

muvu

muhasebe ve vergi uygulamaları

MUHASEBE VE VERGİ UYGULAMALARI DERGİSİ

ASMMMO Adına Sahibi

Ali Metin POLAT

Genel Yayın Yönetmeni Ve Editör

Prof. Dr. Nalân AKDOĞAN

Sorumlu Yazı İşleri Müdürü

Doç. Dr. Ganite KURT

Editör Yardımcıları

Yrd. Doç. Dr. Hilmi Erdoğan YAYLA

Yrd. Doç. Dr. Deniz Umut ERHAN

Dr. Seyhan ÇİL KOÇYİĞİT

Yayın Kurulu Sekreteri

Arş. Gör. Fevzi Serkan ÖZDEMİR

Arş. Gör. Soner Gökten

Yayın Türü

Yılda üç kez yayınlanan hakemli, süreli yayın.

Danışma Kurulu

Prof. Dr. Nalan AKDOĞAN (Başkent Üniversitesi)

Prof. Dr. Ercan BEYAZITLI (Ankara Üniversitesi)

Prof. Dr. Nuran CÖMERT DOYRANGÖL (Marmara Üniversitesi)

Prof. Dr. Mevlüt KARAKAYA (Gazi Üniversitesi)

Prof. Dr. Şükrü KIZILOT (Gazi Üniversitesi)

Prof. Dr. Ömer LALİK (Maltepe Üniversitesi)

Prof. Dr. Can ŞİMGİ MUGAN (ODTÜ)

Prof. Dr. Beyhan MARŞAP (Gazi Üniversitesi)

Prof. Dr. Nergis TEK (Dokuz Eylül Üniversitesi)

Prof. Dr. Seval SELİMOĞLU (Anadolu Üniversitesi)

Prof. Dr. Yıldız ÖZERHAN (Gazi Üniversitesi)

MUVU

muhasebe ve vergi uygulamaları

MUHASEBE VE VERGİ UYGULAMALARI DERGİSİ

Bilim Hakem Kurulu

Prof. Dr. Abdurahman AKDOĞAN
Prof. Dr. Nalân AKDOĞAN
Doç. Dr. Tamer AKSOY
Doç. Dr. Ali ALAGÖZ
Prof. Dr. Ata ATABEY
Prof. Dr. Zeynep ARIKAN
Doç. Dr. Sinan ARSLAN
Prof. Dr. Ercan BAYAZITLI
Prof. Dr. Kamil BÜYÜKMİRZA
Prof. Dr. Nuran CÖMERT DOYRANGÖL
Prof. Dr. Yurdakul ÇALDAĞ
Doç. Dr. Orhan ÇELİK
Doç. Dr. Yunus CERAN
Prof. Dr. Zeki DOĞAN
Prof. Dr. Banu DURUKAN
Prof. Dr. Ülkü ERGUN
Doç. Dr. Kadir GÜRDAL
Prof. Dr. Cemal İBİŞ
Prof. Dr. Mustafa İPÇİ
Doç. Dr. Semra KARACAER
Prof. Dr. Mevlüt KARAKAYA
Doç. Dr. Aydın KARAPINAR
Prof. Dr. Hasan KAVAL
Yrd. Doç. Dr. Yusuf KILDİŞ
Prof. Dr. Şükrü KIZILOL
Prof. Dr. Yüksel KOÇ YALKIN
Doç. Dr. Ganite KURT
Prof. Dr. Nihat KÜÇÜKSAVAŞ
Prof. Dr. Ömer LALİK
Doç. Dr. Beyhan MARŞAP

Prof. Dr. Can Şınga MUGAN
Prof. Dr. Remzi ÖRTEN
Doç. Dr. Yıldız ÖZERHAN
Doç. Dr. Serdar ÖZKAN
Prof. Dr. Recep PEKDEMİR
Doç. Dr. Necdet SAĞLAM
Prof. Dr. Mehmet SAYARI
Doç. Dr. Güven SAYILGAN
Prof. Dr. Seval SELİMOĞLU
Prof. Dr. Orhan SEVİLENGÜL
Doç. Dr. Türker SUSMUŞ
Prof. Dr. Fevzi SÜRMEİLİ
Prof. Dr. Necdet ŞENSOY
Prof. Dr. Hülya TALU
Prof. Dr. Nergis TEK
Yrd. Doç. Dr. Abdullah TEKBAŞ
Doç. Dr. Nilüfer TETİK
Prof. Dr. Semih Hüseyin TOKAY
Prof. Dr. Mehmet TOSUNER
Yrd. Doç. Dr. Masum TÜRKER
Prof. Dr. Selçuk USLU
Doç. Dr. Şaban UZAY
Yrd. Doç. Dr. Zeki YANIK
Yrd. Doç. Dr. Serap YANIK
Yrd. Doç. Dr. Hilmi Erdoğan YAYLA
Prof. Dr. Göksel YÜCEL
Prof. Dr. Süleyman YÜKÇÜ
Prof. Dr. Ahmet YÜKSEL
Doç. Dr. Figen ZAIĞ

SUNUŐ

Ankara Serbest Muhasebeci ve Mali Műőavirler Odası (ASMMMO) olarak, Muhasebe ve Vergi uygulamaları dergisinin 3. yılına ulaşmanın mutluluğu içerisindeyiz. Dięer bir mutluluğumuz ise hakemli dergimizin EBSCHO (Uluslar arası indeks) da 1. sayısından itibaren taranmak üzere kabul edilmiştir. EBSCHO ile prosedürlerimiz tamamlanmak üzeredir.

Meslek odalarının en önemli görevlerinden birisinin meslek mensuplarının yaşam boyu öğrenme süreçlerine katkı sağlamasıdır.

Ankara Serbest Muhasebeci ve Mali Műőavirler Odası (ASMMMO) bilimsel yayınlarla meslek mensuplarımızın bilgilerini güncelleştirmek, geliştirmek en önemli görevlerimizden birisidir. Ankara Odası olarak, en önemli görevimizin bu olduğu bilinci ile kaynaklarımızı ve enerjimizi bu yönde harcamaktan asla yorulmadık.

Bu başarımızı sizlerle paylaşmaktan büyük mutluluk duymaktayız. Sizlerden aldığımız destek ile daha büyük başarılarla ulaşmayı ve meslek mensuplarımızın ihtiyacı olan kariyerlerini geliştirmek konusunda Odamız üzerine düşen görevi yapmaya devam edecektir.

Değerli akademisyen ve meslek mensuplarının bilgi birikimlerini bizlerle paylaşmaya devam etmesi dileği ile saygılarımla.

Ali Metin POLAT
Ankara SMMM Odası Başkanı

editörden

Değerli MUVU Okuyucuları,

Dergimiz bu sayısı ile yayın hayatının üçüncü yılına girmiş bulunmaktadır. Üçüncü yılında EBSCHO ile yapılan görüşmeler olumlu sonuçlanmış ve 1. sayıdan itibaren taranması konusunda gerekli yazışmalar başlatılmıştır. Dergimizin bu aşamaya gelişinde dergimizin yayın sekreterliği görevini yapan Arş. Görevlisi Serkan Özdemir'e teşekkür ederiz.

İlginizin devam etmesi dileği ile, sevgi ve selamlarımla

Prof. Dr. Nalan AKDOĞAN
Muhasebe ve Vergi Uygulamaları
Dergisi Editörü

İçindekiler

Doç.Dr. Ganite KURT
Arş.Gör. Pınar OKAN
Arş. Gör. Furkan BAŞER

**MUHASEBE MESLEK MENSUBU OLABİLECEK ÖĞRENCİLERİN
MESLEK ETİĞİ KONUSUNDAKİ ALGILAMA VE EĞİMLERİNİN
BELİRLENMESİ1**

Sakıp ŞEKER

**SERMAYEYE İLAVE EDİLEN ŞİRKET FONLARI VE ENFLASYON
DÜZELTME FARKLARININ TASFİYE HALİNDE VERGİSEL AÇIDAN
DEĞERLENDİRİLMESİ21**

TUğba UÇMA

**MUHASEBE MESLEK MENSUBU OLMAK SOSYAL
TABAKALAŞMADA SINIFSAF FARKLILAŞMAYA
NEDEN OLUYOR MU?.....37**

Doç.Dr. Raif PARLAKKAYA

**TMS-8: MUHASEBE POLİTİKALARI, MUHASEBETAHMİNLERİNDE
DEĞİŞİKLİKLER VE HATALAR STANDARDI UYGULAMALARI
.....65**

Arş. Gör. Pınar OKAN GÖKTEN

**DENETİMİN ETKİNLİĞİ ÇERÇEVESİNDE ANALİTİK
İNCELEME VE ÖRNEKLEME**

Arş. Gör. Soner GÖKTEN

.....87

MUHASEBE MESLEK MENSUBU OLABİLECEK ÖĞRENCİLERİN MESLEK ETİĞİ KONUSUNDAKİ ALGILAMA VE EĞİLİMLERİNİN BELİRLENMESİ

Doç. Dr. Ganite KURT *
Arş. Gör. Pınar OKAN **
Arş. Gör. Furkan BAŞER ***

Özet

Günümüzde, artan bilgi ihtiyacıyla birlikte açıklanan bilgilerin güvenilirliğine ve şeffaflığa verilen önem de son derece artmış durumdadır. Çünkü güvenilir olmayan finansal raporlama şirket başarısızlıklarının da en önemli nedenlerinden biridir. Söz konusu bilgiler, finansal tablolar sayesinde ilgililere ulaşmaktadır. Finansal tabloların doğru ve güvenilir verilerden oluşması için bu verileri hazırlayan muhasebe meslek mensuplarının, etik davranışlar sergileyerek doğru bilgiyi sunuyor olmaları son derece önemlidir. Bu doğrultuda, çalışmanın konusunu oluşturan muhasebe mesleğinde etik kavramının önemi ortaya çıkmaktadır.

Anahtar kelimeler: Etik, etik dışı davranışlar, muhasebe mesleği

Jel Sınıflandırması: L21, M41

THE DETERMINATION OF THE PERCEPTION AND TENDENCY ABOUT BUSINESS ETHIC OF STUDENTS THAT CAN BE ACCOUNTANT

Abstract

Nowadays, with the increasing knowledge, need the importance given to the reliability and transparency of knowledge increases. This is because, the financial reporting, that is not reliable, is one of the main reasons of the firm failures. This knowledge can be gained by the related people through financial tables. Accountants have to behave ethically and give accurate information in order to form accurate and reliable financial tables. In this case, the importance of the concept of ethic in profession of accounting, that is the topic of this study, appears.

Keywords: Ethic, out of ethic behaviors, profession of accounting

Jel Classification: L21, M41

* Gazi Üniversitesi, Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi, Muhasebe Eğitimi Bölümü, ganitekurt@gmail.co

** Gazi Üniversitesi, Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi, Muhasebe Eğitimi Bölümü, pinar.okan@gazi.edu.tr

*** Gazi Üniversitesi, Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi, Bilgisayar Eğitimi Bölümü, fbaser@gazi.edu.tr

1. GİRİŞ

Ülkelerarası ticari, ekonomik ve sosyokültürel sınırları adeta görünmez hale getiren küreselleşme olgusu, her türlü iş kolunda olduğu gibi muhasebe mesleğinde de pek çok değişimin ve gelişimin yaşanmasına neden olmaktadır. Bilgi transferi noktasında ekonominin atar damarı görünümündeki muhasebe mesleği, süreklilik gösterir şekilde artan bilgi ihtiyacı çerçevesinde özellikle son yıllarda yükselen bir değer kazanmıştır. Keller ve diğerleri (2007, 300) özellikle ülkelerin sosyal ve ekonomik açıdan ilerlemelerinde muhasebenin kilit rol oynadığını belirtmişlerdir. Muhasebe sisteminin ürettiği bilgilerin şeffaflığına ve güvenilirliğine verilen önemin giderek daha stratejik bir unsur olarak gündeme gelmesi, muhasebe mesleğini günümüz dünyasında ön plana çıkarmakta ve meslek mensuplarının yeterlilik seviyelerini profesyonel standartlar çerçevesinde üst düzeylere taşımaktadır.

Muhasebeciler tarafından hazırlanan ve ilgili tarafların karar alma süreçlerinde temel rol oynayan finansal tabloların doğru ve güvenilir verilerden oluşması gerekmektedir. Dolayısıyla söz konusu verileri bilgi sistemi çerçevesinde standart çıktılara dönüştüren muhasebe meslek mensuplarının etik davranışlar sergilemeleri, sunulan bilgilerin doğru ve güvenilir olması açısından son derece önemlidir.

Muhasebe sisteminin sunduğu çıktılardan doğrudan ve dolaylı olarak etkilenen paydaş ağının son derece geniş kitlelere hitap ediyor olması ve söz konusu çıktıların parasal konularla ilgili olması, muhasebe meslek mensupları üzerindeki baskıları artırmaktadır. Söz konusu baskılara neden olan artan rekabet, çıkar çatışmaları ve refah maksimizasyonu olguları hiç şüphesiz ki muhasebe meslek mensuplarını etik dışı davranışlara yönelme konusunda ikilemede bırakmaktadır (Aymankuy ve Sarıoğlu 2005, 26-29; Ergün ve Gül 2005).

Yunanca kökenli bir kelime olan etik; kavramsal bazda iyi veya kötü, doğru veya yanlış olanların niteliği ve temellerinin araştırılması şeklinde tanımlanabilir. Meslek etiği ise, bir mesleğin icrası sırasında toplumun yararını göz önünde bulundurarak uyulması gereken davranış biçimleridir (Kutlu 2008, 147). Her türlü meslekle ilişkilendirilebilen etki kavramı muhasebe mesleğinde de günümüz iş hacmi potansiyeli dikkate alındığında son derece önemli bir yer tutmaktadır. Muhasebe mesleğinde etik kavramı, muhasebe meslek mensupları tarafından gerçekleştirilen

işlemlerin yasalara uygun olmasının yanı sıra, toplumun değer yargılarının da göz önünde bulundurularak yürütülmesini ve işlemler sonucunda doğru ve güvenilir bilgilerin topluma sunuluyor olmasını kapsamaktadır. İlgili meslek mensubunun mesleki etiğine bağlılığı ne denli yüksek olursa, toplumun söz konusu mesleğe duyduğu saygı da o denli fazla olacaktır (Smith ve Smith 2009).

Enron, Xerox, Anderson Worldwide, Tyco, Bristol-Myers Squibb, Global Crossing, Health South, Merrill Lynch (ML), CMS Energy ve Adelphia Communications'da yaşanan çeşitli muhasebe skandalları ABD başta olmak üzere tüm dünyada büyük yankı uyandırarak muhasebe mesleğinde etik kavramının önemini artırmış ve kalın harflerle ön plana çıkmasına neden olmuştur (Low ve diğerleri 2008, 223; Erol 2008, 229-230). Zira yaşanan skandalların nedenleri arasında düşük seviyede şeffaflık, çalışanlarda artış gösteren parasal güdüler ve örgüt kültürünün bozuk yapısı gibi etik dışı davranışlara motivasyon sağlayan etmenler söz konusudur.

Etik olgusu bireylerin çalışma hayatına başlamadan önce ailelerinden, yaşadıkları çevreden, eğitim aldıkları kurumlardan v.b. edindikleri nitelikler sonucu gelişmektedir. Buna karşın, işletmelerin sahip olduğu örgüt kültürü de bireylerin taşıdıkları etik olgusunu değişim ve dönüşüme uğratabilmekte, kısaca etkileyebilmektedir. Bireyler içinde buldukları örgüt kültürünün birer parçası konumuna gelmekte, yapısal olarak örgütsel davranış şekillerinden etkilenmektedir. Diğer bir deyişle bireyler, zaman içerisinde çalıştıkları örgütün kültürünü benimserler ve bu doğrultuda davranmaya başlarlar. Bu nedenle, şayet örgüt kültürünün içerisine yerleştirilmiş ve örgüt kültürü içerisinde hâkim olan bir etik kültürü mevcutsa; çalışanlar hangi davranışın etik hangi davranışın etik olmadığını bileceklerinden, etik dışı davranışlar sergilemekten kaçınırlar. Dolayısıyla, yukarıda ifade edilen skandalların yaşanmasında, söz konusu işletmelerin etik olgusunu içeren örgüt kültürüne sahip olmamaları önemli bir neden olarak ifade edilebilecektir.

Diğer mesleklerde olduğu gibi, muhasebe mesleğinde de etik kurallar mesleğin kalite işaretleridir. Muhasebe mesleğine yönelik etik kuralların bir bölümü yasayla belirlenmişken, bir kısmı ise meslek örgütleri tarafından yazılı hale getirilmiştir. Muhasebe mesleğinde etikle ilgili düzenlemeleri ulusal ve uluslararası alandaki düzenlemeler şeklinde ikiye ayırmak mümkündür (Uyar 2009).

1. Ulusal Düzenlemeler

• **Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odalar Birliği tarafından yapılan düzenlemeler:** 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu meslek mensuplarının uymaları gereken kuralları içermektedir. Bu kurallar ile de muhasebe mesleğinde çalışma disiplini, mesleki güven ve etik amaçlanmaktadır. Aynı zamanda Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmelikte de meslek etiğini sağlamaya yönelik çeşitli düzenlemeler bulunmaktadır.

• **Maliye Bakanlığı tarafından yapılan düzenlemeler:** Maliye Bakanlığı'nın yayınlamış olduğu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğ'inde (MSUGT) yer alan muhasebenin 12 temel kavramından sosyal sorumluluk, tarafsızlık ve belgelendirme, tutarlılık ve tam açıklama kavramları muhasebe mesleğinde etik ile ilgili yapılan düzenlemelerdir.

• **Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yapılan düzenlemeler:** Denetimde etiği sağlamaya yönelik çeşitli düzenlemeler söz konusudur.

• **Türkiye İç Denetçiler Enstitüsü tarafından yapılan düzenlemeler:** Muhasebede etik ile ilgili düzenlemeleri ilgilendiren bağımsızlık, mesleki yeterlilik ve özen ile ilgili standartlar söz konusudur.

2. Uluslararası Düzenlemeler

• **Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yapılan düzenlemeler:** "Profesyonel Muhasebeciler İçin Ahlak Kuralları" yayınlanmıştır. Muhasebeciler için olan ahlak kuralları; mesleki yeterlilik, gizlilik, doğruluk ve tarafsızlık şeklinde özetlenebilir.

• **Amerikalı Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA) tarafından yapılan düzenlemeler:** "Muhasebe Mesleğinde Meslek Ahlakı Standartları" yayınlanmıştır.

Yukarıda belirtilen ulusal ve uluslararası düzenlemeler incelendiğinde, muhasebe meslek mensuplarında bulunması gereken özelliklerin; sosyal sorumluluk, bağımsızlık, dürüstlük, güvenilirlik, tarafsızlık, sır saklama, mesleki özen ve titizlik, mesleki yeterlilik, ticari faaliyette bulunmama, reklam yasağı şeklinde sıralandığı görülmektedir. Buna karşın temel problem, olması gerekenin ifade edilmesinin yanı sıra, muhasebe meslek mensuplarını etik dışı davranışlara yönelten faktörlerin ortaya

konulmasıdır. Ancak, bu tür bir tespit neticesinde etik dışı davranışların ortadan kaldırılmasını sağlayabilecek önlemlerin alınması söz konusu olabilecektir.

Etik ve etik dışı davranışlar arasında çatışma yaşanmasını ifade eden etiksel ikilemler, temelde bireylerin kişisel olarak kurdukları değer hiyerarşisine dayanmaktadır. Diğer taraftan bireyleri etik dışı davranışa yönelten nedenlerin sebebi çok çeşitli olabilir; para, bilgi, güç, popülerlik v.b. Burada etik eğitiminin önemi bir kez daha ön plana çıkmaktadır. Söz konusu eğitimi sayesinde, bireyler güdülerini bir kenara koyarak etik davranışlar sergileyeceklerdir. Bu eğitimin amacı, ideal bir toplum oluşturabilmek için bireyleri kendi kendilerine yargılama yapabilecekleri konuma getirebilmektir (Aydın 2001, 166).

Etiksel ikilemlerin ortadan kaldırılması, meslek mensuplarının gerçek başarının ne şekilde ölçülebileceği hakkındaki görüşlerinin değiştirilmesiyle mümkün hale getirilebilecektir. Hiç şüphesiz ki bu tür bir sonuca ancak etik çerçevesinde verilen eğitimlerle ulaşılabilir. Dolayısıyla, etik olgusunun yerleştirilmesi noktasında mesleki eğitim sürecinde verilecek meslek etiği eğitimi son derece önemlidir.

Üniversitelerde ve meslek okullarında verilen muhasebe derslerinin gün geçtikçe kalitesinin arttığı bir gerçektir. Fakat yaşanan muhasebe skandallarının sayısında herhangi bir azalma söz konusu olmamaktadır. Bu durum belki de verilen muhasebe derslerinde etik kavramına gereğince değinilmemesinden kaynaklanmaktadır. Williams'ın (2004, 995-998) çalışmasında da belirttiği gibi, yapılan pek çok akademik çalışmada temel olarak Enron, Andersen gibi muhasebe skandallarının sorumlularının aslında muhasebe eğitimcileri olduğuna değinilmektedir. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC), 2005 yılında geçerli olmaya başlayan Uluslararası Muhasebe Eğitim Standartları'nı ortaya koymuştur. Bu standartlarda, hem adayların hem de meslek mensuplarının sahip olmaları gereken ahlaki davranışlar bulunmaktadır (Öncü ve Akdaş 2004, 154). Aynı zamanda IFAC, etik kavramının muhasebe eğitimi veren kurumların programlarında yer alması gerektiğinin üzerinde durmaktadır. Bu konulara, Dördüncü Uluslararası Eğitim Standardı'nda da yer verilmektedir (IFAC – IES 4, 2009).

Eğitimin önemine karşın etik kavramının sübjektif bir unsur olduğu unutulmamalıdır. Bireysel gelişim farklılıkları, etik konusunda alınan

eğitimlerin etkinliğini etkileyecektir. Diğer bir ifadeyle bireylerin büyüdüğü yer, cinsiyetleri, okudukları okul, gelir durumları gibi etmenler, her bir birey için etik çerçevesinde verilen eğitimden sağlanan fayda düzeyini farklılaşabilecektir.

Çalışmada, anket yöntemi benimsenmiş ve Türkiye'deki üniversitelerin ilgili fakültelerinde yer alan işletme, iktisat, muhasebe ve maliye bölümü son sınıf öğrencilerinin muhasebe meslek etiği konusundaki algılama ve eğilimlerinin ortaya konulması için çeşitli araştırma hipotezleri oluşturulmuştur. İlgili istatistiksel analizler doğrultusunda elde edilen bulgular sonucunda; öğrencilerin eğitimleri sırasında muhasebe meslek etiği ile ilgili konuların işlenip işlenmemesinin, cinsiyetlerinin, büyüdüğü yerlerin (büyükşehir, il, ilçe, köy) ve gelir durumlarının onların muhasebe meslek etiği ile ilgili görüşlerinde bir farklılık yaratıp yaratmadığının belirlenmesi amaçlanmıştır.

2. ARAŞTIRMA PLANLAMASI

2.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi

Küreselleşen dünyada, ülkeler arasındaki sınırların kalkmasıyla birlikte her meslekte olduğu gibi muhasebe mesleğinde de pek çok gelişim ve değişim yaşanmaktadır. Günümüzde, artan bilgi ihtiyacıyla birlikte açıklanan bilgilerin güvenilirliğine ve şeffaflığa verilen önem de son derece artmış durumdadır. Söz konusu bilgiler, finansal tablolar sayesinde ilgililere ulaşmaktadır. Finansal tabloların doğru ve güvenilir verilerden oluşması için bu verileri hazırlayan muhasebe meslek mensuplarının, etik davranışlar sergileyerek doğru bilgiyi sunuyor olmaları son derece önemlidir. Bu doğrultuda, çalışmanın konusunu oluşturan muhasebe mesleğinde etik kavramının önemi ortaya çıkmaktadır. Bu çalışmada; üniversitelerin ilgili fakültelerinde yer alan işletme, iktisat, muhasebe ve maliye bölümü son sınıf öğrencilerinin muhasebe meslek etiği konusundaki algılama ve eğilimlerinin belirlenmesi amaçlanmıştır.

2.2. Araştırma Hipotezleri

Araştırmada belirlenen amaçlar doğrultusunda aşağıdaki hipotezler geliştirilmiştir.

Hipotez 1: Eğitim boyunca alınan derslerde muhasebe meslek etiği konusunun işlenip işlenmemesi, öğrencilerin muhasebe meslek etiği ile ilgili senaryolara olan düşüncelerinde etkilidir.

Hipotez 2: Muhasebe meslek etiği ile ilgili senaryolara ilişkin öğrencilerin düşünceleri cinsiyetlerine farklılık göstermektedir.

Hipotez 3: Muhasebe meslek etiği ile ilgili senaryolara ilişkin düşüncelerde öğrencilerin büyüdüğü yer etkilidir.

Hipotez 4: Muhasebe meslek etiği ile ilgili senaryolara ilişkin öğrencilerin düşünceleri gelir durumlarına göre farklılık göstermektedir.

2.3. Evren ve Örneklem

Çalışmaya temel teşkil eden evrenin belirlenmesinde iki unsur dikkate alınmıştır. Birinci unsur, muhasebe meslek mensuplarının etik ya da etik dışı davranışlar sergilemelerinde etkili olan faktörlerden birisinin örgüt kültürü olması ve bu etkenin çalışmamızda yer almıyor olmasıdır. Bu nedenle evreni oluşturan birimlerin üniversite öğrencileri olması uygun görülmüştür. Zira, öğrencilerin etik dışı davranışlara yönelmelerinde, herhangi bir örgütte çalışmadıkları için, örgüt kültürünün bir etkisi olmayacağı aşikardır.

Evrenin belirlenmesinde etkili olan diğer bir unsur ise, öğrencilerin üniversite eğitimleri boyunca görecekları derslerin büyük bir bölümünü tamamlamış olmaları gerekliliğidir. Ancak bu şekilde muhasebe derslerinde etik kavramına değinilip değinilmediği gerçekçi olarak ölçülebilecektir. Dolayısıyla; bu çalışmada, üniversitelerin ilgili fakülte ve bölümlerindeki son sınıf öğrencilerinin muhasebe meslek etiğine ilişkin düşünceleri esas alınacaktır.

Araştırmanın evrenini, ülkemizdeki üniversitelerin ilgili fakültelerinde yer alan işletme, iktisat, muhasebe ve maliye bölümü son sınıf öğrencileri oluşturmaktadır. Araştırmanın evrenini oluşturan bireylerin tümüne ulaşmanın bir takım zorlukları gündeme getirmesinden dolayı; belirlenen bu evren üzerinden örneklem seçme yolu tercih edilmiştir.

Genel olarak araştırmalarda örneklem sayısının belirlenmesinde dikkat edilmesi gereken temel unsur, esas alınan örneklemin hedef kitle olarak alınacak yığının özelliklerini yansıtacak nitelikte olmasıdır. Örneklem büyüklüğü; kullanılacak örnekleme yöntemi, evrenin büyüklüğü, araştırma değişkenleri açısından evrenin yapısının homojen ya da heterojen bir özellik göstermesi vb. gibi birçok faktör dikkate alınarak hesaplanmalıdır (Balci 2005, 79-91).

Bu çalışmada; araştırmanın bazı özellikleri de düşünülerek, büyük ölçekli tarama araştırmalarında yaygın olarak kullanılan küme (cluster)

örnekleme yönteminin kullanılması tercih edilmiştir. Örneklem sayısının belirlenmesinde ise $n = t^2 p / d^2$ formülü kullanılmıştır. Burada,

n: Örnekleme alınacak birey sayısı

t: Belirli bir anlam seviyesinde, t tablosuna göre bulunan teorik değer

p: İncelenen olayın görülüş sıklığı (gerçekleşme olasılığı)

q: İncelenen olayın görülmemiş sıklığı (gerçekleşmeme olasılığı), $q = 1 - p$

d: Olayın görülüş sıklığına göre kabul edilen örnekleme hatasıdır (Baş 2003, 45).

Bu araştırmada; %95 güven düzeyi için t dağılımı tablo değeri 1.96, p (q) değeri 0.50 ve $d = 0.05$ örnekleme hatası için bulunan örneklem sayısına ilişkin alt sınır 384 olarak belirlenmiştir.

Örnekleme alınacak birimler; Gazi Üniversitesi, Ege Üniversitesi, Selçuk Üniversitesi, Erciyes Üniversitesi, Abant İzzet Baysal Üniversitesi, Anadolu Üniversitesi, Niğde Üniversitesi, Harran Üniversitesi ve Atatürk Üniversitesi'nin ilgili fakültelerinde yer alan işletme, iktisat, muhasebe ve maliye bölümlerinde eğitimini sürdüren son sınıf öğrencileri arasından rasgele seçilmiştir. Bu kapsamda anket çalışmasının uygulandığı 539 öğrenci araştırmanın örneklemini oluşturmaktadır. Öğrencilere öncelikle araştırmanın konusu hakkında bir açıklama yapılmış ve anketi nasıl dolduracakları hususunda aydınlatıcı bilgi verilmiştir.

2.4. Veri Toplama Aracı

Araştırmada, veri toplama yönetimi olarak anket tekniği kullanılmıştır. Anketin hazırlanma aşamasında, öncelikle muhasebe mesleğinde etik dışı davranışlar sonucu karşılaşılan problemler göz önünde bulundurulmuş ve senaryolar ilgili literatürün de incelenmesi neticesinde belirlenmiştir.

Anket uygulaması yapılmadan önce formda yer alan soruların açıklığını ve anlaşılabilirliğini değerlendirmek amacıyla 55 birey ile bir pilot araştırma yapılmış ve elde edilen deneyimler neticesinde anket formuna son hali verilmiştir.

Çalışmada ele alınan değişkenlerin seçilmesinin nedenlerini de iki şekilde ele almak mümkündür. Birincisi, demografik değişkenlerin kişilerin etik dışı davranışlar sergilemelerinde etkili olup olmadığının ortaya konulmasıdır. İkincisi ise, Türkiye'deki üniversite eğitimi sürecinde muhasebe meslek etiği konusuna ne derecede önem verildiği hakkında ipuçları yakalanmasıdır.

Belirlenen amaçlar ve hipotezler doğrultusunda hazırlanan anket formu bireylerin demografik özelliklerine ilişkin sorulardan ve sekiz senaryodan oluşmaktadır. İlk üç senaryoda öğrencilerin genel ahlaki davranışlara ilişkin algılamalarının belirlenmesi, diğer beş senaryoda ise muhasebe meslek etiği konusunda öğrencilerin eğilimlerinin belirlenmesi amaçlanmıştır. Öğrencilerin senaryolarda sunulan davranışlara olan düşüncelerini değerlendirmek ve olumlu veya olumsuz yönde eğilimlerini belirlemek üzere beşli likert tipi ölçekleme yönteminden yararlanılmıştır.

Araştırma formunda öğrencilere görüşleri alınmak üzere sunulan senaryolar aşağıda özet olarak verilmiştir.

- Senaryo 1 (S1), öğrenim görmekte olan bir üniversite öğrencisinin sınavda kopya çekmesini, kopya çektiği öğrenciye maddi fayda sağlayarak yeterlilik göstermediği dersten başarılı olarak lanse edilmesini konu olmaktadır. Bu çerçevede senaryo mesleki yeterlilik kavramını yansıtmaktadır.
- Senaryo 2 (S2), üniversitede grup projesi içerisinde yer alan bir öğrencinin, hiçbir emek göstermemesine rağmen sosyal ilişkilerini kullanarak isminin hazırlayanlar kısmında yer almasını sağlaması konu olmaktadır. Bu çerçevede senaryo dürüstlük kavramını yansıtmaktadır.
- Senaryo 3 (S3), maddi durumu iyi olmasına rağmen burs alabilmek doğrultusunda ilgili mercileri yanlış bilgilendiren bir öğrencinin tutumunu konu almaktadır. Bu çerçevede senaryo güvenilirlik kavramını yansıtmaktadır.
- Senaryo 4 (S4), işletmenin karını düşük göstererek ödenmesi gereken vergi miktarını olduğundan az beyan eden muhasebe meslek mensubunun söz konusu davranışını konu almaktadır. Bu çerçevede senaryo sosyal sorumluluk kavramını yansıtmaktadır.
- Senaryo 5 (S5), bir işletmenin muhasebe departmanındaki personelin bilanço dipnotlarına gerçekçi olarak yansıtılmayan bilgilere müdürü tarafından talep edildiği için göz yummasını konu almaktadır. Bu çerçevede senaryo mesleki özen ve titizlik kavramını yansıtmaktadır.
- Senaryo 6 (S6), işletmenin kredi başvurusunda bulunduğu bankanın yetkilisini yakinen tanıyan muhasebe personelinin, söz konusu sosyal ilişkisini kariyeriyle ilgili kişisel çıkarlarında kullanmasını konu almaktadır. Bu çerçevede senaryo tarafsızlık kavramını yansıtmaktadır.
- Senaryo 7 (S7), maddi çıkarlar doğrultusunda çalıştığı işletmenin mali

bilgilerini diğer bir işletmeye aktaran muhasebe personelinin tutumu konu alınmıştır. Bu çerçevede senaryo sır saklama kavramını yansıtmaktadır.

- Senaryo 8 (S8), denetlediği firmayla sosyal ilişkileri ön plana çıkan denetçinin tutumu konu alınmıştır. Bu çerçevede senaryo bağımsızlık kavramını yansıtmaktadır.

2.5. Verilerin Analizi

Uygulama alanındaki gözlemlerin ölçme aracına verdikleri cevapların geri dönüşünden sonra bilgisayarda bir veri tabanı oluşturulmuştur. Verilerin çözümlenmesinde ise ilgili istatistiksel paket programdan yararlanılmıştır.

Araştırma kapsamında derlenen veriler; belirlenen amaçlar doğrultusunda, betimleyici istatistiklerden yararlanılarak ve çeşitli istatistiksel analizler (Mann-Whitney U Testi, Kruskal-Wallis (K-W) H Testi) kullanılarak çözümlenmiş ve yorumlanmıştır.

3. ARAŞTIRMA BULGULARI VE DEĞERLENDİRME

3.1. Betimleyici İstatistikler

Bu kesimde, araştırmaya katılan öğrencilerin demografik özelliklerini ortaya koymak; öğrencilerin verilmiş senaryolara olan bakış açısını değerlendirmek amacıyla betimleyici istatistiklerden, mutlak ve nispi frekanslardan yararlanılmıştır.

3.1.1. Araştırmaya katılan örneklem grubunun demografik özellikleri

Tablo 1 ile araştırmaya katılan bireylerin demografik özelliklerine ilişkin bulgular sunulmuştur. Buna göre örneklem grubuna giren bireylerin %44.5'i bay, %55.5'i bayanlardan oluşmaktadır. Öğrencilerin %33.3'ü büyükşehirde, %34.4'ü ilde, %25.2'si ilçede ve %7.1'i ise köyde büyüdüğünü belirtmişlerdir. Hane halkının toplam gelir durumuna ilişkin frekanslar incelendiğinde %56.5 ile 801-2000 TL arası gelire sahip aileler çoğunluğu oluşturmaktadır.

Tablo 1. Araştırmaya katılan bireylerin demografik özellikleri

	Frekans (f_i)	Yüzde (%)
Cinsiyet		
Bay	240	44.5
Bayan	299	55.5
Büyünülen Yer		
Büyükşehir	178	33.3
İl	184	34.4
İlçe	135	25.2
Köy	38	7.1
Hane Halkının Toplam Geliri		
800 TL'den az	94	17.5
801 – 2000 TL	303	56.5
2001 – 5000 TL	115	21.5
5000 TL'den fazla	24	4.5

3.1.2. Öğrencilerin genel ahlaki davranışlara ilişkin algılamalarının belirlenmesi

Genel ahlaki davranışlara ilişkin senaryolara öğrencilerin düşüncelerini değerlendirmek üzere; Tablo 2 ile verilen ortalamalar incelendiğinde senaryoların tamamında verilen davranışlara öğrencilerin katılmama eğilimi gösterdikleri görülmektedir. Ayrıca, maddi durumu iyi olmasına rağmen burs alabilmek doğrultusunda ilgili mercileri yanlış bilgilendiren bir öğrencinin tutumunu konu alan üçüncü senaryoda sergilenen davranışa öğrencilerin net bir biçimde olumsuz tepki verdikleri belirlenmiştir.

