

## BAĞIMSIZ ÇALIŞAN MUHASEBECİLERİN YAPTIĞI DÖNEM SONU MUHASEBE UYGULAMALARININ TESPİTİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA

Azzem ÖZKAN\*

### Özet:

*Bu çalışma, 3568 sayılı yasaya göre ruhsat almış ve bağımsız olarak faaliyette bulunan muhasebe meslek mensuplarının dönem sonu muhasebe uygulamalarının araştırılmasına yöneliktir. Araştırma, Kayseri il merkezinde faaliyette bulunan serbest muhasebeci ve serbest muhasebeci mali müşavirlere anket uygulaması yoluyla gerçekleştirilmiştir. Elde edilen verilere göre, meslek mensuplarının dönem sonu muhasebe uygulamalarına yeterli önemi vermedikleri, mükelleflerinin defterlerini bilgi için değil vergi için tuttukları, genel kabul görmüş muhasebe ilke ve kavramlarına gereğince uymadıkları ve muhasebe uygulamalarında öncelikle vergi yasalarını esas aldıkları sonucuna ulaşılmıştır.*

*Elde edilen sonuçlara göre, meslek mensupları kayıt dışılık olduğu müddetçe enflasyon muhasebesini çok anlamlı bulmamakta, kârın enflasyondan arındırılması için daha basit bir sistem geliştirilmesi gerektiğine inanmakta ve mevcut enflasyon muhasebesini yasal zorunluluktan dolayı uygulamaktadırlar. Anket sonuçlarından sağlanan verilere ( $p < 0.05$  anlamlılık düzeyinde) tek yönlü varyans analizi uygulanmıştır. Analiz sonucunda enflasyon muhasebesinin çok yararlı bir uygulama olarak görülmesi meslek unvanları itibarıyla anlamlı bir farklılık göstermiştir. Ayrıca enflasyon muhasebesinin karmaşıklığı ve anlaşılmakta güçlük çekilmesi ifadelerine verilen yanıtlar da meslek mensuplarının eğitim düzeyleri itibarıyla farklılık arz etmiştir.*

**Anahtar Kelimeler:** Dönem sonu işlemleri, Kayseri ilinde araştırma

\* Yrd. Doç. Dr., Erciyes Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü Öğretim Üyesi, e-mail: azzem@erciyes.edu.tr

**A RESEARCH OF ACCOUNTING PRACTICES USED BY  
CERTIFICATED PUBLIC ACCOUNTANTS AT THE END OF THE  
ACCOUNTING PERIOD**

**Abstract:**

*The scope of this study is to research accounting practices used by certificated public accountants at the end of the accounting period, in Kayseri. The study is carried out by questionnaire on certificated public accountants settled in centre of Kayseri. Findings can be summarized as below: Accounting professions don't give enough importance to accounting practices at the end of the accounting period, financial statements is mostly settled with the aim of taxation rather than public disclosure, generally accepted accounting principles is not applied properly and tax regulations have been taken into consideration as fundamental principle in accounting applications.*

*Public certificated accountants believe that unless informal economy is prevented, inflation accounting is not meaningful. They desire more easy system to achieve real profit. Thus, they use inflation accounting practice only so as to observe the legislation. As a result of one-way ANOVA test, which had a statistical significance at the level of  $p < 0.05$ , there are differences among accountants regarding usefulness and complexity of the inflation accounting practice.*

**Keywords:** Period-end accounting practices, research in Kayseri

## **GİRİŞ**

Muhasebenin temel varsayımlarından biri olan işletmenin sürekliliğine göre, işletme faaliyetlerinin belli bir süreye bağlı olmaksızın sürdürüleceği kabul edilir. Dönemsellik kavramına göre de sınırsız kabul edilen işletme ömrünün, belli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonucunun diğer dönemlerden bağımsız olarak belirlenmesi istenir. Bunun için de gelir ve giderler tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilir; hâsılat, gelir ve karlar aynı döneme ait maliyet gider ve zararlarla karşılaştırılır. Böylece her dönemin faaliyet sonucu diğer dönemden bağımsız olarak belirlenir.

İşletmenin faaliyet sonuçlarının belirlenebilmesi için, dönem içindeki ekonomik olayların kaydedilerek sınıflandırıldığı defter-i kebir hesaplarının bir listesi ve bu hesapların bakiyeleri geçici mizan adı verilen bir tabloya yerleştirilir. Geçici mizan hazırlandıktan sonra işletme varlıklarının fiili sayımı yapılır. Varlıkların fiili sayımından sonra ise her varlık ilgili değerlendirme ölçüsüne göre değerlemeye tabi tutulur, ayrıca alacak ve borçlarla ilgili uygunluk sağlanır. Yapılan değerlendirme neticesinde defter kayıtları ile fiili durum karşılaştırılır, defter kayıtları ile fiili durum arasında fark varsa, defter kayıtlarının fiili duruma getirilmesi için çeşitli ayarlama

kayıtları yapılır. Yapılan dönem sonu kayıtlarından sonra işletmenin mali tabloları düzenlenir, böylece muhasebenin görevlerinden biri olan raporlama sona ermiş olur.

Dönem sonu muhasebe uygulamaları oldukça geniş bir ilgi alanını kapsamakta olup, konuyla ilgili olarak ülkemizde yeterli düzeyde yayın da bulunmaktadır. Ancak bağımsız olarak faaliyette bulunan Serbest Muhasebeci (SM) ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavir'lerin (SMMM) uyguladıkları dönem sonu muhasebe işlemlerine ilişkin bir saha araştırmasına rastlanmamıştır. Bu bakımdan çalışmamızın amacı, Kayseri il merkezinde bağımsız olarak faaliyette bulunan SM ve SMMM'lerin dönem sonu muhasebe işlemlerinden hangilerini ne ölçüde uyguladıklarının belirlemek, eksik veya yanlış yapılan dönem sonu işlemlerini tespit etmek ve öneri getirmektir.

## **I) KAVRAMSAL ÇERÇEVE**

İşletmelerin belirli bir faaliyet dönemi sonundaki kâr veya zararı ile bu kâr veya zararın hangi unsurlardan oluştuğunu gösteren gelir tablosunu hazırlayabilmek ve söz konusu işletmenin varlık ve kaynaklarını raporlayan bilançosunu düzenleyebilmek için bir takım dönem sonu muhasebe işlemlerinin yapılması kaçınılmazdır. Bu muhasebe işlemlerinin gerekliliği ve kapsamı aşağıda özetlenmiştir.

### **A) Dönem Sonu İşlemlerinin Gerekliliği**

İşletmenin dönem sonu bilançosu ve gelir tablosunun düzenlenebilmesi için bir takım dönem sonu işlemlerinin yapılmasının kaçınılmaz olduğu yukarıda belirtilmiştir. Bu işlemler şu sebeplerden dolayı gereklidir (Özbirecikli, 2005: 2-3; Bektöre vd., 2000: 16-17):

- Mal hareketleri aralıklı envanter yöntemine göre muhasebeleştirildiğinde eldeki malların değerini ilgili hesap bakiyesinden belirleme imkanı yoktur.
- Mal hareketleri devamlı envanter yöntemine göre kaydedilmiş olsa bile, hesap dönemi içinde fire, kaybolma, çalınma gibi miktar azalışlarına neden olan olaylar ile çeşitli sebeplerle ilgili stok kaleminin fiyatındaki azalmayı tespit etme imkanı yoktur.
- Mal dışında kalan diğer varlıklarda çeşitli nedenlerle gerçek durum ile hesaplarda görülenler arasında fark olabilir.
- Bazı alacakların tahsili şüpheli duruma düşmüş, bazılarının ise tahsili imkansız hale gelmiş olabilir.
- Dönem sonunda alacak ve borç senetlerinin peşin değerleri ile kayıtlı değerleri birbirinden farklı olabilir. Bazı kısa vadeli alacaklar uzun vadeli; bazı uzun vadeli alacaklar ise kısa vadeli duruma gelmiş olabilir.
- Hisse senetlerinin alış bedellerine göre değer düşüklüğü meydana gelmiş olabilir.

