

Muhasebe Temel Kavramları Açısından Muhasebe Uygulamalarının Değerlendirilmesi: Sivas İlinde Bir Araştırma¹

(Evaluation of Accounting Applications in terms of Basic Concepts of Accounting: A Research in Sivas)

Mehmet DEMİR^a Yakup ÜLKER^b Mehmet Murat ŞENOL^c

^a Sivas Cumhuriyet Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Sivas, Türkiye. mehmet_demir01@hotmail.com

^b Sivas Cumhuriyet Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Sivas, Türkiye. yulker@hotmail.com

^c mehmetmurat.senol@calikdenim.com

| MAKALE BİLGİSİ | ÖZET |
|--|--|
| Anahtar Kelimeler: Muhasebe Temel Kavramları SMMM SMMM Stajyer Gönderilme Tarihi 1 Nisan 2020 Revizyon Tarihi 8 Mayıs 2020 Kabul Tarihi 14 Mayıs 2020 | Amaç – Bu çalışmanın temel amacı, serbest muhasebeci mali müşavirlerin ve stajyerlerin bakış açılarıyla muhasebe temel kavramları açısından muhasebe uygulamalarının değerlendirilmesidir. Ayrıca katılımcıların muhasebenin temel kavramlarına yönelik genel düşüncelerini tespit etmek de amaçlar içinde yer almaktadır. Yöntem – Bu amaçları gerçekleştirmek için 2018 yılının Haziran ve Temmuz aylarında Sivas SMMM Odasına kayıtlı ve mesleğini fiilen icra eden toplam 123 SMMM ve SMMM stajyerleri üzerinde bir anket uygulanmıştır. Elde edilen veriler SPSS 22 paket programı ile analize tabi tutulmuştur. Araştırmanın Cronbach's Alpha İç Tutarlılık Katsayısı 0,838 olarak hesaplanmıştır. Bulgular – Araştırma sonucunda katılımcıların, temel kavramların önemine ve gerekliliğine yönelik yaklaşımlarının çok olumlu olduğu tespit edilmiştir. Ancak muhasebe uygulamalarında bu kavramlara uygun hareket etme düzeylerinin ise kavramların bütünü açısından "Orta Derecede Katılım" düzeyinde olduğu bulgusu saptanmıştır. Tartışma – Muhasebe işlemlerinin icrasında temel kavramlara uyumluluk açısından; sosyal sorumluluk, kişilik, süreklilik, tutarlılık, ihtiyatlılık, önemlilik ve tam açıklama kavramlarına orta derecede katılım; dönemsellik, maliyet esası, tarafsızlık ve belgelendirme kavramlarına çok katılım ve özün önceliği kavramına ise tam katılım düzeylerinde katılım gösterilmiştir. Araştırma, muhasebe temel kavramlarının uygulamada ne kadar dikkate alındığını ölçme açısından önemlidir. |
| ARTICLE INFO | ABSTRACT |
| Keywords: Basic Concepts of Accounting CPA CPA Intern Received 1 April 2020 Revised 8 May 2020 Accepted 14 May 2020 | Purpose – The main purpose of this study is to evaluate the accounting practices in terms of basic accounting concepts from the perspective of the independent accountant and financial advisors and professional interns. It is also aimed to determine general considerations of subjects for accounting concepts. Design/methodology/approach – In order to realize these goals, a questionnaire was applied on a total of 123 SMMM and SMMM interns registered in Sivas Chamber of SMMM during June and July of 2018. The obtained data is analyzed with SPSS 22 package program and Cronbach's Alpha Internal Consistency Coefficient is calculated as 0.838. Findings – As a result of the research, it is determined that the subjects' approach to the significance and necessity of basic concepts is very positive. However, the level of acting in accordance with these concepts in accounting applications was found to be "Intermediate Participation" in terms of the whole concept. Discussion – When the concepts are evaluated one by one, moderate participation level is detected in the concepts of social responsibility, personality, continuity, consistency, prudence, materiality and full explanation; high participation level is determined in the concepts of periodicity, cost-based, objectivity and certification and lastly full participation level is specified for the concept of substance over form. Research is important in terms of measuring how much the basic concepts of accounting are taken into account in practice. |
| Article Classification: Research Article | |

¹Bu çalışmada, Sivas Cumhuriyet Üniversitesi SBE Muhasebe, Finans ve Bankacılık Anabilim Dalı için Doç. Dr. Mehmet DEMİR'in danışmanlığında M. Murat Şenol'un yazmış olduğu aynı adlı yüksek lisans tezinden yararlanılmıştır.

Önerilen Atıf/ Suggested Citation

Demir, M., Ülker, Y., Şenol, M.M. (2020). Muhasebe Temel Kavramları Açısından Muhasebe Uygulamalarının Değerlendirilmesi: Sivas İlinde Bir Araştırma, *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 12 (2), 1358-1372.

1. GİRİŞ

Muhasebe, karar alacak işletme içi ve dışı taraflar için önemli finansal bilgileri sistem dâhilinde elde edip sunan bir bilim dalıdır. Muhasebe bilgi sisteminin odağında, üretilen bilgilere ihtiyaç duyan finansal bilgi kullanıcıları yer almaktadır. Bu bilgi kullanıcıların verecekleri kararları en doğru bir şekilde verebilmeleri üretilen bilginin kalitesine bağlıdır. Kaliteli/yararlı bilgi sunumunun sağlanabilmesi için çeşitli standartlar, kanunlar, yönetmelikler, tebliğler vb. düzenlemelere gidilmektedir. Kaliteli muhasebe bilgi üretimini etkileyen faktörlerin en önemlilerinden birisi ise muhasebe uygulamalarının, muhasebenin temel kavramlarına paralelinde yürütülüp yürütülmediğidir. Şüphesiz kaliteli bir muhasebe bilgisinin üretiminde en önemli unsur insandır.

Kaliteli muhasebe bilgisine ulaşmakta önemli görev üstlenen muhasebenin temel kavramları, uzun yıllar içinde yaşanan tecrübelerden ortaya çıkmıştır. On iki tane olan bu kavramlar, muhasebe meslek elemanına muhasebe uygulamalarında yol gösteren ve daha gerçek, doğru, tarafsız, karşılaştırılabilir ve objektif bilgi üretiminin esaslarını belirleyen rehber niteliğindeki düzenlemelerdir. Muhasebe bilgisinin kullanıcıları toplumun her kesimi olduğu için, bilgi üretiminde titiz davranılması bütün dünyada üzerinde hassasiyetle durulan önemli bir konudur.

Temel kavramlar tek tek incelendiğinde, mesleki faaliyetlerin icrası esnasında meslek mensuplarının uygulamalarına ışık tutan, aslında pek çok konuda akla takılan sorulara cevap veren nitelik taşımakta olduğu görülecektir. Genç meslek mensuplarının, bu temel kavramları mesleğin anayasasıymış gibi düşündüklerinde ve bu kavramlara uygun olarak finansal işlemleri yürütmeleri halinde başarılı olabilecekleri göz ardı edilmemelidir.

Bu çalışmada, muhasebe meslek elemanına/meslek stajyerine mesleki faaliyetleri yürütürken rehber niteliğinde olan muhasebe temel kavramlarına uygulamada hangi düzeyde riayet edildiğini tespit etmek amaçlanmıştır. Bu amacı gerçekleştirmek için de Sivas SMMM Odasına kayıtlı ve mesleğini fiilen icra eden meslek elemanı ve muhasebe stajyerleri üzerinde Haziran ve Temmuz 2018’de bir anket düzenlenmiştir.

2. MUHASEBE MESLEĞİNE VE MUHASEBE BİLGİ KALİTESİNİ ARTIRMAYA YÖNELİK DÜZENLEMELER

Ülkemiz açısından muhasebecilik ve mali müşavirlik mesleklerini hukuki yapıya büründüren, önemini ve mesleki kalitesini artıran birtakım düzenlemelere gidilmiştir. Bunlardan en önemlileri hakkında özet bilgiler aşağıda yer almaktadır.

2.1. Sermaye Piyasası Kanunu’nun Kabulü

2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu, 30.07.1981 tarih ve 17416 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak kabul edilmiştir.

Kanunun konusu ve amacı için “*Bu Kanunun konusu, tasarrufların menkul kıymetlere yatırılarak halkın iktisadi kalkınmaya etkin ve yaygın bir şekilde katılmasını sağlamak amacıyla; sermaye piyasasının güven, açıklık ve kararlılık içinde çalışmasını, tasarruf sahiplerinin hak ve yararlarının korunmasını, düzenlemek ve denetlemektir*” ifadeleri söylenmiştir (SPK madde:1)

Bu kanunda ve gerekçesinde; istenecek mali tablo, rapor ve bilgiler, tespit olunacak şekil ve esaslara, genel kabul görmüş muhasebe kavram, ilke ve standartlarına uymak suretiyle düzenlemekle yükümlü olduğundan (SPK md.16) ve “gerçeğe aykırı defter ve kayıt tutan, hesap açan veya bunlarda her türlü muhasebe hilesi yapan ya da gerçeğe aykırı bağımsız denetleme raporu düzenleyenler ile düzenlenmesini sağlayanların, Türk Ceza Kanununun belgede sahtecilik suçuna ilişkin hükümlerine göre cezalandırılacağından” bahsedilmekte (SPK md.47) ve böylece muhasebecilik mesleğinin önemine vurgu yapılmaktadır.

