

KOBİLER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI VE MALİ MÜŞAVİRLERİN UYGULAMA ÖNCESİ İLGİ DÜZEYLERİNE YÖNELİK AMPİRİK BİR ARAŞTIRMA

Yrd. Doç. Dr. Fevzi Serkan ÖZDEMİR*

ÖZET

KOBİ'ler Ekim 2005'te, o günkü adıyla Sanayi ve Ticaret Bakanlığı tarafından yayımlanan "Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelik" çerçevesinde niceliksel bir sınıflandırma ile mikro, küçük ve orta ölçekli işletmeler olarak tanımlanmaktadır. Türkiye'deki işletmelerin % 98,8'inin de bu sınıflandırmaya göre KOBİ ölçeğinde olduğu kabul edilmektedir. KOBİ'ler için Finansal Raporlama Standardı ise KOBİ'leri, mevcut tanımlamanın dışında niteliksel bir tanımlama ile kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunmayan ve genel amaçlı finansal tablolar yayımlayan işletmeler olarak tanımlanmaktadır. Fakat 6102 sayılı yeni TTK uyarınca 01.01.2013 tarihinden itibaren uygulamaya girecek olan KOBİ TFRS standardını, hangi KOBİ'lerin uygulayacağı ise henüz netleştirilmemiştir. Kaldı ki, KOBİ tanımında yapılacak bir değişiklik de, KOBİ standardını uygulayacak olan kitlenin değişmesi anlamına gelecektir. Yani KOBİ standardı ile KOBİ tanımlaması (sınıflandırması) arasında önemli bir illiyet bağı bulunmaktadır. Bu bağlamda KOBİ tanımlarının yeterliliği de oldukça önemlidir. Nitekim literatürde nicelik bazlı KOBİ tanımlamasının doğru olmayacağını savunan görüşler bulunmaktadır. Bu görüşlerden bazıları nitelik bazlı tanımlarla doğru bir sınıflandırma sağlanacağını savunurken, bazıları da nicelik ve nitelik bazlı ortak bir sınıflandırmanın daha doğru olacağını savunmaktadırlar.

Bu çalışmanın amacı; KOBİ tanımlaması, KOBİ'ler için finansal raporlama standardı gibi konular hakkında bilgi vermenin ötesinde, KOBİ TFRS'nin uygulamaya gireceği tarihten önce gerek bağımlı gerekse serbest olarak çalışan SMMM'lerin standarda olan ilgi düzeylerinin değerlendirilmesidir. Bu amaçla, Ankara SMMM Odası'na bağlı SMMM'lere internet üzerinden anket uygulanmış ve toplam 883 adet geçerli gözlem üzerinden analiz gerçekleştirilmiştir. Analizde SMMM'ler öğrenim düzeyleri, mesleki deneyim süreleri, mükellef sayıları ve çalışma biçimleri bakımından oluşturulan gruplar yönüyle incelenmiştir.

Anahtar Sözcükler: KOBİ'ler için Türkiye Finansal Raporlama Standardı, TFRS, KOBİ sınıflandırması, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler

Jel Kodları: M41, M41, M19, M49

* Ondokuz Mayıs Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, fsozdemir@gmail.com

ABSTRACT

There is an issue in which SMEs are being defined by Ministry of Industry and Trade since in 2005. By the context of this issue SMEs have been defined with quantitative criteria based classification as micro, small and medium-sized enterprises. 98.8 % of the companies in Turkey are being accepted as SMEs with regard to this classification. The definition of SMEs in the context of the IFRS for SMEs is based on qualitative criteria rather than on its size. The definition of SMEs is entities that do not have public accountability but that publish general purpose financial statements. But it has not been clarified yet which SMEs will implement the TFRS for SMEs effective on 1st of January 2013 in Turkey in accordance with the New Turkish Trade Act. Moreover, a change in the definition of SME will mean a change in group who will apply the TFRS for SMEs. Namely, there is an important causal connection between TFRS for SMEs and the definitions (classifications) of SMEs. In this context, the adequacy of the current definitions of SME is also fairly important. Thus, there are different approaches in the literature, which advocate the quantity-based definition of SME will not be accurate. While one of these approaches is defending that the quality-based definitions of SME will be provided a correct classification, other one is defending that a common classification based on quantity and quality would be more appropriate.

The purpose of this study is, beyond of giving information about topics such as definition of SME and TFRS for SMEs, to evaluate interest level of Certified Public Accountants (CPA), both dependent and independent-running, related to TFRS for SMEs before date that TFRS for SMEs into practice. For that purpose, a web based questionnaire was conducted to CPAs who are affiliated to Chamber of Certified Public Accountants of Ankara. 883 valid questionnaires were obtained. In the analysis, CPAs were examined as the groups which are specified in terms of educational levels, durations of professional experience, numbers of taxpayers, and running types.

Keywords: Financial Reporting Standards for SMEs, TFRS, Classification of SME, CPA

Jel Codes: M41, M41, M19, M49

1. GİRİŞ

Ülkemizde, kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunan şirketler (başka bir ifadeyle Sermaye Piyasası Kanunu'na tabi şirketler), uluslararası finansal raporlama standartları setini 01.01.2005 tarihinden itibaren zorunlu olarak uygulamaktadırlar. SPK'ya tabi şirketler; hisse senetleri borsada işlem gören şirketler, hisse senedi borsada işlem görmeyen fakat ortak sayısı 250'nin üzerinde olan işletmeler ile bankalar, sigorta şirketleri, yatırım ortaklıkları ve aracı kurumlar biçiminde tanımlanabilir. Bunların dışında kalan işletmeler de "doğal olarak" küçük ve orta büyüklükteki işletmeler grubunu oluşturur. Fakat mevcut durumda KOBİ tanımına ilişkin iki farklı esas söz konusudur. Bunlardan biri yayımlandığı tarihteki adı ile Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'nca 2005 yılında yayımlanmış "Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelik", diğeri de 1 Kasım 2010'da Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren KOBİ'ler için Finansal Raporlama Standardı'dır.

Öte yandan 6335 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikler sonrası 6102 sayılı yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK) hükümleri doğrultusunda 01.01.2013 tarihinde başlayacak olan hesap dönemi ile birlikte, eğer tam set standart setini benimsememiş iseler, KOBİ'lerin de "KOBİ TFRS" adı verilen KOBİLER için Türkiye Finansal Raporlama Standardını uygulamaları gerekmektedir. Nitekim yeni TTK'nın 88'inci maddesinde "... gerçek ve tüzel kişiler münferit ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan, Türkiye Muhasebe Standartlarına, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara uymak ve bunları uygulamak zorundadır." hükmü yer almaktadır.

Buradan çıkarılan sonuç; finansal raporların muhasebe ve finansal raporlama standartlarına göre yapılması gerektiğidir. Buna karşın yeni TTK'nın 64'üncü maddesinde de "Bu Kanuna tabi gerçek ve tüzel kişiler, 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun defter tutma ve kayıt zamanıyla ilgili hükümleri ile aynı Kanunun 175 inci ve mükerrer 257 nci maddelerinde yer alan yetkiye istinaden yapılan düzenlemelere uymak zorundadır. Bu Kanunun defter tutma, envanter, mali tabloların düzenlenmesi, aktifleştirme, karşılıklar, hesaplar, değerlendirme, saklama ve ibraz hükümleri 213 sayılı Kanun ile diğer vergi kanunlarının aynı hususları düzenleyen hükümlerinin uygulanmasına, vergi kanunlarına uygun olarak vergi matrahının tespit edilmesine ve buna yönelik mali tabloların hazırlanmasına engel teşkil etmez." hükmü yer almaktadır ki, buradan da defterlerin Vergi Usul Kanunu ve diğer vergi kanunlarına uygun olarak tutulması gerektiği anlaşılmaktadır.

KOBİ TFRS standardının uygulanmaya başlanması ile birlikte, ölçeğin yanı sıra örgütsel bakımdan da küçük olan işletmelerde daha çok işletme dışından hizmet satın alma biçiminde gerçekleştirilen müşavirlik hizmetlerinden beklenen misyon da yükselecektir. Bu bağlamda SMMM'lerin de standartlar konusuna eğilmesi, hatta söz konusu standartları tıpkı TDMS gibi yaygın biçimde uygulayabilecek düzeye ulaşmaları gerekmektedir. Bunun için, belki de en önemli husus standart bazlı yeni muhasebe uygulamalarının meslek mensupları tarafından bir zorunluluk olarak değil, bir gereklilik olarak algılanmasının sağlanmasıdır. Daha net bir ifadeyle, meslek mensuplarının genelde standartlar, özelde de KOBİ TFRS standardı konusundaki ilgi düzeylerinin artırılmasıdır. Zira bir ekonomide faaliyet gösteren KOBİ'lerin sayısının, dünya ülkelerinin çoğunda, toplam işletme sayısının büyük payını oluşturduğu dikkate alındığında,

KOBİ standardı ve uygulama sonuçlarının etkileyeceği kitlenin büyüklüğü de ortaya çıkmaktadır.

Bu çalışmanın amacı da, KOBİ standardını asıl uygulayacak olan SMMM'lerin; öğrenim düzeyleri, mesleki deneyim süreleri, mükellef sayıları ve çalışma biçimleri yönüyle oluşturulan gruplar bakımından KOBİ TFRS uygulamasına geçilmeden önceki ilgi düzeylerinin ampirik olarak belirlenmesidir. Araştırma kapsamında Ankara SMMM Odası'nın resmi ağ sayfası üzerinden gerçekleştirilen anketler yoluyla 883 anket verisi toplanmış ve bu yolla ampirik bulgular sağlanmıştır. Ayrıca çalışma kapsamında KOBİ'lerin niceliksel ve niteliksel kriterlere dayalı olarak tanımlanması, KOBİ kavramı ve KOBİ'ler için finansal raporlama standardı gibi genel bilgiler ile *Türkiye'de* SMMM'ler üzerinde muhasebe standartlarını konu edinen önceki araştırmalara ilişkin literatüre yer verilmiştir.

2. KOBİ KAVRAMI ve KOBİLER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI

2.1. KOBİ'nin Tanımı ve KOBİ'lerin Sınıflandırılması

KOBİ sözcüğü küçük ve orta büyüklükteki işletmeler için kullanılan bir kısaltma iken, günümüzde kısaltma olmanın ötesine geçmiş adeta bir kelime, kavram niteliği kazanmıştır. Zira günümüzde KOBİ sözcüğünün hukuksal ve niceliksel olarak tanımlandığı ve bu tanımların ülkeden ülkeye değiştiği gözlenmektedir. Fakat, hukuki ve niceliksel kriterlere dayalı olarak yapılan sınıflandırmaların da yeterli olmadığı yönünde görüşler bulunmaktadır.

