



**T.C.
ONDOKUZ MAYIS ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI**

**ÖLÇEKLERİNE GÖRE İŞLETMELER ve
UYGULADIKLARI MUHASEBE POLİTİKALARINA
YÖNELİK KARŞILAŞTIRMALI BİR İNCELEME**

Yüksek Lisans

Fatih GÜREL

Danışman
Doç. Dr. Fevzi Serkan ÖZDEMİR

Samsun, 2018

**T.C.
ONDOKUZ MAYIS ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI**

**ÖLÇEKLERİNE GÖRE İŞLETMELER ve
UYGULADIKLARI MUHASEBE POLİTİKALARINA
YÖNELİK KARŞILAŞTIRMALI BİR İNCELEME**

Yüksek Lisans

Fatih GÜREL

Danışman:

Doç. Dr. Fevzi Serkan ÖZDEMİR

Samsun, 2018

BİLİMSEL ETİK BİLDİRİMİ

Hazırladığım yüksek lisans tezinin bütün aşamalarında bilimsel etiğe ve akademik kurallara riayet ettiğimi, çalışmada doğrudan veya dolaylı olarak kullandığım her alıntıya kaynak gösterdiğimi ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, yazımda enstitü yazım kılavuzuna uygun davranıldığını taahhüt ederim.

24 /12/ 2018

Fatih GÜREL

TEZ KABUL VE ONAYI

Fatih GÜREL tarafından hazırlanan “Ölçeklerine Göre İşletmeler ve Uyguladıkları Muhasebe Politikalarına Yönelik Karşılaştırmalı Bir İnceleme” başlıklı bu çalışma, 24.12.2018 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda oy birliğiyle/~~oy çokluğuyla~~ başarılı bulunarak jürimiz tarafından Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

İmza

Başkan : Doç.Dr. Fevzi Serkan ÖZDEMİR

Üye : Doç. Dr. İdris VARICI

Üye : Dr. Öğr. Üyesi Tuba TOKSÖZ

Yukarıdaki imzaların adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylarım.

___/___/___

Enstitü Müdürü
Prof. Dr. Bozkurt KOÇ
(İmza ve Mühür)

ÖZET

ÖLÇEKLERİNE GÖRE İŞLETMELER VE UYGULADIKLARI MUHASEBE POLİTİKALARINA YÖNELİK KARŞILAŞTIRMALI BİR İNCELEME

Fatih GÜREL

Ondokuz Mayıs Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü

İşletme Anabilim Dalı, Yüksek Lisans, Aralık 2018

Danışman: Doç. Dr. Fevzi Serkan ÖZDEMİR

Muhasebe politikaları, bir işletmenin finansal raporlarının hazırlanması ve sunulması için uygulanan ve tutarlı şekilde takip edilen esaslar, ilkeler, gelenekler, kurallar ve uygulamalar şeklinde tanımlanmaktadır. Muhasebe politikası seçimlerini etkileyen çeşitli faktör bulunmaktadır. İşletmeler, aynı sektörde faaliyet gösterebilirler, kendi özellerinde, muhasebe politikaları ve tahminleri bakımından farklılaşmaktadır. İşletmelerin muhasebe politikası tercihleri, faaliyette bulundukları ülkeler, ölçek büyüklüğü, gelir azaltıcı ve artııcı uygulamalar, sahiplik yoğunlaşması, finansal kaldıraç, yatırım fırsatı seti, muhasebe uygulayıcısı ile ilgili etkiler gibi birçok etken doğrultusunda farklılıklar göstermektedir. Muhasebe politikalarını ve işletmelerin ölçeklerini konu edinen çok sayıda çalışmaya rastlanılmaktadır. Fakat işletmelerin tercih ettikleri muhasebe politikaları ile ölçekleri arasındaki ilişkiyi bu şekilde inceleyen bir çalışmaya rastlanılamamıştır. Bu bağlamda araştırmanın literatüre ve sonraki araştırmalara katkı sağlaması beklenmektedir.

Anahtar Sözcükler: muhasebe, muhasebe politikaları, ölçeklerine göre işletmeler, KOBİ, finansal raporlar.

ABSTRACT

A COMPARATIVE ANALYSIS OF FIRMS IN DIFFERENT SCALES AND THEIR APPLICATIONS OF ACCOUNTING POLICIES

Fatih GÜREL

Ondokuz Mayıs University, Institute of Social Sciences

Business Administration, M.A., December 2018

Advisor: Assoc.Prof.Dr. Fevzi Serkan ÖZDEMİR

Accounting policies are defined as principles, traditions, rules and practices that are applied and followed consistently for the preparation and presentation of financial reports of firms. There are several factors affecting the choice of accounting policies. The accounting policies and estimates applied by firms differ in their own characteristics even if they operate in the same sector. The accounting policy preferences of firms vary in line with many factors such as the countries where they operate, scale sizes, income reduction and incremental practices, ownership concentration, financial leverage, investment opportunity set, and the impacts related to the accounting practitioner. There are many studies on accounting policies and scales of businesses. However, there is no study examining the relationship between the scales of firms with their preferred accounting policies. In this context, the research is expected to contribute to the literature and to the subsequent research.

Key Words: accounting, accounting policy, firms by scale, SME, financial reporting

ÖN SÖZ

Yüksek Lisans çalışmamın gerçekleştiği zaman zarfında, yol gösteren, tavsiye ve eleştirileriyle çalışmama ve bana önemli katkıları olan, her aşamada desteklerini esirgemeyen saygıdeğer hocam, Sayın Doç.Dr. Fevzi Serkan ÖZDEMİR'e teşekkürlerimi sunarım.

Yüksek lisans eğitimim süresince değerli bilgilerinden istifade ettiğim kıymetli hocalarım Sayın Doç.Dr. İdris VARICI'ya ve Sayın Dr. Öğr. Üyesi Elif Bulut'a teşekkürlerimi sunarım.

Hayatım boyunca sevgilerini benden esirgemeyen, her zaman yanımda olan canım ailem annem Sevim GÜREL'e, babam Tevvab GÜREL'e, kardeşlerim Melek GÜREL DEMİROĞLU ve Meryem GÜREL'e teşekkürlerimi sunarım.

Tez süreci boyunca bana moral kaynağı olan sevgili yeğenim Duru DEMİROĞLU'na özellikle sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

24/12/2018

Fatih GÜREL

İÇİNDEKİLER

ÖZET.....	iii
ABSTRACT	iv
ÖNSÖZ	v
GRAFİKLER LİSTESİ.....	ix
TABLolar LİSTESİ	x
KISALTMALAR.....	xiii
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

ÖLÇEKLERİNE GÖRE İŞLETMELER ve MUHASEBE ORGANİZASYONLARI

1.1. İşletme Kavramı ve Farklı Ölçek Düzeyindeki İşletmeler.....	2
1.1.1. İşletme Kavramı.....	2
1.1.2. İşletmelerin Sınıflandırılması.....	4
1.1.3. Ölçek Esaslı Sınıflandırmalar.....	5
1.1.3.1. KOBİ Sınıflandırmasına Göre İşletmeler.....	6
1.1.3.1.1. KOBİ Tanımının Gerekliliği.....	6
1.1.3.1.2. KOBİ Sınıflandırmasında Kullanılan Kriterler.....	7
1.1.3.1.2.1. Nitel Kriterler.....	8
1.1.3.1.2.2. Nicel Kriterler.....	9
1.1.3.2. Türkiye'de ve Dünyada KOBİ Tanımları.....	10
1.1.3.2.1. Türkiye'de KOBİ Tanımı.....	11
1.1.3.2.2. AB Ülkelerinde KOBİ Tanımı.....	12
1.1.3.2.3. Dünyadaki Diğer Farklı KOBİ Tanımları.....	13
1.2. İşletme Bilgi Sistemleri.....	14
1.3. Muhasebe Bilgi Sistemi ve Muhasebe Organizasyonu Kavramı.....	16
1.4. İşletmelerde Ölçek Büyüklüğü ile Muhasebe Organizasyonu Arasındaki İlişki.....	19

İKİNCİ BÖLÜM

İŞLETMELERDE MUHASEBE POLİTİKALARI

2.1. Muhasebe Politikası Kavramı.....	21
2.2. Muhasebe Politikalarının Ortaya Çıkışı.....	23
2.3. Muhasebe Politikalarının Muhasebe Sistemindeki Yeri ve Önemi.....	25
2.4. Muhasebe Politikalarının Belirlenmesi	27
2.4.1. Muhasebe Politikası Seçimini Etkileyen Faktörler.....	28

2.4.1.1.	Ülke Etkisi (Muhasebe Uygulamaları, Vergi Kanunları ve Diğer Kanunlar.....)	30
2.4.1.2.	İşletme Büyüklüğü.....	32
2.4.1.3.	Gelir Azaltıcı-Artırıcı Etkiler.....	35
2.4.1.4.	İkramiye Ödeme Planları.....	38
2.4.1.5.	Sahiplik Yoğunlaşması.....	38
2.4.1.6.	Finansal Kaldıraç.....	39
2.4.1.7.	Yatırım Fırsatı Seti.....	42
2.4.1.8.	Muhasebe Uygulayıcısı İle İlgili Etkiler.....	43
2.4.2.	Muhasebe Politikalarının Etkileri.....	44
2.4.2.1.	Muhasebe Politikası Seçiminin İşletmelere Olumlu ve Olumsuz Etkileri.....	44
2.4.2.1.1.	Muhasebe Politikası Seçiminin Muhasebe Bilgi Sistemine ve İç Kontrol Sistemine Etkisi	44
2.4.2.1.2.	Muhasebe Politikası Seçiminin Bağımsız Denetime Etkisi.....	46
2.4.2.1.3.	Muhasebe Politikası Seçiminin Mali Analize Etkisi..	47
2.4.2.1.4.	Muhasebe Politikası Seçiminin Yaratıcı Muhasebe Etkisi.....	49
2.4.2.1.5.	Muhasebe Politikası Seçiminin Bilgi Asimetrisi Etkisi.....	51
2.4.2.2.	Farklı Muhasebe Politikası Seçimin Örneklenirilmesi.....	52
2.4.2.3.	Muhasebe Politikalarının Dipnotlarda Açıklanması.....	55

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ÖLÇEKLERİNE GÖRE İŞLEMELER ve UYGULADIKLARI MUHASEBE POLİTİKALARINA YÖNELİK KARŞILAŞTIRMALI BİR İNCELEME

3.1.	Araştırmanın Konusu.....	58
3.2.	Araştırmanın Amacı.....	59
3.3.	Araştırmanın Önemi.....	60
3.4.	Araştırmanın Kapsamı.....	60
3.5.	Araştırmanın Kısıtları.....	61
3.6.	Araştırmanın Sorusu.....	62
3.7.	Araştırmanın Yöntemi.....	62
3.7.1.	Araştırma Evreni ve Örneklem Seçimi.....	62
3.7.2.	Araştırmada Kullanılan Verilerin Toplanması.....	63
3.7.3.	Araştırmada Kullanılan Analiz Yöntemlerinin Seçilmesi.....	64
3.8.	Araştırmanın Bulguları.....	65
3.8.1.	Araştırmadaki Muhasebe Meslek Mensuplarının Betimsel Bulguları.....	65

3.8.2. Araştırmadaki Farklı Ölçek Düzeyindeki İşletmelerin Yapısal ve Kurumsal Bulguları.....	72
3.8.3. Araştırmadaki Farklı Ölçek Düzeyindeki İşletmelerin Muhasebe Politika Tercihleri İle İlgili Bulgular.....	82
3.8.3.1. Analiz Sonucu Elde Edilen Bulgular.....	85
SONUÇ	111
KAYNAKÇA	124
EKLER	142
Ek-1 Literatür Tablosu.....	142
Ek-2 Anket Formu.....	163