2.2. 3568 Sayılı Kanunun ve 5786 Sayılı Kanunun Kabulü

Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığına 03.04.1989 tarihinde gönderilen “Serbest muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanun Tasarısı’na ait gerekçe;

✓ “*Ekonomik gelişmeler neticesinde devletin ekonomik yaşam içindeki rolü giderek büyüdüğü,*

- ✓ *Hem vergi ilişkilerinde hem de endüstri ve ticari hayatta ortaya çıkan gelişmeler sonucunda mali ve ekonomik sorunların meydana geldiği,*
- ✓ *Söz konusu gelişmeler neticesinde modern vergi sistemlerinden ziyade işletmecilik, muhasebe ve vergi konularında yüksek bilgi ve uzmanlık gerektirecek yeni bir mesleğe ihtiyaç duyulduğu,*
- ✓ *Bu ihtiyacı başta Amerika Birleşik Devletleri deoamında ise Avrupa ülkelerinin büyük bir kısmı anlayarak mali müşavirlik ve muhasebecilik mesleğini kanunla düzenledikleri”; vurguları yapılmıştır (Demir, 2004: 62).*

Söz konusu kanun tasarısı 13.06.1989 tarih ve 20194 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak kanunlaşmıştır.

3568 Sayılı Meslek Kanununun 1. maddesine göre amaçları şu şekilde sıralanabilir:

- ✓ *“İşletme faaliyet ve işlemlerinin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini temin etmek,*
- ✓ *Faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat içerisinde denetlemeye, değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu ilgililerin ve resmi mercilerin yararlanmaları için tarafsız bir şekilde sunmak,*
- ✓ *Yüksek mesleki standartları gerçekleştirmek üzere serbest muhasebecilik, serbest muhasebeci mali müşavirlik ve yeminli mali müşavirlik meslekleri ve hizmetleri ile serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirler odaları,*
- ✓ *Serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirler odaları birliğinin kurulmasına teşkilat faaliyet ve denetimlerine,*
- ✓ *Organlarının seçimlerine dair esaslarını düzenlemektir.”*

3568 sayılı kanunun kabulünden yaklaşık 20 yıl sonra meslekle ilgili birtakım değişikliklerin yapılması konusunda girişimlerde bulunulmuş ve 26.07.2008 tarih ve 26948 Sayılı Resmi Gazetede 5786 Sayılı “Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu’nda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun” yayınlanarak, aynı tarihte yürürlüğe girmiştir.

5786 Sayılı Kanunla 3568 Sayılı Kanun’un bazı maddelerinde yapılan önemli değişiklikler aşağıda kısaca sunulmuştur (www.verginet.net; Erişim Tarihi: 24.05.2018):

1. Serbest Muhasebecilik unvanı kaldırılmış ve meslek unvanı SMMM ve YMM olmak üzere iki kategoriye ayrılmıştır.
2. Serbest Muhasebeci Mali Müşavir olabilmek için gerekli staj süresi iki yıldan üç yıla çıkarılmıştır.
3. Meslek mensuplarının, mesleki faaliyetlerini fiilen devam ettirebilmeleri için TÜRMOB ve Odalarca düzenlenecek mesleki geliştirme ve eğitim seminerlerine katılmaları zorunlu hale getirilmiştir.
4. Meslek mensubu olabilmenin şartları değişmiştir. Daha önceden vergi inceleme yetkisi alanlar ve mesleki yeterlilik sınavını verenler ile yasa da sıralanan alanlarda profesör unvanına sahip olanlara tanınan “sınav şartı aranmaz” hükmü kaldırılmıştır.

2.3. Tekdüzen Hesap Planına Geçiş

Ülkemizde Maliye ve Gümrük Bakanlığı’na 20.06.1990 tarihinde oluşturulan Tekdüzen Genel Hesap Planı ve Açıklamaları Komisyonu tarafından mali kesim dışındaki tüm işletmelerde kullanılmak üzere bir hesap planı hazırlanmıştır. Bu hesap planı Maliye Bakanlığı’nın 26.12.1992 tarih ve 21447 mükerrer sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 1 No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile yürürlüğe konulmuştur. Daha sonra yayınlanan başka tedbirlerle de, bu tebliğde bazı değişiklikler, düzeltmeler ve bazı ilaveler yapılmıştır.

Düzenlemenin amacı için “Bilanço usulünde defter tutan gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin faaliyet ve sonuçlarının sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi, mali tablolar aracılığı ile ilgililere sunulan bilgilerin tutarlılık ve mukayese edilebilirlik niteliklerini koruyarak gerçek durumu yansıtmasının sağlanması ve işletmelerde denetimin kolaylaştırılması” ifadeleri kullanılmıştır.

Yapılan düzenlemenin;

1. Muhasebe bilgilerinin işletme ile ilgili karar verme durumunda olanlara doğru ve yeterli olarak ulaştırılması,
2. Farklı işletmeler ile aynı işletmenin farklı dönemlerinin karşılaştırılmasının kolaylaşması,
3. Tablolardaki hesap işlemlerinin ilgililer için ortak anlamı ifade etmesi,

4. Muhasebede terim birliğinin temin edilmesi yoluyla ilgililerin anlamalarının kolaylaşması ve
5. İşletmelerde ilgili taraflar arasında güvenin tesis edilmesine yönelik olduğu tebliğde yer almaktadır.

Ülkemizde işletme türleri bakımından muhasebede tekdüzenin sağlanmasıyla ilgili olarak, önce İktisadi Devlet Teşekkülleri için, daha sonra bankalar ve Sermaye Piyasası Kanunu'na tabi işletmelerle ilgili olarak birçok çalışma yapılmıştır. Ulusal düzeyde bir hesap sistemi oluşturmak amacıyla Maliye Bakanlığı tarafından getirilen Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile uygulamada muhasebe terminolojisinde birlik sağlanması amaçlanmıştır. Gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin büyük çoğunluğunda bu türden tekdüzen muhasebe uygulamasına geçilmiş; ancak ülkemizde bu gelişme ihmal edilmiş ve geciktirilmiştir. Bu yeni uygulama "Piyasa muhasebesi" gibi nitelermelerin ortadan kalkmasına yardımcı olacaktır (Yıldız, 2002: 64).

2.4. Yeni TTK'nun Kabulü ve Muhasebe ve Denetime Getirdiği Yenilikler

Cumhuriyet Döneminde yürürlüğe giren eski Türk Ticaret Kanunu çeşitli ülkelerin ticaret kanunlarından esinlenerek düzenlenmiş olmakla birlikte, kanunda kullanılan dilin günümüz açısından ağır olmasından ve ülkemizdeki diğer kanunlar ile uyum sağlayamamasından dolayı artık yetersiz kalmıştır. Ayrıca dünya ticaretinde yaşanan küresel gelişmeler sonucunda hali hazırdaki yasa ve kanunlar değişime karşılık vermede zorlanmaya ve yetersiz olmaya başlamıştır. Eskisine nazaran artık emeğin, sermayenin ve üretimin coğrafi ve siyasi bir sınırı kabul etmemesi, her geçen gün artarak şiddetlenen bir rekabet gerçeği ve bütün bunlardan daha da önemlisi dünya pazarının aslında görüldüğünden daha büyük yerel pazar olduğunun gerçekliği gözler önüne serilmiştir (Akdoğan ve Bozkurt Yazar, 2012: 22).

Söz konusu gelişmeler eşliğinde Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne uyum sürecinden dolayı öncelikle temel kanunlarının revize edilmesi, finans ve sermaye piyasalarına yönelik düzenlemelerden başlayarak ulusal ve uluslararası arenada ticari hayatı kolaylaştırmaya yönelik hükümlerin getirilmesi zorunlu hale gelmiştir. Bununla birlikte teknolojik gelişmelerle beraber özellikle internetin de günlük ve mesleki hayatımızın geniş bir alanını etkili şekilde değiştirmesi, mesleki uygulama ve yasaların yenilenmesi ihtiyacını doğurmuştur (Akdoğan ve Bozkurt Yazar, 2012: 23).

Yeni TTK'nın muhasebe ve denetim uygulamalarına getirdiği yenilikler şöyle sınıflandırılabilir (Uluslan vd, 2012: 13):

- ✓ Defterler ve belgeler le ilgili yenilikler,
- ✓ Envanter ve değerlemeyle ilgili yenilikler,
- ✓ Muhasebe standartlarını uygulama yükümlülüğüyle ilgili yenilikler ve
- ✓ Bağımsız denetimle ilgili yenilikler

3. LİTERATÜR TARAMASI¹

Bu çalışma ile doğrudan veya dolaylı olarak ilişkili olan daha önce yapılmış çalışmaların özet bilgileri aşağıda yer almaktadır.