- Amortismanına tabi varlıklarda değer kayıpları meydana gelmiş, enflasyonun etkisiyle söz konusu varlıkların hesaplardaki değerleri ile piyasa değerleri birbirinden uzaklaşmış olabilir.
- Tahakkuk etmiş fakat henüz tahsil edilmemiş gelirler ile ödenmemiş giderlerin kayıtları unutulmuş olabilir.
- Gelir ve gider hesaplarında yer alan tutarların bir kısmı gelecek dönemi ilgilendiriyor olabilir.
- Bazı işlemlerin kayıtları unutulmuş olabilir.
- Dönem içinde yanlış hesaplara kayıt yapılmış olabileceği gibi, yapılan kayıtlarda tutar hataları da bulunabilir.

Yukarıda belirtilmiş olan nedenlerden dolayı, işletmenin varlık ve borçlarının dönem başı değerleri ile dönem sonu değerlerinde değişiklikler meydana gelir. Ayrıca bazı kıymetlerin çeşitli nedenlerle- dönem sonunda hesaplarda yer alan değerleri ile fiili değerleri farklı olabilir. İşte bu farklılıkların giderilmesi için dönem sonunda bazı işlemlerin yapılması gerekir. Dönem sonu işlemleri veya envanter işlemleri adı verilen bu çalışmalar kapsamında envanter çıkarılır, değerlendirme işlemi yapılır ve bunlara ilişkin muhasebe kayıtları yapılır (Özbirecikli, 2005: 3).

## B) Dönem Sonu İşlemlerinin Kapsamı

Dönem sonu işlemlerinin kapsamı muhasebe dışı envanter ve muhasebe içi envanter olmak üzere iki aşamadan oluşur (Bektöre vd., 2000: 17).

### 1) Muhasebe Dışı Envanter: Fiziki Sayım

Muhasebe dışı envanter işlemleri, dönem sonu muhasebe kayıtlarının yapılmasına esas olacak tutarların belirlenmesidir. Bu amaçla, işletmenin iktisadi kıymetlerinin tespiti ve değerlendirilmesi yapılır (Örten ve Karapınar, 2001: 3-4). İşletmenin mevcutları, alacakları ve borçları fiziki sayıma tabi tutularak muhasebe kayıtlarında yer alan ekonomik değerler ile işletme kaynaklarının gerçek durumu yansıtıp yansıtmadığı belirlenir. Bu işlem sonunda muhasebe kayıtları ile gerçek durum arasında farklar ortaya konur (Yalkın; 1995:430).

### 2) Muhasebe İçi Envanter

Dönem sonu envanter işlemlerinin tamamlanabilmesi için muhasebe dışı envanterde elde edilen verilerden ve bilgilerden yararlanarak geçici mizandaki rakamlar karşılaştırılır. Eğer bu rakamlar arasında bir uyumsuzluk yoksa herhangi bir işlem yapmaya gerek yoktur, bu değerler dönem sonu bilançosunda yer alır. Ancak hesaplarda görülen değerlerle yapılan fiili sayım ve değerlendirme sonucu bulunan değerler arasında fark çıkarsa, gerçek değerler envanter defterine kaydedilenler olduğundan hesaplar da bu değerleri verecek şekilde envanter kayıtları ile ayarlanır. Özetle

muhasebe içi envanter; muhasebe dışı envanterin muhasebe kayıtlarında yer alma aşamasıdır (Bektöre vd., 2000: 24-25).

Muhasebe literatüründe muhasebe içi envanterle eş anlamlı olarak da kullanılan kaydi envanter kavramından da söz etmekte yarar vardır. Muhasebe defter ve kayıtları üzerinde yapılan envantere kaydi envanter denilmektedir. Buna göre dönem sonu stokunun değeri; dönem başı stok + alışlar – satılan formülünden hesaplanmaktadır (Tuncer, 2003). Nitekim Maliye Bakanlığı da -217 sıra numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği ile- mükelleflere geçici vergi dönemlerinde ara dönem kârlarını tespit edebilmek için kaydi envanter yaparak dönem sonu stoklarının değerini belirleyebileceklerini belirtmiştir.

### 3) Değerleme İşlemi

Dönem sonunda yapılan fiziki sayım neticesinde bulunan varlıklar ve kaynaklar uygun görülen bir değerlendirme ölçüsüyle değerlendirilir. Şöyle ki, değerlendirme ölçüsü mevzuatlarda farklı şekillerde yer almaktadır. Mesela, sermaye piyasası mevzuatının belirlediği değerlendirme ölçüsüyle, Türk Ticaret Kanunu'nun belirlediği değerlendirme ölçüsü birbirinden farklı olabilmektedir (Büyükkışık, 2002: 91-116). Benzer şekilde vergi mevzuatının benimsediği değerlendirme ölçüsü ile muhasebe standartlarıncı belirlenen değerlendirme ölçüleri farklı olabilmektedir. Bu bakımdan işletmeler farklı değerlendirme ölçüleri kullanabilmektedir.

Mali tabloların anlaşılır, ihtiyaca uygun, güvenilir, tarafsız, gerçeği doğru bir şekilde yansıtma, zamanlı ve karşılaştırılabilir olma gibi niteliksel özellikleri taşıyabilmesi için öncelikle muhasebe standartları esas alınarak hazırlanmalıdır. Zira, muhasebe standartlarında yer alan değerlendirme ölçüleri ticari bilançonun oluşumuyla ilgilidir. Oysa vergi mevzuatındaki değerlendirme ölçüleri vergi matrahının hesaplanmasıyla ilgilidir. Vergi mevzuatıyla uyum sağlanması için muhasebe standartlarına göre düzenlenen finansal tablolardaki ticari kâr esas alınmalı ve vergi mevzuatındaki değerlendirme ölçülerinin olumlu ve olumsuz etkileri, kanunen kabul edilmeyen giderler ve vergiden muaf veya istisna gelirler bu ticari kâra eklenmek ve indirilmek suretiyle vergi matrahına ulaştırılmalıdır (TMSK, 2005: Md., 5-6).

Açıklamadan da anlaşılacağı gibi işletmenin varlık ve kaynakları değerlemeye tabi tutulurken, genel kabul görmüş uluslararası normlar esas alınmalı ve böylece mali tabloların uluslararası alanda da karşılaştırılabilirliği sağlanmalıdır. Genel kabul görmüş normlara göre ticari kâr belirlendikten sonra vergi mevzuatı ile uyum işlemi ilgili beyanname üzerinde yapılmalıdır.

## II) BAĞIMSIZ ÇALIŞAN MUHASEBECİLERİN DÖNEM SONU MUHASEBE UYGULAMALARININ ARAŞTIRILMASI

Çalışmanın bu kısmında Kayseri'de bağımsız olarak faaliyette bulunan Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin dönem sonu muhasebe uygulamalarına ilişkin araştırma yer alacaktır.

### A) Araştırmanın Amacı

Bu araştırmanın amacı, işletmenin varlıklarının ve kaynaklarının raporlandığı bilanço ile faaliyet sonuçlarının raporlandığı gelir tablosunun yukarıda belirtilen niteliksel özelliklere sahip olması için gerekli olan dönem sonu işlemlerinin hangilerinin yapıldığını, hangilerinin yapılmadığını tespit etmek ve bu konuda öneriler getirmektir.

### B) Araştırma Evreni ve Örnek Seçimi

3568 sayılı yasaya göre ruhsat almış SM ve SMMM'lerden bazıları kendi bürolarında, bazıları ise işletmeler bünyesinde ücretli olarak çalışmaktadırlar. Bunlardan kendi bürolarında faaliyette bulunanlara "bağımsız", bir işletmede ücretli olarak çalışanlara ise "bağımlı" çalışan meslek mensubu denilmektedir. Bu araştırmanın evrenini Kayseri il merkezinde bağımsız olarak faaliyette bulunan SM ve SMMM'ler oluşturmaktadır.

Araştırmada bağımlı çalışan meslek mensupları kapsam dışı bırakılmıştır. Bunun nedeni, sözkonusu meslek mensuplarının çoğunluğunun büyük ölçekli işletmelerde çalışıyor olmaları ve dönem sonu işlemlerini yeterince uyguluyor olmalarının beklenmesidir.

