



Gönderiliş Tarihi: 10/12/2020
Kabul Tarihi: 28/12/2020
ORCID 0000-0001-6608-6511
ORCID 0000-0001-7330-4038
ORCID 0000-0002-4439-2531

COVID-19 PANDEMİSİNİN FİNANSAL RAPORLAMA SÜRECİ ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ: SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

Murat ÖZDEMİR¹

Alper KARAVARDAR²

Mustafa ÖZKAN³

ÖZ

Bu çalışma, muhasebe meslek mensuplarının Covid-19 pandemisinin finansal raporlama süreci üzerindeki etkileri hakkındaki düşüncelerini sorgulamak amacıyla yapılmıştır. Bu amaçla Giresun Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası'na kayıtlı 70 meslek mensubuna anket uygulanmıştır. Elde edilen veriler istatistiksel olarak değerlendirilmiştir. Çalışmanın sonuçlarına göre, muhasebe meslek mensuplarının cinsiyet, mesleki deneyim süresi ve çalışma durumlarının finansal raporlama sürecindeki algılar üzerinde çeşitli farklılıklara neden oldukları görülmüştür. Bu demografik değişkenler içerisinde, özellikle cinsiyetin diğer değişkenlere nazaran daha baskın bir farklılık sebebi olduğu görülmektedir.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe, Covid-19, Pandemi, Finansal Raporlama

Jel Kodu: M40, M42, M49

THE EFFECTS OF THE COVID-19 PANDEMIC ON THE FINANCIAL REPORTING PROCESS: A STUDY ON INDEPENDENT ACCOUNTANTS AND FINANCIAL ADVISORS

ABSTRACT

This study was conducted to question the opinions of professional accountants about the effects of the Covid-19 pandemic on the financial reporting process. For this purpose, a questionnaire was applied to 70 professions registered in Giresun "Chamber of Independent Accountants and Financial Advisors". The obtained data were evaluated statistically. According to the results of the study; It has been observed that gender, duration of professional experience and working status of accounting professionals cause various differences on perceptions in the financial reporting process. Among these demographic variables, it is seen that especially gender is a more dominant cause of difference compared to other variables.

Keywords: Accounting, Covid-19, Pandemic, Financial Reporting

Jel Codes: M40, M42, M49

¹ Dr. Öğr. Üyesi, Giresun Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, murat.ozdemir@giresun.edu.tr

² Doç. Dr., Giresun Üniversitesi, İİBF,, İşletme Bölümü, akaravardar@yahoo.com

³ Doç. Dr., Giresun Üniversitesi, İİBF,, İşletme Bölümü, mustafa.ozkan@giresun.edu.tr

1.GİRİŞ

Pandeminin (Covid-19) işletmelerin faaliyetleriyle bağlantılı olarak finansal raporlama süreçleri üzerindeki etkileri finansal piyasaların işleyişi bakımından üzerinde durulması gereken bir meseledir. Salgının yarattığı ekonomik belirsizlikler işletmelerin finansal tahminlerini önemli ölçüde değiştirmiştir. Covid-19 virüsünün yarattığı yeni ekonomik atmosfer, temel finansal raporlama prensipleri dikkate alındığında, bazı konuların yeniden tartışılması mecburiyetini ortaya koymuştur. İşletmenin sürekliliği ilkesi açısından bakıldığında, mevcut hadiselerin işletmenin faaliyetleri ve bununla bağlantılı olarak nakit akışları üzerindeki olası sonuçları, kapsamlı bir değerlendirmeyi gerektirir. İşletmelerin faaliyetlerine devam edebilmeleri için gerekli olan yeterli likiditenin temini, yükümlülüklerin ifası açısından önemli bir unsurdur. Yatırımcılar açısından bakıldığında sürdürülebilirliği tehlikeye sokabilecek koşulların finansal tablolarda açık bir biçimde belirtilmesi hayati bir konudur. Likidite riskinin işletme yönetimi tarafından nasıl yönetileceği sorusunun cevabı, yönetimin yargı ve tahminleriyle ilişkili olduğundan netleştirilmesi gereken bir unsurdur. Pandeminin muhasebe tahminleriyle ilintili çeşitli sonuçlar yarattığı açıktır. Örneğin salgının, işletmenin tedarik zinciri üzerindeki olumsuz etkileri, talep üzerinde yarattığı artış veya azalış, işletmelerin nakit akışlarını, ayrılan karşılıkları, beklenen kredi zararlarını ve işletme stoklarının net gerçekleştirilebilir değerlerini etkilemektedir. Finansal raporlamanın temel kaidelerinden biri olan varlıkların veya yükümlülüklerin gerçeğe uygun değerlerini tespiti Covid-19'un yarattığı önemli ekonomik belirsizliklerden biri olarak karşımıza çıkmaktadır. Gerçeğe uygun değerlerin finansal raporlamanın yapıldığı, ölçüm tarihindeki mevcut piyasa koşullarına göre tespit edildiği hatırlandığında, finansal tablo kullanıcıları ve sermaye piyasaları açısından önemli bir konudur. Dönemsellik ilkesi ile bağlantılı olarak hâsılâtın gerçekleşme koşulları üzerindeki muhtemel etkileri finansal raporlama süreci üzerinde etkili bir diğer meseledir. Benzer şekilde talepteki düşüşle ilintili olarak kiralama işlemlerinin, hem kiracı hem de kiralayan açısından yeniden tartışılması zorunluluğunu yaratmıştır.

Denetim süreci açısından bakıldığında ise ofis dışından çalışma imkânlarının yarattığı olası güvenlik açıklarının iç kontrol üzerindeki etkileri değerlendirilmelidir. Şirket çalışanlarının faaliyet süreçlerini bilişim teknolojisi vasıtasıyla uzaktan erişim sağlaması, önemli denetim boşlukları doğurabilir. Pandeminin yarattığı yeni çalışma koşullarının iç kontrol yapısı üzerindeki etkilerinin kapsamlı bir biçimde gözden geçirilmesi gereklidir. İşletmelerin pandemi süreci içinde, çalışanlarına sağladığı ücret ve benzeri faydaların ölçüm ve tahmini ise bir diğer odak noktası durumundadır. Salgın karşısında hükümetlerin işletmeleri desteklemek amacıyla verdikleri teşvik ve yardımların finansal tablolar üzerindeki etkileri, Covid-19'un finansal raporlama üzerindeki bir diğer sonuçtur. Salgının döviz, kredi işlemleri üzerindeki etkileri, finansal raporlama üzerinde düzeltme gerektiren veya gerektirmeyen olayların yeniden tasnifini zorunlu kılmıştır. İşletmenin içinde bulunduğu sektör ve ülke dikkate alındığında, finansal yükümlülüklerin, koşullu borçların yeniden sınıflandırılması gerekebilir. Pandeminin işletme operasyonları üzerindeki mevcut ve potansiyel etkilerinin finansal tablolar aracılığıyla finansal tablo kullanıcılarına doğru bir biçimde yansıtılabilmesi çok boyutluluk arz eden bir meseledir. İşletmeler faaliyet sahalarına bağlı olarak farklılaşan derecelerde pandemiden etkilenmişlerdir. Bu bağlamda yönetim raporunda müteakip finansal raporlama dönemlerinde salgının olası etkileri hakkında bilgi verilmelidir. Finansal riskten korunma muhasebesi dâhil olmak üzere sürekliliğe etki edecek muhasebe sahalarını değerlendirmelidir.

2.PANDEMİNİN İŞLETMELER VE FİNANSAL RAPORLAR ÜZERİNDE YARATTIĞI ETKİLEŞİM

Covid-19 salgını çok boyutlu bir belirsizlik ortamı yaratmıştır. Virüsün yayılma hızına bağlı tedirginlik, ölüm oranlarının artması, sağlık sisteminin yetersiz kalması, piyasaları sınırlama etkisinin süresi, pandeminin yarattığı şokun hafifletilmesi için yapılan hükümet müdahaleleri, tüketici harcama eğilimlerinde yaşanan değişim, Ar-Ge, insan kaynakları vb. faktörler bu boyutlardan sadece birkaçıdır. Pandeminin doğası gereği yarattığı benzeri görülmemiş korku ve belirsizlik, işletmelerin üretimlerini azaltmalarına neden olmuştur. Bu durum maliyetlerin yükselmesine, karlılığın azalmasına ve yatırımların ertelenmesi sonucunu doğurmuştur. İşletmelerin pandemi nedeniyle düşen finansal performanslarını azaltmak amacıyla finansal raporlamada farklı muhasebe tekniklerini kullanmaya çalışacakları beklenebilir. Covid-19 salgınına verilen ekonomik tepkinin iki boyutu olduğu

söylenbilir. Bunlardan birincisi kitlesel boyutta iş kayıpları, ikincisi ise yaşanan can kayıplarına paralel olarak şiddeti artan ekonomik daralmadır. Altig vd. (2020) Covid-19 pandemisinin ekonomi üzerinde yarattığı muazzam şokun büyüklüğünün anlaşılabilmesi için Birleşik Devletler'in ekonomik verilerine dikkat çekmektedir. Çalışmalarında ABD nüfus anketi Nisan 2020 verilerine göre, işsizlik oranının % 14,7 ile bu rakamın 80 yılın en yüksek değeri olduğunu, yine bu oranın Şubat 2020'de ise % 3,5 olduğunu ifade etmişlerdir.⁴⁵ Birleşik Devletler GSYİH'ı 2020 yılının ikinci çeyreğinden dördüncü çeyreğine gelindiğinde % 11,2 oranında düşmüş olup bu Büyük Buhran'dan bu yana gerçekleşmiş en büyük düşüş olarak karşımıza çıkmaktadır. Finansal piyasalardaki ilgili varlıkların fiyatlarındaki dalgalanmalardan kaynaklanan volatilitenin bir göstergesi olan ABD'deki volatilité endekslerine (VIX) bakıldığında bir aylık VIX değerinin ocak 2020'de 15 olan günlük değerinin 16 mart 2020'de 82.7'ye çıktığı görülmektedir.⁶⁷ Benzer şekilde ABD'deki aylık iş belirsizliği anketi ile Birleşik Krallık'ta yapılan aylık karar verici anket verileri incelendiğinde her iki ülkedeki genel ekonomik bozulmanın anket sonuçlarına yansıdığı görülmektedir.⁸⁹ Baker vd. (2020) Covid-19 salgınının yarattığı muazzam belirsizlik şokunun 2008-2009 mali krizinden daha büyük olduğunu, birçok yönüyle 1929-1933 Büyük Buhran sırasındaki belirsizlik artışına benzer olduğunu vurgulamışlardır. Salgın, mali raporlamanın kalitesini sorgulanabilir hale getirmiş olup finansal raporlama sürecinin paydaşları durumundaki muhasebecilerin yargılarını etkileyen şart ve koşulları geniş ölçüde yeniden tanımlamıştır. Finansal varlıkların fiyatlarında önemli değer düşüklüğü yaratan salgın, finansal raporlamada gri bir alan olan şerefiyelerde bozulmalar yaratmıştır (Laxminarayan, 2020). Covid-19 pandemisinin ekonomik faaliyetlerle ilintili olarak birbiriyle ilişkili birçok finansal raporlama ve denetim sonuçları olması muhtemeldir. Pandeminin muhasebe ve denetim standartlarıyla bağlantılı olarak incelenmesi, mesleki şüphecilüğün bir parçası olarak finansal raporlama sürecinin paydaşlarına rehberlik edici bir çalışma olacaktır.