Doğan (2018), "Kurumsal Sosyal Sorumluluk ve Muhasebenin Sosyal Sorumluluğu" isimli çalışmasında; Kurumsal sosyal sorumluluk kavramı ile muhasebe temel kavramlarından birisi olan sosyal sorumluluk kavramının aynı amaca hizmet ettiğini, her iki kavramın merkezinde de hem toplum hem de işletmeyle etkileşim halinde olan çıkar gruplarının bulunduğunu belirtmiştir. Bu bağlamda işletmenin muhasebe bilgi sisteminin, şeffaflık, toplumu aydınlatma, hesap verebilirlik ve güvenilirlik ilkeleri doğrultusunda kurumsal sosyal sorumluluk kavramı ile etkileşim halinde olduğu ve bu kavramın gereklerinden olan faaliyetlerin raporlanması işlevinin de muhasebe bilgi sistemi ile sağlandığı anlatılmıştır.

Yılmaz (2015), "Kurumsal Yönetim ve Muhasebenin Sosyal Sorumluluğu Açısından Muhasebe Bilgi Sisteminin İşletmelerdeki Rolü" isimli çalışmasında "Muhasebenin Sosyal Sorumluluk ve "Kurumsal Yönetim" anlayışlarının işletmelerdeki rolünü incelemiştir. Bu bağlamda kurumsal yönetim anlayışı ile işletmenin çıkar gruplarının menfaatlerine zarar vermeden yönetilmesinin sağlandığı, muhasebe bilgi sistemi ile de mali bilgilerin açık ve dürüstçe aktarılmasının sosyal sorumluluk kavramı gereğince yapıldığı üzerinde durmuştur.

¹ Bu başlık, Dr. Öğretim Üyesi Yakup Ülker tarafından hazırlanmıştır.

Burak ve Öztaş (2015), “Kurumsal Yönetim İlkelerinin Muhasebenin Temel Kavramları Açısından Değerlendirilmesi” isimli çalışmalarında, muhasebe temel kavramlarının muhasebe uygulamalarının temelini oluşturduğunu belirterek işletmenin etkinliğinin ve verimliliğinin sürdürülebilir nitelik sağlayabilmesi adına kurumsal yönetim ilkeleri ile muhasebenin temel kavramları arasındaki ilişkiyi çeşitli yönlerden değerlendirmişlerdir.

Demir (2013), “Kurumsal Sosyal Sorumluluk ve Muhasebe” isimli çalışmasında, işletme ile ilgili finansal bilgilerin kamuya doğru ve güvenilir biçimde sunulması, kurumsal sosyal sorumluluğun yerine getirilmesinde büyük önem taşıdığını vurgulamıştır. Muhasebenin bu sorumluluğunu yerine getirmesi için, muhasebe meslek mensuplarının da sosyal sorumluluğun bilincinde olmaları gerektiğini ifade etmiştir.

Bengü ve Can (2009), “Çevre Muhasebesinin Muhasebenin Temel Kavramlarından “Sosyal Sorumluluk Kavramı” Bağlamında Temellendirilmesi” isimli çalışmalarında; muhasebenin temel kavramlarının evrensel olduğunu ifade ederek çevre muhasebesinin öncelikle bahsi geçen kavramın bir gereği olarak düşünülmesi ve bilimsel temelinin sosyal sorumluluk kavramında aranması gerektiği görüşüne varmışlardır.

Gök (2007), “Muhasebe Uygulamalarının Muhasebenin Temel Kavramları ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi Açısından Değerlendirilmesi ve Malatya’da Yapılan Bir Araştırma” isimli çalışmada; meslek mensuplarının muhasebenin temel kavramları ve Tekdüzen muhasebe sistemiyle ilgili teorik çerçeveyi ve yapılması gerekenleri yüksek oranda bildikleri ancak uygulamadaki eksikliklerin, mükelleflerin yeterli muhasebe bilgisinin olmaması sebebiyle gerekli belge ve bilgiyi vermemeleri ve sistemin uygulanmasıyla elde edecekleri faydayı da tam olarak bilmemelerinden kaynaklandığını tespit etmiştir. Bu sebeple uygulamada muhasebenin temel kavramları olan; Sosyal Sorumluluk Kavramı gereği bilgi üretiminde gerçeğe uygunluğun sağlanamadığı, Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı gereği muhasebe kayıtlarının gerçek durumu yansıtan, fiili durumun muhasebe kayıtlarına tam olarak ve usulüne uygun olarak yansıtılmadığını ve sonuçta Mali Tabloların gerçek durumu yansıtmamakta olduğunu, Tam Açıklama Kavramına uyulmadığını Özün Önceliği ve Önemlilik Kavramlarının da göz ardı edildiğini belirlemiştir.

Yılmaz ve Alkan (2006), “Muhasebenin Sosyal Sorumluluk Kavramı Açısından Küçük ve Orta Ölçekli İşletmelerde, Kurumsal Yönetim Anlayışının Algılanma Biçimi Üzerine Bir Araştırma” isimli çalışma yapmışlardır. Bu çalışmalarında, muhasebenin sosyal sorumluluk kavramını kurumsal yönetim anlayışı açısından ele almışlar ve şirketlerin şeffaflık, adil olma, hesap verebilirlik ve sorumluluk ilkeleri çerçevesinde oluşan yaklaşımlarının sosyal sorumluluk açısından önemli olduğunu belirtmişlerdir.

Özkoç vd., (2005) “Kurumsal Sosyal Sorumluluk Kavramı ve Muhasebenin Sosyal Sorumluluğu” isimli çalışmalarında kurumsal sosyal sorumluluk kavramı ile sunduğu hizmetin/bilginin toplumun büyük bir kesimini etkilemesinden dolayı geniş bir görev alanına sahip olan sosyal sorumluluk kavramı arasındaki ilişkiyi irdelemişlerdir. Yine bu çalışmada, sosyal sorumluluk kavramının sürdürülebilir kalkınma üzerindeki etkisine ve ilişkisine değinilmiş ve bu kavramın muhasebe mesleği açısından yeri ve önemi vurgulanmıştır.

Güneş ve Otlu (2003) “Muhasebe Uygulayıcılarının Sosyal Sorumluluk Anlayışı Üzerine Bir Araştırma” isimli çalışmalarında, muhasebe uygulayıcılarının sosyal sorumluluk kavramı çerçevesinde tutulan kayıt ve üretilen bilgilerin toplumun bütün kesimlerinin faydalarını gözetecek şekilde hareket etmeleri gerektiğini ortaya koymuşlardır.

Otlu (2001) hem “Muhasebe Mesleğinde Tarafsızlık Kavramı ve Tarafsız Bilgi Üretiminin Yeri ve Önemi” isimli çalışmasında hem de (2002) “Sosyal Sorumluluk Kavramı, İşletme Yönetiminin ve Muhasebenin Sosyal Sorumluluğu” isimli çalışmalarında toplumun bütün kesimleri için muhasebe bilgisi üretmede muhasebe temel kavramlarının ve işletme yönetiminin önemi üzerinde durmuştur.

Tetik (1997) “Muhasebenin Temel Kavramları ve Mali Tablolar İlkelerinin Yönetim Muhasebesi Açısından Değerlendirilmesi” çalışmasında, muhasebenin sadece bir kayıt sistemi olmadığını belirterek başta işletme yöneticileri olmak üzere ilgili tüm kişi ve gruplara gerekli bilgileri zamanında ve yeterli ölçüde aktaran bir sistem olduğu üzerinde durmuş ve bu bağlamda muhasebe temel kavramlarının önemini vurgulamıştır.

4. ARAŞTIRMA HAKKINDA GENEL BİLGİLER

4.1. Araştırmanın Amacı

Bu çalışmanın amacı, serbest muhasebeci mali müşavir ve stajyerlerin gözüyle muhasebe uygulamalarında muhasebe temel kavramlarına hangi düzeyde uyulduğunu ve temel kavramlara yönelik genel düşüncelerin nasıl olduğunu tespit etmektir.

4.2. Araştırmanın Evreni ve Örneklem Büyüklüğü

Araştırmanın evrenini Sivas Serbest Muhasebeciler ve Mali Müşavirler Odası'na kayıtlı ve mesleğini fiilen icra eden üyeler ile Staja Giriş Sınavını kazanmış stajyerler oluşturmaktadır. 2018 yılı Mayıs ayı itibariyle Sivas SMMM Odasına kayıtlı ve mesleğini fiilen icra eden SMMM sayısı 236, stajyer sayısı ise 53 olup evren 289 kişidir.