KOBİ'lerin çeşitli kriterlere dayalı olarak sınıflandırılmasına yönelik olarak, literatürde yalnızca niceliksel kriterlere dayalı (Curran ve Blackburn, 2001) ve yalnızca niteliksel kriterlere dayalı sınıflandırma yapılması (Paoloni ve Diğerleri, 2000; Brglez, 2002) görüşünde olanlar bu-

lanmaktadır. Bir diğer görüş hem niceliksel hem niteliksel kriterlerin birlikte kullanılmasıdır. Zira Birleşmiş Milletler Endüstriyel Gelişim Örgütü (UNIDO), niceliksel ve niteliksel kriterlerin birlikte kullanılmasını tavsiye etmektedir (USAID, 2007).

KOBİ'ler için evrensel bir tanım geliştirmek mümkün olmamıştır. Ülkelerin ekonomi, sanayi ve ticaret yönüyle farklı gelişmişlik düzeylerinin olması evrensel bir tanım yapılmasını engellemiştir. Şöyle ki; gelişmekte olan bir ülkede en ileri düzeyde kurumsallaşmış, halka açık, satış hasılatı, aktif büyüklüğü ve çalışan personel sayısı gibi kriterler yönüyle büyük kabul edilen bir işletme, gelişmiş bir ülke için küçük olabilmektedir (Sayar, 2008: 19).

Öte yandan, KOBİ ölçeği dışında kalan ve “büyük” olarak sınıflandırılan işletmeler ile KOBİ'ler arasında ve KOBİ ölçeğindeki mikro, küçük ve orta ölçekli işletmelerin kendi arasında niceliksel farklılıkların yanı sıra niteliksel farklılıklar da söz konusudur. İşletmelerin ölçekleri ile niteliksel özellikleri arasındaki bazı ilişkiler aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- İşletmelerin örgütsel ve hukuki yapıları ile ölçekleri arasında çoğunlukla doğrusal bir ilişkiden söz edilebilir. Şöyle ki, bir işletmenin ölçeğindeki büyüme karşısında, örgütsel yapısının genişlemesi beklenir. Örneğin başlangıçta örgütsel yapı içinde muhasebeciye yer verilmeyen, müşavirliğin dışarıdan hizmet alımı biçiminde gerçekleştirildiği bir işletmede, ölçeğin (faaliyet hacminin) büyümesi ile birlikte işletme içinde bir mali müşavir istihdam edilecektir. Benzer şekilde işletme ölçeğindeki büyüme karşısında sahipliğin çeşitlenmesi eğilimine bağlı olarak hukuki yapının da değişmesi beklenir. Örneğin adi ortaklık biçiminde faaliyette bulunan bir işletmenin, işletme ölçeğindeki büyüme ile birlikte ortaklık yapısının limited şirkete dö-

nüşmesi ya da limited şirketin zamanla anonim ortaklığa dönüşmesi.

- İşletmenin ölçeğindeki artışla birlikte, işletmenin sahipleri ile yöneticilerinin aynı kişilik altında toplanması durumundan uzaklaşılır veya bu ikisinin birbirine olan uzaklığının zamanla kurumsallaşmaya bağlı olarak artması beklenir.
- İşletmelerin ölçeği ile pazarlama, satış ve dağıtım prosedürleri arasında da doğrusal bir ilişki göze çarpmaktadır. En azından ölçek olarak görece büyük olan işletmenin, küçük

olana oranla daha çok reklam ve tanıtım yoluna gidebileceği açıktır.

- İşletmelerin ölçekleri ile bu işletmelerin finansman tercihleri arasında da önemli bir ilişkiden söz edilebilir. Zira işletme ölçeği ile dış finansman kaynaklarına başvurma düzeyleri bakımından da farklı ölçekteki işletmelerin niteliksel farklılıkları göze çarpmaktadır.

Tüm bu niteliksel farklılıklar yönüyle KOBİ'ler ve büyük ölçekli işletmeler Tablo-1'deki gibi karşılaştırılabilir:

Tablo-1. KOBİLER ve Büyük İşletmelerin Niteliksel Özellikleri¹

	KOBİLER	BÜYÜK ÖLÇEKLİ İŞLETMELER
Yönetim yapısı	Mal sahipliği tipi girişimcilik; Kişiliğe bağlı özellikler öne çıkar.	Yönetici tipi girişimcilik; İşgücünün konusuna göre bölümlendirme yapılır.
Hukuki yapısı	Sahiplik tek elde toplanma özelliği gösterir. Anonim şirket yapısına daha uzaktır. Kamuya hesap verme yükümlülüğü yoktur.	Sahiplik tek elde toplanmaz. Sermaye anonim bir yapıya daha yakındır. Kamuya hesap verme yükümlülüğü vardır.
Personel yapısı	Üniversite mezunlarının sayısı görece azdır. Uzmanlaşma düşüktür.	Genellikle üniversite mezunlarından oluşur. Uzmanlaşma yüksektir.
Örgüt içi iletişim	Kişisel bağlantılar ve ilişkiler öne çıkar.	İletişim biçimsel ve resmidir.
Üretim yapısı	Emek yoğun üretim öne çıkar.	Sermaye yoğun, ölçek ekonomileri öne çıkar.
Araştırma – geliştirme faaliyetlerinin niteliği	Piyasayı takip eden, sezgisel yaklaşım hakimdir.	Kurumsallaşmış bir yapı öne çıkar.
Finansman tercihleri	Daha çok aile içi veya işletme içi kaynaklara başvurulur.	Halka arz ve borçlanma yoluna daha kolay gidilebilmektedir.
Pazarlama, satış ve dağıtım prosedürleri	Daha yalındır. Sınırlı reklam ve tanıtım söz konusudur.	Reklam, tanıtım ve ileri web uygulamaları öne çıkar.

¹ Bu tablo, Dababneh, R. ve F. Tukan., (2007), United States Agency for International Development (USAID), Booklet of Standardized Small and Medium Enterprises Definition, s. 7'den yararlanılarak tarafımızdan geliştirilmiştir.

Literatürdeki eleştiriler bir yana, dünyada yaygın olarak gerçekleştirilen sınıflandırmaların nicelik bazlı olduğu görülmektedir.

Türkiye’de KOSGEB, Halkbank, Hazine Müsteşarlığı, Dış Ticaret Müsteşarlığı, Eximbank ve DİE (*Bugünkü adıyla TÜİK*) tarafından yapılmış sınıflandırmalar ve son olarak 2005 yılı Ekin ayında o günkü adıyla Sanayi ve Ticaret Bakanlığı tarafından yayımlanan “Küçük ve Orta Bü-

yüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelik” nicelik bazlı kriterlere dayandırılmıştır.

Halen yürürlükte olan bu Yönetmelik, Avrupa Birliği (AB) ile uyum müzakereleri doğrultusunda AB’nin sınıflandırmasına paralel bir sınıflandırma niteliği taşımaktadır. Söz konusu sınıflandırma Tablo-2’deki gibidir:

Tablo-2. Avrupa Birliği ve Türkiye’deki Geçerli KOBİ Sınıflandırma Ölçeği Tablosu

	Tanım Kriteri	Mikro Ölçekli İşletme	Küçük Ölçekli İşletme	Orta Ölçekli İşletme
AB	Çalışan Sayısı	≤ 10	≤ 50	≤250
	Yıllık Net Satış Hasılatı	≤ 2 Milyon Avro	≤ 10 Milyon Avro	≤ 50 milyon Avro
	Yıllık Mali Bilanço Değeri	≤ 2 Milyon Avro	≤ 10 Milyon Avro	≤ 43 Milyon Avro
TÜRKİYE	Çalışan Sayısı	0-9	10-49	50- 249
	Yıllık Net Satış Hasılatı	≤ 1 Milyon TL	≤ 5 Milyon TL	≤ 25 Milyon TL
	Yıllık Mali Bilanço Değeri	≤ 1 Milyon TL	≤ 5 Milyon TL	≤ 25 Milyon TL

Buna göre KOBİ sözcüğü; 250 kişiden az yıllık çalışan istihdam eden ve yıllık net satış hasılatı ya da mali bilançosu 25.000.000-TL'yi (Yirmi-beş Milyon Türk Lirası'nı) aşmayan ve KOBİ Tanımı Yönetmeliğinde mikro veya küçük veya orta büyüklükteki işletme olarak sınıflandırılan ekonomik birimleri ifade etmektedir. Bu sınıflandırmayı esas alan Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı verilerine göre Türkiye'deki işletmelerinin % 98,8'ini KOBİ'ler oluşturmaktadır.

KOBİ sınıflandırmasına niteliksel bir yaklaşım getiren son düzenleme ise 1 Kasım 2010 tarihinde yürürlüğe giren "KOBİ'ler için Finansal Raporlama Standardı" olmuştur. Standarda göre KOBİ olabilmenin iki koşulu bulunmaktadır. Bunlar:

- i) Bu işletmelerin kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunmamalı ve
- ii) Dış kullanıcılar için genel amaçlı finansal tablo yayımlamalıdır.

Bu iki koşulun birlikte sağlanması durumunda, o işletmelerin KOBİ sınıfında oldukları kabul edilmektedir.

2.2. KOBİLER İÇİN Finansal Raporlama Standardı

Tam set UFRS'nin oluşum amacının, halka açık şirketlere yatırım yapan hisse senedi yatırımcılarının sermaye piyasalarındaki beklentilerini karşılamaya elverişli bir raporlama sağlamak olduğu söylenebilir. KOBİ ölçeğindeki işletmeler ise halka açık olmayan ve kamuya hesap verme yükümlülükleri bulunmayan işletmelerdir. Bu

nedenle IASB, tam set UFRS uygulamasının bu işletmeler için maliyetli, beklenildiği kadar da yararlı olmayacağı düşüncesiyle, daha çok, kısa dönemdeki nakit akışlarına, likiditeye ve sermaye yeterliliğine odaklı bir raporlama sistemi tesis etme yoluna gitmiştir.

KOBİ standardının geliştirilmesinde izlenen yol, tam set UFRS'lerin KOBİ'lerdeki kullanıcılarının finansal bilgi ihtiyaçlarına ve fayda-maliyet dengesine dayalı olarak uyarlanmasıdır. Bu yolla, hem KOBİ'lerdeki bilgi kullanıcılarının ihtiyaçlarını en iyi şekilde karşılamaya elverişli bir standart geliştirilmiş, hem de fayda-maliyet dengesi yönüyle daha dengeli bir model benimsenmiştir.