3.LİTERATÜR İNCELEMESİ

Finansal krizlerde muhasebenin rolünü anlamak önemli bir konudur. Finansal raporlama süreci esas olarak bilgi asimetrisini azaltarak, sermaye piyasalarının verimli işlemesi için gerekli olan şeffaflığı sağlar. Muhasebe genel olarak, finansal istikrarın sağlanmasında önemli bir yapı taşıdır. Muhasebe bilimi, makro politik çevre ile ekonomik çevre arasındaki ilişkileri açıklayıcı bir çerçeve sunar. Finansın endüstriyel sermaye üzerindeki genişleyen etkisi finansal raporlama standartlarının işleyişini şekillendirmektedir. Covid-19 salgını, yarattığı arz ve talep şoku ile nakit akışlarını etkileyerek hem reel sektör üzerinde hem de finansal sektörde çok boyutlu bir belirsizlik yaratmıştır. Pandeminin başta finansal durum tablosu ve gelir tablosu olmak üzere finansal tablolar üzerindeki etkileri hakkında sınırlı bir akademik çalışma olduğu söylenebilir. 2008 küresel krizi esnasında finansal kurumların, finansal raporlamada kullandıkları muhasebe tekniklerinin, söz konusu kurumların içinde buldukları durumu daha da kötü hale getirdiği yönünde çeşitli çalışmalar bulunmakla beraber, Covid-19 gibi küresel salgın hastalıkların finansal raporlama süreçleri üzerindeki etkisi hakkında çok az çalışma vardır (Özili, 2020; Arnold, 2009; Bezemer, 2010; Laux ve Leuz, 2010; Huizinga ve Laeven, 2012).

Laux ve Leuz, (2010) kriz dönemlerinde aktif piyasalardan gelen fiyatların gerçeğe uygun değerini belirlenmesini zorlaştırdığını belirtmişlerdir. Bunun yanında muhasebe standartları belirleyicilerinin, siyasi baskı altında kaldığına işaret ederek gerçeğe uygun değer muhasebesinin krizi şiddetlendirdiği iddialarının temelsiz olduğunu değerlendirmişlerdir. Onlar, 2008 yılındaki krizde bankaların krizi aşmak için varlıkların değerini arttırmak amacıyla muhasebe takdir yetkilerini aşırı düzeyde kullandıklarını, bunun sonucunda şeffaflık eksikliğinin ortaya çıktığını vurgulamışlardır. Pozen (2009) küresel finans krizinde, bankaların sorunlu varlıklarını açık piyasada sattıklarına işaret ederek söz konusu varlıkların gerçek değerlerinin nerdeyse sıfır olmaları nedeniyle gerçeğe uygun

⁴ https://oui.doleta.gov/unemploy/claims_arch.asp

⁵ <https://www.bls.gov/cps/employment-situation-covid19-faq-april-2020.pdf>

⁶ <https://www.worlduncertaintyindex.com>

⁷ https://www.policyuncertainty.com/us_monthly.html

⁸ <https://www.frbatlanta.org/research/surveys/business-uncertainty>

⁹ <https://decisionmakerpanel.com/>

değer gösteriminin finansal kurumları iflasa sürüklediği eleştirilerinin ortaya çıktığını belirtmiştir. Ozili ve Arun (2018) bankaların durgunluk dönemlerinde “*karın istikrarlı hale getirilmesi - income smoothing*” uygulamalarına giriştiklerini gözlemlemişlerdir. Laux ve Leuz (2010)’a göre kriz dönemlerinde muhasebe kurallarının gevşetilmesi finansal raporlama şeffaflığına ve piyasa disiplinine zarar vermektedir. Bezemer (2010) muhasebenin finansal istikrarın değerlendirilmesinde önemli bir fonksiyonu olduğunu belirterek, makro ekonomiyi anlamak için “*muhasebe yaklaşımı*”nın verimli bir perspektif olduğunu ifade etmiştir.

4.MUHASEBE VE DENETİM İLE BAĞLANTILI OLARAK PANDEMİNİN ETKİLEDİĞİ TEMEL ALANLAR

4.1.İşletmenin Sürekliliği ve Riskten Korunma Muhasebesi

İşletmenin sürekliliği kavramı, sınırsız ömre sahip olduğu kabul edilen işletmelerin finansal raporlamayı takip eden müteakip on iki ay içinde, normal şartlar altında, faaliyetlerine devam ettirebilme becerisini göstermektedir. İşletme faaliyetlerinin mevcut durumu, niteliği ve karmaşıklık derecesi, işletme ile ilgili olayların sonuçları, işletme yönetiminin alacağı aksiyonlar gibi çeşitli unsurlara bağlı olarak işletmenin sürekliliğine ilişkin yargıyı etkilemektedir. KPMG’nin küresel IFRS lideri olan Reinhart Dotzlaw Covid-19’un işletmelerin hayatta kalma yeteneği üzerinde varoluşsal bir tehdit olduğunu belirtmiştir (Joshi, 2020:1). IASB (2020a) yönergeleri incelendiğinde süreklilik konusunu, işletme yönetiminin sorumluluğu içinde yer alan ve finansal tabloların yayımlandığı tarihe kadar yapılması gereken, süreklilik arz eden bir endişe olarak tanımlamaktadır. Süregelen bir endişe olarak işletmelerin devam etme yeteneklerine ilişkin önemli belirsizlerin tespiti için denetçiler duyarlılık analizi yapmak durumundadırlar. Süreklilik kapsamında 6 ile 12 aylık bir süreyi kapsayan bu değerlendirmede denetçilerin üzerinde durdukları husus, işletmenin ayakta kalmaya yetecek düzeyde bir nakit akışı yaratıp yaratamayacağıdır. Bu bağlamda denetçilerin işletmelerin likidite pozisyonlarıyla ilgili önemli riskleri revize etmeleri gerekecektir. BDS 570 İşletmenin Sürekliliği Standardı, bağımsız denetçilere işletmenin sürekliliğini devam ettirebilme kabiliyeti ile ilgili olay ve koşullara ilişkin yeterli ve uygun nitelikte denetim kanıtı toplamak suretiyle söz konusu beceriyi değerlendirme sorumluluğu yüklemiştir. BDS 570, söz konusu denetçi değerlendirmesini takiben denetçilerin işletme yönetimi ile konuyu tartışarak yönetimin bu konuya ilişkin planları olup olmadığını, işletme yönetiminin bu konu hakkında bir ön değerlendirme yapmamış olması halinde işletme yönetimini sorgulamasını gerektirmektedir. BDS 570 kapsamında işletmenin sürekliliğini devam ettirebilme becerisini olumsuz yönde etkileyebilecek üç faktör söz konusudur. Bunlar; işletmenin finansal durumu, işletmenin faaliyetleri ve işletme aleyhine açılan davaları, olumsuz mevzuat değişiklikleri kapsayan diğer konulardır. İşletmenin finansal durumu, nakit akışındaki bozulmalar, temel finansal rasyolardaki olumsuz değişimler gibi hususları içeren bir dizi değerlendirmeyi kapsarken, işletme faaliyetleri, tedarik zincirinde yaşanan bozulmaları, üretimde yaşanan olumsuz gelişmeleri, Pazar ve müşterilerdeki kayıp ve daralmayı kapsayan genel bir tartışmayı kapsamaktadır. Finansal tabloların sunumuna ilişkin kavramsal çerçeve göz önüne alındığında işletmenin sürekliliği varsayımı finansal tablo kullanıcıları için hayati bir meseledir. Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine (US GAAP) göre bir işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine etki eden ve bu konuda önemli şüpheye yol açan olay ve koşulların finansal tabloların yayınlanmasından önce meydana gelmesi halinde, söz konusu olayların etkilerini hafifletici yönetim planları mevcut olsa bile, süregelen endişelerin belirsizliğine ilişkin açıklamaların yapılması gerekmektedir (ASC 205-40). Levy (2020) Covid-19 pandemisinin önceden sağlıklı durumdaki küçük ve orta ölçekli işletmelerde daha büyük süreklilik endişesi yaratma olasılığının daha fazla olduğunu belirtmiştir. İşletmenin sürekliliğini devam ettirebilme becerisi yönetim planları vasıtasıyla önemli ölçüde giderilse bile denetim raporunda bu konunun denetçi tarafından vurgulanması gereklidir (ASC 205-30-25-1 ve 2). Yüksek sermaye gerektiren otomotiv sektörü, inşaat sektörü, havacılık, seyahat, eğlence gibi alanlarda envanter değerinin düşmesi, hasılatın tanınması gibi nedenlerle gelir tablolarında pandemi öncesi döneme göre önemli düşüşler görülmesi beklenebilir. Pandemiden olumsuz etkilenen sektörlerdeki işletmelerde borçluların geri kazanılabilirliği normalden daha uzun süreler alacağından sürekliliğe ilişkin endişelerin olumsuz etkilenmesi söz konusu olabilir

(ICAEW, 2020). IASB'nin (2020b) riskten korunma ile ilgili yönergeleri dikkate alındığında Covid-19 nedeniyle nakit akış riskinden korunana kalemlerin gözden geçirilmesi gerekmektedir.

