anketlerin gerçekleştirilmesinden geçer. Bu amaçla iki geniş anket kategorisi ayrılmıştır. Bunlar; olasılıksal sondajlar ve deneysel sondajlar. Rastgele yöntemler olarak bilinen olasılıklı anketler, numuneyi oluşturmak için rastgele bireyleri seçer. Var olma olasılığı, dahil etme olasılığı veya seçim olasılığı olarak bilinir, çünkü bireyin tanınan bir numuneye ait olma olasılığı vardır. Bu yöntemle, belirli bir nüfusun üyelerinin kapsamlı bir listesinden başlanır ve bu nüfusun bireylerinin bir kısmının çekilişine geçilir. Kota metodu olarak da adlandırılan ampirik araştırma için öncelikle söz konusu nüfus için önemli sayılan bazı kriterler seçilir. Daha sonra, belirlenen her kriter için, temsil etmesi gereken popülasyonda olduğu gibi aynı yüzdelere veya kotalara riayet etmesi gereken bir örneklem hazırlanır. Bu yöntemde, bir bireyin numuneye dahil edilme olasılığı bilinmemektedir. Bu sonuncu yöntemle, örneklemden elde edilen bilgilerin toplam popülasyondan elde edilene çok yakın olduğu varsayılmaktadır.

Örnekleme tekniklerinin bu tanımından, bu çalışma kapsamında kota yöntemini kullandık. Bu, kamuoyu anketleri için anket enstitüleri tarafından sıklıkla kullanılan ampirik (rastgele olmayan) bir anket yöntemidir. Buradaki sorun,

bireylerin çalışılacak gruptakiyle aynı oranlarda dağıtıldığı bir örnek teşkil etme meselesidir. Bu durumda, örneklem büyüklüğü, prensipte, incelemek istenilen nüfusun boyutundan bağımsızdır. Ancak, bu ankette kabul edilen istatistiksel hata marjına büyük ölçüde bağımlıdır.

Dezavantaj veya sınırlamalardan biri, hata payının doğru bir şekilde hesaplanamamasıdır. Bu, genel olarak, numunenin seçimi için koşulların rastgele bir çekime yakın olması koşuluyla, hata payının rastgele bir numuneninkiyle aynı mertebede olduğunu dikkate almamızı sağlar. Bu ampirik anket yönteminin avantajları pragmatiktir. Katılımcıların finansman ve işbirliği kısıtlamalarının üstesinden gelmesini sağlar. Gerçekten de, araştırmacılar için seyahat açısından daha az kısıtlayıcı olan bir yöntemdir. Örneğin, bir ülkeye gitmeye gerek yoktur. Öte yandan, işbirliğinin reddedilmesi durumunda anket kolayca değiştirilebilir.

3.2.1.1.2.Anket Kapsamı

Biz burada çalışmanın coğrafi alanını, inceleme birimini ve gözlem birimini ayıracağız.

- Anketin Coğrafi Kapsamı

Çalışmanın coğrafi kapsamı, çalışmanın yapıldığı yerlere, verilerin toplandığı yerlere (birincil veri) veya çalışma ile ilgili bilgilerin elde edildiği yerlere (ikincil veri) atıfta bulunmaktadır. Bu nedenle, çalışmanın coğrafi kapsamı olarak N'Djamena şehrini aldık. Başka şehirleri de almak isterdik, maalesef maddi zorluklar karşısında, kendimizi mevcut araçların bize daha fazla yer değiştirme kolaylığı sağladığı bu şehirle sınırladık. Bununla birlikte, Çad ekonomik manzarasının bir gözlemi, N'Djamena kentinin tek başına Çad'ın ekonomik birimlerinin yarısından biraz daha fazlası barındırdığını göstermektedir.

- Anket Birimi

İstatistiki birim olarak da bilinen anket birimi, bu çalışmada Çad'da kurulu ve muhasebe tutan ekonomik birimleri temsil eder. Muhasebe genellikle kuruluşun

büyüklüğünden etkilenir. Çad'da küçük işletmeler, orta ölçekli işletmeler ve büyük işletmeler arasında ayrım yapılmaktadır. Firmaların büyüklüklerine göre tanımlanması kolay değildir. Çünkü tanımlar zaman içinde değişmekte ve hedeflere bağlı olarak ülkeden ülkeye farklılık göstermektedir. Bu amaçla, kullanılan kriterlerin, Çad gibi bir ülkede bile yasal veya düzenleyici metinlere göre farklılık gösterdiğini saptamaktayız.

-Gözlem Birimi

Gözlem birimi, aranan bilgiyi elde etmeyi mümkün kılan en küçük istatistiksel oluşumdur. Bu çalışma kapsamında bizim gözlem birimimiz şirketin muhasebecisidir. Bu, şirketin hesaplarını ele alan ve yürüten kişidir, bu yüzden ekonomik birim içindeki muhasebe uygulaması hakkında konuşmak için daha iyi bir konumdadır.

3.2.1.2.Anket ve Verilerin Toplanması

Kullanılan bilgiler birincil verilerdir. Bu temel bilgilerin toplanması, bir yandan bir anketin uygulanmasını ve diğer yandan da görüşmelerin gerçekleştirilmesini gerektirir.

3.2.1.2.1. Soru Formunun/Anketin Takdimi

Bir anketin oluşturulması, analizin anahtar durumda olmasa bile diğer önemli değişkenlerini dikkate almalıdır. Başlıktan ayrı olarak, bu çalışmadaki anketin beş ayrı bölümü vardır.

Beş bölümden ilki, katılımcıların profiline odaklanır; Şirket içindeki kalifikasyonu üzerine bir ihtiyaç bulunmaktadır. İkincisi, şirketin profili hakkında genel bilgiler elde etmekle sınırlıdır: muhasebe uygulaması, ana faaliyet, muhasebe çerçevesi, yasal statü, vergi sistemi, ciro, çalışan sayıları, grup üyeliği, sermaye yapısı. Üçüncü kısım finansal tabloların sunumuna odaklanmışken, dördüncü bölüm ekonomik birimlerdeki muhasebe uygulamalarını anlamaya çalışmaktadır. Son

olarak, son bölüm, şirketteki uygulamalarla ilgili olarak muhasebe standartlarının değerlendirilmesini araştırmaya yöneliktir.

3.2.1.2.2. Sahada Veri Toplama

Birincil verilerin toplanması temel olarak anket ve görüşmelere dayanmaktadır. Bazı şirketlerin adreslerini ve telefon numaralarını bildiğimizden, doğrudan onlarla iletişime geçtik. Veri tabanındaki bazı sayıların yanlış olduğu belirtilmelidir. Ana anketçi/araştırmacı bizdik, bu yüzden verileri toplamamıza yardımcı olmak için başka insanları kullanmaya gerek yoktu.

Yukarıda belirtildiği gibi, N'Djamena şehrinde bilgi toplanması üç ay sürdü. Bazı katılımcılar anketleri iki haftada, diğerleri ise iki ayda tamamladı. Bu sonuncular için, her seferinde yeniden başlatmak ve randevu üzerine randevu almak gerekiyordu, diğerleri için, bizim bulunmamız gerekliydi. Diğerleri daha önce doldurulmuş kartları kaybetmişlerdi ve yeniden başlamalarını sağlamak için yerine yenilerinin verilmesi gerekiyordu.

Toplanan verilerin dosyasını temizlemek bizim için önemli görünüyordu. Dosyanın temizliği dosyadaki atıkları ortadan kaldırmayı, diğer bir deyişle dosyayı düzeltmeyi içerir. Dosyanın temizliği, eksik değerler, aykırı değerler veya uyumlu olmayan veriler üzerine odaklanır. Temizlemenin amacı, belirli güvenilirlik ve geçerlilik ile veri elde etmektir. Güvenilirlik, bir olayı aynı enstrümanla birkaç kez ölçtüğümüz anlamına gelir, sonuçlar aynı olmalıdır. Geçerlik, ölçüm araçlarının, ölçmeyi amaçladığı fenomeni mümkün olduğunca iyi bir şekilde algılamayı mümkün kılması gerektiğini öngörülmektedir.

Örneğin yanıtsızlık durumları karşısında veri dosyasını temizlemenin çeşitli yöntemleri vardır. İki yanıtsızlık kategorisi vardır: toplam cevapsızlık ve kısmi cevapsızlık durumları. Örneklenen bir ünitede hiçbir bilgi toplanmadığında toplam veya birim yanıtsızlıktan bahsedilir. Bilgi eksikliği belirli değişkenlerle sınırlı olduğu zaman, kısmi veya madde yanıtsızlığından bahsedilir. Tüm anketlerde belli bir cevapsızlık derecesinin neredeyse kaçınılmaz olduğu vurgulanmalıdır. Mümkün olduğu kadar eksik verilerin düzeltilmesi arzu edilmektedir.

Bu çalışmada, değerleri tamamlama/yakıştırma yöntemini ve daha spesifik olarak, tümdengelim yöntemini kullandık. Bu yöntemle, eksik olan veriler diğer sorulara verilen cevaplardan çıkarılmaktadır. Bu yöntemin en büyük avantajı, eksiksiz veri tabanları oluşturmanıza izin vermesidir.

Bizim örneklemimizin büyüklüğüyle ilgili olarak, seçim, şirket dosyaları danışılarak yapılmıştır. Kayıt tutulan ve vergi dairesine kayıtlı şirketlere vurgu yapılmıştır. Bu danışma, çalışılan nüfusun belirtilen kriterlerini karşılayan bir şirket dizinine sahip olmamızı sağladı. Bu dizinden, bu şirketlere en az üç soru formu gönderdik. Anketler, şirketin muhasebecisi ve / veya yöneticisine yöneliktir. Söz konusu yapıların yöneticilerine bireysel anketler gönderilerek, şirketin başkanına araştırmacı tarafından teslim edilmiş ve / veya ilgili kişi ile telefon görüşmesi yapılarak e-posta ile gönderilmiştir. Gönderilen 110 anketten 43 anketin geri dönüşü vardır. Bu da % 39.09'luk bir geri dönüş oranı demektir.

Ayrıca, çalışmamızın ortaya çıkardığı konu hakkında daha fazla bilgi istemek için, büyük şirketlerden sorumlu bazı muhasebe firmaları ve vergi dairesi başkanı ile iletişime geçtik. Bilgi toplama 2018 Ağustos'tan 2018 Ekim'e kadar üç ay sürdü.

Tablo 6: Çalışmaya katılım oranları

Etiketler	Sayı	Gönderilenlerin yüzdesi	Alınanların yüzdesi
Başlangıçta gönderilen soru formları/Anketler	90	%81.81	-
Ek soru formları	20	%18.18	-
Toplam gönderilen soru formu	**110**	**%100**	**-**
İlk gönderiden dönen anketler	33	% 30	%73.33
Tekrar gönderme ve üçüncü kişilerin desteği sonrası geri dönen soru formları	12	%10,90	%26,66
Toplam iade edilen soru formları	**45**	**%40.90**	**%100**
Dönen ancak kullanışlı olmayan anketler	2	%1.81	% 4.44
Toplam kullanılabilir anketler	**43**	**%39.09**	**%95,55**

Kaynak: Araştırmacı tarafından oluşturulmuştur.

Bu örneklem prosedürünün sonunda, örneklemimize sunulan anketin gözden geçirilmesi bize önemli geldi.

3.2.2.Veri İşleme Aşaması

Bu bölümde çalışmada elde edilen verilerin değerlendirilmesi ve analizi açıklanmıştır.

3.2.2.1. İstatistiki Analiz Araçları

Toplanan verilerin işlenmesi için CSPro 5.0 yazılımını (Sayım ve Anket İşleme Sistemi, sürüm 5.0), SPSS 19 yazılımını (Sosyal Bilimler için İstatistik Paketi sürüm 19), Microsoft Office Excel yazılımını ve Word 2007 sürümünü kullandık.

CSPro 5.0 yazılımı, anket giriş maskesinin hazırlanması için kullanılmıştır. Esasen anketlerden veri yakalamak, düzenlemek, tablolamak ve ayırt etmek için tasarlanmıştır. Sonuçlarının araştırılması gereken bir anket ile karşı karşıya olduğumuz göz önüne alındığında, bu yazılımın kullanımı haklı çıkmıştır. Bu amaçla, cevapların işlenmesini ve analizlerini kolaylaştırmıştır.

Bu yazılımdan girilen veriler SPSS 19 uygulamasına aktarılmıştır. Bu iki uygulama uyumlu olduğu için bu seçim yapılmıştır. SPSS yazılımı, sosyal bilimlerde fenomenlerin analizinde yaygın olarak kullanılmaktadır. Sayım tamamlandığında, anketi sayısal dile çevirmek ve beklenen sonuçları üretmek gerekliydi. Microsoft Office Excel ve Word 2007 uygulamaları, tüm çalışmaları yazıya dökmemize/ele geçirmemize olanak sağlamıştır.

3.2.2.2.Analiz Yöntemleri ve Yaklaşımı

Bu bölümde analiz yöntemlerinin seçimi ve yöntemlerin seçimindeki detaylı çalışmalar analiz edilmiştir.

3.2.2.2.1.Veri Analizi Yöntemini Seçmenin Gerekçesi

Yönetim/işletme bilimlerindeki geleneksel ayrım, niceliksel ve niteliksel yaklaşımlar ile tümdengelimci ve tümevarımsal mantık arasında ayrım yapmaktadır. [28] Tümdengelim, pozitivizmin, bir veya daha fazla spesifik sorudan hareketle cevap vermeyi içermesi anlamında mevcut ifadesidir. Kavramları açık bir şekilde tanımladıktan ve teorik analizleri test edilebilir hipotezlere dönüştürdükten sonra araştırmacı, bu hipotezlerin geçerliliğini doğrulamak veya geçersiz kılmak için temsili bir örneklem temelinde deneysel bir anket hazırlamaktadır. Niceliksel yaklaşımla birleştirilen hipotetik-tümdengelimci yaklaşım, açıklayıcı değişkenlerin gerçekten de modelin öngördüğü özelliklere ve ilişkilere sahip olup olmadığını belirlemeyi mümkün kılmaktadır. Tahmin edilen ilişkilerin doğrulanması için analiz, bazı istatistiksel ve ekonometrik yöntemler kullanmıştır.