Kayseri Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası'ndan alınan bilgiye göre odaya kayıtlı bulunan SM ve SMMM ile bunların bağımlı veya bağımsız çalışma durumları şöyledir:

Tablo : 1

#### Bağımlı ve Bağımsız Çalışan Meslek Mensupları

Meslek Mensubunun Unvanı	Bağımsız Çalışan		Bağımlı Çalışan		Toplam
Serbest Muhasebeci	180	%47	157	%45	337
Serbest Muhasebeci Mali Müşavir	202	%53	190	%55	392
Toplam	382	1,00	347	1,00	729

Tablo: 1'de yer alan verilerden de anlaşılacağı gibi, Kayseri il merkezi ve ilçelerinde 337 SM ve 392 SMMM olmak üzere toplam 729 meslek mensubu bulunmaktadır. Bunlardan 180 SM ve 202 SMMM bağımsız çalışmaktadır. SM ve SMMM'lerin Kayseri il merkezi ile ilçelerindeki sayıları tam olarak bilinmemektedir.

Bağımsız çalışan meslek mensuplarının en az %50'sinin Kayseri il merkezinde bulunabileceği düşüncesiyle -tam rakama ulaşılammıştır- bunların yarısı olan 191 meslek mensubu araştırma kapsamına alınmış ve zümrelere göre örnekleme yoluna gidilmiştir. Buna göre denekler şöyle oluşturulmuştur:

Serbest Muhasebeci	$191 \times \% 47 = 90$
Serbest Muhasebeci Mali Müşavir	$191 \times \% 53 = 101$

Anket formları 90 SM ve 101 SMMM'ye dağıtılmış, ancak bunların 134'ünden cevap alamamıştır. Cevap alınan anket formlarının tamamı değerlendirmeye alınmıştır.

### C) Araştırmanın Yöntemi

Araştırmada veri toplama aracı olarak anket formu kullanılmıştır. Anket formu denekler üzerinde uygulanmadan önce pilot olarak seçilen 10 SM ve 10 SMMM'ye uygulanmış ve tespit edilen bazı eksiklikler giderilmiştir.

Hazırlanan anket formu üç bölüm ve toplam 24 sorudan oluşmuştur. Birinci bölümde meslek mensubuna ilişkin kişisel bilgiler (unvanı, yaş, iş tecrübesi, cinsiyeti, öğrenim durumu çalışan sayısı) yer almıştır. İkinci bölümde ise yılsonunda yapılması gereken dönem sonu işlemlerinden hangilerinin yapıldığı, hangilerinin yapılmadığına ilişkin sorular bulunmaktadır. Üçüncü bölümde ise meslek mensuplarının tutumlarını ölçmek üzere geliştirilmiş bazı ifadelerle katılıp katılmadıklarına yönelik sorular yer almıştır. Bu kısımda meslek mensuplarının enflasyon muhasebesi uygulaması ile dönem sonu muhasebe işlemlerine ilişkin değerlendirmelerini almak amacıyla bazı ifadeler oluşturulmuş ve bu ifadelerle katılıp katılmadıkları sorulmuştur. Bu amaçla 1'den 5'e kadar "kesinlikle katılıyorum, katılıyorum, kararsızım, katılmıyorum ve kesinlikle katılmıyorum" şeklinde beşli likert ölçeği kullanılmıştır.

### III) ARAŞTIRMANIN BULGULARI

Araştırmanın bulguları, araştırmaya katılan meslek mensuplarının demografik özelliklerinden başlanarak söz konusu meslek mensuplarının yaptıkları dönem sonu muhasebe uygulamaları ve bazı ifadelerle verdikleri cevaplar aşağıda yer almıştır.

#### A) Araştırmaya Katılanların Demografik Özellikleri

Kayseri il merkezinde bağımsız olarak faaliyette bulunan SM ve SMMM'lere uygulanan anket sonuçlarına göre, meslek mensuplarının demografik özellikleri Tablo: 1'de sunulmuştur:

Tablo: 1'de yer alan sonuçlardan da anlaşılacağı gibi, ankete katılan 132 meslek mensubunun 53'ü (%40) SM, 79'u (%60) SMMM'dir. Bunların %23'ü lise, %13'ü meslek yüksekokulu, %59'u fakülte, %5'i de lisansüstü öğrenim görmüştür. Yaş ortalamasına bakıldığında ankete katılanların %67'si 31-50, %16,8'i ise 20-30 yaş aralığındadır. 50 yaş üzeri olanların oranı %16'dır.

Araştırma sonuçlarına göre ankete katılanların %93'ü erkek, %7'si bayandır. İş tecrübesine ilişkin sorulara verilen yanıtlardan anlaşılacağı gibi, 6-15 yıllık iş tecrübesi arasında bulunanların oranı %42'dir. 16 ve üstü iş tecrübesi olanların oranı ise %58'dir. Bu da Kayseri ilinde faaliyette bulunan SM ve SMMM'lerin %90'ının, 6 yıldan daha fazla iş tecrübesine sahip olduğunu göstermektedir.

Ankete katılan meslek mensuplarının istihdam ettikleri personel sayısına ilişkin sorulara verdikleri cevaplardan, meslek mensuplarının %79'unun birden fazla personel çalıştırdığı, %27'sinin ise 4'den fazla personel çalıştırdığı anlaşılmaktadır. Bu da meslek mensuplarının iş yoğunluğunun oldukça yüksek olduğunu göstermektedir.

Tablo : 2

## Araştırmaya Katılan Meslek Mensuplarının Demografik Özellikleri

Demografik Özellikler	Frekans	Yüzde (%)
<b>Unvan</b>		
Serbest Muhasebeci	53	40
Serbest Muhasebeci Mali Müşavir	79	60
<b>Öğrenim Düzeyi</b>		
Lise	29	23
Meslek Yüksekokulu	17	13
Fakülte	76	59
Lisansüstü	7	5
<b>Yaş</b>		
20-30	22	16,8
31-40	44	33,6
41-50	44	33,6
51 ve üstü	21	16,0
<b>Cinsiyet</b>		
Bay	121	93
Bayan	9	7
<b>İş Tecrübesi</b>		
0-5 yıl	13	10
6-10 yıl	21	16
11-15 yıl	20	16
16 ve üstü	74	58
<b>Çalışan Sayısı</b>		
1 Kişi	26	21
1-3 Kişi	65	52
4 ve Üzeri	33	27



### B) Stoklara İlişkin Dönem Sonu İşlemleri

Meslek mensuplarının, defterini tuttıkları mükelleflerinin dönem sonu stoklarını fiilen sayıp saymadıklarına ilişkin soruya verdikleri cevaplar şöyledir:

Tablo: 3'den meslek mensuplarının %34'ünün tüm mükelleflerinin stoklarını fiili sayıma tabi tuttuğu, %23'ünün ise fiili sayım yapmadığı anlaşılmaktadır. Bazı mükelleflerin stokunu fiilen sayanların oranı ise %42'dir.

Tablo : 3

#### Dönem Sonu Stoklarının Fiilen Sayılma Durumu

	Frekans	Yüzde (%)
Tüm mükelleflerin stoklarını fiilen sayanlar	45	34,1
Stokları fiilen saymayanlar	31	23,5
Bazı mükelleflerin stokunu fiilen sayanlar	56	42,4
Toplam	132	1,00

Dönem sonu stokları fiilen sayılıyor ise, bunun nasıl gerçekleştirildiği yönündeki soruya verilen cevaplar da şöyledir:

Tablo : 4

#### Fiili Sayımın Nasıl Yapıldığı

	Frekans	Yüzde (%)
Fiili sayımı bizzat kendisi yürütenler	6	6
Fiili sayımı yanında çalışan elamana yaptıranlar	11	11
Fiili sayım sonucunu mükellefi bildirenler	84	83
Toplam	101	1,00

Tablo: 4'de yer alan sonuçlara göre, meslek mensuplarının defterini tuttuğu mükelleflerinin dönem sonu stoklarının sayımı büyük bir oranla (%83) mükellefler tarafından gerçekleştirilmektedir. Bilfiil stok sayımına nezaret eden meslek mensubunun oranı %6'dır.

Tablo: 3 ve Tablo: 4 birlikte değerlendirildiğinde, meslek mensuplarının dönem sonu stoklarının fiili sayımı konusunda yeterli özeni göstermedikleri anlaşılmaktadır. Halbuki dönem sonu stoklarının gerçek miktarı ve değeri işletmenin bilançosunu ve gelir tablosunu doğrudan etkiler. Bu da meslek mensuplarının düzenledikleri mali tablolara dayanarak hesaplanan verginin doğruluğu başta olmak üzere, mali tabloların taşınması gereken niteliksel özellikleri tartışılabilir hale getirmektedir. Zira, meslek mensuplarının %83'ü, dönem sonunda mükelleflerin bildirdikleri stok değerlerini esas aldıklarını belirtmektedirler.

