



Araştırma Makalesi
Research Article

Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi
Yıl: Temmuz 2018 Cilt-Sayı: 11(3) ss: 126-138

Academic Review of Economics and Administrative Sciences
Year: July 2018 Vol-Issue: 11(3) pp: 126-138

<http://dergipark.gov.tr/ohuiibf/>

ISSN: 2564-6931

DOI: 10.25287/ohuiibf.430490

Geliş Tarihi / Received: 04.06.2018

Kabul Tarihi / Accepted: 18.07.2018

İŞLETMELERİN ÖLÇEKLERİ İLE TERCİH ETTİKLERİ MUHASEBE POLİTİKALARI ARASINDAKİ İLİŞKİLER ÜZERİNE BİR İNCELEME*

Fevzi Serkan ÖZDEMİR¹
Tuba TOKSÖZ²
Fatih GÜREL³

Özet

İşletmeler için muhasebe, işletmeye dair mali nitelikteki bilgilerin, sistematik biçimde anlamlı bütünlere dönüştürüldüğü bir alt yönetim bilgi sistemidir. Muhasebenin her işletme için veya her zaman için aynı fonksiyonu yerine getirmesi, sistemik usul ve esaslar ile mümkün olabilmektedir. Zira mali nitelikteki bilgilerin, muhasebe bilgi sistemi içinde işlenmesinin (süreçlemenin) ardından elde edilen çıktılar (finansal tablolar), birbiri ile karşılaştırılabilir olmalıdır. Fakat karşılaştırılabilirliğin en önemli sınırlayıcısı, işletmelerin kendi özelinde başvurdukları muhasebe politikaları ile muhasebe tahminleri olmaktadır. Nitekim her işletme, aynı sektörde faaliyet gösterse bile, kendi özelinde, muhasebe politikaları ve tahminleri bakımından farklılaşmaktadır. Bu çalışmanın amacı da işletmelerin ölçekleri ile tercih ettikleri muhasebe politikaları arasında bir ilişki olup olmadığının irdelenmesidir.

Anahtar Kelimeler : Muhasebe Politikaları, Ölçeklerine Göre İşletme, KOBİ

Jel Sınıflandırılması : M40, M41, M48.

A STUDY ON THE RELATIONSHIP BETWEEN ACCOUNTING POLICY CHOICE AND FIRM SIZE

Abstract

For businesses, accounting is one of the components of managerial information system which transforms financial information into a meaningful output in a systematic manner. The use of systemic methods and principles enables the accounting system to perform the same functions every time for every business. Financial statements, primary output of a financial accounting system should be comparable. The selection of accounting policies by enterprises and accounting estimates are the two most important factors limiting comparability. Indeed, the accounting estimates and selected accounting estimates vary even if they operate in the same industry. The purpose of this study is to examine if there is a relationship between the size of the firm and the selected accounting policies.

Key Words : Accounting Policies, Firms by Scale. SME

Jel Classification : M40, M41, M48.

* Bu çalışma 13-17 Aralık 2017 tarihlerinde Erzurum'da gerçekleştirilen 4. Uluslararası Muhasebe ve Finans Araştırmaları Kongresi'nde sözlü bildiri olarak sunulmuştur.

¹ Doç. Dr., İzmir Demokrasi Üniversitesi, İİBF, fsozdemir@gmail.com, ORCID: <http://orcid.org/0000-0002-0641-6352>

² Dr. Öğr. Üyesi, Koç Üniversitesi, İİBF, ttoksoz@ku.edu.tr, ORCID: <http://orcid.org/0000-0001-7617-0901>

³ Yüksek Lisan Öğrencisi, SMMM, Ondokuz Mayıs Üniversitesi, SBE, smmm.fgurel@hotmail.com, ORCID: <http://orcid.org/0000-0001-9802-1114>

GİRİŞ

İşletme; belirli bir düzen içinde sistemli ve organize bir şekilde kurulan, üretim faktörlerini kullanarak toplumun mal ve hizmet ihtiyacını karşılayan, ihtiyacı karşılarken değer yaratan, hayatta kalma sürekliliği sağlayarak tüm bu işlevleri gerçekleştirmeye devam eden, dolayısıyla her anında insan unsurunu bulundurması sebebiyle girişimci, yönetici, çalışan, müşteri kavramlarını içinde barındıran, ekonomik ve yapısal bir büyüklük sahibi olan bir birleşim kümesi olarak ifade edilebilir. Tanımsal bütünlüğüne karşın, özellikleri ve dinamikleri bakımından işletmelerin farklı sınıflandırmalara tabi tutulduğu görülmektedir.

Sınıflandırma kavramı ise bir veri setinin, önceden tanımlanmış çeşitli sınıflar arasında dağıtılması işlemidir. Bu bağlamda birbirinden farklı yapı ve özelliklere sahip olan yüz binlerce işletmenin de önceden belirlenen tanımlamalar doğrultusunda ayrıştırılması; oluşan sınıflar arasındaki ilişkilerin daha kolay incelenmesi, bilgi aktarımının kolaylaşması, iletişim birliğinin tesis edilmesi gibi birçok fayda sağlar. Öte yandan yapı ve nitelik olarak birbirinden ayrılan işletmelerin var olduğunu kabul etmek, bu yapısal ve niteliksel esaslar veya ölçütlerin ise nesnel olmasını gerektirmektedir ki yapılan sınıflandırmalar geçerli ve güvenilir olsun.

İşletmelerin farklı amaç ve ölçütlere göre sınıflandırılmasında yaygın sınıflandırmaların aşağıdaki gibi yapıldığı görülmektedir (Bakan, 2015; Çelik & Akgemci, 2010; Erdoğan & Paşaoğlu vd., 2014; Ünsalan & Şimşek, 2011):

- Hukuki Statülerine Göre İşletmeler
- Faaliyet Alanlarına Göre İşletmeler
- Sahiplik Yapılarına Göre İşletmeler
- Tüketicilerine Göre İşletmeler
- Ölçeklerine Göre İşletmeler

Şüphesiz bu sınıflandırmaların biçimi ve sayısı artırılabilir. Örneğin, işletmelerin ekonomik fonksiyonları, üretilen ürün türleri, üretim teknolojileri vb. gibi ölçütler bakımından da sınıflandırmalar eklenebilir. Ancak burada asıl olan sınıflandırmayı yapanların, neden bu sınıflandırmaya başvurdukları ve sınıflandırılan veriye bilgi değeri kazandırılıp kazandırılmadığıdır.