Ulaşılan SMMM ve Stajyer sayısı ise toplam 123 olmuştur. Bu sayının 88'i SMMM ve 35'i ise SMMM stajyerinden oluşmaktadır. Bu örneklem büyüklüğü evreni temsil etmektedir. Şöyle ki;

Araştırma evreninin bilinmesi halinde, örneklemin büyüklüğünü belirlemek için aşağıdaki formül kullanılabilir (Salant ve Dillman, 1994: 55)

$$n = \frac{N \cdot t^2 \cdot p \cdot q}{(N - 1) \cdot d^2 + t^2 \cdot p \cdot q}$$

N= Evrendeki kişi sayısı

n= Örnekleme dahil edilecek kişi sayısı

p= İncelenecek olayın görülme sıklığı (gerçekleşme ihtimali)

q= İncelenecek olayın görülmemesi sıklığı (gerçekleşmeme ihtimali)

t= Belirli bir anlamlılık düzeyinde, t tablosuna göre bulunan teorik değer

d= Olayın görülme sıklığı açısından yapılmak istenen \pm sapma olarak simgelenmiştir.

$$n = \frac{289 \cdot 1,96^2 \cdot 0,50 \cdot 0,50}{(289 - 1) \cdot 0,07^2 + 1,96^2 \cdot 0,50 \cdot 0,50} = 117$$

Formüle göre, % 95 güven aralığı % 5 hata payı ile örneklem büyüklüğü 117 olarak hesaplanmıştır. Çalışma kapsamında 123 (yüz yirmi üç) örneklem büyüklüğü araştırma evrenini temsil edecek niteliktedir.

4.3. Araştırmanın Yöntemi

Araştırmanın amaçlarına ulaşmak için anket yöntemi uygulanmıştır. Anket formu 2 bölüm ve toplam 41 soru/ifadeden oluşmaktadır. Birinci bölümde, araştırma amacına ulaşmak için oluşturulmuş 36 ifade; ikinci bölümde ise denekleri tanımlayıcı bilgilerin yer aldığı 5 soru bulunmaktadır.

Katılımcıların, anket formundaki her bir ifadeye hangi düzeyde katıldığı yani görüşlerinin nitelermelerden hangisine girdiği, yapılan sınıflama ölçeği ile belirlenmiştir. Sınıflama ölçeğinin oluşturulmasında;

Aralık Genişliği (a)= Dizi Genişliği ÷ Yapılacak Sayısı

formülü kullanılmıştır (Tekin, 1987; 262). Bu formüle göre oluşturulan ölçeğe ait, katılım düzeyi ve puan değerleri ile değer aralıkları Tablo 1'de gösterilmiştir.

a=4/5 a=0,80

Tablo 1. Anketteki İfadelere Ait Puanlar ve Değer Aralıkları

| Katılım Düzeyi | Puan | Değer Aralıkları |
|-----------------------|------|------------------|
| Tam Katılım | 5 | 4,20 - 5,00 |
| Çok Katılım | 4 | 3,40 - 4,19 |
| Orta Derecede Katılım | 3 | 2,60 - 3,39 |
| Az Katılım | 2 | 1,80 - 2,59 |
| Hiç Katılmam | 1 | 1,00 - 1,79 |

Anket formunun geçerlilik ve güvenilirlik düzeylerinin arzu edilen değerlerde olup olmadığı Cronbach's Alpha İç Tutarlılık Katsayısı ile saptanmaya çalışılmıştır. Yapılan analiz sonucunda anket formunda yer alan 36 adet Likert tipi ifadenin Cronbach's Alpha İç Tutarlılık Katsayısı 0,838 olmuştur. Bu sonuca göre 36 ifadenin bir bütün olarak, ölçülmek istenen olguyu/konuyu ölçmede “yüksek derecede güvenilir” olduğu söylenebilir.

Araştırmanın amaçlarına ulaşmak için muhasebe meslek elemanı ve stajyerlerinden anket yoluyla elde edilen verilerin aritmetik ortalama (\bar{x}) ve standart sapma (ss) değerleri açısından analizler ve yorumlar yapılmıştır. Araştırma ile ilgili istatistik veriler şöyledir:

Anketi cevaplayan toplam 123 katılımcının;

- %29,3'ü (36) bayan, %70,7'si (87) ise erkektir.
- %28,5'i (35) 30 yaş ve altı, %52,8'i (65) 31- 44 ve %18,7'si (23) ise 45 ve üstü yaş aralığındadır.
- %4,1'i (5) ön lisans, %77,2'si (95) lisans ve %18,7'si (23)' de lisansüstü eğitim mezunudur.
- %30,1'i (37) 1-9 yıl arası, %56,9'u (70) 10-19 yıl arası ve %13'ü (16) ise 20 yıl ve üzeri hizmet süresine sahiptir.
- %71,5'i (88) SMMM, %28,5'i (35) ise SMMM stajyeridir.

5. ANALİZ VE BULGULAR²

5.1. Muhasebenin Temel Kavramlarına Yönelik Düşüncelerin Genel Analizi

Katılımcılara, muhasebenin temel kavramlarına yönelik genel düşüncelerini tespit etmek üzere 8 ifade yöneltilmiştir. Elde edilen bulgular, aritmetik ortalama (\bar{x}) ve standart sapma (ss) değerleri ve bu değerlerin katılım düzeyleri açısından analiz edilip yorumlanmıştır.

Tablo 2. Muhasebenin Temel Kavramlarına Yönelik Genel Düşüncelerin İstatistikî Sonuçları

| S.No | İfade Metni | n | \bar{x} | ss | Katılım Düzeyi ³ |
|---------------|--|-----|-----------|------|-----------------------------|
| 1 | Kâr/zararın doğru olarak hesaplanmasında muhasebe temel kavramlarına uymak önemlidir. | 123 | 4,79 | 0,50 | Tam Katılım |
| 2 | Muhasebe uygulamalarında, muhasebe temel kavramlarını önemsiz gören meslektaşlar bulunmaz. | 123 | 3,26 | 1,24 | Orta Der. Katılım |
| 3 | İşletme ile ilgili tarafların mali bilgi ihtiyaçlarının karşılanmasında muhasebe temel kavramlarına uygun hareket etmenin önemi vardır. | 123 | 3,98 | 1,38 | Çok Katılım |
| 4 | Muhasebe temel kavramlarına uygun hareket edildiğinde muhasebe bilgi kalitesi artar. | 123 | 4,50 | 0,97 | Tam Katılım |
| 5 | Mükelleflerin işletme ile ilgili meşru olmayan taleplerinin yerine getirilme düzeyi, meslektaşın mesleki etiğe uyma düzeyi ile paraleldir. | 123 | 4,20 | 1,19 | Tam Katılım |
| 6 | Muhasebe temel kavramlarına uygun hareket ederek işlemleri kaydettiğimde vicdani olarak rahatlık hissetmekteyim. | 123 | 4,31 | 0,84 | Tam Katılım |
| 7 | Meslekte başarının temeli, mesleki faaliyetin muhasebe temel kavramlarını özümseyerek yürütülmesidir. | 123 | 4,72 | 0,64 | Tam Katılım |
| 8 | Muhasebe temel kavramlarının uygulanma düzeyi, meslektaşın mesleki etiğe uyma düzeyi ile paraleldir. | 123 | 4,53 | 0,91 | Tam Katılım |
| Toplam | | 123 | 4,28 | 1,18 | Tam Katılım |

Tablo 2'ye göre katılımcılar, muhasebenin temel kavramları hakkındaki ifadelerle “**Tam Katılım**” düzeyinde görüş bildirmişlerdir. Katılımcılar, temel kavramların uygulanmasının, özümsemesinin mesleki başarılarına katkıda bulunduğu, muhasebe bilgi kalitesini arttırdığı görüşündedirler. Temel kavramların en önemli ve belki de tek hedefi, uygulayıcılara yol göstermek ve rehber olmak suretiyle muhasebe bilgi kalitesini artırmaktır. Elde edilen bulgular, hem SMMM hem de SMMM stajyerlerinin muhasebenin temel

² Çalışmanın bu aşamasından itibaren Dr. Öğr. Üyesi Yakup Ülker'in yorumlar ve değerlendirmeler açısından katkısı olmuştur.

³ Katılım düzeyleri için Tablo 1'e bakınız.

kavramlarının önemine olan inancını ortaya koymaktadır. Uygulayıcılara temel kavramların sağladığı bu katkı sayesinde muhasebe bilgilerinden faydalanacak olanların da menfaatleri gözetilmiş olacaktır.

5.2. Uygulamada Muhasebe Temel Kavramlarına Uyulma Düzeyinin Analizi

Çalışmanın bu aşamasında katılımcıların muhasebe uygulamalarında, muhasebenin temel kavramlarına⁴ hangi düzeyde uyduklarını tespit etmek amaçlanmıştır. Bu amacı gerçekleştirmek için katılımcılara her bir temel kavramla ilgili farklı sayılarda ifadeler yöneltilmiş ve onlardan gelen cevaplar sonucunda bulgulara ulaşılmıştır. Elde edilen bulgular, aritmetik ortalama (\bar{x}) ve standart sapma (ss) değerleri ve bu değerlere denk gelen görüşlerin katılım düzeyleri açısından analiz edilip yorumlanmıştır.

5.2.1 Sosyal Sorumluluk Kavramına Uyulma Düzeyine Yönelik Bulgular

Muhasebe uygulamalarında, sosyal sorumluluk kavramına hangi düzeyde uyulduğunu saptamak için bu kavramla ilgili 5 ifade yöneltilmiştir. Elde edilen bulguların istatistiki sonuçları Tablo 3'tedir.