Tablo 2. Öğrencilerin genel ahlaki davranışlara ilişkin verilmiş senaryolara olan düşünceleri

Senaryolar	Katılmıyorum ←					→ Katılıyorum					Ort.	Std. Sapma
	1		2		3		4		5			
	f_i	%	f_i	%	f_i	%	f_i	%	f_i	%		
Senaryo 1	243	45.42	100	18.69	69	12.90	62	11.59	61	11.40	2.25	1.419
Senaryo 2	221	41.15	108	20.11	101	18.81	60	11.17	47	8.75	2.26	1.330
Senaryo 3	387	72.20	59	11.01	47	8.77	19	3.54	24	4.48	1.57	1.083

3.1.3. Muhasebe meslek etiği konusunda öğrencilerin eğilimlerinin belirlenmesi

Araştırmaya katılan örneklem grubunun verilerine göre; öğrencilerin % 63.7'si üniversite eğitimleri boyunca almış oldukları derslerin herhangi birinde muhasebe meslek etiği konusunun işlendiği, % 36.3'ü ise işlenmediği yönünde görüş belirtmişlerdir.

Tablo 3. Muhasebe meslek etiği konusunun işlenip işlenmediğine ilişkin dağılım

	Frekans (f_i)	Yüzde (%)
Öğrencilerin eğitimi boyunca almış olduğu derslerin herhangi birinde muhasebe meslek etiği konusunun işlenip işlenmediği		
Hayır	193	36.3
Evet	338	63.7

Öğrencilerin meslek etiği konusunda verilmiş senaryolara olan düşüncelerini değerlendirmek üzere Tablo 4 ile verilen ortalamalar incelendiğinde senaryoların tamamında verilen davranışlara öğrencilerin katılmama eğilimi gösterdikleri gözlenmiştir. Ayrıca maddi çıkarlar doğrultusunda çalıştığı işletmenin mali bilgilerini diğer bir işletmeye aktaran muhasebe personelinin tutumu konu alan yedinci senaryoda sergilenen davranışa ise öğrencilerin diğer senaryolara göre daha olumlu baktıkları belirlenmiştir.

Tablo 4. Öğrencilerin meslek etiği konusunda verilmiş senaryolara olan düşünceleri

Senaryolar	Katılmıyorum ←					→ Katılıyorum					Ort.	Std. Sapma
	1		2		3		4		5			
	f_i	%	f_i	%	f_i	%	f_i	%	f_i	%		
Senaryo 4	258	47.87	115	21.34	74	13.73	45	8.35	47	8.72	2.09	1.315
Senaryo 5	190	35.78	117	22.03	133	25.05	61	11.49	30	5.65	2.29	1.222
Senaryo 6	171	31.78	132	24.54	123	22.86	66	12.27	46	8.55	2.41	1.280
Senaryo 7	168	31.23	102	18.96	124	23.05	96	17.84	48	8.92	2.54	1.330
Senaryo 8	256	47.94	107	20.04	89	16.67	42	7.87	40	7.49	2.07	1.278

3.2. Hipotezlerin Testi ve Yorumu

a. Eğitim boyunca alınan derslerde muhasebe meslek etiği konusunun işlenip işlenmemesi, öğrencilerin muhasebe meslek etiği ile ilgili senaryolara olan düşüncelerinde etkili olup olmadığını araştırılması

Öğrencilerin beş senaryoya olan düşünceleri, derslerinin herhangi birinde muhasebe meslek etiği konusunun işlenip işlenmediğine göre benzer ortanca değerli toplumların rasgele örnekleri olup olmadığını test etmek amacıyla Mann-Whitney U Testi uygulanmıştır. Analiz sonucu bulgular Tablo 5 ile verilmiştir.

Mann-Whitney U Testi, bağımsız iki örneklem t testinin parametrik olmayan alternatifidir. Bu testi uygulayabilmek için verilerin en azından aralıklı (interval) bir ölçekle saptanmış olması gerekmektedir. Likert ölçekli veriler yaklaşık aralıklı ya da aralıklı ölçekli veri olarak kabul edilirler (Özdamar 2002, 516-523).

Tablo 5. Etik konusunun işlenip işlenmeme durumuna göre senaryolara olan düşüncelerdeki farklılıklar

		Medyan	Ortalama Rank	Mann-Whitney U	Önem Düzeyi (p)
	<i>Muhasebe meslek etiği konusunun işlenip işlenmediği</i>				
S4	Hayır	2	265.34	32489.5	0.936
	Evet	2	266.38		
S5	Hayır	2	263.97	31330.0	0.814
	Evet	2	260.87		
S6	Hayır	2	264.50	32328.0	0.907
	Evet	2	266.07		
S7	Hayır	3	264.90	32404.0	0.944
	Evet	2	265.85		
S8	Hayır	2	263.69	32027.0	0.981
	Evet	2	263.39		

Eğitim boyunca alınan derslerde muhasebe meslek etiği konusunun işlenip işlenmemesi, öğrencilerin muhasebe meslek etiği ile ilgili senaryolara olan düşüncelerinde etkili olmadığı sonucuna ulaşılmıştır [$p>0.05$]. Bu durum yabancı literatürde incelenen çalışmalardan farklılık yaratmıştır.

Yabancı literatürde yer alan birçok çalışmada, eğitim süresinde muhasebe meslek etiğine değinilmesinin, öğrencilerde etik kültürünün gelişmesine yararlı olacağına ve bu sayede de bireylerin etik dışı faaliyetler sergilemelerinin önüne geçilmiş olunacağına değinilmektedir (Helps 1994, 44; Shipley 1994, 11; Sankaran ve Bui 2003, 229; Williams 2004, 995-998; Mintz 1996, 70-80 ve Malone 2006, 142-146). Söz konusu, durum çalışmamızda yapmış olduğumuz analizler sonucu ulaştığımız noktadan farklıdır. Bu durum bize, Türkiye ve yabancı ülkeler arasındaki farkı göstermektedir. Bu farklılığın sebebi üniversitelerde meslek etiğine ilişkin ayrı bir dersin olmaması olabilir. Üniversitelerde genelde meslek etiğine muhasebe denetimi dersi içerisinde değinilmektedir.

b. Muhasebe meslek etiği ile ilgili senaryolara ilişkin öğrencilerin düşüncelerinin cinsiyetlere farklılık gösterip göstermediğinin araştırılması

Muhasebe meslek etiği ile ilgili senaryolara ilişkin öğrencilerin düşüncelerinin cinsiyetlere göre farklılık gösterip göstermediğinin belirlenmesi amacıyla Mann-Whitney U Testi yapılmıştır. Analiz sonucu bulgular Tablo 6 ile verilmiştir.

Tablo 6. Cinsiyete göre senaryolara olan düşüncelerdeki farklılıklar

		Medyan	Ortalama Rank	Mann-Whitney U	Önem Düzeyi (p)
	<i>Cinsiyet</i>				
S4	Bayan	1	252.35	30602.5	0.002*
	Bay		291.99		
S5	Bayan	2	264.89	34569.0	0.848
	Bay	2	267.36		
S6	Bayan	2	268.36	35420.0	0.845
	Bay	2	270.92		
S7	Bayan	2	265.84	34668.0	0.531
	Bay	2.5	274.05		
S8	Bayan	2	265.12	34520.0	0.671
	Bay	2	270.46		

* $p < 0.05$

Çalışmamızdaki 5 senaryo incelendiğinde cinsiyet açısından ortalamalarda az da olsa farklılıklar gözlenmiştir. Erkeklerin etik dışı davranışlar sergilemeye bayanlara oranla daha eğilimli oldukları görülmüştür. Literatür çalışması yapıldığında da benzer sonuçlara ulaşıldığı görülmüştür (Landry ve diğerleri 2004, 102-108; Kutlu 2008, 161-162; Beltramini ve diğerleri 1984, 195-200; Ameen ve diğerleri 1996, 591-597; Reiss ve Mitra 1998, 1590).

Söz konusu farklılığın az olması öğrencilerin etik dışı faaliyetler sergileme eğilimlerinin cinsiyetlere göre anlamlı bir farklılık göstermediği tezini savunmamıza da yardımcı olabilir. Aynı sonuç Keller ve diğerlerinin (2007, 309-310), McNichols ve Zimmerer'in (1985, 175-180), Harris'in (1989, 234-238), Davis ve Welton'ın (1991, 460), Khazanachi'nin (1995, 748) yaptıkları çalışmalarda da söz konusudur.

c. Muhasebe meslek etiği ile ilgili senaryolara ilişkin düşüncelerde öğrencilerin büyüdüğü yerin etkili olup olmadığının araştırılması

Muhasebe meslek etiği ile ilgili senaryolara ilişkin düşüncelerde öğrencilerin büyüdüğü yerin etkili olup olmadığının belirlenmesi amacıyla Kruskal-Wallis H Testi yapılmıştır. Kruskal-Wallis H Testi, parametrik olmayan tek yönlü varyans analizi yöntemidir. Analiz sonucu bulgular Tablo 7 ile verilmiştir.

Tablo 7. Büyünülen yere göre senaryolara olan düşüncelerdeki farklılıklar

	Medyan	Ortalama Rank	Test İstatistiği Değeri (χ^2)	sd	Önem Düzeyi (p)	
Büyünülen Yer						
S4	Büyükşehir	2	289.97	9.786	3	0.020*
	İl	1	264.02			
	İlçe	1	239.96			
	Köy	2	283.97			
S5	Büyükşehir	2	268.17	6.705	3	0.082
	İl	2	281.32			
	İlçe	2	240.65			
	Köy	2	244.09			
S6	Büyükşehir	2	279.82	7.929	3	0.048*
	İl	2	277.31			
	İlçe	2	236.19			
	Köy	2	272.68			
S7	Büyükşehir	2.5	276.07	4.522	3	0.210
	İl	3	270.08			
	İlçe	2	245.59			
	Köy	3	292.13			
S8	Büyükşehir	2	280.30	5.734	3	0.125
	İl	1	257.04			
	İlçe	1	249.51			
	Köy	2	294.51			

* p < 0.05

Analiz sonucunda Senaryo 4 ve Senaryo 6'da verilen etik dışı davranışa ilişkin düşüncelerde öğrencilerin büyüdüğü yere göre farklılık olduğu tespit edilmiştir. Buna göre, Tablo 7 ile verilen grup istatistikleri incelendiğinde öğrencilerin büyüdüğü yere ilişkin sosyoekonomik gelişmişlik düzeyi arttıkça, her iki senaryoda verilen etik dışı davranışlara olan yönelimin arttığı tespit edilmiştir.

d. Muhasebe meslek etiği ile ilgili senaryolara ilişkin öğrencilerin düşüncelerinin gelir durumlarına göre farklılık gösterip göstermediğinin araştırılması

Muhasebe meslek etiği ile ilgili senaryolara ilişkin öğrencilerin düşüncelerinin gelir durumlarına göre farklılık gösterip göstermediğinin belirlenmesi amacıyla Kruskal-Wallis H Testi yapılmıştır. Analiz sonucu bulgular Tablo 8 ile verilmiştir.

Tablo 8. Gelir durumuna göre senaryolara olan düşüncelerdeki farklılıklar

		Medyan	Ortalama Rank	Test İstatistiği Değeri (χ^2)	sd	Önem Düzeyi (p)
	<i>Gelir Durumu</i>					
S4	800 TL'den az	1	234.98	19.059	3	0.000*
	801 – 2000 TL	2	262.48			
	2001 – 5000 TL	2	291.68			
	5000 TL'den fazla	3	364.71			
S5	800 TL'den az	2	255.99	3.255	3	0.354
	801 – 2000 TL	2	261.00			
	2001 – 5000 TL	2	270.63			
	5000 TL'den fazla	2	313.65			
S6	800 TL'den az	2	229.37	20.923	3	0.000*
	801 – 2000 TL	2	263.65			
	2001 – 5000 TL	3	288.96			
	5000 TL'den fazla	4	374.69			
S7	800 TL'den az	3	269.32	4.025	3	0.259
	801 – 2000 TL	2	265.38			
	2001 – 5000 TL	2	261.43			
	5000 TL'den fazla	3	327.04			
S8	800 TL'den az	2	279.38	8.006	3	0.046*
	801 – 2000 TL	1	256.66			
	2001 – 5000 TL	2	264.73			
	5000 TL'den fazla	3	337.23			

* p < 0.05

Analiz sonucunda Senaryo 4, Senaryo 6 ve Senaryo 8 ile verilen etik dışı davranışa ilişkin düşüncelerde öğrencilerin ailelerinin gelir durumuna göre farklılık olduğu tespit edilmiştir.

Muhasebe meslek etiği ile ilgili senaryolara ilişkin öğrencilerin düşüncelerinin gelir durumlarına göre farklılık gösterip göstermediğinin araştırılması büyüdüğü yere göre paralellik arz etmektedir. Hane halkı gelir düzeyi arttıkça, sosyal sorumluluk, tarafsızlık ve bağımsızlık kavramlarını yansıtan senaryolarda verilen etik dışı davranışlara olan yönelimin arttığı tespit edilmiştir. Söz konusu durum yapılan benzer çalışmalarda da aynıdır (Kutlu 2008, 165-166; Aymankuy ve Sariođlan 2005, 36; Lam ve Hung 2005, 210; Ekin ve Tezölmez 1999, 26).

4. SONUÇ

Etik genel olarak insan davranışlarında doğru ve yanlış ayırt ederken kullandığı yazılı olmayan kurallar bütünüdür. Bu anlamda etik sübjektif derecesi yüksek olan unsurları içermektedir. Muhasebe meslek mensubu adaylarının meslek etiğine bakış açıları mesleğin gelecekteki kalitesinin ve belirlenmesinde önemli bir etki yaratacaktır.

Ülkemizde, dokuz üniversitenin, İktisadi ve İdari Bilimler Fakülteleri'nin son sınıf öğrencileri üzerinde yapılan ve bu öğrencilerin meslek etiğini algılama eğilimlerinin tespitine yönelik olarak yapılan anket çalışmasında. Meslek mensubu olabilecek adayların genel anlamda meslek etiğine uymayan davranışlara olumlu bakmadıkları tespit edilmiştir. Ancak kişisel kazançların yüksek olduğu durumlarda etik dışı davranışlara yönelme eğilimi artabilmektedir.

Muhasebe mesleğini seçecek öğrencilerin, muhasebe meslek etiğine ilişkin duyarlılıklarının artması ve etik kuralları üniversite eğitiminde almaları, ekonomik düzenin temel yapısı olan muhasebe mesleğinin statüsünü ve kalitesini artıracaktır.

KAYNAKÇA

Ameen, E., D. Guffey ve J. McMillan. 1996. "Gender Differences in Determining the Ethical Sensitivity of Future Accounting Professionals". *Journal of Business Ethics* 15: 591-597.

Aydın, İ.P. 2001. *Yönetmel, Mesleki ve Örgütsel Etik*, Ankara.

Aymankuy, Y. ve M. Sarıoğlan. 2005. "Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Etiğine Yaklaşımları ve Balıkesir İl Merkezinde Bir Uygulama", *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, sayı 14, c .8, Aralık: 23-45.

Balcı, A. 2005. *Sosyal Bilimlerde Araştırma: Yöntem, Teknik ve İlkeler*. Pegem Yayınları, Ankara: 79-91.

Baş, T. 2003. *Anket. Seçkin Yayıncılık*, Ankara: 43-44.

Beltramini, R., R. Peterson ve G. Kozmetsky. 1984. "Concerns of College Students Regarding Business Ethics". *Journal of Business Ethics*, 3: 195-200.

Davis, J. ve R. Welton. 1991. "Professional Ethics: Business Students' Perceptions". *Journal of Business Ethics* 10: 451-463.

Ekin, M., G. Serap ve S. Tezolmez. 1999. "Business Ethics in Turkey: An Empirical Investigation with Special Emphasis on Gender", *Journal of Business Ethics* 18: 17-34.

Ergün, H. ve K. Gül. 2005. "Muhasebe Mesleği Etik Kuralları ve Bu Kuralların Meslek Mensuplarıncı Algılanışı". *MUFAD*, Ocak 2005.

Erol, M. 2008. "İşletmelerde Yaşanan Yolsuzluklara (Hata ve Hilelere) Karşı Denetimden Beklentiler". *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, c:13, s.1: 229-237.

Harris, J. 1989. "Ethical Values and Decision Processes of Male and Female Business Students". *Journal of Business Ethics* 8: 234-238.

Helps, L. 1994. "Should We Teach Ethics in Accounting Education?". *Management Accounting*, June, 72, 6.

IFAC, Uluslararası Eğitim Standardı 4 (International Education Standards (IES) 4), http://www.ifac.org/Members/Downloads/International_Education_Standards_1-8.pdf, 10.Ocak.2009.

Keller, A. C., K. T. Smith ve L. M. Smith. 2007. "Do Gender, Educational Level, Religiosity, and Work Experience Affect the Ethical Decision-making of U.S. Accountants?" *Critical Perspectives on Accounting*, 18:299-314.

Khazanchi, D. 1995. "Unethical Behavior in Information Systems: The Gender Factor". *Journal of Business Ethics* , 14: 741-749.

Kutlu, H. A. 2008. "Muhasebe Meslek Mensupları ve Çalışanlarının Etik İklemleri: Kars ve Erzurum İllerinde Bir Araştırma", *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, Cilt:63, Sayı:2: 144-170.

Lam, K. C. ve B. Hung. 2005. "Ethics, Income, and Religion", *Journal of Business Ethics*, 61, Springer: 199-214.

Landry, R., G. D. Moyes ve A. C. Cortes. 2004. "Ethical Perceptions Among Hispanic Students: Differences by Major and Gender," *Journal of Education for Business*, 80/2.

- Low, M., H. Davey, ve K. Hooper. 2008. "Accounting Scandals, Ethical Dilemmas and Educational Challenges", *Critical Perspectives on Accounting*, 19: 222-254.
- Malone, F.L., "The Ethical Attitudes of Accounting Students", *Journal of American Academy of Business*: 142-146.
- McNichols, C. ve T. Zimmerer. 1985. "Situational Ethics: An Empirical Study of Differentiators of Student Attitudes". *Journal of Business Ethics*, 4: 175-180.
- Mintz, S.M. 1996. "The Role of Vitue in Accounting Education", *Accounting Education* 1: 67-91.
- Öncü, S. ve H. Aktaş. 2004. "Uluslararası Muhasebe Eğitimi Standartları", XXIII: Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, 19-23 Mayıs, Antalya.
- Özdamar, K. 2002. *Paket Programlar ile İstatistiksel Veri Analizi*. Kaan Kitabevi, Eskişehir: 516-523.
- Reiss, M. ve K. Mitra. 1998. "The Effects of Individual Difference Factors on the Acceptability of Ethical and Unethical Workplace Behaviors", *Journal of Business Ethics* 17: 1581-1593.
- Sankara, S. ve T. Bui. 2003. "Relationship Between Student Characteristics and Ethics: Implication for Educators", *Journal of Instructional Psychology*, September, 30-3.
- Shiple, D. J. 1994. "Teaching Ethics in Accountancy", *Management Accounting*, October, Vol: 72-9.
- Smith, K.T. ve L.M. Smith. "Business and Accounting Ethics", <http://acct.tamu.edu/smith/ethics/ethics.htm>, 22.Şubat.2009.
- Uyar, S. "Muhasebe Mesleğinde Etik İlgili Düzenlemeler", <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/suleyman/001/>, 28.Şubat.2009.
- Williams, P. F. 2004. "You Reap Wht You Sow: The Ethical Discourse of Professional Accounting", *Critical Perspectives on Accounting*, 15: 995-1001.

SERMAYEYE İLAVE EDİLEN ŞİRKET FONLARI VE ENFLASYON DÜZELTME FARKLARININ TASFİYE HALİNDE VERGİSEL AÇIDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Sakıp ŞEKER *

Özet

Sermaye şirketlerinin sermayesi ya ortaklarca nakden veya aynen konulan dışsal değerlerden ya da şirketin yürüttüğü ticari faaliyeti sonucu oluşturduğu içsel kaynaklardan (fonlardan) meydana gelir. İç kaynaklardan sağlanan fonlar, dağıtılmayan geçmiş yıllar karları, kanuni yedek akçeler, değer artış fonu, maliyet artış fonu, enflasyon düzeltme farkları ile vergi kanunları veya diğer kanunlar uyarınca teşvik amacıyla vergiden istisna edilen, ancak sermayeye ilavesi zorunlu tutulan veya belli bir süre işletmeden çekilmesi yasaklanan kazanç unsurlarından meydana gelir. Bu makale, sermayeye ilave edilen içsel fonların şirketin daha sonra muvazaadan ayrı olarak tasfiye edilmesi halinde, tasfiye sonrasında ortaklara iade edilen sermaye kısmının (dönem başı servet değerinin) kurumlar vergisine ve bu işlemin kar dağıtımını sayılarak gelir/kurumlar vergisi stopajına tabi tutulup tutulamayacağı konusu, GVK'nın 38, 94 ve VUK'nın geçici 25 ve mükerrer 298'nci maddeleri ile KVK'nın 17. Maddesi hükümleri çerçevesinde değerlendirilmesi amacıyla kaleme alınmıştır.

THE EVALUATION OF CORPORATE FUNDS ADDED TO THE CAPITAL AND INFLATION ADJUSTMENT DIFFERENCES IN LIQUIDATION IN THE FRAME OF TAX

Anahtar kelimeler: Şirket Fonları, Enflasyon Düzeltme Farkları

Jel Sınıflandırması: M41, H20, G31

Abstract

The capitals of corporations consist of either external sources given by partners or internal sources (funds) obtained from the commercial activities of the firms. Funds obtained from internal sources consist of undistributed

* Yeminli mali müşavir

corporate funds of prior years, lawful reserves, value increased fund, cost increase fund, inflation adjustment fund, and incomes that are excluded from tax for incentive but have to be added to the capital or the ones that are forbidden to give off from the firm for a while. This study was written in order to evaluate the subject of whether the part of capital given back to the partners after the elimination will undergo to the corporation tax and income tax or corporation tax withholding or not in the case of internal funds added to the capital in the case of elimination of the firm separate from fictitious bargain in the frame of items of GVK's 38, 94; VUK's temporary 25, repeated 298 and KVK's 17.

Keywords: Corporate Funds, Inflation Adjustment

Jel Classification: M41, H20, G31

1. GİRİŞ

Sermaye şirketlerinin sermayesi ya ortaklarca nakden veya aynen konulan dışsal değerlerden ya da şirketin yürüttüğü ticari faaliyeti sonucu oluşturduğu içsel fonlardan meydana gelir. İç kaynaklardan sağlanan fonlar, dağıtılmayan geçmiş yıllar karları, kanuni yedek akçeler, değer artışı fonu, maliyet artışı fonu, enflasyon düzeltme farkları ve benzerleri ile vergi kanunları veya diğer kanunlar uyarınca teşvik amacıyla vergi dışında tutulan ancak sermayeye ilavesi zorunlu tutulan veya belli bir süre işletmeden çekilmesi yasaklanan kazançlardan meydana gelir.

Sanayi ve Ticaret Bakanlığınca yayımlanan 2003/3 sayılı **İç Ticaret Tebliğine** göre nakit paradan başka kuruluş sırasında sermaye olarak veya daha sonra şirket sermayesine ilave edilecek fonlar şunlardır.¹

- Ticari işletmenin konulması, (Nev'i değişikliği, şirket birleşmesi, ve bölünmeleri dahil) (GVK,Md:81 ve KVK, Md:18,19 ve 20)
- Ayın olarak gayrimenkul ve/veya nakil vasıtası konulması,
- Hisse senetlerinin konulması,
- Şirket ortaklarının şirketten olan alacaklarının konulması,
- Değer artış fonu, (5024 sayılı Kanunla 1.1.2004 tarihi itibarıyla kaldırıldı)
- İştiraklerden gelen değer artışı fonu,(5024 sayılı kanunla 1.1.2004 tarihi itibarıyla kaldırıldı)

Anonim ve Limited Şirketlerin Kuruluş ve Ana Sözleşme Değişikliği İşlemlerine İlişkin esaslar Hakkında 2003/3 Sayılı İç Ticaret Tebliği 25.7.2003 tarihli Resmi Gazetede yayımlanmıştır. Bu Tebliğin bazı bölümleri 2004/2 sayılı Tebliği ile değişmiştir.

- Maliyet artışı fonu, (5024 sayılı kanunla 1.1.2004 tarihi itibarıyla kaldırıldı)
- İştirak hisseleri ve taşınmaz satış karlarının ilavesi,(kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan hakkı satış kazançları dahil)
- Fevkalade ihtiyatların ilavesi,
- Dağıtılmayan geçmiş yıllar karlarının ilavesi,²

Yukarıda belirtilen işletmeye ait olmayan dışsal kaynaklar ile işletmeye ait içsel kaynakların dışında çeşitli kanunlarla sermayeye ilavesine izin verilen içsel kaynaklar ise şunlardır.

- 5024 sayılı Kanun ile VUK'na eklenen geçici 25.maddesi uyarınca 31.12.2003 tarihli bilançolar üzerinde yapılan enflasyon düzeltmesi sonucunda oluşan **enflasyon farkları** (enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan geçmiş yıllar karları ile sermaye enflasyon düzeltme olumlu farkları)
- 5024 sayılı Kanunla VUK'nun mükerrer 298.maddesinde yapılan değişiklikle 31.12.2004 tarihli bilançoların düzeltilmesi sonucu hesaplanan **öz sermaye kalemlerine ait enflasyon farkları**
- 5746 sayılı Kanun uyarınca TÜBİTAK ve benzeri kuruluşlar tarafından ödenen hibeler (devlet yardımları)
- 5811 sayılı Kanun uyarınca işletmeye iade edilen kazanç farkları,
- Hisse senedi ihraç primleri (emisyon primleri)

GVK'nun 94/6'ncı maddesi ile KVK'nın 15 ve 30. maddelerinde kurumların sermayelerine ilave ettikleri geçmiş yıllar karlarının (içsel kaynakların) kar dağıtımını sayılmayacağı hükme bağlanmıştır. Bunun yanında 5024, 5746 ve 5811 sayılı Kanunlarda söz konusu kazanç ve iratlar ile hesaplanan fonların şirket sermayesine ilave edilebileceği ve bu işlemlerin kar dağıtımını sayılmayacağı belirtilmiş bulunmaktadır.

2.TASFİYE KARI VE TESPİTİ

2.1.Tasfiye Karı Kavramı

KVK'nun 17/4.maddesinde, tasfiye halindeki kurumların vergi matrahının tasfiye karı olduğu; **tasfiye karının**, tasfiye döneminin sonundaki servet

2 . Fevkalade ihtiyatlar ile dağıtılmayan karların sermayeye ilave edilmesinde YMM veya SMMM raporuna, şirket sermayesine şirket ortaklarının şirketten olan alacaklarının, değer artış fonunun, iştiraklerden gelen değer artış fonunun, maliyet artış fonunun, iştirak hisseleri ve taşınmaz satış karlarının, hisse senetlerinin değerinin tespiti için YMM raporunun, ticari işletmenin limited şirkete sermaye olarak konulmasında bilirkişi veya YMM raporunun, anonim şirkete sermaye olarak konulmasında ise bilirkişi raporunun ticaret sicil müdürlüğüne ibraz edilmesi gerekmektedir

değeri ile tasfiye döneminin başındaki **servet değeri** arasındaki olumlu fark olarak tanımlanmıştır.

KVK'nın 17/5 nci maddesinde ise, tasfiye döneminin başındaki ve sonundaki servet değerinin kurumun tasfiye dönemi başındaki ve sonundaki bilançosunda görülen öz sermayesi olduğu belirtilmiştir. Servet değerinin VUK'nın servetlerin değerlemesine ilişkin hükümlere göre "rayiç değer" üzerinden mi, yoksa ticari kazancın tespitine ilişkin değerlendirme hükümlerine göre mi (maliyet bedeli, kayıtlı değer, alış değeri v.b.) değerlendirileceği tereddüt konusudur. Bazı yazarlar, tasfiye bilançosundaki servet değeri ifadesinden hareketle tasfiye öncesi bilançonun servetlerin değerlendirilmesi hükümlerine göre rayiç değer üzerinden hesaplanması gerektiği görüşündedirler. Oysa KVK'nda servet değerinin tasfiye karı hesaplanırken mevcut sermayeye ilave olarak ortaklar veya sahipleri tarafından yapılan ödemeler ile tasfiye esnasında elde edilen ve vergiden istisna edilmiş olan kazanç ve iratların tasfiye döneminin başındaki servet değerine ekleneceği belirtilmiştir. Bu ifadeden tescil edilmiş sermaye ile diğer sermaye ve kar yedeklerinin dönem başı servet değerinin bir unsuru olduğu ve bu unsurların tasfiye dönemi kazancına dahil edilmeyeceği ve dolayısı ile vergiye tabi tutulmayacağı anlamı çıkmaktadır. Kanunda tasfiye dönemi başındaki değerlendirilmenin rayiç değer üzerinden yapılacağına ilişkin bir hüküm bulunmamaktadır. Tasfiye dönemi başındaki değerlendirilmenin rayiç değerle değerlendirilmesi halinde, rayiç değerle maliyet değeri (tarihi değer) arasındaki farkın tasfiyeye giriş bilançosunda dönem karı/zararı olarak gösterilmesi ve vergilendirilmesi gerekir ki, böyle bir durum henüz elde edilmemiş gelir üzerinden vergi ödenmesi veya gerçekleşmemiş zararın mahsubu sonucunu doğuracaktır. Böyle bir durum vergiye tabi gelirin saflığı ve gerçekliği ilkesi ile çelişecektir. TTK'nun 444'ncü maddesinde de tasfiye dönemi başı bilançosunun rayiç değer üzerinden hazırlanacağı konusunda bir açıklık yoktur. Tasfiye dönemi sonu bilançosu, işin doğası gereği rayiç (emsal) değer üzerinden hazırlanmış olacaktır. Bize göre tasfiye dönemi başı bilançosu rayiç değer üzerinden değil, iktisadi işletmelere dahil kıymetlerin değerlendirilmesi hükümlerine (genel hükümlere) göre değerlendirilmelidir.

TTK'nın 447'nci maddesinde, tasfiye halinde bulunan şirketin borçları ödendikten sonra kalan mevcudu, ana sözleşmesinde aksine bir hüküm olmadıkça, pay sahipleri arasında ödedikleri sermaye ve paylara bağlı olan imtiyaz hakları nispetinde dağıtılacağı, 455'nci maddesinde, şirketin infisalı

halinde her pay sahibinin tasfiye neticesine payı nispetinde iştirak hakkına sahip olduğu, 456'ncı maddesinde esas mukavelede aksine bir hüküm yoksa **kazanç ve tasfiye paylarının esas sermayeye mahsuben ortağın şirkete yaptığı ödemelerle mütenasiben** hesap ve tespit olunacağı" hükümlerine yer verilmiştir.

KVK'nın 17 nci maddesindeki tasfiye karının tespitine ilişkin düzenlemenin GVK'nın 38 nci maddesinde ticari kazancın tespitindeki **öz kaynak kıyaslaması** yöntemiyle paralellik taşıdığı görülmektedir. Buna göre, bilanço esasına göre ticari kazanç, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerler arasındaki müspet fark olup, hesap dönemi zarfında sahip veya sahiplerce işletmeye ilave olunan değerler bu farktan indirilecek, işletmeden çekilen değerler ise farka ilave olunacaktır. Her iki düzenlemede de işletmeye konulan sermayenin ve sermayenin ayrılmaz parçası sayılan fonların (yedek akçeler, dağıtılmayan karlar ve diğer özel fonlar) ticari kazancın (matrahın) hesabında dikkate alınmayacağı açık bir şekilde belirtilmiştir.

2.2.Tasfiye Sonucunda Karşılaşılabilecek Vergi Yükümlülükleri

Tasfiye sonucunda ortaklara yapılacak ödemelerin bir kısmı kar payı bir kısmı ise tasfiye payıdır. Tasfiye payı, ortağın daha önce işletmeye koyduğu veya koyduğu kabul edilen sermaye unsurları olup, kurumlar vergisine tabi değildir. Kar payı (temettü) ise gerek tasfiye döneminde gerekse geçmiş yıllarda elde edilip kurumlar vergisine tabi tutulan, ancak şirket ortaklarına dağıtılmayan karlardır. Kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlar da bu kapsamdadır. Kar payları ortaklara dağıtılması sırasında vergilendirilmektedir.

Buna göre şirketlerin tasfiyesinde verginin konusuna giren üç ayrı işlem söz konusu olabilir.

1. Tasfiye karı üzerinden hesaplanacak %20 oranındaki kurumlar vergisi,
2. Tasfiye karından kurumlar vergisi indirildikten sonra kalan vergi sonrası kar kısmı ile önceki yıllara ait olup ortaklara dağıtılmayan geçmiş yıllar karları, yedek akçeler ve işletmede tutulması zorunlu fonlardan GVK'nın 94/6 ve KVK'nın 15 ve 30'ncü maddeleri uyarınca GVK'nın 75 nci maddesinde belirtilen menkul sermaye iradı niteliğindeki kar payları üzerinden hesaplanacak (tam mükellefiyete tabi kurum hariç) %15 oranındaki gelir/kurumlar vergisi stopajı,

3. GVK'nın 22, 85 ve 86 ncı maddeleri uyarınca dağıtılan kar payının belli tutarı aşması halinde gerçek kişi ortaklar tarafından verilmesi gereken yıllık gelir vergisi(menkul sermaye iradı) beyannamesi üzerinden hesaplanacak gelir vergisi.

GVK'nun menkul sermaye iradı başlıklı 75'nci maddesinin ikinci fıkrasının 1.bendinde her nev'i hisse senetlerinin kar payları, 2.bendinde iştirak hisselerinden doğan kazançlar (limited şirket ortaklarının iş ortaklıkları ortaklarının ve komanditerlerin kar payları ile kooperatiflerin dağıttıkları kazançlar) 3.bendinde kurumların idare meclisi başkan ve üyelerine verilen kar paylarının menkul sermaye iradı olduğu belirtildikten sonra, anılan Kanunun 94/6'ncı maddesinde tam mükellef kurumlar tarafından;

- Tam mükellefiyete tabi gerçek kişilere,
 - Gelir ve kurumlar vergisi mükellefiyeti olmayanlara,
 - Gelir ve kurumlar vergisinden muaf olanlara,
 - Dar mükellefiyete tabi gerçek kişilere,
 - Dar mükellefiyete tabi kurumlara (Türkiye'de bir işyeri ve daimi temsilci aracılığıyla kar payı elde edenler hariç),
 - Gelir ve kurumlar vergisinden muaf olan dar mükellefiyete tabi olanlara
- dağıtılan 75. maddenin ikinci fıkrasının 1,2 ve 3 numaralı bentlerinde yazılı kar paylarından (%15 oranında) gelir/kurumlar vergisi tevkifatı yapılacağı hükmüne yer verilmiştir.

Görülebileceği üzere kurumların tam mükellefiyete tabi kurum ortaklarına dağıttığı kar paylarından gelir/kurumlar vergisi stopajı yapılmamaktadır. Bunun nedeni kurumların sermaye yapılarını güçlendirmeyi teşvik etmenin yanında içsel kaynakların şirket sermayesine ilave edilmesinin, bedelsiz olarak çıkarılan hisse senetlerinin ortaklar yönünden yeni bir gelir elde etme işlemi sayılmamasıdır. İçsel kaynakların sermayeye ilavesinin kar dağıtımını sayılmaması, sermaye artırımını işleminin **tek işlem** olduğu kabulüne dayanmaktadır. İç kaynaklardan yapılan sermaye artırımının **çift işlem** olduğu görüşü, "birinci işlemin pay sahiplerine kar payı ödenmesi, ikinci işlemin ise pay sahiplerinin söz konusu payları şirkete geri ödemesi" kabulüne dayandırmaktadır.Yapılan işlemin tek işlem olduğu görüşündekiler ise, bu suretle yapılan sermaye artırımını işleminde şirket ortaklarına nakden veya hesaba bir ödeme yapılmadığını ileri sürmektedirler.

İçsel kaynakların sermayeye ilavesi işleminin kar dağıtımını sayılmaması durumu belli koşullara bağlı bir **vergi erteleme** durumu değil, doğrudan doğruya işletmenin varlığında meydana gelen bu artışın kar dağıtımını dışında tutulmasını sağlayan bilinçli bir düzenlemedir.

3.TASFİYE SIRASINDA VERGİLENDİRİLMESİ GEREKEN GELİR UNSURLARI

Sermaye şirketlerinin tasfiyesi sırasında, tasfiye karı dışında bilançonun öz kaynaklar grubunda yer alan aşağıdaki fonların **kurumlar vergisine tabi tutulması** gerekir.

5 yılı tamamlamayan taşınmaz ve iştirak hisselerinin satışından doğan kazançlar,

- Sermayeye ilave edilmemiş olan enflasyon düzeltme karları ile sermaye enflasyon düzeltme olumlu farkları,
- 5 yılı tamamlamayan karşılıksız ar-ge destekleri,
- Yenileme fonu,

Bilançonun pasifinde yer alan ve kurumlar vergisinden istisna edilmiş olan kazanç ve kazanç unsurları dönem başı servet değerinin içinde yer alacağından tasfiye karının hesabında yer almayacak ve kurumlar vergisine de tabi tutulamayacaktır. Enflasyon düzeltme farklarına ilişkin özel düzenleme ise aşağıdaki bölümde ayrıca incelenecektir.