Maurand-Valet (2011), nicelleştirmenin yönetim bilimlerinde giderek daha fazla yer kapladığını vurgulamaktadır. Niceliksel/Kantitatif araştırma yöntemlerinin yönetim bilimlerindeki araştırmacılar tarafından teşvik edilmesi ile ilgili olarak birçok neden bulmuştur. Bu nedenlerden bazıları tekniktir, örneğin, nicel tekniklerin nitel verilere uygulanmasına izin veren yeni veri analiz metotlarının araştırmacılara sunulması. Diğer nedenler, nicelleştirme ile hata riskine karşı kendini koruma umudu veya gözlemlenen olayların genel ve derin nedenlerini kavrama ümidi gibi psikolojik nedenlerdir. Son olarak, diğer bazı nedenler ise sosyolojiktir ve akranlar tarafından araştırma çalışmalarının tanınması sorunuyla ilgilidir. Bu, sonuçlara daha fazla güvenilirlik vermek ve sınır-nesne boyutuyla nicel temsiller kullanarak iletişimin kolaylaştırılmasıyla ilgilidir. Bu yapılandırılmış ve tutarlı niceliksel temsiller aracılığıyla araştırmacı, izleyicisine akıl yürütmesini takip etmeye yardımcı olur.

[28] Endüktif mantık, önceden çok az bilinen özellikli bir sosyal gerçeklik parçasını araştırmaktan ibarettir.

3.2.2.2.2.Tek Boyutlu Analiz

Tek boyutlu analizin amacı, örneklem ve değişkenler üzerinde betimsel sonuçlar elde etmektir. Belirli değişkenlerin dağılımı hakkında bir fikre sahip olmasına izin veren düz bir sıralamadan oluşur. Elde edilen verilerin türüne göre sonuçları sunan bir analizdir. Örneğin, niteliksel değişkenlerin varlığında, efektiflerin frekans tablolarının veya çizelgelerin kullanılması önerilir. Sürekli nicel değişkenler sözkonusu olduğunda, yoğunluk eğrisini veya histogramı incelemeniz tavsiye edilmektedir. Mevcut çalışmada, niteliksel ve metrik değişkenler en çok kullanılanlardır. Bunlar niteliksel değişkenlere dönüştürülmüştür. Sonuçta, tüm verilerimiz kalitatiftir, cevap verenlerin seçilen farklı değişkenlere göre dağılımını gözlemlememize izin veren frekans tabloları temelinde sonuçların sunulması seçeneği buradan gelmektedir

3.2.2.2.3.İki Boyutlu Analiz: Parametrik Olmayan Bağımsızlık Testi

İki boyutlu analiz, gözlemlenen iki değişken arasındaki bağlantılara odaklanmaktadır. Bu analizin özgüllüğü, iki değişken arasında bir bağlantı olup olmadığını gözlemlemektir. Karar verme yönü, iki niteliksel karakter arasında parametrik olmayan bir testin kullanılmasıyla başlamıştır. Ki-kare yöntemi karar almada kullanılanlar arasında bir araçtır. Ki-kare yöntemine göre, iki değişken arasındaki bağımlılığı savunan hipoteze (H1) karşı, iki değişken arasında bağımsızlık sağlayan hipotezi (H0) test etmek istenmektedir. Çalışmanın verileri niteliksel olduğunda iki nitel değişken arasındaki bağımsızlığı incelemek istendiğinde kullanılan model olması gibi basit bir sebeple, bu korelasyonu doğrulamak için Ki-kare testi seçilmiştir. [29] [30]

[29] İki nitel değişken arasındaki bağlantıları incelemek istediğimizde Fisher'in kesin testini ; niteliksel ve niceliksel değişkenler arasındaki ilişkiyi veya iki nitel değişken arasında gözlemlemek istediğimizde ki-kare testini; ve iki niceliksel değişken arasındaki bağlantıları gözlemlemek istediğinde "Bravais-Pearson" olarak adlandırılan doğrusal korelasyon katsayısının hesaplanmasını söyleyebiliriz.

[30] Sayısal veriler az olduğundan,kategorize edilmiş ve niteliksel hale getirilmiştir.

Bu yöntem, sıfır hipotezini kabul etmek için aşılmaması gereken keyfi bir baraj riskini (genellikle% 5) belirlemekten oluşmaktadır. Bu eşik, Ho altında şans eseri mevcut gözlemleri elde etmek için, $\chi 2$ tablosundan hareketle hesaplanan $\alpha 0$ olasılığı ile karşılaştırılacaktır. Testin sonucu, bu karşılaştırmanın sonucuna bağlı olacaktır. Eğer $\alpha > \alpha_{0,}$ ise, sıfır hipotez gerçek iken, onu reddederek, ilk tür α_0 yanılma riski ile onu kabul etmiyoruz. Eğer $\alpha_0 \geq \alpha$ ise, sıfır hipotezi eşik α_0'ya kadar kabul edilebilmektedir.

3.2.2.2.4.Çalışmanın Hipotezleri/ Varsayımları

Temel kuramsal modelden, üç temel ilişkiyi açıkça görüyoruz: birincisi profil ve performans arasında, ikincisi davranış ve performans arasında ve üçüncüsü de profil ile davranış arasındadır. Bu ilişkiler üç ana hipotezin oluşturulmasına yol açmaktadır:

Hipotez 1 (H1): Finansal tabloların sunumu yürürlükteki uluslararası muhasebe standartlarının gerekliliklerine uygundur. *Bunlar, bir yandan, OHADA muhasebe standartları ve diğer yandan, IAS / IFRS standartlarıdır.*

Hipotez 2 (H2): Finansal piyasalarda kote/listelenen şirketler OHADA ve IASB şeklinde çifte muhasebe uygulamaktadır.

Hipotez 3 (H3): Şirketler veya muhasebeciler, AUDCIF ve SYSCOHADA tarafından kabul edilen sabit varlıkların yeniden değerlenmesi ilkelerine riayet etmektedirler.

Hipotez 4 (H4): Şirketler veya muhasebeciler AUDCIF ve SYSCOHADA tarafından tanımlanan tarihi maliyet ilkesine riayet etmektedirler.

Hipotez 5 (H5): Şirketler veya muhasebeciler, ekonomik gerçekliğin yasal görünüm üzerindeki üstünlüğünün ilkesine saygı duymaktadırlar.

Hipotez 6 (H6): Uluslararası muhasebe standartları, işletme muhasebesinin tutulmasına yardımcı olmaktadır.

Hipotez 7 (H7): Muhasebeciler uluslararası muhasebe standartlarını uygulamada zorluk çekmektedirler.

Aşağıdaki varsayımların sonuçları bir sonraki bölümde (Bölüm 4) sunulmaktadır.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM
SUNUM VE SONUÇLARIN ANALİZİ

Tek boyutlu analiz, incelenen bireylerin veya nesnelerin özelliklerini açıklayan temel bir analiz yöntemidir. Değişkenlerin gözlemlenmesi yoluyla olguların açıklamasına izin verir. Bu amaçla, muhasebe standartlarının uygulanabilirliğini değerlendirmek için uygun bir yöntemdir. Durumun betimleyici bir analizi yoluyla, bu çalışmanın ana katkısı Çad bağlamında uluslararası muhasebe standartlarının uygulanabilirliği hakkında bilgi sağlamaktır. Diğer bir deyişle, bu çalışmanın sonuçları, Çad'lı şirketlerin, hesapların tutulması ve sunulmasının uyumlaştırılmasına ilişkin olarak OHADA'nın hedeflerine doğru olası bir yakınsaması hakkında bilgi vermektedir.

Bu bölüm, Üç alt bölüm şeklinde düzenlenmiştir. Birincisi muhasebecilerin ve şirketlerinin profilleri ile finansal tabloların sunumuna odaklanırken; ikincisi sabit varlıkların işlenmesi/değerlendirilmesi ve standartların uygulanması algısıyla ilgili sonuçları sunmaktadır. Üçüncü alt bölümünde ise, araştırma sonuçlarına ilişkin değerlendirmeler ele alınmıştır.

4.1. Çift Muhasebe Uygulamaları Örnekleminde Bulunan Katılımcı ve Şirket Profili: Sonuçların Analizi

Analiz, bir yandan katılımcıların ve çalıştıkları şirketlerin özelliklerinin sunumuna, diğer yandan finansal tabloların sunumu ile ikili muhasebe uygulamasına odaklanmaktadır.

4.1.1. Örneklemdeki Katılımcıların ve Şirketlerin Profilleri

Anketin ilk iki bölümü, muhasebecilerin ve işletmelerin profillerine odaklanmıştır.

4.1.1.1. Katılımcıların Profilleri

Bu çalışma çerçevesinde, ankete katılacak kişilerin belirlenmesi ve seçilmesinde belirli özelliklerin varlığı önem arz etmektedir. Şirketler tarafından yayınlanan bilgileri ve muhasebe uygulamalarını yorumlayabilecek kişilerin seçilmesine özen gösterilmiştir. Çoğu, en az bir muhasebesi olan ve bir iç muhasebe departmanına sahip olan şirketlerde çalışan kişilerdir.

4.1.1.1.1.Cinsiyet

Bu veride görüşme yapılan muhasebecilerin % 16,3'ünün kadın olduğu, % 83.7'sinin erkek olduğu görülmektedir. Kadınların toplumdaki rolü ve yeri ile ilgili olarak Çad kültürü bu durumu açıklayabilmektedir.

Tablo 7: Örneklemin cinsiyete göre dağılımı

Cinsiyet		Çalışan Sayısı	Yüzde%
	Kadın	7	16.3
	Erkek	36	83.7
Geçerli olan	Toplam	43	100

4.1.1.1.2. Deneyim ve Eğitim Durumu

Ayrıca, görüşme yapılan muhasebecilerin deneyimleriyle ilgili olarak, pek çoğunun uzun bir tecrübeye sahip olmadığını, yani çok azının 10 yıldan fazla deneyime sahip olduğunu (sadece% 4,7) olduğunu görülmüştür. Bu rakamlar, muhasebe mesleğinin icra edilmesinde Çad nüfusunun genç olduğunu ortaya koymaktadır. Bu noktada, muhasebecilerin % 62.8'inin en fazla 5 yıllık bir tecrübeye sahip oldukları, bunlar arasında 7 kadından 6'sının, yani toplamda kadınların % 13.95'inin en fazla 5 yıllık bir tecrübeye sahip oldukları ortaya çıkmaktadır.

Tablo 8: Örneklemin deneyim ve eğitim düzeyine göre dağılımı

Yıllık deneyim		Çalışan Sayısı	Yüzde%
Geçerli olan	1-5 yıl	27	62.8
	6-10 yıl arası	14	32,6
	10 yıldan fazla	2	4.7
	Toplam	43	100
Eğitim seviyesi		**Çalışan Sayısı**	**Yüzde%**
Geçerli olan	LİSE MEZUNU (BAC)	1	2,3
	ÖNLİSANS MEZUNU (BAC +2)	9	20.9
	LİSANS (BAC+3/4)	18	41.9
	YÜKSEK LİSANS MEZUNU (BAC+5)	15	34,9
	Toplam	43	100

Eğitim düzeyi ile ilgili olarak, ankete katılanların % 76.8'inin (% 41.9 BAC + 3/4 ve% 34.9 BAC + 5) en az lisans derecesine (liseye ilaveten üç yıl) sahip olduğu görülmektedir. Bu, çalışan muhasebecilerin Çad bağlamında uluslararası muhasebe standartlarının uygulanabilirliği hakkındaki soruları yanıtlamalarına izin veren bir akademik geçmişe sahip olduklarını göstermektedir.

4.1.1.2. Örneklemdeki Şirketlerin Özellikleri

Bu bölümde ankete katılan muhasebecilerin çalıştığı şirketler ile ilgili bilgi ele alınmıştır.

4.1.1.2.1. Hukuki Statü ve Vergi Rejimi

Hukuki statüde, muhasebecilerin çoğunluğunun, % 48.8 oranında Sınırlı Sorumlu Anonim Şirkette (SARL'de) çalıştığı ortaya çıkmıştır. Bu durum, bireysel işyerlerinin diğer türdeki ekonomik birimlerden daha az, yani % 11.6, muhasebeci

istihdam ettiğinin altını çizebilir. Şubeler için, muhasebeci sayısının Çad'da kurulan bu yapıların sayısına göre olduğu tahmin edilebilir.

Tablo 9: Örneklemdeki firmaların dağılımı

		Çalışan Sayısı	Yüzde%
Geçerli olan	Başka bir şube	3	7
	Bireysel şirket/Şahıs şirketi (ETS)	5	11.6
	SA Anonim Şirket	14	32,6
	SARL Limitet Şirket	21	48,8
	Toplam	43	100

Bizim çalışmamızda, muhasebecilerin gerçek ve sadeleştirilmiş vergi rejimlerine tabi şirketlerde daha fazla çalıştıkları görülmektedir. Örneklemimizin büyük çoğunluğu, yani % 90,7, gerçek rejime tabi şirketlerde çalışmaktadır. Bu nedenle, diğer vergi sistemlerine tabi şirketlerde, özellikle de genel vergi ve götürü vergi sistemine tabi şirketlerde, muhasebecilerin bulunmasının nadir olmaktadır. Bu son iki rejim, çoğu kayıt dışı sektörde olan küçük ve çok küçük işletmeleri kapsamaktadır.

Tablo 10: Örneklemin vergi sistemine göre dağılımı

		Çalışan Sayısı	Yüzde%
Geçerli olan	Gerçek rejim	39	90,7
	Basitleştirilmiş rejim	4	9.3
	Toplam	43	100

Tablo 11'e göre, gerçek usul vergi rejimi için şirketlerin % 39.53'ünün SARL ve % 32,55'inin de SA olduğunu göstermektedir. Bu rakamlar, bu şirketlerin diğer vergi rejimlerine tabi firmalara göre, muhasebeleştirilmeye verdikleri önemi göstermektedir.