Tablo 3. Sosyal Sorumluluk Kavramına Uyulma Düzeyine Yönelik Görüşlerin İstatistiki Sonuçları

| S. No | İfade Metni | n | \bar{x} | ss | Katılım Düzeyi |
|---------------|--|-----|-----------|------|--------------------------|
| 4 | Mükelleflerin işletmeyle ilgili meşru olmayan talepleri yerine getirilmemektedir. | 123 | 3,87 | 0,93 | Çok Katılım |
| 10 | Mükelleflerden, mali tabloların kredi alımını kolaylaştıracak şekilde düzenlenmesini isteyenler yoktur | 123 | 2,11 | 1,22 | Az Katılım |
| 15 | İşletmenin dönem kârının bilerek düşük gösterildiğine rastlanılmamaktadır. | 123 | 2,71 | 1,15 | Orta Der. Katılım |
| 16 | Vergi avantajı sağlamak için stokların düşük bedelle değerlendirildiği görülmemektedir. | 123 | 3,07 | 1,09 | Orta Der. Katılım |
| 37 | Mükelleflerin ticari faaliyetle ilgili iki farklı kasa, banka vb. uygulamaları olduğunu düşünmüyorum. | 123 | 2,09 | 1,43 | Az Katılım |
| Toplam | | 123 | 2,77 | 1,25 | Orta Der. Katılım |

Muhasebe uygulamalarında sosyal sorumluluk kavramına uygun hareket edilip edilmediğine yönelik ifadeler verilen cevaplara ait genel katılımın “Orta Derecede Katılım” düzeyinde olduğu Tablo 3'te görülmektedir. Bu bulguya dayanarak muhasebe uygulamalarında sosyal sorumluluk kavramına tam uyulmadığı söylenebilir. Bu bulgu, olumsuz bir sonuçtur. Bu kavramla ilgili olarak, muhasebe uygulamalarında bir tarafın değil tüm toplumun menfaatinin dikkate alınması dolayısıyla bilgi üretiminde gerçeğe uygun, tarafsız ve dürüst davranılması gereğini ifade etmektedir. Bu kavrama aykırı olan muhasebe uygulamaları ile elde edilen finansal bilginin gerçek durumu yansıtmaktan uzak olacağı şüphesizdir. Bu durumda, bilgi kullanıcılarının kararlarının isabet derecesi azalacak; mikro düzeyde karar verici işletmelerin/kişilerin makro düzeyde ise devletin kaynakları israf edilmiş olacaktır. Elde edilen bulguya dayanarak muhasebe bilgisinin karar vericilerin kararlarına tam hizmet etmediği söylenebilir. Sosyal sorumluluk kavramına tam olarak uyulmaması literatür kısmında belirtilen kurumsal yönetim anlayışıyla çelişmekte ve şeffaflık, adil olma, hesap verebilirlik ve sorumluluk ilkeleri ile bağdaşmamaktadır.

5.2.2. Kişilik Kavramına Uyulma Düzeyine Yönelik Bulgular

Muhasebe uygulamalarında kişilik kavramına hangi düzeyde uyulduğunun saptanması için bu kavramla ilgili 2 ifade yöneltilmiş olup istatistiki sonuçlar Tablo 4'tedir.

⁴ Temel kavramlardan olan “parayla ölçülme kavramı” araştırma kapsamında yer almamaktadır.

Tablo 4. Kişilik Kavramına Uyulma Düzeyine Yönelik Görüşlerin İstatistikî Sonuçları

| S. No | İfade Metni | n | \bar{x} | ss | Katılım Düzeyi |
|---------------|---|-----|-----------|------|--------------------------|
| 5 | İşletmeye ait varlıkların işletme ortaklarının/sahiplerinin şahsi ihtiyaçları için kullanıldığına şahit olunmamaktadır. | 123 | 2,55 | 1,08 | Az Katılım |
| 11 | İşletme ortaklarının şahsi giderlerinin şirket giderleri olarak kaydedildiğini düşünmüyorum. | 123 | 3,44 | 1,24 | Çok Katılım |
| Toplam | | 123 | 2,99 | 1,12 | Orta Der. Katılım |

Kişilik kavramı açısından ifadelere ait genel katılımın “Orta Derecede Katılım” düzeyinde olduğu Tablo 4’te tespit edilmiştir. Bu bulguya dayanarak muhasebe uygulamalarında kişilik kavramına tam uygun hareket edilmediği gözlemlenmektedir. Bu istenmeyen bir sonuçtur. Zira bu kavram, muhasebenin ayrı bir kişiliğinin olduğunu; bu kişiliğin işletmenin sahip veya sahiplerinden, yöneticilerinden, personelinden ve diğer ilgililerden bağımsız olduğunu ve bu sebeple muhasebe uygulamalarının da sadece bu kişilik adına yürütülmesi gerektiğini ileri sürmektedir. Ancak ulaşılan bulgulardan hareketle, muhasebe uygulamalarının bu kavramın teorik yapısı açısından uyumunun güçlü olmadığı, dolayısıyla işletmeye ait finansal bilgilerin gerçeği yansıtmaktan uzak olacağı söylenebilir ve işletme sahip ve ortaklarının kişiliğinin, işletmenin kişiliğinin önüne geçtiği şeklinde de yorumlanabilir.

5.2.3. Süreklilik Kavramına Uyulma Düzeyine Yönelik Bulgular

Uygulamada, işletmenin sürekliliği kavramına hangi düzeyde uyulduğunu saptamak için bu kavramla ilgili 1 ifade yöneltilmiştir. Bulguların istatistikî sonuçları Tablo 5’tedir.

Tablo 5. Süreklilik Kavramına Uyulma Düzeyine Yönelik Görüşlerin İstatistikî Sonuçları

| S. No | İfade Metni | n | \bar{x} | ss | Katılım Düzeyi |
|---------------|--|-----|-----------|------|--------------------------|
| 33 | Mükellefler, uzun vadeli planlama ve araştırma faaliyetini önemli görmektedir. | 123 | 3,26 | 1,53 | Orta Der. Katılım |
| Toplam | | 123 | 3,26 | 1,53 | Orta Der. Katılım |

Bulgular dikkate alınrsa işletmenin sürekliliği kavramı açısından ifadelere ait genel katılımın “Orta Derecede Katılım” düzeyinde olduğu Tablo 5’te görülmektedir. Bu, işletmeler açısından olumsuz bir sonuçtur. Süreklilik kavramı gereği işletme sahiplerinin, işletme ömrünün sınırsız kabul edilmesinden dolayı işletme ile ilgili uzun vadeli plan ve araştırma faaliyetlerine daha çok önem göstermeleri gerekmektedir. Bu bağlamda finansal tabloların hazırlandığı dönemlerde bir yıldan az olmamak kaydıyla mevcut bütün bilgiler dikkate alınarak ve nesnel ölçütler kullanarak makul varsayımlar altında geleceğe yönelik değerlendirmede bulunulması gerekir. Bu da işletmenin süreklilik kavramının iyi özümsemesi ile mümkün olacaktır. Bu kavrama ait deneklerin katılım düzeylerinin daha yüksek olması beklenirdi. Ayrıca işletme faaliyetlerinde esas başarı uzun vadede hedeflenen noktalara ulaşmaktır. Ancak uygulayıcıların, işletmede kısa vadeli amaçların uzun vadeli hedeflerin önüne geçtiği şeklinde bir algısı vardır ki bu durum işletmecilik açısından olumsuz bir durumu da ortaya koymaktadır.

5.2.4. Dönemsellik Kavramına Uyulma Düzeyine Yönelik Bulgular

Uygulamada, dönemsellik kavramına hangi düzeyde uyulduğunu saptamak için bu kavramla ilgili 4 ifade yöneltilmiştir. Bulguların istatistikî sonuçları Tablo 6’dadır.

Tablo 6. Dönemsellik Kavramına Uyulma Düzeyine Yönelik Görüşlerin İstatistiki Sonuçları

| S. No | İfade Metni | n | \bar{x} | ss | Katılım Düzeyi |
|---------------|---|-----|-----------|------|--------------------|
| 6 | İşletmeyi başarılı göstermek için birden fazla dönemi ilgilendiren gelirlerin tamamının cari dönem gelirleri olarak kaydedildiği görülmemektedir. | 123 | 3,88 | 1,16 | Çok Katılım |
| 18 | Yılsonunda tahakkuk yoluyla gelir/gider kaydı yapılmaktadır. | 123 | 2,69 | 1,25 | Orta Der. Katılım |
| 20 | Daha düşük vergi ödemek için birden fazla dönemi ilgilendiren giderlerin tamamının cari dönem giderleri olarak kaydedildiği görülmemektedir. | 123 | 4,07 | 1,25 | Çok Katılım |
| 35 | Maddi duran varlık edinimi (örneğin taşıt) için katlanılan harcamalar toplamı, varlığın faydalı ömrü dikkate alınarak giderleştirilmektedir. | 123 | 4,20 | 1,06 | Tam Katılım |
| Toplam | | 123 | 3,71 | 1,19 | Çok Katılım |

Dönemsellik kavramı açısından ifadelere ait genel katılımın “**Çok Katılım**” düzeyinde olduğu Tablo 6’da görülmektedir. Bu bulguya dayanarak muhasebe uygulamalarında dönemsellik kavramına uyumun iyi olduğu söylenebilir de sonucun “tam katılım” düzeyinde olması beklenirdi. Çünkü bu uygulamalar, işletmenin finansal sonuçlarını ve kâr/zararını doğrudan ve önemli bir biçimde etkilemektedir. Bu kavrama tam olarak uyulmamasıyla dönemler arası kâr/zarar rakamlarında farklılıklar olacaktır. Ayrıca, bilgi kullanıcılarının kararları da olumsuz yönde etkilenecektir. Muhasebenin temel varsayımlarından olan bu kavrama, uygulamada olacak aykırı bir davranış üretilecek mali bilgilere zarar verdiği gibi temel kavramların evrensellik ilkesine de zarar verir. Bu sebeple elde edilen bulguların tam katılım şeklinde olması arzu edilirdi.