KOBİ standardının uygulanmasıyla, muhasebe bilgi kullanıcıları için daha gelişmiş bir karşılaştırılabilirlik² sağlanması, KOBİ'lerin hesaplarına (finansal raporlarına) denetçi boyutuyla güvencenin, diğer kullanıcılar boyutuyla ise güvenilirliğin güçlendirilmesi ve ulusal standartları (GKGMI) uygulamaya ilişkin önemli maliyetlerin düşürülmesi arzulanmaktadır.

Ayrıca IASB, yaptığı bir basın açıklamasında; KOBİ'ler için finansal raporlama standardı uygulamasına başlayan KOBİ'lerin, ileride, büyüyerek tam seti uygulamak zorunda kalmaları halinde ve sermaye piyasalarına giriş hazırlıklarında zorluk çekmeyeceklerini, bu süreçlerin onlar için daha kolay olacağını ileri sürmüştür.

KOBİ'ler için finansal raporlama standardının gelişim süreci Tablo-3'deki gibidir:

² Karşılaştırılabilirlik; yeni kavramsal çerçevede finansal bilginin taşınması gereken destekleyici (ikincil) niteliksel özelliklerden biridir.

Tablo-3. KOBİLER İçin Finansal Raporlama Standardının Gelişimi

Eylül 2003	Dünya standart yapıcılarına eğilim yoklaması yapıldı.
Haziran 2004	Ön taslak (tartışma metni) yayınlandı ve yoruma açıldı. 117 adet yorum alındı.
11 Nisan 2005	KOBİ'lerde kayda alma ve ölçmeye ilişkin 94 anket yapıldı.
13-14 Ekim 2005	Kayda alma ve ölçme konularında sadeleştirmeler için 43 grupta kamuya açık yuvarlak masa toplantıları gerçekleştirildi.
15 Şubat 2007	Nihai taslak yayınlandı, 162 adet yorum alındı.
Kasım 2007	20 ülkede, 116 KOBİ'de standarda ilişkin saha testleri yapıldı.
Mart-Nisan 2008	Kurul eğitim oturumları yapıldı.
Mayıs 2008 – Nisan 2009	Yeniden tartışmalar yapıldı.
Mayıs 2009	Nihai taslak metin IASB'ın web sayfasında yayınlandı.
1 Temmuz 2009	Standardın son hali kabul edildi.
9 Temmuz 2009	Nihai standart metni yürürlüğe girdi.
1 Kasım 2010	KOBİ TFRS çevirisi 27746 sayılı Resmi Gazete'de yayımlandı.*

* Türkiye'de benimsenen modele uygun olarak, İngilizce olarak yayımlanmış standart metinleri, IASCF ile yapılan telif ve lisans anlaşması doğrultusunda Türkçe'ye çevrilmekte ve standart metinlerinin resmi Türkçe çevirileri, TFRS kodları ile yayımlanmaktadır ("Pricewaterhousecoopers", t.y.). Türkçeye çevrilen standart metinleri, tebliğler halinde Türk Muhasebe mevzuatı içine alınmakta ve Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun resmi ağ sayfasında da yayımlanmaktadır.

Hem gelişmiş hem de gelişmekte olan ekonomilerdeki yüksek talebe cevap verecek şekilde, titizlikle, tam set standart içinden, tüm KOBİ'lere uygun bir standart olarak yapılandırılan KOBİ standardı, uygulanma kolaylığı bakımından tam set UFRS'ye göre daha kolaydır.

KOBİ'lerin, özelliklerinden dolayı, uygulamada muhtemelen güçlük çekeceği bazı standartlar, KOBİ TFRS kapsamında yer almamaktadır. Tam sette ayrı bir standart kodu ile oluşturulup yayına sunulan standartlar, KOBİ finansal raporlama standardında bölüm kodları ile oluştur-

ulmuştur. Ayrıca tam set içindeki standartlarda birden fazla muhasebeleştirme yöntemi sunulurken, bu yöntemlerden genel olarak uygulanması daha kolay olan(lar)ının KOBİ TFRS'de yer aldığı görülmektedir (Demirel Utku ve Gürsoy, 2011: 22).

3. MUHASEBE STANDARTLARI KONUSUNDA MESLEK MENSUPLARINA YÖNELİK BAZI ARAŞTIRMALAR

Son yıllarda meslek mensuplarına yönelik ve muhasebe standartlarını konu alan ilişkili araştırmalar incelenmiştir.

Bu çalışmalardan Civan ve Kara (2002), Gaziantep ili Serbest Muhasebeciler ve Mali Müşavirler Odası'na kayıtlı meslek mensuplarının Türkiye Muhasebe Standartları'nı uygulama alanını belirlemişler, muhasebe standartlarının meslek mensupları tarafından bilinirlik derecesini ve karşılaşılan sorunları araştırmışlardır.

Bekçi (2007), Burdur ve Isparta illerinde mesleklerini icra eden 296 meslek mensubu örnekleminden hareketle, meslek mensuplarının Türkiye Muhasebe Standartları'na bakış açılarını ve algılama düzeylerini araştırmıştır. Batı Akdeniz Bölgesinde gerçekleştirilen bu araştırmaya göre, standartlar konusunda meslek mensuplarının büyük bir kısmının yeterli olmadıkları, eğitim kurumlarının da standartlar konusunda istenilen düzeyde çalışma yapmadıkları tespit edilmiştir.

Evcı (2008), yaptığı araştırmada, meslek mensuplarının yaklaşık % 50'sinin *Standartlar konusundaki bilgi düzeyiniz?* sorusuna orta düzeyde bilgi sahibiyim şeklinde cevap verdiklerini, aynı şekilde standartların uygulamasında yaşanan en önemli engelin ne olduğu sorusuna meslek mensuplarının % 48'i tarafından *eğitim düzeyi* şeklinde cevap verildiğini ifade etmiştir.

Ülkü (2008), İstanbul'da yaptığı araştırmada meslek mensuplarının muhasebe standartları konusundaki bilgi yetersizliklerini ve eğitim ihtiyaçlarını ortaya koymuştur. Ayrıca TMSK'nın UFRS setindeki standartları Türkçe'ye çevirerek yasallaştırırken Türkiye'nin ekonominin ve işletmelerinin yapısını da düşünmesi gerektiğini belirtmiştir.

Özulucan ve diğerleri (2010) Türkiye genelinde topladıkları anket verisi yardımıyla muhasebe meslek mensuplarının güncel sorunlarını, uygulamada karşılaştıkları yetersizlikleri ve meslek odalarından beklentilerini; 1395 meslek mensubu üzerinden unvanları ve mesleki deneyim süreleri yönüyle karşılaştırmalı olarak incelemiş-

lerdir. Araştırmaya göre muhasebe standartları hakkında yeterli bilgi edinememe bakımından grup ortalamalarına bakıldığında; en fazla sorunu 5 yıldan daha az deneyime sahip meslek mensuplarının yaşadığı, en az sorun yaşayan meslek mensuplarının ise 16 yıl ve üzeri deneyime sahip meslek mensupları olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca mesleki deneyim süresindeki artış ile muhasebe standartları hakkında bilgi edinme arasında güçlü pozitif korelasyon belirlenmiştir. Gruplar arasındaki farklılıklar incelendiğinde ise; mesleki deneyim süresi 10 yılın altında kalan grupların deneyimlerinin 16 yıl ve üzerinde olan gruptan istatistiki olarak farklı olduğu görülürken; 10 yıldan fazla 16 yıldan az mesleki deneyime sahip olanlar ile 16 yıl ve üzeri mesleki deneyime sahip olanlar arasında farklılık görülmemiştir. Ayrıca muhasebe standartlarını uygulayamama bakımından elde edilen sonuçlar; muhasebe standartları hakkında yeterli bilgi edinememe faktörü ile aynı yönde sonuçlar vermiştir. Dolayısıyla muhasebe standartlarının öğrenilmesinde ve uygulanmasında mesleki deneyim süresinin önemli bir belirleyici olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Dalğar ve diğerleri (2011) muhasebe öğrenimi gören öğrencilerin TMS/TFRS hakkındaki farkındalıklarına yönelik yaptığı araştırmayla, öğrencilerin TMS/TFRS ile ilgili farkındalıklarının büyük ölçüde kendi bireysel ilgi ve gelecek planlarından kaynaklandığını ifade etmişlerdir.

Kurcan ve diğerleri (2011) meslek mensuplarının muhasebe standartları konusundaki bilgi seviyesinin sınırlı ve düşük olduğunu; muhasebe standartlarının zor, karmaşık ve uygulamasının zor olarak algılandığını ifade etmektedir. Araştırma sonucuna göre, meslek mensuplarının muhasebe standartları ve diğer güncel mevzuat sürekli olarak izlemesi, muhasebe standartları konusundaki bilgi seviyelerinin artırılabilmesi için eğitim programlarına katılması; muhasebe sürecinde kurumsallığın sağlanması ve sektör uz-

manlığının artırılması amacıyla da ortaklık yapılarının artırılması gerektiği belirlenmiştir.

Özkan ve Özşahin (2012) muhasebe meslek mensuplarının, KOBİLER için TFRS'nin sağlayacağı faydalar, muhtemel sakıncalar ve bu standardın uygulanabilirliği konusundaki görüşlerini tespit etmektedir. Meslek mensuplarının KOBİLER için TFRS konusunda eğitim alıp almadıklarını ve söz konusu standardı uygulayabilecek bilgi düzeyine sahip olup olmadıklarını belirlemek ve meslek mensuplarının demografik özellikleri itibarıyla verdikleri cevaplar arasında anlamlı farklılıkları olup olmadığını ortaya koymaktır.

4. AMPİRİK ARAŞTIRMA

4.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi

Araştırmanın amacı, KOBİLER için TFRS standardı uygulaması öncesinde SMMM'lerin standarda olan ilgilerinin ampirik olarak belirlenmesidir. KOBİ TFRS standardı –büyük ölçekli işletmelerdeki standart uygulamalarından farklı olarak– görece meslek mensupları üzerinde neden olacağı etkiler yönüyle öne çıkmaktadır. Başka bir ifadeyle, tam seti uygulayan işletmeler görece büyük ölçekli işletmeler olup, standart setinin uygulanmasında bu işletmeler daha az güçlük yaşamaktadırlar. Buna karşın, KOBİ ölçeğindeki işletmelerin, genellikle kendi örgütleri içinde meslek mensubu istihdamı yoluna gitmedikleri, bunun yerine dışarıdan müşavirlik hizmeti satın aldıkları düşünüldüğünde; standart uygulamasının getireceği paradigma değişimlerinin hayata geçirilmesinin, bu işletmelerde daha güç olacağı ifade edilebilmektedir. Nitekim farklı sektörlerde, farklı bilanço yapısı (varlık ve kaynak bileşimi) içinde faaliyet gösteren işletmelere dışarıdan müşavirlik hizmeti sunan mes-

lek mensuplarını, bağımlı olarak çalışan meslek mensuplarına göre daha zorlu bir öğrenme ve uygulama süreci beklemektedir. Öte yandan mesleki anlamda kıdemleri fazla olanların, mesleğe yeni girenlere nazaran standartlara olan psikolojik mesafeleri, standartlara ilgilerini sınırlandıran önemli bir faktör niteliği taşımaktadır.

