

MUHASEBE VE VERGİ UYGULAMALARI DERGİSİ

JOURNAL OF ACCOUNTING AND TAXATION STUDIES

ASMMMO Adına Sahibi / Owner

Ali ŞAHİN

Genel Yayın Yönetmeni / Senior Editor

Prof. Dr. Nalân AKDOĞAN

Editörler / Editors

Prof. Dr. Ganite KURT

Doç. Dr. Fevzi Serkan ÖZDEMİR

Editör Yardımcısı / Vice Editor

Doç.Dr. Tuğba UÇMA UYSAL

Yayın Kurulu Sektereri / Editorial Staff

Yrd. Doç. Dr. Mehpere KARAHAN GÖKMEN

Arş.Gör. İsmail Hakkı ÜNAL

Yayın Türü / Publication Type

Muhasebe ve Vergi alanında Türkçe ve İngilizce yayın kabul eden, yılda 3 kez (Mart, Temmuz ve Kasım aylarında) yayınlanan, uluslararası, hakemli, süreli yayın.

International, peer-reviewed journal which accepts articles in Accounting and Taxation disciplines in English or in Turkish and publishes in three times (on March, July and November) in a year.

All copyrights are reserved by
Chamber of Certified Public Accountants of Ankara (ASMMMMO).

ISSN 1308-3740

Views expressed in Journal of Accounting and Taxation Studies are those of authors. Those views do not reflect the opinions of ASMMMMO.

JATS is indexed by Ulakbim Dergipark archive. Additionally it has indexed by EBSCOHOST Business Source Complete which is an International Disciplinary Index and by ASOS Indeks which is a national index.

JATS is published three times (on March, July and November) in a year as a international academic and peer-reviewed journal.

Aim of this review; evaluating of the submitted articles (scientific research or studies) in the disciplines of Accounting and Taxation depending on our ethic policy and publication guidelines and sharing these articles' aspects, thoughts (which is directly belongs their authors) with scientific community and practitioners.

For Manuscript Submission

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

For Additional Inquiries

jatsedit@gmail.com

Headquarter and Inquiry Address:

Ankara SMMM Odası
Kumrular Cad. No:26 06440 Kızılay/Ankara

Phone : (+90) 850 770 03 12

Fax : (+90) 312 231 71 17

E-mail : JatsEdit@gmail.com

Page and Cover Design: Uğur Mermer
Print: Büyük Anadolu Medya Grup Ltd. Şti.
İstanbul Cad. Elif Sk. No: 7/190-246 İskitler/Ankara
Tel: (0312) 384 30 70 (pbx)

Bu derginin tüm telif hakları

Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası (ASMMMO)'na aittir.

ISSN 1308-3740

Bu dergide ileri sürülen fikirler makalelerin yazarlarına aittir.
Bu fikirler ASMMMO'nin görüşlerini yansıtmaz.

MUVU (JATS) Dergisi Ulakbim Dergipark arşivinde taranmaktadır.
Ayrıca Uluslararası Alan İndekslerinden EBSCOHOST Business Source
Complete'de Ulusal İndekslerden ASOS İndekste taranmaktadır.

Yılda üç defa (Mart, Temmuz ve Kasım aylarında) yayınlanan, uluslararası
akademik ve hakemli bir dergidir.

Dergimizin amacı; Muhasebe ve Vergi Alanındaki bilimsel çalışmaların
etik değerlere ve yayın koşullarına bağlı olarak değerlendirilmesi
ve içerdiği görüşler yazarlarına ait olmak kaydıyla bilim camiası ve
uygulamacılarla paylaşılmasıdır.

Makale gönderme adresi

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

Bilgi Talepleriniz İçin

JatsEdit@gmail.com

Yönetim Merkezi ve Yazışma Adresi:

Ankara SMMM Odası

Kumrular Cad. No: 26 06440 Kızılay/Ankara

Telefon : (+90) 850 770 03 12

Belgeç : (+90) 312 231 71 17

E-posta : JatsEdit@gmail.com

Sayfa ve Kapak Tasarımı: Uğur MERMER

Baskı: Büyük Anadolu Medya Grup Ltd. Şti.

İstanbul Cad. Elif Sk. No: 7/190-246 İskitler/Ankara

Tel: (0312) 384 30 70 (pbx)

Copyright: Tüm hakları saklıdır. Bu kitabın tamamı ya da bir kısmı 5846 Sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Yasası'nın ilgili hükümleri uyarınca, yazarın izni olmaksızın elektronik, mekanik, fotokopi ya da herhangi bir kayıt sistemiyle çoğaltılamaz, özetlenemez, yayınlanamaz, depolanamaz. Kaynak gösterilmek koşuluyla alıntı yapılabilir.

Copyright: All rights reserved. According to code of Intellectual and Artistic Works Act, all or the particular parts of this journal can not be summed, transmitted, stored without permission of the editorial board or/and the authors, mechanical, photocopying or reproduced in any recording system. Be quoted, provided the source displayed.

MUHASEBE VE VERGİ UYGULAMALARI DERGİSİ

JOURNAL OF ACCOUNTING AND TAXATION STUDIES

Bilim Danışma Kurulu/Science Advisory Board

Prof. Dr. Abdurahman AKDOĞAN
Prof. Dr. Abitter ÖZULUCAN
Prof. Dr. Ahmet Vecdi CAN
Prof. Dr. Ali ALAGÖZ
Prof. Dr. Banu Esra ASLANERTİK
Prof. Dr. Beyhan MARŞAP
Prof. Dr. Cemal İBİŞ
Prof. Dr. Durmuş ACAR
Prof. Dr. Dursun ARIKBOĞA
Prof. Dr. Ercan BAYAZITLI
Doç. Dr. Erkan AYDIN
Prof. Dr. Ersan ÖZ
Doç. Dr. Fevzi Serkan ÖZDEMİR
Prof. Dr. Ganite KURT
Doç. Dr. Haluk BENGÜ
Doç. Dr. Hilmi ÜNSAL
Prof. Dr. Hou Shou PENG
Prof. Dr. Joshua RONEN
Prof. Dr. Kadir GÜRDAL
Prof. Dr. Kıymet ÇALIYURT
Doç. Dr. Lúcia L. RODRIGUES
Prof. Dr. Mehmet KOCAKULAH
Prof. Dr. Mehmet ÖZBİRECİKLİ
Prof. Dr. Mehmet TOSUNER
Prof. Dr. Mehmet YÜCE
Prof. Dr. Mevlüt KARAKAYA
Doç. Dr. Michael ALLES
Prof. Dr. Mustafa İPÇİ

Prof. Dr. Nalân AKDOĞAN
Prof. Dr. Nergis TEK
Prof. Dr. Nilüfer TETİK
Prof. Dr. Nuran CÖMERT
Prof. Dr. Orhan ÇELİK
Prof. Dr. Raif PARLAKKAYA
Prof. Dr. Recep PEKDEMİR
Prof. Dr. Selahattin KARABINAR
Prof. Dr. Semra KARACAER
Prof. Dr. Serdar ÖZKAN
Prof. Dr. Seval SELİMOĞLU
Doç. Dr. Seyfi YILDIZ
Doç. Dr. Supriti MISHRA
Prof. Dr. Süleyman YÜKÇÜ
Prof. Dr. Swaminathan SRIDHARAN
Prof. Dr. Şaban UZAY
Doç. Dr. Tuba UÇMA UYSAL
Prof. Dr. Türker SUSMUŞ
Prof. Dr. Ükü ERGUN
Doç. Dr. Ümmühan ASLAN
Doç. Dr. Volkan DEMİR
Prof. Dr. Yıldız ÖZERHAN
Prof. Dr. Yunus CERAN
Prof. Dr. Zeynep ARIKAN
Prof. Dr. Zeynep TÜRK

SUNUŞ

“Egemenlik kayıtsız şartsız milletindir”

Cumhuriyetimizin 93. yılını kutladığımız 2016 yılında, Türkiye Büyük Millet Meclisi'nin duvarlarında yazılı Yüce Önder Mustafa Kemal Atatürk'e ait bu sözün kıymetini her zamankinden çok daha iyi idrak ediyoruz.

Maalesef 15 Temmuz 2016 akşamı Devletimize ve Milletimize hizmet etmekle yükümlü pek çok kişinin vazifelerinin gerekliliklerinin aksine, milletin imkanlarıyla yine millete karşı, uçakla, bombayla silahla saldırdığı bir zamanı yaşadık.

Türk milleti bu hain kalkışmaya karışan kişilere “Egemenlik kayıtsız şartsız milletindir” sözünün gereği gibi en güzel cevabı yine kendisi vermiştir.

Ne yazık ki, bu acı olayın bilançosunda 250 şehit ve yüzlerce gazimiz oldu. Fakat asla unutulmamalıdır ki, o şehitler ve gaziler sayesinde bugün, Cumhuriyetin ilanını taçlandırdığımız Cumhuriyet Bayramını yeniden kutlayabilme imkanımız olmuştur.

Üzülerek görüyoruz ki, asıl önemli süreç 15 Temmuz gecesinden sonra başlamıştır. Bu hain yapılanma sadece orduda değil, devlet içinde de çok önemli mevkilere yerleşmişler ve teşkilatlanmışlardır. Sahip oldukları tüm imkanları kendileri ve ait oldukları yapının menfaatleri doğrultusunda kullanmaktadırlar.

15 Temmuz akşamından sonra milletçe yakaladığımız birlik ve beraberlik ruhuna sahip çıkarak, daima içimizde yaşatarak, bu tür oluşumlara, girişimlere karşı Devletimizi ve Milletimizi korumalıyız. Bunun başlangıç noktası da görev aldığımız mevki ne olursa olsun, hukuk ve etik dahilinde, millete hizmet etme düşüncesiyle, mesleğimizi layıkıyla icra etmek olmalıdır.

Tüm meslek mensuplarımızın ve yurttaşlarımızın Cumhuriyet Bayramı kutlu olsun!

Ali ŞAHİN

Ankara SMMM Odası Başkanı

editörden

Değerli MUVU Okuyucuları,

2016 yılının üçüncü sayısında hem akademisyenlerin hem uygulamacıların ilgi göstereceğini düşündüğümüz beş makale ile yine karşınızdayız.

Dergimiz kaliteli, iyi seçilmiş yazılar ile sizlerle birlikte olmaya devam edecek.

Yeni sayıda görüşmek dileği ile.

Prof.Dr. Nalan AKDOĞAN

MUVU

Genel Yayın Yönetmeni

MUHASEBE VE VERGİ UYGULAMALARI DERGİSİ

JOURNAL OF ACCOUNTING AND TAXATION STUDIES

Bu Sayıda Değerlendirme Yapan Hakemler
(Referees at This Issue)

Prof.Dr. Abitter ÖZULUCAN

Prof.Dr. Hasan ABDİOĞLU

Prof.Dr. Hüseyin AKAY

Prof.Dr. Kadir GÜRDAL

Prof.Dr. Selahattin KARABINAR

Prof.Dr. Seval SELİMOĞLU

Doç.Dr. Haluk BENGÜ

Doç.Dr. Hilmi ÜNSAL

İçindekiler

Başak ATAMAN
Hakan CAVLAK

ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI VE
KURUMSAL YÖNETİM İLİŞKİSİ: BORSA İSTANBUL KURUMSAL
YÖNETİM ENDEKSİ'NE TABİ HALKA AÇIK ŞİRKETLERDE
BİR ANKET ÇALIŞMASI 209

Erkan ÖZTÜRK
Hakkı FINDIK

TÜRKİYE'DEKİ MUHASEBE EĞİTİMİNİN ULUSLARARASI
MUHASEBE STANDARTLARI İLE UYUMLAŞTIRILMASI SÜRECİNDE
KARŞILAŞILAN ADAPTASYON PROBLEMLERİNİN MUHASEBE ALT
KÜLTÜR DEĞERLERİ ÇERÇEVESİNDE TARTIŞILMASI
..... 241

Bilal SOLAK
Sedat ERDOĞAN

TÜRKİYE'DE 2000-2015 YILLARI ARASINDA HAZIRLANMIŞ OLAN
DOKTORA TEZ METODOLOJİLERİNİN ÜNİVERSİTELERE GÖRE
SINIFLANDIRILMASINA YÖNELİK BİR ALAN ARAŞTIRMASI
..... 257

Sevgi SÜMERLİ SARIGÜL
Betül ALTAY TOPCU

HİZMET İHRACATINDA KATMA DEĞER VERGİSİ İSTİSNASININ
KATMA DEĞER VERGİSİ GENEL UYGULAMA TEBLİĞİ AÇISINDAN
DEĞERLENDİRİLMESİ
..... 281

Bülent YILMAZ
Tuğba DÖLEN
Murat ATİK

YEREL FİNANSAL RAPORLAMA ÇERÇEVESİNİN MUHASEBE
MESLEK MENSUPLARI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ: ANKARA
İLİ MESLEK MENSUPLARI UYGULAMASI
..... 297

Contents

Başak ATAMAN Hakan CAVLAK	THE RELATIONSHIP BETWEEN INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS AND CORPORATE GOVERNANCE: A SURVEY OF THE PUBLICLY TRADED COMPANIES LISTED ON BORSA ISTANBUL CORPORATE COVERNANCE INDEX.....	209
Erkan ÖZTÜRK Hakkı FINDIK	PROCESS OF HARMONIZATION OF ACCOUNTING EDUCATION WITH THE INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS IN TERMS OF THE ACCOUNTING SUBCULTURE VALUES IN TURKEY	241
Bilal SOLAK Sedat ERDOĞAN	A FIELD STUDY OF TOPICAL AND METHODOLOGICAL UNIVERSITY CLASSIFICATION OF PHD THESES PREPARED IN TURKEY IN THE PERIOD OF 2000-2015	257
Sevgi SÜMERLİ SARIGÜL Betül ALTAY TOPCU	THE EVALUATION OF THE VALUE ADDED TAX EXCEPTION IN SERVICE EXPORT IN TERMS OF VALUE ADDED TAX GENERAL PRACTICES NOTIFICATION	281
Bülent YILMAZ Tuğba DÖLEN Murat ATİK	EVALUATION OF LOCAL FININCIAL REPORTING FRAMEWORK FROM ACCOUNTING PROFESSIONALS' POINT OF VIEW: PRACTICE OF ACCOUNTING PROFESSIONALS IN ANKARA	297

ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI VE KURUMSAL YÖNETİM İLİŞKİSİ: BORSA İSTANBUL KURUMSAL YÖNETİM ENDEKSİ'NE TABİ HALKA AÇIK ŞİRKETLERDE BİR ANKET ÇALIŞMASI*

Prof.Dr. Başak ATAMAN**
Arş.Gör. Hakan CAVLAK***

Ampirik İnceleme
(Empirical Research)

Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi
Kasım 2016; 9 (3): 209-240

Öz

1980'li yıllardan itibaren dünya genelinde yaşanan ekonomik krizler ve şirket skandalları, işletmelerin hem idari hem de mali olarak daha iyi yönetilmelerini gerekli hale getirmiştir. Bu noktada işletmeler de, idari ve mali olarak daha iyi yönetilmelerini sağlamak için Kurumsal Yönetimi, finansal raporlarında şeffaflığı sağlamak için ise Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını (UFRS) araç olarak kullanmışlardır. Çalışmada işletmelerin küresel düzeyde rekabet edebilmelerinde büyük öneme sahip UFRS ve Kurumsal Yönetim arasındaki ilişki incelenmiştir. Çalışmanın araştırma kısmında da Kurumsal Yönetim Endeksi'ne tabi olan şirketlerde UFRS-Kurumsal Yönetim ilişkisi algısı üzerine bir anket gerçekleştirilmiş ve elde edilen veriler ile şirketlerin sahip oldukları Kurumsal Yönetim Notları karşılaştırılarak çalışmada ileri sürülen hipotezler test edilmiştir. Sonuçta, şirketlerin UFRS-Kurumsal Yönetim ilişkisine dair algıları ile şirketlerin sahip oldukları Kurumsal Yönetim Notu arasında hipotezlerde ileri sürüldüğü gibi pozitif bir ilişkinin bulunduğu ortaya çıkmıştır. En güçlü ilişkinin ise, Kamuyu Aydınlatma ve Şeffaflık İlkesi-UFRS ilişkisine dair algı ile Kamuyu Aydınlatma ve Şeffaflık Notu arasında olduğu tespit edilmiştir.

Anahtar Sözcükler: Kurumsal Yönetim, Borsa İstanbul Kurumsal Yönetim Endeksi, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları.

JEL Kodları: M40, M41, M49, G34

* Makalenin gönderim tarihi: 16.02.2016; Kabul tarihi: 05.04.2016

** Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü öğretim üyesi, bataman@marmara.edu.tr

*** Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü öğretim elemanı, hakan.cavlak@marmara.edu.tr (Sorumlu yazar; Correspondent author)

THE RELATIONSHIP BETWEEN INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS AND CORPORATE GOVERNANCE: A SURVEY OF THE PUBLICLY TRADED COMPANIES LISTED ON BORSA ISTANBUL CORPORATE GOVERNANCE INDEX

ABSTRACT

The economic crises and corporate scandals since the 1980s have been followed by a marked improvement in the financial and administrative management of companies. At present, companies have started to use Corporate Governance to ensure the quality of their administrative and financial management and have started to use International Financial Reporting Standards (IFRS) to ensure transparency in financial reports. This study examines the relationship between IFRS and Corporate Governance, which has a huge impact on the global competitiveness of enterprises. The study employs survey research as a methodology to measure the relationship between IFRS and Corporate Governance. To test the hypotheses, it compared the data of survey results with the Corporate Governance Scores of the participant companies. The results showed a positive relation between the perception of IFRS and Corporate Governance relationship and the Corporate Governance Score, as the hypothesis suggested. It is determined that the strongest relation is between the perception about IFRS and Disclosure and Transparency Principle relationship and the Disclosure and Transparency Score.

Keywords: Corporate Governance, Borsa Istanbul Corporate Governance Index, International Financial Reporting Standards.

JEL Codes: M40, M41, M49, G34

1. GİRİŞ

Özellikle son yirmi yılda yönetsel alanda yaşanan sorunların Enron, Worldcom, Parmalat, Ahold ve Kanebo gibi büyük şirket skandallarına yol açması ve ülke ekonomilerini zor duruma sokması işletmelerin daha iyi yönetilmelerini zorunlu hale getirmiştir. Küreselleşmenin beraberinde getirdiği daha rekabetçi ticari ortam da yönetim anlamındaki bu zorunluluğu pekiştirmiştir. Bu noktada, kullanılacak araçlardan biri olan Kurumsal Yönetim kavramının önemi, işletmeler için gün geçtikçe artmıştır.

Küreselleşme, beraberinde birtakım zorluklar getirmekle beraber aynı zamanda işletmelere global olarak da iş yapabilme gibi bazı avantajlarda sunmaktadır. Ancak bu durum, dünyadaki diğer işletmeler ve yatırımcılar ile ilişki içinde olarak iş yapmayı amaçlayan işletmelere birtakım zorunluluklar getirmiştir. Bunlardan bir tanesi iyi yönetimi temsil eden Kurumsal

Yönetim anlayışına sahip olmaları, bir diğeri de finansal olarak şeffaflığı sağlayabilmeleri açısından tüm dünyada yaygın bir kullanıma sahip standart seti olan UFRS'yi kullanmalarıdır. Bu iki kavram, günümüzde işletmelerin sadece uluslararası düzeyde değil ulusal düzeyde de var olabilmeleri ve rekabette yer alabilmeleri açısından da önem arz etmektedir.

UFRS ile Kurumsal Yönetim uygulamalarının öneminden hareketle gerçekleştirilen bu çalışmada Kurumsal Yönetim Endeksi'ne tabi olan şirketlerde UFRS-Kurumsal Yönetim ilişkisi algısı üzerine bir anket gerçekleştirilmiş ve elde edilen veriler ile şirketlerin sahip oldukları Kurumsal Yönetim Notları karşılaştırılarak çalışmada ileri sürülen hipotezler test edilmiştir.

2. ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI

Finansal raporlama, işletme yöneticilerine işletme kaynaklarının dönemler boyunca nasıl yönetildiği ve bu dönemler sonunda işletmenin finansal durumu hakkında bilgi aktaran bir araçtır (Palea, 2013: 18). Bu araç, finansal bilgi kullanıcılarının doğru kararlar almasında önemli bir rol oynamaktadır (Özden ve Ataman, 2014: 14). Bir başka tanımla, finansal raporlama, işletmenin belirli bir süreç içinde tamamlanan ticari faaliyetlerine göre işletmenin varlık ve yükümlülüklerine dayanarak mevcut ekonomik durumunu gösteren ve bu konuya önem veren bir finansal dokümandır (Aerts ve Walton, 2013: 384).

İşletme içi ve işletme dışı paydaşlar için önemli bilgiler sunan muhasebe ve finansal raporlama, bu bilgileri bir takım ilkeler ve standartlar çerçevesinde hazırlamaktadır. Bu standartların en önemlisi ise Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarıdır. UFRS, finansal tabloları hazırlamak için gerekli ilkeleri, esasları, teamülleri, kuralları ve uygulamaları içeren normlar olarak tanımlanmakta ve finansal tabloların hazırlanmasına ilişkin ilkelerin uygulamaya geçirilmesini sağlayan esaslar ve yöntemlerden oluşmaktadır (Stolowy vd., 2013: 28).

2.1. Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Gerekliliği

UFRS, finansal tabloların şeffaflığını, tutarlılığını ve karşılaştırılabilir olma özelliklerini arttırmayı hedeflerler (Kaya, 2003: 12) ki bu unsurlar ve bu alanda sağlanmak istenen ortak dil, muhasebe ve finansal raporlama açısından standartlara ihtiyaç duyulmasının nedenlerini oluşturmaktadır (Elliott ve Elliott, 2013: 101).

Uluslararası alanda ortaya çıkan, sınırların ortadan kalkması ve işletmelerin uluslararası faaliyetleri gibi gelişmeler; kaliteli, ortak, anlaşılabilir finansal bilgi ihtiyacını da beraberinde getirmiştir. İşletmeler tarafından gerçekleştirilen muhasebe ve finansal raporlama uygulamalarında farklı dü-

zenlemeleri uyumlu hale getirmek amacıyla tek bir muhasebe ve finansal raporlama standartları setinin kullanımı gerekliliği de bu noktada ortaya çıkmıştır (Gökçen vd., 2011: III). Ayrıca uluslararası çevrede karşılaştırılabilir finansal bilgiye duyulan ihtiyaç (Stolowy vd., 2013: 163), işletmelerin optimum düzeyde finansal ve finansal olmayan bilgilerin güvenilir, açık bir şekilde kamuya sunulması talebi (Sipahi ve Arsoy, 2010: 53) ve sermaye birikiminin artması ile birlikte yatırımcıların, yatırım yapılmak istenen işletmelerin gerçek finansal durumunu öğrenme ihtiyacı (Cebeci, 2014: 160), finansal raporlama standartlarının gerekliliğini arttırmıştır.

Finansal raporlama standartlarının oluşturulmasında söz sahibi kurumlar olan Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu, standartların temel amacını, borç verenlere, mevcut ve potansiyel yatırımcılara, işletmeye kaynak sağlamak için alacakları kararlarda yararlı bilgiler sağlamak olarak tanımlamaktadır (Paea, 2013: 21). Bu bilgiler ayrıca akademisyenler gibi yatırımcı olmayan finansal rapor kullanıcılarına da çalışmalarında yardımcı olmaktadır (Kieso vd., 2013: 21).

UFRS'nin amaçlarından biri de işletmenin alacağı yönetim, yatırım ve kredi kararlarında (Zeff, 2012: 59), işletme yatırımcılarının verecekleri yatırım kararlarında ihtiyaç duyduğu gerçekçi ekonomik performans ve nakit akış durumu hakkında faydalı ve güvenilir finansal bilgiler sunmaktır (Alexander vd., 2012: 85).

Küresel olarak güçlü bir yapıya sahip olan finansal raporlama standartlarının adaptasyonu sayesinde hem işletmeler hem yatırımcılar hem de ülkeler doğrudan ve dolaylı olarak yararlar sağlamaktadır (Ball, 2006: 11). UFRS'nin sayılan amaçlarından hareketle UFRS'nin işletmeler arasındaki asimetrik bilgi düzeyini düşürmesi, işletmeler açısından sağlanan önemli faydalardan biri olarak görülmektedir. Yapılan akademik çalışmalarda göstermektedir ki uygulanan finansal raporlama standartlarının asimetrik bilgi düzeyini düşürmesi, işletmelerin yaptıkları yatırımların verimliliğini yükseltmektedir (Biddle vd., 2009: 129). Ayrıca, UFRS'nin uygulanması ile azalan bilgi asimetrisi, işletmelerin kurumsal yönetim anlayışının gelişmesine de katkıda bulunmaktadır (Cormier, 2014: 21). Özetle, UFRS ile oluşturulan finansal raporlama sistemi, paydaşlar arasındaki bilgi asimetrisinin azaltılmasına katkıda bulunarak muhasebe bilgilerinin kalitesinin artmasına ve kurumsal yönetimin iyi bir şekilde uygulanmasına hizmet etmektedir (Kao ve Wei, 2014: 226).

2.2. Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Gelişimi

Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarının oluşturulması konusunda ilk tartışmalar uluslararası kuruluşlar tarafından 1960'larda başlatılmıştır. Bu konunun bir örgüt ya da komite eliyle yürütülmesi-

ne yönelik somut öneriler ise ilk defa 1972 yılında Sydney’de yapılan 10. Uluslararası Muhasebeciler Kongresi’nde gündeme getirilmiştir (Başpınar, 2004: 53). 1973 yılında, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesinin kurulması ile standart oluşturma çalışmaları başlamış ve 1975’te ilk standartlar yayımlanmıştır. 2001 yılında, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (UMSK) adını alan organ tarihsel süreç içerisinde birçok standart yayımlamıştır (Aysan, 2007: 52).

Türkiye’de muhasebe ve finansal raporlama standartlarının tarihsel gelişimi, devlet öncülüğünde gerçekleşmiş olup bu doğrultuda hazırlanan düzenlemelerde önce Fransız mevzuatının daha sonra da Alman mevzuatının etkisi görülmüştür. 1950 yılından sonra ise ABD ile olan ilişkilerin gelişmesiyle Amerikan sisteminin etkisinde, 1987 sonrasında Avrupa Birliği’ne tam üyelik başvurusunda bulunulması ile AB düzenlemelerinin ve UFRS’nin etkisinde kalınmıştır (Sağlam vd., 2009: 25).

Türkiye’de standartlara ilişkin ilk çalışma, 1994 yılında kurulan Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulunun (TMUDESK) yayınlamış olduğu 19 adet standarttır. Söz konusu standartlar, bu alanda atılmış en önemli adım olarak görülmektedir (Gökçen vd., 2011: IV). Günümüzde ise Türkiye’de standartlarının hazırlanmasında tek yetkili organ, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK)’dur. (Yalkın, 2012:41). Kurum, yapılan anlaşma çerçevesinde UMSK’nın (IASB’nin) yayınladığı standartları, Türkçeye birebir çevirerek yürürlüğe koymaktadır.

Türkiye’de standart konusunda en önemli kilometre taşlarından biri de 2012 yılında yürürlüğe giren 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nda yer alan düzenlemelerdir (Gökçen vd., 2011: IV). Bu düzenlemeler ile UFRS, Türkiye’de faaliyet gösteren işletmelerin dikkat edeceği öncelikli konulardan birisi haline gelmiştir (Köroğlu ve Doğan, 2012: 4). Türk Ticaret Kanunu ile Bakanlar Kurulu’nun belirlediği kriterleri sağlayıp bağımsız denetime tabi olan ve KGK’nın aldığı 26 sayılı kararın ekli listesinde yer alan tüm işletmeler, finansal tablolarını Türkiye Finansal Raporlama Standartları’na (TFRS) göre düzenlemek zorundadırlar (PwC, 2014: 217 ve PwC, 2015: 3).

3. KURUMSAL YÖNETİM VE UFRS İLE İLİŞKİSİ

Çalışmanın bir diğer önemli kavramı olan Kurumsal Yönetim, bir işletmeye finansman sağlayan yatırımcıların, bu yatırımlarından bir kazanç sağlama konusunda kendilerini güvende hissetmelerine yarayan yöntemdir (Shleifer ve Vishny, 1997: 737). Bir başka açıdan kurumsal yönetim, sadece işletmeye yön veren aktörler olan yönetim kurulunun ya da üst yönetimin

uyacağı kurallardan oluşan değil, tüm paydaşlar tarafından da uyulması gereken ilkelerden oluşan yönetim biçimi şeklinde tanımlanabilmektedir.

Özetle, bir yönetim biçimi, uygulamalar bütünü, sistem ya da yönetmelik olarak tanımladığımız kurumsal yönetim, hissedarlar, yöneticiler, yatırımcılar ve diğer paydaşlar tarafından kendi amaçları doğrultusunda kullandıkları bir yöntem olarak gözükmekle beraber bu gruplar arasında yaşanabilecek çıkar çatışmalarını önleme ve bu doğrultuda işletmenin temel hedeflerine ulaşma amaçlarını da gütmektedir.

Başarılı kurumsal yönetim uygulamaları sadece çıkar çatışmalarını, kaynakların israf edilmesini önleyen iyi bir koruyucu değil, aynı zamanda da birçok ülke tarafından talep edilen finansal şeffaflık, ortaklık faaliyetlerinin kontrolü, sosyal sorumluluk bilinci ve yatırımcıların korunması konusunda önemli faydalar sağlayan bir unsur olarak da görülmektedir (Shelton, 1998: 2). Ayrıca kurumsal yönetim temel olarak, işletmenin tüm iç ve dış paydaşlarının haklarının korunmasını, işletme hedeflerinin gerçekleşmesini ve uluslararası rekabette avantaj sağlanmasını amaçlamaktadır.

3.1. Kurumsal Yönetimin Önemi

Yaşanan ulusal ve uluslararası finansal krizlerin ve skandalların nedeni neredeyse tüm otoriteler tarafından ülkelerin ve işletmelerin sahip olduğu yetersiz kurumsal yönetim anlayışı olarak görülmüş olup özellikle 1980'lerden sonra, kurumsal yönetim sorunları dünya kamuoyunda çok ilgi çekmiştir. Ayrıca Kurumsal Yönetim, bu tarihlerden itibaren pek çok ülkede yaygın olarak görülen şirket skandallarına ve yolsuzluklarına karşı bir çare olarak görülmeye başlanmış ve 1990'lı yılların başından itibaren de değişik yönleriyle en çok tartışılan ve araştırma konusu yapılan konulardan biri haline gelmiştir (Alp ve Kılıç, 2014: 17).

Dünya Bankası eski başkanlarından James David Wolfensohn'un 1999'da söylediği "*Dünya ekonomik büyümesi için işletmelerin kurumsal yönetimi, devletlerin idaresinden daha önemlidir.*" (Wolfensohn, 1999: 38) cümlesinden de hareketle kurumsal yönetim, daha geniş açıdan ele alındığında, kurumsal yönetimin ülke ekonomilerinin gelişmesi için büyük bir önem teşkil ettiği görülmektedir.

3.2. Türkiye'de Kurumsal Yönetim ve Borsa İstanbul Kurumsal Yönetim Endeksi

ABD ve İngiltere'de kurumsal yönetim çalışmalarının finansal krizlerle başladığı göz önüne alınacak olursa, Türkiye'deki çalışmaların da 2001 ekonomik krizi ve ardından ortaya çıkan bankalardaki usulsüz kredi işlemleri sonucunda hızlandığını söylemek kurumsal yönetimin dünyadaki gelişimine ters düşmeyecektir. Ayrıca, Türkiye'de kurumsal yönetim

çalışmalarında yapılan düzenlemeler ile hızlı bir gelişme kaydedilmiştir (Doğan, 2007: 91).

Türkiye’de özellikle sermaye piyasalarında, kurumsal yönetim anlayışını ve ilkelerini yaymak ve bu konudaki farkındalığı arttırmak için atılan önemli adımlardan biri, OECD Kurumsal Yönetim ilkeleri ve çeşitli ülke uygulamalarını göz önüne alınarak hazırlanan, ilk kez 2003 tarihinde yayınlanan ve 2005 yılında revize edilen SPK Kurumsal Yönetim İlkeleri’dir. SPK tarafından bu ilkeler yayınlandıktan sonra çeşitli tarihlerde değişiklikler yapılarak güncellenmiştir.

SPK Kurumsal Yönetim İlkeleri, mevcut düzenlemelere herhangi bir istisna teşkil etmemekte, diğer bir deyişle, halka açık anonim şirketlerin mevzuat ile belirlenen yükümlülükleri aynen devam etmektedir. İlkeler, mevcut düzenlemelerin ilerisinde prensipler içermekte, mevcut mevzuatta ve uygulamada kurumsal yönetim konusunda oluşan eksikliği giderme ve boşluğu doldurma amacındadır (SPK, 2005: 4).

UFRS’de olduğu gibi 2012 yılında yürürlüğe giren 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, Kurumsal Yönetim konusunda da önemli düzenlemeler getirmiştir. Kurumsal Yönetim, bu kanunla beraber Türkiye’de hukuki bir zemine oturtulmuştur. Ayrıca Kurumsal Yönetimin önemli ilkelerinden biri olan Kamuyu Aydınlatma ve Şeffaflık hususunda yer alan düzenlemeler, işletmelerin yayınlayacakları finansal tabloların hazırlanmasında KGK tarafından çıkartılan TFRS Setinin baz alınması gerektiğini ifade etmektedir. Bu ifade, Kurumsal Yönetim ile UFRS arasındaki ilişkinin ortaya konması açısından önemli noktalardan biri olarak görülebilmektedir.

Çalışmanın araştırma kısmında incelenen şirketlerin yer aldığı Borsa İstanbul Kurumsal Yönetim Endeksi (XKURY: Kurumsal Yönetim Endeksi’nin Borsa İstanbul’daki kodu), kurumsal yönetim ilkelerini uygulayan işletmelerin dahil edildiği endekstir. BİST Kurumsal Yönetim Endeksi’nin amacı, payları Borsa İstanbul pazarlarında (Gözaltı Pazarı ve C Listesi hariç) işlem gören ve kurumsal yönetim ilkelerine uyum notu 10 üzerinden en az 7, her bir ana başlık itibarıyla 10 üzerinden en az 6,5 olan işletmelerin fiyat ve getiri performansının ölçülmesidir (BİST, 2015).

Kurumsal yönetim uyum derecelendirmesi, kabul edilen kurumsal yönetim ilkeleri çerçevesinde işletmelerin kurumsal yönetim uygulamalarının kalitesini sorgulayan niteliksel bir derecelendirme faaliyetidir (Güçlü, 2010: 64). Bunun nedeni ise kurumsal yönetim kavramının niteliksel olması, rakamlarla değil daha çok davranış biçimleriyle açıklanmasıdır. Bu özellik kurumsal yönetim uyum derecelendirmesini kredi derecelendirmesinden ayıran önemli bir husustur (Sandıkcıoğlu, 2005: 9).

Kurumsal yönetim ilkelerine uyum derecelendirmesinde bir bütün olarak tüm ilkelere uyum ile pay sahipleri, kamuyu aydınlatma ve şeffaflık, menfaat sahipleri ile yönetim kurulu ana bölümleri itibarıyla ayrı ayrı olmak üzere 1 ile 10 arasında derece notu verilir. Tüm ilkelere uyum ve her bir bölüm için verilen not, 1 en zayıf profili, 10 en güçlü profili temsil etmek üzere değerlendirilir. BİST Kurumsal Yönetim Endeksi'ne girebilmek için işletmelerin bir bütün olarak tüm ilkelere uyum bakımından en az 7 ile derecelendirilmiş olması gerekir. Ayrıca, her bir bölüm için ayrı ayrı verilen notlar kamuya açıklanır. İşletmelerin toplamdaki kurumsal yönetim notunun oluşturulmasında ise yönetim kurulu notunun payı %35, pay sahipleri ile kamuyu aydınlatma ve şeffaflık notunun payı %25, menfaat sahipleri notunun payı ise %15'tir (SAHA Kurumsal Yönetim ve Kredi Derecelendirme, 2015). Bu derecelendirmeye sahip ve belirli koşulları sağlayan şirketler, kendi istekleri doğrultusunda Borsa İstanbul Kurumsal Yönetim Endeksi'nde işlem görmektedirler.

Borsa İstanbul Kurumsal Yönetim Endeksi'nin hesaplanmasına 31.08.2007 tarihinde başlanmış ve bu tarihte endekse kayıtlı 5 işletme işlem görmekteydi. Araştırmanın gerçekleştirildiği tarih olan Mayıs 2015 sonunda ise endekste işlem gören halka açık işletme sayısı 48'dir. Ayrıca endekse dahil olmayan 6 adet halka kapalı işletmenin de halka açık işletmeler gibi kurumsal yönetim notu hesaplanmaktadır (TKYD, 2015).

3.3. UFRS ve Kurumsal Yönetim Arasındaki İlişki

Kurumsal yönetimin işletmelerin yönetiminde ve dolaylı olarak ülkelerin ekonomilerinde önemli değişikliklere neden olduğu bilinmektedir. Özellikle gelişmekte olan ülke ekonomilerinde işletmeler için oluşturulmak istenen sağlıklı yatırım ortamı, iyi kurumsal yönetim uygulamaları ile garanti altına alınabilmektedir (Hassaan, 2013: 47). Bu değişiklikler öncelikle, işletmelerde uygulanan bilgi sisteminde ve muhasebe uygulamalarında kendini göstermektedir. Muhasebe uygulamalarının çağdaş özellikleri, bilgi ve raporlama sisteminde ortaya çıkmakta ve bu bilgilerin güvenilir, kolay anlaşılabilir, ulaşılabilir olması önem taşımaktadır. Kurumsal yönetim de büyük ölçüde bu özelliklere sahip bir bilgi sisteminden güç almaktadır. Bu açıklamalardan hareketle, muhasebe uygulamalarının ve kurumsal yönetimin karşılıklı etkileşim halinde olduğunu ve iyi kurumsal yönetim sisteminin, gerçekleri yansıtan güçlü bir bilgi sistemine dayanmak zorunda olduğunu söylemek mümkündür (Aysan, 2007: 17).

İşletmelerde kurumsal yönetim anlayışının uygulama sonuçlarının gözlemlenmesinde ve değerlendirmelerin yapılabilmesinde, muhasebe bilgi sistemi içerisinde üretilen ve finansal raporlar aracılığıyla sunulan bilgilere gereksinim duyulmaktadır. Bilgiyi zamanında ve gerekli yerlere ulaştırın

muhasebe bilgi sistemi de kurumsal yönetim uygulamalarının, işletme içerisinde gelişmesi ve yaygınlaşması açısından son derece önemli bir araçtır (Hatunoğlu ve Güneş, 2012: 243). Başka bir ifadeyle kurumsal yönetim anlayışı; yöneticiler, yatırımcılar ve kreditorler arasındaki çıkar farklılaşmasına yönelik olarak doğan bilgi asimetrisini sorununun, sorumlu, şeffaf, hesap verebilir ve eşitlik ilkesine dayalı eşzamanlı bilgi sunumu sağlayabilen (Dinç ve Abdioğlu, 2009: 168) ve işletmedeki finansal bilgi akışının etkin bir şekilde sürdürülmesine yardımcı olan muhasebe bilgi sistemi aracılığı ile çözebilmektedir (Lee vd., 2013: 19).

Kurumsal yönetim anlayışına uygun raporlama yapan muhasebe bilgi sisteminin, kurumsal yönetime katkı sağlayacağı ve işletmelerde kurumsal yönetimin yerleşmesinin, muhasebe bilgi sisteminin bu anlayışa uygun bilgi üretmesi ile mümkün olabileceği söylenebilir (Hatunoğlu ve Güneş, 2012: 243). Ayrıca muhasebe bilgi sisteminde önemli bir yere sahip olan UFRS ve kurumsal yönetim anlayışı, benzer şekilde işletmenin şeffaflık, finansal raporlama, iç kontrol ve risk yönetimi gibi araçlara da ihtiyaç duyan kurumsal bilgi sistemi için de önemli bir yere sahiptir (Lepadatu ve Oprea, 2011: 412).

UFRS öncesi yürütülen muhasebe politikalarındaki katılık, düzenlemelerdeki yetersizlikler, finansal tabloların farklı bir şekilde hazırlanmasına ve sunulmasına, dolayısıyla finansal raporlamanın da içinde yer aldığı kurumsal yönetim konusundaki bu eksikliklerinin çok açık şekilde yaşandığı işletme skandallarının yaşanmasına neden olmuştur (Çıtak, 2009: 83). Yaşanan bu skandallar işletmelerin; şeffaflığı sağlayan, işletmelerin birden fazla rapor hazırlama zorunluluğunu ortadan kaldıran ve kurumsal yönetim ile etkileşim içinde çalışan standart ihtiyacını ortaya çıkarmıştır (Milletlerarası Ticaret Odası ve Türkiye Milli Komitesi, 2008: 86). Bu noktada kullanılacak en önemli uluslararası araçlardan biri de muhasebe bilgi sisteminde etkin bir role sahip olan UFRS olarak gözükmektedir (Atabey ve Çetin, 2012: 25). Çünkü UFRS, işletmelerde kurumsal yönetim anlayışını tamamlayan önemli bir role sahiptir (Lepadatu ve Oprea, 2011: 408).

Kurumsal yönetim ile UFRS ilişkisini hızlandıran en önemli gelişme, daha öncede değinildiği üzere yaşanan şirket skandalları olarak görülmektedir (Solomon ve Solomon, 2004: 41). Kurumsal yönetimin en önemli fonksiyonlarından biri yaşanan söz konusu işletme skandallarında da etkili olan finansal raporlama sürecinin kaliteli olmasını temin etmektir (Cohen vd., 2004: 88). Çünkü güvenilir finansal tablolardan oluşan, hatalardan ve hilelerden uzak kaliteli finansal raporlama süreci, dengeli kurumsal yönetim sistemi ile başarıya ulaşabilmektedir (Rezaee, 2003: 1). Bu durum, net bir şekilde kurumsal yönetim ile finansal raporlama arasındaki pozitif ilişkiyi göstermekte ve başarılı bir kurumsal yönetim uygulamasının, finan-

sal raporlama kalitesini arttırdığını (Maharani ve Siregar, 2011: 23), standartlara daha hızlı adapte olmaya ve böylece yüksek kalitede finansal bilgi sağlamaya yardımcı olduğunu ortaya koymaktadır (Chen ve Rezaee, 2012: 171). Bu noktada, kurumsal yönetim uygulamalarında önemli veriler sağlayan finansal bilgilerin sağlanmasında UFRS uygulamalarının önemli bir yere sahip olduğu da unutulmamalıdır (Jansson vd., 2012: 1). Kısacası, finansal raporlama kalitesi, güçlü kurumsal yönetim mekanizmaları ile UFRS'nin birbirlerine adaptasyonu ile sağlanmaktadır (Verriest vd., 2012: 1).

İşletmelerde şeffaflığın, hesap verebilirliğin, paydaşların haklarının güvence altına alınmış olmasının artması, bir başka ifadeyle kurumsal yönetimin iyi bir şekilde uygulanması ile işletmelerin piyasalardan daha ucuza finansman temin etmesi, daha düşük maliyetlerle iş yapması ve daha kolay yabancı ortak bulmalarını sağlamaktadır (Erdikler, 2006: 15). Bu süreçte kullanılacak en önemli araçlardan biri de UFRS'dir. Bunun dışında UFRS'nin, kurumsal yönetim kalitesini etkilemesi farklı düzeylerde de ortaya çıkmaktadır. Bu etkiler, finansal tabloların kalite düzeyinde, denetim süreci seviyesinde kendini göstermektedir (Naciri, 2013: 191). Bu durumun varlığı, UFRS ve kurumsal yönetimin, birbirleri ile çok yakın bağlantılı uygulamalar olduğunu tekrar ortaya koymaktadır (Chorafas, 2006: 30).

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Kurumsal Yönetim ilişkisinde belirtilmesi gereken noktalardan biri de kamuyu aydınlatma ve şeffaflık bölümünün notunun hesaplanmasında işletmede uygulanan finansal raporlama standardının uygulanma düzeyinin önemli bir yere sahip olduğudur (Aksu ve Espahbodi, 2009: 1). Bu durum, kurumsal yönetimin, UFRS için önemli ve etkili bir uygulama mekanizması olduğunun göstergelerinden biridir (Chen ve Cheng, 2007: 291). Bu çerçevede önem verilen diğer bir konu da gerçeğe uygun sunuş ve gerçeğe uygun değer kavramlarıdır. Çünkü finansal raporlarda sağlanan şeffaflık, ekonomideki geniş bir kullanıcı kitlesi için gerçeğe uygun sunuluş çerçevesinde birçok yararlı bilgi sağlamaktadır (Lepadatu ve Pirnau, 2009: 104). Hem kurumsal yönetim, işletmelerde şeffaflığın sağlanması konusunda bu iki kavrama önem vermekte; hem de UFRS, finansal raporlarda şeffaflığı sağlamada bu iki kavramı araç olarak kullanmaktadır (Chorafas, 2006: 394).