Tablo 11: Vergi Rejimi ve Yasal Durum arasındaki Çapraz Tablo

		Hukuki Statü				Toplam
		Başka bir şube	Bireysel şirket/Şahıs şirketi (ETS)	SA Anonim Şirket	SARL Limited Şirket	
Vergi Usulü	Gerçek rejim	3	5	14	17	39
	Basitleştirilmiş rejim	0	0	0	4	4
Toplam		3	5	14	21	43

4.1.1.2.2. Firmaların Boyutu

Şirketlerin büyüklüğü konusunda, ciro ve işgücü sayılarına odaklanılmıştır. Büyük şirketlerin, vergi hariç yıllık 3 milyar dolar 'dan fazla ciro (CAHT), orta büyüklükteki şirketlerin vergi hariç yıllık 250 milyon ila 3 milyar dolar arası ciro (CAHT), küçük şirketlerin de vergi hariç yıllık 16 milyon ile 250 milyon dolar arası ciro (CAHT) yaptıkları tahmin edilmektedir. Bu kriterleri takiben yapılan analizler, işletmelerin % 41,9'unun orta ölçekli, % 34,9'unun küçük ölçekli ve % 23.3'ünün büyük ölçekli işletmeler olduğunu göstermektedir.

Tablo 12: Ciroya göre dağılım

		Çalışan Sayısı	Yüzde%
Geçerli olan	16 milyon- 250 milyon arası	15	34,9
	250 milyon - 3 milyar arası	18	41.9
	3 milyardan fazla	10	23,3
	Toplam	43	100

Tablo 12'ye göre, çalışan sayısı bakımından, Orta Afrika bağlamında, büyük bir şirketin 100'den fazla; orta ölçekli bir şirketin 21 ila 100 arasında; küçük ölçekli bir şirketin, 6 ila 20 arasında; çok küçük ölçekli bir şirketin de 0 ile 5 arasında çalışanı olduğunu göstermektedir. Bununla birlikte, çoğu şirket insan kaynaklarını dış kaynaklara devredebildiğinden, büyüklük acısından hâkim kriter cirodur.

Tablo 13: Firmaların İstihdam Büyüklüğüne Göre Dağılımı

		Çalışan Sayısı	Yüzde%
Geçerli olan	çalışan sayısı 0-5	11	25,6
	Çalışan sayısı 21-100	7	16.3
	Çalışan sayısı 6-20	15	34,9
	Çalışan sayısı 100'den fazla	10	23,3
	Toplam	43	100

İşgücü ve ciro arasındaki çapraz analiz, bu değişkenlerin % 5 eşiğinde bir bağımlılık olduğunu göstermektedir. Bu, cirodaki değişimin çalışan sayısına özgü olduğunu göstermektedir. Dolayısıyla büyüklük bu iki değişken tarafından takdir edilebilir.

Tablo 14: Ciro ve istihdam arasındaki Ki-kare testi

	Değer	DD	Asimptotik anlam (iki taraflı)
Pearson'in Ki-kare testi	17,159	6	,009
Olabilirlik/ihtimal oranı	21,211	6	,002
Geçerli gözlem sayısı	43		

Ayrıca, şirketin büyüklüğü ve hesapların sunum sistemi de belirtilerek, vergiler hariç yıllık cirosuyla ilgili büyüklükleri ne olursa olsun, örneklemimizdeki tüm şirketlerin, normal muhasebe sistemini takip ederek, mali tablolarını sundukları ortaya çıkmıştır.

Tablo 157: İşletme Boyutu - Muhasebe Sistemi Çapraz Tablosu

		Ciro:			Toplam
		16 milyon- 250 milyon arası	250 milyon - 3 milyar arası	3 milyardan fazla	
Muhasebe sistemleri	Normal sistem	15	18	10	43
Toplam		15	18	10	43

Bu sonuçlardan, tüm şirketlerin normal sisteme göre hesapların sunumunu seçtikleri ortaya çıkmaktadır. Ancak, Muhasebe Hukuku ve SYSCOHADA Finansal Raporlamasıyla ile ilgili Yeknesak İşlemin 13. maddesi, kuruluşlara, ciro ve faaliyete

dayalı olarak, asgari muhasebe sistemine göre finansal tabloları sunma imkanını vermektedir. Bu seçenek, yalnızca vergi hariç yıllık cirosu aşağıdakilerden daha az olan şirketler için mümkündür: - Ticari işletmeler için 60 milyon FCFA; - zanaatkar ve benzeri kuruluşlar için 40 milyon CFAF; - Hizmet kuruluşları için 30 milyon FCFA.

Örneklemimizde, ciro açısından mali sunumunu asgari nakit sistemine (SMT) göre yapan en az bir şirkete yer verebilirdik, ancak bu mümkün olmamıştır. Bu, ya bu şirketlerin tercihli muamele istemedikleri, ya bu seçeneği bilmedikleri/görmezden geldikleri ya da yerel vergi sisteminin uygun olmadığı anlamına gelmektedir.

4.1.2. Finansal Tabloların Sunumu ve İkili Muhasebe Uygulaması

Bu bölümde, finansal tabloların sunumu ve ikili muhasebe uygulaması ile ilgili sonuçları analiz edilmektedir.

4.1.2.1. Finansal Tabloların Sunumu ve Standartlara Uygunluk

Yıllık mali tabloların sunum sisteminin ne olduğunu önceden bilmek önem taşımaktadır. Bu soruyla ilgili olarak, örneklemimizdeki tüm şirketler, durumlarını normal muhasebe sistemine göre raporlamaktadır.

Finansal tabloların sunumuna ilişkin hususlarda, şirket muhasebecilerinin % 79,1'i çok sıklıkla, % 20,9'u ise sıklıkla yerel vergi gerekliliklerine uygun olarak sunmaktadır. OHADA hukukuna uygun olarak ise, % 83.7'si çok sıklıkla, % 16.3'ü ise sıklıkla mali durumlarını bildirmektedir. Bu sonuçlar, genel olarak, mali tabloların OHADA standartlarına ve yerel vergi gerekliliklerine uygun olarak sunulduğunu göstermektedir.

Tablo16: Özet finansal tabloların sunumu

Sorular	Çok sık	Sıklıkla	Sıklıkla değil	Geçerli değil	Toplam
Finansal tabloların yerel vergi gerekliliklerine uygun olarak düzenlenmesi (C2)	% 79,1 (34)	% 20,9 (9)	% 0	% 0	% 100 (43)
Mali tabloların OHADA muhasebe hukukuna uygun olarak düzenlenmesi (C3)	% 83,7 (36)	%16.3 (7)	% 0	% 0	% 100 (43)
Mali tabloların IAS/IFRS Muhasebe standartlarına uygun olarak düzenlenmesi (C4)	%18,6 (8)	%11,6 (5)	% 58,1 (25)	%11,6 (5)	% 100 (43)

Burada şirketlerin hesaplarını uluslararası muhasebe standartlarına uygun olarak hem de yerel vergi gerekliliklerine göre tuttukları ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla Hipotez H1 bu şekilde doğrulanmaktadır.

4.1.2.2. Çift Muhasebe Uygulamaları ve Borsalar

Tabb 15'e göre, şirketlerin sadece % 18,6'sının çift muhasebe uyguladığını göstermektedir. Bu analiz soru C4'te gözlenmiştir; dolayısıyla hesaplarını OHADA muhasebe hukukuna (soru C3) ve IAS / IFRS'ye (soru C4) göre sunan şirketler mevcuttur. Şirketlerin % 58,1'i IAS/IFRS standartlarına göre hesap tutmadıklarını, % 11,6'sı ise bu soruya cevap vermemiştir; bu da, şirketlerin toplam % 69.7'sinin hesaplarını uluslararası IAS/IFRS standartlarına göre sunmadıklarını göstermektedir.

Çifte muhasebe uygulamasına ilişkin soruda, şirketlerin % 62.8'inin OHADA muhasebe hukuku kapsamında muhasebe uygularken, vergileme ile ilgili yerel gerekliliklere de riayet ettikleri görülmektedir. Aslında, bu soruyu "çifte muhasebe" kavramına göre cevaplayamayanları dikkate alındığında, örneklemdeki ekonomik birimlerin % 74.4'ünün sadece OHADA modeline göre kayıtlarını tutukları sonucu çıkarılabilir. Buna karşın, şirketlerin % 25,6'sı gerçekten çifte muhasebe sistemine göre kayıtlarını tutmaktadır; bunlardan Biri OHADA standartlarına göre, diğeri de IASB'nin standartlarına göredir.

Tablo 87: Örneklemin çifte muhasebe uygulamasına göre dağılımı

		Çalışan Sayısı	Yüzde	Geçerli Yüzdelik	Birikimli yüzdelik
Geçerli olan		5	11.6	11.6	11.6
	Ohada-Ad vergisi	27	62.8	62.8	74.4
	Ohada IFRS	11	25,6	25,6	100,0
	Toplam	43	100,0	100,0	

Çifte muhasebe uygulayan 11 şirketten 6 tanesi borsada ilsem görerek, 5'i Avrupa piyasalarında, 1 tanesi de Afrika piyasalarındadır. Bu durum, borsalarda yer alan şirketler için uluslararası finansal bilgi standartlarına göre hesapların sunulmasını isteyen fon kiralayıcıların ve daha yakın zamanda bu şartları gerektiren OHADA ile ayni doğrultudadır. [31]

Bu önlemin uygulanması, özellikle Orta Afrika Menkul Kıymetler Borsası (CEMAC) ve UEMOA Bölgesel Menkul Kıymetler Borsası veya Douala Borsası'nda finansal iletişimde önemli bir değişikliğe yol açmıştır. OHADA kapsamında listelenen şirketler artık mali sonuçlarını IFRS standartlarına (AUDCIF ve SYSCOHADA'nın 73-1 maddesi) göre yayınlamak zorundadır. Afrika Ticaret Hukukunun Uyumlaştırılması Örgütü (OHADA) üyesi ülkelerde, Kongo Cumhuriyeti'nin Brazzaville kentinde 26 Ocak 2017'de düzenlenen olağanüstü Adalet ve Maliye Bakanlar Kurulu'ndan sonra, bu hukuk alanında yürürlükte olan muhasebe sisteminin güncellenmesine geçilmiştir. Toplamda 3 önemli sonuca varılmıştır. Bunlardan ilki, bir borsada veya halka arzda listelenen kuruluşlara, SYSCOHADA standartlarına göre veya kendi faaliyetlerine yönelik özel muhasebe çerçevesine göre düzenledikleri kendi mali tablolarına ek olarak, üretilen verilerin kalitesinin ve karşılaştırılabilirliğinin sağlanması için Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında (IFRS) Finansal Tablolar düzenleme yükümlülüğü getirilmiştir.

Örneklemimizde borsaya kote olan ekonomik birimler, ayrıca OHADA-uyumlu ve IAS / IFRS-uyumlu mali tablolara sahiptir. Çifte muhasebenin gerçek

[31] Muhasebe Hukuku ve OHADA Muhasebe Sisteminin Finansal Raporlamaya ilişkin Yeknesak İşlemin 8. Maddesi.

uygulaması da buradan gelmektedir. Bu durum Hipotez H2'yi bu şekilde doğrulanmaktadır.

4.2. Sermaye Varlıklarının İşlenmesi ve Uluslararası Muhasebe Standartlarının Algılanmasıyla İlgili Sonuçlar

Bu bölümde özet finansal tabloların sunumu konularında sorular sorulmuştur.

4.2.1. Sermaye Varlıklarının ve Finansal Kiralama İşlemlerinin Tedariki

4.2.1.1.Sermaye Varlıklarının Tedarik Sonuçları

Bu bölümde temel kavramlar, duran varlıkların yeniden değerlenmesi, gerçek edinim maliyeti ve gerçek satın alma maliyeti açıklanmaya çalışılmıştır.

4.2.1.1.1.Temel Kavramlara Hakim Olma

Ankette sorulan D2 sorusuyla, sabit varlıklarının muhasebesine ilişkin finansal bilgilerin işlenmesinde temel kavramların hâkimiyeti elde etmek istenmiştir. Görüşme yapılan muhasebecilerinin mesleki ortamında, tarihsel maliyet, rayiç değer ve şimdiki değer kavramlarının bilinip bilinmediği söz konusudur. Aşağıdaki tablo, vakaların % 76,7'sinde, tarihsel maliyet kavramının, çok sıklıkla hesapların tutulmasına ilişkin olarak kullanıldığını göstermektedir. Ayrıca, birçok muhasebecinin, ne anlama geldiğini bilmeden muhasebe tutmakta olduğunu da belirtmek isteriz (% 7 cevapsız ve% 4.7 sıklıkla değil).

Tablo 18: Tarihsel Maliyet-Adil Değer-Cari Değer Kavramlarına hakimiyet

	Çok sık	Sıklıkla	Sıklıkla değil	Yanıt yok	Toplam
Firmanızda tarihsel maliyet kavramı kullanılıyor	% 76,7 (33)	%11,6 (5)	% 4,7 (2)	% 7,0 (3)	% 100 (43)
Firmanızda, adil değer kavramı kullanılıyor	% 23,3 (10)	% 30,2 (13)	% 20,9 (9)	% 25,6 (11)	% 100 (43)
Şirketinizde mevcut değer kavramı kullanılıyor	% 62,8 (27)	%11,6 (5)	% 9,3 (4)	%16.3 (7)	% 100 (43)

Adil değer kavramı konusunda durum karışıktır; neredeyse aynı oranlar ortaya çıkmıştır. Bu durum anlaşılabilir, çünkü OHADA muhasebe hukuku bu terimi çok fazla kullanmamaktadır.

Buna karşılık, mevcut değer ifadesinin de çok sıklıkla kullanıldığı unutulmamalıdır. Adil değer kavramı, OHADA muhasebe hukukunun maddi ve finansal varlıkların ve stokların yeniden değerlenmesi için yaygın olarak kullanıldığı bir kavram olduğu sürece mantıklıdır.

4.2.1.1.2.Duran Varlıkların Yeniden Değerlenmesi

Ankette sorulan D3 sorusunda, yeniden değerlendirmeye tabi tutulan duran varlıkların neler olduğunun bilinmesi mümkündür. Elde edilen sonuçlar, tüm sermaye varlıklarının yıl sonunda yeniden değerlendiğini göstermektedir; % 9.3'lük kararsızlara karşı, % 76.7 durumda çok sıklıkla, % 14 durumda sıklıkladır. Bu tablo okumaya devam edildiğinde, finansal ve maddi duran varlıklar için vakaların sadece % 11,6'sının doğru cevabı verdiği fark edilmektedir.