Öte yandan, sermaye şirketlerinin tasfiyesi sırasında sermaye dışındaki öz kaynak kalemlerinden ortaklara dağıtılacak değerler (kanuni ve ihtiyari yedek akçeler, dağıtılmamış geçmiş yıllar karları v.b.) **menkul sermaye iradı** olarak gelir/kurumlar vergisi stopajına tabi olup bu konuda bir tereddüt bulunmamaktadır. Tasfiye sırasında % 15 oranında (tam mükellefiyete tabi kurumlara yapılan kar dağıtımları hariç) vergi tevkifatına tabi tutulması gereken kazanç unsurları ve fonlar ise şunlardır.

- Tasfiye karından kurumlar vergisi indirildikten sonra kalan kısım,
- Dağıtılmayan geçmiş yıllar karları,(GVK'nın geçici 62/1-a maddesi kapsamındaki kazançlar hariç)³
- Kanuni ve ihtiyari olarak ayrılan ve ortaklara dağıtılan her türlü yedek akçeler,
- Daha önce sermayeye ilave edilmemiş olmakla birlikte 5 yıldan fazla

³ Geçici 62/1 nci maddesinin (a) alt bendine göre, kurumlar vergisi mükelleflerinin; 31.12.1998 veya daha önceki tarihlerde sona eren hesap dönemlerinde elde ettikleri kazançların dağıtımını halinde 94 ncü madde uyarınca tevkifata tabi tutulmayacaktır. Söz konusu kar payları gerçek kişilerce gelir vergisinden de müstesna tutulmuştur.

süre ile şirket bilançosunda öz kaynaklar grubunda bulunan ve kurumlar vergisinden istisna edilen taşınmaz ve iştirak hissesi satış karları,

- Sermayeye ilave edilmemiş olan emisyon primleri

4. SERMAYEYE İLAVE EDİLMİŞ OLAN ENFLASYON DÜZETME FARKLARI VEYA DİĞER ŞİRKET FONLARI İŞLETMEDEN ÇEKİLDİĞİ GEREKÇESİYLE VERGİLENDİRİLEBİLİR Mİ?

4.1. Gelir İdaresi Başkanlığının Görüşü

Şirketlerin tasfiye edilmesi halinde önceki yıllarda iç kaynaklardan sermayeye ilave edilen bazı fonların şirket ortaklarına dağıtılması sırasında tasfiye karına ilave edilerek kurumlar vergisine tabi tutulup tutulmayacağı, sermayeye ilave edilmiş olan bazı fonların ise kar dağıtımını kabul edilerek menkul sermaye iradı olarak gelir/kurumlar vergisi stopajına tabi tutulup tutulmayacağı konularında duraksamaya düşüldüğü gözlenmektedir.

Gelir İdaresi Başkanlığınca verilen bir özalgede öz sermaye kalemlerine ait enflasyon düzeltme farklarının şirket **tasfiyeye girmeden önce sermayeye ilave edilmesi halinde** bu işlemler kar dağıtımını sayılmadığından herhangi bir süre tahdidi olmaksızın vergiye tabi tutulmayacağı belirtildiği halde, bir başka özalgede, “..... daha önceki yıllarda şirket sermayesine eklenmiş olan **geçmiş yıl karlarının**, şirketin **sermaye azaltımı veya tasfiye edilmesi** sebebiyle ortaklara dağıtılması durumunda kar dağıtımına bağlı **vergi kesintisi yapılması** gerektiği, öte yandan, daha önce sermayeye eklenmiş olan pasif kalemlere ait enflasyon düzeltme fark hesaplarının, şirketin **sermaye azaltımı yapması veya tasfiye edilmesi** sebebiyle ortaklara dağıtılması halinde, **işletmeden çekilen** tutarların öncelikle kurumlar vergisine tabi tutulması, vergi sonrası dağıtılan kazancın da kar dağıtımına bağlı vergi kesintisine tabi tutulması gerektiği” belirtilmiştir. ⁴

VUK'nın Geçici 25. maddenin (g) fıkrasına göre, 2003 yılı bilançosunun düzeltilmiş aktif toplamından düzeltilmiş sermaye, düzeltilmiş hisse senetleri ihraç primleri (emisyon primleri) ve düzeltilmiş hisse senedi iptal kârları ile borç toplamının çıkartılması sonucu bulunan farkın düzeltilmiş bilançoda **geçmiş yıllar kâr/zararı** olarak gösterileceği, bu şekilde tespit edilen geçmiş yıl karının **vergiye tabi tutulmayacağı**, geçmiş yıl zararlarının ise zarar olarak kabul edilmeyeceği belirtilmiştir. Anılan Kanunun mükerrer 298/A maddesinin 2. Fıkrasının (m) alt bendinde ise, enflasyon

4 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 4.6.2006 tarih ve GİB.4.34.19.02/VUK-mük-298 sayılı özalgesi ve İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın GİB'nin görüşünü yansıtan 14.02.2008 tarih ve GİB.4.35.16.01/176300-ÖZ/229 sayılı Özalgesi (Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi Sayı:61, Ocak 2009 Sayfa:341-343)

düzeltilmesi hesabının bakiyesinin **gelir tablosuna** aktarılacağı belirtilmiştir. Bu düzenlemelerden anlaşılacağı üzere enflasyon düzeltmesinin ilk yılı olan 2003 yılına ait düzeltilmiş bilançodaki enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan geçmiş yıllar karları doğrudan bilanço hesabına devredilecek ve bu tutar vergiye tabi tutulmayacak, ancak 2004 yılında yapılan düzeltmeden doğan farklar gelir tablosuna aktarılarak dönem kar/zararı olarak değerlendirilecektir. Ancak, pasif kalemlere ilişkin farklar bilançonun pasifinde özkaynaklar arasında gösterilmelidir.

VUK'nın geçici 25. Maddesinin (g) fıkrasının ikinci paragrafında, pasif kalemlere ait enflasyon fark hesaplarının her hangi bir suretle başka bir hesaba nakledildiği veya işletmeden çekildiği takdirde, bu işlemlerin yapıldığı dönemde vergiye tabi tutulacağı, ancak **öz sermaye kalemlerine ait enflasyon farklarının düzeltme sonucu oluşan geçmiş yıl zararlarına mahsup edilebileceği veya kurumlar vergisi mükelleflerince sermayeye ilave edilebileceği, bu işlemlerin kar dağıtımını sayılmayacağı** hükme bağlanmıştır. Benzer hükme 2004 ve izleyen yıllarda uygulanmak üzere düzenlenen mükerrer 298/A maddesinin 5. Fıkrasında da yer verilmiştir.

Bu konuda tartışılan konulardan birisi de sermayeye ilave edilen şirket fonlarının daha sonra **sermaye azaltılması yoluyla işletmeden çekilmesi** işlemidir. Sermaye azaltılması yoluyla işletmeden çekilen fonlar üzerinden gelir/kurumlar vergisi stopajı yapılmadan ortaklara dağıtılması işlemi, **vergiden kaçınma** mıdır, yoksa **muvaazalı** bir işlem midir? Örneğin, GVK'nın 94/6. Maddesindeki "karın sermayeye ilavesi kar dağıtımını sayılmaz" hükmünden yararlanarak sermayeye ilave edilen geçmiş yıllar karlarının daha sonra sermayenin azaltılması yoluyla işletmeden çekilmesi ile aynı kazancın tasfiye sonucunda işletmeden çekilmesi arasında sonuç itibarıyla bir fark yoktur. Ancak, yapılan sermaye azaltımının muvaazalı şekilde vergi kaçırmak amacıyla yapıldığının kanıtlanması bunu iddia eden tarafa düşecektir. (Tuğlu, 2006,59-62) Vergiden kaçınmak amacıyla tasfiye döneminde veya tasfiyeye girişten çok kısa süre önce yapılacak sermaye artırımı işlemlerinin muvazaalı niteliği taşıdığını kabul etmek gerekir. Sermaye azaltımı sonucunda ortaklara dağıtılan sermaye kısmının nakden ödenen kısımdan mı, yoksa şirket fonlarından karşılanan kısımdan mı olduğu konusu da tartışmaya açıktır. Gelir İdaresi Başkanlığı, sermaye azaltımı işlemini işletmeden çekiş olarak değerlendirmekte ve işletmeden çekilen değer **öncelikle sermayeye eklenen değerlerden** kaynaklandığını kabul etmektedir. (BIYIK, 2009)

4.2. Enflasyon Düzeltme Farklarının Ortaklara Dağıtılıp Dağıtılamayacağı Sorunu

Enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş bilançonun öz kaynaklar grubundaki sermaye dışındaki şirket fonlarının düzeltilmesinden kaynaklanan farklar 570-Geçmiş Yıllar Kârları hesabına, ödenmiş sermayenin düzeltilmesinden kaynaklanan fark ise 502 Sermaye Düzeltme Olumlu Farkı hesabına kaydedilmiştir. **Gerek geçiş döneminde (2003) gerekse cari dönemde (2004) pasif kalemlere ait enflasyon farklarının herhangi bir suretle başka bir hesaba aktarılması veya işletmeden çekilmesi yasaklanmıştır** (Geçici Md. 25/g ve mükerrer md. 298/A). Buna göre, gerek 2003 yılı bilançosunun pasif kalemlerinin enflasyon düzeltmesi sonucu oluşan ve geçmiş yıllar karları hesabına kaydedilen tutarlar gerekse 2003 dönem karının 2004 yılında enflasyon düzeltmesinden doğan enflasyon farkı sonraki dönemlerde ortaklara kar payı olarak dağıtılamayacaktır. Dağıtılması halinde hem kurum kazancı olarak hem de kar payı olarak genel hükümlere göre vergilendirilecektir.

Yukarıdaki kanun hükümlerinden 2003 yılı ve önceki yıllara ait karların 2003 yılı bilançosu üzerinde yapılan enflasyon düzeltmesi sırasında bütün öz sermaye kalemlerinin geçmiş yıllar karları hesabına devredilmiş olması nedeni ile **2003 ve önceki yıllara ait karların hiçbir şekilde ortaklara dağıtılamayacağı anlamı çıkartılmamalıdır. Kanun hükümleri kar dağıtımlarını yasaklamamakta, sadece enflasyon düzeltmesi sonucu ortaya çıkan farkların dağıtılmasını yasaklamaktadır.** Dağıtılacak kısım enflasyon düzeltmesinden önceki tutarla sınırlıdır. Düzeltme sonucunda geçmiş yıllar karları azalmış ise düzeltilmiş karın tamamı, artmış ise düzeltme öncesinde görünen tutarı aşmamak üzere kar dağıtımı yapılması mümkün bulunmaktadır. GİB yayımlamış olduğu sirkülerde, **“2003 yılı hesap dönemine ait düzeltme öncesi geçmiş yıl ve/veya cari dönem ticari karının bulunması ve bu tutardan 01.01.2004 tarihinden sonra kar dağıtımı yapılmış olması halinde, kar dağıtımı adı altında gerçekleştirilen bu neviden ödemelerin işletmeden çekilen değer olarak addedilmeyeceği”** açıkça belirtilmiştir.⁵

Düzeltme sonucunda geçmiş yıllar karları ortadan kalkmış ise ortada dağıtılabilecek kar kalmadığı için kar dağıtımının yapılamayacağı açıktır. Yasaklama enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan fazla kısım ile sınırlıdır. GİB’nce verilen bir özalgıda, “2003 yılı hesap döneminde **düzeltilme**

⁵ 24.03.2005 tarih ve 17 nolu VUK Sirkülerinin “19.Kar Dağıtımı” başlıklı bölümü.

öncesi ticari zararın bulunması ve düzeltme sonrasında geçmiş yıl karının oluşması durumunda enflasyon düzeltmesi sonucu oluşan bu geçmiş yıl karı dağıtılmak suretiyle işletmeden çekilirse vergiye tabi tutulacaktır” denilmiştir. Yasaklamaya uyulmaması halinde bu işlemin yapıldığı dönemde dönem kazancı zararlı dahi olsa, dağıtılan tutar dönem kazancı ile ilişkilendirilmeksizin vergiye tabi tutulacaktır. Bu tür öz kaynak kalemlerinin dağıtımına tabi tutulduğu dönemde **yatırım indirimi hakkı** varsa bu hakkın kullanılması da mümkün bulunmamaktadır.⁶

SPK tarafından yayımlanan Seri XI No: 26 Tebliğe göre, halka açık şirketler düzeltme önce bilanço ile düzeltilmiş bilançoda düşük olan karı dağıtılabilecektir.⁷ Söz konusu Tebliğin değişik 36. maddesi şöyledir:

“Madde 36- İşletmeler, Tebliğ hükümleri çerçevesinde düzeltme işlemine tabi tutulmuş mali tablolarda bulunan net dönem karından, Kurulun muhasebe standartlarına ilişkin diğer düzenlemeleri çerçevesinde hazırlanmış mali tablolardaki net dönem karı üzerinden Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre ayrılması gereken yedek akçelerin toplamının düşülmesi suretiyle bulunan tutardan fazlasını kar payı olarak dağıtamazlar. Enflasyona göre düzeltilmiş mali tablolarda bulunan net dönem karının, diğer tablolardaki net dönem karından daha az olması durumunda, **kar dağıtımını için daha az olan tutar esas alınır**. Bu şekilde bulunan karın daha sonraki yıllarda dağıtmaya karar verilmesi durumunda da bunların tarihi değerleri dikkate alınır. Kurulun kar dağıtımına ilişkin düzenlemeleri saklıdır.”

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu tarafından yayımlanan 14 nolu Standardın 28. Maddesinde de, “mali tabloların tebliğ hükümlerine göre düzeltme işlemine tabi tutulması sonucunda dönem karında kayıtlı değerine göre ortaya çıkan artışlar ile ödenmiş sermayenin enflasyona göre düzeltilmesinden kaynaklanan sermaye yedekleri hesabında izlenen tutarların **kar dağıtımına konu edilemeyeceği ve sermayeye eklenemeyeceği**” belirtilmiştir. Söz konusu tebliğin enflasyon düzeltme farkının sermayeye ilave edilemeyeceği ifadesi VUK hükümlerine aykırı olup, geçerli bir gerekçesi de bulunmamaktadır.

2003 yılına ait karın dağıtımında enflasyon öncesi düzeltmesi öncesi karın

6 GİB'nin 19.10.2006 tarih ve 82198 sayılı Özelgesi (KARYAĞDI, 2009-6)

7 Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Mali Tabloların Düzeltilmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri XI, No:26) (28.02.2004 tarihli Resmi Gazete)

mı yoksa enflasyon düzeltilmesi yapıldıktan sonraki tutarın mı esas alınacağı konusundaki Gelir İdaresi Başkanlığınca verilen bir özalgede ise, “yapılacak kar dağıtımında 31.12.2003 tarihli **düzeltilmemiş bilançonun geçmiş yıllar karları hesabında bulunan tutarın** kullanılmasının mümkün bulunduğu, 31.12.2003 tarihli bilançonun enflasyon düzeltilmesine tabi tutulması sonucu **oluşan geçmiş yıllar karlarının** kar dağıtımında kullanılması halinde bu işlemin yapıldığı dönemin kazancı ile ilişkilendirilmeksizin vergiye tabi tutulması gerektiği” belirtilmiştir.⁸ Bir başka özalgede de aynı görüş tekrarlanmış olup, 31.12.2004 tarihli düzeltilmiş bilançoda yer alan dönem net karının kar dağıtımında kullanılabileceği belirtilmiştir.

GİB'nın özalgesindeki ifadeden enflasyon düzeltilmesi yapılan bilançodaki geçmiş yıllar karlarının dağıtılamayacağı gibi bir anlam çıkmakta ise de, anlatılmak istenen düzeltme sonucu oluşan enflasyon farkının dağıtılamayacağıdır. Bu nedenle, SPK tarafından yayımlanan tebliğdeki açıklama halka açık olmayan diğer kurumlar vergisi mükellefleri için de geçerlidir. Zaten aksini düşünmek mümkün değildir. Bu konuda farklı yorumlara da rastlanmaktadır.⁹ Kar elde etmek amacıyla kurulan şirketlerin kar dağıtımının vergi kanunuyla yasaklanması düşünülemez. Kanun hükmünde belirtilen şey, enflasyon düzeltilmesinden kaynaklanan fazla kısımdır. Örneğin, ödenmiş sermayenin düzeltilmesinden doğan sermaye enflasyon düzeltme olumlu farkı gerçek anlamda bir faaliyet karı olmadığı için ortaklara dağıtılamaz. Böyle bir dağıtım işletmenin öz varlığını tehlikeye düşürür.

Burada belirtilmesi gereken diğer bir sorun da şahıs şirketleri ve şahıs işletmelerinin bilançolarında görünen enflasyon düzeltme farklarıdır. Bu işletmeler enflasyon düzeltme farklarını sermayelerine ilave etme hakkına sahip olmadıklarından, işletme sahiplerinin ölümü veya şahıs şirketlerinin tasfiye edilmesi halinde vergilendirilmesi gereken fiktif bir kazanç ortaya çıkacaktır. Enflasyon düzeltilmesinin yarattığı bu vergileme ilerde ciddi sorunlar ortaya çıkartabilir. Bu durumdaki işletme ve şirketlerin sermaye şirketine dönüştürülmesinde yarar bulunmaktadır.

8 GİB'nın 26.07.2006 tarih ve 58025 sayılı özalgesi.(KARYAĞDI,2009-8)

9 Sayın Nazmi KARYAĞDI adı geçen makalesinde,“vergi mevzuatı uyarınca enflasyon düzeltilmesi sonucu ortaya çıkan geçmiş yıl karlarının herhangi bir şekilde dağıtılması söz konusu değil iken Sermaye Piyasası Kanunu'na tabi işletmelerde bir serbestlik söz konusudur” demektedir. Bize göre enflasyon düzeltilmesinden kaynaklanan geçmiş yıllar karlarının dağıtılması konusunda söz konusu Tebliğler ile gerek VUK hükümleri gerekse GİB'nın özalgeleri arasında bir anlam farkı yoktur ve olmamalıdır.

5.SONUÇ

Tasfiye dönemi sonunda oluşacak tasfiye karı aynı zamanda (bazı istisnalar hariç olmak üzere) kurumlar vergisi matrahına esas olan kazancı ifade etmektedir. Daha önce sermayeye ilave edilmiş olan şirket fonlarının dönem başı servet değeri dışında bir değer kabul edilerek tasfiye karına ilave edilmesinin; söz konusu fonların “sermayeye ilave edilmesi kar dağıtımı sayılmaz” veya “enflasyon düzeltme farkları sermayeye ilave edilebilir ve bu işlem kar dağıtımı sayılmaz “ şeklindeki kanun hükümlerine açıkça aykırıdır. Söz konusu düzenlemeler ilgili kanun hükümlerinde bir vergi erteleme amacıyla yer almamışlardır. Her hangi bir muvazaa olmadıkça, tasfiye edilen bir şirkete ait tescil edilmiş sermayenin ortaklara iadesi işlemi, kaynağına bakılmaksızın kurumlar vergisi dışında tutulmalıdır.

Tasfiyeye giren şirketlerde tasfiye dönemi başı servet değerinin kurumlar vergisi dışında tutulması, GVK'nın 38. Maddesinde ifadesini bulan **öz kaynak kıyaslaması** yoluyla kazancın tespitine ilişkin düzenlemenin ve KVK'nın 17. Maddesinde açıklanan **tasfiye karı** tanımının da gereğidir. Kanunda açık bir hüküm bulunmadıkça tasfiye öncesinde tescil edilen sermayenin tasfiye sonunda ortaklara dağıtılması işletmeden çekilen değer olarak nitelendirilemez ve kar dağıtımı sayılamaz. Enflasyon düzeltme farkları ve geçmiş yıllar karlarının hiç bir süreye bağlı olmaksızın sermayeye ilavesi kar dağıtımı sayılmadığına göre, gerek ticari hayatın bir gereği olarak yapılan **tasfiye** işlemlerinde gerekse **sermaye azaltımı** işlemlerinde muvazaa iddiası bulunmadıkça söz konusu fonların tasfiye karına ilave edilerek vergilendirilmesi, açıkça kanun hükümlerine, muhasebe ve vergilendirme ilkelerine aykırıdır. Vergi; kanunla konulur, kanunla değiştirilir ve kanunla kaldırılır. Aksine görüş ve açıklamaların bize göre yasal ve anayasal bir dayanağı yoktur.

Sermayeye ilave edilmek koşulu ile vergi dışı tutulan bazı kazanç ve iratların, **vergiden kaçınmak** amacıyla daha sonra sermaye azaltılması veya tasfiye gibi işlemlerle işletmeden çekilmesini, hibe şeklindeki Ar-Ge destekleri veya en az iki tam yıl işletmenin aktifinde kalan taşınmaz ve iştirak hisselerinin satışından elde edilen kazançlarda uygulanan kurumlar vergisi istisnasına ilişkin düzenlemelerde olduğu gibi, bu tür kazançların sermayeye ilave dahil **beş ya da on yıl süre ile işletmede tutulması zorunlu** hale getirildiği takdirde söz konusu tartışmalar ve tereddütler ortadan kalkacaktır.

Kaynaklar

KARYAĞDI N, (2009)“Geçmişte Yapılan Enflasyon Düzeltmesi Sonucunda Ortaya Çıkan Karın Dağıtılıp Dağıtılamayacağı Sorunu” Oluş Mali Hukuk Bürosu. Sirküler, Mayıs (II/155)

TUĞLU, A, (2006) Sermaye Azaltımı Yoluyla Kar Dağıtımına Bağlı Vergiden Kaçınılıbilir mi? Yaklaşım, Mart-Sy:59-62

BIYIK, R (2009) “Sermaye Azaltımı Vergisel Sonuçlar Doğurabilir” Dünya Gazetesi, 3 Temmuz-

MUHASEBE MESLEK MENSUBU OLMAK SOSYAL TABAKALAŞMADA SINIFSAF FARKLILAŞMAYA NEDEN OLUYOR MU?

Tuğba UÇMA *

“Bütün insan toplulukları heterojendir.”
J.A. Schumpeter

ÖZET

Sosyal tabakalar ve sınıflar, geçmişten beri toplumların sosyal yapılarının oluşmasında etkin bir rol oynamıştır. Sosyal sınıf ve sosyal tabakaların oluşumunu inceleyebilmenin en iyi yolu toplumsal yapı analizi yapmaktır. Çünkü sosyal sınıf ve tabakalar, sosyal yapının kesitlerinden bir tanesi olarak kabul edilmekte ve topluma yön vermektedir. Tabakalaşma temelinde; toplumun eşit olmayan sosyal etki ve yaşam şartlarına sahip insan katmanlarına bölünmesidir. Toplumdaki bu bölümlenmeyi ölçmek amacıyla birçok değişken kullanılmaktadır. Ancak bu çalışmada yalnızca ekonomik değişkenler dikkate alınmıştır. Böylelikle toplumdaki meslek mensupları ait oldukları meslek grubu ile toplumsal tabakalaşma içerisinde bir katmana yerleşebilmektedir. Toplumda katmanlaşma içerisinde belirgin olarak gözlenen mesleklerin içerisinde muhasebe mesleği de bulunmaktadır. Bu doğrultuda çalışmanın temel amacını; Muğla ilinde (Merkez ilçede) faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının sosyo- ekonomik statüleri temel alınarak, sosyal tabakalaşmadaki rolünü ampirik bir çalışma yardımıyla ortaya koymak ve muhasebe meslek mensubu olmanın sosyal tabakalaşmada sınıfsal farklılaşmaya neden olup olmadığının ortaya çıkarmak oluşturmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe Mesleği, Muhasebe Meslek Mensubu, Sosyal Tabakalaşma, Sosyo- Ekonomik Statü

Jel Sınıflandırması: M41, A13, L84

* Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme A.B.D. Doktora Öğrencisi, ucmatugba@hotmail.com

DOES BEING A MEMBER OF ACCOUNTING PROFESSION LEAD TO SOCIAL DIFFERENTIATION IN SOCIAL STRATIFICATION?

ABSTRACT

In past, social strata and classes played an important role in the formation of the social structures of a community. The best way of investigating the formation of social classes and strata is to conduct social structure analysis because social classes and strata are considered to be important parts of social structure and they can guide the society. Basically, stratification means dividing the people into groups with differing life standards and social power. There are many different variables used to evaluate this division in a society. In the present study, only the economic variables are considered. Depending on the profession they have, people are placed in a certain stratum in the social structure of the community. And one of the professions that is highly visible in the social life is the accounting. The purpose of the present study is to reveal the role of the members of the accounting profession in Muğla in the social stratification empirically based on their socio-economic status and to investigate whether being a member of accounting profession leads to discrimination in social stratification.

Keywords: Accounting Profession, Member of Accounting Profession, Social Stratification, Socio-economic Status

Jel Classification: M41, A13, L84

1. GİRİŞ

Geçmişten günümüze insan topluluklarını anlamada sosyal yapı çok önemli bir konu olarak görülmektedir(Giddens 2008, 340). Sosyal yapı denildiğinde, sosyal sınıflar veya sosyal tabakalaşma anlaşılmaktadır(Davis ve Moore 1945; Marx 1967; Parsons 1951; Weber 2008; Wright 1989). Özellikle sanayileşmeye, yani modern dönemlere kadar sosyal sınıflar ve sosyal tabakalaşma kavramları aynı anlama geliyormuş gibi algılanmıştır. Ancak sanayileşme ile birlikte sosyal sınıflar, tarihteki tüm sosyal tabakalaşma tarzlarından^{2*} (Davis ve Moore 1945; Marx 1967; Mosca 1939; Parsons 1964; Pareto 2005; Weber 2008; Wright 1989) farklı olarak ortaya çıkmıştır. Bunun nedeni olarak da; tüm dünyada işbölümü ve uzmanlaşmaya paralel olarak tek bir faaliyet alanı olan mesleklerin bağımsız birer meslek alanı haline gelmesi (evrensellik) ve her toplumun kendine özgü sosyo-kültürel yapısının (yerellik) olmasıdır. Bu doğrultuda

^{2*} Tarihte görülen tabakalaşma türleri olarak; kölelik, Hindistan ve Güney Afrika'daki kast sistemleri, Ortaçağ Avrupası'ndaki feodal düzen sayılmaktadır(Giddens 2008, 338-344).

sosyal sınıfların, sosyal tabakalaşmalara göre daha ekonomik, politik ve kültürel temelli olduğu düşünülebilir (Berber 2003, 224-225) fakat; sosyal tabakalaşmanın toplumda daha gözlemlenebilir, daha keskin olduğu ve sınıfları içerisinde barındırdığı da bir gerçektir.

Sosyal tabakalaşma insanların yaşamlarını, daha iyi bir yaşam için fırsatlarını, ruh sağlıklarını ve yaşamdan beklentilerini ve daha birçok konuyu nasıl şekillendireceklerine yardım etmektedir. Daha genel anlamda sosyal tabakalaşma, savaş ve barış, ekonomik büyüme, işsizlik ve enflasyon vb. gibi makro ekonomik göstergeler dolayısıyla da hükümet politikalarının üzerinde önemli etkilere sahiptir. Tabakalanmış toplum, insanların kendilerini 'daha yüksek' veya 'daha alçak' şeklinde değerlendirdikleri, aralarındaki farklılıklarla, eşitsizliklerle belirlenmektedir (Karakaya 2006, 23). Bu eşitsizlikler toplumsal yapıda katmanların belirginleşmesine neden olmaktadır ve eşitsizliğin her toplumda görülen ve açık bir şekilde ölçülebilen en önemli şekli gelir veya servettir.

Tabakalaşmanın iktisadi yönünü incelenirken servet ya da gelire bakmanın yanında, mesleğe de atıfta bulunmak gerekmektedir ancak; toplumsal tabakalaşmada mesleki değerlendirmelerde sosyo-ekonomik bölümlendirme yapılırken daha zor gözlemlenebilir olduğunu gözden kaçırmamak gerekmektedir. Burada da dikkate alınması gereken nokta mesleki rolün toplumdaki belirleyiciliğidir. Yani insanların mesleklere sahip olması onların toplumsal tabakalaşmadaki kimliklerini ne yönde etkilemektedir ya da muhasebe mesleği toplumsal tabakalaşmada üst sınıf içerisinde mi yer almaktadır?

Özetlenen bu durum toplumdaki her meslek alanında, meslek seçimlerinde ve meslek uygulamalarında kendini hissettirmektedir. Özellikle muhasebe mesleği gibi, ekonomik ve toplumsal gelişmelere paralel olarak bir bilgi sistemi haline gelen ve kendisinden de beklentileri o oranda çeşitlilik gösteren böylelikle de önemi daha da artan mesleklerde bu durumu analiz etmek bir gerekliliktir. Bu gerekliliği, yapılan çalışmalar da desteklemektedir. 1900'lerde sosyal tabakalaşmada bir katmanı ifade edebilmek için sayılı mesleki prestij çalışması yapılmıştır. Bunların en iyi bilineni ve diğer çalışmalarla da desteklenmiş olanı 1947 yılında Cecil North ve Paul Hatt danışmanlığında Chicago Üniversitesinde "National Opinion Research Center (NORC)" desteği ile yapılan ulusal meslek sayımıdır. Bu çalışmada, Amerika'daki 90 mesleğin sosyal duruşu 5 noktali ölçekte değerlendirilmektedir. Her mesleğe atanan ortalama sosyal duruş,

her mesleğin sosyal duruşunu belirlemede toplumsal konsensus olarak değerlendirilmektedir (Oakes ve Rossi 2003, 772). Bu sıralama içerisinde muhasebe mesleği 6. sırada yer almaktadır.

Bu doğrultuda, araştırmanın temel amacını, Muhasebe meslek mensubu olmanın sosyal tabakalaşmada sınıfsal farklılaşmaya neden olup olmadığının ortaya çıkarılması oluşturmaktadır. Araştırmanın temel sorusunu ise, “Muğla’da muhasebe meslek mensubu olmak sosyal tabakalaşmada sınıfsal farklılaşmaya neden oluyor mu?” oluşturmaktadır.

2. TEMEL KAVRAMLAR

Sosyal yapıyı, hem toplumun yapısı hem de fonksiyonları şeklinde ele alan Yapısal Fonksiyonalistler’e (Davis ve Moore 1945; Durkheim 1984; Parsons 1964) göre sosyal yapının temel öğeleri, sosyal tabakalaşmayı oluşturur. Sosyal yapının temel öğelerine göre sosyal tabakalaşma, verili bir toplumsal sistem oluşturan ve toplumsal açıdan önemli kimi konularda birbirlerine karşı davranışları ast- üst ilişkisine dayalı olan bireylerin kademeli tasnifi olarak görülmektedir. Bu noktada sosyal tabakalaşma en genel anlamıyla Kerbo (2000, 523)’nun da ifade ettiği gibi, kimin, neyi, niçin alacağını belirleyen bir sosyal ilişkiler sisteminin bulunduğu ve kurumsallaşmış, eşitsizlik ve tabakalı hiyerarşiyi içeren bir koşuldur. Bu genel tanım içerisinde 4 kavramı barındırmaktadır (Grusky 1998, 2-3):

- Eşitsizlik (Inequality): Sosyal tabakalaşma kurumsallaşmış bir eşitsizlik anlamına gelmektedir. Kurumsallaşma denildiğinde ise tabakalandırılmış hiyerarşik sistem anlatılmaktadır.
- Katılaşma (Rigidity): Sosyal tabakalaşma oldukça katı bir biçimde kurumsallaşmıştır. Bu da eşitsizliğin daha açık bir şekilde görülmesine olanak tanımaktadır.
- Atıfta Bulunan Bir Süreçtir (Ascriptive Process): Sosyal tabakalaşma temelinde insanların kontrolleri dışında olan cinsiyet, ırk, kimlik vb. gibi nitelikleri içinde barındırdığı gibi, insanların kontrol edebildikleri eğitim, gelir, meslek vb. gibi nitelikleri de içerisinde barındırmakta ve atıfta bulunmaktadır. Böylelikle bu nitelikler, insanların toplumda bulunan tabakalardaki/katmanlardaki konumlarında belirleyici olmaktadır.
- Statü (Status): Tabakalanmış toplumda insanlar kendilerini “daha alçak” ya da “daha yüksek” olarak sınıflandırabilmektedirler. Bunu yaparken de yukarıda sayılan diğer 3 belirleyici etkili olmaktadır. İnsanlar tabakalardaki

yerlerini temelinde statüleri ile belirlemekte ve sosyal hareketlilik sayesinde bu tabakalar arasında geçişler yaşanmaktadır. Geçiş sağlayan temel nitelik ise sosyo-ekonomik statüdür.

Modern toplumlarda (sanayi toplumlarında) sosyal tabakalaşma sosyal farklılığa bağlı olarak ortaya çıkmaktadır. Sosyal farklılık bir toplumun zaman içerisinde uzmanlaşma sürecidir. İnsanlar en eski zamanlarından beri, işlevlerin bölünmesinin daha büyük bir sosyal verimliliğe yol açtığını görmüşlerdir. Her toplumda statüler ve roller farklılaştıkça, insanların sosyal yapı içinde dağıldıkları görülür ve çeşitli statüler rollerin yardımıyla içlerini doldurur. Sosyal yapıyı oluşturan statülerin farklılaşmasına rağmen, statüler kendi içlerinde bir hiyerarşi ile sıralanırlar. Sosyal farklılık sosyal sıralanma için bir başlangıç noktasıdır. Ne zaman sosyal tabakalaşma ile karşılaşılırsa sosyal farklılaşma ortaya çıkar (Berber 2003, 225; Zanden Vander 1996,168).

Sosyal tabakalaşmanın öğeleri üzerinde yapılan çalışmalar incelendiğinde; bu çalışmalardaki kavramsal anlaşmazlıklar dikkat çekicidir ve bunların büyük bir bölümü sınıf kavramı üzerinde odaklanmaktadır. Özellikle de Marx'ın sınıf mücadelesi üzerine yaptığı çözümler diğer görüşlerin ortaya çıkmasına büyük katkı sağlamıştır. Marx'a göre sınıf denildiğinde, üretim mekanizması içerisinde yerleri aynı olan insan grubu anlaşılmaktadır. Marx, toplumun yapısını altyapı ve üstyapı şeklinde ikiye ayırmakta ve sınıflar arası üretim ilişkilerini ve üretim güçlerini tüm bilinçli yaratmaların bulunduğu altyapıyı meydana getirdiğini ileri sürmektedir. Buna göre, toplumdaki üretim ilişkilerinin bütünü aynı zamanda ekonomik yapıyı oluşturmakta ve toplumun ekonomik yapısı altyapı ile özdeş sayılmaktadır (Marx 1967, 3-10). Özetle Marx, insanların üretim faktörlerinden elde ettikleri gelirleriyle ilişkilerinin temelinde göre sosyal sınıflara ayrıldıklarını söylerken; Weber sosyal tabakalaşmayı sınıftan daha önemli bir kavram olarak kabul ettiği statü ile açıklamaktadır (Aron 1992, 9; Weber 2008). Bu noktada da, Marx'tan farklılaşmaktadır, çünkü Weber'e göre sınıf, mesleki vasıf düzeyi temelinde sosyal tabakalaşmanın bir boyutudur ve bu noktada ele alınması gerekmektedir (Karakaya 2006, 23).

Weber'in tabakalaşma üzerine yazıları önemlidir, çünkü bu yazılar insanların yaşamlarını güçlü bir şekilde etkileyen sınıfların yanı sıra tabakalaşmanın başka boyutlarını da göstermiştir. Marx ise, toplumsal tabakalaşmayı tek başına sınıf ayrımına indirgenmeye çalışırken, Weber tabakalaşmanın çözümlenmesinde Marx'ın sağladığından daha esnek bir temel ortaya

koyarak toplumsal tabakalaşmanın görünülerinden ayrı olan karmaşık, parti, statü ve sınıf etkileşimlerine dikkat çekmiştir(Weber 2008, 67).

Durkheim'e göre, sosyal tabakalaşmayı anlayabilmek için sosyal yapının "işgücü bölümlendirmesinden ortaya çıkan benzetime" veya "organik benzetime" bakmak gerekmektedir. Bu bakış açısında toplum biyolojik bir organizma gibi incelenmektedir. Bu sosyal sistem içerisinde çeşitli organlar veya bölümler, tüm toplumun yaşamını sürdürmesi ve sağlığı için farklı işlevlerle hizmet vermektedir. Bu organik benzetim, kuramcıların sosyal sisteme bütün olarak ve toplum içerisindeki gruplar arasındaki bölünmelerden ziyade parçalarının karşılıklı ilişkilerine odaklanmalarına yol açmaktadır (Durkheim 1984, 68).

Pareto (2005,11-13), sosyal tabakalaşmayı oluşturan sınıfın, geçmişten günümüze her toplumda bulunan ve evrensel açıdan geçerliliğini ileri sürdüğü yönetici sınıfı ve yönetilen sınıf ayrımı ile ortaya koymaktadır. Giddens (2008,107) ise, sosyal tabakalaşmayı, demografik olarak kısıtlanan sosyal sınıflar içerisinde ekonomik sınıfların oluşumu "yapılaşma" süreci olarak tanımlanmaktadır. Böylece tabakalaşma, insanların ayrı gruplanmaları arasındaki yapısal eşitsizlikler olarak tanımlanabilir. Giddens, bu doğrultuda sosyal tabakalaşmanın varlık veya mülk olarak görülmesine karşı çıkmakta, tabakalaşmayı toplumdaki bireylerin cinsiyet, yaş, dinsel bağ, meslek veya askeri rütbe gibi diğer niteliklerle oluştuğunu ifade etmektedir(Giddens 2008, 340).

Goldthorpe ve McKnight (2004, 2-4) sosyal tabakalaşmada sınıfların doğmasını toplumsal ve maddi eşitsizliklere bağlamaktadır. Goldthorpe ve McKnight'in bu ayrımında iki temel öge bulunmaktadır. Bunlardan ilki bireyin pazar konumu (bireyin maaşı, iş güvenliği, yükselme beklentisi, yaşam olanakları ve maddi ödülleri), ikincisi ise toplumdaki iş konumudur (bireyin meslek içindeki yetkisi, güç ve denetim sorunları, iş yerindeki özerkliği vb.).

Sosyal tabakalaşma üzerinde çözümlene yapanların, sosyal tabakalaşma ile ilgili görüşlerini destekledikleri sosyal tabakalaşma kuramları aşağıdaki tabloda özetlenmiştir:

Tablo 1. Sosyal Tabakalaşma Üzerine Çözümleme Yapanlar ve Sosyal Tabakalaşma Kuramları

Sosyal Tabakalaşma Üzerine Çözümleme Yapanlar	Sosyal Tabakalaşma Kuramları
Marx	<ul style="list-style-type: none"> Sosyal tabakalaşmada "Sınıf" üzerine odaklanmıştır. Sınıfı, "alt sınıf" ve "üst sınıf" olarak tanımlamıştır. İktidar Sınıf Kuramı Eleştirel Çatışma Paradigması
Weber	<ul style="list-style-type: none"> Sosyal tabakalaşma "sınıf, parti ve statü" öğelerinden oluşmaktadır. Güç Çatışma Kuramı Eleştirel Olmayan Çatışma Paradigması
Durkheim	<ul style="list-style-type: none"> Sosyal tabakalaşma "işgücü bölümlendirmesine" bağlı olarak ortaya çıkmaktadır. Eleştirel Olmayan Düzen Paradigması İşlevsel Kuram
Davis ve Moore	<ul style="list-style-type: none"> Sosyal tabakalaşma toplumdaki bireylerin ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik bir mekanizmadır. Modern İşlevsel Kuram
Pareto ve Mosca	<ul style="list-style-type: none"> Sosyal tabakalaşmada "Sınıf" üzerine odaklanılmışlardır. Sınıfı, "yönetici sınıfı- elitler" ve "yönetilen sınıf" olarak tanımlamışlardır. Klasik Seçkinler Kuramı
Giddens	<ul style="list-style-type: none"> Sosyal tabakalaşmada sınıf kavramı üzerine odaklanmıştır. Sınıfın belirlenmesinde yaş, cinsiyet, dinsel bağ, meslek ve askeri rütbe gibi değerler kullanılmaktadır.
Bourdieu	<ul style="list-style-type: none"> Sosyal tabakalaşmayı ve sınıfı; ekonomik kapital, "sosyal kapital" ve "kültürel kapital" diye özetlenebilecek üçlü kuramsal çerçevede incelemektedir. Toplumsal aktörlerin sosyal hayata katılış biçimlerinin önemli ölçüde dahil oldukları habituslar bütününe göre belirlenmektedir¹.
Goldthorpe	<ul style="list-style-type: none"> Sosyal tabakalaşma "toplumsal ve maddi eşitsizliklere" göre ortaya çıkmaktadır. Bireyin Pazar konumu ve iş konumu olmak üzere iki öge üzerinde durmuştur. Yeni Weberci bir sınıf ayrımı ortaya koyduğu düşünülmektedir. Modern Güç Çatışma Kuramı
Parsons	<ul style="list-style-type: none"> Modern İşlevsel Kuram Organik Benzetim

Kaynak: Bourdieu 2003; Davis ve Moore 1945; Durkheim 1984; Giddens 2008; Goldthorpe ve McKnight 2004; Marx 1967; Mosca 1939; Pareto 2005; Parsons 1964; Weber 2008

Yukarıdaki tablodan da açıkça görülebileceği gibi; sosyal farklılaşmanın sosyal tabakalaşmayı anlamak için bilinmesi gereken bir değişkeni, sosyal sınıfların da sosyal farklılaşmayı anlamaya yarayan bir değişkeni ifade ettiği söylenebilir. Yapılan çalışmaların da ortak özelliği budur. Her ne kadar her bir çalışma sınıfı farklı bir değişkenle ifade etmeye çalışsa da temelinde her biri sınıf kavramını, toplumsal farklılaşmayı ya da toplumsal tabakalaşmayı açıklamak için kullanmıştır.

Sanayileşme sonrası sosyal tabakalaşma üzerine yapılan araştırmalarda, sanayileşme ile birlikte mesleklerin ilgili oldukları uğraşların modern toplumlarda giderek büyüyen örgütsel alanlar haline gelmesi ve mesleklerin bir sosyal kurum olarak kabul görmeye başlaması nedeniyle,

sosyal yapının farklılaşmasında mesleklerin rolünün de bulunduğu sonucu ortaya çıkmıştır (Evetts 2003; Greenwood ve diğerleri 2002; Meyer ve Rowan 1977). Böylelikle toplumlarda mesleklerin oluşturduğu örgütsel alanlar; kültürel, tarihsel ve örgütler arası ilişkiler ağına ilişkin unsurları birleştirerek kurumsal uygulamalardaki değişimin/dönüşümün yapısını ve sürecini yorumlamada yardımcı birer değişken olarak kabul edilmiştir (Özcan ve Özkara 2004, 203). Muhasebe mesleği de bu süreçte kendine düşen görevi yerine getirmektedir. Özellikle 1989 yılından önce dağınık ve karmaşık bir uzmanlık alanı olarak varlığını sürdürürken, 1989 da gerçekleştirilen yasal düzenleme ile sosyal sistemin tanımlı bir alanı haline gelmiş ve toplumun tabakalı yapısında yerini almıştır.

En genel ifade ile meslekler bir toplumda bireylerin konumunu belirlemektedir. Toplumun tabakalı yapısı da, konumların normlar aracılığıyla standartlaşmasının sonucu, toplumdaki katmanlar (hiyerarşiler) ise, konumların normlar aracılığıyla birbirlerine bağlanmalarının sonucunda oluşmaktadır. Çünkü, bir toplumda hiyerarşiler olmadan grup ve toplum diye tanımlanan olgular, olgu olma niteliklerini kaybederek insan kalabalığı haline dönüşeceklerdir. Sonuçta toplum, bir hiyerarşiler organizasyonudur (Erol 2003, 41). Bu anlamıyla da yapıların ortaya çıkışına önemli katkılarda bulunan süreçlerdir.

Bu açıklamalar dikkate alındığında sosyal tabakalaşmanın öğeleri içerisinde, toplumsal düzende belirleyici rol oynayan mesleklerin sosyal tabakalaşma dikkate alınmasının gerekliliği ortaya çıkmaktadır. Çünkü meslekler toplumda kurumsal bir alanı oluşturmakta ve bu özellikleri nedeniyle de sosyal düzenin belirleyicisi konumuna gelmektedir. Weber'in de ifade ettiği gibi, kurumsal bir alanın oluşumunda mesleklerin yapısal-işlevsel boyutları sosyal düzenin oluşmasında birer sosyal kurum olarak algılanmaktadır. Bunun doğal sonucu olarak da bireylerin mensup oldukları meslekler, sosyo- ekonomik statülerinin birer göstergesi olabilmektedir.

3. MUHASEBE MESLEĞİ ve TOPLUMDAKİ YERİ

Meslek, gelir ve zenginliğin ekonomik değişkenleri olarak incelenmektedir. Yine meslek kişinin yaşamını kazanması için yaptığı temel işi açıklayan sosyal rol olarak tanımlanabilmektedir. Özellikle modern toplumların çoğu, bir şekilde üretim veya ticaretle ilişkili tabakalanmış veya ayrıntılı olarak incelenmiş meslek sistemleri ile karakterize edilmektedir. Böylelikle modern toplumlarda meslekler, toplumsal yapıyı etkileyen merkezi bir

role sahip olabilmektedir(Özkara ve Özcan 2004, 201). Üstlendikleri bu rol sayesinde de toplumun sosyo-ekonomik açıdan katmanlaşmasına yardımcı olmaktadır.

Toplumda yer alan meslekler içerisinde muhasebe mesleği de önemli bir yer tutmaktadır. Bunun temel nedeni, muhasebe mesleğinin taşıdığı mesleki sorumluluğun fazla olmasıdır. Muhasebe mesleği, işletme ile ilgili tüm tarafların ihtiyacına uygun bilgiyi üretmekle görevlidir. Muhasebe mesleğinin ürettiği bilgiler, ekonomik kaynakların dağılımı açısından büyük öneme sahiptir. Çünkü; bilgilerin bilinçli ya da bilinçsiz olarak hatalı olması ekonomik kaynakların haksız dağılımına neden olabilmektedir(Marşap 1996, 120). Bu da muhasebe mesleğinin toplumdaki yerinin belirlenmesinde önemli bir yer tutmaktadır.

Bir toplumda, bir faaliyet alanının yapılaşması ve kurumsallaşması, faaliyetin meslekleşmesi ile doğrudan ilişki kurulmasına yardımcı olmaktadır. Türkiye’de muhasebe mesleğinin kurumsallaşması 1989 yılında yürürlüğe giren 3586 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebecik Mali Müşavirlik Ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu’nu ile ve ülkemizin en önemli kamu kurumu niteliğindeki meslek örgütü olan TÜRMOB’un ve 1994 yılında TMMOB’in (Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu) kurulmasıyla gerçekleşmiştir. Bu anlamıyla da muhasebe mesleği; ekonominin denetim görevini, ekonomik düzenin disiplin ve sorumluluğu içinde yerine getirmeye çaba sarf eden büyük bir mesleki örgütlenmeye kavuşmuştur.

Günümüzde dünya genelinde gerçekleşen politik, ekonomik, sosyal, teknolojik ve insani kaynak değişimlerinden etkilenmeksizin aynı kalan hiçbir meslek yoktur. Üstelik bu durum, işletmeleri hatta sektörleri birleştirmekte, yeni meslekler ortaya çıkarmaktadır. Bu değişimden muhasebe mesleği de etkilenmiş, piyasada başarılı bir şekilde rekabet edebilmek ve kamu çıkarını koruyan saygı değer ve değerli bir meslek olarak kalabilmek için değişiklikleri öngörmek ve değişikliklere liderlik edebilecek bir yapılanma içerisine girmiştir (Avder 2007, 8). Özellikle çokuluslu şirketlerin ekonomilerde belirleyici olarak yer almasının doğal sonucu olarak, uluslararası finansal raporlama standartlarına uyum zorunlu hale gelmiş, dolayısıyla da muhasebe mesleğinden beklentiler hem artmış hem de çeşitlenmiştir.

Değişim süreçleri bağlamında muhasebe disiplini değerlendirildiğinde, iş dünyasında organize etme ve yönetme fiillerinin öne çıktığı evrede

ekonomik işleyişin ve değişim hamlelerin sağlamaştırılmasının önemli bir unsuru olmuştur. Belirsizliği en aza indirmek iş dünyası açısından ne kadar gerekli ise muhasebe de iş dünyası için o derece gereklidir. Gelişen bir iş dünyası kendi özel uygulamalarına uygun muhasebe uygulamalarının da geliştirilmesi ihtiyacını doğurmuş ve muhasebe organizasyonel kültürün yapılanmasında en çok değişimin yaşandığı alan olmuştur (Sterret 2006, 444). Bu anlamıyla da muhasebe mesleği, bulunduğu çevrenin, yükümlülüklerden türemiş bir fonksiyonu yerine getirmek durumunda kalmıştır.

Muhasebe mesleğinin toplumda üstlendiği sorumluluklar arttıkça, mesleğin toplum tarafından kabulü ve önemi de aynı ölçüde artmıştır. Diğer meslek alanları gibi muhasebe mesleği de sosyal tabakalaşmada yerini almıştır.

4. LİTERATÜRDEKİ SOSYAL TABAKALAŞMA ÇALIŞMALARI

1930'lardan itibaren sosyal tabakalaşma ve sosyal yapı kavramları üzerinde özellikle sanayileşmiş ülkelerde yapılan çalışmalar artmıştır. Her araştırmadan sonra, sosyal tabakalaşmayı ifade edebilmek ya da daha ölçülebilir olmasını sağlamak için sosyal tabakalaşma ölçekleri geliştirilmiştir. Tablo 1'de de ifade edildiği gibi, sosyal tabakalaşma literatürü güç-çatışma kuramları ve işlevsel kuramlar üzerine kurulmaktadır. Güç- çatışma kuramları ve daha sonradan geliştirilen modern güç- çatışma kuramları; daha çok üretim sistemi içerisinde şekillenen sınıf yapıları üzerine odaklanmakta ve toplumdaki bireylerin ait olduğu sınıfların belirginleşmesinde üretim faktörlerine sahipliğin etkili olduğu görüşünü savunmaktadır. Oysa ki; işlevsel kuramlar temelinde toplumdaki bireylerin mesleklerinin sınıfların ya da toplumdaki tabakaların oluşumuna katkı sağladıklarını öne sürmektedir. Bu doğrultuda geliştirilen mesleki prestij çalışmalarında her mesleğin toplumun kazandırdığı bir prestije sahip olduğunu savunmaktadır. Bu prestijin değerinin ölçülebilmesi için bir kısmı kalitatif yani bir mesleğin bireylerin gözü ile değerlendirilmesi ve bir kısmı da standart ölçek olmak üzere çeşitli ölçekler geliştirilmektedir.

Bu çalışmanın temelinde de işlevsel kuram yatmaktadır. Bunun en önemli sebebi, bu kuramın savunduğu meslek değişkenidir. Meslek, bir toplumun sosyal yapısının ölçülebilir hale getirilmesinde önemli bir rol oynamakta ve toplumda her bireye mesleği düzeyinde statü yüklenmektedir. Muhasebe meslek mensuplarının sosyal tabakalaşmadaki yerini belirlemek amacıyla yapılan çalışmanın gelişimine katkı sağlayan uluslararası çalışmalar ve çalışmaların sonuçları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir:

Tablo 2. Uluslararası Literatürdeki Sosyal Tabakalaşma Çalışmaları

Tarih	Çalışmayı Yapanlar	Literatürdeki İsmi	Veri ve Sonuçlar
1937	Robert ve Herben Lynd	Middletown in Transition	Lynds güç ve ekonomik eşitsizlik konusuna odaklanmakta ve Amerikan toplumunda fırsat eşitliği imajını ezmetmektedir.
1947	Cecil North ve Paul Hatt danışmanlığında Chicago Üniversitesi'nde yapılan çalışmalardır.	National Opinion Research Center (NORC)" desteği ile yapılan ulusal sayımdır. Literatürde adı NORC çalışmaları şeklinde geçmektedir.	90 mesleğin sosyal durumu 5 noktali ölçekte değerlendirilmektedir. Her mesleğe atanan ortalama sosyal duruş, her mesleğin sosyal duruşunu belirlemede toplumsal konsensus olarak değerlendirilmektedir.
1949	W. Lloyd Warner	Statü Karakteristikleri İndeksi (ISC)	Ekonomi ve prestij faktörleri çok önemli ve sosyal sınıf ile yakın ilişkilidir; ve bu yetenek, gelir ve para gibi sosyal ve ekonomik faktörlerin derecelenmede potansiyelleri olduğu belirlenirse, toplumun herhangi bir sosyal düzeyindeki bireylerce kabul edilir sosyal-sınıf davranışına dönüştürülmelidir.
1957	Hollingshead	Sosyal Konum İndeksi (ISP)	Deneğin sosyal konumunu belirlemek için deneğin meslek tipine ve eğitim düzeyine farklı ağırlıklar veren sosyal konum indeksi iki faktörlü bir indekstir.
1967	Blau ve Duncan	Duncan Sosyo-Ekonomik İndeksi	Mesleki Prestij Belirlenmesinde Eğitim ve Gelirin Etkisi incelenmiştir.
1967	Kahl	Sınıf Yapısı Boyutları	Sınıf yapısı boyutlarını ölçmek için 6 değişken (prestij, meslek, sahiplik, etkileşim, sınıf bilinci ve değer yönelimleri) tanımlanmıştır.
1971	Coleman	Kentsel Statü İndeksi (Index of Urban Status) (IUS)	Coleman'a göre eğitim, meslek veya gelir gibi ölçekler tek başlarına toplumun ya da kentin statü indeksini çıkartmada yetersiz kalmaktadır.
1973-1985	Stewart, Prandy and Blackburn, 1973-1980 Mitchel and Critchell, 1985	Cambridge Sosyal Etkileşim ve Tabakalama Ölçeği (Cambridge Social Interaction and Stratification Scale- CAMSIS)	CAMSIS yaklaşımına göre, bireyler sosyal olarak ölçülü bir ilişkiler ağı içerisine yerleştirilmektedir. Bu ağlar içerisinde bireyler, bu ağlardan daha uzakta bulunan kişilerle olan etkileşimlerinde nicelik ve nitelik olarak farklı sosyal, kültürel, politik ve ekonomik etkileşimlerle uğraşmaktadır.
1975	Hollingshead	Sosyal Konum İndeksi (ISP)	Daha önceden oluşturduğu iki faktörlü indeksi, dört faktörlü şekilde geliştirmiştir. Bu durumda bir bireyin sosyal statüsü; medeni durum, cinsiyet, eğitim ve meslek tipine göre ölçülerek belirlenmektedir.
1977	Donald J. Treiman	Mesleki Prestij Araştırması	Sosyal tabakalaşmayı, eğitim-meslek- gelir ilişkisine öncelik vererek açıklamaktadır.
1978	Coleman ve Rainwater	Ünsel Sınıf Tanımlaması	Coleman ve Rainwater'ın araştırmaları sınıf ve sosyal duruş gibi kelimelerin ortalama bir Amerikalı tarafından nasıl kullanıldığı ile ilgilidir. Çalışmanın sonucunda ünsel bir sınıf tanımlaması yapmaya çalışmışlardır.
1982	Kahl ve Gilbert	Sınıf Yapısı Boyutları	Sınıf yapısı boyutlarını ölçmek için 9 değişken (Meslek, Gelir, Zenginlik, Kişisel Prestij, İlişkiler, Sosyalleşme, Güç, Sınıf Bilinci, Yerini Alma ve hareketlilik ikili kavramı) tanımlanmaktadır.
1990	International National Office	ISCO-88 (International Standard Classification of Occupations)	Toplum içerisinde sosyal tabakalamayı yansıtmak amacı ile mesleki başlıkları tanımlamış, etiketlenmiş ve sınıflamışlardır.
1970-1992	Goldthorpe	Endüstriyel Ülkelerde Sosyal Hareketliliği Karşılaştırmalı Analizi- CASMIN Şeması (Comparative Analysis of Social Mobility in Industrial Countries)	Goldthorpe tabakalama şemasını hem sınıf yapısına hem sosyal hiyerarşiye odaklanan modellere bölmektedir. Sınıf yapısı, aktörlerin işgücü pazarındaki ilişkileri ile tanımlanan pozisyonu ile ilgili kavramsallaşma anlamına gelmektedir.
1985-1998	Erik Olin Wright	Sınıf Tabakalaşması (Class Stratification)	Marx ile Weber'in yaklaşımlarının her iki görünümünü birleştiren bir sınıf kuramı geliştirmiştir.
1998-2001	Desrosières ve Thévenot, 1988 Joye ve Schuler, 1996 Jones ve McMillan, 2001	İsviçre Sosyo-Profesyonel Kategoriler- CSP-CH (Swiss Socio-Professional Categories (CSP-CH))	CSP-CH meslekleri a) en yüksek eğitim düzeyine ulanan ve b) ast üzerindeki otorite ve çalışma statüsü arasındaki karışımına göre bölümlendirmektedir.
2005	De Vos	Sosyo- Ekonomik Statü Ölçeği (SES)	Brezilya'da yaptığı çalışmada ölçeğinde üç temel değişken kullanmaktadır; eğitim, gelir ve hane ölçeği (yaşam standardı).

Kaynak: Blau ve Duncan 1967; Coleman 1978,17; De Vos 2005; Gilbert 1982, 12-14; Goldthorpe 1992; Hollinshead 1975,2-3; Karakaya 2006; Kerbo 2000, 114; Lynd ve Lynd 1937; NORC 1953; Stewart, Prandy ve Blackburn 1980; Treiman 1977; Warner 1949,39; Wright 1989; <http://ecsocman.edu.ru>; <http://www.ilo.org>

Ülkemizdeki sosyal yapı üzerine yapılan çalışmalara bakıldığında ise, çalışmaların 19.yüzyılda Cumhuriyet Öncesi dönemde başlamış olduğu dikkat çekici niteliktedir. Ülkemizde yapılan çalışmalar da aşağıdaki tabloda gösterilmektedir:

Tablo 3. Ulusal Literatürdeki Sosyal Tabakalaşma Çalışmaları

Tarih	Çalışmayı Yapanlar	Literatürdeki İsmi	Veri ve Sonuçlar
19. yüzyıl	Osmanlı İmparatorluğu Maliye Nezareti	Temettuat Defterleri	İmparatorluğun sınırları içerisinde bulunan her vilayetin haneler, hanelerin kökleri, hane reislerinin meslekleri, hanelerin sahip oldukları varlıklar (hayvan ve arazi), esnafın büyüklüklerine göre gruplandırılmaları yani sosyo-ekonomik durumları kaydedilmektedir.
1942	Behice Boran	Toplumsal Yapı Çözümlemeleri	Toplumsal yapıyı incelerken üretim gücü ve ilişkileri temel almaktadır. Toplumsal hareketliliği, toplumsal yapı ve toplumsal tabakalaşma ile açıklamıştır.
1964	Mübeccel Kiray	Toplumsal Yapı Çözümlemeleri	Toplumsal yapıyı çözümlerken toplumu dört katman halinde incelemiştir.
1967	İbrahim Yasa	Toplumsal Yapı Çözümlemeleri	Toplumsal yapı toplumun elemanları, duruşları, iç ve dış ilişkileri arasındaki işbölümü ve işbirliği ile açıklanmaktadır.
1968	Tahir Çağatay	Toplumsal Yapı Çözümlemeleri	Çağatay'a göre toplumsal yapı, toplumu bütünü ile ilgili sosyal zümrelerin karşı durum takınmasını ve bununla bağlantılı toplumun bütününe alacağı biçim ve karakter etrafında cereyan eden çekişmeleri açıklamaya yarar.
1989-1992-2000	Türkiye Televizyon İzleyicileri Araştırma Kurulu – TIAK	Sosyo- Ekonomik Statü Ölçeği	Hanede yaşayan 18 yaş ve üstü kişilerin eğitim ve meslek puanları bazında, hanede en yüksek meslek ve eğitim puanına sahip (asıl geliri sağlayan varsayımı ile) kişinin eğitim ve meslek puanının toplam SES puanında kullanılıp kullanılmadığı görülmektedir. Temel kriterler, eşya sahipliği, meslek ve eğitimidir.
2004-2006	Araştırmacılar Derneği (ARDER)	Sosyo-Ekonomik Statü (SES) Ölçeği	Bu çalışma ÖDTÜ İşletme bölümünden Doç. Dr. Uğur Çağlı yönetiminde bir çalışma komitesi tarafından gerçekleştirilmektedir. Türkiye toplumunun SES yapısını genel bir çerçevede saptama kabiliyeti olan, hem büyük ölçekli saha araştırmalarının ihtiyaçlarına cevap verecek olan hem de diğer sektör kullanıcıları tarafından kullanılabilir nitelikte hazırlanmıştır. Ölçek "Hane" Kavramını Esas Almaktadır. Analiz birimi hanedir. ARDER SES ölçeğinde temel alınan kriterler, hanenin eğitim ve meslek durumudur.
2000-2009	Türkiye İstatistik Kurumu - TUIK	Sosyo- Ekonomik Durum İstatistikleri	Nüfus, Demografi, Toplumsal Yapı, İş Demografisi, Gelir Dağılımı İstatistikleri sonuçlarına ulaşılmaktadır. 2002 Yılı= Eğitim İstatistikleri, Gelir Dağılımı İstatistikleri 2006 Yılı= Hane Halkı Gelir Dağılımı ve Bütçe İstatistikleri 2003 Yılı= Yaşam Memnuniyeti ve Aile Yapısı İstatistikleri Meslek= ISCO-88 Uluslararası Standart Meslek Sınıflaması International Standard Classification of Occupations, 88 İşteki Durum= ICSE – 93 Uluslararası İşteki Durum Sınıflaması, 1993 International Classification of Status in Employment, 1993

Kaynak: Alver 2001; Boran 1942; Çağatay 1968; Kiray 1999; Yasa 1967; www.devletarsivleri.gov.tr/; <http://www.arastirmacilar.org>; <http://www.tuik.gov.tr>; <http://www.auhf.ankara.edu.tr/dergiler/.../AUHF-1977-34-01-04-Cecen.pdf>; <http://www.tiak.org.tr>.

Tablo 3'e dikkatle bakıldığında, son yıllarda yapılan sosyo- ekonomik statü belirleme çalışmalarının uluslararası literatürde yapılan araştırma sonuçlarından elde edilen ölçekler yardımıyla yapıldığı görülmektedir. Bu noktada sosyal tabakalaşmayı açıklamada henüz ulusal bir ölçek geliştirilmediği söylenebilir. Alınan ölçeklerin özellikle ABD, İngiltere, İsviçre vb. gibi sanayileşmiş ülkelerin sosyal yapılarına göre geliştirilmiş olması, Türkiye gibi sanayileşmekte olan ülkelerdeki sosyal yapıyı açıklamada ne derece yeterli olacağı bir tartışma sorusudur.

5. YÖNTEM

Araştırmanın Temel Sorusunun Gelişimi

Yukarıda da ifade edildiği gibi, toplumsal tabakalaşmadaki yerini belirlemek amacıyla literatürde birçok araştırma yapılmıştır. Özellikle işlevsel kuram doğrultusunda geliştirilen mesleki prestij çalışmalarında uluslararası boyutta tüm mesleklerin prestij puanları hesaplanmıştır. Mesleklerin prestij puanları dikkate alınarak da, prestijli olarak kabul eden mesleklerin mensupları toplumun tabakalaşmasında etkin rol almaktadırlar soncuna ulaşılmıştır. Çalışmanın da temel amacına yönelik olarak muhasebe mesleğinin yapılan çalışmalardaki yerlerini belirlemek amacıyla tarama yapılmış ve aşağıdaki tabloda çalışmalar özetlenmiştir:

Tablo 4. Muhasebe Mesleğinin Sosyal Tabakalaşmadaki Yerini Belirleyen Uluslararası Çalışmalar

Tarih	Çalışmayı Yapan	Çalışmanın Adı	Muhasebe Mesleğinin Yeri
1947	Cecil North ve Paul Hatt	National Opinion Research Center (NORC) Çalışmaları	Muhasebe mesleği 6. sırada yer almaktadır.
1957	Hollingshead	Sosyal Konum İndeksi (ISP)	ABD'de gelir düzeyi 100.000 dolar – 250.000 dolar arasında yer alan meslek sınıfında yer almaktadır.
1958	United National Statistical Commission	Uluslararası İşteki Durum Sınıflaması ICSE – 93 - International Classification of Status in Employment	Muhasebe mesleği "employees" olarak tanımlanan ilk ana grubun içerisinde sayılmaktadır.
1967	Blau ve Duncan	Duncan Sosyo-Ekonomik İndeksi	Onun "gelir + eğitim" formülü mesleki prestijin çok etkili bir tahmin edicisine dönüştürülmektedir. Bu, NORC meslekleri ile alınan puanlarla 0.91 oranında korelasyon değerine sahiptir. Bu durumda muhasebe mesleği 6. sırada yer almaktadır.
1973-1985	Stewart, Prandy and Blackburn, 1973-1980 Mitchel and Critchell, 1985	Cambridge Sosyal Etkileşim ve Tabakalama Ölçeği (Cambridge Social Interaction and Stratification Scale-CAMISIS)	Muhasebe mesleği, 2. ana grupta "professionals" içinde yer almaktadır.

1977	Donald J. Treiman	Mesleki Prestij Araştırması (Standard International Occupational Prestige Scale)	Muhasebe mesleği, meslekler içerisinde "professionals" olarak tanımlanan ilk katmanın 11. sırasında yer almaktadır.
1985-1998	Erik Olin Wright	Sınıf Tabakalaşması (Class Stratification)	Wright'ın Wright II Class Structure ve Wright III Class Structure şeklinde 2 sınıf tanımlaması bulunmaktadır. Bunların ilkinde muhasebeciler "expert nonmanagers" içerisinde, ikinci sıralamada ise "expert" sınıfı içerisinde yer almaktadır.
1990	International National Office	ISCO-88 (International Standard Classification of Occupations - ISCO-88)	Muhasebe mesleği, 2. ana grupta "professionals" içinde yer almaktadır.
1993	United National Statistical Commission	Uluslararası İşteki Durum Sınıflaması ICSE - 93 - International Classification of Status in Employment	Muhasebe mesleği "employees" olarak tanımlanan ilk ana grubun içerisinde sayılmaktadır.
1996-2001	Desrosières & Thévenot, 1988 Joye & Schuler, 1996 Jones & McMillan, 2001	İsviçre Sosyo-Profesyonel Kategoriler- CSP-CH (Swiss Socio-Professional Categories (CSP-CH))	Muhasebe mesleği 2. katman olan "self-employed" içerisinde yer almaktadır.
2005	De Vos	Sosyo- Ekonomik Statü Ölçeği (SES)	Muhasebe mesleği meslek tanımlamalarında birinci sırada yer alan "professionals" içerisinde yer almaktadır.

Kaynak: Blau ve Duncan 1967,120; De Vos 2005; Hollingshead 1975; Joye vd., 2002; NORC 1953; Stewart, Prandy ve Blackburn 1980; Treiman 1977; Wright 1985; <http://laborsta.ilo.org/applv8/data/icsee.html>.

Tablo 4'den de açıkça görülebileceği gibi, mesleklerin toplum içerisinde statü tanımlamalarına yönelik uluslararası çalışmalarda muhasebe mesleği meslek sınıflamalarında birinci ya da ikinci sınıf içerisinde sayılmaktadır. Çalışmalarda birinci sırada ifade edilen mesleklere "Professionals" ya da "Employees" adı verilmektedir. Bu birinci katman içerisinde yer alan meslekler, üst düzey yöneticiler, büyük ölçekte işletme sahipleri, bürokratlar, vb. sayılmaktadır. İkinci katmanda ise "Lesser Professionals" adı verilen ve geliri yıllık 100.000 dolar ile 250.000 dolar arasında değişen meslek sahipleri sayılmaktadır. Bu sıralama içerisinde muhasebe meslek mensupları yıllık gelir düzeyleri 100.000 -250.000 dolar arasında değişen grubun içerisinde sıralanmaktadır. Bu tanımlamalar genel anlamda tanımlamaları kapsamaktadır. Çünkü, yukarıdaki tablodan da görülebileceği gibi, her çalışmada, ölçeği geliştiren meslekleri kendine ait bir sırada tanımlamaktadır. Ancak her çalışmanın dikkat çekici ortak yanı, muhasebe mesleğinin sıralanan meslek grupları içerisinde ya 1. katman ya da 2. katmanda kendine yer bulmasıdır.

Uluslararası anlamda muhasebe mesleğinin toplum içerisinde algılanış düzeyinin yanında ulusal duruma bakıldığında, uluslararası ölçekler ülkemizde Türkiye İstatistik Kurumu (TUIK) tarafından aynen kabul edildiği

görülmektedir. TUIK, hane halkı fertlerinin yaptıkları iş ve mesleklerin sınıflandırılmasında ISCO–88 (International Standard Classification of Occupations) kullanmaktadır. Bu sınıflama içerisinde muhasebe mesleği 2. ana grupta “professionals” içinde yer almaktadır. Yine TUIK, mesleklerin statü tanımlamalarını yaparken de International Classification Of Status In Employment – ICSE 93 (Uluslararası İşteki Durum Sınıflaması) ölçütünü dikkate almıştır. Bu sınıflama içerisinde de muhasebe mesleği 1. sınıf “employees” içerisinde tanımlanmıştır(www.tuik.gov.tr; <http://www.ilo.org>).

Bu açıklamalar doğrultusunda, araştırmanın temel amacına uygun araştırma sorusu; “Muhasebe Meslek Mensubu Olmak Sosyal Tabakalaşmada Kişiyi Farklı Bir Tabakaya Geçişini Sağlıyor Mu?” şeklinde belirlenmiştir.

5.2. Örneklem

Türkiye’de bulunan muhasebe meslek mensuplarının sayıları incelendiğinde, son 14 yıl içerisinde yaklaşık iki kat artış meydana gelmiştir. Türkiye’de 1995 yılından 2009 Temmuz dönemine kadar mesleki yeterlilik sınavı sonrası meslek mensuplarının dağılımına yönelik TÜRMOB’un yaptığı istatistiki dağılıma baktığımızda, 1995 yılında 41.769 olan meslek mensubu sayısı bugün 78.346 olarak belirtilmiştir(<http://www.turmobil.org.tr>).

Yani son 14 yıl içerisinde meslek mensuplarının sayıları yaklaşık iki katına çıkmıştır. Bu da mesleğin daha çok tercih edildiğini göstermektedir. Araştırmanın yapıldığı Muğla ili Merkez ilçeye bakıldığında ise, 75 tane Serbest Muhasebeci (SM), 83 tane Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM), 5 tane Yeminli Müşavir olduğu görülmektedir(<http://www.msmmm.org.tr>). Böylelikle araştırmanın ana kütesini toplam 163 kişi oluşturmaktadır. Araştırmanın ana kütesinin tamamı örneklem olarak kabul edilmiştir. Ancak, araştırmaya 93 kişi katılmıştır.

Araştırmaya katılan 93 kişinin yaş ortalaması, 42.4 olarak hesaplanmıştır. Araştırmaya katılanların, 16’sı kadın, 77’si erkek muhasebe meslek mensubudur. Araştırmaya katılanların 43 tanesi SMMM, 50 tanesi SM’dir ve bunların %87’si üniversite mezunu, %13’ü yüksek lisans mezunudur.

5.3. Veri Toplama Tekniği

Çalışmanın verileri anket yöntemiyle toplanmıştır. Anket 5’li likert ölçeğine göre düzenlenmiş; 29 ifade ile demografik sorulardan oluşan 7 açık uçlu sorudan oluşmaktadır. Anket formu EK-A’da sunulmuştur. 29 ifadeye ilişkin güvenilirlik analizi yapılmıştır. Analiz bulgusuna göre Cronbach Alfa Değeri 0.661’dir. İfade toplam istatistikleri tablosundan hareketle 8. ifade

çıkarılmıştır. Böylece 28 ifadeden oluşan ölçeğin güvenilirliği 0.776'tır. Yapılan istatistiksel analizler izleyen bölümde sunulmuştur.

Ölçek ifadelerinden kapsam geçerliliğine göre farklı boyutlar oluşturulmuştur. Bu boyutlar (i) meslek mensubunun sosyal tabakalaşma algısı, (ii) kişinin sosyal tabakalaşmayı gelire açıklaması, (iii) muhasebe mesleğine ilişkin prestij algısı, (iv) kişinin mesleğinin onun sosyal olarak statüsüne etki algısı ve son olarak (v) kişinin mesleğinin sağladığı maddi kazanımının kendi sosyal sınıf değişimi algısı olarak ifade edilebilir. Bu boyutların skorları ifadelerin aritmetik ortalamaları ile tespit edilmiştir. i. boyut ifadelerden 1., 2. ve 9.'nun aritmetik ortalamasıdır. ii. boyut ifadelerden 3., 4., 5., 7., 8., ve 11.'nin aritmetik ortalamasıdır. iii. boyut ifadelerden 10., 12., 13., 14., 15., ve 27.'nin aritmetik ortalamasıdır. iv. boyut ifadelerden 16., 17., 18., 20., 21., 22., 23., 25., 28., ve 29.'nun aritmetik ortalamasıdır. v. boyut ifadelerden 19., 24. ve 26.'nin aritmetik ortalamasıdır. Bu boyutlar arasında ve boyutlarla demografik değişkenler arasında yapılan istatistiksel analizler izleyen bölümde sunulmuştur.

5.4. Bulgular

Boyutları arasındaki ilintileri görmek amacıyla korelasyon analizi yapılmıştır. Analiz çıktısı aşağıdaki çizelgede görülmektedir

Tablo 5. Tanımlayıcı İstatistikler ve Korelasyonlar

Değişkenler	Ortalama	S.D.	1	2	3	4	5	6
1. Yaş	35.22	5.200						
2. Servet	372.58	150.996	0.753(**)					
3. Sosyal Tabakalaşma Algısı	4.3978	0.17895	0.137	-0.088				
4. Sosyal Tabakalaşmanın Gelire Açıklanması	3.7975	0.31837	0.262(*)	0.079	0.550 (**)			
5. Prestij Algısı	3.8853	0.33512	-0.198	0.114	-0.902 (**)	-0.803 (**)		
6. Mesleğin Sosyal Statüye Etki Algısı	3.6965	0.47457	0.037	0.251(*)	-0.601 (**)	-0.119	0.557 (**)	
7. Maddi Kazanımın Sosyal Sınıf Değişim Etki Algısı	3.8100	1.00650	0.147	0.342 (**)	-0.173	0.442 (**)	0.071	0.764 (**)

** Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

* Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

N=93.

Tablodan görüldüğü üzere yaş değişkeni ile kişinin meslek süresince edinmiş olduğu servet miktarı arasında yüksek düzeyde pozitif bir ilinti bulunmaktadır. Düşük seviyede olsa da yaş ile kişinin sosyal tabakalaşmayı

gelirle açıklaması arasında pozitif bir ilinti vardır. Yani katılımcıların yaşı arttıkça sosyal tabakalaşmanın gelirle açıklanmasına ilişkin olumlu kabul tutumları artmaktadır. Servet değişkeni ile mesleğin sosyal statüye etki algısı (iv. boyut) ve maddi kazanımın sosyal sınıf değişim etki algısı (v. boyut) arasında düşük de olsa pozitif bir ilinti olduğu görülmektedir. Sosyal tabakalaşma algısı (i. boyut) ile sosyal tabakalaşmanın gelirle açıklanması (ii. boyut) arasında orta düzeyde pozitif bir ilinti olduğu, mesleğin prestij algısı (iii. boyut) ile arasında yüksek derecede negatif bir ilinti ve mesleğin sosyal statüye etki algısı (iv. boyut) ile arasında orta düzeyde negatif bir ilinti olduğu bulgulanmıştır. Sosyal tabakalaşmanın gelirle açıklanması boyutu (ii. boyut) ile mesleğin prestij algısı (iii. boyut) arasında yüksek derecede negatif bir ilinti, maddi kazanımın sosyal sınıf değişim etki algısı boyutu (v. boyut) arasında orta derecede pozitif bir ilinti olduğu görülmektedir. Mesleğin prestij algısı (iii. boyut) ile mesleğin sosyal statüye etki algısı arasında (iv. boyut) orta seviyede pozitif bir ilinti olduğu görülmektedir. Son olarak, mesleğin sosyal statüye etki algısı (iv.boyut) ile meslekten sağlanan maddi kazanımın sosyal sınıf değişimine etki algısı (v. boyut) arasında yüksek derecede pozitif bir ilinti olduğu görülmektedir.

İzleyen analiz çıktısında cinsiyete göre bahsi geçen boyutlar arasında farklılık olup olmadığı görülmektedir.

Tablo 6. Bağımsız Gruplar t-Testi

	Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means						
	F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
Sosyal Tabakalaşma Algısı	.736	.393	-5.296	91	.000	-.22890	.04322	-.31475	-.14304
			-5.056	20.776	.000	-.22890	.04527	-.32311	-.13468
Sosyal Tabakalaşmanın Gelirle Açıklanması	25.473	.000	1.963	91	.053	.16910	.08615	-.00202	.34022
			3.834	88.806	.000	.16910	.04410	.08147	.25673
Prestij Algısı	42.199	.000	2.383	91	.019	.21402	.08982	.03560	.39243
			4.695	89.737	.000	.21402	.04559	.12345	.30458
Mesleğin Sosyal Statüye Etki Algısı	36.097	.000	.880	91	.381	.11490	.13055	-.14442	.37421
			1.613	77.202	.111	.11490	.07125	-.02698	.25678
Maddi Kazanımın Sosyal Sınıf Değişim Etki Algısı	1.768	.187	2.540	91	.013	.68236	.26869	.14864	1.21608
			2.871	24.966	.008	.68236	.23769	.19280	1.17192

Analiz tablosu yorumlanırken dikkate alınan ilk husus Levene Testi anlamlılık değerleridir. Sosyal tabakalaşma algısının (i. boyut) Levene Testi anlamlılık değeri 0,05'ten büyük olduğu için varyansların eşitliği kabulü satırındaki anlamlılık değeri dikkate alınır. Bu değer 0,05'ten küçük olduğu için (0,000) gruplar arasında istatistiksel açıdan anlamlı bir farklılık söz konusudur. Sosyal tabakalaşmanın gelirle açıklanması boyutunda (ii. boyut) Levene test istatistiği anlamlılık değeri 0,05'ten küçük olduğu için (0,000) varyansların eşit olmadığı kabulü satırındaki anlamlılık değeri dikkate alınır. Bu değer 0,05'ten küçük olduğu için gruplar arasında anlamlı bir farklılık vardır. Mesleğin prestij algısı boyutu (iii. boyut) içinde Levene Test istatistiği anlamlılık değerine göre varyansların eşit olmadığı kabulü satırındaki anlamlılık değeri dikkate alınır. Bu değer de 0,05'ten küçük olduğu için cinsiyete göre mesleğin prestij algısında bir farklılık söz konusudur. Mesleğin sosyal statüye etki algısında (iv. boyut) Levene testi değerine göre bu boyutta da varyansların eşit olmadığı kabulü satırındaki anlamlılık değerine bakılır. Tablodan görüleceği üzere bu değer 0,05'ten büyük olduğu için gruplar arasında anlamlı bir farklılık söz konusu değildir. Gruplar arasında farklılığını araştırdığımız son boyut kişinin mesleğinden sağladığı maddi kazanımın sosyal sınıf değişim etki algısıdır (v. boyut). Bu boyutun Levene testi anlamlılık değeri 0,05'ten büyüktür. Varyansların eşit olduğu kabulü satırındaki t testi anlamlılık değeri 0,05'ten küçük olduğu için gruplar arasında anlamlı bir farklılık söz konusudur. Boyutların gruplar arası farklılıklarının nedeni aşağıdaki çizelgeden anlaşılmaktadır.

Tablo 7. Grup İstatistikleri

	Cinsiyet	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
Sosyal Tabakalaşma Algısı	Kadın	16	4.2083	.16667	.04167
	Erkek	77	4.4372	.15541	.01771
Sosyal Tabakalaşmanın Gelirle Açıklanması	Kadın	16	3.9375	.08333	.02083
	Erkek	77	3.7684	.34109	.03887
Prestij Algısı	Kadın	16	4.0625	.08333	.02083
	Erkek	77	3.8485	.35580	.04055
Mesleğin Sosyal Statüye Etki Algısı	Kadın	16	3.7917	.16165	.04041
	Erkek	77	3.6768	.51494	.05868
Maddi Kazanımın Sosyal Sınıf Değişim Etki Algısı	Kadın	16	4.3750	.83333	.20833
	Erkek	77	3.6926	1.00404	.11442

Tablodan görüleceği üzere sosyal tabakalaşma algısı boyutunda erkekleri ortalaması kadınların ortalamasından daha yüksektir. Sosyal

tabakalaşmanın gelire açıklanması boyutunda ise kadınların ortalaması erkeklerin ortalamasından daha yüksektir. Prestij algısı ortalaması kadınların erkeklerden daha yüksek olduğu görülmektedir. Maddi kazanımın sosyal sınıf değişim etki algısı boyutunda yine kadınların boyut ortalamalarının erkeklerin ortalamaların yüksek olduğu görülmektedir.

5. TARTIŞMA VE İLERİKİ ARAŞTIRMALAR İÇİN ÇIKARIMLAR

Literatürdeki uluslararası çalışmaların ortak yanı, her çalışmada sınıf gibi soyut bir kavramın ölçülebilir bir değişkene dönüştürülmesi nedeniyle kavramın işlevselleşmiş olmasıdır. Artık bu kavram, açık ve somut bir biçimde deneysel araştırmalarla sınanabilir hale gelmiştir. Böylelikle sınıfsal yapının haritasında çıkarmada sınıf şemaları kullanıma elverişli bir biçime dönüşmüştür. Sınıf şemalarının en önemli ortak özelliği ise meslek yapısı üzerinde odaklanmasıdır (Giddens 2008, 350). Yapılan çalışmalarda meslek sınıflamalarına başvurmadaki en önemli neden, kapitalizm ve sanayileşmenin etkisiyle uzmanlaşmanın artması ve karmaşık toplum yapılarının değerlendirilmesinde en ölçülebilir değişkenin meslekler olmasından kaynaklanmaktadır. Çünkü; aynı meslekteki bireyler toplumsal avantajlara veya dezavantajlara, yaşam olanaklarına ve sürdürülebilir yaşam biçimlerine göre farklılık gösterebilmektedir. Bu nedenle mesleki yapı sınıfsal yapının anlaşılmasında ve tabakalaşmanın anlaşılmasında temel değişken olarak ele alınabilmektedir. Muhasebe mesleği de sınıfsal yapının belirginleşmesine önemli katkılar sağlamaktadır. Tablo 4'den de net olarak görülebileceği gibi, muhasebe mesleği yapılan araştırmalardaki meslek tanılamalarında ilk sıralarda yer almaktadır. Bu durum mesleğin hem toplumda önemli bir yer alması hem de kurumsallaşmış olması ile açıklanmaktadır. Çünkü; meslek alanı ne kadar kurumsallaşmış ise mesleğin sosyal tabakalaşmadaki yeri de o oranda daha ölçülebilir olmaktadır.

Sosyal tabakalaşma çalışmalarının ulusal literatürdeki durumu değerlendirildiğinde ise; sosyal tabakalaşma kavramından önce çalışılması gereken temel konunun sınıf kavramının nasıl tanımlanması gerektiğidir. Eğer ülkemizde sınıf tanımından sadece mesleki statü anlaşılıyorsa o zaman öncelikle bir meslekler sınıflandırması üzerinde çalışılmalı daha sonra bilgi toplanan kişilerin bu meslek kategorilerine yerleşip yerleşmediğini açılayarak bir meslekler indeksi geliştirilmelidir. Çünkü; uluslararası literatür mesleği sınıfın temel değişkenlerinden birisi olarak tanımlayarak sosyal tabakalaşmayı açıklayan ölçekler geliştirmektedir. Dolayısıyla uluslararası literatürden alınan ölçeklerin, Türkiye'deki sosyal yapıyı açıklamada ne

kadar yeterli olduğu tartışılır durumdadır. Bu durumda muhasebe mesleği uluslararası literatürde yer alan sosyal katmandaki yerinin aynısının Türkiye için de söylenmesi çok gerçekçi olmayabilir.

Analiz bulgularına bakıldığında, Tablo 5'deki sosyal tabakalaşma algısı ile mesleğin prestij algısı arasında yüksek düzeyde negatif korelasyonun olduğu dikkat çekmektedir. Bu durumda, sosyal tabakalaşma algısının tek başına prestij açıklamasında yetersiz kaldığı sonucuna varılmaktadır. Yani meslek prestiji bir toplumda sınıf yapılarını açıklamada tek başına yeterli değildir. Araştırmanın sonuçlarını Lipset ve Bendix'in 1951 yılında yaptıkları çalışmada (Social Status and Structure) desteklemektedir. Bir mesleğin prestijini, meslek örgütlenmesi içerisinde kontrol, güç, iktidar gibi değerler dikkate alınarak açıklanması (Homans 1980) gerekmektedir.

Yine analiz bulgularında "Sosyal Tabakalaşmanın Gelirle Açıklanması ile Mesleğin Prestij Algısı" arasında yüksek düzeyde negatif korelasyon olduğu gözlenmiştir. Bu sonuca yönelik yapılan araştırmalar incelendiğinde Schooler ve Schoenbach'ın yaptıkları çalışma verilerine ulaşılmıştır. Schooler ve Schoenbach, 1994 yılında ABD, Japonya ve Polonya'da yaptıkları sosyal yapı araştırmalarında mesleki prestij azaldıkça gelirin bazı durumlarda arttığını ortaya çıkarmışlardır. Bunun nedenini ise, sosyal yapının gelirle açıklanmasının tek başına mesleki prestije değil eğitim, baba mesleği, ırk, cinsiyet, psikolojik nedenler, kişinin sosyal ilişkileri gibi değişkenlerle ölçülmesi gerekliliğidir.

Tablo 6 ve 7 incelendiğinde kadın meslek mensuplarının, erkek meslek mensuplarına göre, meslek prestij algılamaları ortalamalarının yüksek çıktığı görülmektedir. Bunun nedenlerini ise aşağıdaki gibi sıralamak mümkün olabilir:

- Erkekler akademik ve atletik başarımlar gibi araçsal amaçları daha fazla önemsemeye odaklanırken, kadınlar kendilerini erkeklere göre daha dışsal değerlendirmekte, diğer insanları hoşnut etmek ve diğerleri tarafından beğenilmek istemektedirler (Turner&Turner 1999).
- Genel olarak toplumlarda kadınların erkeklere göre daha zor mesleki kariyer gelişimleri olduğu söylenebilir (Cam Tavan Etkisi).
- Muğla gibi çalışma imkanı kısıtlı ekonomik yapıya sahip illerde özellikle meslek sahibi olmak bayanlar için mesleki prestije daha fazla olumlu değer yüklemelerine neden olabilir

Bundan sonra yapılacak çalışmalara ilişkin çıkarımların en başında, uluslararası ölçeklerin doğrudan alınıp uygulanması yerine, sınıf tanımı üzerinde temel konsensus sağlandıktan sonra mesleklerin prestij ölçümlerinin Türkiye şartları dikkate alınarak (gelir, çalışma konumu, çalışan kesim ve çalışmayan kesim) yeni ölçek geliştirilerek açıklanmaya çalışılması gelmektedir. Ayrıca, Meslek mensubunun kendini hangi sosyal sınıfta konumlandığı kontrol değişkeni olarak araştırmada yer almalıdır. Çünkü kendini sosyal yapı içindeki konumlandırması mesleği ile birlikte kendini konumlandırmasından farklıdır. Böylece kişinin kendi mesleğinden duyduğu sosyal kazanımlarına ilişkin algısı (statüyü olumu etkileme) ile toplumda var olan sosyal tabakaları algılaması arasındaki ilişkinin daha iyi açıklanmasına yardımcı olacaktır. Son olarak, mesleğin sosyal statüye etki algısı arttıkça yani meslekten dolayı sosyal kazanımları arttıkça kişinin toplumsal tabakaları algılamasının azalması sonucunun, kişinin kendine göre sosyal tabakaları değerlendirmesinden dolayı mı olduğuna açıklık getirmek gerekmektedir. Bunun için de, örnekleme katılanların sosyal tabakalaşma algısı ölçülürken kendini bu değerlendirme dışında bırakması sağlanmalıdır.

5. ARAŞTIRMANIN KISITLARI

Araştırmanın ilk sınırlılığı; araştırma boyutlarının faktör analizi neticesinde oluşturulmamasıdır. Yapılan faktör analizinde ifadelerin faktör yüklenimleri bazı ifadeler için iyi gözükse de bazı ifadelerin yüklenimleri kötüdür. Örneklem sayısının yetersiz olması bunda en önemli etkidir.

Araştırmanın bir diğer sınırlılığı ankete katılan bayanların sayısının 30'un altında olmasıdır.

Araştırmanın bir diğer sınırlılığı da örneklem kitlesinin olasılık temelli bir yöntemle seçilmemesidir. Örneklem kolayda veya bir başka tabirle uygun örnekleme yoluyla seçilmiştir. Fakat örneklem, ana kitlenin 0,57'sini oluşturduğu için ana kitlenin olasılık temelli seçilmemesi nedeniyle karşılaşılabilecek risklerin etkisinin az olduğu varsayılabilir.

Araştırmanın ilerisi için daha yüksek sayıda bir örneklem temelinde belirtilen ilişkilerin etkileşimine bakılacak ve boyutları oluşturduğumuz ifadelerin ölçümünün geçerlik analizi için uzman görüşüne başvurulacaktır.

KAYNAKÇA

- Alver, K(2001). Türk Sosyolojisinde Amerikan Sosyolojisi Etkileri (Başlangıç Dönemi), <http://uvt.ulakbim.gov.tr/uvt/index.php>
- Aron, R (1992) Sınıf Mücadelesi, Çeviren: Erol Güngör, Dergah Yayınları, İstanbul.
- Avder,E(2007)“Geçmişten Günümüze Muhasebe Mesleği”, <http://www.muhasabetr.com> (Erişim Tarihi:18.06.2009)
- Berber, Ş(2003). “Modern Bir Olgu Olarak Sosyal Sınıflar”, Selçuk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Konya.
- Blau, P.M. ve O.D. D(1967) The American Occupational Structure, John Wiley&Sons, Inc. New York, London, Sydney.
- Boran, B (1942) “Sosyoloji Anlayışında İkilik”, Aü Dtcf Dergisi,Cilt 1, Sayı 3.
- Bourdieu P (2003) Düşünümsel Bir Antropoloji İçin Cevaplar, İletişim Yayınları, İstanbul.
- Coleman R.P (1983). “The Continuing Significance Of Social Class To Marketing”. Journal Of Consumer Research. Dec. Vol. 10.
- Çağatay,T (1968) “Modern Aile Ve Sosyal Problemleri”, <http://Dergiler.Ankara.Edu.Tr/Dergiler/34/969/11931.Pdf>
- Davis, K. ve W.E Moore, (1945) “Some Principles Of Stratification”. American Sociological Review. Apr. Vol.10. Issue.2.
- DE VOS, S. (2005) “Indicating Socioeconomic Status Among Elderly People in Developing Societies: an Example From Brazil”. Social Indicators Research. Vol. 73.
- Durkheim, E. (1984) “The Division Of Labour İn Society”. London: Macmillan Press.
- Erol, M. (2003) “Sosyal Entropi'nin Verimlilik Üzerindeki Etkileri”, C.Ü. İktisadi Ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt 2, Sayı 1.
- Evetts, J. (2003) “The Construction Of Professionalism İn New And Existing Occupational Context: Promoting And Facilitating Occupational Change” International Journal Of Sociology And Social Policy, 23(4).
- Giddens, A (2008) Sosyoloji, Kırmızı Yayınları, 1. Baskı, İstanbul.
- Gilbert, D. ve J.A. Kahl. (1982) “The American Class Structure: A New Synthesis”. Wadsworth Publishing Company, Belmont, California A Division Of Wadsworth, Inc.
- Goldthorpe, J.H. ve Mcknight A.(2004) “The Economic Bases Of Social Class”. Caspaper, February.
- Goldthorpe, J.H. (2002) “Occupational Sociology, Yes: Class Analysis, No: Comment On Grusky And Weeden’s Research Agenda”. Acta Sociologica. Vol. 45.
- Greenwood, R. ve C. R. H (1996) “Understanding Radical Organizational Change: Bringing Together The Old And New İnstitutionalism”, Academy Of Management Rewiew, 21 (4).
- Grusky B.,David.(1998)“SocialStratification”, <http://Www.inequality.Cornell.Edu/>

[Publications/Working_Papers/Grusky2.Pdf](#), (Erişim Tarihi:20.06.2009)

Hollingshead, A.B. (1975) "Four Factor Index Of Social Status", Unpublished Working Papers, http://www.Yale.Edu/Sociology/Faculty/Docs/Hollingshead_Socstat4factor.Pdf

Homans, GC (1980) "Prestige or Status?", *Contemporary Sociology: A Journal of Reviews*, Volume 9, March.

Joye, D., M.M. Bergman. ve M. Budowski.(2002). "Technical Report Of The Swiss Household Panel: Recodification Of Variables For Five Social Stratification Schemas". Neuchatel.

Karakaya, B (2006) *Sosyal Tabakalaşma Kuramlarının Türkiye'deki Sosyo-Ekonomik Statü Bölümlendirme Çalışmalarıyla Etkileşimi, Marmara Üniversitesi, S.B.E., İşletme Anabilim Dalı, Üretim Yönetimi Ve Pazarlama Bilim Dalı, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul.*

Kerbo, H.R.(2000) *Social Stratification And Inequality*, Mc Graw Hill Companies: Boston Burr Ridge, Il Dubugue, Ia Madison, Wı New York, San Francisco, St.Luis Bangkok, Bogota Caracas Lisbon, London, Madrid, Mexico City, Milan. New Delhi, Seoul, Singapore, Sydney, Teipei, Toronto.

Lipset, SM ve R Bendix.(1951) "Social Status and Social Structure : A Re-examination of Data and Interpretations", *British Journal of Sociology*, Vol. 2, No. 3, September.

Kıray, M, B.(1999) "1940'lı Yılların Türk Sosyal Bilimcileri: Behice Boran", *Toplumsal Yapı Toplumsal Değişme İç., Bağlam Yayınevi, İstanbul*

Lynd, R. ve H. Lynd. (1937). "Middle Town in Transition", Newyork: Harcourt Brace Jovanovich.

Marşap, B(1996). "Muhasebe Mesleği Fonksiyonları ve Meslek Mensuplarının Nitelikleri", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı:37.

Marx, K(1967). *Kapitalizm Öncesi Ekonomi Biçimleri*, Çeviren: Mihri Belli, Sol Yayınları, İstanbul.

Meyer, J. W. ve B. R(1977). "Institutionalized Organizations: Structures As Myth And Cerenomy", *American Journal Of Sociology*, 83(2).

Mosca, G (1939), *The Rulling Class*, New York: Mcgraw Hill.

Norc (National Opinion Research Center). (1953) "Jobs And Occupations: A Popular Evaluation". In *Class, Status And Power*, Edited By Reinhard Bendix And Seymour M. Lipset. Glencoe, Ill.: Free Press.

Oakes, J. M. ve P.H., Rossi. (2003) "The Measurement Of Ses İn Health Research: Current Practice Ans Steps Toward A New Approach", *Social Science And Medicine*, 56.

Özkara, B ve Kerim, Ö (2004) "Bir Kurumsal Alanın Doğuşu Ve Evrimi: Türkiye'de Muhasebenin Meslekleşme Süreci", *Afyon Kocatepe Üniversitesi Yönetim Araştırmaları Dergisi*, Cilt 4, Sayı 2.

Pareto, Vilfredo, (2005) *Seçkinlerin Yükselişi Ve Düşüşü, Kuramsal Bir Sosyolojisi*

Uygulaması, Çeviren: Merve Zeynep Doğan, Doğu Batı Yayınları, Ankara.

Parsons, T. 1964. *Essays In Sociological Theory*, New York:Free Press.

Schooler C ve C Schoenbach. (1994). "Social class, occupational status, occupational self-direction, and job income: A cross -national examination", *Sociological Forum*, Volume 9, Number 3, September.

Sterrett, J.E. (2006) "Birinci Dünya Muhasebeciler Kongresi Açılış Konuşması, Muhasebe İle İlgili Dünya Kongreleri Ve Türkiye Muhasebe Kongre Ve Sempozyumları", İsmmmo Yy., Yayın No: 67, İstanbul.

Stevart, A., K. Prandy ve R.M. Blackburn. (1973) "Measuring The Class Structure", *Nature*, Oct. Vol. 245.

Treiman, D.J. (1977) *Occupational Prestige in Comparative Perspective*, New York:Academic Press.

Turner, HA ve RJ Turner.(1999) "Gender, Social Status, and Emotional Reliance", *Journal of health and social behavior*, Vol. 40, No. 4, December.

Warner, W. L(1960) "Social Class in America The Evaluation Of Status, Amerika: Harper&Row, Publishers.

Weber, Max. (2008) *Protestan Ahlakı ve Kapitalizmin Ruhu*, Ayraç Yayınları, İstanbul.

Wright, E.O. (1989) "The Comperative Project On Class Structure And Class Consciousness: An Overview", *Acta Sociologica*, V.32.1

Zanden Vander, J.(1996) *Sociology: The Core*, New York: Mc Graw Hill Inc.

<http://www.arastirmacilar.org> (Erişim Tarihi: 02.05.2009)

<http://www.auhf.ankara.edu.tr/dergiler/.../AUHF-1977-34-01-04-Cecen.pdf>; (Erişim Tarihi: 12.08.2009)

<http://www.devletarsivleri.gov.tr>(Erişim Tarihi: 02.05.2009)

http://ecsocman.edu.ru/images/pubs/2003/01/25/0000042173/e_mb_di_comparing.pdf(Erişim Tarihi: 07.08.2009)

<http://www.ilo.org/public/english/bureau/stat/class/icse.htm>(Erişim Tarihi: 02.05.2009)

<http://www.ilo.org/public/english/bureau/stat/isco/docs/resol08.pdf> (Erişim Tarihi: 12.08.2009)

<http://laborsta.ilo.org/applv8/data/icsee.html> (Erişim Tarihi: 02.05.2009)

<http://www.msmmo.org.tr> (Erişim Tarihi: 02.05.2009)

<http://www.swisspanel.ch/documents/sidos/indicateurs-position-sociale-en.pdf> (Erişim Tarihi: 02.05.2009)

<http://www.tiak.org.tr> (Erişim Tarihi: 15.05.2009)

<http://www.tuik.gov.tr>(Erişim Tarihi: 23.05.2009)

<http://www.turmob.org.tr>(Erişim Tarihi: 17.07.2009)

EK- A: ANKET FORMU ÖRNEĞİ**Sayın Katılımcı;**

İzleyen anket, “Muhasebe Meslek Mensubu Olmanın Sosyal Tabakalaşmadaki Rolü: Muğla İlinde Ampirik Bir Araştırma” isimli araştırmada kullanılmak üzere hazırlanmıştır. İfadelere verdiğiniz yanıtların doğruluğu veya yanlışlığı söz konusu değildir. Siz ne düşünüyorsanız veya ne hissediyorsanız doğru yanıt odur. Bir ifadeye katılıp katılmama derecenize göre o ifadenin karşısındaki kutucuğa X işareti koyunuz. Katılımınız için teşekkür eder saygılarımı sunarım.

	Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Fikrim Yok	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum
Türkiye’de sosyal sınıflar vardır.					
Sosyal sınıf, yaşam tarzları bakımından insanlar arasındaki farklılıklar anlamına gelmektedir.					
Bir toplumda bireyler arasında gözlemlenen gelir bakımından eşitsizlikler sosyal tabakalaşmaya neden olmaktadır.					
Sosyal sınıfı, sahip olduğumuz gelir miktarı belirler.					
Eğer fazla miktarda maddi kazanç sağlıyorsanız sosyal olarak üst sınıftansınızdır.					
Ücretli çalışan veya fakir insan (alt- sınıf), parası olanlar anlamındadır, farklı gördüğümüz toplum anlamındadır.					
Bir bireyin toplumdaki yerinin belirlenmesinde, sahip olduğu mesleğin önemi vardır.					
Bir bireyin toplumdaki yerinin belirlenmesinde, elde ettiği gelirin önemli bir rolü yoktur.					
Toplumda genellikle gelir anlamda bir eşitsizlik vardır.					
Muhasebe mesleği toplumda önemli bir meslek durumdadır.					

Ücretli çalışanlar, sosyal tabaka içinde daha aşağıda konumdadırlar.					
Muhasebe meslek mensuplarını, toplumda üst sınıf olarak algılarım.					
Muhasebe mesleğinin iyi gelir getiriyor olması bu mesleğin seçiminde önemli yer tutmaktadır.					
Muhasebe mesleği, prestijli bir meslektir.					
Muhasebe meslek örgütünün çalışmaları, muhasebe mesleğinin toplumdaki rolünün artmasında etkilidir.					
Bir muhasebe meslek mensubu olmak benimde toplumdaki önemimi arttırdı.					
Toplumdaki diğer bireylerin bana ilgi göstermesi ya da önemsemesi muhasebe meslek mensubu olmama bağlıdır.					
Muhasebe meslek mensubu olmamdan dolayı, hem kamu kurumlarda hem de özel kurumlarda çok fazla tanıdığım oldu.					
Muhasebe meslek mensubu olmak, benim gelir düzeyimde bir artışa neden oldu.					
Muhasebe meslek mensubu olmamdan dolayı toplumun bana bakış açısı olumlu anlamda değişmiştir.					
Muhasebe meslek mensubu olmam, farklı sosyal çevrelerde yer edinmemi sağlamadı.					
Mesleğim sosyal ilişkiler ağımlı geliştirmiştir.					
Muhasebe mesleği benim sosyal olarak daha üst olarak nitelendirebileceğim bir sınıfta yer edinmemi sağladı.					
Muhasebe meslek mensubu olduktan sonra, sahip olduğum mal varlığında önemli bir artış gerçekleşti.					
Muhasebe mesleğinde başarılı olmak, kişinin sosyal ilişkilerinde daha üst düzey ilişkiler kurmasını yardımcı olur.					

Muhasebe meslek mensubu olmamdan dolayı daha lüks yaşamaya başladım.					
Muhasebe meslek örgütü, mesleğin toplumdaki konumuna katkı sağlamaktadır.					
Muhasebe mesleği, sosyal açıdan daha nitelikli kişilerle ilişki kurmama olanak sağladı.					
Bu meslek şu anki konumumu sağlamamda çok önemli katkı sağlamıştır.					

Yaşınız:

Cinsiyet:

Eğitim:

Unvan:

Bu işe başlamadan önceki servetinizi 100 birim kabul edersek şu anki servetiniz kaç birimdir

Yaşadığınız ev size mi ait

Yaşadığınız evin türü nedir? (Daire mi müstakil mi?)

.....

TMS-8: MUHASEBE POLİTİKALARI, MUHASEBE TAHMİNLERİNDE DEĞİŞİKLİKLER VE HATALAR STANDARDI UYGULAMALARI

Doç.Dr.Raif PARLAKKAYA *

ÖZET

Finansal tabloların kullanıcıları, işletmenin finansal durumu, performansı ve nakit akışlarındaki trendi finansal tablolarda yer alan bilgileri analiz etmek suretiyle belirlerler. TMS-8, muhasebe politikalarının olabildiğince değiştirilmemesi, değiştirilmesi halinde bu değişikliğin etkilerinin açıklanması, muhasebe tahminlerindeki değişikliklerin etkilerinin açıklanması ve hataların düzeltilmesini ister. Bu standart, finansal tabloların geçerlilik ve güvenilirliğini artırmayı ve işletmenin önceki dönemlerin finansal tabloları ve diğer işletmelerin finansal tablolarıyla karşılaştırılabilirliğini artırmayı amaçlar.

Anahtar Kelimeler: TMS-8, Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminleri, Muhasebe Hataları.

Jel Sınıflandırması: M41, M42 , C10

ABSTRACT

TAS(Turkish Accounting Standards) -8: ACCOUNTING POLICIES, CHANGES IN ACCOUNTING ESTIMATES AND ERRORS

Users of financial statement usually seek to identify trends in the entity's financial position, performance and cash flows by analyzing the information contained in those statements. TAS-8 requires, to the maximum extent possible, the same accounting policies be applied from year to year in the preparation of financial statements, and that any necessary departures

*Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler MYO e-mail: rkaya@selcuk.edu.tr

from this rule be clearly disclosed, the effects of accounting estimates be disclosed and corrections of accounting errors. The Standard is intended to enhance the relevance and reliability of an entity's financial statements, and the comparability of those financial statements over time and with the financial statements of other entities.

Key Words: TAS-8, Accounting policies, Accounting estimates, Accounting errors.

Jel Classification: M41, M42, C10

1.GİRİŞ

İşletmelerin performanslarına ilişkin gerçek değerlendirme, finansal durum, faaliyet sonuçları ve nakit akışlarının raporlanması ve bu raporların analizinden sonra yapılabilir. Finansal tablo kullanıcıları, finansal tablolarda yer alan bilgiyi analiz etmek suretiyle işletmenin finansal durumu, performansı ve nakit akışları hakkında bilgi sahibi olurlar. Bu durum, finansal tabloların hazırlanmasında yıldan yıla olabildiğince geniş kapsamda aynı muhasebe politikalarının uygulanmasını, herhangi bir şekilde bu kuraldan sapma olması halinde bunun çok açık bir şekilde açıklanmasını gerekli kılar (Barry ve Jermakowicz, 2009). Muhasebe politikalarının olabildiğince değiştirilmemesi, değiştirilmesi halinde bu değişikliğin etkilerinin açıklanması, muhasebe tahminlerindeki değişikliklerin etkilerinin açıklanması ve hataların düzeltilmesi, finansal tabloların geçerlilik ve güvenliğini artırmayı ve işletmenin önceki dönemlerin finansal tabloları ve diğer işletmelerin finansal tablolarıyla karşılaştırılabilirliğini sağlayacaktır.

Bu çalışmada, TMS-8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar (TMSK, 2008,297-309) standardının uygulama esaslarının ortaya konulması amaçlanmıştır.

2. STANDARDIN AMACI, KAPSAMI VE TANIMLAR

2.1.Standardın Amacı

Bu standardın amacı; muhasebe politikalarının seçilmesine ve değiştirilmesine ilişkin kriterleri belirlemek ve muhasebe politikalarında ve tahminlerinde meydana gelen değişikliklerin ve hataların düzeltilmesine ilişkin muhasebeleştirme ve açıklama esaslarını düzenlemektir.

Standart, işletmenin finansal tablolarının geçerlilik ve güvenilirliğini artırmayı ve işletmenin önceki dönemlerin finansal tablolarıyla ve

diğer işletmelerin finansal tablolarıyla karşılaştırılabilirliğini sağlamayı amaçlamaktadır. Muhasebe politikalarındaki değişiklere ilişkin açıklamalar dışında, diğer muhasebe politikalarına yönelik açıklanması gereken hususlar TMS 1 “Finansal Tabloların Sunuluşu” standardında belirtilmektedir.

2.2.Standardın Kapsamı

Standardın kapsamında yer alan konular şöyledir:

- (i) Muhasebe politikalarının seçimi ve uygulanması,
- (ii) Muhasebe politikalarında ve muhasebe tahminlerinde meydana gelen değişiklikler
- (iii) Geçmiş dönem hatalarının düzeltilmesine ilişkin muhasebe işlemleri.

Geçmiş dönem hatalarının ve muhasebe politikalarında meydana gelen değişikliklerden kaynaklanan geçmişe dönük düzeltmelerin vergi etkileri, “TMS 12 Gelir Vergileri” standardı uyarınca muhasebeleştirilir ve açıklanır.

2.3.Tanımlar

(i) Muhasebe politikaları; finansal tabloların hazırlanmasında ve sunulmasında işletmeler tarafından kullanılan belirli ilkeler, esaslar, gelenekler, kurallar ve uygulamalardır.

(ii) Muhasebe tahminlerindeki değişiklik; bir varlık veya yabancı kaynağın defter değerinin veya bunların cari durumunun saptanmasından ve gelecekte beklenen fayda ve yükümlülüklerinin değerlendirilmesinden kaynaklanan, dönemsel kullanım tutarının değişimi nedeni ile yapılması gereken düzeltmelerdir. Muhasebe tahminlerindeki değişiklikler, yeni bir bilgidен veya gelişmeden kaynaklanır, dolayısıyla, hataların düzeltilmesi anlamına gelmez.

(iii) Geçmiş dönem hataları; işletmenin bir veya daha önceki finansal tablolarında, güvenilir bilgiyi kullanmaması veya yanlış kullanması sonucu ortaya çıkan aşağıda sıralanan, ihmaller veya yanlış bilgilendirmelerdir. Güvenilir bilgi;

- a) finansal tabloların onaylanması sırasında mevcut olan ve
- b) finansal tabloların hazırlanması ve sunulması esnasında elde edilebilir olması ve dikkate alınmış olması beklenen bir bilgi olmalıdır.

Bu tip hatalar; matematiksel hataları, muhasebe politikalarının

uygulanmasındaki yanlışlıkları, yolsuzlukları ve bilgilerin yanlış yorumlanmasından veya yönetilmesinden kaynaklanan etkileri içerir.

(iv) Geriye dönük uygulama; yeni bir muhasebe politikasının işlemlere, olaylara ve koşullara, söz konusu politika hep kullanımdaymış gibi uygulanmasıdır.

(v) Geriye dönük yeniden düzenleme; geçmiş dönem hatalarının düzeltilerek, düzeltilmiş tutarların finansal tablolarda hiç hata olmaması gibi yer alması, ölçülmesi ve açıklanmasıdır.

İşletme her türlü çabasına rağmen standardın gereklerini yerine getiremezse ilgili hükmün uygulanamaz olduğu kabul edilir. Geçmiş bir dönemle ilgili muhasebe politikalarındaki değişikliğin etkileri veya hataların düzeltilmesi ancak aşağıdaki durumlar geçerli olduğunda geçmişe dönük olarak uygulanmayabilir. Bunlar;

a) Geçmişe dönük uygulamanın veya yeniden düzenlemenin etkileri saptanamıyorsa,

b) Geçmişe dönük uygulama veya yeniden düzenleme, yönetimin ilgili geçmiş dönemdeki niyetine yönelik tahminleri gerektiriyorsa,

c) Geçmişe dönük uygulama veya yeniden düzenleme; tutarların belirlenmesinde önemli tahminler gerektiriyorsa ve aşağıdaki durumlarda yapılan bu tahminlerle tarafsız bilgiler arasındaki farklılıkların saptanması olanaksızsa,

(i) Söz konusu tutarların kayda alındığı, ölçüldüğü veya açıklandığı tarih itibarıyla mevcut olan durum hakkında bilgi veriyorsa,

(ii) Önceki döneme ait finansal tabloların onaylandığı tarihte mevcutsa.

Muhasebe politikasındaki değişikliklerin ve muhasebe tahminlerindeki değişikliklerin etkilerinin ileriye dönük olarak uygulanması;

a) Yeni bir muhasebe politikasındaki değişikliğin işlemlere, olaylara ve koşullara, söz konusu politikanın değiştirildiği tarihten sonraki dönemlerde uygulanmasını,

(b) Muhasebe tahminlerindeki değişikliklerin etkilerinin değişiklikten etkilenen cari ve gelecekteki dönemlerde finansal tablolara alınmasını gerektirir.

Bir ihmalin veya yanlış bilgilendirmenin finansal tablo kullanıcılarının

ekonomik kararlarını etkilediği ve dolayısıyla önemli olduğu değerlendirilirken, söz konusu kullanıcıların özellikleri dikkate alınmalıdır. “Kavramsal Çerçeve” ile ilgili düzenlemenin 25 inci paragrafında “kullanıcıların işletmenin iş kolu ve ekonomik faaliyetleri hakkında bilgi sahibi olduğu, muhasebeden anladığı, bilgileri de makul seviyede bir dikkatle incelediği varsayılır” şeklinde açıklama bulunmaktadır(TMSK 2008,11). Dolayısıyla, söz konusu değerlendirme, bu tanıma uygun finansal tablo kullanıcılarının ekonomik kararlarını ne şekilde etkileyeceği göz önünde bulundurularak yapılmalıdır.

3.MUHASEBE POLİTİKALARI

Muhasebe politikaları; finansal tabloların hazırlanmasında ve sunulmasında işletmeler tarafından kullanılan belirli ilkeler, esaslar, gelenekler, kurallar ve uygulamalardır.

3.1.Muhasebe Politikalarının Seçilmesi ve Uygulanması

Bir TMS/TFRS (bir Standart veya Yorum), bir işleme, olaya veya koşula özellikle yönelik ise söz konusu kaleme ilişkin muhasebe politikası, bu TMS/TFRS ve bu TMS/TFRS’ye ilişkin TMSK tarafından yayımlanacak ilgili her türlü Uygulama Rehberindeki açıklamalar da dikkate alınarak uygulanmalıdır.”

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. Ancak, TFRS’den önemsiz sapmalara yol açan uygulamaların bir işletmenin finansal durumunun, performansının veya nakit akışlarının belli bir sunumun elde edilmesi amacıyla yapılması veya finansal tabloların bu amaçla düzeltilmesi uygun değildir.

TMSK tarafından yayımlanacak uygulama rehberi, standartların bir parçası değildir, dolayısıyla, finansal tablolar açısından bir gereklilik oluşturmaz.

İşlemlerle, olaylarla ve koşullarla ilgili belirli bir TMS/TFRS bulunmuyorsa, işletme yönetimi muhasebe politikasının geliştirilmesi ve uygulaması ile ilgili olarak alacağı kararlarda sonuca ilişkin bilgilerin;

- (i) Finansal tablo kullanıcılarının ekonomik karar verme ihtiyaçlarına uygun,
- (ii) Güvenilir, (işletmenin finansal durumunu, faaliyet sonuçlarını (finansal

performansını) ve nakit akışlarını gerçeğe uygun olarak gösteren, işlemlerin, olayların ve koşulların yalnızca hukuki yapısını değil ekonomik özünü de yansıtan, tarafsız, ihtiyatlı ve tüm önemli yönlerden, eksiksiz olarak, tam bilgiyle donatılmış) nitelikte olmasını sağlamalıdır.

İşletme yönetimi, yukarıda belirtilen kararın uygulanmasında; sırasıyla

(i) Benzer veya ilişkili konularla ilgili diğer TMS/TFRS'lerin getirdiği hükümleri ve

(ii) Varlıklar, borçlar, gelir ve giderlere ilişkin Kavramsal Çerçeve de açıklanan tanımları, muhasebeleştirme kriterlerini ve ölçme yaklaşımlarını dikkate almalıdır. Ayrıca işletme yönetimi yukarıda sıralanan kaynaklarla çalışmadıkları sürece, diğer muhasebe literatürünü, kabul görmüş sektör uygulamalarını ve muhasebe standardı geliştirmek için benzer bir kavramsal çerçeve kullanan diğer standart koyucu organların en son standartlarını da göz önüne alabilir.

3.2. Muhasebe Politikalarının Tutarlılığı

Bir TMS/TFRS farklı bir uygulamayı veya sınıflamayı gerektirdiği veya bunlara izin verdiği durumlar dışında; işletme benzer işlemler, diğer olaylar ve durumlarda tutarlı muhasebe politikaları seçmeli ve uygulamalıdır. Bir TMS/TFRS böyle bir sınıflamayı gerektiriyor veya buna izin veriyorsa, her bir sınıf için uygun bir muhasebe politikası seçilmeli ve tutarlı bir şekilde uygulanmalıdır.

3.3. Muhasebe Politikalarında Değişiklikler

Muhasebe politikalarının değiştirilmemesinin amacı, işletmenin zaman içindeki finansal tablolarını karşılaştırabilme olanağına sahip olmaktır. Bir işletme muhasebe politikalarını ancak;

a) Bir TMS/TFRS tarafından gerekli kılınyorsa veya

b) İşletmenin finansal durumu, performansı veya nakit akışları üzerindeki işlemlerin ve olayların etkilerinin finansal tablolarda daha uygun ve güvenilir bir şekilde sunulmasını sağlayacak nitelikte ise değiştirebilir.

Bu şartların sağlanmaması halinde, her ara dönemde ve her hesap döneminde aynı muhasebe politikaları uygulanmalıdır.

Daha önce meydana gelenlerden özü itibarıyla farklı olan işlem veya olaylar için bir muhasebe politikasının uygulanması ve daha önce ortaya çıkmamış veya önem arz etmemiş işlem veya olaylar için yeni bir muhasebe

politikasının uygulanması muhasebe politikası değişikliği sayılmaz.

TMS 16 “Maddi Duran Varlıklar” veya TMS 38 “Maddi Olmayan Duran Varlıklar” standartlarında yer alan yöntemler uyarınca muhasebe politikalarında değişiklik yapıp varlıkları yeniden değerlendirilmiş değerleriyle izleyen bir muhasebe politikasının ilk uygulaması, bu Standart açısından değil, TMS 16 veya TMS 38 uyarınca yapılan bir yeniden değerlendirme olarak ele alınmalıdır. Bu hususla ilgili olarak aşağıda yer alan Muhasebe Politikalarındaki Değişikliklerle ilgili açıklamalar geçerli değildir.

3.4. Muhasebe Politikalarındaki Değişikliklerin Uygulanması

Muhasebe politikalarındaki değişiklikler; ilgili TMS/TFRS’lerde varsa geçiş hükümlerine uygun olarak yapılmalı, geçiş hükümlerinin bulunmaması halinde, muhasebe politikalarındaki değişiklik geçmişe dönük olarak uygulanmalıdır. Bu Standard’a göre, bir TMS/TFRS’nin erken uygulanması muhasebe politikasında yapılan isteğe bağlı bir değişiklik şeklinde dikkate alınmaz.

Bir işleme, olaya veya koşula uygun bir TMS/TFRS’nin olmaması durumunda, işletme yönetimi yukarıda da açıklandığı gibi, uygun olarak muhasebe standartlarını geliştirmek için benzer bir Kavramsal Çerçeve kullanan diğer standart koyucu organların standartlarını esas alır. Eğer söz konusu standartların değişikliğe uğramasından dolayı, işletmeler ilgili muhasebe politikasını değiştirmeyi tercih ederlerse bu değişiklik isteğe bağlı değişiklik olarak muhasebeleştirilmeli ve açıklanmalıdır.

3.4.1. Geçmişe Dönük Uygulamalar

Muhasebe politikalarındaki değişiklik geçmişe dönük olarak uygulanırsa, işletme etkilenen her bir özkaynak kaleminin finansal tablolarda yer verilen en eski döneme ait açılış tutarını düzeltmeli ve bu yeni muhasebe politikası eskiden beri uygulanıyormuşçasına önceki dönemlerle karşılaştırılabilir bilgileri sunmalıdır.

Örnek(Mirza ve diğerleri, 2006,41-42’den uyarlanmıştır): Stok değerlendirme politikası olarak ağırlıklı ortalama maliyeti kullanan X A.Ş., 2007 yılında ekonomik durumu göz önünde bulundurarak, stok hareketlerini daha gerçekçi bir şekilde yansıtaacağı değerlendirilmesiyle İlk Giren İlk Çıkar (İGİÇ) yöntemini uygulamaya karar vermiştir. Bu değişikliğin etkileri şöyledir:

31 Aralık 2005 : 10.000 TL artış
31 Aralık 2006 : 15.000 TL artış
31 Aralık 2007 : 20.000 TL artış

Düzeltilmelerden önceki gelir tablosu şöyledir:

	2007 (TL)	2006 (TL)
Gelirler	250.000	200.000
Satışların Maliyeti	(100.000)	(80.000)
Brüt Kar	150.000	120.000
Yönetim Giderleri	(60.000)	(50.000)
Satış ve Dağıtım Giderleri	(25.000)	(15.000)
Net Kar	65.000	55.000

Muhasebe politikası değişmeseydi Özkaynak Değişim Tablosunun Geçmiş Yıllar Karları (Dağıtılmamış Karlar) sütunu şöyle olacaktı:

	Geçmiş Yıllar Karları (Dağıtılmamış Karlar) (TL)
1 Ocak 2006	300.000
Yıl Sonundaki Net Kar	55.000
31 Aralık 2006	355.000
2007 Yılı Net Kar	65.000
31 Aralık 2007	420.000

İstenen: TMS 8'in koşullarına uygun olarak Özkaynak Değişim Tablosu ve Gelir Tablosunda muhasebe politikasındaki değişiklik uygulamasını gösteriniz.

Çözüm:

Düzeltilmeden sonraki gelir tablosu şöyle olacaktır:

	2007 (TL)	2006 (TL) (Yeniden Düzenlenmiş)
Gelirler	250.000	200.000
Satışların Maliyeti	(95.000)	(75.000)
Brüt Kar	155.000	125.000
Yönetim Giderleri	(60.000)	(50.000)
Satış ve Dağıtım Giderleri	(25.000)	(15.000)
Net Kar	70.000	60.000

Açıklama:

Her yıl, muhasebe politikasındaki değişimin açılış ve kapanış envanteri üzerindeki net etkisi ile satışların maliyeti 5.000 TL azalacaktır.

Özkaynak Değişim Tablosunda yer alan “Geçmiş Yıllar Karları (Dağıtılmamış Karlar)” üzerindeki etkisi :

	Geçmiş Yıllar Karları (Dağıtılmamış Karlar)	Geçmiş Yıllar Karları Dağıtılmamış Karlar) *
1 Ocak 2006	300.000 TL	300.000 TL
Stok değerlemesi için muhasebe politikasında değişim	10.000 TL	
1 Ocak 2006’da yeniden ifade edilen tutar	310.000 TL	
Yıl Sonundaki Net Kar	60.000 TL	55.000 TL
31 Aralık 2006	370.000 TL	355.000 TL
2007 Yılı Net Kar	70.000 TL	65.000 TL
31 Aralık 2007	440.000 TL	420.000 TL

*Muhasebe politikasında değişme olmaması halindeki durumu gösterir.

31 Aralık 2006’daki kümülatif etki geçmiş yıllar karları (dağıtılmamış karlar)’ndaki 15.000 TL artış ve 31 Aralık 2007’de 20.000 TL artış şeklinde olacaktır.

3.4.2. Geçmişe Dönük Uygulamadaki Kısıtlamalar

Muhasebe politikasında değişiklik, geçmişe dönük uygulama gerektirmekle birlikte döneme özgü veya kümülatif olarak değişikliğin etkisi belirlenemiyor ise geçmişe dönük uygulama yapılmayabilir.

Bir veya birden çok döneme ilişkin karşılaştırmalı bilginin sunulduğu durumlarda muhasebe politikasındaki değişikliklerle ilgili döneme özgü etki uygulanamazsa, İşletme muhasebe politikasındaki değişikliği geçmişe dönük uygulamanın uygulanabilir olduğu en yakın dönemin başı itibarıyla, ki bu cari dönem olabilir, varlık ve yabancı kaynak hesaplarına uygulamalı ve özkaynakların tüm etkilenen kalemlerinin açılış bakiyelerinde buna paralel bir düzeltme yapmalıdır.

Cari dönemin başında yeni muhasebe politikası ile ilgili uygulamanın, önceki bütün dönemlere kümülatif etkisinin belirlenmesinin mümkün olmaması nedeniyle, geçmişe yönelik olarak gerçekleştirilemez olduğu durumlarda, işletme, uygulamanın mümkün olduğu en yakın dönemin

başından itibaren yeni muhasebe politikasını uygulayarak karşılaştırmalı bilgilerini düzeltir.

İşletme, yeni bir muhasebe standardını geriye dönük olarak uyguluyorsa, söz konusu karşılaştırmalı bilgiler için mümkün olan en eski dönemden başlayarak geçmişe dönük uygulama yapar. Geçmişe dönük uygulama, ancak açılış ve kapanış bilançosuna ait birikimli etkinin hesaplanabildiği durumlarda uygulanabilir. Açıklanmayan dönemlere ilişkin etki, ilgili sunulan en eski dönemin özkaynak kalemlerinin açılış bakiyesine yapılır. Düzeltme esas olarak “geçmiş yıllar karları” kalemine yapılır. Ancak diğer özkaynak kalemlerine de bu düzeltmeler yapılabilir. Örneğin, bir TMS/ TFRS’ye uygun olabilmek amacıyla, finansal bilgilerin geçmişe dönük özetleri gibi diğer finansal bilgiler de mümkün olan en eski dönemden başlayarak düzeltilmelidir.

Bir işletme, muhasebe politikasındaki değişikliğin geçmişe dönük kümülatif etkisini hesaplayamadığı için söz konusu yeni muhasebe standardını geçmişe yönelik olarak bütünüyle uygulayamıyorsa; mümkün olan en yakın dönemin başından itibaren, yeni muhasebe politikasını ileriye yönelik olarak uygular. Bu durumda, sunulan tarihten önceki döneme ait düzeltmenin varlıklar, yabancı kaynaklar ve özkaynaklar üzerindeki etkisi gözardı edilir. Muhasebe politikası değişikliğine geçmiş herhangi bir döneme yönelik yeni politikanın uygulanması mümkün olmadığında dahi izin verilir.

3.5.Açıklamalar

Muhasebe politikasındaki değişikliklerle ilgili açıklamalar 4 paragraf halinde düzenlenmiştir.

(i)Yeni bir TMS/TFRS’yi uygulamanın cari ve geçmiş dönem finansal tablolarına etkisi olduğu ve gelecek dönemlere de etkisi olabileceği durumlarda ilgili düzeltmenin hesaplanmasının mümkün olduğu durumlarda, işletme aşağıda sıralanan hususları açıklamalıdır(Sonraki dönemlere ait finansal tablolarda bu açıklamaların tekrar edilmesi gerekli değildir);

- a) TMS/TFRS’nin başlığı,
- b) Muhasebe politikası değişikliğinin varsa ilgili geçiş hükümlerine uygun olarak yapıldığı,
- c) Muhasebe politikasında değişikliğin açıklaması,

- d) Geçiş hükümlerinin varsa açıklaması,
- e) Geçiş hükümlerinin varsa ileriki dönemlere olabilecek etkileri,
- f) Mümkün olduğunca, cari ve sunulan her bir önceki dönem ile ilgili düzeltme tutarları, (Her bir etkilenen finansal tablo kalemi için sunulmalı ve Şirket için “TMS 33 Hisse Başına Kazanç” Standardı geçerliyse asgari (adi hisse) ve sulandırılmış hisse başına kar tutarları tekrar hesaplanmalıdır)
- g) Eğer mümkünse sunulmayan dönemlerden önceki dönemlere ait düzeltme tutarları,
- h) Geçmişe dönük uygulama herhangi bir dönem veya dönemler için mümkün değilse bu duruma yol açan olaylar açıklanmalı ve muhasebe politikasındaki değişikliğin hangi tarihten itibaren ve ne şekilde uygulandığı açıklanmalıdır.
- (ii) Cari veya daha önceki dönemlere etkisi olan muhasebe politikasındaki ihtiyari değişikliklerle ilgili, bu etkilerin hesaplanmasının mümkün olduğu durumlarda veya söz konusu değişiklik sonraki dönemlerde de etki edebileceği durumlarda işletme, aşağıda sıralanan hususları açıklamalıdır;
- a) Muhasebe politikasındaki değişikliğin türü,
- b) Yeni muhasebe politikasını uygulamanın niçin daha güvenilir ve daha doğru bilgiler sunduğu,
- c) Cari ve daha önceki dönemlere ilişkin, uygulanabilir ise, düzeltme tutarları (Her bir etkilenen finansal tablo kalemi için sunulmalı ve Şirket için “TMS 33 Hisse Başına Kazanç” Standardı geçerliyse asgari (adi hisse) ve sulandırılmış hisse başına kar tutarları tekrar hesaplanmalıdır),
- d) Mümkün olduğu ölçüde sunulan dönemlerden önceki dönemlere ait düzeltme tutarları,
- e) Geçmişe dönük uygulama herhangi bir dönem veya dönemler için mümkün değilse bu duruma yol açan olaylar ve muhasebe politikasındaki değişikliğin hangi tarihten itibaren ve ne şekilde uygulandığı.
- (iii) İşletme, yayımlanmış fakat henüz yürürlüğe girmemiş yeni bir TMS/ TFRS’yi henüz uygulamamışsa;
- a) Söz konusu durum, ve
- b) Bir TMS/TFRS’nin ilk uygulanması gerektiği dönemde değişikliğin finansal tablolar üzerindeki olası etkilerinin saptanmasına ilişkin bilinen veya makul

şekilde tahmin edilebilen bilgiler finansal tablolarda açıklanmalıdır.

(iv) İşletme yayınlanmış, fakat henüz yürürlüğe girmemiş yeni bir TMS/TFRS'yi henüz uygulamamışsa, bu duruma ilişkin aşağıdaki açıklamaları yapmalıdır.

- a) TMS/TFRS'nin başlığı,
- b) Muhasebe politikasındaki değişikliğin açıklaması,
- c) TMS/TFRS'nin hangi tarihten itibaren uygulanmasının gerekli olduğu,
- d) TMS/TFRS'nin hangi tarihten itibaren ilk uygulamasının planlandığı ve
- e) TMS/TFRS'yi ilk uygulamanın işletmenin finansal tablolarındaki beklenen etkileriyle ilgili açıklama veya bu etkinin bilinmesi ya da güvenilir şekilde ölçülebilmesi halinde etkinin tutarı.

4. MUHASEBE TAHMİNLERİNDEKİ DEĞİŞİKLİKLER

Birçok finansal tablo kalemleri, işletme faaliyetlerindeki mevcut belirsizlikler nedeniyle tam olarak ölçülemez, ancak tahmin edilebilirler. Bu durum muhasebe tahminlerinin muhasebe uygulamasında kullanılmasını gerektirir.

4.1. Muhasebe Tahminleri

Muhasebe tahminleri, en güncel ve güvenilir bilgilere dayanılarak yapılır. Örneğin; şüpheli alacaklar, kullanımdan kalkmış stoklar, finansal varlıkların veya yükümlülüklerin gerçeğe uygun değerleri, amortisman tabi varlıkların faydalı ömürleri ya da gelecekteki ekonomik faydalarının beklenen yararlanma şekilleri ve garanti yükümlülükleri hakkında tahminler yapmak gerekebilir.

Makul tahminlerin kullanılması, finansal tabloların düzenlenmesinde vazgeçilmez bir unsurdur ve bu durum finansal tabloların güvenilirliğini olumsuz yönde etkilemez. Tahminin yapıldığı koşullarda değişiklik olması, yeni bir bilgi edinilmesi veya tecrübe kazanılması sonucunda, tahminin revize edilmesi gerekebilir. Yapısı gereği, bir tahminin revize edilmesi bir hata düzeltilmesi olmadığı gibi önceki dönemlerle de ilişkili değildir.

Uygulanan değerlendirme yönteminde yapılan bir değişiklik muhasebe tahmini değişikliği değil, bir muhasebe politikası değişikliğidir. Muhasebe politikasındaki bir değişiklik ile muhasebe tahminindeki bir değişikliği

ayırmanın zor olduğu hallerde, değişiklik bir muhasebe tahmini değişikliği olarak kabul edilir.

Muhasebe tahminlerindeki değişikliğin etkileri varlık, yabancı kaynak veya özkaynak kalemlerinde değişiklik meydana getiriyorsa, ilgili varlık, yabancı kaynak veya özkaynak kaleminin defter değerleri değişikliğin yapıldığı dönemde düzeltilmelidir. Bu değişiklikler dışında, bir muhasebe tahminindeki değişikliğin etkisi ileriye dönük olarak, kar veya zarar ile ilişkilendirilerek aşağıda belirtilen dönemlerde finansal tablolara yansıtılmalıdır:

(i) Sadece değişikliğin yapıldığı cari dönem ile ilgiliyse değişikliğin yapıldığı dönemde veya;

(ii) Gelecek dönemler ile de ilgiliyse hem değişikliğin yapıldığı dönemde hem de gelecek dönemlerde.

Muhasebe tahminindeki bir değişikliğin etkisinin ileriye yönelik olarak finansal tablolara yansıtılması, tahminde değişiklik yapıldığı tarihten sonraki işlemlere, olaylara ve koşullara uygulandığı anlamına gelir. Muhasebe tahminlerindeki bir değişiklik, sadece cari dönemi etkileyebileceği gibi, hem cari hem de gelecek dönemleri etkileyebilir. Örneğin; şüpheli alacaklar tutarının tahmininde bir değişiklik, sadece cari dönemi etkiler ve bu nedenle o dönem içinde finansal tablolara yansıtılır. Oysa, amortisman tabi varlıkların faydalı ömürleri ya da ekonomik kullanma şekillerine yönelik tahminlerin tahminindeki bir değişiklik hem cari dönemin amortisman giderlerini hem de varlığın geri kalan faydalı ömrü içinde her dönemin amortisman giderini etkiler. Her iki durumda da cari döneme ilişkin değişikliğin etkisi gelir tablosuna yansıtılır. Gelecek dönemler üzerinde bir etki varsa, etki ilgili gelecek dönemlerde finansal tablolara yansıtılır.

Örnek 1: X A.Ş. maddi duran varlıklar için faydalı ömür esasına göre amortisman ayırmaktadır. Maddi duran varlıkların tümü 01 Ocak 2006 tarihinde iktisap edilmiştir. Söz konusu maddi duran varlıklardan, binalar için 20 yıl, makineler için 10 yıl ve demirbaşlar için 7 yıl yararlı ömür belirlenmiştir. Şirket yönetimi, 1 Ocak 2009'da, maddi duran varlıklarının yararlı ömürlerini yeniden gözden geçirme kararı vermiştir. Bu amaçla, ilgili uzmanlar tarafından belirlenen yararlı ömürler şöyledir:

- Binalar: 15 yıl

- Makine (CNC Tezgah) : 5 yıl

- Demirbaşlar: 5 yıl.

X A.Ş. doğrusal amortisman yöntemini kullanmaktadır. Şirket varlıklarının iktisap maliyetleri şöyledir:

- Binalar: 30.000 TL

- Makine (CNC Tezgah) : 20.000 TL

- Demirbaşlar: 7.000 TL

X A.Ş.'nin bu uygulaması ile maddi duran varlıkların yararlı ömürlerinin değiştirilmesi sonucunda 31 Aralık 2009 hesap dönemi gelir tablosu üzerindeki etkilerini hesaplayalım (söz konusu maddi duran varlıkların hurda değerlerinin önemsiz olduğu kabul edilmiştir).

Çözüm:

a) Tahminlerdeki değişiklikten önceki yıllık amortisman giderleri:

Binalar	$30.000 / 20 = 1.500$ TL
CNC Tezgah (Makine)	$20.000 / 10 = 2.000$ TL
Demirbaşlar	$7.000 / 7 = 1.000$ TL
Toplam	4.500 TL

b) 31 Aralık 2009 için varlıkların yeniden gözden geçirilen yararlı ömürleri esas alınarak hesaplanan yıllık amortismanlar şöyle olacaktır:

Binalar	$(30.000 - (1.500 \times 3)) / 15 = 1.700$ TL
CNC Tezgah (Makine)	$(20.000 - (2.000 \times 3)) / 5 = 2.800$ TL
Demirbaşlar	$(7.000 - (1.000 \times 3)) / 5 = 800$ TL
Toplam	5.300 TL.

c) Muhasebe tahminlerindeki değişikliğin 2009 dönemi gelir tablosuna etkisi, $(5.300 - 4.500) = 800$ TL amortisman gideri artışı ve buna bağlı olarak aynı tutarda dönem karında azalıştır.

Örnek 2: X işletmesi 1 Ocak 2005 yılında 800.000 TL maliyet bedeli ve 10 yıl yararlı ömre sahip, 60.000 TL hurda değeri olan bir cihaz satın almıştır. Buna göre yıllık amortisman $(800.000 - 60.000) \times 0,10 = 74.000$ TL'dir.

1 Ocak 2008'de 3 yıl kullanımdan sonra, şirket cihazın yararlı ömrü ve hurda değerinin yeniden gözden geçirilmesine karar vermiştir. Teknik uzmanlar cihazın yararlı ömrünün 4 yıl, hurda değerinin 28.000 TL olduğunu belirlemişlerdir. 2008 yılı ve gelecek yıllar için makinenin amortisman tutarını hesaplayalım.

Çözüm: Revize işleminden sonra yıllık amortisman tutarı şu şekilde hesaplanır:

1 Ocak 2008 Net Defter Değeri= $(800.000 - (74.000 \times 3)) = 578.000$ TL.

Revize Yıllık Amortisman= $(\text{Net Defter Değeri} - \text{Revize Hurda Değer}) / \text{Kalan Yararlı Ömür} = (578.000 - 28.000) / 4 = 137.500$ TL.

2008 yılı ve gelecek yıllar için ayrılacak amortisman tutarı 137.500 TL'dir.

4.2. Muhasebe Tahminlerindeki Değişikliklerle İlgili Açıklamalar

Cari dönem faaliyet sonucuna bir etkisi olan veya sonraki dönemlere etkisi olması beklenen bir muhasebe tahminindeki değişikliğin niteliği ve tutarı finansal tablo dipnotlarında, gelecek dönemlere ilişkin etkinin tahminin mümkün olmadığı haller dışında, ayrı ayrı açıklanır.

Gelecek dönemlere ilişkin etkinin tahmininin mümkün olmamasından ötürü açıklama yapılmıyorsa, işletme bu durumu belirtir.

5. HATALAR

Hatalar, finansal tablo kalemlerinin tanınması, ölçülmesi, sunulması ve açıklaması sırasında ortaya çıkar. Eğer finansal tablolar, önemli bir hata veya işletmenin finansal durumunu, finansal performansını veya nakit akışlarını yanlış göstermeye yönelik önemsiz de olsa kasıtlı yapılmış ön bir hatayı içeriyorsa, TMS/TFRS'ye uygun değildir. Cari dönemde yapılan hatalar finansal tablolar onaylanmadan önce saptanırsa cari dönemde düzeltilmelidir. Ancak bazı durumlarda hatalar, sonraki dönemlerde fark edilir ve bu geçmişe yönelik hatalar karşılaştırmalı bilgilerde izleyen dönemlere ilişkin finansal tablolarda düzeltilir.

İşletme önceki dönem hatalarını fark edildikten sonra onaylanacak ilk finansal tablo setinde geriye dönük olarak düzeltilmelidir. Düzeltme işlemi;

(i) Hatanın yapıldığı döneme ait karşılaştırmalı tutarlarını yeniden düzenleyerek veya

(ii) Hata sunulan en eski finansal tablo döneminden daha önce meydana gelmişse, söz konusu geçmiş döneme ait varlık, yabancı kaynak ve özkaynak açılış tutarlarının yeniden düzenlenmesi yoluyla düzeltilmelidir.

5.1. Geçmişe Dönük Yeniden Düzenlemelere İlişkin Kısıtlamalar

Hataya ilişkin döneme özgü veya kümülatif etkilerin hesaplanamadığı durumlar haricinde önceki dönem hataları geriye yönelik yeniden düzenleme yoluyla düzeltilirler.

Hataya ilişkin karşılaştırma amacıyla sunulmuş olan dönem ya da dönemlere özgü etkilerin

hesaplanmadığı durumlarda, işletme, geriye yönelik yeniden düzenlemenin mümkün olduğu en eski dönemin varlık, yabancı kaynak ve özkaynaklarının açılış tutarlarını yeniden düzenler (bu cari dönem de olabilir).

Hataya ilişkin tüm geçmiş dönemlerin kümülatif etkisinin cari dönemin başı için hesaplanmadığı durumlarda, işletme, karşılaştırmalı bilgilerini uygulamanın mümkün olduğu en yakın dönemin başından itibaren ileriye yönelik olarak yeniden düzenler.

Önceki dönemlere ilişkin hataların düzeltme etkileri, hataların fark edildiği döneme ilişkin kar veya zarara dahil edilemez. Geçmiş dönemlere ait özet finansal veriler de dahil olmak üzere geçmiş döneme ilişkin her bilgi mümkün olan en eski döneme kadar geriye yönelik yeniden düzenlenir.

Geriye dönük hataların etkilerinin tutarlarının belirlenemediği durumlarda (örneğin bir muhasebe politikasının yanlış uygulanması) işletme, karşılaştırmalı bilgileri mümkün olan en yakın dönemden itibaren ileriye dönük olarak yeniden düzenler. Bu nedenle varlık, yabancı kaynak ve özkaynakların yeniden belirlenecek kümülatif tutarları göz ardı edilir.

Muhasebe tahminlerindeki değişiklikler hataların düzeltilmesinden ayrı tutulmalıdır. Muhasebe tahminleri, yapıları nedeniyle, yaklaşık tutarlar ile ifade edilebildiği için, ek bilgilerin öğrenilmesi sonucunda bu tahminlerde revizyon yapılması gereği ortaya çıkar. Örneğin; geçmiş dönemlerde güvenilir biçimde tahmin edilememiş bir olasılıktan kaynaklanan gelir veya gider unsuru, temel hata düzeltilmesi değildir.

Örnek (Mirza ve diğerleri 2006, 45-46'dan uyarlanmıştır): Yapılan denetim sonucunda X işletmesinin 2007 yılında bina için amortisman ayırmadığı, 30.000 TL tutarındaki amortisman giderinin kaydını ihmal ettiği anlaşılmıştır. Hatanın düzeltilmesinden önceki 2008 ve 2007 yılı için gelir tabloları şöyledir:

	2007	2008
Brüt Satış Karı	345.000	300.000
Faaliyet Giderleri	(120.000)	(150.000)
-Pazarlama, Satış ve Dağıtım Gid.	90.000	90.000
-Genel Yönetim Giderleri	30.000	30.000
-Amortisman Giderleri	-	30.000
Vergi Öncesi Net Kar	225.000	150.000
Kurumlar Vergisi	(45.000)	(30.000)
Net Kar	180.000	120.000

X A.Ş.'nin hatalar düzeltilmeden önceki geçmiş yıllar karları (dağıtılmamış karlar)şöyledir:

	2007	2008
Yıl Başı Dağıtılmayan Karlar	45.000	225.000
Yıl Sonu Dağıtılmayan Karlar	225.000	345.000

Her iki yıl için kurumlar vergisi oranı % 20'dir.

İstenen:TMS-8'e göre muhasebe hatalarının düzeltilmesine ilişkin işlemi gerçekleştiriniz.

Çözüm: X A.Ş.'nin TMS-8'e göre düzenlenmiş Gelir Tablosu, Özkaynak Değişim Tablosu ve muhasebe işlemleri şöyledir:

X A.Ş.'nin 01.01.2008 – 31.12.2008 Dönemi Gelir Tablosu

	2007	2008
Brüt Satış Karı	345.000	300.000
Faaliyet Giderleri (Pazarlama Satış, Dağıtım, Genel Yönetim ve Amortisman Giderleri)	(150.000)	(150.000)
Vergi Öncesi Net Kar	195.000	150.000
Kurumlar Vergisi	(45.000)*	(30.000)
Net Kar	150.000	120.000

*2007 yılı kurumlar vergisi düzeltme öncesi tutar kadardır. Çünkü, ilgili yılda ayrılmayan amortisman vergi kanunlarına göre sonraki yıllarda ayrılamaz.

X A.Ş.'nin 31.12.2008 Özkaynak Değişim Tablosu (Sadece Dağıtılmayan Karlar Sütunu)

	2007 (Yeniden Düzenlenmiş)	2008
Dağıtılmayan Karlar (Düzeltilmeden önce raporlanan şekliyle)	45.000	225.000
Hata Düzeltmesi,	-	(30.000)
Dönembaşı Dağıtılmayan Karlar (Yeniden Düzenlenmiş)	45.000	195.000
Net Kar	150.000	120.000
Dönemsonu Dağıtılmayan Karlar	195.000	315.000

30.000 TL tutarındaki amortisman gideri ve dağıtılmayan karlardaki azalış şu şekilde kaydedilecektir:

_____ / _____

570 GEÇMİŞ YILLAR KARLARI HS.* 30.000

257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS. 30.00

_____ / _____

*Birikmiş amortisman ve geçmiş yıllar karları üzerindeki düzeltme 2008 yılı kayıtlarında yapılmıştır.

X A.Ş. 31 Aralık 2008'de Sona Eren Yıl için Finansal Tablo Notları

Not:2007'de 30.000 TL tutarında bir amortisman gideri kayıtlara yansıtılmamıştır. Bu hatayı düzeltmek için 2007 yılı için finansal tablolar yeniden düzenlenmiştir.

5.2.Açıklama

TMS-8'e göre, önceki dönemlere ilişkin bir hatanın düzeltilmesi ile ilgili tutar dağıtılmayan karların dönem başı tutarlarının düzeltilmesi suretiyle raporlanır. Uygulaması imkansız olmadığı sürece, karşılaştırılmalı bilgiler de yeniden düzenlenmelidir.

Yukarıdaki örnekle ilgili olarak, revize edilmiş finansal tabloların hazırlanmasındaki adımlar ve ilgili açıklamalar şöyledir:

(i) Özkaynak değişim tablosunda da sunulduğu üzere, dönembası dağıtılmayan karlar tutarı, hata tutarı olan 30.000 TL ile düzeltilmiştir. Vergi etkisi söz konusu değildir, çünkü vergi kanunlarımıza göre, ilgili dönemde ayrılmayan amortisman kanunen kabul edilmeyen giderdir. Bu durumda amortisman gideri vergi azalmasına yol açmaz.

(ii) Gelir tablosundaki karşılaştırılmalı tutarlar da aşağıdaki gibi yeniden düzenlenmiştir:

Faaliyet giderleri (düzeltme öncesi)	120.000
Düzeltilme Tutarı	30.000
Düzeltilme Sonrası Tutar	150.000

Düzeltilme Öncesi Kurumlar Vergisi	45.000
Düzeltilme Tutarı	-
Düzeltilme Sonrası Kurumlar Vergisi	45.000

Örnek 2 (Gençoğlu 2007, 80-81'den uyarlanmıştır): İşletmenin kirada bulunan binasına ait 2 yıllık kira bedeli olan 40.000 TL 01.01.2007 tarihinde peşin olarak tahsil edilmiştir. Bu işleme ilişkin kayıta tahsil edilen kira gelirinin tamamı 2007 yılına gelir olarak kaydedilmiştir. Bu durum, 2008 yılında yapılan kontrolde anlaşılmıştır. İşletmenin 2007 ve 2008 yıllarına ait gelir tablosu ve dağıtılmayan karlara ilişkin bilgiler şöyledir:

	2007	2008
Brüt Satış Karı	120.000	220.000
Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karlar -Yatırım Amaçlı G.menkul Gelirleri	40.000	-
Dönem Karı	160.000	220.000
Vergi Karşılıkları (% 20)	32.000	44.000
Net Kar	128.000	176.000
Dönembaşı Geçmiş Yıllar Karları Bakiyesi	240.000	368.000
Dönemsonu Geçmiş Yıllar Karları Bakiyesi	368.000	544.000

2008 yılına ait kira gelirinin 2007 yılına gelir kaydedilmesi dönemsellik kavramına aykırıdır. Bu muhasebe hatasının düzeltilmesi gerekir. Bu hatadan dolayı 2007 yılı gelirleri olduğundan 20.000 TL fazla gösterilmiştir. Ayrıca dönem net karı da 16.000 TL fazla gösterilmiştir.

Düzeltilme işleminde, 20.000 TL gelir 2008 yılı geliri olarak gösterilecek ve vergi etkisi düşüldükten sonra kalan tutar olan 16.000 TL geçmiş yıllar karları hesabından düşülecektir. 4.000 TL vergi karşılığı tutarı ise ertelenmiş vergi varlığı olarak 2008 yılına devredilecektir.

Düzeltilme işlemleri yapıldıktan sonra, işletmenin 2007 ve 2008 yıllarına ait gelir tablosu ve dağıtılmayan karlara ilişkin bilgiler şöyledir:

	2007	2008
Brüt Satış Karı	120.000	220.000
Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karlar -Yatırım Amaçlı Gayrimenkul Gelirleri	20.000	20.000
Dönem Karı	140.000	240.000
Vergi Karşılıkları (% 20)	28.000	48.000
Net Kar	112.000	192.000
Dönembaşı Geçmiş Yıllar Karları Bakiyesi	240.000	352.000
Dönemsonu Geçmiş Yıllar Karları Bakiyesi	352.000	544.000

İşlemlere ilişkin yapılacak kayıtlar şöyledir:

_____ /2008 _____	
570 GEÇMİŞ YILLAR KARLARI HS.	16.000
283 ERTELENMİŞ VERGİ ALACAĞI HS.*	4.000
64X YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKUL GELİRLERİ HS.	20.000
_____ / _____	

*TMS-12'ye göre bu tutar 2007 yılında ödenmiş vergi olduğundan 2008 yılına vergi alacağı olarak yazılacak, daha sonra da 2008 yılı vergi karşılıkları ile gerekli düzeltme işlemi yapılacaktır.

5.3.Önceki Dönem Hatalarına İlişkin Açıklamalar

İşletme, önceki dönem hatalarını fark edildikten sonra onaylanacak ilk finansal tablo setinde geriye dönük olarak düzeltilmelidir. Bu düzeltmeye ile ilgili uygulama sırasında, işletme aşağıdaki hususları açıklamalıdır;

(i) Geçmiş dönem hatalarının niteliği,

(ii) Hesaplanabildiği durumlarda önceki dönemlere ilişkin her dönemdeki düzeltme tutarı,

a) etkilediği her bir finansal tablo kalemi için

b) Şirket için “TMS 33 Hisse Başına Kazanç” standardı geçerliyse asgari ve sulandırılmış hisse başına kar tutarları tekrar hesaplanarak sunulmalıdır.

(iii) Finansal tablolarda yer alan en eski dönemin başına ilişkin düzeltme tutarı,

(iv) Geriye yönelik yeniden düzenlemenin uygulanmadığı durumda, bu duruma yol açan nedenler ve nasıl ve ne zamandan itibaren hatanın düzeltildiği.

Sonraki dönemlere ait finansal tablolarda bu açıklamaların tekrar edilmesi gerekli değildir.

5.4.Geçmiş Dönük Uygulamada Veya Yeniden Düzenlemede Tatbik Edilememe Durumu

Bazı durumlarda önceki dönemlere veya geçmişe dönük yeniden düzenleme gerektiren geçmiş dönem hatalarının düzeltilmesine ilişkin bilgilerin toplanması veya bu bilgilerin yeniden derlenmesi mümkün olmayabilir. İşlemlere olaylara veya şartlara ilişkin muhasebe politikasının finansal tablolara taşınması veya açıklanması sırasında genellikle tahmin yürütmek gerekmektedir. Geçmiş dönemlere ilişkin olaylara veya koşullara yönelik olarak aradan uzun zaman geçtiğinden tahminler çok zordur. Bu nedenle, yeni bir muhasebe politikasının uygulanmasında veya geçmişe dönük hatanın düzeltilmesinde ihtiyaç duyulan bilgilerin;

(i) İşlemin, olayın veya koşulun olduğu tarihe ilişkin durumu yansıtması ve,

(ii) Geçmiş döneme ilişkin finansal tabloların onaylandığı tarih itibariyle mevcut olması gerekmektedir.

Bazı tahminler için (örneğin rayiç değer tahmininin gözlemlenebilir bir

fiyat veya bilgiye dayalı olmadığı hallerde)bu tip bilgilerin ayrıştırılması uygulanabilir değildir. Geçmişe dönük olarak yeni bir muhasebe politikasının uygulanması veya hatanın düzeltilmesi, önemli bir tahminin yapılmasını gerektiriyorsa ve gerekli bilgilerin ayrıştırılması mümkün değilse geçmişe dönük uygulama veya yeniden düzenleme yapılamaz.

Yeni bir muhasebe politikasının uygulanmasında veya geçmiş döneme ilişkin hatanın düzeltilmesinde, yönetimin geçmiş dönemdeki niyetleri veya finansal tablolara yansıtılan, ölçülen veya açıklanan tahmin tutarlarında, sonraki dönemlere ilişkin durumlar dikkate alınmamalıdır. Örneğin, işletme önceki dönemlerde “TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme” standardı uyarınca vadeye kadar elde tutulacak finansal varlığın değerlemesine ilişkin hatayı, daha sonraki dönemlerde söz konusu varlığı vadeye kadar elde tutmamaya karar vermişse dahi, ölçme prensibini değiştirmemelidir. Ayrıca, işletme, çalışanların hastalık izinlerine ilişkin “TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar” uyarınca yükümlülük hesaplamasında, geçmiş dönem finansal tablolarının onaylandığı dönemden sonra ortaya çıkan dönemlere ilişkin bilgileri, ciddi grip salgını gibi, dikkate almamalıdır.

Geçmiş dönemlere yönelik karşılaştırmalı bilgileri değiştirmek için önemli tahminlerin sıkça gerekmesi, geçmiş dönemlerin karşılaştırmalı bilgilerinin güvenilir şekilde düzeltilmesini veya değiştirilmesini engellemez.

6.SONUÇ

TMS-8, işletmenin finansal tablolarının geçerlilik ve güvenilirliğini artırmayı ve işletmenin önceki dönemlerin finansal tablolarıyla ve diğer işletmelerin finansal tablolarıyla karşılaştırılabilirliğini sağlamayı amaçlar. Bu bağlamda standart, muhasebe politikalarının seçilmesine ve değiştirilmesine ilişkin kriterleri belirlemede, muhasebe politikalarında ve tahminlerinde meydana gelen değişikliklerin ve hataların düzeltilmesine ilişkin muhasebeleştirme ve açıklama esaslarını düzenlemektedir. Standartın uygulanması ile, finansal tabloların geçerlilik ve güvenilirliği artacak, önceki dönem ve diğer işletmelerin finansal tablolarıyla karşılaştırılabilirliği sağlanmış olacaktır.

KAYNAKÇA

Barry, J.E. ve E. K. Jermakowicz, (2009), **IFRS 2008 Interpretation and Application International Financial Reporting Standards**, Wiley Inc.(electronic format).

Gücenme Gençoğlu, Ü. (2007), **Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamalar**, Türkmen Kitabevi Yay., İstanbul.

Mirza, A.A., G. J. Holt ve M. Orrell, (2006),**IFRS Workbook and Guide**, John Wiley& Sons Inc., USA.

TMSK,(2008), **Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) İle Uyumlu TMS/TFRS**, TMSK Yay., Ankara.

DENETİMİN ETKİNLİĞİ ÇERÇEVESİNDE ANALİTİK İNCELEME VE ÖRNEKLEME

İMÜÜ/ 2010-1

Arş. Gör. Pınar OKAN GÖKTEN *

Arş. Gör. Soner GÖKTEN **

ÖZET

Günümüzde denetimin öneminin ve denetlenecek unsurların artması, çok sayıda denetim firmasının ortaya çıkması, artan rekabet ile denetçilerin hem maliyet hem de zaman tasarrufu sağlayabilmeyi amaçlamaları gibi nedenler denetim yaklaşımında ve yöntemlerinde birtakım farklılıklar ortaya çıkarmıştır. Denetim firmaları rakiplerinden bir adım daha önde ilerleyebilmek için en etkin denetimi yapmayı amaçlar hale gelmişlerdir. Bu doğrultuda, denetim sürecinde çeşitli denetim yöntemleri ön plana çıkarılmıştır. Önemi ve kullanılma sıklığı artan yöntemlerden ikisi, bu çalışmanın konusunu oluşturan analitik inceleme teknikleri ve örnekleme yöntemidir. Analitik inceleme teknikleri, beklenmeyen ve anormal sapmaların görüldüğü işletme kalemlerinin incelenmesini içeren bir çeşit denetim tekniğidir. Örnekleme yönteminde ise; denetim riski ve önemlilik derecesi gibi unsurlar göz önüne alınarak ana kütlenin tamamının incelenmesi yerine, seçilen örneklem grubu üzerinde incelemeler yapılır. Çalışmada; öncelikle analitik inceleme teknikleri hakkında bilgi verilmiş, süreci ve amaçları anlatılmıştır. Ayrıca analitik incelemenin zamanlaması ve kullanılacak teknikler üzerinde durularak hesap hesap incelenmiştir. İkinci olarak; örneklemin önemi, türleri ve örneklem büyüklüğüne etki eden unsurlar tartışılarak; hesap bakiyelerinin maddilik testleri ile istatistikî

* Gazi Üniversitesi, Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi, Muhasebe Eğitimi Bölümü, pinar.okan@gazi.edu.tr

** Gazi Üniversitesi, Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi, Muhasebe Eğitimi Bölümü, soner.gokten@gazi.edu.tr

örnekleme ilişkisine değinilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Denetim, Analitik İnceleme, Örnekleme

Jel Sınıflandırması: M42, C83

ANALYTICAL REVIEW AND SAMPLING IN THE FRAME OF THE AUDIT EFFECTIVENESS

ABSTRACT

Nowadays, reasons such as an increase in the importance of the audit, in competition, and in factors that will be audited, the appearance of lots of audit firms, and auditors' aims of providing both cost and time saving have caused some differences in the methods and approach of audit. As a result of these, audit firms have started to aim to do the most effective audit in order to be in a position that is better than their competitors' positions. In this context, different audit methods are brought a question in the foreground in the process of the audit. Two of the methods whose importance and the usage frequency increases are analytical review and sampling method. Analytical review is a kind of audit technique which includes the items that show some unexpected and abnormal changes. In the sampling method, some analysis have to be done on the sampling group instead of all of the items by considering the factors such as the audit risk and the level of importance. In the study, first of all some information was given about analytical review, its process, and aims. Also, an investigation was done by accentuating on the timing and the techniques that will be used. In addition to these, the importance, types and the size of the sampling were analyzed.

Key Words: Audit, Analytical Review, Sampling

Jel Classification: M42, C83

1. GİRİŞ

Günümüzde denetim süreci, artan rekabet çerçevesinde, zaman ve maliyet kısıtlarının önem kazandığı bir faaliyetler bütünü olarak nitelendirilebilmektedir. Bu doğrultuda, beklentilere dayalı olarak kanıt toplanması, süre ve maliyet minimizasyonu amacına dayalı olarak gerçekleştirilmeli; buna karşın bu tür bir optimizasyon hedeflemesinde kaliteden ödün verilmemelidir. Bir başka deyişle olası tüm riskler hesaba katılmalıdır. Bu nedenle, özellikle son yıllarda, analitik inceleme teknikleri ve örnekleme yöntemi denetim süreci içerisinde ön plana çıkmaktadır.

Analitik inceleme teknikleri beklentilerle gerçekleşen sonuçların karşılaştırılmasına dayalı olarak önemli düzeyde riske işaret edilen noktalara odaklanılmasını sağlamaktadır. Bu çerçevede bir süzgeç görevi gören analitik inceleme teknikleri, erken uyarı sistemi niteliğindedir. Hiç şüphesiz ki, bu tür bir işlevi yerine getiren analitik inceleme teknikleri, denetim sürecinin tüm aşamalarına ilişkin maliyet ve zaman tasarrufu sağlamaktadır. Örnekleme ise, doğrulama mekanizmasının çalıştırılmasında, maliyet ve zaman tasarrufu boyutunda analitik inceleme tekniklerini tamamlayan bir araçtır. Önemlilik derecesine göre oluşturulan örneklem, denetçinin analitik incelemele teknikleri vasıtasıyla ortaya koyduğu riskli unsurlara ilişkin yeterli nitelikte ve nicikle kanıt toplanmasına imkan tanımaktadır. Bu çalışmada, günümüzde denetim süreci açısından taşıdıkları önem çerçevesinde, analitik inceleme teknikleri ve örnekleme yöntemi irdelenmiştir. Çalışmanın takip eden bölümünde denetim aşamaları bazında analitik inceleme süreci ve teknikleri ele alınmaktadır. Üçüncü bölümde, örnekleme yöntemi ve örneklem büyüklüğünün ne olması gerektiği üzerinde durulmuştur. Dördüncü bölümde çalışma denetimin etkinliği çerçevesinde sonuçlandırılmıştır.

2. ANALİTİK İNCELEME TEKNİKLERİ

Hesapların incelenmesinde ve doğruluklarının ispatında kullanılmak üzere denetim kanıtları toplanır. Fiziki inceleme, bilgi toplama, kayıtların ve belgelerin incelenmesi, gözlem, yapılan görüşmeler ve analitik inceleme gibi çok sayıda denetim tekniği söz konusu kanıtların toplanmasında kullanılmaktadır.

Son zamanlarda denetçiler açısından önem kazanan ve denetim sürecinin bir parçası haline gelen analitik inceleme tekniklerinin, Amerikan Sertifikalı Serbest Muhasebeciler Birliği (AICPA), Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) ve Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından çeşitli tanımları yapılmıştır. Birbirine oldukça benzer nitelikte olan bu tanımları tümüyle kapsayacak bir tanım ortaya konulacak olursa, “analitik inceleme; trend analizi, rasyo analizi, mantıklılık testleri gibi yöntemlere dayalı olarak bir işletmenin mali ve faaliyetleri arasındaki ilişkilerin analiz edilmesi sonucu elde edilen bilgilerin (denetçinin beklentileri) kullanılarak denetimin planlanmasını, yürütülmesini ve rapor yazımından önce nihai gözden geçirilmesini sağlayan bir tür uyarı sistemidir” denilebilir. Söz konusu tanımları dört parçaya ayırarak inceleyecek olursak, analitik inceleme tekniklerini aşağıdaki gibi detaylandırarak anlatmak mümkündür.

“Analitik inceleme; trend analizi, rasyo analizi, mantıklılık testleri gibi yöntemlere dayalı olarak...” ifadesinde değinilmiş olan analitik inceleme teknikleri kimi zaman basit yapıda kullanılırken, çeşitli durumlarda denetçiler daha ayrıntılı istatistiki hesaplamalar yapmaya gereksinim duymaktadırlar (Mancuso 1992). Mali tablolardaki herhangi bir kalemin yıllar itibariyle karşılaştırılmasında kullanılan bir yöntem olan trend analizinde denetçi, geçmiş döneme ait verilerden yararlanarak yapmış olduğu analiz ile hem cari hem de gelecek dönemlere ilişkin sonuç tahminlerinde bulunur. Rasyo (oran) analizinde ise, mali tablolardaki kalemler arasındaki ilişkiler karşılaştırılır. Analiz, mali tablodaki herhangi bir kalemin; müşteri işletmeye, sektöre veya başka bir işletmeye ait mali tablodaki diğer bir kaleme oranlanması şeklinde gerçekleşir. Bu yöntem sayesinde işletmenin mali durumu, sektördeki diğer işletmelerle ve sektör ortalamasıyla karşılaştırılabilmekte ve denetçi, işletmenin performansı hakkında bilgi sahibi olabilmektedir. Denetçi, işletmenin mali nitelikli olmayan faaliyet verilerinden yararlanarak işletmenin herhangi bir hesap kalemini tahmin etme için mantıklılık (ussallık) testlerini uygulayabilir. Diğer bir deyişle, bağımsız değişkenlerden yararlanarak bağımlı değişkendirdeki değişikliği analiz eder (http://bulentbalkan.com/index_files/Page1952.htm). Makine sayısından hareketle elektrik giderinin, oteledeki müşteri sayısından hareketle elde edilen gelirin tahmin edilmesi mantıklılık testleri uygulanışa yönelik birer örnek oluşturmaktadır. Trend ve rasyo analizleri ile mantıklılık testlerinin denetçiye yeterli bilgi sağlayamadığı durumlarda regresyon ve zaman serisi analizleri gibi daha kapsamlı ekonometrik teknikler kullanılabilir. Belirtilen kapsamlı yöntemlerin kullanılması sonucunda elde edilen verilerden yararlanılarak varılan yargılar çok daha doğru sonuçlar verdiği için, diğer denetim tekniklerinden farklı olarak burada denetçinin asıl yapması gereken güvenilir bilgilere ulaşmak olacaktır (Blocher ve diğerleri 2002).

“...bir işletmenin finansal ve faaliyetleri arasındaki ilişkilerin analiz edilmesi sonucu elde edilen bilgilerin (denetçinin beklentileri) kullanılarak...” şeklinde ifade edildiği üzere denetçi, müşteri işletmeye ait mali ve mali olmayan verileri işletme içindeki ya da işletme dışındaki kaynaklardan elde eder. Bu verileri işleyerek işletmeye ait bilgilere ulaşır. Elde edilen bilgiler denetçinin beklentilerini, başka bir deyişle, müşteri işletmenin mali tablolarındaki kalemlerin denetçiye göre olması gereken değerlerini ifade eder. Analitik incelemeler sonucunda, beklenen değerlerden anormal

sapma gösteren kalemler ve faaliyetlere ilişkin detaylı inceleme gereği ortaya çıkar (Biggs ve Wild 1985, 607-612).

“...denetimin planlanmasını, yürütülmesini ve rapor yazımından önce nihai gözden geçirilmesini sağlayan...” ifadesinde denetim sürecinin (1) denetimin planlanması, (2) denetimin yürütülmesi ve (3) denetimin tamamlanması şeklinde üç aşamadan oluştuğu belirtilmektedir. Bu şekilde sıralanabilecek bir denetim sürecinin her aşamasında analitik inceleme tekniklerinden yararlanılabilmektedir. Birinci aşamada denetlenilecek müşteri işletme hakkında ön bilgi toplanır ve gerekli anlaşmalar yapılarak denetimin amacını, süresini, ücretini, denetim raporunun teslim edileceği tarihi v.b. içeren denetim sözleşmesi taraflar arasında imzalanır. Bu aşamada denetçi, şirket faaliyetleri hakkında sahip olması gereken bilgileri elde eder, işletmenin iç kontrol sistemini inceler, önemlilik seviyesini tespit eder, denetim riskini belirler ve denetim programını oluşturur. Bu program denetimin yürütülmesi aşamasında uygulamaya konulur. İkinci aşama olan ve test aşaması olarak da ifade edilen denetimin yürütülmesi sürecinde, kontrol testlerinden ve maddilik testlerinden yararlanılır (Hitzig 2003). Son aşama olan denetimin tamamlanması sürecinde ise; elde edilen sonuçlar özetlenir ve denetim raporu yazılır. Standartlar analitik inceleme tekniklerinin denetimin her aşamasında ama özellikle de denetimin tamamlanması aşamasında kullanılması gerektiğini vurgulamaktadırlar (Whittington ve Pany 2003, 144).

“...bir tür uyarı sistemidir” ifadesinde, analitik incelemenin en önemli işlevinin erken uyarı sağlaması olduğu vurgulanmaktadır (May 1983). Özellikle denetimin başlangıcında, belirli denetim risklerinin belirlenmesini sağlayıp denetçinin çok daha rahat bir denetim süreci geçirmesine yardımcı olur. Yapılmış olan yanlışların ve hilelerin erken ortaya çıkması, denetimin başarılı bir şekilde gerçekleşmesini sağlar.

Lin ve Fraser (2003), yapmış oldukları çalışmada analitik inceleme tekniklerinin kullanımına yönelik olarak farklı büyüklüklerdeki elli iki denetim firmasında çalışan yüzsekseniki muhasebeciye anket uygulamışlardır. Elde edilen sonuçlar aşağıdaki gibidir:

- Ortalamada yapılan denetimlerin %79’unda analitik inceleme tekniklerinin kullanıldığı; büyük işletmelerin küçüklere oranla bu yöntemi daha fazla uyguladıkları sonucuna varılmıştır.
- Analitik inceleme tekniklerinin denetimin hangi aşamasında sıklıkla

kullanıldığına bakılacak olunursa; planlama aşamasında %57, yürütme aşamasında %63 ve tamamlanma aşamasında ise %80 oranında kullanıldığı görülmüştür.

- Ankete katılanların %97'si analitik inceleme tekniklerinin denetçiler tarafından kullanımının gün geçtikçe arttığı yönünde görüş bildirmişlerdir.
- Ankete katılanlara analitik inceleme tekniklerinin kullanımının artma nedenleri sorulduğunda, artan rekabet ile maliyetlerin azaltılması gerektiği ve denetim yaklaşımındaki değişmelerin en önemli faktörler arasında yer aldığı şeklinde cevaplar alınmıştır.

2.1. Analitik İnceleme Süreci ve Amaçları

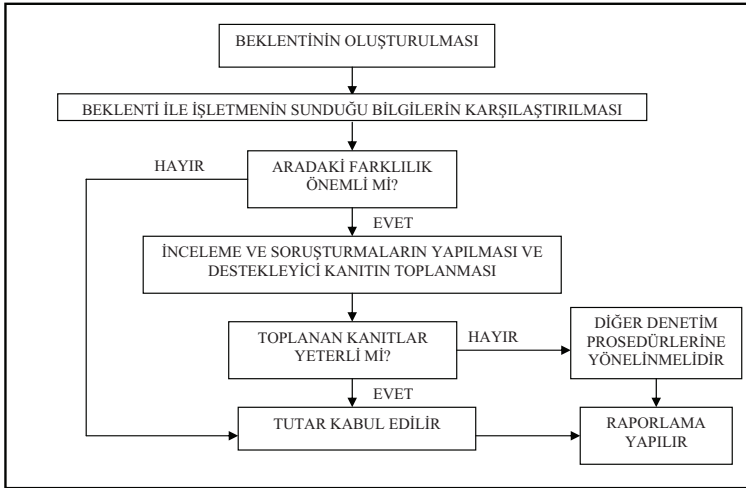
Hirst ve Koonce (1996), yapmış oldukları çalışmada önemli hataların ortaya çıkarılmasını sağlayan analitik inceleme sürecinin; beklentinin oluşturulması, inceleme için tanımlanmış ilişkilerin ve tutarların karşılaştırılması, bilgi araştırması ve açıklamanın değerlendirilmesi, karar alma ve raporlama olmak üzere beş aşamadan oluştuğunu belirtmişlerdir. Şekil 1'de analitik inceleme süreci aşamalarıyla gösterilmiştir.

Beklentinin oluşturulması aşamasında denetçi, müşteri işletmenin cari yıldaki durumunu etkileyebilecek geçmiş yıllardaki mali bilgileri, işletme tarafından hazırlanmış olan bütçe ya da tahmin raporlarını, işletmenin faaliyette bulunduğu sektör hakkındaki bilgileri ve faaliyet bilgileri kullanarak kendince olması gereken tutarlara ulaşır. Yapılan incelemeler neticesinde elde edilen sonuçlar ile işletmenin denetçiye sunduğu bilgilerin karşılaştırılması ikinci aşamayı oluşturur. Karşılaştırmalar sonucunda, tutarlar arasında büyük sapmalar gözlenirse, denetçi bu farklılığı daha detaylı bir şekilde inceleme yoluna giderek sapmanın nedenini araştırır. Bu farklılıklar işletmenin faaliyette bulunduğu iş çevresindeki değişikliklerden, işletmenin yapılan bir işlemi bilerek ya da bilmeyerek kaydetmemesinden v.b. nedenlerden kaynaklanabilir. Genelde denetçileri asıl ilgilendiren husus, yapılan bir işlemin işletme tarafından bilinçli olarak kaydedilmemesiyle ilgilidir. Hile ve usulsüzlük niteliği taşıyan bu gibi durumlar, denetçinin müşteri işletmenin dürüstlüğü hakkında şüpheye düşmesine neden olur. Üçüncü aşamada varılan yargının yeterliliğini ve doğruluğunu değerlendirmek amacıyla inceleme yapılarak bilgi elde edilir. Bilgiler değerlendirilip yorumlanır ve karara ulaşılır. Denetçinin toplanan kanıtların, varılan yargıyı desteklediği kanaatine ulaşması neticesinde son aşama olan raporlamaya geçilir. Genellikle yazılan raporlarda beklenmeyen

önemli farklılıkların neler olduğu, bu farklılıkların nedenleri, denetçinin vardığı yargıyı destekleyen kanıtlar ve denetçinin kararı hakkında bilgiler bulunur.

Denetim boyunca yapılan gerekli düzenlemelerin, kararların ve ulaşılan sonuçların denetim çalışma kâğıtlarıyla belgelenmesi gerekir (Aksoy 2006, 427). Söz konusu durum belirtilen beş aşama için de geçerlidir. Bu beş aşama, analitik inceleme sürecinde denetimin planlanması, yürütülmesi ve nihai gözden geçirilmesi sırasında ayrı ayrı uygulanmaktadır.

Şekil 1. Analitik İnceleme Süreci



Kaynak: William F. Messier, **Auditing and Assurance Services**, Mc Graw Hill & Irwin, International, 3rd Edition, 2003, s. 193.

Sermaye Piyasası'nın Bağımsız Denetim Standartları Hakkındaki Tebliği'nde de belirtildiği üzere analitik inceleme, denetçiye diğer denetim prosedürlerinin yapısının, zamanlamasının ve kapsamının planlanmasında yardımcı olur, çeşitli işletme iddiaları hakkında bilgi sunar ve denetimin son aşamasında mali tabloların bir bütün olarak nihai gözden geçirilmesini sağlar. Bu doğrultuda analitik inceleme, müşteri işletmenin ve çevresinin tanınmasını, işletmenin sürekliliğinin sağlanmasını, mali tablolardaki olası hataların tespit edilmesini ve denetim testlerinin azaltılmasını amaçlar.

2.2. Analitik İncelemenin Zamanlaması

Tanımı yapılırken de değinildiği üzere, analitik inceleme tekniklerinin kullanımı; denetimin planlanması, yürütülmesi ve tamamlanması şeklinde üç aşamada gerçekleşmektedir. Analitik incelemenin amacı, uygulandığı

ve elde edilen sonuçlar her aşamada farklılık gösterir. Analitik inceleme tekniklerinin özellikle planlama ve raporlama aşamalarında kullanılması denetimin etkinliği açısından önem taşımaktadır (Lowers ve diğerleri 2005, 84).

2.2.1. Denetimin Planlanma Aşaması

Planlama, denetim sürecinin en önemli aşamasıdır. Denetimin planlanmasında izlenecek aşamalar; müşteri işletmenin kendisi ve faaliyette bulunduğu sektöre ilişkin bilgi elde edilmesi, işletmenin iç kontrol sisteminin anlaşılması, önemlilik derecesinin ve denetim riskinin belirlenmesi, denetim amaçlarının tanımlanması ve denetim programının oluşturulmasıdır (Messier 1997, 109).

Denetçi, denetimin planlanması aşamasındaki amaçları gerçekleştirebilmek için çeşitli analiz ve testler yapar. Bu analizlerden biri olan trend analizi sayesinde denetçi, temel alınan yıla kıyasla, yıllar itibarıyla kalemlerde meydana gelen değişiklikleri incelenme olanağı bulur. Bu sayede işletmenin durumu daha iyi izlenebilir. Trend analizinin gerçekleştirilebilmesi için inceleme döneminin yeteri kadar uzun olması gerekmektedir (Mancuso 1992). Denetçi, trend analizini yaparken hasılat, satılan malların maliyeti, satışlara ait giderler, direkt işçiliklerle ilgili tutarlar, hammadde miktarı, alacakların tahsilatı gibi mali tablo kalemlerini dikkate alır (Kardeş 1996, 77). Ele alınan kalemlerde beklenmeyen önemli farklılıklar söz konusu olursa, denetimin yürütülmesi aşamasında bu farklılıklara yönelik detaylı incelemelerin yapılması yoluna gidilecektir.

Mali tablo oranlarının hesaplanması ve bunların önceki yılların oranları ve endüstri ortalamaları ile karşılaştırılması, denetim açısından büyük önem taşır. Yapılan oran analizi sonucunda ortaya çıkan rakamlar denetçi tarafından incelenir. Eğer dönemler itibarıyla hesaplanan oranlarda önemli ve anormal dalgalanmalar mevcut ise denetçinin öncelikli olarak söz konusu dalgalanmaların olduğu kalemleri incelemesi ve bu dalgalanmaların nedenlerini araştırması gerekir. Belirtilen oranların yıllar itibarıyla ve sektör ortalamasıyla karşılaştırılması neticesinde önemli farklılıklar ortaya çıkmazsa, denetimin yürütülmesi aşamasındaki maddilik testlerinin kapsamı daha dar tutulur. Önemli sapmaların söz konusu olması durumunda uygulanacak testlerin kapsamı mümkün olduğunca geniş tutularak olumsuz durumun nedeni ortaya çıkarılmaya çalışılır.

Analitik inceleme teknikleri arasında yer alan mantıklılık testlerini, faaliyetsetel

veriler kullanılarak yapılan basit karşılaştırmalardan oluşmasından ötürü, hem maliyet hem de zaman tasarrufunu en çok sağlayan yöntem olarak belirtmek mümkündür. Mantıklılık testlerinin denetimin planlanması aşamasında kullanılmasının bir diğer nedeni de, denetçinin ilgili bütün mali ve faaliyetler faktörleri göz önüne almasının gerekliliğidir. Gelir tablosu hesaplarının bilanço hesaplarına kıyasla faaliyet verileriyle daha yakından ilgili olması nedeniyle, gelir ve gider hesaplarına mantıklılık testlerinin uygulanması daha kolaydır. Mantıklılık testleri gelir ve gider hesapları ile bilançonun stoklar, alacaklar, tahakkuk etmiş ücretler, borçlar ve tahakkuk etmiş taahhütler gibi hesaplarına uygulanır (Kardeş 1996, 79). Bir gider kalemi bağımlı değişken; faaliyet günleri, makine sayısı, işçi sayısı gibi faktörler de bağımsız değişken olarak belirlendikten sonra bu değişkenler arasında bir ilişkinin olup olmadığı ve varsa derecesi belirlenir. Denetçi, mantıklılık testleri sonucu elde ettiği veriler ile tahminleri karşılaştırılarak etkin bir denetim planı hazırlar.

2.2.2. Denetimin Yürütülmesi Aşaması

Denetimin yürütülmesi aşamasında analitik inceleme teknikleri, tutarların test edilme aracı olarak kullanılır. Denetimin planlama aşamasında denetçi, işletme hakkında gerekli bilgilere sahip olur ve analitik inceleme tekniklerini kullanarak önemli ve beklenmeyen sapmalara yönelik ilerleyen aşamalarda hangi kalemlere ağırlık verilmesi gerektiğini belirler. Denetimin yürütülmesi aşamasına gelindiğinde ise, denetçinin planlama aşamasında belirlediği ve çeşitli hataların söz konusu olabileceği kalemlerle alakalı kanıt toplanmaya başlanır. Fiziki, belgelenmiş, sözlü, yazılı, matematiksel ve analitik kanıtlar gibi pek çok denetim kanıtı mevcuttur. Konumuzu oluşturan analitik kanıtlar, analitik inceleme teknikleri kullanılarak elde edilen ve diğer kanıtlara kıyasla hem daha az maliyetli hem de daha az zaman alan kanıtlardır. Denetçinin kanıt toplama aşamasında analitik inceleme tekniklerini kullanmayı tercih etmesinin başlıca üç nedeni; örneklem büyüklüğünü belirlemek, ana kütle tanımlamak ve maddilik testlerinin oluşturulmasına yardımcı olmaktır (Kardeş 1996, 92).

Analitik inceleme teknikleri hem bilanço hem de gelir tablosu kalemlerinin denetiminde kullanılabilir. Söz konusu kalemlerin denetimindeki temel amaç, bunların doğru beyan edildiğine dair yeterli kanıtların toplanmasıdır. Denetçi yaptığı karşılaştırmalar sonucunda, sapmaların olmadığını tespit ederse ilgili hesap kalemlerinin doğruluğunu destekleyici kanıtlar elde etmiş olur. Belirtilen kalemler aşağıdaki şekilde sıralanabilir.

• **Nakit ve Benzerleri:** Nakit ve benzeri kalemler tüm varlıklar arasında en likit kalemler olduğundan, bu kalemlerde hata yapılma olasılığı oldukça yüksektir. Denetçinin incelemesi gerekenler, temelde kasa ve banka hesaplarıdır. Söz konusu işlemler ile mali ve faaliyetler verileri arasında belirgin, karşılaştırılabilir ve tahmin edilebilir ilişkilerin olmamasından dolayı mantıklılık testlerinin bu kalemlere yönelik olarak uygulanması işe yarar ve olumlu sonuçlar vermemektedir (Messier 2003, 563). Buna karşın bankalar hesabının kalanının bütçelenmiş tutarlarla karşılaştırılarak, bu hesabın önceki dönemler itibariyle gösterdiği eğilim tespit edilebilir. Yapılan karşılaştırmalar sonucunda mantıklı ilişkilerin varlığı söz konusu olursa, elde edilen bilgiler kanıt olarak değerlendirilebilir.

• **Alacaklar:** Alacak kalemiyle ilgili olarak; alacakların olduğundan yüksek ya da düşük gösterilmesi, tahsillerin ya eksik ya da hiç kayda alınmaması, tahsili şüpheli olanlarla olmayanların doğru olarak ayrıştırılmamaları v.b. hatalar söz konusu olabilmektedir. Analitik inceleme tekniklerinin alacaklar hesabına uygulanışı satışlar kalemi de dikkate alınarak gerçekleştirilmelidir. Alacaklar kaleminde yapılacak hatalar, işletmenin mali durumunun ve faaliyet sonuçlarının kötü olduğu fikrini yaratabilir. Bu nedenle alacaklar, yüksek denetim riski taşımaktadır. Belli bir tutarın üzerindeki müşteri bakiyelerinin önceki yıllarla karşılaştırılması, şüpheli alacakların satışlara oranı ve önceki yıl oranlarıyla karşılaştırılması, alacakların tahsil süresinin önceki yıllarla karşılaştırılması, önceki yılın satış tutarları ile cari yılın satış tutarlarının karşılaştırılması, satışların aylara göre seyrinin izlenmesi, önceki yılın satış düzeltmelerinin satışlara oranı ile cari yılın satış tutarlarının karşılaştırılması gibi analitik inceleme teknikleri alacak hesabıyla ilgili kanıt toplanmasında kullanılır (Bozkurt 2006, 271).

• **Stoklar:** Stoklar hem likiditeyi hem de satışların maliyetini direkt olarak etkileyen bir kalemdir. Bu nedenle, denetim açısından son derece önemli bir yeri sahiptirler. Denetçi, stoklara yönelik analitik inceleme tekniklerini uygularken; satılan malların maliyetinin stoklara oranını, brüt kar oranını, stok devir hızını, stokların dönen varlıklar ve toplam varlıklar içindeki payını v.b. hesaplamalıdır. Bununla birlikte, hem söz konusu oranların hem de birim maliyetlerin, üretim giderlerinin ve fire oranlarının bütçe ve sektör ortalamalarıyla ve bunların yıllar itibariyle gösterdiği hareketler ile karşılaştırılması gerekmektedir. Stoklar için mantıklılık testlerinin uygulanması denetçi açısından fayda sağlar. Müşteri işletmenin birden fazla depoda stoklarının bulunduğu varsayıldığında; denetçi her bir depoda

bulunan stok miktarını depo alanlarıyla ilişkilendirerek karşılaştırabilir. Ayrıca stoklar, miktar ve tutar itibarıyla da karşılaştırılabilir.

- **Duran Varlıklar:** Bu kalemdede dönem boyunca çok fazla hareket olmadığından, denetimi diğer kalemlere kıyasla daha kolaydır. Amortisman giderlerinin ve duran varlıklarla ilgili olarak gerçekleştirilen bakım-onarım giderlerinin analiz edilmesinde analitik inceleme teknikleri kullanılır. Maddi duran varlıkların devir hızı, maddi duran varlıkların verimlilik oranı, maddi duran varlıkların özkaynaklar içindeki payı, bakım-onarım giderlerinin net satışlara oranı, birikmiş amortismanların makine-tesis-cihazlara oranı, net satışların maddi duran varlıklara oranı v.b. hesaplanarak geçmiş yıllardaki oranlarla karşılaştırılmalıdır.
- **Borçlar:** Borç kalemlerinin göstermiş olduğu trendler, yıllar itibarıyla karşılaştırılabilir. Kısa ve uzun vadeli borçların pasif toplamı içindeki oranları, borçların sermayeye oranı, borçların devir hızı, faiz giderlerinin ortalama borçlara oranı yıllar itibarıyla sektör ortalaması ile mukayese edilebilir.
- **Yatırımlar:** Toplam varlıklar içinde yatırımların oranı, yatırımların karlılık oranı, faiz ve temettü gelirlerinin yıllar itibarıyla gösterdiği değişimler incelenir ve sektör ortalamasıyla karşılaştırılır.
- **Özkaynaklar:** Analitik inceleme tekniklerinin özkaynaklar kalemine uygulanması sonucunda denetçi, yönetim tarafından yapılan bildirimlerin doğruluğuna ait kanıtlar elde eder. Hisse başına düşen fiyat, özkaynakların devir hızı, özsermaye oranı, kar payı dağıtım oranı, hisse başına kazanç oranı gibi hesaplamalar yapar.
- **Gelirler:** Gelirlere yönelik olarak gerçekleştirilen analitik inceleme tekniklerinin başında brüt kar marjının hesaplanması, miktar ve randıman incelemelerinin yapılması gelmektedir. Ayrıca, satışların ve satış indirimlerinin yıllar itibarıyla karşılaştırılmasında da fayda vardır.
- **Giderler:** Bu kalemlerin doğruluğunun kanıtlanmasında mantıklılık testleri sıklıkla kullanılmaktadır. Kullanılan makine sayısından elektrik giderlerinin, personelin çalışma saatinden personel giderlerinin belirlenmesi örnek olarak gösterilebilir. Ayrıca, bu giderlerin denetlenecek yıldaki tutarları ile geçmiş yıllardaki durumlarının, sektör ortalaması da dikkate alınarak karşılaştırılması yapılmalıdır. Personel gideri gibi bazı giderler, çalışanlarla yapılabilecek görüşmeler sonucu teyit edilebilir.

2.2.3. Denetimin Tamamlanma Aşaması

Denetimin tamamlanma aşamasında denetçi, mali tablolara yönelik ulaştığı yargının doğruluğunu test etmek için tabloları nihai olarak gözden geçirir. Böylece finansal tablolar bir bütün halinde değerlendirilmiş olur. Bu aşamada analitik inceleme teknikleri; bütün işlemler tamamlandıktan, gelecekteki olası belirsizlikler ve bilanço tarihinden sonraki önemli olaylar gözden geçirildikten sonra uygulanır. Tekniklerin bu aşamada kullanılmasının amacı, işletme ile ilgili genel bir görünüm elde edebilmektir. Bu aşamada yapılan analiz ve testler sonucunda, denetçinin beklemediği bir durum söz konusu değilse, elde ettiği sonuçlara dayalı olarak ulaşılan yargılarla denetim raporundaki görüş oluşturur. Söz konusu görüşe dayalı olarak da denetim raporu hazırlanır.

3. MUHASEBE DENETİMİNDE ÖRNEKLEME VE ÖRNEKLEM BÜYÜKLÜĞÜ

Denetçinin analitik inceleme sürecinde yaptığı karşılaştırmalara ilişkin, doğru bir yargıya ulaşabilmesi için ilgili testleri yaparak kanıt toplaması gerekmektedir. Bu süreçte sıklıkla karşılaşılan durumlardan birisi, denetçinin doğrulama yaparak kanıt elde etmek için örneğin, işletmenin 2500 müşterisi varsa, bunların tamamıyla mı görüşmesi gerektiği yoksa bir kısmı ile görüşmesinin kanıt toplama açısından yeterli olabileceği yönünde karar verme durumudur. Bu durumda “önemlilik derecesi” göz önünde bulundurulmalıdır. Eğer incelenecek unsur denetçi açısından büyük önem taşıyor ise, bu durumda ana kütlede seçilen bir grubun incelenmesi yerine tamamının incelenmesi çok daha anlamlı ve doğru sonuçlar verecektir. Böyle olmasına karşın, önemlilik derecesi yüksek olmayan durumlarda denetçiler, ana kütleli oluşturan birimlerin tamamına denetim prosedürlerini uygulamak yerine ana kütlede iradi ya da istatistiksel olarak seçilen örneklem gruplarına söz konusu prosedürleri uygulamaktadırlar. Ana kütlede tamamına, çok sayıda benzer niteliğe sahip işlemlerin benzer yöntemlerle birlikte uygulanabilir olması durumunda, örnekleme yöntemi başarılı sonuçlar vermektedir (Colbert 2001).

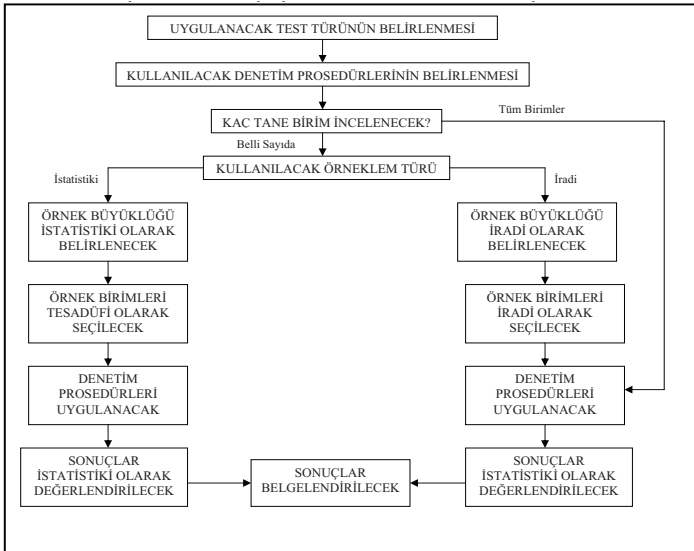
Bütün yerine, bütünün seçilen bir kısmının incelenmesi ve denetim prosedürlerinin bunlara uygulanması hem maliyet hem de zaman tasarrufu sağladığından, denetçiler tarafından örnekleme yöntemi adı verilen bu uygulama sıklıkla kullanılmaktadır. Söz konusu avantajlarının yanı sıra, ana kütleli oluşturan birimlerin tamamının incelenmemesi sonucunda ortaya örnekleme riski çıkmakta ve söz konusu risk hiçbir zaman ortadan

kaldırılmamaktadır (Whittington ve Pany 2003, 309). Örneklem riskini azaltabilmek için örneklem büyüklüğünün artırılması gerekir. Bu da beraberinde maliyeti arttırmaktadır.

İstatistiki olmayan (iradi) örneklem yöntemi ve istatistiki örneklem yöntemi olmak üzere örneklemede iki farklı yaklaşım uygulanabilir. İradi örneklem yönteminde seçilen örneklem denetçinin iradesi, bilgi ve tecrübesi doğrultusunda belirlenir. Bu yöntemde denetçi; örneklem büyüklüğünün belirlenmesi, örneklerin seçilmesi ve değerlendirilmesinde istatistiksel ve matematiksel modelleri kullanmaz. Ayrıca iradi yöntemde subjektiflik söz konusu olmaktadır. Denetçi belli bir tutarı geçen kalemlerin incelenmesi gibi kendisine özgü yöntemler geliştirebilmektedir. İstatistiki örneklem yönteminde ise denetçi örneklem büyüklüğünü belirlerken istatistiksel ve matematiksel yöntemlerden yararlanır. Bu nedenle de bu yöntemde objektiflik mevcuttur.

Şekil 2'de denetim test çalışmalarının örneklem yöntemleri ile birlikte uygulanma sırasını gösteren akış şeması sunulmaktadır.

Şekil 2. Test Etme Çalışmaları ve Örneklem Yöntemleri İlişkisi



Kaynak: Bozkurt, a.g.e. 2006, s.198.

İki örneklem yöntemi arasındaki farklar ve benzerlikler aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- İstatistiksel örnekleme yönteminde, örneklem sonucu yüklenilen risk derecesi ölçülebilirken; iradi örnekleme yönteminde ölçülememektedir.
- İradi örnekleme yönteminde, örneklem grubuna girecek birimler arasında eşit seçilme şansı yokken; istatistiki örnekleme yönteminde, ana kütlede seçilecek olan örneklem rassal ve eşit olasılık koşullarında tesadüfi olarak seçildiğinden her birimin eşit seçilme şansı söz konusudur.
- İki yöntemin ortak noktası; örneklemin planlanması, planın uygulanması ve örnekleme sonucu elde edilen kanıtların değerlendirilmesi aşamalarında denetçinin mesleki yargısından ve tecrübelerinden yararlanmalarıdır.
- Örneklem grubunu oluşturan birimlere uygulanan denetim prosedürleri arasında bir fark söz konusu değildir.
- İstatistiksel örnekleme yöntemi genellikle incelenecek belge sayısının yoğun olduğu işletmelerde uygulanırken; iradi örnekleme yöntemi, ana kütlede büyük olmadığı ve incelenecek belge sayısının az olduğu işletmelerde kullanılmaktadır.

Uzun yıllar denetim prosedürleri ana kütlede tamamına uygulanmıştır. Zamanla, hem denetlenmesi gereken işlemlerin gittikçe artması hem de artan rekabet koşulları neticesinde denetçilerin maliyet ve zaman tasarrufu sağlama yoluna gitmeleri, ana kütlede tamamının incelenmesini neredeyse imkansız hale getirmiştir. Tarihte örnekleme ilk olarak 1960'lı ve 1970'li yıllarda istatistiksel örnekleme yöntemi şeklinde rastlanmıştır (<http://www.nysscpa.org/cpajournal/2004/504/essentials/p30.htm>). Fakat istatistiksel örnekleme yönteminde kullanılan matematiksel ve istatistiksel yöntemlerin denetçiler tarafından hem yeterince bilinmiyor hem de bu uygulamanın diğerine kıyasla daha çok zaman alıyor olması 1980'lere geldiğinde istatistiksel olmayan örnekleme yönteminin de kullanılmaya başlamasına neden olmuştur. Hitzig (1995), yapmış olduğu çalışmada denetçilerin yüksek oranlarda istatistiksel olmayan örnekleme yöntemini kullandıkları sonucuna ulaşmıştır.

İstatistiksel örnekleme yönteminin sağladığı çeşitli avantajlar söz konusudur. Bunlar; duruma en uygun örneklem büyüklüğünün belirlenebilmesi, arzu edilen güvenlik derecesinin ve hata payının ortaya konulması, örnekleme hatasını tahmin edilmesi, ortaya konulan sonuçların bilimsel olarak savunulması, sonuçların objektif olması şeklinde sıralanabilir (<http://www.auditnet.org/Guides/AuditNet%20Monograph%20Series%20Audit%20Sampling.pdf>). İstatistiksel örnekleme, iç kontrol sistemi incelemeleri bazında

işlem testlerinde ve yıl sonlarında ayrıntılı incelemelerde maddi doğruluk testlerinde kullanılmaktadır.

İstatistiksel örnekleme, niteliklere, bir başka deyişle sahip olunan veya olunmayan özelliklere göre yapılıyorsa “nitel örnekleme”; sayı ya da tutarlarla ifade edilebilen niceliklere göre yapılıyorsa “nicel örnekleme” olarak tanımlanır. İşlemlerin testinde nitel örneklemenin yapılması gerekirken; hesap bakiyelerindeki maddilik testinde nicel örneklemin yapılması gerekmektedir.

Belirlenecek örneklem sayısının denetçinin kendi kararına bağlı olduğu istatistiksel olmayan örnekleme yönteminin çoğunun denetçi tarafından kullanılıyor olmasının en önemli nedeni, ayrıntılı matematiksel ve istatistiksel yöntemleri gerektirmiyor olmasıdır. Bu yöntem kullanıldığında seçilen örneklem büyüklüğü genelde istatistiksel örneklemeyle kıyasla daha küçük olduğundan, maliyet ve zaman bakımından irdelendiğinde bu yöntemin daha az maliyetli olduğunu ve denetçinin daha az zamanını aldığı söylemek mümkündür. Ayrıca, genelde denetçilerin istatistiksel örnekleme yönteminde kullanılan matematiksel ve istatistiksel yöntemleri bilmemeleri neticesinde, söz konusu yöntemi uygulayabilmeleri için bu konularda uzman çalışanlara sahip olmaları gerekmektedir. Bu da denetim firmaları için fazladan maliyet yaratır.

Genel olarak örnekleme, aşağıda belirtilen temel aşamalardan oluşur:

PLANLAMA {

1. Denetimin amacı belirlenir.
2. Ana kütle tanımlanır.
3. Söz konusu olabilecek riskler, sapmalar ve kabul edilebilecek hata oranları belirlenir.

UYGULAMA {

4. Örneklem büyüklüğü belirlenir.
5. Örneklem unsurları seçilir.
6. Denetim prosedürleri örneklem unsurlarına uygulanır.

DEĞERLENDİRME {

7. Örneklem sonuçları değerlendirilir.
8. Örneklem sonuçlarından hareketle ana kütle hakkında bir sonuca ulaşılr.

1. Denetimin amacı belirlenir.
2. Ana kütle tanımlanır.
3. Söz konusu olabilecek riskler, sapmalar ve kabul edilebilecek hata oranları belirlenir.
4. Örneklem büyüklüğü belirlenir.
5. Örneklem unsurları seçilir.
6. Denetim prosedürleri örneklem unsurlarına uygulanır.
7. Örneklem sonuçları değerlendirilir.
8. Örneklem sonuçlarından hareketle ana kütle hakkında bir sonuca ulaşılr.

3.1. Örneklem Büyüklüğünü Etkileyen Unsurlar

Denetçi, görüşüne temel teşkil edecek yeterli sayıda kanıt toplamalıdır. Kanıtların sayısının yeterliliği denetçi tarafından seçilen örneklem büyüklüğü ile ölçülür. Örneklem büyüklüğünü tespit ederken denetçinin zaman-maliyet-fayda üçgenini dikkate almasında fayda vardır. Örneklem büyüklüğüne karar verirken göz önünde bulundurması gereken bazı unsurlar aşağıdaki gibi sıralanabilir (Bozkurt 2006,212):

- Kabul Edilebilir Hata Oranı: Denetçiler örneklemede hatasız bir ortam sağlamanın imkansız olduğunu bildiklerinden, yaptıkları çalışmalarda belli bir hata payını normal seviye olarak değerlendirmektedirler. Söz konusu hata oranı ile örneklem büyüklüğü arasında ters orantı bulunmaktadır.
- Kabul Edilebilir Belirsizlik Riski: Alınan kararın ne derece güvenilir olduğu ortaya konulur. Güvenilirlik derecesi arttıkça belirsizlik riski azalır. Ana kütlenin tamamının incelenmesi yerine seçilen bir örneklem grubu incelendiğinde belirsizlik riskinin sıfır olması mümkün değildir. Belirsizlik riski ile örneklem büyüklüğü arasında ters orantı mevcuttur.
- Ana Kütlenin Tahmini Hata Oranı: Sahip olunan ana kütlenin de bir hata oranı söz konusu olabilir. Bu oranın seviyesi doğrudan örneklem büyüklüğünü etkilemekte ve örneklem büyüklüğü ile doğru orantılı olarak hareket etmektedir.
- Ana Kütlenin Birim Sayısı: Örneklem büyüklüğüne yönelik ana kütlenin birim sayısının bir etkisinin olabilmesi için, ana kütlenin 5000'in altında bir sayıda olması gerekir. Bu durumda ana kütle birim sayısı ile örneklem

büyükülüğü arasında doğru orantı söz konusudur. Ana kütlelerin birim sayısı 5000'in üzerinde ise örneklem büyükülüğü üzerinde bir etkisi olmaz.

- **Önemlilik:** Denetçinin toplayacağı kanıt sayısı ve önemlilik derecesi göz önünde bulundurulması gereken temel unsurlar arasında yer almaktadır. Önemlilik derecesi arttıkça, örneklem büyükülüğü de artar.
- **Kontrol Riski:** Denetçi, müşteri işletmenin iç kontrol sisteminin başarılı çalıştığı kanısına varırsa, toplaması gereken kanıt sayısında azaltma yapabilir.
- **Kanıt Toplama Maliyeti:** Kanıt toplama maliyetinin yüksek olması örneklem büyükülüğüne etki eden unsurlar arasında yer alır. Söz konusu maliyet arttıkça, buna bağlı olarak örneklem büyükülüğü azalmaktadır. Bir başka deyişle, kanıt toplama maliyeti ile örneklem büyükülüğü ters orantılıdır.

Yukarıda belirtilen oranların ve derecelerin belirlenmesinde, denetçinin bilgi ve tecrübesi ile incelenen niteliğin önemlilik derecesi etkili olmaktadır.

3.2. Hesap Bakiyelerinin Maddilik Testleri ve İstatistikî Örnekleme İlişkisi

Denetçi, müşteri işletmenin hesap bakiyelerinde gözükten tutarların doğruluğundan emin olabilmek için, maddi doğrulama testlerine başvurur. Zaman ve maliyet tasarrufu sağlamak için denetçi, işletmenin mali tablolarında bulunan bütün kalemleri söz konusu testlere tabi tutmak yerine, seçmiş olduğu örneklem grubuna maddilik testlerini uygular.

- **Bankalar:** Bankalar hesabının denetim riski yüksek olmamasına rağmen, iç kontrol sistemlerinin zayıf olduğu işletmelerde, söz konusu hesabın tablolarda yanlış gösterilmesi mümkün olabilmektedir. Günümüzde, işletmeler tek bir banka yerine çok sayıda bankayla çalışmayı tercih etmektedirler. Bu durumda işletmenin çalıştığı bütün bankalar yerine iki üç tanesi ile irtibata geçilerek, bankalar hesabının tutarının bankalardaki mevcut mevduatla aynı olup olmadığını test etmek amacıyla mutabakat tekniği kullanabilmektedir. Seçilen bankalara mutabakat (doğrulama) mektubu yollanarak işletmeyle ilgili bilgiler bankalara doğrulattılır.
- **Alacaklar:** Denetçi, müşteri işletmenin özellikle senetsiz alacaklarını doğrulamak amacıyla, işletmenin müşterilerine mutabakat mektubu yollanması yoluna gider. Müşterilerin tamamına mutabakat mektubu göndermek yerine seçilen örneklem grubuna gönderilmesi tercih edilir.

Personelden alacaklar hesabının doğruluğunu test etmenin bir yolu, söz konusu personelin halen işletmede çalışıp çalışmadığını araştırmaktır. Çünkü bazı durumlarda çalışanlar, işletmeden borçlarını ödemediği ayrılabilirler. Bu durumda da işletmeye borcu olan çalışanlar arasından bir örneklem grubu seçilir.

- İlişkili Taraflar: Bankalarda ve alacaklarda olduğu gibi burada da mutabakat yöntemine başvurulur. İşletme ile ilişkili taraflar arasından seçilen örneklem grubuna mutabakat mektubu yollanır. Burada dikkat edilmesi gereken husus, karşı taraftan gelen yanıtların güvenli olmayabileceğidir. Çünkü denetlenen işletme, ilişkili taraf ile yakın temas halindedir.

- Stoklar: İşletmenin hesaplarında gözüken stokların, depoda yer alan stoklarla karşılaştırılabilmesi için sayım yapılması gerekir. Çoğu zaman işletmelerin birden çok deposu söz konusu olabilmektedir. Bu durumda denetçi, işletmenin bütün depolarında sayım yapmak yerine kendi belirlediği depolara giderek sayımı gerçekleştirmelidir. Eğer örneklem grubu olarak seçilen depolardaki stoklarla hesaplardakiler arasında farklılıklar çıkarsa, denetçi diğer depolarda da sayım yapmalıdır.

- Maddi Duran Varlıklar: Örneklem grubunu oluşturan arsa, arazi ve arsaların tapuları ile tapu dairesine gidilip, mülkiyeti veya kullanımı sınırlayıcı kayıt olup olmadığı araştırılır. Seçilen örneklem grubunu oluşturan taşıtların Motorlu Taşıtlar Vergi'lerinin zamanında ödenip ödenmediği kontrol edilir. Ana kütleden seçilen tesis, makine ve cihazlar ile demirbaşların gözlem ve fiziki inceleme ile fiilen işletmenin kontrolünde olup olmadığı ve fiziki niteliklerini koruyup korumadıkları tespit edilir.

- Borçlar: Belgeler arasından seçilenler incelenir. Her ne kadar Uluslararası Denetim Standartlarında alacaklarda öngörüldüğü gibi mutabakat mektubu uygulaması ticari borçlarda açısından zorunlu olmasa da denetçiler bu yola başvurabilmektedirler (Kaval 2005, 449). Bu bağlamda, örneklem grubunu oluşturan satıcılara mutabakat mektubu gönderilir.

- Satışlar: Denetçi, örnekleme yoluyla satış yevmiye maddesi ile bunların dayanağı olan müşteri sipariş formunu, yükleme belgesini ve satış faturasını karşılaştırır.

- Personel Giderleri: Seçilen örneklem grubunu oluşturan personele ödenen ücretle, düzenlenen bordro arasında farkın olup olmadığı incelenir. Bunun için örnekleme oluşturan çalışanlarla görüşme yapılabilir.

4. SONUÇ

Kanıt toplama ve kanıtların değerlendirilmesi süreci olarak nitelendirilen muhasebe denetimi, kanıtların elde edilme şekli ve yönteminden doğrudan doğruya etkilenmektedir. Bir başka deyişle, denetimin etkinliği bu sürecin en optimum şekilde işlemesine bağlıdır. Günümüzde artan rekabet koşulları ve mali tablo kullanıcılarının karar verme frekanslarındaki artış, denetim firmaları için maliyet ve zaman tasarrufunu ön plana çıkarmıştır. Bu doğrultuda kanıt toplama ve değerlendirme sürecinde yüksek risk taşıyan noktaların belirlenmesi, o noktalara odaklanması ve ilgili unsurlara ilişkin en kısa sürede ve en ucuz şekilde kanıt toplanması önem arz eder duruma gelmiştir. Bu bağlamda, analitik inceleme teknikleri ve örnekleme yöntemi denetçiler tarafından giderek daha sık kullanılmaya başlanmıştır.

Analitik inceleme teknikleri denetçilerin önemli sapmaların bulunmadığı kalemlerde gereksiz bir şekilde maliyeti önemli ölçüde artıran detaylı incelemelerin yapılmasının önüne geçmektedir. İnceleme teknikleri sayesinde, müşteri işletmede söz konusu olabilecek risk unsurları önceden ortaya çıkarılmış olur. Bu sayede denetime ilişkin yol haritasının çerçevesi net bir şekilde çizilebilmekte ve denetimin etkinliği tasarruf boyutunda artırılabilir. Bu yaklaşımın temel sınırlılıklarını fayda sağlayıcılar açısından denetimden beklenen kalite belirler. Denetimin kalitesi ise doğrudan doğruya kanıtların denetçi görüşünü destekler nitelik ve nicelikte olabilmesine bağlıdır.

Yeterli düzeyde kanıt elde edilmesi denetim firmaları açısından kayda değer bir optimizasyon problemidir. Bu noktada, ana kütlelin tamamının incelenmesi sonucunda oluşan zaman kaybının önüne geçmek amacıyla denetçiler, seçilen örneklem grubu üzerinde incelemeler yapabilirler. Örneklem büyüklüğünün belirlenmesinde kabul edilebilir hata oranı, belirsizlik riski, ana kütlelin birim sayısı, kontrol riski ve önemlilik derecesi gibi unsurlar göz önünde bulundurulmalıdır. Örneklem grubunun seçiminde istatistiksel ve iradi yöntemler arasında yapılacak tercihler, denetimin etkinliği açısından büyük önem taşımaktadır. İstatistikî örnekleme yönteminin, örneklem sonucu yüklenen risk derecesini ölçebilme gibi avantajları olmasına karşın; iradi örnekleme yöntemi, denetçilerin kendi mesleki bilgi ve tecrübelerini kullanarak daha doğru örneklem grubu seçimine gitmelerini sağlayabilmektedir.

5. KAYNAKÇA

- Aksoy, T. 2006. Tüm Yönleriyle Denetim. Yetkin Yayınevi, Ankara, 2. Basım.
- Biggs, S.F. ve J.J. Wild. 1985. "An Investigation of Auditor Judgement in Analytical Review" *The Accounting Review*, (October): 607-612.
- Blocher, E., Krull, G.W., Tashman, L.J. ve S.V.N. Yates. 2002. "Updating Analytic Procedures", *The CPA Online Journal*, (September).
- Bozkurt, N. 2006. Muhasebe Denetimi, Alfa Yayın, İstanbul, 4. Basım.
- Colbert, J.L. 2001. "Audit Sampling", *Internal Auditor*, February.
- Hirst, E.D. ve L. Koonce. 1996. "Audit Analytical Procedures: A Filed Investigation", *Contemporary Accounting Research*, (Fall): 457-486.
- Hitzig, N.B. 2003. "The Hidden Risk in Analytical Procedures: What WorldCom Revealed", *The CPA Online Journal*, (April).
- Hitzig, N.B. 1995. "Auditing Sampling: A Survey of Current Practice", *The CPA Online Journal*, (July).
- Kardeş, S. 1996. "Denetimin Etkinliğinin Artırılmasında Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanımı ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma", *Sermaye Piyasası Kurulu Yayını (No:29)*, Ankara.
- Kaval, H. 2005. Muhasebe Denetimi, Gazi Kitabevi, Ankara, 2. Basım.
- Lin, K.Z. ve I.A.M. Fraser. 2003. "The Use of Analytical Procedures by External Auditors in Canada", *Journal of International Accounting, Auditing, and Taxation*, 12, s.153-168.
- Lowers, T.J., Ramsay, R.J., Sinasom, D.H. ve J. R. Strawser. 2005. *Auditing and Assurance Services*, Mc Graw Hill, International.
- Mancuso, A.J. 1992. "Analytical Procedures", *The CPA Online Journal*, (April).
- May, R.G. 1983. "Analytical Reviews Techniques for Auditors", *The Saxe Lectures in Accounting*, March, http://newman.baruch.cuny.edu/digital/saxe/saxe_1982/may_83.htm, 12 Ocak 2010.
- Messier, W.F. 2003. *Auditing and Assurance Services*, Mc Graw Hill & Irwin, International, 3rd Edition.
- Messier, W.F. 1997. *Auditing A Systematic Approach*, Mc Graw Hill, Florida.
- Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri X, No:22), Sermaye Piyasası Kurulu, Ankara, 2006.
- Whittington, O.R. ve K. Pany. 2003. *Principles of Auditing*, Mc Graw Hill, International, 14th Edition.
- <http://www.nysscpa.org/cpajournal/2004/504/essentials/p30.htm>, 10 Aralık 2009.
- <http://www.auditnet.org/Guides/AuditNet%20Monograph%20Series%20Audit%20Sampling.pdf>, 17 Ekim 2009.
- http://bulentbalkan.com/index_files/Page1952.htm, 10 Eylül 2009.

Düzelme;

Dergimizin Cilt: 2 Sayı: 3 2009 tarihli sayısında yayınlanan “Gerçeğe Uygun Değer Riskinden Korunma Amaçlı Hisse Senedi Endeks Vadeli İşlem Sözleşmeleri Muhasabeleştirilmesi Vob Uygulamaları” Adlı makalenin Dipnotunda aşağıdaki bilgi eksik çıkmıştır.
Öğr. Gör. Dr. Fahrettin Okudan, Fatih Üniversitesi İ.İ.B.F. İşletme bölümü Öğretim Görevlisi

YAYIN KOŞULLARI VE YAZIM KURALLARI

I. BİÇİM

1. Bütün metinler; Times New Roman, 12 punto ile A4 kâğıdın tek yüzüne ve çift satır aralığı ile yazılmalıdır.
2. Metinler genellikle 7000 kelimeyi geçmeyecek şekilde ve konu ile araştırma metodunun izin verdiği ölçüde öz olmalıdır. Giriş, metin, sonuç ve kaynakça dâhil olmak üzere tüm başlıklar numaralandırılmalı ve koyu olmalıdır. Birinci derecedeki başlıkların “*tümü büyük harf*”, diğerlerinde “*sa-dece ilk harf büyük*” şeklinde olmalıdır.
3. Üst, alt ve her iki yandaki kenar boşlukları düzenleme ve çoğaltmayı kolaylaştıracak şekilde en az 2,5cm. olmalıdır.
4. Tarafsız bir değerlendirme yapılabilmesi için yazarlar metinde veya baş-vuru dâhilindeki deneysel test araçlarında kendilerini doğrudan veya dolaylı biçimde belli edecek şekilde davranmamalıdır. Tek çalışma yapanlar “biz” şeklinde vurgu yapmamalıdır.
5. Çalışmanın başlığı, yazarın adı, unvanı ve bağlı olduğu kuruluş, e-mail adresi, olası teşekkür notları ve yazarın verileri paylaşmak isteyip istemediğini belirten dipnotu içeren bir kapak sayfası oluşturulmalıdır.

Sayfa numaralandırma: Tablolar, ekler ve kaynakça da dâhil olmak üzere bütün sayfalar sıralı biçimde numaralandırılmalıdır.

- *Numaralar:* Birden ona kadar olan rakamlar; tablo ve listelerde kullanılması, matematiksel, istatistikî veya teknik birim ve miktarların (uzaklık, ağırlık vs.) belirtilmesi hariç yazı ile yazılmalıdır. Diğer tüm sayılar nümerik olarak gösterilmelidir. Örneğin: üçüncü gün, 3 km., 30 yıl.
- *Yüzdeler ve kesirler:* Teknik olmayan kopyada metin içerisinde yüzde kelimesi kullanılmalıdır.
- *Denklemler:* Denklemler parantez içerisinde numaralandırılarak sağa yaslı olarak yer almalıdır.
- *Kısa çizgi:* Tek kelimeleri birleştirmek veya kullanımı netleştirmek için kısa çizgi kullanılır.
- *Anahtar kelimeler:* Özet, endekslemeye yardımcı olacak 4 anahtar kelimeyi de içermelidir.

II. ÖZET/GİRİŞ

Makale *Türkçe* ve *İngilizce* başlığı taşınmalıdır. Ortalama 100 kelimedenden oluşan *Türkçe* ve *İngilizce* özet, metin öncesinde ayrı bir sayfada yer almalıdır. Özet okuyucuyu metnin başlığı, metodu ve bulguları hakkında kısaca bilgilendirmelidir. Anahtar kelimeler ve veri kullanılabilirlik açıklaması özeti takip etmelidir.

Çalışma metni, çalışmanın amacı, metodolojisi ve bulguları hakkında daha fazla detay sağlayan “1. Giriş” başlıklı bir bölümle başlamalıdır. Özet ve giriş görece olarak teknik olmamakla beraber konu hakkında bilgili bir okuyucunun çalışmanın katkısını anlayabileceği netlikte olmalıdır. Sadece metnin adı özet sayfasında yer almalıdır.

III. TABLO VE ŞEKİLLER

Yazar şu noktalara dikkat etmelidir:

1. Her tablo ve şekil ayrı bir sayfada görünmeli ve metnin sonuna yerleştirilmelidir. Her biri bir numaraya ve içeriği tam olarak belirten bir başlığa sahip olmalıdır. Tablo ve şekiller her değişkeni açıklayabilmelidir. Başlık ve tanımlar, okuyucunun metne bakmadan tablo veya şekli anlayabileceği kadar yeterli detaylandırılmış olmalıdır.
2. Her grafiğin referansı metinde yer almalıdır.
3. Yazar her grafiğin metnin neresine ait olduğunu göstermelidir.
4. Grafiklerin içeriği metne bakılmadan önemli biçimde anlaşılabilir.
5. Kaynak satır ve notları gerektiğinde eklenmelidir.

IV. ATIFTA BULUNMA

Kaynakçada belirtilen çalışmalara bağlı olunmalı ve atıfta bulunulacak çalışma için “yazar-tarih” sistemi kullanılmalıdır. Alınan çalışmanın ilgili sayfa numaralarının belirtilmesine çalışılmalıdır.

1. *Metin içinde atıflar şu şekilde yapılmalıdır:* yazarın soyadı ve tarih, virgül konulmadan ve parantez içerisinde (Akdoğan 2005), sayfa no varsa (Akdoğan 2005, 145); iki yazar olursa (Akdoğan ve Sevilengül 2007, 58), ikiden fazla yazar varsa (Karacabey ve diğerleri 2006, 124). İki çalışmadan alıntı yapılırsa (Karan 2003, 54; Karacabey 2001, 27); aynı yazarın iki veya daha fazla çalışmasından alıntı yapılırsa (Karatepe 2003, 2006).

2. Kaynakçada aynı yazarın aynı yıl içerisinde yayınlanmış birden fazla çalışması

olduğu durumlarda a,b, ek olarak yılın sonuna yazılmalıdır. (Sayılğan 2002a, 37)

3. Bir yazarın adının metin içerisinde geçmesi halinde atıfta tekrar isim belirtmeye gerek

yoktur. Örneğin: “Çelik (1999, 67) diyor ki...”

4. Kurumlar adına yapılan çalışmalarda imkân varsa kısaltma veya kısa başlıklar kullanılmalıdır. (SPK Aylık Bülteni Ocak 2007)

5. Eğer hukuki mevzuat, yasal anlaşma veya mahkeme kararlarına atıfta bulunulacaksa hukuk çalışmaları ile ilgili atıfta bulunma kuralları kullanılmalıdır.

KAYNAKÇA

Her çalışmada sadece atıfta bulunulan çalışmaları içeren bir kaynak listesi bulunmalı ve aşağıdaki bilgileri içermelidir:

1. Kaynaklar ilk yazarın soyadı veya kurumun adına göre alfabetik biçimde sıraya konulmalıdır.
2. Yazarların tam adı yerine ismin baş harfleri kullanılmalıdır.
3. Yazarın adının hemen arkasından yayının tarihi yer almalıdır.
4. Dergi başlıkları kısaltılmış olmamalıdır.
5. Aynı yazarların aynı yıl içerisindeki çalışmaları yılın arkasından harf verilecek şekilde belirtilmelidir.

Örnek kaynak gösterimleri:

Akdoğan, N. ve O. Sevilengül. 2007. Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması. Yenilenmiş ve Genişletilmiş 12. Baskı Ankara: Gazi Kitabevi

Demsky, J.S. ve D.E.M. Sappington. 1989. "Hierarchical Structure and Responsibility Accounting" Journal of Accounting Research 27 (Spring): 40-58

Dipnotlar: Dipnotlar atıf yapmak için kullanılmamalıdır. Ancak metin içerisinde kullanıldığı takdirde metnin bütünlüğünü bozacak nitelikteki bilgiler dipnot olarak kullanılmalı ve metinden daha uzun olmamalıdır. Dipnotlar metin boyunca üst simge şeklinde numaralandırılarak ilerlemelidir. Dipnot metni tek satır aralığıyla sayfa altında yer almamalıdır.

VI. METİNLERİN TESLİMİ

Yazarlar şu kurallara dikkat etmelidir:

1. Başka bir dergi tarafından değerlendirmede olan çalışmalar gönderilmemelidir. Yazar çalışmanın başka bir yerde yayınlanmadığı veya değerlendirme altında olmadığını bir dilekçe ile belirtmelidir.
2. Çalışmanın iki kopyası word dosyasında, CD ortamında ve basılı döküman olarak yazışma adresine gönderilmelidir. Ayrıca muvu@asmmmo.org.tr elektronik posta olarak gönderilmelidir. Yazısı kabul edilen yazarlara derginin yayınlanmasından sonra telif ücreti ödenecektir. Bu nedenle yazar, dilekçesinde mail adresi ve banka hesap numarasını bildirmelidir.
3. Saha çalışması veya deneye dayalı çalışmalarda çalışmanın dayandığı araçtan (anket, görüşme planı vs.) yazarın kimliğini belli etmeyecek şekilde bir CD ve bir kopya teslim edilmelidir.
4. Dergiye gönderilen yazıların yazar tarafından basıma uygun olduğu kabul edilecektir.
5. Yazar metnin bir kopyasını elinde tutmalıdır.