5.2.5. Maliyet Esası Kavramına Uyulma Düzeyine Yönelik Bulgular

Uygulamada, maliyet esası kavramına hangi düzeyde uyulduğunu saptamak için bu kavramla ilgili 2 ifade yöneltilmiştir. Bulguların istatistiki sonuçları Tablo 7’dedir.

Tablo 7. Maliyet Esası Kavramına Uyulma Düzeyine Yönelik Görüşlerin İstatistiki Sonuçları

| S. No | İfade Metni | n | \bar{x} | ss | Katılım Düzeyi |
|---------------|---|-----|-----------|------|--------------------|
| 12 | Bir maddi duran varlık kullanıma hazır hale gelinceye kadar katlanılan giderlerin tamamının o varlığın maliyetine eklenmesi doğrudur. | 123 | 4,11 | 1,16 | Çok Katılım |
| 25 | Makine vb. maddi duran varlık alımı için katlanılan nakliye ve montaj giderlerini, ilgili maddi duran varlığın maliyetine eklemek doğrudur. | 123 | 4,16 | 1,37 | Çok Katılım |
| Toplam | | 123 | 4,13 | 1,21 | Çok Katılım |

Maliyet esası kavramı açısından ifadelere ait genel katılımın “**Çok Katılım**” düzeyinde olduğu Tablo 7’de görülmektedir. Bu kavram özetle, işletme tarafından elde edilen varlık ve hizmetlerin muhasebeleştirilmesinde, bunların elde edilme maliyetlerinin esas alınması gerektiğini ifade etmektedir. Bu bulguya dayanarak muhasebe uygulamalarında maliyet esası kavramına büyük oranda uygun hareket edildiği söylenebilir. Bu kavrama ait ifadelere ait katılım düzeyinin “tam katılım” düzeyinden çok az farkla (0,07) uzakta olduğu göz ardı edilmemelidir. Yine de her kavram için olduğu gibi bu kavram için de katılım düzeyinin doğrudan “tam katılım” düzeyinde olması beklenirdi. Tam katılım düzeyinde çıkmayan her sonuç muhasebenin ürettiği bilgilere duyulacak güveni azaltacaktır.

5.2.6. Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramına Uyulma Düzeyine Yönelik Bulgular

Muhasebe uygulamalarında tarafsızlık ve belgelendirme kavramına hangi düzeyde uyulduğunu saptamak için bu kavramla ilgili 3 ifade yöneltilmiştir. Elde edilen bulguların istatistiki sonuçları Tablo 8’dedir.

Tablo 8. Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramına Uyulma Düzeyine Yönelik Görüşlerin İstatistikî Sonuçları

| S.No | İfade Metni | n | \bar{x} | ss | Katılım Düzeyi |
|---------------|---|-----|-----------|------|--------------------|
| 2 | Mükelleflerimin tamamı mal giriş ve çıkışını belgeye dayalı olarak yapmaktadır. | 123 | 3,77 | 1,27 | Çok Katılım |
| 13 | Her belgenin doğruluğunu belirlemek mümkün olmasa bile gerçeği yansıtmayan belgelerin kayıt altına alındığı görülmez. | 123 | 3,21 | 1,11 | Orta Der. Katılım |
| 21 | Gerçek durumu yansıtmadığı bilinen fatura vb. belgeler kesinlikle kaydedilmez. | 123 | 4,48 | 1,08 | Tam katılım |
| Toplam | | 123 | 3,82 | 1,32 | Çok Katılım |

Tablo 8’den tarafsızlık ve belgelendirme kavramı açısından ifadelere ait genel katılımın “**Çok Katılım**” düzeyinde olduğu tespit edilmiştir. Bu bulguya dayanarak muhasebe uygulamalarında tarafsızlık ve belgelendirme kavramına genellikle uyulduğu söylenebilir. Ancak, katılım düzeyinin “orta derecede katılım” düzeyine yakın olduğu görülmektedir. Yapılan frekans analizlerinde deneklerin az veya tam düzeylerinde değişen aralıklarda bu ifadeye aksi yönde katılım gösterdikleri tespit edilmiştir. Muhasebe bilgi sisteminin daha başlangıç aşamasında, mali olayın gerçekleştiğini ispat eden ve kayıtların temelini oluşturan, içerik itibarıyla güvenilir olan belgelendirmede yaşanacak aksaklığın üretilecek bilginin kalitesi üzerindeki olumsuz etkisi ise tartışılmazdır. Bu kavrama ait katılım düzeyinin diğer kavramlarda olduğu gibi çok daha yüksek hatta tam katılım düzeyinde olması gerekirdi.

5.2.7. Tutarlılık Kavramına Uyulma Düzeyine Yönelik Bulgular

Muhasebe uygulamalarında tutarlılık kavramına hangi düzeyde uyulduğunu saptamak için bu kavramla ilgili 2 ifade yöneltilmiştir. Elde edilen bulguların istatistikî sonuçları Tablo 9’dadır.

Tablo 9. Tutarlılık Kavramına Uyulma Düzeyine Yönelik Görüşlerin İstatistikî Sonuçları

| S. No | İfade Metni | n | \bar{x} | ss | Katılım Düzeyi |
|---------------|--|-----|-----------|------|--------------------------|
| 14 | Muhasebe yöntemlerinde (amortisman ayırma yöntemi gibi) değişiklik yapıldığı olmamaktadır. | 123 | 2,73 | 1,03 | Orta Der. Katılım |
| 29 | Stok değerlemesinde sürekli aynı yöntemi uygulamak doğrudur. | 123 | 3,09 | 1,13 | Orta Der. Katılım |
| Toplam | | 123 | 2,91 | 1,23 | Orta Der. Katılım |

Bulgular dikkate alınır tutarlılık kavramı açısından ifadelere ait genel katılımın “**Orta Derecede Katılım**” düzeyinde olduğu Tablo 9’da tespit edilmiştir. Bu durum, karar vericiler açısından olumsuz bir sonuçtur. Raporlama sistemi, tutarlı karşılaştırılabilir ve ihtiyaçlara cevap verebilir nitelikte olmalı ve zorunluluk olmadıkça değiştirilmemelidir. Muhasebenin temel varsayımlarından olan Tutarlılık kavramı, muhasebe uygulamaları için belirlenen muhasebe yöntemlerinin, politikalarının, birbirini takip eden dönemlerde değiştirilmeden uygulanması gerektiğinin altını çizmektedir. Elde edilen bulgular ise, faaliyet sonuçlarının ve bunlara ilişkin yorumların karşılaştırılabilirlikten uzaklaşmasına sebep olabileceğini göstermektedir. Bu kavrama aykırı olan muhasebe uygulamaları ile elde edilen finansal bilginin karşılaştırılabilirlikten uzak olacağı şüphesizdir. Bu durumda, bilgi kullanıcılarının işletme hakkında değerlendirme yaparken alacakları kararların isabet düzeyi azalacak; karar verici işletmelerin/kişilerin aleyhine sonuçlar oluşturacaktır. Elde edilen bulguya dayanarak üretilen finansal bilgilerin karar vericilerin kararlarına tam hizmet etmediği söylenebilir.

5.2.8. Tam Açıklama Kavramına Uyulma Düzeyine Yönelik Bulgular

Uygulamada, tam açıklama kavramına hangi düzeyde uyulduğunu saptamak için bu kavramla ilgili 4 ifade yöneltilmiştir. Bulguların istatistikî sonuçları Tablo 10’dadır.