4. BORSA İSTANBUL KURUMSAL YÖNETİM ENDEKSİ'NE TABİ HALKA AÇIK ŞİRKETLERDE BİR ANKET ÇALIŞMASI

4.1. Araştırmanın Amacı, Kapsamı ve Yöntemi

UFRS-Kurumsal Yönetim algısını, ilişkinin varlığını ve düzeyini ölçmeyi amaçlayan bu araştırma, Türkiye'de Borsa İstanbul'da işlem gören ve Borsa

İstanbul Kurumsal Yönetim Endeksi'ne tabi olan 48 halka açık şirketi kapsamaktadır. Araştırmamıza konu olan şirketlerin listesi, 04.05.2015 tarihi itibarıyla Borsa İstanbul Kurumsal Yönetim Endeksi'nden alınmış olup, ilgili şirketlerin listesi EK-1'de yer almaktadır.

Algı düzeyini ölçmeyi ve buradan sağlanan veriler ile birtakım analizler yapmayı amaçlayan bu araştırma için belirtilen şirketlere anket uygulanması, araştırmanın yöntemi olarak seçilmiştir. Anketin oluşturulması aşamasında benzer alanda yapılan akademik çalışmalar başta olmak üzere muhtelif yayınlardan yararlanılmıştır.

Anket, genel olarak A, B ve C olmak üzere üç bölüme ayrılmış olup şirketlere sunulan anket EK-2'de yer almaktadır. Anketin A bölümünde, Kurumsal Yönetim İlkeleri'nin standartlar içinde yer alan bölümleri baz alınarak 4 alt kategoride toplam 15 soru oluşturulmuştur. A1 kategorisinde standartlarda yer alan ve Pay Sahipleri İlkesi ile ilişkilendirilen 4 adet ifade, A2 kategorisinde standartlarda yer alan ve Menfaat Sahipleri İlkesi ile bağlantılı olan 4 adet ifade, A3 kategorisinde standartlarda yer alan ve Kamuyu Aydınlatma ve Şeffaflık İlkesi ile ilişkilendirilen 3 adet ifade ve son olarak da A4 kategorisinde yer alan ve Yönetim Kurulu İlkesi ile bağlantılı olan 4 adet ifade yer almaktadır. A bölümünde yer alan tüm ifadeler cevap olarak ise "Hiç Önemli Değil, Önemli Değil, Ne Önemli Ne Önemsiz, Önemli, Son Derece Önemli" şeklinde 5'li likert ölçeği kullanılmıştır. Anketin B bölümünde, katılımcıların demografik dağılımını ölçmek amacıyla ankete katılan kişi ve şirketi hakkında birtakım sorulara yer verilmiştir. C bölümünde de anketteki verilerin doğruluğunu kontrol etme amaçlı bazı sorular yer almaktadır.

Anketin uygulanması ise anketin katılımcılara online form olarak gönderilmesi şeklinde olmuştur. Ankette yer alan sorular düzgün bir format oluşturularak "Google Form"a aktarılmıştır. Anketin online olarak düzenlenmesi, hem katılımcıların anketi cevaplandırma sürelerini kısaltması hem de katılımcılara daha kolay ulaşılmasını sağlaması bakımından tercih edilmiştir.

Google Form'da düzenlenen ve Kurumsal Yönetim Endeksi'ne tabi olan şirketlerde Kurumsal Yönetim ve UFRS algısını ölçmeyi amaçlayan anket için şirketlerin Kamuyu Aydınlatma Platformu'nda ve kendi internet sitelerinde yer alan, anket konusu ile ilgili yöneticilerinin e-posta adresleri kullanılmıştır. Bu adreslere tanıtım yazısı ile beraber online formun internet bağlantısı gönderilmiştir.

4.2. Araştırmanın Hipotezleri

Bilindiği üzere bir araştırma sürecinde ortaya konan hipotez, araştırma probleminin çözümü için doğrulanması ya da yanlışlanması gereken önerme şeklinde ifade edilmektedir (İslamoğlu ve Alniaçık, 2013: 31). Bu araş-

tırmada da, Kurumsal Yönetim Endeksi'ne tabi şirketlerde, kurumsal yönetim anlayışı ve ilkeleri kapsamında UFRS'de yer alan standartların rolünü ve önemini ortaya koymak amacıyla beş adet hipotez belirlenmiştir. Bunlardan beşincisi araştırmanın ana hipotezini, diğer dört hipotez ise bu ana hipotezi destekleyen ve onu oluşturan hipotezleri oluşturmaktadır. Ortaya konan hipotezler şu şekildedir:

H₁: Kurumsal Yönetim Endeksi'ne tabi olan şirketlerdeki Pay Sahipleri İlkesi-UFRS ilişkisine dair algı ile şirketlerin sahip oldukları Pay Sahipleri Notu arasında pozitif bir ilişki vardır.

H₂: Kurumsal Yönetim Endeksi'ne tabi olan şirketlerdeki Menfaat Sahipleri İlkesi-UFRS ilişkisine dair algı ile şirketlerin sahip oldukları Menfaat Sahipleri Notu arasında pozitif bir ilişki vardır.

H₃: Kurumsal Yönetim Endeksi'ne tabi olan şirketlerdeki Kamuyu Aydınlatma ve Şeffaflık İlkesi-UFRS ilişkisine dair algı ile şirketlerin sahip oldukları Kamuyu Aydınlatma ve Şeffaflık Notu arasında pozitif bir ilişki vardır.

H₄: Kurumsal Yönetim Endeksi'ne tabi olan şirketlerdeki Yönetim Kurulu İlkesi-UFRS ilişkisine dair algı ile şirketlerin sahip oldukları Yönetim Kurulu Notu arasında pozitif bir ilişki vardır.

H₅: Kurumsal Yönetim Endeksi'ne tabi olan şirketlerdeki Kurumsal Yönetim-UFRS ilişkisine dair algı ile şirketlerin sahip oldukları Kurumsal Yönetim Notu arasında anlamlı pozitif bir ilişki vardır.

Yukarıda yer alan hipotezler, anketten elde edilen veriler ile şirketlerin sahip oldukları notların karşılaştırılması ile değerlendirileceklerdir.

4.3. Araştırmanın Bulguları ve Değerlendirilmesi

Anket sonuçlarının değerlendirilmesinde Kurumsal Yönetim Endeksi'ne tabi olan şirketlerin isimleri, şirketlerden gelen talep doğrultusunda kullanılmayacaktır. Anketi cevaplayan 34 şirketi temsilen şirketler, "Şirket No" (Örneğin, Şirket 07) kodu ile temsil edileceklerdir. Öncelikle ankete katılım düzeyi değerlendirilecek olup daha sonra yöneltilen sorular ve ifadeler analiz edilerek hipotezlerin geçerliliği sınanacaktır.

Kurumsal Yönetim Endeksi'ne tabi olan şirketlerde Kurumsal Yönetim-UFRS algısını ve ilişkisini ölçmeyi amaçlayan ankete, Tablo 1'de de görüldüğü üzere 48 halka açık şirketin %70,83'ü olan 34 adet şirket katılmıştır.

Tablo 1. Ankete Katılım Düzeyi

Ankete Katılım Durumu	Frekans (f)	Yüzde (%)
Katılan Şirket	34	70,83
Katılmayan Şirket	14	29,17
TOPLAM	48	100

Kurumsal Yönetim Endeksi'ne tabi şirketlerde Kurumsal Yönetim ve UFRS algısı üzerine bir anket çalışmasının kurumsal yönetim uygulamasında UFRS'nin etkisini ölçmeyi amaçlayan "A" bölümü, 4 alt bölümden ve toplamda da 15 ifadeden oluşmaktadır. Kurumsal yönetim ve UFRS arasındaki ilişkiyi ortaya çıkarmayı amaçlayan bu bölüm, ankete katılan 34 şirketin cevapları ve araştırmanın hipotezleri doğrultusunda analiz edilmiştir. Analize girecek veriler ise şirketlerin anketin "A" bölümünde yer alan ifadelere verdikleri cevaplardan ve şirketlere derecelendirme kuruluşları tarafından verilmiş olan en son tarihli Kurumsal Yönetim Notlarından sağlanmıştır. Bu analizlerin sonuçları aşağıda başlıklar halinde verilmekte ve sayısal bilgileri içeren tablolar ile de desteklenmektedir.

Araştırmanın hipotezleri kısmında öne sürülen hipotezlerin analiz edilmesinde iki farklı yerden sağlanan veriler kullanılacak ve bunların arasındaki ilişki, korelasyon analizi ile ortaya konacaktır. Korelasyon analizin ile amaçlanan, incelenen iki metrik değişken arasındaki ilişkinin ve bu ilişkinin pozitif yönde mi negatif yönde mi olduğunun belirlenmesidir. Bu analiz sonucunda bir korelasyon katsayısı elde edilmektedir ve bu katsayı -1 ile +1 arasında bir değer almaktadır. Katsayının işareti negatif ise iki değişken arasında ters yönlü bir ilişki; pozitif ise iki değişken arasında aynı yönlü bir ilişki söz konusu olmaktadır. Bir başka ifadeyle pozitif yönde bir ilişkinin bulunması, bir değişken arttığında (azaldığında) diğer değişkenin de arttığını (azaldığını); negatif bir ilişkinin bulunması da bir değişken arttığında (azaldığında), diğer değişkenin azaldığını (arttığını) ifade etmektedir. Genel olarak 0,1 ile 0,3 arasındaki korelasyona zayıf; 0,3 ile 0,5 arasındaki korelasyona orta kuvvette; 0,5 ile 0,8 arasındaki korelasyona güçlü; 0,8'den büyük bir korelasyona ise çok güçlü korelasyon adı verilmektedir (İslamoğlu ve Alnıaçık, 2013: 340).

• **Pay Sahipleri İlkesi ve UFRS İlişisine Dair Sonuçlar:** Anketin "A" bölümünün ilk alt bölümü olan ve "A1" kodu ile ankette yer alan bu kısımda UFRS'de pay sahipleri ilkesinin çeşitli noktaları ile ilişkilendirilen standartlarda yer alan 4 adet ifadenin şirketler için önem düzeyi 1-4 arasındaki sorular ile katılımcılara sorulmuştur. Cevapların dağılımı Tablo 2'de verilmektedir.

Tablo 2. Pay Sahipleri İlkesi-UFRS İlişkisi Sonuçları

“A1 Bölümü”	1. Soru		2. Soru		3. Soru		4. Soru	
	(f)	(%)	(f)	(%)	(f)	(%)	(f)	(%)
Son Derece Önemli	13	38,24	14	41,18	10	29,41	15	44,12
Önemli	13	38,24	12	35,29	15	44,12	14	41,18
Ne Önemli Ne Önemsiz	7	20,59	6	17,65	6	17,65	4	11,76
Önemli Değil	1	2,94	2	5,88	2	5,88	1	2,94
Hiç Önemli Değil	0	0	0	0	1	2,94	0	0
TOPLAM	34	100	34	100	34	100	34	100

Tablo 2’de yer alan sonuçlar değerlendirilirse şu noktalar öne çıkmaktadır:

1. soru olan “UFRS’nin pay sahiplerinin haklarını kullanmasını kolaylaştırması” ifadesi, şirketlerin %76,48’i tarafından önemli bulunurken, %20,59’u bunun ne önemli ne de önemsiz olduğunu ve 1 şirkette önemli olmadığını belirtmiştir.

2. sorudaki “UFRS’nin azınlık paylarının gösterilmesine ve azınlık haklarının korunmasına ilişkin düzenlemeler içermesi” ifadesi, 26 şirket tarafından %76,47 oranında önemli olarak ifade edilmekte, 6 şirket ne önemli ne de önemsiz ve 2 şirkette önemli olmadığını belirtmektedirler.

“UFRS’nin iştiraklerdeki pay sahiplerinin yatırımlardaki oy hakkı konusunda açıklamalarda bulunması” ifadesini içeren 3. soruyu katılımcılar, önceki ifadelerle benzer olarak %73,53 oranında önemli, %17,62 oranında ne önemli ne de önemsiz ve %8,82 oranında da önemsiz olarak cevaplamaktadırlar.

Son soru olan 4. sorudaki “UFRS’nin iştiraklerdeki pay sahiplerinin yatırımlardaki oy hakkı konusunda açıklamalarda bulunması” ifadesi katılımcıların %85,3’ü oranında 29 şirket tarafından önemli bulunurken, %11,76 oranındaki 4 şirket tarafından ne önemli ne de önemsiz ve 1 şirket tarafından da önemsiz bulunmuştur.

Bu bölümde elde edilen sonuçlar ile şirketlerin pay sahipleri notunu ele aldığımızda ise Tablo 3 ortaya çıkmaktadır. Tablo 3’te de görülen “A1 Ortalama” ve “Pay Sahipleri Notu” arasındaki korelasyona bakıldığında ise ortaya çıkan korelasyon katsayısı değeri “0,449” olmaktadır. Bu değer sonucu şunu söylemek mümkündür:

Hipotez 1’de ortaya konan “Kurumsal Yönetim Endeksi’ne tabi olan şirketlerdeki Pay Sahipleri İlkesi-UFRS ilişkisine dair algı ile şirketlerin sahip oldukları Pay Sahipleri Notu arasında pozitif bir ilişki vardır.” ifadesi, Tablo 3’teki veriler analiz edildiğinde ortaya çıkan 0,449 korelasyon katsayısı sonucu kabul

edilmektedir. Hipotez 1 ile kabul edilen Pay Sahipleri- UFRS ilişkisine dair algı ile Pay Sahipleri Notu arasındaki pozitif ilişkinin kuvveti ise genel olarak kabul edilen rakam aralıklarına göre orta derecededir. Bir başka ifadeyle, bu iki değişken arasında orta kuvvette bir pozitif ilişki bulunmaktadır.

Tablo 3. Pay Sahipleri İlkisi-UFRS İlişkisi ve Pay Sahipleri Notu

Şirket Adı	Cevap 1	Cevap 2	Cevap 3	Cevap 4	A1 Ortalama	Pay Sahipleri Notu
Şirket 01	5	5	5	5	5,00	90,91
Şirket 02	4	4	4	4	4,00	95,36
Şirket 03	4	5	4	5	4,50	83,10
Şirket 04	5	5	5	5	5,00	92,90
Şirket 05	4	5	4	4	4,25	95,03
Şirket 06	3	3	3	3	3,00	95,34
Şirket 07	4	4	4	4	4,00	89,36
Şirket 08	3	3	3	3	3,00	85,17
Şirket 09	5	5	5	5	5,00	94,36
Şirket 10	5	4	4	5	4,50	91,67
Şirket 11	4	4	3	3	3,50	95,38
Şirket 12	5	5	5	5	5,00	87,70
Şirket 13	3	3	4	5	3,75	89,23
Şirket 14	5	5	5	5	5,00	94,77
Şirket 15	2	2	2	2	2,00	74,00
Şirket 16	3	2	3	3	2,75	79,30
Şirket 17	4	4	4	4	4,00	85,57
Şirket 18	4	3	3	5	3,75	87,80
Şirket 19	5	5	5	5	5,00	88,30
Şirket 20	5	5	1	5	4,00	88,07
Şirket 21	5	5	5	5	5,00	95,24
Şirket 22	5	5	5	4	4,75	85,19
Şirket 23	4	4	4	4	4,00	90,19
Şirket 24	5	5	5	5	5,00	97,79
Şirket 25	4	5	4	4	4,25	93,05
Şirket 26	4	4	4	4	4,00	84,51
Şirket 27	3	4	4	5	4,00	90,84
Şirket 28	4	4	4	4	4,00	95,51
Şirket 29	5	4	4	4	4,25	89,36
Şirket 30	3	4	4	4	3,75	80,90
Şirket 31	4	4	4	4	4,00	84,88
Şirket 32	5	5	5	5	5,00	94,63
Şirket 33	4	3	2	4	3,25	93,85
Şirket 34	3	3	3	4	3,25	94,68

• **Menfaat Sahipleri İlkisi ve UFRS İlişkisine Dair Sonuçlar:** Anketin "A" bölümünde "A2" kodu ile yer alan bu kısımda UFRS'de kurumsal yöne-

timin menfaat sahipleri ilkesinin muhtelif noktaları ile ilişkilendirilen standartlarda yer alan 4 adet ifadenin şirketler için önem düzeyi 5-8 arasındaki sorular ile şirketlere sorulmuştur. Verilen cevapların dağılımı Tablo 4'te gösterilmektedir.

Tablo 4. Menfaat Sahipleri İlkesi-UFRS ilişkisi Sonuçları

"A2 Bölümü"	5. Soru		6. Soru		7. Soru		8. Soru	
	(f)	(%)	(f)	(%)	(f)	(%)	(f)	(%)
Son Derece Önemli	13	38,24	14	41,18	16	47,06	19	55,88
Önemli	13	38,24	13	38,24	11	32,35	9	26,47
Ne Önemli Ne Önemsiz	6	17,65	4	11,76	5	14,71	6	17,65
Önemli Değil	2	5,88	2	5,88	2	5,88	0	0
Hiç Önemli Değil	0	0	1	2,94	0	0	0	0
TOPLAM	34	100	34	100	34	100	34	100

Tablo 4'te yer alan sonuçların değerlendirilmesi şu şekilde olmaktadır:

Ankette yer alan 5. soru ile "UFRS'nin işletmenin müşterisi ve tedarikçisi ile olan ilişkileri ele alması." hususunu ölçmeyi amaçlayan ifadeyi katılımcıların %76,48'i önemli bulmakta, %17,65'i ne önemli ne önemsiz olarak değerlendirmekte, %5,88'i ise önemli bulmamaktadır.

6. soru ile sorulan "UFRS'nin işletmenin devlet ile olan ilişkisini düzenlemesi." hususuna katılımcıların çoğunluğunu temsil eden ve %79,42'sini temsil eden 27 şirket önemli bulmakta iken 4 şirket önemli ya da önemsiz olarak değerlendirmemekte, geri kalan 2 şirket ise önemsiz bulmaktadır.

"UFRS'nin işletmenin çalışanlarına ilişkin getirdiği düzenlemeler." hakkında yöneltilen 7. soruya, bir önceki soruda olduğu gibi 27 şirket önemli olarak, %14,71'i temsil eden 5 şirket ne önemli ne önemsiz olarak, geri kalan %5,88 kapsamındaki 2 şirket ise önemsiz olarak yanıt vermektedir.

"A2" bölümünün son sorusu "UFRS'nin menfaat sahiplerini, işletmenin durumu ve önemli olaylar hakkında bilgilendirilmesi." olan 8. ifadeyi, katılımcıların %82,35 oranındaki 28 şirket önemli, geri kalan 6 şirket ne önemli ne de önemsiz olarak ifade etmektedir. Bu ifadeyi önemsiz gören şirket bulunmamaktadır.

Bu bölümde elde edilen veriler ile şirketlerin menfaat sahipleri notlarını analiz ettiğimizde Tablo 5'teki rakamlar elde edilmektedir. Tablo 5'te görülen "A2 Ortalama" ve "Menfaat Sahipleri Notu" arasındaki ilişki korelasyon analizine tabi tutulduğunda ise ortaya çıkan korelasyon katsayısı değeri "0,547" olmaktadır. Bu katsayı değeri sonucu şunu ifade etmek mümkündür:

Hipotez 2'de ortaya konan "Kurumsal Yönetim Endeksi'ne tabi olan şirketler-

deki Menfaat Sahipleri İlkesi-UFRS ilişkisine dair algı ile şirketlerin sahip oldukları Menfaat Sahipleri Notu arasında pozitif bir ilişki vardır.” önermesi kabul edilmektedir. Ayrıca kabul edilen bu pozitif ilişki güçlü bir düzeye sahiptir.

Tablo 5. Menfaat Sahipleri İlkesi-UFRS ilişkisi ve Menfaat Sahipleri Notu

Şirket Adı	Cevap 5	Cevap 6	Cevap 7	Cevap 8	A2 Ortalama	Menfaat Sahipleri Notu
Şirket 01	5	5	5	5	5,00	92,60
Şirket 02	5	5	5	5	5,00	96,44
Şirket 03	3	3	4	3	3,25	83,00
Şirket 04	5	5	5	5	5,00	97,10
Şirket 05	5	5	5	5	5,00	96,01
Şirket 06	5	4	5	4	4,50	98,60
Şirket 07	4	2	5	4	3,75	92,42
Şirket 08	3	2	3	3	2,75	75,79
Şirket 09	5	5	5	5	5,00	93,92
Şirket 10	4	5	5	5	4,75	89,74
Şirket 11	5	1	2	3	2,75	91,05
Şirket 12	4	5	5	5	4,75	88,90
Şirket 13	2	4	4	5	3,75	92,31
Şirket 14	3	4	4	5	4,00	98,09
Şirket 15	3	4	3	3	3,25	73,80
Şirket 16	2	3	3	3	2,75	68,40
Şirket 17	4	4	4	4	4,00	87,83
Şirket 18	4	4	4	5	4,25	83,20
Şirket 19	5	5	5	5	5,00	85,10
Şirket 20	4	4	5	4	4,25	84,02
Şirket 21	5	5	5	5	5,00	97,10
Şirket 22	4	4	5	5	4,50	87,90
Şirket 23	4	4	4	4	4,00	94,95
Şirket 24	5	5	5	5	5,00	94,39
Şirket 25	4	4	4	4	4,00	91,72
Şirket 26	5	5	5	5	5,00	95,81
Şirket 27	3	4	3	5	3,75	90,81
Şirket 28	4	5	4	4	4,25	86,82
Şirket 29	5	5	4	5	4,75	91,67
Şirket 30	4	4	4	4	4,00	84,33
Şirket 31	4	4	4	4	4,00	97,13
Şirket 32	5	5	5	5	5,00	97,32
Şirket 33	4	3	2	5	3,50	94,87
Şirket 34	3	3	3	3	3,00	93,81

• **Kamuyu Aydınlatma ve Şeffaflık İlkesi ve UFRS İlişkisine Dair Sonuçlar:** Anketin “A” bölümünde “A3” kodu ile yer alan kısımda UFRS’de kamuyu aydınlatma ve şeffaflık ilkesinin muhtelif noktaları ile ilişkili ve

standartlarda yer alan 3 adet ifadenin şirketler için önem düzeyi 9-11 arasındaki sorular ile katılımcılara sorulmuştur. Cevapların dağılımı Tablo 6'da sunulmaktadır.

Tablo 6. Kamuyu Aydınlatma ve Şeffaflık İlkesi-UFRS İlişkisi Sonuçları

"A3 Bölümü"	9. Soru		10. Soru		11. Soru	
	(f)	(%)	(f)	(%)	(f)	(%)
Son Derece Önemli	15	44,12	17	50,00	20	58,82
Önemli	15	44,12	12	35,29	11	32,35
Ne Önemli Ne Önemsiz	3	8,82	4	11,76	3	8,82
Önemli Değil	1	2,94	1	2,94	0	0
Hiç Önemli Değil	0	0	0	0	0	0
TOPLAM	34	100	34	100	34	100

Tablo 6'da yer alan sonuçlar değerlendirilirse şu noktalar öne çıkmaktadır:

9. soru ile ifade edilen "UFRS'nin uygulanması hakkında ve standart özelinde belirtilmesi gereken hususların kamuoyuna açıklanması.", katılımcıların büyük çoğunluğu olan ve %88,24'ünü temsil eden 30 şirket tarafından önemli, %8,82'yi temsil eden 3 şirket tarafından ne önemli ne önemsiz ve sadece 1 şirket tarafından da önemsiz olarak ifade edilmiştir.

"UFRS'nin işletmelerin kamuya açıklaması gereken önemli olayları ne zaman ve ne şekilde yapacağını düzenlemesi." ifadesini yönelten 10. soruyu, şirketlerden 29'u önemli, 4'ü ne önemli ne önemsiz, 1'i ise önemsiz olarak cevaplamışlardır.

"A3" bölümünün son sorusu olan 11. soruya ("UFRS'de kamunun aydınlatılmasında önemli role sahip mali tabloların tanımlanması ve düzenlenmesi." ifadesine) katılımcıların %91,17'sini kapsayan 31 şirket önemli, geri kalan %8,82'sini temsil eden 3 şirket ne önemli ne önemsiz olarak cevap vermişlerdir. Dikkat çeken nokta ise hiçbir şirketin bu ifadeyi önemsiz olarak görmemesidir.

"A3" bölümünde elde edilen veriler ile şirketlerin kamuyu aydınlatma ve şeffaflık notlarını analiz ettiğimizde Tablo 7'deki rakamlar ortaya çıkmaktadır. Tablo 7'de görülen "A3 Ortalama" ve "Kamuyu Aydınlatma ve Şeffaflık Notu" arasındaki ilişkiyi korelasyon analizine tabi tuttuğumuzda ise ortaya çıkan korelasyon katsayısı değeri "0,739" olarak bulunmaktadır. Elde edilen bu korelasyon katsayısı değeri ile şu sonucu çıkarmak mümkündür:

Hipotez 3'de ortaya konan "Kurumsal Yönetim Endeksi'ne tabi olan şirketlerdeki Kamuyu Aydınlatma ve Şeffaflık İlkesi-UFRS ilişkisine dair algı ile şirketlerin sahip oldukları Kamuyu Aydınlatma ve Şeffaflık Notu arasında pozitif bir ilişki vardır." ifadesi, çıkan 0,739 korelasyon katsayısı sonucu kabul edilmek-

tedir. Bir başka ifade ile Kamuyu Aydınlatma ve Şeffaflık İlkesi-UFRS ilişkisine dair algı ile Kamuyu Aydınlatma ve Şeffaflık Notu arasında güçlü pozitif bir ilişki bulunmaktadır.

Tablo 7. Kamuyu Aydınlatma ve Şeffaflık İlkesi-UFRS İlişkisi ve Kamuyu Aydınlatma ve Şeffaflık Notu

Şirket Adı	Cevap 9	Cevap 10	Cevap 11	A3 Ortalama	Kamuyu Aydınlatma ve Şeffaflık Notu
Şirket 01	4	4	5	4,33	92,67
Şirket 02	5	4	4	4,33	94,29
Şirket 03	4	4	4	4,00	88,90
Şirket 04	5	5	5	5,00	98,40
Şirket 05	5	5	5	5,00	96,34
Şirket 06	4	4	4	4,00	91,99
Şirket 07	3	3	4	3,33	83,34
Şirket 08	3	3	3	3,00	74,37
Şirket 09	5	5	5	5,00	95,70
Şirket 10	5	5	5	5,00	90,00
Şirket 11	3	2	5	3,33	91,10
Şirket 12	5	5	5	5,00	93,51
Şirket 13	2	5	5	4,00	91,67
Şirket 14	5	5	5	5,00	92,08
Şirket 15	4	3	4	3,67	82,00
Şirket 16	4	4	4	4,00	82,90
Şirket 17	5	5	5	5,00	99,26
Şirket 18	5	5	5	5,00	91,60
Şirket 19	4	4	4	4,00	90,40
Şirket 20	5	5	5	5,00	90,49
Şirket 21	5	5	5	5,00	91,33
Şirket 22	5	5	5	5,00	93,51
Şirket 23	4	4	4	4,00	93,67
Şirket 24	4	4	3	3,67	85,78
Şirket 25	4	5	5	4,67	96,83
Şirket 26	5	5	5	5,00	92,90
Şirket 27	4	4	4	4,00	91,89
Şirket 28	4	4	5	4,33	93,96
Şirket 29	4	3	3	3,33	82,04
Şirket 30	5	5	5	5,00	98,99
Şirket 31	4	4	4	4,00	93,12
Şirket 32	5	5	5	5,00	95,81
Şirket 33	4	5	5	4,67	96,67
Şirket 34	4	4	4	4,00	91,24

• **Yönetim Kurulu İlkesi ve UFRS İlişkisine Dair Sonuçlar:** Anketin “A” bölümünde “A4” kodu ile yer alan kısımda UFRS’de kurumsal yönetimin

yönetim kurulu ilkesinin muhtelif noktaları ile ilişkilendirilebilen standartlarda yer alan 4 adet ifadenin şirketler için önem düzeyi 12-15 arasındaki sorular ile şirketlere sorulmuştur. Şirketler tarafından verilen cevapların dağılımı Tablo 8’de gösterilmektedir.

Tablo 8. Yönetim Kurulu İlkesi-UFRS İlişkisi Sonuçları

“A4 Bölümü”	12. Soru		13. Soru		14. Soru		15. Soru	
	(f)	(%)	(f)	(%)	(f)	(%)	(f)	(%)
Son Derece Önemli	17	50,00	15	44,12	11	32,35	11	32,35
Önemli	15	44,12	15	44,12	15	44,12	16	47,06
Ne Önemli Ne Önemsiz	2	5,88	4	11,76	8	23,53	7	20,59
Önemli Değil	0	0	0	0	0	0	0	0
Hiç Önemli Değil	0	0	0	0	0	0	0	0
TOPLAM	34	100	34	100	34	100	34	100

Tablo 8’de yer alan sonuçlar değerlendirilirse şunları söylemek mümkündür:

“A4” bölümünün ilk sorusu olan 12. soru ile ifade edilen “İşletme yönetimin alacağı bazı kararlarda UFRS’nin dikkat edilmesi gereken hususları belirtmesi.”, şirketlerin %94,12’si olan 32 şirket tarafından önemli, %5,88’ini temsil eden 2 şirket tarafından da ne önemli ne de önemsiz olarak görülmektedir. Ayrıca bu sorudaki ifade ankete katılanların hiçbiri tarafından önemsiz olarak ifade edilmemektedir.

13. soru olan “Yönetim kurulunun yetki ve sorumlulukları konusunda UFRS’de yapılan açıklamalar.” ifadesini katılımcıların 30’u önemli, geri kalan 4’ü ise ne önemli ne de önemsiz olarak bulmaktadır. İfadeyi önemsiz olarak gören katılımcı yoktur.

“Yönetici personelin seçimi hususunda UFRS tarafından getirilen düzenlemeler.” ifadesini içeren 14. soruya şirketlerin %76,47’si önemli, geri kalan %25,53’lük kısmı ise ne önemli ne önemsiz bulmaktadır. Hiçbir şirket tarafından belirtilen ifade önemsiz olarak görülmemektedir.

15. soru ile ifade edilen “İşletme ile ilgili karar almadaki yetkililerin UFRS’de tanımlanması.” hususu, katılımcıların %79,41’ini temsil eden 27 şirket tarafından önemli, geri kalan %20,59’u kapsayan 7 şirket tarafından da ne önemli ne de önemsiz olarak cevaplandırılmıştır. Ayrıca hiçbir şirket bu hususu, önemsiz olarak ifade etmemiştir.

Yönetim kurulu ilkesi ile UFRS arasındaki ilişkileri ölçmede elde edilen sonuçlar ile şirketlerin kurumsal yönetim notlarındaki yönetim kurulu notunu analiz ettiğimizde Tablo 9’daki rakamlar ortaya çıkmaktadır. Tablo 9’da görülen

“A4 Ortalama” ve “Yönetim Kurulu Notu” arasındaki korelasyona bakıldığında ise ortaya çıkan korelasyon katsayısı değeri “0,414” olmaktadır. Bu korelasyon katsayısı değeri sonucu ise şunu ifade etmek mümkündür:

Hipotez 4’de ortaya konan “Kurumsal Yönetim Endeksi’ne tabi olan şirketlerdeki Yönetim Kurulu İlkesi-UFRS ilişkisine dair algı ile şirketlerin sahip oldukları Yönetim Kurulu Notu arasında pozitif bir ilişki vardır.” önermesi kabul edilmekte ve bu pozitif ilişki orta derecede kuvvete sahiptir.

Tablo 9. Yönetim Kurulu İlkesi-UFRS ilişkisi ve Yönetim Kurulu Notu

Şirket Adı	Cevap 12	Cevap 13	Cevap 14	Cevap 15	A4 Ortalama	Yönetim Kurulu Notu
Şirket 01	5	5	5	5	5,00	90,81
Şirket 02	4	4	3	4	3,75	86,57
Şirket 03	5	5	5	4	4,75	82,80
Şirket 04	5	5	5	5	5,00	90,90
Şirket 05	5	5	5	5	5,00	91,05
Şirket 06	4	4	5	5	4,50	89,45
Şirket 07	4	4	4	4	4,00	82,95
Şirket 08	3	3	3	3	3,00	71,16
Şirket 09	5	5	5	5	5,00	91,23
Şirket 10	5	5	4	3	4,25	90,32
Şirket 11	4	3	3	3	3,25	85,55
Şirket 12	5	5	5	5	5,00	86,86
Şirket 13	5	5	4	3	4,25	88,52
Şirket 14	4	4	4	4	4,00	90,09
Şirket 15	4	4	4	4	4,00	79,50
Şirket 16	3	4	4	4	3,75	78,80
Şirket 17	4	3	3	3	3,25	90,74
Şirket 18	5	4	4	4	4,25	87,90
Şirket 19	5	5	5	5	5,00	90,50
Şirket 20	5	4	4	4	4,25	84,99
Şirket 21	5	5	5	5	5,00	87,94
Şirket 22	5	3	3	4	3,75	85,39
Şirket 23	4	4	3	4	3,75	85,31
Şirket 24	5	5	4	5	4,75	88,17
Şirket 25	4	4	4	4	4,00	94,08
Şirket 26	5	5	5	5	5,00	89,62
Şirket 27	4	4	4	4	4,00	90,21
Şirket 28	4	5	4	4	4,25	93,46
Şirket 29	5	5	3	3	4,00	85,56
Şirket 30	4	4	4	4	4,00	86,85
Şirket 31	4	4	4	4	4,00	89,67
Şirket 32	5	5	5	5	5,00	92,05
Şirket 33	4	4	3	4	3,75	91,80
Şirket 34	4	4	4	3	3,75	93,34

Kurumsal Yönetim - UFRS İlişisine Dair Sonuçlar: Bu kısımda, anketin “A” bölümündeki “A1”, “A2”, “A3” ve “A4” alt bölümlerinde yer alan ve 1-15 arasındaki sorulardan oluşan 15 adet ifadenin sonuçları ile şirketlere derecelendirme kuruluşları tarafından verilen Kurumsal Yönetim Notu arasında herhangi bir ilişki olup olmadığı ve dolayısıyla hipotez 5’teki, “*Kurumsal Yönetim Endeksi’ne tabi olan şirketlerdeki Kurumsal Yönetim-UFRS ilişkisine dair algı ile şirketlerin sahip oldukları Kurumsal Yönetim Notu arasında anlamlı pozitif bir ilişki vardır.*” ifadesi, Tablo 11’deki veriler ışığında analiz edilecektir.

Beşinci hipotezde de belirtilen “Kurumsal Yönetim Endeksi’ne tabi olan şirketlerdeki Kurumsal Yönetim-UFRS ilişkisine dair algı ile şirketlerin sahip oldukları Kurumsal Yönetim Notu arasında anlamlı pozitif bir ilişki vardır.” ifadesi, Tablo 11’deki veriler değerlendirildiğinde ortaya çıkan korelasyon katsayısı Tablo 10’da da görüldüğü üzere 0,591 çıkmaktadır. Bu sonuç, ortaya konulan Hipotez 5’in doğrulandığını ve kabul edilebileceğini göstermektedir. Ayrıca 0,591 sonucu, iki değişken arasında ortaya çıkan bu pozitif ilişkinin güçlü seviyede olduğunu da ifade etmektedir.

Tablo 10’da araştırmamanın hipotezlerini test etme aracı olarak kullandığımız korelasyon analizi sonucunda elde edilen korelasyon katsayılarının toplu olarak gösterimi yer almaktadır. Bu tabloya bakıldığında ele alınan bütün ilişkilerin pozitif olduğu ve iki ilişkinin orta kuvvette, geri kalan üç ilişkinin ise güçlü seviyede olduğu görülmektedir.

Tablo 10. Araştırma Hipotezlerinin Korelasyon Katsayıları

Değişkenler	Korelasyon Katsayısı
Pay Sahipleri İlkesi - UFRS ilişkisi (Soru 1-4) ve Pay Sahipleri Notu	0,449
Menfaat Sahipleri İlkesi - UFRS ilişkisi (Soru 5-8) ve Menfaat Sahipleri Notu	0,547
Kamuyu Aydınlatma ve Şeffaflık İlkesi - UFRS ilişkisi (Soru 9-11) ve Kamuyu Aydınlatma ve Şeffaflık Notu	0,739
Yönetim Kurulu İlkesi - UFRS ilişkisi (Soru 12-15) ve Yönetim Kurulu Notu	0,414
Kurumsal Yönetim - UFRS ilişkisi (Soru 1-15) ve Kurumsal Yönetim Notu	0,591

Tablo 11. Kurumsal Yönetim-UFRS İlişkisi ve Kurumsal Yönetim Notu

Şirket Adı	Cevap 1-15 Ortalaması	Kurumsal Yönetim Notu
Şirket 01	4,87	9,16
Şirket 02	4,27	9,22
Şirket 03	4,13	8,44
Şirket 04	5,00	9,42
Şirket 05	4,80	9,41
Şirket 06	4,00	9,29
Şirket 07	3,80	8,61
Şirket 08	2,93	7,62
Şirket 09	5,00	9,35
Şirket 10	4,60	9,05
Şirket 11	3,20	9,02
Şirket 12	4,93	8,90
Şirket 13	3,93	9,01
Şirket 14	4,47	9,30
Şirket 15	3,20	7,79
Şirket 16	3,27	7,84
Şirket 17	4,00	9,11
Şirket 18	4,27	8,81
Şirket 19	4,80	8,91
Şirket 20	4,33	8,70
Şirket 21	5,00	9,20
Şirket 22	4,47	8,77
Şirket 23	3,93	9,01
Şirket 24	4,67	9,09
Şirket 25	4,20	9,41
Şirket 26	4,73	9,01
Şirket 27	3,93	9,09
Şirket 28	4,20	9,31
Şirket 29	4,13	8,65
Şirket 30	4,13	8,80
Şirket 31	4,00	9,05
Şirket 32	5,00	9,44
Şirket 33	3,73	9,40
Şirket 34	3,47	9,32

5. SONUÇ

Şirketlerin yönetsel konularda Kurumsal Yönetim, finansal konularda da UFRS uygulamalarını kullanarak rekabet ortamında başarılı bir pozisyon

almaları, bu iki unsurun da birbirlerini destekleyen ve tamamlayan pozisyonda bir ilişki içinde olduklarını göstermektedir. Hem UFRS'nin tam anlamıyla uygulanabilmesi için Kurumsal Yönetim İlkeleri'ne hem de Kurumsal Yönetim uygulamalarının tam olarak başarı sağlayabilmesi için UFRS uygulamalarına ihtiyaç duydukları göz ardı edilemez bir gerçektir. Genel olarak yapılan çalışmalarda da bu iki konunun birbiri ile olan ilişkisine değinilmekle beraber bu ilişkinin ne düzeyde ve hangi noktalarda gerçekleştiğine dair somut çalışmalar pek fazla bulunmamaktadır.

Çalışmanın araştırma kısmında, daha önceki bölümlerde konu edilen Kurumsal Yönetim-UFRS ilişkisine dair BİST Kurumsal Yönetim Endeksi'ne tabi şirketlerde bir anket çalışması gerçekleştirilmiş ve elde edilen sonuçlar şirketlerin sahip oldukları Kurumsal Yönetim Notu ile analize sokularak bu ilişkinin var olup olmadığı ve düzeyi test edilmiştir. Araştırmanın sonuçları da göstermiştir ki ankete katılmış olan şirketlerin genel olarak çoğunluğu, Kurumsal Yönetim İlkeleri-UFRS ilişkisinin varlığını verdikleri cevaplar ile doğrulamışlardır. Ayrıca verilen bu cevaplar ile şirketlerin Kurumsal Yönetim Notları korelasyon analizi ile teste tabi tutulmuş ve araştırmanın hipotezleri kısmında da öne sürülen Kurumsal Yönetim İlkeleri-UFRS ilişkisine dair algı ile Kurumsal Yönetim Notları arasında pozitif bir ilişki bulunduğuna dair önermeler kabul edilmiştir.

Kurumsal Yönetim Endeksi'ne tabi olan halka açık şirketlerde Kurumsal Yönetim-UFRS ilişkisine dair algıyı ve buradan elde edilen sonuçlar ile bu şirketlerin sahip oldukları Kurumsal Yönetim Notu arasındaki ilişkinin varlığını ve derecesini ölçmeyi amaçlayan bu araştırma sonucunda birçok bilgi elde edilmiştir. Bu bilgilerin sayısal olarak dağılımı önceki bölümlerde ortaya konulmuştur. Bu sayısal bilgilere ilaveten araştırma kapsamında ifade edilebilecek diğer önemli noktalar olarak şu hususlar öne çıkmaktadır:

- Anketin, endekse kayıtlı olan 48 şirketten 34'ü tarafından cevaplandırılması, bir başka ifade ile yaklaşık %71'lik bir katılım sağlanması, anket sonunda ortaya çıkan sonuçların Kurumsal Yönetim Endeksi'ndeki tüm şirketleri temsil etmesi açısından anlamlı kabul edilmesini sağlamaktadır.
- Araştırmanın ana konusu olan ve Kurumsal Yönetim-UFRS ilişkisi algısını ölçen anketin "A" bölümü ile araştırmada ortaya konan hipotezler sınanmaktadır. Şirketlerin, UFRS-Kurumsal Yönetim İlkeleri ilişkisine dair algıları ile Kurumsal Yönetim Notları arasındaki korelasyon, hipotezlerde de ileri sürüldüğü gibi pozitif yönde gerçekleşmiştir. Farklılık arz eden nokta ise ilkeler bazında UFRS ile olan ilişkiye dair algı ve kurumsal yönetim notu arasındaki pozitif ilişkinin ne derecede güçlü olduğudur. Tablo 10'da da ortaya konan korelasyon katsayıları sonucu bu ilişkilerin dereceleri hakkında şunları ifade etmek mümkündür:

En güçlü ilişki, “Kamuyu Aydınlatma ve Şeffaflık İlkesi-UFRS ilişkisine dair algı ile Kamuyu Aydınlatma ve Şeffaflık Notu” arasında bulunmaktadır. Bu sonucun önemli bir noktası ise Kurumsal Yönetimin dört temel ilkesinden biri olan Kamuyu Aydınlatma ve Şeffaflık İlkesinin uygulanabilmesi için UFRS’yi araç olarak kullanmasıdır.

İkinci sırada ise “Menfaat Sahipleri İlkesi-UFRS ilişkisine dair algı ile Menfaat Sahipleri Notu” arasındaki güçlü ilişki yer almaktadır.

Daha sonra ise “Pay Sahipleri İlkesi-UFRS ilişkisine dair algı ile Pay Sahipleri Notu” ve “Yönetim Kurulu İlkesi-UFRS ilişkisine dair algı ile Yönetim Kurulu Notu” arasında bulunan orta seviyedeki pozitif yönlü ilişki gelmektedir.

Tüm ilkeleri kapsayan “Kurumsal Yönetim İlkeleri-UFRS ilişkisine dair algı ile Kurumsal Yönetim Notu” arasındaki pozitif yönlü ilişkinin derecesi ise Kamuyu Aydınlatma ve Şeffaflık ile Menfaat Sahipleri İlkesinde olduğu gibi güçlü seviyede bulunmaktadır.

Sonuç olarak günümüzde şirketlerin varlıklarını sürdürebilmeleri ve rekabet edebilir seviyede bulunabilmeleri için gerekli iki unsur olan Kurumsal Yönetim ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları, hem kendi alanlarında şirketlere değer katmakta hem de birbirlerini destekleyici ve tamamlayıcı bir ilişki içinde bulunarak şirketlerin hedeflerine ulaşmalarına katkı sağlamaktadırlar. Bu hedeflere sahip olan şirketlerin de bu noktada Kurumsal Yönetim-UFRS ilişkisini iyi bir şekilde benimsemeleri ve sahip oldukları bilgi sistemleri, muhasebe sistemleri ve diğer unsurları, bu ilişki çerçevesinde şekillendirmeleri gerekmektedir.

KAYNAKÇA

Aerts, W. ve Peter, W. (2013). *Global Financial Accounting and Reporting: Principles and Analysis*. Hampshire: Cengage Learning.

Aksu, M. ve Espahbodi, H. (2009). Impact of ifrs adoption and corporate governance principles on transparency and disclosure: the case of Istanbul stock exchange. *International Journal of Accounting Working Paper Series*.

Alexander, D., Carmen G. B. ve Razvan V. M. (2012). Fair value measurement in financial reporting, *Procedia Economics and Finance*, 3: 84-90.

Alp, A. ve Kılıç, S. (2014). *Kurumsal yönetim: nasıl yönetilmeli?* İstanbul: Doğan Kitap.

Atabey, N. A. ve Çetin, H. (2012). Financial reporting standards as a tool in order to ensure corporate transparency: the case of Turkey, *The Business and Management Review*, 2 (2): 25-36.

Aysan, M. (2007). Muhasebe ve kurumsal yönetim. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (35): 17-24.

- Ball, R. (2006). International financial reporting standards (IFRS): pros and cons for investors. *Accounting and Business Research*, 36: 5-27.
- Başpınar, A. (2004). Türkiye’de ve dünyada muhasebe standartlarının oluşumuna genel bir bakış, *Maliye Dergisi*, (146): 42-57.
- Biddle, G. C., Gilles, H. ve Rodrigo S. V. (2009). How does financial reporting quality relate to investment efficiency? *Journal of Accounting and Economics*, 48 (2-3): 112-131.
- Borsa İstanbul (BİST), (2015). Kurumsal Yönetim Endeksi. www.borsaistanbul.com, (04.05.2015).
- Cebeci, Y. (2014). Finansal tablolar analizi açısından Türkiye finansal raporlama standartları (TFRS) kapsamında düzenlenen finansal tablolar ile muhasebe sistemi uygulama genel tebliği’ndeki (MSUGT) finansal tabloların karşılaştırılması. *Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Chen, Y. ve Zabihollah, R. (2012). The Role of Corporate Governance in Convergence with IFRS: Evidence from China, *International Journal of Accounting and Information Management*. 20 (2): 171-188.
- Chen, J., ve Peng, C. (2007). Corporate Governance and the Harmonisation of Chinese Accounting Practices with IFRS Practices, *Corporate Governance: An International Review*. 15 (2): 284-293.
- Chorafas, D. (2006). *International financial reporting standards: fair value and corporate governance*. Oxford: CIMA Publishing.
- Cohen, J., Ganesh K. ve Arnie W. (2004). The Corporate Governance Mosaic and Financial Reporting Quality, *Journal of Accounting Literature*. 23: 87-152.
- Cormier, D. (2014). The Incidence of corporate governance and IFRS on information asymmetry and the value relevance of earnings: some Canadian evidence. *École des sciences de la gestion de l’Université du Québec à Montréal, Corporate Reporting Chair Working Papers*.
- Çıtak, N. (2009). Yaratıcı muhasebe hileli finansal raporlama mıdır? *Mali Çözüm Dergisi*, (91): 81-109.
- Diñç, E. ve Abdioğlu, H. (2009). İşletmelerde kurumsal yönetim anlayışı ve muhasebe bilgi sistemi ilişkisi: İMKB-100 şirketleri üzerine ampirik bir araştırma. *Balıkesir Üniversitesi SBE Dergisi*, 12 (21): 157-184.
- Doğan, M. (2007). *Kurumsal yönetim*. Ankara: Siyasal Kitabevi.
- Elliott, B. ve Elliott, J. (2013). *Financial accounting and reporting*. Harlow: Pearson Education.
- Erdikler, Ş. (2006). Kurumsal yönetim ve uluslararası yatırımcıların beklentileri. *Referans Gazetesi*.
- Gökçen, G., Ataman, B. ve Çakıcı, C. (2011). *Türkiye finansal raporlama standartları uygulamaları*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Hassaan, M. (2013). *Corporate Governance and Compliance with IFRSs: MENA Evidence*. Newcastle: Cambridge Scholars Publishing.

Hatunoğlu, Z. ve Güneş, N. (2012). Kurumsal Yönetim Uygulamalarının Muhasebe Bilgi Sistemine Etkileri. II. Bölgesel Sorunlar ve Türkiye Sempozyumu, 01-02 Ekim 2012, Kahramanmaraş.

İslamoğlu, A. H. ve Alnıaçık, Ü. (2013). *Sosyal bilimlerde araştırma yöntemleri*. İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım.

Jansson, A., Micael, J. ve Christopher, K. (2012). Has the Introduction of IFRS Improved Accounting Quality? A Comparative Study of Five Countries, *Working Papers Series in Corporate Governance*. (1): 1-29.

Kao, H. ve Tzu-Han, W. (2014). The Effect of IFRS, Information Asymmetry and Corporate Governance on the Quality of Accounting Information, *Asian Economic and Financial Review*. 4 (2): 226-256.

Kaya, İ. (2003). FASB-IASB Anlaşması ve Global Finansal Muhasebe Standartlarına Doğru. 6. Muhasebe Denetimi Sempozyumu, 16-19 Nisan 2003, İstanbul.

Kieso, D. E., Weygandt, J. J. ve Warfield, T. D. (2013). *Intermediate accounting*. New Jersey: John Wiley & Sons.

Köroğlu, Ç. ve Doğan, C. (2012). Uluslararası finansal raporlama standartlarına uyum süreci ve muhasebe meslek mensuplarının bilgi düzeylerinin incelenmesi (Marmaris ilçesi örneği). *UFRS Dünyası Dergisi (World of IFRS)*, 1 (5): 1-13.

Lee, E., Walker, M. ve Zeng, C. (2013). Does IFRS convergence affect financial reporting quality in China? *The Association of Chartered Certified Accountants, Research Report*, (131): 1-19.

Lepadatu, G. ve Oprea, A. G. (2011). Corporate Governance and International Financial Reporting Reference (IFRS). The 6th Edition of the International Conference on European Integration-Realities and Perspectives, 13-14 Mayıs 2011, Romania.

Lepadatu, G. ve Pirnau, M. (2009). Transparency in financial statements (IAS/IFRS). *European Research Studies*, 12 (1): 101-108.

Maharani, S. ve Sylvia V. S. (2011). Corporate Governance, Financial Reporting Quality, and Investment Efficiency, *23rd Asian-Pacific Conference on International Accounting Issues*. Beijing, 16-19 October.

Milletlerarası Ticaret Odası ve Türkiye Milli Komitesi (ICC Türkiye), (2008). *Küresel Ekonomilerde Kurumsal Yönetim Anlayışı ve Türkiye*. Ankara: ICC Milletlerarası Ticaret Odası.

Naciri, A. (2013). *Internal and external aspects of corporate governance*. New York: Routledge.

Özden, E. A. ve Başak A. (2014). Kar Yönetimi ve Yöntemleri, *Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi*. 11 (42): 13-25.

- Palea, V. (2013). *Financial reporting under IAS/IFRS: theoretical background and capital market evidence-a European perspective*. Bern: Peter Lang.
- PwC (PricewaterhouseCoopers), (2014). IFRS Adoption by Country.
- PwC (PricewaterhouseCoopers), (2015). UFRS Bülten: "KGK-Bağımsız Denetim Kapsamı ve Raporlama Çerçevesi".
- Rezaee, Z. (2003). High-Quality Financial Reporting (The Six-Legged Stool), *Strategic Finance Magazine*. February: 1-4.
- Sağlam, N., Şengel, S. ve Öztürk, B. (Ed.) (2009). *UFRS-UMS uyumlu TMS-Türkiye muhasebe standartları uygulaması*. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- SAHA Kurumsal Yönetim ve Kredi Derecelendirme, (2015). Kurumsal Yönetim Derecelendirmesi. www.saharating.com, (15.04.2015).
- Sandıkçıoğlu, A. (2005). Kurumsal yönetim uyum derecelendirmesi, *Yeterlik Etüdü*. SPK, Ankara.
- Shelton, R. J. (1998). The Importance of Governance in the Modern Economy, *New Corporate Governance for the Global Company International Conference*. Brussels, 1-2 December: 2-18.
- Shleifer, A. ve Vishny, R. W. (1997). A survey of corporate governance. *The Journal of Finance*, 52 (2): 737-783.
- Sipahi, B. ve Arsoy, A. P. (2010). Finansal raporlamada yeni yaklaşımlar. *Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi*, 9 (33): 51-57.
- Solomon, J. ve Solomon, A. (2004). *Corporate governance and accountability*. Chichester: John Wiley & Sons.
- Sermaye Piyasası Kurulu (SPK). (2005). *Kurumsal Yönetim İlkeleri*. Ankara: SPK Yayınları.
- Stolowy, H., Lebas, M. J. ve Ding, Y. (2013). *Financial accounting and reporting: a global perspective*. Hampshire: Cengage Learning.
- Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği (TKYD), (2015). BİST Kurumsal Yönetim Endeksi'ndeki Şirketler, www.tkyd.org, (05.05.2015).
- Verriest, A., Ann, G. ve Daniel, B. T. (2012). Corporate Governance and Properties of IFRS Adoption, *Tilburg University Working Papers*: 1-52.
- Wolfensohn, J. D. (1999). A Battle for Corporate Honesty. *The Economist: The World in 1999*.
- Yalkın, Y. K. (2012). *Genel muhasebe: ilkeler ve uygulamalar*. Ankara: Nobel Yayın.
- Zeff, S. A. (2012). The Objectives of Financial Reporting: A Historical Analysis. Information for Better Markets Conference, London.

EKLER**EK 1: Borsa İstanbul Kurumsal Yönetim Endeksine Tabi Şirketlerin Listesi (04.05.2015)**

Şirket Adı	BIST Kodu
AKİŞ GMYO A.Ş.	AKSGY
AKSA AKRİLİK KİMYA SANAYİ A.Ş.	AKSA
ALBARAKA TÜRK KATILIM BANKASI A.Ş.	ALBRK
ANADOLU EFES BİRACILIK VE MALT SANAYİ A.Ş.	AEFES
ARÇELİK A.Ş.	ARCLK
ASELSAN ELEKTRONİK SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	ASELS
AYGAZ A.Ş.	AYGAZ
COCA-COLA İÇECEK A.Ş.	CCOLA
CREDİWEST FAKTORİNG	CRDFA
ÇEMAŞ DÖKÜM SANAYİ A.Ş.	CEMAS
DOĞAN ŞİRKETLER GRUBU HOLDİNG A.Ş.	DOHOL
DOĞUŞ OTOMOTİV SERVİS VE TİCARET A.Ş.	DOAS
EGELİ & CO YATIRIM HOLDİNG A.Ş.	EGCYH
ENKA İNŞAAT VE SANAYİ A.Ş.	ENKAI
GARANTİ FAKTORİNG A.Ş.	GARFA
GARANTİ YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.	GRNYO
GLOBAL YATIRIM HOLDİNG A.Ş.	GLYHO
HÜRRİYET GAZETECİLİK VE MATBAACILIK A.Ş.	HURGZ
İHLAS EV ALETLERİ İMALAT SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	IHEVA
İHLAS HOLDİNG A.Ş.	IHLAS
İŞ FİNANSAL KİRALAMA A.Ş.	ISFIN
İŞ GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.	ISGYO
İŞ YATIRIM MENKUL DEĞERLER A.Ş.	ISMEN
İZOCAM TİCARET VE SANAYİ A.Ş.	IZOCM
LOGO YAZILIM SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	LOGO
OTOKAR OTOMOTİV VE SAVUNMA SANAYİ A.Ş.	OTKAR
PARK ELEKTRİK ÜRETİM MADENCİLİK SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	PRKME
PEGASUS HAVA TAŞIMACILIĞI A.Ş.	PGSUS
PETKİM PETROKİMYA HOLDİNG A.Ş.	PETKM

PINAR ENTEGRE ET VE UN SANAYİİ A.Ş.	PETUN
PINAR SU SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	PINSU
PINAR SÜT MAMÜLLERİ SANAYİİ A.Ş.	PNSUT
ŞEKERBANK T.A.Ş.	SKBNK
TAV HAVALİMANLARI HOLDİNG A.Ş.	TAVHL
TOFAŞ TÜRK OTOMOBİL FABRİKASI A.Ş.	TOASO
TURCAS PETROL A.Ş.	TRCAS
TÜPRAŞ TÜRKİYE PETROL RAFİNERİLERİ A.Ş.	TUPRS
TÜRK PRYSMIAN KABLO VE SİSTEMLERİ A.Ş.	PRKAB
TÜRK TELEKOMÜNİKASYON A.Ş.	TTKOM
TÜRK TRAKTÖR VE ZİRAAT MAKİNELERİ A.Ş.	TTRAK
TÜRKİYE GARANTİ BANKASI A.Ş.	GARAN
TÜRKİYE HALKBANKASI A.Ş.	HALKB
TÜRKİYE SİNAİ KALKINMA BANKASI A.Ş.	TSKB
TÜRKİYE ŞİŞE VE CAM FABRİKALARI A.Ş.	SISE
VESTEL ELEKTRONİK SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	VESTL
YAPI VE KREDİ BANKASI A.Ş.	YKBNK
YAZICILAR HOLDİNG A.Ş.	YAZIC
YEŞİL GMYO A.Ş.	YGYO

EK 2: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Ve Kurumsal Yönetim İlişkisi: Borsa İstanbul Kurumsal Yönetim Endeksi'ne Tabi Halka Açık Şirketlerde Bir Anket Çalışması

ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI VE KURUMSAL YÖNETİM İLİŞKİSİ: BORSA İSTANBUL KURUMSAL YÖNETİM ENDEKSİ'NE TABİ HALKA AÇIK ŞİRKETLERDE BİR ANKET ÇALIŞMASI						
Sayın İlgili,		Hiç Önemli Değil	Önemli Değil	Ne Önemli Ne Önemli	Önemli	Son Derece Önemli
<p>Bu anket, akademik bir niteliğe sahip olup edinilen bilgiler, hazırlamakta olduğumuz "Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Kurumsal Yönetim İlişkisi: Borsa İstanbul Kurumsal Yönetim Endeksi'ne Tabi Halka Açık Şirketlerde Bir Anket Çalışması" isimli makale için kullanılacak, onun haricinde hiçbir yerde ve farklı amaçla kullanılmayacaktır. Çalışmanın başarısı büyük ölçüde sizin değerli katkılarınıza bağlı olacaktır. Bu nedenle soruların dikkatle cevaplanması, sonuçların geçerliliği ve anlamlılığı açısından büyük önem taşımaktadır. İlgili ve hassasiyetiniz için şimdiden teşekkür eder, saygılarımızı sunarız.</p> <p style="text-align: center;">Prof. Dr. Başak ATAMAN T.C. Marmara Üniversitesi S.B.E. Muhasebe-Finansman Anabilim Dalı bataman@marmara.edu.tr</p> <p style="text-align: center;">Arş. Gör. Hakan CAVLAK T.C. Marmara Üniversitesi S.B.E. Muhasebe-Finansman Anabilim Dalı hakan.cavlak@marmara.edu.tr</p>						
A.	KURUMSAL YÖNETİM – UFRS İLİŞKİSİ HAKKINDA BİLGİLER					
A1.	Pay Sahipleri İlkesi ile İlgili Faktör					
1.	UFRS'nin pay sahiplerinin haklarını kullanmasını kolaylaştırması. (UFRS 10'da yatırım yapılan işletme üzerinde güç sağlayan hakların -oy ve yönetme hakkı gibi- ve UFRS 3'de işletme birleşmesi sonrası birleşmiş işletmedeki oy hakkının açıklanması hususu)	1	2	3	4	5
2.	UFRS'nin azınlık paylarının gösterilmesine ve azınlık haklarının korunmasına ilişkin düzenlemeler içermesi. (UMS 1'de Kapsamlı Gelir tutarının gösteriminde azınlık paylarının ayrı olarak gösterilmesi)	1	2	3	4	5
3.	UFRS'nin iştiraklerdeki pay sahiplerinin yatırımlardaki oy hakkı konusunda açıklamalarda bulunması (UMS 28'de işletmenin yatırımında önemli etkisinin bulunup bulunmadığının koşulu)	1	2	3	4	5
4.	Kâr payına ilişkin bazı açıklamaların UFRS yer alması. (UMS 10'da raporlama döneminden sonra temettülerin finansal tablolara alınması, UMS 18'de kâr payının ne zaman finansal tablolara yansıtılacağı, UMS 33'de kâr payının, hisse başına kazanç hesaplamalarındaki etkisi)	1	2	3	4	5
A2.	Menfaat Sahipleri İlkesi ile İlgili Faktör					
5.	UFRS'nin işletmenin müşterisi ve tedarikçisi ile olan ilişkileri ele alması. (UMS 38'de müşteri ve tedarikçi ilişkilerinin maddi olmayan duran varlıklardaki yeri, UFRS 3'de müşteri ilişkilerinin muhasebeleştirilmesi, UFRS 8'de büyük müşterilere ilişkin bilgilerin sunulması)	1	2	3	4	5
6.	UFRS'nin işletmenin devlet ile olan ilişkisini düzenlemesi. (UMS 20'de devlet teşviklerinin ve yardımlarının nasıl muhasebeleştirileceği, finansal tablolarda gösterimi hususu)	1	2	3	4	5
7.	UFRS'nin işletmenin çalışanlarına ilişkin getirdiği düzenlemeler. (UFRS 2'de çalışan ile yapılan işlemin hisse bazlı ödeme olup olmadığı, UMS 12'de çalışanın emeklilik maaşının ertelenmiş verginin unsuru olup olmadığı ve UMS 19'da çalışanlara sağlanan faydaların tanımı ve muhasebeleştirilmesi)	1	2	3	4	5
8.	UFRS'nin menfaat sahiplerini, işletmenin durumu ve önemli olaylar hakkında bilgilendirilmesi. (Kavramsal Çerçeve'de menfaat sahiplerinin nereden bilgi sağlayacakları, UMS 8'de muhasebe politikalarındaki ve tahminlerdeki değişiklikler hakkında bilgilendirme, UMS 10'da raporlama dönemi sonrası düzeltme gerektiren işlemler hakkında menfaat sahiplerinin bilgilendirilmesi)	1	2	3	4	5
A3.	Kamuyu Aydınlatma ve Şeffaflık İlkesi ile İlgili Faktör					
9.	UFRS'nin uygulanması hakkında ve standart özelinde belirtilmesi gereken hususların kamuoyuna açıklanması. (Her standart sonunda ilgili standart ile ilgili açıklanması gereken hususların belirtilmesi. Örneğin, UMS 2'de stok değerlendirme ve maliyet hesaplama yöntemlerinin dipnotlarda açıklanması)	1	2	3	4	5
10.	UFRS'nin işletmelerin kamuya açıklaması gereken önemli olayları ne zaman ve ne şekilde yapacağını düzenlemesi. (UMS 8'de muhasebe politikalarının ve bunlardaki değişikliklerin, UMS 10'da raporlama döneminden sonra ortaya çıkan olaylar nedeniyle yapılması gereken düzeltmelerin ve UFRS 3'de işletme birleşmeleri sırasında ve sonrasında kamuoyuna açıklanması gereken bilgilerin belirtilmesi)	1	2	3	4	5

11.	UFRS'de kamunun aydınlatılmasında önemli role sahip mali tabloların tanımlanması ve düzenlenmesi. (UMS 1'de genel amaçlı finansal tabloların, dipnotların tanımlanması, bunların sunuluşuyla ilgili asgari koşulların belirtilmesi, UMS 7'de işletmenin Nakit Akış Tablosunu nasıl hazırlayacağı ve UFRS 1'de standartların ilk kez uygulandığı dönemde finansal tabloların içermesi gereken bilgilerin gösterilmesi)	1	2	3	4	5
AA. Yönetim Kurulu İlkesi ile İlgili Faktör						
12.	İşletme yönetimin alacağı bazı kararlarda UFRS'nin dikkat edilmesi gereken hususları belirtmesi. (UFRS 8'de işletme yönetiminin muhasebe politikalarının geliştirilmesi ve uygulaması hususunda alacağı kararlarda dikkate alması gereken hususlar)	1	2	3	4	5
13.	Yönetim kurulunun yetki ve sorumlulukları konusunda UFRS'de yapılan açıklamalar. (Kavramsal Çerçeve'de yönetim kurulunun sorumluluklarının, UMS 1'de işletmenin finansal tabloları düzenlerken dikkate alması gereken hususların ve UFRS 8'de yöneticilerin sorumluluklarının gösterilmesi)	1	2	3	4	5
14.	Yönetici personelin seçimi hususunda UFRS tarafından getirilen düzenlemeler. (UFRS 10'da yatırımcı işletmenin yatırım yaptığı işletmede kontrolü nasıl sağladığı hakkındaki düzenlemeler)	1	2	3	4	5
15.	İşletme ile ilgili karar almadaki yetkililerin UFRS'de tanımlanması. (UFRS 8'de işletmenin faaliyetlerine ilişkin karar almaya yetkili mercii teriminin tanımlanması)	1	2	3	4	5
B. KATILIMCI VE ŞİRKET HAKKINDA BİLGİLER						
Cinsiyetiniz?		Erkek () Kadın ()				
Eğitim düzeyiniz?		Lise () Üniversite () Yüksek Lisans () Doktora () Diğer.....				
Şirketteki unvanınız?		Üst Düzey Yönetici () Orta Kademe Yönetici () Genel Müdür () Diğer.....				
Şirkette sorumlu olduğunuz departman?		Muhasebe () Finans () Üretim () Pazarlama () Diğer.....				
Şirketteki görev süreniz?		0-3 () 4-6 () 7-9 () 10-12 () 13-15 () 15+ ()				
Şirketinizin faaliyet alanı?		Üretim () Hizmet () Finans ()				
C. KONTROL AMAÇLI BİLGİLER (İstenen bilgiler sadece verilerin toplanmasında kontrol amaçlı olarak kullanılacaktır.)						
Ad-Soyad:		Şirket Adı:				
E-Posta:		Telefon:				
* Anket sonuçlarının tarafınıza e-posta aracılığıyla gönderilmesini ister misiniz? (Cevabınız Evet ise sonuçlar belirttiğiniz e-posta adresine gönderilecektir.)		Evet () Hayır ()				
Değerli katılımcı, araştırmamıza verdiğiniz katkıdan dolayı çok teşekkür ederiz.						

TÜRKİYE'DEKİ MUHASEBE EĞİTİMİNİN ULUSLARARASI MUHASEBE STANDART- LARI İLE UYUMLAŞTIRILMASI SÜRECİNDE KARŞILAŞILAN ADAPTASYON PROBLEMLERİNİN MUHASEBE ALT KÜLTÜR DEĞERLERİ ÇERÇEVESİNDE TARTIŞILMASI*

Yrd.Doç.Dr. Erkan ÖZTÜRK**

Yrd.Doç.Dr. Hakkı FINDIK***

Ampirik Araştırma
(Empirical Research)

Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi
Kasım 2016; 9 (3): 241-256

Öz

Bu çalışmada, Türkiye'deki muhasebe eğitiminin uluslararası muhasebe standartlarına adaptasyonunda karşılaşılan problemler, muhasebenin alt kültür boyutları çerçevesinde değerlendirilmeye çalışılmıştır. Bu çerçevede, müşterek sosyal ve kültürel etkinliklerin düzenlenmesini de içeren bir misyonu olan Trakya Üniversiteler Birliği'ne bağlı dört üniversitenin işletme bölümü son sınıfında öğrenim gören öğrencilerin muhasebe kültür değerleri bir araştırma anketi yardımıyla ölçülmüştür. Böylelikle; hedef kitleye ait muhasebe kültür değerlerinin, uluslararası muhasebe standartlarının uyumlu olduğu kültür değerleri ile ne ölçüde uyum sağladığı tartışılmıştır. Elde edilen sonuçlar incelendiğinde, ankete katılan öğrencilerin muhasebe kültürü değerlerinin profesyonellik, tekdüzelik ve şeffaflık eğilimli olduğu görülmüştür.

Anahtar Sözcükler: Muhasebe Eğitimi, Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri, Uluslararası Muhasebe Standartları, Muhasebe Alt Kültürü.

JEL Kodları: M40, M41

* Makalenin gönderim tarihi: 25.03.2016; Kabul tarihi: 06.05.2016

** Kırklareli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü öğretim üyesi, erkan.ozturk@klu.edu.tr (Sorumlu yazar; Correspondent author)

*** Kırklareli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü öğretim üyesi, hakkifindik@klu.edu.tr

THE DISCUSSION OF ADAPTATION PROBLEMS ENCOUNTERED IN THE PROCESS OF HARMONIZATION OF ACCOUNTING EDUCATION WITH THE INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS IN TERMS OF THE ACCOUNTING SUBCULTURE VALUES IN TURKEY

ABSTRACT

This study aims to assess the problems encountered in the adaptation of the accounting education in Turkey to the International Accounting Standards with respect to the subcultural dimensions of accounting. In this regard, the accounting cultural values of the fourth-year Business Administration undergraduate students of the four universities, which are the members of Union of Thrace Universities having the mission to organize mutual social and cultural activities, have been evaluated through a research survey. Therefore, it is discussed that to what extent the target audience's accounting cultural values comply with the cultural values of the International Accounting Standards. The research outcome demonstrates that the participant students' accounting values are tended to be professionalism, uniformity and transparency.

Keywords: Accounting Education, Generally Accepted Accounting Principles, International Accounting Standards, Accounting Sub-Culture.

JEL Codes: M40, M41

1. GİRİŞ

Bilişim ve iletişim teknolojilerindeki gelişmelerden işletmeler de etkilenmektedir. Bilgi çağındaki bu ilerlemeler, iktisadi bir birim olan işletmelerin değişim ve gelişim göstermesine katkıda bulunmuş, firmalara rekabet gücü sağlayarak finansal bilgi kullanıcılarının sayısını ve niteliğini de artırmıştır. Finansal bilgi ihtiyacı olan geniş kullanıcı kitlesi, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve ülkelerin ulusal muhasebe uygulamalarından yeterince faydalanamamıştır. Bu yetersizliğin giderilebilmesi için anlaşılabilir, ihtiyaca uygun, güvenilir ve karşılaştırılabilir finansal raporların elde edilebilmesi ve bu raporların finansal bilgi ihtiyacı çerçevesinde yorumlanabilmesi çok daha önemli hale gelmiştir. Finansal bilgi kullanıcıların faydalanacağı niteliksel bilgiye sahip finansal raporların hazırlanabilmesi için uluslararası bir yaklaşım sergilenmesi zorunlu hale gelmiştir. Muhasebenin küreselleşmesi de denilen bu yaklaşım muhasebe bilimine yeni görev ve sorumluluklar yüklemiştir.

İşletme ilgililerinin beklentileri doğrultusunda artan finansal bilgi ihtiyacının karşılanabilmesi amacıyla, başta Avrupa Birliği normları ile uyumlu hareket eden ülkeler olmak üzere, bugün uluslararası arenada yer almak isteyen birçok ülke, muhasebe sistemlerini, muhasebe uygulamalarını ve

bunlara bağlı olarak muhasebe eğitimi konusundaki ders içeriklerini uluslararası muhasebe standartları ile uyumlu hale getirebilmek için çeşitli girişimlerde bulunmaktadır. Ancak bu uluslararası entegrasyona uyum süreci, uygulamada karşılaşılan bazı yapısal ve kültürel problemler nedeniyle, Türkiye'nin de arasında yer aldığı birçok ülkede henüz tamamlanamamıştır. Bu problemleri inceleyen çalışmaların birçoğunda, sürecin yalnızca yapısal boyutu ele alınmış; ancak, kültürel boyut yeterince tartışılmamıştır.

Bu çalışmada, Türkiye'deki muhasebe eğitiminin uluslararası muhasebe standartları ile uyumlaştırılması sürecinde karşılaşılan problemler, muhasebenin alt kültür değerleri çerçevesinde tartışılmak istenmiştir. Çalışmada ilk olarak muhasebenin küresel yakınsama süreci ve bu süreçte karşılaşılan problemler ele alınmış; ardından, bu yakınsama süreci kültür bazlı değerler çerçevesinde tartışılmıştır. Çalışmanın uygulama bölümünde; uluslararası muhasebe standartları ile uyum sürecinde karşılaşılan kültürel adaptasyon problemleri ile ilgili ampirik bulgular elde edebilmek amacıyla, muhasebe alt kültür boyutları kapsamında bir araştırma anketi uygulanmıştır. Söz konusu araştırma anketi, Trakya Üniversiteler Birliği'ne bağlı bulunan dört üniversitenin¹ işletme bölümü son sınıf öğrencilerine uygulanmıştır. Anket yardımıyla, Türkiye'deki muhasebe eğitimi almakta olan işletme bölümü son sınıf öğrencilerinin muhasebe alt kültür profillerinin belirlenmesi amaçlanmıştır. Böylelikle, araştırma kapsamına alınan öğrencilerin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinden uluslararası muhasebe standartlarına geçişte hangi muhasebe alt kültür değerleri üzerinde çatışma halinde olduklarının ve bu çatışma davranışının ne ölçüde önemli olduğunun tespiti yapılmış ve elde edilen sonuçlar tartışılmıştır.

2. TÜRKİYE'DEKİ MUHASEBE EĞİTİMİNDE MEVCUT DURUM

Bilgi çağındaki değişimler ve gelişmeler işletmeleri etkilediği gibi eğitim süreçlerini de etkilemektedir. Türkiye'de muhasebe eğitimi ilk olarak 1868 yılında kurulan "Mekteb-i Mülkiyeyi Şahane" okulunda başlamıştır. Daha sonra 1883 yılında kurulmuş olan "Hamidiye Yüksek Ticaret Mektebi" ile devam etmiştir (Özdoğan, 1978: 13). Zaman içerisinde sürekli değişim ve gelişim gösteren muhasebe eğitimi, bugün itibarıyla sistematik bir bütünlüğe kavuştuğu söylenebilir. İşletmenin dili olarak da adlandırılan muhasebe bilimi, Türkiye'de farklı düzeylerde öğretilmektedir. Bu düzeyler; orta öğretim, ön lisans, lisans, yüksek lisans, doktora ve mesleki kurslardır.

¹ Bu üniversiteler Trakya Üniversitesi, Kırklareli Üniversitesi, Namık Kemal Üniversitesi ve Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi'dir.

Tablo 1. Türkiye’de Farklı Düzeylerde Verilen Muhasebe Eğitimi

Muhasebe Eğitimi Düzeyi	Süresi	Kurum	Öğrenci Kabulü	Muhasebe Standartları Eğitimi
Ortaöğretim Düzeyi	4 yıl	Milli Eğitim Bakanlığı’na bağlı Mesleki ve Teknik Anadolu Lisesi, Çok Programlı Anadolu Lisesi ve Mesleki Eğitim Merkezleri	TEOG Sınavı veya Diploma Notu	Yok
Ön Lisans	2 yıl	Meslek Yüksek Okulları	YGS veya Sınavsız Geçiş Sistemi	Bazılarında Seçmeli
Lisans	4 yıl	İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Uygulamalı Bilimler Yüksek Okulu	YGS ve/veya LYS	Bazılarında Seçmeli veya Zorunlu
Yüksek Lisans	2 yıl	Sosyal Bilimler Enstitüsü	ALES, Diploma Notu, Mülakat ve Birçoğunda Dil Puanı.	Bazılarında Seçmeli veya Zorunlu
Doktora	4 yıl	Sosyal Bilimler Enstitüsü	ALES, Dil Puanı ve Mülakat	Bazılarında Seçmeli veya Zorunlu
Mesleki Kurslar veya Eğitimler	Serbest	Ticari Eğitim Kurumları	Önkoşul Yok	Bazı Eğitim Kuruluşları Tarafından Muhasebe Standartları Eğitimi Yapılmaktadır

Ortaöğretim düzeyindeki muhasebe eğitimi, 1739 sayılı Milli Eğitim Kanunu’nda açıklanan temel ve özel amaçlara bağlı olarak verilmektedir. Kısmi muhasebe eğitimi sunan ortaöğretim düzeyi muhasebe eğitiminde, daha çok uygulamaya yönelik muhasebe sektöründe ihtiyaç duyulan, mesleki yeterlikleri kazanmış nitelikli elemanların yetiştirilmesi amaçlanmaktadır (Muhasebe ve Finansman Alanı Çerçeve Öğretim Programı, 2011: 5). Dört yıllık bir eğitim sürecini kapsayan lise eğitiminde, ortak derslerin yer aldığı birinci yıl dışındaki diğer yıllarda muhasebe eğitimine yönelik dersler verilmektedir.

Ön lisans düzeyindeki muhasebe eğitimi, meslek yüksekokullarının farklı bölümlerinde iki yıl süreli olarak verilmektedir. Muhasebe ve vergi uygulamaları, muhasebe, maliye gibi bölüm adlarıyla Türkiye’nin bütün illerinde ve bazı ilçelerinde bu düzeyde muhasebe eğitimi verilmektedir. Bu düzeydeki eğitim de ortaöğretim düzeyindeki eğitime benzer olarak işletmelerin ihtiyacı olan ön muhasebe elemanlarının yetiştirilmesidir. Bu nedenle, ders müfredatı uygulamaya yönelik derslerin ağırlıklı olarak verildiği şekilde yapılandırılmaktadır. Bu eğitime katılanların çoğu, ortaöğretim düzeyinde muhasebe eğitimi olarak sınavsız geçiş sisteminden yararlanmış öğrencilerden oluşmaktadır. Bu programı tamamlayan öğrenciler örgün ya da yaygın eğitim yolları ile kariyer gelişimlerini ilerletme şansına sahiptir (Özdemir, 2010: 105).

Lisans düzeyinde muhasebe eğitimi, üniversitelerin iktisadi ve idari bilimler fakültesi ve dengi fakültelerin (işletme fakültesi, işletme ve yönetim bi-

limleri fakültesi, iktisat fakültesi, insan ve toplum bilimleri fakültesi, sosyal ve beşeri bilimler fakültesi, siyasal bilgiler fakültesi, uygulamaları bilimler yüksekokulu vb.) işletme, iktisat, muhasebe ve maliye vb. bölümlerinde dört yıl süreli olarak verilmektedir. Bu eğitim düzeyinde daha çok bilimsel ve teorik temelli muhasebe eğitimi verilmektedir. Gerekli şartları tamamlayan öğrencilerin serbest muhasebeci mali müşavir de olabildiği bu düzeydeki muhasebe eğitiminde finansal muhasebe, maliyet muhasebesi, denetim ve finansla ilgili dersler ağırlıklı olarak verilmektedir.

Lisansüstü düzeyindeki muhasebe eğitimi, yüksek lisans ve doktora olarak ikiye ayrılmaktadır. Bu düzeydeki muhasebe eğitimi, işletme, muhasebe, muhasebe ve finansman anabilim dalları bünyesinde verilmektedir. Güncel konuları içeren özgün muhasebe derslerinin verildiği eğitim, temel bilgiler yerine daha yüksek seviyede akademik bilgilere dayanmaktadır (Kutlu, 2010: 236).

Mesleki kurslar kapsamında da gerek halk eğitim merkezleri ve yerel yönetimlerin gerekse serbest kursların daha çok temel düzeyde ve uygulamaya yönelik muhasebe eğitimi konusunda kursları bulunmaktadır. Danışmanlık firmaları da muhasebe eğitimine yönelik çalışmalar yaptığı görülmektedir.

3. MUHASEBE EĞİTİMİNDEKİ KÜRESEL YAKINSAMA ÇALIŞMALARI VE KÜLTÜREL ÇATIŞMALAR

Küreselleşme, finansal piyasaların bütünleşmesini, sermaye piyasalarına işletmelerin engelsiz girişini, muhasebenin küreselleşmesini ve ortak bir muhasebe dilinin kabul görmesi için muhasebe standartlarının harmonizasyonunu zorunlu hale getirmiştir (Akgün, 2012: 1). Muhasebe odaklı yakınsama çalışmaları uyumlaştırma ve standartlaştırma kavramları ile literatürde yer almaktadır. Uyumlaştırma, dönüştürme düzeylerine kısıtlamalar getirerek muhasebe uygulamalarının karşılaştırma seviyelerini artırma sürecidir. Standart ise ilkeler setinin kapsamının belirlenmesidir ve daha net şekilde ifade edilmesidir (Çankaya, 2007: 128).

3.1. Muhasebe Alanındaki Küresel Yakınsama Çalışmaları

Muhasebe standartlarının uyumu konusunda yapılan tanımlamaların ortak noktası, farklı kurallardaki azalmayı ifade ederek, farklılığa ve çeşitliliğe karşı uyum süreci ve bunun bir sonucu olarak finansal raporlamanın yüksek karşılaştırılabilirliğini sağlamaktır (Akgün, 2012: 3). Toplumların muhasebe kültür değerlerinde görülen farklılıklar, her ülkenin kendine özgü muhasebe yaklaşımları benimsemesine neden olmuştur. Muhasebenin çıktısı olan finansal raporlar da kültürel farklılıklardan etkilenmiştir. Ülkelerin farklı finansal raporlar düzenlemesi, bu finansal raporların karşılaştı-

rılmasını, anlaşılmasını ve denetlenmesini zorlaştırmıştır (Çiftci ve Erserim, 2008; Öztürk, 2015: 23). Söz konusu farklılıkların ortadan kaldırılabilmesi amacıyla uluslararası düzeyde bazı girişimler yapılmıştır ve yapılmaya devam etmektedir. Muhasebe alanı kapsamındaki uluslararası entegrasyon çalışmalarına katılan ülkeler, muhasebe sistemlerini ve buna bağlı olarak da muhasebe eğitimi konusundaki planlarını diğer ülkelerle uyumlu hale getirmek için çaba harcamaktadır.

Finansal raporların uluslararası bir standarda kavuşması ve farklı kültürlerdeki finansal tablo kullanıcılarına hizmet edecek ortak bir muhasebe dilinin oluşturulabilmesi amacıyla uluslararası işletmeler tarafından yakın zamana kadar kullanılan kural bazlı olarak hazırlanan ABD merkezli “Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları” veya ilke bazlı olan AB merkezli “Uluslararası Muhasebe Standartları” düzenlemelerinden biri tercih edilmekteydi. Ancak, bu iki düzenleme arasındaki farklılıklar, muhasebeye uluslararası düzeyde yön veren uluslararası kuruluşlarca da değerlendirilmiştir. Bugün itibariyle dünyada 100’den fazla ülkenin benimsediği “Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları”, muhasebenin ortak dili olarak kabul edilmektedir (Karabınar vd., 2014: 41; Öztürk, 2015: 24).

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC), Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı (IASB)²² ve Uluslararası Sermaye Piyasaları Örgütü (IOSCO) gibi kuruluşlar, muhasebede ortak bir dil ve finansal raporlarda bir standart oluşturmak için muhasebenin küreselleşmesi yönünde çalışmalar yapmaktadır (Karabınar, 2006: 141). Ancak, toplumların birbirlerinden farklı kültürlere sahip olması ve dolayısıyla bir alt kültür olarak ortaya çıkan muhasebe kültür değerlerinin farklı muhasebe uygulamalarına yön vermesi, muhasebede ortak bir dil oluşturulabilmesinin önündeki önemli bir engel olarak görülmektedir (Öztürk, 2015: 23).

Yapılan araştırmalarda, az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin genellikle uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartlarını ya hiç benimsemediği, ya da kısmen benimsediği görülmüştür (Mukoro ve Ojeka, 2011: 915; Öztürk, 2015: 28). Bu durum, söz konusu ülkelerin temel esaslı, korumacı, çekingen, riskten kaçınan, güç mesafesi geniş ve bireyselliğin yüksek olduğu kültürel özelliklerinden kaynaklanmaktadır. Bu ülkelerdeki muhasebe eğitimi ise, kültürel gelişimin bir alt kültür boyutu olarak şekillenmektedir. Muhasebe eğitiminde temel olarak alınan genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinden uluslararası muhasebe standartlarına doğru muhasebe eğitim sisteminin değiştirilmesi sürecinde az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler doğal bir karşı koyma davranışı göstermektedir (Öztürk, 2015: 29, 30).

²² 2001 yılında bu komitenin adı Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) olarak değiştirilmiştir.

3.2. Muhasebe Alt Kültürü Değerleri ve Muhasebe Eğitimi

Gelişmekte olan birçok ülkenin muhasebe kültür değerleri ile bu ülkelerdeki çevresel ve toplumsal öğeler arasında güçlü bir bağ bulunmaktadır. Bu nedenle, gelişmekte olan birçok ülkede olduğu gibi Türkiye’de de muhasebe kültür değerleri, çeşitli dış etkenler, ekolojik faktörler ve toplumsal değerlerin birbirleriyle etkileşimi sonucu şekillenmektedir (Öztürk, 2015: 26).

Muhasebenin uluslararası bir yakınsama sürecinde olmasının etkisiyle, Türkiye’nin de içinde bulunduğu birçok ülke, muhasebe eğitimi süreçlerini bu uyumlaştırma faaliyetlerine göre revize etmektedir. Ancak; bu ülkelerin muhasebe eğitim sistemlerinde görülen bu zorunlu dönüşüm, muhasebe alt kültürü değerlerinin baskın yönü nedeniyle söz konusu dönüşüm sürecini oldukça zahmetli bir hale sokmaktadır.

3.2.1. Muhasebe Alt Kültürü Değerleri

Gray (1998), bir ülkedeki muhasebe değerleriyle şekillenen muhasebe sisteminin, o ülkenin kültür değerleri ile ilişkili olduğu düşüncesiyle muhasebe alt kültür değerlerini dört boyutta değerlendirmiştir. Bunlar:

- 1- Profesyonelliğe karşı statükoculuk,
- 2- Tekdüzeliğe karşı esneklik,
- 3- Tutuculuğa karşı iyimserlik,
- 4- Gizliliğe karşı şeffaflık.

Profesyonelliğe karşı statükoculuk boyutu; merkezi bir otoritenin muhasebe uygulamaları üzerindeki etki düzeyi ile ilgilidir (Gray, 1998: 8). Profesyonelliğin yüksek olduğu toplumlarda, muhasebe uygulayıcılarının muhasebe ile ilgili karar süreçlerinde özgün kararlarının geçerliliği söz konusu iken; profesyonelliğin düşük olduğu toplumlarda, muhasebe uygulayıcılarının verecekleri kararlarda merkezi bir otoriteye bağlı olma ihtiyaçları artmaktadır (Varıcı ve Özdemir, 2013: 28; Karabınar, 2005: 47; Öztürk, 2015, 22).

Tekdüzeliğe karşı esneklik boyutu; muhasebe uygulayıcılarının muhasebe uygulamaları esnasında yapacakları tercihlerin belirlenmesinde, ihtiyaç duydukları ölçüde bağımsız davranıp davranmadıkları ile ilgilidir (Karabınar, 2005: 48; Öztürk, 2015: 22). Esneklik düzeyi yüksek toplumlarda, yeniliğe ve gelişmelere açık bir yöneliş söz konusu iken; tekdüze muhasebe kültürü değerine yakın toplumlarda yeni yaklaşımlara karşı doğal bir direniş sergilenmektedir.

Tutuculuğa karşı iyimserlik boyutu; muhasebe uygulayıcılarının geleceğe yönelik risk beklentilerine karşı gösterdikleri kaçınma eğilimi ile ilgilidir (Gray, 1998: 8). İyimserlik kültür eğiliminin yüksek olduğu toplumlarda,

muhasebe uygulayıcılarının üstlendikleri risk düzeyi de nispeten artmaktadır. Buna karşın, tutuculuk kültür eğiliminin yüksek olduğu toplumlarda muhasebe uygulayıcılarının tutucu tutumları sebebiyle üstlendikleri risk düzeyi nispeten azalmaktadır (Öztürk, 2015: 22).

Gizliliğe karşı şeffaflık boyutu; muhasebe sistemi ile elde edilen finansal bilgilerin ne ölçüde kamuya açıklanacağı ile ilgilidir (Gray, 1998: 8). Gizlilik kültür eğiliminin yüksek olduğu toplumlarda açıklanan finansal bilgiler, şeffaflık kültür eğiliminin yüksek olduğu toplumlarda raporlanan finansal bilgilere göre daha sınırlı olmaktadır. Bu sebeple; bu boyutta görülen kültürlerarası farklılaşma, finansal tablolarda sunulan ayrıntının derinliğini etkilemektedir (Karabınar, 2005: 49; Öztürk, 2015: 22).

3.2.2. Muhasebe Alt Kültürü Değerlerinin Muhasebe Eğitimi Üzerindeki Etkileri

Ülkelerin muhasebe alt kültürü değerleri, uluslararası muhasebe standartlarının uygulanmasının önündeki önemli engellerden biridir. Bununla birlikte, ülkelerin muhasebe eğitimi sistemlerinin uluslararası muhasebe standartlarına uyumlu hale getirilebilmesi için, toplumların kültürel parametrelerinin iyi anlaşılması ve uluslararası muhasebe standartlarının bu parametrelere göre ayarlanması gerekmektedir (Dincer, 2011: 197, 198).

Tablo 2. Muhasebe Kültür Değerleri Parametrelerinin Karşılaştırılması

Gelişmekte Olan Ülkelerin Ortak Muhasebe Alt Kültür Özellikleri	Anglo-Amerikan ve İskandinav Kültürlerin Ortak Muhasebe Alt Kültür Özellikleri
- Temel esaslı	- Detaycı
- Korumacı	- Rekabetçi
- Gizli (çekingen)	- Şeffaf
- Riskten kaçınma yüksek	- Riske açık
- Güç mesafesi geniş	- Güç mesafesi dar
- Bireysellik yüksek	- Bireysellik zayıf, kolektivizm yüksek
- Kısa vadeli normalar belirleyici	- Uzun vadede pragmatizm belirleyici
- Hoşgörü zayıf, direnç yüksek	- Hoşgörü yüksek

Kaynak: (Öztürk, 2015: 29)'den uyarlanmıştır.