Tablo 19: Duran Varlıkların Yeniden Değerlendirilmesi

Yıllık özet finansal tabloların düzenlenmesi için	Çok sık	Sıklıkla	Sıklıkla değil	Yanıt yok	Toplam
Tüm duran varlıkları yeniden değerlendiriyorsunuz	% 76,7 (33)	% 14,0 (6)	% 0	% 9,3 (4)	% 100 (43)
Yalnızca finansal duran varlıkları yeniden değerlendiriyorsunuz	%11,6 (5)	% 4,7 (2)	% 30,2 (13)	% 53,5 (23)	100 (43)
Sadece maddi varlıkları yeniden değerlendiriyorsunuz	%11,6 (5)	% 16,3 (5)	% 14,0 (6)	% 58,1 (25)	100 (43)

Tarihsel maliyet, adil değer ve cari değer kavramlarına hakimiyetin analizi, bu şirketlerin hepsinin olmasa da büyük çoğunluğun OHADA muhasebe hukukunu uyguladıklarını bize göstermektedir. Ancak, aşağıdaki tablo, bu şirketlerin, muhasebe hukuku ve SYSCOHADA'nın mali bilgileri hakkında Yeknesak İşlemle çıkarılan sabit varlıkların yeniden değerlendirilmesi ilkelerine uymadığını göstermektedir.

Dolayısıyla, duran varlıkların muhasebe işlemlerinde eksikliklerin varlığını ve uzmanlık eksikliğini ileri sürebiliriz. Dolayısıyla H3 hipotezi doğrulanmamıştır.

4.2.1.1.3. Gerçek Edinim Maliyeti ve Gerçek Satın Alma Maliyeti

Bu bölümde, AUDCIF ve SYSCOHADA tarafından savunulan tarihsel maliyet prensibine uyulup uyulmadığına, yani, gerçek edinim maliyeti ve gerçek satın alma maliyetlerinin belirlenmesine yönelik esaslara uyulup uyulmadığına incelenmiştir.

Betimleyici istatistiklerin sonuçları, şirketlerin veya muhasebecilerin% 69,8'inin edinim maliyetine sabit kıymetleri dâhil ettiğini göstermektedir. Görüşmecilerin, edinim maliyetinin kurucu unsurlarına hakim olup olmadığını kontrol etmek için soru derinleştirilmemiştir. Muhasebecilerin % 30'undan biraz fazlası bu kurala uymamaktadır. Bu da bizim görüşümüze göre, bu şirketlerin muhasebe personeli için kapasite geliştirmenin gerekli olduğunu göstermektedir.

Tablo 20: Duran Varlıkların Edinim Maliyeti

		Çalışan Sayısı	Yüzde	Geçerli Yüzdelik	Birikimli yüzdelik
Geçerli olan		1	2,3	2,3	2,3
	Satın alma maliyeti	30	69,8	69,8	72,1
	Satın alma fiyatı	12	27,9	27,9	100,0
	Toplam	43	100,0	100,0	

Aynı eğilim alımlar açısından da gözlenmektedir: Muhasebecilerin % 53,5'i satın alma işlemiyle doğrudan ilişkili ikincil masrafları satın alma maliyetine entegre etmektedir; Genellikle % 20,9; sıklıkla % 23.3 ve % 2.3'ü kararsızdır. Bununla birlikte, OHADA muhasebe sisteminin AUDCIF'inin 37. maddesi, gerçek edinim maliyetinin, üretimin gerçek maliyetinin ve gerçek satın alma maliyetinin belirlenmesine yönelik yöntemleri belirlemektedir.

Tablo 91: Mal Alımının Gerçek Maliyeti

		Çalışan Sayısı	Yüzde	Geçerli Yüzdelik	Birikimli yüzdelik
Geçerli olan		1	2,3	2,3	2,3
	Sıklıkla değil	10	23,3	23,3	25,6
	Sıklıkla	9	20.9	20.9	46,5
	Çok sık	23	53,5	53,5	100,0
	Toplam	43	100,0	100,0	

Bu sonuçlardan, betimsel bir analizden hareketle, tarihsel maliyet ilkesinin riayet edildiğine ilişkin H4 hipotezini doğrulamak ya da geçersiz kılmak zor olmaktadır.

4.2.1.1.4. Kritik Analiz

Ankete katılan farklı şirketlerin tepkileri, faaliyet sektörüne ve anketi cevaplayan muhasebe yetkilisine göre farklılık göstermektedir. Genel olarak AUDCIF'inin 35. Maddesi, hesaplarda kaydedilen kalemlerin değerleme yönteminin tarihi maliyet sözleşmesine dayandığını belirtmektedir. 62. madde, yeniden değerlemenin maddi ve finansal varlıklar ile ilgili olması gerektiğini belirtmektedir. Bununla birlikte, UFRS 3'ün revize edilmiş normları, bir şirketin elde ettiği aktif ve

pasiflerin, satın alanın finansal tablolarında piyasa değerinden muhasebeleştirilmesi gerektiğini öngörmektedir. Bu değer, SYSCOHADA için geçerli değer olarak kabul edilmektedir.

Gerçeğe uygun değer bazen, özellikle sanayi alanında belirli mesleklere uygun gelmemektedir. Bu durumda, tarihsel maliyette değerleme, kullanılan uygulamalara uygun gözükmekte ve hesapları daha anlaşılır kılmaktadır. Adil değerin getirilmesi pahalıdır ve finansal bilgi açısından hiçbir getirisi söz konusu değildir. Bilgi, endüstriye ve endüstrinin aktörlerine hiç veya az faydalıdır.

Buna karşılık, finansal araçlar söz konusu olduğunda, adil değerden veya cari değerden muhasebeleştirmeyi, tartışmayı artırmaktadır. Şirketler, makul değerin ilke ve amaçlarına katılmıyor gibi görünmektedir. Bahsedilen sorunlar, özellikle söz konusu enstrümanların kullanımının önemli olduğu sektörleri, özellikle bankacılık sektörünü, aynı zamanda önemli hisse senetlerine sahip grupları da ilgilendirmektedir (Örneklemimizde, 6 şirket, borsalarda işlem gören grupların yan kuruluşlarıdır). Söz konusu standartlar, zor anlaşılırlıkları, istikrarsızlıkları ve zor uygulamalarından dolayı eleştirilmektedir. Ayrıca, finansal tablolarda makul değerin veya şimdiki değerin getirilmesinin bu şirketlerin performansını etkilediği görülmektedir. Bununla birlikte, SYSCOHADA, bunun muhasebe sonuçlarını etkilemeyeceğine dair hükümler getirmiştir, örneğin, yeniden değerleme farkları muhasebe sonuçlarına dâhil edilmemiştir, ancak yine de özkaynakları etkilemektedir.

4.2.1.2.Finansal Kiralama İşlemleri

Ankette yer alan soru (D10)'dan (D14)'e kadar, finansal kiralamaların muhasebeleştirilmesi ya da finansman-devralma işlemlerinin muhasebe işlemlerine odaklanmıştır. D10 sorusunda, analiz, örneklemimizdeki şirketlerin finansal kiralama için başvuruda bulunup bulunmadığını bilmek istemiştir.

Tablo 102: Örneklemin Leasing işlemlerinin gerçekleşmesine göre dağılımı

		Çalışan Sayısı	Yüzde	Geçerli Yüzdelik	Birikimli yüzdelik
Geçerli olan		1	2,3	2,3	2,3
	Sıklıkla değil	35	81,4	81,4	83.7
	Sıklıkla	4	9.3	9.3	93,0
	Çok sık	3	7,0	7,0	100,0
	Toplam	43	100,0	100,0	

Analiz, örneklemimizde yer alan şirketlerin sadece % 16,3'ünün sıklıkla finansal kiralama yoluna başvurduğunu göstermektedir. Bu veriyi takiben, çok az şirket bu finansman biçimini ve modunu talep ettiğini, belki de bunların faaliyetlerinden kaynaklandığını fark etmektedir.

Bir sonraki soruda (D11), bu şirketlerin muhasebecilerinin bu işlemleri kaydetmekte zorlandıkları sorgulanmıştır.

Tablo 113: Finansal Kiralama İşlemlerinin Kaydedilmesinde Zorluk

		Çalışan Sayısı	Yüzde	Geçerli Yüzdelik	Birikimli yüzdelik
Geçerli olan	Sıklıkla değil	42	97,7	97,7	97,7
	Çok sık	1	2,3	2,3	100,0
	Toplam	43	100,0	100,0	

Yukarıdaki tablo, yalnızca bir muhasebecinin bu işlemleri kaydetmekte zorlandığını göstermektedir. Finansal kiralama işlemlerinin kayıt altına alınması zorluğu, zor durumda olan muhasebecinin, kredi işlemlerini sıklıkla gerçekleştiren şirketlerden birinin çalışanı olduğunu göstermektedir. Ayrıca, herhangi bir zorluğu bulunmayan muhasebecilerin oranlarında, şirketleri finansal kiralama işlemleri yapmayanlar da vardır.

Sonrasında, muhasebecilerin ekonomik gerçekliğin hukuki görünüm üzerindeki üstünlüğü ilkesine hakim olup olmadıklarını sorulmuştur. Aşağıdaki tabloda yer alan sonuçlar, % 30.2 'sinin çok sıklıkla ve % 16.3' ünün sıklıkla duyduklarını göstermektedir. Analiz, bu kavramın muhasebecilerin % 50'sinden biraz

daha fazlasının, tam olarak % 51.2'sinin, yer aldığı profesyonel ortamda kullanılmadığını ve cevap vermeyenleri de eklediğimizde,% 53.5 seviyesinde olduğumuzu göstermektedir. Açıkçası, bu ilkenin bilinmemesi, işlemlerin bu temelde kaydedilip kaydedilmediğini bilmeyi zorlaştırmaktadır; Bu nedenle D13 ve D14 soruların neredeyse aynı oranlarda cevaplar gözlemlenmektedir.

Tablo 124: Ekonomik gerçekliğin hukuki görünüm üzerinde üstünlüğü kavramına hakimiyet/ustalık

	Çok sık	Sıklıkla	Sıklıkla değil	Yanıt yok	Toplam
Ekonomik gerçekliğin hukuki görünüm üzerindeki üstünlüğünün ilkesi, şirketinizde hatırlatılmaktadır (D13).	% 30,2 (13)	% 16,3 (7)	% 51,2 (22)	% 2,3 (1)	% 100 (43)
Muhasebe işlemlerinin bu ilkeye göre kaydedildiğini düşünüyor musunuz (D14).	% 30,2 (13)	%16.3 (7)	% 53,5 (23)	% 0	% 100 (43)

Leasing veya finansal kiralama işlemlerinin Çad'da ve hatta CEMAC bölgesindeki ülkelerde bile nadiren gerçekleştirilmektedir. Bu işlemler genellikle, önemli özel ekipman gerektiren ve işletme ömrü genellikle belirli olan, endüstriyel, ormancılık, madencilik gibi şirketler tarafından yapılmaktadır. Dolayısıyla, bir yandan bu sonuçlara sahip olmamız tamamen doğaldır. [32] Ancak, Çad şirketlerinin muhasebe personeli için yeniden eğitim gerekmektedir. Bu sonuçlar göz önüne alındığında, H5 hipotezini doğrulamak veya reddetmek zordur.

4.2.2.Ekonomik Ortamda Muhasebe Standartları

Muhasebe standartlarının uygulanabilirliği ve uygulama zorluğu aşağıdaki bölümlerde açıklanmıştır.

[32] Finansal kiralama olarak da bilinen finansal leasing işlemleri, 2001 tarihli Yeknesak İşlem kapsamında sadece kira sözleşmeleri bilançosunda muhasebeleştirilmiştir (Madde 38), oysa yeni SYSCOHADA Yeknesak İşlemi, varlıkların girildiği tarihte muhasebe kayıtları için detaylı muhasebeyi, sonraki muhasebeyi, satın alma seçenekleri ile özel kiralama sözleşmelerini -finansal tablolarda hem kiracı hem de kiraya veren tarafın finansal tablolarında sunumuyla öngörür. Tüm bu muhasebeleştirmeler, basit kira sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesine ve gayrimenkullerin tamamını kapsayan kira sözleşmelerine ilaveten öngörülmüştür. Bu yeni uygulamalar, hukuki şekilleri ne olursa olsun, her türlü finansal kiralama işlemlerine ilişkin kira sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesini öngören IAS 17 standardına daha yakındır (Schevin 2010).

4.2.2.1.Uygulama Zorluğu, Yerel Vergi Hukuku, İnsan Kaynakları ve Uluslararası Muhasebe Standartlarının Uygulanabilirliği

Genel olarak, muhasebecilerin OHADA ve IASB'nin muhasebe standartlarını uygulamada zorluk çekip çekmedikleri araştırılmıştır.

4.2.2.1.1. Uluslararası Muhasebe Standartlarının Uygulanabilirliği Zorluğu

OHADA standartlarıyla ilgili olarak, bireylerin % 27,9'unun standartların uygulanmasında sık sık zorluklarla karşılaştıklarını bildirmektedir.

Tablo 135: Muhasebe standartlarının uygulanmasında zorlukların algılanması

Muhasebe standartlarını uygulamada zorluklarla karşılaşıyor musunuz?		Çalışan Sayısı	Yüzde	Geçerli Yüzdelik	Birikimli yüzdelik
OHADA ?	Sıklıkla değil	31	72,1	72,1	72,1
	Sıklıkla	12	27,9	27,9	100,0
	Toplam	43	100,0	100,0	
IAS/IFRS		2	4.7	4.7	4.7
	Sıklıkla değil	33	76.7	76.7	81,4
	Sıklıkla	7	16.3	16.3	97,7
	Çok sık	1	2,3	2,3	100,0
	Toplam	43	100,0	100,0	

IASB standartlarıyla ilgili olarak, muhasebecilerin % 16,3'ünün ve % 2.3'ünün çok sık bir şekilde IAS/IFRS standartlarının uygulanmasında zorluklarla karşılaştığı ortaya çıkmaktadır. Çapraz analiz, bunların çifte muhasebe uygulayan şirketlerde çalışan muhasebeciler olduğunu göstermektedir. Dolayısıyla bunlar bu standartları uygulamakta zorlanmaktadırlar. Bunun nedeni günlük yaşamda OHADA standartları ile sürtüşmesi ve düzenli olarak OHADA hesaplarından IAS / IFRS standartlarına geçiş yapmalarıdır. Betimsel istatistiklere ve elde edilen sonuca kıyasla, H7 hipotezini, yani muhasebecilerin OHADA veya IFRS uluslararası

muhasebe standartlarını uygulamada zorluk yaşadıklarını doğrulamak veya reddetmek zordur.