Günümüzde işletmelerin sınıflandırılmasında yaygın olarak başvuru olan ölçütün ölçek olduğu gözlenmektedir. Bazen yapılan bir düzenlemenin bazen verilecek bir teşvikin kapsamının belirlenmesi gibi ekonomik ihtiyaçların ölçek bazlı sınıflandırma ile yapıldığı, tüm dünyada işletmelerin ölçekleri bakımından küçük, orta ve büyük gibi sınıflara ayrıştırıldıkları gözlenmektedir. Nitekim Türkiye’de de, tıpkı Avrupa Birliği (AB) ve Amerika Birleşik Devletlerinde olduğu gibi, küçük ve orta büyüklükteki işletmelerin tanımı, nitelikleri ve sınıflandırılması hususunda benzer ölçütler kullanılmaktadır.

İşletmelerin ölçeklerinin büyümesi, birtakım yeterliliklerin de artacağını birtakım esnekliklerinin de sınırlanacağını düşündürmektedir. Bu bağlamda, işletmelerin finansal raporlarına etki eden muhasebe politikası tercihlerinin de ölçek büyüklüklerinden etkilenmesi muhtemeldir. Çalışmanın amacı da işletmelerin ölçeklerine göre sınıflandırılmasının ötesinde bu sınıflandırmaya uygun olarak oluşan büyük, orta, küçük ve mikro düzeydeki işletme grupları arasında ölçek ile tercih edilen muhasebe politikaları arasında bir ilişki olup olmadığının irdelenmesidir.

I. İŞLETMELERİN ÖLÇEKLERİNE GÖRE SINIFLANDIRILMASI

İşletmelerin ölçeklerinin sınıflandırılması konusunda literatürde de ülke örneklerinde de farklılıklar göz çarpmaktadır. Birçok ülke uygulamasında, nicel ölçütlere dayalı sınıflandırmaların öne çıktığı ifade edilebilir (Curran-Blackburn, 2001). Buna karşın literatürde nitel özelliklere dayalı sınıflandırmaları öne çıkaran görüşler de mevcuttur. Bu görüşler Brytting (1991), Gaedeke-Tootelian (1991), Paoloni ve Diğerleri (2000) ve Brglez (2002) şeklinde örneklendirilebilir. Bu görüşlerin yanı sıra Hashim -Abdullah (2000), Senderovitz (2009) gibi kimi yazarlar da karma bir yaklaşımı öne çıkarma yoluna gitmişlerdir. Hatta Birleşmiş Milletler Endüstriyel Gelişim Örgütü (UNIDO) de hem nicel hem de nitel özellikleri birlikte benimsemenin uygun olacağı görüşündedirler (Dababneh-Tukan, 2007: 6).

Nicel sınıflandırmada en fazla başvurulan ölçütler; çalışan sayısı, mali veya ticari bilanço büyüklüğü, belirli bir dönemdeki satışlarının tutarı veya kar büyüklüğü ya da karlılığı olmaktadır. Bu ölçütlerin dışında da başvurulabilecek nicel ölçütler olarak; çalışanların belirli bir dönemdeki çalışma kapasitesi, çalışanlara ödenen ücretler toplamı (veya toplam işgücü maliyeti), sabit varlıkların miktarı veya değeri, işletmedeki makine sayısı (veya makine parkı değeri ya da makinelerin çalışma kapasitesi), yıllık amortisman tutarı, kullanılan alan (veya hacim), kullanılan malzeme miktarı (veya maliyeti), kullanılan enerji miktarı (veya maliyeti), net veya brüt işletme sermayesi (veya özkaynak büyüklüğü), alınan sipariş sayısı, iş istasyonu sayısı, işletme kapasitesi (veya kapasite kullanım oranı), vardiya sayısı, üretim derinliği (üretim aşamalarının sayısı), yarattığı katma değer, işletmenin pazardaki payı, ödenen vergi tutarı, toplam satışlar içinde ihracatın payı gibi ölçütler sıralanabilir.

Nitel sınıflandırmada en fazla başvurulan ölçüt ise işletmenin bağımsızlığıdır. Bağımsızlık ölçütü, bir işletmenin KOBİ olarak kabul edilmesi için sermayesinin veya hisse senetlerinin %25 veya daha fazlasının bir işletme tarafından üstlenilmemiş veya sermayesinin büyük işletmeler tarafından oluşturulmamış olması koşulunu ifade etmektedir. Bu ölçütün dışında başvurulabilecek nitel ölçütler olarak; girişimcinin işletmede fiilen çalışıyor olması, girişimcinin risk üstlenmesi, uzmanlaşma ve iş bölümü derecesi, sermayenin sınırlılığı veya finansal yetersizlik, yönetim tekniklerinin uygulanamaması veya yetersizliği, sermaye piyasalarında faaliyet derecesi ve yönetimin bağımlılığı, aile bireylerinin işletmede çalışması ile işletme içi iletişimin daha güçlü ve samimi olması gibi ölçütler sıralanabilir.

Nicel ve nitel ölçütleri bir araya getirerek gerçekleştirilen karma sınıflandırmada ise yalnızca nicel ölçütlerin veya nitel özelliklerin kullanılmasının sağlıklı bir KOBİ tanımlamasına imkân vermeyeceği varsayılmaktadır. Nicel ve nitel ölçütlerden oluşturulan bir set ile sınıflandırma yapılmaktadır. Nitekim Türkiye’de, AB’de ve ABD’de geçerli KOBİ sınıflandırması da bu temelde yapılmaktadır.

I.I. Türkiye ve AB’de Yürürlükte Olan KOBİ Sınıflandırma Ölçütleri ve. Hadleri

AB’nin KOBİ tanımlaması, AB’nin 6 Mayıs 2003 tarihinde aldığı 2003/361 sayılı Tavsiye Kararı ile belirlenmiştir. Bu kararda işletmeler mikro, küçük ve orta büyüklükteki işletmeler biçiminde sınıflandırılmakta; sınıflandırma ise Türkiye’de olduğu gibi çalışan sayısı ile bilanço veya satış hasılatı büyüklüğüne bağlanmaktadır¹.

18 Kasım 2005 tarih ve 25997 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan ve 18 Mayıs 2006 tarihinde yürürlüğe giren ve 4 Kasım 2012 tarihli Resmî Gazete’de yayımlanan yönetmelik ile değiştirilen “Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelik” ile KOBİ’lerin sınıflandırılmasında AB’de olduğu gibi niceliksel olarak; çalışan sayısı, bilanço ve satış büyüklükleri, niteliksel olarak da işletme bağımsızlığı esas

¹ Bakınız [What is an SME?](#)

alınmıştır. Buna göre; sermayesinin veya hisse senetlerinin %25 veya daha fazlasının bir işletme tarafından üstlenilmediği veya sermayesinin büyük işletmeler tarafından oluşturulmadığı bir işletme için Tablo 1’de verilen ölçütler ve hadlerin sağlanma düzeyine göre işletmelerin hangi sınıfta yer alacağına karar verilmektedir.

Tablo 1. Türkiye ve AB’de Yürürlükte Olan KOBİ Sınıflandırma Ölçütleri ve Hadleri

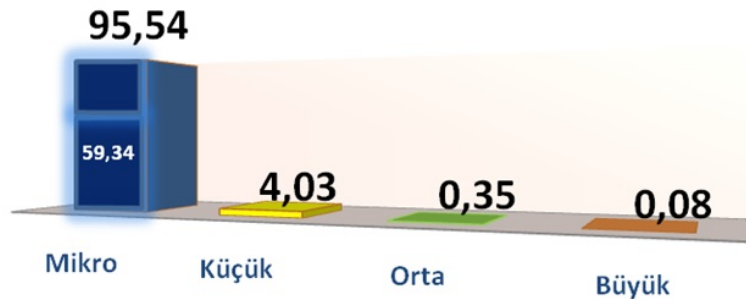
	Tanım Ölçütü	Mikro Ölçekli İşletme	Küçük Ölçekli İşletme	Orta Ölçekli İşletme
AB	Çalışan Sayısı	≤ 10	≤ 50	≤250
	Yıllık Net Satış Hâsılatı	≤ 2 Milyon €	≤ 10 Milyon €	≤ 50 milyon €
	Yıllık Mali Bilanço Değeri	≤ 2 Milyon €	≤ 10 Milyon €	≤ 43 Milyon €
TÜRKİYE	Çalışan Sayısı	0-9	10-49	50-249
	Yıllık Net Satış Hâsılatı	≤ 1 Milyon TL	≤ 8 Milyon TL	≤ 40 Milyon TL
	Yıllık Mali Bilanço Değeri	≤ 1 Milyon TL	≤ 8 Milyon TL	≤ 40 Milyon TL

ABD’de ise AB ve Türkiye’den farklı olarak nicel ölçüt olarak bilanço büyüklüğü dikkate alınmazken, nitel ölçüt olarak sadece işletmenin (sermayenin) bağımsızlığına değil, yönetimin de bağımsızlığına vurgu yapılmaktadır.

I.II. Türkiye’de ve AB’de Geçerli Sınıflandırma Ölçütlerine Göre Belirlenen İşletme Sayıları ve Oranları

KOSGEB 2016-2020 Stratejik Planı’nda, TÜİK İş Kayıtları’na dayandırılan “Girişim Sayıları Çalışması” sonuçlarına göre Türkiye’de 2014 yılında 3.525.431 girişimin faaliyette bulunduğu; bu işletmelerden 3.519.241’inin 250’den az çalışan istihdam ettiği; buna göre ülkedeki işletmelerin %99,8’inin sadece çalışan sayısı kriteri dikkate alındığında KOBİ olduğu ifade edilmektedir. Öte yandan Türkiye’de 10 kişiden az çalışanı olan (mikro) işletmelerin tüm işletmeler içerisindeki payının da %93,7 olduğu; Avrupa Birliği’nde ise aynı grupta (mikro işletme olarak) faaliyet gösteren yaklaşık 22 milyon işletmenin de %92,6’ya karşılık geldiği ileri sürülmektedir. Ayrıca Türkiye’de, özellikle sanayi sektörü açısından mikro işletmelerin tüm işletmeler içerisindeki payının, AB’ye göre daha yüksek kaldığı da aktarılmaktadır. Zira Türkiye’de %87,2 olan bu oranın AB’de %82,9 olduğu raporda yer alan hususlar arasındadır².

Özdemir (2013) de çalışmasında Türkiye İstatistik Kurumu’nun 2012 yılı verilerine dayandırarak işletmelerin ölçeklerine göre dağılımını Şekil 1’de verilen grafik ile ifade etmiştir.



Şekil 1. İşletmelerin Ölçeklerine Göre Dağılımı³

² Bakınız [KOSGEB 2016 - 2020 STRATEJİK PLANI](#)

³ [TÜİK Haber Bülteni – 2014](#)’nden yararlanılarak oluşturulmuştur.

KOBİ'lerin ölçeklerine göre dağılımına yer verilen bu grafikte mikro ölçekli işletmeler içindeki küçük esnaf oranının da yaklaşık %59,34 olduğu görülmektedir. Türkiye'deki KOBİ'lerin, diğer ülke örneklerine yakın biçimde, ölçekleri itibariyle görece büyük işletmeler yönünde değil, mikro işletmeler yönünde kümelenme gösterdiği; hatta orta ölçekli işletme grubunun dahi kendi içinde büyük işletmelere değil, küçük işletmelere yakın bir dağılım sergilediği ifade edilmektedir.

II. MUHASEBE POLİTİKALARININ ÖLÇME VE RAPORLAMA FONKSİYONLARI ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ

Muhasebe politikası kavramı, TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar standardında; "*finansal tabloların hazırlanmasında* ve *sunulmasında* işletmeler tarafından kullanılan belirli ilkeler, esaslar, gelenekler, kurallar ve uygulamalardır." biçiminde tanımlanmaktadır.

Ayrıca TMS 8 paragraf 8'e göre; TMSK'nın kararlaştırdığı, işlemlerle, olaylarla ve koşullarla ilgili ve güvenilir bilgileri içeren finansal tabloların TFRS tarafından belirlenen muhasebe politikalarına uygun olması gerekmektedir. Bu politikalar, ancak söz konusu politikaları uygulamanın finansal tabloların üzerindeki etkisi önemsizse uygulanmayabilir. Bu ifadeden anlaşılmaktadır ki, muhasebe politikalarının uygulanması ile finansal tablolar üzerindeki etkileri birlikte değerlendirilmektedir.

Finansal tabloların hazırlanması bakımından politika örnekleri olarak; TFRS setine göre "amortisman ayırmada" zaman esaslı yöntemler olarak doğrusal (normal) amortisman ve azalan bakiyeler (hızlandırılmış amortisman) yöntemi ile kullanım (üretim) miktarını esas alan yöntem olmak üzere toplamda 3 ayrı yöntem söz konusudur.

Finansal tabloların sunulması bakımından politika örnekleri olarak da format ve kapsam (genişlik) yönüyle iki farklı seçenek bulunmaktadır. Format yönüyle, rapor veya hesap tipi sunum ile kapsam yönüyle özet veya ayrıntılı sunum söz konusudur.

İşletmelerin seçtikleri politikaların finansal raporlama üzerindeki etkileri amortisman örneği ile ele alınacak olursa;

A İşletmesi ekonomik ömrü⁴ 5 yıl veya 10.000 lamba saatini olan bir projeksiyon cihazı için satın aldığı hesap dönemi sonunda amortisman ayıracaktır. İşletme, cihazın üzerindeki zaman sayacına göre kullanımda geçen sürenin 600 saat olduğunu tespit etmiştir. Cihazın amortismanına tabi değeri 2.000.-TL olup, hesap döneminin ilk günü satın alındığı varsayılmıştır.

Örnekte, işletmenin tercih edeceği muhasebe politikasının (amortisman ayırmada başvuracağı yöntemin) yaratacağı değerlendirme farklılıkları amortisman yöntemlerine aşağıdaki gibi hesaplanır:

• Doğrusal Amortisman Yöntemi

Amortismana Tabi Değer: 2.000

Ekonomik Ömür: 5 Yıl → AO=%20

Amortisman Tutarı = 2.000 x 1/5

= 400.-TL /yıl

⁴ Yararlı ömür süresi ile aynı olduğu varsayılmıştır.

• **Azalan Bakiyeler Yöntemi**

Amortisman Tabi Değer: 2.000

Ekonomik Ömür: 5 Yıl → HAO = NAOx2 = %40

Amortisman Tutarı = 2.000 x 0,40
= **800.-TL /1.yıl**

• **Kullanım Miktarını Esas Alan Yöntem**

Amortisman Tabi Değer: 2.000

Ekonomik Ömür: 10000 saat → Kullanım oranı = 600 / 10000

Amortisman Tutarı = 2.000 x 6/100
= **120.-TL / 1.yıl**

Tercih edilen amortisman yönteminin finansal tablolar üzerindeki etkisi de Tablo 2 yardımıyla karşılaştırılabilir:

Tablo 2. Amortisman Yöntemleri ve Finansal Tablolar Üzerindeki Etkileri

Doğrusal Amortisman Yöntemi		Azalan Bakiyeler Yöntemi		Kullanım Miktarını Esas Alan Yöntem	
Bilanço		Bilanço		Bilanço	
Maddi Duran Varlıklar	1.600	Maddi Duran Varlıklar	1.200	Maddi Duran Varlıklar	1.880
Demirbaşlar	2.000	Demirbaşlar	2.000	Demirbaşlar	2.000
Bir. Amortismanlar	-400	Bir. Amortismanlar	-800	Bir. Amortismanlar	-120
Gelir Tablosu		Gelir Tablosu		Gelir Tablosu	
FVAÖK	1.000	FVAÖK	1.000	FVAÖK	1.000
Amortisman Giderleri	-400	Amortisman Giderleri	-800	Amortisman Giderleri	-120
FVÖK	600	FVÖK	200	FVÖK	880
VÖK	600	VÖK	200	VÖK	880
Vergi Karşılığı	-120	Vergi Karşılığı	-40	Vergi Karşılığı	-176
Net Kar	480	Net Kar	160	Net Kar	704

Başvurulan yöntemlerin her birinde, işletme ve yaşanan olay aynı olduğu halde hem finansal durum tablosu yönüyle maddi duran varlık büyüklüğü hem de kar-zarar tablosu yönüyle "Vergi Öncesi Kar" ve "Net Kar" büyüklüğü değişmektedir.

Öte yandan teorik olarak işletmelerin ölçeksel büyüklüğü ile finansal raporlamanın kalitesi arasında da anlamlı bir ilişki aranabilir (Özdemir, 2013). Nitekim Biddle ve Diğerleri (2009) bu ilişkiyi doğrularken Chalaki ve Diğerleri (2012) İran'da yaptıkları bir araştırma sonucunda, bu iki

değişken arasında anlamlı bir ilişkinin bulunmadığını belirlemişlerdir. Fakat işletmenin finansal raporlamasının kalitesi bir yana, örgütsel olarak büyümenin paydaşların finansal bilgi ihtiyaçlarını artırması muhtemeldir. Bu bağlamda KOBİ'lerin ölçeksel dağılımları, yalnızca finansal raporlar ile sunulacak bilginin kalitesi bağlamında değil; aynı zamanda bu işletmelerin büyüyen ölçekleri karşısında işletme ile ilgilenen bilgi kullanıcılarının ihtiyaçlarındaki değişim ile birlikte değerlendirilmelidir (Özdemir, 2013).

III. AMPİRİK ARAŞTIRMA

III. I. Araştırmanın Konusu

İşletmelerin çeşitli mali nitelikteki işlem ve olaylar karşısında tercih ettikleri muhasebe politikalarının ölçekleri ile değişim gösterebileceği öngörüldüğünden, bu çalışmada, Samsun ilindeki işletmelerin ölçekleri ile tercih ettikleri muhasebe politikaları konu edinilmiştir.

III.II. Araştırmanın Amacı ve Önemi

Araştırmanın amacı; işletmelerin ölçek büyüklükleri bakımından oluşturulan büyük, orta, küçük ve mikro ölçekli işletme grupları arasında grupların tercih ettikleri politikalar bakımından anlamlı farklılık bulunup bulunmadığını ortaya koymaktır.

Araştırma için işletmelerin politika tercihine konu olabilecek çeşitli işlem ve olayların gözden geçirilmesi gerektiğinden, muhasebe politikası tercihlerinin listelenmesi önemli bir iş paketi olmaktadır. Bunun için literatürdeki çalışmalardan, muhasebe uygulamalarını içeren çeşitli kitap, makale vb. kaynaklardan yararlanılarak derleme yapılmıştır.