Tablo 2'de gelişmekte olan ülkelerin ve Anglo-Amerikan İskandinav kültürlerin muhasebe alt kültürü parametreleri yer almaktadır. Tabloda yer alan karşılaştırma, muhasebe eğitimi sistemlerinin uluslararası boyutta yakınsaması için gösterilen çabaların önündeki engelleri özetler niteliktedir. Ülkeler, muhasebe eğitim sistemlerini planlarken, kültürel çatışmaların etkisini azaltabilmek için, Tablo 2'de sunulan parametrelerden hangisinde/hangilerinde çatışma meydana geldiğini belirlemesi gerekmektedir.

Tablo 2’de sunulan ve uluslararası muhasebe standartları tarafından esas alınan kültürel değerler, muhasebe alt kültür değerleri açısından ele alındığında; uluslararası muhasebe standartlarının “profesyonel”, “şeffaf”, “esnek” ve “iyimser” değerler çerçevesinde şekillendiği anlaşılmaktadır (Varıcı ve Özdemir, 2013: 31).

4. TÜRKİYE’DEKİ MUHASEBE EĞİTİMİNİN ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI İLE UYUMLAŞTIRILMASI SÜRECİNDE KARŞILAŞILAN ADAPTASYON PROBLEMLERİNİN MUHASEBE ALT KÜLTÜR DEĞERLERİ ÇERÇEVESİNDE TARTIŞILMASI

4.1. Örneklem Seçimi ve Kısıtlar

Araştırma için seçilen örneklem, müşterek sosyal ve kültürel etkinliklerin düzenlenmesini de içeren ortak bir misyonu olan Trakya Üniversiteler Birliği’ne bağlı dört üniversitenin iktisadi ve idari bilimler fakültelerinin işletme bölümü son sınıflarında öğrenim gören öğrencilerden oluşmaktadır. Araştırma evrenini oluşturan bu üniversiteler; Trakya Üniversitesi, Kırklareli Üniversitesi, Namık Kemal Üniversitesi ve Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi’dir.

Örneklem kapsamına alınan üniversitelerin işletme bölümü ders müfredatları incelendiğinde, Türkiye Muhasebe Standartları içerikli en az bir dersin seçmeli olarak okutulduğu görülmektedir. Bölümlerin müfredatındaki bu ders, ancak lisans son (dördüncü) sınıf seviyesinde uygulanabildiği için; örneklem, işletme bölümü son sınıf öğrencileri ile sınırlı tutulmuştur.

4.2. Araştırma Yöntemi

Araştırma yöntemi olarak, konuyla ilgili bilimsel literatürde yaygın olarak kullanılan ve Chanchani ve Willett (2004) tarafından geliştirilen anket ölçeği kullanılmıştır. Hedef kitlenin muhasebe kültür değerlerini ölçmek amacıyla tasarlanan ve 5’li likert ölçeğe sahip 16 adet sorudan oluşan anket, toplam 284 öğrenciye uygulanmıştır. Anket soruları, muhasebe kültür değerlerini belirleyen dörder sorudan oluşan dört ayrı faktöre ayrılmış olup; genel geçerliği olan bir ölçek kullanıldığı için faktör analizi uygulanmamıştır. Anket sonuçları SPSS istatistik paket programı yardımı ile değerlendirilmiştir.

4.3. Bulgular, Karşılaştırma ve Tartışma

Anket verilerinin güvenilirliği olup olmadığı için veriler ilk etapta güvenilirlik analizine tabi tutulmuştur. Hesaplanan 0,674 büyüklüğündeki “alpha” değeri neticesinde, araştırma verilerinin makul düzeyde güvenilir olduğuna kanaat getirilmiştir.

Anket verilerinin veri tabanına aktarımın aşağıdaki yönelişe göre düzenlenmiş olup; elde edilen sonuçlar bu eğilimler çerçevesinde yorumlanmıştır.

1- statükocu yönlü ve 5 - profesyonellik yönlü,

1- esneklik yönlü ve 5- tekdüze yönlü,

1- tutuculuk yönlü ve 5- iyimserlik yönlü,

1- gizlilik yönlü ve 5- şeffaflık yönlü,

4.3.1. Araştırma Bulguları

Analiz sonuçlarından elde edilen muhasebe kültür değer ortalamaları aşağıdaki gibidir:

Tablo 3. Muhasebe Kültür Değeri Ortalamaları

Muhasebe Kültür Değerleri	Ortalama
Profesyonelliğe karşı statükoculuk	3,22
Tekdüzeliğe karşı esneklik	3,24
Tutuculuğa karşı iyimserlik	3,08
Gizliliğe karşı şeffaflık	3,75

Tablo 3’de sunulan değerler incelendiğinde; işletme son sınıf öğrencilerinin muhasebe kültür değerlerinin “profesyonellik”, “tekdüzelik” ve “şeffaflık” ölçülerinde olduğu sonucuna varılmaktadır. Tutuculuğa karşı iyimserlik boyutunda ise net bir eğilim söz konusu değildir.

Yapılan bu değerlendirme, anketlere verilen cevaplar bazında farklı yönde yığılımlar oluşup oluşmadığı konusunda bilgi vermemektedir. Bu sebeple, anket sonuçlarına ait frekans dağılımlarının ayrıntılı olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

Tablo 4. Profesyonelliğe Karşı Statükoculuk Muhasebe Kültür Değeri Yüzdeleri

PROFESYONELLİĞE KARŞI STATÜKOCULUK	1	2	3	4	5
Muhasebe mesleği ile ilgili düzenlemeler meslek mensupları ve onların kurduğu kurum ve kuruluşlar tarafından yapılmalıdır.	8,1	7,0	19,4	26,1	39,4
Bir firmanın mali yapısının ve performansının nasıl değerlendirileceğini en iyi sadece meslek mensupları bilirler.	12,0	13,7	24,6	24,6	25,0
Mali tablolarda hangi bilgilerin yer alacağına en iyi muhasebe meslek mensupları karar verebilir.	7,7	8,1	26,4	27,1	30,6
Muhasebe meslek mensupları yüksek düzeyde etik standartları sürdürmelidirler.	5,3	3,5	16,2	21,1	53,9
ORTALAMA	8,3	8,1	21,7	24,7	37,2

Tablo 4’te sunulan profesyonelliğe karşı statükoculuk muhasebe kültür değerlerinin 5-profesyonellik yönlü bir dağılım gösterdiği görülmektedir.

Anketlere verilen yanıtların yarısından fazlası, muhasebe uygulamalarının merkezi bir otoriteden ziyade mesleki örgütler tarafından şekillendirilmesi yönünde görüş bildirmektedir.

Tablo 5. Tekdüzelığe Karşı Esneklik Muhasebe Kültür Değeri Yüzdeleri

TEKDÜZELİĞE KARŞI ESNEKLİK	1	2	3	4	5
Amortisman kuralları her farklı varlık grubu için Maliye Bakanlığı tarafından belirlenmelidir.	11,6	8,8	17,6	25,4	36,6
Tüm şirketlerin mali tabloları tek tip olmalıdır.	25,0	13,0	19,4	13,7	28,9
Muhasebe politikaları (stok değerlendirme ve amortisman yöntemleri gibi) bir kere belirlendikten sonra değiştirilmemelidir.	25,7	17,6	13,7	19,0	23,9
Mali tablolarda standartlaştırılmış ayrıntılı bilgilerin sayısı artırılmalıdır.	15,8	14,4	22,5	24,3	22,9
ORTALAMA	19,5	13,5	18,3	20,6	28,1

Tablo 5’te sunulan tekdüzelığe karşı esneklik muhasebe kültür değeri boyutunun genel olarak tekdüzelikten yana bir eğilim içerisinde olduğu anlaşılmaktadır. Sorulara verilen yanıtların yarısına yakın kısmı tekdüzelik yönünde olan 4. ve 5. ölçek değerleri etrafında toplanmıştır.

Anket sorularına verilen yanıtlar detaylı olarak incelendiğinde; “Tüm şirketlerin mali tabloları tek tip olmalıdır.” ve “Muhasebe politikaları (stok değerlendirme ve amortisman yöntemleri gibi) bir kere belirlendikten sonra değiştirilmemelidir.” ifadeleri ile sorulan sorularda, öğrencilerin bir kısmının tekdüzelik yönünde görüş bildirmesine karşın bir kısmının esneklik yönünde görüş bildirdiği anlaşılmaktadır. Bu sonuç; ankete katılan öğrencilerin, merkezi bir otoritenin var olması yönündeki beklentilerine karşın, muhasebe uygulamalarında özgünlük kaygıları taşıdıkları yönünde sunulabilecek bir değerlendirme ile açıklanabilir.

Tablo 6. Tutuculuğa Karşı İyimserlik Muhasebe Kültür Değeri Yüzdeleri

TUTUCULUĞA KARŞI İYİMSERLİK	1	2	3	4	5
Şüpheli durumlarda varlık değer düşüklüğü karşılığı ayrılmalıdır.*	42,6	22,5	21,1	8,5	5,3
Gerçeğe uygun değer, tarihi maliyetlere göre daha az yararlıdır.*	10,6	14,1	26,8	18,7	29,9
Tarihi maliyetler yerine genellikle gerçeğe uygun değer kullanılmalıdır.	5,3	7,7	20,1	20,8	46,1
Fiyatların yükseldiği zamanlarda LIFO yerine FIFO yöntemi kullanılmalıdır.	12,7	13,0	25,7	18,3	30,3
ORTALAMA	17,8	14,3	23,4	16,6	27,9

* Diğer sorularla uyumlu olması için sorunun veri girişi ters yönlü olarak yapılmıştır.

Tablo 6’de sunulan sonuçlar incelendiğinde tutuculuk veya iyimserlik ölçeğinde net bir sonuç elde edilememektedir. Ancak; sonuçlar soru bazında incelendiğinde, “Şüpheli durumlarda varlık değer düşüklüğü karşılığı ayrılmalıdır.” ifadesiyle sorulan sorunun belirgin bir şekilde tutuculuk ölçeği etrafında yoğunlaşmasına karşın; diğer soruların iyimserlik ölçeği etrafında yoğunlaştığı görülmektedir. Bu durum; ankete katılan öğrencilerin, finansal raporlamadan bekledikleri finansal bilgi niteliğinin gerçeğe uygun değer ölçüsünde olmasına karşın; bu beklentiyi, bugüne kadar aldıkları geleneksel muhasebe eğitimi içerisindeki “ihtiyatlılık” ilkesi ile bağdaştıramamalarından kaynaklanmaktadır.

Tablo 7. Gizliliğe Karşı Şeffaflık Muhasebe Kültür Değeri Yüzdeleri

GİZLİLİĞE KARŞI ŞEFFALIK	1	2	3	4	5
Bilanço ve gelir tablosu işletme yöneticilerinden ziyade kamuoyuna yönelik olarak düzenlenmelidir.	23,9	15,8	17,6	19,0	23,6
Mali tablolarda minimum düzeyde detaylı bilgiye yer verilmelidir.*	16,5	15,8	20,1	15,1	32,4
Şirket yöneticileri ve sahipleri hakkındaki bilgiler mali tablolarda yer almamalıdır.*	27,1	12,0	19,0	15,8	26,1
Yönetimin işletme ile ilgili tahminleri mali tablolarda yer almalıdır.	24,3	13,0	22,9	20,4	19,4
ORTALAMA	23,0	14,2	19,9	17,6	25,4

* Diğer sorularla uyumlu olması için sorunun veri girişi ters yönlü olarak yapılmıştır.

Tablo 7’de sunulan sonuçlar incelendiğinde, genel eğilimin şeffaflık ölçeği yönünde olmasına karşın, bazı sorularda gizlilik ölçeği eğiliminde cevaplarda toplanma meydana geldiği görülmektedir. Bu durum, ankete katılan öğrencilerin şeffaf finansal rapor elde edebilme beklentilerinin yanında, işletme ile ilgili bazı finansal bilgilerin mahremiyeti konusunda gösterdikleri hassasiyet ile açıklanmaktadır.

4.3.2. Sonuçların Karşılaştırılması ve Tartışma

Araştırmanın analiz bölümünden elde edilen sonuçlar, Trakya Üniversiteler Birliği’ne bağlı dört üniversitenin iktisadi ve idari bilimler fakültelerinin işletme bölümü son sınıfı öğrencilerinin “profesyonel”, “tekdüze” ve “şeffaf” muhasebe kültür değerlerine sahip olduğu yönündedir. Diğer yandan; uluslararası muhasebe standartları, özünde “profesyonel”, “esnek”, “iyimser” ve “şeffaf” muhasebe kültür değerlerine sahiptir. Elde edilen sonuçlar ile uluslararası muhasebe standartları tarafından esas alınan muhasebe kültür değerleri karşılaştırıldığında, ankete katılan öğrencilerin “profesyonellik” ve “şeffaflık” boyutlarında uluslararası muhasebe standartları ile uyumlu olduğu görülmektedir. Bununla birlikte; uluslararası muhasebe standartlarının özündeki “esneklik” boyutunun ankete katılan öğrenciler

nezinde yeterince somutlaşmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Bu durum, ülkemizdeki muhasebe uygulamaları üzerindeki etkisini halen sürdüren “vergi muhasebesi” anlayışının kültürel açıdan da bir beklenti haline gelmiş olması ile ilgilidir. Başka bir ifadeyle, uluslararası muhasebe standartlarının yaygınlaşması önündeki yapısal engellerden biri, aynı zamanda kültürel bir algı engeli olma özelliği de göstermektedir.

5. SONUÇ

Bugün gelinen aşamada muhasebe eğitimi ortaöğretim düzeyinden itibaren verilmekle birlikte, bu eğitim içerisinde yer alan uluslararası muhasebe standartları eğitimi henüz yeterince yaygınlaşmamıştır. Yine de, muhasebe eğitimi vermekte olan bazı ön lisans eğitim kurumlarından başlanarak bazı üniversitelerde seçmeli, bazılarında ise zorunlu ders olarak uluslararası muhasebe standartları dersi müfredat programlarına girmiştir.

Uluslararası muhasebe standartları eğitiminin yaygınlaşmasının önünde gerek yapısal ve gerekse kültürel birtakım engeller bulunmaktadır. Söz konusu engeller, aynı zamanda, uluslararası muhasebe standartlarının gelişmekte olan ülkelerin birçoğunda henüz yeterince kabul görmemesinin de nedenini oluşturmaktadır. Ancak her ülke için farklı yapısal ve kültürel engeller olduğu da göz ardı edilmemelidir.

Bu çalışmada; gelişmekte olan ve uluslararası muhasebe standartlarını yerel muhasebe uygulamaları ile henüz tam olarak bütünleştirememiş bir ülke olan Türkiye’deki muhasebe eğitiminin, kültürel açıdan uluslararası muhasebe standartları ile ne ölçüde uyumlu olduğunun cevabı verilmek istenmiştir. Bu amaçla, Trakya Üniversiteler Birliğine üye konumunda bulunan üniversitelerin işletme bölümü son sınıf öğrencileri üzerine bir araştırma gerçekleştirilmiştir. Böylelikle; muhasebe eğitiminde yaşanması arzu edilen uluslararası dönüşümün, hangi kültürel engel veya engeller nedeniyle tamamlanamadığına dair bölgesel sonuçlara dayalı bazı değerlendirmeler yapılmıştır.

Araştırmadan elde edilen sonuçlara dayalı olarak; muhasebe kültür değerlerini açıklayan dört boyuttan “profesyonellik” ve “şeffaflık” boyutlarının kültürel açıdan uluslararası muhasebe standartları ile uyumlu olduğu değerlendirilmiştir. Bununla birlikte; elde edilen sonuçlardan, muhasebe uygulamalarının muhasebe profesyonellerine emanet edilmesi durumuna kaygı ile yaklaşan bir kısım cevabın bulunduğu da gözardı edilmemelidir. Benzer şekilde, şeffaflık konusunda mahremiyet kaygısı taşıyan görüşler de azımsanamayacak büyüklüktedir. Profesyonellik boyutundaki algı sapsması, yerel muhasebe örgütlerinin kurumsallaşma düzeyinin ve muhase-

be meslek mensuplarına yönelik verilen eğitim kalitesinin artırılması gibi güven artırıcı bazı uygulamalar ile aşılabılır. Ancak; şeffaflık boyutundaki algı sapması, toplumun suçluluk duygusu taşıyan, korumacı ve çekingen özelliklerinden ileri geldiğinden; şeffaflık konusunda görülen kaygılar, kısa dönemli birtakım çalışmalardan ziyade uzun dönemli toplumsal kabulleniş ile aşılabilecek niteliktedir.

Uluslararası muhasebe standartlarının esneklik ve iyimserlik ölçeğindeki kültürel beklentileri ankete katılan öğrencilerin muhasebe kültür değerleri ile uyum sağlamamaktadır. Bu boyutlardaki en önemli algı eksiklikleri; toplumsal olarak riskten kaçınmanın yüksek, güç mesafesinin geniş ve bireyselliğin yüksek olmasından kaynaklanmaktadır. Burada sözü edilen toplumsal değerler, geleceğe yönelik güçlü kaygılar taşıyan ve muhasebenin evrensel boyuttaki ihtiyatlılık ilkesine sıkı bir biçimde bağlı bulunan bir algının şekillenmesine neden olmaktadır. Buradaki algı sapmasının; Türkiye'nin de, güven duyulan gelişmiş ülkeler arasında yer alması ile aşılabilmesi mümkündür.

Geleceğin muhasebe uygulayıcıları konumunda yer alan işletme bölümü öğrencileri için belirlenen muhasebe kültür değerleri profili, söz konusu öğrencilere verilen muhasebe eğitiminin uluslararası muhasebe standartları ile yeterince uyumlaştırılmadığını göstermektedir. Uluslararası muhasebe standartlarını uygulayan işletme sayısının giderek arttığı ülkemizde, muhasebe uygulayıcıları açısından gelecekte yaşanabilecek kültürel çatışmaların önünde geçebilmek için, muhasebe eğitiminin bu çalışmadaki tespitleri giderecek bir yaklaşımla yeniden tasarlanması gerekmektedir.

Bu çalışmayı takip eden farklı çalışmalarda, bu çalışmanın araştırma kısmında kullanılan ve geçerliliği genel kabul görmüş olan anket kullanılarak Türkiye'nin farklı bölgelerindeki muhasebe alt kültür profilleri de belirlenebilir. Böylelikle, bu çalışmanın sonuçları ile karşılaştırılabilir sonuçlar elde edilerek, muhasebe eğitiminin kültür temelli eksiklikleri açısından daha geniş kapsamlı ve karşılaştırmalı bir değerlendirme yapılması olanağı da sağlanmış olacaktır.

KAYNAKÇA

Akgün, A. İ. (2012). Muhasebenin Uluslararası Harmonizasyonu ve İlke Bazlı Muhasebe Anlayışına Yöneliş, Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F., Yönetim ve Ekonomi Dergisi, 19(2): 1 – 16.

Çankaya, F. (2007). Uluslararası Muhasebe Uyumunun Ölçülmesine Yönelik Bir Uygulama: Rusya, Çin ve Türkiye Karşılaştırması, ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi, 3(6): 127 – 148.

Chanchani, S. ve R. Willett (2004). An Empirical Assessment of Gray's Accounting Value Constructs, *The International Journal of Accounting*, 39(2): 125 – 154.

Çiftçi, Y. ve A. Erserim (2008). Muhasebe Standartlarında Uluslararası Uyumlaştırma Çalışmaları ve Türkiye'deki Durumun İncelenmesi, *Uluslararası Sermeye Hareketleri ve Gelişmekte Olan Piyasalar Sempozyumu* (24 – 27 Nisan): Balıkesir.

Dincer, B. (2011). Muhasebe Standartlarının Uluslararası Yakınsaması ve Çevresel Faktörlerin Etkileri: Bir Literatür Taraması, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 13(1): 189 – 209.

Gray, S. J. (1998). Towards a Theory of Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally, *Abacus*, 24(1): 1 – 15.

Karabınar, S. (2005). Muhasebe İklimi. Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Karabınar, S. (2006). Muhasebe İklimini Küresel Düzeyde Yönlendiren Kuruluşlar, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (31): 141 – 148.

Karabınar, S., Ş.D. Demirci ve M. Kıymaz. (2014). Yakınsamanın Geldiği Nokta: Muhasebe Kültürü Bölgelerinde UFRS'lerin Uygulanma Durumu, 2. Uluslararası Muhasebe ve Finans Sempozyumu (29 – 30 Mayıs): Bursa.

Kutlu, H. A. (2010). Muhasebe Eğitiminin Nitelikli İşgücü Yetiştirme Açısından Değerlendirilmesi, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (46): 232 – 246.

Muhasebe ve Finansman Alanı Çerçeve Öğretim Programı (2011). Ankara: Milli Eğitim Bakanlığı.

Mukoro, D. O. ve S.A. Ojeka. (2011). The Challenge of Culture to International Financial Reporting Standards (IFRS) Convergence, *Interdisciplinary Journal of Contemporary Research In Business*, (2)12: 914 – 924.

Özdoğan, S. T. (1978). Muhasebe Öğretimi Metodları El Kitabı, Ankara: Ticaret ve Turizm Yüksek Öğretmen Okulu.

Özdemir, S. (2010). Ön Lisans Muhasebe Öğrencilerinin Kariyer Planlamasını Etkileyen Unsurlar: Ege Bölgesinde Bir Araştırma, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, (2010/2): 103 – 121.

Öztürk, E. (2015). Muhasebedeki Değerleme Yaklaşımları Üzerine Kültürel Bir Değerlendirme, *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studied*, (1)3: 17 – 33.

Varıcı, İ. ve F. S. Özdemir. (2013). Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Yönelişin Kültür Bağlamında Değerlendirilmesi, *Mali Çözüm Dergisi*, (119): 15 – 41.

TÜRKİYE’DE 2000-2015 YILLARI ARASINDA HAZIRLANMIŞ OLAN DOKTORA TEZ METODOLOJİLERİNİN ÜNİVERSİTELERE GÖRE SINIFLANDIRILMASINA YÖNELİK BİR ALAN ARAŞTIRMASI*

Yrd.Doç.Dr. Bilal SOLAK**
Yrd.Doç.Dr. Sedat ERDOĞAN***

İçerik Analizi
(Content Analysis)

Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi
Kasım 2016; 9 (3): 257-280

Öz

Bu çalışma Türkiye’de 2000-2015 yılları arasındaki dönemde YÖK tez tarama sayfasından ulaşılan muhasebe alanında yayınlanmış olan doktora tezlerinin konu ve metodolojik olarak sınıflandırmasını içermektedir. Üniversitelerde yayınlanmış olan muhasebe doktora tezlerinin muhasebe konu başlıkları açısından sıralamalarını içermektedir. Sonuçlar birinci dönem 2000-2005, ikinci dönem 2006-2010 ve üçüncü dönemde 2011-2015 olmak üzere üç dönem halinde ortaya koyulmuştur. Sıralamalar tüm yılları kapsayan 2000-2015 dönemine göre raporlanmıştır. Çalışmada kullanılan temel araştırma metodolojisi arşivsel araştırma metodlarından birisi olan içerik analizidir. Sonuçlar, muhasebe doktora eğitiminde en çok tercih edilen metodolojilerin anket ve örnek olay, en çok tercih edilen çalışma alanlarının ise finansal muhasebe ve denetim olduğunu göstermektedir. Çalışılan doktora tezi sayısı ve tezlerde kullanılan muhasebe alanların çeşitliliği bakımından ise Marmara Üniversitesi’nin diğer tüm üniversitelerden çok daha farklı bir yerde olduğu görülmektedir.

Anahtar Sözcükler: Muhasebe Doktora Eğitimi, Muhasebe Araştırma Alanları, Araştırma Metodolojileri, Türkiye

JELKodları: M40, M41, M42, M49

* Makalenin gönderim tarihi: 04.03.2016; Kabul tarihi: 12.04.2016

** Şirnak Üniversitesi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü öğretim üyesi, bsolak@sirnak.edu.tr (Sorumlu yazar; Correspondent author)

*** Şirnak Üniversitesi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü öğretim üyesi, sedaterdogan@sirnak.edu.tr

A FIELD STUDY OF TOPICAL AND METHODOLOGICAL UNIVERSITY CLASSIFICATION OF PHD THESES PREPARED IN TURKEY IN THE PERIOD OF 2000-2015

Abstract

This study includes the methodological and the topical classifications of accounting PhD theses accessed from YOK thesis screening pages in the period of 2000-2015. The study, in the corresponding period, also investigates Turkish university rankings of used accounting topics in Ph.D. theses. Results have been revealed in three periods; 2000-2005 is the first period, 2006-2010 is the second period, and 2011-2015 is the third period. Rankings are reported for the 2000-2015 period which cover whole years of this study. The content analysis, which is one of the archival research methods, is used as the main research methodology of this study. Results reveal that survey and case study methodologies are two most commonly used methodologies and financial accounting and auditing topics are two most popular accounting topics in accounting PhD education. In terms of the number and the accounting topical diversity of the PhD thesis, Marmara University seems to be in a place apart from other universities.

Keywords: Accounting PhD Education, Research Methodology, Accounting Topical Areas, Turkey

JEL Codes: M40, M41, M42, M49

1. GİRİŞ

Bilimsel araştırma çevrenin bazı yönleri kontrol, tahmin ve anlamaimkanı sağlamak gibi belli amaçlar için yapılan faaliyetleri ifade etmektedir. Burada araştırma işlerin nasıl yapıldığına ilişkin yeni teorilerin ya test edilmesini ve geliştirilmesini ya da kabul görmüş olan teorilerin çürütülmesini ifade etmektedir (Kinney, 1986, s.339). Tabii bilimlerle karşılaştırıldığında sosyal bilimlerde bilimsel araştırma yapmak deneyin kontrol edilmesi açısından çok daha zordur. Muhasebe araştırmaları özellikle kontrol edilmemiş bir ortamda gerçekleşen bir olaydan sonra nelerin gerçekleşebileceğini araştırmaktadır (Brennan, 1998, s.35).

Parker vd. (2011) muhasebe araştırmalarını muhasebe uygulamacılarının kullandığı teknik uygulamaları ve teknolojileri araştıran uygulamalı bir bilim dalı olarak ifade etmektedirler. Watts ve Zimmerman (1984, s.1) ise muhasebe teorisinin amacını muhasebe uygulamalarını açıklamak ve tahmin etmek olarak ifade etmektedir.

Muhasebe bilim alanında yapılan akademik araştırmalar 1960 öncesi ve sonrası araştırmalar olmak üzere iki bölüm Şeklinde incelenebilmektedir. 1960'tan önceki muhasebe araştırmaları daha kuralcı (normatif) muhasebe araştırmaları olmakla birlikte "doğru muhasebe uygulamalarını arayan ve neyin yapılması gerektiğini vurgulayan" çalışmalardır.1960'lı yıllardan sonra yapılan muhasebe araştırmalarında ise bu durum yerini "ne olduğunu araştıran" pozitif araştırmalara bırakmıştır. Pozitif çalışmalara getirilen bir çok eleştiriler olmasına karşın muhasebe araştırmalarında muazzam bir artış yaşanmasını sağlamıştır (byuaccounting.net, 2015).Modern pozitif muhasebe araştırmalarının gelişiminde başta Ball ve Brown (1968) tarafından hazırlanan "Muhasebe Gelir Rakamları Üzerinde Ampirik Bir Uygulama" ve Beaver (1968) tarafından hazırlanan "Yıllık Kazanç Bildirilerinin Bilgisel İçeriği" çalışmaları olmak üzere araştırmacılar tarafındanfinansal muhasebe üzerinde uygulamalı finans metodlarının kullanılmaya başlamasının büyük etkisi olmuştur (Watts ve Zimmerman, 1990,s.132).Oler vd. (2010) tarafından yapılan araştırma metodolojilerini inceleyen çalışmada normatif araştırmalardan pozitif araştırmalara geçiş bariz bir Şekilde ortaya koyulmuştur. Öyle ki, 1960'lı yıllara kadar araştırma metodolojisinin yaklaşık %80'ini oluşturan normatif araştırmalar 2000'li yıllara geldiğinde %2'lere kadar gerilemiştir.

Dünyada muhasebe bilim dünyasında yaşanan gelişmeler ve geline son nokta değerlendirildiğinde, diğer bir çok bilim dalında olduğu gibi oldukça geniş bir yelpaze içerisinde birbirinden çok farklı araştırma metodolojilerinin kullanılmaya başlandığı görölmektedir. Hatta bir çok çalışmada aynı anda birden çok farklı araştırma stratejilerinden yararlanıldığı görölmektedir. Yapılan literatür çalışmasında Türkiye'de muhasebe bilim alanında yapılan çalışmalara ilişkin metodolojik gelişime ilişkin çalışmaların ve uygulanan bu metodolojilere ilişkin yapılan araştırmaların yeterince çok olmadığı ve dolayısıyla da böyle bir metodolojik sınıflandırmanın Türkiye'de muhasebe alanında yapılan bilimsel çalışmalara faydalı olacağı düşünölmektedir.

Bu çalışma Türkiye'de 2000-2015 yılları arasında muhasebe alanında hazırlanmış olan ve YÖK Tez Tarama sayfasında doktora tezine erişim imkanı tanınan tezleri hem alan hem de metodolojik olarak incelemektedir. Üniversiteler arasında muhasebe doktora tezlerinde seçilmış olan muhasebe alanları arasındaki sıralamalara yer vermekte ve üniversitelerde tercih edilen araştırma metodolojilerini ortaya koymaktadır. Böylelikle Türkiye'de muhasebe alanındaki bilimsel çalışmaları yapan araştırmacıların doktora tezlerini hazırladıkları alanları ve kullandıkları metodolojiler ortaya koyulmaktadır. Ayrıca, muhasebe bilim alanlarının hangi üniversitede araştırmasını yürüten araştırmacılar tarafından daha çok tercih edildiği ve gele-

cekte muhasebe alanında doktora yapmayı düşünen potansiyel doktora öğrencilerine konu ve metodoloji seçiminde faydalı bir başvuru kaynağı olacağı düşünülmektedir.

Çalışmanın birinci bölümünde dünyada en çok tercih edilen muhasebe araştırma alanları sıralanmış ve bu araştırma alanlarına giren konular belirtilmiştir. İkinci bölümde muhasebe bilim dünyasında kullanılmakta olan araştırma metodolojileri içerisinde araştırmanın kapsamı içerisine giren doktora tezlerinde kullanılmış olan metodolojilere yer verilmiş ve ayrıntılı bir şekilde açıklanmıştır. Araştırmanın üçüncü bölümünde, Türkiye’de muhasebe bilim dalında 2000-2015 yılları arasında yayınlanmış ve YÖK tez tarama sayfasından ulaşılabilen tezlerde kullanılmış araştırma alanlarının ve kullanılan metodolojiler araştırılmıştır. Bu bölümde, araştırma yapılan üniversiteler ve bu araştırmalarda kullanılan yöntemler karşılaştırmalı bir şekilde incelenmiştir. Her bir muhasebe bilim alanı için üniversiteler arasında sıralamalar yapılmış ve hem üniversite bazında hem de dönemsel olarak tercih edilen muhasebe araştırmaları incelenmiştir.

Bu çalışmanın muhasebe bilim dalında doktora eğitimi yapmak isteyen araştırmacılar, doktora mezunu araştırmacılar, araştırma enstitüleri ve mesleki organizasyonlara bu araştırma sonucunda elde edilen bilgilerin özellikle kariyer ve planlama ve istenen bilgiye erişim açısından faydalı bilgiler sunacağı düşünülmektedir. Coyne vd. (2010, ss.2-3) tarafından belirlenmiş olan muhasebe metodolojisinde yapılan böyle bir sınıflandırmanın faydalı olabileceğinin düşünüldüğü gruplar ve bu faydalar şu şekilde ifade edilmiştir:

- Potansiyel doktora öğrencileri
- Doktora Derecesini Almış Olanlar
- Araştırma Enstitüleri
- Mesleki Organizasyonlar

Muhasebe alanında yapılan bilimsel çalışmalara ilişkin alan ve metodoloji sınıflandırması sadece doktora tezlerini kapsamayacağı çok daha geniş bir alanı kapsayacağı açıktır. Öyle ki dünyada bu alanda yapılan öncül çalışmalar incelendiğinde özellikle bu çalışmaların bilimsel makaleler üzerinde yapıldığı görülmektedir. Bir çok araştırmacı muhasebe alanında oldukça önemli bir yeri olan muhasebe dergilerinde yayınlanmış olan makalelerde tercih edilmiş olan alanlar ve bu alanlarda kullanılmış olan metodolojileri incelemektedir. Çalışmaların kapsam açısından farklılaştığı görülmektedir. Örneğin Bazley ve Nokolai (1975) ve Bonner vd. (2006) gibi bazı araştırmacılar dar bir kapsam, muhasebe biliminde en prestijli kabul ettikleri 4, 5 dergi belirlemelerine karşın; Coyne vd. (2010) gibi diğer araştırmacılar, muhasebe biliminde en

prestijli 11 dergi, daha geniş bir kapsam kullanmışlardır. Bu çalışma, makalelerde yapılan bu tür alan ve metodolojik sınıflandırmaları doktora tezlerine taşımakta ve muhasebe bilim dünyasında bilimsel araştırmaları şekillendirecek olan araştırmacıların tezlerinde kullandıkları alanları ve metodolojileri inceleyerek araştırmaya yeni bir boyut katmaktadır.

2. MUHASEBE BİLİMİ ARAŞTIRMA ALANLARI/KONULARI

Muhasebe bilim dünyasında yapılan akademik araştırmaları Coyne vd. (2010) tarafından 5 alan başlığı altında incelemektedir. Pickerd vd. (2011) gibi birçok araştırmacı da benzer sınıflandırmayı çalışmalarında kullanmışlardır. Bu çalışmada da Türkiye'deki hazırlanmış olan muhasebe doktora tezleri dikkate alınmış ve Coyne vd. (2010) tarafından uygulanan sınıflandırmaya büyük ölçüde bağlı kalınmıştır. Literatürde farklı sınıflandırmaların varlığı incelendiğinde Coyne vd. (2010) tarafından yapılmış olan bu sınıflandırmaya Oler vd. (2010) gibi diğer araştırmacılar kurumsal yönetimi eklediği görülmektedir. Fakat bu çalışmada, Türkiye'deki mevcut muhasebe araştırmaları dikkate alındığında kurumsal yönetimle ilgili yapılan çalışmalar ayrı bir muhasebe alanı olarak değerlendirilmemiştir.

Muhasebe bilimi araştırma alanları şu şekildedir (Coyne vd., 2010, ss.637-638):

2.1. Muhasebe Bilgi Sistemi

Muhasebe bilgi sistemi alanında yapılan çalışmalar temel olarak muhasebe bilgilerini oluşturan, depolayan ve toplayan sistemlerle veya kullanıcılarıyla ilgili alanlara odaklanmaktadır. İlgili sistemler, elektronik sistemler olabileceği gibi manüel sistemler de olabilir. Muhasebe bilgi sistemi araştırma alt başlıkları dizayn, sistem destekleri, süreç güvencesi, güvenlik, kontrol, sistem kullanılabilirliği, sistem performansı vb. çalışma konularını içermektedir.

2.2. Denetim

Denetim alanında yapılan bilimsel çalışmaları içermektedir. Denetim konuları genellikle, denetimin denetim karar süreci, denetçi bağımsızlığı, iç ve dış çevresi, finansal raporlama sürecinde denetim etkisi, denetim ücretleri vb. çalışma konularını içermektedir.

2.3. Finansal Muhasebe

Temel olarak finansal muhasebe alanıyla ilgili yapılan çalışmaları ifade etmektedir. Çalışma konuları genellikle finansal muhasebe, finansal piyasalar ve finansal muhasebe bilgilerine dayanarak karar verme süreciyle ilgili konulardır.

2.4.Yönetim Muhasebesi

Bütçeleme, tazminatları, işletme içi karar verme süreçleri, teşvikler, işletme içi kaynakların dağıtımı vb. yönetim muhasebesi konuları incelemektedir.

2.5.Vergi Muhasebesi

Vergi muhasebesi genel olarak mükelleflerin karar verme süreçlerine ilişkin, vergi tahsisi, vergi hesaplama, vergi amaçlarını karşılamak için muhasebe işlemlerinin yapılandırılması, vergi avantajları, vergi açıklamalarına ilişkin reaksiyonlar vb. konuları incelemektedir.

2.6. Diğer

Yukarıdaki başlıklar altında değerlendirilemeyen konuları kapsamaktadır. Muhasebe eğitimi, muhasebe metodolojisi, hukuk, psikoloji, tarih, muhasebe mesleğinin kendisi vb. konular diğer kapsamında değerlendirilebilmektedir. Çalışma kapsamında yapılan sınıflandırmalarda, diğer başlığı altında hiç bir doktora tezi yer almadığı için, sıralama ve sınıflandırmalarda böyle bir başlığa yer verilmemiştir.

Coyne vd. (2010) tarafından yapılan sınıflandırma maliyet muhasebesi ve yönetim muhasebesi çalışmaları tek bir başlık olarak birleştirmiş ve muhasebe alanında uluslararası 11 dergiyi örneklem içerisine almıştır. Türkiye’de ki mevcut durum dikkate alındığında maliyet muhasebesi yönetim muhasebesinden ayrılmış ve ayrı bir başlık olarak çalışmaya dahil edilmiştir.

3. MUHASEBE BİLİMİNDE KULLANILAN ARAŞTIRMA METODOLOJİLERİ

Araştırma metodolojisi belli bir problemi çözmek ve bu probleme cevap/cevaplar bulmak için geliştirilen yaklaşımları ifade eder. Araştırma çalışmaları genel olarak belli bir olgu ya da davranışa ilişkin bir teoriye dayanarak başlamakta ve araştırmacının teorik perspektifinden ve araştırma sorularının doğasından etkilenerek gelişmektedir. Uygulamada çoğu zaman “araştırma dizaynı” ve “araştırma metodolojisi” kavramlarının birbirinin yerine kullanıldığı görülmektedir (Brennan, 1998, s.29).

Muhasebe biliminde araştırma metodolojileri üzerinde araştırma yapan araştırmacıların bazıları, daha geniş bir bakış açısıyla ve alt başlıklar halinde metodolojileri incelerken, diğer bazı araştırmacılar daha dar bir şekilde metodolojiler belirleyip sınıflandırmıştır. Uygulamada en çok karşılaşılan muhasebe metodolojileri kronolojik olarak şu şekilde sıralanabilir:

Tablo 1: Muhasebe Biliminde Araştırma Metodoloji Önerileri

Metodoloji Öneri Yılı	Muhasebe Metodoloji Önerisi	Araştırmacılar
1976	Arşivsel- Laboratuvar Deneyi- Analitik- Saha Çalışması- Örnek Olay- Fikir/Görüş	Buckley, Buckley,ve Chiang
1994	Genel Deneysel- Sermaye Piyasası- Davranışsal- Analitik ve Ekonomik Modelleme- Tartışma	Carnaghan, Gyepesi, ve Gibbins
1996	İstatistiksel- Laboratuvar Deneyi- Saha Araştırması- Örnek Olay- Örnek Olay ve İstatistiksel	Lukka ve Kasanen
2003	Arşivsel- Deneysel- İç Mantık- Anket - Örnek Olay- Saha Çalışması- İçerik Analizi- Etnografik	Searcy ve Mentzer
2009	Gözleme dayalı ve Arşivsel- Deneysel- Analitik- Saha ve Örnek Olay- Anket	Kachelmeier
2010	Arşivsel- Deneysel- Simülasyon- İç Mantık- Anket- Örnek Olay	Bouillon ve Ravenscroft
2010	Arşivsel- Deneysel- Analitik- Gözleme Dayalı- Örnek Olay- Saha Çalışması	Salterio
2010	Analitik- Arşivsel- Deneysel- Diğer (Anket, Örnek Olay, Saha Çalışması, Simülasyon vb.)	Coyne, Summers, Williams, veWood
2010	Arşivsel- Deneysel- Saha Çalışması- İnceleme- Anket- Teorik- Normatif	Oler, Oler, ve Skousen
2011	Arşivsel- Deneysel- Analitik	Pickerd, Summers, ve Wood; Stephen, Summers, Williams, veWood
2011	Laboratuvar Deneyi, Saha İncelemesi, Boylamsal, Kesitsel, Birleşik Strateji, Örnek Olay, Temellendirilmiş Teori, Etnografik, Yorumsal, Biyografik, Diğer	Olalere

Tablo 1 incelendiğinde farklı araştırma metodolojisinin muhasebe araştırmalarında kullanıldığı görülmektedir. Bu çalışmada tüm bu metodolojilerin açıklanması yerine, Türkiye’de muhasebe doktora tez araştırmalarında kullanılan metodolojilerin açıklanması tercih edilmiştir. Bu metodolojiler aşağıda ayrıntılı bir şekilde incelenmiştir.

3.1. Anket Araştırma Metodu

Bazı araştırmacıların anket araştırmalarını, fikir/görüş araştırmalarının bir alt başlığı şeklinde incelediği görülmektedir. Fikir/görüş araştırmaları, belli bir kişinin ya da grubun görüşlerini, değerlendirmelerini ve yargılarını içeren araştırmalardır. Direk bir gözlemlerle ölçülmek istenen olaylar gözlenemez. Bu tür yöntem içerisinde anketler, kamuoyu yoklamaları, görüşmeler delphi yöntemi ve beyin fırtınaları gösterilebilmektedir (Buckley, 1976). Oler vd. (2010) anket araştırmalarını veri elde edilecek gruba belli bir işlem (yönlendirme yapılmaksızın) uygulanmaksızın katılımcılardan istenen bilgileri elde etmek için uygulanan bir veri toplama metodu olarak ifade etmektedir.

Gordon ve Porter (2009, s.32) deneysel olmayan araştırma metotları içerisindeki en basit örneğin anket olduğunu ifade etmektedir. Yöntem istenen bilgilerin elde edilmesi açısından oldukça önemli bir yöntem olmasını vurgulamalarıyla birlikte elde edilen verilerin güvenilirliği konusunda bir çok problemi barındırdığını da göz ardı etmemektedir.

Bu çalışmada, Türkiye’de muhasebe alanında yapılan doktora tezlerinin fikir/görüş araştırmaları başlığı altında genel olarak anket araştırma metodu ile yapıldığı görülmektedir. Doktora tezlerinde uygulanan anket çalışmalarının detay farklılıkları ele alınmamıştır, metodolojik olarak uygulanan tüm anket yöntemleri bu gruba dahil edilmiştir.

3.2. Arşivsel Araştırma Metodu

Coyne vd., (2010), Jenkins (1985), ve Pickerd (2011) arşiv çalışmalarını uygun bir kaynaktan ve objektif bir şekilde elde edilmiş veriler esas alınarak yapılan bilimsel çalışmalar olduğunu ifade etmektedirler. Buckleyvd.e (1976) göre veri kaynağı açısından üç farklı kaynak vardır. Bunlar;

Birincil Kaynaklar: Orijinal dokümanlar (faturalar, satın alma emirleri), ikincil Kaynaklar: Finansal raporlar, muhasebe kayıtları

Fiziksel Kaynaklar: Teknikler tarama, gözlem, örneklem ve içerik analizini, parmak izleri vb. içeren kaynaklardır.

Coyne vd. (2010) gibi bir çok araştırmacı özellikle finansal muhasebe alanında yapılan bilimsel araştırmalar başta olmak üzere muhasebe araştırmalarındaki en çok kullanılan yöntemin arşivsel araştırma metodu olduğunu belirtmektedirler. Objektiflik yöntemi diğer bir çok araştırma metodundan ayıran temel özelliğidir ve arşivsel araştırma metodunda araştırılan katılımcılarla direkt bir ilişki kurulmasına gerek duymaz. Maliyet ve zaman tasarrufu sağlaması ve araştırmacıları diğer işlerden kurtararak daha fazla veri analizine yoğunlaşmalarına imkan tanınması, metodun en önemli avantajlarından (Olalere, 2011, s.27).

Mock ve Turner’a (2001, ss.238-239) göre arşivsel muhasebe araştırmalarının birçok avantajı vardır. Bunlardan ilki, bu çalışmalarda veri denetiminin, denetim kararlarının ve yargılarının gerçek alan sonuçlarını temsil etmesidir. Müşterilerde ve çalışma kağıtlarında birçok potansiyel kullanışlı veri kaynağı yer almaktadır. Bu çalışmalardan elde edilen sonuçlar gerçek dünyaya genelleştirilebilir ve simüle edilmiş verilere kıyasla uygulamaları ve standart geliştiricileri daha fazla etkileyebilmektedirler. Arşivsel muhasebe araştırmaları hem genel akademik araştırma amaçlarını (genel ve temel bilgilerin oluşturulması vb.) hem de uygulamalı araştırma amaçlarını kapsamaktadır (denetim yargısına, uygulamalarına ve düzenlemelerine yardımcı olacak bilgi vb.).

3.3. Deneysel Araştırma Metodu

Oler vd. (2010) fikir/görüş temelli muhasebe araştırma metotlarıyla deneysel araştırma metotları arasındaki temel farklılığın deneysel araştırma metodunun gruplar arasında önceden oluşturulmuş belli yönlendirmeler içeren bir araştırma metodu olduğunu ifade etmektedir. Deneysel araştırma metodu gözlemlere ya da deneylere dayanır ve gerçek duruma ilişkin direk bağlantılar kurulur. Yöntemde araştırmacılar ya bir olguyu deneye tabi tutar ya da olayı gözlemler (Buckley vd., 1976). Buckley vd. (1976) deneysel araştırmaları aşağıdaki gibi alt kategoriler halinde incelemektedirler:

Olay: Araştırmayı yapılandırmak için herhangi bir girişimde bulunulmaz. Deneme yoktur, kontrol dizaynı yoktur aynı zamanda alan ya da laboratuvar çalışması yoktur.

Saha: Deneysel dizayn içerir fakat kontrol yoktur. Yapısaldir, veri toplama ve analiz etmeye dair model vardır.

Laboratuvar: Deneysel dizayn ve kontrol içerir. Simülasyon buna örnek verilebilir.

3.4. Simülasyon Araştırma Metodu

Simülasyon araştırma metodunda deneysel olaya ilişkin doğal ve zamanlama kriterleri önceden belirlenir. Metodoloji, gerçek duruma yakın bir simülasyon modeli oluşturmayı amaçlamaktadır (Jenkins, 1985, s.104). Simülasyon araştırma metodu muhasebe araştırmalarında çok fazla tercih edilen bir yöntem değildir. Simülasyon yöntemi özellikle araştırma sorusuyla ilgili hiç bir verinin olmadığı ya da ilgilenen değişkenlerin ölçülemez olduğu durumlarda araştırma kolaylığı sağlamaktadır (Labro, 2015, s.100). Simülasyon araştırma metodu birçok çalışmada deneysel araştırma metotları içerisinde ve bir alt araştırma metodu olarak değerlendirilmektedir. Bu çalışma kapsamında ise ayrı bir araştırma metodu olarak değerlendirilmiştir.

3.5. Örnek Olay Araştırma Metodu

Türkiye’de muhasebe doktora tezlerinde kullanım sıklığı dikkate alındığında deneysel bir araştırma metodu olan örnek olay araştırma metodu ayrı bir başlık olarak değerlendirilmiştir. Örnek olay deneysel bir yöntem olarak, belli bir kişi, organizasyon, sosyal ya da politik bir durumun derinlemesine, müdahil olmadan, incelenmesini içerir (Olalere, 2011, s.24). Örnek olay araştırmalarında bağımsız değişkenler manipüle edilmez, müdahil olunan değişkenler dışında başka bir kontrol uygulanmaz ve bağımlı değişkenler ölçülmez (Jenkins, 1985, s.105).

3.6. Normatif Araştırma Metodu

Normatif muhasebe araştırma metodu veri içermez ve analitik bir model kurgusuna yer vermez. Araştırma metodu belli bir muhasebe uygulamasının ya da bu tür uygulamalardaki hareket biçimini ve neyin yapılması gerektiğini tartışan bir araştırma metodudur. Çoğu zaman diğer araştırma metodolojilerinde yer bulamayan araştırmaların toplandığı bir metodoloji olarak da karşımıza çıkmaktadır (Oler vd., 2010).

4. ÇALIŞMANIN METODOLOJİSİ

4.1. Çalışmanın Amacı ve Kapsamı

Bu çalışmanın amacı Türkiye’de 2000-2015 yılları arasında muhasebe alanında hazırlanmış olan ve YÖK Tez Tarama sayfasında doktora tezine erişim imkanı tanınan tezleri hem alan hem de metodolojik olarak incelemektir. Bu kapsamda her bir muhasebe alanında hazırlanmış olan doktora tezlerinin metodolojik olarak incelemesi yapılmaktadır. Çalışma aynı zamanda hangi üniversitede hangi muhasebe alanlarının ve metodolojilerin kullanıldığını incelemektedir. Her bir muhasebe alanı için ise üniversiteler arasında sıralamalara yer vermektedir. Böylelikle bu çalışma, temel olarak, gelecekte muhasebe alanında doktora yapmak isteyen öğrencilere hangi üniversitelerin hangi metodolojilerle doktora tezleri hazırlattığı ve hangi alanlarda uzmanlaştığını göstermek ve onlara üniversite seçim aşamasında yardımcı olmayı amaçlamaktadır. Sıralamalar verilirken, kümülatif toplam hesaplanarak tablolarda sunulmuştur. Birinci dönem, 2011-2015 (Son 5 yıl), ikinci dönem 2006-2015 (Son 10 yıl), üçüncü dönem 2000-2015 (Son 16 yıl) çalışmanın kapsamı olarak verilmiştir.

4.2. Çalışmanın Kısıtları

Çalışma 2000-2015 tarihleri arasında Türkiye’de hazırlanmış olan tüm doktora tezlerini değil, YÖK Tez Tarama sayfasında erişim izni olan tüm muhasebe doktora tezlerini kapsamaktadır. Dolayısıyla bu çalışma kapsamında incelenmiş olan doktora tezlerinin dışında da hazırlanmış doktora tezlerinin varlığı dikkate alınmalıdır.

4.3. Çalışmanın Yöntemi

Çalışma kapsamında 2000-2015 yılları arasında toplam 242 doktora tezine ulaşılmış olup alan ve metodolojik sınıflandırmaların yapılmasında arşivsel bir araştırma metodolojisi olan içerik analizinden yararlanılmıştır. Bu kapsamda, YÖK Tez Tarama sayfasında ulaşılan tezlerin öncelikle özetleri incelenmiş olup yapılmış olan çalışmanın hangi muhasebe alanında ve hangi metodoloji kullanılarak yapıldığına karar verilmiştir. Bazı

çalışmaların özet sayfalarında özellikle kullanılan metodolojiye dair yeterli bilgi yer almaya bilmekte ve böyle durumlarla karşılaştığında tez tamamen indirilmekte ve incelenmektedir. Bazı çalışmalarda birden fazla muhasebe alanında ve/veya birden fazla metodoloji kullanıldığı görülmektedir. Böyle durumlarla karşılaştığında, tez dikkatli bir şekilde incelenmekte ve tezin hazırlandığı ana muhasebe alanı ve ana metodolojik kate alınmaktadır.

Muhasebe çalışma alanları olarak Coyne vd. (2010) tarafından ortaya konulmuş olan denetim, finansal muhasebe, muhasebe bilgi sistemi, yönetim muhasebesi ve vergi muhasebesi alanları belirlenmiştir. Coyne vd. (2010) tarafından yapılan sınıflandırmadan farklı olarak yönetim muhasebesi ve maliyet muhasebesi yönetim muhasebesi altında birleştirilmek yerine ayrı ayrı çalışma alanları olarak belirlenmiştir. Doktora tezlerinde kullanılan metodolojiler dikkate alındığında, bu çalışmada araştırma metodolojileri olarak anket, arşiv, deneysel, normatif, simülasyon ve örnek olay metodları belirlenmiştir.

5. ÇALIŞMANIN BULGULARI

Çalışmanın bu bölümünde, Türkiye’de 2000-2015 yılları arasında hazırlanmış olan doktora tezlerine ilişkin alan ve metodolojik sınıflandırmalara ilişkin yüzdeler Tablo 2’de gösterilmektedir. Tablodan da görülebileceği gibi, en çok tercih edilen muhasebe araştırma alanı finansal muhasebe ve en çok kullanılan araştırma metodolojisi ise ankettir. Muhasebe araştırmalarında, özellikle finansal muhasebe, en çok tercih edilen araştırma metodolojisi olan arşivsel araştırma metodolojisinin Türkiye’deki doktora tezlerinde; anket, örnek olay ve deneysel araştırma metodolojilere kıyasla daha az tercih edildiği görülmektedir.

Tablo 2: Her Bir Muhasebe Alanında Kullanılan Metodolojilere İlişkin Yüzdeler

Muhasebe Alanları	Arşivsel	Deneysel	Anket	Örnek Olay	Simülasyon	Normatif
Muhasebe Bilgi Sistemi	%20	%5	%50	%20	%0	%5
Denetim	%13	%22	%43	%7	%2	%13
Finansal Muhasebe	%22	%13	%27	%24	%1	%13
Yönetim Muhasebesi	%0	%25	%50	%25	%0	%0
Maliyet Muhasebesi	%3	%16	%24	%54	%0	%3
Vergi Muhasebesi	%13	%25	%25	%13	%0	%25
Ortalama	%12	%18	%37	%24	%0	%10

Tablo 3'te muhasebe araştırma alanlarında hazırlanmış doktora tezlerine ilişkin kronolojik sınıflandırma yapılmaktadır. Bu kapsamda yapılan 16 yıllık incelemede en çok tercih edilen muhasebe alanları finansal muhasebe ve denetim olduğu görülmektedir. En az tercih edilen muhasebe araştırma alanları ise vergi muhasebesi ve yönetim muhasebesidir. Araştırma kapsamında en çok doktora teziyle temsil edilen yıllar 2010 ve 2012 yılları olduğu görülmektedir.

Tablo 3: 2000-2015 yıllarındaki Doktora Tezlerinin Muhasebe Alanlarına Göre Dağılımı

Yıllar	Muhasebe Bilgi Sistemi	Denetim	Finansal Muhasebe	Yönetim Muhasebesi	Maliyet Muhasebesi	Vergi Muhasebesi	Toplam
2015	0	5	7	0	1	1	14
2014	1	4	5	0	2	0	12
2013	2	5	8	0	1	1	17
2012	5	3	15	2	6	0	31
2011	1	6	11	0	3	0	21
2010	1	3	11	1	8	0	24
2009	1	3	10	0	0	0	14
2008	0	2	8	0	2	1	13
2007	2	2	10	2	2	1	19
2006	2	1	10	1	1	1	16
2005	1	0	9	1	4	0	15
2004	1	4	2	0	1	1	9
2003	2	3	8	0	0	1	14
2002	0	3	2	0	1	1	7
2001	0	2	3	1	2	0	8
2000	1	1	4	0	2	0	8
Toplam	20	47	124	8	36	7	242

Tablo 4 muhasebe alanında hazırlanmış olan doktora tezlerinin metodolojik olarak sınıflandırmasını içermektedir. Bu kapsamda en çok tercih edilen metodolojilerin anket ve örnek olay olduğu görülmektedir. En az tercih edilen araştırma metotları ise simülasyon ve normatif araştırma metotlarıdır. Fakat burada metodolojiler arasında bir karşılaştırma yaparken dikkat edilmesi gereken en önemli nokta burada sadece kullanılmış olan metodolojilere yer verilmiş olmasıdır. Yukarıda belirtildiği gibi dünyada muhasebe araştırmalarında kullanılan birçok farklı metodoloji de vardır.

Tablo 4: 2000-2015 yıllarındaki Doktora Tezlerinin Kullanılan Metodoloji Açısından Yıllara Göre Dağılımı

Yıllar	Arşivesel	Deneysel	Anket	Örnek Olay	Simülasyon	Normatif	Toplam
2015	3	1	6	1	0	3	14
2014	1	1	5	4	0	1	12
2013	1	1	9	2	0	4	17
2012	5	2	8	12	0	4	31
2011	3	2	11	2	1	2	21
2010	5	3	9	5	0	2	24
2009	5	2	3	2	0	2	14
2008	5	1	1	3	0	3	13
2007	2	3	4	7	0	3	19
2006	3	2	6	5	0	0	16
2005	3	2	5	3	0	2	15
2004	0	3	3	2	1	0	9
2003	1	3	7	3	0	0	14
2002	0	5	0	2	0	0	7
2001	1	2	1	4	0	0	8
2000	1	4	0	3	0	0	8
Toplam	39	37	78	60	2	26	242

Tablo 5'te Türkiye'de muhasebe alanında doktora tezi hazırlanmış olan üniversiteler ve bu üniversitelerde tez araştırmasında tercih edilen metodolojiler incelemektedir.

Tablo 5: 2000-2015 yıllarındaki Doktora Tezlerinin Kullanılan Metodoloji Açısından Üniversitelere Göre Dağılımı

Üniversite	Arşivesel	Deneysel	Anket	Örnek Olay	Simülasyon	Normatif	Toplam
Adnan M. Üniversitesi	0	0	1	0	0	0	1
Afyon K. Üniversitesi	0	2	2	5	0	0	9
Akdeniz Üniversitesi	0	1	2	1	0	0	4
Anadolu Üniversitesi	4	2	6	3	0	1	16
Ankara Üniversitesi	3	4	2	1	0	3	13
Atatürk Üniversitesi	2	0	5	1	0	1	9

Başkent Üniversitesi	1	0	0	0	0	0	1
Boğaziçi Üniversitesi	0	0	0	0	0	1	1
Bülent Ecevit Üniv.	0	0	1	0	0	0	1
Celal Bayar Üniversitesi	0	0	2	0	0	1	3
Çanakkale O. M.Üniver.	0	0	1	1	0	0	2
Çukurova Üniversitesi	1	0	2	2	0	0	5
Dokuz Eylül Üniversitesi	1	2	3	2	1	0	9
Dumlupınar Üniversitesi	0	2	0	0	0	1	3
Ege Üniversitesi	0	0	0	0	0	1	1
Erciyes Üniversitesi	1	0	0	0	0	1	2
Gazi Üniversitesi	4	5	2	4	0	3	18
Gebze Üniversitesi	1	0	3	0	0	0	4
Hacettepe Üniversitesi	1	0	0	0	0	0	1
İnönü Üniversitesi	0	0	5	2	0	0	7
İstanbul Üniversitesi	2	3	3	9	0	4	21
İstanbul T. Üniversitesi	0	0	0	1	0	0	1
Kadir Has Üniversitesi	2	0	0	0	0	1	3
Kocaeli Üniversitesi	1	1	0	2	0	1	5
Karadeniz Teknik Üniversitesi	1	0	2	3	0	1	7
Marmara Üniversitesi	8	12	9	13	1	4	47
Muğla S. K. Üniversitesi	0	0	1	0	0	0	1
Niğde Üniversitesi	0	0	1	1	0	0	2
ODTÜ	1	0	0	0	0	0	1
Sakarya Üniversitesi	0	1	6	3	0	1	11
Süleyman D. Üniversitesi	2	0	7	1	0	0	10
Selçuk Üniversitesi	1	1	9	3	0	1	15
Kahramanmaraş S. İ.Üni	0	0	1	0	0	0	1
Uludağ Üniversitesi	1	1	2	2	0	0	6
Yaşar Üniversitesi	1	0	0	0	0	0	1
Toplam	39	37	78	60	2	26	242

Tablo 6: 2000-2015 yıllarındaki Doktora Tezlerinin Üniversitelere Göre Dağılımı ve Üniversite Sıralamaları

Sıra	Üniversite	2000-2015	2006-2015	2011-2015
1	Marmara Üniversitesi	47	35	16
2	İstanbul Üniversitesi	21	13	6
3	Gazi Üniversitesi	18	13	7
4	Anadolu Üniversitesi	16	7	3
5	Selçuk Üniversitesi	15	13	10
6	Ankara Üniversitesi	13	7	2
7	Sakarya Üniversitesi	11	11	8
8	Süleyman Demirel Üniversitesi	10	9	6
9	Afyon Kocatepe Üniversitesi	9	6	1
10	Atatürk Üniversitesi	9	9	4
11	Dokuz Eylül Üniversitesi	9	5	3
12	İnönü Üniversitesi	7	6	4
13	Karadeniz Teknik Üniversitesi	7	3	1
14	Uludağ Üniversitesi	6	3	0
15	Çukurova Üniversitesi	5	4	3
16	Kocaeli Üniversitesi	5	4	1
17	Akdeniz Üniversitesi	4	4	1
18	Gebze Üniversitesi	4	3	1
19	Celal Bayar Üniversitesi	3	3	2
20	Dumlupınar Üniversitesi	3	3	0
21	Kadir Has Üniversitesi	3	3	0
22	Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi	2	2	2
23	Erciyes Üniversitesi	2	2	0
24	Niğde Üniversitesi	2	2	2
25	Adnan Menderes Üniversitesi	1	1	1
26	Başkent Üniversitesi	1	1	1
27	Boğaziçi Üniversitesi	1	1	0
28	Bülent Ecevit Üniversitesi	1	1	1
29	Ege Üniversitesi	1	1	1
30	Hacettepe Üniversitesi	1	1	1
31	İstanbul Teknik Üniversitesi	1	1	0
32	Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi	1	1	1
33	Orta Doğu Teknik Üniversitesi	1	1	1
34	Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi	1	1	1
35	Yaşar Üniversitesi	1	1	1

Tablo 6 2000-2015 yılları arasında hazırlanmış olan doktora tez sayısı dikkate alınarak yapılan üniversite sıralamalarını içermektedir. Böyle bir sıralama yapılırken üç farklı dönem belirlenmiş olmasına karşın sıralama yapılırken

en geniş veri seti olan 2000-2015 dönemi dikkate alınmıştır. Bu kapsamda anılan dönemde en çok doktora tezi Marmara Üniversite'sinde hazırlanmış olup İstanbul Üniversitesi ve Gazi Üniversitesi de sırasıyla ikinci ve üçüncü sırayı almıştır. Toplam doktora tezi hazırlanmış üniversite sayısı ise 35'tir. 16 yıllık bu dönemde üniversite başına ortalama doktora tez sayısı ise yaklaşık 7 olarak gerçekleşmiştir.

Tablo 7: 2000-2015 yıllarında Araştırma Alanı Muhasebe Bilgi Sistemi Olan Doktora Tezlerinin Üniversite Sıralamaları

Sıra	Üniversite	2000-2015	2006-2015	2011-2015
1	Marmara Üniversitesi	4	3	3
2	Anadolu Üniversitesi	3	3	2
3	Süleyman Demirel Üniversitesi	3	2	1
4	Selçuk Üniversitesi	3	3	1
5	Ankara Üniversitesi	2	1	0
6	Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi	1	1	1
7	Gebze Üniversitesi	1	1	1
8	Hacettepe Üniversitesi	1	1	1
9	İnönü Üniversitesi	1	0	0
10	Uludağ Üniversitesi	1	0	0

Tablo 7'de alanı muhasebe bilgi sistemi olan doktora tezlerin hangi üniversitelerde hazırlandığına ve bu üniversiteler arasındaki sıralamalara yer verilmektedir. 2000-2015 döneminde toplam 10 üniversitede muhasebe bilgi sistemi alanında doktora tezi hazırlandığı görülmektedir. En fazla tez hazırlanan üniversite Marmara Üniversitesidir. Üniversite başına anılan dönemde hazırlanmış ortalama muhasebe bilgi sistemi doktora tez sayısı 2'dir.

Tablo 8 denetim alanında hazırlanmış olan doktora tezlerine ilişkin üniversite sıralamalarını içermektedir. Toplam 22 üniversitede denetim alanında doktora tezi hazırlanmış olup en fazla denetim konusunda tez hazırlanan üniversite Marmara Üniversitesi'dir. Üniversite başına denetim alanında hazırlanan doktora tez sayısı yaklaşık 2 olarak gerçekleşmiştir.

Tablo 8: 2000-2015 yıllarında Araştırma Alanı Denetim Olan Doktora Tezlerinin Üniversite Sıralamaları

Sıra	Üniversite	2000-2015	2006-2015	2011-2015
1	Marmara Üniversitesi	12	9	6
2	Atatürk Üniversitesi	3	3	1
3	Celal Bayar Üniversitesi	3	3	2
4	Gazi Üniversitesi	3	2	2
5	İstanbul Üniversitesi	3	1	0

6	Ankara Üniversitesi	2	0	0
7	Çukurova Üniversitesi	2	1	1
8	İnönü Üniversitesi	2	2	2
9	Karadeniz Teknik Üniversitesi	2	0	0
10	Süleyman Demirel Üniversitesi	2	2	2
11	Uludağ Üniversitesi	2	1	0
12	Adnan Menderes Üniversitesi	1	1	1
13	Afyon Kocatepe Üniversitesi	1	1	0
14	Akdeniz Üniversitesi	1	1	1
15	Anadolu Üniversitesi	1	0	0
16	Bülent Ecevit Üniversitesi	1	1	1
17	Dokuz Eylül Üniversitesi	1	1	1
18	Dumlupınar Üniversitesi	1	1	0
19	Erciyes Üniversitesi	1	1	0
20	Orta Doğu Teknik Üniversitesi	1	1	1
21	Sakarya Üniversitesi	1	1	0
22	Selçuk Üniversitesi	1	1	1

Tablo 9'da finansal muhasebe alanında hazırlanmış doktora tezlerinin üniversiteler arasındaki dağılımı ve sıralamaları yer almaktadır. Tablo'dan da anlaşılabilir gibi, en fazla muhasebe tezi hazırlanan alan finansal muhasebedir. Aynı zamanda da en fazla üniversitede doktora tezi hazırlanmış olan muhasebe alanı finansal yönetimdir. Sıralamalar incelendiğinde, 2000-2015 yılları arasındaki dönemde en fazla finansal muhasebe tezinin hazırlandığı üniversiteler sırasıyla Marmara Üniversitesi, İstanbul Üniversitesi ve Gazi Üniversitesidir. Finansal muhasebe alanında doktora tezi yayınlamış üniversitelerde ortalama tez sayısı 4.5 olarak gerçekleşmiştir.

Tablo 9: 2000-2015 yıllarında Araştırma Alanı Finansal Muhasebe Olan Doktora Tezlerinin Üniversite Sıralamaları

Sıra	Üniversite	2000-2015	2006-2015	2011-2015
1	Marmara Üniversitesi	17	12	4
2	İstanbul Üniversitesi	13	9	5
3	Gazi Üniversitesi	11	9	4
4	Anadolu Üniversitesi	10	3	0
5	Ankara Üniversitesi	9	6	2
6	Selçuk Üniversitesi	9	7	6
7	Sakarya Üniversitesi	7	7	6
8	Atatürk Üniversitesi	5	5	3
9	Afyon Kocatepe Üniversitesi	4	2	0
10	İnönü Üniversitesi	4	4	2
11	Karadeniz Teknik Üniversitesi	4	3	1

12	Süleyman Demirel Üniversitesi	4	4	2
13	Akdeniz Üniversitesi	3	3	0
14	Dokuz Eylül Üniversitesi	3	2	1
15	Kadir Has Üniversitesi	3	3	0
16	Kocaeli Üniversitesi	3	3	1
17	Çukurova Üniversitesi	2	1	1
18	Gebze Üniversitesi	2	1	0
19	Niğde Üniversitesi	2	2	2
20	Başkent Üniversitesi	1	1	1
21	Boğaziçi Üniversitesi	1	1	0
22	Dumlupınar Üniversitesi	1	1	0
23	Ege Üniversitesi	1	1	1
24	Erciyes Üniversitesi	1	1	0
25	Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi	1	1	1
26	Uludağ Üniversitesi	1	1	0
27	Yaşar Üniversitesi	1	1	1

Tablo 10 yönetim muhasebesi alanında doktora tezi hazırlanmış üniversitelerdeki hazırlanan doktora tez sayısını ve sıralamasını içermektedir. Sayısal açıdan en az üniversitede çalışılmış olan muhasebe doktora alanı yönetim muhasebesidir. Coyne vd. (2010) tarafından yapılan sınıflandırmada yönetim muhasebesi ve maliyet muhasebesi, yönetim muhasebesi altında birleştirilmiş olmasına karşın, Türkiye’de maliyet muhasebesi alanında çalışılan tez sayısının yönetim muhasebesi alanında çalışılan tez sayısına kıyasla daha fazla olduğu görülmektedir.

Tablo 10: 2000-2015 yıllarında Araştırma Alanı Yönetim Muhasebesi Olan Doktora Tezlerinin Üniversite Sıralamaları

Sıra	Üniversite	2000-2015	2006-2015	2011-2015
1	Marmara Üniversitesi	3	3	0
2	Afyon Kocatepe Üniversitesi	2	1	0
3	Dokuz Eylül Üniversitesi	1	1	1
4	İstanbul Üniversitesi	1	0	0
5	Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi	1	1	1

Tablo 11 maliyet muhasebesi alanında çalışılmış tez sayılarını, bu tezlerin üniversiteler arasındaki dağılımlarını ve sıralamalarını göstermektedir. Çalışma kapsamında 17 üniversiteden tez bulunmaktadır ve en çok maliyet muhasebesi tezi sırasıyla Marmara Üniversitesi ve Gazi Üniversitesinde çalışıldığı görülmektedir. Maliyet muhasebesi alanında doktora tezi yayınlanmış üniversite başına düşen ortalama tez sayısı yaklaşık 2’dir.

Tablo 11: 2000-2015 yıllarında Araştırma Alanı Maliyet Muhasebesi Olan Doktora Tezlerinin Üniversite Sıralamaları

Sıra	Üniversite	2000-2015	2006-2015	2011-2015
1	Marmara Üniversitesi	8	6	3
2	Gazi Üniversitesi	4	2	1
3	Dokuz Eylül Üniversitesi	3	1	0
4	İstanbul Üniversitesi	3	3	1
5	Sakarya Üniversitesi	3	3	2
6	Afyon Kocatepe Üniversitesi	2	2	1
7	Kocaeli Üniversitesi	2	1	0
8	Uludağ Üniversitesi	2	1	0
9	Anadolu Üniversitesi	1	0	0
10	Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi	1	1	1
11	Çukurova Üniversitesi	1	1	1
12	Dumlupınar Üniversitesi	1	1	0
13	Gebze Üniversitesi	1	1	0
14	İstanbul Teknik Üniversitesi	1	1	0
15	Karadeniz Teknik Üniversitesi	1	0	0
16	Süleyman Demirel Üniversitesi	1	1	1
17	Selçuk Üniversitesi	1	1	1

Tablo 12 muhasebe alanında hazırlanmış olan vergi muhasebesi alanındaki doktora tez sayılarını, üniversite dağılımlarını ve sıralamalarını göstermektedir. Vergi muhasebesi alanında yapılan çalışma sayısı ve yönetim muhasebesi alanında yapılan çalışma sayısı en az çalışma yapılan alanlar olarak karşımıza çıkmaktadır. Çalışma kapsamında sadece 6 üniversitede vergi muhasebesi alanında doktora tezi hazırlandığı görülmektedir ve ortalama vergi muhasebesi alanında doktora tezi hazırlanmış üniversite başına düşen ortalama tez sayısı ise yaklaşık 1 olarak gerçekleşmiştir.

Tablo 12: Tablo 11: 2000-2015 yıllarında Araştırma Alanı Vergi Muhasebesi Olan Doktora Tezlerinin Üniversite Sıralamaları

Sıra	Üniversite	2000-2015	2006-2015	2011-2015
1	Marmara Üniversitesi	3	2	0
2	Anadolu Üniversitesi	1	1	1
3	Atatürk Üniversitesi	1	1	0
4	Dokuz Eylül Üniversitesi	1	0	0
5	İstanbul Üniversitesi	1	0	0
6	Selçuk Üniversitesi	1	1	1

6. SONUÇ

Bu çalışma 2000-2015 yılları arasındaki dönemde Türkiye’de muhasebe alanında hazırlanmış olan ve YÖK Tez Tarama sayfasında teze erişim imkanı sağlanmış olan tezlerin metodolojik ve dönemler halinde muhasebe alan sınıflandırmalarını ve sıralamalarını içermektedir. YÖK Tez Tarama sayfasında teze erişim imkanı sağlanmış olan tezler çalışmamızın kısıtını oluşturmuştur.

Çalışma kapsamında veriler üç dönem halinde incelenmiştir. Bu dönemler; birinci dönem: 2000-2005, ikinci dönem 2006-2010 ve üçüncü dönem de 2011-2015 yıllarını kapsamaktadır. Çalışma kapsamında yapılan sıralamalar ise en geniş kapsam olan 2000-2015 yıllarını kapsamaktadır. 16 yıllık kapsamda toplam 242 muhasebe alanında hazırlanmış doktora tezine ulaşılmıştır. Çalışmada kullanılan araştırma metodu arşivsel bir araştırma metodu olan içerik analizidir.

Türkiye’deki muhasebe alanındaki doktora tezleri alan açısından incelendiğinde en çok çalışılmış olan konular finansal muhasebe ve denetim konularıdır. En az çalışılmış olan alanlar ise, yönetim muhasebesi ve vergi muhasebesi alanlarıdır. Metodolojik açıdan incelendiğinde ise, en fazla tercih edilen yöntemler sırasıyla anket ve örnek olay yöntemleridir. En az tercih edilen yöntem ise, simülasyon yöntemidir. Fakat burada yapılan sınıflandırmaya muhasebe alanında tercih edilen ve kullanılan tüm metodolojiler dahil edilmemiştir. Aksine metodolojiler en az bir doktora tezinde kullanılması şartıyla sıralamaya dahil edilmiştir.

Dünyadaki en prestijli muhasebe dergilerinde yapılan benzer sınıflandırmalarda en çok tercih edilen muhasebe araştırma metodolojisinin arşivsel araştırma metodolojisi olduğu görülmektedir. Türkiye’de hazırlanan doktora tezlerinde arşivsel araştırma metodunun en çok tercih edilen dördüncü metot olduğu görülmektedir. En çok tercih edilen üç metodoloji sırasıyla anket, örnek olay ve deneysel araştırma metodolojileridir.

Türkiye’de anılan dönemde hazırlanmış olan doktora tezleri muhasebe alanı açısından ve hazırlandığı üniversiteler açısından sınıflandırmaya ve sıralamaya tabi tutulmuşlardır. Bu kapsamda tüm muhasebe alanlarında en çok doktora tezi hazırlanan üniversite Marmara Üniversitesi olarak gerçekleşmiştir. İstanbul Üniversitesi ve Gazi Üniversitesi sırasıyla en fazla muhasebe alanında doktora tezi hazırlanan üniversiteler olmuştur. Her bir muhasebe alanında hazırlanmış olan doktora tezlerine ilişkin alan sıralamaları yukarıdaki tablolarda ayrıntılı bir şekilde incelenmiştir. Marmara Üniversitesinin hem sayı hem de doktora tezi hazırlanmış olan muhasebe alanı açısından yapılan sınıflandırma ve sıralamalarda diğer tüm üniversitelerden çok daha fazla doktora teziyle temsil edildiği görülmektedir.

Bu çalışma özellikle gelecekte muhasebe alanında doktora yapmak isteyen bilim insanlarına tez aşamasında planlama açısından yardımcı olmayı amaçlamaktadır. Bu kapsamda, bu çalışmada, Türkiye’de en fazla kullanılan metodolojiler ve bu metodolojilerin daha ziyade hangi alanlarda kullanıldığı ve hangi üniversitelerin hangi muhasebe konularında daha fazla doktora tezi hazırlattığı gibi kritik bilgilere erişim imkanı tanınmaktadır.

Bu çalışmada yapılan sınıflandırmalar ve sıralamalar muhasebe alanında hazırlanmış olan doktora tezlerini esas almıştır. Fakat metodolojik ve alan açısından yapılabilecek sınıflandırma sıralama için kullanılan daha farklı yöntemler de vardır. Uygulamada en çok kullanılan yöntemlerden birisi olarak ilgili alan ve metodolojilerde hazırlanmış olan makaleler karşımıza çıkmaktadır. Genellikle en prestijli muhasebe dergilerinde yapılan çalışmalar alan ve metodolojik olarak sınıflandırılmaktadır. Literatürde karşımıza çıkan bir çok çalışmada ise, alan ve metodolojik sınıflandırmalar yapılırken ilgili üniversitelerde çalışan bilim adamlarının makalelerden aldıkları atıfların değerlendirildiği görülmektedir. Bu çalışma halen ve gelecekte muhasebe alanında bilimsel çalışmalarını yürüten ve yürütecek olan bilim adamlarının doktora tezlerinde kullandıkları metodolojileri ve alanları incelemekte ve temel olarak sonuçları üniversite seçiminde kullanacak olan potansiyel kullanıcılara faydalı bilgiler sağlamayı amaçlamaktadır.

Ülkemizde, vergi kanunları muhasebe uygulamalarında önemli bir etkiye sahip olduğu yadsınamaz bir gerçektir. Muhasebe alanında yapılacak olan doktora tezlerinin vergi uygulamalarına yönelik olarak daha fazla çalışılması gerektiği düşünülmektedir.

Bu çalışmada doktora tezlerinin içerik analizi ile sonuçlar elde edilmiştir, bundan sonra yapılacak olan çalışmaların, makale ve bildiriler üzerinde uygulanması literatüre önemli katkı sunacağı düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

Ball, R, and Brown P.,(1968)., An Emprical Evaluation of Accounting Income Numbers, Journal of Accounting. Autumn, 159-178.

Bazley, D. J.,and Nikolai, A. L.,(1975), A Comparison of Published Accounting Researchand Qualities of Accounting Facultyand Doctoral Programs,The Accounting Review, 50(3), 605-610.

Beaver, W.,(1968),The Information Content of Annual Earnings Announcements, Journal of Accounting Research Supplement, 67-92.

Bonner, E. S.,Hesford, J., W., V. der S., Wim A., Yung, S. M.,(2006),The Most Influential Journals in Academic Accounting, Accounting, Organizationsand Society, 31(7), 663-685.

Bouillon, M and Ravenscroft, S.,(2010), Undergraduate Preparation and Dissertation Methodologies of Accounting Phds Over the Past 40 Years, *Global Perspectives on Accounting Education*,(7), 19-29.

Brennan, N.,(1998), *Accounting Research: A Practical Guide*, Dublin: Oak Tree Press.

Buckley, J. W., Buckley, M. H., and Chiang H.,(1976), *Research Methodology and Business Decisions*, National Association of Accountants Martin, R. James tarafından özetlenmiş, <http://maaw.info/ArticleSummaries/ArtSumBuckley76.htm>

byuaccounting.net (2015). What is Accounting Research. http://www.byuaccounting.net/mediawiki/index.php?title=What_is_accounting_research%3F

Carnaghan, C., Gyepesi, J. Flower, and Gibbins, M. (1994), A Profile of Contemporary Accounting Research: Fall 1984-Spring 1994, *Contemporary Accounting Research*, 11(1), 251-270.

Coyne, J.G., Summers, S.L., Williams, B., Wood, D.A.,(2010), Accounting Program Research Rankings by Topical Area and Methodology, *Issues in Accounting Education*, 25(4), 631-654.

Gordon, P. Teresa, and Porter, C. Jason.,(2009), *Reading And Understanding Academic Research In Accounting: A Guide For Students*, *Global Perspectives on Accounting Education*, (6), 25-42.

Jenkins, A.M. (ed) (1985). *Research Methodologies and MIS Research. Research Methods in Information Systems*, Amsterdam: Elsevier Science Publishers B.V.

Kachelmeier, S. J.,(2009), Annual Report and Editorial Commentary for The Accounting Review, *The Accounting Review*, (84), 2047-2075.

Kinney, R. W.,(1986), Empirical Accounting Research Design For Ph.D. Students, *The Accounting Review*, LXI(2), 338-350.

Labro, Eva .2015. Using Simulation Methods in Accounting Research. *Journal of Management Control*. 26(2), 99-104.

Lukka, K. And Kasanen, E. (1996), Is Accounting a Global or a Local Discipline? Eviden From Major Research Journals, *Accounting, Organization and Society*, 21(7/5), 755-773.

Olalere, T.,(2011), *Methodology in Accounting Research: A Critique of Taxonomy*, <http://www.cs.trinity.edu/rjensen/temp/AccountingResearchMethodsSSRNid1921192.pdf>

Oler, D., Oler M., and Skousen, J. C.,(2010), Characterizing Accounting Research, *Accounting Horizons*. 24(4), 635-670.

Parker, D. L., James G., and Siman L., (2011),The Relationship Between Academic Accounting Research and Professional Practice, Accounting, Auditing&Accountability Journal, 24(1), 5-14.

Pickerd, J.S.,Stephens, M. N, Summers, S.L., andWood D.A.,(2011), Individual Accounting Faculty Research Rankingsby Topical Area and Methodology, Issues in Accounting Education. 26(3), 471-505.

Salterio, S.,(2010), Contemporary Accounting Reserach: 2010 Editor's Report. https://www.caaa.ca/_files/file.php?fileid=filesjXqQTbBOy&filename=file_CAR_Editor_s_Report_2010___final.pdf.

Searcy, D.L. and Mentzer, J.T.,(2003), A Framework for Conducting and Evaluating Research, Journal of Accounting Literature, (22), 130-167.

Stephens, N. M, Summers, S.L., Williams B., Wood, D.A.,(2011), Accounting Doctoral Program Rankings Based on Research Productivity of Program Graduates, Accounting Horizons, 25(1), 149-181.

Watts, L. R.,and Zimmerman, L. J.,(1986), Positive Accounting Theory, Prentice-HallInc.

Watts, L. R., and Zimmerman, L. J., (1990), A Positive Accounting Theory: A Ten Year Perspective, The Accounting Review, 65(1), 131-156.

HİZMET İHRACATINDA KATMA DEĞER VERGİSİ İSTİSNASININ KATMA DEĞER VERGİSİ GENEL UYGULAMA TEBLİĞİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ*

Dr. Sevgi SÜMERLİ SARIGÜL**
Yrd.Doç.Dr. Betül ALTAY TOPCU***

Teorik İnceleme
(Theoretical Research)

Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi
Kasım 2016; 9 (3): 281-296

Öz

Uluslararası değişime konu mallarda dolaylı vergileme hakkı ithalatçı ülkeye aittir. Bu nedenle ihracata konu olan mallar için ihracat istisnası getirilerek, bu malların dolaylı vergi yükünden arındırılması amaçlanmaktadır. İhracat istisnası, “Varış Yeri Ülkesinde Vergilendirme İlkesi”ni hayata geçiren bir uygulama biçimi olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu ilkeye göre mal ve hizmetler sadece ithalatçı ülkede vergilendirilir. Bu çalışmada, mükelleflerin hizmet ihracatında Katma Değer Vergisi (KDV) iadesinden yararlanmasında, hizmet ihracatının KDV istisnasına konu olabilmesi için gerekli şartlar, ilgili kanun ve tebliğlerde yer alan son değişiklikler dikkate alınarak incelenmiştir. Çalışmada ayrıca hizmet ihracatında yüklenen KDV'nin iadesindeki yasal düzenlemeler de ele alınmıştır.

Anahtar Sözcükler: Hizmet İhracatı, KDV İstisnası, KDV İadesi, KDV Genel Uygulama Tebliği.

JEL Kodları: M41, M48

* Makalenin gönderim tarihi: 20.01.2016; Kabul tarihi: 28.03.2016

** Öğretim Elemanı, Erciyes Üniversitesi, KMYO, Dış Ticaret Programı, ssumerli@erciyes.edu.tr (Sorumlu yazar; Correspondent author)

*** Öğretim Üyesi, Erciyes Üniversitesi, KMYO, Dış Ticaret Programı, batopcu@erciyes.edu.tr

THE EVALUATION OF THE VALUE ADDED TAX EXCEPTION IN SERVICE EXPORT IN TERMS OF VALUE ADDED TAX GENERAL PRACTICES NOTIFICATION

ABSTRACT

The right of indirect taxation of the goods that are subject to change internationally belongs to the importing country. For this reason, the goods that are subject to export are aimed to be excluded from the indirect tax load by preceding export exception. Export exception, is faced as "Destination Country Taxation Policy" in a life practice. To enable this policy, the taxation of goods and services must be applied in the importing country. In this study, in order to make service exporting tax payers benefit from Value Added Tax (VAT) return required terms have been studied in detail considering the recent changes in the papers. The study also focuses on the legal regulation of VAT down loaded from service export.

Keywords: Service Export, VAT Exception, VAT Return, VAT General Practices Notification

JEL Codes: M41, M48

1. GİRİŞ

KDV'nin konusuna giren işlemler, Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK)'nın 1. maddesinde belirtilmiştir. Buna göre Türkiye'de yapılan ticari, sınaî, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan mal ve hizmet teslimleri, her türlü mal ve hizmet ithalatı KDV'nin konusunu oluşturmaktadır. Uluslararası ticarete uygulanan "Varış Yeri Ülkesinde Vergilendirme İlkesi" ihracatın ekonomideki önemine binaen ülkemiz açısından da kabul edilmiş ve her türlü mal ve hizmetler her ne kadar ithalat aşamasında KDV'ye tabi olsa da, ihracat aşamasında KDV'den istisna edilmiştir.

3065 Sayılı KDVK'nın 11 ve 12. Maddelerinde ihracat istisnası ile ilgili düzenlemeler yapılmıştır. KDVK'nın 11/1-a maddesinde ihracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler, yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler, serbest bölgelerdeki müşteriler için yapılan fason hizmetler ve karşılıklı olmak şartıyla uluslararası roaming anlaşmaları çerçevesinde yurt dışındaki müşteriler için Türkiye'de verilen roaming hizmetleri KDV'den istisna edilmiştir.

KDVK'nın 11/1-b maddesinde yolcu beraberli eşyaya (bavul ticareti), yabancıların taşımacılık kapsamında satın alacakları mal ve hizmet teslimleri ile fuar, panayır ve sergilere katılmaları dolayısıyla satın alacakları mal ve hizmetler karşılıklı olmak kaydıyla KDV'den istisna edilmiştir. Yine bu mad-

de de sinematografik eserlere ilişkin yabancı yapımcılar tarafından satın alınacak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK)'un 232. Maddesi'nde yer alan ve ilgili yılda uygulanmakta olan haddin üzerindeki mal ve hizmetler nedeniyle ödenen KDV'nin yapımcılara iade olunması öngörülmüştür.

KDVK'nın 11/1-c maddesinde ise ihraç kayıtlı satışlara ilişkin düzenleme yapılmış, ihraç edilmek şartıyla imalatçılar tarafından kendilerine teslim edilen mallara ait KDV'nin ihracatçılar tarafından ödenmeyeceği açıklanmış, dâhilde işleme rejimi kapsamında yurtçinde hammadde temininde de 11/1-c maddesi kapsamında işlem yapılması öngörülmüştür.

Çalışmamızda hizmet ihracatında KDV istisnası ele alınarak, konu ile ilgili KDVK'da yer alan ilgili maddeler, tebliğler, özelgeler, bu konudaki Danıştay kararları ve Maliye Bakanlığı'nın görüşleri üzerinde durulacaktır. Ayrıca 26.04.2014 tarih ve 28983 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak 1 Mayıs 2014 tarihinde yürürlüğe giren "Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği" ile daha önce yayınlanan KDV tebliğleri tek bir tebliğde birleştirilerek önemli birtakım düzenlemeler yapılmıştır. Çalışmamızda KDV Genel Uygulama Tebliği'nde hizmet ihracatında KDV istisnasına getirilen düzenlemeler ele alınarak, eski uygulama ile karşılaştırma yapılacaktır.

2. HİZMET İHRACATINDA KDV İSTİSNASINDAN YARARLANMA ŞARTLARI

Yeni KDV Genel Uygulama Tebliği'ne göre, 3065 sayılı KDVK'nın 11/1-a maddesi kapsamında, KDVK'nın 12/2. maddesinde bir hizmetin yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmet sayılabilmesi, başka bir ifadeyle KDV'den istisna edilebilmesi için aşağıda yer alan şartların birlikte oluşması gerekmektedir:

- Hizmet, yurt dışındaki bir müşteri için yapılmış olmalıdır,
- Hizmetten yurt dışında faydalanılmalıdır.

KDVK'nın 12/2. maddesinde sayılan hizmet ihracatı istisnasında aranan şartlar yukarıdaki gibi olmakla birlikte, hizmetin KDV'nin konusuna girmesi (KDV'nin konusuna giren işlemlerin Türkiye'de yapılması) temel şart olarak karşımıza çıkmaktadır. Zira yukarıda belirtilen "hizmetin yurtdışındaki müşteri için yapılması" ifadesinden hareketle yurtdışında yapılan hizmetlerin de hizmet ihracatı kapsamında olduğu gibi uygulamada zaman zaman hatalı değerlendirmeler yapıldığının görülmesi üzerine Maliye Bakanlığı'nca Sirküler ve Tebliğlerle yurtdışında yapılan veya diğer sebeplerle KDV'nin konusuna girmeyen işlemler için istisna uygulanmasının söz konusu olmayacağı açıklanmıştır.

İlk şartın anlaşılmasında ve uygulamasında pek tereddüt yaşanmamakta-

dır. Ancak, eski uygulamaya göre, ikinci şart olan ‐Hizmetten yurtdışında faydalanılmalıdır‐ şartının anlaşılmasında ve uygulamasında ciddi anlamda tereddütler yaşanabilmekteydi. Hizmet niteliği gereğince soyut bir kavram olduğu için mal ihracatındaki gibi gerçekten yurtdışı ediliyor edilmediğinin tespit edilmesi oldukça zordu. Ancak bu karmaşıa KDV Genel Uygulama Tebliği ile giderilmiştir.

Ayrıca ilgili Kanununun 12/3. maddesinde, fason hizmetlerin serbest bölgelerdeki müşterilere yapılmış sayılması dolayısıyla KDV'den istisna edilebilmesi için aşağıda yer alan şartlar yerine getirilmelidir:

- Fason hizmet serbest bölgelerde faaliyet gösteren müşteriler için yapılmış olmalıdır.
- Fason hizmetten serbest bölgelerde faydalanılmalıdır.

Bunun yanı sıra söz konusu şartlara ilaveten, ana madde ve malzemeleerin serbest bölgeden gönderilmesi ve fason hizmete konu malın yeniden serbest bölgeye gönderilmiş olması gerekir. Buna göre, serbest bölgeden gönderilen ana madde ve malzemelerin, yurtiçinde bulunan şetmelerde çeşitli işlemlere tabi tutulduktan sonra yeniden serbest bölgeye gönderilmesi suretiyle verilen fason hizmetler istisna kapsamında değerlendirilmektedir.

Serbest Bölge Kanununun 6. maddesi gereği Serbest bölgelerin yurt dışı olarak değerlendirilemeyeceğinden hizmet ihracı kapsamında KDV istisnasının mümkün olamayacağı yönündedir. Dolayısıyla yeni tebliği ile getirilen en önemli düzenlemelerden birisi de, Türkiye'den serbest bölgelere verilen hizmetlerde hizmet ihracatı istisnası uygulanmayacağıdır. KDVK'nın 11 ve 12. maddelerinin birlikte incelenmesinden de anlaşılacağı üzere, malın serbest bölgeye gelmesi ve buradaki alıcıya teslim edilmesi ihracat istisnası kapsamında değerlendirilirken, fason hizmetler hariç serbest bölgeye yapılan hizmet ifalarının ihracat sayılacağına dair bir düzenleme yapılmamıştır. Dolayısıyla, fason hizmetler hariç Türkiye'den serbest bölgelere verilen hizmetler KDV'ye tabi bulunmaktadır.

Yeni tebliği ile getirilen bir başka düzenleme ise, Türkiye içinde taşıma hakkı bulunmayan yabancı bayraklı gemilere ve uçaklara verilen tadil, bakım, onarım hizmetlerinin hizmet ihracatı kapsamında KDV'den istisna olmasıdır. Söz konusu tebliği ile KDV uygulamasında tartışmalı olan bir konuya daha açıklık getirilmiştir. Eski uygulamada bu sorun verilen özelgelerle çözümlenmiştir, ancak konu hakkında Tebliğ düzeyinde bir düzenleme yapılmamış olması tereddütlere neden olmaktadır. Bu tereddütler yeni tebliği ile giderilmiştir.

2.1. Hizmetin KDV'nin Konusuna Girmesi

KDVK'nın 1. Maddesi uyarınca "Türkiye'de yapılan" ticari, sınaî, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde mal teslimleri ve hizmet ifaları, her türlü mal ve hizmet ithali ile diğer faaliyetler KDV'nin konusuna girmektedir.

Kanunun 4. Maddesi'nde hizmet; teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemler olarak tanımlanmış, bu işlemlerin; bir şeyi yapmak ve işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi, şekillerde gerçekleştirilebileceği belirtilmiştir.

Kanunun 6. Maddesinde işlemlerin Türkiye'de yapılmasından ne anlaşılması gerektiği açıklanmış ve hizmet yönünden "hizmetin Türkiye'de yapılması veya hizmetten Türkiye'de faydalanılması hallerinde işlemlerin Türkiye'de yapılmış sayılacağı" belirtilmiştir.

KDV'den bahsedilebilmesi için hizmetin Türkiye'de yapılması/hizmetten Türkiye'de faydalanılması da yeterli olmayıp, Kanunu'nun 1. Maddesi uyarınca ithalat ve diğer faaliyetlerden doğan işlemler haricinde, hizmetin; ticari, sınaî, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde ifa edilmesi de gerekmektedir.

Diğer taraftan hizmetin başka bir ülkede yapılması halinde bu hizmetten Türkiye'de faydalanılmış ise işlem yine Türkiye'de yapılmış sayılacak ve KDV'ye tabi olacaktır. Ancak çalışmamızın konusunu teşkil eden hizmet ihracatı istisnası açısından Türkiye'de faydalanılan hizmetler istisna kapsamına girmemektedir. Türkiye'de faydalanılan hizmetler ihracatın tam tersi ithalat için söz konusu olabilecektir. Buna göre hizmet ihracatı istisnasından söz edilebilmesi için ilk olarak Türkiye'de KDV'nin konusuna giren bir hizmet yapılması gerekmektedir.

2.2. Hizmetin Yurt Dışındaki Bir Müşteri İçin Yapılması

KDVK'nın 12/2. maddesinde yurtdışındaki müşteri; "ikametgâhı, işyeri, kanunî ve iş merkezi yurt dışında olan alıcılar ile yurt içinde bulunan bir firmanın yurt dışında kendi adına faaliyet gösteren şubeleri" şeklinde tanımlanmaktadır.

Hizmet ihracatı, hizmetin yurtdışına gidilerek veya teçhizat ve eleman gönderilmek suretiyle Türkiye dışında hizmet verilmesi yoluyla gerçekleşir. Hizmetin fiilen yurt dışında icra edilmiş olması, bu hizmetin KDV istisnasına tabi olmayacağı anlamına gelmemelidir. Söz konusu hizmet Türkiye kaynaklı bir hizmettir, KDV kapsamındadır ve ihraç edilmiş bir hizmettir. Hizmetin yurt dışında icra edilmiş olması o hizmetin yapısı ve bu durum hizmetin ihracat istisnasından yararlanamayacağını göstermez.

KDV Genel Uygulama Tebliği'ne göre, hizmetin yurtdışındaki bir müşteri için yapıldığı hususunun, yurtdışındaki müşteri adına düzenlenen fatura, serbest meslek makbuzu ve benzeri belge ile tevsik edilmesi gerekmektedir. Kanunda, böyle bir şart aranmamakla beraber, hizmet yurtdışındaki müşteriye yapılmış ise faturanın veya serbest meslek makbuzunun da o müşteri adına düzenlenmiş olması gerekmektedir. Örneğin, fatura veya benzeri belge yurt dışındaki müşterinin Türkiye'de bulunan temsilcisi adına düzenlenirse, istisna uygulanamayacaktır.

2.3. Hizmetten Yurt Dışında Faydalanılması

Hizmetten yurtdışında faydalanılmasından kastedilen husus; Türkiye'de yurtdışındaki müşteri için yapılan hizmetin, müşterinin yurtdışındaki iş, işlem ve faaliyetleri ile ilgili olması başka bir ifadeyle Türkiye'deki faaliyetleri ile ilgisi bulunmamasıdır. Yurtdışındaki müşteri için yapılmakla birlikte yurtiçinde yararlanılan hizmetler hizmet ihracatı istisnasından yararlanamaz, bunlar genel hükümlere göre KDV'ye tabidir.

KDV uygulamasında, ihraç ve ithal edilen mallara ilişkin olarak verilen hizmetlerin KDV karşısındaki durumuna ilişkin olarak özellikle "faydalanma kriteri" konusu ile ilgili karmaşa KDV Genel Uygulama Tebliği ile giderilmiştir. Buna göre hizmet, yurtdışındaki müşterinin Türkiye'deki faaliyetleri ile ilgili ise yani yurtdışındaki müşterinin bizzat Türkiye'ye gelerek, fiilen burada faydalandığı bir hizmetse hizmetten Türkiye'de faydalandığı kabul edilir ve istisna uygulanmaz.

3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'na göre serbest bölgeler Türkiye siyasi sınırları içinde bulunmakla birlikte bu bölgelerde gümrük ve kambiyo mevzuatı uygulanmamaktadır. Serbest bölgelerin Türkiye siyasi sınırları içinde bulunması sebebiyle bu bölgelere verilen hizmetten Türkiye'de yararlanılmış olacağından prensip olarak serbest bölgelere verilen hizmetler KDV'ye tabidir ve serbest bölgelere verilen hizmetlere ihracat istisnası uygulanmaz. Ancak daha öncede belirtildiği gibi, KDV Kanunu'nun 11/1-a maddesi ile serbest bölgelerdeki müşteriler için verilen fason hizmetler KDV'den istisna edilmiştir.

Tebliğde "faydalanma kriteri" çerçevesinde yapılan açıklamalar şu şekildedir:

- Yurt dışındaki firmaların, Türkiye'ye gönderecekleri mal ve hizmetler Türkiye'de tüketildiğinden, bu firmalara söz konusu mal ve hizmetler için Türkiye'de verilen danışmanlık, aracılık, gözetim, müşteri bulma, piyasa araştırması vb. hizmetlerin hizmet ihracatı istisnası kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir. Dolayısıyla bu hizmetler KDV'ye tabi bulunmaktadır. Bu gibi durumlarda faydalanma kriterinin tespitinde, yapılan hiz-

metin ithal edilen mal ile doğrudan ilişkili olması hususunun göz önünde tutulması gerekir.

- Yabancı firmaların Türkiye’den ithal ettiği (Türkiye’nin ihraç ettiği) mallar dolayısıyla verilen danışmanlık, aracılık, gözetim, müşteri bulma, piyasa araştırması vb. hizmetler ise, bu mallar yurt dışında tüketileceğinden, hizmet ihracatı kapsamında KDV’den istisna olacaktır.

2.4. Hizmet İhracatına İlişkin Bedelin Döviz Olarak Yurda Getirilmesi

Hizmet ihracatında KDV istisnasına yönelik eski uygulamaya göre, 26 ve 30 Seri No.lu KDV Genel Tebliği’nde bir hizmetin hizmet ihracatı istisnası kapsamında değerlendirilebilmesi için; yukarıda belirtilen şartların yanı sıra, hizmet bedelinin döviz olarak Türkiye’ye getirilmesi şartı da aranmaktadır. 113 No.lu KDV Genel Tebliği’nde yurt dışındaki müşteriler için ifa edilen hizmetlerin, hizmetin ifa edildiği dönemde, bedelin döviz olarak Türkiye’ye gelmesi beklenilmeden ihracat istisnası kapsamında beyan edilmesi yönünde açıklama yapılmıştır. Ancak bu tebliğde hizmet bedeli döviz olarak Türkiye’ye gelmeden mükelleflere KDV iadesi yapılmaması gerektiği belirtilmiştir.

Hizmet ihracatı kapsamında işlem yapan, buna karşılık bu kapsamda KDV iade talep etmeyen mükelleflerin, hizmet bedeli dövizini yurda getirmek veya döviz alım bordrosu ile tevsik etme zorunlulukları bu tebliğ ile kaldırılmıştır. Buna karşılık, hizmet ihracatı yaptığı için KDV iade talep eden mükellefler ise hizmet bedelinin yurda getirildiğini tevsik edeceklerdir.

Yeni KDV Genel Uygulama Tebliği’nde de hizmet ihracatına ilişkin bedelin döviz olarak yurda getirilmesi hususunda hiçbir değişiklik yapılmamıştır. Şöyle ki, diğer şartların da gerçekleşmesi halinde hizmetin verildiği dönemde istisna uygulanacak, iade talebinde bulunulması halinde ise bedelin döviz olarak yurda getirilmiş olması aranacaktır.

3. HİZMET İHRACATINDA KDV İSTİSNASI İLE İLGİLİ ÖRNEKLER

Türkiye’de yapılan hizmetlerin hizmet ihracatı istisnası karşısındaki durumu ile ilgili örnekler aşağıda yer almaktadır:

- Türkiye’de faaliyette bulunan (A) şirketi tarafından, Almanya’da yerleşik bir firmaya Türkiye’den satın aldığı tekstil ürünlerinin temin edilmesine aracılık etme hizmeti, hizmet ihracatı istisnası kapsamında KDV’den istisnadır.
- Türkiye’de yerleşik olan ve aracılık faaliyetinde bulunan (A) şirketi, Almanya’da yerleşik bir firmaya verdiği mallarına Türkiye’de müşteri bulma hizmeti vermektedir. Bu hizmetten yabancı şirket Türkiye’de faydalan-

diğından, bahse konu hizmet ihracatta KDV istisnası kapsamında değerlendirilmeyecektir. Çünkü yabancı firma bu hizmet karşılığında Türkiye'ye mal satmaktadır. Faturanın yabancı firma adına düzenlenmiş ve hizmet bedelinin Türkiye'ye getirilmiş olması bu durumu etkilemez. Eğer bu hizmetten Almanya'da faydalanılmış olursa, söz konusu hizmet ihracatta KDV istisnası kapsamında değerlendirilecektir.

- Türkiye'deki davalar veya ihaleler vb. hizmetler ile ilgili yurt dışındaki kişi ve kuruluşlara danışmanlık veya aracılık hizmeti verilmesi KDV'ye tabidir. Örneğin, Türkiye'deki bir danışmanlık firması, İtalya'daki bir firmanın mallarının Türkiye'de pazarlanmasına yönelik piyasa araştırması yapmaktadır. Bu hizmetler karşılığında yurt dışına fatura kesilmiş, bedeli döviz olarak Türkiye'ye getirilmiş olsa dahi, yabancı firma hizmetten Türkiye'de faydalandığı için bu hizmet istisna kapsamında değerlendirilmeyecek ve KDV'ye tabi tutulacaktır.

- İsviçre'de yerleşik bir firmaya Türkiye'den ithal edeceği maden cevheri nedeniyle verilen maden cevherinin sağlanması, kalite kontrolü, malın ihraç limanına kadar taşınması ve gemilere yüklenmesi gibi hizmetler, hizmet ihracatı istisnası kapsamında değerlendirilecektir. Çünkü maden cevheri yurt dışında tüketilecektir ve yabancı firma da Türkiye'den ithal edeceği maden cevheri ile ilgili olarak kendisine verilen söz konusu hizmetlerden yurt dışında faydalanacaktır.

- Türkiye'de yerleşik (A) havayolu firması kendisine ait uçaklarla ve personeliyle yurtdışında uçuş hizmeti vermektedir. (A) havayolu firmasının yurtdışındaki havayolu firmalarına yurtdışında vermiş olduğu uçuş hizmeti hizmet ihracatında KDV istisnası kapsamında değerlendirilmez. Çünkü yapılan bu hizmet, KDVK'nın 1. maddesinde belirtilen KDV'nin konusuna giren işlemler arasında yer almamaktadır.

- KDV Genel Uygulama Tebliği'nde belirtildiği gibi, fason hizmetler hariç, Türkiye'den serbest bölgelere verilen hizmetler KDV'ye tabi bulunmaktadır. Başka bir ifadeyle ihracatta KDV istisnasına tabi değildir. Ancak serbest bölgelerdeki müşterilere yapılan fason hizmetler, daha önce bahsedilen KDVK'nın ilgili maddesinde belirtilen şartları taşıması halinde, ihracatta KDV istisnası kapsamında değerlendirilmektedir.

Örneğin, Adana Yumurtalık Serbest Bölgesi'nde faaliyette bulunan (A) firması, buradan yurt dışına gönderilecek olan elbiselerin eksik olan düğmelerini yurt içindeki bir firmaya fason olarak diktirmiştir. Yapılan bu hizmet, serbest bölgede faaliyet gösteren (A) firması için yapılmakta ve bu hizmetten serbest bölgedeki gömlek ihracatçısı olan (A) firması yararlanmaktadır. Dolayısıyla söz konusu fason hizmet, hizmet ihracatında KDV istisnasına tabi olacaktır.

- Yurt dışına haberleşme hizmeti verilmesi hizmet ihracatında istisna kapsamına girmektedir. Örneğin Türk Telekom firmasının yurt dışındaki kişi veya kuruluşlara verdiği haberleşme hizmeti istisna kapsamına girmektedir.
- Yurt dışında imal edilecek malların kalıp ve modellerinin yapılması istisna kapsamına girmektedir. Türkiye'deki bir kalıp firması, yurt dışında ütü masası imalatı yapan bir firma ile bazı kalıplarının imalatı konusunda anlaşma yapmış ve bu kalıpların imal edilmesi için Türkiye'deki imalathaneye sipariş vermiştir. Türk firması, yurt dışına ihraç edeceği parçaların dökümünün yapılacağı kalıbı imal etmiş ve bedelini yurt dışından döviz olarak getirmiştir. İhraç edilecek malların imalinde kullanılacak olan kalıp, Türkiye'de satılacak malların imalinde kullanılmamak şartıyla imal edildiğinden, söz konusu kalıp imali de hizmet ihracatında istisna kapsamına girecek ve kalıp bedeli için yurt dışına düzenlenecek faturada KDV hesaplanmayacaktır.
- Yurt dışına yapılan finansal kiralama işlemleri istisna kapsamında değerlendirilmez. Türkiye'de yerleşik gerçek veya tüzel kişiler, işletmelerinde kayıtlı makine ve teçhizatları yurt dışındaki firmalara kiraya verebilmektedir. Kiralama işlemleri daha çok iş makineleri alanında yoğunlaşmaktadır. Bu kiralamar ihracat mevzuatında finansal kiralama yoluyla yapılan ihracat olarak düzenlenmiştir.

İhracat Yönetmeliği'nin 4/m maddesinde finansal kiralama; malların kira bedeli karşılığı belirli bir süre kullanılmak üzere geçici olarak Türkiye gümrük bölgesi dışına veya serbest bölgelere çıkarılması olarak tanımlanmıştır. Söz konusu yönetmeliğin 13/2. maddesinde ise, finansal kiralama yoluyla yapılacak ihracatın gümrük mevzuatı hükümlerine tabi olduğu belirtilmiştir.

Maliye Bakanlığı, "iş makineleri ve ekipmanlarının yurt dışına kiraya verilmesi işleminin Türkiye'de yapılan veya Türkiye'de faydalanılan bir hizmet niteliğinde bulunmadığından, KDV'nin konusuna girmemesi nedeniyle hizmet ihracatı olarak değerlendirilemeyeceği ve bu işlem nedeniyle yüklenilen vergilerin iade olarak talep edilemeyeceği, gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabileceği" görüşündedir.

Maliye Bakanlığı'nın bu görüşünü yansıtan bir özeldesinin metni şöyledir (GİB, Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 18.08.2008 tarih ve 3032 sayılı Özeldesini): Yurt dışında taahhüde dayalı olarak yapmış olduğunuz inşaat işlerinde kullanılmak üzere finansal kiralama yoluyla edinmiş olduğunuz iş makineleri ve ekipmanlarının yurt dışına kiraya verilmesi işlemi, Türkiye'de yapılan veya Türkiye'de faydalanılan bir hizmet niteliğinde bulunmadığından KDV'nin konusuna girmemektedir. Bu nedenle KDV'nin konusuna girmeyen bu işlem istisna kapsamında değerlendirilmez. Ayrıca, bu işlemlerle

ilgili olarak yüklenilen vergiler KDVK'nın 30/a maddesine göre indirim konusu yapılamayacak olup, gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınacaktır.

Danıştay ise, "Türkiye'den yurt dışına yapılan makine ve teçhizat kiralamaasının ticari kiralama yoluyla ihracat olarak hizmet ihracatı kapsamında KDV'den istisna olduğu" görüşündedir.

Merkezi ve faaliyeti Türkiye'de bulunan şirketin aktifinde kayıtlı kamyon ve frigofirik yarı römorkların Irak'ta bulunan bir firmaya ticari kiralama yoluyla kiralama işlemi Türkiye'de, kiralama hizmetinden faydalanma ise yurt dışında gerçekleştiğinden, kiralama hizmeti 3065 sayılı Kanununun 11. maddesi ve 12. maddesinin 2. fıkrası uyarınca hizmet ihracatı kapsamında KDV'den istisna olacaktır (Dn. 3. D'nin, 31.01.2012 tarih ve E. 2009/2043, K. 2012/243 Sayılı Kararı). (Karar'ın tam metni için bkz. Yaklaşım, Yıl:21, Sayı: 244, Nisan 2013, 303-305).

Bu durumda, kiralama işlemi Türkiye'de yapılmakta ve kiralamaya konu olan makine ve teçhizat Türkiye'den ilgili ülkeye gönderilmekte, makine ve teçhizat yurt dışına çıkarılarak, orada kiraya verilmesi söz konusu olmaktadır. Bu şekilde makine ve teçhizatın yurt dışındaki müşteriye ticari kiralama yoluyla ihracat kapsamında gönderildiği durumlarda, kiralama işleminin hizmet ihracatı kapsamında KDV'den istisna tutulması daha uygun olacaktır.

- İhracat komisyonları hizmet ihracatı kapsamında KDV'den istisnadır. Örneğin; Almanya'da yerleşik bir firma elektrik ve kablolama projesini üstlenen (A) Türk firması hakkında, (B) Türk danışmanlık firmasından, bu firma ile ilgili olarak yeterlilik araştırması yapmasını istemiştir. (B) Türk danışmanlık firması bu hizmeti ile ilgili olarak yaptığı harcamaları ve komisyon ücretini yabancı firmaya fatura etmekte ve karşılığını da döviz olarak Türkiye'ye getirmektedir. Bu durumda, (A) firmasının hizmetinden yurt dışında faydalanılacağından, (B) danışmanlık firmasının yaptığı bu hizmet karşılığında aldığı komisyon hizmet ihracatı kapsamında KDV'den istisnadır.

4. KDV İSTİSNASININ TEVSİKİ VE BEYANI

İstisnanın tevsiki ve beyanı hususunda KDV Genel Uygulama Tebliği'nde yapılan düzenlemeler aşağıdaki gibidir.

4.1. İstisnanın Tevsiki

Hizmet ihracatına ilişkin istisna, yurtdışındaki müşteriye düzenlenen hizmet faturası ile tevsik edilecektir. Hizmet faturalarının firma yetkililerince onaylı fotokopileri veya dökümlerini gösteren listelerin, istisnanın beyan

edildiği dönemdeki beyanname verme süresi içinde bir dilekçe ekinde vergi dairesine ibraz edilmesi gerekmektedir. Bu düzenleme KDV Genel Uygulama Tebliği ile getirilmiş yeni bir düzenlemedir. 1 Mayıs 2014 tarihinden itibaren yapılan hizmet ihracatı istisnası kapsamındaki işlemler açısından geçerlidir. Mükelleflerin KDV iade talebi olmasa dahi, bu tevsik işleminin yapılması zorunludur.

4.2. İstisnanın Beyanı

Daha önce belirtildiği gibi, hizmet ihracatı istisnasının şartları arasında yer alan hizmete ait bedelin, Türkiye'ye döviz olarak getirilmesi zorunluluğu mülga 113 no.lu Tebliğ ile kaldırılmış KDV Genel Uygulama Tebliğinde de aynı anlayış korunmuştur. Buna göre hizmet ihracatı istisnası bedelin döviz olarak yurda getirilip getirilmediğine bakılmaksızın hizmetin ifa edildiği dönemde beyan edilecek olup, iade talebinde bulunulması halinde bedelin döviz olarak yurda getirilmiş olması aranacaktır.

İhracat istisnası, hizmetin ifa edildiği vergilendirme dönemine ait 1 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilecektir. Beyan, yurtdışındaki müşteri için yapılan hizmetin tamamlandığı/ifa edildiği dönem beyannamesinin "İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" kulakçığında "Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler" tablosunda 302 kod numaralı işlem türü satırı kullanılmak suretiyle yapılacaktır.

Bu satırın, "Teslim ve Hizmet Tutarı" sütununa hizmetin bedeli girilecektir. "Yüklenilen KDV" sütununa ise bu hizmetin bünyesine giren, Tebliğin (IV/A) bölümündeki açıklamalar dikkate alınarak hesaplanan KDV tutarı yazılacaktır. İade talep edilmemesi halinde, "Yüklenilen KDV" veya "İadeye Konu Olan KDV" alanına "0" yazılacaktır. Bu şekilde beyanda bulunan mükelleflerin, iade için istenenler hariç, iade hakkı doğuran işlemi tevsik eden belgelerin beyanname ekinde ibraz etmeleri gerekir.

Bu şekilde beyan edilen işlemlerle ilgili yüklenilen ve indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV'nin iadesi, hizmet bedeli döviz olarak Türkiye'ye gelmeden yerine getirilmeyecektir.

5. İHRACATTA KDV İADESİNİN GENEL ESASLARI

İhracatta KDV iadesinin genel esasları, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma fiili ile doğrudan veya dolaylı olarak ilgisi bulunmayan mükellefleri kapsamaktadır. KDV iadesinin genel esasları mahsuben iade ve nakden iade olmak üzere iki kısımdan oluşmaktadır.

KDV Genel Uygulama Tebliği ile hizmet ihracatı istisnasında genel ilkeler korunurken, özellikle bu istisnadan doğan KDV iadelerinin nakden ve mah-

suben iade işlemleri zorlaştırılmıştır. Bunun nedeni ise, son yıllarda hizmet ihracatından kaynaklı KDV iadelerinin artmasıdır.

5.1. Mahsuben İade

KDV Genel Uygulama Tebliği'nden önce; mükelleflerin hizmet ihracatından kaynaklanan mahsuben iadelerinde miktarına bakılmaksızın inceleme veya teminat aranılmamaktaydı. Söz konusu tebliğden sonra ise; mükelleflerin hizmet ihracatından kaynaklanan ve 5.000'yi aşmayan mahsuben iade talepleri inceleme raporu, Yeminli Mali Müşavir (YMM) raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 5.000'yi aşması halinde aşan kısmın iadesi vergi inceleme raporu veya YMM tasdik raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülür.

Bu işlemlerden doğan KDV iade alacakları, mükellefin kendisinin veya ortaklık payı ile orantılı olmak üzere adi, kollektif ve adi komandit şirketlerde ortakların (komandit şirketlerde sadece komandite ortakların), vergi dairelerinde takip edilen amme alacaklarına, ithal sırasında uygulanan vergilerine, SGK prim borçlarına mahsup edilebilecektir.

5.2. Nakden İade

KDV Genel Uygulama Tebliği'nden önce; hizmet ihracatından kaynaklanan nakden iadelerde 4.000'nin altındaki iadeler incelemesiz ve teminatsız, üzerindeki inceleme raporu veya YMM iade raporu ya da teminatla yerine getirilmekteydi. Söz konusu tebliğden sonra ise; mükelleflerin hizmet ihracatından kaynaklanan nakden iade talepleri miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporuna veya 01.11.2014 tarihinden itibaren YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde, mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat vergi inceleme raporu veya 01.11.2014 tarihinden itibaren YMM tasdik raporu sonucuna göre çözülür.

Bu duruma sayısal bir örnek verecek olursak;

Türkiye'de faaliyet gösteren A inşaat işletmesi, merkezi yurt dışında bulunan B inşaat işletmesi ile yurt dışındaki bir inşaatın proje çizimi için anlaşma yapmıştır. A inşaat işletmesi, B işletmesine proje için 300.000 karşılığı USD fiyat teklifinde bulunmuştur. Yurt dışındaki işletme bu teklifi kabul etmiş ve parasını banka havalesi ile gönderecektir.

* Belirtilen Tutarlara (%18) KDV dâhildir.

A şirketi Türkiye de proje çizimini tamamlayarak Aralık 2014 döneminde yurt dışındaki firmaya teslim etmiştir.

Fatura Kesilirken Yapılacak Muhasebe Kaydı

120 ALICILAR 120.01 B Firması	300.000,00	
601 YURTDIŞI SATIŞLAR 601.01 Yurtdışı Hizmet Satışları		300.000,00

A şirketi proje çizimi için 200.000 maliyete katlanmış bunun karşılığında da 36.000 KDV yüklenmiştir.

740 HİZMET ÜRETİM GİDERLERİ 191 İNDİRİLECEK KDV	200.000,00 36.000,00	
320 SATICILAR		236.000,00

Ay sonu itibarıyla şirketin yurt içindeki hizmetleri dolayısıyla 10.000 Hesaplanan KDV'si bulunmakta olup, bu bilgilere göre ay sonundaki KDV mahsubu aşağıdaki gibi oluşacaktır.

KDV Mahsup Kaydı

391 HESAPLANAN KDV 136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR 136.01 Hizmet İhracatı KDV İadesi Alacağı	10.000,00 26.000,00	
191 İNDİRİLECEK KDV		36.000,00

Dönemin hizmet ihracatı istisnası toplam tutarı ilgili dönemin KDV beyannamesinde Tablo 8'de tam istisna kapsamına giren işlemler bölümünde 302 kodlu 11/1-a madde numaralı hizmet ihracatı olarak beyan edilmesi gerekmektedir.

Ay sonu KDV mahsubunda 26.000 KDV iadesi alma imkânı bulunmakla beraber, bu tutar ancak hizmet bedelinin döviz olarak Türkiye'ye getirildiği tarihte iade olarak vergi dairesinden talep edilebilecektir.

5.3. Hizmet İhracatı İstisnasından Doğan KDV İadelerinde Aranılan Belgeler

Hizmet ihracatında KDV'yi doğuran olay, hizmet işleminin tamamlanmasıdır. Hizmet ihracatında KDV çoğu zaman hizmeti yapanın, hizmeti belgeleyen fatura veya benzeri belgeyi düzenlediği ayda doğar. Dolayısıyla KDV sorumluluğunun hizmetin tamamlandığı veya hizmet tutarının gider veya maliyet olarak kayıtlara alındığı tarih itibarıyla yerine getirilmesi gerekir.

Hizmet ihracatından doğan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır:

- Standart iade talep dilekçesi,
- Hizmet faturası veya listesi,
- Ödeme belgesi (dövizin Türkiye'ye getirildiğini tevsik eden bir belge, banka dekontu vb.),
- Hizmet ihracatının beyan edildiği döneme ait indirilecek KDV listesi,
- Yüklenilen KDV listesi,
- İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu.

Gümrük beyannameli mal ihracatının beyanında, gümrük beyannamesi ve satış faturalarının, bir dilekçe ile ihracat istisnasına ilişkin beyanname ekinde vergi dairesine verilmesi gerekmektedir. İhracata ilişkin gümrük beyannamesi verilebileceği gibi, gümrük beyannamelerindeki bilgilerin yer aldığı listelerin verilmesi de mümkündür.

Hizmet ihracatına ilişkin istisna, yurtdışındaki müşteriye düzenlenen hizmet faturası ile tevsik edilir. Hizmet faturalarının firma yetkililerince onaylı fotokopileri veya dökümlerini gösteren liste verilir. Bu belgelerin istisnanın beyan edildiği dönemde beyanname verme süresi içinde bir dilekçe ekinde ibrazı gerekir. Roaming istisnası, yurtdışındaki müşteriye düzenlenen hizmet faturası ile tevsik edilir. Ayrıca, ilgili ülke itibarıyla karşılıklılığın varlığına ilişkin olarak, yurtdışındaki müşteri tarafından ilgili ülke resmi makamlarından alınan belgenin de ibrazı gerekir.

Serbest bölgelere yapılan fason hizmetler, fason hizmete konu malın serbest bölgeden yurt içine, yurt içinden serbest bölgeye gönderilmesine ilişkin gümrük beyannamesi veya gümrük beyannamesi yerine geçen belge ve fason hizmete ilişkin olarak serbest bölgedeki alıcı adına düzenlenen satış faturaları ile tevsik edilir.

6. SONUÇ

Yeni yayımlanan KDV Genel Uygulama Tebliği ile hizmet ihracatında KDV istisnası uygulamasında önemli değişiklikler yapılmıştır. Şu ana kadar yayımlanan tebliğler yürürlükten kaldırılarak tek bir tebliğde birleştirilmiştir. Bazı konulara açıklık getirilirken, daha önce tebliğ düzeyinde belirtilmemiş, ancak özelgelerle düzenlenmiş bazı konular da ilk defa tebliğe aktarılmıştır. Bu çerçevede hizmet ihracatında KDV istisnasından yararlanma şartlarına açıklık getirilmiştir.

Eski uygulamada bir hizmetin ihracat istisnasına konu olabilmesi için gerekli şartlardan biri olan hizmetten yurtdışında faydalanılması konusunda

tereddütler yaşanmaktaydı. Bunun nedeni ise hizmetin soyut bir kavram olmasından ötürü, mal ihracatına göre hizmetin gerçekten yurtdışı edilip edilmediğinin tespitinin zor olmasıdır. Bu konuda yeni tebliğ ile çok sayıda örnekler verilerek faydalanma kriteri çerçevesinde yaşanan problemler açıklığa kavuşturulmuştur. Başka bir ifadeyle ihraç ve ithal edilen mallara ilişkin olarak verilen hizmetlerdeki KDV sorunu ortadan kaldırılmıştır.

Kambiyo Mevzuatı'na göre, Türkiye'de yerleşik kişilerin hizmet karşılığı elde ettikleri dövizleri serbestçe tasarruf edebilmek hakları vardır. Bu dövizlerin Türkiye'ye getirilmesi ve bozdurulması mecburi bir durum değildir. Ama buna rağmen eski uygulama ve yeni tebliğde belirtilen mükelleflerin KDV iadesi talep etmeleri durumunda hizmet bedelinin döviz olarak yurda getirilmesi ve döviz alım belgesinin tevsik edilmesi şartı halen devam etmektedir.

Türkiye'nin serbest bölge dışındaki yerlerinden, serbest bölgelere yapılan hizmet ifalarının, hizmet ihracatı olarak kabul edilmesi ve istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır. Ancak, Türkiye'den serbest bölgelere yapılan hizmet ifalarının, KDV'den istisna olduğuna ilişkin, eski uygulamada herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Yeni tebliğ ile fason hizmetler hariç Türkiye'den serbest bölgelere verilen hizmetlerin KDV istisnasına tabi olmayacağı belirtilmiştir.

Yeni tebliği ile getirilen başka bir düzenleme ise, hizmet ihracatından doğan KDV iadesinin nakden veya mahsuben iade işlemlerinin zorlaştırılmasıdır. Bunun nedeni ise, son yıllarda hizmet ihracatından doğan KDV iadelerinin artmasıdır.

KAYNAKÇA

Danıştay Kararı (2013); “Yurt Dışındaki Şirkete Yurt Dışında Kullanılmak Üzere Kiralanan Araçların Alımında Yüklenilen KDV'nin İadesi”, Yaklaşım Dergisi, Yıl:21, Sayı:244, 303-305.

GİB; Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 18.08.2008 Tarih ve 4.06.17.01/2008-KDV-3032 Sayılı Özelgesi

KDV Genel Uygulama Tebliği

Kambiyo Mevzuatı

Mülga KDV Genel Tebliği

213 Sayılı VUK

3065 Sayılı KDV Kanunu

3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu

10365 Sayılı İhracat Yönetmeliği

YEREL FİNANSAL RAPORLAMA ÇERÇEVESİNİN MUHASEBE MESLEK MENSUPLARI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ: ANKARA İLİ MESLEK MENSUPLARI UYGULAMASI*

Dr. Bülent YILMAZ**

Dr. Tuğba DÖLEN***

Dr. Murat ATİK****

Ampirik Araştırma
(Empirical Research)

Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi
Kasım 2016; 9 (3): 297-326

Öz

Şeffaf, güvenilir ve elde edilen bilgilerin kullanılabilir olması gerekliliğinde olan muhasebenin AB uyum süreci başta olmak üzere yasal düzenleme çerçevesinde uyumlaştırılması gerekmektedir. İhtiyaçlara cevap verebilecek bir muhasebe sisteminin uyumlaştırma çalışmalarının yolu muhasebe standartlarından ve düzenlemelerinden geçmektedir. Ulusal ve uluslararası yatırımcılar nezdinde güvenilirliğin artması, finansal tablolara olan güvenin sağlanması, finansal raporlama, denetim ve yayım yükümlülüklerinin düzenlenmesi ve AB direktiflerine uyum aşamasında Yerel Finansal Raporlama Çerçevesinin hazırlanması büyük önem arz etmektedir. Ancak söz konusu çerçeve taslağının yürürlüğe girmeden önce muhasebe meslek mensuplarından ve akademisyenlerden gelen geri bildirimler doğrultusunda yeniden gözden geçirilmesi ve eğitim alt yapısının tamamlanarak mevzuatlar ile tam uyumlu hale getirilmesi gerekmektedir.

Anahtar Sözcükler: Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi, Muhasebe, AB Muhasebe Direktifleri, Muhasebe Standartları.

JEL Kodları: M40, M41, M48

* Makalenin gönderim tarihi: 29.04.2016; Kabul tarihi: 19.06.2016

** Kara Harp Okulu, İşletme Bölümü, Öğretim Görevlisi, byilmaz@kho.edu.tr (Sorumlu yazar; Correspondent author)

*** Gazi Üniversitesi, Meslek Yüksek Okulu, Öğretim Görevlisi, tdolen@gazi.edu.tr

**** Kara Harp Okulu, İşletme Bölümü, Öğretim Görevlisi, matik@kho.edu.tr

EVALUATION OF LOCAL FINANCIAL REPORTING FRAMEWORK FROM ACCOUNTING PROFESSIONALS' POINT OF VIEW: PRACTICE OF ACCOUNTING PROFESSIONALS IN ANKARA

ABSTRACT

Accounting which requires to be clear, reliable and have usable information should be harmonized in the regulatory framework, especially the EU harmonization process. Way of an accounting system harmonization efforts to respond to the needs passes through the accounting standards and regulations. Increasing of reliability in the eyes of national and international investors, ensuring confidence in financial statements, financial reporting, regulation of the supervision and publishing obligations and the preparation of Local Financial Reporting Framework in compliance phase of the EU directives are of paramount importance. However, the draft of the framework should be revised again before entering into force and also in line with feedback from academics and accounting professionals and be fully compliant with the legislation after completing education infrastructure.

Keywords: Local Financial Reporting Framework, Accounting, EU Accounting Directives, Accounting Standards.

JEL Codes: M40, M41, M48

1. GİRİŞ

Gelişmiş birçok ülkede olduğu gibi ülkemizde de muhasebe standartlarının oluşturulmasına yönelik birçok düzenleme yapılmaktadır. Söz konusu düzenlemeler, faaliyet alanları göz önüne alındığında birçok işletmenin, özünde aynı esası güden ancak uygulama aşamasında farklılıklar barındıran standartlara tabi olma zorunluluğunu getirmektedir. 1992 yılında, 21447 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan ve Maliye Bakanlığınca hazırlanan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) ve ekindeki Tek Düzen Hesap Planı, SPK Tebliğleri, Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Uluslararası Muhasebe Standartlarına (UMS) göre mali tablolarını düzenlemek zorunda kalan işletmeler günümüzde mevcuttur.

Ülkemizde MSUGT, TMS uygulamayan işletmeler için geçerli finansal raporlama çerçevesi olarak kabul görmüştür. Ancak MSUGT, bazı kalemlere ilişkin değerlendirme hükümlerine yer vermemiş ve uygulama şekline ilişkin açık ve anlaşılır bir dille anlatım sağlayamamıştır. Bu sebeple 2014 yılında yayımlanan “TMS’leri Uygulamayan Şirketlerin Finansal Tablolarının Hazırlanmasında Uygulanacak İlave Hususlar” (KGG, 2014) ek bir çerçeve olarak

yürürlüğe girmiştir. İlave hususların yayımlanmasındaki amaç, Yerel Finansal Raporlama Çerçevesinin (YFRÇ) uygulama aşamasına kadar TMS uygulamayan işletmeler için MSGUT'nin eksik kaldığı alanların doldurulmasıdır.

Yayımlanan ilave hususlar da, AB Muhasebe Direktifine (Aksoy, 2005:4) tam uyum sağlamamaktadır. İşletme ölçütlerinin dikkate alındığı YFRÇ ile AB Muhasebe Direktiflerine uygun raporlama hedeflenmektedir. Bu kapsamda idari otorite olarak ortaya çıkan ihtiyaçtan dolayı YFRÇ taslağı Kamu Gözetimi Kurumu (KGK) tarafından oluşturulmuştur.

Bu çalışmamızda, KGK tarafından taslağı kamuoyuna duyurulan YFRÇ'nden beklenen hedeflerin ve öngörülen değişikliklerin ulusal muhasebe sistemimize katacağı değerler tartışılırken aynı zamanda da söz konusu sistemin uygulayıcı konumunda bulunan muhasebe meslek mensuplarının beklentileri ölçülmeye çalışılmıştır.

2. LİTERATÜR ARAŞTIRMASI

AB Direktifleri ve muhasebe standartlarının giderek karmaşıklaşması, sektörel bazda ve uygulama süreçlerinde farklılıklara neden olmaktadır. Örneğin; vergi yasaları ile TMS arasında ertelenmiş vergi etkisi doğuran birçok geçici fark vardır (Badem ve Özbek, 2013: 88). Bu tür sorunların çözümüne yardımcı olabilmek amacıyla gerek ulusal gerekse uluslararası literatürde pek çok çalışma yapılmıştır.

UMS'lerin benimsenme kararları üzerine etkilerinin incelendiği bir çalışmada, eğitim düzeyi yüksek ve sermaye piyasası olan 32 örnek ülkede UMS'lerin benimseme oranının eğitim düzeyi düşük ve sermaye piyasası olmayan ülkelere göre yüksek olduğu tespit edilmiştir (Zeghal ve Mhedhbi, 2006: 376-384).

Dünyanın en iyi denetim şirketleri olarak gösterilen ve "Big Four" olarak da adlandırılan Deloitte Touche Tomatsu, Ernst & Young, KPMG ve Pricewaterhouse ile birlikte Coopers Grant Thomson denetim şirketi tarafından henüz UMS'yi uygulamayan 57 ülkedeki muhasebe meslek mensupları üzerinde bir araştırma gerçekleştirilmiştir. Söz konusu çalışmaya göre, standartların benimsenmemesi, standartların karmaşıklığı, ülkelerin vergi eğilimli muhasebe yapıları, para ve sermaye piyasalarının yetersizliği, standartlarının ulusal dillere çeviri zorluğu ve ülkeler arasındaki uyumsuzluklar ön plana çıkmaktadır (Street, 2003: 10-11).

AB üye ülke işletmeleri üzerinde gerçekleştirilen çalışmada, UMS uygulamalarında karşılaşılan zorluklar; yorumlama eksiklikleri, bilgi ve eğitim yetersizliği ve bilgi teknolojilerinin değişiklik ihtiyacı olarak tespit edilmiştir (Jermakowicz ve Tomaszewski, 2006: 170-189).

Warsame (2006) tarafından bir başka çalışmada ise, UMS benimseme sürecini etkileyen faktörler, içsel ve dışsal faktörler olarak ikiye ayrılmıştır. Dışsal faktörler olarak; yabancı yatırım, ekonomik bütünleşme, uluslararası sermaye piyasaları yer alırken, içsel faktörler; ise yasal sistem, sahiplik yapıları, meslek örgütleri ve siyasal otorite olarak ifade edilmiştir (Warsame, 2006: 32-147).

Ülkemizde standartların benimsenmesi ve uygulanması üzerine yapılan çalışmalar incelendiğinde; Ağca (2003), muhasebe altyapısının ve nitelikli sektör elemanı yeterliliğinin UMS'leri uygulayacak eşdeğer niteliklere sahip diğer ülkelere nazaran daha hazır bir sisteme sahip olduğumuzu belirtmiştir (Ağca, 2003:176).

TMS'lerin uygulanmasında standartların zor anlaşılır olması, bilgilerin sade ve anlaşılır ifadelerle açıklanmamış olması ve eğitimli personel ihtiyacı en büyük sorunlar olarak görüldüğü Akdoğan (2007)'in çalışmasında belirtilmiştir (Akdoğan, 2007: 113).

Yeminli Mali Müşavirlere yönelik yapılan bir anket çalışmasında ise, katılımcıların %90'nının orta-üst düzeyde bilgi sahibi olduğu tespit edilmiştir. TMS'lerin uygulanmasında meslek mensuplarının yaşadıkları zorluklar değerlendirildiğinde ise; teknolojik altyapıdan kaynaklanan bilişim sorunları, yasal düzenleme sorunları ve işletme yapılarından kaynaklanan sorunlar ön plana çıkmıştır. Anket soruları arasında standartların uygulanmasındaki en önemli unsur olarak, %48,3 düzeyinde bir oranla eğitim yetersizliği çıkmıştır (Evcı, 2008: 157-165).