Fiili sayım yapmayan meslek mensuplarına dönem sonu stok maliyetini nasıl hesapladıkları sorulmuştur. Bu soruya verilen cevaplar şöyledir:

Tablo : 5

**Fiili Sayım Yapmayan Meslek Mensubunun Dönem Sonu Stok Maliyetini Hesaplama Yöntemi**

	Frekans	Yüzde (%)
Ortalama kârlılık oranından hareketle belirleyenler	48	49
Bilgisayar programından alanlar	19	19
Kaydı envanter yoluyla belirleyenler	32	32
Toplam	99	1,00

Tablo: 5'den, dönem sonunda fiili sayım yapmayan meslek mensuplarının büyük bir kısmının (%49) dönem sonu stoklarını ortalama kârlılık oranından hareketle kabaca belirledikleri ortaya çıkmaktadır. Kaydi envanter yoluyla belirleyenlerin oranı %32, bilgisayar programından yararlanarak belirleyenlerin oranı ise %19'dur.

Meslek mensuplarına dönem sonu stoklarını hangi yöntemle değerledikleri sorulmuştur. Bu soruya verilen cevaplar şöyledir:

Tablo : 6

**Dönem Sonu Stokların Değerleme Yöntemi**

	Frekans	Yüzde (%)
Fifo	42	32
Lifo	3	2
Ortalama	69	52
Gerçek Maliyet	13	10
Piyasa Değeri	6	4
Toplam	133	1,00

Tablo: 6'dan da anlaşılacağı gibi, meslek mensuplarının %52'si ortalama maliyet yöntemini kullanırken, %32'si fifo, %2'si lifo, %4'ü piyasa değeri ve %10'u da gerçek maliyet yöntemini kullanmaktadırlar.

Vergi Usul Kanunu'nda stokların maliyet değeriyle değerlendirileceği belirtilmektedir (VUK, Md. 274). Fakat madde metninde maliyet bedelinin belirlenmesinde kullanılacak stok izleme yönteminin (fifo, lifo, ortalama vs.) ne olduğu konusunda herhangi bir açıklama bulunmamaktadır. Söz konusu maddenin 5024 sayılı kanunla değişmeden önceki halinde, mükelleflerin lifo yöntemini kullanarak da stok değerlemesi yapabileceğine ilişkin hüküm bulunmaktaydı. Ancak bu hüküm, 5024

sayılı kanunla madde metninden çıkarılmıştır. Dolayısıyla mükellefler dönem sonu stoklarının maliyetini belirlerken lifo stok izleme yöntemini kullanamayacaklardır.

Tablo: 6'da yer alan verilerden de anlaşılacağı üzere, meslek mensuplarından %2'si lifo yöntemini kullandığını belirtmişlerdir. Ayrıca vergi mevzuatında yeri olmayan piyasa değeri ölçüsünü kullananların oranı da %4'dür. Bu da meslek mensuplarının küçük bir kısmının (%6) dönem sonu stoklarını vergi mevzuatına uygun olarak belirlemediklerini, büyük çoğunluğunun (%94) ise vergi mevzuatına uygun olarak belirlediklerini göstermektedir.

### C) Duran Varlıklara İlişkin Dönem Sonu İşlemleri

Meslek mensuplarına defterini tuttıkları mükelleflerinin duran varlıklarına amortisman hesaplayıp hesaplamadıkları sorulmuştur. Meslek mensupları bu soruya şu cevapları vermişlerdir:

Tablo : 7

#### Duran Varlıklara Amortisman Hesaplayıp Hesaplanmadığı

	Frekans	Yüzde (%)
Hesaplayanlar	82	61
Hesaplamayanlar	8	6
Bazı mükellefler için hesaplayanlar	44	33
Toplam	134	1,00

Tablo: 7'de yer alan sonuçlara göre, meslek mensuplarının %61'i mükelleflerinin duran varlıklarına amortisman hesaplarken, %6'sı hesaplamamakta, %33'ü de bazı mükelleflerinin duran varlıklarına amortisman hesaplamaktadırlar.

Duran varlıklara amortisman hesaplamada kullanılan yöntemle ilişkin yöneltilen soruya verilen cevaplar ve yüzdeleri ise şöyledir:

Tablo : 8

#### Amortisman Hesaplamada Kullanılan Yöntem

	Frekans	Yüzde (%)
Tüm mükellefler için normal amortisman	84	68
Tüm mükellefler için azalan bakiyeler	4	3
Bazı mükellefler için normal, bazıları için azalan bakiyeler	32	26
Bazı varlıklara normal, bazı varlıklara azalan bakiyeler	4	3
Toplam	124	1,00

Tablo: 8'den de fark edileceği gibi, tüm mükellefler için normal amortisman yöntemi kullanan meslek mensuplarının oranı %68 iken, bazı mükellefler için normal amortisman, bazıları için azalan bakiyeler yöntemi kullananların oranı %26'dır. Bu da

meslek mensuplarının çoğunluğunun normal amortisman yöntemini kullandıklarını göstermektedir. Azalan bakiyeler yöntemini kullanan meslek mensubunu oranı %3 olup, oldukça düşük bir seviyededir. Bu da meslek mensuplarının ilk yıllarda vergi erteleme sağlayan azalan bakiyeler yöntemini fazla tercih etmediklerini, dolayısıyla mükelleflerini korumadıklarını göstermektedir. Bunun sebebinin meslek mensuplarının iş yoğunluğundan ve azalan bakiyeler yöntemi kullanmanın gerektirdiği iş yükünden kaynaklandığı söylenebilir.

#### D) Alacak ve Borç Senetlerine İlişkin Dönem Sonu İşlemleri

Vergi mevzuatımıza göre alacak ve borç senetleri tasarruf değeriyle veya mukayyet değerden biriyle değerlendirilir. Alacak senetlerini tasarruf değeriyle değerleyen işletme, borç senetlerini de tasarruf değeriyle değerlemek durumundadır. Alacak ve borç senetleri tasarruf değeriyle değerlendirildiğinde söz konusu senetler için reeskont hesaplanması gerekir. Meslek mensuplarına alacak ve borç senetlerine reeskont hesaplayıp hesaplamadıkları yönünde yöneltilen soruya verilen cevaplar şöyledir:

Tablo : 9

#### Alacak ve Borç Senetlerine Reeskont Hesaplama

	Frekans	Yüzde (%)
Tüm mükelleflerin alacak ve borç senetlerini reeskonta tabi tutanlar	10	8
Alacak ve borç senetlerini kayıtlı değeriyle değerleyenler	102	78
Bazı mükelleflerin alacak ve borç senetlerine reeskont hesaplayanlar	19	14
Toplam	131	100

Meslek mensuplarının büyük bir çoğunluğunun (%78) alacak ve borç senetlerini kayıtlı değeriyle değerlediği Tablo: 9'dan anlaşılmaktadır. Tüm mükelleflerin alacak ve borç senetlerini reeskonta tabi tutanların oranı ise %8'dir. Alacak ve borç senetlerinin tasarruf değeriyle değerlendirilmemesinin sebebinin de yine meslek mensuplarının iş yoğunluğundan kaynaklandığı söylenebilir. Zira, alacak ve borç senetlerinin tasarruf değeriyle değerlendirilmesi için söz konusu senetlerin dokümanının çıkarılması, vadelerinin belirlenmesi ve buna göre reeskont hesaplanması gerekir.

Meslek mensuplarına mükelleflerinin şüpheli duruma düşen alacakları için karşılık ayırıp ayırmadıkları sorulmuştur. Söz konusu soruya verilen cevaplar şöyledir:

**Tablo : 10**  
**Şüpheli Alacaklar İçin Karşılık Ayrılıp Ayrılmadığı**

	Frekans	Yüzde (%)
Mükelleflerin alacaklarını takip etmeyenler	43	34
Şüpheli hale gelenlere karşılık ayıranlar	55	44
Şüpheli hale gelse de karşılık ayırmayanlar	28	22
Toplam	126	1,00

Tablo: 10'daki sonuçlardan da anlaşılacağı gibi, şüpheli hale gelen alacaklar için karşılık ayıran meslek mensubunun oranı %44, mükelleflerin alacaklarını hiç takip etmeyen meslek mensuplarının oranı %34, alacağı şüpheli hale gelse bile karşılık ayırmayan meslek mensubunu oranı ise %22'dir. Bu da meslek mensuplarının, mükelleflerinin alacaklarını itina ile takip etmediklerini, ihtiyatlılık ve dönemsellik kavramlarını tam olarak uygulamadıklarını göstermektedir. Tabiatıyla şüpheli alacaklar için karşılık ayırmamanın mali tablolar, ödenecek vergi ve dağıtılacak kâr gibi kalemler üzerindeki etkileri olacağı açıktır.

#### **E) Banka Hesapları ve Yabancı Paralar**

Meslek mensuplarına defterini tuttukları mükelleflerinin banka hesaplarını izleyip izlemedikleri sorulmuştur. Söz konusu soruya verilen cevaplar şöyledir:

**Tablo : 11**  
**Mükelleflerin Banka Hesaplarının İzlenmesi**

	Frekans	Yüzde (%)
Banka hesap hareketlerini izleyenler	72	54
Banka hesap hareketlerini izlemeyenler	22	16
Mükellefin kendisi bildirenler	16	12
Bazı mükelleflerin hesaplarını izleyen, bazılarını izlemeyenler	24	18
Toplam	134	1,00

Tablo: 11'den, mükelleflerinin banka hesaplarını izleyen meslek mensubunun oranını %54, banka hesaplarını hiç izlemeyenlerin oranını ise %16 olduğu anlaşılmaktadır. Mükellefin kendisi bildirenler %12, bazı mükelleflerin hesaplarını izleyen meslek mensubunun oranı da %18'dir.

Meslek mensuplarına mükelleflerinin yabancı paralı işlemlerini dönem sonunda değerlemeye tabi tutup, tutmadıklarına ilişkin yöneltilen soruya verdikleri cevaplar şöyledir:

Tablo : 12

## Yabancı Paraların Değerlemesi

	Frekans	Yüzde (%)
Mükellefler bildirmediklerinden değerlemeye tabi tutmayanlar	97	78
Tüm mükelleflerin yabancı paralarını değerlemeye tabi tutanlar	27	22
Toplam	124	1,00

Tablo: 12'den da anlaşılacağı gibi, meslek mensuplarının %78'i mükellefler yabancı para mevcutlarını bildirmediklerinden dolayı değerleyemediklerini ifade etmişlerdir. Meslek mensuplarının %22'si ise mükelleflerinin yabancı paralarını dönem sonunda değerlemeye tabi tuttuklarını belirtmişlerdir.

Tablo: 11 ve Tablo: 12 birlikte değerlendirildiğinde meslek mensuplarının banka hesaplarını yeterince izlemedikleri, dönem sonunda banka hesapları ve yabancı paraları değerlemede gerekli itinaı göstermedikleri sonucu ortaya çıkmaktadır.

## F) Kıdem Tazminatı Karşılığı

Meslek mensuplarına mükelleflerinin çalıştırdığı personel için kıdem tazminatı karşılığı ayırıp ayırmadığı sorulmuştur. Söz konusu soruya verilen cevaplar şöyledir:

Tablo : 13

## Kıdem Tazminatı Karşılığı

	Frekans	Yüzde (%)
Tüm mükelleflerin personeline kıdem tazminatı karşılığı ayıranlar	17	13
Kıdem tazminatı karşılığı ayırmayanlar	87	66
Bazı mükelleflerin personeli için kıdem tazminatı karşılığı ayıranlar	28	21
Toplam	132	1,00

Meslek mensuplarının %55'lik kısmının mükelleflerinin çalıştırdığı personeli için kıdem tazminatı karşılığı ayırmadığı Tablo: 13'den anlaşılmaktadır. Tüm mükelleflerinin çalıştırdığı personel için kıdem tazminatı karşılığı ayıranların oranı oldukça düşük bir seviyede olup %13'dür.

Birçok sebebi olmakla birlikte, çalışanlar için kıdem tazminatı karşılığı ayrılmamasının en büyük sebebinin, vergi kanunları açısından ödenmedikçe gider kabul edilmemesi olduğu söylenebilir. Zira, kıdem tazminatı vergi mevzuatı açısından ancak ödendiği zaman gider olarak kabul edilmektedir. Bu da mükelleflere herhangi bir avantaj yaratmamaktadır.

## G) Varlıklarda Değer Düşüklüğü

İşletme varlıklarında çeşitli sebeplerle değer düşüklükleri meydana gelebilir. Söz konusu değer düşüklüğü için muhasebenin ihtiyatlılık kavramı gereği karşılık

ayrılması gerekir. Meslek mensuplarının varlıklarda meydana gelen değer düşüklüğü için karşılık ayırıp ayırmadığı sorulmuştur. Bu soruya verilen cevaplar ve yüzdeleri şöyledir:

**Tablo : 14**  
**Varlıklara Değer Düşüklüğü Karşılığı**

	Frekans	Yüzde (%)
Değer düşüklüğüne hiç rastlamayanlar	34	26
Değer düşüklüğü olursa karşılık ayıranlar	39	29
Değer düşüklüğü olsa bile karşılık ayırmayanlar	33	25
Mükellef bildirirse karşılık ayıranlar	26	20
Toplam	132	1,00

Tablo: 14'den de fark edileceği gibi, meslek mensuplarının %26'sı mükelleflerinin varlıklarında herhangi bir değer düşüklüğüne rastlamadıklarını belirtmişlerdir. Meslek mensuplarının %29'u ise değer düşüklüğü olduğunda karşılık ayırdığını; %25'i de değer düşüklüğü olsa bile karşılık ayırmadığını ifade etmişlerdir. Mükellef değer düşüklüğünü bildirdiğinde karşılık ayıranların oranı ise %20'dir. Bu da meslek mensuplarının ihtiyatlılık kavramını yeterince dikkate almadıklarını göstermektedir.

#### H) Yatırım İndirimi

Meslek mensuplarını mükelleflerinin yatırım indiriminden yararlanıp yararlanmadığını ve yararlananlar varsa, söz konusu yatırım indirimi tutarını hangi hesaplarda izlediği sorulmuştur. Söz konusu soruya verilen cevaplar şöyledir:

**Tablo : 15**  
**Yatırım İndiriminden Yararlanma Durumları ve İzlenen Hesaplar**

	Frekans	Yüzde (%)
Yatırım indiriminden yararlanan	55	42
Yatırım indiriminden yararlanmayan	77	58
Toplam	132	1,00
Yatırım indirimini hiçbir hesapta izlemeyenler	10	18
Yatırım indirimini nazım hesaplarda izleyenler	45	78
Toplam	55	1,00

Tablo: 15'den de anlaşılacağı gibi, meslek mensuplarının defterini tuttukları mükelleflerinin %58'i yatırım indiriminden yararlanmamakta, %42'si yararlanmaktadır. Meslek mensubuna yatırım indirimi tutarını hangi hesapta izlediğine yönelik soruya %78'i nazım hesaplarda izlediğini belirtmiştir.

### İ) Geçici Vergi Matrahını Hesaplama Yöntemi

Geçici vergiye matrah olacak ara dönem kârlarının belirlenmesi için bir takım dönem sonu işlemi yapılması gerekmektedir. Vergi mevzuatına göre geçici vergiye matrah olacak 3'er aylık ara dönem kârı geçici mizandan hareketle belirlenmeli ve herhangi bir kapanış kaydı yapılmamalıdır. Fakat uygulamada geçici vergi matrahını belirlemek için farklı yöntemler kullanıldığı gözlenmektedir. Meslek mensuplarına geçici vergi matrahını oluşturan kârı nasıl hesapladıkları sorulmuştur. Söz konusu soruya verilen cevaplar şöyledir:

Tablo : 16

#### Geçici Vergi Matrahını Hesaplama Yöntemi

	Frekans	Yüzde(%)
Dönem sonu işleri gibi hesapları kapatıp, tekrar açanlar	15	11
Sadece yansıtma kaydı yaparak gelir tablosu çıkaranlar	54	41
Mizan çıkararak, buradan hareketle kârı veya zararını hesaplayanlar	51	38
Dönem sonu gibi kapanış kaydı yapıp, kar-zarar belirlendikten sonra bu kaydı iptal edenler	13	10
Toplam	133	1,00

Vergi mevzuatının istediği süreçten geçerek geçici vergi matrahı hesaplayan meslek mensubunun oranının %38 olduğu Tablo: 16'dan anlaşılmaktadır. İkinci grubu oluşturan yansıtma kaydı yaparak gelir tablosu çıkaranların oranı ise %41'dir.

### İ) Kanunen Kabul Edilmeyen Giderlerin Kaydı

Meslek mensuplarına kanunen kabul edilmeyen giderlerin (KKEG) kaydında nasıl bir yol izledikleri sorulmuştur. Söz konusu soruya verilen cevaplar şöyledir:

Tablo : 17

#### Kanunen Kabul Edilmeyen Giderlerin İzlenmesi

	Frekans	Yüzde (%)
KKEG hiç kaydetmeyenler	38	29
KKEG yardımcı hesapta izleyenler	33	25
KKEG nazım hesapta izleyenler	14	11
KKEG olağandışı gider ve zararlarda izleyenler	46	35
Toplam	131	1,00

Tablo: 17'den de anlaşılacağı gibi, KKEG'i olağandışı gider ve zararlar hesabında izleyenlerin oranı %35, hiç kaydetmeyenlerin oranı %29, nazım hesaplarda izleyenlerin oranı %11, yardımcı hesaplarda izleyenlerin oranı ise %25'dir. Muhasebe



uygulamaları açısından tercih edilen yöntem, yardımcı hesaplarda veya nazım hesaplarda izlenmesi yönünde olduğundan meslek mensuplarının %36'sının genel kabul gören yaklaşımı kullandığı söylenebilir.

#### J) Binek Otolara Amortisman Hesaplama

Vergi mevzuatına göre esas faaliyeti binek otomobil kiralama işi olmayan mükellefler, satın aldıkları binek otomobiller için kıst amortisman hesaplayacaklardır. Bu kurala uyulup uyulmadığının test edilmesi amacıyla sorulan soruya verilen cevaplar şöyledir:

Tablo : 18

#### Binek Otomobillere Amortisman Hesaplama

	Frekans	Yüzde (%)
Binek otomobillere amortisman hesaplamayanlar	42	34
Normal amortisman hesaplayanlar	42	34
Azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman hesaplayanlar	8	6
Normal ya da azalan bakiyeler yönteminden birine göre kıst amortisman hesaplayanlar	33	26
Toplam	125	1,00

Tablo: 16'da yer alan sonuçlardan da anlaşılacağı gibi, binek otomobillere kıst amortisman hesaplayan meslek mensubunun oranı %26 gibi düşük bir seviyededir. Binek otomobillere hiç amortisman hesaplamayanların oranı ve normal amortisman hesaplayanların oranı da %34'dür. Binek otomobillere azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman hesaplayanların oranı ise %6'dır. Bu sonuçlar, meslek mensubunun binek otomobiller için vergi mevzuatındaki özel düzenlemeye yeterince uymadıklarını göstermektedir.

#### K) Vergi Karşılığı Hesaplama

Tekdüzen muhasebe sistemi ve vergi mevzuatına göre kurumlar vergisi mükellefleri için dönem sonunda vergi karşılığının hesaplanması ve bilançoda gösterilmesi gerekir. Meslek mensuplarına bu kurala uyup uymadıklarını test etmek amacıyla yöneltilen soruya verilen cevaplar şöyledir:

Tablo : 19

#### Vergi Karşılığı Ayrılıp Ayrılmadığı

	Frekans	Yüzde (%)
Hiçbir mükellef için vergi karşılığı ayırmayanlar	18	14
Bilanço usulüne göre defter tutanlara vergi karşılığı ayıran	61	47
Kurumlar vergisi mükelleflerine vergi karşılığı ayıranlar	51	39
Toplam	130	1,00

Tablo: 19'dan da anlaşılacağı gibi, kurumlar vergisi mükellefleri için vergi karşılığı ayıran meslek mensubunun oranı %39'dur. Bilanço usulüne göre defter tutan tüm mükellefler için vergi karşılığı ayıran mükelleflerin oranı ise %47'dir. Bu da meslek mensuplarının gelir vergisi mükellefleri için de vergi karşılığı ayırdığını göstermektedir.

### L) Menkul Kıymetlere İlişkin Dönem Sonu İşlemleri

Meslek mensuplarına, mükelleflerinin menkul kıymet (hisse senedi-tahvil) alıp almadıkları ve değerlemede hangi ölçüyü kullandıkları sorulmuştur. Söz konusu soruya alınan cevaplar şöyledir:

Tablo : 20

#### Menkul Kıymetlerin Değerlemesi

	Frekans	Yüzde (%)
Mükellefi menkul kıymet almayanlar	93	76
Alış bedeliyle değerleyenler	10	8
Maliyet bedeliyle değerleyenler	15	12
Borsa değeriyle değerleyenler	5	4
Toplam	123	1,00

Tablo: 20'de yer alan sonuçlara göre, meslek mensuplarının defterini tuttıkları mükelleflerin büyük bir kısmının (%76) menkul kıymet alımında bulunmamaktadır. Alınan menkul kıymetlerin ise %12'si maliyet bedeliyle, %8'i alış bedeliyle, %4'ü de borsa rayicine göre değerlendirilmektedir.

Menkul kıymetlerin türüne göre farklı değerlendirme ölçütleri bulunduğundan her bir menkul kıymet türü için hangi değerlendirme ölçüsünün kullanıldığı sorulmamıştır. Ancak mükelleflerin büyük bir kısmının menkul kıymet alım-satım faaliyetinde bulunmadığı yönündeki hipotezimiz doğrulanmıştır.

### M) Banka Kredi Faizleri

Meslek mensuplarına banka kredilerine ilişkin ortaya çıkan finansman giderlerini kaydederken nasıl bir yol izledikleri sorulmuştur. Söz konusu soruya verilen cevaplar şöyledir:

**Tablo : 21**  
**Banka Kredi Faizlerinin Kaydı**

	Frekans	Yüzde (%)
Finansman giderlerine hiç rastlamayanlar	17	13
Doğrudan dönem gideri kaydedenler	53	42
Varlıkla ilgili olanı varlık maliyetine kaydedenler	57	45
Toplam	127	1,00

Tablo: 21'dan da anlaşılacağı gibi, varlıkla ilgili kredi faizlerini ilgili varlığın maliyetine kaydedenlerin oranı %45'dir. Doğrudan dönem gideri kaydedenlerin oranı ise %42'dir. Meslek mensuplarının %13'ü de hiç finansman giderine rastlamadıklarını belirtmişlerdir.

Finansman giderlerinin varlık maliyetine kaydedilmesi veya dönem gideri yazılması konusunda vergi mevzuatında ve uluslararası muhasebe standartlarında farklı uygulamalar söz konusu olup, bu çalışmanın kapsamı dışındadır.

#### **N) Muhasebe Uygulamalarında Esas Alınan Mevzuat**

Meslek mensuplarına muhasebe uygulamalarına yön veren mevzuatlardan hangilerinin öncelikle uygulandığına ilişkin yöneltilen soruya alınan cevapların ortalamaları ve standart sapmaları şöyledir:

**Tablo : 22**  
**Muhasebe Uygulamalarında Esas Alınan Mevzuat**

	Öncelik Sırası	Standart Sapma
Vergi Mevzuatı	1,4796	,7493
Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği	2,5426	1,0335
Muhasebe Standartları	2,5806	,9705
Türk Ticaret Kanunu	3,4946	,9397
Sermaye Piyasası Mevzuatı	4,8152	,6618

(1: En çok tercih edilen, 5: En az tercih edileni temsil etmektedir.)

Tablo: 22'den, meslek mensuplarının muhasebe uygulamalarında öncelikle vergi mevzuatına göre hareket ettikleri, bunu sırasıyla muhasebe sistemi uygulama genel tebliği, muhasebe standartları, Türk Ticaret Kanunu ve sermaye piyasası mevzuatının izlediği anlaşılmaktadır.

Muhasebe uygulamalarına yön veren mevzuatlardan yaptırımı en ağır olanının vergi kanunları olduğu dikkate alındığında meslek mensuplarının vergi mevzuatına öncelikle uydukları yadırgamcı bir durum olarak düşünülemez. Zira, muhasebe bürolarında tutulan defterler genellikle bilgi için değil, vergi için olmaktadır. Nitekim

meslek mensuplarına uyguladığımız soru formunda yer alan "mükelleflerin defterlerini bilgi için değil vergi için tutuyoruz" ifadesine katılıp katılmadıklarına ilişkin verilen cevapların ortalama değeri 5 üzerinden 3,42 olarak hesaplanmıştır. Bu da muhasebe bürolarında tutulan defterlerin bilgi için değil, vergi için tutulduğu hipotezini doğrulamaktadır.

### **O) Enflasyon Muhasebesi Uygulamasına İlişkin Görüşler**

Meslek mensuplarının enflasyon muhasebesi uygulaması hakkındaki görüşlerini almak üzere 5'li likert ölçeğine göre ifadeler hazırlanmış ve bu ifadelere katılıp katılmadıkları sorulmuştur. Söz konusu ifadeler, alınan cevapların ortalamaları ve standart sapmaları Tablo: 23'de yer almaktadır.

- Tablo: 23'de yer alan sonuçlardan da anlaşılacağı gibi, kayıt dışılık olduğu müddetçe, enflasyon muhasebesini çok anlamlı bulmayanların ortalaması 4.24 ile en yüksek düzeydedir.
- Enflasyon muhasebesini yasal zorunluluktan dolayı uyguluyorum ifadesinin ortalaması 4,13'le oldukça yüksek bir ortalamayı göstermektedir. Bu da meslek mensuplarının enflasyon muhasebesini yasal zorunluluktan uyguladıklarını ortaya koymaktadır.
- Kârın enflasyondan arındırılması için daha basit bir sistem geliştirilmesi ifadesi 4,07 ortalama ile yüksek derecede temsil edilmektedir.
- Mali tablolar gerçeği yansıtacaksa, varlıklar ve borçlar cari değerle değerlendirilmelidir ifadesi 3,9 ile yine oldukça yüksek bir değerle temsil edilmektedir.
- Enflasyon muhasebesi büyük işletmelerde uygulanmalı, küçüklerde uygulanmamalı ifadesinin ortalaması da 3,76 ile meslek mensuplarının bu doğrultudaki görüşlerini ortaya koymaktadır.
- Enflasyon muhasebesinin karmaşık, bu yüzden anlamakta güçlük çekiyoruz ifadesinin ortalaması 3,34 çıkmıştır. Bu ifadeye de meslek mensupları ortalamasının üzerinde katılmışlardır. Dolayısıyla meslek mensupları çoğunlukla enflasyon muhasebesi uygulamasının karmaşık olduğuna inanmaktadırlar.
- Enflasyon muhasebesi uygulamasının hiçbir vergi avantajı olmadığını düşünenlerin ortalaması 3,08'dir. Bu da meslek mensuplarının enflasyon muhasebesinin vergi avantajı sağlamadığını düşündüklerini göstermektedir.

Tablo : 23

## Meslek Mensuplarının Enflasyon Muhasebesi Uygulaması Hakkındaki Görüşleri

İFADELER	Ortalama	Standart Sapma
Kayıt dışılık olduğu müddetçe enflasyon muhasebesi çok anlamlı olmayacaktır.	4,2460	,9005
Enflasyon muhasebesini yasal zorunluluktan dolayı uyguluyorum.	4,1311	,9787
Karın enflasyondan arındırılması için daha basit bir sistem geliştirilmelidir.	4,0738	,9635
Mali tablolar gerçeği yansıtacaksa, varlıklar ve borçlar cari değeriyle değerlenmelidir.	3,9835	,8061
Enflasyon muhasebesi büyük işletmelerde uygulanmalı, küçüklerde uygulanmamalıdır.	3,7661	1,2304
Mükelleflerin defterlerini bilgi için değil vergi için tutuyoruz.	3,4206	1,2481
Enflasyon muhasebesi karmaşık, bu yüzden anlamakta güçlük çekiyoruz.	3,3415	1,3839
Enflasyon muhasebesinin hiçbir vergi avantajı olmadığını düşünüyorum.	3,0873	1,3915
Yaptığım dönem sonu işlemlerinden elde edilen kar gerçek karadır	3,0160	1,2246
Enflasyona göre düzeltilen tabloların gerçek durumu yansıttığına inanıyorum.	2,9919	1,3159
Enflasyon muhasebesini çok yararlı bir uygulama olarak görüyorum.	2,8413	1,4828

1: Kesinlikle Katılmıyorum, 2: Katılmıyorum, 3: Kararsızım, 4: Katılıyorum, 5: Kesinlikle Katılıyorum

- Mükelleflerin defterlerini bilgi için değil, vergi için tutuyoruz ifadesinin ortalaması da 3,42 ile yine yüksektir.
- Yaptığım dönem sonu işlemlerinden elde edilen kar gerçek karadır, ifadesinin ortalaması da 3,01 ile temsil edilmektedir.
- Enflasyona göre düzeltilen tabloların gerçek durumu yansıttığına inanıyorum ifadesinin ortalaması 2,99 çıkmıştır. Bu da meslek mensuplarının enflasyona göre düzeltilen tabloların gerçek durumu yansıttığına yeterince inanmadıklarını göstermektedir.
- Enflasyon muhasebesini çok yararlı olarak görenlerin ortalaması 3'ün altında olup ifadeler içinde en düşük ortalama ile temsil edilmektedir. Bu da meslek mensupların enflasyon muhasebesini yararlı olarak görmediklerinin bir göstergesi olarak yorumlanabilir.

Enflasyon düzeltilmesi uygulamasının meslek mensupları üzerine etkisinin araştırıldığı ve Ankara ili ile sınırlı olan bir çalışmada benzer sonuçlara ulaşılmıştır (Karapınar ve Ayanoğlu, 2005: 15). Nitekim meslek mensupları, enflasyon düzeltilmesi

uygulamasının iş yüklerini ve giderlerini artırdığını, uygulamanın zor olduğunu, her işletmede başarıyla uygulanmadığını, yararlı bulunmadığını ve kısmi düzeltme yöntemlerine devam edilmesinin daha faydalı olacağını ifade etmişlerdir.

### Ö) Meslek Unvanları İle Değişkenler Arasında Farklılık

Elde edilen verilere uygulanan tek yönlü varyans analizi sonucunda,  $p < 0,05$  anlamlılık düzeyinde, F değeri 5,182 bulunmuştur. Bu sonuca göre, enflasyon muhasebesi uygulamasının çok yararlı olarak görülmesi meslek unvanları itibariyle farklılık göstermektedir. Bu farklılık şöyledir:

**Tablo : 24**

#### Meslek Unvanları İle Değişkenler Arasındaki Farklılık

Unvanlar	N	Ortalama	Standart Sapma	F Değeri	Önem Derecesi
SM	51	3,1961	1,3568		
SMMM	73	2,5890	1,5351		
				5,182	0,025

Tablo: 24'ün sonuçlarından da anlaşılacağı gibi SM'ler SMMM'lere göre enflasyon muhasebesi uygulamasını daha çok yararlı görmektedirler. Diğer değişkenler için meslek unvanları arasında anlamlı bir farklılık söz konusu değildir.

### P) Eğitim Düzeyi İle Değişkenler Arasındaki Farklılık

Elde edilen verilere uygulanan tek yönlü varyans analizi sonucunda  $p < 0,05$  anlamlılık düzeyinde, "enflasyon muhasebesi karmaşık, bu yüzden anlamakta güçlük çekiyoruz" ifadesinde meslek mensuplarının eğitimi itibariyle anlamlı bir farklılık vardır. Nitekim F değeri 3,413 olarak hesaplanmıştır. Söz konusu farklılık şöyledir:

**Tablo : 25**

#### Mesleki Eğitim İle Değişkenler Arasındaki Farklılık

Eğitim Durumu	N	Ortalama	Standart Sapma	F Değeri	Önem Derecesi
Lise	26	3,3846	1,6511		
MYO	17	3,9412	1,0290		
Fakülte	70	3,3286	1,2935		
Lisansüstü	7	2,0000	1,4142		
				3,413	0,020

Tablo: 25'deki sonuçlardan da anlaşılacağı gibi fakülte mezunları ile lisansüstü öğrenim görenlerin ortalaması düşük iken, lise ve meslek yüksekokulu mezunlarının ortalaması yüksektir. Yani daha az mesleki öğrenim gören meslek mensupları, enflasyon muhasebesini daha yüksek oranda karmaşık görmekteydiler. Bir diğer ifadeyle meslek mensubunun öğrenim seviyesi yükseldikçe, enflasyon muhasebesinin karmaşık olarak algılanma düzeyi azalmaktadır. Diğer değişkenler arasında anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır.

## SONUÇLAR

Kayseri ilinde bağımsız olarak faaliyette bulunan Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin uyguladıkları dönem sonu işlemlerine yönelik yaptığımız araştırmadan elde edilen sonuçlar aşağıda özetlenmiştir

- Ankete katılan meslek mensuplarının 20-30 yaş aralığında olanların oranı %16,8; 31 ve üzeri olanların oranı da %16'dır. 31-50 yaş aralığında olan meslek mensubunun oranı ise %67'dir. Bu da meslek mensuplarının orta yaşlarda olduklarını göstermektedir. Ankete katılanların %93'ü erkek, %7'si bayandır. %58'inin iş tecrübesi 16 yıl ve daha yukarıdır. Meslek mensuplarının büyük çoğunluğu (%59) fakülte mezunu, küçük bir azınlığı (%5) ise lisansüstü öğrenim görmüştür. Lise mezunlarının oranı %23, meslek yüksekokulu mezunlarının oranı da %13'dür.

- Araştırma kapsamındaki meslek mensuplarının büyük bir kısmı (%83) dönem sonunda mükelleflerin bildirdiği stok miktarını esas aldıklarını belirtmişlerdir. Dönem sonunda fiili sayım yapmayan meslek mensuplarının çoğunluğu (%49), stok değerini ortalama karlılıktan hareketle belirlediklerini ifade etmişlerdir.

- Meslek mensuplarının çoğunluğu (%61) duran varlıklara amortisman hesaplarırken, küçük bir kısmı (%6) hesaplamamaktadır. Bazı mükelleflerin varlığına amortisman hesaplayanların oranı ise %33'dür. Amortisman hesaplamada en çok tercih edilen yöntem ise normal amortismandır (%68).

- Meslek mensupları alacak ve borç senetlerini genellikle kayıtlı değeriyle değerlendirmekte reeskont hesaplamamaktadırlar. Meslek mensupları genellikle mükellefin alacak ve borç senetlerini takip etmemekte, şüpheli hale gelen olur ve mükellef bildirirse karşılık ayırmaktadırlar. Şüpheli hale gelse bile karşılık ayırmayan meslek mensubunun oranı ise %22'dir.

- Araştırma kapsamındaki meslek mensuplarının %54'ü mükelleflerin banka hesaplarını izlememektedir. Yabancı paraları değerlemeye tabi tutmayanların oranı da %78'dir.

- Mükelleflerin çalıştırdığı personel için kıdem tazminatı karşılığı ayıran meslek mensubunun oranı %13'le düşük bir seviyededir. Kıdem tazminatı karşılığı ayırmayanların oranı %66'dır.

- Varlıklardaki değer düşüklüğüne rastlayan ve karşılık ayıranların oranı oldukça düşük olup bu meslek mensubunun oranı %29'dur. Değer düşüklüğü olsa bile karşılık ayırmayanların oranı ise %25'dir.

- Meslek mensubunun defterini tuttuğu mükelleflerin %42'si yatırım indiriminden yararlanırken %58'i yararlanmamaktadır. Yatırım indirimi büyük bir çoğunlukla (%78) nazım hesaplarda izlenmektedir.

- Meslek mensuplarının %34'ü binek otomobillere amortisman hesaplarken %34'ü hesaplamamaktadır. Kıst amortisman hesaplayan meslek mensubunun oranı ise %26'dır.

- Kurumlar vergisi mükellefi veya gelir vergisi mükellefi ayırımı yapmadan vergi karşılığı ayıran meslek mensubunun oranı %47'dir. Kurumlar vergisi mükellefleri için vergi karşılığı ayıranların oranı ise %39'dur.

- Araştırmaya katılan meslek mensupları öncelikle vergi mevzuatına uymaktadırlar. Bunu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, Muhasebe Standartları, Türk Ticaret Kanunu ve Sermaye Piyasası mevzuatı izlemektedir.

Yapmış olduğumuz bu araştırma Kayseri ilinde bağımsız olarak faaliyette bulunan muhasebe meslek mensupları üzerinde gerçekleştirilmiş olup, dönem sonu muhasebe uygulamalarından bazıları ile sınırlı kalmıştır. Benzer çalışmanın, benzer özellik gösteren iller seviyesinde de yapılarak karşılaştırılmasında yarar vardır.

Sınırlı bir alanı kapsamakla birlikte bu araştırmadan; bağımsız olarak faaliyette bulunan meslek mensuplarının dönem sonu işlemlerine yeterli önemi vermedikleri, muhasebe ilkelerine yeterince uymadıkları, öncelikle vergi mevzuatını esas aldıkları ve mükelleflerin defterlerini bilgi için değil, vergi için tuttukları sonucu ortaya çıkmaktadır. Bu da hem mükellefler hem de meslek mensupları açısından sakıncalar doğurmaktadır. Nitekim muhasebeciler "kâtip" yakıştırmasından kurtulamazken, yapılan incelemeler neticesinde mükelleflerin çoğu da cezalı tarhiyata muhatap kalmaktadır. Zira 2003 yılında incelenen matrahın %74'ünde, 2004 yılında ise %84'ünde fark bulunmuştur (Kızılot, 2005:5).

Netice itibariyle finansal tabloların gerçeği yansıtması ve bu tablolardan yararlananların doğru ve güvenilir bilgi elde edebilmeleri için, meslek mensuplarının, Avrupa Birliği (AB) müzakerelerinin başlamakta olduğu bu günlerde -AB normlarında meslek standardı sağlamak amacıyla-, meslek odası bünyesinde oluşturulan sürekli eğitim merkezinde eğitime tabi tutularak gerekli bilginin verilmesinin yararlı olacağı kanaatindeyiz. Bu tür eğitimlerin meslek odalarınca devamlı olarak sunulması ve meslek mensuplarına yılda belirli saatten az olmamak üzere zorunlu tutulması, hem meslek odasının fonksiyonelliğini artıracak hem de meslek mensuplarının bilgi birikimi başta olmak üzere, mesleğin saygınlığını ve meslek mensupları arasındaki sosyal ilişkileri ve dayanışmayı tesis edecektir.



## KAYNAKÇA

- BEKTÖRE, Sabri; BENLİGİRAY, Yılmaz ve ERDOĞAN, Nurten. (2000), *Ervanter ve Bilanço*, Birlik Ofset Yayıncılık, Eskişehir.
- BÜYÜKŞİK, Raşit Emre. (2002), "Türk Ticaret Kanunu, Sermaye Piyasası Kanunu, Tekdüzen Hesap Planı ve Vergi Usul Kanunu Açısından Değerleme", *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Yıl: 2, Sayı: 6, ss. 91-117.
- KARAPINAR, Aydın ve AYANOĞLU, Yıldız. (2005), "Enflasyon Düzeltmesi Uygulamasının Meslek Mensuplarına Etkisi Üzerine Bir Araştırma", *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Yıl: 5, Sayı: 16, ss. 1-16.
- KJZİLOT, Şükrü. (2005), "Bu İşte Bir Yanlışlık Var", *Hürriyet Gazetesi*, 21.06.2005; <http://www.mukellefgazetesi.com.tr/cgi-bin/goster.pl?id=9358>, (Erişim Tarihi: 04.07.2005).
- KOÇ Yalkın, Yüksel. (1995), *Genel Muhasebe – İlkeleri - Uygulaması ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulamaları*, Seçkin Yayınları, Ankara.
- ÖRTEN, Remzi ve KARAPINAR, Aydın. (2001), *Dönem Sonu Muhasebe Uygulamaları*, Gazi Kitabevi Yayını, Ankara.
- ÖZBİRECİKLİ, Mehmet. (2005), *Dönemsonu İşlemleri Muhasebesi*, Detay Yayıncılık, Ankara.
- TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI KURULU. (2005) *Finansal Tabloların Hazırlanması ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve Hakkında Tebliği*, Sıra No:1, Resmi Gazete, 16 Ocak 2005, Sayı: 25702.
- TUNCER, Selahattin. (2003), "Vergi Mükelleflerine Uyarılar", *Dünya Gazetesi*, 24.12.2003; [http://turmob.org.tr/turmobil/basin/24-12-2003\(1\).htm](http://turmob.org.tr/turmobil/basin/24-12-2003(1).htm) (Erişim Tarihi: 04.07.2005).