4.2.2.1.2. Yerel Vergi Hukuku ve Muhasebe Standartlarının Uygulanabilirliği

Ayrıca, Çad vergi hukukunun uluslararası muhasebe standartlarının uygulanabilirliğine engel teşkil edip etmediği sorgulanmıştır. IASB standartları söz konusu olduğunda, muhasebecilerin % 39.5'i, çoğu zaman, % 25.6 ise sıklıkla yerel vergi sistemi bir engel olduğuna inanmaktadır. Ancak bizim analizimiz bu sonucu dikkate almamıştır, çünkü örneklemdeki çok az şirket IAS / IFRS standartlarını uygulamaktadır.

Tablo 146: Vergi Hukukunun Uygulanabilirliğe Etkisi

Çad vergi hukuku muhasebe standartlarının uygulanabilirliğini engelliyor mu?		Çalışan Sayısı	Yüzde	Geçerli Yüzdelik	Birikimli yüzdelik
IAS/IFRS ?	Sıklıkla değil	15	34,9	34,9	34,9
	Sıklıkla	11	25,6	25,6	60,5
	Çok sık	17	39,5	39,5	100,0
	Toplam	43	100,0	100,0	
OHADA ?		1	2,3	2,3	2,3
	Sıklıkla değil	12	27,9	27,9	30,2
	Sıklıkla	25	58,1	58,1	88,4
	Çok sık	5	11.6	11.6	100,0
	Toplam	43	100,0	100,0	

Öte yandan OHADA muhasebe hukuku ile ilgili olarak, muhasebecilerin % 58,1'i sıklıkla ve % 11,6'sı ise çok sık bir şekilde yerel vergi sistemi genellikle muhasebe standartlarının uygulanmasında engel oluşturduğunu düşünmektedir. Yani, muhasebecilerin % 69,7 oranında yerel vergi hukukunun OHADA muhasebe standartlarının doğru bir şekilde uygulanmasını teşvik etmediğini vurgulamaktadır.

4.2.2.1.3. İnsan Kaynakları ve Muhasebe Standartlarının Uygulanabilirliği

Çalışma ayrıca, uluslararası muhasebe standartlarının uygulanabilirliğine ilişkin olarak yukarıda belirtilen zorluklarla ilgili olarak insan kaynağının kalitesini ve miktarını değerlendirmek istemiştir. Sorun, muhasebe standartlarının uygulanabilirliğinin, insan kaynaklarının kalitesi ve / veya miktarının bir fonksiyonu olup olmadığını bilme meselesidir. Bu amaçla E7 sorusu sorulmuştur. Bu soru, 6 alt sorudan oluşmuş olup sonuçları da aşağıdaki tabloya kaydedilmiştir.

Tablo 157: İnsan Kaynakları ve Muhasebe Standartlarının Uygulanabilirliği

Muhasebe standartlarının uygulanması ve şirketinizde hesapların tutulması için muhasebe departmanı genel olarak ...		Çalışan Sayısı	Yüzde	Geçerli Yüzdelik	Birikimli yüzdelik
Nitelikli insan kaynağı		1	2,3	2,3	2,3
	Katılıyorum	8	18,6	18,6	20.9
	Kesinlikle katılıyorum	34	79,1	79,1	100,0
	Toplam	43	100,0	100,0	
Yeterli kaynaklar	Katılıyorum	18	41.9	41.9	41.9
	Katılmıyorum	1	2,3	2,3	44,2
	Kesinlikle katılıyorum	24	55,8	55,8	100,0
	Toplam	43	100,0	100,0	
Pahalı insan kaynağı		4	9.3	9.3	9.3
	Katılıyorum	17	39,5	39,5	48,8
	Katılmıyorum	18	41.9	41.9	90,7
	Kesinlikle katılıyorum	4	9.3	9.3	100,0
	Toplam	43	100,0	100,0	
Daha az nitelikli insan kaynağı		7	16.3	16.3	16.3
	Katılıyorum	1	2,3	2,3	18,6
	Katılmıyorum	34	79,1	79,1	97,7
	Kesinlikle katılıyorum	1	2,3	2,3	100,0
	Toplam	43	100,0	100,0	
Yetersiz insan kaynağı		8	18,6	18,6	18,6
	Katılıyorum	8	18,6	18,6	37,2
	Katılmıyorum	25	58,1	58,1	95.3
	Kesinlikle katılıyorum	2	4.7	4.7	100,0
	Toplam	43	100,0	100,0	
Daha az pahalı insan kaynağı		8	18,6	18,6	18,6
	Katılıyorum	7	16.3	16.3	34,9
	Katılmıyorum	22	51.2	51.2	86,0
	Kesinlikle katılıyorum	6	14,0	14,0	100,0
	Toplam	43	100,0	100,0	

Yanıtlar, genel anlamda insan kaynağının nitelikli olduğunu göstermektedir (% 79.1'i kesinlikle katılıyorum ve % 79.1'i daha az kalifiye olmadıklarını düşünmektedir), orta derecede yeterlidirler (% 55.8'i kesinlikle katılıyorum % 58.1'i daha az yetersiz olmadıklarını düşünmektedirler), pahalı değildirler (% 41.9'u pahalı olduklarına katılmıyor ve % 51.2'si de daha az pahalı olduklarını düşünmektedir).

Elde edilen cevapların muhasebecilerin kendileri tarafından verildiği açıktır, buna göre muhasebeciler yetkin olduklarını, yeterli sayıda olduklarını ve iyi ücretlendirilmediklerini düşünmektedirler. Bu sonuçlardan hareketle, muhasebe standartlarının uygulanabilirliğinin zorluğunun algılanması, ücretlerin kalitesine ve çalışanların sayısına dayandırılmaktadır.

4.2.2.2.Muhasebe Standartlarının Algılanması ve Kurumsal Karar Alma

Bu bölümde karar vermede standartların kullanılması, Uluslararası Standartların Uygulanabilirliğine İlişkin İç Standartlar açıklanacaktır.

4.2.2.2.1. Karar Vermede Standartların Kullanılması

Analizimizde, şirketlerin muhasebe uygulamaları araştırılmıştır. Bu durumda, muhasebe yöneticisinin belirtilen hangi misyonlarının en iyi şekilde şirketlerinin durumuna uygun gelmektedir.

Periyodik yasal, mali ve düzenleyici sonuçların sunumunda, muhasebecinin önemli bir misyonu söz konusudur. Muhasebecilerin % 95.3'ü, bunun şirkette muhasebecinin önemli görevlerinden biri olduğuna inanmaktadır.

Periyodik grup raporlarının üretimi konusunda, tüm şirketler bir grubun üyesi olmadığı için cevaplar karışıktır. Bununla birlikte, muhasebecilerin % 53.3'ü, bunun muhasebecinin önemli bir rolü olduğuna inanmaktadır. Ancak, bu cevap analizde dikkate alınmamıştır. Çünkü yanıt veren kişinin çalıştığı şirkete göre verdiği bir cevap söz konusu olmuştur.

İç yönetim raporlarının genel müdüre üretilmesinde, muhasebecilerin % 81.4'ü bunun muhasebecinin çok önemli bir görevi olduğunu söylemektedir. Operasyonel bölümlerin iç yönetim raporlarının üretimi için, muhasebecilerin % 67,4'ü önemli bir görev olduğunu ve% 23,3'ünün daha az önemli bir görev olduğunu düşünmektedir.

Sonuçlar ayrıca, muhasebecilerin% 72,1'inin önemli sorumluluklara sahip olduğunu göstermektedir. Buna karşılık, şirket performansının analizi için % 53,5'i önemli bir sorumluluğa sahip olduğunu düşünmektedir. Son olarak, iç kontrol misyonları için,% 65,1'i sorumlu olduklarını belirtmektedir.

Tablo 28: Şirketteki Muhasebe Uygulamaları

Aşağıda tarif edilen muhasebe yöneticisinin, şirketinizin durumuna en uygun olan görevleri nelerdir?		**Çalışan Sayısı**	**Yüzde**	**Geçerli Yüzdelik**	**Birikimli yüzdelik**
Periyodik yasal, mali ve düzenleyici sonuçlar üretmek		1	2,3	2,3	2,3
	Önemli	41	95.3	95.3	97,7
	Orta	1	2,3	2,3	100,0
	Toplam	43	100,0	100,0	
Periyodik grup raporlaması üretmek		1	2,3	2,3	2,3
	Önemli	16	37,2	37,2	39,5
	Sınırlı	23	53,5	53,5	93,0
	Orta	3	7,0	7,0	100,0
	Toplam	43	100,0	100,0	
Genel Mudur için iç raporları üretmek		2	4.7	4.7	4.7
	Önemli	35	81,4	81,4	86,0
	Sınırlı	2	4.7	4.7	90,7
	Orta	4	9.3	9.3	100,0
	Toplam	43	100,0	100,0	
Operasyon müdürlükleri için iç yönetim raporları üretmek		2	4.7	4.7	4.7
	Önemli	29	67,4	67,4	72,1
	Sınırlı	2	4.7	4.7	76.7
	Orta	10	23,3	23,3	100,0
	Toplam	43	100,0	100,0	
Şirketin iç kontrol sisteminden sorumlu olmak		1	2,3	2,3	2,3
	Önemli	31	72,1	72,1	74.4
	Sınırlı	2	4.7	4.7	79,1

	Orta	9	20.9	20.9	100,0
	Toplam	43	100,0	100,0	
Kurumun analizi ve performansından sorumlu olmak		1	2,3	2,3	2,3
	Önemli	23	53,5	53,5	55,8
	Sınırlı	3	7,0	7,0	62.8
	Orta	16	37,2	37,2	100,0
	Toplam	43	100,0	100,0	
Şirketin iç kontrol sisteminden sorumlu olmak		2	4.7	4.7	4.7
	Önemli	28	65.1	65.1	69,8
	Sınırlı	4	9.3	9.3	79,1
	Orta	9	20.9	20.9	100,0
	Toplam	43	100,0	100,0	

Bu sonuçlar, muhasebecilerin karar vermede sahip oldukları yeri göstermektedir. Bu da onların standartlara ilişkin olarak görevlerini gözlemlemeye yol açmaktadır. Bu, bizim örneklemimizdeki muhasebecilerin, çalışmalarına göre, karar almada önemli bir rol oynadıklarını ileri sürmemizi mümkün kılmaktadır.

4.2.2.2.2. Uluslararası Standartların Uygulanabilirliğine İlişkin İç Standartlar

Bazı firmalar, şirket içi ikinci bir muhasebe ekseni geliştirmektedir. Yönetimin ekonomik birimi nasıl yönetmeyi planladığını açıklayan kuralların ana hatlarını çizen bir yönetim kılavuzu geliştirmektedir. Bu ikinci eksen, IASB muhasebe standartları ve / veya OHADA muhasebe standartları tarafından mutlaka dikkate alınması gerekmeyen ihtiyaçlara cevap olarak gerekçelendirilmiştir. Örneğin, işlev başına pilotajı sağlamak için işlev başına parlayan sonucun hesap oryantasyonu söz konusu olabilir; bu tipik Anglo-Saxon sunumundan veya OHADA'nınkinden daha ayrıntılıdır.

Tablo 169: Şirkette iç standardizasyonun uygulanabilirliği

Aşağıda tarif edilen muhasebe yöneticisinin, şirketinizin durumuna en uygun olan görevleri nelerdir?		Çalışan Sayısı	Yüzde	Geçerli Yüzdelik	Birikimli yüzdelik
Standart Oluşturma Misyonu		3	7,0	7,0	7,0
	Önemli	18	41.9	41.9	48,8
	Sınırlı	4	9.3	9.3	58,1
	Orta	18	41.9	41.9	100,0
	Toplam	43	100,0	100,0	
İç standartların hazırlanmasından sorumlu olmak		1	2,3	2,3	2,3
	Önemli	18	41.9	41.9	44,2
	Sınırlı	3	7,0	7,0	51.2
	Orta	21	48,8	48,8	100,0
	Toplam	43	100,0	100,0	
Grup standartlarının uygulanmasından sorumlu olmak		2	4.7	4.7	4.7
	Önemli	14	32,6	32,6	37,2
	Sınırlı	19	44,2	44,2	81,4
	Orta	8	18,6	18,6	100,0
	Toplam	43	100,0	100,0	

Yukarıdaki tablo, şirket iç standartlaştırma misyonlarında muhasebecinin zayıf önemde bir rol oynadığını göstermektedir (% 41.9).

Hiyerarşiye hitap eden yönetim raporları ve çeşitli riskleri azaltmak için yürüttüğü iç kontrol aracılığıyla, muhasebecinin karar verme sürecindeki merkezi konumunu gösteren Tablo 23'ü dikkate alarak standartların şirket ve finansman yönetimi açısından yararının ötesinde gerçek bir etkisi olduğunu görülmektedir. Dolayısıyla iç standartlar uluslararası standartlarla bağdaştırılmaktadır. Bu nedenle, iç ve uluslararası muhasebe standartlarının işletmelerde karar vermeyi etkilediği ileri sürülmektedir.

Yine de müşterilerinin uygulamaları hakkında görüştüğümüz muhasebeciler, küçük ve orta büyüklükteki işletmelerin durumlarında ısrar etmektedirler. Bu küçük ve orta ölçekli şirketlerin yöneticileri, muhasebe standartlarının karar almada çok fazla yardım sağlamadığına inanmaktadırlar. Şirketleri yönlendirmek için kullanılan göstergeler analitik muhasebeye daha yakındır ve yayınlanan hesaplarda, yani finansal tablolarda gösterilmemektedir.

Analiz, (E1) ve (E2) soruları aracılığıyla muhasebecilerinin, şirketlerinde işlenen finansal bilgilerin ekonomik gerçekliğine nazaran standartların uygunluğuna ilişkin bakış açılarını öğrenmeyi amaçlamıştır.

Tablo 30: Muhasebe Standartları ve hesapların tutulması

		Çalışan Sayısı	Yüzde	Geçerli Yüzdelik	Birikimli yüzdelik
OHADA muhasebe standartları, işletmenizde hesapların tutulmasına elverişli mi?		1	2,3	2,3	2,3
	Elverişli	17	39,5	39,5	41.9
	Elverişli değil	2	4.7	4.7	46,5
	Çok elverişli	23	53,5	53,5	100,0
	Toplam	43	100,0	100,0	
IAS / IFRS muhasebe standartları şirketinizde hesapların tutulmasına elverişli mi?		4	9.3	9.3	9.3
	Elverişli	12	27,9	27,9	37,2
	Elverişli değil	22	51.2	51.2	88,4
	Çok elverişli	5	11.6	11.6	100,0
	Toplam	43	100,0	100,0	

Yukarıdaki sonuçlar, muhasebecilerin sadece % 4,7'sinin, bu standartların şirketlerinin muhasebe tutmalarına elverişli olmadığına inandığını göstermektedir. Buna karşılık, % 53,5'i bu standartların şirketleri için çok elverişli olduğunu ve % 39.5'i ise bu standartları olumlu olarak değerlendirmektedir. Bu sonuçlar sadece muhasebe standartlarını daha da basitleştirmeye değil, aynı zamanda OHADA için muhasebe uzmanları nezdinde muhasebe standartlarını yaygınlaştırmaya dikkat çekmektedir. Örneklemimizin, yeminli mali müşavirlerin cevapları ile anketimizin sonuçları arasında gözlemlenen sonuçlardaki farklılığı haklı çıkarabilecek çok az

sayıda küçük işletme içerdiği belirtilmektedir. IAS / IFRS standartlarına ilişkin soru, çifte muhasebe uygulayanlara orantılı cevaplar içermektedir. Çifte muhasebe uygulayanların esasen IAS / IFRS standartlarının hesaplarını tutmaya çok elverişli olduğuna inandıkları ortaya çıkmaktadır.

Bu, IASB standartlarının ve OHADA standartlarının ikinci bir kusurunun altını çizmektedir. Bunların performansı yönetmeye olan ilgisi ve karar vermede yardımcı olmaları, şirketin faaliyetleriyle ilgili uygunluklarıdır. Tüm sektörler için mükemmel bir standart öngörmek zordur. Doğal olarak sektörel normları sorgulamaya yönelmektedir. Bu sınırların ötesinde, şirketin hesaplarının tutulmasına elverişli uluslararası muhasebe standartlarına ilişkin H6 hipotezi doğrulanmıştır.

4.3 Araştırma Sonuçları Üzerinden Değerlendirmeler

Çalışmamızda ele alınan standartlar, Çad'ın muhasebe alanında onayladığı uluslararası sözleşmelerle ilgili olanlardır; Bunlar OHADA Uluslararası Muhasebe Standartları ve IASB Uluslararası Muhasebe Standartlarıdır. Çad'da uygulanan uluslararası muhasebe standartları, OHADA muhasebe standartlarıdır. Ancak, Muhasebe ve Finansal Raporlamaya ilişkin Yeknesak İşlem ve OHADA Muhasebe Sistemi, OHADA muhasebe standartlarına ek olarak, borsalarda işlem gören şirketler için IASB'nin uluslararası muhasebe standartlarının kullanılmasını da öngörmektedir. Bu şirketler bu nedenle çifte muhasebe sistemi uygulamaktadırlar; Bunlardan biri Çad devleti diğeri ise finansal piyasalar içindir.

Uluslararası muhasebe standartlarının uygulanmasının etkinliğine ilişkin olarak, son zamanlarda bazı Afrika ülkeleri seviyesinde revize edilen OHADA muhasebe standartlarının benimsenmesi, uluslararası ticaretin evriminin ve sermaye değişimi gelişiminin gerekli kıldığı bir muhasebe harmonizasyonu bağlamında olduğunu vurgulamak önemlidir. Bu anlamda, uluslararası muhasebe standartlarını benimseme süreci, bir şirketin faaliyetlerini ve performansını uygun bir şekilde değerlendirmek için yatırımcıların ihtiyaç duyduğu anlaşılırlık ve karşılaştırılabilirliğe duyulan ihtiyaca cevap vermektedir.

Bununla birlikte, bu gibi amaçların bariz bir şekilde basit olmasına rağmen, standardizasyon Çad gibi bazı ülkelerde kavramsal ve uygulanabilirlik problemleriyle karşı karşıyadır. Bu çalışmanın ana katkısının uluslararası muhasebe standartlarının uygulanabilirliği hakkında bilgi vermesi göz önüne alındığında, analizimiz şunları ileri sürmemize izin vermektedir:

- Mali tablolar, çifte muhasebe uygulamayan şirketler için OHADA uluslararası standartlarının gereklerine uygun olarak sunulmuştur ve çifte muhasebe sistemi uygulayan şirketler için ise OHADA ve IASB standartlarına göredir.
- Borsa listelerinde yer alan Çad şirketleri, biri OHADA standartlarına göre, diğeri ise borsalar için IAS / IFRS normlarına göre olmak üzere ikili/çift muhasebe uygulamaktadırlar. Bu AUDCIF ve SYSCOHADA hükümlerine uyulduğunu göstermektedir.
- OHADA muhasebe standartlarında tanımlanan sabit varlıkların yeniden değerleme esaslarına tüm şirketlerde uyulmamaktadır. Birçok muhasebeci bu mülk sınıfı için yeniden değerlendirme prosedürlerine hâkim değildir. Bu alanda personelin yeniden eğitime ihtiyacı bulunmaktadır.
- Tarihsel maliyet ilkesi üzerine bir şey söylemek zordur. Bununla birlikte, önemli sayıda muhasebecinin muhasebe işlemlerinin kaydında bunlara nasıl uyulacağına hakim olmadığı açıktır.
- Uluslararası muhasebe standartları, Çad şirketlerinde uygulanması mümkündür. Ancak, yöneticiler tarafından karar alma sürecinde yönlendirici bazı kısıtlamalar olmaktadır.
- Son olarak, muhasebecilerin, OHADA muhasebe standartlarının, ama özellikle de IAS/IFRS muhasebe standartlarının uygulanması ile ilgili zorluk yaşadıkları ortaya çıkmaktadır.

SONUÇ

Bu çalışmada elde edilen sonuçlar, Çad bağlamında uluslararası muhasebe standartlarının uygulanabilirliği sorununu vurgulamamıza olanak sağlamıştır. Bu çalışmada ele alınan standartlar, Çad'ın muhasebe alanında onayladığı uluslararası sözleşmelerle ilgili olanlardır. Bunlar OHADA Uluslararası Muhasebe Standartları ve IASB Uluslararası Muhasebe Standartlarıdır. Çad'da uygulanan uluslararası muhasebe standartları, OHADA muhasebe standartlarıdır. Ancak, Muhasebe ve Finansal Raporlamaya ilişkin Yeknesak İşlem ve OHADA Muhasebe Sistemi, OHADA muhasebe standartlarına ek olarak, borsalarda işlem gören şirketler için IASB'nin uluslararası muhasebe standartlarının kullanılmasını da öngörmektedir. Bu şirketler bu nedenle çifte muhasebe sistemi uygulamaktadırlar; Bunlardan biri Çad devleti diğeri ise finansal piyasalar içindir.

Uluslararası muhasebe standartlarının uygulanmasının etkinliğine ilişkin olarak, son zamanlarda bazı Afrika ülkeleri seviyesinde revize edilen OHADA muhasebe standartlarının benimsenmesi, uluslararası ticaretin evriminin ve sermaye değişimi gelişiminin gerekli kıldığı bir muhasebe harmonizasyonu bağlamında olduğunu vurgulamak önemlidir. Bu anlamda, uluslararası muhasebe standartlarını benimseme süreci, bir şirketin faaliyetlerini ve performansını uygun bir şekilde değerlendirmek için yatırımcıların ihtiyaç duyduğu anlaşılırlık ve karşılaştırılabilirliğe duyulan ihtiyaca cevap vermektedir.

Bununla birlikte, bu gibi amaçların bariz bir şekilde basit olmasına rağmen, standardizasyon Çad gibi bazı ülkelerde kavramsal ve uygulanabilirlik problemleriyle karşı karşıyadır. Bu çalışmanın ana katkısının uluslararası muhasebe standartlarının uygulanabilirliği hakkında bilgi vermesi göz önüne alındığında, analizimiz şunları ileri sürmemize izin vermektedir:

- Mali tablolar, çifte muhasebe uygulamayan şirketler için OHADA uluslararası standartlarının gereklerine uygun olarak sunulmuştur ve çifte

muhasebe sistemi uygulayan şirketler için ise OHADA ve IASB standartlarına göredir.

- Borsa listelerinde yer alan Çad şirketleri, biri OHADA standartlarına göre, diğeri ise borsalar için IAS / IFRS normlarına göre olmak üzere ikili/çift muhasebe uygulamaktadırlar. Bu AUDCIF ve SYSCOHADA hükümlerine uyulduğunu göstermektedir.
- OHADA muhasebe standartlarında tanımlanan sabit varlıkların yeniden değerleme esaslarına tüm şirketlerde uyulmamaktadır. Birçok muhasebeci bu mülk sınıfı için yeniden değerlendirme prosedürlerine hâkim değildir. Bu alanda personelin yeniden eğitime ihtiyacı bulunmaktadır.
- Tarihsel maliyet ilkesi üzerine bir şey söylemek zordur. Bununla birlikte, önemli sayıda muhasebecinin muhasebe işlemlerinin kaydında bunlara nasıl uyulacağına hakim olmadığı açıktır.
- Uluslararası muhasebe standartları, Çad şirketlerinde uygulanması mümkündür. Ancak, yöneticiler tarafından karar alma sürecinde yönlendirici bazı kısıtlamalar olmaktadır.
- Son olarak, muhasebecilerin, OHADA muhasebe standartlarının, ama özellikle de IAS/IFRS muhasebe standartlarının uygulanması ile ilgili zorluk yaşadıkları ortaya çıkmaktadır.

Bu çalışmanın katkısı, hem bilimsel hem de profesyonel olarak aşağıdaki konularda önem taşımaktadır. Bilimsel düzeyde, Çad'da bu tür çalışmalar için literatür neredeyse hiç yoktur. Bu nedenle, gelecekteki çalışmalara ilham verecek bir durum sunan bir çalışmadır. Profesyonel bakış açısından ise, bu çalışma uluslararası muhasebe standartlarının uygulanmasında uygulayıcıların eksikliklerini tespit etmeyi mümkün kılmıştır. Eğitim seminerleri düzenlemek ve muhasebe personelini uluslararası standartlarla ilgili muhasebe uygulamaları hakkında eğitmek için güçlü bir öneri niteliğindedir.

Problematik, betimsel bir yaklaşımı bize dayatılmıştır. Bu da bir durumu tasvir ederek açıklama amacına yöneliktir. Tam da bu seviyede, bu çalışmanın ana sınırı bulunabilir, çünkü keşifle sınırlı kalmıştır. Bu şekilde formüle edilen hipotezler

güçlü bir şekilde değil de, doğrusal ayrımcılık analizi ve bazen ki-kare bağımsızlık testlerinden sonra basit bir çıkarımla doğrulayıp veya reddedilmektedir. Gelecekte, örneklemimizin boyutunu arttırmak ve muhasebe standartlarının uygulanabilirliğinin bu bağımlı değişken üzerinde nasıl etkisi olabileceğini değerlendirmemizi sağlayacak gerçek bir bağımlı değişken oluşturmamız gerekmektedir.

KAYNAKÇA

Akdeniz, Ü., (2005), Muhasebe Uygulamalarındaki Uluslararası Farklılıklar ve Çözüm Önerisi, Avcıoğlu Basım Yayın, İstanbul, 2005

Akdoğan, N. ve H. Aydin. (1987), Muhasebe Teorileri, Ankara Üniversitesi Basımevi, Ankara.

Akdoğan, N. ve N. Tenker. (2007). Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri, 11. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.

Akdoğan, N., (2007), "Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının Uygulanma Süreci: Sorunlar, Çözüm Önerileri", Mali Çözüm, 80, 101-117.

Alkan, B. Ş., (2018), "Muhasebe Teorisi ve Uygulamaları Açısından Muhasebe Bilgisinin Niteliksel Özellikleri", Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Özel Sayı, 819-837.

ANC (2014) Règlement n°2014-03 relatif au Plan Général Comptable.

Ansoff I. (1965), Corporate Strategy, McGraw-Hill.

Autissier D. (2001), « Nature des changements produits par une mission d'audit interne », *Comptabilité contrôle audit*, cilt 7, n° 2, s. 87-103.

Benjamin N., Mbaye A.A. (2012), The Informal Sector in Francophone Africa: Firm Size, Productivity and Institutions. Washington, DC: Dünya Bankası.

Bergstresser D., Philippon T. (2006), "CEO incentives and earnings management", *Journal of financial economics* 80(3): 511–529.

Berle A.A., Means G. (1932), "The modern corporation". *Temporary National Economic Committee, Distribution of Ownership in the* 200.

Bozfakioğlu, M. N. (2002), Muhasebe Yönetimi ve Standardizasyon, XVII. Türkiye Muhasebe Kongresi Bildiriler, TÜRMOB Yayınları, Ankara.

Breton G., Schatt A. (2003), « Manipulation comptable : les dirigeants et les autres parties prenantes », Université de Bourgogne - CREGO EA7317 *İşletme Yönetimi Araştırmaları merkezi/Centre de recherches en gestion des organisations.*

Burlaud A., Colasse B. (2010), « Normalisation comptable internationale : le retour du politique ? », *Comptabilité-Contrôle-Audit* 16(3) : 153–175.

Causse G., Gouadain D., Mifetou R. (2011), « Le Syscohada à l'heure des interrogations », *in Comptabilité, Contrôle et Société, Mélanges en l'honneur du Professeur Alain Burlaud*, Edtions Foucher, s. 129-144.

Causse G., Wa Mandzila E.E. (2016), « Les normes comptables internationales : facteur de développement économique, effet de mode, ou "cheval de Troie" ? Application aux pays de l'OHADA », 1ère JEACC, 14-15 décembre, Dakar.

Charreaux G. (2000), « Gouvernement d'entreprise et comptabilité », Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit, s. 645-656.

Charreaux G., Desbrières P. (1998), « Gouvernance des entreprises : valeur partenariale contre valeur actionnariale », Finance Contrôle Stratégie, 1(2) : 57–88.

Charreaux, G. (1999), La théorie positive de l'agence : lecture et relectures…. G. Koenig.

Colasse B. (2004) Harmonisation comptable internationale : la résistible ascension de l'IASC-IASB.

Colasse B. (2009). « Le SYSCOA-OHADA à l'heure des IFRS », Revue Française de Comptabilité, n° 425, s. 10-13.

Coppens L., Peek E. (2005), "An analysis of earnings management by European private firms", Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, 14(1) : 1–17.

Cormier D., Lapointe-Antunes P., Magnan M. (2007), « Le référentiel IFRS : nous dirigeons-nous vers une comptabilité au-delà du réel ? Comptabilité - Contrôle – Audit, 13(3): 43–55.

Çelik, O. (2003), "Muhasebe Kuramı ve Uygulamaları Açısından Muhasebe Bilgilerinin Niteliği", Ankara Üniversitesi Siyasal Bilimler Fakültesi Gelişme ve Toplum Araştırmaları Merkezi Tartışma Metinleri, No:52, Ocak.

Çelik, O. (2007), İşletmelerde Muhasebe Bilgisi ve Şirket Demokrasisi, Siyasal Kitabevi, Ankara.

Çelik, O. (2015), Muhasebe ve Finansal Raporlama, Sermaye Piyasası Lisanslama Sicil ve Eğitim Kuruluşu, İstanbul.

Degeorge F., Patel J., Zeckhauser R. (1999), "Earnings Management to Exceed Thresholds", The Journal of Business 72(1): 1–33.

Degos J.-G., Souleymanou K. (2016), « Changement de paradigmes de la comptabilité financière pour une meilleure gouvernance des entreprises », Revue du FINANCIER, n° 221, cilt 38, Septembre-Octobre, s. 45-71.

Degos J.-G., Souleymanou K. (2017), « Révision de l'Acte Uniforme SYSCOHADA : à l'heure d'adoption des normes IFRS dans les structures informelles en Afrique? », AFC Afrique, Communication présentée à la 2ème JEACC.

Depelteau F. (2000), La démarche d'une recherche en sciences humaines, Les Presses de l'Université de Laval, Collection Méthode des Sciences Humaines, 417 s.

Dinç, E. ve H. Abdioğlu. (2009), "İşletmelerde Kurumsal Yönetim Anlayışı ve Muhasebe Bilgi Sistemi İlişkisi: İMKB-100 Şirketleri Üzerine Ampirik Bir Araştırma", Balıkesir Üniversitesi Sosyal

Bilimler Enstitüsü Dergisi, 12(21), 157-184.

Ding Y., Hope O.-K., Jeanjean T., Stolowy H. (2007), "Differences between domestic accounting standards and IAS: Measurement, determinants and implications", Journal of Accounting and Public Policy 26(1): 1–38.

Disle C., Noël C. (2007), « La révolution des normes IFRS », La revue des sciences de gestion (2) : 17–27.

El Maguiri I. (2016), La gestion du résultat comptable dans les opérations de fusions-absorptions au Maroc, Yönetim Bilimleri Doktora tezi, Groupe Institut Supérieur de Commerce et d'Administration des Entreprises, Fas, 443 s.

Fama E.F., Jensen M.C. (1983), "Agency problems and residual claims", Journal of law and Economics: 327–349.

Feudjo J.R. (2010), « Harmonisation des normes africaines (OHADA) et internationales (IAS/IFRS) : une urgence ou une exigence ? ». ». La Revue des Sciences de Gestion, Mayıs, n°245-246, s. 141-148.

Freeman R. E. (2010), Strategic management: A stakeholder approach, Cambridge University Press.

Hernandez E.M. (1999), « Aspects financiers et comptables de l'entreprise informelle africaine », Revue GESTION, cilt. 24, no. 1, ss.68-76.

IASB (2010), Annual Report: Financial reporting for the world's interconnected financial markets. Londra: IFRS Vakfı.

IFRS (2019), "About", https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/conceptual-framework/, Erişim Tarihi: 14.10.2019

INSEED (2015), Recensement général des entreprises, Rapport général, 62 s.

İbiş, C. ve S. Özkan. (2006), "Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na Genel Bakış", Mali Çözüm Dergisi, Ocak-Şubat-Mart,74, 25-43.

Janin R. (2002), « Les contenus informationnels respectifs du résultat net et des indicateurs de flux de trésorerie dans le contexte français », Comptabilité-Contrôle-Audit (2) : 69–85.

Jeanjean T., Stolowy H. (2008), "Do accounting standards matter? An exploratory analysis of earnings management before and after IFRS adoption", Journal of Accounting and Public Policy 27(6): 480–494.

Jensen M.C., Meckling W.H. (1976), "The theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure". Theory of the Firm, Bd 1: 248–306.

Journal Officiel OHADA (2017), Acte Uniforme relatif au droit comptable et à l'information financière et système comptable OHADA (SYSCOHADA),

numéro spécial, édition du 15 février, Yaoundé, 1246 s.

Journal Officiel Système Comptable OHADA (2000), Édition du 20 novembre, n°10, 448 s.

Lakhal F. (2006), « Les mécanismes de gouvernement d'entreprise et la publication volontaire des résultats en France », Comptabilité - Contrôle - Audit 12(2): 69–92.

Lang M., Smith Raedy J., Wilson W. (2006), "Earnings management and cross listing: Are reconciled earnings comparable to US earnings?", Journal of Accounting and Economics 42(1–2) : 255–283.

Leuz C., Nanda D., Wysocki P.D. (2003), "Earnings management and investor protection: an international comparison", Journal of financial economics 69(3): 505–527.

Lin S., Riccardi W., Wang C. (2012), "Does accounting quality change following a switch from US GAAP to IFRS? Evidence from Germany", Journal of Accounting and Public Policy 31(6): 641–657.

Mard Y. (2004), « Les sociétés françaises cotées gèrent-elles leurs chiffres comptables afin d'éviter les pertes et les baisses de résultats ? », Comptabilité Contrôle Audit 10(2) : 73–98.

Meier O. (2007), Gestion du changement, éditions Dunod, Paris.

Mintzberg H., Ahlstrand B., Lampel, J. (1999), « Transformer l'entreprise », Revue GESTION, cilt. 24, No. 3, s. 122-130.

Mouck T. (1990), "Positive accounting theory as a lakatosian research program", Accounting & Business Research (Wolters Kluwer UK) 20(79): 231–239.

Ngantchou A. (2011). « Le Système Comptable OHADA : Une réconciliation des modèles "européen continental" et "anglo-saxon"? », Comptabilité-Contrôle-Audit, cilt. 3, s. 3-54.

Nikitin M., Ragaigne A. (2012), « Qu'est-ce qu'une théorie en comptabilité ? », Comptabilités et innovation, Mayıs 2012, Grenoble, France.

Nobes C. (1998), "Towards a general model of the reasons for international differences in financial reporting", Abacus 34(2): 162–187.

Özdemir, F.S., F. Choi ve E. Bayazıtlı. (2012), "Finansal Başarısızlık Tahminleri Yönüyle UFRS ve Bilginin İhtiyaca Uygunluğu", Mali Çözüm Dergisi, Temmuz-Ağustos, 17-52.

Paananen M., Lin H. (2009), "The development of accounting quality of IAS and IFRS over time: The case of Germany", Journal of International accounting research 8(1) : 31– 55.

Penouil M. (1998). La transition de l'activité informelle à la P.M.E. est-elle possible ?, n° 23, Centre

d'Économie du Développement, Université Montesquieu-Bordeaux IV, Paris.

Raffournier B. (2009), « IFRS et gouvernance d'entreprise : un cercle vertueux ? », Der Schweizer Treuhänder, L'expert-comptable suisse (11): 802–809.

Saghroun J. (2003), « Le résultat comptable : conception par les normalisateurs et perception par les analystes financiers », Comptabilité-Contrôle-Audit (2): 81–108.

Schipper K. (1989), Commentary on earnings management.

Singock S.C. (2016), L'influence du profil de l'entrepreneur-dirigeant sur la performance de la PME : le rôle médiateur du comportement, Yönetim Bilimleri Doktora Tezi, Université de Douala Cameroun, 378 s.

Stolowy H., Breton G. (2003), « La gestion des données comptables : une revue de la littérature », Comptabilité contrôle audit 9(1): 125–152.

Şensoy, N., (2006), UFRS'deki Değerleme Ölçüleri, Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu-V, Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, Ankara, 2006

Şensoy, N. ve Perek, A. A., (2010), "KOBİ'ler İçin Uluslararası Finansal Raporlama Standardı ve Vergi Usul Kanunundaki Değerleme Esaslarına Toplu

Bakış" Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, 2, 47-73.

Türker İ. (2011) , Türkiye'de Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) Paralelinde Yapılan Düzenlemelerin Finansal Tablo Kullanıcıları Üzerindeki Muhtemel Etkileri, Türmob Yayınları, Yay. No:407, Ankara.

Türkot, M. (2005), "Finansal Muhasebede Uluslararasi Standartlar", Yaklaşım**,** Sayı 148, Nisan 2005,

Van Tendeloo B., Vanstraelen A. (2005) "Earnings management under German GAAP versus IFRS", European Accounting Review 14(1): 155–180.

Watts R.L., Zimmerman J.L. (1979), "The Demand for and Supply of Accounting Theories: The Market for Excuses", Accounting Review 54(2) : 273.

Watts R.L., Zimmerman, J.L. (1978), "Towards a positive theory of the determination of accounting standards", Accounting review: 112–134.

Zarlowski P. (2012), « Recherche appliquée en comptabilité, contrôle, audit : analyse de quelques enjeux », Comptabilités et innovation, Mayıs 2012, Grenoble, France.

EKLER

Ek 1: Anket Formu

Anket Formu

Araştırmacıya ayrılan çerçeve			
Anket formu N °:		Teslim / iletişim tarihi:	
Anket Tarihi		inceleme alanı kodu ve şirket:	
Görüşme süresi:		Anketi geri çekme/alma anketi:	

Ankete ayrılan çerçeve				
A. A. Katılımcı Profili Tablosu				
A1	Cinsiyetiniz	Kadın	☐	
		Erkek	☐	
A2	Şirketteki profesyonel kalifikasyonunuz:			
A3	Bir şirkette muhasebeci ve / veya denetçi mesleğindeki deneyiminiz (yıl olarak):			
A4	Eğitim seviyeniz	Bacc + 5 yıl ve üstü		
		Bacc + 3 yıl veya + 4 yıl		
		Bacc + 2 yıl		
		Bakalorya (Lise diploması/mezunu)		
		Bakalorya altı		
B. Şirket Profili				
B1	Şirketiniz, OHADA muhasebe sistemi tarafından öngörülenden farklı bir muhasebe muhasebesi uyguluyor mu? E☐T HAYIR ☐			
B2	Hayır ise	Ana faaliyeti nedir:		
		Kullanılan muhasebe çerçevesi nedir:		
B3	Sizi istihdam eden şirketin yasal statüsü nedir?	Şahıs şirketi		
		SARL		
		SA		
		Diğer. Belirtin:		
B4	Şirketinizin vergi rejimi nedir:	Stopaj vergisinin genel rejimi		
		Basitleştirilmiş vergi rejimi		
		Reel vergi rejimi		
		Diğer. Belirtin:		

B5	İşletmenizin büyüklüğü	Ortalama ciro:	
		Ortalama çalışan sayısı:	
B6	Şirketiniz büyük bir grubun yan kuruluşu mu? EVET ☐ HAYIR ☐		
B7	Evet ise:	Bir Afrika grubu	
		Bir Avrupalı grup	
		Bir Asya grubu	
		Bir Amerikan grubu	
B8	Firmanızın sermayesini elinde tutan (yüzde olarak):	Çad devleti (%):	
		Çad vatandaşları (%):	
		Yabancılar (%): ..... — Afrikalılar (%):	
		Yabancılar (%): ..... — Afrikalı olmayanlar (%):	

C. Özet finansal tabloların sunumu			
C1	Şirketiniz yıllık özet mali tablolarını hangi muhasebe sistemine göre sunar:	Minimum nakit akış sistemi	
		Hafifleştirilmiş muhasebe sistemi	
		Normal muhasebe sistemi	
C2	Bu mali tabloların sunumu yerel vergi gerekliliklerine uygun mudur? Çok sık ☐ Sıklıkla ☐ değil		☐
C3	Bu finansal tabloların sunumu OHADA muhasebe kanunlarına uygun mudur? Çok sık ☐ Sıklıkla ☐k değil		☐
C4	Finansal tabloların sunumu IAS/IFRS uluslararası muhasebe standartlarına uygun mu? Çok sık ☐ Sıklıkla ☐k değil		☐
C5	Şirketiniz çifte/ikili muhasebe uyguluyor mu? EVET ☐ HAYIR ☐		
C6	EVET ise (C5)	Biri vergi idaresinin modeline göre, diğeri de OHADA modeline göre	
		Biri OHADA modeline göre, diğeri de IAS / IFRS modeline göre	
		Biri Vergi yönetim modeline, diğeri de IAS / IFRS standartlarına göre	
C7	EVET (C5) ise, işletmeniz çerçevesinde çifte muhasebenin uygulanması şarttır.	yerel hukuk mevzuatı	
		OHADA Muhasebe Hukuku düzenlemesi	
		yatırımcılar ve ortaklar	
		menkul kıymet borsaları	
		Diğer. Belirtin:	
C8	Şirketiniz finansal piyasada listeleniyor mu? EVET ☐ HAYIR ☐		
C9	Evet (C8) ise,	Bir Afrika finans piyasasında :	
		Bir Avrupa finans piyasasında :	

		Bir Amerikan finans piyasasında:	
		Bir Asya finans piyasasında:	
		Diğer. Belirtin:	

D. Şirketteki muhasebe uygulamalarını anlama							
D1	Muhasebe yöneticisinin aşağıda tarif edilen görevlerinden hangileri şirketinizin durumuna en uygun olanlardır? (Her görev için ilgili kutuyu işaretleyin)						
	No	***Misyonun doğası***	***Önemli***	***Orta***	***Sınırlı***		
	D11	Periyodik yasal, mali ve düzenleyici sonuçlar üretmek					
	D12	Periyodik grup raporlaması üretmek					
	D13	DG için iç yönetim raporları üretmek					
	D14	Operasyon müdürlükleri için iç yönetim raporları üretmek					
	D15	Durumları analiz etmek ve gerekçelendirmekten sorumlu olmak					
	D16	Kurumun performans analizinden sorumlu olmak					
	D17	Şirketin iç kontrol sisteminden sorumlu olmak					
	D18	Standart Oluşturma Misyonu					
	D19	iç standartların hazırlanmasından sorumlu olmak					
	D20	Grup standartlarının uygulanmasından sorumlu olmak					

			Çok sık	***Sıklıkla***	***Sıklıkla değil***	
D2	İşletmenizde, muhasebe söz konusu olduğunda, aşağıdaki kavramlar kullanılır	Tarihsel maliyet				
		Rayiç değer				
		Şimdiki değer				
D3	Yıl sonu özet finansal tabloların yıllık sunumunda yeniden değerlendirirsiniz.	Bütün duran varlıkları				
		Yalnızca finansal duran varlıkları				
		Sadece maddi duran varlıkları				
D4	Satın alınan maddi ve maddi olmayan duran varlıklar, şirketin varlıklarına girer/aittir.	Satın alma maliyetinde				
		Satın alma fiyatında				
		Diğer				
D5	Finansal varlıklar IFRS'ye göre sunulmak zorunda ise, sabit varlıklar yeniden değerlendirilir (hesapları IAS / IFRS standartlarına göre sunuyorsanız): Çok					

	sık: Sıklıkla: Sık sık değil.					
D6	Finansal tablolar bir borsada (finansal piyasada) sunulması gerektiğinde, sabit kıymetler yeniden değerlendirilir.					
D7	Hangi durumda sabit varlıkları/mülk, tesis ve ekipmanı yeniden değerlendiriyorsunuz?	Yılın sonunda				
		Transfer değişimi/bertaraf ticaret durumunda				
		Ücretsiz elde edilirse				
		Yönetim kurulu kararı durumunda				
		Diğer 1				
		Diğer 2				
D8	Firmanızın muhasebe organizasyonu, altbölümünde devamlılık kuralına uyuyor mu?					
D9	Satın almayla ilgili masraflar doğrudan ana satınalma hesabıyla mı bağlantılı?					
D10	Şirketiniz kredi kiralamaya başvuruyor mu?					
D11	Kredi kiralama işlemlerini kayıt altına almakta zorluk çekiyor musunuz?					
D12	Kredi kiralama işlemlerinin tescili için vergi makamları ve / veya meslektaşlarınızla görüş alış verişi yapıyor musunuz?					
D13	Ekonomik gerçekliğin hukuki görünüm üzerindeki üstünlüğünün ilkesi, şirketinizde hatırlatılmaktadır.					
D14	Muhasebe işlemlerinin bu ilkeye göre kaydedildiğini düşünüyor musunuz (D13'e bkz).					

E. Muhasebe standartları ve ekonomik ortam					
		Çok elverişli	***Elverişli***	***Elverişli değil***	
E1	OHADA muhasebe standartları, işletmenizde hesapların tutulmasına elverişli mi?				
E2	IAS / IFRS muhasebe standartları şirketinizde hesapların tutulmasına				

	elverişli mi?					
			Çok sık	***Sıklıkla***	***Sıklıkla değil***	
E3	Şirketinizde OHADA muhasebe standartlarını uygulamada zorluklarla karşılaşıyor musunuz?					
E4	Şirketinizde IAS / IFRS muhasebe standartlarını uygulamada zorluklarla karşılaşıyor musunuz?					
E5	Çad vergi hukuku, uluslararası IAS/IFRS muhasebe standartlarının uygulanabilirliğini engelliyor mu?					
E6	Çad vergi hukuku OHADA muhasebe standartlarının uygulanabilirliğini engelliyor mu?					
			Kesinlikle katılıyorum	***Katılıyorum***	***Katılmıyorum***	
E7	Şirketinizde muhasebe standartlarının uygulanması ve hesapların bakımı ile muhasebe departmanı genel olarak (hizmetin toplam işgücüne göre kalifiye personel oranı) sahiptir.	Yetkili insan kaynağı				
		Yeterli insan kaynağı				
		Pahalı insan kaynağı				
		Daha az nitelikli insan kaynağı				
		Yetersiz insan kaynağı				
		Daha az pahalı insan kaynağı				
E8	Şirketinizde muhasebe standartlarının uygulanmasını engelleyen unsurları listeleyebilir misiniz?					
	OHADA standartları		IAS / IFRS standartları			

Size teşekkür ediyoruz.

Ek 2: Çad'ın idari haritası

Kaynak: INSEED (2015)

Ek 3: Örneklemdeki şirketlerin ana faaliyeti

B2.1					
		Çalışan Sayısı	Yüzde	Geçerli Yüzdelik	Birikimli yüzdelik
Geçerli olan	Havacılık	1	2,3	2,3	2,3
	Genel ticaret	1	2,3	2,3	4.7
	Ticari ve zanaat	2	4.7	4.7	9.3
	Ticari ve hizmetler	2	4.7	4.7	14,0
	Aracılık/komisyonculuk ve Taşımacılık	1	2,3	2,3	16.3
	Aracılık/komisyonculuk ve Taşımacılık	1	2,3	2,3	18,6
	BTP İnşaat	2	4.7	4.7	23,3
	BTP İnşaat	1	2,3	2,3	25,6
	PP dağıtımı ve ithalat-ihracat	2	4.7	4.7	30,2
	Elektrik	2	4.7	4.7	34,9
	Elektrik ve sorun giderme	2	4.7	4.7	39,5
	Güvenlik	2	4.7	4.7	44,2
	Gayri menkul	3	7,0	7,0	51.2
	İthalat-İhracat	2	4.7	4.7	55,8
	Endüstriyel bakım	1	2,3	2,3	58,1
	Hizmet sağlama	5	11.6	11.6	69,8
	Telekom	1	2,3	2,3	72,1
	Telekomünikasyon	2	4.7	4.7	76.7
	Mobil telefon	3	7,0	7,0	83.7
	Hava taşımacılığı :	1	2,3	2,3	86,0
	Ulaşım ve dağıtım	1	2,3	2,3	88,4
	Gaz taşımacılığı ve dağıtımı	1	2,3	2,3	90,7
	Karayolu Taşımacılığı-Transit	1	2,3	2,3	93,0
	Taşımacılık-Transit	1	2,3	2,3	95.3
	Altyapı çalışmaları	2	4.7	4.7	100,0
	Toplam	43	100,0	100,0	

Ek 4: Şirketlerin Çalışan Sayısı ve Ciro Çapraz Tablosu

Çapraz Tablo B5.1 * B5.2						
Çalışan Sayısı						
		B5.2				Toplam
		Çalışan sayısı: 0-5	Çalışan sayısı 21-100	Çalışan sayısı 6-20	Çalışan sayısı 100'den fazla	
B5.1	16 milyon- 250 milyon arası	5	0	8	2	15
	250 milyon - 3 milyar arası	4	5	7	2	18
	3 milyardan fazla	2	2	0	6	10
Toplam		11	7	15	10	43

Simetrik ölçümler			
		Değer	Yaklaşık anlamı
Nominal tarafından Nominal	Fi	,632	,009
	Cramer V'si	,447	,009
Geçerli gözlem sayısı		43	

a. Boş hipotez dikkate alınmaz.

b. Boş hipotezde asimptotik standart hatayı kullanma.

Ek 5: Özet finansal tabloların sunumu hakkında betimleyici istatistikler

C2

		Çalışan Sayısı	Yüzde	Geçerli Yüzdelik	Birikimli yüzdelik
Geçerli olan	Sıklıkla	9	20.9	20.9	20.9
	Çok sık	34	79,1	79,1	100,0
	Toplam	43	100,0	100,0	

C3

		Çalışan Sayısı	Yüzde	Geçerli Yüzdelik	Birikimli yüzdelik
Geçerli olan	Sıklıkla	7	16.3	16.3	16.3
	Çok sık	%36	83.7	83.7	100,0
	Toplam	43	100,0	100,0	

C4

		Çalışan Sayısı	Yüzde	Geçerli Yüzdelik	Birikimli yüzdelik
Geçerli olan		5	11.6	11.6	11.6
	Sıklıkla değil	25	58,1	58,1	69,8
	Sıklıkla	5	11.6	11.6	81,4
	Çok sık	8	18,6	18,6	100,0
	Toplam	43	100,0	100,0	

Ek 6: İşletmedeki muhasebe uygulamaları hakkında tanımlayıcı istatistikler

D2.1

		Çalışan Sayısı	Yüzde	Geçerli Yüzdelik	Birikimli yüzdelik
Firmanızda tarihsel maliyet kavramı kullanılıyor		3	7,0	7,0	7,0
	Sıklıkla değil	2	4.7	4.7	11.6
	Sıklıkla	5	11.6	11.6	23,3
	Çok sık	33	76.7	76.7	100,0
	Toplam	43	100,0	100,0	

D2.2

		Çalışan Sayısı	Yüzde	Geçerli Yüzdelik	Birikimli yüzdelik
Firmanızda, adil/rayiç değer kavramı kullanılıyor		11	25,6	25,6	25,6
	Sıklıkla değil	9	20.9	20.9	46,5
	Sıklıkla	13	30,2	30,2	76.7
	Çok sık	10	23,3	23,3	100,0
	Toplam	43	100,0	100,0	

D2.3

		Çalışan Sayısı	Yüzde	Geçerli Yüzdelik	Birikimli yüzdelik
Firmanızda, güncel değer kavramı kullanılıyor		7	16.3	16.3	16.3
	Sıklıkla değil	4	9.3	9.3	25,6
	Sıklıkla	5	11.6	11.6	37,2
	Çok sık	27	62.8	62.8	100,0
	Toplam	43	100,0	100,0	

D3.1

		Çalışan Sayısı	Yüzde	Geçerli Yüzdelik	Birikimli yüzdelik
Yıllık özet finansal tabloların düzenlenmesi için		4	9.3	9.3	9.3
	Sıklıkla değil	6	14,0	14,0	23,3
	Çok sık	33	76.7	76.7	100,0
	Toplam	43	100,0	100,0	

D3.2

		Çalışan Sayısı	Yüzde	Geçerli Yüzdelik	Birikimli yüzdelik
Geçerli olan		23	53,5	53,5	53,5
	Sıklıkla değil	13	30,2	30,2	83.7
	Sıklıkla	2	4.7	4.7	88,4
	Çok sık	5	11.6	11.6	100,0
	Toplam	43	100,0	100,0	

D3.3

		Çalışan Sayısı	Yüzde	Geçerli Yüzdelik	Birikimli yüzdelik
Geçerli olan		25	58,1	58,1	58,1
	Sıklıkla değil	6	14,0	14,0	72,1
	Sıklıkla	7	16.3	16.3	88,4
	Çok sık	5	11.6	11.6	100,0
	Toplam	43	100,0	100,0	

D4

		Çalışan Sayısı	Yüzde	Geçerli Yüzdelik	Birikimli yüzdelik
Geçerli olan		1	2,3	2,3	2,3
	Satın alma maliyeti	30	69,8	69,8	72,1
	Satın alma fiyatı	12	27,9	27,9	100,0
	Toplam	43	100,0	100,0	

D5

		Çalışan Sayısı	Yüzde	Geçerli Yüzdelik	Birikimli yüzdelik
Geçerli olan		11	25,6	25,6	25,6
	Sıklıkla değil	27	62.8	62.8	88,4
	Sıklıkla	3	7,0	7,0	95.3
	Çok sık	2	4.7	4.7	100,0
	Toplam	43	100,0	100,0	

D6

		Çalışan Sayısı	Yüzde	Geçerli Yüzdelik	Birikimli yüzdelik
Geçerli olan		14	32,6	32,6	32,6
	Sıklıkla değil	28	65.1	65.1	97,7
	Sıklıkla	1	2,3	2,3	100,0
	Toplam	43	100,0	100,0	

D7.1

		Çalışan Sayısı	Yüzde	Geçerli Yüzdelik	Birikimli yüzdelik
Geçerli olan		9	20.9	20.9	20.9
	Sıklıkla değil	1	2,3	2,3	23,3
	Sıklıkla	1	2,3	2,3	25,6
	Çok sık	32	74.4	74.4	100,0
	Toplam	43	100,0	100,0	

D7.2

		Çalışan Sayısı	Yüzde	Geçerli Yüzdelik	Birikimli yüzdelik
Geçerli olan		27	62.8	62.8	62.8
	Sıklıkla değil	6	14,0	14,0	76.7
	Sıklıkla	6	14,0	14,0	90,7
	Çok sık	4	9.3	9.3	100,0
	Toplam	43	100,0	100,0	

D7.3

		Çalışan Sayısı	Yüzde	Geçerli Yüzdelik	Birikimli yüzdelik
Geçerli olan		32	74.4	74.4	74.4
	Sıklıkla değil	7	16.3	16.3	90,7
	Sıklıkla	3	7,0	7,0	97,7
	Çok sık	1	2,3	2,3	100,0
	Toplam	43	100,0	100,0	

D7.4

		Çalışan Sayısı	Yüzde	Geçerli Yüzdelik	Birikimli yüzdelik
Geçerli olan		24	55,8	55,8	55,8
	Sıklıkla değil	3	7,0	7,0	62.8
	Sıklıkla	10	23,3	23,3	86,0
	Çok sık	6	14,0	14,0	100,0
	Toplam	43	100,0	100,0	

D7.5

	Çalışan Sayısı	Yüzde	Geçerli Yüzdelik	Birikimli yüzdelik
Geçerli olan	43	100,0	100,0	100,0