3.ÜLKEMİZDE MUHASEBE STANDARTLARININ BELİRLENMESİ ÜZERİNE YAPILAN ÇALIŞMALAR

Finansal verilerin tanımlanması, kaydedilmesi, sınıflandırılması, özetlenmesi ve raporlanması muhasebe kuramı ile bir anlam kazanır (Marşap ve Kurt, 1997: 227). Muhasebe kuramlarının hayata geçirilebilmesi ve uygulanabilirliği, standartlarla kazanılır. Ülkemizdeki muhasebe standartlarının belirlenmesi ve uygulanması aşamalarında genellikle Türk Ticaret Kanunu (TTK) ve Vergi Usul Kanunu (VUK) hükümlerinin esas alındığı ve kamu otoritesinin öncülüğünde geliştirilmiş görüş ve öneriler esas alınmaktadır. Bu kapsamda yetkili idari otorite kurumlar tarafından yapılan çalışmalar şunlardır;

- a. İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu tarafından hazırlanan ve 1972 yılından itibaren zorunlu olarak uygulamaya başlanılan Tekdüzen Muhasebe Sistemi,
- b. Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından, SPK'ya tabi işletmeler için yayımladığı Seri XI, 1 Nolu ve Seri XI, 3 Nolu tebliğ,

- c. Türkiye Bankalar Birliği (TBB), bankaların kullanacakları, ortak esas ve usulleri içeren bilanço ve gelir tablosu tiplerini belirleme,
- d. 1987 yılında Türk Standartları Enstitüsü bünyesinde kurulan komite ile ortaya çıkarılan 43 adet muhasebe standardı,
- e. Maliye Bakanlığı koordinatörlüğünde kurulan Muhasebe Standartları Komisyonu tarafından yapılan çalışmalar sonucunda Vergi Usul Kanunu bünyesinde 1992 yılında yayımlanan 1 sıra nolu “Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği”,
- f. 1994 yılında TÜRMOB tarafından kurulan “Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu” (TMUDESK) tarafından 1 Ocak 1997 tarihinden itibaren yürürlüğe giren ve uygulanmaya başlanan Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve
- g. Bankacılık Denetleme ve Düzenleme kurulunun hazırlayarak Ekim 2002 tarihinden itibaren yürürlüğe soktuğu 18 adet tebliğ çalışmaları ile muhasebe standartlarına yön verilmeye çalışılmıştır (Başpınar, 2005:46-52).

4. YEREL FİNANSAL RAPORLAMA ÇERÇEVESİ

Şeffaf, açık ve güvenilir bir sistem çerçevesine ulaşabilmek ve Avrupa Birliği Muhasebe Direktiflerine uyum sağlama düşüncesiyle; ülkemizde TMS uygulamayan ancak bağımsız denetime tabi olan işletmeler için KGK tarafından bahse konu hususları ihtiva edebilecek Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi (YFRÇ) taslağı 13.11.2015 tarihinde kamuoyunun görüşüne sunulmuştur.

AB üye ülkelerin uygulamaları incelendiğinde, özellikle işletmelerde Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının (UFRS), diğer işletmelerde ise, ülkelerin kendi muhasebe standartlarının esas alındığı, denetim esasları açısından ise farklı kriterlerin kullanılabilirdiği gözlenmektedir. Ülkemiz uygulaması incelendiğinde, bağımsız denetimin mevcut denetim standartları çerçevesinde olması gerekirken KGK'nın 26.08.2014'de yayınlanan Kararı ile uygulanabilir finansal raporlama çerçevesi yeniden yapılandırılmıştır (Taş ve İnaltong, 2015:74). Ancak yayınlanan ilave hususlar, ayrıntılı olarak ele alınmamış ve yerel finansal raporlama taslağının oluşması gerekliliğini ortaya çıkarmıştır.

AB Direktifinde büyük ölçekli firmalar için daha yoğun kurallar ve uygulamalar öngörülürken, orta ölçekli firmalar için daha basit kural ve uygulamalar uygulanması planlanmaktadır. YFRÇ taslağında da AB Direktifindeki istisnalar dikkate alınarak büyük ölçekli işletmelerin bazı yükümlülüklerinden orta ölçekli işletmeler muaf tutulmuştur. Bu kapsamda işletmelerin

ölçeklendirilmesinin doğru şekilde yapılması gerekmektedir. AB Direktifi baz alındığında işletmelerin ölçeklendirilmesine ilişkin esas ve usullerin ülkemizdeki tanımlamaları karşıladığı görülmektedir.

AB Direktifine göre aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini sağlayan işletmeler, ölçekli işletme olarak tanımlanmaktadır (KGK, 2015a).

Aktif Toplamı	≥ 20 milyon Avro
Net Satış Hasılatı	≥ 40 milyon Avro
Çalışan Sayısı	≥ 250 kişi

YFRÇ'nin kamuoyunun görüşüne sunulan taslak çalışmasında;

- İşletmelerin ölçeklendirilmelerine göre büyük ve orta büyüklükteki işletmeler için farklı uygulama seçenekleri bulunmaktadır.
- Tarihi maliyet genel esas olarak uygulamada hedeflenmiştir.
- Mevcut uygulamalardaki standartların eksiklik ve/veya farklılıklarını ortadan kaldırmaya yönelik bir çalışma olduğu için, TFRS'de de farklılıklar bulunmaktadır.
- Gerek meslek mensuplarının gerekse akademisyenlerin görüşlerine sunulan ve tam olarak netleştirilmemiş özel konular mevcuttur.
- Açıklık ve şeffaflık esas gereği uygulamaların tam olarak açıklanabilmesi amacıyla, dipnot açıklamaları için ayrı bir bölüm olarak düşünülmüştür.
- TMS uygulamayan ancak bağımsız denetime açık işletmelerin finansal raporlama standartları düzenlenmiştir.
- AB Direktifi çerçevesinde daha detaylı bilgi verilmesi beklenen bazı kalemler için (stoklar, maddi ve maddi olmayan duran varlıklar, diğer alacak ve borçlar) detaylı bilgi verilmesi planlanmıştır.

5. YEREL FİNANSAL RAPORLAMA ÇERÇEVESİ TASLAĞI İLE BEKLENEN HEDEFLER

YFRÇ, mevcut sistem ele alındığında TMS uygulamayan işletmeler için finansal raporlama esaslarını ve işleyişini ortaya koyan MSGUT ve MSGUT'nin eksik yönlerini doldurmak amacıyla KGK tarafından oluşturulan ilave hususların yerine ülkemizde uygulanabilecek finansal raporlama usul ve esaslarını içeren uygulama haline gelecektir. Finansal tablo kullanıcılarının bilgi ihtiyacını sağlayacak düzeyde olması beklenen YFRÇ'nin esas hedefi, finansal raporlamada gerçeğe uygun sunumun sağlanmasıdır. Çerçevenin yürürlüğe girmesi ile birlikte beklenen diğer hedefler ise, şöyle sıralanabilir.

- a. İşletmelerin büyüklüğü dikkate alınarak, küçük ve orta büyüklükteki işletmelerin finansal raporlama yükümlülüklerinin hafifletmesi amaçlanmaktadır.
- b. Avrupa Birliği (AB) Muhasebe Hukukundaki yapılan düzenlemeler nedeniyle ortaya çıkan ve AB'ye üye ülkelerin muhasebe akışlarını düzenleyen AB Muhasebe Direktifleri ve bunlara uyum hedeflenmektedir (Gielen vd., 2005:5-6).
- c. Sadece AB üye ülkelerin hedef olarak alınmadığı ekonomik gelişmişlik anlamında diğer gelişmiş ülkelerdeki mevzuat ve uygulama esaslarına uyum sağlanmaktadır.
- d. Yeni çerçeve ile küçük ve orta büyüklükteki işletmelere öncelik verilerek, söz konusu işletmelerde finansal raporlamanın maliyet esasına göre düzenlenmesi hedef alınmıştır. Düzenleme ile birlikte büyük ölçekli işletmelere ise ilave yükümlülükler getirilmiştir.
- e. Çerçeveyi oluşturan bölümlerin çerçevenin bir bütün olarak ele alınması imkan verecek şekilde düzenlendiği görülmektedir.
- f. Finansal tabloların verimli, sunulan bilgilerin anlaşılabilir olması amacıyla kullanıcı dostu olarak tanımlanabilecek çerçevede, anlaşılabilir ve sade bir dil kullanılması öngörülmüştür.

6. YEREL FİNANSAL RAPORLAMA ÇERÇEVESİ TASLAĞI İLE YAPILMASI ÖNGÖRÜLEN DEĞİŞİKLİKLER

YFRÇ'nin yürürlüğe girmesiyle, işletmelerin finansal raporlarında uymak zorunda olacakları standartlara ilişkin düzenlemeler, aşağıda belirtilmiştir (KGG, 2015b);

- a. İşletmelerin sunacakları tablolar, AB direktifinde yer alan finansal durum tablosu ve kar veya zarar tablosu, nakit akış tablosu, kar dağıtım tablosu ve özkaynaklar değişim tablosudur.
- b. Gerçeğe uygun değer üzerinden değerlendirme öngörülmedikçe, değerlendirmeler maliyet bedeli üzerinden yapılır.
- c. AB Muhasebe Direktifinde yer alan süreklilik, tahakkuk esası, ihtiyatlılık, önemlilik, netleştirme yasağı, 12 aylık raporlama, tutarlılık ve karşılaştırmalı bilgi olarak belirtilebilecek genel raporlama ilkeleri esas olarak alınmıştır.
- d. Muhasebe politikalarının dönemler itibarıyla ve diğer işletmelerin kullandığı ölçütler ile tutarlı olması öngörülmüştür.

e. İşletmelerin gerçeğe ve ihtiyaca uygun bilgi olması durumunda muhasebe politikalarında değişikliğe gitmesi gerektiği vurgulanmıştır. Ancak, yapılacak politika değişikliklerinde karşılaştırılabilirlik ve tutarlılık kavramları göz önünde tutulmalıdır. Ayrıca, politika değişikliğine gidilecekse, politika değişikliği geriye doğru uygulanmak zorundadır.

f. Muhasebe tahminlerinde yapılan değişikliklerin, ilgili dönemlere ait kâr ve zararlarına ilave edilerek ileriye yönelik olarak kayda alınması gereklidir.

g. Finansal tabloların onaylanma aşamasından önce tespit edilen hatalar, ilgili dönem içerisinde düzeltilmelidir. Finansal tabloların onaylanma aşamasından önce tespit edilemeyen hatalar için geriye dönük düzeltme öngörülmüştür.

h. Hizmet sunumu ve inşaat sözleşmelerine ilişkin hasılat, tamamlanma yüzdesi yöntemi kullanılarak, dönem sonlarında ölçülür ve kayda alınır.

i. Finansal Araçlar ve Özkaynaklar bölümü etkin faiz yöntemi kullanılarak kayda alınır.

j. Maliyet bedeli ile kayıtlara alınması gereken Stoklar grubunun dönem sonlarında maliyet veya net gerçekleşebilir değerden düşük olanı üzerinden değerlendirilmesi öngörülmüştür. TMS'lerde ve KOBİ standartlarında üretim giderlerinde öncelikle normal maliyet yöntemi esas alınmakta, YFRÇ'de ise, tam maliyet ve normal maliyet yönteminden birisinin seçilmesi gerekmektedir.

k. Ticari alacak ve borçlar ile diğer alacak ve borçlar finansal durum tablosunda mukayyet değerleri üzerinden gösterilir, dönem sonlarında da rees-konta tabi tutulur.

l. Ticari alacak ve borçlar ile diğer alacak ve borçlar dışında kalan borçlanma araçları itfa edilmiş maliyet üzerinden ölçülür.

m. Halka açık piyasada işlem gören işletmelerde özkaynağa ait finansal varlıklar ilk kayda almada işlem fiyatından, değerlendirme gününde ise piyasada oluşan değerinden ölçülür. Piyasada işlem görmeyenler ise, maliyet değerleri üzerinden değerlendirilir. Ayrıca, diğer finansal araçlar kapsamında, taahhütler maliyet bedeliyle, diğer tüm finansal araçlar ise, gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülür. KOBİ TFRS'de özkaynaklara ilişkin bir bölüm ve finansal araçlara ilişkin ise iki bölüm (Temel Finansal Araçlar ve Diğer Finansal Araçlar) yer alırken, YFRÇ taslağında finansal araçlar ve özkaynak bir arada ele alınarak bu üç bölüm birleştirilmiştir.

n. Bir yatırımın iştirak olarak tanımlanabilmesi için, işletmenin yatırım yapılan işletme üzerinde önemli etkisinin bulunması (oy hakkının %20'sine sahip olunması) ve iş ortaklığı veya bağlı ortaklık niteliğinde olmaması gerektiği öngörülmüştür.

o. İştiraklerin ve müştereken kontrol edilen işletmelerin büyük işletmeler tarafından özkaynak yöntemiyle, diğer işletmeler tarafından maliyet yöntemiyle değerlendirilmesi öngörülmüştür.

p. Diğer iş ortaklıklarının varlık, yükümlülük, gelir ve giderlerinin sahip olunan katılım payı oranınca finansal tablolara dahil edilmesi öngörülmüştür.

q. Maddi ve maddi olmayan duran varlıkların, ilk kayda alınmasında maliyet bedeli üzerinden değerlendirilmesi öngörülmüştür. Satın alınan bir maddi duran varlığın maliyetinin belirlenmesinde, alınması beklenen nakit tutar bugünkü değerine indirilmemektedir.

r. Sonraki ölçümlerde, TMS 38 yeniden değerlendirme modelini de öngörmektedir. Ancak, YFRÇ taslağında maddi duran varlıklar maliyet yöntemi veya yeniden değerlendirme modeline göre değerlendirilebilir. Değerlemeler yapılırken, birikmiş amortismanlar ve birikmiş değer düşüklüğü zararları düşülmektedir.

s. Yatırım amaçlı bir gayrimenkulün ilk kayda alınmasında maliyet bedeliyle değerlendirilmesi öngörülmüştür.

t. İşletme birleşmeleri, satın alma yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilir. Birleşme tarihinde edinilen varlık ve üstlenilen yükümlülüklerin gerçeğe uygun değer üzerinden kayda alınması öngörülmüştür.

u. Şerefiyenin değeri hesaplanırken, edinilen varlıkların ve yükümlülüklerin net gerçeğe uygun değerinin, birleşme esnasında ödenen bedelden indirilmesiyle bulunur. Sonraki ölçümde ise, birikmiş itfa payları ve değer düşüklüğü zararlarının maliyet değerinden indirilmesi öngörülmüştür.

v. Yeniden Değerleme Yedeği, maddi duran varlıkların yeniden değerlendirilmesi sonucu ortaya çıkan kur farklarının aktarılması için kullanılmaktadır. Söz konusu farklar, TMS'lerde diğer kapsamlı gelirden izlenmektedir.

w. AB Direktifi uyarınca ertelenmiş vergi, sadece büyük işletmeler için zorunlu kılınmaktadır. YFRÇ taslağında ertelenmiş verginin muhasebeleştirilmesinde KOBİ TFRS ve tam setten farklı bir yaklaşım benimsenmiştir. Mevcut standartlarda varlık ve borçların vergi ve muhasebe değeri arasındaki geçici farklar dikkate alınırken, YFRÇ taslağında hesaplama vergi ve muhasebe değerleri arasındaki zamanlama farkları üzerinden yapılmaktadır.

x. Küçük ve orta ölçekli işletmeler konsolide olmayan finansal raporlarında ertelenmiş vergi hesabı yapılmamaktadır. Ancak, isteğe bağlı düzenlenen konsolide finansal tablolarında ertelenmiş vergi tutarlarını hesaplamaları zorunludur. Bağlı ortaklık yatırımı bulunan büyük işletmelerin ise, ertelenmiş vergi tutarlarını göstermeleri zorunlu tutulmuştur.

y. Yararlı ekonomik ömrü belli olmayan maddi olmayan duran varlıklar

itfaya tabi tutulmamaktadır. Güvenilir bir şekilde yararlı ömürleri tahmin edilemeyen geliştirme giderleri için 5 yıl süre verilmiştir.

z. Büyük ölçekli işletmeler hem bireysel hem de konsolide finansal tablolarını hazırlayacaklardır.

7. UYGULAMA

Türkiye Muhasebe Standartlarını uygulamayan ancak bağımsız denetime tabi işletmeler için Kamu Gözetim Kurumu tarafından oluşturulan ilave hususları içeren YFRÇ taslağına ilişkin meslek mensuplarının görüşlerini alabilmek için "YFRÇ Taslağının Muhasebe Meslek Mensupları Açısından Değerlendirilmesi" ne yönelik bir uygulama yapılmıştır.

7.1. Yöntem ve Örneklem

Araştırmada meslek mensuplarının görüşlerini alabilmek için 5'li likert tipi anket hazırlanmıştır. Anket iki kısımdan oluşmaktadır. Birinci kısımda meslek mensuplarının YFRÇ ile ilgili görüşleri sorulurken, ikinci kısımda yapılması öngörülen değişikliklere ilişkin görüşleri alınmıştır. Anket, büyük örneklem grubuna uygulanmadan önce küçük bir örneklem grubuna uygulanarak ankette yer alan sorularının geçerliliği ve güvenilirliği sınanmıştır. Buradaki sonuçlara göre gerekli düzeltmeler yapıldıktan sonra, büyük örneklem grubuna uygulanmıştır. Örneklem sayısının doğru olarak belirlenmesi, araştırmanın bilimsel geçerliliği açısından önemlidir. Bu nedenle örneklem sayısının belirlenmesinde Ryan'ın (1995) (1.1)'deki formülü kullanılmıştır.

$$n = \frac{N \cdot P \cdot q}{(N - 1) \cdot B^2 + P \cdot q} \quad (1.1)$$

n =Örneklem Sayısı, N =Araştırmaya Konu Olan Topluluk Sayısı

P =Topluluk oranı veya tahmini, q=1-P

B=Katlanılabilir Hata Oranını, Z=İstenilen güven aralığını temsil etmektedir.

Araştırmanın evrenini Ankara ilinde çalışan Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) ve Yeminli Mali Müşavirler (YMM) oluşturmaktadır. 2015 yılı itibarıyla Ankara ilinde çalışan 11.629 Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve 496 Yeminli Mali Müşavir (Ankara YMM Odası, 2015, s:22) bulunmaktadır. 12.125 meslek mensubu araştırmanın evrenini oluşturmaktadır. Literatür taramasında araştırma konusu ile ilgili olarak daha önceden bir

çalışma yapılmamış olması nedeniyle formüldeki P değeri 0,50 olarak alınmıştır. Çalışma için hata oranı 0,05 olarak seçilmiştir. Araştırma sonuçlarının istenilen güven aralığında olması önemlidir. Bu nedenle Z değeri %95 olasılığa karşılık gelen 1,96 seçilmiştir.

$$n = \frac{12125 \cdot (0,50) \cdot (0,50)}{\frac{(12125 - 1) \cdot 0,05^2 + (0,50) \cdot (0,50)}{1,96^2}} = 93,15$$

Ryan'ın (1995) formülüne göre evreni temsil edecek örneklem sayısı 93'dür. Anketlerin geri dönmeme ihtimali ve araştırma bulgularının daha sağlıklı olabilmesi için toplam 500 kişiye anket formu gönderilmiş ve 382'sinden geri dönüş alınmıştır. Örneklem sayısının fazlalığı analizlerin güvenilirliğini ve elde edilen sonuçların daha sağlıklı olmasını sağlayacaktır.

7.2. Veri

Muhasebe meslek mensuplarının YFRÇ taslağına ilişkin görüşlerini almak için Ek'te ölçekleri sunulan anket Ankara ilindeki toplam 382 SMMM ve YMM'e uygulanmıştır. Ankete katılan personelin özet bilgisi Tablo 1'de yer almaktadır.

Tablo 1: Ankete Katılan Personelin Özet Bilgileri

Kişisel Bilgiler	Seçenek	Frekans	%
Meslek Unvanı	SMMM	341	89,3
	YMM	41	10,7
Mesleki Tecrübe	2-5 Yıl	20	5,2
	5-10 Yıl	145	38,0
	10-20 Yıl	140	36,6
	20 Yıl ve Ustu	77	20,2
Eğitim Durumu	Lise	36	9,4
	Önlisans	13	3,4
	Lisans	299	78,3
	Lisans Üstü	34	8,9
Cinsiyet	Bay	323	84,6
	Bayan	59	15,4

Tablo 1'den de anlaşılacağı üzere göre ankete katılan 382 meslek mensubunun, %89,3'ü SMMM, geri kalan %10,7 ise YMM'dir. Katılanların %94,80'nün meslek tecrübesi 5 yılın üzerinde olup, meslek mensuplarının büyük bir kısmı (%87,20) lisans ve lisansüstü mezunudur.

Anketin güvenilirliğini test etmek için Cronbach's Alpha katsayısına bakılmıştır. Cronbach's Alpha katsayısı ölçekte yer alan k adet maddenin varyansları toplamının genel varyansa oranlanması ile bulunan ağırlıklı

bir standart değişim ortalamasıdır (Ercan ve Kan, 2004: 213). Çalışmada Cronbach's Alpha katsayısı 0,825 çıkararak, geliştirilen ölçeğin yüksek güvenilirliğe sahip bir ölçek olduğu tespit edilmiştir. YFRÇ taslağına ilişkin görüşleri daha kapsamlı bir şekilde alabilmek için anket formundaki her soru bir boyutu ölçecek şekilde dizayn edildiği için açıklayıcı faktör analizi yapılmamıştır. Çünkü faktör analizinde; "...hangi değişkenin hangi faktörü ölçtüğü biliniyorsa ya da bütün değişkenlerin eşit şekilde ağırlıklı dağıldığı yani değişkenin nispi öneminin bilindiği durumlarda faktör analizinin uygulanmaması" gerektiği belirtilmektedir (Tatlidil, 1996: 256).

7.3. Analiz

Meslek mensuplarının YFRÇ taslağına ilişkin görüşlerini öğrenmek için anketin ilk bölümünde sorulan altı soruya ilişkin cevapların dağılımı Tablo 2'de gösterilmiştir.

Tablo 2: Mensup Mensuplarının YFRÇ İle İlgili Görüşlerine İlişkin Bulguları

YFRÇ İle İlgili Görüşler	Kesinlikle Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsızım		Katılıyorum		Kesinlikle Katılıyorum		Ortalama	Std.Sapma
	F	%	F	%	F	%	F	%	F	%		
Anlatım Dilinin Uyg.	19	4,97	35	9,16	87	22,77	200	52,36	41	10,73	3,6	0,97
Gerçeğe Uygunluk	8	2,09	28	7,33	77	20,16	219	57,33	50	13,09	3,72	0,86
Rapor Yükümlülüğün Hafiflemesi	25	6,54	40	10,47	93	24,35	185	48,43	39	10,21	3,45	1,03
Direktiflere Uyum	18	4,71	27	7,07	98	25,65	181	47,38	58	15,18	3,61	0,98
Bilgi Karşılama Dur.	11	2,88	35	9,16	110	28,80	182	47,64	44	11,52	3,56	0,91
Fin. Riskten Korunma	16	4,19	22	5,76	88	23,04	188	49,21	68	17,80	3,71	0,97
Amortisman Yönt. Belirlenmesi	12	3,14	9	2,36	59	15,45	212	55,50	90	23,56	3,94	0,87

Tablo 2'deki sonuçlar incelendiğinde meslek mensuplarının;

- %63,09'u YFRÇ taslağında kullanılan dilin açık ve sade olduğunu,
- %70,42'si YFRÇ ile gerçeğe uygun finansal tablolar oluşturulabileceğini,
- %58,64'ü YFRÇ'nin küçük ve orta büyüklükteki işletmelerin finansal raporlama yüklerini hafifleteceğini,
- %62,56'sı YFRÇ ile AB muhasebe direktiflerine uyum sağlanabileceğini,

c. %59,16'sı YFRÇ'nin finansal tablo kullanıcılarının bilgi ihtiyaçlarını karşılayabilecek düzeyde olduğunu,

d. %67,01'i YFRÇ'de finansal riskten korunma muhasebesine yer verilmesi gerektiğini,

e. %79,06'sı maddi duran varlıkların hangi amortisman yöntemine tabi tutulacağını YFRÇ taslağında belirtilmesi gerektiğini düşünmektedir.

Meslek mensuplarının meslek unvanlarına göre YFRÇ ile görüşleri arasında bir farklılığın olup olmadığını belirlemek amacıyla tek faktörlü varyans analizi yapılmıştır. Söz konusu varyans analizinin amacı değişkendeki varyansın kaynağını araştırmaktır (Ünver vd., 2013:321). Bağımsız örneklem t-testi, iki bağımsız grup ortalamasının farklılığını karşılaştırmak için kullanılmaktadır. Bağımsız örneklem t-testinin kullanılabilmesi için varyansların homojenliğinin kontrol edilmesi gerekmektedir. Varyansların homojenliğini kontrol etmek için Levene testi uygulanmıştır. Varyansların eşit olmaması durumunda standart sapma farklılaşacağından t değerleri de farklılaşacaktır (Altunışık vd., 2012: 194).

Levene test sonuçlarına göre "Anlatım Dili, Gerçeğe Uygunluk, Rapor Yükümlülüğün Hafiflemesi, Direktiflere Uyum, Bilgi Karşılama Durumu, Finansal Riskten Korunma, Amortisman Yönteminin Belirlenmesi" konularında grup varyansları homojen olmadığı ($p < 0.05$) tespit edilerek yapılan test sonuçları Tablo 3'te sunulmuştur.

Tablo 3: Meslek Unvanına Göre Meslek Mensuplarının YFRÇ ile Görüşlerinin t-Test Sonuçları

Değişkenler	Ortalama Farkı	Standart Hata Farkı	t değeri	Serbestlik Derecesi (df)	P değeri Sig. (2-tailed)
Anlatım Dilinin Uygunluğu	-0,234	0,144	-1,621	53,43	0,111
Gerçeğe Uygunluk	-0,177	0,142	-1,249	380,00	0,212
Rapor Yükümlülüğün Hafiflemesi	-0,012	0,170	-0,069	380,00	0,945
Direktiflere Uyum	-0,243	0,162	-1,495	380,00	0,136
Bilgi Karşılama Durumu	0,269	0,151	1,789	380,00	0,074
Finansal Riskten Korunma	-0,246	0,159	-1,547	380,00	0,123
Amortisman Yönteminin Belirlenmesi	0,096	0,172	0,560	46,38	0,578

Tablo 3'teki sonuçlara göre meslek mensuplarının unvanlarına göre YFRÇ ilişkin görüşleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır. Yani SMMM ve YMM'ler, YFRÇ taslağına ilişkin "Anlatım Dili, Gerçeğe Uygunluk, Rapor Yükümlülüğün Hafiflemesi, Direktiflere Uyum, Bilgi

Karşılama Durumu, Finansal Riskten Korunma, Amortisman Yönteminin Belirlenmesi” konusundaki görüşleri aynı doğrultudadır.

Meslek unvanına göre daha detaylı inceleme için her bir grubun YFRÇ ile görüşlerine ait istatistik sonuçları Tablo 4’tedir.

Tablo 4: Meslek Unvanına Göre Meslek Mensuplarının YFRÇ İle Görüşlerinin

Grup İstatistik Sonuçları

Unvan	N	Ortalama	Std. Sapma	Std.Hata Ortalaması	
Anlatım Dilinin Uygunluğu	SMMM	341	3,522	1,0	0,053
	YMM	41	3,756	0,9	0,134
Gerçeğe Uygunluk	SMMM	341	3,701	0,9	0,047
	YMM	41	3,878	0,8	0,122
Rapor Yükümlülüğün Hafiflemesi	SMMM	341	3,452	1,0	0,055
	YMM	41	3,463	1,2	0,182
Direktiflere Uyum	SMMM	341	3,587	1,0	0,053
	YMM	41	3,829	1,0	0,152
Bilgi Karşılama Durumu	SMMM	341	3,587	0,9	0,050
	YMM	41	3,317	0,9	0,137
Finansal Riskten Korunma	SMMM	341	3,680	1,0	0,052
	YMM	41	3,927	1,0	0,158
Amortisman Yönteminin Belirlenmesi	SMMM	341	3,950	0,9	0,046
	YMM	41	3,854	1,1	0,166

Tablo 4 incelendiğinde SMMM ile YMM her bir boyuta verdikleri cevapların ortalamaları yaklaşık olarak aynıdır. Söz konusu bu durum yeni taslağın meslek mensuplarınca benimsenmiş olduğunun bir göstergesi niteliğindedir.

Meslek mensuplarının mesleki tecrübeye göre YFRÇ görüşleri arasında bir farklılığın olup olmadığını belirlemek amacıyla Anova testi yapılmıştır. Varyansların homojenliğini kontrol etmek için Levene testi uygulanmıştır. Levene test sonuçlarına göre “Anlatım Dili, Gerçeğe Uygunluk” boyutlarında grup varyansları homojen olduğundan ($p>0,05$) ANOVA, diğer boyutlarda ise grup varyansları homojen olmadığından ($p<0,05$) Welch ve Brown-Forsythe testleri yapılmıştır. Anova test sonuçları Tablo 5’tedir.

Tablo 5: Meslekteki Tecrübesine Göre ANOVA Test Sonuçları

		Kareler Top	df	Ort. Kare	F	Sig.
Anlatım Dilinin Uygunluğu	Gruplar Arası	2,145	3	,715	,754	,521
	Grup İçi	358,507	378	,948		
	Toplam	360,652	381			
Gerçeğe Uygunluk	Gruplar Arası	3,165	3	1,055	1,435	,232
	Grup İçi	277,864	378	,735		
	Toplam	281,029	381			

Tablo 5'e göre "Anlatım Dili, Gerçeğe Uygunluk" boyutlarında, mesleki tecrübeye göre YFRÇ taslağına ait görüşleri arasında bir farklılık bulunmamaktadır. Meslek mensubunun tecrübesi 2 yıl ya da 20 yılın üstünde de olsa söz konusu taslağın anlatım dili ve gerçeğe uygun finansal tablolar sunacağına ilişkin aynı görüşleri benimsemektedirler.

Rapor Yükümlülüğün Hafiflemesi, Direktiflere Uyum, Bilgi Karşılama Durumu, Finansal Riskten Korunma, Amortisman Yönteminin Belirlenmesi boyutlarında grup varyansları homojen olmadığından ($p < 0.05$) Welch ve Brown-Forsythe testleri uygulanmıştır. Test sonuçları Tablo 6'da gösterilmektedir.

Tablo 6: Meslekteki Tecrübesine Göre Welch ve Brown-Forsythe Testi Sonuçları

		F Değeri	Serbestlik Derecesi	p değeri
Rapor Yükümlülüğün Hafiflemesi	Welch	1,214	83,972	,310
	Brown-Forsythe	1,412	205,734	,240
Direktiflere Uyum	Welch	,148	81,836	,931
	Brown-Forsythe	,175	192,554	,913
Bilgi Karşılama Durumu	Welch	1,395	83,381	,250
	Brown-Forsythe	1,342	200,715	,262
Finansal Riskten Korunma	Welch	1,375	81,438	,256
	Brown-Forsythe	1,425	179,382	,237
Amortisman Yönteminin Belirlenmesi	Welch	,323	78,923	,809
	Brown-Forsythe	,363	125,174	,780

Tablo 6'ya göre gösterilen beş boyutta, meslek tecrübesi ile YFRÇ taslağına ilişkin görüşler arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık tespit edilememiştir ($p > 0,05$). Meslek mensubunun tecrübesi ne olursa olsun söz konusu taslak üzerinde aynı görüşleri paylaşmaktadırlar.

Meslek mensuplarının eğitim durumları ile YFRÇ görüşleri arasında bir farklılığın olup olmadığını belirlemek amacıyla Anova testi yapılmıştır. Levene test sonuçlarına göre "Anlatım Dili, Finansal Riskten Korunma" bo-

yutlarında grup varyansları homojen olduğundan ($p>0,05$) ANOVA, diğer boyutlarda ise grup varyansları homojen olmadığından ($p<0,05$) Welch ve Brown-Forsythe testleri uygulanmıştır. Anova test sonuçları Tablo 7'dedir.

Tablo 7: Meslek Mensubunun Eğitim Durumuna Göre ANOVA Test Sonuçları

		Kareler Toplamı	df	Ort.Kare	F	Sig.
Anlatım Dili	Gruplar Arası	3,933	3	1,311	1,389	,246
	Grup İçi	356,719	378	,944		
	Toplam	360,652	381			
Finansal Riskten Korunma	Gruplar Arası	2,759	3	0,920	0,987	,399
	Grup İçi	352,403	378	,932		
	Toplam	355,162	381			

Tablo 7 incelendiğinde Anlatım Dili ve Finansal Riskten Korunma boyutlarında meslek mensuplarının eğitimleri ile YFRÇ taslağı hakkındaki görüşleri arasında bir farklılık bulunmamaktadır. Meslek mensubunun eğitimi ne olursa olsun söz konusu taslağın anlatım dili ve finansal riskten korunma boyutları için aynı görüşleri paylaşmaktadırlar.

Gerçeğe Uygunluk, Rapor Yükümlülüğün Hafiflemesi, Direktiflere Uyum, Bilgi Karşılama Durumu, Amortisman Yönteminin Belirlenmesi boyutları ile ilgili olarak uygulanan Welch ve Brown-Forsythe testleri sonuçları ise Tablo 8'de sunulmuştur.

Tablo 8: Meslek Mensubunun Eğitim Durumuna Göre Welch ve Brown-Forsythe Testi Sonuçları

		F Değeri	Serbestlik Derecesi	p değeri
Gerçeğe Uygunluk	Welch	2,237	41,008	,098
	Brown-Forsythe	2,442	68,604	,072
Rapor Yükümlülüğün Hafiflemesi	Welch	1,230	42,665	,311
	Brown-Forsythe	1,090	97,862	,357
Direktiflere Uyum	Welch	0,657	39,245	,583
	Brown-Forsythe	0,490	72,759	,690
Bilgi Karşılama Durumu	Welch	0,613	42,480	,610
	Brown-Forsythe	0,473	93,511	,702
Amortisman Yönteminin Belirlenmesi	Welch	,982	44,296	,410
	Brown-Forsythe	1,153	78,970	,333

Tablo 8'e göre meslek mensubunun eğitim durumları ile YFRÇ taslağına ilişkin görüşler arasında beş boyut için anlamlı bir farklılık tespit edilememiştir ($p>0,05$).

Meslek mensuplarının YFRÇ’de yapılmasını ön gördükleri değişikliklere ilişkin görüşleri için anketin ikinci bölümünde on soru sorulmuş ve meslek mensuplarının verdikleri cevapların dağılımları ise Tablo 9’da sunulmuştur.

Tablo 9: Mensup Mensuplarının YFRÇ’de Öngörülen Değişikliklere İlişkin Görüşleri

YFRÇ Taslağı İle İlgili Görüşler	Kesinlikle Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsızım		Katılıyorum		Kesinlikle Katılıyorum		Ortalama	Std.Sapma
	F	%	F	%	F	%	F	%	F	%		
Varlık ve Kaynakların Detaylı Gösterilmesi	13	3,40	22	5,76	50	13,09	222	58,12	75	19,63	3,85	0,92
Nakit Akış Tablosunun Zorunluluğu	12	3,14	13	3,40	75	19,63	213	55,76	69	18,06	3,82	0,88
AB Direktifinin Esas Alınması	3	0,79	19	4,97	72	18,85	224	58,64	64	16,75	3,86	0,78
GÜG Stoklara Yüklenmesinde Tam,Normal Mal. Ynt.Uyg.	8	2,09	16	4,19	64	16,75	231	60,47	63	16,49	3,85	0,82
Tic. ve Diğer Al. Mukayyet Değeri ile Gösterilmesi	13	3,40	17	4,45	72	18,85	198	51,83	82	21,47	3,84	0,93
İştiraklerin Büyük İşl.de Özkaynak Ynt, Diğ. İşl. de Mal.Ynt. ile Değerlenmesi	13	3,40	19	4,97	83	21,73	219	57,33	47	12,30	3,70	0,87
Borçlanma Maliyetinin Aktifleştirilmesinde Varlık Tanımının Gerekliliği	4	1,05	11	2,88	57	14,92	235	61,52	75	19,63	3,96	0,74
Konsolide Tabloların Tüm İşletmelerde Yapılması	30	7,85	40	10,47	89	23,30	155	40,58	68	17,80	3,50	1,14
Ertelenmiş Verginin Tüm İşletmeler İçin Zorunlu Olması	10	2,62	24	6,28	70	18,32	186	48,69	92	24,08	3,85	0,94
Dipnot’un Zorunlu Olması	16	4,19	24	6,28	55	14,40	192	50,26	95	24,87	3,85	1,00

Tablo 9’daki sonuçlar incelendiğinde meslek mensuplarının;

a. %77,75’i Bilanço’da Stoklar, Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar ile Alacak ve Borçların daha detaylı olarak sunulmasının finansal tabloların kalitesini ve anlaşılabilirliğini artıracığını,

b. %73,82’si nakit akış tablosunun zorunlu tutulmasının finansal tablo kullanıcılarının bilgi gereksinimlerini karşılamalarında katkı sağlayacağını,

- c. %75,39'u gerçeğe uygun sunum hazırlamak için AB muhasebe direktiflerindeki genel raporlama ilkelerinin esas alınması gerektiğini,
- d. %76,96'sı stok maliyetlerinde normal maliyet veya tam maliyet yöntemlerinin tercihinin daha doğru bir uygulama olduğunu,
- e. %73,30'u Ticari ve Diğer Alacakların mukayyet değeri ile gösterilerek dönem sonlarında reeskonta tabi tutulması gerektiğini,
- f. %69,63'ü iştiraklerin büyük işletmelerde özkaynak yöntemi ile diğer işletmelerde ise maliyet yöntemi ile değerlendirilmesinin uygun olacağını,
- g. %81,15'i borçlanma maliyetinin aktifleştirilmesinde varlık tanımının yapılması gerektiğini,
- h. %58,38'i bütün işletmeler için konsolide tablonun zorunlu olmasını,
- i. %72,77'si ertelenmiş verginin tüm işletmeler için zorunlu tutulmasını,
- j. h.%75,13'ü konsolide tablo hazırlayan işletmelerin bireysel finansal tablolarında da dipnot uygulamasının zorunlu tutulması gerektiğini düşünmektedirler.
- k. Meslek mensuplarının unvanlarına göre YFRÇ'de yapılması öngörülen değişikliklere ilişkin görüşleri arasında anlamlı bir farklılığın olup olmadığını belirlemek amacıyla t-testi yapılmıştır. Analiz sonuçları Tablo 10'dadır.

Tablo 10: Meslek Unvanına Göre YFRÇ'de Yapılması Öngörülen Değişikliklere İlişkin t-Testi Sonuçları

Değişkenler	Ortalama Farkı	Standart Hata Farkı	t değeri	Serbestlik Derecesi (df)	p değeri Sig. (2-tailed)
Varlık ve Kaynakların Detaylı Gösterilmesi	-0,061	0,152	-0,400	380,00	0,689
Nakit Akış Tablosunun Zorunluluğu	0,265	0,144	1,838	380,00	0,067
AB Direktifinin Esas Alınması	0,057	0,129	0,445	380,00	0,657
GÜG Stoklara Yüklenmesinde Tam,Normal Mal.Ynt. Uygulanması	-0,331	0,134	-2,467	380,00	0,014
Tic. ve Diğ. Alacakların Mukayyet Değeri ile Gösterilmesi	-0,103	0,154	-0,669	380,00	0,504
İştiraklerin Büyük İşl.de Özkaynak Ynt, Diğ. İşl.de Mal. Ynt. ile Değerlenmesi	-0,032	0,144	-0,219	379,00	0,826
Borçlanma Maliyetinin Aktifleştirilmesinde Varlık Tanımının Gerekliliği	0,226	0,136	1,670	47,77	0,102

Konsolide Tab.Tüm İşletmelerde Yapılması	0,369	0,218	1,695	46,77	0,097
Ertelenmiş Verginin Tüm İşletmeler İçin Zorunlu Olması	-0,192	0,156	-1,228	380,00	0,220
Konsolide Tab.Hazırlayan İşletmelerin Bireysel Tablolarında Dipnot Sunulmasının Zorunlu Olması	-0,355	0,165	-2,159	380,00	0,032

Tablo 10'daki sonuçlara göre meslek unvanları ile YFRÇ'de yapılması öngörülen değişiklikler arasında "GÜG'nin Stoklara Yüklenmesinde Tam, Normal Maliyet Yöntemlerinin Uygulanması" ve "Konsolide Tablo Hazırlayan İşletmelerin Bireysel Tablolarında Dipnot Sunulmasının Zorunlu Olması" boyutlarında istatistiksel olarak anlamlı bir fark bulunmuştur. Diğer 8 sekiz boyut için SMMM ve YMM'lerin YFRÇ'de yapılması öngörülen değişikliklerle ilişkin görüşleri aynıdır.

Meslek unvanlarına göre anlamlı bir farklılık tespit edilen "GÜG Stoklara Yüklenmesinde Tam, Normal Maliyet Yöntemlerinin Uygulanması" ve "Konsolide Tablo Hazırlayan İşletmelerin Bireysel Tablolarında Dipnot Sunulmasının Zorunlu Olması" boyutlarına ilişkin grup istatistik sonuçları Tablo 11'dedir.

Tablo 11: Meslek Unvanına Göre YFRÇ'de Yapılması Öngörülen Değişikliklere İlişkin Grup İstatistik Sonuçları

Unvan		N	Ortalama	Std. Sapma	Std.Hata Ortalaması
GÜG Stoklara Yüklenmesinde Tam,Normal Mal.Ynt.Uygulanması	SMMM	341	3,815	0,832	0,045
	YMM	41	4,146	0,615	0,096
Konsolide Tablo Hazırlayan İşletmelerin Bireysel Tablolarında Dipnot Sunulmasının Zorunlu Olması	SMMM	341	3,815	1,011	0,055
	YMM	41	4,171	0,863	0,135

Tablo 11'de meslek unvanlarına göre farklı olduğu tespit edilen 2 boyut incelendiğinde YMM'lerin SMMM'e göre GÜG'nin Stoklara Yüklenmesinde Tam, Normal Maliyet Yöntemi uygulanmasının daha doğru olacağını ve Konsolide Tablo Hazırlayan İşletmelerin Bireysel Tablolarında Dipnot Sunulmasının zorunlu olması gerektiğini düşünmektedirler.

Meslek mensuplarının meslekî tecrübelerine göre YFRÇ'de yapılması öngörülen değişikliklere ilişkin aralarında bir farklılığın olup olmadığını belirlemek amacıyla Anova testi yapılmıştır. Levene test sonuçlarına göre "Nakit Akış Tablosunun Zorunluluğu, GÜG'nin Stoklara Yüklenmesinde Tam, Normal Maliyet Yöntemlerinin Uygulanması, Ticari ve Diğer Alacakların Mukayyet Değeri ile Gösterilmesi, Borçlanma Maliyetinin Aktifleştirilmesinde Varlık Tanımının Gerekliliği, Ertelenmiş Verginin Tüm İşletmeler İçin Zorunlu Olması" boyutlarında grup varyansları homojen olduğundan

($p>0,05$) Anova, diğer boyutlarda ise grup varyansları homojen olmadığından ($p<0,05$) Welch ve Brown-Forsythe testleri uygulanmıştır. Anova test sonuçları Tablo 12'dedir.

Tablo 12: Meslekteki Tecrübesine Göre ANOVA Test Sonuçları

		Kareler Toplamı	df	Ort.Kare	F	Sig.
Nakit Akış Tablosunun Zorunluluğu	Gruplar Arası	1,279	3	0,426	0,554	,645
	Grup İçi	290,617	378	,769		
	Toplam	291,895	381			
AB Direktifinin Esas Alınması	Gruplar Arası	1,783	3	,594	,980	,402
	Grup İçi	229,298	378	,607		
	Toplam	231,081	381			
GÜG Stoklara Yüklenmesinde Tam,Normal Mal.Ynt. Uygulanması	Gruplar Arası	1,487	3	0,496	0,741	,528
	Grup İçi	253,007	378	,669		
	Toplam	254,495	381			
Tic. ve Diğ.Alaçakların Mukayyet Değeri ile Gösterilmesi	Gruplar Arası	3,390	3	1,130	1,313	,270
	Grup İçi	325,220	378	,860		
	Toplam	328,610	381			
Borçlanma Maliyetinin Aktifleştirilmesinde Varlık Tanımının Gerekliliği	Gruplar Arası	1,991	3	0,664	1,198	,310
	Grup İçi	209,339	378	,554		
	Toplam	211,330	381			
Ertelenmiş Verginin Tüm İşletmeler İçin Zorunlu Olması	Gruplar Arası	10,380	3	3,460	3,970	,008
	Grup İçi	329,410	378	,871		
	Toplam	339,791	381			

Tablo 12'ye göre "Ertelenmiş Verginin Tüm İşletmeler İçin Zorunlu Olması" boyutu için meslek tecrübesine göre YFRÇ'de yapılması öngörülen değişiklikler arasında bir farklılığın bulunduğu tespit edilmiştir. Hangi meslek tecrübesi arasında farklılığının bulunduğunu tespit etmek için Tukey yöntemine göre çoklu karşılaştırma analiz yapılmış ve sonuçları Tablo 13'te gösterilmiştir. Diğer incelenen altı boyut için meslek mensubunun tecrübesi ne olursa olsun YFRÇ'de yapılması öngörülen değişiklikler hususunda aynı görüşlere sahiptirler.

Tablo 13: Çoklu Karşılaştırma Analiz Sonuçları

Mesleki Tecrübe		Ort.Fark	Std. Hata	Sig.
2-5 Yıl	5-10 Yıl	-,260	,223	,647
	10-20 Yıl	-,507	,223	,106
	20 Yıl ve Ustu	-,589	,234	,050

5-10 Yıl	2-5 Yıl	,260	,223	,647
	10-20 Yıl	-,247	,111	,117
	20 Yıl ve Ustu	-,329	,132	,062
10-20 Yıl	2-5 Yıl	,507	,223	,106
	5-10 Yıl	,247	,111	,117
	20 Yıl ve Ustu	-,082	,132	,926
20 Yıl ve Ustu	2-5 Yıl	,589	,234	,050
	5-10 Yıl	,329	,132	,062
	10-20 Yıl	,082	,132	,926

Bağımlı Değişken: Ertelenmiş Verginin Tüm İşletmeler İçin Zorunlu Olması

Tablo 13 incelendiğinde, meslek tecrübesi “2-5 yıl” ile “20 yıl ve üstü” olan gruplar arasında YFRÇ’de yapılması öngörülen değişikliklere hakkında farklılıklar bulunduğunu görülmektedir.

“Varlık ve Kaynakların Detaylı Gösterilmesi”, “İştiraklerin Büyük İşletmelerde Özkaynak Yöntemi ile Diğer İşletmelerde Maliyet Yöntemleri ile Değerlenmesi”, “Konsolide Tabloların Tüm İşletmelerde Yapılması”, “Konsolide Tablo Hazırlayan İşletmelerin Bireysel Tablolarında Dipnot Sunulmasının Zorunlu Olması” boyutlarında grup varyansları homojen olmadığından ($p < 0.05$) Welch ve Brown-Forsythe testleri uygulanmıştır. Test sonuçları Tablo 14’te gösterilmiştir.

Tablo 14: Meslekteki Tecrübesine Göre Welch ve Brown-Forsythe Testi Sonuçları

		F Değeri	Serbestlik Derecesi	p değeri
Varlık ve Kaynakların Detaylı Gösterilmesi	Welch	0,238	80,131	,870
	Brown-Forsythe	0,281	166,267	,839
İştiraklerin Büyük İşl.de Özkaynak Ynt, Diğ. İşl.de Mal.Ynt. ile Değerlenmesi	Welch	0,546	84,146	,652
	Brown-Forsythe	0,539	208,360	,656
Konsolide Tab.Tüm İşletmelerde Yapılması	Welch	0,596	81,120	,619
	Brown-Forsythe	0,598	172,099	,617
Konsolide Tab.Hazırlayan İşl. lerin bireysel tablolarında dipnot sunulmasının Zorunlu Olması	Welch	2,575	81,406	,060
	Brown-Forsythe	2,040	127,877	,111

Tablo 14 incelendiğinde dört boyut için meslek tecrübesi ile YFRÇ’de yapılmasını öngörülen değişikliklere ilişkin görüşler arasında anlamlı bir farklılık tespit edilememiştir ($p > 0,05$). Meslek mensubunun tecrübesi ne olursa olsun YFRÇ’de yapılmasını düşündükleri değişiklikler benzeşmektedir.

Meslek mensuplarının eğitim durumları ile YFRÇ’de öngörülen değişiklikler arasında bir farklılığın olup olmadığını belirlemek amacıyla Anova testi yapılmıştır. Levene test sonuçlarına göre “Varlık ve Kaynakların Detaylı Gösterilmesi, Nakit Akış Tablosunun Zorunluluğu, AB Direktifinin

Esas Alınması, İştiraklerin Büyük İşl.de Özkaynak Ynt, Diğ. İşl.de Mal.Ynt. ile Değerlenmesi, Borçlanma Maliyetinin Aktifleştirilmesinde Varlık Tanımının Gerekliliği, Ertelenmiş Verginin Tüm İşletmeler İçin Zorunlu Olması” boyutlarında grup varyansları homojen olduğundan ($p>0,05$) Anova, diğer boyutlarda ise grup varyansları homojen olmadığından ($p<0.05$) Welch ve Brown-Forsythe testleri uygulanmıştır. Anova test sonuçları Tablo 15’tedir.

Tablo 15: Meslek Mensubunun Eğitim Durumuna Göre ANOVA Testi Sonuçları

		Kareler Top.	df	Ort. Kare	F	Sig.
Varlık ve Kaynakların Detaylı Gösterilmesi	Gruplar Arası	1,139	3	0,380	0,449	,718
	Grup İçi	320,054	378	,847		
	Toplam	321,194	381			
Nakit Akış Tablosunun Zorunluluğu	Gruplar Arası	16,450	3	5,483	7,525	,000
	Grup İçi	275,446	378	,729		
	Toplam	291,895	381			
AB Direktifinin Esas Alınması	Gruplar Arası	0,199	3	0,066	0,108	,955
	Grup İçi	230,883	378	,611		
	Toplam	231,081	381			
İştiraklerin Büyük İşl.de Özkaynak Ynt, Diğ. İşl.de Mal.Ynt. ile Değerlenmesi	Gruplar Arası	4,015	3	1,338	1,768	,153
	Grup İçi	285,470	377	,757		
	Toplam	289,486	380			
Borçlanma Mal. Aktif. Varlık Tanımının Gerekliliği	Gruplar Arası	1,609	3	0,536	0,966	,409
	Grup İçi	209,721	378	,555		
	Toplam	211,330	381			
Ertelenmiş Verginin Zorunlu Olması	Gruplar Arası	4,951	3	1,650	1,863	,135
	Grup İçi	334,839	378	,886		
	Toplam	339,791	381			

Tablo 15’e göre sadece Nakit Akım Tablosunun zorunlu tutulması hususunda, meslek mensuplarının eğitim durumlarına göre anlamlı bir farklılık bulunmaktadır. Hangi eğitim durumunun diğerlerinden farklı olduğunu tespit etmek için Tukey yöntemine göre çoklu karşılaştırma analizi yapılmış ve sonuçları Tablo 16’da sunulmuştur. Diğer incelenen beş boyut için meslek mensuplarının eğitim durumları ne olursa olsun YFRÇ’de yapılması öngörülen değişiklikler konusunda aynı görüşü paylaşmaktadırlar.

Tablo 16: Çoklu Karşılaştırma Analiz Sonuçları

Eğitim Durumu		Ort.Fark	Std. Hata	Sig.
				,043
	Lisans	-,675	,151	,000
	Lisans Üstü	-,835	,204	,000
Onlisans	Lise	,729	,276	,043
	Lisans	,054	,242	,996
	Lisans Üstü	-,106	,278	,981
Lisans	Lise	,675	,151	,000
	Onlisans	-,054	,242	,996
	Lisans Üstü	-,160	,154	,729
Lisans Üstü	Lise	,835	,204	,000
	Onlisans	,106	,278	,981
	Lisans	,160	,154	,729

Bağımlı Değişken: Nakit Akım Tablosunun Zorunluluğu

Tablo 16 incelendiğinde Nakit Akım Tablosunun zorunlu olması konusunda “Lise Mezunu” meslek mensupları ile “Önlisans, Lisans ve Lisansüstü” mezunlar arasında anlamlı bir farklılığın olduğu tespit edilmiştir. Lise mezunu meslek mensupları, nakit akım tablosunun hazırlanmasının zorunlu tutulmasının finansal tablo kullanıcılarının bilgi ihtiyaçlarını karşılamada katkı sağlayacağı hususunu diğer mezunlara göre düşünmemektedir.

“GÜG Stoklara Yüklenmesinde Tam, Normal Mal.Ynt.Uygulanması, Tic. ve Diğ.Alacakların Mukayyet Değeri ile Gösterilmesi, Konsolide Tablo Hazırlayan İşletmelerin Bireysel Tablolarında Dipnot Sunulmasının Zorunlu Olması, Konsolide Tab.Tüm İşletmelerde Yapılması” boyutlarında grup varyansları homojen olmadığından ($p < 0.05$) Welch ve Brown-Forsythe testleri uygulanmıştır. Test sonuçları Tablo 17’de verilmiştir.

Tablo 17: Meslek Mensubunun Eğitim Durumuna Göre Welch ve Brown-Forsythe Testi Sonuçları

		F Değeri	Serbestlik Derecesi	p değeri
GÜG Stoklara Yüklenmesinde Tam, Normal Mal. Ynt. Uygulanması	Welch	0,725	39,114	,543
	Brown-Forsythe	0,904	46,910	,446
Tic. ve Diğ. Alacakların Mukayyet Değeri ile Gösterilmesi	Welch	5,030	38,322	,005
	Brown-Forsythe	5,551	55,008	,002
Konsolide Tab.Hazırlayan İşl. lerin bireysel tablolarında dipnot sunulmasının Zorunlu Olması	Welch	12,161	39,035	,000
	Brown-Forsythe	12,388	49,845	,000
Konsolide Tabloların Tüm İşletmelerde Yapılması	Welch	1,745	40,612	,173
	Brown-Forsythe	1,579	59,297	,204

Tablo 17'ye göre "Ticari ve Diğer Alacakların Mukayyet (Kayıtlı) Değeri İle Gösterilmesi" ile "Bütün İşletmeler İçin Konsolide Tablo Hazırlanmasının Zorunlu Olması" konularında meslek mensuplarının eğitim durumlarına göre anlamlı bir farklılığın olduğu tespit edilmiştir. Söz konusu farklılığın hangi eğitim düzeyleri için geçerli olduğunu tespit etmek için Tam Hane'sT2 yöntemine göre çoklu karşılaştırma analiz yapılmış ve sonuçları Tablo 18'de sunulmuştur. Diğer iki boyut olan GÜG'nin stoklara yüklenmesinde tam ve normal maliyet yönteminin seçilmesi ve konsolide tabloların tüm işletmelerde yapılması konusunda aynı görüş hakimdir.

Tablo 18: Çoklu Karşılaştırma Analiz Sonuçları

			Ort.Fark	Std. Hata	Sig.
Tic. ve Diğ. Alacakların Mukayyet Değeri ile Gösterilmesi	Lise	Onlisans	-,058	,376	1,000
		Lisans	-,660*	,191	,008
		Lisans Üstü	-,750*	,239	,015
	Onlisans	Lise	,058	,376	1,000
		Lisans	-,602	,332	,445
		Lisans Üstü	-,692	,361	,361
	Lisans	Lise	,660*	,191	,008
		Onlisans	,602	,332	,445
		Lisans Üstü	-,090	,160	,994
	Lisans Üstü	Lise	,750*	,239	,015
		Onlisans	,692	,361	,361
		Lisans	,090	,160	,994
Konsolide Tab. Hazırlayan İşl.lerin bireysel tablolarında dipnot sunulmasının Zorunlu Olması	Lise	Onlisans	,397	,395	,907
		Lisans	-,760*	,204	,004
		Lisans Üstü	-1,186*	,234	,000
	Onlisans	Lise	-,397	,395	,907
		Lisans	-1,157*	,347	,033
		Lisans Üstü	-1,584*	,365	,003
	Lisans	Lise	,760*	,204	,004
		Onlisans	1,157*	,347	,033
		Lisans Üstü	-,427*	,137	,019
	Lisans Üstü	Lise	1,186*	,234	,000
		Onlisans	1,584*	,365	,003
		Lisans	,427*	,137	,019

Bağımlı Değişken: Eğitim Durumu

Tablo 18 incelendiğinde Ticari ve Diğer Alacakların mukayyet (kayıtlı) değeri ile gösterilmesi konusunda; lise mezunu meslek mensupları ile lisans ve lisansüstü mezunlar arasında anlamlı bir farklılığın olduğu tespit edilmiştir. Bütün işletmeler için konsolide tablo hazırlanmasının zorunlu olması boyutunda da,

a. Lise mezunu meslek mensupları ile lisans ve lisansüstü mezunlar arasında,

- b. Önlisans mezunu meslek mensupları ile lisans, lisansüstü mezunları arasında,
- c. Lisans mezunu meslek mensupları ile lise, önlisans, lisanüstü mezunlar arasında,
- d. Lisansüstü mezunu meslek mensupları ile lise, önlisans, lisans mezunlar arasında, anlamlı bir farklılığın olduğu tespit edilmiştir.

8. SONUÇ

Yerel finansal raporlama çerçevesi olarak ortaya konulan taslağın ülkemizde uygulanan muhasebe sistemlerindeki karmaşıklığı ve boşluğu doldurabilir nitelikte olma, AB direktiflerine uyum sürecine doğrudan olumlu etki yaratma hedefi akademik açıdan incelendiğinde doğru bir yaklaşım olarak değerlendirilmektedir. YFRÇ taslağı, buna benzer diğer standart oluşturma çalışmalarında olduğu gibi farklılık yaşanan noktaların iyileştirilmesi ve kullanıcılar tarafından doğru yorumlanarak uygulanması hedefini amaçlamaktadır. Söz konusu taslak çalışmada; işletme büyüklüklerine göre finansal raporlama yükümlülükleri hafifletilmekte, AB Muhasebe direktiflerine uyumlaştırma ön planda tutulmakta, finansal raporların daha verimli hale getirilebilmesi amacıyla anlaşılabilir ve sade bir çerçeve anlayışı benimsenmektedir.

Muhasebe meslek mensuplarının YFRÇ taslağına bakış açılarını ölçebilmek için uygulanan anket sonuçları; (analiz kısmında detaylı olarak da açıklandığı üzere) meslek tecrübesi, meslek unvanı ve eğitim durumları arasında bir farklılık olmamakla birlikte, YFRÇ taslağına ilişkin olumlu görüşlerin olduğunu göstermektedir. Anket sonuçları değerlendirildiğinde muhasebe meslek mensuplarının genel olarak YFRÇ taslağına açık ve sade olduğunu, finansal tablo kullanıcılarının bilgi gereksinimlerini karşıladığını, AB direktiflerine uyumlu olduğunu, kolay bilgi edinebilmenin mümkün olabileceğini belirtmişler ve YFRÇ'nin finansal riskten korunma muhasebe uygulamalarına yer vermesinin gerekli olduğunu değerlendirmişlerdir. Ayrıca YFRÇ'nin uygulamaya girmesi ile birlikte muhasebe meslek mensuplarınca;

- a. Meslek mensuplarının yeterli bilgi altyapısına sahip olmadıkları için meslek odaları tarafından hizmet içi eğitimlerin verilmesinin,
- b. Yürürlükte olan kanun ve yönetmelikler ile uyumlaştırma çalışmasının yapılmasının,
- c. Finansal raporlama işlemleri yapılırken, ortaya çıkan olumlu ya da olumsuz farkların VUK'un hükümlerine ve diğer vergi kanunlarına uyumlu hale getirilmesinin,
- d. Yerel finansal raporlama tüm işletmelerin gerçek durumunu yansıtması

ve anlaşılır olması nedeniyle YFRÇ'nin uygulamaya geçilmesinin zorunluluk arz ettiği, aynı zamanda ülkemizde vergi kanunlarına yönelik finansal raporlama yapılması nedeniyle vergi kanunlarının da YFRÇ'yi kapsayacak şekilde yenilenmesinin gerekli olduğu savunulmaktadır. Bununla birlikte muhasebe meslek mensupları; Türkiye koşullarında alt yapı yetersizliği ve eğitim zorluğu nedeniyle kısa dönemde YFRÇ uygulanmasına geçilmesinin problemlere neden olacağı, küçük veya büyük işletme ayrımı yapılmaksızın her işletmede eşit koşullarda uygulanmasının gerekli olduğu ve YFRÇ'nin sağlıklı bir şekilde gerçekleşmesi için öncelikle işverenin bilinçlendirilmesi gerektiği hususlarını dile getirmişlerdir.

Özetle AB uyum sürecinde ekonominin temel veri kaynaklarından olan finansal raporlamanın etkileneceği YFRÇ taslağı gerek akademik açıdan incelendiğinde gerekse muhasebe meslek mensuplarının görüşleri dikkate alındığında, altyapı ve eğitim eksikliğinin giderilmesi, yürürlükteki mevzuatlar ile uyumlaştırmanın sağlanması hususları giderildiğinde uygulanabilir ve uygulanması halinde de verimli olabilecek bir taslak çalışma olarak değerlendirilebilir.

KAYNAKÇA

Ağca, A. (2003); "Uluslararası Muhasebe Standartlarının Gelişmekte Olan Ülkelerde Uygulanabilirliği ve Kabul Görmüşlüğü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Anadolu Üniversitesi- Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir, 2003.

Akdoğan, N. (2007); "Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları'nın Uygulanma Süreci: Sorunlar, Çözüm Önerileri", Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 80, Mart Nisan 2007, s.101-118.

Aksoy, T.(2005); "Müzakere Süreci Işığında AB Muhasebe Hukukundaki Düzenlemeler", Mevzuat Dergisi, Yıl.8 Sayı: 93.

Altunışık, R., Coşkun, R. Bayraktaroğlu, S. ve Yıldırım, E. (2012). Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri. 7.Baskı, Sakarya: Sakarya Yayıncılık.

Badem, C., Özbek, Y.(2013); "Tam Maliyet İle Normal Maliyet Yöntemlerinin TMS 2 Stoklar Standardı ile VUK Açısından Karşılaştırması ve Muhtemel Ertelenmiş Vergi Etkisi", Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, Cilt.6, Sayı.2, 2013, s.65-92.

Başpınar, A. (2005); "Türkiye'de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış", Maliye Dergisi, Ocak-Nisan: 42-57.

Ercan, İ., Kan, İ., (2004), "Ölçeklerde Güvenirlik ve Geçerlik", *Uludağ Üniversitesi Tıp Fakültesi Dergisi*, 30 (3), 211-216

Evcı, S.(2008); Türkiye Muhasebe (Finansal Raporlama) Standartları ve Uy-

gulanmasında Yaşanan Sorunlar, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, GÜ, SBE, Ankara.

Gielen, F., Cristina, A., Barros, H., (2005), "Corporate Sector Accounting and Auditing Within the Acquis Communautaire", "Advanced Program in Accounting and Auditing Regulation", WB, Reparis, s.5-6.

İnaltong, C., Taş O. (2015), "Bağımsız Denetim Sürecinde Önemlilik Düzeyinin Belirlenmesi ve Bir Uygulama", Vergi Dünyası Dergisi s.74 sayı. 401.

Jermakowichz, E.,Tomaszewski, S.(2006); "Implementing IFRS from The Perspective of EU Publicly Traded Companies", Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, Vol:15, s.170-196.

Marşap, B., Kurt, G. (1997); "Muhasebe Standartlarının Farklı Eğitim Düzeylerinde Müfredat ve Kapsam Açısından İncelenmesi ve Bir Model Önerisi", Türkiye XVI. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, 1-5 Ekim, Belek-Antalya.

Ryan, C. (1995), Researching Tourist Satisfaction Issues, Concepts, Problems, London: Routledge.

Street, D.(2003); "GAAP Convergence 2002", BDO, Deloitte Touche Tohmatsu, Ernst & Young, Grant Thornton, KPMG, Pricewaterhouse Coopers, University of Dayton, First Quarter, 2003, s. 1-28.

Tatlıdil, H., Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Analiz, Cem Web Ofset Ltd. Şti., Ankara, 1996.

Ünver, Ö., Gamgam H. ve Altunkaynak, B. (2013). Temel İstatistik Yöntemler. 7.Baskı, Ankara: Seçkin Yayınevi.

Warsame, M. (2006); An Empirical Analysis of The Impact of Adopting International Financial Reporting Standards: Evidence From Emerging African Capital Markets, Phd, Morgan State University.

Zeghal D., Mhedhbi, K. (2006); "An Analysis of the Factor Affecting the Adoption of International Accounting Standards by Developing Countries " by K. Mhedhbi and D. Zeghal, The International Journal of Accounting , 41, s.373-386.

http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/Duyuru_Metni_29_12_2014.pdf (kgk, 2014)

[http://kgk.gov.tr/content_detail-192-1223-yerel-finansal-raporlama-ercevesi-taslagi-kamuoyu-gorusune-acilmistir\(13112015\).html](http://kgk.gov.tr/content_detail-192-1223-yerel-finansal-raporlama-ercevesi-taslagi-kamuoyu-gorusune-acilmistir(13112015).html) (2015a)

http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/Ek_1_Yerel%20Finansal%20Raporlama%20C3%87er%20Tasla%20C4%9F%20C4%B1.pdf (2015b)

<http://www.yenimakale.com/turkiyede-ve-dunyada-muhasebe-standartlarinin-gelisimi.html>

YEREL FİNANSAL RAPORLAMA ÇERÇEVESİNİN MUHASEBE MESLEK MENSUPLARI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİNE

YÖNELİK HAZIRLANMIŞ ANKET ÇALIŞMASINDA KULANILAN ÖLÇEKLER

A. Meslek Mensuplarının YFRÇ İle İlgili Görüşleri

1.	Sade ve açık bir dille anlatım sağlanmıştr.
2.	YFRÇ ile gerçeğe uygun sunum sağlayan anlaşılabilir finansal tablolar oluşturulabilecektir.
3.	YFRÇ ile küçük ve orta büyüklükteki işletmelerin finansal raporlama yükümlülükleri hafifleyecektir.
4.	YFRS ile AB Muhasebe Direktiflerine uyum sağlanacaktır.
5.	YFRÇ finansal bilgi kullanıcılarının bilgi ihtiyacını karşılayacak düzeydedir.
6.	YFRÇ'de finansal riskten korunma muhasebesine yer vermesi gerekir.
7.	YFRÇ'de maddi duran varlıklar için amortisman yöntemleri belirlenmelidir.

B. YFRÇ ile Yapılması Öngörülen Değişikliklerle İlgili Görüşler

8.	Bilançoda stoklar, maddi duran varlıklar ve maddi olmayan duran varlıklar, diğer alacak ve borçların daha detaylı verilmesi isteği kaliteli ve anlaşılabilir finansal tabloların hazırlanmasını sağlamaktadır.
9.	Nakit akış tablosunun hazırlanmasının zorunlu tutulması finansal tablo kullanıcılarının bilgi ihtiyacını karşılamaya katkı sağlamaktadır.
10.	AB Muhasebe Direktifindeki genel raporlama ilkelerinin esas olarak alınması gerçeğe uygun sunum amacına yaklaştırmaktadır.
11.	Stoklara ilişkin genel üretim giderlerinin stokun maliyetine yüklenmesinde normal maliyet veya tam maliyet yönteminin kullanılması tercihi doğru bir uygulamadır.
12.	Ticari ve diğer alacaklar finansal durum tablosunda itfa edilmiş değil mukayyet değerleri üzerinden gösterilir ve dönem sonlarında reeskonta tabi tutulması gereklidir.
13.	İştiraklerin büyük işletmeler tarafından özkaynak yöntemiyle, diğer işletmeler tarafından maliyet yöntemiyle değerlendirilmesi uygundur.

14.	Borçlanma maliyetinin aktifleştirilmesi konusunda varlık tanımının yapılması gereklidir.
15.	Konsolide finansal tablo hazırlama yükümlülüğü sadece büyük işletmeler için değil tüm işletmeler tarafından yerine getirilmelidir.
16.	Ertelenmiş vergi sadece büyük işletmeler için değil, denetime tabi tüm işletmeler için zorunlu olmalıdır.
17.	Konsolide finansal tablo hazırlayan işletmelerin bireysel finansal tablolarında dipnotların sunulması zorunlu tutulmalıdır.

C. Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi hakkında düşünceleriniz varsa lütfen belirtiniz.

YAZIM KURALLARI ve YAYIN KOŞULLARI

I. Biçimlendirmeye Dair Genel Kurallar

1. Bütün metinler; Times New Roman, 12 punto ile A4 kağıdının tek yüzüne ve tek satır aralığı ile yazılmalıdır.
2. Metin kısmı araştırmanın gerektirdiği ve izin verdiği yeterlik, derinlik ve hacimde olmalıdır. Katı olmamakla birlikte tüm kısımlar dâhil sayfa sınırı 25'tir.
3. Giriş ve sonuç dâhil olmak üzere tüm başlıklar numaralandırılmalı ve koyu olmalıdır. Kaynakçaya numara verilmemelidir.
4. Birinci derecedeki başlıkların "tümü büyük harf", diğerlerinde "sadece ilk harf büyük" şeklinde olmalıdır.
5. Üst, alt ve her iki yandaki kenar boşlukları düzenleme ve çoğaltmayı kolaylaştıracak şekilde 4cm. olmalıdır.
6. Tarafsız bir değerlendirme yapılabilmesi için yazarlar kendilerini doğrudan veya dolaylı biçimde belli edecek şekilde davranmamalıdır.
7. Çalışmanın başlığı, yazarın adı, unvanı ve bağlı olduğu kuruluş, e-mail adresi, varsa teşekkür notları ve yazarın verileri paylaşmak isteyip istemediğini belirten dipnotu içeren bir kapak sayfası oluşturulmalıdır.
8. Ayrıca Yayın Kurulu olarak yazarlara tavsiyemiz bir önceki sayıda basılmış bir eserin örnek alınmasıdır.

Sayfa numaralandırma:

Bütün sayfalar sıralı biçimde numaralandırılmalıdır. Sayfa numaraları sayfanın altında ve ortalanmış biçiminde konumlandırılmıdır.

Metin içinde yer verilecek rakamlar:

Birden ona kadar olan rakamlar; tablo ve listelerde kullanılması,

matematiksel, istatistikî veya teknik birim ve miktarların (uzaklık, ağırlık vs.) belirtilmesi hariç yazı ile yazılmalıdır. Diğer tüm sayılar nümerik olarak gösterilmelidir.

Örneğin: üçüncü gün, 3 km., 30 yıl.

Yüzdeler ve kesirler:

Zorunlu olmadıkça metin içerisinde “%” işareti yerine doğrudan “yüzde” ifadesi kullanılmalıdır.

Denklemler:

Denklemler parantez içinde numaralandırılmalı, numaralar sağa yaslanmış ve müteselsil olarak birbirini izlemelidir.

Anahtar kelimeler:

Özetin ve abstractın altında, ilgili dilde, endekslemeye yardımcı olacak 4 anahtar kelimeye yer verilir.

Jel Kodları: Anahtar kelimelere uygun olarak <https://www.aea-web.org/jel/guide/jel.php> adresinden belirlenecek jel kodlarına yer verilmelidir.

II. Özet ve Giriş

1. Makalenin dili Türkçe ise İngilizce başlığın da bulunduğu bir abstract, makalenin dili İngilizce ise Türkçe başlığın da bulunduğu bir özet yer almalıdır.
2. Özet ve abstract, metinden önce ayrı bir sayfada yer almalıdır.
3. Özet okuyucuyu metnin başlığı, metodu ve bulguları hakkında bilgilendirmelidir.
4. Anahtar kelimeler ve jel kodları özeti takip etmelidir.
5. Açıklama ve teşekkürde bulunulmak istendiğinde “**1. GİRİŞ**” başlığının yanına konulacak “§” simgesi ile referans eklenmeli ve

açılan dipnotta gerekli açıklamaya veya teşekkürü yer verilmelidir. Örnek: **1. GİRİŞ**⁶

6. Giriş bölümü, çalışmayı genel olarak tanıtan, genel olarak çalışmanın amacı, metodolojisi ve bulguları hakkında bilgi sunmalıdır.

7. İzleyen bölümler, yazar tarafından konunun akışına uygun olarak yapılandırılmalı ve sıralanmalıdır.

8. Sonuç bölümü, eserin bulgularının değerlendirilmesi, literatür ile ilişkilendirilmesi veya literatüre katkısının açık olarak ifade edilmesi, sonraki çalışmalara dair yönlendirmeleri gibi somut ifadeleri içermelidir. Sonuç bölümü, çalışmanın özetlendiği veya bulguların yeniden tekrarlandığı bir kısım olarak değerlendirilmemelidir.

III. Tablo ve Şekiller

Yazar şu noktalara dikkat etmelidir:

1. Her tablo ve şekil tek bir sayfada görünecek şekilde ve metnin sonuna gelecek şekilde yerleştirilmelidir. Her biri bir numaraya ve içeriği tam olarak belirten bir başlığa sahip olmalıdır.

2. Tablolar kendi içinde birbirini müteselsil takip edecek şekilde ve aşağıdaki örnekte olduğu gibi Times New Roman biçiminde 10 punto ile tablonun üzerinde,

Tablo-1: Yıllar İtibariyle Enflasyon Oranları

3. Şekiller, çiziler ve grafikler ise kendi içinde birbirini müteselsil takip edecek şekilde ve aşağıdaki örnekte olduğu gibi Times New Roman biçiminde 10 punto ile şekil, çizi veya grafiğin altında,

Grafik-1: Örneklem İçindeki Gözlemlere Ait Pasta Grafiği

4. Tablo ve şekiller her değişkeni açıklayabilmelidir. Başlık ve tanımlar, okuyucunun metne bakmadan tablo veya şekli anlayabileceği kadar yeterli detaylandırılmış olmalıdır.

5. Her grafiğin referansı metinde yer almalıdır. Yazar her grafiğin metnin neresine ait olduğunu göstermelidir.

6. Grafiklerin içeriği metne bakılmadan önemli biçimde anlaşılabilir.

7. Tablo, şekil, grafik vb. alıntı ise alıntı yapılan kaynak alt kısmında parantez içinde belirtilmelidir.

IV. Alıntılar, Kaynakça ve Dipnotlar

1. Alıntılar, kaynakça ve dipnotlar APA Style Guide (6. Baskı)'ya göre hazırlanmalıdır. Bu konuda yardım almak için <http://referencing.port.ac.uk/> adresi ziyaret edilebilir.

2. Bu başlık için APA Style Guide (6. Baskı)'dan alınan bazı örnekler aşağıdaki gibidir:

Kitaplar

Standart form

1.Yazar, Adının Baş Harfi., 1.Yazar, Adının Baş Harfi., & 1.Yazar, Adının Baş Harfi. (yıl). *Kitabın başlığı* (Eğer birden çok baskı var ise kaçınıcı baskı olduğu örnek: 3. Baskı). Basım yeri: Yayınevi.

Örnek

Armitage, A., Bryant, R., Dunnill, R., Hammersley, M., Hayes, D., Hudson, A., & Lawes, S. (2008). *Teaching and training in post-compulsory education* (3. Baskı). Maidenhead: Open University Press.

Metin içi alıntı örnekleri

Creme and Lea (2003, p. 51) indicate that ...

It has been suggested (Moore, Estrich, McGillis, & Spelman, 1984, pp. 142-143) that offenders ...

Makaleler

Standart form

Yazarın Soyismi, Adının Baş Harfi. (yıl). Makalenin başlığı. *Derginin Adı, Cilt – Eğer tek cilt ise* (Sayı), sayfa başlangıç ve bitiş numaraları.

Örnek

Guo, Z., Liu, T., Fedoroff, N., Wei, L., Ding, Z., Wu, N., . . . An, Z. (1998). Climate extremes in Loess of China coupled with the strength of deep-water formation in the North Atlantic. *Global and Planetary Change*, 18(3-4), 113-128.

Metin içi alıntı örnekleri

Guo et al. focused their research on climate extremes (1998, p. 120) ...

Recent theories (Noguchi et al., 1993, p. 658) suggest that ...

Popper and McCloskey (1993, pp. 75-76) state that ...

İnternet sayfaları

Standart form

Yazarın Soyismi, Adının Baş Harfi. (yıl). *Başlık*. Alıntının yapıldığı web sayfası

Örnek

Yazarı belli olması halinde

Banks, I. (t.y.). *The NHS Direct healthcare guide*. Çevrimiçi www.healthcareguide.nhsdirect.nhs.uk

United Nations Environment Programme. (2004). *Common questions about climate change: Introduction*. Çevrimiçi <http://www.gcric.org/ipcc/qa/01.html>

3. Her çalışmada sadece atıfta bulunulan çalışmaları içeren bir kaynak listesi bulunmalı ve yazarlar metin içerisinde alıntı yapılan referanslar ile referans listesinde listelenenlerin birebir eşleştiğinden emin olmalıdırlar (isimler ve yıllar da eşleşmelidir).

4. Dipnotlar atıf yapmak için kullanılmamalıdır. Ancak metin içerisinde kullanıldığı takdirde metnin bütünlüğünü bozacak nitelikteki bilgiler dipnot olarak kullanılmalı ve metinden daha uzun olmamalıdır. Dipnotlar metin boyunca, yer verilmesi gereken noktada referans numarası üst simge biçiminde olacak biçimde müteselsil numaralandırılarak ilerlemelidir. Dipnot metni tek satır aralığıyla sayfa altında, Times New Roman fontu ile ve 10 punto ile yer almalıdır.

V. Makale Gönderim Kuralları

1. Başka bir dergi tarafından değerlendirmede olan çalışmalar gönderilmemelidir. MUVU Dergisine eser gönderiminde bulunan yazarın ilgili çalışmasını başka bir yerde yayınlamadığı veya değerlendirilmek üzere başka bir dergiye sunmadığı kabul edilir. Bu konudaki sorumluluklar yazarı bağlar.

2. Makale gönderiminde [ULAKBİM Dergipark](#) platformu kullanılmalıdır.
3. [ULAKBİM Dergipark](#) üzerinden makale gönderimi yapılamıyor ise makale gönderimi JatsEdit@gmail.com adresine elektronik posta yoluyla yapılmalıdır.
4. Gönderilen eserlerin kabulü telif haklarının Muhasebe ve Vergi Uygulamaları (MUVU) Dergisi'ne geçtiğini ifade etmektedir.
5. MUVU Dergisi kısa bir süre daha yayın başvuru ücreti almadan yayın hayatına devam edecektir.
6. Etik kurulu izin belgesi gerektiren hallerde, yazarın söz konusu belgeyi de editörlüğümüze ulaştırması gerekmektedir. Bu belge gerektiği halde, belge gönderimizi gerçekleştirmemiş yazarlar, doğacak sorumlulukları kabul etmiş sayılırlar.
7. Tüm yazarlara ait kimlik bilgileri gönderilen metin ve herhangi bir ekli dosyadan kaldırılmalıdır. İsimler dosyaların "Özellikler" kısmından da kaldırılmalıdır.
8. Yayın Kurulu, saha çalışması veya deneye dayalı çalışmalarda, çalışmanın dayandığı veri kaynağını (anket, görüşme planı vs.) talep edilebilir. MUVU Dergisine makale gönderen yazar, bu koşulu kabul etmiş sayılır.
9. Dergiye gönderilen yazılar, baskı öncesi sorumlu yazara gönderilir. Sorumlu yazar, ivedi olarak, çalışması ile ilgili hatalı veya düzeltilmesini istediği yerleri geciktirmeden ve metin üzerinde geniş çaplı değişiklikten kaçınarak yapar ve sorumlu yazar makalenin basımı için son halini onaylar. Tanınan süre içinde sorumlu yazar tarafından onay verilmemesi halinde, makale yazara onay için gönderilen şekliyle basılır. MUVU Dergisi Editörlüğü, bu görevini zamanında yerine getirmeyen yazar tarafından sorumlu tutulamaz.
10. Makale gönderen yazarların, dergimiz ile yaptıkları yazışmaları saklamaları önerilir.
11. Yeniden gönderimlerde hakem(ler)in ve editörün yaptıkları yorumlara karşı yanıtlar ayrı bir belge olarak gönderilmelidir.
12. Düzeltme alan eserlerin yeniden yayın sürecine alınabilmesi için, düzeltme kararı yazara ulaştıktan sonra düzeltme için öngörülen süre en çok 12 aydır. 12 aydan sonra yapılan başvurular ikinci başvuru olarak değil, yeni başvuru biçiminde değerlendirilecek, editör veya hakemler değişiklik gösterebilecektir.

SUBMISSION GUIDELINES

I. General Rules About Style

1. Manuscripts should be written in Times New Roman, 12 font size and single spaced on one side of A4 paper.
2. Manuscript should be competent, profound and voluminous as required and allowed by the research. Not being strict, number of pages including all parts is limited to 25.
3. All headings including introduction and conclusion should be numbers and typed bold. References should not be numbered.
4. First degree headings should be written in "upper case" and others should be written in "title case".
5. Top, bottom, left and right margins should be 4 cm. in order to ease editing and reproduction.
6. Authors, directly or indirectly, should not act so as to reveal their identity for an objective assessment process.
7. A cover page that consists of title, author name, author title and affiliation, e-mail address, if available any acknowledgment and a footnote indicating if author share research data.
8. Additionally our advice as Publication council is for authors to take a paper published in the previous issue as an example.

Page numbers:

All pages should be numbered consecutively. Page numbers should be centered at the bottom of the page.

Numbers in the manuscript:

Numbers from one to ten, except for ones in tables and lists or in indicating mathematical, statistical or technical units and amounts (distance, weight etc.) should be written in text. All other numbers should be written numerically.

Example: third day, 3 km., 30 years.

Percentages and fractions:

If not mandatory “percentage” should be used in the manuscript instead of “%”.

Equations:

Equations should be numbered in parenthesis and numbers should be right aligned and consecutive.

Key words:

Below abstract 4 key words should be written, in the matching same language with the abstract, in order to help indexing.

Jel codes:

Jel codes consistent with key words that are specified from <https://www.aeaweb.org/jel/guide/jel.php> should be indicated.

II. Abstract and Introduction

1. If manuscript is in Turkish an abstract in English with a title in English or if manuscript is in English an abstract in Turkish with a title in Turkish should be included.
2. Abstract and “özet” should take place on a previous separate page.
3. Abstract should inform reader about title, method and findings of the paper.
4. Key words and jel codes should follow abstract.
5. If there is any acknowledgement, a footnote should be added with “^s” symbol that will be place by “**1. INTRODUCTION**” and acknowledgements should be indicated in this footnote. Example: **1. INTRODUCTION^s**
6. Introduction part should present general information introducing the study and general information about objective, methodology and findings of the study.

7. Following parts should be structured and arrayed by the author in accordance with the flow of the subject.
8. Conclusion part should consist of solid statements such as an evaluation of findings of the study, relationship with the literature or apparent statement of contribution to the literature, guidance for further studies. Conclusion part should not be considered as a section in which study is summarized or findings are restated.

III. Tables and Figures

Authors should remark those points:

1. Each table and figure should be fitted on one page and should be placed below text. Each of them should include a number and a heading precisely indicating the content.
2. Tables should be numbered consecutively and should be as in the following example; Times New Roman, 10 font size and above the table

Table-1: Inflation rates across years

3. Figures, drawings and graphs should be numbered consecutively and should be as in the following example; Times New Roman, 10 font size and below figure, drawing or graph

Graph-1: Pie Chart for Observations within the Sample

4. Tables and figures should be defining each variable. Heading and definitions should be detailed enough so that reader can understand table or figure without reading the text.
5. Reference for each graph should be placed in the manuscript. Author should indicate for each graph which part of the text that they are related to.
6. Content of graphs should be substantially understandable without reading the text.
7. If a table, figure, graph etc. is cited, cited source should be referred within parenthesis.

IV. Citations, References and Footnotes

1. Citations, references and footnotes should be prepared according to APA Style Guide (6. Edition). You can visit <http://referencing.port.ac.uk/> for further help.
2. Some examples that are taken from APA Style Guide (6. Edition) for this heading are given below:

Books

Standard form

1st Author, Initial Letter of Name of Author., 2nd Author, Initial Letter of Name of Author., & 3rd Author, Initial Letter of Name of Author. (year). *Book Title* (Number of the Edition if there is more than one edition, example: 3rd Edition). Place of Printing: Publisher

Example

Armitage, A., Bryant, R., Dunnill, R., Hammersley, M., Hayes, D., Hudson, A., & Lawes, S. (2008). *Teaching and training in post-compulsory education* (3rd Edition). Maidenhead: Open University Press.

In-Text Citation examples

Creame and Lea (2003, p. 51) indicate that ...

It has been suggested (Moore, Estrich, McGillis, & Spelman, 1984, pp. 142-143) that offenders ...

Articles

Standard form

Last Name of Author, Initial Letter of Name of Author., (year). Title of Article . *Journal Name, Volume – Number if one volume (Number)*, beginning and ending page numbers.

Example

Guo, Z., Liu, T., Fedoroff, N., Wei, L., Ding, Z., Wu, N., . . . An, Z. (1998). Climate extremes in Loess of China coupled with the strength of deep-water formation in the North Atlantic. *Global and Planetary Change, 18*(3-4), 113-128.

In-Text Citation examples

Guo et al. focused their research on climate extremes (1998, p. 120) ...

Recent theories (Noguchi et al., 1993, p. 658) suggest that ...

Popper and McCloskey (1993, pp. 75-76) state that ...

Web pages

Standard form

Last Name of Author, Initial Letter of Name of Author. (year). *Title*. Cited web page.

Example

If author is known,

Banks, I. (t.y.). *The NHS Direct healthcare guide*. Online www.healthcareguide.nhsdirect.nhs.uk

United Nations Environment Programme. (2004). *Common questions about climate change: Introduction*. Online <http://www.gcric.org/ipcc/qa/01.html>

3. Each study should have reference list that includes only cited studies and authors should ensure that there is one to one correspondence between cited references in text and ones listed on references list (names and years should correspond).

4. Footnotes should not be used for citation. Solely information that would impair the integrity of text should be footnoted and should not be longer than text. Footnotes should be numbered consecutively and appropriately as *superscript*. Footnote text should be placed with single space below the page, Times New Roman and 10 font size.

V. Article Submission Rules

1. Studies that are under assessment for another journal should not be submitted. It is assumed that author's submitted study is not published elsewhere or presented to another journal for assessment. Responsibilities for this issue are attached to author.

2. [ULAKBİM Dergipark](#) should be utilized for article submission.

3. If article submission cannot be made through [ULAKBİM Der-](#)

gipark, article should be submitted to JatsEdit@gmail.com via electronic mail.

4. Acceptance of submitted articles implies that copyright are transferred to Accounting and Taxation Studies (JATS).

5. JATS will continue publication without requesting application fee for a short period of time.

6. In cases where approval of ethics boards is needed, author should convey aforementioned document to editors. Authors who have not sent the document, even the document is needed, are considered to accept all responsibilities.

7. Identifying information of all authors should be removed from text and any supplementing file. Names also should be removed from "Properties" section of files.

8. Publication Board may request data set (survey, interview plan, etc.) for studies that are based on field work or experiments. Authors that submit articles to JATS are considered to accept this.

9. Papers submitted to journal are sent to corresponding author before publication. Corresponding author promptly corrects errors and proofs avoiding extensive change in the text and corresponding authors approves the final state of the article. If author does not approve within the prescribed period of time, article is published as it is sent to author. JATS Editors cannot be held responsible by authors who have not approved within the prescribed time.

10. It is recommended for authors to preserve correspondences with the journal.

11. In case of resubmission responses to peer reviews and editor comments should be submitted as a separate document.

12. For all submission with a revise to be considered for publication, projected period for revision is within 12 months of the decision letter. Any revisions submitted after 12 months will not be considered as a second submission but as a new submission, and need not receive the same editor or referee.

Başak ATAMAN
Hakan CAVLAK

ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI VE
KURUMSAL YÖNETİM İLİŞKİSİ: BORSA İSTANBUL KURUMSAL
YÖNETİM ENDEKSİ'NE TABİ HALKA AÇIK ŞİRKETLERDE
BİR ANKET ÇALIŞMASI 209

Erkan ÖZTÜRK
Hakkı FINDIK

TÜRKİYE'DEKİ MUHASEBE EĞİTİMİNİN ULUSLARARASI
MUHASEBE STANDARTLARI İLE UYUMLAŞTIRILMASI SÜRECİNDE
KARŞILAŞILAN ADAPTASYON PROBLEMLERİNİN MUHASEBE ALT
KÜLTÜR DEĞERLERİ ÇERÇEVESİNDE TARTIŞILMASI
..... 241

Bilal SOLAK
Sedat ERDOĞAN

TÜRKİYE'DE 2000-2015 YILLARI ARASINDA HAZIRLANMIŞ OLAN
DOKTORA TEZ METODOLOJİLERİNİN ÜNİVERSİTELERE GÖRE
SINIFLANDIRILMASINA YÖNELİK BİR ALAN ARAŞTIRMASI
..... 257

Sevgi SÜMERLİ SARIGÜL
Betül ALTAY TOPCU

HİZMET İHRACATINDA KATMA DEĞER VERGİSİ İSTİSNASININ
KATMA DEĞER VERGİSİ GENEL UYGULAMA TEBLİĞİ AÇISINDAN
DEĞERLENDİRİLMESİ
..... 281

Bülent YILMAZ
Tuğba DÖLEN
Murat ATİK

YEREL FİNANSAL RAPORLAMA ÇERÇEVESİNİN MUHASEBE
MESLEK MENSUPLARI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ: ANKARA
İLİ MESLEK MENSUPLARI UYGULAMASI
..... 297