Bu bağlamda araştırma, SMMM'lerin **öğrenim düzeyleri, mesleki kıdem süreleri, mükellef sayıları ve çalışma biçimleri** dikkate alınarak meslek mensuplarının KOBİ TFRS standardı uygulaması başlamadan önceki ilgi düzeylerinin ortaya konulabilmesi bakımından önem taşımaktadır.

4.2. Araştırmanın Kapsamı

Araştırma kapsamında yalnızca Ankara ilinde faaliyet gösteren ve Ankara SMMM Odasına kayıtlı meslek mensuplarına anket uygulanmıştır. Ankete katılan ve geçerli cevap veren meslek mensupları, ünvanlarına göre sınıflandırıldığında 2068 adet geçerli geri dönüşün 42'sinin SM'ler³ tarafından gerçekleştirildiği görülmektedir. Ancak demografik sorular içinde yer alan ve evet/hayır biçiminde ikili cevap aranan “KOBİ TFRS standardını daha önce inceleme fırsatım oldu” sorusuna evet yanıtı veren SM sayısı ise 1 olarak belirlenmiştir. Kalan 2026 SMMM'nin de 1143'ü “*KOBİ TFRS standardını daha önce inceleme fırsatım oldu*” sorusuna “**hayır**” yanıtı vermiştir. Bu nedenle *araştırma kapsamında yalnızca “evet” diyen 883 SMMM yönüyle değerlendirmeler yapılmıştır.*

4.3. Araştırmanın Sınırlılıkları ve Varsayımları

Araştırmanın en önemli sınırlılığı, araştırma için gerekli anket verileri için belirlenen ana kütledeki tüm meslek mensuplarına fiziki olarak ula-

³ Meslek mevzuatına göre, serbest muhasebecilik ünvanı verilmemektedir. SM olduğu tespit edilen bu gözlemler, SMMM'e geçiş sınavına girmeyen ya da girmiş ve başarılı olamamış eski meslek mensuplarını ifade etmektedir.

şılmasının emek, zaman ve maliyetidir. Bu nedenle anket verilerinin internet yoluyla toplanması yoluna gidilmiştir. İnternet üzerinden toplanan anket verilerinin de, yüz yüze toplanan verilere göre daha düşük bir güvenilirlik düzeyine sahip olması muhtemeldir. Ancak, bu sakinin giderilebilmesi için çeşitli önlemler alınmıştır. Bunlar içinde en önemli olanı, mükerrer veri girişlerinin önüne geçebilmek için IP kontrolüdür. Ayrıca, anket içinde yer verilen kontrol soruları ile toplanan cevapların tutarlılıkları da gözlemlenebilmiştir. Bir diğer önlem de, bazı anket sorularının boş bırakılması durumunda “kaydet” düğmesinin pasif olmasıdır. Kaydet düğmesi, ancak tüm sorular cevaplandırıldığında aktif olacak biçimde yapılandırılmıştır.

Öte yandan ülkemizde birçok işletmenin muhasebe ve mali işlerini yürütmek üzere istihdam ettiği personelin de ruhsat sahibi olmadığı bilinen bir gerçektir. Yani ankete katılanların tümü ruhsatlı meslek mensubu olmayabilir. Fakat Ankara SMMM Odası'nın resmi ağ sayfası üzerinden gerçekleştirilen bu ankete katılanların ve “KOBİ TFRS'yi daha önce inceledim” sorusuna evet yanıtı veren 883 meslek mensubunun, “SMMM ruhsatlı oldukları” ve/veya ruhsatı bulunmayanların da imza yetkisini haiz meslek mensupları adına ankete katıldıkları varsayılmıştır.

4.4. Araştırmanın Hipotezleri

Araştırma kapsamında cevabı aranan hipotezler aşağıda sıralanmıştır:

- H1₀:** *Lisans düzeyinde öğrenime sahip SMMM'ler ile lisansüstü öğrenime sahip SMMM'ler KOBİ TFRS standardına olan ilgileri bakımından aynıdır.*
- H2₀:** *Meslek mensuplarının ruhsat alma tarihleri yönüyle oluşturulan grupların KOBİ TFRS standardına olan ilgileri aynıdır.*

H3₀: *SMMM'lerin defterlerini tuttukları mükellef sayıları yönüyle oluşturulan grupların KOBİ TFRS standardına olan ilgileri aynıdır.*

H4₀: *SMMM'lerin çalışma biçimleri yönüyle oluşturulan grupların KOBİ TFRS standardına olan ilgileri aynıdır.*

4.5. Araştırmanın Yöntemi

Araştırmanın yöntemi başlığı altında örneklem seçimi, veri toplama yöntemi ve analiz için kullanılan metodoloji yer almaktadır.

i. Örneklem Seçimi

Tamsayım genellikle küçük hacimli ana kütlelere uygulanmaktadır. Bu çalışmada olduğu gibi görece büyük hacimli ana kütlelerde, tüm gözlem birimlere ulaşmak mümkün olmadığından kimi zaman örnekleme başvurulabilmektedir. En iyi örneklem, ana kütle temsil etme kabiliyeti en yüksek olan örneklemdir. Seçilen bir örneklemin, ana kütle temsil etmedeki başarımı; örneklem istatistiğinin geçerlilik ve güvenilirlik derecesi ile ölçülmektedir.

Öte yandan, örneklem seçimindeki bir diğer önemli husus ise örneklem seçiminin rassallık içerip içermediğidir. Örneklem seçiminin rassal olarak gerçekleştirilmesi durumunda, hesaplanan istatistiklerin, ana kütle parametrelerinin tahmininde yansız sonuçlar sağlama olasılığı ve örnekleme hatasının büyüklüğü bakımından da bilgi sağlaması, rassal örnekleminin üstün yanı olmaktadır.

Araştırmanın örneklem seçiminde örneklem içinde yer alması istenen gözlemlere ulaşmada internet yoluna başvurulacağından kolayca örnekleme yoluyla veri toplanması uygun görülmüştür (Ural ve Kılıç, 2006: 44). Örneklem hacminin belirlenmesinde ise, ana kütle hacmi kesin olarak belirlenemediğinden, literatürde belirli bir hata payı ve güven aralığı için, hesapla-

nan örneklem hacimleri referans alınabilmekte ve ulaşılan gözlem sayısına karşılık gelen hata payı ve güven aralığının tespitine gidilebilmektedir.

Dünya Bankası (2002) tarafından yapılan bir çalışmada büyük ana kütleler için seçilecek örneklerin çeşitli hata payları ve güven aralıklarındaki hacim büyüklükleri Tablo 4'deki gibi belirlenmiştir:

Tablo-4. Çeşitli Hata Payı ve Güven Aralığı Değerlerine Göre Örneklem Hacimleri

Hata Payı	Güven Aralığı		
	% 99	% 95	% 90
% 1	16.576	9.604	6.765
% 2	4.144	2.301	1.691
% 3	1.848	1.067	752
% 5	883	384	271

(Kaynak: "Örneklem Büyüklüğünün Belirlenmesi", http://www.akademikdestek.net/kutuphane/anket_evren_orneklem/ank_ev_or_dosyalar/orneklem3.ppt, 09.03.2010)

Araştırma kapsamında elde edilen toplam 883 geçerli gözlemin, örneklem hacmi olduğunun kabul edilmesi durumunda, bu değer % 99 güven düzeyinde % 5'lik bir hata payına karşılık gelmektedir.

ii. Veri Toplama Yöntemi

Araştırmada kullanılan verilerin toplanmasında anket yöntemine başvurulmuştur. Anket yönteminin ise yüz yüze yapılan görüşmelere değil; internet üzerinden yapılacak girişlere dayalı olarak gerçekleştirilmesi uygun görülmüştür. Bunun en önemli nedeni, araştırmanın ana külesinin Ankara SMMM Odası'na bağlı tüm meslek mensupları olarak belirlenmesidir. Başka bir

ifade ile Ankara genelinde bir anket yapılması; zaman ve maliyet gibi çeşitli kısıtlara bağlı olarak mümkün olamamaktadır. İnternet yoluyla anket (gerekli güvenlik alt yapısı oluşturulmak kaydı ile); gözlemlerin geniş bir dağılım sergilediği durumlarda, yüz yüze anket yönteminin yerini alabilen, uygulanabilir bir veri toplama yöntemi olarak kabul edilmektedir.

İnternet yoluyla toplanan verilerin sağlamlığı; bu verilerin geçerliliğinde ve güvenilirliğinde kayba neden olmaksızın, her gözlem tarafından yalnızca bir kere veri girişi yapılmasına imkan tanıyan ve dışarıdan gelebilecek tehditlere karşı gerekli önlemlerin alındığı bir anket formu ortamını gerekli kılmaktadır. Bu doğrultuda, araştırma kapsamında cevaplayıcılara sorulacak sorular (ölçekler) belirlendikten sonra; soruların internet ortamında herkes tarafından kolaylıkla anlaşılabilir ve açık olmasını sağlayacak bir şekilde ifade edilmesi gerekmektedir. Geliştirilen anket sorularının uygun bir arayüz ile cevaplayıcılara sunulması ise, ikinci aşama olmaktadır. Yapılan ağ (web) sayfası tasarımının kullanıcı dostu olması da internet yoluyla toplanan verilerin sağlamlığını etkileyen faktörlerden bir diğeri olmaktadır.

Araştırma verilerinin toplanması amacıyla PHP kod desteği altında hazırlanan ağ sayfaları hazırlanırken; eş zamanlı olarak anketin bulunacağı ağ sayfası üzerinden verilecek "kaydet ve sonlandır" komutu ile verilen cevapların veritabanına aktarılmasını ve saklanmasını sağlayacak bir SQL makrosu oluşturulmuştur. Ayrıca gözlem birimlerinin olası mükerrer girişlerinin önlenmesi amacıyla IP kontrolü de yapılmıştır.

iii. Kullanılan Metodoloji

Araştırma kapsamında toplanan veriler, SPSS 15.0 programı ile analiz edilmiştir. Tek Örneklem Kolmogorov-Smirnov Normal Dağılım Testi yapılmıştır. Bu test sonucunda, gözlem birim-

lerinin normal dağılım sergilemediği belirlenmiştir. Dağılımın normal olmadığı durumlarda non-parametrik testlere başvurulması gerekir. Fakat buna rağmen analiz yöntemi olarak araştırmada parametrik bir test olan Tek Yönlü ANOVA (varyans analizi) uygulanmıştır. Çünkü Merkezi Limit Teoremi'ne göre ana kütle dağılımı ne olursa olsun örnek hacmi ana kütle sayısına yaklaştıkça, örnek değerinin aritmetik ortalaması ile standart sapması ana kütle ortalaması ile standart sapmasına yaklaşır ve dağılım normalleşir. Bu noktada da örnek hacminin ne olacağı sorusu gündeme gelir. Bu değer $n > 30$ veya $n > 50$ olarak kabul edilmektedir (Kurtuluş, 1998: 120). Araştırmaya ait örnek hacminin büyüklüğünün 883 olduğu dikkate alındığında da, toplanan verilerin belirtildiği gibi normal dağılıma uygun olduğu ifade edilebilir.