4.2.Tahmin Kullanımı

Finansal raporlarda kesin bir biçimde ölçülmesi mümkün olmayan, ancak tahminlere dayalı olarak raporlanan birçok unsur vardır. Tahminlerin geliştirilmesi esnasında kabul edilen varsayımların doğrulanması çok kolay değildir. Tahminlerin ekseriyetle karmaşık finansal işlemlere dayanan modeller olması ve tahminlerin yargı odaklı olma nitelikleri, denetçilerin raporlanan unsurları doğrulayabilmelerini zorlaştırmaktadır (Griffith vd. 2015a: 834). Eilifsen vd. (2010), şüpheli alacak, stok değer düşüklüğü, dava, garanti ve kıdem tazminatı karşılıkları ile faydalı ömür ve amortismanları, muhasebe tahmini gerektiren durumlara örnek olarak saymışlardır. Pandeminin ortaya çıkardığı bir diğer sorun muhasebesel tahminlerin pandemi öncesine kıyasen daha zor yapılması ve daha az güvenilir olmasıdır. Denetçiler, doğal olarak işletme yönetiminin yargılarını yansıtan tahminlere, mesleki şüphecilik anlayışının bir gereği olarak ihtiyatlı yaklaşmak durumundadır. Uluslararası Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 540 “*Gerçeğe Uygun Değere İlişkin Olanlar Dâhil Muhasebe Tahminlerinin ve İlgili Açıklamaların Bağımsız Denetimi*” muhasebe tahminlerinin denetçilerin denetim ile ilgili değerlendirme süreçlerine, önemli yanlışlık riskine ve denetim bulgularının değerlendirilmesine nasıl entegre edileceğini belirtmektedir. Denetçi işletme yönetiminin yaptığı muhasebe tahminlerinin makul olup olmadığı ile muhasebe tahminlerine ilişkin olarak finansal tablolarda yapılan açıklamaların yeterli olup olmadığı hakkında kanıt toplamak durumundadır (Eilifsen vd. 2010:102). ASC 250 “*Muhasebe Değişiklikleri ve Hata Düzeltmeleri*” ileriki finansal raporlama dönemlerine ilişkin tüm tahminlerin yeniden değerlendirilmesini zorunlu kılmaktadır. Finansal Muhasebe Standartları Kurulu - FASB'ın Finansal Raporlama İçin Kavramsal Çerçevesi bu kapsamda, belirsizlik düzeyinin yeterince büyük olması durumunda tahminlerin yararlı olmayacağını belirtmektedir (AU-C 705 ve AS-3105). Denetçiler açısından bakıldığında finansal tabloların hazırlandığı süre içinde ilgili muhasebesel tahminlerin makul olarak kabulü için yönetim yanlılığını en aza indirecek şekilde tahminlerin yapıldığı hususunda yeterli nesnel kanıtın elde edilmesi gereklidir. Tahminlerin içeriğine ilişkin yeterli kanıtın bulunmaması veya makul bir tahminin yapılamaması durumunda bu gerçeğin açıklanması bir zorunluluktur. Muhasebe tahminleri hakkında nitelikli bir görüş geliştirilememesi kapsamlı bir sınırlaması olarak değerlendirilebilir. İşletme yönetiminin seçtiği değerlendirme-tahmin yöntemlerinin piyasa koşullarına bağlı olarak kullanılan model varsayımlarına uygunluğu denetçiler tarafından değerlendirilen bir husustur (Bratten vd., 2013:14-15). Finansal raporlama ve denetim standartları finansal tabloların içerdikleri tahminlerin belirsizliklerin derecelerinin finansal tablolarda ve denetim raporun açıkça belirtilmesini (Christensen vd. 2012: 143), denetçilerin gerçeğe uygun değer tahminleri de içeren söz konusu muhasebe tahminlerinde veriler arasındaki tutarsızlıklara odaklı, eleştirel, çok yönlü bir düşünce bakış açısını benimsemelerini gerektirir (Griffith vd., 2015b: 51-71). Covid-19 pandemi yarattığı ekonomik belirsizlikler dikkate alındığında muhasebe tahminleri vasıtasıyla finansal tablolarda önemli yanlış beyan riskini etkileme potansiyeline sahiptir.

4.3.Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar

İşletmelerinin sürekli olan yaşamları faaliyet sonuçlarının ölçülebilmesi maksadıyla belirli aralıklarla sona ermiş gibi kabul edilir. Finansal tabloların hazırlanması ve yayınlanması bir süreç olup söz konusu süreç içinde canlı bir yapı olan işletme faaliyetleri devam eder. Finansal tablo kullanıcıları açısından önemli olan husus, finansal tablo kullanıcılarının işletme hakkında alacakları kararları etkileyebilecek nitelikteki olaylar hakkında gerekli enformasyonu zamanında temin etmektedir. Bilanço tarihinden sonraki olaylardan kasıt, bilanço tarihi ile bilançonun yayımlanması için onaylandığı tarih aralığında meydana gelen olaylardır. Bilanço tarihinden sonraki dönemde gerçekleşen ve düzeltme gerektirmeyen önemli olayların varlığı durumunda bunların açıklanmaması finansal enformasyonu kullanan finansal tablo kullanıcılarının kararlarını etkileyebilir. TMS 10 “*Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylara İlişkin Türkiye Muhasebe Standartı*” Bilanço tarihi sonrasında ortaya çıkan hususların muhasebeleştirilmesi ile söz konusu olayların dipnotlarda nasıl açıklanacağını kapsamaktadır. TMS 10 bilanço tarihi sonrası meydana gelen olayları düzeltme gerektiren ve düzeltme

gerektirmeyen olaylar olarak ikiye ayırmaktadır. TMS 10'na göre, düzeltme gerektiren olayların varlığı durumunda, olaya yol açan koşulların bilanço tarihinde olması ve söz konusu olayın finansal tablolar için yapılan tahminleri etkilemesi gerekmektedir. Benzer bir yaklaşımın US GAAP kapsamında da ele alındığı görülmektedir. ASC-55 “Müteakip Olaylar” ve ilgili denetim standartları olan AU-C 560 ve AS 2801 iki tür olay tanımlamaktadır. Bunlardan birincisi, bilanço tarihi itibarıyla var olan ve dolayısıyla finansal tablolarda muhasebeleştirilen koşullara ilişkin olaylar diğeri ise bilanço tarihinde mevcut olmayan ancak daha sonra ortaya çıkan koşullarla ilgili olaylar. İkinci tür olaylarda muhasebeleştirilmemekle beraber (önemli iseler) olası etkilerinin tahminiyle veyahut böyle bir tahmin yapılamıyorsa buna ilişkin bir beyan ile finansal tablolarda açıklanmalıdır (ASC-855-10-50-2). Covid-19 pandemisi, borç verme ve diğer içerikli sözleşmeler, finansal varlıkların gerçeğe uygun değerindeki önemli zararlar gibi birçok husus dikkate alındığında, bu kapsamda önemli değişiklikler yaratma imkânına sahiptir. Pandeminin 2020 yılının ilk çeyreğinde küresel bir salgın haline geldiği hatırlandığında (Dünya Sağlık Örgütü Covid-19'u Kasım 2019'da risk olarak tanımlamakla beraber, Ocak 2020 sonuna kadar acil durum ilan etmemiştir) 2019 yılı mali tablolarında bilanço tarihi itibarıyla var olan bir durumu temsil ettiği görülmektedir. Bu doğrultuda birçok işletmenin Amerika Birleşik Devletleri Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu-SEC'e yaptıkları 2019 yılı bildirimlerinde bu konuyu raporlamaya dâhil ettikleri görülmektedir. Covid-19 salgını genel olarak, önemli yanlışlık riskini arttırmaktadır. Bu durum denetçilerin gözden geçirme prosedürlerini daha kapsamlı olarak tesis etmelerini gerektirmektedir. Denetçiler açısından bakıldığında, denetlenmiş mali tablolarda açıklanmamış, denetlenmemiş, tanınmayan müteakip olaylara ilişkin bilgilerin açık bir biçimde denetim raporunda belirtilmesi gerekmektedir. TMS 32 “Finansal Araçlar”, TMS 37 “Karşılıklar” bu bağlamda ilintili standart olarak değerlendirilmelidir. Gould ve Arnold (2020) finansal araçlar ve yatırım amaçlı gayrimenkullere ilişkin olarak yapılan gerçeğe uygun değer ölçümlerinde, söz konusu değerlerin bilanço tarihindeki koşulları yansıttığından emin olmak için yeniden gözden geçirilmesi gerekebileceğini belirtmişlerdir.

4.4.İç Kontrol Sistemi

İç kontrol sistemi (İKS), finansal raporlama sürecinin ve işletme faaliyetlerinin etkinliği ile verimliliğini, mevcut yasal düzenlemeler uygun olarak sağlamak amacıyla kurulan, işletmenin yönetimi ve iç paydaşları tarafından etkilenen bir yapıdır. Örgütün ayrılmaz bir yapısı olarak İKS, organizasyonun faaliyetlerinde devamlılığı temin eden ve bu yönüyle makul güvence sağlayan bir bileşendir. Mevcut ekonomik koşullar, iş dünyasındaki fırsat ve gelişmeler İKS üzerinde etkileşimler yaratmaktadır. İşletme yönetimleri muhtemel riskleri değerlendirerek söz konusu riske katlanma sınırlarını belirleyerek, iç denetimden nelerin talep edildiğini şekillendirir. Bu açıdan iç denetim, bağımsız denetim raporunun önemli bir kaynağı durumundadır. Bu bağlamda Amerikan Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu-PCAOB, yönetim süreçleri, sistemler ve kontroller üzerindeki artan baskı ve değişikliklerin artan hata riskine yol açabileceğini belirtmektedir (PCAOB, 2020). Pandeminin beraberinde getirdiği seyahat kısıtlamaları, işten çıkarmalar, zorunlu izinler, evden çalışma düzenlemeleri vb. uygulamalar finansal raporlama üzerindeki mevcut kontrollerde olumsuz etkiler yaratabilir. Hile ve suiistimallere yol açabilecek iç kontrol yapısındaki olası bozulmalar karşısında denetçilerin, hem denetim esnasında, hem de denetim sonrası dönemlerde, İKS hakkında kendilerini güncellemelerini gerektirmektedir. Bilişim sistemlerine uzaktan erişimin yarattığı siber güvenlik riskleri planlanmış kontrol testlerinin gerçekleştirilmesi imkânsız hale getirebilir. Genel olarak bakıldığında pandeminin denetçilerin yaptıkları maddi doğruluk testlerinin kapsamını, önemli yanlışlık risklerine ilişkin değerlendirmeleri yenilemelerini gerektiren bir nedendir.