Muhasebe politikalarını ve işletmelerin ölçeklerini konu edinen çok sayıda çalışmaya rastlanılmaktadır. Ancak işletmelerin tercih ettikleri muhasebe politikaları ile ölçekleri arasındaki ilişkiyi bu şekilde inceleyen bir çalışmaya rastlanılmamıştır. Bu bağlamda araştırmanın literatüre ve sonraki araştırmalara katkı sağlaması beklenmektedir.

III. III. Araştırmanın Kapsamı

Araştırma kapsamında sadece geçerli KOBİ yönetmeliğine uygun biçimde oluşturulan büyük, orta, küçük ve mikro ölçekli işletme grupları bazında ve yalnızca Samsun özelinde değerlendirme yapılmıştır. İşletmelerin ölçekleri ile tercih ettikleri politikalar arasındaki ilişkiler mutlak ve doğrudan değil, ölçekleri bakımından yer aldıkları gruplar arasında farklılık yönüyle dolaylı olarak değerlendirilmiştir.

III. IV. Araştırmanın Varsayımları ve Sınırları

İşletmelerin doğrudan muhasebe politikası yapılandırması söz konusu olmadığından, veriler bu politikaları hayata geçiren muhasebecileri eliyle yapılmıştır. Mali müşavirlerden bağımlı çalışanlar, çalıştıkları işletme adına, bağımsız çalışanların ise belirli bir işletmeyi düşünerek ankete katılmaları istenmiştir.

III. V. Araştırmanın Hipotezleri

Araştırmanın hipotezleri, belirlenen 30 muhasebe politikası için ölçeklerine göre oluşturulan işletme grupları arasında farklılık bulunup bulunmadığını belirlemek üzere aşağıdaki gibi yapılandırılmıştır:

H₀: Ölçeklerine göre işletme grupları arasında çeşitli muhasebe politikaları bakımından farklılık yoktur.

H₁: Ölçeklerine göre işletme grupları arasında çeşitli muhasebe politikaları bakımından farklılık vardır.

III. VI. Araştırmanın Yöntemi

Araştırmanın yöntemi başlığı altında, anakütle ve örneklemin nasıl belirlendiği, analiz için kullanılacak verilerin nasıl toplandığı ve analiz için başvuru yöntemlerinin neler olduğu hususlarına yer verilmiştir.

a. anakütle ve örneklem

Araştırmanın anakütlesinin, Samsun'da faaliyet gösteren her ölçek grubundaki işletmeler olması arzu edilmiştir. Ancak Samsun'da faaliyet gösteren işletme sayısı 30 Nisan 2018 itibariyle (esnaf dahil) 73.146'dır. Bu sayıda işletmeye ulaşmak mümkün olmadığından, örnekleme gitmeden, anakütlenin sınırlandırılması yoluna gidilmiştir. Konunun işletmelerin muhasebe politikası seçimi ile ilgili olmasından ötürü, işletme yöneticilerine değil, Samsun'daki işletmelere mali müşavirlik hizmeti veren muhasebe meslek mensuplarına ulaşılması yoluna gidilmiştir. Bu bağlamda anakütle Samsun SMMM'ya kayıtlı muhasebe meslek mensuplarının hizmet verdiği işletmeler olarak sınırlandırılmıştır.

Örneklem ise, kendilerine gönderilen anketlere dönüş yapan mali müşavirler olmuştur. Geri dönüş yapan 95 anket bulunmaktadır, ancak ankete katıldıkları an itibariyle çeşitli nedenlerle aktif olarak bir işletmeye hizmet vermediğini belirten 8 kişi bulunduğundan analize dahil edilebilen gözlem sayısı 87 olmuştur. Öte yandan Yazıcıoğlu ve Erdoğan (2004), $\alpha = 0.05$ için ± 0.03 , ± 0.05 ve ± 0.10 örnekleme hataları için farklı ana kütle büyüklüklerinden çekilmesi gereken örneklem büyüklükleri konusunda hesaplamalar yapmış ve bulgularını Tablo-3'teki gibi sunmuştur.

Tablo 3. Çeşitli Büyüklüklerdeki Ana Kütleler için Örneklem Hacimleri Tablosu

N	± 0.03 örnekleme hatası (d)			± 0.05 örnekleme hatası (d)			± 0.10 örnekleme hatası (d)		
	p=0.5 q=0.5	p=0.8 q=0.2	p=0.3 q=0.7	p=0.5 q=0.5	p=0.8 q=0.2	p=0.3 q=0.7	p=0.5 q=0.5	p=0.8 q=0.2	p=0.3 q=0.7
100	92	87	90	80	71	77	49	38	45
500	341	289	321	217	165	196	81	55	70
750	441	358	409	254	185	226	85	57	73
1.000	516	406	473	278	198	244	88	58	75
2.500	748	537	660	333	224	286	93	60	78
5.000	880	601	760	357	234	303	94	61	79
10.000	964	639	823	370	240	313	95	61	80
25.000	1.023	665	865	378	244	319	96	61	80
50.000	1.045	674	881	381	245	321	96	61	81
100.000	1.056	678	888	383	245	322	96	61	81
1.000.000	1.066	682	896	384	246	323	96	61	81
100 milyon	1.067	683	896	384	245	323	96	61	81

Tablo verilerine göre, $\alpha = 0.05$ (%95 güven aralığında) ve örnekleme hatası %10 olduğunda ana kütle büyüklüğü 500 iken örnek hacminin 81; 750 iken 85 olması gerektiği görülmektedir. Araştırmanın ana kütleli 503⁵ olarak belirlenmiş olduğuna göre, örnek hacminin örneklemin güvenilirliği açısından yeterli olduğuna işaret etmektedir.

⁵ Bakınız [Samsun SMMM Odası 2017 Faaliyet Raporu](#)

b. verilerin toplanması

Araştırmanın verileri elektronik anket yoluyla toplanmıştır. Samsun ilindeki işletmeler yerine, onların mali müşavirlerine ulaşılmış ve ankete katılmaları istenmiştir. Bunun için Samsun SMMM Odasına kayıtlı mali müşavirlerin listesi alınmış ve eposta yoluyla kendilerine ulaşılmıştır. Mali müşavirlerden bağımlı çalışanlar, çalıştıkları işletme adına, bağımsız çalışanlar belirli bir işletme adına ankete katılmışlardır. Çeşitli nedenlerle aktif olarak bir işletmeye hizmet vermediğini belirten gözlemler ise inceleme dışı bırakılmıştır.

c. verilerin analizi

Araştırma verilerinin analiz edilmesinde test istatistikleri için parametrik olmayan testlerden Kruskal Wallis H testi uygulanmıştır. Zira yapılan ön değerlendirmede verilerin normal dağılım sergilemediği gözlenmiştir.

IV. ARAŞTIRMANIN BULGULARI

Araştırmanın test bulgularından önce, ankete katılan muhasebe meslek mensuplarına ve araştırma kapsamında politika tercihleri ele alınan işletmelere dair bazı betimsel bulgulara yer verilmiştir.

İlk olarak ankete katılan muhasebe meslek mensuplarına dair frekans değerleri Tablo-4'te verilmiştir.

Tablo 4. Ankete Katılanlara Yönelik Frekans Tablosu

	Seçenekler	Mikro	Küçük	Orta	Büyük	Toplam
<i>Unvan</i>						
	SM	1	2	1	1	5
	SMMM	13	44	19	6	82
	TOPLAM	14	46	20	7	87
<i>Eğitim durumu</i>						
	Lise	3	7	0	1	11
	Önlisans	2	2	0	0	4
	Lisans	9	32	14	6	61
	Yüksek Lisans	0	5	6	0	11
	Doktora	0	0	0	0	0
	TOPLAM	14	46	20	7	87
<i>Bağımsız denetçi yetki belgesi</i>						
	Evet	2	14	9	0	25
	Hayır	12	32	11	7	62
	TOPLAM	14	46	20	7	87
<i>Çalışma durumunuzdan size uygun olanı seçiniz</i>						
	SMMM ofisini kendi adıma çalıştırıyorum	11	39	11	2	63
	Başka bir SMMM adına çalışıyorum	1	3	2	0	6
	Şirkette bağımlı çalışıyorum	2	4	7	5	18
	TOPLAM	14	46	20	7	87

Araştırma kapsamında politika tercihleri ele alınan işletmelere dair frekans değerleri Tablo-5'te verilmiştir.

Tablo 5. Politika Tercihleri Ele Alınan İşletmelere Yönelik Frekans Tablosu

	Seçenekler	Mikro	Küçük	Orta	Büyük	Toplam
<i>Muhasebesini tuttuğunuz işletmenin hukuki yapısı</i>						
	Şahıs (gerçek kişi)	0	19	8	3	30
	Adi ortaklık	0	1	0	0	1
	Kollektif şirket	0	1	0	0	1
	Komandit şirket	0	0	0	0	0
	Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket	0	0	0	0	0
	Limited şirket	2	20	5	12	39
	Anonim şirket	5	5	1	3	14
	Vakıf iktisadi işletmesi	0	0	0	2	2
	TOPLAM	7	46	14	20	87
<i>Muhasebesini tuttuğunuz işletmenin faaliyet alanı (en çok hangisine uygun ise)</i>						
	Mamul üretimi	4	7	2	7	20
	Hizmet üretimi	0	15	4	1	20
	Ticaret	3	24	8	12	47
	TOPLAM	7	46	14	20	87
<i>İşletmede çalışan personel sayısı</i>						
	0-9 Arası	0	17	14	3	34
	10-49 Arası	4	29	0	8	41
	50-249 Arası	1	0	0	9	10
	250 ve Üstü	2	0	0	0	2
	TOPLAM	7	46	14	20	87
<i>İşletmenin yıllık cirosu</i>						
	0 TL - 1.000.000 TL Arasında	0	5	12	0	17
	1.000.001 TL - 8.000.000 TL Arasında	0	36	2	3	41
	8.000.001 TL - 40.000.000 TL Arasında	0	5	0	17	22
	40.000.000 TL Üstünde	7	0	0	0	7
	TOPLAM	7	46	14	20	87
<i>İşletmenin mali bilanço toplamı</i>						
	0 TL - 1.000.000 TL Arasında	0	6	12	1	19
	1.000.001 TL - 8.000.000 TL Arasında	0	31	2	3	36
	8.000.001 TL - 40.000.000 TL Arasında	0	7	0	15	22
	40.000.000 TL Üstünde	7	2	0	1	10
	TOPLAM	7	46	14	20	87
<i>İşletmede resmi bir yönetim kadrosu var mı</i>						
	Evet	4	11	1	10	26
	Hayır	3	35	13	10	61
	TOPLAM	7	46	14	20	87
<i>İşletme tanınmış bir ticaret ağına ya da ticari bir derneğe üye mi</i>						
	Evet	5	25	5	14	49
	Hayır	2	21	9	6	38
	TOPLAM	7	46	14	20	87
<i>İşletmede e-ticaret yapılıyor mu?</i>						
	Evet	1	1	0	2	4
	Hayır	6	45	14	18	83
	TOPLAM	7	46	14	20	87
<i>İşletme ihracat yapıyor mu?</i>						
	İşletme aracısız olarak ihracat yapıyor	4	5	0	4	13
	İşletme yurtdışı pazarda aracı kullanarak ihracat yapıyor	0	0	0	3	3
	İşletme ihracat yapmıyor	3	41	14	13	71
	TOPLAM	7	46	14	20	87
<i>İşletmede kullanılan bir maliyetleme sistemi var mı?</i>						
	Evet	3	18	4	14	39

	Hayır	4	28	10	6	48
TOPLAM		7	46	14	20	87
<i>İşletmede iç kontrol sistemi var mı?</i>						
	Evet	4	19	1	10	34
	Hayır	3	27	13	10	53
TOPLAM		7	46	14	20	87
<i>Araştırma geliştirme (ARGE biriminde) yapılan yatırımlar cironun %5'inden</i>						
	Daha Az	3	15	4	5	27
	Daha Fazla	1	0	0	1	2
	İşletmede ARGE Birimi Bulunmuyor	3	31	10	14	58
TOPLAM		7	46	14	20	87

Araştırmanın test bulguları Kruskal Wallis H Testi ile elde edilmiştir. Test sonucunda 30 ayrı sıfır hipotezi ve bu hipotezler için elde edilen test istatistikleri Tablo-6'da verilmiştir.

Tablo 6. Sıfır Hipotezleri ve Test İstatistikleri Tablosu

H1: Farklı ölçek düzeyindeki işletmeler arasında işletmenin bilançosu hazırlanırken tercih edilen format bakımından farklılık yoktur.	0,008
H2: Farklı ölçek düzeyindeki işletmeler arasında işletmenin bilançosunun sunumu açısından tercih edilen format bakımından farklılık yoktur.	0,164
H3: Farklı ölçek düzeyindeki işletmeler arasında işletmeye ait gelir tablosunun sunum formatı tercihi bakımından farklılık yoktur.	0,233
H4: Farklı ölçek düzeyindeki işletmeler arasında kullanılan hesap planı tercihi bakımından farklılık yoktur.	0,472
H5: Farklı ölçek düzeyindeki işletmeler arasında işletmenin bilançosu ve gelir tablosuna ek olarak düzenlenen farklı finansal tablo tercihleri bakımından farklılık yoktur.	0,047
H6: Farklı ölçek düzeyindeki işletmeler arasında işletmede tekdüzen hesap planının da boş bırakılan hesapları ihtiyaç halinde kullanma tercihleri bakımından farklılık yoktur.	0,154
H7: Farklı ölçek düzeyindeki işletmeler arasında işletmede yabancı paralı işlemlerde yabancı para çıkışlarını kayıt etme tercihleri bakımından farklılık yoktur.	0,727
H8: Farklı ölçek düzeyindeki işletmeler arasında işletmede hisse senedi yatırımlarında dönem sonu piyasa değeri alış değerinin altına düşerse karşılık ayırma tercihleri bakımından farklılık yoktur.	0,584
H9: Farklı ölçek düzeyindeki işletmeler arasında işletmede alacak senetlerine ve borç senetlerine reeskont işlemi uygulama tercihleri bakımından farklılık yoktur.	0,283
H10: Farklı ölçek düzeyindeki işletmeler arasında işletmenin senetler dışında kalan diğer alacak ve borçlara reeskont işlemi uygulama tercihleri bakımından farklılık yoktur.	0,438
H11: Farklı ölçek düzeyindeki işletmeler arasında işletmenin kredi kartından doğan alacaklara ve borçlara reeskont işlemi uygulama tercihleri bakımından farklılık yoktur.	0,268
H12: Farklı ölçek düzeyindeki işletmeler arasında işletmede ticari alacaklar ile ilgili vadesi dolmuş alacakların takibindeki tercihleri bakımından farklılık yoktur.	0,394
H13: Farklı ölçek düzeyindeki işletmeler arasında işletmede diğer alacaklar ile ilgili vadesi dolmuş alacakların takibindeki tercihleri bakımından farklılık yoktur.	0,557
H14: Farklı ölçek düzeyindeki işletmeler arasında işletmedeki şüpheli alacaklara karşılık ayırma tercihleri bakımından farklılık yoktur.	0,942
H15: Farklı ölçek düzeyindeki işletmeler arasında işletmede kuruluş ve örgütlenme giderlerini muhasebeleştirme yöntemi tercihleri bakımından farklılık yoktur.	0,505
H16: Farklı ölçek düzeyindeki işletmeler arasında işletmede kdem tazminatı ayırma tercihleri bakımından farklılık yoktur.	0,004
H17: Farklı ölçek düzeyindeki işletmeler arasında işletmede SGK primlerini zamanında ödenmesi sonucunda hak kazanılan %5'lik prim indirimi kayıt etme tercihi bakımından farklılık yoktur.	0,758
H18: Farklı ölçek düzeyindeki işletmeler arasında işletmede kullanılan stok maliyeti belirleme yöntemi tercihi bakımından farklılık yoktur.	0,819
H19: Farklı ölçek düzeyindeki işletmeler arasında işletmede stok çıkışlarını kayıt altına alma tercihleri bakımından farklılık yoktur.	0,234
H20: Farklı ölçek düzeyindeki işletmeler arasında işletmede her değerlendirme döneminin sonunda stoklardan Net Gerçekleşebilir Değer (NGD)'i maliyet değerinin altında kalanlar için karşılık ayırmayı tercih etme bakımından farklılık yoktur.	0,037

H21: Farklı ölçek düzeyindeki işletmeler arasında işletmede stok edinimi sırasında alışla bağlantılı finansman giderlerini (kur farkı, komisyon ve vade farkı veya faizleri) muhasebeleştirme tercihleri bakımından farklılık yoktur.	0,34
H22: Farklı ölçek düzeyindeki işletmeler arasında işletmede dönem sonu stok değerlemesinde tespit olunan kur farkı, faiz ve komisyon giderlerinin muhasebeleştirilme tercihi bakımından farklılık yoktur.	0,602
H23: Farklı ölçek düzeyindeki işletmeler arasında işletmede 1 yıl içerisinde satılması planlanan(öngörülen) miktarı aşan stokları izlemek için kullanılan hesap bakımından farklılık yoktur.	0,074
H24: Farklı ölçek düzeyindeki işletmeler arasında işletmede maddi duran varlıklar için amortisman yöntemi tercihi bakımından farklılık yoktur.	0,117
H25: Farklı ölçek düzeyindeki işletmeler arasında işletmede amortisman ayırırken yararlı ömür tercihleri açısından bakımından yoktur.	0,403
H26: Farklı ölçek düzeyindeki işletmeler arasında işletmede ayrılan amortismanlar da kayıt yöntemi tercihleri açısından bakımından yoktur.	0,24
H27: Farklı ölçek düzeyindeki işletmeler arasında işletmede maddi duran varlıkların değer düşüklüğüne maruz kalıp kalmadığını belirlemek için amortisman dışında değer düşüklüğü testi uygulama tercihi bakımından farklılık yoktur.	0,244
H28: Farklı ölçek düzeyindeki işletmeler arasında işletmede amortisman ayırma sınırı altından kalan maddi duran varlık (MDV) kalemlerini kayıt etme tercihi açısından farklılık yoktur.	0,862
H29: Farklı ölçek düzeyindeki işletmeler arasında işletmede maddi duran varlıkları muhasebeleştirildikten sonraki dönemlerde MDV ile ilgili oluşan kur farklarını ve/veya kredi faizlerini muhasebeleştirme tercihleri bakımından farklılık yoktur.	0,037
H30: Farklı ölçek düzeyindeki işletmeler arasında işletmede kullanılmayacak duruma gelen ve satışı zor görünen maddi duran varlıkları izlemek için kullanılan hesap tercihi bakımından farklılık yoktur.	0,106

Kruskal Wallis H Testi; grup sayısı 2'den fazla ve grupların normal dağılım göstermediği durumlarda grupların ortalamaları arasındaki farklılığın anlamlılığını test amacıyla kullanılan ve tek yönlü ANOVA testinin parametrik olmayan karşılığıdır.