Tablo 102. Tam Açıklama Kavramına Uyulma Düzeyine Yönelik Görüşlerin İstatistikî Sonuçları

| S. No | İfade Metni | n | \bar{x} | ss | Katılım Düzeyi |
|---------------|--|-----|-----------|------|--------------------------|
| 7 | Bilgi kullanıcılarının aldıkları kararları etkileyecek her olayın mali tablolara yansıtılması işletmenin imajını olumsuz etkilemez. | 123 | 3,25 | 0,87 | Orta Der. Katılım |
| 28 | Muhasebe yöntemlerinde değişiklik yapılsa bile bu değişikliklerle ilgili bilgiyi mali tablo dipnotlarında göstermeyen meslektaşlar yoktur. | 123 | 2,53 | 1,01 | Orta Der. Katılım |
| 30 | Mükelleflerden bilgi/belge sağlamada aksamalar olduğu için işletmeyle ilgili önemli olayları bilanço dipnotlarında sunmada sorunlar yaşanmamaktadır. | 123 | 2,51 | 0,90 | Az Katılım |
| 34 | Düzenlenen mali tablolar, bu tablolardan yararlanacak kişi ve kuruluşların doğru karar vermelerine yardımcı olacak ölçüde yeterli, açık ve anlaşılırdır. | 123 | 3,50 | 0,97 | Çok Katılım |
| Toplam | | 123 | 2,94 | 1,02 | Orta Der. Katılım |

Bulgular dikkate alınırca işletmenin tam açıklama kavramı açısından ifadelere ait genel katılımın “Orta Derecede Katılım” düzeyinde olduğu Tablo 10’da görülmektedir. Bu sonuç da diğer sonuçlar gibi üretilen finansal bilgilerin karar vericilerin kararlarına tam olarak hizmet etmeyeceğini göstermektedir. Elde edilen bulgular GÖK (2007)’deki sonuçlar ile benzer çıkmaktadır. Uygulayıcıların bu algı düzeyi mükelleflerin üretilen doğru ve güvenilir bilgilerden elde edecekleri kazanımları tam olarak kavrayamadıklarını da göstermektedir.

5.2.9. İhtiyatlılık Kavramına Uyulma Düzeyine Yönelik Bulgular

Uygulamada, ihtiyatlılık kavramına hangi düzeyde uyulduğunu saptamak için bu kavramla ilgili 3 ifade yöneltilmiştir. Bulguların istatistikî sonuçları Tablo 11’dedir.

Tablo 11. İhtiyatlılık Kavramına Uyulma Düzeyine Yönelik Görüşlerin İstatistikî Sonuçları

| S.No | İfade Metni | n | \bar{x} | ss | Katılım Düzeyi |
|---------------|--|-----|-----------|------|--------------------------|
| 22 | Bazı işletme sahipleri, gerçekleşmesi muhtemel gelirleri gerçekleşmiş gelir gibi düşünerek borçlanmaya gitmemektedir. | 123 | 3,54 | 1,42 | Çok Katılım |
| 23 | Alacakların tahsilinde sorun olduğunda veya stokların değerinde düşüş olduğunda söz konusu alacak veya stok için karşılık ayrılmaktadır. | 123 | 2,63 | 1,01 | Orta Der. Katılım |
| 31 | İşletmeye açılan bir tazminat davasında, dava sonucunu beklemeden tahmini bir tutarda karşılık ayrılmaktadır. | 123 | 2,26 | 1,06 | Az Katılım |
| Toplam | | 123 | 2,81 | 1,09 | Orta Der. Katılım |

Bulgular dikkate alınırca ihtiyatlılık kavramı açısından ifadelere ait genel katılımın “Orta Derecede Katılım” düzeyinde olduğu Tablo 11’de tespit edilmiştir. Bu işletmeler açısından istenmeyen bir sonuçtur. SMMM ve stajyerlerin görüşlerine dayanarak işletme sahiplerinin muhasebe olaylarında temkinli davranmadığı ve işletmelerin olası risklere karşı tedbirleri yeterince almadığı söylenebilir. Bu durum işletmenin mali yapısını ve faaliyet sonuçlarını önemli düzeyde etkileyebilir. Sonuçta tam açıklama ve tarafsızlık kavramına da aykırı olan mükelleflerin bu anlayışı muhasebe sisteminin ürettiği bilgilere olan güveni de azaltacaktır. Yapılan frekans analizlerinde de bu ifadelere, teorik yapıyla uyumun güçlü olmadığı cevapların verildiği gözlemlenmiştir.

5.2.10. Önemlilik Kavramına Uyulma Düzeyine Yönelik Bulgular

Uygulamada, önemlilik kavramına hangi düzeyde uyulduğunu saptamak için bu kavramla ilgili 1 ifade yöneltilmiştir. Bulguların istatistikî sonuçları Tablo 12’dedir.

Tablo 12. Önemlilik Kavramına Uyulma Düzeyine Yönelik Görüşlerin İstatistikî Sonuçları

| S.No | İfade Metni | n | \bar{x} | ss | Katılım Düzeyi |
|---------------|--|-----|-----------|------|--------------------------|
| 26 | Kredi kartlı alış ve satışlar çok yaygın olduğu için bu işlemleri ifade edecek yeni hesap isimlerine ihtiyaç vardır. | 123 | 3,15 | 1,20 | Orta Der. Katılım |
| Toplam | | 123 | 3,15 | 1,20 | Orta Der. Katılım |

Önemlilik kavramı açısından ifadeye ait genel katılımın “**Orta Derecede Katılım**” düzeyinde olduğu Tablo 12’de tespit edilmiştir. Kavramın özü, bir hesap kalemi veya mali bir olayın nispi ağırlık ve değerinin, mali tablolara dayanılarak yapılacak değerlemeleri veya alınacak kararları etkileyebilecek düzeyde olmasıdır. Denekler, her ne kadar ticari faaliyetlerde oldukça fazla kullanılıyor olsa da kredi kartlı alış/satışların takip edilmesi için yeni hesap isimlerine ihtiyacın olduğuna orta derece katılmaktadırlar.

5.2.11. Özün Önceliği Kavramına Uyulma Düzeyine Yönelik Bulgular

Uygulamada, özün önceliği kavramına hangi düzeyde uyulduğunu saptamak için bu kavramla ilgili 1 ifade yöneltmiştir. Bulguların istatistikî sonuçları Tablo 13’tedir:

Tablo 13. Özün Önceliği Kavramına Uyulma Düzeyine Yönelik Görüşlerin İstatistikî Sonuçları

| S.No | İfade Metni | n | \bar{x} | ss | Katılım Düzeyi |
|---------------|---|-----|-----------|------|---------------------|
| 19 | Yılsonunda alınan/verilen çeklerle ilgili herhangi bir işlem yapmayı bu hesapların kalanları bilançoya aktarılmaktadır. | 123 | 1,78 | 0,90 | Hiç Katılmam |
| Toplam | | 123 | 1,78 | 0,90 | Hiç Katılmam |

Bulgular dikkate alınırsa özün önceliği kavramı açısından ifadeye ait genel katılımın “**Hiç Katılmam**” düzeyinde olduğu Tablo 13’te görülmektedir. Bu aslında kavramın uygulamasına “**Tam Katılım**” düzeyinde katılım gösterildiğine işaret eder. Bu işletmeler açısından olumlu bir sonuçtur. Özün önceliği kavramı gereği, işlemlerin biçimleri ile özleri paralel olmakla beraber, bazı durumlarda farklılık ortaya çıkabilmektedir. Bu takdirde, özün biçime önceliği esas olacaktır. Bulgulardan, işlemlerin muhasebeye yansıtılmasında, onlara ilişkin değerlendirilmesinin yapılmasında özlerinin esas alındığı görülmektedir. Bu kavrama yönelik bu bakış açısı, mali tablolar aracılığıyla üretilen bilgilerin sağlıklı, gerçeği yansıtan ve güvenilir olma düzeyini arttıracaktır.

Muhasebe uygulamalarında temel kavramlara uyulma düzeyinin belirlenmesi amacıyla elde edilen katılım düzeyleri Tablo 14’te topluca sunulmuş ve bir bütün olarak muhasebe uygulamalarında temel kavramlara uyulma düzeyi belirlenmeye çalışılmıştır.

5.2.12. Bir Bütün Olarak Muhasebe Temel Kavramlarına Uyulma Düzeyine Ait Bulgular

Uygulamada, bir bütün olarak muhasebe temel kavramlarına hangi düzeyde uyulduğu ile ilgili istatistikî bulgular ise Tablo 14’te yer almaktadır.