4.5.Hâsılâtın Muhasebeleştirilmesi ve Sözleşme Değişiklikleri

Hasılat, bir işletmenin satış, ücret, faiz, temettü, lisans ücreti, kira gibi olağan faaliyetleri nedeniyle öz kaynaklarda artışı sebep olan ekonomik faydaların brüt girişi olup kazançtan farklı bir kavramdır (IASCF, 2007, 1000-1; Epstein ve Jermakowicz, 2008: 86; TMS 18: md.3). Covid-19 pandemisi piyasa koşulları üzerinde belirsizlikler yaratarak işletmelerin başta müşteriler olmak üzere paydaşlarıyla yaptıkları sözleşmeleri değiştirmeye neden olabilir. Sözleşmeye bağlı olarak işletmeler ikramiyeler, bonuslar, indirimler veya cezalar ile karşı karşıyadır. ASC-606 “Müşterilerle Yapılan

Sözleşmelerden Elde Edilen Hâsılat" işletmelerin finansal raporlama tarihinde var olan sözleşmesel koşullar ve bu koşullara bağlı beklentilerin, varsayımların, kullanılan yöntemlerin yeniden gözden geçirilmesini gerektirir. Covid-19 salgının beraberinde gelen seyahat kısıtlamaları, karantina uygulamaları vb uygulamalar, işletmelerin sözleşmelerinde değişimler yaratabilir. Benzer şekilde işletmelerin fiyatlandırma ve tahsil politikalarında yeni bir düzenlemeye gidilmesi de mümkündür. UFRS 15 "*Müşterilerle Yapılan Sözleşmeden doğan Hâsılat Standardı*" bir mal satışı veya bir hizmet sunumunu içeren tüm sözleşmelerden kaynaklanan hâsılatın, mal veya hizmetin kontrolünün müşteriye devredildiği zamanda veya buna ilişkin tarihte işlem fiyatına bağlı olarak muhasebeleştirilmesini gerektirir. UFRS 15 gerçeğe uygun değer yerine işlem fiyatını dikkate alarak bir muhasebeleştirme imkânı sunmaktadır (Tong, 2014: 2). Edim yükümlülüğü yerine getirildikçe işlem fiyatını dikkate alan bu hâsılat ölçümünde, beş aşamalı bir muhasebeleştirme süreci söz konusudur. Bu bağlamda, pandemi sürecinde finansal raporlamanın önemli bir bileşeni olan hâsılat tanımının mevcut sözleşmeler kapsamında yeniden değerlendirilmesi gereklidir. ASC 840-10 "*Kiralama Muhasebesi*" Covid-19 pandemisinin sonucu olarak kiralama sözleşmelerindeki şartların taraflarca yeniden müzakere edilmesi durumunda, söz konusu değişikliklerin yeni bir sözleşme olarak mı değerlendirileceği veya mevcut sözleşmenin bir değişiklik olarak mı değerlendirileceği konusunda bir gözden geçirmeyi zorunlu kılmaktadır. Benzer şekilde pandemi süreci içinde mevcut bir borç sözleşmesi üzerindeki bir değişim ilgili borcun yeniden sınıflandırılmasını gerektirebilir veya borçların yeniden yapılandırılması ASC 470 "*Borç*" kapsamında denetçilerin yeni durumu tekrar ele almalarını zorunlu kılabilir.

4.6. Stoklar ve Envanter Değerlemesi

Stoklar, işletmelerin olağan faaliyet akışı içinde, faaliyet döneminde satılmak maksadıyla elde tutulan veya üretim sürecinde, hizmet sunumunda kullanılacak, tüketilecek, değişime uğrayacak, nakde çevrilebileceği düşünülen varlıklar, gerektiğinde kullanılacak kaynaklardır. İşletmenin türü, faaliyet sahası, büyüklüğü, stokların niteliği ve niceliği gibi faktörler işletme açısından stokların önemini farklılaştırmaktadır. Denetçiler açısından bakıldığında stokların denetiminden maksat, söz konusu varlık kaleminin devamlılık esası ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre finansal tablolarda dürüst bir biçimde, doğru olarak raporlandığının tespitidir. Stokların fiziki mevcudiyeti, işletmenin hukuki olarak stoklar üzerinde tasarruf durumu, gerçeğe uygun değerleriyle gösterilip gösterilmedikleri stokların denetçiler için stokların denetimini önemli kılan unsurlardır. Stokların çalışma sermayesi içindeki önemi, stokların fiziki sayım ve gözleminin zaman alıcı ve maliyetli işlemler olması, stokların kar ve zarar üzerindeki doğrudan etkisi, stokların hile ve suiistimallere açık oluşu stokların denetiminin denetim süreci içindeki yerini gösteren unsurlardan sadece bir kaçıdır. Covid-19 pandemisinin yarattığı kısıtlı denetim imkanları, denetçilerin envanter ile ilgili olarak toplaması gereken yeterli kanıtın kapsamını sınırlamıştır. Pandemi, denetçinin fiziksel envanter sayımını, stok gözlemlerini ileriki tarihlere ertelemesine neden olabilir. Fiziksel stok denetimlerine ilişkin erişim kısıtlamalarının ne kadar süreceği tahmin etmenin imkânsız oluşu denetçilerin iç kontrollere daha fazla güvenmek durumunda bırakmaktadır. Denetçiler açısından bakıldığında raporlanması gereken bu önemli kapsam sınırlaması, denetçilerin kabul edilebilir bir düzeye indirilmesi gereken önemli yanlışlık riskinin yeniden değerlendirilmesini gerektirmektedir (AU-C 501.A34). Salgına bağlı olarak zorunlu tesis kapatmaları, talepteki bozulmaya bağlı olarak satış ve tedarik sözleşmelerinin yerine getirilememesi, tedarikçilerin yükümlülüklerini yerine getirememeleri nedeniyle operasyonların geçici olarak durdurulması, şüpheli alacakların artması gibi birçok durum stoklar ile bağlantılı olarak tartışılması gereken meselelerdir (Joshi, 2020:5-6).

4.7. Ertelenmiş Vergi ve Denetim Kamtlarının Elde Edilmesi

IAS-12 "*Gelir Vergileri*" standardı kurum kazancı üzerinden hesaplanan vergiler bağlamında, muhasebe karı ve vergiye bağlı kar tanımlamaları doğrultusunda ortaya çıkan farklılıkların giderilmesine yönelik olarak düzenlemeleri kapsamaktadır. Bir diğer ifade ile muhasebe uygulamaları ile vergi uygulamaları arasındaki farklılıklar nedeniyle oluşan bu kavram, bir varlığın veya bir yükümlülüğün kayıtlı değeri ile vergi değeri arasında oluşan geçici farklar üzerinden hesaplanmaktadır. Sürekli ve geçici farklar olmak üzere iki bölümde ele alınabilecek bu farklar, kıdem

tazminatları karşılıkları, gider karşılıkları, reeskont gider ve gelirleri, değer artış kazançları vb. nedenlerle oluşabilmektedir. Covid-19 pandemisi ertelenmiş vergi ile bağlantılı olarak ertelenmiş vergi varlıklarının tanınması, yatırım iştirakleriyle ilintili ertelenmiş vergi yükümlülükleri ve ara dönem raporlama vergi oranı gibi hususların yeniden değerlendirilmesini gerektirebilir. Örneğin ertelenmiş vergi varlıkları, işletmenin gelecekte elde edeceği vergilendirilebilir karlara ilişkin ikna edici kanıtlar ile desteklendiğinde, sermaye dışı zararlar için muhasebeleştirilirken pandemi nedeniyle vergilendirilebilir karların elde edilemeyeceği anlaşıldığında ertelenmiş vergi varlığının artık tanınmaması gerekecektir (Grant Thornton, 2020). IAS-20 "*Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması*" kapsamında net gerçekleşebilir değer, riske maruz kalma, devletten alınan destekler, kredi değişiklikleri gibi unsurların pandemi ile değişmesi söz konusu olabilir. Covid-19 salgını denetçilerin yaptıkları denetim planlamalarını ve denetim yaklaşımlarını önemli ölçüde sınırlamaktadır. Pandemi, ISA 500 kapsamında denetçilerin ulaşacakları denetim görüşlerini desteklemek için ihtiyaç duydukları kişilere ve bilgiye ulaşımını zorlaştırmıştır. Örneğin cari hesap mutabakatları, banka hesaplarının kontrolü hakkında elde edilen denetim kanıtları denetçiler açısından yeterli teyidi sağlamayabilir. Benzer şekilde pandemi, denetçilerin işletmelerin geleceğe ilişkin projeksiyonlarını, kısa bir sürede değişebilir hale getirmiştir. Denetçiler Covid-19'un işletme operasyonları üzerindeki muhtemel etkileri konusunda müşteriyle proaktif görüşmeler yapmak zorunda bırakmıştır (Accountancy Europe, 2020).

5.ARAŞTIRMANIN AMACI, EVRENİ VE YÖNTEMİ

Çalışmanın amacı ve önemi, evreni, kısıtları ve yöntemi konularındaki bilgiler bu başlık altında verilmiştir.

5.1.Araştırmanın Amacı ve Önemi

Çalışmada, Covid-19 pandemisinin finansal raporlamaya olası etkilerinin değerlendirilmesi amacıyla muhasebe meslek mensuplarının bakış açılarını tespit etmeye yöneliktir. Literatürde, pandemi sürecinin finansal tablolara etkilerinin değerlendirildiği birçok çalışma mevcuttur. Ancak muhasebe meslek mensuplarının algıları üzerine yapılmış çalışmalar gayet sınırlıdır. Dolayısıyla bu durum çalışmanın önemini ortaya koymaktadır.

5.2.Araştırmanın Evreni ve Kısıtları

Çalışmanın evrenini, Giresun ili, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odasına kayıtlı 175 Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) oluşturmaktadır. "Tesadüfî örnekleme yöntemine" göre yapılan çalışmaya, 72 SMMM katılmayı kabul etmiştir. Pandemi nedeniyle anket çalışmasının yüz yüze yapılamaması, meslek mensuplarının yoğun iş temposu nedeniyle katılımın düşük olması, Yeminli Mali Müşavir ve Diğer meslek mensuplarının görüşlerinin sorgulanamaması çalışmanın kısıtlarını oluşturmaktadır.

5.3.Araştırmanın Yöntemi

Pandemi sürecinin finansal tablolara etkilerinin sorgulandığı bu çalışma, iki aşamadan oluşmaktadır. İlk aşamada literatür taranmış ve taranan literatür bağlamında teorik çerçeve oluşturulmuştur. Daha sonra oluşturulan teorik çerçeve doğrultusunda anket formu hazırlanmıştır. Anket formunun ilk bölümünde demografik sorulara, ikinci bölümünde ise meslek mensuplarının algılarının belirlenmesine yönelik ifadeler yer verilmiştir. Bu ifadeler "1 Kesinlikle Katılmıyorum", "2 Katılmıyorum", "3 Kararsızım", "4 Katılıyorum" ve "5 Kesinlikle Katılmıyorum" şeklinde beşli likert ölçeğindedir. Toplam 72 anketin 2'si eksik bilgiler nedeniyle değerlendirme dışı bırakılmış, 70 anket ise SPSS 24 programı ile analize tabi tutulmuştur. Ankette yer alan 5 ifade, güvenilirlik analizi sonucunda değerlendirmeye alınmamış, kalan 10 ifade değerlendirilmiştir. Ki-Kare testi uygulanan çalışmada bulunan sonuçlar yorumlanmaya çalışılmıştır.

6. ARAŞTIRMANIN BULGULARI

Katılımcıların demografik özelliklerine ilişkin bilgiler, çalışmanın frekansları, hipotezleri ve hipotez test sonuçları bu başlık altında verilmiştir.

6.1. Demografik Özellikler ve Frekans Dağılımları

Çalışmaya katılan SMMM'lerin cinsiyetine ilişkin bilgiler Tablo 1'de verilmiştir. Tablo 1'den anlaşılacağı üzere katılımcıların %77,1'i erkek, %22,9'u kadınlardan oluşmaktadır.

Tablo 1: Katılımcıların Cinsiyet Dağılımları

Cinsiyet	n	Geçerli %
Erkek	54	77,1
Kadın	16	22,9
Total	70	100,0

Mesleki deneyim süresine ilişkin bilgiler Tablo 2'de verilmiştir. Tablo 2'den anlaşılacağı üzere 70 katılımcının çoğunluğu 16 yılın üzerinde mesleki tecrübeye sahiptir. 15 yıl ve altında mesleki tecrübesi bulunan katılımcı oranı 37,1'dir.

Tablo 2: Katılımcıların Mesleki Deneyim Süresi Dağılımları

Mesleki Deneyim	n	Geçerli %
15 yıl ve altı	26	37,1
16 yıl ve üzeri	44	62,9
Toplam	70	100,0

Katılımcıların çalışma durumuna ilişkin bilgiler ise Tablo 3'te görülmektedir. Tablodan anlaşılacağı üzere katılımcı meslek mensuplarının %11,4'ü bağımlı olarak mesleğini ifa ederken, %88,6'sı mesleğini kendi nam ve hesabına sürdürmektedir.

Tablo 3: Katılımcıların Çalışma Durumu Dağılımları

Çalışma Durumu	n	Geçerli %
Bağımlı	8	11,4
Bağımsız	62	88,6
Total	70	100,0

6.2. Çalışmanın Güvenilirlik Analizi

Güvenilirlik analizi, anket sorularının birbirleriyle olan tutarlılığını ve ölçeğin araştırılan sorunu hangi ölçüde yansıttığını ifade etmektedir (İslamoğlu, 2009: 135). Bu açıdan değerlendirildiğinde çalışmada kullanılan ölçeğin iç tutarlık katsayılarının değer aralığı, diğer bir ifadeyle alfa katsayısı Tablo 4'te görüldüğü üzere 0,93'tür. Bu değere göre anket verilerinin oldukça yüksek bir güvenilirliğe sahip olduğu söylenebilir.

Tablo 4: Çalışmanın Güvenilirlik Analizi Test Sonuçları

Alfa Katsayısı (Cronbach's Alpha)	Madde Sayısı
0,93	10

6.3.Ölçeğe Verilen Yanıtların Dağılımları

Katılımcılar tarafından ölçek ifadelerine verilen yanıtlar Tablo 5’de verilmiştir. Tablo 5’ten anlaşılacağı üzere “Pandemi süreci nedeniyle işletmelerin maruz kaldıkları risklerin doğasını dikkatle incelemeli ve risk duyarlılıklarını takip edilmelidir” şeklindeki ilk ifadeye katılımcıların %91,5’i katılmaktadır. Yine “Pandemi süreci, TMS 36 kapsamında işletmelerde değer düşüklüğü testi yapılmasını gerektirmektedir” ifadesine katılım oranı ise %77,2’dir. “Pandemi süreci, TFRS 15 kapsamında işletmelerin nakit akışlarının yeniden değerlendirilmesini gerektirmektedir” şeklindeki üçüncü ifadeye katılanların oranı %88,5 iken, “Pandemi süreci, TMS 2 kapsamında işletmelerin stokların yeniden değerlendirilmesini gerektirmektedir” ifadesine katılanlar oranı %77,2’dir. “Pandemi süreci, riskten korunma muhasebesinin kullanımını zorunlu kılmaktadır” ifadesinde katılanların oranı ise %65,7 ile ilk dört ifadeyi destekleyenlerin oranından oldukça düşüktür.

Tablo 5: Ölçek İfadelerine Verilen Yanıtların Dağılımları

İfadeler	Kesinlikle Katılıyorrum		Katılıyorrum		Kararsızım		Katılmıyorum		Kesinlikle Katılmıyorum	
	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%
1-Pandemi süreci nedeniyle işletmelerin maruz kaldıkları risklerin doğasını dikkatle incelemeli ve risk duyarlılıklarını takip edilmelidir.	44	62,9	20	28,6	2	2,9	2	2,9	2	2,9
2-Pandemi süreci, TMS 36 kapsamında işletmelerde değer düşüklüğü testi yapılmasını gerektirmektedir.	10	14,3	44	62,9	4	5,7	8	11,4	4	5,7
3-Pandemi süreci, TFRS 15 kapsamında işletmelerin nakit akışlarının yeniden değerlendirilmesini gerektirmektedir.	36	51,4	26	37,1	2	2,9	4	5,7	2	2,9
4-Pandemi süreci, TMS 2 kapsamında işletmelerin stokların yeniden değerlendirilmesini gerektirmektedir.	2	2,9	52/	74,3	2	2,9	10	14,3	4	5,7
5-Pandemi süreci, riskten korunma muhasebesinin kullanımını zorunlu kılmaktadır.	6	8,6	40	57,1	10/	14,3	6	8,6	8	11,4
6-Pandemi süreci, finansal araçlara ilişkin duyarlılık analizleri yapılması mecburiyeti doğurmuştur.	12	17,1	42	60,0	12	17,1	2	2,9	2	2,9
7-Pandemi süreci, TMS 12 ve TMS 20 kapsamında ertelenmiş vergi varlıkları ve ertelenmiş vergi yükümlülükleri üzerinde önemli etkiler yaratmıştır.	12	17,1	48	68,6	6	8,6	2	2,9	2	2,9

8-Pandemi süreci, TMS 10 uyarınca bilanço tarihinden sonraki olayları daha önemli bir konu haline getirmiştir.	44	62,9	22	31,4	2/	2,9	2	2,9	0	0
9-Pandemi süreci, TMS 34 kapsamında ara dönem finansal tablolarda belirtilmesi gereken finansal durum ve performanstaki değişimlerin açıklanmasını eskiye kıyasla daha zor hale getirmiştir.	16	22,9	40	57,1	0	0	10	14,3	4	5,2
10-Pandemi süreci, TFRS 6 bağlamında değer düşüklüğü yaratmaktadır.	8	11,4	44	62,9	2	2,9	10	14,3	6	8,6

“Pandemi süreci, finansal araçlara ilişkin duyarlılık analizleri yapılması mecburiyeti doğurmuştur” ifadesinde katılanların oranı %77,1’dir. “Pandemi süreci, TMS 12 ve TMS 20 kapsamında ertelenmiş vergi varlıkları ve ertelenmiş vergi yükümlülükleri üzerinde önemli etkiler yaratmıştır” ifadesine kesinlikle katılıyorum ve katılıyorum şeklinde yanıt verenlerin oranı ise %85,7’dir. “Pandemi süreci, TMS 10 uyarınca bilanço tarihinden sonraki olayları daha önemli bir konu haline getirmiştir” şeklindeki 8. İfadeye olumlu yanıt verenlerin oranı ise %94,3’tür. “Pandemi süreci, TMS 34 kapsamında ara dönem finansal tablolarda belirtilmesi gereken finansal durum ve performanstaki değişimlerin açıklanmasını eskiye kıyasen daha zor hale getirmiştir” ifadesine katılanlar %80’i oluştururken, “Pandemi süreci, TFRS 6 bağlamında değer düşüklüğü yaratmaktadır” ifadesine katılanlar %74,3’ü oluşturmaktadır.

6.4.Çalışmanın Hipotezleri ve Hipotez Test Sonuçları

Elde edilen veriler ışığında cinsiyet, mesleki deneyim süresi ve çalışma durumlarına bağlı olarak kurulmuş hipotezler bu kısımda verilmiştir.

6.4.1.Cinsiyet Değişkenine İlişkin Hipotezler ve Test Sonuçları

H₁: SMMM’lerin “cinsiyeti” ile “pandemi süreci nedeniyle işletmelerin maruz kaldıkları risklerin doğasının dikkatle incelenmesi ve risk duyarlılıklarını takip edilmesi gereklidir” düşüncesi arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki vardır.

Yapılan ki-kare analizi sonucunda H₁ hipotezi kabul edilmiştir. (p=0,000) Tablo 6’ da hipoteze ilişkin çapraz tablo sonuçları verilmiştir.

Tablo 6: H₁ Hipotezine İlişkin Çapraz Tablo

	Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	Toplam
Erkek	%70,4	%29,6	%0	%0	%0	%100
Kadın	%37,5	%25	%12,5	%12,5	%12,5	%100

Tablo 6’ya göre, SMMM’ler içinde erkeklerin tamamı, işletmelerin maruz kaldıkları risklerin doğasının dikkatle incelenmesi ve risk duyarlılıklarını takip edilmesi gerektiği görüşüne sahipken, kadınların sadece %62,5’i bu görüşe katılmaktadır.

H₂: SMMM’lerin “cinsiyeti” ile “pandemi süreci, TMS 36 kapsamında işletmelerde değer düşüklüğü testi yapılması gereklidir” düşüncesi arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki vardır.

Yapılan ki-kare analizi sonucunda H₂ hipotezi kabul edilmiştir. (p=0,000) Tablo 7’ de hipoteze ilişkin çapraz tablo sonuçları verilmiştir.

Tablo 7: H₂ Hipotezine İlişkin Çapraz Tablo

	Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	Toplam
Erkek	%18,5	%70,4	%3,7	%3,7	%3,7	%100
Kadın	%0	%37,5	%12,5	%37,5	%12,5	%100

Tablo 7’ye göre, SMMM’ler içinde erkeklerin çoğunluğu, pandemi süreci, TMS 36 kapsamında işletmelerde değer düşüklüğü testi yapılmasının gerektiğine inanırken, kadınların çoğunluğu ise bu görüşe katılmamaktadır.

H₃: SMMM’lerin “cinsiyeti” ile “Pandemi süreci, TFRS 15 kapsamında işletmelerin nakit akışlarının yeniden değerlendirilmesini gerektirmektedir” düşüncesi arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki vardır.

Yapılan ki-kare analizi sonucunda H₃ hipotezi kabul edilmiştir. (p=0,044) Tablo 8’ de hipoteze ilişkin çapraz tablo sonuçları verilmiştir.

Tablo 8: H₃ Hipotezine İlişkin Çapraz Tablo

	Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	Toplam
Erkek	%55,6	%37	%3,7	%3,7	%0	%100
Kadın	%37,5	%37,5	%0	%12,5	%12,5	%100

Tablo 8’e göre, TFRS 15 kapsamında işletmelerin nakit akışlarının yeniden değerlendirilmesi gerektiği inancı, erkeklerde kadınlara nazaran daha çoktur.

H₄: SMMM’lerin “cinsiyeti” ile “Pandemi süreci, TMS 2 kapsamında işletmelerin stokların yeniden değerlendirilmesini gerektirmektedir” düşüncesi arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki vardır.

Yapılan ki-kare analizi sonucunda H₄ hipotezi kabul edilmiştir. (p=0,000) Tablo 9’da hipoteze ilişkin çapraz tablo sonuçları verilmiştir.

Tablo 9: H₄ Hipotezine İlişkin Çapraz Tablo

	Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	Toplam
Erkek	%3,7	%85,2	%3,7	%3,7	%3,7	%100
Kadın	%0	%37,5	%0	%50	%12,5	%100

Tablo 9’a göre, erkeklerin çoğunluğu pandemi sürecinde, TMS 2 kapsamında işletmelerin stokların yeniden değerlendirilmesi gerektiğini düşünürken, kadınların çoğunluğu bu fikre katılmamaktadır:

H₅: SMMM’lerin “cinsiyeti” ile “Pandemi süreci, riskten korunma muhasebesinin kullanımını zorunlu kılmaktadır” düşüncesi arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki vardır.

Yapılan ki-kare analizi sonucunda H_5 hipotezi kabul edilmiştir. ($p=0,000$) Tablo 10’da hipoteze ilişkin çapraz tablo sonuçları verilmiştir.

Tablo 10: H_5 Hipotezine İlişkin Çapraz Tablo

	Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	Toplam
Erkek	% 11,1	% 63	% 18,5	% 3,7	% 3,7	% 100
Kadın	% 0	% 37,5	% 0	% 25	% 37,5	% 100

Tablo 10’a göre, erkeklerin çoğunluğu pandemi sürecinde, riskten korunma muhasebesinin kullanımını zorunlu kıldığını düşünmekteyken, kadınların çoğunluğu ise aksini düşünmektedir.

H_6 : SMMM’lerin “cinsiyeti” ile “Pandemi süreci, finansal araçlara ilişkin duyarlılık analizleri yapılması mecburiyeti doğurmuştur” düşüncesi arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki vardır.

Yapılan ki-kare analizi sonucunda H_6 hipotezi kabul edilmiştir. ($p=0,000$) Tablo 11’de hipoteze ilişkin çapraz tablo sonuçları verilmiştir.

Tablo 11: H_6 Hipotezine İlişkin Çapraz Tablo

	Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	Toplam
Erkek	% 18,5	% 70	% 7,4	% 3,7	% 0	% 100
Kadın	% 12,5	% 25	% 50	% 0	% 12,5	% 100

Tablo 11’e göre, erkeklerin çoğunluğu pandemi sürecinde, finansal araçlara ilişkin duyarlılık analizleri yapılması mecburiyeti olduğunu savunurken, kadınların çoğunluğu kararsız kalmıştır.

H_7 : SMMM’lerin “cinsiyeti” ile “Pandemi süreci, TMS 12 ve TMS 20 kapsamında ertelenmiş vergi varlıkları ve ertelenmiş vergi yükümlülükleri üzerinde önemli etkiler yaratmıştır” düşüncesi arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki vardır.

Yapılan ki-kare analizi sonucunda H_7 hipotezi kabul edilmiştir. ($p=0,000$) Tablo 12’de hipoteze ilişkin çapraz tablo sonuçları verilmiştir.

Tablo 12: H_7 Hipotezine İlişkin Çapraz Tablo

	Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	Toplam
Erkek	% 18,5	% 77,8	% 0	% 3,7	% 0	% 100
Kadın	% 12,5	% 37,5	% 37,5	% 0	% 12,5	% 100

Tablo 12’e göre, erkeklerin çoğunluğu ve kadınların yarısı, pandemi sürecinde TMS 12 ve TMS 20 kapsamında ertelenmiş vergi varlıkları ve ertelenmiş vergi yükümlülükleri üzerinde önemli etkiler olduğuna inanmaktadır.

H_8 : SMMM’lerin “cinsiyeti” ile “Pandemi süreci, TMS 10 uyarınca bilanço tarihinden sonraki olayları daha önemli bir konu haline getirmiştir” düşüncesi arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki vardır.

Yapılan ki-kare analizi sonucunda H_7 hipotezi reddedilmiştir. ($p=0,055$)

H₉: SMMM’lerin “cinsiyeti” ile “Pandemi süreci, TMS 34 kapsamında ara dönem finansal tablolarda belirtilmesi gereken finansal durum ve performanstaki değişimlerin açıklanmasını eskiye kıyasen daha zor hale getirmiştir” düşüncesi arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki vardır.

Yapılan ki-kare analizi sonucunda H₇ hipotezi kabul edilmiştir. (p=0,000) Tablo 13’te hipoteze ilişkin çapraz tablo sonuçları verilmiştir.

Tablo 13: H₉ Hipotezine İlişkin Çapraz Tablo

	Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	Toplam
Erkek	%25,9	%66,7	%0	%3,7	%3,7	%100
Kadın	%12,5	%25	%0	%50	%12,5	%100

Tablo 13’e göre, erkeklerin çoğunluğu, pandemi sürecinde TMS 34 kapsamında ara dönem finansal tablolarda belirtilmesi gereken finansal durum ve performanstaki değişimlerin açıklanmasını eskiye kıyasla daha zor hale geldiği fikrine sahipken, kadınların çoğu bunun aksini iddia etmektedir.

H₁₀: SMMM’lerin “cinsiyeti” ile “Pandemi süreci, TFRS 6 bağlamında değer düşüklüğü yaratmaktadır” düşüncesi arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki vardır.

Yapılan ki-kare analizi sonucunda H₇ hipotezi kabul edilmiştir. (p=0,000) Tablo 14’te hipoteze ilişkin çapraz tablo sonuçları verilmiştir.

Tablo 14: H₁₀ Hipotezine İlişkin Çapraz Tablo

	Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	Toplam
Erkek	%14,8	%70,4	%3,7	%3,7	%7,4	%100
Kadın	%0	%37,5	%0	%50	%12,5	%100

Tablo 14’e göre, erkeklerin çoğunluğu, pandemi sürecinde TFRS 6 bağlamında değer düşüklüğü ortaya çıktığına inanırken, kadınlar çoğunluğu bunun tersini savunmaktadır.

6.4.2. Mesleki Deneyim Süresi Değişkenine İlişkin Hipotezler ve Test Sonuçları

H₁₁: SMMM’lerin “mesleki deneyim süresi” ile “Pandemi süreci nedeniyle işletmelerin maruz kaldıkları risklerin doğasını dikkatle incelemeli ve risk duyarlılıklarını takip edilmelidir” düşüncesi arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki vardır.

Yapılan ki-kare analizi sonucunda H₁₁ hipotezi kabul edilmiştir. (p=0,024) Tablo 15’te hipoteze ilişkin çapraz tablo sonuçları verilmiştir.

Tablo 15: H₁₁ Hipotezine İlişkin Çapraz Tablo

	Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	Toplam
15 yıl ve altı	%46,2	%38,5	%0	%7,7	%7,7	%100
16 yıl ve üzeri	%72,7	%22,7	%4,5	%0	%0	%100

Tablo 15’e göre, 16 yıl ve üzeri tecrübeye sahip olan SMMM’lerin neredeyse tamamı, pandemi süreci nedeniyle işletmelerin maruz kaldıkları risklerin doğasının dikkatle incelenmesi ve risk

duyarlılıklarının takip edilmesi gerektiğine inanmaktadır. 15 yıl ve altı mesleki deneyime sahip olan SMMM’lerin bazıları ise bu fikre katılmamaktadır.

H₁₂: SMMM’lerin “mesleki deneyim süresi” ile “Pandemi süreci, TMS 36 kapsamında işletmelerde değer düşüklüğü testi yapılması gereklidir” düşüncesi arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki vardır.

Yapılan ki-kare analizi sonucunda H₁₂ hipotezi reddedilmiştir. (p=0,066)

H₁₃: SMMM’lerin “mesleki deneyim süresi” ile “Pandemi süreci, TFRS 15 kapsamında işletmelerin nakit akışlarının yeniden değerlendirilmesini gerektirmektedir” düşüncesi arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki vardır.

Yapılan ki-kare analizi sonucunda H₁₃ hipotezi kabul edilmiştir. (p=0,009) Tablo 16’te hipoteze ilişkin çapraz tablo sonuçları verilmiştir.

Tablo 16: H₁₃ Hipotezine İlişkin Çapraz Tablo

	Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	Toplam
15 yıl ve altı	%53,8	%23,1	%0	%15,4	%7,7	%100
16 yıl ve üzeri	%50	%45,5	%4,5	%0	%0	%100

Tablo 16’ya göre, hangi deneyim süresine sahip olursa olsun SMMM’lerin çoğunluğu, pandemi süreci TFRS 15 kapsamında işletmelerin nakit akışlarının yeniden değerlendirilmesini gerekliliği konusunda hemfikirken, 15 yıl ve altı mesleki deneyime sahip olanların %23,1’i bu fikre katılmamaktadır.

H₁₄: SMMM’lerin “mesleki deneyim süresi” ile “Pandemi süreci, TMS 2 kapsamında işletmelerin stokların yeniden değerlendirilmesini gerektirmektedir” düşüncesi arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki vardır.

Yapılan ki-kare analizi sonucunda H₁₄ hipotezi kabul edilmiştir. (p=0,034) Tablo 17’de hipoteze ilişkin çapraz tablo sonuçları verilmiştir.

Tablo 17: H₁₄ Hipotezine İlişkin Çapraz Tablo

	Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	Toplam
15 yıl ve altı	%0	%76,9	%0	%7,7	%15,4	%100
16 yıl ve üzeri	%4,5	%72,7	%4,5	%18,2	%0	%100

Tablo 17’e göre, pandemi sürecinde TMS 2 kapsamında işletmelerin stokların yeniden değerlendirilmesini gerektiği yönünde güçlü bir görüş olmasına rağmen, 15 yıl ve altı mesleki deneyime sahip olanların bazıları bu görüşe katılmamaktadır.

H₁₅: SMMM’lerin “mesleki deneyim süresi” ile “Pandemi süreci, riskten korunma muhasebesinin kullanımını zorunlu kılmaktadır” düşüncesi arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki vardır. (p=0,012)

Yapılan ki-kare analizi sonucunda H₁₅ hipotezi kabul edilmiştir. (p=0,034) Tablo 18’de hipoteze ilişkin çapraz tablo sonuçları verilmiştir.

Tablo 18: H₁₅ Hipotezine İlişkin Çapraz Tablo

	Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	Toplam
15 yıl ve altı	%0	%76,9	%0	%7,7	%15,4	%100
16 yıl ve üzeri	%13,6	%45,5	%22,7	%9,1	%9,1	%100

Tablo 18’e göre, 15 yıl ve altı mesleki deneyime sahip olan katılımcıların çoğunluğu pandemi süreci riskten korunma muhasebesinin kullanımını zorunlu kıldığı görüşündedir. 16 yıl ve üzeri mesleki deneyime sahip olanlarda ise %58,1 oranında aynı görüş hâkimken, %22,7’si kararsız kalmıştır.

H₁₆: SMMM’lerin “mesleki deneyim süresi” ile “Pandemi süreci, finansal araçlara ilişkin duyarlılık analizleri yapılması mecburiyeti doğurmuştur” düşüncesi arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki vardır.

Yapılan ki-kare analizi sonucunda H₁₆ hipotezi reddedilmiştir. (p=0,122)

H₁₇: SMMM’lerin “mesleki deneyim süresi” ile “Pandemi süreci, TMS 12 ve TMS 20 kapsamında ertelenmiş vergi varlıkları ve ertelenmiş vergi yükümlülükleri üzerinde önemli etkiler yaratmıştır” düşüncesi arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki vardır.

Yapılan ki-kare analizi sonucunda H₁₇ hipotezi reddedilmiştir. (p=0,062)

H₁₈: SMMM’lerin “mesleki deneyim süresi” ile “Pandemi süreci, TMS 10 uyarınca bilanço tarihinden sonraki olayları daha önemli bir konu haline getirmiştir” düşüncesi arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki vardır.

Yapılan ki-kare analizi sonucunda H₁₈ hipotezi reddedilmiştir. (p=0,063)

H₁₉: SMMM’lerin “mesleki deneyim süresi” ile “Pandemi süreci, TMS 34 kapsamında ara dönem finansal tablolarda belirtilmesi gereken finansal durum ve performanstaki değişimlerin açıklanmasını eskiye kıyasen daha zor hale getirmiştir” düşüncesi arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki vardır.

Yapılan ki-kare analizi sonucunda H₁₉ hipotezi kabul edilmiştir. (p=0,044) Tablo 19’da hipoteze ilişkin çapraz tablo sonuçları verilmiştir.

Tablo 19: H₁₉ Hipotezine İlişkin Çapraz Tablo

	Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	Toplam
15 yıl ve altı	%23,1	%53,8	%0	%7,7	%15,4	%100
16 yıl ve üzeri	%22,7	%59,1	%0	%18,2	%0	%100

Tablo 19’a göre, 15 yıl ve altı mesleki deneyime sahip olan katılımcıları %23,1’i pandemi sürecinin TMS 34 kapsamında ara dönem finansal tablolarda belirtilmesi gereken finansal durum ve performanstaki değişimlerin açıklanmasını eskiye nazaran daha zor olduğu fikrine katılmamaktadır.

H₂₀: SMMM’lerin “mesleki deneyim süresi” ile “Pandemi süreci, TFRS 6 bağlamında değer düşüklüğü yaratmaktadır” düşüncesi arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki vardır.

Yapılan ki-kare analizi sonucunda H_{19} hipotezi kabul edilmiştir. ($p=0,011$) Tablo 20’de hipoteze ilişkin çapraz tablo sonuçları verilmiştir.

Tablo 20: H_{20} Hipotezine İlişkin Çapraz Tablo

	Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	Toplam
15 yıl ve altı	%7,7	%61,5	%0	%7,7	%23,1	%100
16 yıl ve üzeri	%13,6	%63,7	%4,5	%18,2	%0	%100

Tablo 20’ye göre, 16 yıl ve üzeri mesleki deneyime sahip olan meslek mensupları pandemi sürecinin TFRS 6 bağlamında değer düşüklüğü yarattığı fikrine 15 yıl ve altı mesleki deneyimi olanlara kıyasla daha güçlü bir şekilde inanmaktadır.

15 yıl ve altı mesleki deneyime sahip olan katılımcıları %23,1’i pandemi sürecinin TMS 34 kapsamında ara dönem finansal tablolarda belirtilmesi gereken finansal durum ve performanstaki değişimlerin açıklanmasını eskiye nazaran daha zor olduğu fikrine katılmamaktadır.

6.4.3. Çalışma Durumu Değişkenine İlişkin Hipotezler ve Test Sonuçları

H_{21} : SMMM’lerin “bağımlı veya bağımsız çalışma durumu” ile “Pandemi süreci nedeniyle işletmelerin maruz kaldıkları risklerin doğasını dikkatle incelemeli ve risk duyarlılıklarını takip edilmelidir” düşüncesi arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki vardır.

Yapılan ki-kare analizi sonucunda H_{21} hipotezi kabul edilmiştir. ($p=0,001$) Tablo 21’de hipoteze ilişkin çapraz tablo sonuçları verilmiştir.

Tablo 21: H_{21} Hipotezine İlişkin Çapraz Tablo

	Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	Toplam
Bağımlı	%75	%0	%25	%0	%0	%100
Bağımsız	%61,3	%32,3	%0	%3,2	%3,2	%100

Tablo 21’e göre, bağımsız çalışan meslek mensupları, bağımlı çalışanlara nazaran pandemi süreci nedeniyle işletmelerin maruz kaldıkları risklerin doğasının dikkatle incelenmesi ve risk duyarlılıklarının takip edilmesi fikrini daha fazla desteklemektedirler.

H_{22} : SMMM’lerin “bağımlı veya bağımsız çalışma durumu” ile “Pandemi süreci, TMS 36 kapsamında işletmelerde değer düşüklüğü testi yapılması gereklidir” düşüncesi arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki vardır.

Yapılan ki-kare analizi sonucunda H_{22} hipotezi kabul edilmiştir. ($p=0,004$) Tablo 22’de hipoteze ilişkin çapraz tablo sonuçları verilmiştir.

Tablo 22: H_{22} Hipotezine İlişkin Çapraz Tablo

	Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	Toplam
Bağımlı	%25	%25	%0	%50	%0	%100
Bağımsız	%12,9	%67,7	%6,5	%6,5	%6,5	%100

Tablo 22'ye göre, bağımsız çalışan meslek mensupları, pandemi süreci TMS 36 kapsamında işletmelerde değer düşüklüğü testi yapılması gerekliliği fikrine daha güçlü şekilde inanmaktadır.

H₂₃: SMMM'lerin “bağımlı veya bağımsız çalışma durumu” ile “Pandemi süreci, TFRS 15 kapsamında işletmelerin nakit akışlarının yeniden değerlendirilmesini gerektirmektedir” düşüncesi arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki vardır.

Yapılan ki-kare analizi sonucunda H₂₃ hipotezi reddedilmiştir. (p=0,219)

H₂₄: SMMM'lerin “bağımlı veya bağımsız çalışma durumu” ile “Pandemi süreci, TMS 2 kapsamında işletmelerin stokların yeniden değerlendirilmesini gerektirmektedir” düşüncesi arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki vardır.

Yapılan ki-kare analizi sonucunda H₂₄ hipotezi kabul edilmiştir. (p=0,000) Tablo 23'te hipoteze ilişkin çapraz tablo sonuçları verilmiştir.

Tablo 23: H₂₄ Hipotezine İlişkin Çapraz Tablo

	Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	Toplam
Bağımlı	%25	%25	%0	%50	%0	%100
Bağımsız	%0	%80,6	%3,2	%9,7	%6,5	%100

Tablo 23'e göre, bağımsız çalışan meslek mensuplarının büyük çoğunluğu, bağımlı çalışanların ise yarısı, pandemi süreci TMS 2 kapsamında işletmelerin stokların yeniden değerlendirilmesini gerektiği fikrindedir.

H₂₅: SMMM'lerin “bağımlı veya bağımsız çalışma durumu” ile “Pandemi süreci, riskten korunma muhasebesinin kullanımını zorunlu kılmaktadır” düşüncesi arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki vardır.

Yapılan ki-kare analizi sonucunda H₂₅ hipotezi kabul edilmiştir. (p=0,039) Tablo 24'te hipoteze ilişkin çapraz tablo sonuçları verilmiştir.

Tablo 24: H₂₅ Hipotezine İlişkin Çapraz Tablo

	Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	Toplam
Bağımlı	%25	%25	%0	%25	%25	%100
Bağımsız	%6,5	%61,3	%16,1	%6,5	%9,7	%100

Tablo 24'e göre, bağımsız çalışan meslek mensuplarının büyük çoğunluğu, pandemi sürecinin riskten korunma muhasebesini zorunlu kıldığı görüşündedir. Bağımlı çalışanların %50'si ise bu fikre katılmamaktadır.

H₂₆: SMMM'lerin “bağımlı veya bağımsız çalışma durumu” ile “Pandemi süreci, finansal araçlara ilişkin duyarlılık analizleri yapılması mecburiyeti doğurmuştur” düşüncesi arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki vardır.

Yapılan ki-kare analizi sonucunda H₂₆ hipotezi reddedilmiştir. (p=0,079)

H₂₇: SMMM'lerin “bağımlı veya bağımsız çalışma durumu” ile “Pandemi süreci, TMS 12 ve TMS 20 kapsamında ertelenmiş vergi varlıkları ve ertelenmiş vergi yükümlülükleri üzerinde önemli etkiler yaratmıştır” düşüncesi arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki vardır.

Yapılan ki-kare analizi sonucunda H₂₇ hipotezi kabul edilmiştir. (p=0,000) Tablo 25'te hipoteze ilişkin çapraz tablo sonuçları verilmiştir.

Tablo 25: H₂₇ Hipotezine İlişkin Çapraz Tablo

	Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	Toplam
Bağımlı	%25	%25	%50	%0	%0	%100
Bağımsız	%16,1	%74,2	%3,2	%3,2	%3,2	%100

Tablo 25'e göre, bağımsız çalışan meslek mensuplarının %92,3'ü, pandemi sürecinin TMS 12 ve TMS 20 kapsamında ertelenmiş vergi varlıkları ve ertelenmiş vergi yükümlülükleri üzerinde önemli etkileri olduğuna inanmaktadır. Ancak bağımlı çalışanların %50'si bu konuda kararsız kalmışlardır.

H₂₈: SMMM'lerin “bağımlı veya bağımsız çalışma durumu” ile “Pandemi süreci, TMS 10 uyarınca bilanço tarihinden sonraki olayları daha önemli bir konu haline getirmiştir” düşüncesi arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki vardır.

Yapılan ki-kare analizi sonucunda H₂₈ hipotezi reddedilmiştir. (p=0,627)

H₂₉: SMMM'lerin “bağımlı veya bağımsız çalışma durumu” ile “Pandemi süreci, TMS 34 kapsamında ara dönem finansal tablolarda belirtilmesi gereken finansal durum ve performanstaki değişimlerin açıklanmasını eskiye kıyasen daha zor hale getirmiştir” düşüncesi arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki vardır.

Yapılan ki-kare analizi sonucunda H₂₉ hipotezi kabul edilmiştir. (p=0,001) Tablo 26'te hipoteze ilişkin çapraz tablo sonuçları verilmiştir.

Tablo 26: H₂₉ Hipotezine İlişkin Çapraz Tablo

	Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	Toplam
Bağımlı	%50	%0	%0	%50	%0	%100
Bağımsız	%19,4	%64,5	%0	%9,7	%6,5	%100

Tablo 26'ya göre, bağımsız çalışan meslek mensuplarının %83,9'u, pandemi sürecinin TMS 34 kapsamında ara dönem finansal tablolarda belirtilmesi gereken finansal durum ve performanstaki değişimlerin açıklanmasını eskiye nazaran daha zor hale getirdiği fikrinde birleşmişlerdir. Ancak bağımlı çalışanların %50'si ise bu fikre katılmamaktadır.

H₃₀: SMMM'lerin “bağımlı veya bağımsız çalışma durumu” ile “Pandemi süreci, TFRS 6 bağlamında değer düşüklüğü yaratmaktadır” düşüncesi arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki vardır.

Yapılan ki-kare analizi sonucunda H₃₀ hipotezi kabul edilmiştir. (p=0,013) Tablo 27'de hipoteze ilişkin çapraz tablo sonuçları verilmiştir.

Tablo 27: H₃₀ Hipotezine İlişkin Çapraz Tablo

	Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	Toplam
Bağımlı	%25	%25	%0	%50	%0	%100
Bağımsız	%9,7	%67,7	%3,2	%9,7	%9,7	%100

Tablo 27'ye göre, bağımsız çalışan meslek mensuplarının %77,4'ü, pandemi sürecinin TFRS 6 bağlamında değer düşüklüğü yarattığına inanırken, bağımlı çalışanların %50'si bu fikre inanmamaktadır.

SONUÇ

Bu çalışmada, Covid-19 pandemisinin, finansal tablolar üzerinde meydana getirebileceği olası etkilerin muhasebe meslek mensupları tarafından nasıl algılandığı değerlendirilmiştir. Bu amaçla Giresun SMMM Odasına kayıtlı meslek mensuplarına anket uygulanmıştır. Çalışmanın sonuçları aşağıda özetlenmiştir.

Analiz sonuçları muhasebe meslek mensuplarının cinsiyetleri açısından değerlendirildiğinde, kurulan hipotezlerde H₈ hipotezi hariç, diğerlerinde istatistiksel olarak anlamlı sonuçlara ulaşılmıştır. Yapılan Hipotez testlerinin genelinde erkekler; kurulan ifadeler kadınlara nazaran daha yüksek oranda katılmaktadır. Muhasebe meslek mensuplarının mesleki deneyim süreleri açısından değerlendirildiğinde ise H₁₂, H₁₆, H₁₇ ve H₁₈ hipotezlerinde istatistiksel olarak anlamlı sonuçlar bulunamamıştır. Bununla birlikte diğer hipotezlerde anlamlı sonuçlara ulaşılmıştır. Zira 16 yıl ve üzeri deneyime sahip meslek mensupları, daha az tecrübeye sahip olanlara nazaran istatistiksel olarak anlamlı sonuçlar elde edilen hipotezlerde daha yüksek katılma oranına sahiptirler. Son olarak, meslek mensupları bağımlı ve bağımsız çalışma durumlarına göre değerlendirildiğinde, H₂₃, H₂₅, H₂₆ ve H₂₈ hipotezlerinde istatistiksel olarak anlamlı ilişkiye rastlanmamıştır. Bunlar dışındaki hipotezlerde, bağımsız çalışan meslek mensupları bağımlı çalışanlara göre, bariz bir şekilde ifadeler daha güçlü şekilde katılmaktadır.

Sonuç olarak, cinsiyet, meslek deneyim süresi ve çalışma durumu açısından, pandemi sürecinin finansal tablolara etkisinin ölçülmeye çalışıldığı bu çalışmada, cinsiyet değişkeninin diğer değişkenlere göre algı farklılığına daha fazla etki ettiği, deneyimin ve bağımsız çalışma durumunun ise ifadelerin genelinde katılımcıların bakış açılarını değiştirdiği görülmüştür.

Araştırmaya ait etik kurul izni, Giresun Üniversitesi Sosyal Bilimler, Fen ve Mühendislik Bilimleri Araştırmaları Etik Kurulu'nun 02 Eylül 2020 tarih ve 2020-02/1 sayılı etik kurul kararı ile alınmıştır.

KAYNAKÇA

Accountancy Europe., (2020). Coronavirus crisis: implications on reporting and auditing, Accessed on 21 May2020. <https://www.accountancyeurope.eu/publications/coronaviruscrisisimplicationsonreportingand-auditing/> (Erişim Tarihi: 18.09.2020)

Altig, D., Baker, S., Barrero, J. M., Bloom, N., Bunn, P., Chen, S. & Mizen, P. (2020). Economic uncertainty before and during the COVID-19 pandemic. *Journal of Public Economics*, 104274.

Arnold, P. J. (2009). Global financial crisis: The challenge to accounting research. *Accounting, organizations and Society*, 34(6-7), 803-809.

Baker, S. R., Bloom, N., Davis, S. J. & Terry, S. J. (2020). Covid-induced economic uncertainty (No. w26983). National Bureau of Economic Research.

- Bezemer, D. J. (2010). Understanding financial crisis through accounting models. *Accounting, Organizations and Society*, 35(7), 676-688.
- Bratten, B., Gaynor, L. M., McDaniel, L., Montague, N. R., & Sierra, G. E. (2013). The audit of fair values and other estimates: The effects of underlying environmental, task, and auditor-specific factors. *Auditing: A Journal of Practice*, 32(Supplement 1), 7-44.
- Eilifsen, A., Messier, W. F., Glover, S. M., & Prawitt, D. F. (2013). *Auditing and assurance services*. Second .International Edition. McGraw-Hill. New York.
- Epstien, B.J. & Jermakowicz E.K. (2008), *IFRS Policies and Procedures*, Canada: John Wiley Sons INC.
- Gould, S., & Arnold, C., (2020). The financial reporting implications of COVID19, International Federation of Accountants (IFAS). Accessed on 21 May 2020. [https:// www.ifac.org/knowledgegateway/supporting-standards/discussion/financialreportingimplicationscovid19](https://www.ifac.org/knowledgegateway/supporting-standards/discussion/financialreportingimplicationscovid19). (Erişim Tarihi: 15.10.2020)
- Grant Thornton., (2020). 2020 deferred tax provision, Accessed on 26 May 2020. [https:// www.granthornton.global/en/insights/supportingyouonavigatetheimpactofcovid19/ifrs—deferredtax-provision/](https://www.granthornton.global/en/insights/supportingyouonavigatetheimpactofcovid19/ifrs—deferredtax-provision/) (Erişim Tarihi: 11.10.2020)
- Griffith, E. E., Hammersley, J.S & Kadous, K. (2015a). Audits of Complex Estimates as Verification of Management Numbers: How Institutional Pressures Shape Practice, *Contemporary Accounting Research* Vol. 32 No. 3:833–863.
- Griffith, E. E., J. S. Hammersley, K. Kadous, D. Young. (2015b). Auditor Mindsets and Audits of Complex Estimates, *Journal of Accounting Research*, Vol. 53 No. 1: 49-77.
- Huizinga, H., & Laeven, L. (2012). Bank valuation and accounting discretion during a financial crisis. *Journal of Financial Economics*, 106(3), 614-634.
- IASB. (2020a). Clearly IFRS — accounting considerations related to coronavirus disease 2019, International Accounting Standard Board, May. <https://www.iasplus.com/enca/publications/publications/2020/clearly-ifrsaccountingconsiderationsrelatedtocoronavirusdisease2019> (Erişim Tarihi: 05.10.2020)
- IASB. (2020b). Clearly IFRS — accounting considerations related to coronavirus disease 2019, International Accounting Standard Board, May. Accessed on 23 May 2020. <https://www.iasplus.com/enca/publications/publications/2020/clearlyifrsaccountingconsiderationsrelatedtocoronavirusdisease2019> (Erişim Tarihi: 07.11.2020)
- IASCF, International Financial Reporting Standards, Revenue IAS 18, 2007
- ICAEW, (2020). COVID19: Accounting for and auditing revenue, Institute of Chartered Accountants of England & Wales. [https://www.icaew.com/ insights/viewpointsonthenews/2020/may2020/covid19accountingfor-andauditingrevenue](https://www.icaew.com/insights/viewpointsonthenews/2020/may2020/covid19accountingfor-andauditingrevenue) (Erişim Tarihi: 05.10.2020)
- İslamoğlu, A. H (2009). *Sosyal Bilimlerde Araştırma Teknikleri (SPSS Uygulamalı)*, İzmit: Beta Basın Yayım
- Joshi, P.L. (2020). Covid-19 Pandemic and Financial Reporting Issues and Challenges, *International Journal of Auditing and Accounting Studies* 2(1), 2020: 1-9
- Lakshminarayan, S., (2020). Mind The GAAP: Covid19 And the Financial Reporting Challenge, *Business World*, 3 May. [https:// www.businessworld.in/article/MindTheGAAPCovid19AndTheFinancialReportingChallenge/03052020190993/](https://www.businessworld.in/article/MindTheGAAPCovid19AndTheFinancialReportingChallenge/03052020190993/) (Erişim Tarihi: 24.10.2020)
- Laux, C., & Leuz, C. (2010). Did fair-value accounting contribute to the financial crisis?. *Journal of economic perspectives*, 24(1), 93-118.
- Levy, H. B. (2020). Financial Reporting and Auditing Implications of the COVID-19 Pandemic. *The CPA Journal*, 90(5), 26-33.

Ozili, P. K. (2020). Accounting and financial reporting during a pandemic. Available at SSRN 3613459.

Ozili, P.K., & Arun, T. G. (2018). Income smoothing among European systemic and non-systemic banks. *The British Accounting Review*, 50(5), 539-558.

PCAOB. (2020). COVID-19: Reminders for Audits Nearing Completion, Spotlight <https://pcaobus.org/Documents/COVID-19-Spotlight.pdf> (Erişim Tarihi: 31.10.2020).

Pozen, R. C. (2009). Is it fair to blame fair value accounting for the financial crisis?

Tong T. L. (2014). A review of IFRS 15 Revenue from contracts with customers. [http://www.masb.org.my/pdf.php?pdf=2014-09-15%20Review%20of%20IFRS%2015%20\(TLT\).pdf&file_path=pdf](http://www.masb.org.my/pdf.php?pdf=2014-09-15%20Review%20of%20IFRS%2015%20(TLT).pdf&file_path=pdf) (Erişim Tarihi: 15.10.2020).