4.6. Araştırmanın Bulguları

Araştırma kapsamında elde edilen betimsel ve istatistik bulgulara temel teşkil eden veriler toplamda 18 adet anket sorusu yardımı ile sağlanmıştır. Bu soruların ilk 4'ü meslek mensuplarının demografik özelliklerine, 1'i standarda yönelik önsel bir değerlendirmelerinin bulunup bulunmadığına ilişkin iken; geriye kalan 13'ü ise SMMM'lerin KOBİ TFRS standardına olan ilgi düzeylerini ölçmeye yöneliktir. 13 soru tek bir ölçek olarak değerlendirilmiş ve ölçeğin güvenilirliği analiz edilmiştir. Güvenirlilik analizi sonuçları Tablo-5'te verilmiştir.

Tablo-5. Güvenirlilik Analizi Tablosu

Cronbach's Alpha	Cronbach's Alpha Based on Standardized Items	N
0,839	0,846	13

Elde edilen verilerin güvenilirliği için hesaplanan Cronbach alfa değeri % 83,9 olarak belir-

lenmiştir. Sosyal bilim araştırmalarında minimum güvenilirlik düzeyinin % 70 olması yeterli kabul edildiğinden, araştırmada sağlanan güvenilirlik düzeyinin yüksek olduğu ifade edilebilir.

4.6.1. Betimsel Bulgular

Betimsel bulgular; ankete katılan meslek mensuplarının demografik özelliklerini ortaya koymaktadır. Bu amaçla anket formunda meslek mensuplarının öğrenim düzeyleri, mesleki deneyim süreleri, mükellef sayıları, KOBİ TFRS standardını anket tarihi itibarıyla inceleyip inceledikleri ve incelemişler ise KOBİ'ler için Finansal Raporlama Standardına dair bilgi edinmede en çok tercih ettikleri kaynakların neler olduğu sorularak demografik özelliklerin belirlenmesi amaçlanmıştır.

- Araştırmaya katılanların öğrenim düzeyleri yönüyle

Araştırmaya katılan SMMM'lerin öğrenim düzeylerine ilişkin betimsel bulgular Tablo-6'daki gibidir.

Tablo-6. Araştırmaya Katılan SMMM'lerin Öğrenim Düzeyleri

	Frekans	%
Lise	41	4,6
Lisans	735	83,2
Lisansüstü	107	12,1
TOPLAM	883	100,0

Tablo-6'ya göre; araştırmaya katılan SMMM'lerin % 83,2'sini lisans mezunları oluşturmaktadır. %12,1'lik kısmı lisansüstü öğrenim görmüş iken, geriye kalan % 4,6'sı ise lise mezunudur.

- Araştırmaya katılanların mesleki deneyim süreleri yönüyle

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının mesleki deneyim sürelerine ilişkin betimsel bulgular Tablo-7'deki gibidir.

Tablo-7. Araştırmaya Katılan SMMM'lerin Mesleki Deneyim Süreleri

	Frekans	%
1-5 yıl arası	301	34,1
6-10 yıl arası	185	21,0
11-15 yıl arası	200	22,7
16-20 yıl arası	124	14,0
21 ve üzeri	73	8,3
TOPLAM	883	100,0

Tablo-7'ye göre; araştırmaya katılan meslek mensuplarının % 34,1'inin mesleki anlamda en az deneyim süresine sahip birinci grubu oluşturduğu görülmektedir. Bu grupta yer alan SMMM'ler, ruhsat aldıkları tarihler itibariyle yaş ortalaması en genç grubu oluşturmaktadır.

- Araştırmaya katılanların çalışma biçimleri ve mükellef sayıları yönüyle

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının kaç mükellefe hizmet verdikleri yönüyle elde edilen betimsel bulgular Tablo-8'deki gibidir.

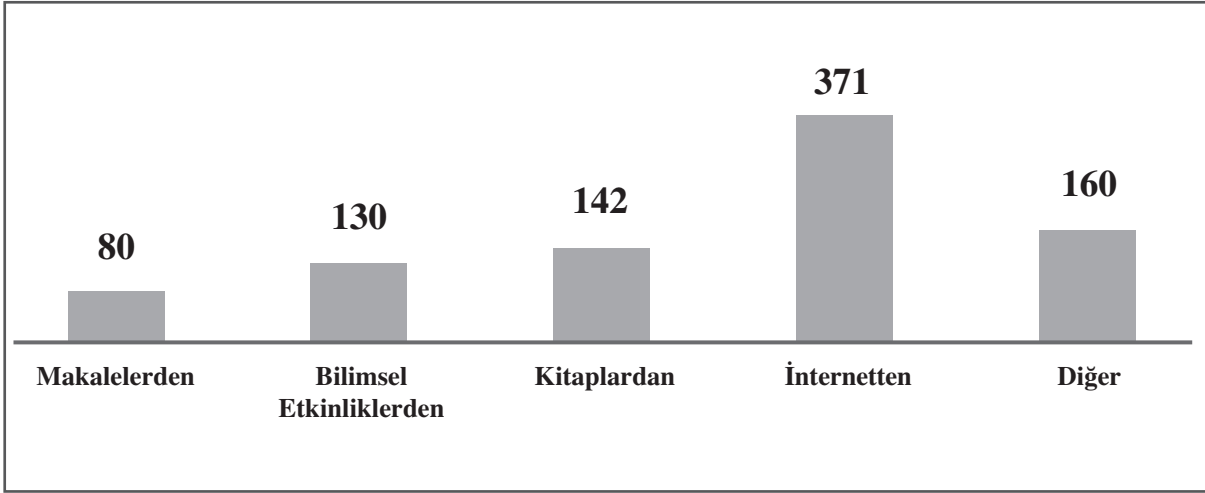
Tablo-8. Araştırmaya Katılan SMMM'lerin Çalışma Biçimleri ve Mükellef Sayıları

	Frekans	%
Bağımlı çalışanlar	318	36,0
10' dan az	150	17,0
20' den az	54	6,1
30' dan az	47	5,3
40' dan az	51	5,8
50' den az	57	6,5
50 ve üzeri	206	23,3
TOPLAM	883	100,0

Tablo-8'e göre; araştırmaya katılan meslek mensuplarının % 36'sı bağımlı çalışmaktadır. Kalan % 84'lük kısımda yer alan SMMM'ler ise serbest çalışan SMMM'leri temsil etmektedir. Bunlar içinde 10'dan az mükellefe sahip olanların sayısı, 50 ve üzeri biçiminde açık uçlu olarak yer verilen grup dışında kalan tüm grupların yaklaşık 3 katı kadardır. Buradan hareketle, SMMM'lerin büyük çoğunluğunun bağımlı ve/veya 10'dan az mükellefe sahip olduğu ifade edilebilir.

- Araştırmaya katılanların KOBİ'ler için Finansal Raporlama Standardına dair bilgi edinmede en çok tercih ettikleri kaynaklar yönüyle

Araştırmada sorulan bir diğer demografik soru da meslek mensuplarının KOBİ TFRS standardı hakkındaki cari bilgilerinin hangi bilgi edinme yolları ile gerçekleştirildiğidir. Elde edilen bulgular Grafik-1'deki gibidir:



Grafik-1. Meslek Mensuplarının KOBİ TFRS Standardına İlişkin Bilgi Edinme Yolları

Grafik-1'e göre, 883 SMMM içinden 371'inin standarda ilişkin bilgileri yoğunlukla internet üzerinden sağladığı, bu sırayı kitapların, bilimsel etkinliklerin ve makalelerin takip ettiği gözlenmektedir. Diğer seçeneği içinde yer alan 160'ında, yüksek öğrenimim, katıldığım sertifika programları ve arkadaşlarım gibi yanıtlar verdikleri gözlenmiştir.

4.6.2. İstatistiksel Bulgular

İstatistiksel bulgular Tek Yönlü ANOVA (varyans analizi) ile sağlanmıştır. Tek Yönlü ANOVA (varyans analizi) iki temel varsayıma dayanır. Bunlardan biri gözlem gruplarının normal dağılım göstermesi, diğeri ise görel olarak bu grupların varyanslarının homojen olmasıdır.

"3.5. Araştırmanın Yöntemi" başlığında belirtildiği gibi, gözlem birimleri normal dağılım sergilememiştir. Grupların varyanslarının homojen olup olmadığı ise, eşit olmayan grup sayıları altında grupların varyanslarının homojen olup ol-

madığını test etmek üzere başvurulan Levene istatistiği ile araştırılmıştır. Buna göre, her bir analiz için Levene istatistiği değerlerinin, % 99 anlamlılık düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı oldukları belirlenmiştir.

Gruplar arasındaki farklar, SMMM'lerin öğrenim düzeyleri, mesleki deneyim süreleri, mükellef sayıları ve çalışma biçimleri bakımından oluşturulan gruplar yönüyle çoklu karşılaştırmalara tabi tutulmuş ve aşağıdaki bulgulara ulaşılmıştır:

a) SMMM'lerin öğrenim düzeyleri bakımından

Lise, Lisans ve lisansüstü öğrenimine sahip olma özellikleri bakımından oluşturulan gruplar birbirleriyle karşılaştırılarak; meslek mensuplarının öğrenim düzeyleri ile KOBİ TFRS standardına olan ilgileri arasında istatistiksel bir ilişki aranmıştır.

Tablo-9. SMMM'lerin Öğrenim Düzeyleri Bakımından Elde Edilen Bulgular

	Gruplardaki Gözlem Sayısı	Grubun Ortalaması	Standart Sapma	Standart Hata
Lise	41	45,0732	22,4682	3,5089
Lisans	735	47,5007	7,2523	0,2675
Lisansüstü	107	50,0654	5,2148	0,5041
Toplam	883	47,6988	8,4241	0,2835

SMMM'lerin KOBİ TFRS standardına olan ilgileri bakımından yapılan değerlendirmede gruplar arasındaki farka ilişkin varyans değeri (F istatistiği) 6,497 olarak belirlenmiştir. Bu değer % 99 anlam düzeyinde, gruplar arasındaki farkın istatistiksel olarak anlamlı olduğunu göstermektedir. Buna göre H_1 hipotezi reddedilmiştir.