Test istatistiği 0,05'ten küçük olduğunda H0 hipotezi reddedilir. Buna göre; 1, 5, 16, 20 ve 29 no.lu hipotezler reddedilirken, kalan 25 hipotez kabul edilmektedir.

SONUÇ

Araştırma kapsamında incelenen 87 işletmede, tercih edilen 30 farklı muhasebe politikasından yalnızca 5'inin farklı ölçek sınıfındaki (mikro, küçük, orta ve büyük ölçekteki) işletme grupları arasında anlamlı farklılık gösterdiği belirlenirken, 25 politika açısından anlamlı farklılık bulunmadığı belirlenmiştir. Bu sonuç; araştırma kapsamında test edilen politika tercihlerinin genel olarak, işletmelerin ölçek büyüklüklerine bağlı olarak değişim göstermediği şeklinde yorumlanabilir.

Reddedilen sıfır hipotezleri (1, 5, 16, 20 ve 29 no.lu) ise sırasıyla, araştırma kapsamında ele alınan işletmelerin ölçeklerine göre;

- Tercih ettikleri bilanço hazırlama formatının farklılaştığını,
- Bilanço ve gelir tablosuna ek olarak düzenlenen finansal tablo tercihlerinin değiştiğini,
- Kıdem tazminatı ayırmadaki tercihlerinin farklılaştığını,
- Her değerlendirme döneminin sonunda stoklarından NGD'î maliyet değerinin altında kalanlar için karşılık ayırma tercihinin farklılaştığını,
- Maddi duran varlıkları muhasebeleştirdikten sonraki dönemlerde oluşan kur farklarını ve/veya kredi faizlerini muhasebeleştirme tercihlerinin farklılaştığını ortaya koymuştur.

KAYNAKÇA

- Bakan, İ. (2015). *Girişimcilik, Kobi'ler ve Strateji*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Biddle, G. C., Hilary, G. & Verdi, R. S. (2009). "How Does Financial Reporting Quality Relate to Investment Efficiency?". *Journal of Accounting and Economics*, 48, 112-131.
- Brglez, M. (2002). "NATO Enlargement and Slovenia: Interpreting, Mapping and Constructing International Relations Perspectives". Editörler: Šabič, Z. and C. Bukowski, *Small States in the Post-Cold War World*, Londra, 25 - 52.
- Brytting, T. (1991). "Organizing in the Small Growing Firm - a Grounded Theory Approach". Doktora tezi, Stockholm School of Economics.
- Chalaki, P., Didar, H. & Rianhinezhad, M. (2012). "Corporate Governance Attributes and Financial Reporting Quality: Empirical Evidence from Iran". *International Journal of Business and Social Science*, 3, 15.
- Curran, J. & Blackburn, R. A. (2001). *Researching the Small Enterprise*. Londra: Sage Publications.
- Çelik, A. & Akgemci, T. (2010). *Girişimcilik Kültürü ve Kobi'ler* (3. Baskı). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Dababneh, R. & Tukan, F. (2007). "Booklet of Standardized Small and Medium Enterprises Definition". United States Agency for International Development (USAID).
- Erdoğan, Z. & Paşaoğlu, D. (2014). *İşletme İlkeleri*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Web-Ofset.
- Gaedeke, R. M. & Tootelian, D. H. (1991). *Small Business Management* (3. Baskı). Massachusetts: Allyn and Bacon.
- Hashim, M. K. & Abdullah, M. S. (2000). "A Proposed Framework for Redefining SMEs in Malaysia: One Industry, One Definition". *Asian Academy of Management Journal*, 5(1), 65-79.
- KOSGEB 2016-2020 Stratejik Planı, [http://www.kosgeb.gov.tr/Content/Upload/Dosya/Mali%20Tablolar/KOSGEBN%20Stratejik%20Plan/KOSGEB_Stratejik_Planı_\(2016-2020\).pdf](http://www.kosgeb.gov.tr/Content/Upload/Dosya/Mali%20Tablolar/KOSGEBN%20Stratejik%20Plan/KOSGEB_Stratejik_Planı_(2016-2020).pdf)
- Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmeli, 18 Kasım 2005 tarih ve 25997 sayılı Resmî Gazete
- Özdemir, F. S. (2013). "KOBİ Sınıflandırmaları ve KOBİ'ler İçin Finansal Raporlama Standardını Uygulama Gereksiniminin Değerlendirilmesi". *Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Dergisi*, 14(1), 461-485.
- Paoloni, M., Demartini, P.; Moneva, J. M. & Cuellar, B. (2000). "Financial Reporting by SMEs in Italy and Spain". Quaderni di Economia Aziendale Working Paper, Urbino University, İtalya.
- Samsun SMMM Odası 2017 Faaliyet Raporu, <https://www.samsunsmmmo.org.tr/upload/file/Y%C3%96NET%C4%B0M%20KURULU%20FAAL%C4%B0YET%20RAPORU%202017.pdf>
- Senderovitz, M. (2009). "How are SMEs Defined in Current Research?" University Of Southern Denmark, Kolding, Denmark.
- TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar Standardı. TÜİK Haber Bülteni (2014), <http://www.tuik.gov.tr/PreHaberBultenleri.do?id=18521>
- Ünalın, E. & Şimşek, B. (2011). *Temel İşletmecilik Bilgileri* (Gözden Geçirilmiş 5. Basım). Ankara: Detay Yayıncılık.
- What is an SME?, http://ec.europa.eu/growth/smes/business-friendly-environment/sme-definition_en
- Yazıcıoğlu, Y. & Erdoğan, S. (2004). *SPSS Uygulamalı Bilimsel Araştırma Yöntemleri*. Ankara: Detay Yayıncılık.