Tablo 14. Bir Bütün Olarak Temel Kavramlara Uyulma Düzeyine Ait Bulguların İstatistikî Sonuçları

| S.No | Kavram Adı | n | \bar{x} | ss | Katılım Düzeyi |
|------|--------------------------------------|-----|-----------|------|-----------------------|
| 1 | Sosyal Sorumluluk Kavramı | 123 | 2,77 | 1,25 | Orta Derecede Katılım |
| 2 | Kişilik Kavramı | 123 | 2,99 | 1,12 | Orta Derecede Katılım |
| 3 | İşletmenin Sürekliliği Kavramı | 123 | 3,26 | 1,53 | Orta Derecede Katılım |
| 4 | Dönemsellik Kavramı | 123 | 3,71 | 1,19 | Çok Katılım |
| 5 | Maliyet Esası Kavramı | 123 | 4,13 | 1,21 | Çok Katılım |
| 6 | Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı | 123 | 3,68 | 1,32 | Çok Katılım |
| 7 | Tutarlılık Kavramı | 123 | 2,91 | 1,23 | Orta Derecede Katılım |

| | | | | | |
|--------------|-----------------------|------------|-------------|-------------|------------------------------|
| 8 | Tam Açıklama Kavramı | 123 | 2,94 | 1,02 | Orta Derecede Katılım |
| 9 | İhtiyatlılık Kavramı | 123 | 2,81 | 1,09 | Orta Derecede Katılım |
| 10 | Önemlilik Kavramı | 123 | 3,15 | 1,20 | Orta Derecede Katılım |
| 11 | Özün Önceliği Kavramı | 123 | 4,22 | 0,90 | Tam Katılım ⁵ |
| Genel | | 123 | 3,32 | 1,19 | Orta Derecede Katılım |

Tablo 14’te, muhasebe uygulamalarına uyulma düzeyinin bütün kavramlar açısından “Orta Derecede Katılım” düzeyinde olduğu görülmektedir. Ancak bu katılım düzeyinin “çok katılım” düzeyine yakın (0,08 farkla) bir değer aralığında olduğu görülmektedir. Yine de bu sonuç, muhasebe bilgilerinin kalitesi açısından düşündürücüdür ve muhasebe uygulamalarının kavramların teorik yapısına uymayan bir şekilde yürütüldüğünü ve mükelleflerin muhasebe temel kavramlarına tam uyma halinde sağlayacakları faydayı yeterince bilemediklerini göstermektedir.

6. SONUÇ VE TARTIŞMA

Muhasebe temel kavramları açısından muhasebe uygulamalarının değerlendirilmesi ve temel kavramlara yönelik genel düşüncelerin tespiti amacıyla Sivas SMMM Odasına kayıtlı meslek mensupları ve stajyerler üzerinde yapılan bu çalışma ile elde edilen bulgular şöyle özetlenebilir:

Katılımcıların, temel kavramların önemli olduğuna ve gerekliliğine yönelik yaklaşımlarının çok olumlu olduğu ve bu yöndeki ifadeler de “tam katılım” düzeyinde görüş bildirdikleri; ancak muhasebe işlemlerinde/uygulamalarında bu kavramlara uygun davranış sergileme düzeylerinin ise “Orta Derecede Katılım” düzeyinde olduğu belirlenmiştir. Dolayısıyla muhasebe temel kavramlarının önemini “kabul etmek” ile bu kavramlara “uygun hareket etmek” arasında büyük farklılık vardır. Tabiidir ki bu fark kapandıkça muhasebe bilgi kalitesi ve hatta meslek elemanlarının iş doyumu artacaktır. Bunun sağlanması için hem kurumlar hem de bireyler olarak herkesin üzerine düşeni yapması ve bu yönde gayret göstermesi gereklidir.

Muhasebenin temel kavramlarını özümsemiş bir meslek elemanının bilgi kalitesi artacak, mesleki etik değerlere daha sıkı sarılacak ve sonuçta muhasebe uygulamaları daha verimli ve güvenilir olacaktır. Temel kavramlara uygun olarak muhasebe işlemlerinin yürütülmesi anlaşılabilir, ihtiyaca uygun, güvenilir ve karşılaştırılabilir bilgi sunumunu sağlayacaktır. Aksi takdirde üretilen bilginin kalitesi ve işletme çıkar çevrelerine olan katkısı azalacak, alınacak kararların isabet derecesi de o nispette olumsuz etkilenecektir.

İşletme içi ve dışı karar vericilerin kararlarını doğrudan etkileyen muhasebe bilgi kalitesindeki olumsuzluk, sadece bir kişiye/işletmeye özgü kalmayıp örnekleri defalarca görülen ülke ve dünya çapında skandallara yol açabilecektir. Kısaca hem mikro hem de makroekonomik düzende sorunların yaşanması muhtemel olacaktır.

Meslek mensuplarını temel kavramlardan uzaklaştıran veya bu kavramlara uygun hareket etmeyi zorlaştıran kural, kanun, yönetmelik, meslektaş, personel, mükellef vb. faktörlerin incelenmesi ve bu sorunu çözmek adına karar verici otoritelerin birlikte hareket etmeleri yerinde bir uygulama olacaktır.

Bu çalışmanın, bu yönde yapılacak çalışmalara yol gösterici olması ümit edilmektedir. Ayrıca daha geniş kapsamlı bir evren ve örneklem üzerinde yapılacak bu veya benzeri bir araştırmalar, sonuçların daha yaygın olarak ele alınması açısından önemli olacak ve bu konuda görevli teşekkül ve kurumların alacakları kararlara dayanak teşkil edecektir.

⁵ Tablo 13’teki ifade metni ters çevrilmiş ve yeni duruma göre aritmetik ortalama 4,22 ve katılım düzeyi “tam katılım” olmuştur.

KAYNAKLAR

- Akdoğan, H., ve Bozkurt Yazar, B. (2012). Yeni Türk Ticaret Kanununun Denetim Alanında Getirdiği Yenilikler. *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi* 4(2), ISSN: 2146-0817 (Online).
- Bengü, H. ve Can, A.V. (2009). Çevre Muhasebesinin Muhasebenin Temel Kavramlarından “Sosyal Sorumluluk Kavramı” Bağlamında Temellendirilmesi. *Celal Bayar Üniversitesi SBE Dergisi*, 7 (1), 155-160.
- Burak, E. ve Öztas, S. (2015). Kurumsal Yönetim İlkelerinin Muhasebenin Temel Kavramları Açısından Değerlendirilmesi. *Kırklareli Üniversitesi İİBF Dergisi*, 4(1).
- Demir, M. (2004). Yeminli Mali Müşavirlerin Ekonomik Sisteme Katkısı, Mesleki Sorunları ve Çözüm Önerileri. (Yayınlanmamış Doktora Tezi). İnönü Üniversitesi. SBE, Malatya.
- Demir, B. (2013). Kurumsal Sosyal Sorumluluk Ve Muhasebe. *Eğitim ve Öğretim Araştırmaları Dergisi*, 2(3), 225-233.
- Doğan, S. (2018). Kurumsal Sosyal Sorumluluk Ve Muhasebenin Sosyal Sorumluluğu. *Balkan ve Yakın Doğu Sosyal Bilimler Dergisi*, 04 (01), 100-107.
- Gök, A. (2007). Muhasebe Uygulamalarının Muhasebenin Temel Kavramları ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi Açısından Değerlendirilmesi ve Malatya’da Yapılan Bir Araştırma. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İnönü Üniversitesi SBE, Malatya.
- Güneş, R. ve Otlu, F. (2003). Muhasebe Uygulayıcılarının Sosyal Sorumluluk Anlayışı Üzerine Bir Araştırma. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 5 (2), 107-126.
- Otlu, F. (2001). Muhasebe Mesleğinde Tarafsızlık Kavramı ve Tarafsız Bilgi Üretiminin Yeri ve Önemi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi* (11), 87-94.
- Otlu, F. (2002). Sosyal Sorumluluk Kavramı, İşletme Yönetiminin ve Muhasebenin Sosyal Sorumluluğu. *Atatürk Üniversitesi İİBF Dergisi*, 16 (1-2), 143-163.
- Özkol E., Çelik M. ve Gönen S. (2005). Kurumsal Sosyal Sorumluluk Kavramı Ve Muhasebenin Sosyal Sorumluluğu. *Muhasebe Finansman Dergisi*, (27), 134-145
- Salant, P. & Dillman, D. A. (1994), *How to Conduct Your Own Survey*, John Wiley & Sons, Inc. Newyork.
- Tetik, N. (1997). “Muhasebenin Temel Kavramları Ve Mali Tablolar İlkelerinin Yönetim Muhasebesi Açısından Değerlendirilmesi”. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, (2), 147-160
- Ulusan, H., Elçin, E. ve Köylü, Ç. (2012). 6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK)’nın Muhasebe ve Denetim Uygulamalarına Getirdiği Yenilikler Üzerine Bir Araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (55), 11-34.
- Yıldız, F. (2002). Tekdüzen Hesap Çerçevesi ve Hesap Planı’nın Yedi Yıllık Uygulama Sonuçlarının Değerlendirilmesi Bir Araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (15).
- Yılmaz, B. ve Alkan A.T. (2006), Muhasebenin Sosyal Sorumluluk Kavramı Açısından Küçük Ve Orta Ölçekli İşletmelerde, Kurumsal Yönetim Anlayışının Algılanma Biçimi Üzerine Bir Araştırma. *Selçuk Üniversitesi SBE Dergisi*, (16), 729-737.
- Yılmaz, F.Ö. (2015), Kurumsal Yönetim Ve Muhasebenin Sosyal Sorumluluğu Açısından Muhasebe Bilgi Sisteminin İşletmelerdeki Rolü. *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 8 (39), 1011-1018.
- <http://www.verginet.net>, Erişim Tarihi: 24.05.2018.
- <http://www.muhasabem.com>, Erişim Tarihi: 15.04.2018.
- 2499 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu
- 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu.
- 1 No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği.