

MUHASEBE VE DENETİME

BAKİŞ

Accounting and Auditing Review

Yıl/Year : 13 • Sayı/Issue : 40 • Haziran/June 2013 • 10.00 TL • ISSN:1307-6639



-  **Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıkların TMS 37 Standardı Kapsamında İncelenmesi**
Prof. Dr. Süleyman YÜKÇÜ - Öğr. Gör. Şebnem YAŞAR
-  **UMS 12 Gelir Vergileri Standardı Kapsamında Mali Kar ve Ticari Kar İle Ertelenmiş Vergiler**
Doç. Dr. A.R. Zafer SAYAR
-  **Etik Liderlik ve Örgütsel Bağlılık İlişkisi: Muhasebe Bürolarında Çalışanlar Üzerine Bir Araştırma**
Doç. Dr. Kürşat ÖZDAŞLI - Yrd. Doç. Dr. Osman AKIN
-  **İİBF Kapsamındaki Mesleklere Yönelik Eğilimlerin Mali Müşavir (SMMM) Olma Niyeti Üzerindeki Etkisine Yönelik Bir Araştırma**
Yrd. Doç. Dr. Ergün KÜÇÜK
-  **1 Ocak 2013 Öncesinde Türkiye Finansal Raporlama Standartları Çerçevesinde KOBİ Muhasebe Standartlarının Muhasebe Meslek Mensupları Tarafından Algısı (Bursa İli Örneği)**
Yrd. Doç. Dr. Meral EROL FİDAN - SMMM Hasan CİNİT
-  **Türkiye’de Bağımsız Denetçilerin Hile Risk Faktörleri Etki Değerlemesi**
Yrd. Doç. Dr. Canol KANDEMİR
-  **IFRS (TFRS) 13 Standardı Kapsamında Gerçeğe Uygun Değer Ölçütü ve Vergi Usul Kanunundaki Değerleme Ölçütleriyle Örtüştüğü Durumlar**
Dr. M. Uğur AKDOĞAN



MUHASEBE VE DENETİME BAKIS

Accounting and Auditing Review

Yıl/Year:13 Sayı/Issue: 40 Haziran/June 2013

TÜRMOB ADINA SAHİBİ
Owner on behalf of TURMOB
Nail SANLI

&
Genel Yayın Yönetmeni
Executive Editor
Yücel AKDEMİR

&
Sorumlu Yazı İşleri Müdürü
Responsible For Desk Editor
Ali E. DOĞANOĞLU

&
Editör ve Yayın Kurulu Başkanı
Editor and Head of the Editorial Board
Prof. Dr. Yüksel Koç YALKIN

&
Yayın Kurulu / Editorial Board

Prof. Dr. Nalan AKDOĞAN
Erdoğan ARSLAN
Hakan AY
Garip AYZ

Prof. Dr. Ercan BAYAZITLI
Doç. Dr. Kadir GÜRDAL
Doç. Dr. Semih ÖZ
Yrd. Doç. Dr. C. Yiğit ÖZBEK

&
Hakemli Dergi / Refereed Journal
Yayın Türü : Süreli Yaygın
Publication Type : Periodical issue

&
TÜRMOB MU-DEN A.Ş. tarafından yayınlanmaktadır

İdari Merkez / Administrative Office
Gençlik Cad. No:107 Anıttepe/ANKARA
Tel: (0.312) 232 50 60
E-mail : alid@turmob.or.tr

&
Basım Yeri / Published In : ANKARA
Basım Tarihi / Published date : 20.06.2013

Üç ayda bir yayımlanır
Published four times a year

&
TÜBİTAK-ULAKBİM Sosyal Bilimler
Veri Tabanı'na (SBVT) kayıtlıdır.
EBSCO tarafından taranmaktadır.

*Registered in TÜBİTAK-ULAKBİM Turkish Social Sciences
Database. Indexed by Ebscohost Academic Search
Complete*

&
Dizgi Düzenleme
Tuncay TEKYILDIZ

&
Baskı / Print

Ziraat Gurup Matbaacılık A.Ş.
İstanbul Yolu Trafo Karşısı Varlık/ANKARA
Tel : (312) 384 73 44

&
ISSN: 1307-6639

BİLİM HAKEM KURULU ADVISORY BOARD

Prof. Dr. Abdurrahman Akdoğan

Prof. Dr. Nalan Akdoğan

Doç. Dr. Tamer Aksoy

Prof. Dr. Doğan Argun

Osman Arıoğlu

Erdoğan Arslan

Doç. Dr. Sinan Aslan

Hakan Ay

Garip Ayaz

Prof. Dr. Mustafa A. Aysan

Doç. Dr. Kerim Banar

Cansen Başaran

Prof. Dr. Ercan Bayazıtlı

Prof. Dr. Selim Bekçioğlu

Recep Bıyık

Kadir Boy

Prof. Dr. Kamil Büyükmirza

Prof. Dr. Mehmet Ali Canoğlu

Prof. Dr. Yurdakul Çaldağ

Doç. Dr. Orhan Çelik

Prof. Dr. Ferruh Çömleki

Doç. Dr. Volkan Demir

Prof. Dr. N. Cömert Doyrangöl

Prof. Dr. A. Hayri Durmuş

Dr. Fatih Kemal Ebiçlioğlu

Prof. Dr. Selman Aziz Erden

Prof. Dr. Halim Ergen

Prof. Dr. Fatih Coşkun Ertaş

M. Nazmi Esen

Prof. Dr. A. Ümit Gökdeniz

Prof. Dr. Recep Güneş

Doç. Dr. Kadir Gürdal

Prof. Dr. Ali Ersin Güredin

Prof. Dr. Rüstem

Hacırüstemoğlu

Prof. Dr. Cemal İbiş

Prof. Dr. Mustafa İpçi

Prof. Dr. Mevlüt Karakaya

Prof. Dr. Aydın Karapınar

Prof. Dr. Reşat Karcioğlu

Prof. Dr. Sait Yüksel Kaygusuz

Sami Kazıcı

Prof. Dr. Sadık Kırbaş

Prof. Dr. Şükrü Kızılot

Özcal Korkmaz

Doç. Dr. Güray Küçükkocaoğlu

Doç. Dr. Ganite Kurt

Prof. Dr. Nihat Küçüksavaş

Prof. Dr. Ömer Lalik

Prof. Dr. Beyhan Marşap

Prof. Dr. Can Şımgı Mugan

Prof. Dr. Rifat Ortaç

Mehmet Ferudun Ökten

Prof. Dr. Semih Öz

Derya Özalp

Mustafa Özdil

Prof. Dr. Salih Özel

Prof. Dr. Yıldız Özerhan

Prof. Dr. Bülent Pamukçu

Prof. Dr. Recep Pekdemir

Prof. Dr. Alparslan Peker

Prof. Dr. Necdet Sağlam

Prof. Dr. Cevat Sarkamış

Doç. Dr. Zafer Sayar

Prof. Dr. Mehmet Sayarı

Prof. Dr. Nevzat Saygılıoğlu

Doç. Dr. Güven Sayılğan

Prof. Dr. Seval Kardeş Selimoğlu

Dr. Veysi Seviğ

Prof. Dr. Orhan Sevilengül

Prof. Dr. Fevzi Sürmeli

Prof. Dr. Münir Şakrak

Doç. Dr. Macide Şoğur

Prof. Dr. Hülya Talu

Prof. Dr. Selahattin Tuncer

Prof. Dr. Tuğrul Tüfekçioğlu

Dr. Masum Türker

Prof. Dr. Selçuk Uslu

Doç. Dr. Özgür Özmen Uysal

Prof. Dr. Şaban Uzun

Bülent Üstünel

Mahmut Vural

Doç. Dr. Serap Yanık

Prof. Dr. Yüksel Koç Yalkın

Prof. Dr. F. Münevver Yılcancı

Prof. Dr. Göksele Yücel

Prof. Dr. Süleyman Yükcü

Prof. Dr. Ahmet Yüksel

Doç. Dr. Figen Zaif

İÇİNDEKİLER

Prof. Dr.
Süleyman YÜKÇÜ
Öğr. Gör.
Şebnem YAŞAR

Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıkların
TMS 37 Standardı Kapsamında İncelenmesi

1

Doç. Dr.
A. R. Zafer SAYAR

UMS 12 Gelir Vergileri Standardı Kapsamında
Mali Kar ve Ticari Kar İle Ertelemiş Vergiler

15

Doç. Dr.
Kürşat ÖZDAŞLI
Yrd. Doç. Dr.
Osman AKIN

Etik Liderlik ve Örgütsel Bağlılık İlişkisi: Muhasebe
Bürolarında Çalışanlar Üzerine Bir Araştırma

29

Yrd. Doç. Dr.
Ergün KÜÇÜK

İİBF Kapsamındaki Mesleklere Yönelik Eğilimlerin
Mali Müşavir (SMMM) Olma Niyeti Üzerindeki
Etkisine Yönelik Bir Araştırma

43

Yrd. Doç. Dr.
Meral EROL FİDAN
SMMM Hasan CİNİT

1 Ocak 2013 Öncesinde Türkiye Finansal Raporlama
Standartları Çerçevesinde KOBİ Muhasebe
Standartlarının Muhasebe Meslek Mensupları
Tarafından Algısı (Bursa İli Örneği)

63

Yrd. Doç. Dr.
Canol KANDEMİR

Türkiye’de Bağımsız Denetçilerin Hile Risk
Faktörleri Etki Değerlemesi

83

Dr. M. Uğur
AKDOĞAN

IFRS (TFRS) 13 Standardı Kapsamında Gerçeğe Uygun
Değer Ölçütü ve Vergi Usul Kanunundaki Değerleme
Ölçütleriyle Örtüştüğü Durumlar

109

KARŞILIKLAR, KOŞULLU BORÇLAR VE KOŞULLU VARLIKLARIN TMS 37 STANDARDI KAPSAMINDA İNCELENMESİ

Prof. Dr. Süleyman YÜKÇÜ*

Öğr. Gör. Şebnem YAŞAR**

ÖZET

Muhasebe bilgisinin özünde objektiflik ve doğruluk yer almakla birlikte, bu bilgiyi başlangıç noktaları farklı olan iki kaynak oluşturmaktadır. Bazı bilgiler objektif bir şekilde ve titizlikle mali yıl içinde yapılan işlemlerden ve kayıtlardan sağlanırken, bazı bilgiler işletmenin muhasebe politikasını yansıtan tahminler esas alınarak sadece yıl sonunda yapılan kayıtlara dayanır. İşletmenin benimsediği muhasebe politikası, işlemlerin nasıl muhasebeleştirileceğini, hangi değerlendirme ölçütlerinin kullanılacağını, hangi kalemlerin finansal tablolara alınacağını ve hangilerinin finansal tablolardan çıkarılacağını belirler. Bu bağlamda, pek çok işletmenin muhasebe yaklaşımında temel aldığı bir tutum “ihtiyatlılık”tır.

Karşılıklar, koşullu borçlar ve koşullu varlıklar, tahminlere dayanılarak oluşturulan muhasebe bilgilerindedir. Muhasebede olasılıkları ve belirsizlikleri kaydetmenin tek bir yolu vardır. Bu da finansal tabloların hazırlanmasında ihtiyatlılık ilkesini esas alarak, söz konusu olasılıklar ve belirsizlikleri gerçekleştirmiş gibi göstermektir.

TMS 37, karşılıkların, koşullu borçların ve koşullu varlıkların belirlenmesini ve ölçümünü kurallara bağlayarak sisteme oturtan bir standarttır. Bu çalışma, TMS 37’de yer alan karşılık, koşullu borç ve koşullu varlık kavramlarını ele alarak, standart kapsamında nasıl tanımlandıklarını ve nasıl muhasebeleştirileceklerini örnek olaylarla anlatmaktadır.

Anahtar Sözcükler: TMS 37, Karşılıklar, Koşullu Borçlar, Koşullu Varlıklar

REVIEW OF PROVISIONS, CONTINGENT LIABILITIES, AND CONTINGENT ASSETS WITHIN THE SCOPE OF IAS 37

ABSTRACT

Despite the fact that objectivity and accuracy are placed in the core of the accounting information, two different sources with different starting points create the essence of this knowledge. Some of the accounting information is provided from the transactions and records that are kept during the financial year in an objective and meticulous manner. However, some of the information is based on the estimations reflecting the entity’s accounting policy and is provided from the records that are kept only at the end of the year. The accounting policy adopted by the entity determines bookkeeping procedures, valuation criteria, items that will be placed in and removed from the financial statements. In this context, many entities adopt the attitude of “prudence” in their accounting approach.

Provisions, contingent liabilities, and contingent assets are information that is created according to estimations. There is only one way to record the probabilities and uncertainties in accounting, which is to present them as if they took place, by preparing financial statements according to the principle of “prudence”.

IAS 37 is a standart that codifies the identification and measurement of provisions, contingent liabilities and contingent assets. In this study, by discussing provision, contingent liability and contingent asset concepts, their definitions in the scope of the Standart and recording procedures are examined with case studies.

Keywords: IAS 10, Provisions, Contingent Liabilities, Contingent Assets

* Dokuz Eylül Üniversitesi, İ.İ.B.F., Muhasebe ve Finansman A.B.D.

** Dokuz Eylül Üniversitesi, İzmir M.Y.O., Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Programı

1. GİRİŞ

Karşılık ayırma, yorumlama açısından genel olarak sıkıntı doğuran bir alan olagelmıştır. Karşılıklar, nitelikleri gereği öznel olup, nakit dışı işlemleri içermektedirler (Antill ve Lee, 2008: 129). Bu da manipülasyona açık olmaları sonucunu doğurmaktadır (Antill ve Lee, 2008: 129). Kârlı yıllarda büyük tutarlarda karşılıkların kullanılması, buna karşılık kötü geçen yıllarda bu karşılıkların tersine çevrilmesi, “kârın istikrarlı hale getirilmesi (income smoothing)” adı verilen ve uygulamada çok karşılaşılan bir manipülasyon şeklidir (Antill ve Lee, 2008: 134). Karşılıkların gerçek bir durumu mu yansıttığı, yoksa finansal raporların sonucunu etkilemeye yönelik bir girişim mi olduğunun belirlenmesi önemlidir.

TMS 37 standardının amacı, karşılık, koşullu borç ve koşullu varlık kavramlarını tanımlamak ve farklarını ortaya koymak; hangi amaçlarla ve hangi durumlarda karşılık ayrılacağı ile karşılık tutarlarının nasıl ölçüleceğini kurala bağlamaktır. Ayrıca, finansal tablo eklerinde ve dipnotlarında tablo kullanıcılarının bu kavramlara ilişkin kalemlerin özelliklerini, zamanlamasını ve tutarını anlamalarını sağlayacak ölçüde yeterli bilginin açıklanmasını sağlamak da standardın amaçları arasında yer almaktadır.

Standart tarafından getirilen temel prensip, ancak geçmiş olaylardan kaynaklanan mevcut bir yükümlülüğün bulunması halinde karşılık ayrılacağıdır. Böylelikle, finansal performansın ve kârın manipülasyon yoluyla gerçekte olduğundan farklı gösterilmesinin önüne geçilerek, sadece “gerçek” yükümlülüklerin finansal tablolarda yer almasının sağlanması amaçlanmaktadır (Mirza, Orrell ve Holt, 2008: 317). Bu standartla birlikte, karşılıkların yalnızca ekonomik faydaların çıkışına ilişkin bir zorunluluk varsa gelir tablosunda gider, bilançoda ise borç olarak kaydedilmeleri sağlanmaktadır (Cairns, 1998: 10).

2. STANDARDIN KAPSAMI

İşletmeler, karşılıkların, koşullu borçların ve koşullu varlıkların muhasebeleştirilmesinde bu standart hükümlerini kullanırlar. Ancak, TMS 39 ya da TFRS 9’un kapsamına giren finansal araçlar, belirli koşullar altında yürürlüğe girecek olan sözleşmeler, sigorta şirketlerinde poliçeden kaynaklanan yükümlülükler (TFRS 4), inşaat sözleşmeleri (TMS 11), gelir vergileri (TMS 12), finansal kiralama (TMS 17), çalışanlara sağlanan faydalar (TMS 19) gibi başka bir standart kapsamında açıklanan konular bu standardın kapsamı dışında kalmaktadır (m. 2, 3, 5).

2.1. Karşılıklar

TMS 37, “karşılık” kavramına ilişkin pek çok yanlış anlamayı açıklığa kavuşturmuştur. Karşılıklar, ülkemizdeki muhasebe uygulamalarında ikiye ayrılmaktadır (Örten, Kaval ve Karapınar, 2012: 582). Bunlardan birincisi, varlıklarda değer azalışı karşılıklarıdır. Amortismanlar, varlıklarda değer düşüklüğü ve şüpheli alacaklar için kullanılan karşılık kavramı varlıkların defter değerinde gerçekleşen değişikliklere ilişkin olarak yapılan düzeltmeler olup, bu standardın kapsamına girmemektedir (m. 7). İkincisi ise, borç ve gider karşılıkları olup, standart bu tür karşılıkları düzenlemektedir (Örten, Kaval ve Karapınar, 2012: 582).

Standartta, “karşılık” kavramı gerçekleşme zamanı veya tutarı belirsiz olan yükümlülükler olarak tanımlanmaktadır (m. 10). Yükümlük kavramı ile, geçmiş olaylardan kaynaklanan ve gerçekleşmesi halinde ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkmasına neden olacak mevcut durum ifade edilmektedir. Karşılıklar, ait olduğu ödemeye ilişkin olarak gelecek bir tarihte yapılacak harcamanın zaman ve miktarının kesin olmaması nedeniyle, ticari borçlar ve tahakkuklar gibi diğer yükümlülüklerden ayrılır.

edilebilirler (m. 11). Karşılıklar, finansal tablolarda ayrı olarak gösterilirken, tahakkuklar genellikle ticari veya diğer borçların bir parçası olarak gösterilirler (m. 11).

Karşılığın tahakkuk ettirilebilmesi için;

- İşletmenin geçmişteki bir olaydan kaynaklanan mevcut bir yükümlülüğünün bulunması,
- Bu yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik fayda içeren kaynakların işletme dışına çıkma ihtimalinin bulunması,
- Yükümlülük tutarına ilişkin güvenilir bir tahmin yapılabilmesi gerekmektedir (m. 14).

2.1.1. İşletmenin Geçmişteki Bir Olaydan Kaynaklanan Mevcut Bir Yükümlülüğünün Bulunması

İşletmenin bütün yükümlülükleri için karşılık ayrılmaz. Sadece, geçmişteki yükümlülük doğuran bir olay sonucunda ortaya çıkan mevcut yükümlülükler karşılık oluşturmaktadır. Bir yükümlülük, yasal bir yükümlülük olabileceği gibi, zımni kabulden doğan bir yükümlülük de olabilir.

Yasal yükümlülüğün, mevcut bir sözleşmeden kaynaklanabilmesi kadar, mevzuata bağlı olarak ya da hukuki bir uygulama sonucunda ortaya çıkması da mümkündür (m. 10). Zımni kabulden doğan yükümlülük ise, işletmenin belirli sorumlulukları üstleneceğini diğer (üçüncü) şahıslara, geçmiş uygulamalar, yayımlanmış politikalar ya da yapılan açıklamalarla belirtmesi ve sonuç olarak, işletmenin bu sorumlulukları yerine getireceğine ilişkin olarak ilgili şahısların zihninde geçerli bir beklenti yaratması sonucu oluşmaktadır (m. 10).

Mevcut bir yükümlülüğün olup olmadığının net olarak belli olmadığı durumlarda ise ihtimaller hesaplanır. Standartta, mevcut bir yükümlülüğün varlığı ihtimali, yokluğu ihtimalinden daha

yüksek ise, geçmişteki bir olayın mevcut bir yükümlülüğü doğurduğu kabul edilmektedir (m. 15). Mevcut bir yükümlülüğün varlığı ihtimali, standartta göreceli bir biçimde ele alınmamakta, “olmak ya da olmamak” noktasına getirilmektedir. Yükümlülüğün varlığına ilişkin olarak “olmak” yönünde karar verildiğinde ihtimalin %50'nin üzerinde olması, “olmamak” yönünde karar verildiğinde ise %50'nin altında olması gerektiği kanısı doğmaktadır.

2.1.2. Yükümlülüğün Yerine Getirilmesi İçin Ekonomik Fayda İçeren Kaynakların İşletme Dışına Çıkma İhtimalinin Bulunması

Standartın karşılık ayrılabilmesi için öngördüğü ikinci koşul, yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik fayda içeren kaynakların işletme dışına çıkmasının “muhtemel” olmasıdır. Standartta herhangi bir oran net olarak belirtilmemekle birlikte, “muhtemel” kavramı, “gerçekleşme olasılığı gerçekleşmeme olasılığından daha yüksek” durumlar olarak açıklanmaktadır (m. 23). Bu açıklamadan, işletme yöneticilerinin ekonomik fayda içeren kaynak çıkışı olasılığının %50'nin üzerinde olduğunu belirlemesi, tahmin etmesi ya da hissetmesi durumunda karşılık ayrılabilmesi sonucu çıkmaktadır. Mümkün bir yükümlülük söz konusuysa, yani ekonomik fayda içeren kaynak çıkışı ihtimalinin %50'nin altında olduğu tahmin edilmişse, bu durum finansal tablo dipnotlarında açıklanır, ancak tahakkuk ettirilmez.

Standartta öngörülen bu koşul, kanımızca, uygulamada tutarsız sonuçların ortaya çıkmasına sebep olabilmektedir. Ekonomik fayda içeren kaynak çıkışı ihtimalinin %49 ve daha düşük olduğu bir durum, sözkonusu kriteri karşılamadığı için tahakkuk ettirilmeyecek, dolayısıyla hem işletme hem de tablo kullanıcıları açısından olumsuz sonuçlar doğurabilecektir. Örneğin, bir işletmeye karşı açılan 1 milyon TL tutarında bir davada, işletmenin davayı kaybetme ihtimalinin

%45, kazanma ihtimalinin %55 olması durumunda, bu kriter uyarınca hiçbir karşılık ayrılmayacaktır. Oranların tersine çevrilmesi durumunda ise işletme 1 milyon TL karşılık ayrarabilecektir. Bu tutarın finansal tablolarda yer alması gerek işletme, gerekse tablo kullanıcıları açısından önemlidir. %10 gibi düşük bir kaynak çıkışı ihtimalinin bile, davanın seyrine göre karara yönelik bilgi ve belgeler ile kısa sürede %90 gibi çok yüksek bir ihtimale yükselebileceği mümkündür.

Kaldı ki standartta, karşılık tutarı belirlenirken, gerçekleşme olasılıklarına bakılmaksızın tüm olası sonuçların göz önünde bulundurulması öngörülmektedir. Bu nedenle, bir yükümlülüğün yerine getirilmesi için gerekli olan ekonomik faydaların çıkışı hakkında herhangi bir belirsizlik durumu, ölçüm aşamasında ortaya çıkacaktır. Bu sebeplerle, standartta öngörülen ekonomik fayda çıkışı koşulunun biraz daha açıklanmaya ihtiyacı olduğu görüşündeyiz.

2.1.3. Yükümlülük Tutarına İlişkin Güvenilir Bir Tahmin Yapılabilmesi

Karşılığın tahakkuk ettirilebilmesi için yükümlülük tutarına ilişkin güvenilir bir tahminin yapılabilmesi gerekmektedir. Karşılık için tahakkuk ettirilecek tutar, bilanço tarihinde mevcut yükümlülüğü yerine getirmek için yapılacak harcamanın en iyi tahminini yansıtmalıdır. Bu da, bilanço tarihi itibarıyla makul olarak ödeyeceği veya üçüncü kişilere devredeceği miktardır (m. 37). Tahminlerin kullanımı, finansal tabloların güvenilirliklerini zayıflatmaz (Özerhan ve Yanık, 2012: 457). Ancak, karşılık tutarı belirlenirken, riskler ve belirsizlikler dikkate alınmalı; geçmiş tecrübeler ile uzman yorumlarından faydalanılarak en iyi tahmine ulaşılmaya çalışılmalıdır.

Karşılık tutarının belirlenmesinde kullanılacak üç yöntem bulunmaktadır (Uluslan, 2004: 206):

- Beklenen değer yöntemi
- Gerçekleşme olasılığı en yüksek olan sonuç yöntemi
- Bugünkü değer yöntemi

Beklenen değer yöntemi, yükümlülüğün büyük bir küme ile ilgili olduğu durumlarda kullanılır. Birden fazla olay veya bir grup unsurla ilgili karşılıkların hesaplanmasının gerektiği durumlarda, ihtimallerin çokluğu birbirinden farklı sonuçları beraberinde getirmektedir. Bu yöntemde yükümlülük, gerçekleşmesi olası tüm sonuçlar dikkate alınarak tahmin edilir. Beklenen değer, ölçülen farklı değerlerin aritmetik ortalaması alınarak hesaplanır (Özkan ve Kocamış, 2011: 204).

Gerçekleşme olasılığı en yüksek olan sonuç yöntemi, yükümlülüğün tek bir durum için ölçüldüğü durumlarda kullanılmaktadır (Uluslan, 2004: 208). Söz konusu duruma ilişkin olarak gerçekleşme olasılığı en yüksek olan sonuç, karşılık tutarının en iyi tahmini olmaktadır. Buna karşın, işletme böyle bir durumda bile diğer olası sonuçları dikkate alır. Diğer olası sonuçların gerçekleşme olasılığı, gerçekleşme olasılığı en yüksek olan sonuçtan yüksek veya düşük olduğu durumlarda en iyi tahmin daha yüksek veya daha düşük tutarda olacaktır (m. 40).

Bugünkü değer yöntemi, paranın zaman değerinin önemli olduğu durumlarda kullanılmaktadır. Eğer ödeme uzun bir süre sonra gerçekleşecek ise gelecekte yapılacak ödemenin bugünkü değere indirilmesi gerekmektedir. (Özkan ve Kocamış, 2011: 206). Bugünkü değer yöntemi, paranın zaman değerini muhasebe ölçümlerine dahil ettiğinden, gelecekteki nakit akımları arasındaki ekonomik farklılıkların belirlenmesini mümkün kılmaktadır (Uluslan, 2004: 209).

2.2. Koşullu Borçlar

Genel olarak tüm karşılıklar, zaman ve tutar açı-

sından kesin olmadıklarından koşulludurlar. Ancak, standart kapsamında farklılaşmaktadırlar. Karşılıklar gerçekleşmiş borçlardır, yani varlıkları gelecekteki olaylara bağlı değildir; ancak tutar veya zamanlamalarına ilişkin belirsizlikler sebebiyle muhtemel borçlar olarak adlandırılmaktadırlar (Epstein ve Mirza, 2003: 448). Koşullu borç kavramı ise, standartta, kaynak çıkışı ihtimalinin uzak olduğu potansiyel yükümlülükler için kullanılmaktadır (Epstein ve Mirza, 2003: 448).

Koşullu borç, gelecekte ortaya çıkabilecek gerçek bir yükümlülüğü üstlenme taahhüdünü ifade etmektedir (Uluslan, 2004: 204). Bir başka deyişle, koşullu borçlarda henüz bir borcun olduğu kesinleşmemiştir veya yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkma ihtimalinin bulunmaması ya da yükümlülük tutarının yeterince güvenilir olarak ölçülememesi nedeniyle tahakkuk ettirilememektedir (m. 10). Örneğin, finansal garantiler koşullu borç olarak değerlendirilir. Nitekim, işletmenin üçüncü bir şahsa verilen borcun ödenmesini garanti etmesi, yasal bir yükümlülük doğurduğu için koşullu borç olarak nitelendirilmektedir.

Karşılık ile koşullu borç arasındaki en temel fark, yükümlülüğün gerçekleşip gerçekleşmediği noktasında ortaya çıkmaktadır. Karşılıklı yükümlülük gerçekleşmişken, koşullu borçta henüz gerçekleşmemiştir. Koşullu borçta risk “mümkün” iken, karşılıklı “muhtemel”dir (Örten, Kaval ve Karapınar, 2012: 583).

Koşullu borçlar, kaynak çıkışı ihtimali çok düşük olanlar hariç, dipnotlarda açıklanır. Kaynak çıkışı ihtimali çok düşük olanlar dipnotlarda da gösterilmez. Koşullu borçlar, uygulamada çok önem verilmeyen ya da gözden kaçırılan bir konu olmasına rağmen, dikkate alınması gereken bir konudur (Çetin ve Öğüz, 2010: 420). Koşullu borçlar, beklenmedik bir biçimde gelişebilir-

ler. Bu nedenle, ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkışının muhtemel hale gelmediğinin tespiti amacıyla sürekli olarak değerlendirilmeye tabi tutulmalıdırlar (m. 30). Bir başka ifadeyle, koşullu borcun karşılığa dönüşüp dönüşmediğinin kontrolü rutin olarak yapılmalıdır.

2.3. Koşullu Varlıklar

Koşullu varlıklar, genellikle, işletmeye ekonomik fayda girişi sağlaması ihtimali doğuran planlanmamış veya umulmadık olaylardan kaynaklanırlar (m. 32). Örneğin, işletmenin hukuki yollardan takip ettiği sigorta şirketinden talep edilen haklar koşullu varlık olarak nitelendirilir. Koşullu varlıklar finansal tablolara yansıtılmaz, ancak dipnotlarda açıklama yapılır. Gelirin gerçekleşmesi büyük ölçüde kesin ise, ilgili varlık artık koşullu varlık olarak kabul edilmez ve tahakkuku yapılır.

3. KARŞILIKLARA İLİŞKİN ÖZEL DURUMLAR

3.1. Gelecekteki Faaliyet Zararları

İşletmenin gelecekteki faaliyetlerinden kaynaklanan yükümlülükler, sözleşmeye dayalı olup yüksek gerçekleşme olasılığına sahip olsalar bile, karşılık ayırmayı gerektirmezler (Demir ve Bahadır, 2011: 471). Gelecekteki zararlar, geçmişteki yükümlülük getiren olayların sonucu olmadığından ve işletmenin gelecekteki faaliyetleriyle önlenebileceğinden, karşılık ayırma kriterlerini karşılamamaktadır (Özkan ve Kocamış, 2011: 210). Bu yüzden standart, sene sonunda gelecekteki faaliyet zararları için karşılık ayırılmasına izin vermemektedir. Gelecekte zarar oluşma beklentisi, belirli varlıkların değer düşüklüğüne uğramış olabileceğine inanmak için bir neden olabilir. Bu durumda, işletmenin varlıkları TMS 36 uyarınca varlıklarda değer düşüklüğü açısından test edilmelidir (m. 65).

3.2. Tazminatlar

Bir karşılığa ilişkin yükümlülüğün yerine getirilmesi için gerekli harcamaların bir kısmının veya tamamının diğer bir taraf tarafından tazmin edilmesi beklendiğinde, ilgili tazminat ancak ve ancak, işletmenin yükümlülüğü yerine getirmesi durumunda tazminatın elde edileceğinin kesine yakın olması durumunda muhasebeleştirilmektedir (m. 53). Söz konusu tazminat, ayrı bir varlık gibi işleme tabi tutulur. Tazminata ilişkin olarak muhasebeleştirilen tutar karşılık tutarını geçemez. Herhangi bir karşılık gideri, buna ait tazminata ilişkin muhasebeleştirilen tutar düşüldükten sonra bulunacak net tutarıyla gelir tablosunda yer alır (m. 54).

3.3. Yeniden Yapılandırma

Standartta, bir iş kolunun satışı veya faaliyetlerin sona erdirilmesi, işyerlerinin kapatılması, yönetim yapısındaki değişiklikler ve köklü yeniden örgütlenme (reorganizasyon) çalışmaları “yeniden yapılandırma” olarak adlandırılmıştır (m. 70). TMS 37’de, yeniden yapılandırma karşılıklarının ölçülmesinde hangi tip maliyet kalemlerinin dâhil edilmesi gerektiği açık bir biçimde belirtilmemektedir. Yalnızca, yeniden yapılandırmanın zorunlu kıldığı ve işletmenin devam eden faaliyetleriyle ilişkili olmayan “sadece direkt harcamalar”ın dâhil edilmesi gerektiği vurgulanmaktadır (m. 80). Bu kapsama, iş akdi feshedilen çalışanlar, kapatılan tesisler, elden çıkarılan varlıklar, sona erdirilen sözleşmeler gibi farklı maliyet bileşenlerine sahip olaylar girebilmektedir (Lin ve Yang, 2012:41).

Geçmişte, bu önemli alanı düzenleyen hiçbir standardın bulunmaması, işletmelerin yeniden yapılandırma harcamaları adı altında büyük miktarda karşılık tahakkuk etmelerini mümkün kılmaktaydı (Mirza, Orrell ve Holt, 2008: 321). Özellikle şirket üst yönetiminin değişmesi durumunda, geçmiş yönetimin görevde olduğu dö-

nemlerin olduğundan daha zararlı, gelecek dönemlerin daha kârlı olduğu izlenimi yaratılmasına yönelik olarak ayrılan ve “büyük temizlik/banyo karşılıkları (big bath provisions)” olarak adlandırılan, manipülasyonla finansal bilgi kullanıcılarının işletmenin finansal durumu ve faaliyet sonuçları üzerindeki algılarını etkilemeye yönelik uygulamalar görülebilmekteydi (Demir ve Bahadır, 2007: 114). TMS 37, yeniden yapılandırma kavramını, bir işin kapsamını veya işin yapılış biçimini somut bir şekilde değiştiren, yönetim tarafından planlanan ve kontrol edilen bir program şeklinde sınırlayarak, yeniden yapılandırma karşılığı adı altında yapılan her türlü karşılık ayırma uygulamalarını denetim altına almaktadır.

Bir işletmenin faaliyetlerinde gerçekleştirilecek temel yapısal değişikliklerin çoğu finansal tablo dipnotlarında açıklama gerektirecek kadar önemli olmalarına rağmen, yeniden yapılandırma olarak nitelendirilebilmek, dolayısıyla da karşılık ayırabilmek için gerekli kriterleri taşımayabilirler. Yeniden yapılandırmaya ilişkin zımni kabulden doğan bir yükümlülük sadece şu şartların varlığı halinde söz konusu olabilir (m. 72):

- İşletmenin, yeniden yapılandırma işlemine ilişkin olarak, işletmenin hangi kısmıyla ilgili olduğunu, hangi bölümlerin etkileneceğini, hizmetlerine son verilmesi nedeniyle oluşan zararları karşılanacak işçilerin yerleri, görevleri ve yaklaşık sayıları ile planın ne zaman uygulanacağını gösteren ayrıntılı ve resmi bir planının olması,

- İşletmenin, yeniden yapılandırmayı uygulamaya başlamak veya temel özelliklerini bundan etkileneceklerle duyurmak suretiyle yeniden yapılandırmanın tamamlanacağına ilişkin olarak etkilenenler nezdinde geçerli bir beklenti yaratmış olması.

Yeniden yapılandırma faaliyetlerinin başlatılacağına ilişkin olarak işletmenin yönetim kurulu tarafından alınan ancak bu durumdan etkilenen taraflara duyurulmayan bir karar, kendiliğinden bir yükümlülük doğurmaz. Bu yüzden, eğer işletme yeniden yapılandırma için zımnî kabulden doğan yükümlülük temelinde karşılık ayırmak istiyorsa, yönetim kurulu kararının, karardan etkilenen taraflara duyurulması bir ön koşul oluşturmaktadır.

3.4. Ekonomik Açından Dezavantajlı Sözleşme

TMS 37’de ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşme, sözleşme kapsamındaki yükümlülüklerin yerine getirilmesine ilişkin kaçınılamayacak maliyetlerin, elde edilmesi beklenen ekonomik faydaları aşan bir sözleşme olarak tanımlanmaktadır (m. 68). Bu durumda maliyetlerin faydaları aştığı kısmı kadar karşılık ayrılır.

“Kaçınılamayacak maliyet” kavramı standartta açıklanmış iken, “ekonomik fayda” kavramı üzerinde durulmamış, bu kavram belirsiz bırakılmıştır. Bu nedenle, bu kavramı çok dar ya da çok geniş kapsamlı olarak yorumlamak mümkündür. Yorumlama farkları, uygulama farklılıklarını da beraberinde getirerek, ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşmeler için olası karşılık tutarlarının geniş bir aralıkta değişkenlik göstermesine yol açabilir.

“Ekonomik fayda” kavramı dar anlamda, yalnızca sözleşmenin kendisinden beklenen faydalar anlamına geliyorsa, sözleşmeyle dolaylı olarak ilişkili faydaları kapsamadığı için çok daha yüksek karşılık tutarlarına ulaşılacaktır. Eğer, sözleşmeyle dolaylı olarak ilişkili faydalar da dikkate alınıyorsa, o zaman da “bir sözleşmenin ekonomik açıdan dezavantajlı olup olmadığının değerlendirilmesinde, ekonomik fayda girişlerinin somutluk derecesi ne olmalıdır” sorusuna cevap verilmelidir. Örneğin, işletme,

kendisine kesinlikle zarar ettirecek bir sözleşmeye dayalı olarak yeni bir pazara girme beklentisindeyse ve pazar penetrasyonunun getirdiği fayda, sözleşmeden kaynaklanan zarardan daha yüksek ise, sözleşme ekonomik açıdan dezavantajlı bir sözleşme sayılmamalı ve karşılık ayrılmamalıdır. Ancak, yeni pazara giriş başarısızlıkla sonuçlanırsa, söz konusu sözleşme, ekonomik açıdan dezavantajlı bir sözleşme olarak nitelendirilmeli ve karşılık ayrılmalıdır.

Standartta “ekonomik fayda” kavramının geniş anlamı kullanıldığı daha yaygın bir görüş olmakla birlikte, açıklamalarla belirlenmesi, uygulama farklılıklarının önüne geçilmesi açısından önemlidir.

4. KARŞILIKLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Standartta düzenlenen karşılıkların muhasebeleştirilmesi, aktifi düzenleyici karşılık hesaplarından farklılık arz etmektedir. Bu sebeple karşılıklar için “654 Karşılık Giderleri” hesabının kullanılması uygun olmamaktadır. Bunun yerine, incelenen kaynaklarla benzer şekilde, eğer bu gider ödenmiş olsaydı hangi hesaba kaydedilecekse yine aynı hesaba borç kaydedilmesinin, buna karşılık, vadesine göre 37 veya 47 hesap grubundaki hesapların alacaklandırılmasının uygun olacağı görüşündeyiz (Örten, Kaval ve Karapınar, 2012: 589; Özerhan ve Yanık, 2012: 464; Demir ve Bahadır, 2011: 473; Gökçen, Akgül ve Çakıcı, 2006: 335). Bu durumda, borç ödendiğinde ilgili gider hesaplarına borç yazılmayacak, kullanılan karşılık hesaplarının borcuna kayıt yapılacaktır.

Bir karşılık yalnızca başlangıçta belirlenmiş olan amaç için kullanılmak zorundadır. Geçmişte, bir dönem içindeki bazı karşılık tutarlarının gereğinden daha fazla olması, işletmeler tarafından başka bir karşılık tutarındaki açığı rasyonalize etmek için kullanılmaktaydı (Mirza, Orrell

ve Holt, 2008: 320). Bir başka deyişle, bir karşılık tutarındaki eksiklik, başka bir karşılık tutarının fazlalığıyla dengelenmeye çalışılmaktaydı. (Mirza, Orrell ve Holt, 2008: 320). Bu uygulama, standartta, karşılığın yalnızca başlangıçta belirtilen amaç için kullanılabilmesi açıkça belirtildiği için, artık mümkün olmamaktadır. Ayrıca, TMS 37, karşılıklardaki değişikliklerin her bilanço tarihinde gözden geçirilmesini ve karşılık tutarlarının mevcut en iyi tahmini yansıtmak şeklinde düzenlenmesini zorunlu kılmaktadır. Dolayısıyla, bir karşılık ayrıldıktan sonra bu tutarın fazla olduğu anlaşılırsa, işletme bu fazlalığı başka bir karşılıktaki eksikliği bahane ederek, tüm karşılıkları bir bütün olarak ele alarak ve toplam karşılıkların yeterli olup olmadığına bakarak gerekçelendiremez. Böyle bir durumda, fazla karşılık iptal edilmelidir.

Karşılıklardaki değişim, her bilanço tarihi itibarıyla gözden geçirilmeli ve karşılık tutarı mevcut en iyi tahmini yansıtmak şeklinde düzenlenmelidir. Yükümlülüğün yerine getirilmesi için kaynak çıkışının artık muhtemel olmadığı durumlarda karşılık iptal edilmelidir (m. 59).

5. ÖRNEK UYGULAMALAR

Örnek 1) “Saphire İlaçları”, merkezi Avrupa’da bulunan çok uluslu bir şirket olan “LaRiba” için bir Güney Pasifik ülkesi olan Niue’de ilaç üretmektedir. Bir sene önce piyasaya sürdükleri bir ağrı kesici, birçok hamile kadında öngörülme- yen ve ilaç prospektüsünde uyarı olarak da yer almayan düşüklere ve sakat doğumlara yol açmıştır. Şirket, ilaç piyasaya çıkmadan önce Niue Sağlık Bakanlığı’ndan gerekli onayları almıştır. Ayrıca, mevzuatta firmayı sorumlu tutacak bir hüküm de bulunmamaktadır. Ancak, ulusal ve uluslararası sivil toplum kuruluşlarından gelen baskılar karşısında LaRiba şirketi Saphire İlaçları’nın mağdurların zararlarını gidereceğini beklediklerini beyan etmiştir. Saphire Yönetim Kurulu Başkanı da sosyal sorumluluklarının bilin-

cinde bir şirket olarak LaRiba şirketinin beyanatını teyit etmiştir. Bir yıl içinde işletmenin %20 olasılıkla 50.000.000 TL, %80 olasılıkla 80.000.000 TL tazminat ödeyeceği tahmin edilmektedir.

- **Mevcut yükümlülük:** Yükümlülük doğuran olay, üretilen ilacın yan etkilerine ilişkin olarak gerekli araştırmaların ve testlerin tam olarak yapılmamış olmasıdır. Niue’de konuyla ilgili herhangi bir mevzuat olmadığı için, burada faaliyet gösteren işletmeler için herhangi bir yasal zorunluluk bulunmamaktadır. Ancak, iki şirketin de açıkça yaptığı beyanatlar, Saphire İlaçları’nın oluşan zararı tazmin edeceğine ilişkin halkın zihninde bir beklenti yaratmıştır. Dolayısıyla, zımni kabulden doğan bir yükümlülük bulunmaktadır.

- **Ekonomik fayda içeren kaynak çıkışı:** Muh- temel

- **Sonuç:** Karşılık ayrılır.

Ayrılacak karşılık tutarı, ödenecek tazminat miktarı tahminlerinin gerçekleşme olasılıkları göz önünde bulundurularak hesaplanır.

$$(\%20 \times 50.000.000) + (\%80 \times 80.000.000) = 10.000.000 + 64.000.000 = 74.000.000 \text{ TL}$$

659 Diğer Olağan Gider ve Zararlar	74.000.000	
379 Diğer Borç ve Gider Karşılıkları		74.000.000

İşletmenin yıl içinde 85.000.000 TL tazminat ödemesi durumunda, aşağıdaki kayıt yapılır.

379 Diğer Borç ve Gider Karşılıkları	74.000.000	
659 Diğer Olağan Gider ve Zararlar	11.000.000	
102 Bankalar		85.000.000

İşletmenin tazminatı sonraki yıl ödemesi durumunda yapılacak kayıt ise aşağıdaki gibi olacaktır.

379 Diğer Borç ve Gider Karşılıkları	74.000.000	
681 Önceki Dönem Gider ve Zararları	11.000.000	
102 Bankalar		85.000.000

Örnek 2) A ülkesinde elektrik prizi üreten bir şirket, B ülkesindeki bir şirket ile, yılda 100.000 adet standart dışı elektrik prizi üretmek üzere 5 yıllık bir sözleşme yapmıştır. Sözleşmenin ikinci yılında B ülkesine konulan ekonomik ambargo sonucunda üretici şirket malları teslim edemez duruma gelmiştir ve alıcı şirket de ödeme yapamamaktadır. Üretilen prizler standart dışı olduğu için ne yerel pazarda ne de başka bir ülkede değerlendirilebilmektedir. Bu malları üretmek için özel olarak kurulan üretim ekipmanı da atıl durumda kalmıştır.

- **Mevcut yükümlülük:** Yükümlülük doğuran olay, sözleşmenin imzalanmasıdır. İkinci yılda sözleşme, kaçınılmaz maliyetleri beklenen faydaları aştığı için ekonomik açıdan dezavantajlı duruma gelmiştir.

- **Ekonomik fayda içeren kaynak çıkışı:** Muhtemel

- **Sonuç:** Karşılık ayrılır.

Teslim edilemeyen elektrik prizlerinin ve özel üretim ekipmanının işletmeye maliyetinin tahmini olarak 200.000 TL olduğu varsayımı altında aşağıdaki kayıt yapılır.

659 Diğer Olağan Gider ve Zararlar	200.000	
379 Diğer Borç ve Gider Karşılıkları		200.000

Yapılan görüşmeler sonucunda anlaşmaya varılarak iki ülke arasındaki ekonomik ambargo beş ay sonra kaldırılmış, ticari faaliyetler sorunsuz bir şekilde işlemeye başlamıştır.

Bu durumda, aşağıdaki kayıtlarla ayrılan karşılık iptal edilir.

379 Diğer Borç ve Gider Karşılıkları	200.000	
644 Konusu Kalmayan Karşılıklar		200.000

Örnek 3) Aurum şirketi, altın madeni işletmektedir ve altını ayrıştırma sürecinde siyanür kullanmaktadır. Altın üretiminin yoğun atık oluşturan bir süreç olması ve bu süreçte zehirli bir madde olan siyanürün kullanılması insan ve çevre sağlığına yönelik risk unsurları taşımaktadır. Bu sebeple altını ayrıştırmada siyanür kullanan işletmeler için arıtma tesisi kurma zorunluluğu getirilmiştir. Aurum şirketine arıtma tesisini kurmak ve faaliyete geçirmek için 31 Ekim 20X2 tarihine kadar süre verilmiştir. Ancak şirket bu süre içerisinde konuya ilişkin herhangi bir girişimde bulunmamıştır.

- **Mevcut yükümlülük:** İşletmenin belirtilen tarihe kadar arıtma tesisini kurmamış olması, işletmenin para cezası ödemesi ihtimaline bağlı bir yükümlülük doğurmaktadır.

- **Ekonomik fayda içeren kaynak çıkışı:** Ceza ödeme olasılığının değerlendirilmesi mevzuatın ayrıntılarına ve uygulamanın sıklığına bağlıdır.

- **Sonuç:** Ceza ödeme ihtimali daha fazlaysa para cezasının en iyi tahmini tutarında karşılık ayrılır.

Söz konusu mevzuatın uygulaması sıkı bir şekilde denetlenmektedir ve uymayan işletmeler 31 Ekim 20X2 tarihinden sonraki her ay için 50.000 TL ceza ödemek zorunda kalmaktadırlar.

Aurum şirketi, arıtma tesisi inşaatını Kasım 20X2'de acil olarak gündemine almıştır. Arıtma tesisi %30 ihtimalle 5 ay sonra, %70 ihtimalle 7 ay sonra tamamlanıp faaliyete sokulacaktır.

%30 ihtimalle $50.000 \times 5 = 250.000$ TL ceza ödenecektir.

%70 ihtimalle $50.000 \times 7 = 350.000$ TL ceza ödenecektir.

$(\%30 \times 250.000) + (\%70 \times 350.000) = 75.000 + 245.000 = 320.000$ TL

659 Diğer Olağan Gider ve Zararlar	320.000	
379 Diğer Borç ve Gider Karşılıkları		320.000

Kasım 20X2'den Nisan 20X3'e kadar her ay aşağıdaki kayıt yapılır.

379 Diğer Borç ve Gider Karşılıkları	50.000	
102 Bankalar		50.000

Mayıs 20X3 itibariyle inşaat tamamlanamamıştır ve mevcut duruma göre ancak Temmuz ayında faaliyete sokulabilecektir. Bu durumda, Mayıs ve Haziran aylarında da ceza ödenecek ve ödenen ceza tutarı toplam $50.000 \times 8 = 400.000$ TL olacaktır. Bu durumda, ayrılan karşılık tutarının aşağıdaki kayıtla düzeltilmesi gerekir.

659 Diğer Olağan Gider ve Zararlar	80.000	
379 Diğer Borç ve Gider Karşılıkları		80.000

Mayıs ve Haziran aylarında aşağıdaki kayıt yapılır.

379 Diğer Borç ve Gider Karşılıkları	50.000	
102 Bankalar		50.000

Örnek 4) 25 Aralık 20X2 tarihinde, hazır giyim sektöründe faaliyet gösteren bir işletmenin yönetim kurulu, işletmenin erkek giyimi bölümünün kapatılmasına karar vermiştir. Raporlama dönemi bitmeden önce (31 Aralık 20X2), çalışanlar, tedarikçiler, müşteriler gibi durumdan etkilenen taraflara karar bildirilmemiş ve kararı uygulamaya yönelik herhangi bir somut adım atılmamıştır.

- **Mevcut yükümlülük:** Geçmişte yükümlülük doğuran herhangi bir olay yoktur, dolayısıyla mevcut bir yükümlülük de yoktur.

- **Ekonomik fayda içeren kaynak çıkışı:** Ekonomik fayda içeren kaynak çıkışı ihtimali yoktur.

- **Sonuç:** Karşılık ayrılmaz.

Örnek 5) Bir işletme, bir binayı 10 yıllığına kiralamıştır. Kira sözleşmesi kapsamında yıllık kira tutarı 36.000 TL'dir. İşletme kira sözleşmesinin bitmesine 5 yıl kala merkez ofisini taşıma kararı almıştır. İşletmenin binayı başkasına kiraya verme izni vardır ve kira fiyatlarının düşmesine rağmen, binayı 5 yıl boyunca başkasına kiralayabileceğini düşünmektedir. Beklenen kira geliri yıllık 24.000 TL'dir.

- **Mevcut yükümlülük:** Yükümlülük doğuran olay imzalanan kira sözleşmesidir. Bu, hukuki bir yükümlülük doğurmaktadır. Beşinci yılda sözleşme, kaçınılmaz maliyetleri beklenen faydaları aştığı için ekonomik açıdan dezavantajlı duruma gelmiştir.

- **Ekonomik fayda içeren kaynak çıkışı:** Muhtemel

- **Sonuç:** Kira sözleşmesinin maliyetinin, yeni yapılan sözleşmeden beklenen faydaları aşan kısmı için karşılık ayrılır. Yükümlülük doğuran olay kira sözleşmesinin imzalanmasıdır ve kalan 5 yıl için yılda 36.000 TL ödenmesi gerekmektedir. İşletme yıllık 24.000 TL kira geliri elde edecek ama yine de yılda 12.000 TL tutarında fazla ödeme yapacaktır. Kira sözleşmesinin bitimine 5 yıl olduğu için $12.000 \times 5 = 60.000$ TL tutarında karşılık ayrılmalıdır.

680 Çalışmayan Kısm Gider ve Zararları	60.000	
379 Diğer Borç ve Gider Karşılıkları		12.000
479 Diğer Borç ve Gider Karşılıkları		48.000

Kira ödemesinin yıllık peşin yapıldığı varsayımla ödeme yapıldığında aşağıdaki kayıt yapılır.

379 Diğer Borç ve Gider Karşılıkları	12.000	
102 Bankalar		12.000

Sonraki yılın kira borcunun kısa vadeli hesaba alınması gerekir.

479 Diğer Borç ve Gider Karşılıkları	12.000	
379 Diğer Borç ve Gider Karşılıkları		12.000

Örnek 6) Bir üretici, ürününü satın alanlara, satışı gerçekleştirdiği anda garanti vermektedir. Satış sözleşmesi hükümlerine göre üretici, satış tarihinden itibaren üç yıl içerisinde ortaya çıkan üretim hatalarını, tamir veya değiştirme yoluyla düzeltmeyi kabul etmektedir. İşletmenin geçmiş tecrübelerine göre, bir yıl içinde gerçekleştirilen satış tutarının, birinci yıl %5'i, ikinci yıl %10'u, üçüncü yıl ise %15'i tutarında tamir ya da değişim maliyeti gerçekleşmektedir.

- **Mevcut yükümlülük:** Yükümlülük doğuran olay garantili ürün satışlarıdır ve bu yasal bir yükümlülüğe yol açmaktadır.

- **Ekonomik fayda içeren kaynak çıkışı:** Muhtemel

- **Sonuç:** Garanti kapsamında yapılacak düzeltmelerin maliyetinin en iyi tahmini kadar karşılık ayrılır. İşletme yıl içinde 900.000 TL'lik satış yapmıştır. Bu satış tutarına göre, garanti süresi olan üç yıl boyunca gerçekleşecek tamir ya da değişim maliyetleri aşağıdaki gibi hesaplanır.

1. yıl: $900.000 \times 0,05 = 45.000$ TL

2. yıl: $900.000 \times 0,10 = 90.000$ TL

3. yıl: $900.000 \times 0,15 = 135.000$ TL

Satış sonrası garanti şartları çerçevesinde yapılacak tamir, bakım ve yenileme hizmetlerinin karşılığında ortaya çıkan maliyetler, kalite maliyetleri kapsamında dışsal başarısızlık maliyetleri olarak değerlendirilmektedir. Garanti kapsamındaki yükümlülükler şeklinde ortaya çıkan dışsal başarısızlık maliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde iki yaklaşımdan söz edilebilir (Yükçü, 1999: 232). Bu yaklaşımlardan birincisinde, söz konusu maliyet giderlerinin mamul maliyetini ilgilendirmeleri nedeniyle, genel üretim gideri olarak ele alınmaları ve 730 Genel Üretim Giderleri Hesabı'nda izlenmeleri gerektiği; ikincisinde ise, üretim sonrası ortaya çıkmış gider görünümünde oldukları için, 659 Diğer Olağan Gider ve Zararlar Hesabı'nda izlenmeleri gerektiği savunulmaktadır (Yükçü, 1999: 232).

Aşağıdaki kayıtta 730 Genel Üretim Giderleri Hesabı kullanılmakla birlikte, 659 Diğer Olağan Gider ve Zararlar Hesabı'nın kullanılması da mümkündür.

730 Genel üretim Giderleri	270.000	
379 Diğer Borç ve Gider Karşılıkları		45.000
479 Diğer Borç ve Gider Karşılıkları		225.000

Örnek 7) Bir işletme deprem bölgesinde yer alan bir binada faaliyetlerini sürdürmektedir. Yeni yürürlüğe giren bir yönetmelikle, deprem bölgelerinde yer alan ve yeterli yapısal koşulları sağlamayan binalara güçlendirme yapılması zorunluluğu getirilmiştir. Yapılan denetim sonucunda, işletmenin binasını güçlendirmesi gerektiği ve bunun işletmeye maliyetinin tahmini 100.000 TL olacağı ortaya çıkmıştır.

- **Mevcut yükümlülük:** Mevcut bir yükümlülük yoktur. Güçlendirme yapılmasına yönelik mevzuattan kaynaklanan bir yükümlülüğün varlığı söz konusu maliyeti borç haline getirmektedir. Bunun sebebi, işletmenin gelecek faaliyetlerinden bağımsız olarak güçlendirme yapılmasına ilişkin bir yükümlülük bulunmamasıdır. İşletme, gelecekteki harcamadan kaçınmak için, örneğin, başka bir binaya taşınabilir.

- **Ekonomik fayda içeren kaynak çıkışı:** Ekonomik fayda içeren kaynak çıkışı ihtimali yoktur.

- **Sonuç:** Karşılık ayrılmaz.

Örnek 8) Bir işletme, patent ihlali iddiasında bulunan bir rakibi ile davalı durumdadır. Davacı olan işletme 1 milyon TL tazminat talep etmektedir. Davalı işletmenin avukatı, davayı kazanma ihtimalinin %50'den az olduğunu belirtmiştir.

- **Mevcut yükümlülük:** Yükümlülük doğuran olay patent ihlali iddiasıdır. İşletmenin davayı kaybetme ve tazminat ödeme ihtimaline bağlı bir yasal yükümlülük söz konusudur.

- **Ekonomik fayda içeren kaynak çıkışı:** Muh-temel

- **Sonuç:** Yükümlülüğün en iyi tahmin tutarı üzerinden karşılık ayrılır.

659 Diğer Olağan Gider ve Zararlar	1.000.000	
379 Diğer Borç ve Gider Karşılıkları		1.000.000

Sonraki yıl, işletmenin davayı kazanması durumunda aşağıdaki kayıtlarla ayrılan karşılık iptal edilir.

379 Diğer Borç ve Gider Karşılıkları	1.000.000	
671 Önceki Dönem Gelir ve Karları		1.000.000

6. SONUÇ

Finansal tabloların güvenilir bilgiler içermesi ve gerçeği yansıtması, tablo kullanıcıları açısından hayati öneme sahiptir. Finansal tablo kullanıcıları giderek daha da artan bir şekilde işletme performansının nelerden etkilendiğini ve daha da önemlisi nelerden etkilenmeye devam edeceğini anlamının yollarını aramaktadırlar. TMS 37 standardı, karşılıkların belirlenmesi, ölçülmesi ve finansal tablolarda sunulmasına ilişkin kurallar koyarak, bu alanda önceden varolan belirsizliği azaltmakta, dolayısıyla da varlıkların, borçların ve dönem kârının/zararının gerçek değerleriyle gösterilmesini sağlamaktadır.

KAYNAKÇA

- Antill, N. ve Lee, K. (2008). **Company Valuation under IFRS**. Great Britain: Athenaem Press Limited.
- Cairns, D. (1998). "How the new standards work". **World Accounting Report**, Oct. 1998, 10-12.
- Çetin, A. ve Ögüz A. (2010). "Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıkların İncelenmesi". **Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi**, 29 (2), 407-430.
- Demir, V. ve Bahadır, O. (2007). "Muhasebe Manipülasyonu – Yöntemler ve Teknikler". **Mali Çözüm**, 84 (2007), 103-119.
- Demir, V. ve Bahadır, O. (2011). **KOBİ'lerde Finansal Raporlama**. Ankara: TÜRMOB Yayınları.
- Epstein, B. J. ve Mirza, A. A. (2003). **Interpretation and Application of International Accounting Standards**. New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.
- Gökçen, G., Akgül, B. A. ve Çakıcı, C. (2006). **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları**. İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş.
- Lin, B. ve Yang, R. (2012). "Restructuring the Accounting Rules for Restructuring Charges". **The CPA Journal**, March 2012, 38-41.
- Mirza, A. A., Orrell, M. ve Holt, G. J. (2008). **IFRS: Practical Implementation Guide and Workbook**. New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.
- Örten, R., Kaval, H. ve Karapınar, A. (2012). **Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları (TMS – TFRS)**. Ankara: Gazi Kitabevi Tic. Ltd. Şti.
- Özerhan, Y. ve Yanık, S. (2012). **IFRS / IAS ile Uyumlu TMS / TFRS**. Ankara: TÜRMOB Yayınları.
- Özkan, Ö ve Kocamış, T. (2011). "Karşılıklar Standardı ile Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu'na Göre Karşılık Kavramının İncelenmesi ve Muhasebeleştirilmesi". **Mali Çözüm**, 103 (2011), 191-214
- TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardı** <http://www.tmsk.org.tr/>
- Uluslan, H. (2004). "Koşullu Borç Zarar Karşılıklarının Ölçümü, Kayıtlanması ve Sunumu". **Mali Çözüm**, 69 (2004), 200-219.
- Yükçü, S. (1999). **Kalite Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi**. İzmir: Anadolu Matbaacılık.

UMS 12 GELİR VERGİLERİ STANDARDI KAPSAMINDA MALİ KAR VE TİCARİ KAR İLE ERTELENMİŞ VERGİLER

Doç. Dr. A.R. Zafer SAYAR*

ÖZET

Uluslararası Muhasebe Standardı (UMS) 12 Gelir Vergileri Standardı; şirketlerin ödeyecekleri cari dönem kurumlar vergisi yanı sıra ertelenmiş vergiler konusuna ilişkin hususları da içermektedir. Şirketlerin cari dönem vergilerinin finansal tablolarda nasıl gösterileceği, cari dönem vergiye esas kar (mali kar) ile UMS karı (ticari kar) arasındaki farklardan dolayı bir ertelenmiş vergi uygulamasının bulunup bulunmadığının belirlenmesi, ertelenmiş vergi uygulaması varsa nasıl muhasebeleştirileceği ve finansal tablolarda hangi kalemler içerisinde gösterileceği önem taşımaktadır. Konuya ilişkin değerlendirmeler UMS 12 Standardının felsefesi ve teorik yapısı yanında çok sayıda çeşitli örnek ve uygulamalarla pekiştirilmektedir.

Anahtar Kelimeler: UMS 12 Gelir Vergileri Standardı, Mali Kar, Ticari Kar, Ertelenmiş Vergiler

ABSTRACT

International Accounting Standard (IAS) 12 Income Taxes covers not only current taxes that will be paid by the company but also deferred taxes. It has been essential that

- how current corporate taxes report in the financial statements,
- whether there are deferred taxes because of the differences between taxable profit and IAS profit,
- if there is a deferred tax implication, how it will recognize,
- how deferred taxes will be reported in the financial statements.

The concept has been evaluated with both theoretical and practical dimension with many examples and case studies.

Keywords: IAS 12 Income Taxes, Taxable Profit, IAS Profit, Deferred Taxes

* TÜRMOB Bağımsız Denetim Koordinatörü zsayar@turmob.org.tr ve TOBB Ekonomi ve Teknoloji Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü Öğretim Üyesi, zsayar@etu.edu.tr

I. UMS 12 GELİR VERGİLERİ STANDAR- DININ AMACI VE VARLIK NEDENİ

UMS 12 Gelir Vergileri Standardında, standardın amacı şu şekilde ifade edilmektedir:

“UMS 12 Gelir Vergileri Standardının amacı; gelir vergilerinin (kurum kazancı üzerinden hesaplanan vergilerin) muhasebeleştirilmesini düzenlemektir. Gelir vergilerinin muhasebeleştirilmesindeki en önemli konu aşağıdaki durumlarda cari ve ilerideki dönemlerde vergisel sonuçlarının belirlenmesidir:

- (a) *Bir işletmenin finansal durum tablosunda (bilançosunda) yer alan varlıkların ve borçların defter değerlerinin ileride varlıklar için fayda elde etme, borçlar için ise ödemenin ve*
- (b) *Cari dönemde oluşan ve sonuçları işletmenin finansal tablolarına yansıyan işlemler veya diğer olayların vergisel sonuçları.” Bu Standart, aynı zamanda, henüz kullanılmamış olan geçmiş yıl zararları nedeniyle oluşan ertelenmiş vergi varlıklarının veya kullanılmamış vergi avantajlarının muhasebeleştirilmesi, gelir vergilerinin finansal tablolarda sunumunu ve gelir vergileri ile ilgili bilgilerin açıklanması konularını da düzenler.” UMS 12 Standardının kapsamı incelendiğinde bu Standardın gelir vergilerinin muhasebeleştirilmesinde uygulanacağı anlaşılmaktadır. Burada gelir vergileri ile kastedilen şeyin gelirler üzerinden alınan vergiler olarak anlamak gerekmektedir. Zira kurumlar vergisi de bu standart kapsamındadır. Bu Standardın uygulanmasında, gelir vergileri vergiye tabi gelir üzerinden hesaplanan bütün yurt içi ve yurt dışı vergileri içerir. Gelir vergileri aynı zamanda bağlı ortaklık, iştirak ve iş ortaklıklarının rapor-*

layan işletmeye kâr dağıtımlarında kaynakta kesinti suretiyle ödenen vergileri de kapsar. Bu Standart, devlet teşviklerinin (UMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması) veya yatırımlara ilişkin vergi avantajlarının muhasebeleştirilmesi yöntemleri ile ilgili herhangi bir husus içermez. Ancak, bu Standart devlet teşviklerinden veya yatırımlara ilişkin vergi avantajlarından kaynaklanan zamanlama farklarının muhasebeleştirilmesi ile ilgili düzenlemeler içerir.

UMS 12 Standardında geçen temel kavram ve ilkeler aşağıda yer almaktadır:

- **Muhasebe kârı (muhasebe zararı):** Vergi gideri öncesi dönem kârını (zararını) ifade eder.
- **Vergiye tabi kâr (mali zarar):** Vergi otoriteleri tarafından konulan kurallara göre bir hesap dönemi için tespit edilen ve üzerinden vergi ödenen (vergi geri kazanımı sağlayan) kârı (zararı) ifade eder.
- **Vergi gideri (vergi geliri):** Dönem kârının veya zararının belirlenmesinde dönem vergisi ve ertelenmiş vergi açısından dikkate alınan toplam tutarı ifade eder.
- **Dönem vergisi:** Vergiye tabi kâr (mali zarar) açısından o döneme ait ödenecek gelir vergisini (geri kazanılacak gelir vergisini) ifade eder.
- **Ertelenmiş vergi borçları:** Vergiye tabi geçici farklar üzerinden gelecek dönemlerde ödenecek gelir vergilerini ifade eder.
- **Ertelenmiş vergi varlıkları:** Aşağıdaki durumlarda gelecek dönemlerde geri kazanılacak olan gelir vergisi tutarlarını ifade eder:

- (a) İndirilebilir geçici farklar;
 - (b) Gelecek dönemlere devreden kullanılmamış mali zararlar ve
 - (c) Gelecek dönemlere devreden kullanılmamış vergi avantajları.
- **Geçici farklar:** Bir varlığın veya borcun finansal durum tablosundaki (*bilançodaki*) defter değeri ile bunların vergi açısından taşındıkları değerler arasındaki farkları ifade eder. Geçici farklar aşağıdakilerden biri şeklinde olabilir:
 - (a) **Vergiye tabi geçici farklar;** bunlar gelecek dönemlerde faydalanma veya ödeme yapıldığında o dönemlerin vergiye tabi kârını veya zararını belirlerken vergiye tabi tutarlar oluştururlar; ya da
 - (b) **İndirilebilir geçici farklar;** bunlar gelecek dönemlerde faydalanma veya ödeme yapıldığında o dönemlerin vergiye tabi kârını veya zararını belirlerken vergi matrahından indirilebilir tutarlardır.

Vergiye esas değer: Bir varlık veya borcun vergisel açıdan taşıdığı tutarı/değeri ifade eder.

- **Vergi gideri (vergi geliri),** dönem vergi gideri (dönem vergi geliri) ile ertelenmiş vergi gideri (ertelenmiş vergi geliri) toplamından oluşur.
- **Vergiye esas değer :** Bir varlığın vergiye esas değeri, işletmenin gelecekte söz konusu varlığın defter değeri tutarında sağlayacağı vergiye tabi ekonomik yarardan vergisel açıdan gider olarak indirilebilecek olan tutarı ifade eder. Eğer ilerideki ekonomik faydalar vergiye tabi olmayacaksa, anılan varlığın vergiye esas değeri defter değerine eşittir.

II. UMS 12 GELİR VERGİSİ STANDARDI-NIN İRDELENMESİ

Yukarıda yer alan tanımlama ve açıklamalardan bu Standardı 2 ana başlık altında ele almamız gerektiği anlaşılmaktadır:

1. Şirketlerin ödeyecekleri cari dönem kurumlar vergisi

2. Ertelenmiş vergiler

a) Cari Dönem Kurumlar Vergisinin Finansal Tablolarda Gösterimi

Şirketlerin geçici vergi dönemlerinde (ödemelerinde) bilançolarında kurumlar vergisi tutarları gittikçe azalmaktadır. Örneğin; bir şirketin 2011 hesap dönemi içinde toplam 70 TL tutarında peşin ödenen vergisi olsun. Bu şirketin yıl sonu kurumlar vergisi tutarı 110 TL ise, 31.12.2011 tarihli Bilanço'da dönem içinde aktifte 70 TL olarak görünen bu tutarı artık pasifte kısa vadeli yükümlülükler içinde 40 TL olarak izlemeye devam edeceğiz. Zira, pasifte yükümlülük olarak yıl sonu kurumlar vergisi tutarı 110 TL yerine peşin ödenen vergi nedeniyle 40 TL'ye düşmüş olmakta, 2012 yılı içinde bu tutar kurumlar vergisi olarak ödenecektir. Ayrıca, 2011 hesap dönemi gelir tablosunda 110 TL tutarında dönemin kurumlar vergisi karşılığı ayrılmış olacaktır. Bu örnek geçici vergi uygulamaları nedeniyle cari dönem vergilerinin finansal tablolarda nasıl gösterildiğini açıklamaktadır.

b) Ertelenmiş Vergiler

UMS 12 Standardına göre şirketlerin cari dönem vergilerini finansal tablolarda gösterimleri yeterli değildir. Şirketlerin cari dönem vergiye esas karı (mali kar) ile UMS karları (ticari kar) arasındaki farklardan dolayı ilerideki dönemde vergi indirimi veya vergi artışı varsa bunun belirlenmesi gerekmektedir. Başka bir ifadeyle;

bilanço tarihi itibariyle o dönemde gerçekleşmiş bir işlem nedeniyle ileride devlete vergi ödeyeceğini bilen bir işletmenin bu tutarı **vergi borcu (yükümlülüğü)** ya da **vergi pasifi** olarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Bunun tersi olarak; bilanço tarihi itibariyle o dönemde gerçekleşmiş bir işlem nedeniyle ileride devletten bir vergi alacağı olduğunu bilen bir işletmenin bu tutarı **vergi alacağı (varlığı)** ya da **vergi aktifi** olarak muhasebeleştirilmesi zorunludur.

Örneğin; XYZ A.Ş yeni kurulan bir şirkettir. Kuruluş yılı olan 2011’de şirket çalışanlarına UMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı kapsamında 100 TL tutarında kıdem tazminatı yükümlülüğü ve gideri doğmuştur. 2011 hesap döneminde şirketin satış hasılatı 1000 TL, Kurumlar Vergisi Oranı ise %20’dir.

Öncelikle Şirketin 2011 yılı için ticari karını hesaplayalım.

Ticari Kar (Vergi Öncesi Kar)=Satış Hasılatı-Kıdem Tazminatı Gideri = 1000-100=900 TL

Bu şirketin 2011 hesap dönemi için vergi yükümlülüğü tutarı ne kadardır ?

Ticari Kar	900 TL
Kanunen Kabul Edilmeyen Gider (Kıdem Tazminatı Yükümlülüğü)	100 TL
Kurumlar Vergisi Matrahı	1000 TL
Kurumlar Vergisi Tutarı (%20)	200 TL

Bu aşamada bir ertelenmiş vergi uygulamasının bulunup bulunmadığına yönelik olarak kritik iki adet soru sorulmalıdır:

1. SORU: Mali Kar ile Ticari Kar arasında bir fark var mı ?

Yanıtımız “Hayır” ise başka bir deyişle, mali kar ile ticari kar arasında bir fark yoksa iki tutarda

birbirine eşit ise ertelenmiş vergi konusu bulunmamaktadır. Örneğimize dönecek olursak; şirketin 2011 hesap dönemi için ticari karı 900 TL, mali karı ise 1000 TL’dir. Yani mali kar ile ticari kar farklıdır. Mali Kar ile Ticari Kar farklı olduğunda ikinci soru sorulmalıdır. Şu halde örneğimize ikinci soruyu sorarak devam edelim.

2. SORU: Mali Kar ile Ticari Kar arasında ki bu fark ileride ortadan kalkacak mı ?

Burada farkın geçici bir fark olup olmadığı sorulmaktadır. Eğer fark ileride ortadan kalkacak ise yani, geçici farksa, yanıtımız “Evet” ise ertelenmiş vergi hesabı yapılacaktır. Fark daimi bir fark niteliğinde, ileride ortadan kalkmayacak, süreklilik arz eden bir farksa yanıtımız “Hayır”dır ve ertelenmiş vergi uygulaması yapılmaz. Örneğimizde; fark ileride ortadan kalkacaktır. Çünkü farkı yaratan gider kıdem tazminatı yükümlülüğüdür. Personel emekli olduğunda kıdem tazminatı yükümlülüğü ödenecek ve fark ortadan kalkacaktır.

Şirket bugünden personelin emekli olacağı gün (örneğin 20 yıl sonrası) için devletten bir vergi avantajı elde etmektedir. Bu şirket için bir vergi alacağı, vergi varlığıdır. O halde bu alacak Ertelemiş Vergi Alacağı, Ertelemiş Vergi Varlığı ya da Ertelemiş Vergi Aktifi adıyla Bilançoda aktifte yer almalıdır. Yani şirket devletten gelecekte alacağı bu avantaj için bir Ertelemiş Vergi Aktifi ayırmalıdır.

Ertelemiş Vergi Aktifinin tutarı ne kadardır ?

Şirket, kıdem tazminatı karşılığı (fark) tutarını matraha ilave etseydi, bu tutarın vergi oranı üzerinden daha az vergi ödeyecekti.

Şu halde, ertelenmiş vergi aktifinin tutarı fark tutarı 100 TL *%20=20 TL olmaktadır.

Hesap edilmiş olan bu tutar muhasebeleştirilmelidir.

31.12.2011	
ERTELENMİŞ VERGİ AKTİFİ	20.-
ERTELENMİŞ VERGİ GELİRİ	20.-

Bu yevmiye kaydında karşı bacak, ertelenmiş vergi aktifini doğuran olay vergi avantajıdır. Bu avantaj "Ertelenmiş Vergi Geliri" Hesabı içerisinde Gelir Tablosunda Kurumlar Vergisi Ödemelerinin altında gösterilecektir.

Bu işlemin tersi olarak, ertelenmiş vergi uygulamasında "Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü" olsaydı; bu durumda "Ertelenmiş Vergi Gideri" Hesabında izlenecek ve yine Gelir Tablosunda Kurumlar Vergisi Ödemelerinin altında gösterilecekti.

Örneğimizde; vergi öncesi kar tutarı olan 900 TL içindeki tüm unsurlar vergiye tabi olmaktadır.

Buna göre; $900 \text{ TL} * \%20 = 180 \text{ TL}$ Gelir Tablosunda Vergi Tutarı

Vergi karşılığı olarak Gelir Tablosunda;

- 1) Kurumlar Vergisi Gideri=200 TL
- 2) Ertelenmiş Vergi Geliri=(20 TL)
- 3) Netleşmiş Vergi Karşılığı = 180 TL gösterilecektir.

Sonuç olarak bu işlemle ilgili olarak; 31.12.2011 tarihli Bilançoda; aktifte 20 TL tutarında Ertelenmiş Vergi Varlığı, pasifte 100 TL kıdem tazminatı yükümlülüğü, 200 TL kurumlar vergisi yükümlülüğü gösterilecektir.

2011 hesap dönemi Gelir Tablosunun görünümü ise aşağıdaki şekilde olacaktır:

Gelir Tablosu	TL
Satışlar	1000.-
Kıdem Tazminatı Karşılığı	(100.-)
Vergi Öncesi Kar	900.-
Vergi Karşılığı	(200.-)
Kar	700.-
Ertelenmiş Vergi Geliri	20
Net Kar	720

Özetle; ertelenmiş vergi hesabı için; mali kar ile ticari karın farklılaşması ve bu farkın geçici bir fark olması gerekmektedir.

Bu aşamada örneğimizde 20 yıl sonrasına gidelim. Kıdem tazminatı karşılığının 1 kişiye ait olduğunu varsayalım ve bu personel 31.12.2031 tarihi itibarıyla emekli olsun.

Emekli olan personele kıdem tazminatını ödememiz gerekmektedir.

31.12.2031	
KIDEM TAZMİNATI YÜKÜMLÜLÜĞÜ	100.-
KASA/BANKA	100.-

31.12.2031 tarihli bu işlem ile ilgili olarak; vergi matrahında indireceğimiz bir unsur var mıdır?

Önceden matraha ilave edilmiş olan Kanunen Kabul Edilmeyen Gideri şimdi indirim kalemi yapmamız gerekmektedir.

31.12.2011'de 20 TL tutarında Ertelenmiş Vergi Aktifi ve Ertelenmiş Vergi Geliri oluşmuştu. Ertelenmiş Vergi Aktifinin bu aşamada iptal edilmesi gerekmektedir.

31.12.2031	
ERTELENMİŞ VERGİ GİDERİ	20.-
ERTELENMİŞ VERGİ AKTİFİ	20.-

2031 hesap dönemi Gelir Tablosuna bu işlemin yansımaları şu şekilde olacaktır:

Gelir Tablosu	TL
Satışlar	1.000.-
Vergi Gideri	(200.-)
1) Kurumlar Vergisi Gideri	(180.-)
2) Ertelemiş Vergi Gideri	(20.-)
Net Kar	800.-

Sağlama $1000 \text{ TL} * \%20 = 200 \text{ TL}$

Böylece; vergi idaresinin zamanında kabul etmediği (kanunen kabul edilmeyen) gideri, ancak gelecekte matrahtan indirebileceğimiz tutarı şimdiden 2011'de vergi aktifi (alacağı) olarak muhasebeleştirilmiş olduk. Bu şekilde muhasebedeki nakit esastan tahakkuk esasına dönmüş olduk. Ayrıca; gelir tablosunda dönemsellik ertelenmiş vergi aktifi ve vergi pasifi ile sağlanmış olmaktadır.

Yukarıda vermiş olduğumuz; ertelenmiş vergilerle ilgili örneğe devam edelim. Varsayalım ki; işlem üzerinden 1 yıl geçmiş olsun. 31.12.2012 günündeyiz. Bu tarih itibarıyla konuyla ilgili hangi muhasebe işlemlerini yapmalıyız ?

	1.Yıl (2011)	2.Yıl (2012)
Ertelemiş Vergi Matrahı (Kıdem Tazminatı Yükümlülüğü)	100	110
Kurumlar Vergi Oranı	%20	%20
Ertelemiş Vergi Aktifi	20	22

Şu halde 2012 yılında aşağıdaki kayıt yapılacaktır:

31.12.2012	
ERTELENMİŞ VERGİ AKTİFİ	.22
GEÇMİŞ YILLAR KARI	20
ERTELENMİŞ VERGİ GELİRİ	2

Eğer Kurumlar Vergisi Oranı 2. Yıl %30 oranına yükselirse ne yapmalıyız ?

	1.Yıl (2011)	2.Yıl (2012)
Ertelemiş Vergi Matrahı (Kıdem Tazminatı Yükümlülüğü)	100	110
Kurumlar Vergi Oranı	%20	%30
Ertelemiş Vergi Aktifi	20	33

Bu durumda 2012 yılında aşağıdaki kayıt yapılacaktır:

31.12.2012	
ERTELENMİŞ VERGİ AKTİFİ	33
GEÇMİŞ YILLAR KARI	20
ERTELENMİŞ VERGİ GELİRİ	13

ÖRNEK: Bir şirketin Vergi İdaresine Verdiği Finansal Tabloları ile UMS Finansal Tablolarının bazı büyüklükleri aşağıdaki şekildedir. Kurumlar Vergisi Oranı %20'dir.

	Vergi	UMS
Kıdem Tazminatı Yükümlülüğü	100	70
Kurumlar Vergisi	200	200
Ertelenmiş Vergi Aktifi		14
Satışlar	1000	1000
Kıdem Tazminatı Gideri	(100)	(70)
Vergi Öncesi Kar (VÖK)	900	930
Matrah	1000	1000
<i>Vergi Gideri</i>		
1) Kurumlar Vergisi	(200)	(200)
2) Ertelenmiş Vergi Gideri		14(*)

(*) 70*%20

Bu işlemin doğrulamasını yapalım.

$$VÖK=930, 930*%20=186$$

$$200-14=186$$

III. ERTELENMİŞ VERGİ HESABINDA FARKLAR VE ÖRNEKLER

Ertelenmiş Vergi Hesabında farklar ikiye ayrılmaktadır.

- 1. Kalıcı Farklar:** Üzerinden ertelenmiş vergi karşılığı ayrılmaz.
- 2. Geçici Farklar:** Üzerinden ertelenmiş vergi karşılığı ayrılır.

Örneğin; işletme aleyhine çevre kirliliği davası açılmış olsun.

1. Soru: Ticari Kar Mali Kara Eşit mi ?

HAYIR. Dava karşılığı gideri kadar Ticari Kar Mali Kardan küçüktür. Çünkü dava karşılığı gideri kanunen kabul edilmeyen bir giderdir.

2. Soru: Bu Fark Geçici mi dir ?

HAYIR. Bu fark geçici değildir. Bu fark hiçbir zaman kapanmayacaktır. Bu durumda ertelenmiş vergi karşılığı ayrılmaz. Şirket için artık bu bir giderdir.

ÖRNEK: XYZ Şirketinin (Şirket) dönem sonunda 100 TL tutarında kıdem tazminatı karşılığı bulunmaktadır. Şirketin bu dönemki satışları 1000 TL'dir. Şirketin ABC Şirketine % 5 oranında iştiraki vardır. Dönem sonunda Şirket; ABC Şirketinden 50 TL kar payı geliri elde etmiştir. Çevre Bakanlığı Şirket aleyhine çevreyi kirlettiği gerekçesiyle dava açmıştır. Şirket dava karşılığı olarak 40 TL ayırmıştır. Vergi oranı %20'dir.

Önce ticari karı hesaplayalım.

	TL
Satışlar	1000.-
Kar Payı Geliri	50.-(*)
Kıdem Tazminatı Gideri	(100.-)
Dava Gideri	(40.-)
Vergi Öncesi Kar (Ticari Kar)	910.-

(*) Kar payı üzerinden vergi alınmıyor, istisnadır.

Şimdi mali karı hesaplamak üzere vergi beyannamesini düzenleyelim.

Beyyanname	TL
Ticari Kar	910.-
İlaveler (Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler)	
Kıdem Tazminatı Gideri	100.-
Dava Gideri	40.-
İstisna	
Kar Payı Geliri	(50)
Vergi Matrahı (Mali Kar)	1000
Kurumlar Vergisi Yükümlülüğü	200(**)

(**) Vergi Matrahı x Vergi Oranı= 1000 x %20=200

Bilançoda; Yükümlülüklerin 3 unsuru olacaktır;

1. Kıdem Tazminatı Karşılığı Yükümlülüğü	100.-
2. Dava Karşılığı Yükümlülüğü	40.-
3. Kurumlar Vergisi Yükümlülüğü	200.-

Şu aşamada ertelenmiş vergi karşılığı uygulamasının bulunup bulunmadığını belirlemek amacıyla sorularımızı soralım:

1. SORU: Mali Kar ile Ticari Kar arasında bir fark var mı ?

Mali kar 1000 TL, ticari kar ise 910 TL'dir. Mali kar ticari kara eşit değildir. Bu durumda ikinci soruya geçebiliriz.

2. SORU: Mali Kar ile Ticari Kar arasındaki bu fark ileride ortadan kalkacak mı ?

Örneğimizde farkı yaratan 3 farklı unsur vardır. Bunlar;

- Kıdem Tazminatı Karşılığı
- Dava Gideri
- Kar Payı Geliri

olarak sıralanmaktadır.

Her bir unsur için sırayla 2. soruyu sormalıyız.

a) Kıdem Tazminatı Karşılığının yarattığı fark ileride ortadan kalkacak mı ?

Evet. Kıdem Tazminatı Karşılığının yarattığı fark ileride, çalışanların emekliliklerinde ortadan kalkacaktır. Bu nedenle; Kıdem Tazminatı Karşılığının yarattığı fark için Ertelemiş Vergi Aktifi hesabı yapılmalıdır.

b) Dava Giderinin yarattığı fark ileride ortadan kalkacak mı ?

Hayır. Dava Giderinin yarattığı fark ileride ortadan kalkmayacaktır. Bu fark geçici bir fark değil, kalıcı, daimi bir farktır. Bu nedenle, Dava Giderinin yarattığı fark için Ertelemiş Vergi Karşılığı uygulaması yapılmaz.

c) Kar Payı Gelirinin yarattığı fark ileride ortadan kalkacak mı ?

Hayır. Kar Payı Gelirinin yarattığı fark ileride ortadan kalkmayacaktır. Bu fark geçici bir fark değil, kalıcı, daimi bir farktır. Bu nedenle, Kar Payı Gelirinin yarattığı fark için Ertelemiş Vergi Karşılığı uygulaması yapılmaz.

Sonuç olarak sadece kıdem tazminatı karşılığının yarattığı fark için ertelenmiş vergi aktifi hesabı yapılacak ve muhasebeleştirilecektir.

	TL
Vergi Öncesi Kar	910.-
Vergi Gideri	
1) Kurumlar Vergisi Yükümlülüğü	(200.-)
2) Ertelemiş Vergi Geliri	20.-(*)
Net Kar	730.-

(*) Kıdem Tazminatı Karşılığı x Vergi Oranı= 100 x %20= 20.-

UMS 12 kapsamında finansal tablo dipnot açıklamaları da önem taşımaktadır. Ertelemiş vergi uygulamalarında hesabın doğrulamasına (sağlamasına) ilişkin açıklamalar, finansal tablo dipnotlarında açıklanır. Bu açıklamalar vergi mutabakatı (tax reconsolidation) olarak adlandırılır.

Öncelikle örneğimizdeki vergi mutabakatını gösterelim, daha sonra konuya ilişkin UMS 12 Standardında yer alan paragrafları açıklayalım.

Vergi Mutabakatı

	TL
Vergi Öncesi Kar	910.-
Vergi Oranı	%20
Beklenen Vergi Tutarı	182.-

Örneğimizdeki kalıcı (daimi) farkların %20'sini hesaplayalım.

- Kar Payı Geliri $50 \times \%20 = (10)$ TL Buradan Şirket bir vergi avantajı elde etmiştir. Çünkü, Şirket 50 TL gelir elde etmiştir, ancak bunun için bir vergi ödememiştir.
- Dava Gideri $40 \times \%20 = 8$ TL Bu tutar Şirket için kalıcı bir vergi gideridir.
- Vergi Gideri = Kurumlar Vergisi Gideri - Ertelemiş Vergi Gideri = $200 - 20 = (180)$ TL

Şu halde vergi tutarı; $(10) + 8 + (180) = 182$ TL olmakta ve beklenen vergi tutarına eşit olmakta,

vergi mutabakatı sağlanmaktadır. Bu mutabakat finansal tablo dipnotlarında açıklanmalıdır.

IV. GEÇİCİ FARK YARATAN UYGULAMALAR

Ertelemiş vergi uygulamalarında farkları; kalıcı ve geçici farklar olarak ikiye ayırıyoruz ve geçici farklar için ertelenmiş vergi karşılığı ayırıyoruz. Şu halde Standarda göre geçici diğer farklara hangi örnekler verilebilir ?

Şimdiye kadar kıdem tazminatı karşılıklarının geçici fark yarattığını biliyoruz. Standarda göre; geçici fark yaratan bazı önemli unsurlara örnekler şu şekilde sıralanabilir:

- Kıdem Tazminatı Karşılıkları
- Henüz takip Sürecine İntikal Etmemiş Şüpheli Alacaklar
- Sabit Kıymetler Amortisman Uygulamalarında Faydalı Ömür ve Kıst Esasının Yarattığı Farklar
- Menkul Kıymet Değerlemeleri Nedeniyle Ortaya Çıkan Farklar
- Ticari Kredilerde Reeskont Uygulamaları

Bu noktada menkul kıymetler için ertelenmiş vergi uygulamasına bir örnek verelim.

MENKUL KIYMETLER İÇİN ERTELENMİŞ VERGİ KARŞILIĞI UYGULAMASI

ÖRNEK: XYZ A.Ş.'nin menkul kıymetler portföyünde aşağıda yer alan kıymetler vardır:

Menkul Kıymetin İktisap Amacı	Maliyet (TL)	İç Verim Oranı (TL)	Rayiç Değeri (TL)
(1) Alım-Satım Amaçlı	1.000.-	1.200.-	1.500.-
(2) Vadeye Kadar Elde Tutulan	1.000.-	1.200.-	1.500.-
(3) Satışa Hazır	1.000.-	1.200.-	1.500.-

Vergi oranı %20'dir.

Bilgilerimizi hatırlayalım ! UMS 39 ve UFRS 9 uyarınca, menkul kıymetler gerçeğe uygun değerleri (fair value) ile değerlendirilir.

- 1) Bir aktif menkul kıymetler borsasında işlem gören alım satım amaçlı menkul kıymetler için gerçeğe uygun değer, borsa fiyatları, rayiç değerleridir. Alım satım amaçlı menkul kıymetlerde rayiç değer ile maliyet arasındaki fark gelir tablosu ile ilişkilendirilir.
- 2) Vadeye kadar elde tutulan menkul kıymetler etkin faiz yöntemi, iç iskonto metodu ya da iç verim oranı ile ölçülür. İç verim oranı ile maliyet arasındaki fark gelir tablosu ile ilişkilendirilir.
- 3) Satışa Hazır menkul kıymetler ise, rayiç değer ile ölçülür. Muhasebeleştirilirken, ilk aşamada iç verim oranı ile maliyet arasındaki fark gelir tablosu ile ilişkilendirilir. İkinci aşamada ise, rayiç değer ile iç verim oranı arasındaki fark bilançoda özkaynaklar arasında "Finansal Varlık Değer Artış Fonu" olarak izlenir.

Bu bilgileri hatırladıktan sonra şimdi örneğimize dönebiliriz. Buna göre;

- a) XYZ A.Ş (1) nolu portföyünü 1.500 TL değeri ile bilançoda izleyecek ve gelir tablosuna 500 TL gelir yazacaktır.
- b) XYZ A.Ş (2) nolu portföyünü 1.200 TL değeri ile bilançoda izleyecek ve gelir tablosuna 200 TL gelir yazacaktır.özkaynaklar içinde
- c) XYZ A.Ş (3) nolu portföyünü, 1500 TL değeri ile bilançoda izleyecek, gelir tablosuna 200 TL gelir yazacak, "Finansal Varlık Değer Artış Fonu" olarak özkaynaklar içinde 300TL gösterecektir.

Dolayısıyla portföyde yer alan menkul kıymetler nedeniyle XYZ A.Ş toplam 900 TL gelir yazmış olacaktır. Bu ticari kar, muhasebe karıdır. Şu halde işletmenin menkul kıymetlere ilişkin **ticari karı 900 TL'dir.**

Vergi idaresinin bakışı nasıldır ?

Beyannameye vergi hesaplamasında tüm menkul kıymetlerden rayiç değerleri ile maliyet değerleri arasındaki fark gelir olarak kabul edilerek üzerinden vergi ödenecektir. Bu durumda;

- (1) Nolu portföyden 1500-1000=500 TL mali kar,
 - (2) Nolu portföyden 1500-1000=500 TL mali kar,
 - (3) Nolu portföyden 1500-1000=500 TL mali kar,
- olmak üzere toplam **1500 TL vergiye esas kar** vardır.

Vergi oranı %20 olduğuna göre; $1500 * \%20 = 300$ TL kurumlar vergisi yükümlülüğü doğmaktadır.

Ertelenmiş vergi uygulaması için ilk sorumuzu soralım.

1. Soru: Ticari Kar Mali Kara Eşit mi ?

3 farklı menkul kıymet portföyü için sorumuza yanıt verelim.

- (1) Nolu portföyde ticari kar 500 TL, mali kar 500 TL'dir. Şu halde evet, ticari kar mali kara eşittir.
- (2) Nolu portföyde ticari kar 200 TL, mali kar 500 TL'dir. Şu halde hayır, ticari kar mali kara eşit değildir.
- (3) Nolu portföyde ticari kar 200 TL, mali kar 500 TL'dir. Şu halde hayır, ticari kar mali kara eşit değildir.

2. Soru: (2) ve (3) nolu portföylerden kaynaklanan Farklar Geçici mi dir ?

Evet bu farklar geçicidir. Çünkü, menkul kıymetler satıldığında, elden çıkarıldığında bu fark ortadan kalkacaktır. Satıldıklarında bir vergi matrahı doğacaktır. Ertenmiş vergi matrahı oluşmaktadır. Şirketin peşin ödediği vergi gideri bulunmaktadır. Ticari olarak yazmadığı karın vergisini peşin ödemektedir. Şu halde bugün itibarıyla şirket fazla vergi ödemiştir. Bunu zamanı geldiğinde geri alacaktır. Şu halde şirket ertelenmiş vergi varlığı yaratmalıdır.

(2) nolu portföy ve ertelenmiş vergi muhasebeleştirilmesi

(2) Nolu portföyde ticari kar 200 TL, mali kar 500 TL'dir. Dolayısıyla fark 300 TL, %20 vergi oranı dikkate alındığında Ertenilmiş Vergi Varlığı 60 TL'dir.

ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI	60.-
ERTELENMİŞ VERGİ GELİRİ	60.-

3 nolu portföy ve ertelenmiş vergi muhasebeleştirilmesi

3 nolu portföyde ticari kar 200 TL, mali kar 500 TL'dir. Burada da vergi idaresine peşin olarak bir vergi ödemesi vardır. Ancak, bu portföy için 200 TL gelir yazıldı. 300 TL ise özkaynaklarda "Finansal Varlık Değer Artış Fonu" olarak gösterildi. Dolayısıyla bu işlemle ilgili olarak XYZ A.Ş'nin ileride devletten bir vergi alacağı oluşmamaktadır. Bu nedenle ertelenmiş vergi matrahı doğmamaktadır.

Ancak 3 nolu portföy için başka bir muhasebe kaydı yapılmalıdır. Özkaynaklarda "Finansal

Varlık Değer Artış Fonu" olarak gösterilen 300 TL'nin %20'si (vergi oranı) olan 60 TL'nin vergiden çekilmesi gerekir. Zira, 3 portföyle ilgili olarak, vergi idaresine peşin ödenmiş bir tutar vardır. İç iskonto yöntemine göre 200 TL kar yazılmış, 300 TL özkaynakta izlenmiştir. Devletten bir vergi alacağı doğmamakta; ancak, vergi idaresine vergi gideri olarak gösterilmiş bir tutar olduğu için, özkaynaktan bu tutarın indirilmesi gerekmektedir.

Vergi idaresine 3 nolu portföye ilişkin olarak beyannamede **500 TL** olarak gösterilmiş gelir aslında UMS uygulamasında şu şekilde izlenmiştir: **200 TL'si** %20 vergi üzerinden **40 TL** olarak vergi gideridir. **300 TL'si** ise, %20 vergi üzerinden **60 TL** olarak özkaynaklarda gösterilmektedir. Bu nedenle bu 60 TL vergiden çekilmelidir.

FINANSAL VARLIK DEĞER ARTIŞ FONU	60.-
ERTELENMİŞ VERGİ GELİRİ	60.-

Şu halde bu örneğimizi XYZ A.Ş'nin bilanço ve gelir tablosunun ilgili hesaplarını göstererek sonlandıralım.

Bilanço aktifinde;

Menkul Kıymetler	4200 TL
1. Alım-Satım Amaçlı	1500 TL
2. Vadeye Kadar Elde Tutulacak	1200 TL
3. Satışa Hazır	1500 TL
Ertelenmiş Vergi Aktifi	60 TL

Bilanço pasifinde;Kurumlar Vergisi Karşılığı **300 TL**Özkaynaklar **240 TL**Finansal Varlık Değer Artış Fonu $300-60=240$ TL

- Kurumlar Vergisi ile Ertelenmiş Vergi Geliri farkı $300-120= 180$ TL'dir. Sağlaması için, vergi öncesi karın %20'si 180 TL olmalıdır. Vergi öncesi kar 900 TL * %20= 180 TL.

Gelir tablosunda;Menkul kıymetler geliri **900 TL**Kurumlar Vergisi **(300 TL)***Ertelenmiş Vergi Geliri **120 TL*****Kar 720 TL****V. İPUCU ve ÖZET TABLOSU**

Ertelenmiş vergi uygulamaları bazen karışık hesaplamaya ve yorumları gerektirebilmektedir. Ancak bir işlemde ertelenmiş vergi uygulamasına gereksinim duyulup duyulmayacağı hususunda aşağıda yer alan tablo kullanıcılara ipucu verecektir:

ERTELENMİŞ VERGİ BİLANÇONUN HANGİ TARAFI İÇİN ?	MALİ KAR/TİCARİ KAR FARKLILIĞI	ERTELENMİŞ VERGİ UYGULAMASI
AKTİF KALEM	MALİ KAR TİCARİ KARDAN KÜÇÜK	ERTELENMİŞ VERGİ PASİFİ
AKTİF KALEM	MALİ KAR TİCARİ KARDAN BÜYÜK	ERTELENMİŞ VERGİ AKTİFİ
PASİF KALEM	MALİ KAR TİCARİ KARDAN KÜÇÜK	ERTELENMİŞ VERGİ AKTİFİ
PASİF KALEM	MALİ KAR TİCARİ KARDAN BÜYÜK	ERTELENMİŞ VERGİ PASİFİ

KAYNAKÇA**KİTAP ve MAKALELER**

- Akdoğan, Nalan (2006), “UMS 12-Gelir Vergileri Standart Hükümlerine Göre Dönem Karından İndirilecek Vergi Giderlerinin Hesaplanması ve Ertelemiş Vergilerin Muhasebeleştirilmesi”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı:17.
- Epstein, Bary j & A.A Mirza (2004), “IAS Interpretation and Application of International Accounting and Financial Reporting Standards”, Wiley Publication, New Jersey.
- Hennie, Van Greuning (2005),International Financial Reporting Standards, The World Bank Publication, Washington D.C.
- Sayar, A.R Zafer (2008), “Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Çağdaş Finansal Raporlama Dünyası: KOBİ Muhasebe Standartları”, TESMER Yayın No:79, Siyasal Kitabevi, Ankara.

DİĞER KAYNAKLAR

- International Financial Reporting Standards (IFRS) 2012, 2012 Bound Volume, International Accounting Standards Board, London.
- UMS 12 Gelir Vergileri Standardı, IASCF Yayınlar Bölümü, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı (IASCF), 2012.

ETİK LİDERLİK VE ÖRGÜTSEL BAĞLILIK İLİŞKİSİ: MUHASEBE BÜROLARINDA ÇALIŞANLAR ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

Doç. Dr. Kürşat ÖZDAŞLI *

Yrd. Doç. Dr. Osman AKIN **

ÖZET

Etik liderlik, yöneticilerin yönetim süreçlerini hayata geçirirken etik farkındalığa ve uygulamalara sahip olmaları ve örgüt kültürünü de bu yönde şekillendirmelerini ifade etmektedir. Bu nedenle etik liderliğin örgütsel bağlılığı pozitif yönde ve güçlü etkilemesi beklenir. Bu temel yargı ile 191 muhasebe bürosu çalışanı üzerinde gerçekleştirdiğimiz araştırma sonucunda, muhasebe bürosu çalışanlarının duygusal bağlılıklarının karar vermede etik ve iklimsel etik düzeylerinden; normatif bağlılıklarının yöneticilerinin davranışsal etik ve iletişimsel etik düzeylerinden etkilendiği tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Etik, Etik Liderlik, Örgütsel Bağlılık, Muhasebecilik Mesleği

ETHICAL LEADERSHIP AND THE RELATIONSHIP OF ORGANIZATIONAL DEPENDENCE: A RESEARCH ON ACCOUNTING DEPARTMENT EMPLOYEES

ABSTRACT

Ethical leadership, while implementing directors management processes, implies having ethical awareness and appliances and structuring organization culture on this way. So It is anticipated that ethical leadership impacts organizational commitment strongly and positively. With this basic judgement, as a result of our research which is made out on 191 accounting department employees it is identified that; employees' emotional commitment while making a decision influences from ethical and ethical climate levels, their normative commitment influence from their directors' behavioral ethical and communicative ethical levels.

Key words: Ethics, Ethical Leadership, Organizational Commitment, Profession of Accounting

* Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, kozdasli@ mehmetakif.edu.tr

** Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi, Bucak Hikmet Tolunay Meslek Yüksekokulu, osmanakin@ mehmetakif.edu.tr

1. GİRİŞ

Türkiye Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Mali Müşavirler Odaları'nın (TÜRMOB), 2013 yılında yayınlamış olduğu rapora göre, Türkiye'de toplam 89.846 adet serbest muhasebeci ve mali müşavir ile yeminli mali müşavirin 49.237 kişisi kendi muhasebe bürosunu çalıştırmaktadır (TÜRMOB, turm.os). Bu rakamlara bakarak, Türkiye'de muhasebe bürolarında yüz binlerce kişinin çalıştığı söylenebilir. Bu nedenle, araştırma sonucunda, büro sahibi ve yöneticilerine büro çalışanlarının örgüte faydalı davranışlar sergilemesinde etik liderliğin önemine dair yol gösterici bulgular ortaya konulacağı düşünülmektedir.

Diğer taraftan, yönetim bilimi alanında büro çalışanlarına yönelik araştırmalar yoğun olmakla birlikte özel olarak, Muhasebe bürolarında yönetici uygulamalarının büro çalışanlarının davranışlarına etkisi ile ilgili çalışma sayısı oldukça azdır. Bu çalışmanın, doğrudan muhasebe bürosu çalışanları üzerine bir araştırma olması nedeniyle, literatüre katkı yapacağı düşünülmektedir.

Etik ve ahlak kavramları anlam açısından bazı farklılar taşımasına rağmen, sık sık birbirlerinin yerine kullanılmaktadır. Yönetim yazınında özellikle "ethics" kavramının daha ağırlıklı kullanıldığı görülmektedir (Özgener, 2004: 6).

Etik; doğru ve yanlış gibi kavramları araştırarak ve yaşantılarımızda doğruyla nasıl temas edebileceğimizi sorgulayan felsefenin bir alt dalı olarak tanımlanabilir. Etik, Yunanca "ethos" ve Latince "mores" kelimelerinden türemiştir. Etik kelimesinin İngilizce kullanımında ise, "morals" ve "ethics" kavramlarına rastlanılmaktadır. Bu kavramlar etik kavramını karşılayacak şekilde sıklıkla birbirlerinin yerine kullanılmaktadır. Etiğin üç ana dalı; "tanımlayıcı ahlak", "ahlak felsefesi" (etik teorisi) ve "uygulamalı etik"tir. Ta-

nımlayıcı ahlak, insanların ve kültürlerin mevcut inançlarını, adet ve geleneklerini, ilkelerini ve uygulamalarını araştırır ve tespite uğraşır. Ahlak felsefesi, iyi-kötü-hoşgörü gibi ahlak kavramlarını anlamaya ve ahlak ilkelerini ve teorilerini doğrulamaya çalışır. Uygulamalı etik ise, evlilik dışı ilişkiler, idam cezası, ötenazi ve sivil itaatsizlik gibi ahlak sorunlarına odaklanır (Pojman ve Fieser, 2009: 2-3).

Günümüzde etik, iş hayatı ile ilgili önemli bir inceleme alanı haline gelmiştir. Yönetimde etik ve etik liderlik konusu bu alanın alt konularından bir tanesidir. Etik liderliğin kavramsallaştırılmasının yanı sıra çalışan performansı, iş tatmini veya örgütsel bağlılık gibi bireysel; örgütsel performans ve verimlilik, huzurlu iş ortamı gibi örgütsel çıktılara olan etkisi de merak uyandıran hususlardandır.

Bu çalışmamızda temel amacımız, muhasebe bürolarında çalışanların yöneticilerinin etik liderlik davranışları neticesinde örgütsel bağlılık açısından nasıl bir yönelime sahip olduklarının tespit edilmesidir. Bu bağlamda öncelikle etik liderlik ve örgütsel bağlılık kavramları incelenerek liderliğin ve etik liderliğin örgütsel bağlılık üzerine etkisini araştıran çalışmalara değinilecektir. Daha sonra araştırmamızın sonuçları sunulacaktır.

2. ETİK LİDERLİK

İlgili yazın incelendiğinde, "yönetimsel etik", "ahlaklı yönetici", "yönetimsel etik liderlik" ve "ahlaki liderlik" gibi kavramların etik liderlik kavramı ile yakın kavramlar olduğu görülmektedir (Özdaşlı ve Derya, 2010: 68-69). Ancak, etik liderlik kavramı, tüm kavramların anlamlarını içermekle birlikte bunlara ek olarak daha geniş anlamlar da üzerinde taşımaktadır.

Yönetimsel etik, yöneticilerin yönetim sürecini ahlaki ilkelere dayalı olarak gerçekleştirmesini ifade ederken, etik liderlik, buna ek olarak, lide-

rin örgütteki etik unsurları şekillendirmesine de vurgu yapmaktadır (Treviño vd., 2000: 129). Ahlaklı yönetici kavramı ise, ileriye dönük olarak çalışanların davranışlarını etkileme ve değiştirmeye teşebbüs etmekle ilgilidir. Ahlaklı yöneticiler, çalışanlarla iletişim kurarak etik standartları belirginleştirip yayarlar, bilinçli olarak etik davranışlar açısından rol modeli oluştururlar ve ödül ve disiplini kullanarak çalışanları etik davranma bağlamında hesap verebilir hale getirirler. Etik lider, hem güçlü bir karakter sahibi olarak “ahlaklı insan” hem de diğer insanları yönlendirirken etik davranan “ahlaklı yönetici”dir (Brown, 2007: 141).

“Yönetimsel etik liderlik” kavramını ilk defa kullanan yazarlardan biri olan Enderle (1987: 658) kavramı, karmaşık durumlarda sorumluluk sahibi olacak şekilde karar vermek olarak tanımlamıştır. Enderle’ye göre yönetimsel etik liderlik, kişiye özel (insanlar üzerinde etkili olan) ve kurumsal (bir örgüt üzerinde etkili olan) liderlik olmak üzere iki alanı ihtiva eder. Yönetimsel etik liderlik iki temel amaca sahiptir: (1) her yönetim kararının içinde bulunan etik boyutu açığa çıkarmak ve belirgin hale getirmek ve (2) etik ilkeleri açık ve kesin ifade etmek ve gerekçelendirmek (hakklılığını ispatlamak).

Ahlaki liderlik (moral leadership) konusunda çalışmalar yapmış olan Gini (1997: 324-325)’e göre liderler doğası gereği güç sahibi olan insanlardır. Ahlaki liderlik; liderlerin karar verirken, uygulamalarını hayata geçirirken ve diğerlerini etkileme eylemini gerçekleştirirken bu gücü nasıl kullandıklarıyla ilişkilidir.

Mendonca (2001: 268)’e göre, etik liderlik, “etik” ve “liderlik” kavramları ayrı ayrı ele alınarak tanımlanabilir. Liderlik kavramı hem örgütsel görevlerin başarılması için sergilenen rol davranışları hem de değişimi gerçekleştirmek için etkileme demektir. Etik; yasal veya prosedürel olarak doğru değil ahlaki olarak iyi ve

doğru anlamına gelmektedir. O halde etik liderlik, her iki durumda da liderin iyi, doğru ve özverili (kendisinden önce diğerlerini düşünür) şekilde hareket etmesidir.

Ciulla, etik liderliğin sadece karar verme sürecine ilişkin değil tüm liderlik süreçlerinin içinde olan bir olgu olarak düşünmektedir. Bu nedenle etik liderliği, diğerlerinin haysiyetini ve haklarını gözeterek liderlik yapmak olarak tanımlamaktadır (Resick vd., 2006: 346). Yine Ciulla (2006: 60) yapmış olduğu başka bir tanımlamada etik liderliği, “doğru şeyi, doğru yolla ve doğru nedenle yapmak” olarak tanımlamıştır.

İlgili yazın incelendiğinde, etik liderliği farklı boyutlarda açıklayan çalışmalara ulaşılmaktadır. Örneğin Brown vd. (2005) etik liderliği tek bir boyutta açıklarken, Resick vd. (2006: 345) etik liderliği kavramsal boyutlar ve ölçek boyutları olarak iki alanda aşağıdaki tabloda olduğu gibi boyutlandırmışlardır.

Tablo 1.: Etik Liderlik Boyutları

Kavramsal Boyutlar	Ölçek Boyutları
Karakter ve Doğruluk	Karakter ve Doğruluk (Güvenirlilik, samimiyet, hakkaniyet ve dürüstlük)
Toplulukçuluk ve İnsan Yönelimlilik	Diğerkâmlık (Cömert, kardeşçe, merhametli ve mütevazı)
Motivasyon, Güçlendirme ve Cesaretlendirme	Müşterek Motivasyon (Konuşkanlık, güven inşa eden, grup yönelimli, güdü oluşturan, takım kuran) Cesaretlendirme (Cesaretlendirici, moral veren)
Etik Farkındalık	-----
Yönetimsel Etik Hesap Verebilirlik	-----

Kaynak: Resick vd., 2006: 345.

Çalışmanın araştırma kısmında kullanılan etik liderlik ölçeğinde Yılmaz (2006: 163-164), iletişimsel, davranışsal, karar vermede ve iklimsel etik olmak üzere dört boyut ortaya koymuştur. İletişimsel etik; yöneticinin astların duygu ve düşüncelerini sevgiyi temel alan bir yaklaşımla aktarmasını sağlaması, ifadelerinde çelişme olmamasını, arabozucu iletişim yapmamasını ve yeri geldiğinde hatalarını kabul etmesini içermektedir. Davranışsal etik; yöneticinin astlarını sürekli teşvik etmesi ve yeni fikirlere meydan vermesini ve başarılı adaletli şekilde ödüllendirmesini kapsamaktadır. Karar vermede etik; yöneticinin mantıklı çözümler üretmesini, tartışmalarda yapıcı ve anlayışlı olmasını ve farklı düşüncelere hoşgörüyü yaklaşmasını ifade etmektedir. İklimsel etik ise, herkesin etik kurallara itina gösterdiği bir örgüt iklimi oluşturmasını anlatmaktadır.

3. ÖRGÜTSEL BAĞLILIK

Örgütsel bağlılık konusu, örgütsel davranış ve endüstriyel psikoloji literatüründe popülerlik kazanmış ve dikkatleri üzerine çekmiş olan bir konudur (Mathieu ve Zajac, 1990: 172). Örgütsel bağlılık; “iş görenin çalıştığı örgütle psikolojik olarak bütünleşmesi, örgütün amaç ve hedeflerini özümsemesi ve bu doğrultuda, kişinin örgütte kalma yolunda duyduğu arzu” olarak ifade edilebilir (Gürbüz, 2006: 58). Örgütsel bağlılık; “bireyin örgüte olan bağının gücü” ya da “bireylerin bağlılık tutumlarının sonucunda ortaya çıkan davranışsal eylemler” olarak da tanımlanmaktadır (Boylu vd., 2007: 56). Diğer bir ifade ile örgütsel bağlılık, bir iş görenin, örgütün amaçlarına ve değerlerine kuvvetle inanması ve onları kabul etmesi; örgütün yararına olacak şekilde kendisinden beklenenin ötesinde çaba göstermeye istekli olması (fazladan rol davranışı) ve örgütün üyesi olarak kalmayı kuvvetle istemesidir (Bolat vd., 2008: 77).

Meyer ve Allen, örgütsel bağlılığı, “çalışanların örgütle ilişkisi ile şekillenen ve onların örgütün sürekli bir üyesi olma kararını almalarını sağlayan davranış” olarak tanımlamışlardır. Örgüte bağlılığın çeşitli biçimlerde (duygusal bağlılık, normatif bağlılık veya devam bağlılığı şeklinde) gerçekleşebileceğini ileri sürerek, geliştirdikleri “üç boyutlu örgütsel bağlılık modeli” ile örgütsel bağlılığı çok boyutlu bir kavram olarak değerlendirmişlerdir (Sabuncuoğlu, 2007: 614).

Duygusal bağlılık, iş görenin örgüte karşı hissettiği duygusal bağlılığı, örgütle özdeşleşmesini ve bütünleşmesini kapsamaktadır. Güçlü bir duygusal bağlılıkla örgütte kalan iş görenler, buna ihtiyaç duyduklarından değil, daha çok bunu kendileri istediği için örgütte kalmaya devam etmektedirler (Doğan ve Kılıç, 2007: 44). Çalışanların örgütsel amaç ve değerleri kabullenmeleri, örgütün yararına olağanüstü çaba sarf etmeleri duygusal bağlılıklarının bir göstergesidir (Gürbüz, 2006: 59-60). Normatif bağlılık, çalışanların ahlaki bir görev duygusuyla, işletmeden ayrılmamanın gereğine inandıkları için kendilerini örgüte bağlı hissetmelerini ifade etmektedir. Normatif bağlılık, kişinin örgüte karşı sorumluluğu ve yükümlülüğü olduğuna inanması ve bu yüzden örgütte kalma zorunluluğu duymasına dayanmaktadır. Normatif bağlılıkta, çalışanlar sadakatin önemli olduğuna inanmakta ve bu konuda ahlaki bir zorunluluk hissetmektedir (Boylu vd., 2007: 58). Devamlılık bağlılığı ise, çalışanların örgütten ayrılmaları durumunda sahip oldukları yatırımları ve yan faydaları kaybedeceklerine inanmaları ve iş alternatiflerinin sınırlı olmasını dikkate almaları sonucu, “zorunluluk nedeniyle” o örgütte çalışmaya devam etmelerini ifade etmektedir. Buna göre bir bireyin örgüte yaptığı yatırımlar arttıkça ve alternatif iş olanakları azaldıkça devamlılık bağlılığı artacaktır (Sabuncuoğlu, 2007: 614).

4. ETİK LİDERLİĞİN ÖRGÜTSEL BAĞLILIĞA ETKİSİ

Liderlik tarzları ile örgütsel bağlılık arasındaki ilişkiyi belirlemeye çalışan bir araştırmada Dale ve Fox (2008: 127-128), liderin girişimciliği ve saygınlığının çalışanları iş stresini azaltarak örgüte olan bağlılıklarını artırdığı sonucuna varmışlardır. Wu vd. (2006: 446-447) Tayvan'da 331 otel çalışanı üzerinde bir araştırma gerçekleştirmişlerdir. Hersey ve Blanchard'ın dört boyutlu liderlik modelini (Söyleyen: yüksek görev–düşük ilişki; Satan: yüksek görev–yüksek ilişki; Katılımcı: düşük görev–yüksek ilişki ve Yetki Devreden: düşük görev–düşük ilişki) ve Porter ve arkadaşlarının üç boyutlu örgütsel bağlılık modelini (Değer Bağlılığı: örgütsel değer ve amaçlara inanmak; Çaba Bağlılığı: çaba göstermeye istekli olmak ve Üyelik Bağlılığı: örgüte üye olma konusunda istekli olmak) kullanmışlardır. Araştırma neticesinde, katılımcı liderliğin çalışanların örgütsel bağlılığını artırdığını, söyleyen liderliğin ise azalttığını ileri sürmüşlerdir. Lok ve Crowford (2004: 325-326) HonKong ve Avusturalya örnekleminde yapmış oldukları bir araştırma neticesinde, iki ülke de yenilikçi ve destekleyici örgütsel kültürler arasında ciddi farklılıklar tespit etmişlerdir. Birleştirilmiş veriler üzerindeki analizlerinde ise, liderlik tarzının örgüte bağlılığı etkilediğini keşfetmişlerdir.

Alqudah (2011) dönüşümcü, işlemci ve serbestiyetçi liderlik tarzlarının duygusal bağlılık, normatif bağlılık ve devam bağlılığı üzerine etkisini araştırmıştır. Dönüşümsel liderliğin, duygusal bağlılık üzerinde güçlü pozitif, normatif bağlılık üzerinde zayıf pozitif ve devam bağlılığı üzerinde zayıf pozitif etkiye sahip olduğunu tespit etmiştir. İşlemsel liderliğin, duygusal bağlılık üzerinde zayıf pozitif, normatif bağlılık üzerinde güçlü pozitif ve devam bağlılığı üzerinde güçlü pozitif etkiye sahip olduğunu belirlemiştir. Ser-

bestiyetçi liderliğin ise, duygusal bağlılık üzerinde güçlü negatif, normatif bağlılık üzerinde güçlü negatif ve devam bağlılığı üzerinde zayıf negatif etkiye sahip olduğunu ortaya koymuştur.

Hunt ve arkadaşları, profesyonel pazarlamacı, pazarlama bölümü yöneticisi, pazarlama alanında araştırmalar yapan araştırmacı ve danışmanlık firması yöneticilerinden oluşan 1200 kişi üzerinde örgütsel etik değerlerin örgüte bağlılık üzerinde etkisini araştırmışlardır. Örgütsel etik değerleri örgüt kültürünün bir unsuru olarak gören yazarlar, etik değerler ile örgütsel bağlılık arasında güçlü bir pozitif ilişkinin varlığını keşfetmişlerdir (Hunt vd., 1989: 87-88). Carlson (2005) yapmış olduğu bir araştırma sonucunda, etik liderliğin boyutlarından biri olarak kabul edilen etik iklimin örgüte olan bağlılığı artırdığını ileri sürmüştür. Benzer şekilde, Zehir vd. (2010: 56-57) karizmatik liderlik ve etik iklimin işe ve örgüte bağlılık üzerine etkisini araştırmışlardır. 626 çalışan üzerinde gerçekleştirilen bu araştırma sonucunda, etik iklimin hem devam bağlılığı hem de pozitif bağlılık üzerinde pozitif etkisi olduğunu belirlemiştir.

256 hemşire üzerinde etik liderliğin algılanan örgütsel destek ve örgütsel bağlılık üzerine etkilerini araştıran Lee (2010: 424-425), etik liderliğin algılanan örgütsel destek ve örgütsel bağlılık üzerinde güçlü bir pozitif etkiye sahip olduğunu belirlemiştir. Lee, hemşire yöneticilerinin etik davranışları neticesinde, hemşirelerin hastaneye olan bağlılıklarının arttığı sonucuna ulaşmıştır. Uğurlu ve Üstün (2011: 445-446), 954 öğretmen üzerinde gerçekleştirdikleri bir araştırma neticesinde, etik liderliğin iklimsel etik boyutunun örgütsel bağlılığı yüksek düzeyde pozitif yönlü etkilediği sonucuna varılmıştır. Yöneticilerin etik liderlik davranışlarının örgütsel adalete etki ederek öğretmenlerin örgüte karşı bağlılıklarını artırdığı görülmüştür.

5. ARAŞTIRMA

5.1. Araştırmanın Amacı

Araştırmanın temel amacı, muhasebe bürolarında çalışanların bürolarına bağlılıklarında etik liderliğin katkısını incelemektir. Yapılan yazın taraması ve incelemeler sonucunda etik liderlik ile ilgili çalışmaların son yıllarda Türkiye’de ve dünyada artmaya başladığı görülmektedir. Örgütsel bağlılık konusunda yıllara dayanan uzun bir yazın geçmişi olmakla birlikte muhasebe alanında bu kavramın algısına yönelik gerçekleştirilen çalışma sayısı oldukça kısıtlıdır. Bu nedenle etik liderlik ve örgütsel bağlılık algılamalarının incelenmesi bundan sonra bu konularda gerçekleştirilecek araştırmalara veri sağlayacak ve yazına katkıda bulunacaktır.

5.2. Anket Formu ve Ölçekler

Araştırmada veri toplama aracı olarak anket tekniği kullanılmıştır. Anket formunda 2 ölçek kullanılmıştır. Etik Liderlik Ölçeği, dört boyutu ile alınmış olup, 1-6. sorular iletişimsel etik boyutunu, 7-12. sorular davranışsal etik boyutunu, 13-18. sorular iklimsel etik boyutunu, 18-24. sorular karar vermede etik boyutunu ortaya koymak amacıyla kullanılmıştır.

Anket formunda kullanılan ikinci ölçek yani örgütsel bağlılık ölçeği ise, 1-6. sorular duygusal, 7-12. normatif ve 13-17. sorular devam bağlılığı boyutunu ortaya çıkarmak amacıyla kullanılmıştır.

Ölçeklerde yer alan ifadelerin yanıtları için beş aralıklı Likert tipi metrik ifade kullanılmıştır. Örneğin, “iş yerime gönülden yani severek bağlıyım” ifadesinin yanıtı için “1-Hiçbir zaman”, “2-Çok Nadiren”, “3-Ara Sıra”, “4-Sıklıkla”, “5-Her Zaman” gibi beş seçenek bulunmaktadır. Buna ilaveten, öğrencilerin demografik yapısını incelemek amacıyla 8 soru sorulmuştur. Geri dönen anket formlarındaki cevaplar kodlanarak

“SPSS for Windows 15.0 sürümü” ile analiz edilmiştir.

5.3. Veri Hazırlama

Araştırma neticesinde elde edilen veriler SPSS 15.0 paket programına yüklendikten sonra ilk iş olarak veri dosyasını hazırlamak için; kayıp veri, uç değer, normallik, homojenlik test edilmiştir.

Kayıp veri: Her bir ankette cevabı boş bırakılan maddelerin toplam maddelere oranı %15 ve yukarısı olup olmadığına bakılmış. Böyle bir anket olmadığı için kayıp veriye atama işlemi yapılmamıştır.

Uç Değer: “Z” ve “T” puanları + 3 ve – 3 üzerinde olan 10 adet anket analiz dışı bırakılmıştır. Toplamda 191 anketlik veri analize alınmıştır.

Normallik: N-Par Testi sonuçlarına bakılmış etik liderlik ölçeği (sig. (2 tailed) = 0,001); örgüte bağlılık ölçeği (sig. (2 tailed) = 0,002) açısından normal dağılım çıkmamıştır. Bu nedenle normalleştirmek için verilerin Logaritması alınmıştır.

Homojenlik : Yapılan “homogeneity test” sonucunda sig. değeri 0.05’ten büyük çıktığı için verilerin homojen olduğuna karar verilmiştir.

5.4. Demografik Bulgular

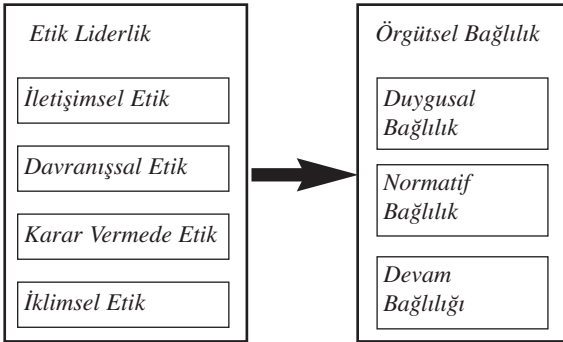
Araştırmaya katılan muhasebe çalışanlarının %59,7’si kadın, %40,3’ü erkektir. Çalışanların %19,9 Burdur, %27,7’si Bucak, %51,8’i de Antalya’da bulunmaktadır. Aynı iş yerinde çalışma süreleri incelendiğinde %70,2’si 1-5 yıl arası, %21,5’i 5-10 yıl arası, %7,3’ü de 11 yıl ve üzerinde aynı iş yerinde çalıştıkları görülmektedir. Çalışanları arasında stajyer ve sürekli çalışanları bulunmakta olup %16,8 stajyer, %83,2’si sürekli çalışanlar oluşturmaktadır. Çalışanların eğitim düzeyleri ile ilgili soruda %1 ortaokul, %23,6

lise, %34 ön lisans, %41,4 lisans mezunları bulunduğu saptanmıştır.

5.5. Araştırma Modeli, Hipotezler ve Faktör Yapısının Oluşumu

Daha önce Türkiye'deki örneklemeler üzerinde uygulanmış ve geçerliliği-güvenilirliği kanıtlanmış olan ölçekler kullanılarak Faktör Analizi yapılmadan SPSS 15 programı yardımı ile maddeler faktörler altında toplanmış ve ortalamaları alınmıştır. Bu bağlamda; Yılmaz (2006: 163-164)'nın oluşturmuş olduğu Etik Liderlik Ölçeğinden alınan sorular üzerinden yapılan araştırma sonucunda elde edilen veriler 4 boyutta (iletişimsel, davranışsal, karar vermede ve iklimsel etik) toplanmıştır.

Araştırma Modeli ve Hipotezler



Araştırmanın modeli, tanımlayıcı ya da durum belirleyici olarak adlandırılan modele uymaktadır. Bu tip modellerde, değişkenler ve değişkenler arası ilişkiler tanımlanmakta ve bu tanımlara dayanarak bazı tahminler yapılabilmektedir (Kurtuluş, 1989: 310). Bu model kapsamında temel hipotezlerimiz şunlardır:

H1: İletişimsel Etik ile Duygusal Bağlılık arasında pozitif yönde anlamlı ilişki vardır.

H2: İletişimsel Etik ile Normatif Bağlılık arasında pozitif yönde anlamlı ilişki vardır.

H3: İletişimsel Etik ile Devam Bağlılık arasında pozitif yönde anlamlı ilişki vardır.

H4: Davranışsal Etik ile Duygusal Bağlılık arasında pozitif yönde anlamlı ilişki vardır.

H5: Davranışsal Etik ile Normatif bağlılık arasında pozitif yönde anlamlı ilişki vardır.

H6: Davranışsal Etik ile Devam Bağlılık arasında pozitif yönde anlamlı ilişki vardır.

H7: Karar Vermede Etik ile Duygusal Bağlılık arasında pozitif yönde anlamlı ilişki vardır.

H8: Karar Vermede ile Normatif Bağlılık arasında pozitif yönde anlamlı ilişki vardır.

H9: Karar Vermede Etik ile Devam Bağlılık arasında pozitif yönde anlamlı ilişki vardır.

H10: İklimsel Etik ile Duygusal Bağlılık arasında pozitif yönde anlamlı ilişki vardır.

H11: İklimsel Etik ile Normatif Bağlılık arasında pozitif yönde anlamlı ilişki vardır.

H12: İklimsel Etik ile Devam Bağlılığı arasında pozitif yönde anlamlı ilişki vardır.

Örgütsel Bağlılık Ölçeğinden alınan sorular üzerinden yapılan araştırma sonucunda elde edilen veriler 3 boyutta (duygusal bağlılık, normatif bağlılık ve devam bağlılığı) toplanmıştır.

Tablo 2: Örgütsel Bağlılık Ölçeği Boyutları

Ölçek Maddeleri	Boyut
İş yerime gönülden yani severek bağlıyım.	Duygusal Bağlılık
İşyerinin problemlerini kendi problemlerim gibi hissederim.	
Dışarıda iş yerimle ilgili hep övgü ile bahsederim.	
İş yerime sadık kalmam gerektiğine inanıyorum.	
İş yerimi her zaman kendi ailem gibi hissederim.	
Çalışanların iş yerine her zaman sadık olması gerektiğine inanıyorum.	Normatif Bağlılık
Çok sık işyeri değiştirmek kişinin kariyerine zarar verir.	
İnsanların iş yerlerine karşı çok şey borçlu olduklarına inanıyorum.	
Aynı iş yerinde ömür boyu kalmam bana mantıklı gelmiyor.	
Çok kötü olaylar yaşamadığım sürece iş yerimden ayrılmayı düşünmem.	
Çalışanların iş yerine her zaman sadık olması gerektiğine inanıyorum.	Devam Bağlılığı
Bu günlerde insanların çok sık işyeri değiştirdiğine inanıyorum.	
İstesem bile işyerimden ayrılmak benim için çok zordur.	
İşyerinden ayrılırsam hayatım fazlası ile alt-üst olur.	
İşyerinde kalma sebeplerimden biri uygun alternatiflerin olmamasıdır.	
Daha çok ilerideki kariyerimi düşünerek bu iş yerindeyim.	Devam Bağlılığı
Bu günlerde insanların çok sık işyeri değiştirdiğine inanıyorum.	

Etik Liderlik Ölçeğinden alınan sorular üzerinden yapılan araştırma sonucunda elde edilen veriler 4 boyutta (iletişimsel etik, davranışsal etik, karar vermede etik ve iklimsel etik) toplanmıştır.

Oluşan iki ölçeğe ilişkin yapılan güvenilirlik analizi sonucunda Örgütsel Bağlılık Ölçeği için elde edilen iç tutarlılık katsayıları (Cronbach Alpha değerleri) sırasıyla; ,755, ,672 ve ,743'dur. Etik Liderlik Ölçeği için elde edilen iç tutarlılık katsayıları (Cronbach Alpha değerleri) sırasıyla ,652; ,673; ,664 ve ,689'dur. Ölçeklerin sosyal bilimler alanında güvenilirlik düzeylerine sahip oldukları görülmektedir.

Tablo 3: Etik Liderlik Ölçeği Boyutlar

Ölçek Maddeleri	Boyut
Kendi düşüncelerini baskı yapmadan çalışanlarına aktarır.	İletişimsel Etik
Davranışları ile ifadeleri çoğu zaman çelişir.	
Hatalı konuştuğunda hatasını kabul eder.	
Tartışmalarda yapıcı ve anlayışlı davranır.	
İfadeleri her zaman gerçeğe yakındır.	
Çalışanları konuşurken sonuna kadar dinler.	Davranışsal Etik
Sorumluluk duygusuna sahiptir ve sorumluluk duygusunu çalışanlarına aktarır.	
Çalışanlar arasında arabozucu davranışlar sergiler.	
Bencil davranışlar sergiler.	
Toplum tarafından kötü kabul edilen alışkanlıkları vardır.	
Verdiği sözleri her zaman yerine getirir.	Karar Vermede Etik
Çalışanlarına karşı her zaman saygılı ve hoşgörülü davranır.	
Sorunlar karşısında mantıklı çözümler üretir.	
Zor koşullarda cesaretli kararlar alabilir.	
Karar vermeden önce çalışanlar ile görüş alışverişi yapar.	
Çalışanları korumak içi yeri geldiğinde yanlış beyan verebilir.	Karar Vermede Etik
Çalışanlar arası sorunlarda her iki tarafı da dikkatle dinler.	
Karar verirken ahlaklı olmaya gayret eder.	

Çalışanların başarılarını adaletli bir şekilde ödüllendirir.	İklimsel Etik
Çalışanların işle ilgili yeni fikirler ortaya koymasını destekler.	
İş yerinde ayrımcılığa müsaade etmez.	
İş yerinde adaletli bir ücretlendirme gerçekleştirmektedir.	
Çalışanların iş ve sosyal güvencesine dikkat etmez.	
İş yerinde ahlaksız davranışlara müsaade etmez.	

5.6. İlişki Analizlerinin Bulguları

Korelasyon analizi sonucunda beklediğimiz doğrultuda sonuçlar elde edilmiştir. Bulguları aşağıdaki gibidir:

Tablo 4: Korelasyon Analizi Özet Tablosu

Örgütsel Bağlılık Boyutları Etik Liderlik Boyutları		Duygusal Bağlılık	Normatif Bağlılık	Devam Bağlılığı
İletişimsel Etik	Pearson Anlamlılık	,382** ,000	,299** ,000	,148* ,001
Davranışsal Etik	Pearson Anlamlılık	,348** ,000	,293** ,000	,152* ,042
Karar Vermede Etik	Pearson Anlamlılık	,515** ,000	,222** ,000	,153* ,035
İklimsel Etik	Pearson Anlamlılık	,379** ,000	,247** ,001	,157* ,031

** 0,01 düzeyinde anlamlı ilişki

İletişimsel etik; duygusal bağlılıkla pozitif yönde anlamlı ($r=382$, $p<0,001$); normatif bağlılıkla pozitif yönde anlamlı ($r=299$, $p<0,001$) bir ilişki içerisindedir.

Davranışsal etik; duygusal bağlılıkla pozitif yönde anlamlı ($r=348$, $p<0,000$); normatif bağlılıkla pozitif yönde anlamlı ($r=293$, $p<0,001$) bir ilişki içerisindedir.

Karar vermede etik; duygusal bağlılıkla pozitif yönde anlamlı ($r=515$, $p<0,000$); normatif bağlılıkla pozitif yönde anlamlı ($r=247$, $p<0,001$) bir ilişki içerisindedir.

İklimsel etik; duygusal bağlılıkla pozitif yönde anlamlı ($r=379$, $p<0,001$); normatif bağlılıkla pozitif yönde anlamlı ($r=222$, $p<0,001$) bir ilişki içerisindedir.

Tüm etik liderlik boyutlarının devam bağlılığı ile pozitif yönde ama zayıf bir ilişkisi tespit edilmiştir.

Korelasyon analizi sonucunda belirlenen boyutlar arası ilişkilerin niteliğinin açıklanması amacıyla regresyon analizi kullanılmıştır. Etik liderlik boyutlarının duygusal bağlılık ve normatif bağlılık eğilimleri üzerindeki etkisinin belirlenmesine yönelik gerçekleştirilen regresyon analizi bulguları tablo 3'te ve tablo 4'te özet olarak verilmektedir.

Tablo 5: Duygusal Bağlılığa İlişkin Regresyon Analizi Özet Tablosu

MODEL	Bağımsız Değişkenler	Bağımlı Değişken	R Kare	Beta	Anl.
1	İletişimsel Etik	Duygusal Bağlılık	,287	,050	,558
	Davranışsal Etik			,030	,716
	Karar Vermede Etik			,396	,000
	İklimsel Etik			,141	,061

ANOVA Testi; $F=18,759$; $p<0,000$

1. Regresyon modelindeki R kare determinasyon katsayısı değerine göre, muhasebe bürolarında çalışanların Duygusal Bağlılığındaki değişkenliğin %28,7'i dört bağımsız değişken tarafın-

dan açıklanmaktadır. Hesaplanan F değeri ,000 düzeyinde ($p<0,01$) geçerlidir. Bağımlı ve bağımsız değişkenler arasındaki ilişki istatistiksel olarak anlamlıdır. Pozitif Beta değerleri, karar vermede etik ve iklimsel etik bağımsız değişkenlerinin, duygusal bağlılık bağımlı değişkenini yüksek düzeyde olumlu olarak etkilediğini göstermektedir.

Buna göre, çalışanların duygusal bağlılıkları sırasıyla en çok karar vermede etikten daha sonra da iklimsel etikten etkilenmektedir. Yöneticilerin karar vermede etik ve iletişimsel etik düzeylerindeki bir birim artış çalışanların duygusal bağlılıklarını etkileyen diğer bağımsız değişkenler sabit kalmak şartıyla, duygusal bağlılıklarında sırasıyla ortalama, ,396 birimlik ve ,141 birimlik artış sağlamaktadır.

Anlamlılık düzeylerine bakıldığında İletişimsel etik ve davranışsal etik ile duygusal bağlılık arasındaki ilişki anlamlı görünmemekle birlikte, düşük ,050 birimlik ve ,030 birimlik bir artışa neden olmaktadır.

Tablo 6: Normatif Bağlılığa İlişkin Regresyon Analizi Özet Tablosu

MODEL	Bağımsız Değişkenler	Bağımlı Değişken	R Kare	Beta	Anl.
2	İletişimsel Etik	Normatif Bağlılık	,114	,162	,093
	Davranışsal Etik			,157	,086
	Karar Vermede Etik			,056	,755
	İklimsel Etik			,030	,503
ANOVA Testi; F=5,991; $p<0,000$					

2. Regresyon modelindeki R kare determinasyon katsayısı değerine göre, çalışanların Normatif Bağlılığındaki değişkenliğin %11,4'ü dört bağımsız değişken tarafından açıklanmaktadır. Hesaplanan F değeri ,000 düzeyinde ($p<0,01$) geçerlidir. Bağımlı ve bağımsız değişkenler arasındaki ilişki istatistiksel olarak anlamlıdır.

Pozitif Beta değerleri, davranışsal etik ve iletişimsel etik bağımsız değişkenlerinin, normatif bağlılık bağımlı değişkenini yüksek düzeyde olumlu olarak etkilediğini göstermektedir.

Anlamlılık düzeylerine bakıldığında ilişkisel etik ve karar vermede etik ile normatif bağlılık arasındaki ilişki anlamlı görünmemekle birlikte, düşük, 056 birimlik ve ,030 birimlik bir artışa neden olmaktadır.

Bu nedenle, Regresyon analizi bulgularına göre, H2, H5, H7 ve H10 hipotezleri kabul edilmiştir. Araştırma kapsamındaki muhasebe bürosu çalışanlarının duygusal bağlılıkları, yöneticilerinin karar vermede etik ve iklimsel etik düzeylerinden etkilenirken; normatif bağlılıkları ise, yöneticilerin davranışsal etik ve iletişimsel etik düzeylerinden etkilenmektedir.

5.7. Tutum Farklılığı Analizlerinin Bulguları

Cinsiyet açısından muhasebe bürosu çalışanları arasında bir tutum farklılığının olup olmadığı Bağımsız Örneklem t testi³ ile analiz edilmiştir. Bayanlar ve baylar arasında normatif bağlılık açısından ($\alpha=0,05$ iken, çift yönlü $t \leq 0,035$) tutum farklılığı görülmüştür. Bayanların ve bayların normatif bağlılık ölçeğine verdikleri cevapların ortalamalarına bakıldığında (bayanlar 4,093; baylar 3,919) bayanların normatif bağlılığa daha fazla eğilimli oldukları görülmüştür.

Çalışma türü açısından tutum farklılığına Bağımlı

3 Tutum farklılıklarını ölçerken, Bağımsız örneklem t testi ve ANOVA testi yapılmıştır. Çünkü, anket verilerimiz interval (aralık) ölçekle elde edilmiştir.

sız Örneklem t testi ile bakıldığında, stajyer ve kadrolu çalışanlar arasında ($\alpha=0,05$ iken, çift yönlü $r \leq 0,027$) tutum farklılığı görülmüştür. Stajyer ve kadrolu çalışanlara duygusal bağlılık ölçeğine verdikleri cevapların ortalamalarına bakıldığında (stajyerler 4,033; kadrolular 4,566), kadroluların duygusal bağlılık eğilimine daha fazla sahip oldukları görülmüştür.

Yaş grupları arasında örgütsel bağlılıkla ilgili bir tutum farklılığının olup olmadığı One Way Anova testi vasıtasıyla incelenmiştir. Bunun sonucunda 18-25, 26-36 ve 37 yaş ve üzeri arasında bir tutum farklılığı görülmemiştir.

Toplam çalışma yılı ve aynı iş yerinde çalışma yılı (1-5 yıl; 6-10 yıl ve 11 yıl ve fazlası) ile ilgili gruplar arasında örgütsel bağlılıkla ilgili bir tutum farklılığının olup olmadığı One Way Anova testi vasıtasıyla incelenmiştir. Bunun sonucunda gruplar arasında bir tutum farklılığı görülmemiştir.

Eğitim düzeyleri (ortaokul, lise, önlisans ve lisans mezunları) arasında örgütsel bağlılıkla ilgili bir tutum farklılığının olup olmadığı One Way Anova testi vasıtasıyla incelenmiştir. Anova testi sonucu gruplar arasında anlamlı bir fark olmadığı görülmüştür.

6. SONUÇ

Muhasebe bürosu çalışanlarının örgütsel bağlılık ve etik liderlik boyutlarına verdikleri cevapların ortalamaları her iki durum açısından ayrı ayrı yorumlanacak olunursa;

Tablo 7: Ölçeklerin Aldığı Ortalamalar

Boyutlar	N	Minimum	Maksimum	Ortalama	St. Sapma
Duygusal B.	191	2,00	5,00	4,5759	,92841
Devam B.	191	1,60	5,00	3,4911	,74004
Normatif B.	191	2,20	5,00	4,0230	,56073
İletişimsel E.	191	2,17	5,00	4,2251	,67033
Davranışsal E.	191	3,00	5,00	4,4389	,57866
İklimsel E.	191	1,83	5,00	4,0969	,67087
Karar Vermede E.	191	2,50	5,00	4,3604	,59210
Geçerli N	191				

İklimsel Etik (4,0969) en düşük ortalamaya Karar Vermede Etik (4,3604) en yüksek ortalamaya sahiptir. Bu durumda ankete katılanlar muhasebe meslek mensuplarının karar verme noktasında çalışanlarına fırsat verdiğini, onların düşüncelerine ilgi gösterdiğini ve onlara güvendiğini düşünmektedir. Ancak personelin yaratıcılığının ortaya çıkması için uygun ortam hazırlanmasının, öğrenme konusunda istekliliğinin, personelin başarısını, adaletli bir şekilde ödüllendirmenin göstergesi olan İklimsel Etik ortalaması düşük çıkmıştır.

Bu iki durumun nedeni ise meslek mensupları muhasebe bürosu çalışanlarına meslek öğretiminde gerekli insiyatif öğrenme düzeyi ile orantılı olarak vermektedir. Fakat mesleğin rekabet

ortamının çok olması ve meslek mensuplarının mesleğe karşı hala yeterli düzeyde olmaması gibi nedenlerden dolayı iklimsel etik ortalaması düşük çıkmış olabilir.

Örgütsel bağlılık açısından bakıldığında Duygusal bağlılığın yüksek (4,5759), devam bağlılığın ise düşük (3,4911) çıktığı görülmektedir. Duygusal bağlılığın yüksek çıkmasının nedenleri, çalışanların aynı iş yerinde uzun süre çalışıyor olması ve meslek mensuplarının belirli bir süre sonunda iş ile ilgili tüm inisiyatifini çalışanlara bırakarak iş yerini kendilerine aitmiş gibi düşünmelerini sağlamaları olabilir.

Muhasebe mesleğinde muhasebe bürosu çalışanlarının devam bağlılık ortalamalarının düşük çıkmasına rağmen stajyerlerin devam bağlılıklarının yüksek olması da beklenen bir sonuçtur. Çünkü, 3568 sayılı kanun gereği zorunlu staj şartının bulunması nedeniyle gerek ön lisans gerekse lisans mezunu kişiler staj süreleri boyunca aynı iş yerinde bulunmaları gerekmektedir.

Muhasebe bürolarının sahiplerinin etik liderlik davranışlarının o büroda çalışanları özellikle

duygusal ve normatif bağlılıkları üzerinde doğrudan ve pozitif etkiye sahip olduğu görülmektedir. Bu bağlamda meslek mensuplarının örgütsel bağlılıklarının artırılmasında büro sahiplerine büyük sorumluluklar düşmektedir.

Her meslekte olduğu gibi muhasebecilik mesleğinde de profesyonellik tanımlaması o mesleğe ait etik ilkelerin varlığı ve hayata geçirilmesi ile mümkündür. Dolayısıyla bu ilkelere riayet eden bir iş yaşamı, meslek mensuplarının sorumlulukları arasında yer almaktadır.

Muhasebe mesleğinde haksız rekabet, güvenilirlik ve gizlilik gibi konularda yer alan boşluklar her ne kadar yapılan bazı düzenlemeler ile bertaraf edilmeye çalışılsa da etik noktasında insan faktörünün önemi yadsınamaz bir gerçektir. Bu nedenle muhasebe meslek mensuplarının çalışanlarını, mesleki ahlak olgusunu geliştirici tutum ve davranışlarına yönlendirecek iyi bir rol modeli olmaları gerekmektedir. Böylece, etik ilkelere bağlı hareket etme alışkanlığı ileride muhasebecilik mesleğini icra etmek isteyen kişilere mesleğin ilk adımında kazandırılmış olacaktır.

KAYNAKÇA

- Alqudah, Taymour G., Leadership Style and Organizational Commitment, **Unpublished master thesis**, Advisor: Hassan Sadiq, Open University Malaysia, 2011, 108 pages.
- Bolat, Oya İ. ve Bolat, Tamer, "Otel İşletmelerinde Örgütsel Bağlılık ve Örgütsel Vatandaşlık Davranışlık İlişkisi", **Bahkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 11(19), 2008, 75-94.
- Boylu, Yasin, Elbeyi, Pelit ve Güçer, Evren, "Akademisyenlerin Örgütsel Bağlılık Düzeyleri Üzerine Bir Araştırma", **Finans Politik & Ekonomik Yorumlar**, Cilt 44, Sayı 511, 2007, 55-74.
- Brown, Michael E., "Misconceptions of Ethical Leadership: How to Avoid Potential Pitfalls", **Organizational Dynamics**, Vol. 36, No. 2, 2007, 140-155.
- Brown, M.E., Trevino, L.K. ve Harrison, D.A., "Ethical Leadership: A Social Learning Perspective for Construct Development and Testing". **Organizational Behavior and Human Decision Processes**, 97, 2005, 117-134.
- Carlson, Stephen C., Ethical Leadership: Influences of Ethical Climate, Perceived Organizational Support and Perceived Leader Integrity, **Unpublished doctorate thesis**, Advisor: Frank Cavico, Nova Southeastern University, 2005, 184 pages.
- Ciulla, Joanne B., "Ethics and Effectiveness: the Fabric of Leadership", **World Ethics Form Conference Proceedings**, 2006, 57-72.
- Dale, Kathleen ve Fox, Marilyn, "Leadership Style and Organizational Commitment: Mediating Effect of Role Stress", **Journal of Managerial Issues**, Vol. XX, Number 1, Spring 2008, 109-130.
- Doğan, Selen ve Kılıç, Selçuk, "Örgütsel Bağlılığın Sağlanmasında Personel Güçlendirmenin Yeri ve Önemi", **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı 29, 2007, 37-61.
- Enderle, Georges, "Some Perspectives of Managerial and Ethical Leadership", **Journal of Business Ethics**, 6, 1987, 657-663.
- Gini, Al, "Moral Leadership: An Overview", **Journal of Business Ethics**, 16, 1997, 323-330.
- Gürbüz, Sait, "Örgütsel Vatandaşlık Davranışı ile Duygusal Bağlılık Arasındaki İlişkilerin Belirlenmesine Yönelik Bir Araştırma", **Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi**, 3(1), 2006, 48-75.
- Hunt, Shelby D., Wood, Van R. Ve Chonko, Lawrence B., "Corporate Ethical Values and Organizational Commitment in Marketing", **Journal of Marketing**, Vol. 53, July 1989, 79-90.
- Kurtuluş, Kemal, **İşletmelerde Araştırma Yöntembilimi (Yöntemleri)**, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Yayınları, İstanbul, 1989.
- Lee, KH., "Effects of Ethical Leadership on Perceived Organizational Support and Organizational Commitment of Nurses in a Hospital: Mediating Role of Perceived Organizational Support", **Journal of Korean Acad Nurs Administration**, 16(4), 2010 Dec., 419-427.
- Lok, Peter ve Crawford, John, "The effect of organizational culture and leadership style on job satisfaction and organizational commitment: A cross-national comparison", **Journal of Management Development**, Vol. 23, No. 4, 2004, 321-328.

- Mathieu, John E., ve Zajac, Dennis M., “A Review and Meta-Analysis of the Antecedents, Correlates, and Consequences of Organizational Commitment,” **Psychological Bulletin**, 108 (2), 1990, 171-194.
- Mendonca, Manuel, “Preparing for Ethical Leadership in Organizations”, **Canadian Journal of Administrative Sciences**, 18 (4), 2001, 266-276.
- Özdaşlı, Kürşat ve Derya, Seher, “Yönetim ve Etik”, **İşletme Etiği**, Ed.: Zeyyat Sabuncuoğlu, Beta Yayınları, 2010, 67-84.
- Özgener, Şevki, **İş Ahlakının Temelleri**, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara, 2004.
- Pojman, Louis P. ve Fieser, James, **Ethics (Discovering Right and Wrong)**, Cengage Learning, Wadsworth, 2009.
- Resick, Christian J., Hanges, Paul J., Dickson Marcus W. and Mitchelson ve Jacqueline K., “A Cross-Cultural Examination of the Endorsement of Ethical Leadership”, **Journal of Business Ethics**, 63, Springer, 2006, 345-359.
- Sabuncuoğlu, Ebru T. “Eğitim, Örgütsel Bağlılık ve İşten Ayrılma Niyeti Arasındaki İlişkilerin İncelenmesi”, **Ege Akademik Bakış**, 7(2), 2007, 613-628.
- Treviño, Linda K., Hartman, L. P. ve Brown, M., “Moral person and moral manager: How executives develop a reputation for ethical leadership”, **California Management Review**, 42(4), 2000, 128–142.
- TÜRMOB, Meslek Mensupları Dağılım Tablosu (SM ve SMMM), <http://www.turmob.org.tr/turmobWeb/Attachment.aspx?param=jGL4YtEdKTuiNV89EZbVAIkgN/QmgLwJyD9P7yCC7msWndBjRctUbKgTlb44HxeOojeUoNV0fPjJNsGFle4/Ww==>, erişim tarihi (27.02.2013).
- Uğurlu, Celal T. ve Üstüner, Mehmet, “Öğretmenlerin Örgütsel Bağlılık Düzeylerine Yöneticilerinin Etik Liderlik ve Örgütsel Adalet Davranışlarının Etkisi”, **Hacattepe Üniversitesi Eğitim Fakültesi Dergisi**, 41, 2011, 434-448.
- Wu, Tain-Fung, Tsai, Mei-Hui, Fey, Yeh-Hsun ve Wu, Robert T. Y., “A Study of Relationship between Manager’s Leadership Style and Organizational Commitment in Taiwan’s International Tourist Hotels”, **Asian Journal of Management and Humanity Sciences**, Vol. 1, No. 3, 2006, 434-452.
- Yılmaz, Ercan, Okullardaki Örgütsel Güven Düzeyinin Okul Yöneticilerinin Etik Liderlik Özellikleri ve Bazı Değişkenler Açısından İncelenmesi, **Yayımlanmamış doktora tezi**, Danışman: Emin Karip ve Vicdan Altınok, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Eğitim Bilimleri Anabilim Dalı, Eğitim Yönetimi Teftişi Planlaması ve Ekonomisi Bilim Dalı, Konya, 2006.
- Zehir, Cemal, Erdoğan, Ebru ve Başar, Doğan, “The Relationship Among Charismatic Leadership, Ethical Climate, Job Satisfaction and Organizational Commitment”, **Global Strategic Management**, 10, 2010, 49-59.

İİBF KAPSAMINDAKİ MESLEKLERE YÖNELİK EĞİLİMLERİN MALİ MÜŞAVİR (SMMM) OLMA NİYETİ ÜZERİNDEKİ ETKİSİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA

Yrd. Doç. Dr. Ergün KÜÇÜK*

ÖZET

Bu çalışmanın amacı; mali müşavir (SMMM) olmak isteyen öğrencilerin kariyer tercihinde anlamlı göreceli eğilimler gösteren faktörleri ortaya çıkarmaktır. Çalışmada kullanılan analiz yöntemi, Planlanmış Davranış Teorisi'nin (PDT) inanç-bazlı ölçüm tekniğine dayandırılmıştır. Çalışmanın örneklemi Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi (İİBF)'nde öğrenim gören ve son bir sene içerisinde mezun olabilecek durumda olan öğrenciler tarafından oluşturulmuştur. Çalışma, mali müşavir olma niyetinin oluşumuna (diğer mesleklerden farklı olarak) olumlu ve/veya olumsuz yönde etkide bulunan faktörlerinin ortaya çıkarılabilmesi açısından önem taşımaktadır. Zira bu faktörlerin hedeflenen yönde manipüle edilmesine yönelik çalışmalar vasıtasıyla nitelikli adayların SMMM meslek mensupları arasına dâhil edilebilmesi mümkün olabilecektir. Çalışmanın bulgularına göre; SMMM olma niyetindeki katılımcıların SMMM mesleğini (i) toplumda saygın ve prestijli kabul edilmesi, (ii) işsiz kalma ihtimalinin (riskinin) düşük olması, (iii) çalışma saatlerinin esnek olması ve (iv) mali işlerle uğraştırmayı gerektirmesi açısından İİBF kapsamındaki diğer mesleklerden daha avantajlı gördükleri anlaşılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe Eğitimi, Meslek Tercihi, Sosyal Psikoloji, Planlanmış Davranış Teorisi, SMMM Mesleği.

A RESEARCH ON THE EFFECTS OF CAREER ORIENTATION AT THE FACULTY OF ECONOMIC AND ADMINISTRATIVE SCIENCES ON THE INTENTION OF BECOMING A CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANT (CPA)

ABSTRACT

This study aims to reveal the factors that create relative tendencies in the career orientations of students, who wish to become certified public accountants (CPA). The method of the study is based on the belief-based measurement technique of Planned Behavior Theory (PBT). The sample group of the study is the students of the Faculty of Economic and Administrative Sciences of Erciyes University, who are likely to graduate within one year. The study is significant for revealing the factors that have both positive and negative impacts on the intention of becoming a CPA. Manipulation of these factors can help recruiting qualified candidates in the profession of CPA. The results of the study show that; (i) social prestige, (ii) low risk of unemployment, (iii) flexible working hours, (iv) dealing with financial issues are the factors that make the profession of CPA more preferable than the other career opportunities.

Keywords: Accounting Education, Career Choice, Social Psychology, Theory of Planned Behavior, Accounting Profession.

* Erciyes Üniversitesi, İİBF, Muhasebe-Finansman A.B.D., erg@erciyes.edu.tr

1. GİRİŞ

Muhasebe mesleğinin geleceği, bir yönüyle, üstün nitelikteki adayların mesleki eğitim sürecine katılmasına ve bunların bazı temel nitelikleri kazanmış olarak mezun edilerek meslek mensupları arasına dâhil edilmesine bağlıdır. Bu nedenle, istenen niteliklerdeki adayları muhasebe mesleğine yönlendirecek faktörlerin bilimsel yöntemlerle tespit edilmesi büyük önem taşımaktadır. Zira istenen niteliklerdeki adayların muhasebe mesleğine teşvik edilebilmesi için ne tür faktörler üzerinde durulması gerektiği bilinmek zorundadır. Aksi takdirde meslek örgütleri ve eğitim kurumları gibi yönlendirici kurumların nitelikli adayları kendi meslek alanlarına çekmeye yönelik etkin politikalar geliştirmesi pek de mümkün gözükmemektedir.

Nitelikli öğrencilerin muhasebe mesleğine katılımını sağlamak için, öncelikle, potansiyel adayların meslek tercihini olumlu ve/veya olumsuz etkileyen faktörler tanımlanmalıdır. Ayrıca, meslek tercihini etkileyen faktörler açısından Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) tercihinde bulunanları (hedef davranış grubu) diğer gruptan (hedef-dışı davranış grubu) ayıran anlamlı farklılıkların belirlenmesi gerekir. Zira gruplar arasındaki farklılıkların tespit edilmesi, SMMM kategorisindeki katılımcıların arzu edilen davranışa yönelmesini sağlayan faktörlerin neler olduğunun ortaya çıkarılması açısından önemlidir.

Bu çalışmanın amacı; mali müşavir (SMMM) olmak isteyen öğrencilerin kariyer tercihinde anlamlı göreceli eğilimler gösteren faktörleri ortaya çıkarmaktır. Çalışma amacının özellikleriyle ilgili olarak vurgulanması gereken iki nokta vardır. Birincisi; çalışma evrenleri arasındaki kültürel ve/veya sosyolojik farklılıkların faktörlerin anlamlılığı üzerinde etkisinin olabileceği varsayımından hareketle, araştırmada test edilen

faktörler ön saha çalışması yoluyla belirlenmiştir. İkincisi; çalışmada kullanılan araştırma yöntemi, özellikle de yerli literatürde yapılan benzerlerinden farklı olarak, Planlanmış Davranış Teorisinin (PDT) inanç-bazlı ölçüm tekniğine dayandırılmıştır. Zira PDT'nin inanç-bazlı ölçüm tekniği, araştırmacılara, belirli bir tercihe konu olan bir davranışın incelenmesinde; tercihe konu olabilecek diğer alternatiflerin etkilerinin de dikkate alınmasına imkân veren bir araştırma yöntemi sunmaktadır. Dolayısıyla bu yöntem sayesinde, SMMM olma niyetinin oluşumuna olumlu ve/veya olumsuz yönde etkide bulunan faktörlerin belirlenmesinde, katılımcıların İİBF kapsamındaki diğer mesleklere yönelik eğilimleri de dikkate alınabilmektedir. Görüldüğü gibi, bu çalışmada; SMMM mesleğine yönelik eğilimler ile İİBF kapsamındaki diğer mesleklere yönelik eğilimlerin farklılaştırılması (fark değerlerin belirlenmesi, birbirinden çıkarılması) yoluyla SMMM mesleğine yönelik göreceli eğilimlerin ortaya çıkarılması söz konusudur. Diğer bir deyişle, çalışma kapsamında incelenen faktörlerin SMMM olma niyetinin oluşumuna anlamlı bir etkide bulunabilmesi; hem meslek tercihinde dikkate alınıyor olmasına hem de tercihe konu diğer meslek tercihlerine kıyasla görece önemli farklılıklar göstermiş olmasına bağlıdır.

Bu çalışma hem meslek örgütleri hem de ilgili literatüre katkıları bağlamında değerlendirilebilir. Meslek örgütleri açısından bu çalışmanın sonuçları; nitelikli öğrencilerin SMMM mesleğine çekilebilmesine yönelik çabalara rehberlik edebilecek bilgiler sunması açısından önem taşımaktadır. Potansiyel adayların SMMM mesleğine yönelimini sağlayan teşvik edici ve/veya engelleyici faktörlerin ortaya çıkarılması, iki açıdan yararlı olabilir. Birincisi; teşvik edici faktörler üzerinde durularak nitelikli öğrencilerin mesleğe yönelik eğilimleri güçlendirilebilir. İkincisi; nitelikli öğrencileri SMMM mesleğine

tercih etmekten alıkoyan faktörlerin olumsuz etkilerinin azaltılmasına yönelik politikalar geliştirilebilir. Her iki boyutun birlikte değerlendirilmesi yoluyla, ilgili tarafların, nitelikli potansiyel adayların SMMM mesleğine yönelik göreceli eğilimlerini güçlendirmesi mümkün olabilecektir.

İlgili literatüre katkıları bakımından bu araştırma; üç başlık altında değerlendirilebilir. Birincisi; Türkiye’de muhasebe eğitimi alanında yapılan uygulamalı çalışmaların birçoğu kendine has (özel amaçlı) bir araştırma çatısı oluşturularak yapıldığından, bu çalışmanın PDT’nin inanç-bazlı ölçüm tekniğine dayandırılarak gerçekleştirilmiş olması önemlidir. PDT’nin inanç-bazlı ölçüm tekniğinin uygulanması sayesinde, göreceli eğilimlerin her bir faktör düzeyinde detaylı bir şekilde incelenmesine imkân tanınmış olacaktır. PDT’nin inanç-bazlı ölçüm tekniğinin, muhasebe eğitimi alanında, Türkiye örneği üzerinden yapılan bir çalışmada kullanılmış olması katkı sağlayıcı olabilir.

İkincisi; çalışmada kullanılan tüm faktörlerin kümülatif etkisinin SMMM olma niyetinin oluşumunu ne ölçüde açıklamış olduğunun istatistiksel yöntemlerle ortaya konmuş olması ilgili literatür açısından önemlidir. Zira bu tarz bir yaklaşım tarzı sayesinde, farklı zamanlarda farklı örneklem üzerinde yapılacak benzer çalışmalar arasında etkinlik açısından bir kıyaslama yapma imkânı elde edilmiş olacaktır.

Üçüncüsü; çalışmada kullanılan faktörler, içinde yaşadığımız toplumun (araştırma evreni) gerçekliğini yansıtacak şekilde, pilot saha çalışmaları ve uzman görüşleri doğrultusunda hazırlanmıştır. Bu tarz bir yaklaşım; araştırmanın literatüre katkısını artıran bir özellik olarak görülebileceği gibi, araştırmanın etkinliğini artıran bir husus olarak da değerlendirilebilir. Bu tarz bir değerlendirme yapmak üzere Küçük (2011) çalışmasından yararlanılacaktır. Zira Küçük (2011:

151) çalışması aynı araştırma evreninden seçilen örneklem üzerinden inanç-bazlı ölçüm tekniği kullanılarak gerçekleştirilmiş olmakla birlikte; çalışmada kullanılan faktörler, ilgili yabancı literatürden hareketle belirlenmiştir. Hâlbuki bu çalışmaya dâhil edilen faktörler, pilot saha çalışmaları ve uzman görüşleri doğrultusunda hazırlanmıştır. Bu nedenle, her iki çalışmanın etkinliklerinin kıyaslanması, pilot saha çalışmaları yoluyla elde edilmiş olan faktörlerin açıklama gücü hakkında bizlere fikir verebilir.

2. Literatür İncelemesi

PDT’nin inanç-bazlı ölçüm tekniğinin muhasebe araştırmaları alanında kullanımına örnek gösterilebilecek belli başlı araştırmalar; Cohen ve Hanno (1993), Allen (1998, 2004), Tan ve Laswad (2006) tarafından yapılan çalışmalardır. Bu çalışmaların hepsinde PDT’nin inanç-bazlı ölçüm tekniği kullanılmış olsa da, söz konusu araştırmaların muhasebe meslek tercihlerine ilişkin yönelimleri sınırlıdır. Örneğin Cohen ve Hanno (1993) tarafından yapılan araştırma, PDT’nin inanç-bazlı ölçüm tekniğine dayandırılmakla birlikte; çalışmanın konusu, öğrencileri muhasebe bölümünü tercih etmeye yönlendiren faktörleri analiz etmeye yöneliktir. Aynı şekilde Tan ve Laswad (2006) de Cohen ve Hanno (1993) çalışmasını temel alarak bir araştırma gerçekleştirmişlerdir. Tan ve Laswad (2006)’ın çalışmasında, ilk sınıflardaki fakülte öğrencilerinin muhasebe bölümünü tercih etmeye yönlendiren faktörlerin analizi söz konusudur. Nitekim Tan ve Laswad (2006)’ın çalışmasında inceleme konusu yapılan faktörlerin de Cohen ve Hanno (1993) çalışmasında kullanılanlarla büyük ölçüde benzerlik gösterdiği anlaşılmaktadır.

Allen (2004) tarafından yapılan bir diğer örnek çalışmanın konusu ise işletme fakültelerinde tercihe bağlı olarak uygulanan 150 saatlik muhasebe programının öğrencilerin muhasebe alanına yönelik algıları üzerindeki etkisini analiz

etmeye yöneliktir. Allen (1998) tarafından yapılan bir diğer araştırma ise oldukça kapsamlı bir çalışmadır. Allen (1998) tarafından gerçekleştirilen çalışmanın burada üzerinde durulması gereken yönü; öğrencilerin muhasebe meslek tercihlerinin incelendiği kısımdır. Araştırmada, muhasebe mesleğini tercih etmeyi düşünenler ile diğer meslek grubundakilerin ilgili faktörler açısından karşılaştırılması söz konusudur. Analiz sonucunda; sadece “resmi bir unvan sağlama” faktörünün iki grup arasında farklılaşmayı sağlayan anlamlı bir faktör olarak ortaya çıktığı anlaşılmaktadır. Araştırmadan çıkan ilginç bir sonuç; “resmi bir unvan sağlama” faktörü açısından her iki grubun da muhasebe mesleğini, diğer mesleklere kıyasla çok daha avantajlı olarak algılamalarıdır. Ancak SMMM olma niyetinde olanların bulunduğu grubun söz konusu faktöre olan yönelimi çok daha şiddetli olup, yönelimlerin şiddeti açısından iki grup arasında anlamlı ($p=0,01$) bir farklılık göze çarpmaktadır (Allen, 1998: 83).

Küçük (2011) tarafından Türkiye örneğinde gerçekleştirilen çalışma ise hem PDT'nin inançbazlı ölçüm tekniğini kullanması hem de muhasebe meslek tercihi yönelimi olması nedeniyle bu çalışmayla benzerlik göstermektedir. Bu çalışmanın Küçük (2011) araştırmasından farklılıklarını ise üç başlık altında özetlemek mümkündür: Birincisi; araştırmaya dâhil edilen faktörler ön saha çalışması yoluyla araştırma konusu evrene özgü olarak oluşturulmuştur. Hâlbuki Küçük (2011) çalışmasında araştırma konusu faktörler, ilgili yabancı literatürde meslek tercihinde etkili olduğu tespit edilen faktörlerden hareketle belirlenmiştir. İkincisi; bu çalışmada incelemeye konu olan faktörlerin sınıflandırılması yoluna gidilmemiştir. Küçük (2011) çalışmasında ise, ilgili faktörler, PDT'nin ileri sürdüğü davranış modelinde yer alan üç değişkeni temsil eden alt faktörler olarak ele alınmıştır. Dolayısıyla Küçük (2011) çalışmasında PDT'nin ileri

sürdüğü modelin araştırma konusuna uygunluğunun incelenmesi söz konusudur. Üçüncüsü; bu çalışmada, SMMM ve Diğer kategorisindeki katılımcıların hem SMMM hem de diğer mesleklere yönelik eğilimlerinin ayrı ayrı analizi söz konusudur.

3. Alan Araştırması

Çalışmanın bu bölümünde SMMM olmak isteyen öğrencilerin kariyer tercihlerine yön veren faktörleri ortaya çıkarmak amacıyla yapılan araştırma üzerinde durulacaktır.

3.1. Evren ve Örneklem

Araştırmanın evreni; Erciyes Üniversitesi İİBF'de öğrenim gören ve son bir sene içerisinde mezun olabilecek durumda olan fakülte öğrencileridir. Araştırma evreninin son bir sene içerisinde mezun olabilecek durumda olan öğrencilerle kısıtlanmasının nedeni; ilgili literatürde öngörülmüş olan niyet ile davranış arasındaki ilişkinin mümkün olduğu ölçüde ortaya çıkarılabilmesine imkân tanımaktır. Zira bu çalışmanın uygulaması; katılımcıların niyetleri üzerinden gerçekleştirilmektedir. PDT'nin öngörüsüne göre; niyet ile davranış arasında aynı yönlü güçlü bir ilişki vardır. Ancak, PDT'ye göre; niyetin ölçüldüğü zaman ile davranışın gözlemlendiği an arasında geçen sürede niyetin değişmemiş olması gerekir. Aksi takdirde iki değişken arasındaki ilişki ortadan kalmaktadır. Uygulamada, niyetin ölçümü ile davranışın uygulamaya geçtiği zaman arasında kalan süreçte niyetin değişmesi her zaman ihtimal dâhilindedir. Bu nedenle analize yönelik ölçümlerde niyet ile davranış arasında optimal bir zaman aralığı belirlenmeye çalışılır (Kocagöz, 2010: 5). Dolayısıyla hem mezun olma aşamasında olan öğrencilerin meslek tercihi niyetlerinin daha belirgin olacağı öngörüsünden hareket etmek hem de niyet ile davranış arasındaki zamanı mümkün olduğunca kısaltmak uygun olacaktır. Bu nedenle,

araştırmanın evrenine; sadece son bir sene içerisinde mezun olabilecek durumda olan öğrenciler dâhil edilmiştir.

Araştırmanın örnek kütlelerinde iki alt gruba ayrılmış toplam 134 katılımcı bulunmaktadır. SMMM mesleğini tercih etmeyi düşünenler (hedef davranış grubu) 41 kişi, SMMM mesleği dışında İİBF'nin başka bir alanında çalışmayı düşünenler (hedef-dışı davranış grubu) ise 93 kişiden oluşmaktadır. Araştırmanın örneklemini basit tesadüfî örnekleme yöntemiyle oluşturulmuştur. Çalışmada, farklılıkları incelemeye yönelik bir parametrik test olan t testi yanında logit regresyon analizinin kullanımı söz konusudur. Anket bulgularına t testi ve/veya regresyon analizinin uygulanabilmesi için örneklemin normal dağıldığının kabul edilmesi gerekir. Merkezi limit teoremine göre; örneklem hacminin 30'dan büyük olduğu durumlarda değişkenin normal dağıldığı varsayılmaktadır. Buna göre; örnek hacmi arttıkça bir değişkenin dağılımı normal bir dağılım gösterir (Altunışık vd., 2007: 172; Bowen ve Starr, 1982: 285; Nakip, 2006: 222). Bu nedenle analiz edilen her kategorinin örnek büyüklüğünün 30'dan büyük olması yeterli olacaktır. Nitekim örneklem hacmimiz SMMM kategorisi için 41, Diğer kategorisi için ise 93 katılımcıdan oluşmaktadır. Bu nedenle örnek kütlelerimizin normal dağılım gösterdiği kabul edilebilir.

3.2. Veri Toplama Araçları

Bu çalışmada sosyal bilimler sahasında yaygın olarak kullanılan birincil veri toplama araçlarından birisi olan anket yöntemine başvurulmuştur. Anket formunda aralık (interval) seviyesinde beşli likert ölçeği kullanılmıştır. Likert ölçeğinin kullanılma nedeni; bu ölçeğin daha çok bireylerin tutumlarını ve eğilimlerini ölçme amaç-

lı olarak kullanılıyor olmasıdır (Altunışık vd., 2007: 68, 107-108; Ajzen, 2006; Francis, 2004).

Anket uygulamasının güvenilirliğini test etmek için Cronbach Alfa (Alfa Katsayısı) analizinden yararlanılmıştır. Bu yöntem özellikle de likert ölçekli ölçümlerde sıklıkla kullanılan bir yöntemdir (Büyüköztürk, 2007: 171). Alfa yönteminin ürettiği Alfa (α) katsayısı 0-1 arasında pozitif bir değerdir ve ağırlıklı standart değişimi göstermektedir. Bu katsayı vasıtasıyla anket formunda bulunan faktörlerin, kendi aralarında bir bütün oluşturup oluşturmadığı, aralarındaki homojenlik, ifadeler arasındaki benzerlik ve yakınlık ölçülmüş olacaktır. İfadeler arasındaki korelasyon ne kadar yüksekse alfa katsayısının da yüksek çıkma ihtimali o derece artmaktadır. Anket verileri üzerinde yapılan güvenilirlik analizinde, Cronbach alfa katsayısı; 0,639 olarak bulunmuştur. Alfa katsayısının 0,60-0,80 aralığında bulunması ölçeğin oldukça güvenilir olduğunun işareti sayılmaktadır. Bu aralığın üzerindeki alfa değerleri ise ölçeğin yüksek derecede güvenilir olduğu şeklinde yorumlanmaktadır (Kalaycı, 2005: 405).

Bu çalışmada araştırma konusu faktörlerin ölçümünde PDT'nin inanç-temelli yaklaşım tarzı benimsenmiştir¹. Bu yöntem, özellikle de yerli literatürde yapılan benzerlerinden oldukça farklıdır. Zira PDT'nin inanç-bazlı ölçüm tekniği, araştırmacılara, belirli bir tercihe konu olan bir davranışın incelenmesinde; tercihe konu olabilecek diğer alternatiflerin etkilerinin de dikkate alınmasına imkân veren bir yaklaşım sunmaktadır. Dolayısıyla bu yaklaşım sayesinde, SMMM olma niyetlerinin oluşumuna olumlu ve/veya olumsuz yönde etkide bulunan faktörlerin belirlenmesinde, katılımcıların İİBF kapsamındaki diğer mesleklere yönelik eğilimleri dikkate alınabilmektedir. Görüldüğü gibi, bu çalışmada;

¹ Planlanmış Davranış Teorisi hakkında bilgi için bkz. Kocagöz, 2010; Ajzen, 1991; Ajzen, 2001; Ajzen, 2002.

SMMM mesleğine yönelik eğilimler ile İİBF kapsamındaki diğer mesleklere yönelik eğilimlerin farklılaştırılması (fark değerlerin belirlenmesi) yoluyla SMMM mesleğine yönelik göreceli eğilimlerin ortaya çıkarılması söz konusudur. Diğer bir deyişle, çalışma kapsamında incelenen faktörlerin SMMM olma niyetinin oluşumuna anlamlı bir etkide bulunabilmesi; hem meslek tercihinde dikkate alınmıyor olmasına hem de tercihe konu diğer meslek tercihlerine kıyasla görece önemli farklılıklar göstermiş olmasına bağlıdır.

Çalışmanın göreceli eğilimler üzerinden gerçekleştirilmesinin nedenini; meslek tercihi meselesinin, kişinin alternatifler arasından yapmış olduğu bir seçim olarak görülmüş olmasına bağlamak mümkündür. Dolayısıyla bu süreç, tercihe konu olan alternatifin, diğerleriyle kıyaslanmış olmasını gerektirir. Kıyaslama, kişinin belirli bir tercihe yönelik göreceli eğilimini belirler. Bu süreçteki birey, elindeki alternatifleri önem verdiği (olumlu veya olumsuz anlamda) faktörler açısından değerlendirirken iki hususa dikkat edecektir. Birincisi; olumlu gördüğü faktörler açısından en avantajlı gördüğü tercihlere yönelik olumlu eğilim geliştirecektir. İkincisi; olumsuz gördüğü faktörleri en güçlü şekilde üzerinde taşıdığına inandığı tercihlere yönelik olumsuz eğilime sahip olacaktır. Bu nedenle meslek tercihi sürecinde mevcut alternatifler, hem olumlu ve olumsuz görülen faktörler açısından değerlendirilmekte hem de söz konusu tercihin diğer alternatiflere göre görece üstünlüğü dikkate alınmaktadır.

Dolayısıyla bireyin mesleki tercihinin göreceli eğilimlerinin (fark değerleri) belirlenmesinde üç hususun etkisi söz konusudur:

- i. Değerlendirme sürecinde esas alınan (önemsenen) faktörler ve bunların meslek tercihinin olumlu veya olumsuz etkide bulunma şiddeti

- ii. Esas alınan (hedef-davranış grubu) mesleğe (SMMM) yönelik eğilimin şiddeti.

- iii. Hedef-dışı diğer mesleklere yönelik eğilimin şiddeti.

Yukarıda belirtilen nedenlerden ötürü, meslek tercihlerini belirlemeye yönelik olarak gerçekleştirilen bir çalışmada, katılımcıların tercihe konu olan diğer alternatiflere yönelik yönelimlerinin de dikkate alınmasının (ölçümlere yansıtılması) daha uygun bir yaklaşım tarzı olabileceği düşünülmektedir. Bu sayede temel alınan bir mesleğe yönelik olarak katılımcıların göreceli eğilimlerinin belirlenmesi mümkün olabilecektir. Dolayısıyla, SMMM mesleğine yönelik göreceli eğilimlerin PDT'nin öngörmüş olduğu inanç-bazlı ölçüm tekniği yardımıyla ölçülmesinin yararlı olabileceği düşünülmektedir (Ajzen, 2006; Francis, 2004).

Araştırmanın bir bütün olarak etkinliği “toplam fark değeri (Toplam Z değeri)” kullanılarak oluşturulan tek değişkenli logit model yoluyla gerçekleştirilmiştir. Logit regresyon; bağımlı değişkenin kategorik (sadece iki kategoriden oluşan) olduğu durumlarda kullanılmakta olup, çoklu regresyonun özel bir türüdür. Bu analiz sayesinde; çalışmanın bir bütün olarak anlamlı olup olmadığı ve çalışmanın etkinliğine ilişkin sınıflama tablosu elde etmek mümkün olabilecektir.

3.3. Verilerin Toplanması

Anket formunun ilk sayfasında, çalışmanın amacı ve katılımcının demografik özelliklerini belirlemeye yönelik sorular bulunmaktadır. Ayrıca gruplama yapabilmek amacıyla bu bölümde katılımcılara SMMM stajı yapmak isteyip istemedikleri sorulmuştur. Dolayısıyla araştırma verilerinin analizi, “SMMM olmak isteyenler (hedef davranış grubu)” ve “SMMM’lik haricinde İİBF’nin başka bir alanında çalışmayı düşünenler (hedef-dışı davranış grubu)” olmak üzere iki

kategoriden hareketle yapılacaktır. Diğer bir deyişle, örnek kütleimiz iki alt gruptan oluşmakta ve anket formunda yer alan faktörlere ilişkin hesaplamalar katılımcının ait olduğu her bir kategori için ayrı ayrı yapılmaktadır. Bu sayede “SMMM” ile SMMM’lik haricinde başka bir İİBF alanında çalışmayı düşünenlerin oluşturduğu “Diğer” kategorisi arasındaki farklılıkların analiz konusu yapılması mümkün olabilecektir.

Anket formunun anket kısmı meslek tercihi davranışını etkilediği düşünülen 16 adet faktörün ölçümüne yönelik üç bölümden oluşmaktadır. Söz konusu faktörler, içinde yaşanılan toplumun (araştırma evreni) gerçekliğini yansıtacak şekilde, pilot saha çalışmaları ve uzman görüşleri doğrultusunda belirlenmiştir. Ayrıca pilot çalışmalarda deneklerle yapılan birebir görüşmelerle meslek tercihinin belirleyen faktörlere son hali verilmiştir.

Anket formunun anket kısmı ise üç bölümden oluşmaktadır. Bunlar; faktörleri önemseme düzeyi, hedef ve hedef-dışı davranışa yönelik faktörlerin ölçümüne ve analizine ilişkindir. Birinci bölüm; meslek tercihinin belirlenmesinde, belirtilen faktörlerin hangi yönde (olumlu veya olumsuz) ve ne şiddette rol üstlendiğini tespit etmeye yöneliktir. İkinci bölüm; belirtilen faktörler açısından katılımcıların SMMM mesleğine (hedef davranış) yönelik eğilimlerini ölçmeye yöneliktir. Üçüncü bölüm ise katılımcıların diğer İİBF mesleklerine (hedef-dışı davranış) yönelik değerlendirmelerini ölçmeyi amaçlamaktadır.

3.4. Verilerin Analizi

Anket formu yardımıyla toplanan verileri analiz etmek üzere hazır bir istatistiksel paket programından yararlanılmıştır. Hipotez testlerini yapmak üzere parametrik analiz tekniklerinden birisi olan t testi kullanılmıştır. Analizlerde iki tür t testi kullanılmıştır: Birinci tür t testi; tek grup t-testidir. Bu test türü sayesinde inceleme konusu bir faktöre ait değerlerin yöneliminin anlamlı olup olmadığı ortaya çıkarılabilmektedir. İkinci tür t testi ise; bağımsız iki grup arasındaki farkları analiz etmektedir. Bu test türü sayesinde SMMM ve Diğer kategorilerindeki katılımcıların ilgili faktörlere verdikleri ortalama değerlerin birbirinden farklı olup olmadığı anlaşılacaktır. Çalışmada kullanılan bir diğer analiz türü logit (lojistik) regresyon analizidir. Logit regresyon; bağımlı değişkenin kategorik (sadece iki kategoriden oluşan) olduğu durumlarda kullanılmakta olup, çoklu regresyonun özel bir türüdür. Logit regresyon analizinin kullanım amacı; araştırma modelinin bir bütün olarak etkinliğini değerlendirmektir. Bu sayede araştırmada kullanılan faktörlerin bir bütün olarak SMMM tercihi niyetini açıklamada ortaya koyduğu performansı değerlendirmek mümkün olabilecektir.

3.5. Araştırmanın Bulguları

Araştırmanın bulguları demografik ve temel bulgular olmak üzere iki başlık altında incelenebilir.

3.5.1. Demografik Bulgular

Katılımcıların demografik özellikleriyle ilgili bulgular aşağıda üç tablo halinde sunulmuştur.

Tablo 1 Katılımcıların Cinsiyetlerine Göre Gruplara Dağılımı

Cinsiyet	SMMM		Diğer		Genel	
	Frekans	Yüzde	Frekans	Yüzde	Frekans	Yüzde
Bay	12	%29	29	%31	41	%31
Bayan	29	%71	64	%69	93	%69
	41	%100	93	% 100	134	%100

Tablo 1’de katılımcıların cinsiyetlerine göre gruplara dağılımı özetlenmiştir.

Tablo 2 Katılımcıların Yaş ve Not Durumlarına Göre Gruplara Dağılımı

	SMMM	Diğer	Genel
Yaş Ortalaması	22,66	22,89	22,82
Genel Not Ortalaması* (GANO)	2,61	2,65	2,64

* 4 tam puan üzerinden.

Tablo 2’de katılımcıların yaş ortalaması ve genel not durumları itibariyle gruplara dağılımı sunulmuştur.

Tablo 1 Katılımcıların Cinsiyetlerine Göre Gruplara Dağılımı

Cinsiyet	SMMM		Diğer		Toplam	
	Frekans	Yüzde	Frekans	Yüzde	Frekans	Yüzde
İşletme	24	%59	44	%47	68	%51
İktisat	12	%29	30	%32	42	%31
Maliye	5	%12	19	%21	24	%18
	41	%100	93	%100	134	%100

Tablo 3’de katılımcıların fakültede okudukları bölüm itibariyle gruplara dağılımları sunulmuştur.

3.5.2. Temel Bulgular

Çalışmanın bu kısmında, inceleme konusu faktörler SMMM ve Diğer kategorisi bağlamında dört farklı tablo yardımıyla analiz edilmiştir.

Tablo 4 Faktörleri Önemseme Düzeyine İlişkin Analiz

	SMMM	Diğer
01) Mali işlerle uğraşmayı gerektirmesi.	0,63 ++	0,25 + *
02) Mesai içi iş yoğunluğunun ağır olması.	-0,44 ++	-0,72 ++
03) Fazla mesai yapmayı gerektirmesi.	-0,63 ++	-0,92 ++
04) Sık sık ahlak anlayışına aykırı davranışlarda bulunmaya zorlaması.	-1,10 ++	-1,38 ++
05) Meslek mensubu olmak için gerekli olan prosedürün uzun süre alması.	-0,68 ++	-0,71 ++
06) Meslek mensubu olmak için yoğun çaba içerisinde olmanın gerekmesi.	0,29	-0,12 *
07) Toplumda saygın ve prestijli olarak kabul edilmesi.	1,41 ++	1,28 ++
08) Belirli bir başlangıç sermayesi gerektirmesi.	-0,24	-0,57 ++
09) Meslekteki başarının büyük ölçüde insan ilişkilerine bağlı olması.	1,07 ++	0,84 ++
10) Ekip çalışması yapmayı gerektirmesi.	1,00 ++	0,67 ++ *
11) Kamu kurumlarında çalışma imkânı sunması.	1,37 ++	1,14 ++
12) İşsiz kalma ihtimalinin (riskinin) çok düşük olması.	1,46 ++	1,34 ++
13) Sabit bir gelir sağlaması.	0,61 ++	0,59 ++
14) Yüksek gelir sağlaması.	1,54 ++	1,45 ++
15) Çalışma saatlerinin esnek olması.	1,05 ++	0,90 ++
16) İş hayatında geniş terfi imkânları sunması.	1,59 ++	1,58 ++
+ Sıfırdan farklı (p<0,05)	* Kategoriler arası fark (p<0,05)	
++ Sıfırdan farklı (p<0,01)	** Kategoriler arası fark (p<0,01)	

Tablo 4’de katılımcıların meslek tercihlerinde ilgili faktörleri ne kadar önemsediklerine ilişkin değerlendirme iki sütun halinde sunulmuştur. Değerlendirmeler 5’li likert üzerinden yapılmış olup, minimum (-2) ve maksimum (+2) arası bir aralıkta dağılım göstermektedir. Nötr ifade (sıfır) ise, “Ne Önemli/Ne Önemsiz” şeklinde bir değerlendirmeyi temsil etmektedir. Değerlendirmeler; (+2)’ye yaklaştıkça olumlu etkinin, (-

2)’ye yaklaştıkça olumsuz etkinin artmasına işaret etmektedir.

Tablo 4’e bakıldığında, 6 ve 8 numaralı faktörler hariç, SMMM kategorisindeki katılımcıların söz konusu tüm faktörleri meslek tercihlerini etkilemesi bakımından önemli (olumlu veya olumsuz) gördükleri anlaşılmaktadır. Ancak bu faktörler içerisinde 2, 3, 4 ve 5 nolu faktörlerin SMMM kategorisindeki katılımcıların meslek tercihlerini

olumsuz olarak etkiledikleri görülmektedir. Diğer kategorisindeki katılımcılar ise, 6 numaralı faktör dışında, söz konusu tüm faktörleri meslek tercihlerini etkilemesi bakımından anlamlı bulmaktadırlar. Ancak bu faktörler içerisinde 2, 3, 4, 5 ve 8 nolu faktörlerin Diğer kategorisindeki katılımcıların meslek tercihlerini olumsuz olarak etkiledikleri anlaşılmaktadır.

Tablo 4'e gruplar arasındaki farklılık açısından

bakılacak olursa; SMMM ve Diğer kategorileri arasında istatistiksel olarak anlamlı farklılık gösteren faktörler 1, 6 ve 10 numaralı faktörlerdir. Söz konusu 3 adet faktörün hepsi SMMM kategorisi lehine pozitif bir farklılık göstermektedir. Diğer bir deyişle SMMM kategorisindeki katılımcılar, genel olarak, meslek tercihlerinde bu faktörlere istatistiksel olarak anlamlı bir şekilde daha fazla olumlu etki atfetmektedir denilebilir.

Tablo 5 SMMM Mesleğine Yönelik Eğilimlere İlişkin Analiz

	SMMM	Diğer
01) Mali işlerle uğraşmayı gerektirmesi.	2,78 ++	1,10 ++ *
02) Mesai içi iş yoğunluğunun ağır olması.	-1,37 +	-2,88 ++ *
03) Fazla mesai yapmayı gerektirmesi.	-2,10 ++	-3,54 ++ *
04) Sık sık ahlak anlayışına aykırı davranışlarda bulunmaya zorlaması.	-2,49 ++	-4,15 ++ *
05) Meslek mensubu olmak için gerekli olan prosedürün uzun süre alması.	-2,44 ++	-2,76 ++
06) Meslek mensubu olmak için yoğun çaba içerisinde olmanın gerekmesi.	1,44 +	-0,52 **
07) Toplumda saygın ve prestijli olarak kabul edilmesi.	6,29 ++	4,69 ++ *
08) Belirli bir başlangıç sermayesi gerektirmesi.	-0,49	-1,73 ++
09) Meslekteki başarının büyük ölçüde insan ilişkilerine bağlı olması.	4,15 ++	2,96 ++
10) Ekip çalışması yapmayı gerektirmesi.	3,98 ++	2,00 ++ **
11) Kamu kurumlarında çalışma imkânı sunması.	5,51 ++	3,60 ++ **
12) İşsiz kalma ihtimalinin (riskinin) çok düşük olması.	5,71 ++	4,05 ++ **
13) Sabit bir gelir sağlaması.	2,59 ++	1,60 ++
14) Yüksek gelir sağlaması.	6,37 ++	5,54 ++
15) Çalışma saatlerinin esnek olması.	4,15 ++	2,28 ++ *
16) İş hayatında geniş terfi imkânları sunması.	6,15 ++	4,99 ++ *
Toplam Eğilim Değeri	40,22 ++	17,23 ++ **
+ Sıfırdan farklı (p<0,05)	* Kategoriler arası fark (p<0,05)	
++ Sıfırdan farklı (p<0,01)	** Kategoriler arası fark (p<0,01)	

Tablo 5’de katılımcıların ilgili faktörler açısından SMMM mesleğine yönelik eğilimlerine ilişkin analiz iki sütun halinde sunulmuştur. Tablodaki değerler minimum (-10), maksimum (+10) arası bir aralıkta dağılım göstermektedir. Bu analiz hem SMMM hem de Diğer kategorisindeki katılımcıların SMMM mesleğine yönelik eğilimlerini karşılaştırma imkânı vermesi açısından yararlıdır. Buna göre; istatistiksel olarak sıfırdan farklı bulunmuş olması şartıyla, pozitif değerli katsayılar SMMM mesleğine yönelik olumlu bir eğilimin; negatif değerli katsayılar ise SMMM mesleğine yönelik olumsuz bir eğilimin varlığına işaret etmektedir. Katsayıların mutlak değer olarak sıfırdan uzaklaşması nispetinde eğilimin şiddetlenmesi söz konusudur.

Tablo 5’in ilgili sütununa bakıldığında, 8 numaralı faktör hariç, tüm faktörlerin SMMM kategorisindeki katılımcıların eğilimleri açısından anlamlı etkilerinin (olumlu veya olumsuz) olduğu anlaşılmaktadır. Ancak bu faktörler içerisinde 2, 3, 4 ve 5 nolu faktörlerin SMMM kategorisindeki katılımcıların SMMM mesleğine yönelik eğilimlerini olumsuz olarak etkilemesi söz konusudur.

Diğer kategorisindeki katılımcılar ise, 6 numaralı faktör hariç, söz konusu tüm faktörleri SMMM mesleğine yönelik eğilimlerini etkile-

mesi bakımından anlamlı bulmaktadırlar. Ancak bu faktörler içerisinde 2, 3, 4, 5 ve 8 nolu faktörlerin Diğer kategorisindeki katılımcıların SMMM mesleğine yönelik eğilimlerini olumsuz olarak etkilemesi söz konusudur.

Tablo 5’e gruplar arasındaki farklılık açısından bakılacak olursa; 5, 8, 9, 13 ve 14 numaralı faktörler haricinde, söz konusu tüm faktörlerin SMMM ve Diğer kategorileri arasında istatistiksel olarak anlamlı farklılık gösterdikleri anlaşılmaktadır. Ancak gruplar arasındaki farklılık açısından 6, 10, 11 ve 12 numaralı faktörlerin önde gelen faktörler olarak ortaya çıktığı belirtilmelidir.

SMMM mesleğine yönelik eğilim açısından, SMMM kategorisine ait toplam eğilim değerinin diğer gruba kıyasla anlamlı bir şekilde pozitif bir farklılık ifade etmesi önemlidir. Zira bu durum, faktörlerin bir bütün olarak SMMM tercihi niyetini açıklama açısından olumlu katkılarının bulunduğu görüşünü destekler niteliktedir. Ayrıca, Diğer kategorisine ait toplam eğilim değerinin anlamlı bir şekilde pozitif bir değer çıkması dikkat çekicidir. Zira bu durum Diğer kategorisindeki katılımcıların da SMMM mesleğine yönelik olumlu eğilimlerinin olduğuna bir işarettir.

Tablo 6 Diğer Mesleklere Yönelik Eğilimlere İlişkin Analiz

	SMMM	Diğer
01) Mali işlerle uğraşmayı gerektirmesi.	2,41 ++	1,23 ++
02) Mesai içi iş yoğunluğunun ağır olması.	-1,46 ++	-2,41 ++
03) Fazla mesai yapmayı gerektirmesi.	-2,15 ++	-3,08 ++
04) Sık sık ahlak anlayışına aykırı davranışlarda bulunmaya zorlaması.	-2,59 ++	-2,80 ++
05) Meslek mensubu olmak için gerekli olan prosedürün uzun süre alması.	-2,17 ++	-2,41 ++
06) Meslek mensubu olmak için yoğun çaba içerisinde olmanın gerekmesi.	1,27 +	-0,29 *
07) Toplumda saygın ve prestijli olarak kabul edilmesi.	5,61 ++	5,20 ++
08) Belirli bir başlangıç sermayesi gerektirmesi.	-0,59	-1,09 ++
09) Meslekteki başarının büyük ölçüde insan ilişkilerine bağlı olması.	4,02 ++	3,24 ++
10) Ekip çalışması yapmayı gerektirmesi.	3,80 ++	2,57 ++ *
11) Kamu kurumlarında çalışma imkânı sunması.	5,24 ++	5,00 ++
12) İşsiz kalma ihtimalinin (riskinin) çok düşük olması.	4,85 ++	4,59 ++
13) Sabit bir gelir sağlaması.	2,34 ++	2,61 ++
14) Yüksek gelir sağlaması.	5,49 ++	5,33 ++
15) Çalışma saatlerinin esnek olması.	3,29 ++	2,59 ++
16) İş hayatında geniş terfi imkânları sunması.	6,02 ++	6,49 ++
Toplam Eğilim Değeri	35,41 ++	26,80 ++ *
+ Sıfırdan farklı (p<0,05)	* Kategoriler arası fark (p<0,05)	
++ Sıfırdan farklı (p<0,01)	** Kategoriler arası fark (p<0,01)	

Tablo 6'da katılımcıların ilgili faktörler açısından diğer mesleklere yönelik eğilimlerine ilişkin analiz iki sütun halinde sunulmuştur. Tablodaki değerler minimum -10 maksimum +10 arasında bir aralıkta dağılım göstermektedir. Bu analiz hem SMMM hem de Diğer kategorisindeki katılımcıların Diğer grubundaki mesleklere yönelik eğilimlerini karşılaştırma imkânı vermesi açısından yararlıdır. Buna göre; istatistiksel olarak sıfırdan farklı bulunmuş olması şartıyla, pozitif değerli katsayılar Diğer mesleklere yönelik olumlu bir eğilimin; negatif değerli katsayılar ise Diğer mesleklere yönelik olumsuz bir eğilimin varlığına işaret etmektedir. Katsayıların mutlak değer olarak sıfırdan uzaklaşması nispetinde eğilimin şiddetlenmesi söz konusudur.

Tablo 6'nın ilgili sütununa bakıldığında, 8 numaralı faktör hariç, tüm faktörlerin SMMM kategorisindeki katılımcıların Diğer grubundaki mesleklere olan eğilimlerini açıklamada anlamlı katkılarının (olumlu veya olumsuz) olduğu anlaşılmaktadır. Ancak bu faktörler içerisinde 2, 3, 4 ve 5 nolu faktörlerin SMMM kategorisindeki katılımcıların Diğer mesleklere yönelik eğilimlerini olumsuz olarak etkilemesi söz konusudur. Diğer kategorisindeki katılımcılar ise, 6 numaralı faktör hariç, söz konusu tüm faktörleri Diğer mesleklere yönelik eğilimlerini etkilemesi bakımından anlamlı bulmaktadırlar. Ancak 2, 3, 4, 5 ve 8 nolu faktörlerin Diğer kategorisindeki katılımcıların Diğer mesleklere yönelik eğilimlerini olumsuz olarak etkilemesi söz konusudur.

Tablo 6'ya gruplar arasındaki farklılık açısından bakılacak olursa; sadece 6 ve 10 numaralı faktörlerin SMMM ve Diğer kategorileri arasında istatistiksel olarak anlamlı farklılık gösterebildikleri anlaşılmaktadır. Bunlara karşın, grupların toplam eğilim değerleri arasında anlamlı bir farklılık ($p < 0,05$) olduğu anlaşılmaktadır. Ancak burada dikkati çeken husus; Diğer kategorisine kıyasla, SMMM kategorisindeki katılımcıların Diğer mesleklere yönelik eğilimlerinin anlamlı bir şekilde çok daha yüksek çıkmış olduğunun görülmesidir. Hâlbuki Diğer kategorisindeki katılımcıların toplam eğilim değerinin, SMMM kategorisine kıyasla, daha büyük olması beklenirdi. Zira Diğer kategorisindeki katılımcılar SMMM dışında başka bir mesleği yapma niyeti olanlardan oluşmaktadır. Dolayısıyla değerlendirmenin bu kısmında kendi tercih edecekleri mesleğe yönelik değerlendirmeleri söz konusudur. SMMM kategorisindeki katılımcılar ise ikinci sırada tercih edebilecekleri bir mesleği temel alarak burada değerlendirmede bulunmuşlardır. Özetle; Diğer mesleklere yönelik eğilim açısından, Diğer kategorisine ait toplam eğilim değerinin anlamlı bir şekilde pozitif çıkması beklenen bir durumdur. Ancak SMMM kategorisine ait toplam eğilim değerinin Diğer kategorisinin toplam eğilim değerinden anlamlı bir şekilde yüksek çıkması dikkat çekicidir. Bu durumun ortaya çıkmasının muhtemel nedenleri, bu çalışmanın kısıtlarını oluşturan bazı hususlardan kaynaklanmış olabilir.

Tablo 7 SMMM Mesleğine Yönelik Göreceli Eğilimlere İlişkin Analiz

	SMMM	Diğer
01) Mali işlerle uğraşmayı gerektirmesi.	0,37 +	-0,13 *
02) Mesai içi iş yoğunluğunun ağır olması.	0,10	-0,47 ++ *
03) Fazla mesai yapmayı gerektirmesi.	0,05	-0,46 ++ *
04) Sık sık ahlak anlayışına aykırı davranışlarda bulunmaya zorlaması.	0,10	-1,35 ++ **
05) Meslek mensubu olmak için gerekli olan prosedürün uzun süre alması.	-0,27	-0,35 +
06) Meslek mensubu olmak için yoğun çaba içerisinde olmanın gerekmesi.	0,17	-0,23
07) Toplumda saygın ve prestijli olarak kabul edilmesi.	0,68 ++	-0,52 + **
08) Belirli bir başlangıç sermayesi gerektirmesi.	0,10	-0,65 ++ *
09) Meslekteki başarının büyük ölçüde insan ilişkilerine bağlı olması.	0,12	-0,28
10) Ekip çalışması yapmayı gerektirmesi.	0,17	-0,57 ++ *
11) Kamu kurumlarında çalışma imkânı sunması.	0,27	-1,40 ++ **
12) İşsiz kalma ihtimalinin (riskinin) çok düşük olması.	0,85 +	-0,54 + **
13) Sabit bir gelir sağlaması.	0,24	-1,01 ++ **
14) Yüksek gelir sağlaması.	0,88 ++	0,20
15) Çalışma saatlerinin esnek olması.	0,85 ++	-0,31 **
16) İş hayatında geniş terfi imkânları sunması.	0,12	-1,51 ++ **
Toplam Fark Değeri	4,80 ++	-9,57 ++ **
+ Sıfırdan farklı (p<0,05)	* Kategoriler arası fark (p<0,05)	
++ Sıfırdan farklı (p<0,01)	** Kategoriler arası fark (p<0,01)	

Tablo 7’de SMMM ve Diğer kategorilerine ait fark değerleri yer almaktadır. Bu değerleri yorumlamadan önce hedef davranış grubu olan SMMM kategorisinin beklenen (öngörülen) değerinin pozitif, hedef-dışı davranış grubu olan “Diğer” kategorisinin beklenen değerinin ise negatif olduğu belirtilmelidir. Pozitif fark değeri; katılımcıların SMMM mesleği lehinde, nega-

tif fark değeri ise; katılımcıların SMMM haricindeki diğer meslekler lehinde olumlu bir eğilim içinde olduğunu göstermektedir.

Tablo 7’nin SMMM kategorisine ait sütununda; 1, 7, 12, 14 ve 15 numaralı faktörlerin anlamlı bir eğilim gösterdikleri görülmekte olup, aynı zamanda bu faktörlerin tümünün beklenen yönünde (pozitif) bir eğilime sahip oldukları anlaşıl-

maktadır. Dolayısıyla bu sonuç; SMMM kategorisindeki katılımcıların söz konusu beş faktörde (1, 7, 12, 14 ve 15) belirtilen hedeflere (diğer İİBF mesleklerine kıyasla) SMMM unvanı yoluyla ulaşılabilme ihtimalini daha kuvvetli gördükleri şeklinde yorumlanabilir.

Tablo 7'nin Diğer kategorisine ait sütununda; 2, 3, 4, 5, 7, 8, 10, 11, 12, 13 ve 16 numaralı faktörlerin anlamlı bir eğilim gösterdikleri anlaşılmaktadır. Söz konusu faktörlerin tümünün, aynı zamanda, beklenen yönde (negatif) bir eğilime sahip oldukları görülmektedir. Dolayısıyla bu sonuç; Diğer kategorisindeki katılımcıların söz konusu onbir faktörde belirtilen hedeflere (SMMM mesleğine kıyasla) İİBF kapsamındaki diğer meslekler yoluyla ulaşılabilme ihtimalini daha kuvvetli gördükleri şeklinde yorumlanabilir.

Tablo 7'ye SMMM ve Diğer kategorileri arasındaki farklılık açısından bakılacak olursa; 5, 6, 9 ve 14 numaralı faktörler dışında kalan tüm faktörlerin anlamlı farklılıklar gösterdikleri anlaşılmaktadır. Nitekim SMMM ve Diğer kategorisine ait toplam fark değerlerinin anlamlı bir şekilde birbirinden farklı olduğu görülmektedir. Ayrıca, beklendiği şekilde, SMMM kategorisine ait fark değeri pozitif yönlü anlamlı bir göreceli eğilim belirtmekte iken, Diğer kategorisine ait fark değeri negatif yönlü anlamlı bir eğilim göstermektedir. Dolayısıyla toplam fark değerleri; SMMM ve Diğer kategorilerindeki katılımcıların, kendi meslek tercihleri lehinde olumlu bir göreceli algıya sahip oldukları şeklinde yorumlanabilir. Diğer bir deyişle, bu sonuç; "araştırmaya dâhil edilen faktörler, SMMM ve Diğer davranış kategorisindeki katılımcıların yönelimlerini anlamlı bir şekilde açıklayabilmektedir" şeklinde de yorumlanabilir. Ayrıca, bu sonuç, araştırmada yer alan faktörler üzerinde durarak

potansiyel adayların SMMM mesleğine yönlendirilebileceğini ileri süren görüşleri destekler niteliktedir.

3.6. Etkinlik Analizi ve Hipotez Testleri

Çalışmada kullanılan faktörlerin öngörülen davranışın (SMMM tercihi) açıklanmasına ne derecede anlamlı bir katkısının olduğunu test etmek için "logit regresyon" analizinden yararlanılmıştır (Altunışık vd., 2007: 217). Diğer bir deyişle araştırmacının bir bütün olarak etkinliği "toplam fark değeri (Toplam Z değeri)" kullanılarak oluşturulan tek değişkenli logit model yoluyla gerçekleştirilmiştir. Nitekim çalışmanın etkinliğini test eden logit regresyon analizi, çalışmada kullanılan modelin bir bütün olarak anlamlı ($p=0,000$) olduğunu göstermektedir². Bu sonuç; örneklem kütesindeki katılımcıların SMMM mesleğine yönelik algılarının SMMM tercihinin yönelik niyetleriyle ilişkili olduğu görüşünü destekler niteliktedir. Analiz sonucunda elde edilen sınıflandırma tablosu; araştırma modelinin (sabitiz), "SMMM" kategorisindeki katılımcıların % 75,6'sını, "Diğer" kategorisindeki katılımcıların ise % 82,8'ini doğru olarak sınıflandırabildiğini göstermektedir. Bir bütün olarak bakıldığında araştırma modelinin katılımcıların yaklaşık olarak % 80,6'sını doğru olarak sınıflayabildiği anlaşılmaktadır. Bu sonuçlar, inceleme konusu faktörlerin bir bütün olarak SMMM tercihi davranışını açıklamada oldukça başarılı olduğunu göstermektedir. Nitekim Küçük (2011) tarafından aynı çalışma evreni içerisinden seçilen örneklem üzerinden test edilen araştırma modeli bu ölçüde bir başarı düzeyine ulaşamamıştır.

Küçük (2011: 160) çalışmasında yapılan analiz sonucu elde edilen sınıflama tablosu; "SMMM" kategorisindeki katılımcıların % 72,5'ini, "Di-

² Ki-kare değerleri; sabit değeri olmayan model için $\chi^2=92$ sabit değeri model için $\chi^2=73$ 'dir.

ğer” kategorisindeki katılımcıların ise % 70,1’ini doğru olarak sınıflandırabilmiştir³. Bir bütün olarak bakıldığında ise Küçük (2011) çalışmasındaki araştırma modelinin katılımcıların yaklaşık olarak % 71’ini doğru olarak sınıflayabildiği görülmektedir. Araştırma sonucunun Küçük (2011) çalışmasından daha başarılı sonuçlar vermesi; çalışma evrenleri arasındaki kültürel ve/veya sosyolojik farklılıkların faktörlerin anlamlılığı üzerinde etkisinin olabileceğini ileri süren görüşleri destekler niteliktedir. Zira bu çalışmada kullanılan faktörler ön saha çalışması yoluyla araştırma konusu evrene özgü olarak oluşturulmuştur. Hâlbuki Küçük (2011: 151) çalışmasında kullanılan faktörler, büyük ölçüde ilgili yabancı literatürden hareketle belirlenmiştir.

Araştırma sürecinin nihai amacıyla ilgili hipotezler; SMMM mesleğine yönelik göreceli eğilimlere ilişkin fark değerleri analizlerinin an-

lamlılığına ilişkindir (Bkz. Tablo 7). Bu hipotezlerin amacı iki başlık altında değerlendirilebilir. Birincisi; SMMM ve Diğer davranış grupları için oluşturulan toplam fark değerlerinin anlamlı olup olmadığını test etmeye yöneliktir. Bu sayede, katılımcıların meslek tercihi davranışını açıklamada ilgili faktörlerin bir bütün olarak anlamlı sonuçlar üretip üretmediği konusunda fikir yürütmek mümkün olabilecektir. İkincisi; SMMM ile Diğer kategorileri arasında anlamlı bir fark olup olmadığını test etmektir. Bu sayede, SMMM ve Diğer kategorilerindeki katılımcıların meslek tercihlerine yönelimlerinde söz konusu faktörlerin bir bütün olarak anlamlı bir katkı sağlayıp sağlamadığını incelemek mümkün olabilecektir.

Kurulan toplam üç adet araştırma hipotezinin test sonuçları Tablo 8 yardımıyla aşağıda özetlenmiştir:

Tablo 8 Hipotez Değerlendirme Tablosu

H₁	SMMM mesleğine yönelik göreceli eğilimler açısından, SMMM kategorisinin davranışa ilişkin yönelimi (Top.Z=4,80) anlamlıdır.	Kabul**
H₂	SMMM mesleğine yönelik göreceli eğilimler açısından, Diğer kategorisinin davranışa ilişkin yönelimi (Top.Z= -9,57) anlamlıdır.	Kabul**
H₃	SMMM mesleğine yönelik göreceli eğilimler açısından, SMMM (Top.Z= 4,80) ile Diğer (Top.Z= -9,57) kategorileri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir fark vardır.	Kabul**
* Anlamlılık Düzeyi (p<0,05) Top.Z: Toplam Fark Değeri.		
** Anlamlılık Düzeyi (p<0,01)		

³ Küçük (2011) çalışması Ki-kare değerleri; sabit değeri olmayan model için $\chi^2= 37$, sabit değerli model için $\chi^2= 35$ 'dir.

Tablo 8’de belirtildiği üzere, hem toplam fark değerlerinin anlamlılığı hem de bu değerlerin gruplar arasında anlamlı bir fark oluşturması açısından, tüm hipotez testlerinin araştırma öngörülerine uygun sonuçlar ürettiği anlaşılmaktadır. Nitekim bu testlerde, SMMM ve Diğer kategorilerinin kendi meslek tercihleri doğrultusunda (SMMM için pozitif, Diğer için negatif) göreceği bir eğilime sahip oldukları anlaşılmaktadır.

4. Sonuç ve Değerlendirme

Bu çalışmada muhasebe mesleğini (SMMM) tercih etmeyi düşünen öğrencilerin bu tercihlerinde anlamlı göreceli eğilimler gösteren faktörler analiz edilmiştir. Bu analizde, SMMM tercihinin anlamlı katkı sağlayan faktörlerin tespitinde; tercihe konu olabilecek diğer alternatiflerin etkilerinin de dikkate alınabilmesi amacıyla, PDT’nin inanç-bazlı ölçüm tekniği kullanılmıştır. Diğer bir deyişle, bu çalışmada; SMMM mesleğine yönelik eğilimler ile İİBF kapsamındaki diğer mesleklere yönelik eğilimlerin birbirlerinden çıkarılması (fark değerlerin belirlenmesi) yoluyla SMMM mesleğine yönelik göreceli eğilimlerin ortaya çıkarılması söz konusudur.

SMMM mesleğine yönelik göreceli eğilimlerin sonuçları Tablo 7 yardımıyla açıklanmıştır. Bu analiz; SMMM ve Diğer kategorilerindeki katılımcıların SMMM mesleğine yönelik göreceli eğilimlerini ortaya çıkarmaya yöneliktir. Bu amaçla, SMMM ve Diğer kategorisindeki katılımcıların ilgili faktörler açısından SMMM mesleğine yönelik göreceli eğilimleri (olumlu/olumsuz) ve bu eğilimin şiddeti incelenmiştir. Ayrıca analizlerde inceleme konusu faktörlere ilişkin göreceli eğilimlerin kategoriler arasında farklılık oluşturup oluşturmadığı araştırılmıştır.

Tablo 7’de SMMM ve Diğer kategorilerine ait fark değerleri yer almaktadır. Pozitif fark değeri; katılımcıların SMMM mesleği lehinde, nega-

tif fark değeri ise; katılımcıların SMMM haricindeki diğer meslekler lehinde olumlu bir eğilim içerisinde olduklarını göstermektedir. Tablo 7’nin SMMM kategorisine ait sütununda; 1, 7, 12, 14 ve 15 numaralı faktörlerin anlamlı bir eğilim gösterdikleri anlaşılmaktadır. Söz konusu faktörlerin tümünün, aynı zamanda, beklenen yönde (pozitif) bir eğilime sahip oldukları görülmektedir. Dolayısıyla bu sonuç; SMMM kategorisindeki katılımcıların söz konusu beş faktörde (1, 7, 12, 14 ve 15) belirtilen hedeflere (diğer İİBF mesleklerine kıyasla) SMMM unvanı yoluyla ulaşılabilirlik ihtimalini daha kuvvetli gördükleri şeklinde yorumlanabilir. Tablo 7’nin Diğer kategorisine ait sütununda; 2, 3, 4, 5, 7, 8, 10, 11, 12, 13 ve 16 numaralı faktörlerin anlamlı bir eğilim gösterdikleri anlaşılmaktadır. Söz konusu faktörlerin tümünün, aynı zamanda, beklenen yönde (negatif) bir eğilime sahip oldukları görülmektedir. Dolayısıyla bu sonuç; Diğer kategorisindeki katılımcıların söz konusu onbir faktörde belirtilen hedeflere (SMMM mesleğine kıyasla) İİBF kapsamındaki diğer meslekler yoluyla ulaşılabilirlik ihtimalini daha kuvvetli gördükleri şeklinde yorumlanabilir.

Tablo 7’ye SMMM ve Diğer kategorileri arasındaki farklılık açısından bakılacak olursa; 5, 6, 9 ve 14 numaralı faktörler dışında kalan tüm faktörlerin anlamlı farklılıklar gösterdikleri anlaşılmaktadır. Nitekim SMMM ve Diğer kategorisine ait toplam fark değerlerinin anlamlı bir şekilde birbirinden farklı olduğu görülmektedir. Ayrıca, beklendiği şekilde, SMMM kategorisine ait toplam fark değeri pozitif yönlü anlamlı bir göreceli eğilim belirtmekte iken, Diğer kategorisine ait toplam fark değeri negatif yönlü anlamlı bir eğilim göstermektedir. Dolayısıyla “toplam fark değerleri; SMMM ve Diğer kategorilerindeki katılımcıların, kendi meslek tercihleri lehinde olumlu bir göreceli algıya sahip olduklarını göstermektedir” şeklinde yorumlanabilir. Diğer bir deyişle, bu sonuç; “araştırmaya

dâhil edilen faktörler, SMMM ve Diğer davranış kategorisindeki katılımcıların yönelimlerini anlamlı bir şekilde açıklayabilmektedir” şeklinde de yorumlanabilir. Ayrıca bu sonuç, araştırmada yer alan faktörler üzerinde durarak, potansiyel adayların SMMM mesleğine yönlendirilebileceğini ileri süren görüşleri destekler niteliktedir.

Çalışmanın bulgularını, araştırma konusu faktörler üzerinden, şu şekilde özetlemek mümkündür. SMMM olma niyetindeki katılımcılar, SMMM mesleğini; (i) toplumda saygın ve prestijli kabul edilmesi [faktör 07], (ii) işsiz kalma ihtimalinin (riskinin) düşük olması [faktör 12], (iii) çalışma saatlerinin esnek olması [faktör 15] ve (iv) mali işlerle uğraştırmayı gerektirmesi [faktör 01] açısından İİBF kapsamındaki diğer mesleklerden daha avantajlı görmektedirler.

Çalışmada kullanılan faktörlerin öngörülen davranışın (SMMM tercihi) açıklanmasına ne derecede anlamlı bir katkısının olduğunu test etmek için “logit regresyon” analizinden yararlanılmıştır. Diğer bir deyişle, araştırmanın bir bütün olarak etkinliği “toplam fark değeri (Toplam Z değeri)” kullanılarak oluşturulan tek değişkenli logit model yoluyla gerçekleştirilmiştir. Nitekim çalışmanın etkinliğini test eden logit regresyon analizi, çalışmada kullanılan modelin bir bütün olarak anlamlı ($p=0,000$) olduğunu göstermektedir⁴. Bu sonuç; örneklem kütesindeki katılımcıların SMMM mesleğine yönelik algılarının SMMM tercihinin yönelik niyetleriyle ilişkili olduğu görüşünü destekler niteliktedir. Analiz sonucunda elde edilen sınıflandırma tablosu; araştırma modelinin (sabitsiz), “SMMM” kategorisindeki katılımcıların % 75,6’sını, “Diğer” kategorisindeki katılımcıların ise % 82,8’ini doğru olarak sınıflandırabildiğini göstermektedir. Bir bütün olarak bakıldığında araştırma modelinin

katılımcıların yaklaşık olarak % 80,6’sını doğru olarak sınıflayabildiği anlaşılmaktadır. Bu sonuçlar, inceleme konusu faktörlerin bir bütün olarak SMMM tercihi davranışını açıklamada oldukça başarılı olduğunu göstermektedir.

Çalışmanın etkinliğini azaltan muhtemel kısıtlar şu şekilde özetlenebilir: **Birincisi**; birçok araştırmada olduğu gibi araştırma modelinde bulunan değişkenleri ölçmek amacıyla kullanılması gereken temsilci değişkenlerin (faktörler) temsil kabiliyeti yetersiz olabilir. Nitekim araştırma modelindeki değişkeni (toplam fark değeri) daha etkin bir şekilde temsil edecek faktörlerin geliştirilerek araştırmaya dâhil edilmesi çoğu zaman mümkün olmamaktadır. **İkincisi**; araştırmaya katılan katılımcıların araştırma konusu meslek alanıyla ilgili yeterli bilgiye sahip olmaması, araştırmanın geçerliliğine zarar verebilmektedir. **Üçüncüsü**; bazı katılımcıların meslek tercihiyle ilgili niyetinin tam olarak oluşmamış olması muhtemeldir. Hâlbuki bu araştırma, ilgili davranış teorileri çerçevesinde, niyet ile davranış arasında kuvvetli bir ilişki olduğu varsayımından hareket etmektedir. Nitekim bu çalışmada, bu öngörüden yola çıkarak, katılımcıların SMMM tercihinin yönelik niyetleri bağımlı değişken olarak kabul edilmiştir. Dolayısıyla bu çalışmada elde edilen bulguların güvenilirliği, büyük ölçüde, katılımcıların niyetinin yeterli ölçüde oluşmasına ve niyet ile davranış arasında kuvvetli bir ilişkinin varlığına bağlıdır. **Dördüncüsü**; bu araştırmada yer alan Diğer kategorisi içerisine, SMMM mesleği dışında, İİBF’nin diğer alanlarında çalışmayı düşünen katılımcılar dâhil edilmiştir. Ayrıca tüm katılımcılar, Diğer kategorisine ilişkin soruları cevaplarırken, İİBF kapsamında olmak şartıyla, SMMM haricinde bir mesleği temel almışlardır. Bu durumda, SMMM tercihinde bulunanlar, SMMM haricinin

⁴ Ki-kare değerleri; sabit değeri olmayan model için $\chi^2=92$, sabit değerli model için $\chi^2=93$ ’dir.

de tercih edebilecekleri ikinci alternatif mesleği temel almakta; Diğer kategorisindekiler ise kendi tercih ettikleri mesleği değerlendirme altına almaktadırlar. Dolayısıyla diğer mesleklere ilişkin değerlendirme, SMMM kategorisine kayılsa, çok daha heterojen bir evreni temsil etmektedir. **Son kısıt** çalışmanın evreniyle ilgilidir.

Araştırmanın evreni; Erciyes Üniversitesi İİBF’de eğitim gören ve son bir yıl içerisinde mezun olabilecek durumda olan fakülte öğrencileridir. Bu kısıt, araştırma bulgularının, SMMM mesleğini tercih etmeyi düşünen tüm adayları kapsayacak şekilde genelleştirilmesi noktasında ihtiyatlı olunmasını gerektirir.

KAYNAKÇA

- AJZEN, Icek (1991), "The Theory of Planned Behavior," **Organizational Behavior and Human Decision Processes**, Vol.50, 179-211.
- AJZEN, Icek (2001), "Nature and Operation of Attitudes," **Annual Review of Psychology**, Vol.52, 27-58.
- AJZEN, Icek (2002), "Perceived Behavioral Control, Self-Efficacy, Locus of Control, and the Theory of Planned Behavior," **Journal of Applied Social Psychology**, Vol.32, No.4, 665-683.
- AJZEN, Icek (2006), "Constructing a TpB Questionnaire: Conceptual and Methodological Considerations," Erişim Adresi: <http://www.people.umass.edu/aizen/pdf/tpb.measurement.pdf>, Erişim Tarihi: 18.09.2010.
- ALLEN, Cheryl Lynn (1998), "The Perceived Benefit of An Accounting Education For Students Choosing 150-Hour Programs," **Doctor of Philosophy**, University of Georgia, UMI Dissertation Services.
- ALLEN, Cheryl Lynn (2004), "Business Students' Perception of the Image of Accounting," **Managerial Auditing Journal**, Vol.19, No.2, 235-258.
- ALTUNIŞIK, Remzi; Recai COŞKUN; Serkan BAYRAKTAROĞLU ve Engin YILDIRIM (2007), **Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri**, Beşinci Baskı, Sakarya Yayıncılık, Sakarya.
- BOWEN, Earl K. ve Martin K. STARR (1982), **Basic Statistics For Business And Economics**, McGraw-Hill: Auckland.
- BÜYÜKÖZTÜRK, Şener (2007), **Sosyal Bilimciler İçin Veri Analizi El Kitabı**, Sekizinci Baskı, Pegem Yayıncılık, Ankara.
- COHEN, Jeffrey ve Dennis M. HANNO (1993), "An Analysis of Underlying Constructs Affecting the Choice of Accounting as a Major," **Issues in Accounting Education**, Vol.8, No.2, 219-238.
- FRANCIS, Jillian J. vd. (2004), "Constructing Questionnaires Based on the Theory of Planned Behaviour: A Manual for Health Services researchers," **Centre for Health Services Research**, University of Newcastle, Newcastle.
- KALAYCI, Şeref (Editör) (2005), **SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri**, Asil Yayın Dağıtım, Ankara.
- KOCAGÖZ, Elif S. (2010), "Kadınların Makyaj Malzemelerini Satın Alma Davranışlarının İncelenmesi: Planlanmış Davranış Teorisinin Bir Uygulaması," **Doktora Tezi**, Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kayseri.
- KÜÇÜK, Ergün (2011), "Planlanmış Davranış Teorisi Çerçevesinde Mali Müşavir (SMMM) Olma Niyetinin Altında Yatan Faktörlerin Analizi," **Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt:7, Sayı:14, 145-162.
- NAKİP, Mâhir (2006), **Pazarlama Araştırmaları Teknikler ve (SPSS Destekli) Uygulamalar**, İkinci Basım, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- TAN, Lin Mei ve Fawzi LASWAD (2006), "Students' Beliefs, Attitudes and Intentions to Major in Accounting," **Accounting Education: an international journal**, Vol.15, No.2, 167-187.

1 OCAK 2013 ÖNCESİNDE TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI ÇERÇEVESİNDE KOBİ MUHASEBE STANDARTLARININ MUHASEBE MESLEK MENSUPLARI TARAFINDAN ALGISI (Bursa İli Örneği)¹

Yrd. Doç. Dr. Meral EROL FİDAN*

SMMM Hasan CİNİT**

ÖZET

Bu çalışma 1 Ocak 2013 itibariyle Türkiye Finansal Raporlama Standartlarını uygulayacak olan ülkemizde, muhasebe meslek mensuplarının söz konusu standartlara ilişkin bilgi düzeyinin ölçülmesi, meslek mensupları arasında standartları algılama düzeyleri açısından farklılıkların olup olmadığının tespiti ve standartların uygulanması sırasında meslek mensuplarını etkileyecek muhtemel faktörleri belirlemek amacıyla hazırlanmıştır. Bu amaç için ana kütle olarak Bursa iline kayıtlı muhasebe meslek mensupları ele alınmış ve uyguladığımız anket çalışması sonuçları IBM SPSS Statistics 20 Programı ile değerlendirilmiştir. Anket sonuçlarının frekans ve ortalamaları değerlendirildikten sonra Ki-Kare, Independent Sample T-Test ve One Way ANOVA testleri ile analiz edilmiştir. Bu sonuçlara göre; Bursa ili muhasebe meslek mensuplarının KOBİ TFRS eğitim kurslarına büyük çoğunluğunun katılmış olmakla birlikte TFRS ve KOBİ TFRS bilgi düzeylerinin az düzeyde olduklarını belirttikleri görülmüştür. Meslek mensuplarının TFRS'yi kendi çabalarıyla öğrenemeyeceklerini düşündükleri ve meslek odalarının meslek mensuplarını sürekli eğitime tabi tutmaları yönünde ortak bir düşüncenin olduğu sonucu en başta olmak üzere, fark analizlerimizde sorduğumuz ifadelerde meslek mensupları arasında cinsiyet, yaş ve mesleki tecrübe durumu değişkenleri açısından istatistiki olarak anlamlı farklılıklar olduğu tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS), Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS), KOBİ Muhasebe Standartları (KOBİ TFRS).

THE PERCEPTION OF SME ACCOUNTING STANDARDS BY ACCOUNTING PROFESSIONALS WITHIN TURKISH FINANCIAL REPORTING STANDARDS BEFORE 1 JANUARY 2013 (Bursa Case)

ABSTRACT

As Turkish Financial Reporting Standards will applied in our country after 1 January 2013, this study aims to assess the level of awareness of accounting professionals about these standards, to find out whether there are different perception levels among these professionals, and to identify possible factors to influence professionals while applying the standards. Accounting professionals in Bursa were included in the study as the main population and the survey results were evaluated by IBM SPSS Statistics 20 Program. After the average and frequency of survey results were evaluated, they were analyzed with Chi-Square, Independent Sample T-Test and One Way ANOVA test. According to these results; most accounting professionals in Bursa attended KOBİ TFRS courses, yet they reported that their awareness level of TFRS and KOBİ TFRS was low. It was understood that accounting professionals believe they cannot learn about TFRS with their own efforts; there is a common idea that professional societies should educate their members continuously. Through gap analyses, statistically significant differences among members of the profession considering variables of sex, age and professional experience were identified.

Key Words: Turkish Financial Reporting Standards (TFRS), International Financial Reporting Standards (IFRS), Small and Medium Size Enterprises Accounting Standards (SME TFRS).

¹ Bu çalışma Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi Bilimsel Araştırma Projeleri Komisyonu tarafından desteklenmiştir. (Proje No: 2012- 01.BİL.05-01).

* Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi- İİBF- İşletme Bölümü, meral.fidan@bilecik.edu.tr

** Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi.-SBE-İşletme Bölümü-Tezli, hasan_cinit@hotmail.com

1. GİRİŞ

Muhasebe uygulamalarında ortak uygulamaların geliştirilmesi yönünde dünya genelinde pek çok çalışma ve düzenleme getirilmiştir. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (UMSK) tarafından yayınlanan Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS) dünya genelinde kabul edilmiş bulunmaktadır. Standartların oluşturulmasıyla, mali nitelikteki benzer olayların, ifade edilme yönteminin benzerliğinin sağlanması amaçlanmaktadır. Ayrıca oluşturulan finansal tabloların doğru, güvenilir, anlaşılabilir, gerçeğe uygun ve karşılaştırılabilir olmaları hedeflenmiştir. UMS büyük ölçekli ve halka açık firmalar tarafından kullanılmakta iken, bu standartların daha yalın bir hali KOBİ'ler için düzenlenmiştir. KOBİ'ler için hazırlanan standartlar "IFRS for SMEs" kaynağını UFRS'dan almaktadır.

KOBİ'ler için Uluslararası Finansal Raporlama Standardı (UFRS) yayınlama çalışmalarına Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından 2003 yılında başlanmış ve 2009 yılında 35 bölüm halinde yayınlanmıştır. KOBİ Standartları, Kapsamlı UFRS setine göre özet niteliğindedir.

2. LİTERATÜR ÇALIŞMASI

Muhasebe meslek mensuplarının Tam Set TFRS ve KOBİ TFRS uygulamaları hakkındaki bilgilerinin ölçülebilmesi amaçlı birçok akademik çalışmalar yapılmıştır. Bu çalışmalardan birkaçı şunlardır;

İşgüden ve Kızılgöl (2012), Balıkesir ilinde meslek mensuplarının UFRS'na bakış açılarını ölçmek istemiştir. Muhasebe alanına ortak bir dil kazandırılması, mesleki bilgi gelişimine katkı sağlanması, muhasebe uygulamalarının şeffaflaşması, kayıt düzeninin kalitesinin artması ve finansal tabloların doğru ve gerçekçi bilgiyi göstermesi gibi nedenlerle UFRS'lerin meslek

mensuplarınca destelendiğini tespit etmiştir. Meslek odalarının UFRS' lere yönelik gerçekleştirdikleri eğitimlerin meslek mensuplarının bakış açılarını olumlu etkilediği ve meslek mensuplarının UFRS' lerin uygulanışına yönelik isteklerinin artmasının sağlandığı tespit edilmiştir.

Köroğlu ve Doğan (2012), Marmaris muhasebe meslek mensuplarının TFRS hakkında bilgi düzeyleri ve meslek mensupları arasında görüş ayrılıklarının olup olmadığının tespit edilmesidir. Meslek mensuplarının TFRS ile ilgili yeterli derecede bilgi sahibi olmadıkları tespit edilmiştir. Eğitim seminerleri, hesap planının ve muhasebe paket programlarının standartlara uyumlu hale getirilmesi gibi unsurlar gerçekleştirildiği takdirde TFRS' nin uygulanmasının bir sorun teşkil etmeyeceği belirtilmektedir.

Arsoy ve Bora (2012), Bursa ilinde SWOT analizi ile Türkiye'de KOBİ muhasebe standartları uygulamasının güçlü-zayıf yönleri ile fırsat ve tehditlerinin neler olacağını belirlemeye çalışmıştır. Analize göre meslek mensupları her ne kadar KOBİ'lerin kurumsallaşmasında KOBİ muhasebe standartlarının önemli olduğunu düşünse de, kurumsallaşma düzeyinin genel itibariyle KOBİ'lerde düşük olduğu kanısına sahiptirler.

Özdemir (2012), Ankara SMMM Odası'na bağlı SMMM' lere anket uygulanmış ve lisansüstü öğrenime sahip SMMM' lerin KOBİ TFRS standardına daha yüksek ilgi duydukları gözlemlenmiştir. Bağımlı çalışan SMMM' lerin az sayıda mükellefi bulunan SMMM' ler ile KOBİ TFRS' ye olan ilgileri bakımından farklı olmadıkları; buna karşın mükellef sayısı fazla olan SMMM' lere göre ise daha fazla ilgili oldukları istatistiksel olarak kanıtlanmıştır.

Bozdemir (2012) çalışmasında Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun Erzurum ilinde kayıtlı muhase-

be meslek mensupları tarafından algısı üzerine bir anket uygulamıştır. TMS uygulaması zorunluluğunun daha uzun bir zamana yayılarak aşamalı geçişe dayandırılması gerektiğini belirtmiştir.

Özkan ve Özşahin (2012), Kayseri ilinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensupları üzerinde bir anket çalışması uygulayarak, meslek mensuplarının KOBİ TFRS ile ilgili görüşlerinin tespit edilmesi ve demografik özellikleri bakımından aralarında farklılık olup olmadığı analiz edilmiştir. Standartların uygulamaya geçmesiyle işletmelerin daha şeffaf raporlama yapacakları, güvenilirliğinin artacağı, dil birliği sağlanacağı, muhasebe mesleğinin öneminin artacağı, iş yükünün artacağı ve meslek mensuplarının eğitilmesi gerektiği konularında hemfikir olduğu ortaya konulmuştur.

Can ve Gör (2011), Ankara ve Çankırı illerinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının, TMS ve TFRS'ye ilişkin bilgi düzeylerinin tespitini amaçlamıştır. Meslek mensuplarının TMS hakkında yeterli bilgilerinin olduğu tespit edilmiş bununla birlikte sistematik bir eğitime ihtiyaç duydukları tespit edilmiştir.

Erol, Atmaca ve Öztürk (2011), Çanakkale ilinde meslek mensupları üzerinde bir anket çalışması gerçekleştirmiş ve mensupların TMS/TFRS'lere yönelik bakış açıları değerlendirilmiştir. Meslek mensuplarının TMS/ TFRS'lerin işletme faaliyetlerine ve mesleki faaliyetlerine olumlu yönde katkı sağlayacağı görüşünde oldukları ortaya çıkmıştır.

Elitaş, Karakoç ve Özdemir (2011), Afyon, Denizli, Uşak illerinde faaliyette bulunan meslek mensupları gözüyle Türkiye Muhasebe Standartları analiz edilmeye çalışılmıştır. Araştırma sonucunda, meslek mensuplarının TMS hakkında yeterli bilgiye sahip olmakla birlikte, eğitime ihtiyaç duydukları, verilen eğitimlerin yeterli olmadığı tespit edilmiştir.

Dinç ve Atabay (2011), Trabzon ve çevresindeki mali müşavirlerin standartlar konusundaki bilgi düzeylerini belirlemeyi amaçlayan çalışması sonucunda meslek mensuplarının iş yükü ve zaman azlığı gibi nedenlerle, standartlar konusunda yeterli derecede bilgi seviyesine ulaşamadıkları tespit edilmiştir.

Güneş, Durmuş ve Solak (2011), Elazığ ve Malatya illerine gerçekleştirdikleri anket çalışması sonucunda meslek mensuplarının KOBİ TFRS'ye yönelik bilgi düzeylerinin oldukça yetersiz olduğu görülmüştür. Ayrıca meslek mensuplarının KOBİ TFRS'nin zamanında ve başarı ile uygulanabileceği konusunda oldukça zayıf bir inanç taşıdıkları belirtmişlerdir.

Çankaya ve Hatipoğlu (2011), Türkiye çapında gerçekleştirmeye çalıştığı çalışmasında UMS/UFRS'lerin ülkemizde benimsenme ve uygulanma sürecine ilişkin muhasebe meslek mensuplarının beklentilerine etki edebilecek faktörlerin belirlenmesi amaçlanmıştır. Standartlara ilişkin eğitim sorunu ve mevcut standartlar setinin KOBİ'lere uygun olmayışı sonuçlarına vurgu yapılmıştır.

Erdoğan ve Dinç (2009), çalışmasında Türkiye'deki bütün bölgelerinden tesadüfi olarak seçtikleri illerdeki muhasebe meslek mensupları üzerinde gerçekleştirdikleri anket çalışması sonucunda muhasebe meslek mensuplarının önemli bir kısmının standartlar hakkında yetersiz olduklarını belirtmişlerdir.

Ülkü (2008), İstanbul'da faaliyette bulunan muhasebe meslek mensuplarının KOBİ'ler için UFRS Setini nasıl algıladıklarını ortaya koymak adına bir anket çalışması yapmıştır. TMSK ve diğer kuruluşların çalışmalarının yetersiz görülmesi, meslek mensuplarında eğitim seviyesi yükseldikçe bilgi seviyesinin de yükseldiği sonuçları elde edilmiştir.

3. ARAŞTIRMANIN AMACI

Araştırmamızın temel amacı 01.01.2013 tarihli uygulama öncesinde TFRS ve KOBİ TFRS' na muhasebe meslek mensuplarının ilgi düzeylerinin belirlenmesidir. Araştırmanın bir diğer amacı da meslek mensuplarının demografik özellikleri bakımından aralarında fark olup olmadığını test edilmesidir. Araştırmamız durum tespitine ve fark belirlemeye yönelik bir çalışma olarak planlandığından hipotez kurulmamıştır.

4. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI VE SINIRLILIKLARI

Araştırmanın kapsamı Bursa ilinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarıdır. Bursa'da TÜRMOB'a kayıtlı meslek mensubu üye sayısı 3.974 olup, bu sayının 664'ü serbest muhasebeci (SM), 3.310'u ise serbest muhasebeci mali müşavirdir (SMMM) (TÜRMOB, 2012a). Kayıtlı muhasebecilerin 1.898'i bağımlı, 3974'ü ise serbest (bağımsız) olarak faaliyet göstermektedir (TÜRMOB, 2012b).

Bu çalışma sadece Bursa iline kayıtlı SMMM ile sınırlandırılmış olup, araştırmanın evrenini araştırmamızın yapıldığı sırada Bursa iline kayıtlı toplam 3.310 meslek mensubu oluşturmaktadır. Örneklem büyüklüğünün belirlenmesinde basit tesadüfi örnekleme yöntemi formülü (Nakip, 2003:212-214) kullanılmış ve % 95 güven düzeyinde ve \pm %5 sapma aralığında 345 meslek mensubu ile anket yapılması gerektiği hesaplanmıştır. Dağıtılan anketlerden geri dönenlerden 203 tanesi değerlendirmeye uygun görülmüştür. Böylece analize uygun olarak % 58,8 oranda geri dönüş sağlanmıştır.

5. VERİLERİN TOPLANMASI

Araştırmada anket yöntemi kullanılmış olup, tarafımızca geliştirilen bir anket formu aracılığı ile veriler elde edilmiştir. Anket formu meslek

mensuplarına 10-11 Ekim 2012 tarihleri arasında elden dağıtılmış, açıklama yapılmış ve çoğunluğu aynı gün olmakla birlikte Ekim ayı sonuna kadar toplanmıştır. Anketimizde 63 soru bulunmakla birlikte bu çalışmamızda 35 soruluk kısım için analiz yapılmıştır. Veriler IBM SPSS Statistics 20 programı kullanılarak değerlendirilmiştir.

6. ARAŞTIRMANIN BULGULARI VE ANALİZ SONUÇLARI

Anketin güvenilirliği Cronbach's Alpha yöntemi ile ölçülmüş ve Alpha katsayısı 0,730 olarak saptanmıştır. Sosyal bilim araştırmalarında minimum güvenilirlik düzeyinin %70 olması yeterli kabul edildiğinden, araştırmada sağlanan güvenilirlik düzeyinin geçerli olduğu ifade edilebilir. Ankete verilen cevapların analizinde frekans, ortalama ve standart sapma (SS) değerlendirmeleriyle birlikte Ki-Kare (Fisher's Exact Test), Independent Sample T- Testi (Levene testi) ve One Way Anova (Scheffe testi) testleri uygulanmıştır. Cinsiyet, çalışma şekli, eğitim durumu, yaş ve mesleki tecrübe değişkenleri açısından yaptığımız analiz sonuçları aşağıda verilmektedir. Bununla birlikte çalışmamızda çok fazla tablo gösteremeyeceğimiz için sadece istatistiksel olarak anlamlı dediğimiz ($P \leq 0,05$) sonuçlara ait verilere yer verilmiştir.

6.1. DEMOGRAFİK ÖZELLİKLER İLE İLGİLİ FREKANS ANALİZİ SONUÇLARI

Dağıttığımız anketlerden 210 adet dönüş olup, değerlendirmeye alınan 203 meslek mensuplarının belirlediğimiz demografik değişkenlere verdikleri cevaplar Tablo 1'de gruplandırılmıştır. Cinsiyet değişkeni açısından Bursa iline kayıtlı meslek mensuplarından ankete katılanların %29,1'i bayan, %70,9'u ise erkektir. Çalışma şekilleri açısından ise ankete katılan 203 SMMM'nin % 36,9'u bağımlı, % 61,1'i bağımsız (serbest) olarak çalıştığını belirtmiş, 2 katı-

İlmcı bu soruya cevap vermemiş, 1 katılımcı ise çalışmadığını belirtmiştir. Katılımcıların çoğunluk olarak %89,7'si lisans mezunudur. Yaş değişkeni açısından ise 31-35 yaş aralığında %22,7 oranda, 36-40 yaş aralığında % 19,7 oranda ve

41-45 yaş aralığında olan %19,7 oranda meslek mensubu en fazla katılımcı olan grupları oluşturmaktadır. Mesleki tecrübe olarak %18,7 ile 11-15 yıl arası tecrübesi olan grup en fazla olan gruptur.

Tablo 1: Katılımcıların Demografik Özellikleri

Cinsiyet	Frekans		%		
Bayan	59		29,1		
Erkek	144		70,9		
Toplam	203		100		
Çalışma Şekli					
Çalışma Şekli	Frekans	%	Eğitim Durumu	Frekans	%
Bağımlı	75	36,9	Lise	5	2,5
Bağımsız	124	61,1	Ön Lisans	3	1,5
Çalışmayan	1	0,5	Lisans	182	89,7
Cevapsız	2	2,1	Lisansüstü	13	6,4
Toplam	203	100	Toplam	203	100
Yaş					
Yaş	Frekans	%	Mesleki Tecrübe	Frekans	%
25-30	6	3,0	0-5 Yıl	22	10,8
31-35	46	22,7	6-10 Yıl	29	14,3
36-40	40	19,7	11-15 Yıl	38	18,7
41-45	36	17,7	16-20 Yıl	37	18,2
46-50	32	15,8	21-25 Yıl	24	11,8
51-55	13	6,4	26-30 Yıl	20	9,9
56 Yaş ve üstü	27	13,3	31 Yıl ve üstü	24	11,8
Cevapsız	3	1,5	Cevapsız	9	4,4
Toplam	203	100	Toplam	203	100

Meslek mensuplarına TFRS ve KOBİ TFRS hakkında bilgi düzeyleri sorulmuş ve verilen seçeneklere göre (çok bilgiliyim, bilgiliyim, az bilgiliyim, hiç bilgim yok) işaretlemeleri istenmiştir. Tablo 2’de görüldüğü gibi TFRS hakkında bilgi düzeyleri sorusunda en fazla alınan cevap % 53,2 ile “az bilgiliyim” cevabı olmuştur. En az cevap ise 1 kişi ile “hiç bilgim yok” seçeneğine verilmiştir. KOBİ TFRS hakkında bilgi

düzeyleri sorusuna ise yine verilen seçeneklerden en fazla % 54,2 ile “az bilgiliyim” seçeneğine, en az ise “çok bilgiliyim” ve “hiç bilgim yok” seçeneklerine 2’şer kişinin verdikleri cevaplar olmuştur. Bu cevaplara göre Bursa ilinde anketimize katılan meslek mensuplarının hem TFRS hem de KOBİ TFRS bilgi seviyelerinin az düzeyde olduğunun belirtildiği görülmektedir.

Tablo 2: Meslek Mensuplarının TFRS ve KOBİ TFRS Hakkında Bilgi Seviyesi Durumları

TFRS Hakkında Bilgi Seviyesi			KOBİ TFRS Hakkında Bilgi Seviyesi		
Seviye	Frekans	%	Seviye	Frekans	%
Çok Bilgiliyim	3	1,5	Çok Bilgiliyim	2	1,0
Bilgiliyim	91	44,8	Bilgiliyim	89	43,8
Az Bilgiliyim	108	53,2	Az Bilgiliyim	110	54,2
Hiç Bilgim Yok	1	0,5	Hiç Bilgim Yok	2	1,0
Toplam	203	100,0	Toplam	203	100,0

Tablo 3: Meslek Mensuplarının KOBİ TFRS Hakkında Kişisel Özellikleri ve Düşünceleri

Özellikler	Evet	%	Hayır	%
1. KOBİ TFRS Uygulamalarına Tabi Olacak Mükellefiniz Var mı?	86	42,4	63	31,0
2.KOBİ TFRS Uygulamaları Hakkında Bir Çalışmanız Oldu mu?	63	31,0	138	68,0
3.KOBİ TFRS Uygulamalarının Mesleğinizi Zorlaştıracakını Düşünüyor musunuz?	116	57,1	87	42,9
4.KOBİ TFRS Uygulamalarının Zor Olması Nedeniyle Mesleği Bırakmayı Düşündüğünüz Oldu mu?	24	11,8	178	87,7
5.KOBİ TFRS Hakkında Eğitim Kurslarına Katıldınız mı?	190	93,6	12	5,9
6.KOBİ TFRS’lerin Ülkemizde Uygulanması Konusunda Bir Engel Olabileceğini Düşünüyor musunuz?	109	53,7	94	46,3
7.KOBİ TFRS’lerin Yürürlüğe Girme Tarihinin Ertelenmesi Yönünde Bir Beklentiniz Oldu mu?	126	62,1	77	37,9

Meslek mensuplarının KOBİ TFRS uygulaması hakkında düşünce ve durumlarını “Evet/Hayır” ile cevaplamaları istenilen sorulara verdikleri cevaplar Tablo 3’te verilmektedir. Bursa ilinde anketimize katılan meslek mensuplarının verdikleri cevaplara baktığımızda “5.KOBİ TFRS Hakkında Eğitim Kurslarına Katıldınız mı?” sorumuza %93,6 ile “evet” cevabı verildiği görülmektedir. “4.KOBİ TFRS Uygulamalarının Zor Olması Nedeniyle Mesleği Bırakmayı Düşündüğünüz Oldu mu?” sorumuza %87,7 ile “hayır” cevabı verilmiştir. KOBİ TFRS uygulamalarının mesleği zorlaştıracağını düşündüğünü belirten %57,1 oranda katılımcı vardır. Katılımcıların %11,8’i KOBİ TFRS uygulamaları yüzünden mesleği bırakmayı düşündüğünü belirtmiştir. Katılımcıların büyük çoğunluğu KOBİ TFRS hakkında eğitim kurslarına katıldığı görülmektedir. Meslek mensupları yaklaşık % 62,1 oran ile “7.KOBİ TFRS’lerin yürürlüğe girme tarihinin ertelenmesi yönünde bir beklentiniz oldu mu?” sorusuna “evet” cevabı verilmiştir.

Meslek mensuplarına KOBİ TFRS uygulaması hakkındaki genel düşüncelerini ölçmek için belirlediğimiz 21 adet ifade hakkındaki görüşleri 5’li Likert ölçeğine göre verdikleri cevapların Tablo 4’te ortalama değerlerine göre büyükten küçüğe doğru sıralanışı görülmektedir. En yüksek ortalama değeri 4,07 ortalama ile “9.Meslek odalarının meslek mensuplarını sürekli eğitime tabi tutmaları gerekmektedir.” ifadesi almıştır. İkinci en yüksek ortalama ise “10. Meslek mensupları KOBİ standartları ve Yeni Türk Ticaret Kanunu eğitimlerini birlikte almalıdır.” ifadesidir. Meslek mensuplarının eğitilmeleri gerektiği konusuna oldukça katıldıkları görülmektedir. En düşük ortalama ise 2,29 ortalama ile “12.Muhasebe meslek mensuplarının KOBİ TFRS’ni kendi çabaları ile öğrenebileceklerini düşünüyorum.” ifadesidir. Muhasebe meslek mensuplarının KOBİ TFRS uygulamasını kendi çabalarıyla öğrenebileceklerini düşünmedikleri

sonucu ortaya çıkmıştır. İkinci en düşük ortalama olan ifade ise 2,58 ortalama değeri ile “19.KOBİ TFRS’nin uygulanması sürecinde en önemli engel Tekdüzen Muhasebe Sistemi olacaktır.” ifadesine verilmiştir. Mevcut hesap planımızın yeni TFRS uygulamaları için yeterli olmayacağı düşüncesinin mensuplar arasında hâkim olduğu görülmektedir.

6.2. FARK ANALİZLERİ VE SONUÇLARI

Anket verileri Ki-Kare, Independent Sample T-Testi ve One Way Anova testleri ile analiz edilmiş ve $P \leq 0,05$ sonucu ile istatistiki olarak anlamlı kabul ettiğimiz sonuçlar tablolarda gösterilmiş ve analiz sonuçları yorumlanmıştır.

6.2.1. CİNSİYET DEĞİŞKENİ AÇISINDAN FARK ANALİZLERİ

Cinsiyet değişkeni açısından veriler Ki-Kare, Fisher’s Exact Test, Independent Sample T-Testi ve Levene Testi ile analiz edilmiştir. Tablo 5’de meslek mensuplarının cinsiyeti açısından TFRS ve KOBİ TFRS hakkında görüşleri için T-Testi ve Levene Testi analizleri sonuçları verilmiştir. Test sonuçlarına göre “7.KOBİ TFRS Hakkında Eğitim Kurslarına Katıldınız mı?” ve “8.KOBİ TFRS’lerin Ülkemizde Uygulanması Konusunda Bir Engel Olabileceğini Düşünüyor musunuz?” ifadelerinde bayan ve erkek meslek mensupları arasında $P \leq 0,05$ değeri ile istatistiki olarak anlamlı fark olduğu tespit edilmiştir ve Tablo 5’te istatistiki anlamlı olan sonuçları **koyu punto** ile gösterilmiştir.

Meslek mensuplarının KOBİ TFRS uygulamaları hakkına genel düşüncelerini ölçmek için belirlediğimiz ifadelerle uyguladığımız Independent Sample T-Testi ve Levene Testi sonuçları Tablo 6’da verilmiştir. “G5.TÜRMOB tarafından verilecek eğitimler KOBİ TFRS’nin uygulanma sürecini kolaylaştıracaktır.”, “8.KOBİ TFRS’lerin Ülkemizde Uygulanması Konusunda Bir Engel Olabileceğini Düşünüyor musu-

nuz?” ve “G19.KOBİ TFRS’nin uygulanması sürecinde en önemli engel Tekdüzen Muhasebe Sistemi olacaktır.” ifadelerinde bayan ve erkek mensuplar arasında istatistiki anlamlı fark tespit edilmiştir ve $P \leq 0,05$ ile anlamlı kabul edilen değerler Tablo 6’da **koyu punto** ile gösterilmiştir.

“G5.TÜRMOB tarafından verilecek eğitimler KOBİ TFRS’nin uygulanma sürecini kolaylaştıracaktır.” ve “G19.KOBİ TFRS’nin uygulanması sürecinde en önemli engel Tekdüzen Muhasebe Sistemi olacaktır.” İfadelerinde erkek mensuplar lehine istatistiki anlamlı fark çıkmakla birlikte” G16.Vergi kanunlarının baskısı olmadığı sürece Ticaret Kanunu uygulaması zorlaşacaktır.” İfadesinde bayan meslek mensupları lehinde istatistiki anlamlı fark tespit edilmiştir. Bu

ifadede bayan meslek mensupları erkek meslek mensuplarına göre bu ifadeye daha fazla katıldıkları sonucu çıkmıştır.

Tablo 7’de meslek mensuplarının çalışma şekli açısından KOBİ TFRS hakkında düşüncelerini ölçmek için yapılan Ki-Kare Testi analizi sonuçları verilmiştir. “8.KOBİ TFRS’lerin Ülkemizde Uygulanması Konusunda Bir Engel Olabileceğini Düşünüyor musunuz?” ifadesinde bayan ve erkek meslek mensupları arasında $P \leq 0,05$ sonucu ile istatistiki anlamlı fark tespit edilmiştir. Bayan meslek mensupları erkek mensuplara nazaran KOBİ TFRS uygulamalarının ülkemizde uygulanmasında bir engel çıkabileceğine daha fazla katıldıkları görülmüştür.

Tablo 4: Meslek Mensuplarının KOBİ TFRS Hakkında Genel Düşünceleri

Genel Düşünceler	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Fikrim Yok	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Ortalama
12.Muhasebe meslek mensuplarının KOBİ TFRS’yi kendi çabaları ile öğrenebileceklerini düşünüyorum.	41	110	12	33	7	2,29
19.KOBİ TFRS’nin uygulanması sürecinde en önemli engel Tekdüzen Muhasebe Sistemi olacaktır.	14	117	20	45	7	2,58
4.KOBİ TFRS uygulamasında meslek mensuplarının aralarındaki rekabet standartların uygulamasını kolaylaştıracaktır.	15	87	32	59	10	2,81
6.KOBİ TFRS uygulanmasında mevcut muhasebe hesap planımız yeterli olacaktır.	20	85	28	62	8	2,77
7.KOBİ TFRS uygulanması ile vergisel işlemler için ayrı bir finansal tablo uygulamasına gerek kalmayacaktır.	24	99	17	54	9	2,63
1.Muhasebe meslek mensupları KOBİ TFRS uygulamalarını kısa vadede benimseyip başarılı bir şekilde uygulayacaktır.	18	77	19	70	19	2,98
21.KOBİ TFRS’nin uygulanması sürecinde en önemli engel muhasebe programlarına adaptasyon sürecinde olacaktır.	8	94	12	73	16	2,98
16.Vergi kanunlarının baskısı olmadığı sürece Ticaret Kanunu uygulaması zorlaşacaktır.	18	62	23	81	19	3,10
17.KOBİ TFRS’nin uygulanması sürecinde en önemli engel meslek mensuplarını eğitim süreci olacaktır.	15	66	16	92	14	3,12
3.KOBİ TFRS’nin uygulanma süreci meslek mensuplarının mesleki tecrübeleri sayesinde kolay olacaktır.	9	68	20	92	14	3,17
13.KOBİ TFRS’ye uygun hazırlanmış finansal tabloları anlamak daha kolay olacaktır.	6	37	27	112	21	3,52
20.KOBİ TFRS’nin uygulanması sürecinde en önemli engel standartların karmaşıklığı olacaktır.	14	58	17	98	16	3,22
11.KOBİ standartlarının eğitimi Lisans düzeyinde ayrı bir ders olarak verilmelidir.	10	26	20	101	46	3,72
5.TÜRMOB tarafından verilecek eğitimler KOBİ TFRS’nin uygulanma sürecini kolaylaştıracaktır.	7	24	12	134	26	3,73

14.KOBİ TFRS uygulaması mesleğe duyulan saygıyı artıracaktır.	8	26	17	109	43	3,75
15.KOBİ TFRS uygulaması zorunlu olacağı için muhasebede uygulama birliği sağlanacaktır.	5	20	22	121	35	3,79
8.KOBİ TFRS uygulamalarını paket programlar kolaylaştıracaktır.	4	14	26	130	29	3,82
18.KOBİ TFRS'nin uygulanması sürecinde en önemli engel vergi sistemine uymayan düzenlemelerin varlığı olacaktır.	6	24	9	121	43	3,84
2.KOBİ TFRS uygulanması meslek mensuplarının iş yükünü arttıracaktır.	13	19	2	101	68	3,95
10.Meslek mensupları KOBİ standartları ve Yeni Türk Ticaret Kanunu eğitimlerini birlikte almalıdır.	12	12	6	106	67	4,00
9.Meslek odalarının meslek mensuplarını sürekli eğitime tabi tutmaları gerekmekte.	13	11	2	99	78	4,07

Tablo 5: Cinsiyet Değişkeni Açısından Meslek Mensuplarının KOBİ TFRS Uygulamaları Hakkına Kişisel Özellikleri ve Düşüncelerini Ölçen İfadeler İçin Independent Sample T-Testi ve Levene Testi Analizi Sonuçları

İfadeler	Cinsiyet	Cevap	Aritmetik Ortalama	SS	t	sd	Sig.	P
7.KOBİ TFRS Hakkında Eğitim Kurslarına Katıldınız mı?	Bayan	58	1,02	,131	-1,611	200	,109	,001
	Erkek	144	1,08	,267	-2,104	192,194	,037	
8.KOBİ TFRS'lerin Ülkemizde Uygulanması Konusunda Bir Engel Olabileceğini Düşünüyor musunuz?	Bayan	59	1,34	,477	-2,287	201	,023	,000
	Erkek	144	1,51	,502	-2,335	112,945	,021	

Tablo 6: Cinsiyet Değişkeni Açısından Meslek Mensuplarının KOBİ TFRS Uygulamaları Hakkına Genel Düşüncelerini Ölçen İfadeler İçin Independent Sample T- Test ve Levene Testi Analizi Sonuçları

İfadeler	Cinsiyet	Cevap	Aritmetik Ortalama	SS	t	sd	Sig.	P
G5.TÜRMOB tarafından verilecek eğitimler KOBİ TFRS'nin uygulanma sürecini kolaylaştıracaktır.	Bayan	59	3,49	1,073	-2,306	201	,022	,002
	Erkek	144	3,83	,880	-2,123	91,544	,036	
G16.Vergi kanunlarının baskısı olmadığı sürece Ticaret Kanunu uygulaması zorlaşacaktır.	Bayan	59	3,41	1,131	2,339	201	,020	,211
	Erkek	144	2,98	1,203	2,400	114,238	,018	
G19.KOBİ TFRS'nin uygulanması sürecinde en önemli engel Tekdüzen Muhasebe Sistemi olacaktır.	Bayan	59	2,85	1,064	2,457	201	,015	,045
	Erkek	144	2,47	,982	2,376	100,580	,019	

Tablo 7: Cinsiyet Değişkeni Açısından Meslek Mensuplarının KOBİ TFRS Uygulamaları Hakkına Kişisel Özellikleri ve Düşüncelerini Ölçen İfadeler İçin Ki-Kare Analizi

Cinsiyet	8. KOBİ TFRS'lerin Ülkemizde Uygulanması Konusunda Bir Engel Olabileceğini Düşünüyor musunuz?					
	Evet	(%)	Hayır	(%)	Toplam	(%)
Bayan	39	66,1	20	33,9	59	100
Erkek	70	48,6	74	51,4	144	100
Toplam	109	53,7	94	46,3	203	100

Sonuç: χ^2 5,149, *sd* (1), $P \leq 0,05$ ve Fisher's Exact Test sonucuna göre *sig* (2-tailed) $P \leq 0,05$ ile anlamlı.

6.2.2. YAŞ DEĞİŞKENİ AÇISINDAN FARK ANALİZLERİ

Gerçekleştirdiğimiz ankette meslek mensupları yaşlarına göre 7 kategoriye ayrılmakla birlikte cevapların dağılımı yapacağımız analize uygun olmadığından meslek mensuplarını yaşlarına göre iki (2) gruba ayrılarak Ki-Kare, Fisher's Exact Test, Independent Sample T-Testi ve Levene Testi uygulanmış, üç (3) gruba ayrılarak da OneWay Anova ve Scheffe Testi analizleri uygulanmıştır.

Tablo 8'de iki (2) gruba ayrılarak kategorize ettiğimiz meslek mensuplarının yaşlarına göre dağılım sonuçları görülmektedir. 25-40 yaş arasında olan mensup oranı % 45,3 iken 41 ve üstü yaş arası olan meslek mensubu oranı ise % 53,2'dir. 3 meslek mensubu bu soruyu cevapsız bırakmıştır. Tablo 9'daki üçlü (3'lü) yaş kategorisine göre ise 25-35 yaş arası meslek mensubu oranı %25,6, 36-45 yaş arası meslek mensubu oranı %37,4 ve 41 ve üstü yaş arası olan meslek mensubu oranı ise %35,5 olarak gruplanmaktadır.

Tablo 8: Meslek Mensuplarının Yaşları Açısından İki Gruba Ayrıldığında Durumları

Yaş Aralığı	Frekans	%
25-40 Yaş Arası	92	45,3
41 Yaş ve Üstü	108	53,2
Cevapsız	3	1,5
Toplam	203	100,0

Tablo 9: Meslek Mensuplarının Yaşları Açısından Üç Gruba Ayrıldığında Durumları

Yaş Aralığı	Frekans	%
25-35 Yaş Arası	52	25,6
36-45 Yaş Arası	76	37,4
41 Yaş ve Üstü	72	35,5
Cevapsız	3	1,5
Toplam	203	100,0

Meslek mensuplarının yaşları açısından KOBİ TFRS hakkında kişisel durumları ve düşüncelerini ölçmek için belirlediğimiz ifadelerimiz için Ki-Kare analizi sonuçları Tablo 10'da verilmiştir. Sadece "4.KOBİ TFRS Uygulamaları Hakkında Bir Çalışmanız Oldu mu?" ifadesinde 25-40 yaş arası meslek mensupları ile 41 yaş ve üstü meslek mensupları arasında $P \leq 0,05$ sonucu ile istatistiksel anlamlı fark tespit edilmiştir.

Tablo 10: Yaş Değişkeni Açısından Meslek Mensuplarının KOBİ TFRS Hakkında Kişisel Özellikleri ve Düşüncelerini Ölçen İfadeler İçin Ki-Kare Analizi

Yaş Aralığı	4.KOBİ TFRS Uygulamaları Hakkında Bir Çalışmanız Oldu mu?					
	Evet	(%)	Hayır	(%)	Toplam	(%)
25-40 yaş arası	21	22,8	71	77,2	92	100
41 yaş ve üstü	39	36,8	67	63,2	106	100
Toplam	60	30,3	138	69,7	198	100

Sonuç: χ^2 4,549· sd (1), $P \leq 0,05$ ve Fisher's Exact Test sonucuna göre sig (2-tailed) $P \leq 0,05$ ile anlamlı.

Uyguladığımız Independent Samples T-Test ve Levene Testi' ne göre sonuçlar ve sig (2-tailed) anlamlı fark tespit edilen ifadelerin sonuçları Tablo 11'de **koyu punto** ile gösterilmektedir. KOBİ TFRS uygulamaları hakkında meslek mensuplarının genel düşüncelerini ölçen ifadeler içinde "G1.Muhasebe meslek mensupları KOBİ TFRS uygulamalarını kısa vadede benimseyip başarılı bir şekilde uygulayacaktır.", "G3.KOBİ TFRS'nin uygulanma süreci meslek mensuplarının mesleki tecrübeleri sayesinde kolay olacaktır.", "G5.TÜRMOB tarafından verilecek eğitimler KOBİ TFRS'nin uygulanma sürecini kolaylaştıracaktır.", "G13.KOBİ TFRS'ye uygun hazırlanmış finansal tabloları anlamak daha kolay olacaktır." ve "G16.Vergi kanunlarının baskısı olmadığı sürece Ticaret Kanunu uygulaması zorlaşacaktır." ifadelerinde sig (2-tailed) $P \leq 0,05$ sonucu ile 25-40 yaş arası meslek mensubu ile 41 ve üstü yaş meslek mensupları arasında istatistiksel anlamlı fark tespit edilmiştir.

Tablo 12'de uyguladığımız Independent Samples T-Testi ve Levene Testi' ne göre; sig (2-tailed) anlamlı fark tespit edilen ifadelerin sonuçları **koyu punto** ile gösterilmektedir. Buna göre hem TFRS hem de KOBİ TFRS hakkında bilgi seviyesini ölçmek için verdiğimiz ölçeğe verilen cevaplar analiz edildiğinde 25-40 yaş arası meslek mensupları ile 41 yaş ve üstü meslek

mensupları arasında 25-40 yaş arası meslek mensupları lehine istatistiksel anlamlı fark olduğu tespit edilmiştir. "TFRS Bilgi Seviyesi" ifadesi için meslek mensuplarının verdikleri cevapların ortalaması yaş değişkenine göre incelendiğinde az biliyim seçeneği ile biliyim seçeneği arasında kalan bir düzey ortaya çıkmakla birlikte, daha genç meslek mensupları daha yaşlı olan meslek mensuplarına göre TFRS bilgisi sorumuza biliyim seçeneğine daha yakın cevaplar vermişlerdir.

Meslek mensuplarının KOBİ TFRS uygulamaları hakkındaki genel düşüncelerini ölçen ifadeler için verdikleri cevaplara yaş değişkeni için daha ayrıntılı bir sonuç elde edebilmek için One Way Anova Testi ve Scheffe Testi uygulanmıştır ve bunun için yaş değişkeni verileri 3 gruba ayrılmıştır. Tablo 13 ve Tablo 14'teki verilen sonuçlara ulaşılmıştır.

Tablo 13'teki verileri incelediğimizde üçlü (3'lü) yaş kategorisine ayırdığımız meslek mensupları arasında sadece "1.TFRS Bilgi Seviyesi" için anlamlı fark olduğu **koyu punto** ile gösterilen $P \leq 0,05$ anlamlı sonucu ile anlaşılmaktadır. Bununla birlikte yaş değişkeni açısından "2.KOBİ TFRS Bilgi Seviyesi" için meslek mensupları arasında anlamlı fark tespit edilmemiştir. Tablo 14'teki Scheffe Testinde ise hangi

yaş aralıkları arasında anlamlı fark olduğu belirlenmeye çalışılmıştır. Buna göre “1.TFRS Bilgi Seviyesi” için 25-35 yaş aralığında olan meslek mensupları ile 46 ve üstü yaş aralığında olanlar

arasında 25-35 yaş aralığında olan meslek mensupları lehine istatistiki anlamlı fark olduğu sonucu yine **koyu punto ve (*)** ile verilerde gösterilmiştir.

Tablo 11: Yaş Değişkeni Açısından Meslek Mensuplarının KOBİ TFRS Uygulamaları Hakkına Genel Düşüncelerini Ölçen İfadeler İçin Independent Sample T- Testi ve Levene Testi Analizi Sonuçları

İfadeler	Yaş Aralığı	Cevap	Aritmetik Ortalama	SS	t	sd	Sig.	P
G1.Muhasebe meslek mensupları KOBİ TFRS uygulamalarını kısa vadede benimseyip başarılı bir şekilde uygulayacaktır.	25-40 yaş	92	2,76	1,142	-2,278	198	,024	,064
	41 ve üstü	108	3,15	1,244	-2,293	196,869	,023	
G3.KOBİ TFRS'nin uygulanma süreci meslek mensuplarının mesleki tecrübeleri sayesinde kolay olacaktır.	25-40 yaş	92	2,97	1,133	-2,485	198	,014	,131
	41 ve üstü	108	3,35	1,053	-2,470	187,705	,014	
G5.TÜRMOB tarafından verilecek eğitimler KOBİ TFRS'nin uygulanma sürecini kolaylaştıracaktır.	25-40 yaş	92	3,55	1,031	-2,235	198	,027	,001
	41 ve üstü	108	3,85	,852	-2,201	176,763	,029	
G13.KOBİ TFRS'ye uygun hazırlanmış finansal tabloları anlamak daha kolay olacaktır.	25-40 yaş	92	3,37	1,013	-1,973	198	,050	,162
	41 ve üstü	108	3,65	,979	-1,968	190,734	,051	
G16.Vergi kanunlarının baskısı olmadığı sürece Ticaret Kanunu uygulaması zorlaşacaktır.	25-40 yaş	92	3,29	1,125	2,014	198	,045	,021
	41 ve üstü	108	2,95	1,241	2,030	197,225	,044	

Tablo 12: Yaş Değişkeni Açısından Meslek Mensuplarının TFRS ve KOBİ TFRS Hakkında Bilgi Seviyelerini Ölçen İfadeler İçin Independent Sample T-Testi ve Levene Testi Analizleri

İfadeler	Yaş Aralığı	Cevap	Aritmetik Ortalama	SS	t	sd	Sig.	P
1.TFRS Bilgi Seviyesi	25-40 yaş arası	92	2,65	,523	3,018	198	,003	,172
	41 ve üstü	108	2,43	,533	3,023	194,095	,003	
2.KOBİ TFRS Bilgi Seviyesi	25-40 yaş arası	92	2,67	,516	2,945	198	,004	,058
	41 ve üstü	108	2,45	,536	2,955	195,067	,004	

Tablo 13: Yaş Değişkeni Açısından Meslek Mensuplarının TFRS ve KOBİ TFRS Hakkında Bilgi Seviyeleri İçin One Way Anova Testi

İfadeler	Sd	Ortalama Kare	F	Sig.
1.TFRS Bilgi Seviyesi	2	1,052	3,719	,026
	197	,283		
2.KOBİ TFRS Bilgi Seviyesi	2	,703	2,475	,087
	197	,284		

Tablo 14: Yaş Değişkeni Açısından Meslek Mensuplarının TFRS ve KOBİ TFRS Hakkında Bilgi Seviyeleri İçin Scheffe Testi

Bağımlı Değişken	Mensubun Yaş Aralığı	Mensubun Yaş Aralığı	Ortalama Farkı	Std. Hata	P
1.TFRS Bilgi Seviyesi	25-35 Yaş	36-45 Yaş	,179	,096	,176
		46 ve üstü yaş	,262*	,097	,028
	36-45 Yaş	25-35 Yaş	-,179	,096	,176
		46 ve üstü yaş	,083	,087	,641
	46 ve üstü yaş	25-35 Yaş	-,262*	,097	,028
		36-45 Yaş	-,083	,087	,641
2.KOBİ TFRS Bilgi Seviyesi	25-35 yaş	36-45 Yaş	,107	,096	,536
		46 ve üstü yaş	,215	,097	,089
	36-45 Yaş	25-35 Yaş	-,107	,096	,536
		46 ve üstü yaş	,107	,088	,473
	46 ve üstü yaş	25-35 yaş	-,215	,097	,089
		36-45 Yaş	-,107	,088	,473

* $P \leq 0,05$ anlamlı fark olan sonuçlar koyu punto ile gösterilmiştir.

Meslek mensuplarının KOBİ TFRS uygulamaları hakkındaki genel düşüncelerini ölçen ifadeler için verdikleri cevaplara yaş değişkenine göre One Way Anova Testi uygulanmıştır ve Tablo 15’de verilen sonuçlara ulaşılmıştır. “G12. Muhasebe meslek mensuplarının KOBİ TFRS’yi kendi çabaları ile öğrenebileceklerini düşünüyorum.”

ifadesin-de sig (2-tailed) $P \leq 0,05$ sonucu ile 36-45 arası yaştaki meslek mensupları ile hem 25-35 yaş arası hem de 46 ve üstü yaştaki meslek mensupları arasında istatistiki anlamlı fark olduğu Scheffe Testi ile tespit edilmiştir. Sonuçlar Tablo 16’da **koyu punto** ve (*) ile gösterilmektedir.

Tablo 15: Yaş Değişkeni Açısından Meslek Mensuplarının KOBİ TFRS Uygulamaları Hakkındaki Genel Düşünceleri İçin One Way Anova Testi

İfadeler	Sd	Ortalama Kare	F	Sig.
G12.Muhasebe meslek mensuplarının KOBİ TFRS’yi kendi çabaları ile öğrenebileceklerini düşünüyorum.	2	8,609	7,927	,000
	197	1,086		

Tablo 16: Yaş Değişkeni Açısından Meslek Mensuplarının KOBİ TFRS Uygulamaları Hakkındaki Genel Düşünceleri İçin Scheffe Testi

Bağımlı Değişken	Mensubun Yaş Aralığı	Mensubun Yaş Aralığı	Ortalama Farkı	Std. Hata	P
G12.Muhasebe meslek mensuplarının KOBİ TFRS'yi kendi çabaları ile öğrenebileceklerini düşünüyorum	25-35 yaş	36-45 Yaş	-,677*	,188	,002
		46 ve üstü yaş	-,144	,190	,749
	36-45 Yaş	25-35 yaş	,677*	,188	,002
		46 ve üstü yaş	,533*	,171	,009
	46 ve üstü yaş	25-35 yaş	,144	,190	,749
		36-45 Yaş	-,533*	,171	,009

6.2.3. TECRÜBE DEĞİŞKENİ AÇISINDAN FARK ANALİZLERİ

Gerçekleştirdiğimiz ankette meslek mensupları mesleki tecrübelerine göre 7 kategoriye ayrılmakla birlikte cevapların dağılımı yapacağımız analize uygun olmadığından meslek mensuplarını tecrübelerine göre iki (2) gruba ayrılarak Ki-Kare, Fisher's Exact Test, Independent Sample T-Testi ve Levene Testi, analizleri uygulanmıştır. Mesleki tecrübe açısından meslek mensuplarını iki gruba ayırdığımızda Tablo 17'deki durum ortaya çıkmaktadır. Buna göre 0-15 yıl arası deneyimi olan meslek mensubu oranı % 43,8 iken, 16 yıl ve üstü deneyimi olan meslek mensubu oranı %51,7 olmakla birlikte bu sorumuza 9 meslek mensubu cevap vermemiştir. One Way Anova Testi ve Scheffe Testi analizleri uygulayabilmek için ise meslek mensupları tecrübeleri yönünden üç (3) gruba ayrılmıştır. Meslek mensuplarını üç gruba ayırdığımızda Tablo18'deki durum ortaya çıkmıştır. Buna göre de 0-10 yıl arası deneyimi olan meslek mensubu oran % 25,1, 11-20 yıl arası deneyimi olan meslek mensubu oranı %36,9 ve 21 yıl ve üstü tecrübesi olan meslek mensubu oranı ise %33,5 olmaktadır.

Tablo 17: Meslek Mensuplarının Mesleki Tecrübe Açısından İki Gruba Ayrıldığında Durumları

Mesleki Tecrübe	Frekans	%
0-15 yıl arası	89	43,8
16 yıl ve üstü	105	51,7
Cevapsız	9	4,4
Toplam	203	100,0

Tablo 18: Meslek Mensuplarının Mesleki Tecrübe Açısından Üç Gruba Ayrıldığında Durumları

Mesleki Tecrübe	Frekans	%
0-10 yıl arası	51	25,1
11-20 yıl arası	75	36,9
21 yıl ve üstü	68	33,5
Cevapsız	9	4,4
Toplam	203	100,0

Meslek mensuplarının tecrübeleri açısından KOBİ TFRS hakkında düşüncelerini ölçmek için belirlediğimiz ifadeler için Ki-Kare ve Fisher's Exact Test analizi sonuçları Tablo 19'da verilmiştir. "8.KOBİ TFRS'lerin Ülkemizde Uygulanması Konusunda Bir Engel Olabileceğini Düşünüyor musunuz?" ifadesinde 0-15 yıl arası

tecrübesi olan mensuplarla 16 yıl ve üstü tecrübesi olan meslek mensupları arasında $P \leq 0,05$ sonucu ile istatistiki anlamlı fark tespit edilmiştir.

Tablo 19: Tecrübe Değişkeni Açısından Meslek Mensuplarının KOBİ TFRS Hakkında Kişisel Özellikleri ve Düşüncelerini Ölçen İfadeler İçin Ki-Kare Analizi

Tecrübe	8. KOBİ TFRS'lerin Ülkemizde Uygulanması Konusunda Bir Engel Olabileceğini Düşünüyor musunuz?					
	Evet	(%)	Hayır	(%)	Toplam	(%)
0-15 yıl arası	55	61,8	34	38,2	89	100
16 yıl ve üstü	48	45,7	57	54,3	105	100
Toplam	103	53,1	91	46,9	194	100

Sonuç: χ^2 5,003, sd (1), $P \leq 0,05$ ve Fisher's Exact Test sonucuna göre sig (2-tailed) $P \leq 0,05$ ile anlamlı.

Mesleki tecrübe değişkeni açısından meslek mensuplarının KOBİ TFRS uygulamaları hakkında genel düşüncelerini ölçen ifadeler için Independent Sample T-Test Analizi sonuçları Tablo 20'de verilmektedir. **Koyu punto** ile gösterilen verilere bakıldığında "G1.Muhasebe meslek mensupları KOBİ TFRS uygulamalarını kısa vadede benimseyip başarılı bir şekilde uygulayacaktır." ifadesinde 0-15 yıl arası tecrübesi olan meslek mensupları ile 16 yıl ve üstü mesleki tecrübesi olan meslek mensupları arasında istatistiki anlamlı fark olduğu tespit edilmiştir. 0-15 yıl arası tecrübesi olan meslek mensupları bu ifadeye daha fazla katılmaktadır.

Mesleki tecrübe değişkeni açısından meslek mensuplarının TFRS ve KOBİ TFRS hakkında bilgi seviyelerini ölçen ifadeler için Independent Sample T-Test Analizi sonuçları ise Tablo 21'de verilmektedir. **Koyu punto** ile gösterilen verilere bakıldığında "1.TFRS Bilgi Seviyesi" ve "2.KOBİ TFRS Bilgi Seviyesi" için ölçeklere verilen cevaplara göre 0-15 yıl arası tecrübesi olan meslek mensupları ile 16 yıl ve üstü mesleki tecrübesi olan meslek mensupları arasında istatistiki anlamlı fark olduğu tespit edilmiştir.

Yine bu analizde de 0-15 yıl arası tecrübesi olan meslek mensuplarının bu ifadeye daha fazla katıldıkları tespit edilmiştir.

Meslek mensuplarının tecrübelerine göre KOBİ TFRS uygulamaları hakkındaki genel düşünceleri için One Way Anova Testi ve Scheffe Testleri uyguladığımızda Tablo 22 ve Tablo 23'deki sonuçlar elde edilmiştir. Tablo 22'ye baktığımızda **koyu punto** ile gösterilmiş One Way Anova Testi sonucuna göre "G12.Muhasebe meslek mensuplarının KOBİ TFRS'yi kendi çabaları ile öğrenebileceklerini düşünüyorum." ifadesinde mesleki tecrübeye göre meslek mensupları arasında istatistiki anlamlı fark olduğu tespit edilmiştir. Tablo 23'de sonuçları verilen Scheffe Testine göre ise 0-10 yıl arası tecrübesi olan meslek mensupları ile 11-20 yıl arası tecrübesi olan meslek mensupları arasında istatistiki anlamlı fark olduğu tespit edilmiştir. Bu fark 11-20 yıl arası tecrübesi olan meslek mensupları lehinedir. 21 yıl ve üstü tecrübesi olan meslek mensupları ile diğer tecrübe grupları arasında herhangi bir istatistiki anlamlı fark tespit edilmemiştir.

Tablo 20: Mesleki Tecrübe Değişkeni Açısından Meslek Mensuplarının KOBİ TFRS Uygulamaları Hakkına Genel Düşüncelerini Ölçen İfadeler İçin Independent Sample T-Testi ve Levene Testi Analizleri

İfadeler	Tecrübe	Cevap	Aritmetik Ortalama	SS	t	sd	Sig.	P
G1.Muhasebe meslek mensupları KOBİ TFRS uygulamalarını kısa vadede benimseyip başarılı bir şekilde uygulayacaktır.	0-15 yıl aras	89	2,82	1,183	-2,018	192	,045	,278
	16 yıl ve üstü	105	3,17	1,228	-2,025	188,872	,044	

Tablo 21: Mesleki Tecrübe Değişkeni Açısından Meslek Mensuplarının TFRS ve KOBİ TFRS Hakkında Bilgi Seviyelerini Ölçen İfadeler İçin Independent Sample T-Testi ve Levene Testi Analizleri

İfadeler	Tecrübe	Cevap	Aritmetik Ortalama	SS	t	sd	Sig.	P
1.TFRS Bilgi Seviyesi	0-15 yıl	89	2,64	,528	2,768	192	,006	,262
	16 yıl ve üstü	105	2,43	,535	2,771	187,589	,006	
2.KOBİ TFRS Bilgi Seviyesi	0-15 yıl	89	2,62	,511	1,996	192	,047	,122
	16 yıl ve üstü	105	2,47	,538	2,005	189,490	,046	

Tablo 22: Meslek Mensuplarının Mesleki Tecrübelerine Göre KOBİ TFRS Uygulamaları Hakkındaki Genel Düşünceleri İçin One Way Anova Testi

İfadeler	Sd	Ortalama Kare	F	Sig.
G12.Muhasebe meslek mensuplarının KOBİ TFRS'yi kendi çabaları ile öğrenebileceklerini düşünüyorum.	2	4,066	3,587	,030
	191	1,134		

Tablo 23: Meslek Mensuplarının Mesleki Tecrübelerine Göre KOBİ TFRS Uygulamaları Hakkındaki Genel Düşünceleri İçin Scheffe Testi

Bağımlı Değişken	Mensubun Yaş Aralığı	Mensubun Yaş Aralığı	Ortalama Farkı	Std. Hata	P
G12.Muhasebe meslek mensuplarının KOBİ TFRS'yi kendi çabaları ile öğrenebileceklerini düşünüyorum.	0-10 Yıl	11-20 Yıl	-,488*	,193	,044
		21 Yıl ve üstü	-,147	,197	,758
	11-20 Yıl	0-10 Yıl	,488*	,193	,044
		21 Yıl ve üstü	,341	,178	,164
	21 Yıl ve üstü	0-10 Yıl	,147	,197	,758
		11-20 Yıl	-,341	,178	,164

7. SONUÇ

Bursa iline kayıtlı SMMM'ler üzerinde gerçekleştirildiğimiz anket sonucunda, TFRS ve KOBİ TFRS uygulamaları hakkındaki bilgi düzeylerini genel olarak değerlendirmeleri istenen katılımcıların hem TFRS hem de KOBİ TFRS hakkında az bilgili olduklarını belirttikleri görülmüştür.

Katılımcıların tamamına yakınının KOBİ TFRS hakkında düzenlenen eğitimlere katıldıklarını belirttikleri, yarısından fazlasının KOBİ TFRS uygulamalarının mesleği zorlaştıracığını düşündüğü ve yine yarısından fazlasının standartların uygulamaya geçilme tarihlerinde aksaklıklar olacağını düşündükleri görülmüştür. Ayrıca katılımcıların yaklaşık %11'inin KOBİ TFRS uygulamalarının zorluğu yüzünden mesleği bırakmayı düşündüğü tespit edilmiştir.

Meslek mensuplarına KOBİ TFRS uygulaması hakkındaki genel düşüncelerini ölçmek için sorduğumuz ifadeleri ortalama değerlerine göre incelediğimizde en yüksek ortalama değeri "Meslek odalarının meslek mensuplarını sürekli eğitmeleri gerektirir" ifadesinin aldığı görülmüştür. En düşük ortalama değerini alan ifade ise "Muhasebe meslek mensuplarının KOBİ TFRS'yi kendi çabaları ile öğrenebileceklerini düşünüyorum." ifadesidir. Muhasebe meslek mensuplarının KOBİ TFRS uygulamalarını kendi çabalarıyla öğrenebileceklerini düşünmedikleri ve meslek odalarının bu konuda destek olması gerektiği konusunda hemfikir oldukları görülmektedir. Ayrıca KOBİ TFRS uygulanmasının meslek mensuplarının iş yükünü arttıracığı düşüncesi de meslek mensuplarının çoğunluğu tarafından belirtilmiştir.

Katılımcılar demografik özelliklerine göre analiz edildiğinde; cinsiyet, çalışma şekli, eğitim durumu, yaş ve mesleki tecrübe demografik

özellikleri açısından sorduğumuz ifadelerin birçoğunda anlamlı farklılıklar olduğu tespit edilmele birlikte özellikle cinsiyet, yaş ve tecrübe değişkenlerinde meslek mensupları arasında anlamlı farklılıklar tespit edilmiştir. Farklılık belirlenen ifadeler analiz kısmında ayrıntılı sonuçlarıyla verilmiştir.

Ülkemizde tüm ticari işletmeler açısından Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarıyla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları ve Finansal Raporlama Standartları ve küçük ve orta büyüklükte işletme olanlar için KOBİ TFRS uygulamasına geçilecek ve tüm sermaye şirketlerinin bağımsız denetime tabi olacağı düşünülmekle birlikte yeni TTK'ya uygun olarak vergi kanunlarında değişiklik çalışmalarına da başlanmış, Vergi Konseyi hazırlamış olduğu Vergi Usul Kanunu Taslağını da kamuoyuyla paylaşmıştır. Fakat 6335 sayılı "Türk Ticaret Kanunu İle Türk Ticaret Kanununun Yürürlüğü Ve Uygulama Şekli Hakkında Kanunda Değişiklik" ile birlikte önemli ölçüde geriye gidilmiştir. Artık Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından belirlenecek şirketler 01 Ocak 2013 tarihinde başlayan hesap dönemi için münferit ve konsolide finansal tablolarının düzenlenmesinde TFRS uygulamak zorunda olacaklardır.

Yeni TTK ve 660 sayılı KHK'de yer alan düzenlemeler bağımsız denetime ilişkin sayıları 85.000 civarında olan SMMM'ler ile 4000'i aşkın olan YMM'ler açısından önce oldukça büyük beklenti oluşturmuş olmakla birlikte sayıları 600 binden fazla olan sermaye şirketlerinin en az yarısının bağımsız denetime tabi olacağı ve bu denetimin SMMM ve YMM'ler tarafından yapılacağı şeklindeki algının oluşmasıyla birlikte, TTK'nın Resmi Gazete'de yayımlandığı tarihten itibaren, TÜRMÖB öncülüğünde meslek odaları meslek mensuplarının bağımsız denetime hazırlanmasına ilişkin eğitimler vermeye başla-

mışlardır. Ancak, önce 660 sayılı KHK, daha sonra yeni TTK'nın 397. maddesinde yapılan "398 inci madde kapsamında denetime tabi olacak şirketler Bakanlar Kurulunca belirlenir" şeklindeki değişiklik, TTK'nın meslek mensupları nezdinde başta yaratmış olduğu algıyı yıkar-casına, bağımsız denetimin sınırlanacağını gös-termiştir.

23 Ocak 2013 itibariyle Bakanlar Kurulu tara-fından kabul edilen Karar ile artık bağımsız de-netimi yapacak olan SMMM ve YMM'ler açı-sından söz konusu şirketlerin pek bir önemi ol-masa bile, SMMM ve YMM'lerin TFRS ve KOBİ TFRS eğitimlerinin ilk başladığı istikrar-lılık ve titizlikle devam ettirilmesi gerekir dü-şüncesindeyiz.

KAYNAKÇA

- ARSOY POROY, Aylin ve Tuba Bora, (2012), “KOBİ Muhasebe Standartlarının Gelişimi ve Türkiye Uygulaması Üzerine Bir Araştırma”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı: 56, Ekim, s: 17-28, <http://journal.mufad.org/attachments/article/681/2.pdf> (08.11.2012).
- BOZDEMİR, Enver, (2012), “Yeni Türk Ticaret Kanunu’nun Muhasebe Meslek Mensupları Açısından Değerlendirilmesine Yönelik Bir Çalışma”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı: 54, Nisan, s:101-122.
- CAN, İsmail ve Yusuf Gör, (2011), “Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının Meslek Mensupları Arasında Bilinirlik Düzeyini Ölçmeye Yönelik Bir Araştırma (Ankara ve Çankırı illeri örneği)”, **World Of IFRS-UFRS Dünyası Dergisi**, Sayı:5, Ekim,<http://dergi.mumeyek.org/pdfler/3186c.pdf> (23.06.2012).
- ÇANKAYA, Fikret ve Oğuzhan Hatipoğlu, (2011), “Türkiye’de Uluslararası Muhasebe Standartlarının Uygulanabilirliğini Etkileyen Faktörlerin Meslek Mensuplarıncı Değerlendirilmesine Yönelik Bir Araştırma”, **Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi**, Yıl: 4, Sayı: 7, Yaz, s: 61-89, http://www.uiid.net/documents/sayi74_MAKALE_61_88.pdf, (8.11.2012).
- DİNÇ, Engin ve Esra Atabay, (2011), “Muhasebe Meslek Mensuplarının TFRS’ye Yönelik Düşünceleri ve Uygulama Başarısına Etki Etmesi Muhtemel Faktörlere Yönelik Bir Araştırma – Trabzon alt bölgesi örneği”, **World Of IFRS-UFRS Dünyası Dergisi**, Sayı:5, Ekim, <http://dergi.mumeyek.org/pdfler/5b543.pdf> (23.06.2012).
- ELİTAŞ, Cemal, Mehtap Karakoç ve Serkan Özdemir, (2011), “Muhasebe Meslek Mensupları Perspektifinden Türkiye Muhasebe Standartları”, **World Of IFRS-UFRS Dünyası Dergisi**, Sayı: 5, Ekim, <http://dergi.mumeyek.org/pdfler/eb6a9.pdf> (23.06.2012).
- ERDOĞAN, Murat ve Engin Dinç, (2009), “Türkiye Muhasebe Standartları ve Muhasebe Meslek Mensuplarının Bilgi Düzeylerinin İncelenmesi”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Sayı: 43, Temmuz, s: 154-169, <http://journal.mufad.org/attachments/article/211/13.pdf> (8.11.2012).
- EROL, Mikail, Metin Atmaca ve Seçil Öztürk, (2011), “Muhasebe Meslek Mensuplarının Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarına Bakış Açılarının Ölçülmesine İlişkin Ampirik Bir Çalışma”, **Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Vakfı Dergisi (MÖDAV)**, Sayı:3, s: 225-267.
- GÜNEŞ, Recep, Ahmet Fethi Durmuş ve Bilal Solak, (2011), “Muhasebe Meslek Mensuplarının KOBİ TFRS’ye Yönelik Bilgi Düzeyleri ve Uygulamaya Yönelik Beklentileri: Elazığ ve Malatya İlleri Örneği”, **World Of IFRS-UFRS Dünyası Dergisi**, Sayı: 5, Kasım, <http://dergi.mumeyek.org/pdfler/5e3c8.pdf> (23.06.2012).
- İŞGÜDEN, Burcu ve Ömür Kızılgöl, (2012), “ Muhasebe Meslek Mensuplarının UFRS’lere Bakış Açılarının Değerlendirilmesi: Balıkesir İlinde Bir Araştırma”, **World Of IFRS-UFRS Dünyası Dergisi**, Sayı: 5, Aralık, <http://dergi.mumeyek.org/pdfler/314c8.pdf>, (11.02.2013).
- KÖROĞLU, Çağrı ve Canan Doğan, (2012), “Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Uyum Süreci Ve Muhasebe Meslek Mensuplarının Bilgi Düzeylerinin İncelenmesi (Marmaris İlçesi Örneği)”, **World Of IFRS-UFRS Dünyası Dergisi**, Sayı: 5, Aralık, <http://dergi.mumeyek.org/pdfler/314c8.pdf>, (11.02.2013).
- NAKİP, Mahir, (2003), **Pazarlama Araştırmaları Teknikler ve SPSS Destekli Uygulamalar**, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- ÖZDEMİR, Fevzi Serkan, (2012), “ KOBİ’ler İçin Finansal Raporlama Standardı ve Mali Müşavirlerin Uygulama Öncesi İlgili Düzeylerine Yönelik Ampirik Bir Araştırma”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Sayı: 38, Kasım, ss: 57-84.

ÖZKAN, Azzem ve Filiz Özşahin, (2012), “Muhasebe Meslek Mensuplarının KOBİ Finansal Raporlama Standartları Hakkındaki Görüşlerinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Yıl:12, Sayı: 37, Eylül, s: 47-68.

TÜRMOB, (2012a), “Meslek Mensubu Dağılım Tablosu”, <http://www.turmobil.org.tr/TurmobilWeb/Attachment.aspx?param=TDLPfWtFdrml e8D1v7FNOoH6uk4KikiU9mRFMeskCPG6O606XtOBz-MOW0SM81//gowKqVpD7XHUTiz1lrjY74w==> (23.10.2012).

TÜRMOB, (2012b), “Meslek Mensupları Faaliyet Durumu Tablosu”, <http://www.turmobil.org.tr/TurmobilWeb/Attachment.aspx?param=jGL4YtEdKTuiNV89EZbVAIkgN/QmgLwJyD9P7yCC7msWndBjRctUbKgTib44HxeOojeUoNV0fPjJNsGFle4/Ww==> (23.10.2012).

ÜLKÜ, Sema, (2008), “**KOBİ’ler İçin UFRS Taslağının Muhasebe Meslek Mensupları Tarafından Algılanışına Yönelik Bir Araştırma (İstanbul Örneği)**”, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya.

TÜRKİYE'DE BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN HİLE RİSK FAKTÖRLERİ ETKİ DEĞERLEMESİ

Yrd. Doç. Dr. Canol KANDEMİR *

ÖZET

Bu çalışma SAS No.99 ve benzeri düzenlemelerin ekinde yer alan ve hile risk değerlendirmelerinde kullanılan hile risk faktörleri konusunda Türk denetçilerin değerlemelerini ortaya çıkarmayı ve ilgili meslek mensuplarının değerlemeleri ile karşılaştırmayı amaçlamaktadır. Türk denetçileri tutum ve rasyonalizasyon koşulları ile ilgili finansal raporlama risk faktörlerine daha çok önem veriyor görünmekte ve fırsat ve ortam koşulları ile ilgili varlıkların kötüye kullanılması hile risk faktörlerini daha etkili olarak değerlenmektedir. Her ne kadar yerel denetçilerin değerlemeleri yabancı meslektaşlarından biraz farklılık gösterse de, bir bütün olarak Türk denetçilerin değerlemeleri iç ve dış denetçiler ile adli muhasebeciler gibi hile ile ilgili meslektaşlarının değerlemeleri ile genel olarak uyumlu bulunmaktadır. Başka bir anlatımla, Türk denetçileri Cressey'in hile üçgeninin köşelerini oluşturan koşullardan habersiz değildir ve bu noktadan müşteri işletmeler tarafından kontrol edilebilen ve edilemeyen koşulların bilincinde olduğu ve hile olaylarına karşı alınan önlemlerin söz konusu koşullardan etkilendiğini düşündüğü çıkarımı yapılabilmektedir. Öte yandan, Türk denetçileri fırsat ve ortam ile ilgili koşullar özel olarak iç kontroller ve genel olarak kontrol çevresi ile yakından ilişkili olduğundan varlıkların kötüye kullanılması hilelerinin önlenmesi ve ortaya çıkarılmasında fırsat ve ortam koşulları ile ilgili risk faktörlerinin en etkili faktörler olduğunu değerlendirmektedir.

Anahtar Kelimeler:Hile Risk Faktörleri, Hile Risk Değerlemesi, Bağımsız Denetçilerin Değerlemeleri, İç Denetçilerin Değerlemeleri, Adli Muhasebecilerin Değerlemeleri (Jel Sınıflandırması:M41, M42)

EXTERNAL AUDITORS' IMPACT ASSESSMENT OF FRAUD RISK FACTORS IN TURKEY

ABSTRACT

This research aims at discovering Turkish auditors' weights for risk factors (i.e. red flags) annexed to SAS No.99 and similar regulations and used in their fraud risk assessments and compare them with relevant professionals' weights. They seem to attach more importance to financial reporting fraud risk factors involving attitude&rationalisation conditions and find asset misappropriation fraud risk factors involving opportunity conditions more effective than others. Though local auditors' weights slightly differ from those of their foreign counterparts in Turkey, Turkish auditors' assessment as a whole is generally compatible with that of other fraud-related professionals, which consists of internal&external auditors and forensic experts. In other words, they are not unaware of the type of conditions each represented by the corners of Cressey's fraud triangle, which might also imply that Turkish auditors are conscious of conditions which can or cannot be controlled by the client companies themselves, and think countermeasures taken by them against fraud incidents affected by the type of these conditions. On the other hand, they consider opportunity conditions to be the most effective risk factors in preventing and detecting asset misappropriation frauds, because opportunity conditions are closely related with internal controls in particular and control environments in general.

Key Words: Fraud Risk Factors, Fraud Risk Assessment, External Auditors' Weights, Internal Auditors' Weights, Forensic Experts' Weights (Jel Classification: M41, M42)

* Çağ Üniversitesi, İİBF, SMMM

1. GİRİŞ

Önde gelen büyük Amerikan şirketlerinde meydana gelen büyük muhasebe skandalları sonrasında hile risk değerlendirmesi halka açık şirketlerin bağımsız denetiminde zorunlu bir uygulama durumuna gelmiştir. Gerçekte zorunlu denetimin başlamasından bu yana hile riski bağımsız denetçiler tarafından çeşitli değerlendirmelere tabi tutulmuştur, ancak bu konuda görev ve sorumlulukları özel olarak belirli ve sınırları tanımlanmış bir kapsama kavuşmamış, dolayısıyla uygulamalar denetim kuruluşları arasında farklılıklar göstermiştir. Öte yandan, denetim çalışmalarında hile riski sıklıkla “*risk faktörleri*” ya da “*kırmızı bayraklar*” olarak bilinen birtakım uyarı işaretleri yardımıyla değerlendirilmeye çalışılmaktadır. Başlangıçta bağımsız denetçilerce denetim çalışmaları sırasında kullanılacak belirli bir risk faktörleri listesi bulunmamıştır, ancak ABD’de ilk kez 1988’de yayımlanan SAS No.53¹ ile birlikte denetim standartları ve ilgili diğer düzenlemeler bağımsız denetçilere yol gösterecek, ancak onları sınırlandırmayan belirli risk faktörlerini içermeye ve ek olarak vermeye başlamıştır. Bağımsız denetçiler gereksinimleri, bilgisi ve deneyimleri ölçüsünde sözü edilen öneri risk faktörlerinin kapsamını daraltmakta ya da genişletmekte takdir haklarını kullanmaya devam etmiştir. Risk faktörlerinin kapsamı ve içeriği ne olursa olsun, hile risk değerlendirmesi iç ve dış denetimlerin ayrılmaz bir parçası olmuş ve risk faktörleri de hile risk değerlendirmesinin önemli bir bileşeni durumuna gelmiştir.

Bu çalışma, ilk olarak Türk bağımsız denetçilerinin hile risk değerlendirmesinde başvurdukları en etkili risk faktörlerini ortaya koymayı ve ikinci olarak Türk denetçilerin değerlendirmelerini

yabancı meslektaşları ve bu alanla yakından ilgili iç denetim ve adli muhasebe gibi meslek mensuplarının değerlendirmeleri ile karşılaştırmayı amaçlamaktadır. Türkiye deneyiminden çıkarılacak sonuçlar yardımıyla ulusal ve uluslararası ölçekte en etkili risk faktörlerinin saptanabileceği ve daha etkili ve verimli denetim ve hile incelemesi planlaması ve programları oluşturarak muhasebe hilelerinin önlenmesi ve ortaya çıkarılması olasılığının yükseltebileceği düşünülmektedir.

2. BAĞIMSIZ DENETİM SÜRECİ VE HİLE RİSK DEĞERLENDİRMESİ

Risk değerlendirmesi hile riski, yapısal risk ve iş riskini de içeren geniş bir kavramdır. Finansal raporlama sürecindeki risk değerlendirmesi, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre hazırlanan ve açıklanan malî tabloların hazırlanması ile ilgili risklerin belirlenmesi, analizi ve yönetimidir. Risk değerlendirme sürecinde işletme yönetimi iş riskini ve bunların malî sonuçlarını, malî tablolardaki yapısal riskleri ve hile riski ile bunların malî sonuçlarını ele almaktadır. İşletme yönetimi malî tablolarda yanlışlık riski yükseldikçe, söz konusu söz konusu riskleri kontrol etmek, yanlışlıkları önlemek, ortaya çıkarmak ve zamanında düzeltmek için daha etkili kontroller uygulamak zorundadır. Başka bir anlatımla, risk değerlendirme sürecinin bir ayağı riskler ve diğer ayağı iç kontroller olmaktadır. (Boynton ve Johnson, 2006:i, 402-3)

Risk değerlendirmesi, istenmeyen olayları yönetme yeterliliğine sahip etkin bir iç kontrol ortamı oluşturmak için önemli bir aşamadır, çünkü temel olarak genel amaçlı korumadan çok yüksek maliyete yol açabilen ve yüksek riskli noktalar üzerinde yoğunlaşmaktadır. Etkili bir

¹ “The Auditors’ Responsibility to Detect and Report Errors and Irregularities”. Bu standartta ilk kez 14 risk faktörü belirtilmiş, sonra sayı giderek artmıştır.

risk değerlendirmesi hem içeriden, hem de dışarıdan kaynaklanan risklerin anlaşılmasını sağlamakta, işletmelere risk oluşturan kötü amaçlı faaliyetleri² ve kazalar³ ile işinden hoşnut olmayan personeli saptayabilmekte ve işletmenin bilgisayar ağlarına uzaktan erişim sağlanıyor ise işletmenin dışarıdan kaynaklanan risklerin anlaşılmasına önem vermektedir. Riskler ya istenmeyen olayların önlenmesi ya da ortaya çıkarılması ve düzeltilmesi yoluyla azaltılmaktadır. (Singleton, 2002:33-7)

SAS No.82 ve SAS No.99 hile standartları⁴ ile ayrı bir hile risk değerlendirmesi yapılması zorunlu hale getirilmiştir. Hile risk değerlendirmesinde ise amaç, hilenin yapılması mümkün olan alanları (*riskler*), hilenin gerçekleşme durumunu (*olasılığı*), hilenin maliyetini (*etki*) ve hileye karşı alınacak önlemleri (*risk yönetimi*) belirlemektir. Hile risk değerlendirmesi uygunluk denetimi olmayıp daha çok işletmede suç oluşturan ve maddî ve maddî olmayan kayıplara yol açan eylemlere marûz kalma olasılığı olan alanlar üstünde yoğunlaşmakta ve işletmeye özgü riskleri belirlemek amacıyla işletmenin bölümleri, iştirakleri ve piyasalarına bakılmaktadır. (Biegelman ve Bartov, 2006:130-1) Bağımsız denetim dışarıdan kontrol zaafiyetlerinin belirlenmesinde işletmeye yardımcı olsa da, ancak işletme içinden yapılan bir değerlendirme ile işletmenin hile riskleri gerçek anlamda belirlenebilmektedir. (Singleton vd, 2006:191-209)

Yapılan bir araştırmada tekil risk değerlendirmesinin (*decomposed risk assessments*), daha önceki SAS No.39, 47 ve 53 hile standartlarında istenen bütünsel risk değerlendirmesinden (*holistic risk assessments*) daha etkili olduğu bulunmuştur. Araştırmaya göre, kasıtlı ve kasıtsız yanlışlık riskinin tekil olarak değerlendirilmesi, bağımsız denetçilerin hile risklerinin teşhis edilmesine daha çok denetim saati ayırmasına ve bu ise hile riski ile orantılı denetim planları geliştirilmesine neden olmaktadır. (Zimmelman, 1997:76,93) Risk ile ilgili genel nitelikli değerlendirme tarafsız yapılamamakta ve kişisel tercihlerden etkilenmektedir. Önemli yanlışlık riskinin değerlendirilmesi her denetim çalışmasında yapılmak zorunda olmasına karşın standart ve mekanik bir iş olmayıp çok faktörlü ve bilgi, deneyim ve muhakeme gerektiren bir görevdir. (Loebbecke vd, 1989:3) Bağımsız denetçi, hile risklerini değerlendirmek için olabildiğince çok kaynaktan bilgi toplamaktadır. Bunlar arasında işletme yönetimi, analitik işlemler, hile risk faktörlerinin saptanması ve diğer kaynaklar gelmektedir. Her düzeydeki personelden ve birinciden bilgi alınması önerilmektedir. Aynı soruyu farklı kişilere sormak da sonuç alıcı olabilmektedir. (Ramos, 2003:30-1)

Hile risk değerlendirmesi yapmak özellikle denetim çalışmasını planlarken önemli ise de, bağımsız denetçi hile riskini bütün denetim sürecinde göz önüne almaktadır. İlk değerlendirme-

² veri sistemlerine yönelik yıkıcı eylemler, işletme dışına bilgi sızdırılması, hırsızlık, varlıklarla ilgili hileler vb

³ dikkatsizlik sonucu veri kaybı, bilgi sistemini kilitlemeler, sistem geliştirme ve muhasebe verilerinin girişlerinde hatalar vb

⁴ SAS No.99'da bağımsız denetçilerin malî tablo denetimindeki görevleri ve özel olarak hile ile ilgili sorumlulukları denetimi malî tabloların hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlıklar içermediği hakkında makûl güvence verecek biçimde planlamak ve gerçekleştirmek, denetim işlemlerinin planlanması, yürütülmesi, değerlendirilmesi ve sonuçlarının belgelendirilmesi konusunda gerekli özen ve titizliği göstermek, yönetimi ne tamamıyla güvenilir, ne de tamamıyla güvenilir olmaz olarak değil, uygun derecede meslekî şüphecilik yaklaşımı içinde değerlendirmek, önemli denetim görevlerini hile risk değerlendirmesi yapacak bilgi ve deneyime sahip personele vermek, bütün hile olaylarını işletme yönetiminde uygun bir düzeye raporlamak, önemli hileler içeren malî tabloları hilelerin etkisini yok edecek biçimde düzeltmek ya da şartlı denetim görüşü vermek, çok önemsiz ve etkisiz olanların dışında bütün hileleri denetim komitesine bildirmek ve hilenin karakteristik nedenleri ve belirtilerini kavramak biçiminde tanımlanmaktadır. (Singleton vd, 2006:94)

ler denetim çalışması ilerledikçe gözden geçirilmekte ve gerektiğinde değiştirilmektedir. Başka bir anlatımla, hile risk değerlendirmesi denetim çalışmaları hem yapılırken, hem de değerlendirilirken devam eden birikimli bir süreçtir. Hile risk değerlendirmesi yapıldıktan sonra ise bağımsız denetçi meslekî takdirini kullanarak uygun denetim işlem ve tekniklerini belirlemektedir. Belirlenmiş olan hile risk faktörlerine bağlı olarak ya hile riskine genel bir karşılık verilebilmekte, ya belirli bir hesap ya da iddia ile ilgili özel karşılıklar verilebilmekte ya da her iki karşılık birlikte verilebilmektedir.⁵ (Colbert ve Turner, 2000:45)

Bağımsız denetçiler, hile risk değerlendirmesinde işletme yönetimine özel önem vermektedir. Bu çerçevede, yönetimin yaşanan ya da şüphe sahibi olduğu hileler konusunda bilgi sahibi olup olmadığını, hileli finansal raporlama yapıldığına ilişkin iddiaların farkında olup olmadığını, hile riski konusundaki görüşlerini, belirli hile risklerine karşı geliştirilmiş program ve kon-

trolları, hileyi ortaya çıkarmak ve önlemek için geliştirilen genel amaçlı programları, söz konusu özel ya da genel amaçlı programların nasıl kontrol edildiğini, birkaç farklı yerleşimi olan işletmelerde faaliyetlerin nasıl izlendiğini, farklı yerleşimler için yüksek hile riski olup olmadığını, ticarî uygulamalar ve etik davranış konusunda çalışanlarını bilgilendirip bilgilendirmediğini ve ne şekilde bilgilendirdiğini öncelikle öğrenmek zorundadır. (Montgomery vd, 2002:65)

3. HİLE RİSK FAKTÖRLERİ KAVRAMI

Son yıllarda finansal raporlama hilelerinin artması nedeniyle hilenin ortaya çıkarılması amacıyla daha etkili yöntemlerin bulunması yönünde büyük bir beklenti oluşmuştur. Risk faktörlerinin potansiyel hile göstergeleri olarak kullanılmaya başlanması bu çerçevede ele alınabilecek bir yaklaşımdır. Risk faktörleri⁶, bir işletmenin faaliyette bulunduğu iş ortamında malî tabloların kasıtlı olarak büyük yanlışlık riski içerdiğini gösteren potansiyel belirtiler olarak anlaşılmaktadır. Söz konusu risk faktörlerinin var olması

⁵ Genel olarak verilen karşılık malî tabloların tamamında ya da birçok noktasında yüksek risk var ise uygun bir strateji olmaktadır. Hile riski birkaç hesap ya da alanı ilgilendiriyor ise karşılık daha sınırlı tutulmaktadır. Eğer hile üst yöneticileri ilgilendiriyor ise etkileri küçük ve önemsiz de olsa çok daha kapsamlı bir sorunu işaret ediyor olabileceğinden bağımsız denetçiler ek teknikler uygulayarak denetimi genişletmekte ve durumu tam olarak incelemeye başlamaktadır. Önemli yanlışlığa neden olan bir hile söz konusu ise bağımsız denetçiler hilelerin finansal etkilerinden başka bu durumun denetimin diğer boyutlarına olan etkisini de düşünerek büyük olasılıkla ek kanıt toplamaya yönelmektedir. Gerçekleştirilen ek testler malî tabloların düzeltilip düzeltilmeyeceği, düzeltme söz konusu ise ne kadar düzeltme yapılacağı ve malî tablolarla ilgili olarak verilen görüşün değiştirilip değiştirilmeyeceğinin belirlenmesine yardımcı olmaktadır. Bağımsız denetçi denetim çalışmalarında hile riski saptamış ise genel olarak 5 yoldan karşılık vermektedir. Bunlardan birincisi, meslekî şüphelilik düzeyini bir üst dereceye çıkarmaktır. İkinci yol, yüksek hile riski belirlenen denetim alanlarına daha deneyimli personel atamak ve denetçilerin gözetim düzeyini arttırmaktır. Üçüncü yol, yönetimin gelir tahakkuku, varlık değerlemesi, giderleştirme/aktifleştirme gibi duyarlı konularda uygulanacak muhasebe yöntemlerinin seçimini ve uygulamasını incelemektir. Dördüncü yol, kontrollerin etkinliğini değerlendirmektir. Eğer tespit edilen hile risk faktörleri, kontrollerin özensiz ve aşılabilir olduğunu gösteriyor ise bağımsız denetçi kontrollerin etkili olduğuna güvenmemektedir. Bu durumda bağımsız denetçi kontrol testlerini bırakıp malî tablolardaki bakiyeler ve işlemlerle ilgili ayrıntılı testlere yönelmektedir. Beşinci yol, denetim işlem ve tekniklerinin türü, kapsamı, zamanlamasını düzenlemektir. Daha güvenilir denetim teknikleri, yıl sonundan önceki bir tarih yerine yıl sonu ya da yıl sonundan hemen sonraki bir tarih ya da daha çok sayıda test ve daha büyük örneklem bu kapsamda tercih edilen değişikliklerdir. (Colbert ve Turner, 2000:46-7)

⁶ Risk faktörleri genel ve özel olmak üzere ikiye ayrılabilir. Genel göstergeler bütün hile türlerinde görülebilen ortak risk faktörleridir. Özel göstergeler ise belirli bir hile türüne özgü göstergelerdir ve hileden hileye değişmektedir. (Singleton vd, 2006:128-9) Risk faktörleri yapısal⁶, personele ilişkin⁶, faaliyetlere ilişkin⁶ muhasebe sistemi ile ilgili⁶, malî sonuçlarla ilgili⁶ ve son olarak risk faktörleri işletmelerin dışarıdan aldıkları hizmetler ile ilgili⁶ olabilmektedir. (Coenen, 2008:48-68) SAS No.99 hile standardı ekinde verilen risk faktörlerinin çoğunluğu hile incelemecilerinin meslek kuruluşu olan ACFE⁶ ve kurucusu olan J.T. Wells'in çalışmalarından yararlanılarak geliştirilmiştir. (Singleton vd, 2006:127)

bağımsız denetçinin yapısal risk⁷ değerlendirmesini, bu da planlanan buluş riskini⁸ etkilemektedir. Daha düşük buluş riski ise bağımsız denetçinin toplayacağı denetim kanıtları ve denetim işlemlerinin kapsamını etkilemektedir. Yapısal risk arttıkça buluş riski düşmekte ve daha düşük buluş riskleri daha çok denetim çalışması ve kanıtı anlamına gelmektedir. Bu nedenle, bağımsız denetim kuruluşları, yapısal risk açısından önemli olduklarını anladıklarından hile risk faktörlerine giderek artan bir önem vermektedir. 1988 tarihli SAS No.53 standardından sonraki hile standartlarında da, her denetim çalışmasında hile risk faktörlerin değerlendirilmesi zorunluluğu getirilmiştir. (Majid vd, 2001:263-5)

Risk faktörlerini belirlemek hilelerin ortaya çıkarılmasında ilk adımı oluşturmaktadır. Hileleri ortaya çıkarmak isteyen incelemeci ya da denetçiler hilenin olabileceğini gösteren birtakım hile göstergeleri ya da risk faktörlerini belirlemeye çalışmaktadır. Risk faktörleri hilelerin başarılı bir biçimde ortaya çıkarılmasına ve hilelerin ortaya çıkarılmasında etkili yöntem ve süreçlerin tasarlanmasına yardımcı olmaktadır. Söz konusu yöntem ve süreçler yanı sıra etkili kontrolleri ge-

tirmekte ve çoğu zaman etkili süreçler etkili kontroller olarak işlev görmektedir. (Singleton vd, 2006:125-6) Risk faktörleri finansal raporlama hilesi yapılması olasılığını gösteren kanıtların önemli bir parçası kabul edilmekte ve finansal raporlama hilelerinin altında yatan nedenlerin ortaya çıkarılmasında da yararlı olmaktadır. (Rezade, 2002:98)

Hile risk faktörleri hilenin olduğunu kesin olarak göstermemekle birlikte hilenin olabileceği konusunda uyarıcı olmaktadır. Hile üçgeninin her üç bileşeni (*baskı ve güdü, tutum ve rasyonalizasyon, fırsat ve ortam koşulları*) de saptandığı zaman önemli yanlışlık riski yükselmekte, üç bileşenden birinin olmaması ise hilenin olmayacağını garanti etmemektedir. Bağımsız denetçi hile risk değerlendirmesinde sözü edilen hile risk faktörleri ile birlikte denetim ekibindeki beyin fırtınası oturumlarından, müşteri kabul işlemlerinden, ara dönem finansal tablolardan ve hesap ve işlem düzeyinde yapısal olarak bulunan risk bilgisinden yararlanmaktadır. (Ramos, 2003:31-2) Bununla birlikte hile risk faktörleri belirli kayıt ve koşullar⁹ çerçevesinde ihtiyatla değerlendirilmek durumundadır. (Golden vd, 2006:127-8)

⁷ inherent risk, kontroller uygulandığı halde önemli yanlışların muhasebe sistemine girmesi riski

⁸ detection risk, denetim işlemlerinin önemli yanlışları ortaya çıkaramaması riski

⁹ 1-Hile risk faktörleri ve hile kanıtları aynı anlama gelmemektedir. Hile risk faktörleri, hile kanıtları değildir. Risk faktörleri, genel, sektörel/endüstriyel ya da işlevsel olarak, hileye bağlı önemli yanlışlık riskinin yüksek olduğu bir ortamı ya da durumu ifade ettiği kadar kanıt niteliğini taşımaktadır. Sözelimi birçok yüksek profilli finansal raporlama hile olayında ikramiye ve diğer teşvik mekanizmalarının kullanıldığı saptanmaktadır, ancak bunların varlığı ilk bakışta finansal raporlama hilesi yapıldığının kanıtı olduğunu göstermemekte, ancak bu faktör hile risk değerlendirmesinde dikkate alınmaktadır. 2-Hile risk faktörleri, hileden başka risklerin var olduğunu da işaret edebilmektedir. Birçok risk faktörü, sadece hile riskine özgü değildir, insanî ya da sürece ilişkin önemli yanlışlıklardan dolayı artan riski de gösterebilmektedir. Sözelimi iç kontrol zaafiyetleri hile risk faktörü olarak kabul edilmiştir, ancak aynı zamanda bazı hataların meydana gelmesine ve ortaya çıkarılmamasına da neden olabilmektedir. 3-Hile risk faktörleri belirsiz ve bulanık olabilmektedir. Birçok risk faktörü hem olumlu, hem de olumsuz anlamda kullanılabilir. 4-Hile risk faktörleri sayısı ile hile risk düzeyi arasında doğrusal bir ilişki bulunmamaktadır. Hile risk faktörlerinin değerlendirilmesinde amaç, hileye bağlı olarak meydana gelen önemli yanlışlık olasılığını ölçmek değil, önemli yanlışlıkların nerede ve ne şekilde gerçekleşmiş olabileceğini saptamaktır. 5-Hile risk faktörleri tekil olarak sınırlı bir öneme sahip bulunmamaktadır. Bunun yerine faktörlerin bütünsel olarak değerlendirilmesi daha anlamlı ve yararlı olmaktadır. Bağımsız denetçiler, potansiyel risk faktörlerini, işletmenin iş ortamı, yönetimi ve faaliyetleri ile ilgili diğer gözlemler ile birlikte daha geniş bir çerçevede değerlendirmekte ve risk faktörlerinin birbirleriyle ilişkilerini de bu noktada dikkate almaktadır. 6-Bazı risk faktörlerini gözlemek çok zordur. Belirli risk faktörleri zihinsel, kişisel ya da özel yaşama ilişkin olduğu için gözlem yaparak saptamak olanaklı değildir. Bu durumda bağımsız denetçiler sözü edilen risk faktörleri ile ilgili dolaylı işaretler aramaktadır.

Hile risk faktörleri belirli bir bağlam ya da çerçeve içinde değerlendirilmektedir. Söz konusu bağlam, işletmenin içinde faaliyet gösterdiği genel ekonomi ve piyasa ortamı ile işletmenin faaliyetlerinin oluşturduğu, kimi zaman başka risk faktörlerinin ve bunlara karşı uygulanan kontrollerinin de dahil olduğu bir çerçeve olarak tanımlanabilmektedir. İşletme faaliyetlerinin ve işletmenin iş ortakları, tedarikçileri ve müşterileri ile ilişkilerinin yeterli düzeyde anlaşılması hile risk faktörlerinin doğru bir biçimde değerlendirilmesi için büyük önem taşımaktadır. Bağımsız denetçiler, risk faktörlerini tek tek değil, diğer faktörlerle birlikte yarattığı toplam (*birlikli*) etki açısından değerlendirmektedir. Bağımsız denetçiler, denetim riskinin belirlenmesi sürecinde hile risk faktörlerinin etkilerini değerlendirirken hilelere bağlı önemli yanlışlık riskini azaltan iç kontrolleri de dikkate almaktadır. (Golden vd, 2006:137-8) Bununla birlikte bağımsız denetçiler belirli risk faktörlerinin hileli finansal raporlama riski üzerindeki etkisini belirlemede güçlük¹⁰ çekmektedir. Bağımsız denetçilerin risk faktörleri ile ilgili anketler kullanmaları daha kapsamlı ve tutarlı risk faktörleri grubu ortaya çıkarılmasına neden olsa da, bu durum daha etkili hile risk değerlendirmesi anlamına gelmemektedir. Ancak denetim çalışmalarını sırasında hile riskini bağımsız bir şekilde değerlendiren bağımsız denetçilerin bütünsel risk değerlendirmesi yapan bağımsız denetçilere göre, risk faktörlerini saptamaya daha çok zaman

ayırıldığı ve denetim riskindeki değişikliklere daha hızlı tepki verdiği belirlenmiştir. Ayrıca potansiyel muhasebe hileleri araştırılırken hem finansal, hem de finansal olmayan risk faktörlerinin bağımsız denetçilerce dikkate alındığı ortaya çıkarılmıştır. (Reinstein ve McMillan, 2004:960)

Bağımsız denetçiler, işlem ve verileri inceledikten sonra herhangi bir risk faktörü saptayamamış ise, gözlenebilir bir risk söz konusu olmaktadır. Bu durumdaki veri ve işlemler doğru olarak görünen, ancak salt risk faktörlerine rastlanmadığı için tamamıyla hileden arındırılmış oldukları söylenemeyecek veri ve işlemlerdir. İnceleme sonucunda risk faktörleri saptanmış ve fakat bunlar olağandışı bir durum oluşturmuyorlar ise (*veri ve işlemler içinde doğru olmayan noktalar yok ise*), şüpheli bir durum vardır, ancak düşük bir risk söz konusudur. Bu durumdaki veri ve işlemlerde risk faktörleri belirlenmektedir, ancak bunlar işletme politikalarının ya da kontrollerine aykırı değildir. Bağımsız denetçi, hile saptanamamış ise de şüphe çektiğinden dolayı denetim işlemlerinin kapsamını, zamanlamasını ve türünü istenilen güvence düzeyine erişildiğini düşündüğü noktaya kadar artırmaktadır. İnceleme sonucunda risk faktörleri saptanmış ve bunlar olağandışı bir durum oluşturuyorlar ise (*veri/işlemler içinde doğru olmayan noktalar var ise*), ya hata ya da hile söz konusudur. Risk faktörleri saptanmış ve fakat bir hata söz konusu ise orta derecede risk, bir hile söz konu-

¹⁰ Buna uygulamadaki kısıtlı süre ve gelir getirme baskısını eklemek gerekmektedir. Deneyimli denetçiler daha deneyimsiz denetçilerin risk değerlendirmelerine güvenmekte ve aynı zamanda hile risk faktörlerini ihmal etmelerine yol açan gelir getirici işler yapmak zorunda kalmaktadır. Gelir getirme baskısı altında bulunan deneyimli ve sorumlu denetçiler yüksek müşteri riskine karşı denetim süresini ayarlamakta esnek hareket edememektedir. Yetersiz denetim süreleri, birçok bağımsız denetçiyi hile riskini uygun olmayan biçimde değerlendirmeye zorlamaktadır. Kısıtlı süre ve gelir getirme baskısı, bağımsız denetim kuruluşlarında kalite kontrol ve gözetim mekanizmalarının önemsenmemesine yol açmaktadır. Bağımsız denetim kuruluşları, danışmanlığı büyümeye açık tek alan olarak gördüklerinden, yüksek nitelikli ve düzeyli denetim elemanları çoğunlukla denetim dışı hizmetler satmaya yoğunlaşmakta ve bu arada olası hileli finansal raporlama faaliyetlerini gösterebilecek önemli risk faktörleri ve diğer işaretleri gözden kaçırmaktadır. Riske dayalı denetim yaklaşımı bile büyük potansiyele sahip olmasına karşılık bağımsız denetçilerin müşterilerinin faaliyetleri konusunda uzmanlaşmalarını ve finansal olmayan bilgileri dikkate almalarını gerektirmektedir. (Reinstein ve McMillan, 2004:958-9)

su ise yüksek derecede risk olduğu değerlendirilmiştir. Bu durumdaki veri ve işlemlerde hem risk faktörleri ve hem de politika ve kontrol usûlsüzlüklerine rastlanmaktadır. Eğer bir hata var ise, genellikle iç kontrolü güçlendirme yoluna gidilmekte, bir hile var ise tam bir inceleme yaptırılmakta ve olay tüm boyutlarıyla ortaya çıkarılmaktadır. (Singleton vd, 2006:148-51)

4. HİLE RİSK FAKTÖRLERİNİN ETKİ DEĞERLEMELERİ

4.1. Adli Muhasebecilerin Risk Faktörleri Etki Değerlemesi

SAS No.82 hile standardı¹¹ yürürlükte iken ABD’de AICPA (American Institute of Certified Public Accountants) tarafından desteklenen ve Apostolou, Hassell ve Webber tarafından gerçekleştirilen bir araştırmada (Apostolou vd, 2001:49-52), standart ekinde belirtilen 25 risk faktörünün etki değerlendirilmesi yapılmıştır. Söz konusu risk faktörleri bağımsız denetçilere hile riski ve önemli yanlışlık riskinin olup olmadığını değerlendirirken ve bu riske karşı işlemler planlarken yol gösterici olması amacıyla örnek olarak sayılan ve belirtilenlerle sınırlı olmayan göstergelerdir. 5 büyük bağımsız denetim kuruluşunun 4’ünde çalışan 35 adli muhasebeciye (*forensic experts*), en önemli risk faktörlerini sıralaması istenmiştir. Değerlendirmede 9 en önemli faktörü göstermek üzere 9 dereceli bir ölçek kullanılmıştır. Araştırmanın ayrıntılı sonuçları Tablo 1’de verilmiştir.

Araştırmanın sonuçlarına göre, işletme yönetiminin özellikleri ve kontrol ortamı üzerindeki

etkisi kategorisi % 58,5’lik ağırlığıyla en önemli kategori olarak değerlendirilmiştir. Faaliyet ve finansal istikrar özellikleri kategorisi % 27,0’lik ağırlığıyla bu grubu izlemektedir. Sektörel ve endüstriyel koşullar kategorisi ise % 14,5’lik ağırlığıyla daha az önemli olarak değerlendirilen kategori olmuştur. Adli muhasebecilere göre, faaliyet ve finansal istikrar özellikleri kategorisi sektörel ve endüstriyel koşullar kategorisinden yaklaşık 4 kat, faaliyet ve finansal istikrar özellikleri kategorisinden yaklaşık 2 kat daha önemli algılanmaktadır. En önemli iki risk faktörünün ağırlığı, risk faktörlerinin toplam ağırlığının yaklaşık olarak 1/3’ünü oluşturmaktadır. Bu faktörlerden biri % 18,0’lik ağırlığıyla yaratıcı ve yenilikçi muhasebe uygulamalarına bağlı önemli tutarda ücret ve ikramiye, diğeri ise % 16,5’lik ağırlığıyla işletme yönetiminin iç kontrole olumlu yaklaşmamasıdır. Faaliyet ve finansal istikrar özellikleri kategorisinde yer alan risk faktörleri bireysel olarak düşük önemde görülmesine ve bir denetim çalışmasında bunların tümüne aynı anda rastlanmasa da % 27,0’lik toplam ağırlığa sahip olan bu kategoride yer alan faktörlerin görülmesi durumunda bağımsız ve iç denetçilerin şüpheli bir yaklaşım içinde olması gerekmektedir. Sektörel ve endüstriyel koşullar kategorisi içinde yer alan ve en önemli görülen faktör ise, sektör ve endüstride hızlı değişim, değişen teknoloji ve ürün yaşam eğrisinin kısıllığından aşırı derecede etkilenme olmuştur. Sektörel ve endüstriyel koşullar kategorisi adli muhasebecilerden görece düşük önemde görülseler de bağımsız ve iç denetçiler bunları da dikkate almak durumundadır, çünkü diğer risk faktörlerinin olduğunu gösterebil-

¹¹ Standart 25 risk faktörünü 3 kategoriye ayırmıştır. 6 risk faktörü işletme yönetiminin özellikleri ve kontrol ortamı üzerindeki etkisi kategorisi ile, 4 risk faktörü sektörel ve endüstriyel koşullar kategorisi ile, 15 risk faktörü faaliyet ve finansal istikrar özellikleri kategorisi ile ilgilidir.

mektedir. Öte yandan, adlî muhasebeciler standart ekinde belirtilen 25 risk faktöründen başka birtakım faktörlerin¹² de önemli olduğunu ve işlevsel olabileceğini belirtmiştir.

4.2. İç Denetçilerin Risk Faktörleri Etki Değerlemesi

AICPA tarafından yayımlanan SAS No.99 hile standardında, bağımsız denetçilerin müşteri işletmenin iç denetçilerinden hile riski ve gerçekleşen ya da şüphelenilen hile konusunda bilgisi olup olmadığını öğrenmesini istemektedir. Bağımsız denetçilere iç denetçilerle ilgili olarak verilen bu görevin temel gerekçesi, iç denetçilerin kurumsal yönetimde önemli bir rolü olmasıdır. İç denetçilerden hileli finansal raporlamanın önlenmesi ve ortaya çıkarılmasında etkili olarak görev alması beklenmektedir. Eğer iç denetçiler hile olasılığını gösteren risk faktörlerinin tanınmasında dikkatli ve bilinçli olur ise, iç ve bağımsız denetçiler arasında kurulacak etkin bir işbirliğinin işletmenin tüm paydaşları için yararlı olabileceği öngörülmüştür. İç denetçiler, bilerek belirli risk faktörlerini dikkate alıyor ya da ihmal ediyor ise, bağımsız denetçilerin bu tür yanlı tutumlardan haberdar olması ve müşteri işletmenin iç denetçileri ile ortak çalışma yaparken bu durumu değerlendirmesi gerekmektedir. Bu çerçevede yapılan bir araştırmada (Gramling ve Myers, 2003:21-4) 124 iç denetçiden hileli

finansal raporlamayı ortaya çıkarmaya yardımcı olan 43 potansiyel uyarı işaretini¹³ değerlemesi istenmiştir. Tablo 2’de önem sırasına göre risk faktörleri ve iç denetçilerin bunlara verdikleri görelî ağırlık gösterilmektedir.

İç denetçiler, adlî muhasebeciler ve bağımsız denetçilerde olduğu gibi genel olarak tutum ve rasyonalizasyon ile ilgili risk faktörlerini en önemli uyarı işaretleri olarak algılamaktadır. 15 en etkili faktörün 6’sı tutum ve rasyonalizasyon koşullarını, 3’ü baskı ve güdü koşullarını ve 6’sı fırsat ve ortam koşullarını göstermektedir. Aynı biçimde, en önemli 4 faktör tutum ve rasyonalizasyon koşulları ile ilgili risk faktörleridir. Ayrıca 43 faktörün tümü önemli ya da daha üstü derecelerde işaretlenmiştir. Bu durum da iç denetçilerin hileli finansal raporlama ile ilgili risklerden haberdar olduğunu göstermektedir. Öte yandan kurumsal yönetimle ilgili faktörlerin (*yönetim kurulu ve denetim komitesinin oluşumu, bilgisi ve yetenekleri gibi*) önem sıralamasında en sonlarda yer aldığı görülmektedir. SAS No.99 hile standardı risk faktörlerine belirli bir ağırlık ya da önem atfetmemekte, bu işlemi bağımsız denetçinin meslekî takdirine bırakmaktadır. Bağımsız denetçiler müşteri işletmenin iç denetçilerinin yaptığı değerlendirmelerden yararlandığında, meslekî takdirlerini daha etkili bir biçimde kullanmak durumundadır.

¹² Söz konusu faktörlerin ilk 7’si işletme yönetiminin özellikleri ve kontrol ortamı üzerindeki etkisi ve son 2’si ise faaliyet ve finansal istikrar özellikleri kategorisinde yer almaktadır: 1-Halka açılma döneminde ya da son zamanlarda birçok şirket satın almalar gerçekleştirilmesi, 2-Kültürel farklılıkların olduğu ve yolsuzluğun yaygın olduğu yükselmekte olan piyasalarda önemli faaliyetlerde bulunulması, 3-Örgütlü suçlarla bağlantılar, 4-Denetim komitesinin gözetimi ve ilgisindeki yetersizlikler (*zayıf, etkisiz, bağımsız ve finansal bilgisi olmayan üyeler gibi*), 5-Üst yönetimin kişisel özellikleri (*kişisel olarak malî güçlükler yaşanması, yaşam biçimi, dürüstlüğü, alışkanlıkları, denetçilere karşı tutumu gibi*), 6-Yönetimin ahlâkî risk ve tehlikeleri doğru değerlendirememesi ve gerekli kontrolleri yerleştirememesi, 7-Örgütlü faaliyet riskini hafifletici kontrollerin bulunmaması, 8-Elektronik ticaret faaliyetleri, 9-Maddî olmayan varlıkların kaybolması riski (*Fikrî sermaye, araştırma, stratejik planlar ve tüketici verileri gibi*).

¹³ 43 uyarı işaretininin 38’i SAS No.82 hile standardında yer almakta oldukları için ve 5 uyarı işareti ise kurumsal yönetim ile ilgili olmaları nedeniyle ankete dahil edilmiştir. Risk faktörlerininin 14’ü hile üçgenininin baskı ve güdü koşulu (B/G) ile, 16’sı fırsat ve ortam koşulu (F/O) ile ve 13’ü ise tutum ve rasyonalizasyon (*gerekleştirme*) koşulu (T/R) ile ilgilidir.

38 işletmeden 127 iç denetçi ile yapılan başka bir araştırmada (Church vd, 2001:99) da, iç denetçilerin kârın tahminlerin gerisinde kalmasından çok tahminleri geçmesi durumunda hilenin daha olası olduğunu düşündükleri bulunmuştur. İç denetçiler, özellikle kısıtlayıcı kredi sözleşmeleri olduğunda, kâr beklentilerin üzerinde gerçekleşir ise hilelerin olabileceğini düşünmektedir. Böyle bir durumda yöneticiler, kredi kuruluşunun istediği belirli bir aktif-pasif oranını tutturmak için kâr olduğundan daha yüksek gösterme eğiliminde olmaktadır. İç denetçiler, yöneticiler kâra bağlı bir ücret sistemine tabi olduklarında kâr beklentileri aşarsa yine hile olasılığının yükseleceğini düşünmektedir. Sonuç olarak, iç denetçilerin potansiyel hileleri gösteren belirli ipuçlarına (*risk faktörlerine*) karşı duyarlılıklarının yüksek olduğu ortaya çıkmaktadır.

İç denetçiler belirli risk faktörleri saptadıkları zaman daha önceden yaptıkları denetim planlarını bunlara göre değiştirmekte, sözgelimi planlanan testlerin kapsamını ve ağırlığını arttırmaktadır. Yapılan değişiklikler ise hilelerin ortaya çıkarılması olasılığını arttırmaktadır. Ancak iç denetçilerin hile risk faktörlerine duyarlılığı ile uygulayacakları denetim işlemleri arasındaki ilişki olduğu düşüncesi bir tahmin olmaktadır ve ayrıca araştırılması gerekmektedir, çünkü bağımsız denetçiler ile yapılan araştırmalar risk değerlendirmeleri ile denetim planları arasında bir ilişki olduğunu desteklememiştir. Ayrıca iç denetçilerin meslekte deneyimleri arttıkça denetim planlamasını özellikle hileyi ortaya çıkarmaya yönelik olarak yapacağı için hile yapılması olasılığını daha yüksek algıladıkları gözlenmiştir. (Church vd, 2001:76-8)

4.3. Bağımsız Denetçilerin Risk Faktörleri Etki Değerlemesi

Bağımsız denetçilerin hile risk faktörlerini en çok kullanan meslek topluluğu olması dolayısıyla Hong Kong'da yapılan iki aşamalı bir çalış-

mada (Majid vd, 2001:265-71) risk faktörlerinin bağımsız denetçiler açısından önemi gösterilmiştir. Bu çerçevede öncelikle çok yaygın olarak kullanılan 15 risk faktörü ile bir ön araştırma gerçekleştirilmiştir. En büyük 3 bağımsız denetim kuruluşunun hile konusunda deneyimli 45 deneyimli denetim elemanına bir anket gönderilmiş ve 26 yanıt (% 58) alınmıştır. Anketin birinci bölümünde 7'li bir Likert ölçeği kullanılarak (*1:önemli değil, 7:çok önemli*) verilen 15 faktörün bağımsız denetçilere göre önem derecesi öğrenilmiştir. Her bir faktör için verilen yanıtların ortalamaları hesaplanmış ve Tablo 3'de gösterilmiştir.

Bütün risk faktörleri hesaplanan ortalama değerlerine göre sıralanmıştır. Yüksek ortalamaya sahip olan risk faktörleri daha üst sıralara çıkmış ve bağımsız denetçiler söz konusu faktörleri önemli yanlışlık olasılığını değerlendirirken daha etkili olarak değerlendirmiştir. Araştırmanın ikinci aşamasında, 6 büyük denetim kuruluşundan gönüllü olarak katılmayı kabul eden 50 denetçiye birinci aşamada belirlenen en önemli 6 risk faktörü ile ilgili başka bir anket gönderilmiş ve 30 yanıt (% 60) elde edilmiştir. Bu aşamada elde edilen sonuçlara göre, bağımsız denetçiler tarafından en önemli risk faktörleri önceki denetimlerde ortaya çıkarılmış önemli yanlışlıklar, işletmenin sürekliliği ile ilgili sorunlar, işletme yönetiminin yönetim üslubu (*Bir kişinin kararları tek başına alması gibi*), denetlenmesi zor olan işlemler, tartışmalı muhasebe sorunları ve finansal raporlama konusunda işletme yönetiminin tutumu (*yaratıcı/yenilikçi gibi*) olarak saptanmıştır. Önceki denetimlerde ortaya çıkarılmış önemli yanlışlıklar bağımsız denetçilerce önemli hata ve hile riskinin belirlenmesinde en önemli risk faktörü olarak algılanmaktadır. İkinci önemli risk faktörü, işletmenin sürekliliği ile ilgili sorunlardır. Bu faktöre, yönetim hileleri içeren diğer risk faktörlerinin etkisi olabilir. Sonuç olarak, bağımsız denetçilerin hile ve düzen-

sizlik riskini değerlendirirken yukarıdaki iki faktöre daha çok önem verdikleri saptanmaktadır, ancak bu durum diğer risk faktörlerinin önemini azaltmamaktadır.

5. ARAŞTIRMA YÖNTEMİ VE ÖRNEKLEM SEÇİMİ

Bu araştırmada, bir anket formu aracılığıyla 2008 Eylül ve Ekim aylarında SAS No.99 standardı ekinde yer alan 41 finansal raporlama¹⁴ ve 23 varlıkların kötüye kullanılması¹⁵ hile risk faktörü konusunda Türk denetçilerinin değerlendirmeleri toplanmıştır. Söz konusu anket formu, Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından yetkilendirilmiş tüm bağımsız denetim kuruluşlarına posta ile gönderilmiş ve 39 kuruluşa bağlı olarak çalışan denetçiler tarafından yanıtlanmıştır. Yanıtlar SPSS 13.0 for Windows programında aldıkları toplam puana (*total score*) göre sıralamaya tabi tutulmuştur. Finansal raporlama hilesi risk faktörlerinin 15'i baskı ve güdü (*pressure&incentives*), 14'ü fırsat ve ortam (*opportunities*) ve 12'si tutum ve rasyonalizasyon (*attitude&rationilasion*) koşulları ile ilgilidir. Aynı şekilde, varlıkların kötüye kullanılması hilesi risk faktörlerinin 4'ü baskı ve güdü, 15'i fırsat ve ortam ve 4'ü tutum ve rasyonalizasyon koşullarına ilişkindir. Sözü edilen hile risk faktörleri Cressey'in hile üçgeni ve teorisine dayalı olarak baskı ve güdü, fırsat ve ortam ve tutum ve rasyonalizasyon koşullarına ayrılmış olduğu ve

standart ekinde verilen liste asgarî sayıda risk faktörü içerdiği için bir faktör analizi yaparak faktör sayısının azaltılmasına ya da faktörlerin yeniden sınıflandırılmasına gerek duyulmamıştır.

Anketin hazırlanması ve değerlendirilmesinde 5'li Likert ölçeği kullanılmıştır, çünkü standartlaşmış ölçeklerin çoğu Likert tipi ölçeklerden oluşmaktadır. İslamoğlu (2003:129-31), Likert ölçeğinin yaygın biçimde kullanılmasını katılımcıların yargı ve tutumlarını derinlemesine ifade edebilmesine bağlamaktadır. 5'li Likert ölçeği herhangi bir konu hakkındaki tutumu 5 eşit bölüme ayırmaktadır. Söz konusu bölümler hem kendi içinde ve hem de uç noktalara göre simetrik olmaktadır. Bu ölçekte çıktılar önem ya da etki derecesine göre sınıflandırılabilen ya da yanıtlar arasında farklılaşmalar varsa test edilebilmektedir. Bununla birlikte 7'li Likert ölçeğinden elde edilebilecek bilgilerin 5'li Likert ölçeğine göre daha ayrıntılı olacağı belirtilmelidir.

Anket çalışmasında "1" ilgili faktörün etkisiz olduğunu, "5" ise en etkili faktör olduğunu göstermektedir. Nicel analizlerde, ölçekler bir maddeyi belirli bir yapı üzerinde konumlandırmak için kullanılmaktadır. Her bir risk faktörü için 5'li Likert ölçeğinden elde edilen ağırlıklar toplam puanlarına göre sıralamaya tabi tutulmuştur. Her faktör için verilen ağırlıklar önce sayısallaştırılmış ve sonra da toplanması yapılmıştır. Sonuç olarak her bir risk faktörüne verilen ağırlık-

¹⁴ ACFE sınıflandırmasında, finansal raporlama hileleri varlıkların/gelirlerin olduğundan daha yüksek gösterilmesi ve varlıkların/gelirlerin olduğundan daha düşük gösterilmesi olmak üzere 2 alt kategoride incelenmektedir. Varlıkların/gelirlerin olduğundan daha düşük gösterilmesi teorik olarak imkân ve ihtimal dahilinde olan, ancak uygulamada pek rastlanılmayan hilelerdir ve genellikle küçük işletmeler tarafından yapılmaktadır. "Varlıkların/Gelirlerin Olduğundan Daha Yüksek Gösterilmesi" hileleri ise 5 alt kategoride incelenmektedir. 1-Gerçek Olmayan Gelirler (*Fictitious Revenues/Sham Sales*), 2-Dönemsellik İlkesine Aykırılıklar (*Timing Differences*), 3-Borçların ve/veya Giderlerin Gizlenmesi (*Concealed Liabilities/Expenses*), 4-Yanlış ve Yanıltıcı Açıklamalar (*Improper Disclosures*), 5-Varlıkların Yanlış Değerden Kaydedilmesi (*Improper Asset Valuations*). (ACFE, 2008:7)

¹⁵ Varlıkların kötüye kullanılması hileleri hazır değerler ile ilgili hileler ve stoklar ve diğer varlıklar ile ilgili hileler olmak üzere 2 alt kategoriye ayrılmaktadır. Hazır değerler ile ilgili hileler ise kaymak yeme hilesi (*skimming*), nakit hırsızlığı (*cash larceny*) ve hileli harcamalar (*Fraudulent Disbursements*) olmak üzere 3 alt kategoriye ayrılmaktadır. (ACFE, 2008:7)

ların toplamı (*toplam puan*) istatistiksel analiz için kullanılmış ve her bir faktörün belirli bir yapı üzerindeki yerini gösterdiği varsayılmıştır. Toplam puan ne kadar çok/az ise, sözü edilen faktör ölçülen özellik ya da niteliğe o kadar çok/az sahip olmaktadır.

6. ARAŞTIRMA BULGULARI

Türk denetçiler finansal raporlama hileleri söz konusu olduğunda tutum ve rasyonalizasyon ile ilgili risk faktörlerine, varlıkların kötüye kullanılması hileleri söz konusu olduğunda ise fırsat ve ortam ile ilgili risk faktörlerine daha yüksek önem vermektedir. Tablo 4 ve 5'den saptanabileceği üzere, finansal raporlama hileleri için en etkili 10 risk faktörünün 5'i tutum ve rasyonalizasyon, 3'ü baskı ve güdü ve 2'si fırsat ve ortam koşulları ile ilgili bulunmaktadır. Bu dağılım en etkili ilk 5 faktör arasında daha da belirgin bir görünüm almaktadır; en etkili ilk 4 risk faktörü tutum ve rasyonalizasyon koşulları ile sonraki faktör ise fırsat ve ortam koşulları ile ilgilidir. Öte yandan, varlıkların kötüye kullanılması hileleri içinde en etkili 10 risk faktörünün 6'sı fırsat ve ortam, 3'ü tutum ve rasyonalizasyon ve 1'i baskı ve güdü koşulları ile ilgilidir. En etkili ilk 2 risk faktörü fırsat ve ortam koşulları, sonraki 2 faktör ise tutum ve rasyonalizasyon koşulları ile ilgili bulunmaktadır.

Finansal raporlama hileleri ile ilgili risk faktörleri arasında en etkili olan faktörlerin tutum ve rasyonalizasyon koşulları olması beklenen bir durumdur, çünkü müşteri işletmeler fırsat ve ortam koşullarına göre tutum ve rasyonalizasyon koşulları ile baskı ve güdü koşulları üzerinde daha az kontrol sahibi bulunmaktadır. Benzeri biçimde varlıkların kötüye kullanılması ile ilgili risk faktörleri arasında en etkili olan faktörlerin fırsat ve ortam koşulları olması da beklenmektedir, çünkü müşteri işletmeler tutum ve rasyonalizasyon koşulları ile baskı ve güdü koşullarına oranla fırsat ve ortam koşulları üzerinde daha

çok kontrol sahibi olmasına karşın bu konuda özellikle işletme yönetimlerinden kaynaklanan zaafiyetler ve açıklar söz konusu olmaktadır.

Bu aşamada ulusal ve uluslararası ölçekli denetim kuruluşlarının görelî değerlendirmelerine göz atmak aydınlatıcı olabilecektir. Uluslararası denetim kuruluşlarının Türkiye temsilcilerinin hem finansal raporlama, hem de varlıkların kötüye kullanılması hileleri için geçerli olmak üzere fırsat ve ortam koşullarına önem verdikleri gözlenmektedir. Tablo 6 ve 7'den görüleceği üzere en etkili 5 finansal raporlama ve varlıkların kötüye kullanılması hile risk faktörleri içinde 2'şer faktör fırsat ve ortam koşullarından oluşmaktadır. Söz konusu kuruluşlara göre en etkili 10 finansal raporlama hile risk faktöründen 5'i baskı ve güdü, 3'ü fırsat ve ortam ve yalnızca 2'si tutum ve rasyonalizasyon koşullarına ilişkin faktörlerdir. Öte yandan, en etkili 10 varlıkların kötüye kullanılması hile risk faktöründen 7'si fırsat ve ortam, 2'si tutum ve rasyonalizasyon ve yalnızca 1'i baskı ve güdü koşullarına ilişkin faktörlerdir. Genel değerlemede olduğu gibi, en etkili ilk 2 risk faktörü fırsat ve ortam koşulları, sonraki 2 faktör ise tutum ve rasyonalizasyon koşulları ile ilgili bulunmaktadır.

Uluslararası denetim kuruluşlarının Türkiye temsilcilerine bağlı çalışan denetçilerin değerlendirmelerinde finansal raporlama hileleri için baskı ve güdü koşullarına, varlıkların kötüye kullanılması hileleri için yapılan risk değerlendirmelerinde ise fırsat ve ortam koşullarına görelî daha çok önem verdikleri saptanmaktadır. Nitekim en etkili hile risk faktörleri içinde finansal raporlama hileleri ile ilgili 5 baskı ve güdü koşulu yer alırken varlıkların kötüye kullanılması hileleri ile ilgili 7 fırsat ve ortam koşulu bulunmaktadır. Sözü edilen denetçiler müşteri işletme yönetiminin özelliklerine ilişkin iki faktörü, malî sonuçlara ilişkin iki faktörü, olağandışı, karmaşık ve önemli işlemlere ilişkin bir faktörü ve ilişkili taraflara ilişkin bir faktörü çok etkili olarak

değerlendirmiştir. Böyle bir değerlendirme varlıkların kötüye kullanılması ile ilgili hilelerde Türkiye’de faaliyet gösteren ulusal ölçekli kuruluşların değerlendirmeleri ile uyumlu iken finansal raporlama hile risk faktörleri için böyle bir uyum göstermemektedir. Sözü edilen denetçiler varlıkların kötüye kullanılması hileleri için risk faktörlerinin de büyük bir çoğunluğunu oluşturan fırsat ve ortam koşullarına daha büyük önem vermektedir.

Ulusal ölçekli denetim kuruluşları ise finansal raporlama hileleri için tutum ve rasyonalizasyon ile ilgili risk faktörlerini, varlıkların kötüye kullanılması hileleri için fırsat ve ortam ile ilgili risk faktörlerini daha etkili oldukları yönünde değerlendirmektedir. Tablo 8 ve 9’dan saptanabileceği üzere en etkili 5 finansal raporlama hile risk faktörü arasında 4’ü tutum ve rasyonalizasyon koşulları ile ilgili bulunmaktadır. Aynı şekilde, en etkili 5 varlıkların kötüye kullanılması hile risk faktörü arasında 4’ü yine fırsat ve ortam koşulları ile ilgilidir. Söz konusu kuruluşlara göre en etkili 10 finansal raporlama hile risk faktöründen 6’sı tutum ve rasyonalizasyon, 3’ü baskı ve güdü ve yalnızca 1’i fırsat ve ortam koşullarına ilişkin faktörlerdir. Yine, en etkili 10 varlıkların kötüye kullanılması hile risk faktöründen 6’sı fırsat ve ortam, 3’ü tutum ve rasyonalizasyon ve yalnızca 1’i baskı ve güdü koşullarına ilişkin faktörlerdir. Öte yandan, ulusal ölçekli denetim kuruluşlarının değerlemeleri dünyadaki bağımsız denetçiler ile hile ilgili diğer meslekler olan iç denetçiler ve adli muhasebecilerin değerlendirmeleri ile uyumlu görünmektedir. Tablo 8 ve 9’dan görüldüğü gibi, sözü edilen denetçiler en etkili finansal raporlama hile risk faktörleri içinde işletme yönetimi ile ilgili 5 faktör ve ekonomik ve endüstriyel koşullarla ilgili 1 faktörü etkili bulmaktadır. Denetçiler, varlıkların kötüye kullanılması hileleri için iç kontrol zaafiyetleri ile ilgili 4 ve personel özellikleri ile ilgili 1 faktörü etkili değerlendirmiştir.

Türk denetçiler, bağımsız denetçinin personele ve bilgiye erişimini uygunsuz biçimde kısıtlayan resmî ya da gayrîresmî uygulamalar veya denetçinin yöneticiler ve denetim kurulu üyeleri ile etkili biçimde iletişiminin resmî ya da gayrîresmî yollarla kısıtlanmasını en etkili finansal raporlama hile risk faktörü olarak değerlendirmiştir. Söz konusu faktörün varlığı denetim kalitesini düşürmekte ve hatta zarar vermektedir, çünkü böylelikle denetim alanı daraltılmış olmakta ve birtakım işlemler, bölümler ya da faaliyetler denetim dışı bırakılmış olmaktadır. İkinci en etkili faktör yöneticilerin analistlere, kreditorlere ve diğer üçüncü taraflara aşırı yüksek veya gerçek dışı tahminleri gerçekleştirme-yi taahhüt etmesi, üçüncü en etkili faktör ise yönetimin salt vergisel gerekçelerle, raporlanan kârını en alt noktaya çekmek için uygun olmayan araçlar ve yöntemler kullanmaya ilgi göstermesidir. İlk faktör mevcûd ise, müşteri işletme yönetimi gelir ve/veya kârlarını olduğundan yüksek gösterme hilesi, ikinci faktör mevcûd ise gelir ve/veya kârlarını olduğundan düşük gösterme hilesi yapmış olmaktadır. En etkili dördüncü ve beşinci faktör müşteri işletme yönetimini ilgilendirmektedir. Bunlardan birincisi yönetimin iç kontrol sistemleri konusunda bağımsız denetçi tarafından bildirilen düzeltme ve değişiklikleri zamanında yapmaması ve ikincisi de dengeleyici kontroller olmaksızın aile şirketlerinde tek bir kişinin, diğer şirketlerde ise dar bir grubun yönetime hakîm olmasıdır.

Görüldüğü üzere en etkili 5 finansal raporlama hile risk faktörü az ya da çok işletme yönetiminin özellikleri ile ilişkilidir. Başka bir deyişle, Türk denetçileri hile risk değerlendirmelerinde yönetimin belirli özelliklerini finansal raporlama hileleri için riskli olarak görmektedir. Ayrıca denetçilerin tamamıyla bağımsız ve tarafsız bir denetim gerçekleştirmeye duyarlı oldukları gözlenmektedir, çünkü denetim çalışmalarına getirilecek herhangi bir kısıtlama denetçilere potan-

siyel bir finansal raporlama hilesinin ve bunun gizlenmeye çalışıldığını düşündürebilmektedir. Türk denetçileri aynı zamanda Türkiye’de yapılan muhasebe hilelerinin çoğunlukla gelir ve/veya kâr ile bağlantılı olduğuna inanmaktadır, çünkü müşteri işletme yönetimleri kısa vadeli güdülere bağlı olarak beyan edilen kazançlarını olduğundan daha düşük ya da daha yüksek göstermeye çabalamaktadır.

Öte yandan, görevlerin açık biçimde ayrılmaması veya görevlerin bir başkası tarafından bağımsız kontrollerinin yapılmaması ile varlıkların kayıtlarının tam olmaması, Türk denetçilerine göre varlıkların kötüye kullanılması hilelerinin yapılabileceğini en çok düşündüren risk faktörleri konumundadır. Bu görüş, Türk işletmelerinde geçmişte yaptıkları denetimlerdeki deneyim ve gözlemlerinden kaynaklanmış olabilecektir. Yukarıda değinilen iki iç kontrol zaafiyetine işlemlerin yetkilendirilmesi ve onaylanması süreçlerinin yetersiz olması da eklenebilecektir. Dolayısıyla, Türk denetçilerin varlıkların kötüye kullanılması hilelerinin önlenmesinde kayıt düzeninin tam olması, görevlerin yeterli düzeyde ayrılması ve yetkilendirme ve onaylama süreçlerinin düzgün işlemesi gibi geleneksel kontrol uygulamalarının etkili olacağını düşündükleri çıkarımı yapılabilecektir. Denetçiler, temel iç kontrol zaafiyetlerine ek olarak mevcûd kontrolleri atlatarak ya da bilinen iç kontrol kusurlarını düzeltmemek suretiyle iç kontrole gereken önemin verilmemesinin de altını çizmekte ve bu risk faktöründen doğabilecek sorumluluğu tümüyle müşteri işletme yönetimlerine yüklüyor görünmektedir. Son olarak, hilekârların kişisel özellikleri ile ilgili olarak ise varlıklara erişim yetkisi olan yönetici ya da personelin kişisel malî yükümlülüklerinin yaratabileceği baskı denetçiler tarafından etkili bir faktör olarak vurgulanmaktadır, çünkü hilekârların malî sıkıntı içinde olması yürürlükteki yasalar ve düzenlemelerin dışına çıkılarak hile yapılması olasılığını ciddi derecede artırabilmektedir.

7. SONUÇ VE GENEL DEĞERLENDİRME

Türk denetçilerinin muhasebe hilelerinin altında yatan temel nedenleri kavramalarına yardımcı olan hile üçgeni hipotezinden ve muhasebe hilelerinin yapılmasına neden olan koşulların varlığından haberdar olduğu belirtilebilecektir. Yukarıda değinildiği gibi, fırsat ve ortam koşullarına göre baskı ve güdü ile tutum ve rasyonalizasyon koşulları işletmenin tam olarak kontrolü altında bulunmamaktadır. Bu durum önemlidir, çünkü hile risk değerlendirmesinde saptanan risk faktörlerinin ilgili olduğu koşulların türüne uygun olarak verilecek karşılıklar (*denetçilerce ek denetim teknikleri uygulanması vb*) ve hilekârlara karşı alınan önlemler de farklılık gösterebilecektir. Türk denetçiler hile risk değerlendirmelerinde uluslararası meslektaşları ve hile ile bağlantılı diğer meslek mensupları gibi finansal raporlama hileleri için tutum ve rasyonalizasyon koşulları ile ilgili risk faktörlerine ve varlıkların kötüye kullanılması hileleri için fırsat ve ortam koşulları ile ilgili risk faktörlerine öncelik vermektedir. Bununla birlikte ulusal ve uluslararası ölçekli kuruluşlara bağlı çalışan denetçilerin değerlemeleri kendi aralarında farklılık göstermektedir. Tüm hile türleri için ulusal ölçekli kuruluşlar Türkiye genelindeki eğilimlere ve dünyada çalışma alanında hileler de olan meslek mensûplarının seçimlerine daha çok yaklaşmakta, işletme yönetiminin özellikleri bu tür hilelerin temel gerekçesi olarak kabul edilmektedir. Varlıkların kötüye kullanılması hileleri için ise Türkiye’deki tüm bağımsız denetçiler ve dünyada hile ile bağlantılı tüm meslekler büyük oranda uyum içinde bulunmakta, iç kontrol yapısının yokluğu ya da yetersiz olması bu tür hilelerin ana nedeni sayılmaktadır.

Öte yandan, fırsat ve ortam koşulları varlıkların kötüye kullanılması hilelerinin yapılabileceğini gösteren en etkili risk faktörleri olarak kabul edilmekte ve dolayısıyla Türk denetçileri etkili iç kontrolleri özellikle varlıkların kötüye kullanıl-

ması hilelerinin önlenmesi ve ortaya çıkarılmasından temel araç olarak görmektedir. Hem ulusal ve hem de uluslararası ölçekli denetim kuruluşlarına bağlı denetçiler varlıkların kötüye kullanılmasını hilelerinin önlenmesi ve ortaya çıkarılmasında fırsat ve ortam koşullarını görece olarak daha etkili değerlendirmektedir. Eğer müşteri işletmeler etkili iç kontroller ile etik ve işlerliği olan kontrol çevrelerinin önündeki engelleri kaldırabilir ise, ki bunlar genellikle işletmelerin kontrolü altında olan faktörlerdir, varlıkların kötüye kullanılması hilelerinin büyük ölçüde işletmelerin kendi kaynakları ve iç dinamikleri ile önlenebileceği ve ortaya çıkarılabileceği varsayılabilir. Ayrıca, Türk denetçilerinin varlıkların kötüye kullanılması hilelerinin önlenmesi ve ortaya çıkarılması sorumluluğunu tümüyle müşteri işletmeler ve yönetimleri üzerine yüklediği de anlaşılabilmektedir, çünkü söz konusu hileler ile ilgili risk faktörlerinin çoğu fırsat ve ortam koşulları ile ilgili bulunmaktadır ve temel olarak daha etkili iç kontroller ve kontrol ortamları tasarlayarak, kurarak ve işleterek müşteri işletmelerin sözü edilen koşulları yok etme ya da en aza indirgeme yeterliliğine sahip oldukları ya da olabilecekleri düşünülmektedir. Muhasebe hilelerinin sayısal olarak büyük bölümünün (% 88,7) varlıkların kötüye kullanılması hileleri olduğu (ACFE, 2008:11) göz önüne alındığında mevcut iç kontrol sistemlerini güncelleme, iç kontrol zaafiyetlerini düzeltme ya da daha etkili yeni iç kontrol sistemleri kurmak giderek önem kazanmaktadır. İç kontrollerin etkili bir düzeye getirilmesi yoluyla varlıkların kötüye kullanılması hilelerinin önemli bir bölümünün ortaya çıkarılması hilekârları bir yandan da finansal raporlama hilelerini yapmaktan caydırabilecektir. Bu nedenle, muhasebe hileleri ile savaşımında ilk savunma hattı etkili bir iç kontrol sistemi ve etik bir kontrol kültürü yaratmaktan geçmektedir.

Türk denetçileri ve ulusal ölçekli kuruluşlara bağlı denetçiler muhasebe hilelerinin müşteri işletme yönetimlerinin özellikleri ile yakından bağlantılı olduğuna inanmaktadır. Dolayısıyla denetçilerin yöneticilerin hile yapmak için çok uygun bir konumda olduğunu, dolaylı ya da dolaysız olarak muhasebe kayıtlarında manipülasyon yapabileceklerini, kontrolleri atlayabileceklerini ya da örgütlü biçimde davranarak hileyi gizleyebileceklerini (Dauber vd, 2005:90) varsaydıkları ve bu nedenle yönetimin iddia ve bildirimlerini doğrulamak için meslekî takdir ve şüpheciliklerini kullandıkları düşünülebilecektir. Ayrıca tüm denetçilerin denetimin planlanması aşamasında özellikle gelir ve kâr ile ilgili hesaplar için analitik işlemleri kullanarak hilelere bağlı önemli yanlışlık riskini gösterebilecek olağandışı ya da beklenmeyen ilişkilerin araştırılmasını zorunlu kılan SPK'nun Seri:X, No:22 tebliği ile SAS No.99 standartlarının özünü ve amacına uygun biçimde hareket ettikleri ifade edilebilecektir.

2001'den sonra çıkarılan Enron düzenlemeleri söz konusu iki alanı standart denetim programlarının ayrılmaz bir parçası yapmıştır. Bu aşamada, kurumsal yönetim mekanizmaları ve özellikle yönetim kurulu ve denetim komiteleri aracılığıyla müşteri işletme yönetimlerinin daha etkili biçimde gözetim altında tutulması gereksinimi daha da artmaktadır. Böyle etkili bir gözetim başarılabilir ise, başat işletme yönetimleri tarafından zayıflatılan kontrol ortamları güçlendirilebilecek ve daha etkili duruma getirilebilecektir. Bunun yanı sıra, Türk denetçilerinin işletme yönetimlerine karşı meslekî şüphecilik tutumunu her zaman korumaları, başka bir deyişle yanlı ve hatta nötr tutumlardan uzaklaşabilmeleri önemlidir. Özellikle yolsuzluğun yaygın olduğu ekonomiler ve iş çevrelerinde meslekî şüphecilik yaklaşımı yönetim hakkında birtakım olumsuz varsayımlar ya da yargıları da içermeli

ve bunların yanlışlanması için özen gösterilmektedir.

En etkili hile risk faktörleri arasında işletme yönetimiyle ilgili birçok özelliğin bulunması, Türkiye bağlamında işletmelerin yaklaşık % 95'inin aileler tarafından sahip olunan ya da kontrol edilen işletmeler olduğu gerçeğini akla getirmektedir. Yönetimin sınırlı sayıda aile üyesi ya da yöneticinin elinde toplanması böyle şirketlerde sık görülen bir yapıdır. Bu durum, işletmelerinin çoğunun henüz kurumlaşmaları ya da şirketleşmelerini tamamlamadıkları ve kurumsal yönetim mekanizmalarının yeterli düzeyde işlevsel olmadığını ortaya koymaktadır. Dolayısıyla, aile şirketleri kurumlaşma ve şirketleşmelerini tamamladıkça ve otokratik yönetimler daha demokratik yönetimlere dönüştükçe, gerek finansal raporlama, gerekse varlıkların kötüye kullanılması hilelerinin yapılması olasılığının aşamalı olarak azalması beklenebilecektir.

Son olarak Türk denetçileri, denetim çalışmalarını hiçbir resmî ve/veya gayriresmî kısıtlama altında kalmadan bağımsız bir biçimde yapmak istemekte, aksi halde muhasebe hilelerinin yapılması olasılığının yükseldiğini düşünmektedir. Bu bakımdan, Türk denetçilerinin denetim çalışmalarını tam anlamıyla bağımsız ve kısıtlama olmadan gerçekleştirmek konusunda istekli olmaları özel olarak Türk iş dünyası ve genel olarak Türkiye ekonomisi için olumlu bir gelişme olarak kabul edilmelidir, çünkü bu durum ilk planda denetimin nesnelliğini, etkinliğini, güvenilirliğini ve toplam olarak kalitesini yükseltecek, bağımsız denetçilerin daha çok muhasebe hilesi ortaya çıkarmasını sağlayarak muhasebe hilelerinin yol açtığı sosyo-ekonomik ve kültürel maliyetlerin asgarî düzeylere çekilmesi savaşımında belki de en önemli kazanım olacaktır.

Tablo 1: Adli Muhasebecilerin Hile Risk Faktörleri Etki Değerlemesi

Risk Faktörleri	Ağırlık
İşletme Yönetiminin Özellikleri ve Kontrol Ortamı Üzerindeki Etkisi	
Yaratıcı/yenilikçi muhasebe uygulamalarına bağlı önemli tutarda ücret/ikramiye	0,180
İşletme yönetiminin iç kontrole olumlu yaklaşmaması	0,165
Geçmişte menkûl kıymet yasalarına aykırı uygulamalar	0,080
Muhasebe politikaları ve tahminleri üzerinde malî olmayan yönetimin etkisi	0,068
Sorumlu yönetim/bağımsız denetçi ilişkileri	0,050
Üst yönetimin sık sık değişmesi	0,042
Alt Toplam	0,585
Sektörel/Endüstriyel Koşullar	
Yoğun rekâbet, piyasaların olgunlaşması ve düşen kâr marjları	0,046
Sektör/endüstride hızlı değişim, değişen teknoloji ve ürün yaşam eğrisinin kısılgından aşırı derecede etkilenme	0,038
Gerileyen bir sektör/endüstride yer alınması	0,034
Yeni muhasebe uygulamalarının finansal istikrar ve kârlılık üzerinde etkili olması	0,027
Alt Toplam	0,145
Faaliyet ve Finansal İstikrar Özellikleri	
Aşırı derecede teşvik edici programlar	0,029
Olumsuz finansal sonuçların potansiyel etkisi	0,028
Zayıf ya da kötüleşen malî durum ve işletme borçlarını yönetimin garanti etmesi	0,024
Esas faaliyetlerden nakit açığı verilirken malî tablolarda kâr raporlanması	0,024
İlişkili taraflarla önemli hacimde işlemler	0,023
Vergi cennetlerinde faaliyet gösterilmesi ve banka hesapları açılması	0,020
Özün önceliği ilkesine aykırı uygulamalar	0,019
Önemli tutarda hesapların tahmine dayalı olması	0,018
Yakın iflâs tehdidi	0,016
Acilen sermaye bulunması zorunluluğu	0,016
Sektör/endüstriye göre olağandışı hızlı büyüme veya kârlılık gösterilmesi	0,014
Örgütsel kontrolün belirlenmesinde zorluk yaşanması	0,012
Aşırı derecede karmaşık örgüt yapısı	0,011
Yabancı kaynaklara aşırı ölçüde bağımlı olunması	0,010
Faiz oranlarından aşırı derecede etkilenme	0,006
Alt Toplam	0,270
Genel Toplam	1,000

Tablo 2:İç Denetçilerin Hile Risk Faktörleri Etki Değerlemesi

Sıra	Risk Faktörleri	Koşul		
1	Menkûl kıymetler yasaları geçmişte ihlâl edilmiştir ya da üst yönetimle ilgili olarak hile ya da menkul kıymet yasa ihlalleri iddiaları bulunmaktadır.	T/R		
2	İşletme yönetimi, bağımsız denetçilerin bilgi ya da personele erişimini uygunsuz biçimde sınırlayacak ve yönetim kurulu ya da denetim komitesi ile etkili bir biçimde iletişim yeteneğini azaltacak kısıtlamalar getirmektedir.	T/R		
3	İşletme yönetimi düzenleyici kuruluşlara fark edilebilir biçimde saygısızlık içindedir.	T/R		
4	İşletme yönetimi özellikle denetim çalışmasının kapsamını etkilemek amacıyla bağımsız denetçilere karşı otoriter bir davranış göstermektedir.	T/R		
5	İşletme yönetimi önemli kontrolleri yetersiz biçimde gözlemektedir.			F/O
6	İşletme yönetimi yönetim kurulunun etkili gözetimi gibi dengeleyici kontroller olmaksızın tek bir kişi ya da grup tarafından üstlenilmektedir.			F/O
7	Malî durum kötüleşir ise, yapılmakta olan önemli işlemlerin olumsuz sonuçları olacaktır.		B/G	
8	Önemli, olağandışı ya da karmaşık işlemler, özellikle dönem sonlarında özün önceliği ilkesine göre soru işaretleri uyandırmaktadır.			F/O
9	İşletme yönetimi etkisiz muhasebe, bilgi teknolojisi veya iç denetim elemanı çalıştırmaya devam etmektedir.			F/O
10	Faaliyetlerden nakit girişleri sağlanamazken işletme yönetimi gelir/kâr ya da gelir/kâr artışı raporlamaktadır.		B/G	
11	İşletme yönetimi kendisine rapor edilen koşulları zamanında düzeltmemektedir.	T/R		
12	İşletme yönetimi, işletmenin önemli borçlarını kişisel olarak garanti etmektedir ve malî durum zayıftır ya da kötüleşmektedir.		B/G	
13	İşletmeyi kimin kontrol ettiğini belirlemek zordur.			F/O
14	Ticarî gerekçesi olmadan vergi cennetlerinde önemli banka hesapları ya da iştirak faaliyetleri bulunmaktadır.			F/O
15	İşletme yönetimi hisse fiyatlarını veya gelir/kâr eğilimini korumak ya da arttırmak ile aşırı derecede ilgilenmektedir.	T/R		
16	İşletme yönetimi gereğinden yüksek finansal hedefler koymaktadır.	T/R		
17	Birçok hesap önemli ölçüde tahminlere dayanmaktadır ya da finansal olarak yıkıcı etkileri olabilen potansiyel değişikliklere tabidir.			F/O
18	İflâs, icra ya da cebri satın alma potansiyelinin yakın olması		B/G	
19	İşletme yönetimi üçüncü taraflara gereğinden yüksek ya da gerçekçi olmayan tahminlerin yakalanması için taahhütte bulunmaktadır.	T/R		
20	Yönetim, işletmenin etik değerlerini ve kültürünü çalışanlara etkili bir biçimde bildirmekte ya da desteklememektedir.	T/R		
21	Yönetim ücretlerinin önemli bir bölümü ikramiyeler, opsiyonlar ya da teşvikler gibi işletmenin faaliyet sonuçlarıyla ilgili hedeflere bağlıdır.		B/G	
22	İşletme yönetimi makul olmayan zaman kısıtlamalarında olduğu gibi bağımsız denetçiden makûl olmayan taleplerde bulunmaktadır.	T/R		
23	İlişkili taraflarla önemli hacimde işlemler gerçekleştirilmektedir.			F/O
24	Satış veya kâr teşvik programları gerçekçi olmayacak derecede liberaldir.		B/G	
25	İşletme yönetimi bağımsız denetçi ile sık sık anlaşmazlığa düşmektedir.	T/R		
26	Finansal olmayan işletme yönetimi, muhasebe politikalarının seçilmesi ya da önemli muhasebe tahminlerinin yapılması ile gereğinden fazla ilgilenmektedir.	T/R		
27	İşletme rekâbet edebilmek için ek kaynak bulma zorunluluğu ile karşı karşıyadır.		B/G	
28	Üst yönetim sık sık değişmektedir.			F/O
29	İşletmenin yönetim kurulu üyelerinin büyük bölümü (% 50 veya daha fazlası) işletmeden bağımsız değildir. (İşletme içinden gelmektedir ya da eski işletme personeldir.)			F/O
30	Yönetim kurulu üyeleri işletmenin gözetim sürecinde yeterli uzmanlığa sahip değildir.			F/O
31	Sektör/endüstri, işletmenin finansal istikrar ya da kârlılığına zarar verebilecek yeni muhasebe teknikleri, yasalar ya da düzenlemeler talep etmektedir.		B/G	
32	Yönetim kurulu üyeleri sık sık değişmektedir.			F/O

33	Büyüme ya da kârlılık, özellikle aynı sektör/endüstride faaliyet gösteren diğer işletmelere göre beklenmedik derecede hızlı ve yüksektir.		B/G	
34	İşletme olağandışı ölçüde yüksek borçlara sahiptir.		B/G	
35	Denetim komitesi üyeleri finansal raporlamada yeterli uzmanlığa sahip değildir.			F/O
36	İşletme yönetimi vergisel amaçlarla işletmenin gelir/karını asgarî düzeyde raporlamak istemektedir.	T/R		
37	İşletme, giderek artan iflâsların yaşadığı gerileyen bir sektör/endüstride faaliyet göstermektedir.		B/G	
38	Örgüt yapısı fazlasıyla karmaşıktır.			F/O
39	Sektör/endüstri yoğun rekabet, olgunlaşma ve azalmakta olan kâr marjları ile nitelenmektedir.		B/G	
40	Sektör/endüstri, hızla değişen teknoloji ya da kısalan ürün yaşam eğrileri gibi hızlı bir dönüşüm geçirmektedir.		B/G	
41	İşletme faiz oranlarındaki değişikliklere yüksek duyarlılık içindedir.		B/G	
42	Denetim komitesi çok az toplanmaktadır. (yılda ikiden az gibi)			F/O
43	Denetim komitesi hem dışarıdan gelen bağımsız üyeler, hem de işletme içinden gelen üyelerden oluşmaktadır.			F/O

Tablo 3:Bağımsız Denetçilerin Hile Risk Faktörleri Etki Değerlendirmesi

Sıra	Risk Faktörleri	Ortalama Puan
1	Denetlenmesi zor olan işlemler	5,67
2	İşletmenin sürekliliği ile ilgili sorunlar	5,47
3	İşletme yönetiminin yönetim üslubu (Bir kişinin kararları tek başına alması gibi)	5,27
4	Finansal raporlama konusunda işletme yönetiminin tutumu (<i>yaratıcı/yenilikçi gibi</i>)	5,20
5	Tartışmalı muhasebe sorunları	5,07
6	Önceki denetimlerde ortaya çıkarılmış önemli yanlışlıklar	5,07
7	Yönetimin sık sık değişmesi (<i>deneyimli muhasebe personeli dahil</i>)	5,00
8	Gelir/kâr tahminlerinin yakalanmasına özel önem verilmesi	4,87
9	Bağımsız denetçi ile müşteri işletmenin ilişkileri (<i>yeni işler verilmesi gibi</i>)	4,67
10	Sektör/endüstrinin durumu (<i>sıkıntılı, sorunlu gibi</i>)	4,47
11	İş dünyasındaki itibar	4,33
12	Faaliyetlerin örgütlenmesi (<i>ciddîkuşkuların olması gibi</i>)	4,33
13	Sektör/endüstriye göre kârlılık	4,20
14	Sektör/endüstrideki değişim hızı	3,67
15	Faaliyetlerin faiz oranları ve enflasyona duyarlılığı	3,47

Tablo 4: Türk Bağımsız Denetçilerinin Finansal Raporlama Hile Risk Faktörleri Etki Değerlemesi

Sıra	Toplam Puan	Koşul	Risk Faktörleri
1	160	T/R	Bağımsız denetçinin personele ve bilgi erişimini uygunsuz biçimde kısıtlayan resmi ya da gayrresmî uygulamalar veya denetçinin yöneticiler ve denetim kurulu üyeleri ile etkili biçimde iletişiminin resmi ya da gayrresmî yollarla kısıtlanması
2	155	T/R	Yöneticilerin analistlere, kreditorlere ve diğer üçüncü taraflara aşırı yüksek veya gerçek dışı tahminleri gerçekleştirme taahhüt etmesi
3	154	T/R	Yönetimin salt vergisel gerekçelerle, raporlanan kârını en alt noktaya çekmek için uygun olmayan araçlar/yöntemler kullanmaya ilgi göstermesi
4	152	T/R	Yönetimin iç kontrol sistemleri konusunda bağımsız denetçi tarafından bildirilen düzeltme ve değişiklikleri zamanında yapmaması
5	150	F/O	Dengeleyici kontroller olmaksızın aile şirketlerinde tek bir kişinin, diğer şirketlerde ise dar bir grubun yönetime hakim olması
6	149	T/R	Yöneticilerin, şirketin hisse fiyatını ya da kâr eğilimini devam ettirmek veya arttırmak konusunda gereğinden fazla uğraşması
7	147	B/G	Ekonomi genelinde ya da faaliyet gösterilen endüstri özelinde yaşanan önemli talep düşüşleri ve iflas olaylarında artışlar
8	147	B/G	Borsaya kotasyon koşullarını yerine getirmek, kredi geri ödemelerini gerçekleştirmek ya da diğer kredi sözleşmesi koşullarını yerine getirmek için sınırlı bir likidite ve mali yapı yeterliliğine sahip olmak
9	147	F/O	Yetersiz muhasebe ve bilgi sistemleri <i>(Yapılması istenen düzeltme ve değişikliklerin uygulamaya aktarılmasındaki yetersizlikleri de içerir.)</i>
10	145	B/G	İflas, haciz ve istem dışı satın almaları yakın bir tehdit haline getiren esas faaliyet zararları
11	145	T/R	Yöneticilerin, denetim çalışmalarının kapsamını ya da denetim çalışmalarına atanacak veya denetim çalışmalarında danışman statüsünde görev yapacak personelin belirlenmesi kararını etkilemek üzere denetçiler üzerinde hakimiyet kurmaya çalışması
12	144	B/G	Yoğun rekabet, piyasaların doygunluğa erişmesi ve azalan kâr oranları
13	144	B/G	İşletmenin piyasada varlığını sürdürebilmesi için ek öz kaynak veya yabancı kaynak finansmanına ihtiyaç duyması <i>(Büyük ar-ge veya yatırım projelerinin finansmanını da içerir.)</i>
14	143	T/R	Kuralların alt/üst sınırlarını zorlayan veya uygun olmayan muhasebe uygulamalarını önemlilik ilkesine dayanarak (önemlilik eşliğinin altında kaldığı gerekçesiyle) haklı gösterme girişimlerinin tekrarlanması
15	143	T/R	Bağımsız denetçiden makûl olmayan taleplerde bulunulması <i>(Denetimin tamamlanması veya denetim raporunun yayımlanması konusunda makul olmayan zaman kısıtlamaları konulmaya çalışılması gibi)</i>
16	142	B/G	Esas faaliyetlerden üst üste nakit açıkları verilmesi ya da mali tablolarda kâr ve kâr artışı raporlanırken eşzamanlı olarak esas faaliyetlerden nakit fazlaları yaratılmaması
17	140	F/O	İlişkili taraflarla, teâmüllerin dışında önemli tutarda işlem yapılması veya denetlenmeyen ya da işletmenin kendi denetçisinden başka bir bağımsız denetçi tarafından denetlenen ilişkili kuruluşlarla işlem yapılması
18	140	F/O	İç kontrol ortamı ve finansal raporlama süreci üzerinde yönetim ve denetim kurulunun yetersiz gözetimi
19	139	B/G	Yönetici ve yönetim kurulu üyelerinin işletmede önemli büyüklüklerde malî yatırımı bulunması
20	139	F/O	Özellikle dönem sonlarına yaklaşırlarken gerçekleştirilen ve özün önceligi ilkesi konusunda kuşku uyandıran önemli, olağan olmayan ve çok karmaşık işlemler
21	134	F/O	Vergi cenneti yerleşimlerde ekonomik ve ticarî amaçları anlaşılabilen banka hesapları ile iştirak ve şube faaliyetleri
22	134	F/O	Muhasebe, iç denetim ve bilgi teknolojisi personelinin sık sık değişmesi veya yetersiz muhasebe, iç denetim veya bilgi teknolojisi personeli istihdam edilmesi
23	134	T/R	Yönetimin şirketin değerleri ya da etik standartlarını yeterince tebliğ etmemesi, uygulamaya geçirmemesi, desteklememesi veya uygun olmayan değer ya da etik standartları tebliğ etmesi
24	133	B/G	Hızlı değişimin <i>(teknolojik gelişmeler, stok değerinde düşmeler, faiz oranlarında hareketler)</i> etkilerine aşırı derecede açık <i>(korunmasız)</i> olma
25	133	T/R	Sermaye piyasası ve diğer kanun ve düzenlemelerin geçmişte ihlâl edilmesi ya da işletme, üst yönetici ve yönetim kurulu üyelerinin söz konusu kanun ve düzenlemeleri ihlâl ettikleri veya hile yaptıkları iddiaları
26	132	T/R	Mali olmayan yönetimin muhasebe yöntemlerinin seçilmesi veya önemli tahminlerin yapılması süreçlerine gereğinden fazla müdahil olmak istemesi ya da ilgi göstermesi
27	131	F/O	Kontrolların güncellenmesi ve yenilenmesinde yetersizlikler <i>(Otomatik kontroller ve zorunlu bağımsız denetim var ise ara dönem finansal raporlaması üzerindeki kontrolleri de içerir.)</i>

28	130	B/G	Yatırım uzmanları, kurumsal yatırımcılar, önemli alacaklılar ve diğer işletme dışı tarafların gereksiz derecede yüksek veya gerçek dışı kârlılık ve eğilim beklentileri
29	129	B/G	Yönetim ücretlerinin önemli bir bölümünün aşırı ölçüde yüksek hisse fiyatı, faaliyet sonuçları, malî durum ve nakit akışı hedeflerine bağımlı olması
30	129	B/G	Yönetici ve yönetim kurulu üyelerinin işletmenin borçlarına şahsi teminatlar vermeleri
31	127	B/G	Özellikle aynı endüstri dalında faaliyet gösteren diğer işletmelere kıyasla hızlı büyüme veya olağan olmayan kârlılık
32	127	F/O	Varlık, borç, gelir ve giderlerin, doğrulanması zor kişisel takdir ve belirsizliklerle bağlantılı önemli tahminlere dayanması
33	127	F/O	Olağan olmayan şirket yapılanması (<i>türü</i>) veya idarî yetki sınırlarını da içeren çok karmaşık örgüt yapısı
34	127	T/R	Muhasebe, denetim ve raporlama konularında mevcûd ve önceki bağımsız denetçi ile sık sık anlaşmazlık yaşanması
35	126	B/G	Zayıf/yetersiz malî sonuçlar raporlamanın, birleşmeler ve hizmet sözleşmesi kapsamındaki temettü/ikramiyeler gibi henüz sonuçlanmamış işlem/faaliyetler üzerinde oluşturabileceği gerçek veya sanal olumsuz etkiler
36	126	B/G	Yönetim ya da yönetim kurulunca belirlenen malî hedefleri (<i>satışlar ve kârlılık dahil</i>) yakalamak için yönetim ve faaliyetle ilgili personel üzerinde aşırı baskı oluşması
37	123	F/O	Üst yönetim, danışmanlar ve yönetim kurulunun sık sık değişmesi
38	121	F/O	Şirketi kontrol eden kişi ya da kurumların belirlenmesinde güçlük olması
39	116	F/O	İşletmenin, tedarikçilere veya müşterilere şart ve hüküm dayatmak suretiyle ticarî ve ekonomik sayılamayacak işlemlere girmesini sağlayacak veya belirli bir endüstriyi yönlendirebilecek ölçüde büyük malî güce ve yeterliliğe sahip olması
40	115	F/O	Farklı iş ortamı ve kültürlerinin hüküm sürdüğü yabancı ülkelerde önemli büyüklükte faaliyetler yapılması veya yapılmakta olması
41	110	B/G	Yeni yasal düzenlemeler ve muhasebe uygulamaları

Tablo 5:Türk Bağımsız Denetçilerinin Varlıkların Kötüye Kullanılması Hile Risk Faktörleri Etki Değerlemesi

Sıra	Toplam Puan	Koşul	Risk Faktörleri
1	156	F/O	Görevlerin açık biçimde ayrılmaması veya görevlerin bir başkası tarafından bağımsız kontrollerinin yapılmaması
2	156	F/O	Varlıkların kayıtlarının tam olmaması
3	153	B/G	Çalınma ve kötüye kullanılması tehlikesi olan nakit para ya da diğer varlıklara erişim yetkisi olan yönetici ya da personelin kişisel mali yükümlülüklerinin yaratabileceği baskı
4	153	T/R	Mevcut kontrolleri atlatarak ya da bilinen iç kontrol kusurlarını düzeltmemek suretiyle iç kontrole gereken önemin verilmemesi
5	152	T/R	İşlemlerin (<i>satın alma gibi</i>) yetkilendirilmesi ve onaylanması süreçlerinin yetersiz olması
6	151	F/O	Varlıkların kayıtlı değerlerinin fiziksel sayım değerleri ile tam ve zamanlı olarak mutabakatlarının yapılmaması
7	149	T/R	Varlıkların kötüye kullanılması ile ilgili risklerin izlenmesi ve azaltılmasına karşı kayıtsızlık gösterilmesi
8	148	F/O	Varlıkların korunmasından sorumlu olan personelin yöneticiler tarafından yetersiz biçimde izlenmesi (<i>yetersiz iş takibi ve uzakta kalan fabrika sahalarının yetersiz gözetimi gibi</i>)
9	147	F/O	Varlıklara erişim izni olan personelin seçiminde elemanın yeterli biçimde yapılmaması
10	146	F/O	Elde kayıtlara girmiş ya da girmemiş büyük miktarda nakit bulundurulması
11	146	T/R	Personel veya yöneticilerin yaşam biçiminde gözlenen dikkat çekici değişiklikler
12	144	F/O	Boyut olarak küçük, pazarlanabilir ve dışarıdan bakıldığında mülkiyeti belli olmayan varlıklar
13	143	F/O	Boyut olarak küçük, ama fiyatı ve talebi yüksek stoklar
14	142	F/O	Nakitler, menkul değerler, stoklar ve sabit duran varlıkların fiziken yetersiz biçimde korunması
15	142	F/O	İşlemlerin zamanında ve uygun biçimde belgelendirilmesinde (<i>mal iadelerinde müşteriye yapılan para geri ödemelerinde olduğu gibi</i>) eksiklikler
16	140	F/O	Sanal bilgisayar ortamlarında saklanan belgelere erişimin yeterli biçimde kontrol edilmemesi (<i>Bilgisayar kütüğü ve bellekler üzerindeki kontroller dahil</i>)
17	139	F/O	Yönetimin bilgi teknolojisini kavramakta yetersiz olması (<i>hile yapmayı planlayan bilgi teknolojisi personelinin işlerini kolaylaştırmaktadır.</i>)
18	136	F/O	Paraya hızla çevrilebilen (<i>tahviller, değerli madenler, bilgisayar yongaları</i>) varlıklar
19	134	B/G	Kesinleşmiş ya da olası işten çıkarmalar
20	128	B/G	Beklenenden farklı olan ücret, diğer ödemeler ve terfiler
21	128	T/R	Şirketten ya da personel uygulamalarından hoşnutsuzluk ve tatminsizlik işaretleri gözlenmesi
22	122	B/G	Personelin ücret ve diğer yan ödemeleri ile ilgili olarak yapılmış olan ya da yapılması beklenen değişiklikler
23	121	F/O	Kilit kontrol görevlerinde yer alanların zorunlu izne çıkmalarında görülen aksamalar

Tablo 6: Etkili Finansal Raporlama Hile Risk Faktörleri-Uluslararası Kuruluşlar

Sıra	Toplam Puan	Koşul	Risk Faktörleri
1	20	T/R	Yöneticilerin, şirketin hisse fiyatını ya da kâr eğilimini devam ettirmek veya arttırmak konusunda gereğinden fazla uğraşması
2	20	B/G	Yatırım uzmanları, kurumsal yatırımcılar, önemli alacaklılar ve diğer işletme dışı tarafların gereksiz derecede yüksek veya gerçek dışı kârlılık ve eğilim beklentileri
3	19	B/G	Yönetim ya da yönetim kurulunca belirlenen malî hedefleri (<i>satışlar ve kârlılık dahil</i>) yakalamak için yönetim ve faaliyetle ilgili personel üzerinde aşırı baskı oluşması
4	19	F/O	İlişkili taraflarla, teâmüllerin dışında önemli tutarda işlem yapılması veya denetlenmeyen ya da işletmenin kendi denetçisinden başka bir bağımsız denetçi tarafından denetlenen ilişkili kuruluşlarla işlem yapılması
5	19	F/O	Özellikle dönem sonlarına yaklaşırlarken gerçekleştirilen ve özen önceliği ilkesi konusunda kuşku uyandıran önemli, olağan olmayan ve çok karmaşık işlemler
6	19	B/G	Zayıf/yetersiz malî sonuçlar raporlamanın, birleşmeler ve hizmet sözleşmesi kapsamındaki temettü/kramyeler gibi henüz sonuçlanmamış işlem/faaliyetler üzerinde oluşturabileceği gerçek veya sanal olumsuz etkiler
7	18	T/R	Yöneticilerin analistlere, kreditorlere ve diğer üçüncü taraflara aşırı yüksek veya gerçek dışı tahminleri gerçekleştirilmeyi taahhüt etmesi
8	18	B/G	İşletmenin piyasada varlığını sürdürülebilmesi için ek öz kaynak veya yabancı kaynak finansmanına ihtiyaç duyması (<i>Büyük ar-ge veya yatırım projelerinin finansmanını da içerir.</i>)
9	18	B/G	Yönetici ve yönetim kurulu üyelerinin işletmede önemli büyüklüklerde malî yatırımı bulunması
10	17	F/O	Varlık, borç, gelir ve giderlerin, doğrulanması zor kişisel takdir ve belirsizliklerle bağlantılı önemli tahminlere dayanması

Tablo 7: Etkili Varlıkların Kötüye Kullanılması Hile Risk Faktörleri-Uluslararası Kuruluşlar

Sıra	Toplam Puan	Koşul	Risk Faktörleri
1	19	F/O	Görevlerin açık biçimde ayrılması veya görevlerin bir başkası tarafından bağımsız kontrollerinin yapılmaması
2	19	F/O	Varlıkların korunmasından sorumlu olan personelin yöneticiler tarafından yetersiz biçimde izlenmesi (<i>Yetersiz iş takibi ve uzakta kalan fabrika sahalarının yetersiz gözetimi gibi</i>)
3	19	T/R	Varlıkların kötüye kullanılması ile ilgili risklerin izlenmesi ve azaltılmasına karşı kayıtsızlık gösterilmesi
4	19	T/R	Mevcut kontrolleri atlatarak ya da bilinen iç kontrol kusurlarını düzeltmemek suretiyle iç kontrole gereken önemin verilmemesi
5	18	B/G	Çalınma ve kötüye kullanılması tehlikesi olan nakit para ya da diğer varlıklara erişim yetkisi olan yönetici ya da personelin kişisel malî yükümlülüklerinin yaratabileceği baskı
6	18	F/O	Varlıkların kayıtlarının tam olmaması
7	18	F/O	Boyut olarak küçük, pazarlanabilir ve dışarıdan bakıldığında mülkiyeti belli olmayan varlıklar
8	17	F/O	Elde kayıtlara girmiş ya da girmemiş büyük miktarda nakit bulundurulması
9	17	F/O	İşlemlerin (<i>satın alma gibi</i>) yetkilendirilmesi ve onaylanması süreçlerinin yetersiz olması
10	16	F/O	Boyut olarak küçük, ama fiyatı ve talebi yüksek stoklar

Tablo 8:Etkili Finansal Raporlama Hile Risk Faktörleri-Ulusal Kuruluşlar

Sıra	Toplam Puan	Koşul	Risk Faktörleri
1	144	T/R	Bağımsız denetçinin personele ve bilgiye erişimini uygunsuz biçimde kısıtlayan resmî ya da gayriresmî uygulamalar veya denetçinin yöneticiler ve denetim kurulu üyeleri ile etkili biçimde iletişiminin resmî ya da gayriresmî yollarla kısıtlanması
2	138	T/R	Yönetimin salt vergisel gerekçelerle, raporlanan kârını en alt noktaya çekmek için uygun olmayan araçlar/yöntemler kullanmaya ilgi göstermesi
3	136	T/R	Yöneticilerin analistlere, kreditorlere ve diğer üçüncü taraflara aşırı yüksek veya gerçek dışı tahminleri gerçekleştirme taahhüt etmesi
4	136	T/R	Yönetimin iç kontrol sistemleri konusunda bağımsız denetçi tarafından bildirilen düzeltme ve değişiklikleri zamanında yapmaması
5	133	B/G	Ekonomi genelinde ya da faaliyet gösterilen endüstri özelinde yaşanan önemli talep düşüşleri ve iflas olaylarında artışlar
6	133	F/O	Dengeleyici kontroller olmaksızın aile şirketlerinde tek bir kişinin, diğer şirketlerde ise dar bir grubun yönetime hakim olması
7	132	B/G	İflâs, haciz ve istem dışı satın almaları yakın bir tehdit haline getiren esas faaliyet zararları
8	130	T/R	Bağımsız denetçiden makûl olmayan taleplerde bulunulması (<i>Denetimin tamamlanması veya denetim raporunun yayımlanması konusunda makûl olmayan zaman kısıtlamaları konulmaya çalışılması gibi</i>)
9	130	T/R	Yöneticilerin, denetim çalışmalarının kapsamını ya da denetim çalışmalarına atanacak veya denetim çalışmalarında danışman statüsünde görev yapacak personelin belirlenmesi kararını etkilemek üzere denetçiler üzerinde hakimiyet kurmaya çalışması
10	130	B/G	Borsaya kotasyon koşullarını yerine getirmek, kredi geri ödemelerini gerçekleştirmek ya da diğer kredi sözleşmesi koşullarını yerine getirmek için sınırlı bir likidite ve mali yapı yeterliliğine sahip olmak

Tablo 9:Etkili Varlıkların Kötüye Kullanılması Hile Risk Faktörleri-Ulusal Kuruluşlar

Sıra	Toplam Puan	Koşul	Risk Faktörleri
1	138	F/O	Varlıkların kayıtlarının tam olmaması
2	137	F/O	Görevlerin açık biçimde ayrılması veya görevlerin bir başkası tarafından bağımsız kontrollerinin yapılmaması
3	135	B/G	Çalınma ve kötüye kullanılması tehlikesi olan nakit para ya da diğer varlıklara erişim yetkisi olan yönetici ya da personelin kişisel malî yükümlülüklerinin yaratabileceği baskı
4	135	F/O	Varlıkların kayıtlı değerlerinin fiziksel sayım değerleri ile tam ve zamanlı olarak mutabakatlarının yapılmaması
5	135	F/O	İşlemlerin (<i>satın alma gibi</i>) yetkilendirilmesi ve onaylanması süreçlerinin yetersiz olması
6	134	T/R	Mevcut kontrolleri atatarak ya da bilinen iç kontrol kusurlarını düzeltmemek suretiyle iç kontrole gereken önemin verilmemesi
7	132	F/O	Varlıklara erişim izni olan personelin seçiminde elemanın yeterli biçimde yapılmaması
8	130	T/R	Varlıkların kötüye kullanılması ile ilgili risklerin izlenmesi ve azaltılmasına karşı kayıtsızlık gösterilmesi
9	130	T/R	Personel veya yöneticilerin yaşam biçiminde gözlenen dikkat çekici değişiklikler
10	129	F/O	Elde kayıtlara girmiş ya da girmemiş büyük miktarda nakit bulundurulması

KAYNAKÇA

- ACFE, (2008), 2008 ACFE Report to the Nation of Occupational Fraud & Abuse, Association of Certified Fraud Examiners”, 2008, Austin, USA.
- APOSTOLOU, Barbara, John M. Hassell ve Sally A. Webber, (2001), Management Fraud Risk Factors: Ratings by Forensic Experts, *The CPA Journal*, October 2001.
- BIEGELMAN, Martin T. ve Joel T. Bartov, (2006), *Executive Roadmap to Fraud Prevention and Internal Control: Creating a Culture of Compliance*, 2006, John Wiley & Sons, Hoboken, New Jersey, USA.
- BOYNTON, William and Raymond N. Johnson, (2006), *Modern Auditing: Assurance Services And The Integrity of Financial Reporting*, 8th Edition, 2006, John Wiley & Sons, Hoboken, New Jersey, USA.
- CHURCH, Bryan K. Jeffrey, J. Mcmillan ve Arnold Schneider, (2001), Detection of Fraudulent Reporting, *Journal of Accountancy*, September 2001.
- CHURCH, Bryan K., Jeffrey Mcmillan ve Arnold Schneider, (2001), “Factors Affecting Internal Auditors’ Consideration of Fraudulent Financial Reporting during Analytical Procedures”, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, March 2001, Vol.20, No.1, pp.65-80.
- COENEN, Tracy, (2008), *Essentials of Corporate Fraud*, John Wiley & Sons, Hoboken, New Jersey, USA.
- COLBERT, Janet L. ve Brian S. Turner, “Strategies for Dealing with Fraud”, *The Journal of Corporate Accounting*, May/June 2000.
- DAUBER, Nick, Anique Ahmed Quareshi, Marc H. Levine ve Joel G. Siegel, (2005), *2006 Auditing Standards*, Thompson, Ohio.
- GOLDEN, Thomas W. Steven, L. Skalak ve Mona M. Clayton, (2006), *A Guide to Forensic Accounting Investigation*, John Wiley & Sons, Hoboken, New Jersey, USA.
- GRAMLING, Audrey A. ve Patricia M. Myers, (2003), “Internal Auditors’ Assessment of Fraud Warning Signs : Implications for External Auditors”, *The CPA Journal*, June 2003, pp.20-24.
- İSLAMOĞLU, Ahmet Hamdi, (2003), *Bilimsel Araştırma Yöntemleri*, İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım.
- LOEBBECKE, James K., Martha M. Eining ve John J. Willingham, (1989), “Auditors’ Experience with Material Irregularities: Frequency, Nature, and Detectability”, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol.9, No.1, Fall 1989.
- MAJID, Abdul, Ferdinand A. Gul ve Judy S. L. Tsui, (2001), An Analysis of Hong Kong Auditors’ Perceptions of the Importance of Selected Red Flag Factors in Risk Assessment, *Journal of Business Ethics* 32.263-274, 2001.
- MONTGOMERY, Daniel D., Mark S. Beasley, Susan L. Menelaides ve Zoe-Vonna Palmrose, (2002), “Auditors’ New Procedures for Detecting Fraud”, *Journal of Accountancy*, May 2002.
- RAMOS, Michael, (2008), *Wiley Practitioner’s Guide to GAAS 2008*, John Wiley & Sons, Hoboken, New Jersey, USA

- REINSTEIN, Alan ve Jeffrey J.McMillan, (2004), "The Enron Debacle: More than a Perfect Storm", *Critical Perspectives on Accounting*, 15(2004) 955-970.
- REZAAEE, Zabihollah, (2002), "The Three Cs of Fraudulent Financial Reporting", *Internal Auditor*, October 2002.
- SINGLETON, Tommie W., Aaron Singleton, G.Jack Bologna ve Robert J. Lindquist, (2006), *Fraud Auditing and Forensic Accounting*, John Wiley & Sons, Hoboken, New Jersey, USA.
- SINGLETON, Tommie, (2002), "Stop Fraud with Powerful Internal Controls", *The Journal of Corporate Accounting&Finance*, May/June 2002.
- ZIMMELMAN Mark F., (1997), "The Effects of SAS No.82 on Auditors' Attention to Fraud Risk Factors and Audit Planning Decisions", *Journal of Accounting Research*, Vol.35, Supplement 1997.

IFRS (TFRS) 13 STANDARDI KAPSAMINDA GERÇEĞE UYGUN DEĞER ÖLÇÜTÜ VE VERGİ USUL KANUNUNDAKİ DEĞERLEME ÖLÇÜTLERİYLE ÖRTÜŞTÜĞÜ DURUMLAR

Dr. M.Uğur AKDOĞAN*

ÖZET

Finansal raporlamada varlık ve borçların gerçeğe uygun değerle raporlanması günümüz muhasebe uygulamalarında yaygınlaşmıştır. Birçok muhasebe standardında gerçeğe uygun değerle ölçüm esası benimsenmiştir. Gerçeğe uygun değer farklı standartlarda tanımlanmış olması zaman zaman bazı farklı yorumlara ve karmaşaya neden olmuştur. Bu amaçla gerçeğe uygun değerle ölçümleme esaslarının bir arada toplu olarak görülmesini teminen “TFRS 13 Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü” standardı yayımlanmıştır. 2013 yılı başında yürürlüğe giren bu standardın kapsamı ve gerçeğe uygun değer tesbitinde kullanılacak fiyatın nasıl hesaplanacağı hususu bu makalede incelenmiştir. Ayrıca Türkiye vergi mevzuatındaki değerlendirme ölçülerinin gerçeğe uygun değer ölçütü ile karşılaştırması yapılarak farklı düzenlemelerin örtüştüğü durumlar incelenmiştir.

Anahtar kelimeler: Gerçeğe Uygun Değer, TFRS 13, Vergi

Kodu: M41, M48

ABSTRACT

It is getting more common in actual accounting practice to report the financial assets and liabilities with the fair values. In most of the accounting standards the fair value is accepted that as the base measurement criteria. Having the definition of fair value in different accounting standards sometimes cause confusions and different interpretations. Accordingly, in order to provide a common understanding for the measurement with fair value, the Standard namely “TFRS 13 Fair Value Measurement” was issued. Within the context of this article, the scope of this Standard that was enforced in the beginning of 2013 and the principles for determining the price during fair value measurement are analysed. Moreover by making comparisons with the valuation principles stated in the Turkish tax legislation with the fair value concept, the interstecion points of different regulations are analysed.

Key words: Fair Value, TFRS 13, Tax

Jel Code: M41, M48

* Yeminli Mali Musavir

1. GİRİŞ

Finansal tabloların hazırlanmasında, varlık, borç, gelir, gider hesaplarının parasal tutarlarının gerçeğe uygun sunumu için doğru seçilmiş ölçümleme (değerleme) ölçütlerinin kullanılması gerekir. Ölçümleme; muhasebe standartlarında, “bir işletmenin finansal tablolarındaki varlık, borç, gelir ve giderlerini tahakkuk ettireceği ve gösterebileceği parasal tutarların belirlenmesi işlemi” olarak tanımlanmıştır. Muhasebe literatüründe ve muhasebe standartlarında değerlendirme kavramı yerine ölçümleme kavramı kullanımı yaygınlaşmıştır. Muhasebe literatüründe, değer takdiri amacı güdüldüğünde “*değerleme*”, finansal raporlarda gösterilecek parasal tutarının belirlenmesi amacıyla yapıldığında ise “*ölçümleme*” terimi tercih edilmektedir (Şensoy, Perek 2010).

Vergi Usul Kanunu’nda değer takdiri söz konusu olduğu için “Değerleme” kavramı kullanılmıştır. Nitekim tanımda “*Değerleme; vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespitidir*”(m.258) ifadesi kullanılmıştır. Bu makalede her iki kavram da kullanılmıştır.

Vergi Usul Kanununda varlık, borç, gelir ve giderlerin ölçümünde, yer alan değerlendirme ölçütleri aşağıdaki gibidir. (m.261)

- Maliyet Bedeli
- Borsa Rayici
- Tasarruf Değeri
- Mukayyet Değer (Kayıtlı Değer)
- İtibari değer (Yazılı Değer)
- Rayiç Bedel
- Vergi Değeri
- Emsal Bedeli Ve Ücreti

TMS/TFRS ve KOBİ TFRS uygulamalarında kullanılan değerlendirme ölçütleri ise aşağıdaki gibidir:

- Maliyet bedeli
- Gerçeğe uygun değer
- Net gerçeğe uygun değer
- Geri kazanılabilir tutar
- Net gerçekleştirilebilir değer
- Net bugünkü değer
- İtfa edilmiş maliyet
- Kullanım değeri
- Varsayılan Maliyet

Bu makalede, muhasebe standartlarında yaygın olarak kullanılan “Gerçeğe Uygun Değer” ölçütü, 2013 yılı başında yürürlüğe giren “IFRS 13 Fair Value Measurement” (TFRS 13 Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü) standardı kapsamında açıklanarak VUK ‘daki değerlendirme ölçüleriyle örtüştüğü durumlar incelenecektir. “TFRS 13 Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü” Standardı 31/12/2012 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 30/12/2012 Tarihli ve 28513 Sayılı Resmî Gazetinin Mükerrer 2. sayısında yayımlanmıştır

2. TFRS 13- GERÇEĞE UYGUN DEĞER ÖLÇÜMÜ STANDARDININ AMACI VE KAPSAMI

Finansal raporlama standartlarında gerçeğe uygun değer ölçütünün kullanımı birçok durumda zorunlu kılınmış veya izin verilmiş ve bu konuda açıklayıcı notlarda bilgi verilmesi istenmiştir. Örneğin finansal yatırımlar, yatırım amaçlı gayrimenkuller, canlı varlıklar, satış amaçlı elde tutulan duran varlıklar, finansal borçlar, işletmenin kendi ihraç ettiği özkaynağa dayalı finansal araçların v.b. gibi kalemlerin, gerçeğe uygun değerle ölçülmesi ya zorunlu olarak istenmiş ya da

izin verilmiştir. Finansal raporlama standartlarının hazırlanması ve yayımlanması yıllara yayıldığından ve her bir standardın yayımlanma tarihi farklı olduğundan bu standartların gelişimi uzun yıllar sürmüştür. Bunun sonucu olarak gerçeğe uygun değer ölçümüne ilişkin esasların açıklamalarında zaman zaman farklılıklar ortaya çıkmış ve gerçeğe uygun değer ölçüm ve açıklama amacı açık olarak belirtilmemiştir. Bazı standartlarda gerçeğe uygun değer ölçütünün ölçümü ve açıklama bilgileriyle ilgili ayrıntıda bilgi verilirken bazılarında yeterli bilgi verilmemiştir. Bu tutarsızlıklar, uygulamada çeşitliliğe neden olmuş ve karşılaştırılabilirliği engellemiştir. Ayrıca bu karışıklık, muhasebe literatüründe de gerçeğe uygun değer kavramını bugüne kadar en çok tartışılan kavramlardan birisi haline getirmiştir.

Bazı yazarlara göre, gerçeğe uygun değer bir cari giriş fiyatı olarak tanımlanırken bazılarında ise çıkış fiyatı olarak tanımlanmıştır. Farklı düşüncelere sahip olan bazı diğer yazarlar da gerçeğe uygun değeri giriş fiyatı ile çıkış fiyatı arasında bir ara fiyat olarak açıklamıştır. Farklı düşüncedeki bazı yazarlar ise duruma göre hem cari maliyet değeri hem de çıkış değeri olarak tanımlama yapmışlardır.

Nobes'a (2001) göre gerçeğe uygun değer ne bir giriş fiyatı ne de bir çıkış fiyatıdır, bir ara fiyattır. Schipper'a (2003) göre ise gerçeğe uygun değer bir giriş değeri (yenileme maliyeti), veya bir çıkış değeri (net gerçekleştirilebilir değer, kullanım değeri veya yoksun olma değeri) olabilmektedir. Alexander (2007), gerçeğe uygun değeri, net gerçekleştirilebilir değer ve yenileme maliyeti arasında bir değer olarak tanımlamış ve hem bir giriş fiyatı hem de bir çıkış fiyatı olduğunu belirtmiştir. Yine Bromwich (2007), gerçeğe uygun değer hem giriş hem de çıkış fiyatı olabileceğini kabul etmektedir. Aynı şekilde, bir varlığın, borcun veya özkaynak aracının maliyetinin belirlenmesi amacıyla da gerçeğe

uygun değer kullanılmaktadır. Bu durumda ise gerçeğe uygun değer bir giriş fiyatı özelliği taşımaktadır. Diğer taraftan gerçeğe uygun değer, varlık ve borçların sonraki dönemlerdeki ölçümlerinde kullanıldığında, çıkış fiyatı olma özelliği artmaktadır (Cairns 2007). (Bu konuda daha fazla bilgi için bkz. Poroy, Selvi 2012).

IFRS 13 bu karmaşayı, farklı yorumlamayı ortadan ortadan kaldırmak ve gerçeğe uygun değer ölçütüne ilişkin ölçüm esaslarını bir arada toplamak için hazırlanmıştır. IFRS 13 standardının bir özelliği de, uygulamada FASB ve IAS arasındaki farklılıkları gidermesi ve ortak bir proje sonucu oluşmasıdır. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) ve ABD'de ulusal standart belirleyici olan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB), 2006 yılında, genel kabul görmüş yüksek kaliteli küresel muhasebe standartlarını yaratmak amacıyla söz konusu Kurulların çabalarına temel oluşturan bir mutabakat anlaşması yayımlamışlardır. Mutabakat anlaşması ve Kurulların bu amacı yerine getirmesine yönelik taahhüdü ile tutarlı olarak, IFRS 13; gerçeğe uygun değer ölçülmesine ve gerçeğe uygun değer ölçümü hakkındaki bilgilerin açıklanması için çalışmalar yapılmıştır. IFRS 13, bu çalışmaların sonucu olarak ortaya çıkmıştır (IFRS 13, N7). Bu standart hükümlerinin uygulamaya başlanması ile dünyada bu konudaki uygulamalarda yaşanan farklılıkların büyük ölçüde ortadan kalkması beklenmektedir.

İlgili standarda ilişkin düzenlemeler içinde;

- Gerçeğe uygun değer tanımını yeniden yapmıştır.
- Gerçeğe uygun değer ölçümüne ilişkin çerçeve, tek bir IFRS kapsamında ortaya konulmuş; bu kapsamda hangi kalemlerin gerçeğe uygun değer ölçütüyle değerlendirileceğinden ziyade gerçeğe uygun değer ölçüm esasları açıklanmıştır.

- Gerçeğe uygun değer in ölçümüne ilişkin açıklamalarda bulunulması zorunlu kılınmıştır.

IFRS 13 standardının 5. Maddesine göre, 6. ve 7. maddelerde belirtilen durumlar dışında, diğer IFRS'lerin gerçeğe uygun değer in ölçümünü veya gerçeğe uygun değere ilişkin açıklama yapılmasını zorunlu tuttuğu ya da ölçüm veya açıklama yapılmasına izin verdiği durumlarda uygulanması gerekmektedir. Bu hususun, diğer IFRS'lerin satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer gibi gerçeğe uygun değere dayalı olarak yapılan ölçümlerin kullanılmasını veya bu ölçümlere ilişkin açıklamalar yapılmasını zorunlu tuttuğu ya da bunlara izin verdiği durumlarda da geçerli olacağı konusu düzenlenmiştir.

Standardın 6. ve 7. maddelerinde ölçüm ve açıklama hükümlerinin uygulanmayacağı durumları sıralamıştır. Bunlar aşağıdaki gibidir:

Ölçüm hükümlerinin uygulanmayacağı işlemler:

- (a) TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler Standardı kapsamındaki hisse bazlı ödeme işlemleri;
- (b) TMS 17 Kiralama İşlemleri Standardı kapsamındaki kiralama işlemleri; ve
- (c) TMS 2 Stoklar Standardında yer alan net gerçekleştirilebilir değer ya da TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardında yer alan kullanım değeri gibi gerçeğe uygun değerle bazı benzerlikleri bulunan ancak gerçeğe uygun değer olmayan kavramlara ilişkin ölçümler.

Açıklama hükümlerinin uygulanmayacağı işlemler:

- (a) TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı uyarınca gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülen plan varlıkları

- (b) TMS 26 Emeklilik Fayda Planlarının Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması Standardı uyarınca gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülen emeklilik fayda planlarına yapılan yatırımlar; ve
- (c) TMS 36 uyarınca geri kazanılabilir tutarı elden çıkarma maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer olarak ölçülen varlıklar.

Standardın kapsamı değerlendirildiğinde, karışıklığa neden olan hususların kapsamdan çıkarıldığı görülmüştür. Özellikle stoklar standardındaki net gerçekleştirilebilir değer ölçütü ya da maddi duran varlıkların kullanım değeri gibi ölçütlerin gerçeğe uygun değerle karıştırılması önlenmiştir.

Bu standarda göre; gerçeğe uygun değer ölçütü, diğer IFRS'ler tarafından gerçeğe uygun değer ölçütünün kullanılmasının gerekli kılınması veya izin verilmesi durumunda ilk ve sonraki ölçümde uygulanacaktır.

3. GERÇEĞE UYGUN DEĞER'İN TANIMI VE ÖLÇÜMÜ

Muhasebe standartlarında da gerçeğe uygun değer tanımı birçok standartta yapılmıştır. IFRS 13 den önce, genellikle muhtelif standartlarda yapılan tanımda; gerçeğe uygun değer;

“Karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutar” şeklinde tanımlanmış idi. Bu tanımı aşağıda örnek olarak verilen birçok standartta görmek mümkündür (Tokay, Deran, 2008). Gerçeğe uygun değer tanımı;

- IAS (TMS) 2 Stoklar standardının 6. maddesinde,
- IAS (TMS) 16 Maddi Duran Varlıklar standardının 6. maddesinde,

- IAS(TMS)17 Finansal Kiralama İşlemleri standardının 4.maddesinde,
- IAS (TMS) 18 Hasılat standardının 7. maddesinde,
- IAS(TMS) 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar standardının 7. Maddesinde,
- IAS (TMS) 20 Devlet Teşviklerin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması standardının 3. maddesinde,
- IAS (TMS) 21 Kur Değişiminin Etkileri standardının 8. maddesinde,
- IAS (TMS) 32 Finansal Araçlar -Sunum standardının 11. maddesinde,
- IAS (TMS) 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar standardının 8. maddesinde,
- IAS (TMS) 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme standardının 9. maddesinde,
- IAS (TMS) 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller standardının 5. Maddesinde,
- IAS (TMS) 41 Tarımsal Faaliyetler standardının 8. Maddesinde,
- IFRS (TFRS) 1 Uluslararası Finansal Raporlama Standardının İlk Uygulaması standardının EK A.maddesinde
- IFRS (TFRS) 3 İşletme Birleşmeleri standardının EK A.maddesinde,
- IFRS(TFRS) 4 Sigorta Sözleşmeleri standardının EK A maddesinde,
- IFRS(TFRS)5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler standardının EK A maddesinde,
- IFRS(TFRS) 7 Finansal Araçlar:Açıklamalar standardının EK A maddesinde IFRS

(TFRS) 9 Finansal Araçlar standardının EK A maddesine yollama yapılarak,

yer almakta idi.

Bu tanımdan biraz farklı olarak IFRS(TFRS) 2 Hisse Bazlı Ödemeler standardının Ek A maddesinde gerçeğe uygun değer aşağıdaki gibi tanımlanmıştır:

“Karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi ya da ihraç edilmiş olan özkaynağa dayalı bir finansal aracın el değiştirmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutar”

Bu tanımda diğer tanımdan farklı olarak öz kaynağa dayalı bir finansal aracın el değiştirmesi durumu da tanıma dahil edilmişti.

2013 yılında yürürlüğe giren IFRS(TFRS)13 standardı gerçeğe uygun değer tanımını değiştirmiş ve FASB ‘ın FAS 157 nolu standartdaki gerçeğe uygun değer tanımı olan *“ölçüm tarihinde piyasa katılımcıları arasında bir işlemde bir borcun devredilmesi için ödenen ya da bir varlığın satılması için alınabilecek fiyat”* tanımına uygun hale getirmiştir.

IFRS (TFRS) 13 standardının 9.maddesinde gerçeğe uygun değer aşağıdaki gibi tanımlanmıştır:

“Gerçeğe uygun değer ; piyasadaki katılımcılar arasında ölçüm tarihinde olağan bir işlemde, bir varlığın satışından elde edilecek veya bir borcun devrinde ödenecek fiyattır.”

Aslında her iki tanımda yer alan öz, benzer olmakla beraber yeni tanım konuya daha çok açıklık getirmiş ve gerçeğe uygun değerın çıkış değeri olduğunu belirtmiştir. Böylece yeni tanım FASB’ın tanımına uygun hale gelmiştir.

Bu tanımda gerçeğe uygun değer belirlenmesi için:

- Aktif bir piyasa vardır
- Piyasada alıcı ve satıcılar (piyasa katılımcıları) piyasada oluşan fiyattan işlem yapmaktadır. Piyasa katılımcıları makul ölçüde bilgiye sahiptir.
- Gerçeğe uygun değer ölçümünde, varlık ve borçlar cari piyasa koşullarına göre fiyatlandırılmakta ve riske ilişkin varsayımlarda dahil olmak üzere piyasa katılımcılarının varsayımları kullanılmaktadır.
- Varlıkların elden çıkarılmasında alınacak tutar ve borcun ödenmesinde piyasada oluşan bu fiyatlar kullanılmaktadır.
- Yeni geliştirilmiş tanımda fiyatın satış fiyatı yani çıkış fiyatı olduğu vurgulanmaktadır. Çıkış fiyatı ölçüm tarihinde piyasa katılımcısının elindeki varlıklar ile ilgili olarak gelecekte elde edeceği nakit girişleri; borçlarla ilgili olarak da gelecekte ödeyeceği nakit çıkışları öngörüsüne dayanmaktadır.
- Gerçeğe uygun değer, piyasa bazlı bir ölçüm olup işletmeye özgü bir ölçüt değildir.

Gerçeğe uygun değer ölçümünde varlık veya borç işlemlerinin, fiyatlama bilgisi sağlayacak yeterli sıklıkta ve hacimde devamlı bir şekilde gerçekleştiği aktif bir piyasa vardır. Bazı varlıklar ve borçlar için, gözlemlenebilir piyasa işlemleri ya da piyasa bilgisi mevcuttur. Diğer bazı varlıklar ve borçlar için, gözlemlenebilir piyasa işlemleri ya da piyasa bilgisi mevcut olmayabilir. Ancak, gerçeğe uygun değer ölçümüne ilişkin amaç her iki durumda da aynıdır. Amaç; cari piyasa koşullarına göre ölçüm tarihinde piyasa katılımcıları arasında gerçekleşen olağan bir işlemde bir varlığı satarken elde edilecek veya bir borcu devrederken ödenecek fiyatı tahmin etmektir (IFRS 13 m.2)

Gerçeğe uygun değer ölçümünde;

- i- bir varlık veya borcun olması,
 - ii- varlık veya borcun işlem gördüğü düzenli çalışan, aktif asıl bir piyasanın ya da en avantajlı başka bir piyasanın bulunması,
 - iii- piyasa katılımcılarının olması ,
 - iv- uygun değerlendirme yönteminin kullanılmış olması,
- gerekir.

Gerçeğe uygun değer; bazı varlık ve borçların ve özkaynağa dayalı finansal araçların ölçümünde kullanılır. Dolayısıyla gerçeğe uygun değer kullanılması için herşeyden önce bir varlık ya da borcun olması gerekir. Yine yukarıdaki açıklamalardan da görüleceği üzere ,bu varlık ve borçların işlem gördüğü düzenli çalışan asıl bir piyasanın ya da avantajlı başka bir piyasanın bulunması gerekir. Asıl piyasa; varlığın veya borcun en yüksek hacimde ve seviyede işlem gördüğü piyasadır. En avantajlı piyasa ise işlem maliyetleri ve taşıma maliyetleri dikkate alındıktan sonra, varlığın satışından elde edilen tutarı en üst seviyeye yükselten veya borcun devredilmesi için ödenen tutarı asgari seviyeye indiren piyasadır (IFRS 13 ek A).

Tanımda yer alan piyasa katılımcıları ise, varlığa veya borca ilişkin asıl piyasada (ya da en avantajlı piyasada) aşağıdaki özelliklerin tamamına sahip olan alıcılar ve satıcılardır:

- (a) Alıcılar ve satıcılar birbirlerinden bağımsızdırlar, başka bir deyişle IAS(TMS) 24'te tanımlanan ilişkili taraf değildirler. Ancak, işleme piyasa şartlarında girildiğine dair kanıtın bulunması durumunda ilişkili taraf işlemindeki fiyat gerçeğe uygun değer ölçümünde girdi olarak kullanılabilir.

(b) Alıcılar ve satıcılar bilgilidirler; olağan ve alışlagelmiş bir şekilde özen gerektiren bir çaba ile elde edilebilen bilgiler de dahil olmak üzere mevcut bütün bilgileri kullanarak varlığa veya borca ve işleme ilişkin makul bir anlayışa sahiptirler.

(c) Alıcılar ve satıcılar, varlığa veya borca ilişkin olarak işlem yapabilecek durumdadırlar.

(d) Varlık veya borca ilişkin işlem yapmaya isteklidirler, başka bir deyişle işlem yapma konusunda motive edilmişlerdir, fakat buna zorlanmamışlardır ya da bu işlemi gerçekleştirmek zorunda kalmamışlardır”.

Gerçeğe uygun değer ölçümü, belirli bir varlık ya da borç içindir. Bu nedenle, gerçeğe uygun değer ölçülürken eğer piyasa katılımcıları söz konusu varlığı ya da borcu ölçüm tarihinde fiyatlandırırken onların özelliklerini göz önünde bulunduruyorlarsa söz konusu varlık ya da borca ilişkin özellikler (varlığın durumu ve yeri; ve varlığın satışı ya da kullanımı ile ilgili olarak, varsa, kısıtlamalar) dikkate alınır (IFRS 13 m. 11). Ölçüm üzerinde belli bir özellikten kaynaklanan etki, söz konusu özelliğin piyasa katılımcıları tarafından nasıl dikkate alındığına bağlı olarak farklılık gösterecektir

Gerçeğe uygun değerle ölçülen varlık ya da borç; tek bir varlık ya da borç (bir finansal araç ya da finansal olmayan bir varlık) veya varlıklar grubu, borçlar grubu ya da varlıklar ve borçlardan oluşan bir grup (nakit yaratan bir birim ya da işletme) olabilir.

Yukarıdaki açıklamalarda da vurgulandığı üzere gerçeğe uygun değer ölçümü, gerçeğe uygun değer ölçüm tarihindeki cari piyasa koşulları uyarınca piyasa katılımcıları arasında düzenli olarak gerçekleşen olağan bir işlemde bir varlığı satmak veya bir borcu devretmek amacıyla

söz konusu varlığın ya da borcun el değiştirmesini varsayar.

Varlığın satılmasına ya da borcun devredilmesine ilişkin işlemin yapıldığı piyasa; yukarıda da açıklandığı üzere;

- varlığa ya da borca ilişkin asıl piyasa;
- ya da asıl piyasanın bulunmaması durumunda, varlığa ya da borca ilişkin en avantajlı piyasada gerçekleşeceği varsayılmaktadır. (IFRS 13 m. 15.)

Standartın bu konuda vurguladığı hususlar aşağıdaki gibi özetlenebilir:

1. İşletmenin işlem yapacağı asıl piyasanın ya da asıl piyasanın bulunmaması durumunda en avantajlı piyasanın belirlenmesi amacıyla olası bütün piyasalarda ayrıntılı bir araştırma yapması gerekli değildir, ancak makul bir şekilde mevcut olan bütün bilgiler dikkate alınmalıdır. Bunun aksine bir kanıt bulunmaması durumunda, işletmenin varlığı satmak ya da borcu devretmek amacıyla normal olarak girilen işleme ilişkin piyasanın asıl piyasa olduğu ya da asıl piyasanın bulunmaması durumunda en avantajlı piyasa olduğu varsayılır. (IFRS 13 m. 17).
2. Gerçeğe uygun değer ölçümünde, gerçeğe uygun değeri ölçülecek söz konusu varlık veya borca ilişkin olarak asıl piyasa var ise, gerçeğe uygun değer ölçümü, farklı bir piyasadaki fiyat potansiyel olarak ölçüm tarihinde daha avantajlı olsa bile, asıl piyasadaki fiyat esas alınarak yapılır. Söz konusu fiyat, doğrudan gözlemlenebilir ya da başka bir değerlendirme yöntemi kullanılarak tahmin edilmiş olabilir.(IFRS 13 m. 18.)
3. Gerçeğe uygun değer ölçümünde işletme asıl (ya da en avantajlı) piyasaya ölçüm tarihinde erişilebilmelidir Bir piyasaya erişim zorunlu olmasına rağmen, söz konusu piyasa

saya dayanan gerçeğe uygun değeri ölçülebilmek amacıyla ölçüm tarihinde belli bir varlığın satılması ya da borcun devredilmesi gerekli değildir.

4. Ölçüm tarihinde bir varlığın satılmasına ya da bir borcun devredilmesine ilişkin bir fiyatlandırma bilgisini sağlamak amacıyla gözlemlenebilir bir piyasa bulunmadığı zamanda bile, gerçeğe uygun değer ölçümü varlığın elinde bulunduran ya da borçlu konumda olan bir piyasa katılımcısının bakış açısını dikkate alarak söz konusu tarihte bir işlemin gerçekleştiğini varsayar. Varsayılan bu işlem, varlığı satmak ya da borcu devretmek amacıyla fiyatın tahmin edilmesi için bir temel oluşturur (IFRS 13 m. 20-21).
5. Varlık ve borcun gerçeğe uygun değeri, piyasa katılımcılarının kendi ekonomik çıkarlarına göre en iyi şekilde hareket edecekleri varsayılarak söz konusu varlığın ya da borcun fiyatlandırılması sırasında kullandıkları varsayımlarla ölçülür. (IFRS 13 m.22).
6. Gerçeğe uygun değer, fiyatın doğrudan gözlemlenebilir olması ya da başka bir değerlendirme yöntemi kullanılarak tahmin edilmesine bakılmaksızın ölçüm tarihindeki cari piyasa koşullarında asıl (ya da en avantajlı) piyasada düzenli olarak gerçekleşen bir işlemde bir varlığı satarken alınacak veya bir borcu devrederken ödenecek fiyattır (çıkış fiyatı) (IFRS 13 m. 24).
7. Söz konusu varlığın ya da borcun asıl (ya da en avantajlı) piyasadaki gerçeğe uygun değerini ölçmek amacıyla kullanılan fiyat, işlem maliyetleri açısından düzeltilmez. İşlem maliyetleri fiyat tespitinde dikkate alınmaz. İşlem maliyetleri, diğer IFRS'ler uyarınca muhasebeleştirilir. İşlem maliyetleri, bir varlığın ya da borcun özelliği değil; bir işleme özgüdür ve bir işletmenin bir varlığa ya da

borca bir işlemi nasıl yaptığına bağlı olarak farklılık gösterir

İşlem maliyetleri, taşıma maliyetlerini içermez. Varlığın bulunduğu konumun o varlığın özelliği olması durumunda (örneğin, emtia için böyle bir durum söz konusu olabilir), asıl (ya da en avantajlı) piyasadaki fiyatı, varlığın mevcut konumundan bu piyasaya taşınırken katılan maliyetlere göre düzeltilir. Örneğin tarımsal ürünlerde, hasat tarihinde ürünün kg borsa değeri 2 TL ise ve bu ürünün katılımcılarının bulunduğu borsaya götürülmesi için kg başına 0.30 TL taşıma gideri ödenmesi gerekiyorsa söz konusu ürünün gerçeğe uygun değeri (2-0.30) 1.70 TL olur (TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı).

4 GERÇEĞE UYGUN DEĞERİ BELİRLEYEN FİYATIN TESPİTİNDE KULLANILAN DEĞERLEME YÖNTEMLERİ

Gerçeğe uygun değer ölçümünde, piyasa katılımcıları arasında gerçekleşecek işlemde fiyatın tespiti büyük önem taşır. İşletme, gerçeğe uygun değeri ölçmek için yeterli verinin bulunduğu ve koşullara uygun olan, ilgili gözlemlenebilir girdilerin kullanımını azami seviyeye çıkaran ve gözlemlenebilir olmayan girdilerin kullanımını asgari seviyeye indiren değerlendirme yöntemlerini kullanır (M.61-66). Bu fiyatın belirlenmesinde yaygın olarak kullanılan değerlendirme yöntemleri,

- piyasa yaklaşımı
- maliyet yaklaşımı,
- gelir yaklaşımıdır.

i. Piyasa yaklaşımı

Piyasa yaklaşımına dayanan değerlendirme yöntemleri, özdeş veya karşılaştırılabilir nitelikte benzer olan varlıklara, borçlara ya da varlıklardan ve borçlardan oluşan bir gruba (örneğin iş) iliş-

kin piyasa işlemleri sonucu oluşan fiyatları ve diğer ilgili bilgileri kullanır. (M. B5)

Örneğin, bu yöntemlerde genellikle karşılaştırılabilir tutarlar setinden alınan piyasa çarpanları kullanılır. Çarpanlar, her bir karşılaştırılabilir tutar için farklı çarpanlardan oluşan bir aralıkta yer alabilir. Aralık içinden uygun olan çarpanın seçilmesi, ölçüme özgü niteliksel ve sayısal unsurların dikkate alınarak değerlendirilmelerini gerektirir. (M. B6)

Piyasa yaklaşımı ile tutarlı değerlendirme yöntemleri arasında matris fiyatlaması yöntemi de bulunmaktadır. Matris fiyatlaması, özellikle belirli menkul kıymetlere ilişkin kotasyon fiyatlarına dayanmayan ancak menkul kıymetlerin diğer kote edilmiş temel menkul kıymetlerle olan ilişkisine dayanan borçlanma araçları gibi bazı finansal araçların değerlendirilmesinde kullanılan matematiksel bir yöntemdir. (M. B7)

ii. Maliyet yaklaşımı

Maliyet yaklaşımı, bir varlığın hizmet kapasitesini yenilemek için gerekli olan cari tutarı diğer bir ifade ile cari yenileme maliyetini yansıtır (M. B8)

Standart piyasadaki bir satıcının bir varlığın satışından elde edeceği satış tutarının, piyasadaki bir alıcının söz konusu varlığın sağlayacağı faydaya yakın bir fayda sağlayacak bir varlığın değer yitirme faktörleri de göz önüne alınarak hesaplanmış inşa veya edinme maliyetine eşit olacağını vurgular. Bunun nedeni, alıcının bir varlığa söz konusu varlığın hizmet kapasitesini yenilemek için gerekli olan tutardan daha fazla bir tutar ödemeyecek olmasıdır. Değer yitirme; fiziksel, işlevsel (teknolojik) ve ekonomik (dışa yönelik) bozulmaları kapsamakta ve finansal raporlama açısından amortisman (tarihi maliyetin dağıtılması) oranla veya vergi açısından amortisman (belirli hizmet sürelerinin kullanılması) oranla daha geniş kapsamlıdır (M. B 9).

Cari yenileme maliyeti yöntemi, özellikle diğer varlıklar ya da diğer varlık ve borçlarla birlikte kullanılan maddi duran varlıkların gerçeğe uygun değerinin ölçümünde kullanılır.

iii. Gelir yaklaşımı

Bu yaklaşım, gelecekteki tutarları (örneğin, nakit akışları veya gelir ve giderleri) tek bir cari (başka bir ifadeyle, iskonto edilmiş) tutara dönüştüren yöntemdir. Gelir yaklaşımı kullanıldığında, gerçeğe uygun değer ölçümü gelecekteki tutarlara ilişkin cari piyasa beklentilerini yansıtır (M. B10)

Gelir yaklaşımında kullanılan gerçeğe uygun değer ölçme değerlendirme teknikleri olarak standart,

(a) Bugünkü değer yöntemleri

(b) Opsiyon fiyatlama modelleri; örneğin bugünkü değer yöntemlerini kullanan opsiyonun zaman değerini ve içsel değerini yansıtan Black-Scholes-Merton formülleri veya binom modeli (başka bir ifadeyle, kafes modeli) ve

(c) Bazı maddi olmayan duran varlıkların gerçeğe uygun değerini ölçmek üzere kullanılan çok dönemli artı kazanç yöntemlerini

örnek olarak vermiştir. (M. B11)

5. GERÇEĞE UYGUN DEĞERİN ÖLÇÜMÜNDE KULLANILACAK GİRDİLERDE HİYERARŞİ

Gerçeğe uygun değer ölçümünde kullanılacak girdilerin belirlenmesinde IFRS13 üç seviyeden oluşan bir hiyerarşi düzenlemiştir. (IFRS 13 m. 76-79)

i-Birinci seviyedeki girdiler; borsadaki düzeltilmemiş kayıtlı fiyatlardır. Birinci seviyeye ilişkin girdiler, işletmenin ölçüm tarihinde erişileceği aynı varlık ya da borçlara ilişkin olarak aktif piyasalarda kayıtlı (düzeltilmemiş) fiyatlar-

dır. Bu piyasa asıl piyasa ya da asıl piyasanın olmaması durumunda en avantajlı piyasadaki fiyatlardır.

ii. İkinci seviyedeki girdiler; birinci seviye kapsamındaki kayıtlı fiyatlar dışında varlığa ya da borca ilişkin olarak doğrudan ya da dolaylı olarak gözlemlenebilir girdilerdir. Gözlemlenebilir girdiler, gerçek olaylar ve işlemler hakkındaki halka açık bilginin piyasa verisi olarak kullanımı ile geliştirilen ve varlığın ya da borcun fiyatlandırılmasında piyasa katılımcılarının varsayımlarını yansıtan girdilerdir.

Eğer varlık ya da borç (sözleşmeye bağlı) belli bir süreye sahipse, ikinci seviyeye ilişkin girdiler, varlığa ya da borca ilişkin sürenin tamamı için önemli ölçüde gözlemlenebilir olmalıdır. İkinci seviyedeki girdiler aşağıdakileri kapsar: (IFRS 13 M 82.)

- (a) aktif piyasalarda benzer varlık ya da borçlara ilişkin kayıtlı fiyatlar.
- (b) aktif olmayan piyasalarda aynı veya benzer varlık ya da borçlara ilişkin kayıtlı fiyatlar.
- (c) varlık ya da borca ilişkin kayıtlı fiyatlar dışındaki gözlemlenebilir girdiler, örneğin;
 - (i) Genellikle kayıt edilen aralıklarla gözlemlenen faiz oranları ve getiri eğrileri;
 - (ii) zımni dalgalanmalar(değişkenlikler); ve
 - (iii) kredi marjları.
- (d) piyasadaki kanıtlarla desteklenmiş girdiler.

iii. Üçüncü seviyedeki girdiler: Varlığa veya borca ilişkin gözlemlenemeyen girdilerden oluşur. Piyasaya ilişkin verilerin olmadığı ve piyasa katılımcılarının varlığı ya da borcu fiyatlandırırken kullanacağı varsayımlara ilişkin mevcut en iyi bilgi kullanılarak geliştirilen girdilerdir.

Gözlemlenebilir olmayan girdiler, gerçeğe uygun değeri ölçmek amacıyla ilgili gözlemlenebilir girdilerin olmadığı dolayısı ile varlığa ya da borca ilişkin olarak ölçüm tarihinde, varsa, az bir faaliyetin bulunduğu durumlar izin verdiği taktirde kullanılır. Ancak, gerçeğe uygun değer ölçümüne ilişkin amaç, varlığı elinde tutan ya da borçlu konumda bulunan bir piyasa katılımcısı açısından ölçüm tarihindeki çıkış fiyatı olarak aynı kalır. Böylece, gözlemlenebilir olmayan girdiler varlığın ya da borcun fiyatlandırılmasında riske ilişkin varsayımlarda dahil olmak üzere piyasa katılımcılarının kullandığı varsayımları yansıtır. (IFRS13 m 86-90)

6.VERGİ USUL KANUNUNDAKİ DEĞERLEME ÖLÇÜLERİNİN GERÇEĞE UYGUN DEĞERLE ÖRTÜŞTÜĞÜ DURUMLAR

Vergi Usul Kanununda her ne kadar bağımsız değerlendirme ölçüsü olarak gerçeğe uygun değer adıyla bir ölçü olmamakla beraber, bazı değerlendirme ölçülerinin gerçeğe uygun değerlerin birinci seviye ya da ikinci seviye olarak tanımladığı girdileri kullanarak fiyatı tesbit ettiği görülmektedir. Buna örnek olarak aşağıdaki değerlendirme ölçülerini sıralayabiliriz:

I. Borsa Değeri :

Vergi usul kanununun 263. maddesi borsa değerini aşağıdaki gibi tanımlamıştır:

“Borsa rayici; gerek menkul kıymetler ve kambyo borsasına, gerekse ticaret borsalarına kayıtlı olan iktisadi kıymetlerin değerlemeden evvelki son işlem gününde borsadaki işlemlerin ortalama değerlerini ifade eder. Normal dalgalanmalar dışında fiyatlarda bariz kararsızlıklar görülen hallerde, son işlem günü yerine değerlemeden evvelki 30 gün içindeki ortalama rayici esas olarak aldırılmaya Maliye Bakanlığı yetkilidir.”

Bu tanım incelendiğinde, TFRS 13 de tanımlanan gerçeğe uygun değer birinci seviyede belirtilen girdileri ve asıl piyasayı tanımladığı görülür. Bu ölçüde borsada oluşan kotasyon fiyatları kullanılmaktadır. Dolayısıyla borsada piyasa katılımcıları vardır yani alıcı ve satıcılar vardır ve fiyatlar bunların talep ve arzlarına göre beklentilerine göre hiçbir müdahale yapılmaksızın oluşmaktadır. Türkiye uygulamalarında asıl piyasa olan Türkiye’de kurulmuş borsalarda rayicin oluşmaması halinde işlemlerin kapanışı Türkiye ile aynı takvim gününde gerçekleşen ve ilgili ülke mevzuatları gereği kurulmuş borsalarda oluşan rayicilerin de borsa rayici sayılacağı hususunda Maliye Bakanlığının görüşü bulunmaktadır. Hatta bu görüş yeniden kaleme alınan VUK taslağına girmiş durumdadır. Dolayısıyla TFRS13 de vurgulanan asıl piyasa yoksa en avantajlı piyasa kullanılır görüşü, Türkiye uygulamalarında da borsa rayici ile değerlemede bulunmaktadır. Nitekim bazen (döviz esaslı senetlerdeki reeskont uygulamalarında) avantajlı piyasa konumunda olan Londra borsasındaki LIBOR faiz oranının kullanıldığı görülmektedir.

TFRS 13 de borsa değerini esas alınarak gerçeğe uygun değeri tesbit edilen daha çok varlık ve borç kalemi varken VUK da bu kalemler sınırlı sayıdadır. VUK da borsa değerine göre değerlendirilen varlıklar-borçlar aşağıdaki gibidir:

- Bazı Menkul Kıymetler
- Yabancı Paralar
- Yabancı Paralı Alacaklar ve Borçlar

i) Menkul Kıymetler:

VUK 279. Maddesinde ifade edildiği üzere “Hisse senetleri ile fon portföyünün en az yüzde 51’i Türkiye’de kurulmuş bulunan şirketlerin hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılma belgeleri alış bedeliyle, bunlar dışında kalan her türlü menkul kıymet borsa rayici ile değerlendirilir.

Borsa rayici yoksa veya borsa rayicinin muvazaalı bir şekilde olduğu anlaşılırsa değerlendirilme esas bedel, menkul kıymetin alış bedeline vadesinde elde edilecek gelirin (kur farkları dahil) iktisap tarihinden değerlendirme gününe kadar geçen süreye isabet eden kısmının eklenmesi suretiyle hesaplanır.

Ancak, borsa rayici bulunmayan, getirisi ihraç edenin kar ve zararına bağlı olarak doğan ve değerlendirme günü itibarıyla hesaplanması mümkün olmayan menkul kıymetler, alış bedeli ile değerlendirilir.”

Açıklamalardan da görüleceği üzere TFRS 13 de borsada işlem gören hisse senetleri borsa değerine göre yani gerçeğe uygun değerle değerlendirilirken Türkiye’de VUK da alış bedeline göre değerlendirilmektedir. Bunun dışındaki menkul kıymetler ise borsa fiyatına göre yani gerçeğe uygun değerle değerlendirilmektedir. Yine açıklamalardan da izleneceği gibi; VUK da borsa rayicinin olmaması ya da muvazaalı olması durumunda borsa rayicinin, alış bedeline vadesinde elde edilecek gelirin (kur farkları dahil) iktisap tarihinden değerlendirme gününe kadar geçen süreye isabet eden kısmının eklenmesi suretiyle hesaplanacağı ifade edilmektedir. Yani piyasa fiyatı yanında gelir yaklaşımının da kullanılmasına olanak vermektedir. TFRS 13 de de daha önce açıkladığımız üzere gerçeğe uygun değer tespitinde piyasa yaklaşımı, gelir yaklaşımı ya da yenileme maliyeti yaklaşımı kullanılabilir.

Menkul kıymetlerle ilgili olarak , kamu kesimi ve özel kesim tahvil senet ve bonolarının değerlemesinde VUK borsa rayicini esas almaktadır. Borsada fiyat oluşmuşsa bu fiyat, yoksa gelir yaklaşımında hareketle alış bedeline vadesinde elde edilecek gelirin (kur farkları dahil) iktisap tarihinden değerlendirme gününe kadar geçen süreye isabet eden kısmının eklenmesi suretiyle hesaplanır.

Oysa TFRS 9 da menkul kıymetlerin hangi durumda gerçeğe uygun değeriyle yani borsa değeri ile değerlendirileceği belirlenmiştir. TFRS 9 iyi okunduğunda, alım satım amaçlı olarak elde tutulan ve sürekli olarak hareket gören menkul kıymetlerin gerçeğe uygun değerle ölçüldüğü yani borsa değerine göre değerlendirildiği ve bu grubun da "Gerçeğe uygun değer farkı kar zarara yansıtılan finansal yatırımlar" olarak sınıflandırıldığı görülmektedir. Dolayısıyla al sat amaçlı elde tutulan hisse senetleri ve diğer menkul kıymetler bu gruba girmektedir. Kamu kesimi ya da özel kesim tahvil ve bonoları ise işletmenin uyguladığı finansal varlık yönetim modeli temel alınarak ya gerçeğe uygun değerle ya da itfa edilmiş maliyetle ölçülür. Finansal varlıklar sözleşmeye bağlı nakit akışlarını tahsil etme niyetiyle elde tutuluyorsa bunlar itfa edilmiş maliyet yöntemiyle değerlendirilecektir. Ancak al sat amacı taşıyorsa gerçeğe uygun değerle ölçülecektir. İtfa edilmiş maliyetle (iskonto edilmiş değer) ölçülen finansal yatırımlar, vadesinde elde edilecek gelirin (kur farkları dahil) alış fiyatına ilave edilmesiyle bulunan gelecekte tahsil edilecek tutarın (sağlanacak nakit girişinin) finansal raporlama günündeki net bugünkü değeri bulunmak suretiyle raporlanmaktadır. İtfa edilmiş maliyet değeri, gerçeğe uygun değer tanımına girmemektedir.

Özetle, ikincil piyasalarda işlem gören ve borsa rayici olan tahvil, senet, bono gibi menkul kıymetlerin borsa rayici ile değerlendiriliyor olması TFRS 13 düzenlemelerine paralellik göstermektedir. Diğer taraftan menkul kıymetlerin değerlendirilmesi açısından kapsam bakımından standartlarla VUK arasında önemli farklar da bulunmaktadır.

ii. Yabancı paralar ve yabancı paralı alacak ve borçlar

VUK'nu yabancı paraların ve yabancı paralı alacak ve borçların borsa rayicine göre değerlendirilmesini

değerini hükme bağlamıştır. (M. 280,281,285) Buradaki borsa değeri, TFRS 13 standardında tanımlanan gerçeğe uygun değerlerin birinci seviyedeki girdilerdir. VUK'daki hüküm aşağıdaki gibidir:

"Madde No 280 - (485 sayılı Kanununun 7 nci maddesiyle değiştirilen fıkra) Yabancı paralar borsa rayici ile değerlendirilir. Borsa rayicinin takarrüründe muvazaa olduğu anlaşılırsa bu rayiç yerine alış bedeli esas alınır. Yabancı paranın borsada rayici yoksa, değerlemeye uygulanacak kur Maliye Bakanlığınca tespit olunur.

(4369 sayılı Kanununun 7 nci maddesiyle değiştirilen fıkra) Bu madde hükmü yabancı para ile olan senetli veya senetsiz alacaklar ve borçlar hakkında da caridir. Bunlardan vadesi gelmemiş senede bağlı alacak ve borçlar, bu Kanununun 281 ve 285 inci maddeleri uyarınca değerlendirilme günü kıymetine irca edilebilir. Ancak senette faiz oranının yazılı olmadığı durumlarda değerlendirilme gününde geçerli olan Londra Bankalar Arası Faiz Oranı (LIBOR) esas alınır."

Uygulamada döviz borsası olmaması sebebiyle ilgili VUK hükümleri uygulanamamakla birlikte Maliye Bakanlığı tarafından açıklanan kurların Merkez Bankası tarafından belirlenen kurlar olması sebebiyle TFRS 13 standardındaki yaklaşıma paralellik gösterildiği söylenebilmektedir.

Diğer taraftan mevzuat hükümleri itibarıyla yabancı paralar ve yabancı paralı borç ve alacaklar borsa değerine göre değerlendirilmekte dolayısıyla TFRS 13 standardındaki gerçeğe uygun değerle örtüşmektedir. Diğer taraftan yabancı paralara ilişkin ülkemizde bir borsa olmadığı için TFRS 13 kapsamında yapılan gerçeğe uygun değer tespitinde de gözlemlenebilir girdi olarak Merkez Bankası verileri kullanılabilir. Başka bir ifade ile yabancı paralı işlemlerin değerlendirilmesinde borsa rayici olmasa da yaklaşımların örtüştüğü görülmektedir.

II. Rayiç Değer

VUK da rayiç değer aşağıdaki gibi tanımlanmıştır:

“Mükerrer Madde 266 - (2365 sayılı Kanununun 47’nci maddesiyle eklenen madde) Rayiç bedel, bir iktisadi kıymetin değerlendirme günündeki normal alım satım değeridir. “

Yukarıdaki tanım tam olarak gerçeğe uygun değeri yansıtmamakla beraber, ilgili varlığın alım satımının yapıldığı bir piyasanın olması ve fiyatın belirlenmesinde piyasa katılımcılarının beklentilerinin etkili olması durumunda rayiç değer, gerçeğe uygun değeri yansıtabilmektedir.

Diğer taraftan gerçeğe uygun değer ölçümünde fiyat tesbitindeki hiyerarşide, rayiç değer, ikinci seviye veya üçüncü seviye girdiler grubuna da girebilmektedir. Uygulamada rayiç bedelin maliyet bedeli binmeyen bina ve araziler için kullanıldığı görülmektedir.

III. Emsal bedeli

VUK da tanımı yapılan emsal bedel ile değerlendirme de, gerekli koşulları sağlaması durumunda gerçeğe uygun değer tanımı ile örtüşen durumlar sınırlı da olsa olabilmektedir.

VUK da emsal bedeli aşağıdaki gibi tanımlanmıştır:

“Madde 267 - Emsal bedeli, gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tesbit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir.

Emsal bedeli sıra ile, aşağıdaki esaslara göre tayin olunur.

Birinci sıra: (Ortalama fiyat esası) Aynı cins ve nevideki mallardan sıra ile değerlemenin yapılacağı ayda veya bir evvelki veya bir daha evvelki aylarda satış yapılmışsa, emsal bedeli bu sa-

tışların miktar ve tutarına göre mükellef tarafından çıkarılacak olan “Ortalama satış fiyatı” ile hesaplanır. Bu esasın uygulanması için, aylık satış miktarının, emsal bedeli tayin olunacak her bir malın miktarına nazaran % 25’ten az olmaması şarttır.

İkinci sıra: (Maliyet bedeli esası) Emsal bedeli belli edilecek malın, maliyet bedeli bilinir veya çıkarılması mümkün olursa, bu takdirde mükellef bu maliyet bedeline, toptan satışlar için % 5, perakende satışlar için % 10 ilave etmek suretiyle emsal bedelini bizzat belli eder.

(2686 sayılı Kanununun 35’inci maddesiyle değişen fıkra) Üçüncü sıra: (Takdir esası) Yukarıda yazılı esaslara göre belli edilemeyen emsal bedelleri ilgililerin müracaatı üzerine takdir komisyonunca takdir yolu ile belli edilir. Takdirler, maliyet bedeli ve piyasa kıymetleri araştırılmak ve kullanılmış eşya için ayrıca yıpranma dereceleri nazara alınmak suretiyle yapılır. Takdir edilen bedellere mükelleflerin vergi mahkemesinde dava açma hakkı mahfuzdur. Ancak, dava açılması verginin tahakkuk ve tahsilini durdurmaz.

Emsal bedelinin mükellef tarafından bizzat hesaplandığı hallerde, bu hesaplara ait kayıt ve cetveller ispat edici kağıtlar olarak muhafaza edilir.

Yukarıdaki esaslara mukayyet olmaksızın kaza mercilerinin re’sen biçtikleri değerler ile zirai kazanç ölçülerini tesbit eden kararnemelerde yer alan unsurlar emsal bedeli yerine geçer.

Ücretle yapılan imalatta ücretin gerçek miktarının bilinmemesi veya doğru olarak tayin edilememesi hallerinde tesbit edilecek emsal ücret de aynı esaslara göre tayin olunur. “

Vergi kanunlarında tanımlanan emsal bedeli daha ziyade malların değer düşüklüğü esnasında ortaya çıkan değer düşüklüğünün hesaplanması için kullanılan bir ölçüdür. TFRS’lerde stoklar

maliyet veya net gerçekleşebilir değerine göre değerlendirildiğinden; değer düşüklüğü karşılıkları da işletmeye özgü değer kapsamında tespit edildiğinden gerçeğe uygun değeri yansıtmaz.

Bu çerçevede emsal değer tanımının ikinci sırasında yer alan açıklamalar kapsamında değeri bilinmeyen bir varlığın, değerinin tespit edilme çalışmaları sadece TFRS 13 kapsamında gerçeğe uygun değer hesaplamaları ile karşılaştırılabilecektir.

TFRS 13 de bir varlığın piyasada fiyatının olmaması durumunda , ikinci seviye girdileri olarak;

(a) aktif piyasalarda benzer varlık ya da borçlara ilişkin kayıtlı fiyatlar,

(b) aktif olmayan piyasalarda aynı veya benzer varlık ya da borçlara ilişkin kayıtlı fiyatların

kullanılabileceğini öngörmektedir. Dolayısıyla gerekli durumlarda özellikle piyasa katılımcılarının bulunduğu durumlarda , emsal bedeli gerçeğe uygun değer olarak sınırlı da olsa kullanılabilecektir.

IV. Vergi Değeri

VUK da vergi değeri aşağıdaki gibi tanımlanmıştır:

“Madde 268 - (4751 sayılı Kanunun 1/B maddesiyle değişen madde Yürürlük: 9.4.2002 Geçerlilik: 1.1.2002) Vergi değeri, bina ve arazinin Emlâk Vergisi Kanununun 29 uncu maddesine göre tespit edilen değeridir.

Emlak Vergisi kanunun ilgili maddesinde de vergi değeri aşağıdaki tanımlanmıştır:

“a) Arsa ve araziler için, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun asgari ölçüde birim değer tespitine ilişkin hükümlerine göre takdir komisyonlarınca arsalar için her mahalle ve arsa sayılacak parsellenmemiş arazide her köy için cadde, sokak veya değer bakımından farklı bölgeler (turistik

bölgelerdeki cadde, sokak veya değer bakımından farklı olanlar ilgili valilerce tespit edilecek pafta, ada veya parseller), arazide her il veya ilçe için arazinin cinsi (kıraç, taban, sulak) itibarıyla takdir olunan birim değerlere göre,

b) Binalar için, Maliye ve Bayındırlık ve İskan Bakanlıklarınca müştereken tespit ve ilân edilecek bina metrekare normal inşaat maliyetleri ile (a) bendinde belirtilen esaslara göre bulunacak arsa veya arsa payı değeri esas alınarak 31 inci madde uyarınca hazırlanmış bulunan tüzük hükümlerinden yararlanılmak suretiyle, hesaplanan bedeldir.”

Yukarıdaki madde hükmünden de görüleceği üzere vergi değeri TFRS 13 ‘ün üçüncü seviye girdi fiyatları olarak algılanabilir.

SONUÇ

IFRS (TFRS)13 standardı , gerçeğe uygun değer ölçümüne, açıklık getirmiş, standartlarda yer alan belirsizliği ortadan kaldırmıştır. Uluslararası muhasebe standardıyla, FASB 157 nolu gerçeğe uygun değer standardıyla da büyük ölçüde uyum sağlanmıştır. Gerçeğe uygun değer ölçütü, piyasadaki katılımcılar arasında ölçüm tarihinde olağan bir işlemde, bir varlığın satışından elde edilecek veya bir borcun devrinde ödenecek fiyat olarak tanımlanmıştır. Ayrıca gerçeğe uygun değer tespitinde kullanılacak girdiler için üç hiyerarjik seviye belirlenmiştir. Benzer varlıklar ve yükümlülükler için aktif piyasalarda kayıtlı fiyatlar olduğunda gerçeğe uygun değer ölçümünde , birinci seviye girdiler olarak bu kayıtlı fiyatların kullanılması zorunludur. Eğer asıl veya en avantajlı piyasada bu varlık ve borçlar için kayıtlı borsa fiyatları yoksa sırasıyla ikinci ve üçüncü seviyedeki girdiler gerçeğe uygun değer tesbitinde kullanılacaktır. İkinci seviye; gözlemlenebilir girdiler olup aktif piyasalarda benzer varlık ya da borçlara ilişkin kayıtlı fiyatlar, aktif olmayan piyasalarda aynı veya benzer

varlık ya da borçlara ilişkin kayıtlı fiyatlar ya da varlık ya da borca ilişkin kayıtlı fiyatlar dışındaki gözlemlenebilir girdilere dayanılarak hesaplanan fiyatlardır. Üçüncü seviye girdileri ise gözlemlenemeyen girdilerdir. Piyasaya ilişkin verilerin olmadığı ve piyasa katılımcılarının varlığı ya da borcu fiyatlandırırken kullanacağı varsaymlara ilişkin mevcut en iyi bilgi kullanılarak geliştirilen girdilerdir. Bu düzeyde, çeşitli değerlendirme teknikleri kullanılarak gerçeğe uygun değer tespit edilmektedir.

Türk vergi sistemine baktığımız zaman varlıkların ve borçların değerlendirilmesinde çeşitli değerlendirme ölçülerinin bulunduğu görülmektedir. Açıkça tanımlanmış gerçeğe uygun değer ölçütü bulunmamakla beraber, aslında VUK da gerçeğe uygun değer ölçütü bazı varlık ve borçlar için kullanılmaktadır. Borsa değeri ölçütü, gerçeğe uygun değer tesbitinde tanımlanan birinci seviye gözlemlenebilir girdilerden birisidir. Dolayısıyla borsa değerinin kullanıldığı durumlarda aslında gerçeğe uygun değerle ölçümleme yapılmaktadır. Aynı şekilde rayiç değer de gerçeğe uygun değer temsil etmektedir. Rayiç değer tesbitinde özellikle binaların değerinin tesbitinde bilirkişi değerinin diğer bir değişle değerlendirilmesinde raporlarına istinaden belirlenen fiyatların kullanıldığı Türkiye uygulamalarında sıkça görülmektedir. Emsal değer, ilk bakışta bir piyasada işlem gören benzer varlıkların fiyatını temsil ettiğinde gerçeğe uygun değer ölçütünün ikinci seviye girdilerini oluşturmaktadır. Ancak VUK da emsal değer içeriği itibarıyla uygulama alanının bir çok durumda TFRS 13 ile uyumlu olmadığı görülmektedir. Vergi değeri de, bina ve arsanın vergilendirilmesi amacıyla kamu otoritesi tarafından yapılmış bir değer tespitini içermekte olduğundan üçüncü sıra girdi olarak gerçeğe uygun değer hesaplamalarında dikkate alınabileceği söylenebilir.

TMS/TFRS 'lerde gerçeğe uygun değerle ölçülen ve finansal tablolarda raporlanan daha fazla kalem varken, VUK açısından gerçeğe uygun değerle ölçülüp raporlanan kalem sayısı daha sınırlıdır. Şirket birleşmelerinde de TFRS 3 kapsamında varlık ve yükümlülükler gerçeğe uygun değerle ölçülüp birleşme esnasında dikkate alınmaktayken, vergi mevzuatında "vergisiz birleşme" adı verilen devir uygulamalarında devrolan şirketin varlık ve yükümlülükleri gerçeğe uygun değerden ziyade kayıtlı değerleri üzerinden işlem görmektedir.

123

KAYNAKÇA

ALEXANDER David, (2007), “Recent History of Fair Value”, The Routledge Companion to Fair Value and Financial Reporting, Edited by Peter Walton, Routledge, USA, ss. 71-90

BROMWICH Micheal, (2007), “Fair Values: Imaginary Prices, Mystical Markets”, The Routledge Companion to Fair Value and Financial Reporting, Edited by Peter Walton, Routledge, USA, ss.46-67

CAIRNS David, (2007), “The Use of Fair Value in IFRS”, The Routledge Companion to Fair Value and Financial Reporting, Edited by Peter Walton, Routledge, USA, , s.9-23

FASB, (2006), ASB 157 Fair Value Measurements

POROY ARSOY Aylın , SELVİ Yakup; ‘‘Kobii Muhasebe Standartlarında Gerçeğe Uygun Değerle Ölçümün Yeri’’ Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim Ve Dayanışma Vakfı ,9. Uluslararası Muhasebe Konferansı , İstanbul Ticaret Üniversitesi 4-5 Ekim 2012

ŞENSOY Necdet,PEREK Atilla; (2010);’’Kobiler için uluslararası finansal raporlama standardı ve vergi usul kanunundaki değerlendirme esaslarına toplu bakış’’ VII. Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Sempozyumu,Antalya,s78.

TOKAY Hüseyin Semih, DERAN Ali; (2008); “Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarında Değerleme Ölçütleri”, Mali Çözüm, sayı 90

Uluslararası Finansal Raporlama standartları (IFRS/IAS) ile uyumlu TFRS , 2011

IFRS(TFRS)13 Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü

Vergi Usul Kanunu

MUHASEBE VE DENETİME BAKIŞ DERGİSİ

YAYIN KOŞULLARI

- 1- Dergiye gönderilen yazılar başka bir yerde yayınlanmamış ya da yayınlanmak üzere gönderilmemiş olmalıdır.
- 2- Dergide basılması önerilecek yazılar, derginin biçim kurallarına kesinlikle özen gösterilerek hazırlanmalı ve değerlendirme sürecine girmek üzere Yayın Kurulu'nun yazışma adresine gönderilmelidir. Dergide yayınlanacak yazıların yazım ve dilbilgisi kurallarına uygun olması şarttır. Bu kurallara uygun olan yazılar, Yayın Kurul'nca ilk değerlendirilmesi yapıldıktan sonra hakeme / hakemlere gönderilecek, hakemden / hakemlerden gelecek rapor doğrultusunda yazının basılmasına, yazardan rapor çerçevesinde düzeltme istenmesine ya da geri çevrilmesine karar verilecek ve durum yazara en kısa sürede bildirilecektir. Yayınlanmayan yazılar yazara geri gönderilmeyecektir.
- 3- Dergide yayınlanan yazılardaki görüşler ve bu konudaki sorumluluk yazarlarına aittir.

YAZIM KURALLARI

- 1- Yazılar, Microsoft Windows Word veya Mac OS QuarkXPress programla yazılmalı ve CD - DVD veya Flash diske kaydedilerek dergiye gönderilmelidir.
- 2- Yazılar 3 kopya olarak, A4 boyutundaki kağıdın bir yüzüne 1.5 aralıkla, Times karakterinde, 12 punto ile yazılmalıdır.
- 3- Yazının ilk sayfasında aşağıdaki bilgilere yer verilmelidir:
 - i. Yazının başlığı, büyük harf, 16 punto ve bold yazılmalıdır.
 - ii. Başlığın sağ alt tarafında yazarın ünvanı ve adı gösterilmelidir.
 - iii. Yazarın bağlı bulunduğu kuruluş, varsa yazarın e-posta adresi sayfanın dipnotunda gösterilmelidir.
 - iv. İlk sayfada, makelenin en az 100 en çok 200 kelimeyi geçmeyen, Türkçe ve İngilizce (başlık da dahil olmak üzere) özetleri yer almalıdır.
 - v. Özetlerin altında anahtar sözcükler (key words) bulunmalıdır.

- 4- Giriş ve sonuç bölümleri de dahil olmak üzere yazının tüm bölümleri ve başlıkları numaralandırılmalı ve bold yazılmalıdır.
- 5- Tablo içermeyen bütün görüntüler (fotoğraf, çizim, grafik, vb.) “şekil” olarak adlandırılmalıdır. Tablo ve şekillere başlık (sıra numarası ve ad) verilmelidir. Tablolarda başlıklar üstte, şekillerde ise altta yazılmalı, varsa bunlara ilişkin kaynak bilgileri de altta yer almalıdır.
- 6- Dipnotlar, metin içerisinde numaralandırılmalı ve kaynak bilgileri sayfanın altında yer almalıdır.
- 7- Kaynakların gösterilmesinde, yayın bilgileri metnin sonunda, **KAYNAKÇA** başlığı altında aşağıdaki örneklerde olduğu gibi düzenlenmelidir.

Lucey, Terry, **Costing**, 4th Edition, DP Publications Ltd. London, 1993.

Gavens, John J. ve Robert W. Gibson, “An Australian Attempt to Internationalize Accounting Professional Organizations”, **The Accounting Historians Journal**, December 1992, Volume19, Number 2, s. 79-103.

Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, Kanun No: 3568, 13 Haziran 1989 tarih ve 20194 sayılı Resmi Gazete.

- 8- Yazılar, kaynakça ve şekillerle birlikte en çok 25 sayfa olmalıdır.
- 9- Dergiye gönderilen yazıların yazım bakımından son denetimlerinin yapılmış olduğu, yazarın yazı için “basıla” verdiği kabul edilecektir. Yazı teslim edildikten sonra baskı düzeltmeleri için ayrıca yazara gönderilmeyecektir. Bu nedenle yazım yanlışlarının olağanın üzerinde olması, yazının geri çevrilmesi için yeterli görülecektir.
- 10- Çalışma bir dilekçe ile birlikte gönderilmelidir. Dilekçe de iletişim adresi, T.C.Kimlik no, telefon bilgileride yer almalıdır.

Yazışma Adresi

Ali E. DOĞANOĞLU

Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi

Şehit Gonenç Sk. No:28/3 06570 **Anıttepe/ANKARA**

Tel : (0.312) 230 04 51 - 52

Faks : (0.312) 230 04 97

e-posta : alid@turmobil.org.tr

MUHASEBE VE DENETİME BAKIŞ Dergisi, yılda dört sayı olarak yayınlanan hakemli bir dergidir.

Dergide yer alan yazılarda öne sürülen fikirler, yazarların kişisel görüşleridir.

Copyright ©

Dergide çıkan yazılar, diğer gerçek ve tüzel kişiler tarafından kısmen dahi olsa çoğaltılamaz ve yayınlanamaz. Yazıların başka yayın organlarında yayınlanması ancak Yayın Kurulu'ndan alınacak yazılı izin ve kaynak gösterilmesi koşulu ile mümkündür.