Dunnet T3 testi ile lisans mezunları ile lisansüstü mezunları arasındaki farkın lisansüstü mezunları yönünde olduğu, başka bir ifadeyle, lisansüstü mezunlarının KOBİ TFRS'ye olan ilgilerinin lisans mezunlarına göre daha fazla olduğu belirlenmiştir. Lise mezunları ile diğer gruplar arasında ise ortalamalar arasında fark bulunmasına karşın, istatistiksel olarak anlamlı bir fark tespit edilememiştir. Bunun nedeni, lise mezunlarının anket sorularına verdikleri cevapların

standart sapmaları ve standart hata değerlerinin aşırı yüksekliğidir.

b) SMMM'lerin ruhsat alma tarihleri (mesleki deneyim süreleri) bakımından

SMMM'lerin mesleki deneyim süreleri ile KOBİ TFRS standardına olan ilgileri arasında istatistiksel bir ilişki olup olmadığı, oluşturulan gruplar aracılığıyla araştırılmıştır. Grupların oluşturulmasında uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartlarının SPK'ya tabi olan işletmelerce zorunlu olarak uygulanmaya başlandığı tarih (2005) ile KOBİ TFRS standardının Resmi Gazete'de yayınladığı tarih (1 Kasım 2010) arasında kalan yıl sayısı esas alınmıştır. Buna göre, ruhsat alma tarihleri bakımından 5'er yıllık zaman dilimlerine karşılık gelen gruplar oluşturulmuştur.

Tablo-10. SMMM'lerin Ruhsat Alma Tarihleri Bakımından Elde Edilen Bulgular

	Gruplardaki Gözlem Sayısı	Grubun Ortalaması	Standart Sapma	Standart Hata
1-5 yıl arası	301	49,2658	6,6088	0,3809
6-10 yıl arası	185	48,4216	7,1995	0,5293
11-15 yıl arası	200	45,7500	6,5943	0,4663
16-20 yıl arası	124	46,0806	15,2078	1,3657
21 ve üzeri	73	47,4932	3,5906	0,4202
Toplam	883	47,6988	8,4241	0,2835

SMMM'lerin KOBİ TFRS standardına olan ilgileri bakımından yapılan değerlendirmede gruplar arasındaki farka ilişkin varyans değeri (F istatistiği) 6,958 olarak belirlenmiştir. Bu değer % 99 anlam düzeyinde, gruplar arasındaki farkın istatistiksel olarak anlamlı olduğunu göstermektedir. Buna göre H_2 hipotezi reddedilmiştir.

Dunnet T3 ve Games-Howell testleri ile hangi gruplar arasında anlamlı fark bulunduğu bakılmıştır. Buna göre: mesleki deneyim süresi bakımından en az deneyime sahip olan birinci grubun, 11-15 yıl arası ve 21 yıl ve üzeri deneyime sahip olan gruplardan istatistiksel olarak anlamlı fark gösterdiği belirlenmiştir. Bize göre, UFRS'nin SPK'ya tabi işletmeler yönüyle zorunlu olarak uygulanmaya başladığı 2005 yılından, anketin uygulandığı 2010 yılı sonuna kadar ruhsat almış SMMM'lerden oluşan birinci grup için hesaplanan ortalama değerinin, 6-10 yıl arası deneyime sahip SMMM grubu için hesaplandan daha yüksek (beklentiye uygun) olmasına karşın, aralarında istatistiksel olarak anlamlı bir fark belirlenememiş olması kabul edilebilirdir. Zira Türkiye'deki muhasebe camiasının uluslararası finansal raporlama standartları ile haşır neşir olmaya başladığı tarih 2000'li yılların başlarıdır ve ilk grup ile ikinci grup, doğal olarak KOBİ TFRS'ye olan ilgileri bakımından birbirinden çok farklı değildir.

Öte yandan 16-20 yıl deneyime sahip SMMM grubunun KOBİ TFRS'ye olan ilgileri 11-15 yıl arası deneyime sahip olanlara göre daha yüksek bir ortalamayı yansıttığı halde, 1-5 yıl arası deneyime sahip SMMM'ler ile bu grup arasında an-

lamlı bir fark tespit edilememiştir. Bunun nedeni 16-20 yıl arası deneyime sahip SMMM grubunun standart sapma ve standart hata değerlerinin görece büyüklüğüdür.

Gruplar arasında anlamlı farklılık tespit edilen bir diğer ikili de, mesleki deneyim bakımından 6-10 yıl deneyime sahip SMMM'ler ile 11-15 yıl arası deneyime sahip SMMM'lerdir. Bunlar arasında da 6-10 yıl deneyime sahip SMMM'ler yönünde istatistiksel olarak anlamlı farklılık belirlenmiştir.

Mesleki deneyim bakımından 11-15 yıl deneyime sahip SMMM'ler ile 21 yıl ve üzeri deneyime sahip SMMM'ler arasında da 21 yıl ve üzeri deneyime sahip SMMM'ler yönünde istatistiksel olarak anlamlı farklılık belirlenmiştir. Fakat burada gözlem birimlerinin gruplandırılmasında yeterli gözlem biriminin bu grupta toplanabilmesi amacıyla 21 yıl ve üzeri deneyim süresi grubunun açık uçlu bir grup olduğu yadsınmamalı ve belirlenen farklılık bu bağlamda değerlendirilmelidir.

c) SMMM'lerin defterlerini tuttukları mükellef sayıları bakımından

Serbest çalışan SMMM'ler, defterini tuttukları mükellef sayısı bakımından oluşturulan gruplar yönüyle de birbirleri ile karşılaştırılmıştır. Bu yolla mükellef sayısı ile KOBİ TFRS standardına olan ilgi düzeyi bakımından istatistiksel bir ilişki aranmıştır. Mükellef sayısı, serbest çalışan SMMM'lerin iş ölçeklerini yansıtan bir değişken niteliğindedir. Bu bağlamda mükellef sayısı fazla olan meslek mensuplarının KOBİ TFRS'ye daha fazla ilgi duymaları beklenmiştir.

Tablo-11. SMMM'lerin Defterleri Tuttukları Mükellef Sayıları ve Çalışma Biçimleri Bakımından Elde Edilen Bulgular

	Gruplardaki Gözlem Sayısı	Grubun Ortalaması	Standart Sapma	Standart Hata
Bağımlı çalışıyorum	318	48,6918	6,6027	0,3703
10' dan az	150	50,6067	7,1512	0,5839
20' den az	54	49,5185	3,4627	0,4712
30' dan az	47	42,1915	14,3173	2,0884
40' dan az	51	44,0392	5,7375	0,8034
50' den az	57	51,1228	5,5067	0,7294
50 ve üzeri	206	44,7864	10,2311	0,7128
Toplam	883	47,6988	8,4241	0,2835

SMMM'lerin KOBİ TFRS standardına olan ilgileri bakımından yapılan değerlendirmede gruplar arasındaki farka ilişkin varyans değeri (F istatistiği) 16,296 olarak belirlenmiştir. Bu değer % 99 anlam düzeyinde, gruplar arasındaki farkın istatistiksel olarak anlamlı olduğunu göstermektedir. Buna göre H_3 hipotezi reddedilmelidir.

Dunnet T3 ve Games-Howell testleri ile hangi gruplar arasında anlamlı fark bulunduğu bakılmıştır. Buna göre: Serbest çalışan SMMM'lerden 10'dan az mükellefe sahip grubun, ortalama bakımından diğer gruplara göre daha yüksek bir ortalama gösterdiği görülmektedir. 30'dan az, 40'dan az ve 50 ve üzeri mükellefe sahip SMMM grupları arasındaki farklar da 10'dan az mükellefe sahip grup lehine istatistiksel olarak anlamlı belirlenmiştir. Bu sonuç mükellef sayısı ile KOBİ TFRS standardına olan ilgi arasında *beklenenin aksi yönde* bir ilişki ortaya koymuştur.

30'dan az, 40'dan az ve 50 ve üzeri mükellefe sahip SMMM grupları arasındaki farklar da

20'den az mükellefe sahip grup lehine istatistiksel olarak anlamlı belirlenmiştir. Buna karşın 20'den az mükellefe sahip grup ile 10'dan az mükellefe sahip grup arasında istatistiksel olarak anlamlı bir fark gözlenmemiştir.

d) SMMM'lerin çalışma biçimleri bakımından

SMMM'ler meri mevzuata göre ya bir şirkete bağımlı olarak ya da serbest olarak çalışabilirler. Bu nedenle, çalışma biçimleri yönüyle oluşturulan; bir şirkete bağımlı olarak çalışan SMMM grubu ile serbest olarak çalışan SMMM'ler de birbirleri ile karşılaştırılarak, SMMM'lerin çalışma biçimleri ile KOBİ TFRS'ye olan ilgileri arasında istatistiksel bir ilişki aranmıştır.

Edinilen bulgulara göre; bağımlı çalışan SMMM grubu ile mükellef sayısı 10, 20, 30 ve 50'den az olan SMMM grupları arasında bu grupların KOBİ TFRS'ye olan ilgi düzeyleri bakımından istatistiksel olarak anlamlı bir fark gözlenmemiştir. Bağımlı çalışan SMMM grubunun bağımsız çalışan SMMM gruplarının birço-

ğu ile anlamlı fark göstermemesi nedeniyle H₄ hipotezi reddedilmemelidir. Buna karşın mükellef sayısı 40'dan az ve 50 ve üzeri olan SMMM grupları arasındaki farkın bağımlı çalışanlar lehine anlamlı olduğu belirlenmiştir. Bu sonuç, bağımlı çalışan SMMM'lerin KOBİ TFRS'ye olan ilgilerinin mükellef sayısı fazla olan mükelleflere nazaran daha yüksek olduğu, buna karşın görece az sayıda mükellefe sahip SMMM'lerden ise pek farklı olmadığı biçiminde yorumlanabilir.

5. SONUÇ

Araştırma neticesinde, KOBİ TFRS standardının öğrenilmesi ve uygulanmasının belirli bir düzeye ulaştırılmasının arzulandığı son dönemde, önceliklerin belirlenmesi noktasında dikkat çekilebilecek önemli sonuçlar elde edilmiştir. Bu sonuçlar araştırmanın hipotezleri doğrultusunda aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- i) Öğrenim düzeyleri bakımından oluşturulan gruplarda; lisansüstü öğrenime sahip SMMM'lerin KOBİ TFRS standardına daha yüksek ilgi duydukları gözlemlenmiştir. Buna göre, ihtiyatlı da olsa, öğrenim bakımından daha ileri düzeyde öğrenime sahip SMMM'lerin KOBİ TFRS'ye daha fazla ilgi duydukları ifade edilebilir.
- ii) Meslekte yeni olan SMMM'ler, mesleki deneyim süresi bakımından oluşturulan gruplar içinde KOBİ TFRS standardına ilgi düzeyleri en yüksek olan grup olarak belirlenmiştir. Ayrıca mesleki deneyim süresi fazla gruplardan bazılarının KOBİ TFRS'ye olan ilgilerinin, daha az deneyime sahip gruplara göre daha az olduğu gözlenmiştir. Buna göre, meslekte yeni olan SMMM'lerin KOBİ TFRS'ye olan ilgilerinin meslekte görece daha kıdemli SMMM'lere göre daha yüksek olduğu ifade edilebilir.
- iii) Beklenen aksine, mükellef sayısı daha fazla olan SMMM'lerin daha az olanlara göre KOBİ TFRS'ye olan ilgileri daha fazla olmamıştır. Aksine mükellef sayısı daha az olan SMMM gruplarının KOBİ TFRS'ye daha fazla ilgi gösterdikleri tespit edilmiştir.
- iv) Son olarak, bağımlı çalışan SMMM'lerin az sayıda mükellefi bulunan SMMM'ler ile KOBİ TFRS'ye olan ilgileri bakımından farklı olmadıkları; buna karşın mükellef sayısı fazla olan SMMM'lere göre ise daha fazla ilgili oldukları istatistiksel olarak kanıtlanmıştır.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu

Bekçi, İ., (2007), “Muhasebe Meslek Mensuplarının Türkiye Muhasebe Standartları Hakkındaki Görüşlerinin Değerlendirilmesine Yönelik Bir Araştırma”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Sayı: 22, Mayıs, ss. 27-40.

Brglez, M., (2002), “NATO Enlargement and Slovenia: Interpreting, Mapping and Constructing International Relations Perspectives”, Editörler: _abi_, Z. and C. Bukowski, **Small States in the Post-Cold War World**, Londra, ss. 25 - 52.

CIVAN, M. ve E. KARA., (2002), “Muhasebe Standartlarının Muhasebe Mesleğinde Uygulanmasına Yönelik Bir Araştırma”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Nisan, ss. 74-81.

Curran, J. ve R. A. Blackburn., (2001), **Researching the Small Enterprise**, Sage Publications, Londra.

Dababneh, R. ve F. Tukan., (2007), “Booklet of Standardized Small and Medium Enterprises Definition”, United States Agency for International Development (USAID).

Dalğar H., İ. Çelik ve M. Mortaş., (2011), “Muhasebe Eğitimi Gören Öğrencilerin TMS/TFRS Hakkındaki Farkındalıklarına Hakkındaki Farkındalıklarına Yönelik Bir Araştırma”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt 16.

DEMİREL UTKU, Burcu ve Kemal GÜRSOY, (2011), “KOBİ’ler İçin Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının (KOBİ TFRS) Tam Set TFRS ile Karşılaştırılarak Değerlendirilmesi”, **Mali Çözüm Dergisi**, ss.19-42.

Evcı S., (2008), Türkiye Muhasebe (Finansal Raporlama) Standartları ve Uygulanmasında Yaşanan Sorunlar, Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara.

[http://www.akademikdestek.net/kutuphane/anket evren orneklem/an ev or dosyalar/orneklem3.ppt](http://www.akademikdestek.net/kutuphane/anket%20evren%20orneklem/an%20ev%20or%20dosyalar/orneklem3.ppt), (Erişim Tarihi: 8 Mart 2012).

Kurcan F., S. Uyar ve N. Tetik., (2011), “Meslek Mensuplarının UFRS’ye Bakış Açılı ve Farkındalık Düzeyleri Üzerine Bir Araştırma”, **Ankara SMMMO, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları (MUVU) Dergisi**, Cilt 4, Sayı 3, Ankara.

Kurtuluş, K., (1998), **Pazarlama Araştırmaları**, Avcıol Basım-Yayın, 6. Bası, İstanbul.

Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelik, 2005.

Özkan, A. ve F. Özşahin., (2012), “Muhasebe Meslek Mensuplarının KOBİ Finansal Raporlama Standartları Hakkındaki Görüşlerinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma” **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Sayı 37.

Özulucan A., H. Bengü ve F. S. Özdemir., (2010), “Meslek Mensuplarının Güncel Sorunları, Uygulamada Karşılaştıkları Yetersizlikler ve Meslek Odalarından Beklentilerinin Unvanları ve Mesleki Deneyim Süreleri Yönüyle İncelenmesi: Türkiye Genelinde Bir Araştırma”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Sayı 31.

Paoloni, M., P. Demartini, J. M. Moneva and B. Cuellar (2000), “Financial reporting by SMEs in Italy and Spain”, **Quaderni di Economia Aziendale (Working Paper)**, Urbino University, İtalya.

Pricewaterhousecoopers, (t.y.) <http://www.pwc.com/tr/tr/audit/turkish-commercial-code.jhtml> , (Erişim Tarihi: 12 Mart 2011).

Sayar, Z., (2008), **Küçük ve Orta Ölçekteki İşletmelerin Çağdaş Finansal Raporlama Dünyası: KOBİ Muhasebe Standartları**, TESMER Yayınları, Yayın No: 79, Ankara.

Ural, A. ve İ. KILIÇ, (2006), **Bilimsel Araştırma Süreci ve SPSS ile Veri Analizi**, Detay Yayıncılık, 2.Baskı, Ankara.

Ülkü S., (2008), **KOBİLER İçin UFRS Taslağının Muhasebe Mesleği Mensupları Tarafından Algılanışına Yönelik Bir Araştırma: İstanbul Örneği**, Sakarya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Sakarya.

Ek: SPSS Analiz Sonuçları**Descriptives**

TFRS

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error	95% Confidence Interval for Mean		Minimum	Maximum
					Lower Bound	Upper Bound		
Lise	41	45,0732	22,46819	3,50894	37,9813	52,1650	13,00	65,00
Lisans	735	47,5007	7,25234	,26751	46,9755	48,0258	17,00	65,00
Yuksek Lisans	107	50,0654	5,21477	,50413	49,0659	51,0649	29,00	59,00
Total	883	47,6988	8,42412	,28349	47,1424	48,2552	13,00	65,00

Test of Homogeneity of Variances

TFRS

Levene Statistic	df1	df2	Sig.
200,343	2	880	,000

ANOVA

TFRS

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	910,796	2	455,398	6,497	,002
Within Groups	61681,072	880	70,092		
Total	62591,869	882			

Multiple Comparisons

Dependent Variable: TFRS

Dunnett T3

(I) öğrenim	(J) öğrenim	Mean Difference (I-J)	Std. Error	Sig.	95% Confidence Interval	
					Lower Bound	Upper Bound
Lise	Lisans	-2,42751	3,51912	,867	-11,1775	6,3225
	Yuksek Lisans	-4,99225	3,54497	,416	-13,7962	3,8117
Lisans	Lise	2,42751	3,51912	,867	-6,3225	11,1775
	Yuksek Lisans	-2,56474*	,57071	,000	-3,9404	-1,1891
Yuksek Lisans	Lise	4,99225	3,54497	,416	-3,8117	13,7962
	Lisans	2,56474*	,57071	,000	1,1891	3,9404

* - The mean difference is significant at the .05 level.

Descriptives

TFRS

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error	95% Confidence Interval for Mean		Minimum	Maximum
					Lower Bound	Upper Bound		
1-5 yıl arası	301	49,2658	6,60877	,38092	48,5162	50,0154	13,00	65,00
6-10 yıl arası	185	48,4216	7,19945	,52931	47,3773	49,4659	37,00	65,00
11-15 yıl arası	200	45,7500	6,59431	,46629	44,8305	46,6695	29,00	59,00
16-20 yıl arası	124	46,0806	15,20783	1,36570	43,3773	48,7840	13,00	57,00
21 ve üzeri	73	47,4932	3,59059	,42025	46,6554	48,3309	43,00	54,00
Total	883	47,6988	8,42412	,28349	47,1424	48,2552	13,00	65,00

Test of Homogeneity of Variances

TFRS

Levene Statistic	df1	df2	Sig.
45,224	4	878	,000

ANOVA

TFRS

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	1923,077	4	480,769	6,958	,000
Within Groups	60668,791	878	69,099		
Total	62591,869	882			

Multiple Comparisons

Dependent Variable: TFRS

	(I) ruhsat	(J) ruhsat	Mean Difference (I-J)	Std. Error	Sig.	95% Confidence Interval	
						Lower Bound	Upper Bound
Dunnett T3	1-5 yıl arası	6-10 yıl arası	,84416	,65213	,885	-,9922	2,6805
		11-15 yıl arası	3,51578*	,60210	,000	1,8218	5,2098
		16-20 yıl arası	3,18514	1,41783	,230	-,8435	7,2138
		21 ve üzeri	1,77263*	,56719	,020	,1683	3,3770
	6-10 yıl arası	1-5 yıl arası	-,84416	,65213	,885	-2,6805	,9922
		11-15 yıl arası	2,67162*	,70541	,002	,6855	4,6577
		16-20 yıl arası	2,34098	1,46469	,688	-1,8140	6,4960
		21 ve üzeri	,92847	,67586	,843	-,9802	2,8371
	11-15 yıl arası	1-5 yıl arası	-3,51578*	,60210	,000	-5,2098	-1,8218
		6-10 yıl arası	-2,67162*	,70541	,002	-4,6577	-,6855
		16-20 yıl arası	-,33065	1,44311	1,000	-4,4273	3,7660
		21 ve üzeri	-1,74315	,62772	,058	-3,5166	,0303
	16-20 yıl arası	1-5 yıl arası	-3,18514	1,41783	,230	-7,2138	,8435
		6-10 yıl arası	-2,34098	1,46469	,688	-6,4960	1,8140
		11-15 yıl arası	,33065	1,44311	1,000	-3,7660	4,4273
		21 ve üzeri	-1,41251	1,42890	,979	-5,4715	2,6465
	21 ve üzeri	1-5 yıl arası	-1,77263*	,56719	,020	-3,3770	-,1683
		6-10 yıl arası	-,92847	,67586	,843	-2,8371	,9802
		11-15 yıl arası	1,74315	,62772	,058	-,0303	3,5166
		16-20 yıl arası	1,41251	1,42890	,979	-2,6465	5,4715
Games-Howell	1-5 yıl arası	6-10 yıl arası	,84416	,65213	,695	-,9437	2,6320
		11-15 yıl arası	3,51578*	,60210	,000	1,8663	5,1652
		16-20 yıl arası	3,18514	1,41783	,169	-,7324	7,1026
		21 ve üzeri	1,77263*	,56719	,017	,2116	3,3336
	6-10 yıl arası	1-5 yıl arası	-,84416	,65213	,695	-2,6320	,9437
		11-15 yıl arası	2,67162*	,70541	,002	,7380	4,6053
		16-20 yıl arası	2,34098	1,46469	,501	-1,7002	6,3822
		21 ve üzeri	,92847	,67586	,645	-,9290	2,7860
	11-15 yıl arası	1-5 yıl arası	-3,51578*	,60210	,000	-5,1652	-1,8663
		6-10 yıl arası	-2,67162*	,70541	,002	-4,6053	-,7380
		16-20 yıl arası	-,33065	1,44311	,999	-4,3148	3,6535
		21 ve üzeri	-1,74315*	,62772	,046	-3,4690	-,0173
	16-20 yıl arası	1-5 yıl arası	-3,18514	1,41783	,169	-7,1026	,7324
		6-10 yıl arası	-2,34098	1,46469	,501	-6,3822	1,7002
		11-15 yıl arası	,33065	1,44311	,999	-3,6535	4,3148
		21 ve üzeri	-1,41251	1,42890	,860	-5,3596	2,5346
	21 ve üzeri	1-5 yıl arası	-1,77263*	,56719	,017	-3,3336	-,2116
		6-10 yıl arası	-,92847	,67586	,645	-2,7860	,9290
		11-15 yıl arası	1,74315*	,62772	,046	,0173	3,4690
		16-20 yıl arası	1,41251	1,42890	,860	-2,5346	5,3596

*. The mean difference is significant at the ,05 level.

Descriptives

TFRS

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error	95% Confidence Interval for Mean		Minimum	Maximum
					Lower Bound	Upper Bound		
					Bagimli calisiyorum	318		
10' dan az	150	50,6067	7,15119	,58389	49,4529	51,7604	37,00	65,00
20' den az	54	49,5185	3,46269	,47121	48,5734	50,4637	29,00	55,00
30' dan az	47	42,1915	14,31727	2,08839	37,9878	46,3952	17,00	53,00
40' dan az	51	44,0392	5,73746	,80340	42,4255	45,6529	37,00	51,00
50' den az	57	51,1228	5,50672	,72938	49,6617	52,5839	42,00	57,00
50 ve uzeri	206	44,7864	10,23113	,71284	43,3810	46,1918	13,00	57,00
Total	883	47,6988	8,42412	,28349	47,1424	48,2552	13,00	65,00

Test of Homogeneity of Variances

TFRS

Levene Statistic	df1	df2	Sig.
23,453	6	876	,000

ANOVA

TFRS

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	6284,855	6	1047,476	16,296	,000
Within Groups	56307,014	876	64,277		
Total	62591,869	882			

Multiple Comparisons

Dependent Variable: TFRS

	(I) mukellef	(J) mukellef	Mean Difference (I-J)	Std. Error	Sig.	95 % Confidence Interval		
						Upper Bound	Lower Bound	
Dunnett T3	Bagimli calisiyorum	10' dan az	-1,9148	0,6914	0,118	-4,0290	0,1993	
		20' den az	-0,8267	0,5993	0,976	-2,6770	1,0237	
		30' dan az	6,5003	2,1210	0,069	-0,2540	13,2546	
		40' dan az	4,6526	0,8846	0,000	1,8810	7,4242	
		50' den az	-2,4310	0,8180	0,076	-4,9797	0,1177	
		50 ve uzeri	3,9054	0,8033	0,000	1,4522	6,3587	
	10' dan az	Bagimli calisiyorum	1,9148	0,6914	0,118	-0,1993	4,0290	
		20' den az	1,0881	0,7503	0,962	-1,2158	3,3921	
		30' dan az	8,4152	2,1685	0,006	1,5379	15,2925	
		40' dan az	6,5675	0,9932	0,000	3,4883	9,6466	
		50' den az	-0,5161	0,9343	1,000	-3,4008	2,3685	
		50 ve uzeri	5,8203	0,9214	0,000	3,0084	8,6321	
	20' den az	Bagimli calisiyorum	0,8267	0,5993	0,976	-1,0237	2,6770	
		10' dan az	-1,0881	0,7503	0,962	-3,3921	1,2158	
		30' dan az	7,3270	2,1409	0,025	0,5209	14,1331	
		40' dan az	5,4793	0,9314	0,000	2,5710	8,3876	
		50' den az	-1,6043	0,8684	0,750	-4,3041	1,0955	
		50 ve uzeri	4,7321	0,8545	0,000	2,1164	7,3478	
	Dunnett T3	30' dan az	Bagimli calisiyorum	-6,5003	2,1210	0,069	-13,2546	0,2540
			10' dan az	-8,4152	2,1685	0,006	-15,2925	-1,5379
20' den az			-7,3270	2,1409	0,025	-14,1331	-0,5209	
40' dan az			-1,8477	2,2376	1,000	-8,9115	5,2161	
50' den az			-8,9313	2,2121	0,003	-15,9257	-1,9370	
50 ve uzeri			-2,5949	2,2067	0,995	-9,5724	4,3825	
40' dan az		Bagimli calisiyorum	-4,6526	0,8846	0,000	-7,4242	-1,8810	
		10' dan az	-6,5675	0,9932	0,000	-9,6466	-3,4883	
		20' den az	-5,4793	0,9314	0,000	-8,3876	-2,5710	
		30' dan az	1,8477	2,2376	1,000	-5,2161	8,9115	
		50' den az	-7,0836	1,0851	0,000	-10,4501	-3,7170	
		50 ve uzeri	-0,7472	1,0741	1,000	-4,0598	2,5654	
50' den az		Bagimli calisiyorum	2,4310	0,8180	0,076	-0,1177	4,9797	
		10' dan az	0,5161	0,9343	1,000	-2,3685	3,4008	
		20' den az	1,6043	0,8684	0,750	-1,0955	4,3041	
		30' dan az	8,9313	2,2121	0,003	1,9370	15,9257	
		40' dan az	7,0836	1,0851	0,000	3,7170	10,4501	
		50 ve uzeri	6,3364	1,0199	0,000	3,2014	9,4714	

(I) mukellef	(J) mukellef	Mean Difference (I-J)	Std. Error	Sig.	95 % Confidence Interval	
					Upper Bound	Lower Bound
50 ve üzeri	Bagimli calisiyorum	-3,9054	0,8033	0,000	-6,3587	-1,4522
	10' dan az	-5,8203	0,9214	0,000	-8,6321	-3,0084
	20' den az	-4,7321	0,8545	0,000	-7,3478	-2,1164
	30' dan az	2,5949	2,2067	0,995	-4,3825	9,5724
	40' dan az	0,7472	1,0741	1,000	-2,5654	4,0598
	50' den az	-6,3364	1,0199	0,000	-9,4714	-3,2014
Bagimli calisiyorum	10' dan az	-1,9148	0,6914	0,086	-3,9686	0,1390
	20' den az	-0,8267	0,5993	0,812	-2,6215	0,9681
	30' dan az	6,5003	2,1210	0,051	-0,0200	13,0206
	40' dan az	4,6526	0,8846	0,000	1,9703	7,3349
	50' den az	-2,4310	0,8180	0,056	-4,8996	0,0377
	50 ve üzeri	3,9054	0,8033	0,000	1,5218	6,2891
10' dan az	Bagimli calisiyorum	1,9148	0,6914	0,086	-0,1390	3,9686
	20' den az	1,0881	0,7503	0,774	-1,1485	3,3248
	30' dan az	8,4152	2,1685	0,005	1,7720	15,0584
	40' dan az	6,5675	0,9932	0,000	3,5827	9,5522
	50' den az	-0,5161	0,9343	0,998	-3,3142	2,2819
	50 ve üzeri	5,8203	0,9214	0,000	3,0878	8,5527
20' den az	Bagimli calisiyorum	0,8267	0,5993	0,812	-0,9681	2,6215
	10' dan az	-1,0881	0,7503	0,774	-3,3248	1,1485
	30' dan az	7,3270	2,1409	0,020	0,7550	13,8990
	40' dan az	5,4793	0,9314	0,000	2,6633	8,2953
	50' den az	-1,6043	0,8684	0,520	-4,2202	1,0116
	50 ve üzeri	4,7321	0,8545	0,000	2,1915	7,2727
Games-Howell 30' dan az	Bagimli calisiyorum	-6,5003	2,1210	0,051	-13,0206	0,0200
	10' dan az	-8,4152	2,1685	0,005	-15,0584	-1,7720
	20' den az	-7,3270	2,1409	0,020	-13,8990	-0,7550
	40' dan az	-1,8477	2,2376	0,981	-8,6759	4,9804
	50' den az	-8,9313	2,2121	0,003	-15,6907	-2,1719
	50 ve üzeri	-2,5949	2,2067	0,900	-9,3380	4,1481
40' dan az	Bagimli calisiyorum	-4,6526	0,8846	0,000	-7,3349	-1,9703
	10' dan az	-6,5675	0,9932	0,000	-9,5522	-3,5827
	20' den az	-5,4793	0,9314	0,000	-8,2953	-2,6633
	30' dan az	1,8477	2,2376	0,981	-4,9804	8,6759
	50' den az	-7,0836	1,0851	0,000	-10,3466	-3,8206
	50 ve üzeri	-0,7472	1,0741	0,993	-3,9608	2,4665
50' den az	Bagimli calisiyorum	2,4310	0,8180	0,056	-0,0377	4,8996
	10' dan az	0,5161	0,9343	0,998	-2,2819	3,3142

(I) mukellef	(J) mukellef	Mean Difference (I-J)	Std. Error	Sig.	95 % Confidence Interval	
					Upper Bound	Lower Bound
	20' den az	1,6043	0,8684	0,520	-1,0116	4,2202
	30' dan az	8,9313	2,2121	0,003	2,1719	15,6907
	40' dan az	7,0836	1,0851	0,000	3,8206	10,3466
	50 ve üzeri	6,3364	1,0199	0,000	3,2934	9,3794
50 ve üzeri	Bagimli calisiyorum	-3,9054	0,8033	0,000	-6,2891	-1,5218
	10' dan az	-5,8203	0,9214	0,000	-8,5527	-3,0878
	20' den az	-4,7321	0,8545	0,000	-7,2727	-2,1915
	30' dan az	2,5949	2,2067	0,900	-4,1481	9,3380
	40' dan az	0,7472	1,0741	0,993	-2,4665	3,9608
	50' den az	-6,3364	1,0199	0,000	-9,3794	-3,2934

The mean difference is significant at the .05 level.