GRAFİKLER LİSTESİ

Grafik 3-1: Meslek Mensubunun Unvanı.....	66
Grafik 3-2: Meslek Mensuplarının Bağlı Oldukları Odaların İllere Göre Dağılımı...	67
Grafik 3-3: Meslek Mensuplarının Eğitim Durumları.....	69
Grafik 3-4: Bağımsız Denetçi Belgesi Bulunan Meslek Mensubu Sayısı.....	71
Grafik 3-5: Meslek Mensuplarının Çalışma Durumları.....	71
Grafik 3-6: İşletmelerin Kuruluş Yılları Dağılımı.....	73
Grafik 3-7: İşletmelerin Hukuki Yapıları.....	73
Grafik 3-8: İşletmelerin Faaliyet Alanları.....	74
Grafik 3-9: İşletmelerde Çalışan Personel Sayısı.....	75
Grafik 3-10: İşletmelerin Yıllık Ciro Topamları.....	75
Grafik 3-11: İşletmelerin Mali Bilanço Topamları.....	76
Grafik 3-12: İşletmelerin Ölçeklerine Göre Sınıflandırılması.....	77
Grafik 3-13: İşletmede Resmi Yönetim Kadrosu Bulunma Durumu.....	77
Grafik 3-14: İşletmelerin Bir Ticaret Ağına veya Ticari Derneğe Üyelik Durumları.....	78
Grafik 3-15: İşletmelerde E-Ticaret Faaliyetinin Varlığı.....	79
Grafik 3-16: İşletmelerde İhracat Faaliyeti.....	79
Grafik 3-17: İşletmede Maliyet Sistemi Varlığı	80
Grafik 3-18: İşletmede İç Kontrol Sistemi Varlığı.....	81
Grafik 3-19: İşletmelerde Araştırma Geliştirme Yatırımlarının Oranları.....	81

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1-1: Türkiye'de KOBİ Sınıflandırması.....	11
Tablo 1-2: AB'de KOBİ Sınıflandırması.....	13
Tablo 2-1: Amortisman Uygulaması Örneği.....	54
Tablo 3-1: Meslek Mensuplarının Unvanlarına Göre Eğitim Durumlarının Dağılımı.....	68
Tablo 3-2: Meslek Mensuplarının Ruhsat Tarihleri.....	69
Tablo 3-3: İşletmelerin Bilanço ve Gelir Tablosuna Ek Finansal Tablo Düzenleme Tercihleri.....	85
Tablo 3-4: Mikro ve Büyük Ölçekli İşletmelerin Bilanço ve Gelir Tablosuna Ek Finansal Tablo Düzenleme Tercihleri.....	87
Tablo 3-5: Küçük ve Büyük Ölçekli İşletmelerin Bilanço ve Gelir Tablosuna Ek Finansal Tablo Düzenleme Tercihleri.....	88
Tablo 3-6: İşletmelerin Tekdüzen Hesap Planında Boş Bırakılan Hesapları Kullanım Tercihleri.....	89
Tablo 3-7: Mikro ve Küçük Ölçekli İşletmelerin Tekdüzen Hesap Planında Boş Bırakılan Hesapları Kullanım Tercihleri.....	90
Tablo 3-8: Mikro ve Büyük Ölçekli İşletmelerin Tekdüzen Hesap Planında Boş Bırakılan Hesapları Kullanım Tercihleri.....	91
Tablo 3-9: İşletmelerin Yabancı Paralı İşlemlerde Yabancı Para Çıkışlarını Kayıt Etme Tercihleri.....	92
Tablo 3-10: Mikro ve Küçük Ölçekli İşletmelerin Yabancı Paralı İşlemlerde Yabancı Para Çıkışlarını Kayıt Etme Tercihleri.....	93
Tablo 3-11: Mikro ve Orta Ölçekli İşletmelerin Yabancı Paralı İşlemlerde Yabancı Para Çıkışlarını Kayıt Etme Tercihleri.....	94
Tablo 3-12: Mikro ve Büyük Ölçekli İşletmelerin Yabancı Paralı İşlemlerde Yabancı Para Çıkışlarını Kayıt Etme Tercihleri.....	94
Tablo 3-13: İşletmelerin Ticari Alacaklar ile İlgili Vadesi Dolmuş Alacakların Takibindeki Tercihleri.....	95
Tablo 3-14: Küçük ve Orta Ölçekli İşletmelerin Ticari Alacaklar ile İlgili Vadesi Dolmuş Alacakların Takibindeki Tercihleri.....	97
Tablo 3-15: İşletmelerin Ticari Alacaklar ile İlgili Vadesi Dolmuş Alacakların	

Takibindeki Tercihleri.....	97
Tablo 3-16: İşletmelerin Kıdem Tazminatı Ayırma Tercihleri.....	98
Tablo 3-17: Küçük ve Büyük Ölçekli İşletmelerin Kıdem Tazminatı Ayırma Tercihleri.....	99
Tablo 3-18: Orta ve Büyük Ölçekli İşletmelerin Kıdem Tazminatı Ayırma Tercihleri.....	100
Tablo 3-19: İşletmelerin SGK Primlerini Zamanında Ödemeleri Sonucu Hak Kazandıkları %5'lik Prim İndirimini Kayıt Etme Tercihleri.....	101
Tablo 3-20: Mikro ve Orta Ölçekli İşletmelerin SGK Primlerini Zamanında Ödemeleri Sonucu Hak Kazandıkları %5'lik Prim İndirimini Kayıt Etme Tercihleri.....	102
Tablo 3-21: Küçük ve Orta Ölçekli İşletmelerin SGK Primlerini Zamanında Ödemeleri Sonucu Hak Kazandıkları %5'lik Prim İndirimini Kayıt Etme Tercihleri.....	103
Tablo 3-22: İşletmelerin Maddi Duran Varlıklar İçin Amortisman Yöntemi Tercihi.....	104
Tablo 3-23: Mikro ve Büyük Ölçekli İşletmelerin Maddi Duran Varlıklar İçin Amortisman Yöntemi Tercihi.....	105
Tablo 3-24: Küçük ve Büyük Ölçekli İşletmelerin Maddi Duran Varlıklar İçin Amortisman Yöntemi Tercihi.....	106
Tablo 3-25: Orta ve Büyük Ölçekli İşletmelerin Maddi Duran Varlıklar İçin Amortisman Yöntemi Tercihi.....	106
Tablo 3-26: İşletmelerin MDV Muhasebeleştirdikten Sonraki Dönemlerde Oluşan Kur Farklarını ve/veya Kredi Faizlerini Muhasebeleştirme Tercihleri.....	107
Tablo 3-27: Mikro ve Büyük Ölçekli İşletmelerin MDV Muhasebeleştirdikten Sonraki Dönemlerde Oluşan Kur Farklarını ve/veya Kredi Faizlerini Muhasebeleştirme Tercihleri.....	109
Tablo 3-28: Küçük ve Büyük Ölçekli İşletmelerin MDV Muhasebeleştirdikten Sonraki Dönemlerde Oluşan Kur Farklarını ve/veya Kredi Faizlerini Muhasebeleştirme Tercihleri.....	110
Tablo 3-29: Orta ve Büyük Ölçekli İşletmelerin MDV Muhasebeleştirdikten Sonraki Dönemlerde Oluşan Kur Farklarını ve/veya Kredi Faizlerini Muhasebeleştirme Tercihleri.....	110

Tablo 4-1: Kruskal-Wallis Analizine Göre Sonuçlar.....	112
Tablo 4-2: Kruskal-Wallis ve Mann-Whitney U Analizine Göre Sonuçlar.....	115



KISALTMALAR

AB: Avrupa Birliği

ABD: Amerika Birleşik Devletleri

ARGE: Araştırma Geliştirme

BİST: Borsa İstanbul

BOBİ: Büyük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler

CEO: Chief Executive Officer

CFO: Chief Financial Officer

FIFO: First In First Out

FRS: Finansal Raporlama

GKGMİ: Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri

IAS: International Accounting Standarts

IFRS: International Financial Reporting Standarts

İMKB: İstanbul Menkul Kıymetler Borsası

KOBİ: Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler

KOSGEB: T.C. Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeleri Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı.

LIFO: Last In First Out

MBA: Master of Business Administration

MBS: Muhasebe Bilgi Sistemi

MDV: Maddi Duran Varlıklar

MODV: Maddi Olmayan Duran Varlıklar

MSUGT: Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği

SM: Serbest Muhasebeci

SMMM: Serbest Muhasebe Mali Müşavir

SMMMO: Serbest Muhasebe Mali Müşavirler Odası

TDHP: Tek Düzen Hesap Planı

TDMS: Tek Düzen Muhasebe Sistemi

TFRS: Türkiye Finansal Raporlama Standartları

TMS: Türkiye Muhasebe Standartları

TTK: Türk Ticaret Kanunu

TÜRMOB: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Ve Yeminli Mali
Müşavirler Odaları Birliği
UFRS: Uluslar Arası Finansal Raporlama Standartları



GİRİŞ

Muhasebe politikaları, finansal raporların oluşturulması için kullanılan anahtar konumundaki esaslar, ilkeler, uygulamalar ve kurallardır. Bilgi için muhasebe anlayışı ışığında finansal tabloların gerçeğe ve ihtiyaca uygun sunumu, işletmelerin muhasebe politikası tercihlerinden etkilenmektedir. Dolayısıyla oluşturulan bilgiler ile muhasebeden, işletme içi ve işletme dışı olmak üzere iki ana gruba ayrılan birçok bilgi kullanıcısına zamanında, doğru, güvenilir ve gerçeğe uygun bilgileri sunma görevini yerine getirmesi beklenir. (Kısakürek ve Pekcan, 2005:109; Gökdeniz, 2005:87; Aktaş, 2013:6-14).

Hukuki yapıları, faaliyet alanları, ölçek büyüklükleri gibi birçok etkenin işletmelerin muhasebe bilgi sistemlerini ve muhasebe organizasyonlarını etkilemesi beklenir. Bu etkenlerden biri olan ölçek büyüklüğü, işletmenin muhasebe organizasyonunda farklılık beklentisi oluştururken aynı zamanda muhasebe uygulamalarına yön veren muhasebe politikası tercihlerinde ve uygulamalarında da farklılıklar oluşturacağı beklenir.

Ölçek büyüklüğü kavramı ile işletmelerin sınıflandırılması durumu ortaya çıkmaktadır. İşletmeler nitel ve nicel ölçütler altında birçok ölçüt yardımıyla sınıflandırılmaktadır. Bu ölçütlerden en fazla tercih edilen, nicel ölçütler olan işçi sayısı, hâsılat toplamı ve bilanço büyüklüğünün ortak kullanımıdır.

Çalışma kapsamında, öncelikle işletme kavramı, işletmelerin sınıflandırılması ve muhasebe bilgi sistemi üzerine durulmuştur. İkinci bölümde, muhasebe politikaları ve muhasebe politikalarının seçimi hakkında literatür incelenmesi yapılmıştır. Çalışmanın üçüncü ve son bölümünde ise Türkiye'deki ölçeklerine göre işletmeler ve uyguladıkları muhasebe politikalarına yönelik karşılaştırmalı bir incelemeye yer verilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

ÖLÇEKLERİNE GÖRE İŞLETMELER ve MUHASEBE ORGANİZASYONLARI

1.1. İşletme Kavramı ve Farklı Ölçek Düzeyindeki İşletmeler

Çağdaş işletme kavramına, ev ve trampa ekonomisi olgularından geçilerek gelinmiştir. İnsanlar geçmişte ihtiyaçlarını kendileri karşılayabilirken, zaman içerisinde ihtiyaçların farklılaşarak çoğalması ve değişmesi nedeniyle, ihtiyaçları karşılamak üzere toplum içerisinde iş bölümü zorunluluğu ortaya çıkmıştır. Ev ekonomilerinin iş bölümü ile farklı uzmanlaşma eğilimlerinden dolayı bazı aileler halıcılık, deri işleme, maden işleme, küçük el sanatları ve diğer ihtiyaçlara göre uzmanlıklar kazanmaya başlamıştır. Gerçekleşen bu uzmanlaşma, ihtiyaç fazlası mal ve hizmetlerin ortaya çıkmasına neden olmakla beraber diğer ihtiyaçları karşılamak üzere karşılıklı değişimi başlatmıştır. Zamanla paranın ortaya çıkışı ve ticaretin gelişmesi, ihtiyaçların karşılamak üzere üretim faktörlerinin bir araya toplanarak ekonomik birimler kurulmasını gerekli hale getirmiştir. İnsan ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla kurulan ekonomik birimler, zaman içinde gelişme göstermiştir. Artık ev ekonomileri tüketim tarafında yer alırken, işletme adını alan birimler ise üretim ve ticaret birimleri olarak şeklini almıştır. Bu gelişmelere paralel olarak işletme tanımları ortaya çıkmıştır (Şimşek, 1997: 29; Ünsalan ve Şimşeker, 2011:1-2; Sevilengül, 2014:3; Smit, Botha ve Vrba ed., 2016:24).

1.1.1. İşletme Kavramı

İşletme kavramı anlamı bakımından farklı şekillerde ifade edilebilmektedir. Bir şeyi, bir kimseyi, bir yeri kullanarak ya da çalıştırarak yarar sağlama anlamı taşıırken, diğer taraftan çeşitli iş ve faaliyetlerin yapıldığı yer anlamı bulunmaktadır (Onal, 2000:5-6; Kumkale, 2011:17; Taşkın, 2012:76). İşletme kelimesinin Türk Dil Kurumu Türkçe Sözlükte yer alan tanımlarından biri "*Tarım, sanayi, ticaret, bankacılık vb. iş alanlarında, kâr amacıyla bir sermaye yatırılarak kurulan kurum, işyeri*" olarak gösterilmektedir (TDK, 2018).

İşletme tanımlanırken genellikle, insan ihtiyaçlarını karşılamak üzere üretim faktörlerini bir araya getirerek mal ve/veya hizmet üreten ve de kar amacı güden

ekonomik birim tanımı yapılmaktadır. Bir birimin işletme sayılabilmesi için kar amacı gütmesi ise temel koşul değildir (Cemalcılar, Bayar, Aşkun ve Öz-Alp, 1974:3; Berberoğlu ed., 2006:13; Erdoğan ve Paşaoğlu, 2014:4; Özdemir, Toksöz, Gürel:127).

Literatürde az farklarla birbirine yakın işletme tanımlarını görmek mümkündür. Cemalcılar vd. (1974)'de mal ve hizmetlerin işletmelerde üretildiğinden ve mal ve pazarlandığından bahsedilmiştir. Ayrıca işletmelerin, insanların gerek duyduğu iktisadi mal ve hizmetleri üreterek ve pazarlayarak insanların ihtiyaçlarını giderdiğinden söz edilmiştir. Şimşek (1997)'e göre; işletme, üretim faktörlerini sistemli bir şekilde bir araya getirerek mal ve hizmet üretimine yönelik toplumsal, ekonomik ve teknik birimdir. Ertürk (2000) ise işletmeyi, bir amacı gerçekleştirmek üzere kurulan ve üretim faktörlerini birbiriyle uyumlu olarak bir araya getirerek insanların ihtiyacı olan mal ve/veya hizmetleri üreten ekonomik birim olarak tanımlamıştır. Başka bir çalışmada Can, Akgün ve Kavuncubaşı (2001) işletmeyi *"kişilerin ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla üretim faktörlerini uyumlu bir biçimde bir araya getirerek, ekonomik mal ve hizmet üretmek ve/veya pazarlamak için faaliyette bulunan kuruluştur"* biçiminde tanımlamaktadır.

Dalay (2002) işletmenin, ticarethane, işyeri veya fabrika olarak statik bir anlam taşıırken, üretim sürecinin meydana geldiği ve ortaya mal ve/veya hizmetlerin çıkarıldığı yer olarak dinamik bir anlam taşıdığından bahsetmiştir. Bununla birlikte, belirlenmiş amaç ve/veya amaçların gerçekleştirilmesi için insan ihtiyaçlarını karşılamak üzere mal ve/veya hizmet üreten, bu faaliyetleri gerçekleştirirken fiziki ve beşeri etmenleri yapısında barındıran ekonomik birimlere işletme denir tanımı yapılmıştır. Mucuk (2005) ise işletmeyi, üretim faktörlerini bir araya getirerek insanlar tarafından ihtiyaç duyulan mal ve/veya hizmetleri üreten, pazarlayan ve kar amacıyla hareket eden, ekonomik, teknik, sosyal, hukuki ve yönetsel birim olarak tanımlamıştır. Coşkun (2006)'da işletmenin gerçekleştirdiği faaliyetler sonucu belirli bir oranda kar etmeyi amaçlarken sadece insan ihtiyaçlarını karşılamadıkları, aynı zamanda ihtiyaçta oluşturdıklarından bahsedilmiştir. Akdemir (2009)'a göre; kar sağlama, istihdam sağlama, toplumsal hizmet gibi amaçları gerçekleştirmek üzere finansman, insan kaynaklarının ve teknolojinin, mal ve/veya hizmet üretmek amacıyla belirli bir yönetim kültürü doğrultusunda yönlendirildiği yapılara ve kuruluşlara işletme adı verilmektedir. Ertürk (2011)'e göre ise; işletme, insanların ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla kurulan, çalışan ve işletilen ekonomik birime

verilen addır. Ünsalan ve Şimşeker (2011) işletmeyi fabrika, mağaza, imalathane vb. birimler olarak nitelendirilmiştir. Müftüoğlu (2013)'e göre; işletmeler, üretim faktörlerini kullanarak insanların ihtiyaç duydukları mallar ve hizmetleri üreten ve de ihtiyaç sahiplerine üretilen bu mallar ve hizmetleri sunan birimlerdir. Sevilengül (2014) işletmenin, bir katma değer yaratmak amacıyla üretim faktörlerini bilinçli ve sistemli şekilde bir araya getirilerek oluşturulduğunu belirtmiştir.

İşletme tanımı için literatürde daha fazla örnekler bulmak mümkündür. Yapılan tanımlar incelendiğinde birbirine yakın tanımlar yapılmakta olduğu ortaya çıkmaktadır. Tuncer, Ayhan ve Varoğlu (2008), Küçük (2009), Özücü (2009), Akın Ed. (2010), Bahar (2011), Şimşek ve Çelik (2011), Efil (2013), Doğan (2014), Özgen ve Yalçın (2014), Ceylan ve Anbar (2014), Küçük (2015), Özücü (2015), Koçel (2018) gibi literatürde yer diğer çalışmalarda benzer çerçeveler içerisinde tanımlar yapmışlardır.

Literatürdeki tanımlara bakılarak ortak bir işletme tanımı yapılmak istenirse, işletme, belirli ölçüde kar etmek amacıyla ya da kar amacı gütmeyen bir hedefe ulaşmak amacıyla, üretim faktörlerini bir araya getiren ve insanların ihtiyaçları olan mal ve/veya hizmetleri üreten ve/veya bunların ticaretini ve pazarlamasını gerçekleştiren sosyal, teknik, hukuki ve ekonomik birim olarak tanımlanabilir.

1.1.2. İşletmelerin Sınıflandırılması

İşletmeler, yüzyıllar boyunca insan hayatının bir parçası olmuştur. Günümüzde, her zamankinden daha fazla, toplumun ve toplum üyelerinin değişen ihtiyaçlarını karşılamak ve yaşam standartlarını yükseltmek, farklı ölçeklerdeki işletmeler tarafından gerçekleştirilmektedir (Smit, Botha ve Vrba ed., 2016:24).

Birbirinden farklı yapı ve özelliklere sahip olan yüz binlerce işletmenin varlığı, bunların birbirlerinden farklı esas ve ölçütlere göre sınıflandırılmasına yönelik çok sayıda yaklaşımı ortaya çıkarmıştır. Bilimsel anlamda incelenmesi de farklı sınıflandırma esaslarının oluşmasına temel oluşturmıştır. Farklı amaç ve farklı kriterlere göre yapılan sınıflandırmalar şunlardır (Özgen ve Yalçın, 2006:31-63; Küçük, 2009:83-100; Çelik ve Akgemici, 2010:123; Bahar, 2011:33; Ünsalan ve Şimşeker, 2011:31; Erdoğan ve Paşaoğlu ed., 2014:54-55; Bakan, 2015:80; Özdemir vd., 2018:127):

- Faaliyet Alanlarına Göre İşletmeler,
- Ekonomik Fonksiyonlarına Göre İşletmeler,

- Üretim Araçlarının Mülkiyetine Göre İşletmeler,
- Ölçeklerine Göre İşletmeler,
- Üretilen Ürün Türüne Göre İşletmeler,
- Üretim Teknolojilerine Göre İşletmeler,
- Tüketici Türlerine Göre İşletmeler,
- Hukuki Yapılarına Göre İşletmeler,
- Ulusal Kökenlerine Göre İşletmeler.

İşletmeler sahip oldukları birçok özelliğe göre sınıflandırılabilirler. Sahip oldukları özellikler dikkate alındığında çoğunlukla faaliyet alanlarına, hukuki yapılarına ve ölçeklerine göre sınıflandırıldıkları görülmektedir. Özellikle bu sınıflandırmalar içerisinde yaygın olarak başvurulan ise ölçek esaslı sınıflandırmalardır (Akın ed., 2010:48).

1.1.3. Ölçek Esaslı Sınıflandırmalar

Günümüzde işletmeler incelendiğinde, farklı ölçeklerde kurulmuş ya da zamanla farklı ölçek büyüklüğüne erişmiş işletmeler olduğu görülmektedir. İşletmelerin, tek kişi tarafından kurulabildiği gibi çok ortaklı şirketler olarak kurulabildiği görülmektedir. Ayrıca işletmelerde tek kişi çalışabildiği gibi binlerce kişi çalışmakta, bununla birlikte işletmeler, tek bir işyeri ya da bir çok tesis, makine, cihaz, araç ve gerecin kullanıldığı fabrikalar veya işyeri şeklinde kurulabilmektedir (Sevilengül, 2014;3).

İşletme ölçeği kavramı ve bu kavramın çerçevesini çizen unsurlar özellikle, devletlerin sağladığı bazı imkânlardan ve teşviklerden yararlanma konusunda işletmelere fırsatlar ve faydalar sağlamaktadır. Bu sebeple yasa, yönetmelik ya da tüzük gibi normlarla ölçek tanımı yapılması, işletmelere sağlanan bu teşvik ve imkânlardan hangi oranlarda faydalanabileceği konusunda yardımcı olmaktadır. Bu durumdan dolayı yaygın olarak ölçek esaslı sınıflandırmaların kullanımı ağırlık kazanmaktadır (Küçük, 2009:104; Akın ed., 2010:51).

Kesin sınırları olan bir ölçek tanım yapılamayacağı gibi, amaca yönelik belirsizliklerden dolayı, bütün uygulayıcılar ve kurumlar tarafından amaca hizmet eden bir tanımın yapılması da mümkün olmamıştır. Türkiye'de her ne kadar Resmi Gazete'de yayınlanan yönetmeliklerle beraber ölçek tanımla kıstasları konulmuş olsa

da çeşitli kurumların zaman zaman farklı tanımları kendi uygulamaları içinde yapmaya çalıştığı gözlemlenmiştir (Müftüoğlu,2013:104-105). Ünsalan ve Şimşeker (2011), işletmeleri sınıflandırırken üretim miktarları, satış tutarları, sermayeleri, işçi sayıları, makine güçleri gibi kriterleri örnek verirken; Karayılmazlar, Aşkın ve Çabuk (2007), aktif toplamı, enerji kullanımı, kapasite gibi ölçütleri de sınıflandırma ölçütlerine eklemiştir.

1.1.3.1. KOBİ Sınıflandırmasına Göre İşletmeler

Çalışan sayısı, satış hacmi ve varlıkların değeri gibi kriterleri kullanarak işletmeleri ölçeklerine göre tanımlamak için birçok çaba gösterilmiştir. Ancak genel olarak kabul görmüş veya evrensel olarak kabul edilmiş bir tanım yoktur. Ölçek standartları temelde keyfi, belirli bir amaca hizmet etmek üzere benimsenmiştir (Longenecker, Petty, Palich ve Hoy, 2017:5).

1.1.3.1.1. KOBİ Tanımının Gerekliliği

Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler (KOBİ'ler) tüm dünyada farklı gelişmişlik düzeyindeki ülkelerin ekonomileri için dinamik ve sürükleyici birer unsur olup aynı zamanda sosyoekonomik gelişim açısından büyük öneme sahiptirler. KOBİ'ler üretim faktörü kullanım düzeyi bakımından değerlendirildiğinde sermaye kullanımı az, emek kullanımı ise yoğun olan işletmelerdir (Çelik ve Akgemici, 2010:107). Küçük ölçekli işletmeler, sahipleri tarafından yönetilen ve genelde aile işletmesi konumunda olan, çoğunlukla yerel faaliyette olan ve özellikle kendi iç sermayesi ile faaliyetine devam etmeye çalışan ticari birimlerdir (Özgener, 2003:138).

Gelişmekte olan ülkelerdeki üretim, satış ve katma değerlerin %90'dan fazlasını yarattıkları göz önünde bulundurulduğunda, KOBİ'lerin ne denli önemli oldukları ortaya çıkmaktadır (Çakıcı ve Özer, 2007:88). Tüm Dünya'da ekonomi için önem teşkil eden KOBİ'lerin tüm işletmeler içinde tuttuğu pay incelendiğinde bu oranın %95-99 arasında olduğu görülmektedir. Nitekim 2014 yılında Türkiye'deki toplam girişimin %99,8'ini KOBİ'lerin oluşturduğu; ayrıca istihdamın %73,5'ini, maaş ve ücretlerin %54,1'ini, cironun ise %62'sini KOBİ'lerin gerçekleştirdiği belirlenmiştir. Bununla birlikte 2014 yılında KOBİ'lerin %39,2'sinin toptan ve perakende ticaret, %15,4'ünün ulaştırma ve depolama, %12,4'ünün ise imalat sanayi sektöründe faaliyet gösterdiği belirlenmiştir. 2015 yılında da gerçekleşen ihracatın

%55,1'ini ve ithalatın %37,37'ini, 1-249 arası çalışanı olan girişimler tarafından gerçekleştirdiği belirlenmiştir (www.kosgeb.gov.tr, 2015; www.tuik.gov.tr, 2016).

Unutulmamalıdır ki; tarih boyunca faal olan küçük işletmeler ülke ekonomilerinde her zaman yer almış ve ekonomik gelişmenin ana unsuru olmuşlardır (Karayılmazlar vd., 2007:152). Ekonomilerde bu kadar önemli yer tutmalarına rağmen KOBİ tanımı konusunda dünya genelinde ortak bir tanım mevcut değildir. Esasen KOBİ tanımı yapılırken kesin çizgileri belirleme ve evrensel bir tanım yapılma şansı da yoktur. Çünkü bu tanım, ülke, bölge veya kültür bağlamında değişiklikler göstermektedir. Ayrıca bu tanım yapılırken hangi kıstasların kullanılacağı ülkelerin gelişmişlik düzeylerinden ve ekonomik yapılarından etkilenmektedir (Ülker, 2006:4). Dünya genelinde halka açık işletme sayılarının, genel toplam işletmeler içindeki oranı oldukça düşüktür. KOBİ'ler yönüyle bakılacak olursa, tüm dünyadaki genel toplam içerisinde KOBİ'lerin oranı oldukça yüksektir. Bu oran KOBİ'lerin tanımlama biçimlerine duyarlı bir orandır. Eğer tanımlama değiştirilirse, tanıma uyan işletme sayısında da mutlaka değişiklikler gerçekleşecektir. Dünyada KOBİ'lerin ne biçimde tanımlandığına bakıldığında ise her ülkenin kendi ulusal mevzuatında, yüksek oranda nicel esaslara dayalı ölçütlerle tanımlamalara gittiği görülmektedir (Özdemir, 2013:462).

Dolayısıyla ortak bir KOBİ tanımı yapılamasa da farklı ölçütler yardımıyla farklı tanımlar yapılmaya çalışılmıştır ve yapılmaya devam edilecektir. Ülkesel, bölgesel, sektörel ya da hukuksal ortak tanımlar yapılması bu işletmelerin gelişmesi, geliştirilmesi ve desteklenmesi için yapılacak çalışmalar için çeşitli faydalar sağlayacaktır. Böylelikle bu işletmelerin farklı ölçeklerinden oluşan sorunlarının tespiti ve bu sorunların çözümlerinin belirlenmesinde kolaylıklar sağlanacaktır (Çelik ve Akgemici, 2010:107; Karataş, 1991:22).

1.1.3.1.2. KOBİ Sınıflandırmasında Kullanılan Kriterler

KOBİ'leri tanımlayan çalışmalarda genelde KOBİ'leri büyük işletmelerden ayıran özellikler üzerinde durulmaya çalışılmıştır. Müftüoğlu (2013) KOBİ'lerin, büyük işletmelerin birer minyatürü olmadığını ve bu işletmelerin büyük işletmelerden farklılıklarının ortaya konması gerektiğini ifade etmektedir. KOBİ tanımlaması yapılırken kullanılan kıstaslar tüm ülkelerde genelde nitel, nicel veya karma kriterler üzerinden yapılmakta olup, hatta aynı ülke içinde farklı kurumlar tarafından farklı kriterler dahi kullanılmaktadır (Özgener, 2003:138; Karayılmazlar

vd., 2007:156-157; Özdemir, 2013:468).

1.1.3.1.2.1. Nitel Kriterler

İşletmeleri sınıflandırmak için tercih edilen nitel özellikler; işletme sahibine ait nitel özellikler ve işletmeye ait nitel özellikler olmak üzere ifade edilmektedir. Literatürde kullanılan nitel özelliklerden bir kısmı şunlardır (Bumin ed., 2003:129, Özgener, 2003:138; Ekşi, 2007:41; Karayılmazlar vd., 2007:156; Serinkan ve Cabar, 2008:4; Tuncer, Ayhan ve Varoğlu, 2008: 42, Ertürk, 2011:46; Müftüoğlu 2013:46; Özdemir 2013:463; Bakan, 2015:80; Özdemir vd., 2018:128):

- Girişimcinin İşletmede Fiilen Çalışması,
- Riskin Sahip Yönetici Olarak Girişimciye Ait Olması,
- İşletme Sahibinin Aynı Zamanda Yönetici Olması,
- Mülkiyetin Bağımlılığı,
- İşletme Sahibinin Piyasadaki Gücü,
- İşletme Sahibinin Sermaye Payı,
- Sermayenin Sınırlılığı,
- Finansal Yetersizlik,
- Aile Bireylerinin İşletmede Çalışması,
- İşletmede Modern Yönetim Tekniklerinin Kullanımındaki Yetersizlik,
- İşletmenin Sahip Olduğu Pazar Payı,
- İş Bölümü Derecesi,
- İşteki Uzmanlık Derecesi.

Nitel ölçütlerde nesnel verilere göre belirleme genellikle mümkün değilken, nicel ölçütlere göre yapılan sınıflandırmalarda daha çok nesnel verilere dayanarak belirleme yapmak mümkündür. Bu bakımdan, nitel ölçütler bankalar gibi kredi sağlayan kurumlar tarafından önemli birer kıstas iken, bu ölçütlerin saptanmasının zor olmaları KOBİ sınıflandırmalarında kullanımını sınırlandırmaktadır (Özdemir, 2013:466).

1.1.3.1.2.2. Nicel Kriterler

Birçok ülkede KOBİ sınıflandırmasında genellikle nicel ölçütlere göre sınıflandırma yapıldığı görülmektedir. Uygulamada ve literatürde KOBİ sınıflandırmasında kullanılmakta olan nicel ölçütler genelde şunlardır (Şimşek, 1997:43, Bumin ed., 2003:130; Özgener, 2003:138; Karayılmazlar vd., 2007:156; Ekşi, 2007:41; Serinkan ve Cabar, 2008:4; Tuncer, Ayhan ve Varoğlu, 2008: 42; Ertürk, 2011: 46; Müftüoğlu, 2013:80; Özdemir, 2013:464; Bakan, 2015:85; Özdemir vd., 2018:128);

- İşletmedeki Personel Sayısı,
- İşgücünün Çalışma Süresi,
- İşgücünün Toplam Maliyeti veya İşgücüne Ödenen Toplam Ücret,
- İşletmedeki Sabit Varlıkların Miktarı,
- İşletmedeki Sabit Varlıkların Değeri,
- İşletmedeki Makine Sayısı,
- İşletmedeki Makine Parkının Değeri,
- İşletmedeki Makine Parkının Çalışma Süresi,
- Yıllık Amortisman Tutarı,
- İşletmede Kullanılan Alan,
- İşletmede Kullanılan Hacim,
- İşletmede Kullanılan Malzeme Miktarı,
- İşletmede Kullanılan Malzeme Maliyeti,
- İşletmede Kullanılan Enerji Miktarı,
- İşletmede Kullanılan Enerji Maliyeti,
- Toplam Sermaye,
- Çalışma Sermayesi,
- Sabit Sermaye,
- Aktif veya Pasif Toplamı,
- Bilanço Büyüklüğü,
- Satış Tutarı,
- Kar Hacmi,
- İşletmedeki İş İstasyonu Sayısı,
- Alınan Sipariş Sayısı,
- Alınan Sipariş Tutarı,

- İşletme Kapasitesi,
- İşletmedeki Kapasite Kullanım Oranı,
- İşletmenin Üretim Kapasitesi,
- İşletmenin Pazar Payı,
- İşletmedeki Vardiya Sayısı,
- İşletmenin Ödediği Vergi Tutarı,
- İşletmenin Yarattığı Katma Değer,
- İşletmenin Net Serveti,
- İşletmedeki İhracat Tutarının Satışlardaki Payı,

Yukarıda sıralanan kriterlere, benzer birçok nicel kriter üretmek mümkündür. Nicel ölçütlere göre işletmelerin ölçeklendirilmesi işletme iktisadının, işletme büyüklüğünün ölçülmesi hakkındaki genel yaklaşımından kaynaklanmaktadır. Literatürde işletme büyüklüğü olarak ele alınan bu kavram, işletmenin faaliyet hacmi ve kapasitesi olarak tanımlanmakta olup, ölçülmesi belirli kriterlere dayandırılmaktadır. Dolayısıyla her nicel ölçüt işletme büyüklüğü kavramının bir yönünü ifade etmekte olup, birden çok sayıda nicel ölçüt beraber kullanılarak tanımlar yapılmaktadır (Müftüoğlu, 2013:47).

Nitekim uygulamada, nicel ölçütlerden işçi sayısı öncelikli olmak üzere, net satış hâsılatı ve bilanço değerlerinin ayrı ayrı ve birlikte kullanılması suretiyle ölçeğin belirlenmeye çalışıldığı görülmektedir (Çolakoğlu, 2002:3-5; Karayılmazlar vd., 2007:156; Özdemir, 2013:468).

1.1.3.2. Türkiye'de ve Dünyada KOBİ Tanımları

KOBİ tanımı, ülkelere göre ve kullanılan ölçütlere göre değişkenlik göstermektedir. Sanayileşme düzeyi, üretim teknikleri, faaliyette oldukları işkollarına bağlı olarak ülkeler arasında, hatta aynı ülkede farklı uygulamalara bağlı olarakta değişkenlik göstermektedir. Dolayısıyla Dünya'da ve Türkiye'de farklı ölçütler kullanılması sebebiyle bir çok tanım yapıldığı görülmektedir. Nitekim genel geçer bir tanımla ölçütünün olmayışı, değişen ekonomik koşullara göre zamanla tanımlamalarda değişkenlikler olabileceğinin göstergesidir (Karataş, 1991:25, Özen, 2011:3, Apan ve İslamoğlu, 2014:209).

1.1.3.2.1. Türkiye'de KOBİ Tanımı

Tüm dünyada olduğu gibi Türkiye'de de ekonomi için önemli birer unsur olan KOBİ'ler için uzun bir süre ortak bir KOBİ tanımı yapılamamıştır. Her kurum kendi tanımını yapmaya çalışmış bu da uygulamalarda aksaklıklar yaşanmasına sebep olmuştur. Özellikle Avrupa Birliği ile uyumlaştırma sırasında, işletmelerin AB destekleri ve işbirliği çalışmalarından faydalanması noktasında ortak bir KOBİ tanımının olmaması, kurumları ve kuruluşları zorlamıştır (Gümüştakin, 2005:73; Karayılmazlar vd., 2007:157; Serinkan ve Cabar, 2008:5; Çelik ve Akgemici, 2010:108; Müftüoğlu, 2013:116; Özdemir, 2013:468). Bu konu hakkında karmaşıklıkların önüne geçmek adına Bakanlar Kurulu'nun 2005/9617 sayılı kararı ile kabul edilen ve 18 Kasım 2005 tarihine Resmi Gazetede yayımlanan "Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelik" ile ülkemiz resmi KOBİ tanımına kavuşmuştur. Böylelikle resmi bir tanım yapılarak hem kurumların ortak bir tanıma kavuşturulması hem de AB tanımına uyumlaştırma gerçekleşmiştir. Sonraki dönemde, ihtiyaçlara göre tanıma esas oluşturan kriterler Bakanlar Kurulu'nun 2012/3834 sayılı kararı ile kabul edilen ve 4 Kasım 2012 yılında Resmi Gazetede yayımlanan "Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik" ile şu an kullanılmakta olan halini almıştır.

Bu tanımda yer alan kriterler ve belirlenen hadler Tablo 1-1'de gösterilmiştir;

Tablo 1-1: Türkiye'de KOBİ Sınıflandırması

Kriter	Mikro Ölçekli KOBİ	Küçük Ölçekli KOBİ	Orta Ölçekli KOBİ
Çalışan Personel Sayısı	<10	<50	<250
Yıllık Net Satış Hâsılatı	≤1 Milyon TL	≤8 Milyon TL	≤40 Milyon TL
Yıllık Mali Bilanço Toplamı	≤1 Milyon TL	≤8 Milyon TL	≤40 Milyon TL

Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik ile küçük ve orta büyüklükte işletme (KOBİ); iki yüz elli kişiden az yıllık çalışan istihdam eden ve yıllık net satış hasılatı veya mali bilançosundan herhangi biri kırk milyon Türk Lirasını aşmayan ve bu yönetmelikte mikro işletme, küçük işletme ve orta büyüklükteki işletme olarak sınıflandırılan ekonomik birimleri veya girişimleri ifade eder tanımı yapılmıştır (Resmi Gazete, 2012).

Yine bu yönetmelik; mikro işletmeleri on kişiden az yıllık çalışan istihdam eden ve yıllık net satış hâsılatı veya mali bilançosundan herhangi biri bir milyon Türk Lirasını aşmayan işletmeler olarak tanımlarken küçük işletmeleri ise elli kişiden az yıllık çalışan istihdam eden ve yıllık net satış hâsılatı veya mali bilançosundan herhangi biri sekiz milyon Türk Lirasını aşmayan işletmeler olarak tanımlamıştır. Aynı yönetmelik orta büyüklükteki işletme tanımını ise iki yüz elli kişiden az yıllık çalışan istihdam eden ve yıllık net satış hâsılatı veya mali bilançosundan herhangi biri kırk milyon Türk Lirasını aşmayan işletmeler olarak belirlemiştir (Resmi Gazete, 2012).

1.1.3.2.2. AB Ülkelerinde KOBİ Tanımı

AB üyesi ülkelerde farklı tanımlarının kullanılmasından dolayı KOBİ'lerin gelişimini destekleyecek tutarlı ve etkin bir sınır oluşturulabilmesi için AB organları ve üye ülkeler ortak bir tanım oluşturabilmek adına çalışmalar gerçekleştirmişlerdir (Ülker, 2006:5). Bununla ilgi olarak, ilk defa 28 Mayıs 1996 yılında bir, KOBİ tanımı yapılarak, tavsiye niteliğinde yayımlanmıştır. AB Komisyonu daha sonraki dönemde, 2002 yılında yeni bir KOBİ tanımı taslağı hazırlamış ve bu taslakta belirli ölçütlerden bahsetmiştir. Son olarak da 2003/361 EC sayılı tüzük ile AB'nde 1 Ocak 2005 itibarıyla yürürlüğe giren KOBİ tanımı yapılmış ve çalışan sayısı, yıllık ciro veya bilanço büyüklüğü yanında bağımsızlık kriterlerinden oluşan ölçüler kapsam içine alınmıştır. AB'nin sınıflandırmasına dair kriterler ve hadler Tablo 1-2'de verilmiştir (www.ec.europa.eu, 2017).

Tablo 1-2: AB'de KOBİ Sınıflandırması

Kriter	Mikro Ölçekli KOBİ	Küçük Ölçekli KOBİ	Orta Ölçekli KOBİ
Çalışan Personel Sayısı	<10	<50	<250
Yıllık Net Satış Hâsılatı	≤2 Milyon Euro	≤10 Milyon Euro	≤50 Milyon Euro
Yıllık Mali Bilanço Toplamı	≤2 Milyon Euro	≤5 Milyon Euro	≤43 Milyon Euro

1.1.3.2.3. Dünyadaki Diğer KOBİ Tanımlamaları

Ülkemizde ve AB örneğinde olduğu gibi farklı ülkelerde farklı ihtiyaçlara göre farklı KOBİ tanımları yapılmıştır.

ABD'de Küçük İşletmeler İdaresi (Small Business Administration - SBA) tarafından yapılan tanım işçi sayısı ve yıllık satış tutarının dikkate alındığı görülürken, aynı zamanda imalat sanayi, toptan ticaret, perakende ticaret ve hizmet işletmeleri ile tarım işletmeleri açısından ayrı birer sınıflandırmaya tabi tutulmuştur. Örnek olarak imalat sanayisi açısından küçük boy işletmedeki işçi sayısını 1-499 belirlerken toptan ticaret açısından bu rakamı 1-49 arası belirlenmiştir ve bunlara ek olarak yıllık satış tutarı kriteri de bu tanıma eklenmiştir. Diğer taraftan perakende ticarete ve tarım işletmelerinde işçi sayısı dikkate alınmazken bu sefer de yıllık satış tutarı kriter olarak alınmıştır (Çelik ve Akgemici, 2010:120; www.ifc.org, 2010; www.sba.gov, 2017).

Kanada Yenilik, Bilim ve Ekonomik Kalkınma Organizasyonu (ISED) tarafından yapılan tanımına göre; 500 veya daha fazla çalışanı bulunan işletmeleri büyük işletmeler olarak sınıflandırılırken, 500'den az çalışanı bulunan işletmeler için KOBİ terimini kullanmaktadır. Bunun yanında işletme şayet, üretim işletmesi ve 100'den az çalışanı varsa küçük işletme; eğer hizmet işletmesi ve 50'den az çalışanı var ise yine küçük işletme tanımı yapılmıştır. Ayrıca bu aralık üzerinde ve 500'e kadar çalışan sayısı olan işletmeler orta ölçekli işletme; 5'ten az çalışanı olan işletmeler için ise mikro işletme olarak tanımlanmıştır (Sariso, 2010:125; www.ifc.org, 2010; www.ic.gc.ca, 2015; www.ic.gc.ca, 2016).

Japonya'da Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler İdaresi tarafından yapılan tanıma bakıldığında, işletmeleri sektörler açısından üretim, toptan satış,

hizmet ve perakende olarak ayırdıkları, sonrasında işçi sayısı ve sermaye kriterini kullandıkları görülmektedir. Örnek vermek gerekirse, ticaret sektöründe 100 kişiye kadar çalışan ve 30 milyon Yen'e kadar sermaye sahibi olan işletmeler küçük ve orta ölçekli işletme sayılırken, hizmet sektöründe 50 kişiye kadar çalışan ve 10 milyon Yen'e kadar sermaye sahibi olan işletmeler küçük ve orta ölçekli işletme sayılmıştır. Bununla beraber üretim sektöründe 20 ve 20'den az çalışan sayısı olan işletmeler mikro işletme iken diğer sektörlerde 5 ve daha az çalışan sayısı olan işletmeler mikro işletmeler olarak sınıflandırılmıştır (Çelik ve Akgemici, 2010:120-122; www.ifc.org, 2010; www.chusho.meti.go.jp, 2013).

Dünyanın hızla gelişen pazarlarından biri olan Çin'e bakıldığında ise sektörel ayrımın fazlaştığı göze çarpmaktadır. Üretim, hizmet, satış gibi ana sektörleri daha da açarak ayrıntılı bir tanım yapılmıştır. Bunu yaparken bu üç ana sektör, tarım-orman-balıkçılık ve hayvancılık, üretim, inşaat, toptan satış, perakende, posta hizmetleri, taşımacılık, otel ve yemek hizmetleri, yazılım ve bilgi hizmetleri, gayrimenkul, mülk yönetimi, leasing ve iş hizmetleri gibi alt sektörlerle ayrıldığından daha fazla kriter kullanımı gözlenmektedir. Örnek vermek gerekirse; Tarım, orman, balıkçılık ve hayvancılık bir sektör olarak görülmüş, işçi sınırı kriter olarak kullanılmadan 5 milyon Yuan'dan 20 milyon Yuan'a kadar faaliyet geliri olan işletmeler orta ölçekli, 500 bin Yuan'dan 5 milyon Yuan'a kadar faaliyet geliri olan işletmeler küçük işletme, 500 bin Yuan'dan az faaliyet geliri olan işletmeler ise mikro işletme olarak tanımlanmıştır. Taşımacılık sektörüne bakıldığında, 300 ve fazlası işçi ile 1000 den az işçi, 30 milyon ve fazlası Yuan'dan 300 milyon ve azı Yuan'a kadar faaliyet geliri olan işletmeler orta ölçekli işletme olarak tanımlanırken, 20 ve fazlası işçi ile 299 işçi, 2 milyon ve fazlası Yuan'dan 30 Milyon Yuan'a kadar faaliyet geliri olan işletmeler ise küçük işletme olarak tanımlanmış, bunlara ek olarak 20'den az çalışanı ve 2 milyon Yuan'dan az faaliyet geliri olan işletmeler mikro işletme olarak tanımlanmıştır (www.oecd-ilibrary.org, 2016).

1.2. İşletme Bilgi Sistemleri

Günümüzde rekabetin yoğun olduğu ekonomi içerisinde işletmeler için güvenilir bilgi önem arz etmekle beraber çok değerli bir hale gelmiştir. İşletmelerin etkili kararlar alabilmesi ve kararlarının doğru verilebilmesi için ihtiyaca ve gerçeğe uygun bilgi ihtiyacı vardır. Kural olarak, bilgi miktarı ve bilginin kalitesi arttıkça kullanıcılar daha iyi kararlar alırlar. Bilgi, verinin anlamlı hale getirilmiş şekli, bir

anlamda işlenmiş veridir. Veriler bilgi sistemi tarafından toplanan, kaydedilen, saklanan ve işlenen unsurlardır. Bilgi, karar verme sürecine anlam kazandıracak ve karar verme sürecini iyi hale getirecek şekilde organize edilmiş ve işlenmiş veriler olarak tanımlanabilir. Bilgi sistemi, işletme içinden ya da dışından elde ettiği verilerle işletme içi ve işletme dışı bilgi kullanıcılarına bilgi üretme işlevini yerine getirir. Bilgi sistemleri, işletmenin kararlarının daha etkili ve isabetli olarak alınmasını sağlamaktadır. Bu bağlamda bilgi ve bilgi sistemleri işletme kararlarının alınmasına olan etkisinden dolayı yönetimin en önemli silahları konumundadırlar. Ayrıca bilgi sistemlerinin işletmelerin ayrılmaz birer parçası olduğu unutulmamalıdır (Karakaya, 1994; Anameriç, 2005:27; Parlakkaya ve Erbaş, 2009:124-125; Ceran ve Bezirci, 2011:107; Romney ve Steinbart, 2012:24; Laudon ve Laudon, 2014:36; Aktürk, 2014:108).

Bilgi sisteminden önce sistem kavramı üzerine durulacak olursa, sistemi bir hedefe ulaşabilmek amacıyla iki veya daha fazla birbiriyle ilişkili bileşenin etkileşimde bulunması olarak tanımlamak mümkündür. Sistemler, sonuca ulaşmaya yarayan kurumsallaşmış faaliyetlerdir. Ayrıca çoğu sistemin, büyük sistemi destekleyen daha küçük alt sistemlerden oluştuğunu da eklemek gerekir. Her bir alt sistem bir veya daha fazla kurumsal hedefe ulaşmak için tasarlanmıştır. Alt sistemlerdeki değişiklikler diğer alt sistemlerdeki ve ana sistemdeki etkilerini bir bütün olarak göz önüne alınmadan yapılamaz (Dinç ve Abdioğlu, 2009:61; Yazıcı, 2010:203; Romney ve Steinbart, 2012:24).

İşletmelerde karmaşık bir çalışma çevresinden gelen birçok bilgi akışı olması sebebiyle, bu akış içinde oluşan önemli ve ihtiyaç duyulan bilgilerin nasıl seçilip yöneticilere nasıl yönlendirileceği etkin bir yönetim bilgi sistemi ile gerçekleşmektedir. Aynı zamanda işletmeler geçmişlerini hatırlamak ve bugünlerini izlemek ve de gelecek planlarını yapabilmek amacıyla veriyi işleyerek bilgiye dönüştüren yönetim bilgi sistemlerine ihtiyaç duyarlar. Verilerin belirli amaçlar doğrultusunda toplanması, depolanması ve işlenmesini sağlayan sistem işletme bilgi sistemidir. İşletme bilgi sistemindeki ana hareket noktası, yönetimin her aşamasında gerekli bilgilerin zamanında ulaştırılmasıdır. Çünkü yürütülen işlemler sürekli ve zamanında bilgilendirmeyi gerekli kılmaktadır. İşletmeye, karmaşık ve birbirinden farklı şekillerde bilgi akışı gelmektedir. Dolayısıyla gelen bu bilgilerin hangi yöntemlerle seçileceği, kayıt altına alınacağı ve bu bilgilerin yöneticiler tarafından

karar verme aşamasında nasıl kullanılacağı önemlidir. (Veeken, 2002:347; Dinç ve Abdioğlu, 2009:61; Yazıcı, 2010:203; Mirzahi, 2011:53; Durucasu, 2012:62; Kefe, 2013:22; Güney ve Özyiğit, 2015:280).

Yönetim bilgi sistemi; işletmenin faaliyetlerine ilişkin işletme içi ve işletme dışı, finansal veya finansal olmayan, aynı zamanda ise nicel ve nitel bilgileri üreten ve alt sistemleri olan bir sistemler zinciridir. Alt bilgi sistemleri birbiriyle ilişkili olup, aynı zamanda bir alt bilgi sisteminin çıktısı başka bir sistemin verisi olabilmekte hatta o veri işlenip bilgi haline geldiğinde önceki sistem için tekrar veri olabilmektedir. Dolayısıyla alt bilgi sistemlerinin birlikte hareket etmesi sonucu yönetimin ihtiyacı olan doğru ve güvenilir bilgi ihtiyacı karşılanmaktadır. Bu nedenle işletmelerin, faaliyetlerine ve örgütlenme şekillerine göre içinde oldukları bütün koşulları değerlendirerek birbiriyle ilişkili birçok alt bilgi sistemini kurmalı ve geliştirmelidirler (Banar ed.,1996:49; Gökdeniz, 2005:87; Yazıcı, 2010:203, Durucasu, 2012:62).

Yönetim bilgi sistemi ve buna ait alt bilgi sistemleri incelendiğinde, alt sistemler olarak üretim bilgi sistemi, pazarlama bilgi sistemi, personel bilgi sistemi ve muhasebe bilgi sistemi olduğu görülmektedir (Banar, 1996:62; Mirzahi, 2011:53). Bu alt sistemlere bakıldığında, bunların temelinin işletmedeki iş süreçleri olduğu görülmektedir. Bu süreçler işletmenin üretim, hizmet ve ticaret işletmesi olmasına göre farklılık arz edebilmekte ve işletmenin başarıya ulaşabilmesi için sosyo-politik gelişmelere, küreselleşmeye ve teknolojiye uygun tasarımları gerekmektedir (Sağlam ve Karagül ed., 2013:10).

1.3. Muhasebe Bilgi Sistemi ve Muhasebe Organizasyonu Kavramı

İşletmelerin satış yapma, hammadde alma, çalışanlara ücret ödeme gibi birçok farklı iş süreci vardır. Her iş sürecinin, kuruluşun mali durumuna doğrudan ya da dolaylı yönden etkisi vardır. Muhasebe, işte gerçekleşen bu işlemler sonucu ortaya çıkan muhasebe bilgilerinin belirli bir düzen içinde toplanması, kaydedilmesi, sınıflandırılması ve raporlar üretilmesi süreci olarak ifade edilebilir. Bu nedenle iş süreçleri gerçekleştikçe muhasebe bilgi sisteminin bunlarla ilgili muhasebe bilgilerini neden yakalayıp kaydetmesi gerektiğinin önemi görülebilir (Tanış, 2012:1; Kefe, 2013:2; Turner, Weickgenannt ve Copeland, 2017:2).

Muhasebe, işletmelerin dili olarak görülmektedir. Muhasebe, işletmenin mali durumunu görebilme, gerçekleştirilen işlemlerin denetlenebilmesi ve ihtiyacı olan bilgilerin sağlanabilmesi yönüyle büyük önem taşımaktadır. Dolayısıyla yönetimin alacağı kararlara temel oluşturacak alt bilgi sistemleri içinde önemli bir yeri vardır (Güçlü, Çiçek ve Benli, 2006:2; Parlakkaya ve Erbaş, 2009:126; Yazıcı, 2010:203; Demir, 2010:147; Dalğar, Tekşen ve Tuğay, 2014:50).

Muhasebe bilgi sistemi işlemlerde kullanılan en eski ve en önemli bilgi sistemidir. Bilgi üretme ve iletme sürecinde, muhasebe fonksiyonu olarak tüm diğer işletme fonksiyonlarından bilgi toplar ve bu toplanan bilgileri işleyerek yeni veriler oluşturarak ihtiyaca uygun olarak diğer fonksiyonlara iletme görevini gerçekleştirmiş olur. Muhasebe bilgi sistemi, insanlar, süreçler ve bilgi teknolojilerinden oluşan bir sistemdir. Muhasebe bilgi sistemi, raporlama görevinin ilk aşaması için işletmeyle ilgili bilgileri toplayan, ölçen, kayıt altına alan, sınıflandıran ve raporlama görevinin diğer aşaması için yorumlayan ve denetleyen bir sistemdir. (Gökdeniz, 2005:86; Acar ve Özçelik, 2011:10; Romney ve Seinbart, 2012:30; Kefe, 2013: 22-23; Ürper ve Besler, 2013:134-135).

Günümüzde işletmelerin doğru ve güvenilir muhasebe kayıtlarının olmasının gerekliliği yanında, bilgi kullanıcılarına gerekli olan nitelikli, güvenilir, anlaşılabilir, zamanlı ve hesap verilebilirlik anlayışı içeren bilgi sunumu muhasebe bilgi sistemi tarafından gerçekleştirilmektedir. Muhasebe bilgi sistemi oluşturduğu üç çeşit bilgi ile karar alma işlevine yardımcı olur. Bunlar genel amaçlı finansal tablolar, gerçekleşen işlemlerle ilgili sayısal istatistikî bilgiler ve özel bazı diğer finansal raporlar şeklinde gruplandırılabilir. Muhasebe bilgi sistemi, işletmelerdeki işlemlerden kaynaklanan muhasebe bilgilerini yakalayan, muhasebe verilerini uygun yerlere kayıt eden, detaylı muhasebe verilerini sınıflandırarak, özetleyerek ve birleştirerek işleyen ve de özetlenen muhasebe verilerini iç ve dış kullanıcılara rapor eden süreçleri, prosedürleri ve sistemleri barındırmaktadır (Kalmış ve Dalğın,2010; Acar ve Özçelik, 2011:10; Kefe, 2013:23; Dalğar vd., 2014:50; Turner vd., 2017:2).

Muhasebe bilgi sisteminin, işletmeye sağladığı bir çok katkı vardır. Bunlardan bazıları, kaliteyi geliştirmek ve üretim maliyetlerini azaltmak, verimliliği artırmak, ürettiği bilgiyi paylaşmak, tedarik zincirinin etkinliğini ve verimliliğini artırmak, iç kontrol yapını iyileştirmek ve karar alma mekanizmasını geliştirmek şeklinde sıralanabilir. Unutulmamalıdır ki işletmelerin kaynakları sınırlıdır ve muhasebe bilgi sistemi kararların doğru verilmesini sağlayarak işletmelerin gelecek

planlamalarına ve mevcut ve geçmiş durumlarını değerlendirmelerine yardımcı olarak, kaynaklarını etkili ve verimli şekilde kullanmalarına en önemli katkıyı sağlamaktadır (Romney ve Steinbart, 2012:31).

Muhasebe bilgi sistemi işletmenin sürekliliğini sağlamak için işletme faaliyetlerinin sağlıklı bir şekilde yürütülmesi, planlanması ve denetlenmesi için ihtiyaç duyulan bilgileri finansal tablolarla sunan bir bilgi sistemidir. Etkili bir muhasebe bilgi sistemi işletmede gerçekleşen nakit giriş ve çıkışlarını zamanında muhasebe kayıtlarına aktarılmasını ve bunun kontrolünü örgütsel yapısı ve personeliyle gerçekleştiren bir sistemdir. Muhasebe bilgi sistemi zamanla oluşan değişimlere esneklik göstererek yönetim bilgi sistemiyle uyumlu çalışabilen bir alt sistem olmalıdır (Civan ve Kara, 2003; Horngren ve Harrison, 2007:2; Akgün ve Kılıç, 2013:23).

Diğer alt bilgi sistemleri ile etkileşim içinde olan muhasebe bilgi sistemi, veri alıp işleme ve iletme görevi yüzünden aslında işletmenin bilgi sisteminin merkezindedir ve diğer sistemlerle sürekli olarak karşılıklı bilgi alışverişindedir. Muhasebe bilgi sistemi, yönetim ve maliyet muhasebesi ile işletme içi bilgi kullanıcılarına bilgi sunarken, finansal muhasebe ise işletme dışı bilgi kullanıcılarına bilgi sunmaktadır. Muhasebe bilgi sisteminin, işletmeye ve işletmenin çevresine gerekli olan mali verileri hazırlayan bir sistem olması sebebiyle, muhasebenin bir organizasyon olduğunu ve bir süreç gerektirdiğini dolayısıyla sistemlere dayalı çalıştığını söylemek mümkündür. Ölçekli düzeyleri farklı olsa dahi işletmelerin, en iyi şekilde yönetilmesine, iyi tasarlanmış ve işleyen muhasebe bilgi sistemi imkân tanır. Çünkü işletme yönetiminde önemli bir konumda olan muhasebe, yönetim ve karar alma sürecindeki tüm aşamalarda gerekli bilgi sistemini oluşturmaktadır (Büyükmirza, 2003:27; Gökdeniz, 2005:87; Yereli, 2007:17; Güzel ve Mersin, 2007:173; Horngren ve Harrison, 2007:2; Yazıcı, 2010:204-205; Mizrahi, 2011:311; Akgün ve Kılıç, 2013:22; Kefe, 2013:23-24).

Muhasebenin bilgi toplama ve verileri iletme fonksiyonlarını yerine getirebilmesi için muhasebe sistemi olarak ifade edilen organizasyon yapısının zamanında, tarafsız, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir ve istenilen nitelik ve detayda bilgi üretecek şekilde oluşturulması gerekmektedir. Bunu gerçekleştirmek için sağlıklı bir kayıt düzeni ve bilgi akışının ortaya konması önemlidir. Muhasebe organizasyonu çalışması işlem ve olayların kayıt edilmesi olan klasik muhasebe

işlevinden önce başlamaktadır. Muhasebe, kendisine has kurallar, yöntemler ve politikalar çerçevesinde belirli bir sistem içerisinde hareket eden bir süreçtir. Muhasebe sürecindeki işlevleri yerine getirecek personelin niteliklerinin belirlenmesi ve seçilmesi, çalışma ortamı için gerekli olan maddi varlıkların belirlenmesi, kullanılacak donanım ve yazılımın belirlenmesi ve alınması, hesap planına uygun kayıt düzeninin oluşturulması, işlemlerde kullanılacak defter ve belgelerin sağlanması gibi çalışmalar muhasebe organizasyonu içinde gerçekleştirilmesi gereken çalışmalardır. Muhasebe bilgi akışının nasıl gerçekleşeceği de önceden saptanmalıdır. Muhasebe organizasyonunun başarısı, muhasebe uygulamalarını yönlendiren, ulusal ve uluslararası muhasebe uygulamaları ile ilişkilidir (Durmuş ve Arat, 2004:6-7; Özulucan ve Özdemir,2010:59-62; Romney ve Steinbart, 2012:30;

1.4. İşletmelerde Ölçek Büyüklüğü ile Muhasebe Organizasyonu Arasındaki İlişki

İşletmelerin kendilerine has iş süreçleri vardır. Bu iş süreçleri bir kişi, bir bilgisayar veya makine tarafından yapılan ve belirli bir organizasyonel hedefe ulaşmaya yardımcı olan, ilişkili, koordineli ve yapılandırılmış faaliyetler ve görevler kümesi olarak tanımlanabilir (Romney ve Steinbart, 2012:31). Kuruluş biçimi ve ölçeği değişiklik gösterse de işletmelerde yapılan tüm işlemlerin birer kıymet hareketi vardır ve bu kıymet hareketlerindeki artış veya azalışları takip eden ve işletmenin finansal pozisyonunu ortaya çıkaran ve bunları bilgi kullanıcılarına ileten bilgi sistemi muhasebedir (Mizrahi, 2011:310; Sevilengül, 2014:3).

Büyük veya küçük ölçekli üzere tüm işletmeler için muhasebe bilgi sisteminden söz edilir. Sadece işletme koşullarına göre kullanılan donanımlar ve bunlara bağlı bilgi işlem yöntemleri değişiklikler göstermektedir. En basit kalem ve hesap makinesinden son teknolojik ekipmanların ve yazılımların kullanımına kadar değişiklik göstermekte, fakat temel yapı anlayışı olarak “muhasebe bilgi sistemi” işletme ölçeği değişmesine rağmen varlığını sürdürmektedir (Banar ed., 1996:54, Romney ve Steinbart, 2012:30).

Muhasebe, yapılan birçok örgütsel araştırmaya konu edilmiştir. Yapılan bu çalışmalarda ağırlıklı olarak muhasebe ile örgütsel süreçler arasında karşılıklı bir etkileşim olduğu, örgütsel yapının muhasebeyi etkilediği tespit edilmiştir. Kısaca muhasebenin örgütün kültür yapısına göre şekillendiği birçok çalışmada görülmüştür

(Kıymık, Bekçi ve Acar, 2015:764).

Genel olarak KOBİ'lerin örgütlenme yapılarına bakıldığında, departmanların birbirinden keskin hatlarla ayrılmadığı gözlemlenmektedir. Hatta küçük işletmelerde personel işleri, ödemeler, pazarlama faaliyetleri, tedarik faaliyetleri gibi işlemler muhasebe departmanının görev sorumluluğu altına girmektedir. Muhasebe kayıtları ve işlemleri çoğunlukla bir bağımsız büroda yürütülmekte, diğer işlemler ise iç muhasebe faaliyeti olarak yürütülmektedir (Hatunoğlu, Akpınar ve Çelik, 2013:312).

KOBİ'lerde farklı girişimlerde farklı muhasebe şekilleri ve uygulamaları görülmektedir. Durumsallık teorisine göre büyüklük, çevre, teknoloji, rekabet gibi faktörlerle birlikte çeşitli içsel faktörler de bu farklılıkları açıklamaktadır. Örneğin girişimcinin kişisel özellikleri de muhasebe sistem tasarımını etkilemektedir. İşletmelerin ölçekleri ile muhasebe bilgi sisteminin derinliği arasında doğrusal ve pozitif bir ilişki vardır. Büyük işletmelerde uzmanlaşma ve iş bölümüne daha fazla önem verildiğinden, bu işletmeler daha gelişmiş muhasebe sistemlerine sahiptir. Daha gelişmiş muhasebe sistemine sahip işletmeler ise daha değişken çevreye sahiptir çünkü yüksek değişkenli çevrede işletmelerin bu değişimlere uyum sağlamaya ihtiyacı vardır. Bu değişkenler ise yeni teknolojiler, yeni rakipler için yeni stratejiler ve değişen pazar koşullarıdır (Flakce ve Segbers, 2005:9-11).

İşletmenin ölçeği, işletme içindeki yeri, işletme fonksiyonlarının birbiriyle ilişkisi gibi değişkenlerin muhasebe organizasyonuna etkisi olacaktır. Diğer taraftan işletmelerin, ulusal ve çok uluslu olması, sanayi/ticaret/hizmet işletmesi olması, hukuki şekilleri, ya da inşaat, otomotiv, hayvancılık, madencilik, havacılık, finans gibi farklı faaliyet türleri muhasebe organizasyonunun yapılanmasında etkili olmaktadır. Bazı işletmelerde muhasebe sisteminden ayrıntılı bilgi ve raporlar isterken bazı işletmelerde ise sadece bilanço ve gelir tablosu bilgisi yeterli görülmektedir. Özellikle ölçek büyüklüğüne bağlı olarak bilgi ihtiyacının farklılaşması ve fazlalaşması muhasebe sisteminden beklentileri artırmaktadır. Bunlardan dolayı işletmelerde muhasebe organizasyonun, işletmelerin bahsedilen tüm bu durumlarına uygun şekilde düzenlenmesi gerekmektedir (Durmuş ve Arat, 2004:10; Özulucan ve Özdemir, 2010:62; Ertaş, 2011:128; Daştan ve Erol, 2011:65; Karaoğlu ve Eray, 2015:39).

İKİNCİ BÖLÜM

İŞLETMELERDE MUHASEBE POLİTİKALARI

2.1. Muhasebe Politikası Kavramı

Muhasebe politikası; bir işletmenin finansal raporlarının hazırlaması ve sunulması için uygulanan ve tutarlı şekilde takip edilen esaslar, ilkeler, gelenekler, kurallar ve uygulamalar şeklinde tanımlanmaktadır. Muhasebe politikalarının muhasebe organizasyonuna yön veren uygulamalar olduğu, bu yönüyle muhasebe bilgi sistemi içinde yerine getirilen işlevlerin farklılaşmasına imkân tanıyan uygulamaların tümüne birden verilen ad olarak nitelendirilebilir. Bu nedenle, uygulanan muhasebe politikalarının finansal raporların dipnotlarında açıklanması istenir. Bu bağlamda amortisman yöntemleri, stok yöntemleri, reeskont işlemleri, araştırma geliştirme maliyetleri, şüpheli alacak karşılıkları, kıdem tazminatı karşılıkları, finansal tabloların sunuşları gibi birçok uygulamanın muhasebe politikası kavramı içinde değerlendirilebilir (Resmi Gazete, 1992; IAS 8, 2005; Küçüksözen ve Küçükkoçoğlu, 2005:7; Kvaal and Christopher, 2010:345-346; www.investopedia.com, 2018; www.businessdictionary.com, 2018).

Tekdüzen Muhasebe Sistemi (TDMS) kapsamında yayınlanan 1 seri nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde (MSUGT) muhasebe politikaları ile ilgili bölüm şu şekildedir(Resmi Gazete, 1992) ;

Mali tablolar işletmenin sürekliliği, tutarlılık ve dönemsellik kavramlarına dayanılarak hazırlanmış ise bunların açıklanması istenmez. Ancak bu kavramlardan ayrılmaların mevcut olması hallerinde, mali tabloların dipnotlarında nedenleri ile birlikte açıklanmalıdır.

İhtiyatlılık, özün önceliği ve önemlilik kavramları muhasebe politikalarının seçimini ve uygulamasını yönlendirmelidir.

Mali tabloların içerdiği bütün önemli muhasebe politikaları anlaşılır ve kısa olarak açıklanmalıdır.

Kullanılan muhasebe politikalarıyla ilgili açıklamalar mali tablolarla bütünlük oluşturur. Kullanılan önemli muhasebe politikalarının açıklanması mali tabloların bütünlüğü ve tamlığı için temel ilkedir. Politikalara ilişkin açıklamalar işletme yönetimi tarafından muhasebe bölümüne toplu olarak verilmelidir.

Bilanço ve gelir tablosundaki ve diğer tablolardaki yanlış veya gerçeğe uygun olmayan işlemler, muhasebe politikalarının açıklanması veya dip notlarda belirtilmesi suretiyle düzeltilmiş olamaz. Düzeltme ancak, muhasebe kayıt ve tekniğine uygun olarak yapılır ve mali tablolara yansıtılır.

Mali tablolar, dönemler itibariyle karşılaştırılabilir nitelikte olmalıdır.

Mali politikalarda, cari dönem veya gelecek dönemlerde önemli etki yaratan veya yaratabilecek bir değişiklik yapılmış ise durum nedenleri ile birlikte

açıklanmalı ve bunun mali tablolara olan etkileri gösterilmelidir.

TMS/TFRS uygulaması ile standartlar kapsamında uygulanmaya başlanan TMS 8 Muhasebe Politikaları ve Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar Standardı'nda ise muhasebe politikaları *“finansal tabloların hazırlanmasında ve sunulmasında işletmeler tarafından kullanılan belirli ilkeler, esaslar, gelenekler, kurallar ve uygulamalardır”* şeklinde tanımlanmıştır. Aynı standart ayrıca *“Bir standart veya yorum, bir işleme, olaya veya koşula özellikle yönelik ise söz konusu kaleme ilişkin muhasebe politikası, bu standart veya yorum dikkate alınarak uygulanmalıdır”* şeklinde açıklama getirmiştir. Diğer taraftan ise *“Bir TMS/TFRS farklı bir uygulamayı veya sınıflamayı gerektirdiği veya bunlara izin verdiği durumlar dışında; işletme benzer işlemler, diğer olaylar ve durumlarda tutarlı muhasebe politikaları seçmeli ve uygulamalıdır. Bir TMS/TFRS böyle bir sınıflamayı gerektiriyor veya buna izin veriyorsa, her bir sınıf için uygun bir muhasebe politikası seçilmeli ve tutarlı bir şekilde uygulanmalıdır”* diyerek muhasebe politikalarının uygulanmasının önemine değinmiştir (TMS 8, 2017).

Muhasebe literatürüne göre Dünya'da ve Türkiye'deki uygulamalar ışığında muhasebe politikalarının bir kısmına aşağıdaki örnekler verebilir (Kvaal ve Christopher, 2010:350; Aktaş, 2013:28-30; Aygün ve Varıcı, 2013:154; Bahadır ve Tolga, 2013:392-393):

- İşletme Bilançosu Hazırlanırken Tercih Edilen Format,
- İşletme Bilançosu Sunum Formatı Tercihi,
- İşletmenin Gelir Tablosu Sunum Formatı Tercihi,
- Yabancı Paralı İşlemlerde Yabancı Para Çıkışlarının Muhasebeleştirilmesi,
- Yatırım Amaçlı Hisse Senetlerini Değerlemesi,
- Alacak ve Borç Senetlerine Reeskont İşlemleri,
- Şüpheli Ticari Alacaklar İle İlgili Uygulama Tercihleri,
- Kıdem Tazminatı İşlemleri ve Muhasebeleştirilmesi,
- Stok Değerleme Yöntemi Tercihi,
- Amortisman Yöntemi Tercihi,
- Araştırma Geliştirme Maliyetleri Muhasebeleştirilmesi,
- Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi,
- Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değerlemesi,
- Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi,
- Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi,

2.2. Muhasebe Politikalarının Ortaya Çıkışı

Muhasebe politikalarının aslında muhasebenin ayrılmaz parçaları olan ilkeler, esaslar ve uygulamalar oldukları vurgulanmaktadır. Yıllar boyu gelişen ihtiyaçlar neticesinde çeşitlenmiş ve günümüzdeki durumlarını almışlardır. Dolayısıyla gelecekte oluşacak ihtiyaçlar neticesinde mevcut muhasebe politikaları gerekirse değişecek ve yeni muhasebe politikaları da literatüre eklenecektir.

Muhasebenin doğuşu ve gelişimi üzerine çok fazla çalışma olmamasına rağmen eldeki sınırlı kaynaklara göre muhasebe ekonomik faaliyetlerin ve ihtiyaçların gelişimine bağlı olarak kendiliğinden doğmuş ve ortaya çıkan farklı faktörlerin etkisiyle gelişmiştir.

Muhasebe tarihçesi günümüzden 5000 yıl öncesine kadar uzanmaktadır. Ticaretin doğuşu ve gelişimi neticesinde işlemlerin karmaşıklığının önlenmesi için basit borç ve alacak takibinden, ortaçağdaki çift taraflı kayıt sistemine kadar, muhasebe çeşitli aşamalardan geçmiş ve gelişmiştir. Oluşan ihtiyaçlar neticesinde belirli ilkeler, uygulamalar ve esaslar geliştirilmiş ve uygulanmıştır. Sümer, Babil, Mısır, Eski Yunan ve Roma uygarlıklarından bugüne ulaşan belgelere bakıldığında, ihtiyaçlara göre kayıt düzeninin oluşturulduğu görülmektedir. Örneğin; Sümer uygarlığında tapınaklardaki kadın işçiler tarafından dokunulan kumaşlara ilişkin kil tablet kayıtları mevcuttur. Bu kayıtlarda işçinin ismi, aybaşında kendisine verilen yünün ağırlığı, ay sonunda dokuduğu kumaşın uzunluğu ve ağırlığı bilgileri kayıt edilmiştir. Ayrıca işçilerin yemekleri ve üretimdeki fireler hakkında bilgiler de kil tabletlere kayıt edilmiştir. Bu durum basit bir kâr zarar hesabı olmakla beraber, aynı zamanda bir üretim maliyet hesap sistemi varlığı ve de stok giriş ve çıkış takip sistemi varlığı olduğunun da kanıtıdır (Yücel, 1982:217; Tyson, 1992; Can, 2007:2-3; Ovunda; 2015:1885-1886).

15.yüzyıl'da Luca Pacioli tarafından yazılan ve muhasebeye ilişkin önemli yapı taşlarından biri olan kitapta, şahıs işletmesine ait hesap ve kayıtların oluşturulmasına ve uygulanmasına ilişkin kurallar ve yöntemler anlatılmıştır. Kitapta defter-i kebir mizanının düzenleme biçiminden, envanter oluşturulmasına, yevmiye kayıtlarının aktarılmasına ve hesapların kapatılmasına ilişkin birçok konu anlatılmıştır. 1605 yılında Hollandalı matematikçi Stevin, işletme sahibinin varlıkları ile işletme varlıklarını birbirinden ayırarak işletmenin tüzel kişiliği kavramını ortaya koymuştur. 17.yüzyıl ve 18.yüzyıl'da ise kârın yalnızca iş bitiminde hesaplanması değil, yıl sonlarında da hesaplanmaya başlanması diğer bir gelişmedir (Yücel,

1982:225; Tyson, 1992).

19.yüzyıl'da sanayi devrimi ile amortisman kavramındaki gelişmeler meydana gelmiş ayrıca büyük sanayi işletmelerinin oluşması ve işletme birleşmeleri görülmüştür. Muhasebe alanında yapılan çalışmalarda o dönemdeki çelik ve demiryolu endüstrilerinde kullanılan maliyet yönetim sistemleri tartışılmış ve metodolojik amortismanın ihmal edilmesine dikkat çekilmiştir. 19.yüzyılda aynı zamanda, 1830 yılında safha maliyet kavramının, 1850 yılında birleşik maliyet kavramının geliştirildiği gözlemlenmiştir. 1868 yılında Birleşik Krallıkta bilanço formunun yasal biçimi belirlenmiştir. 1897 yılında yayınlanan Corporation Finance adlı kitapta bir demiryolu işletmesinin bilançoları incelenmiş ve fon kaynak kullanımları karşılaştırılmıştır. Dolayısıyla bu çalışma fon akış tablolarının ilk örneği olmuştur. 1800'lü yılların sonlarına doğru makinelerin değerlemesinden bahsedilmeye başlanmış, 1864 yılından itibaren 1914 yılına kadar İngiliz kömür işletmelerine amortisman zorunlu kılınmıştır. 1900 yılında FIFO değerleme yöntemi geliştirilmiş, 1920-1930'lu yıllarda maliyet muhasebesine ilişkin ilkeler ve teknikler, maliyet dağıtımları gibi yöntemler geliştirilmiş ve yönetimde kullanılmaya başlanmıştır. 20.yüzyıl başlarında büyük dikey entegre işletmelerin varlığı amortisman olgusunun önemini ortaya çıkarmıştır (Yücel, 1982:226; Tyson, 1992; Carlon ve Morris, 2003:275-300; Can, 2007:2-3; Gökgöz, 2010:168; Ovunda; 2015:1885-1886).

Muhasebedeki tarihsel gelişimlere göre birçok uygulama muhasebe politikası olarak adlandırılmadan önce çeşitli araştırmalara konu edilmekle beraber, Watts ve Zimmerman'ın 1978 yılında yaptığı Muhasebe Standartlarının Tanımlanmasında Pozitif Muhasebe Teorisine Doğru isimli çalışmadan itibaren muhasebe politikası seçimi davranışlarının açıklanması üzerine çalışmalar yapılmıştır (Cullinan, 1999:597; Ulusan ve Doğan, 2008:230).

Bu açıdan muhasebe politikalarının aslında muhasebe tarihi kadar eski olduğunu kabul etmek gerekmektedir. Muhasebenin tarihsel gelişimine göre stok değerlendirme yöntemlerinin geliştirilmesi ve kullanılması, amortisman yöntemlerinin geliştirilmesi ve kullanılması, bilanço hazırlama ve sunum ilkelerinin oluşturulması, fon akım tablosu ile ek finansal tabloların düzenlenmesi gibi birçok muhasebe politikasının ihtiyaçlar neticesinde geliştiği ve gelişmeye devam ettiği görülmektedir. Bu bağlamda aslında geçmişte muhasebe politikası olarak adlandırılmasa bile belirli ilkelerin, esasların ve uygulamaların ışığında işlemlerin yapılması gerekliliği

üzerinde her zaman durulmuştur. Günümüzde muhasebe politikaları olarak adlandırdığımız bu ilkeler, esaslar ve uygulamalar, karşılaştırılabilir mali bilgiler yaratabilmesi için işletmeler tarafından gerekli durumlar ve ihtiyaçlar dışında değiştirilmeden, en önemlisi ihtiyaçlara uygun şekilde seçilerek mali tabloların hazırlanmasında kullanılmalıdır.

2.3. Muhasebe Politikalarının Muhasebe Sistemindeki Yeri ve Önemi

Muhasebe politikalarının, işletmelerde gerçekleşen mali olaylarının sonuçları ve finansal raporların performansları üzerinde önemli bir etkisi bulunmaktadır. Bir kararı temsil eden muhasebe politikası, alternatif muhasebe politikalarından birisinin seçimini zorunlu hale getirmektedir. Bu nedenle, farklı muhasebe politikası seçimi, birbirine benzeyen olayların farklı şekillerde raporlanmasına yol açabilmektedir. Bu durum, aynı faaliyet türünde ve aynı nitelikte olan işletmelerin finansal durumlarının ve faaliyet sonuçlarının birbirlerinden farklılaşmasına sebep olmaktadır. Dolayısıyla bilgi kullanıcılarının raporlarla ilgili elde ettikleri sonuçlar ve karşılaştırılabilirlik düzeyleri olumsuz etkilenebilmektedir (Ulusan ve Doğan, 2008:229-230; Varıcı ve Kalıpçı Çağırın, 2015:104).

Muhasebe politikaları sadece bir işletmenin finansal raporlarının hazırlaması ve sunulması tutarlı şekilde takip edilen esaslar, ilkeler, gelenekler, kurallar ve uygulamalar değildir aynı zamanda hazırlanan raporlarla vergi gelirleri ve yasal belgeler de dâhil olmak üzere muhasebe sistemi çıktılarını etkileyen sonuçlar oluşturan seçimlerdir. Muhasebe politikası seçimi ile istenilen şekilde vergi gelirleri ve yasal belgeler düzenlenebilir ve böylelikle işletme istenildiği gibi vergiye tabi tutturulabilir. Dolayısıyla muhasebe politikası seçimi ya da seçimlerdeki değişiklikler işletme içi ve işletme dışı tüm finansal tablo kullanıcıları açısından çok önemlidir (Fields, Lys ve Vincent, 2001: 256; Ulusan ve Doğan, 2008:233; Aygün ve Varıcı, 2013:153).

Finansal tabloların güvenilirliğinin ve gerçekçiliğinin artırılması ve önceki dönemlerle karşılaştırılabilirliğinin sağlanması, muhasebe politikalarının dönemler itibariyle tutarlı şekilde uygulanmasına bağlıdır. Aynı zamanda uygulanan muhasebe politikalarının veya değiştirilen muhasebe politikalarının açıklanması önem arz etmektedir. Çünkü finansal tablo kullanıcıları, işletmelerin finansal durumu ve faaliyet sonuçları hakkında doğru değerlendirme yapmak için uygulanan muhasebe politikalarını bilmek zorundadırlar (Gürdal, 2006:1-2; Özkan ve Kaytmaz Balsarı,

2011:270).

Muhasebe politikalarının uygulanması ile ilgili Türkiye'de bazı yasa ve yönetmeliklerde açıklamalar mevcuttur. Bu yasa ve yönetmeliklerde muhasebe politikaları üzerine durulması konuya verilen önemi daha da artırmakta ve sorunlu kılmaktadır.

Türkiye'de 1992 yılında resmi gazetede yayınlanarak yürürlüğe giren 1 seri no'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) hükümlerine göre işletmelerin, tebliğde belirtilen hesap çerçevesi ve hesap planı doğrultusunda muhasebe sistemlerini kuracakları ifade edilmiştir. Oluşturulacak muhasebe sisteminin konusunu ve kapsamını 1 seri no'lu MSUGT yer alan muhasebenin temel kavramları, muhasebe politikalarının açıklanması, mali tablo ilkeleri, mali tabloların düzenlenmesi ve sunulması, tekdüzen hesap çerçevesi, hesap planı ve işleyişi oluşturmaktadır. 1 seri no'lu MSUGT'nin düzenleme kapsamı kısmında bilanço usulüne göre defter gerçek kişi ve tüzel kişiler ile yine bilanço usulüne göre defter tutan fakat faaliyet konuları itibariyle farklı muhasebe tekniği kullanmak zorunda olan işlemler dâhil olmak üzere tüm işletmeleri muhasebenin temel kavramlarına ve mali tablo ilkelerine uyması ve de muhasebe politikalarının açıklanması mecburiyeti üzerine durulmaktadır (Resmi Gazete, 1992).

Aynı şekilde 2005 yılı ile yürürlüğe giren TMS/TFRS uygulaması, TMS 8 Muhasebe Politikaları ve Muhasebe Tahminlerinde değişiklikler ve Hatalar Standardında ise muhasebe politikalarını finansal tabloların hazırlanmasında ve sunulmasında işletmeler tarafından kullanılan belirli ilkeler, esaslar, gelenekler, kurallar ve uygulamalar olarak bahsederken diğer standartlar içerisinde de uygulanması gereken muhasebe politikalarına atıflar yapılmıştır. Yine TMS 8'de eğer işlemler, olaylar ve koşullarla ilgili belirli bir TMS/TFRS bulunmuyorsa işletme yönetimine muhasebe politikaları geliştirmek ve uygulamakla ilgili sorumluluk yüklenmiştir. TMS 8'de yeni bir muhasebe politikasının geriye dönük uygulanmasından, geriye dönük yeniden düzenlemeden ve ileriye dönük uygulanmasından da bahsederek aslında muhasebe politikalarının ne kadar önemli olduğunun üzerine durulmuştur. Bunlarla beraber TMS 8'de muhasebe politikalarının uygulanmasında tutarlılıktan bahsetmekte ve cari dönem ve izleyen dönemler itibariyle de geçerli sebepler dışında değişmeden devam ettirmeleri gerekliliği üzerine durulmaktadır. Böylelikle finansal raporların karşılaştırılabilirliği mümkün kılınmaya çalışılmaktadır (TMS 8, 2017).

1 seri no'lu MSUGT ile birlikte düzenleme kapsamına alınan ve muhasebe literatüründe geçmişten beri var olan muhasebe politikaları günümüze gelene kadar vergisel uygulamalardan etkilenerек göz ardı edilen bir husus halini almıştır. TMS/TFRS uygulamasıyla birlikte TMS 8 Muhasebe Politikaları ve Muhasebe Tahminlerinde değişiklikler ve Hatalar Standardı ile muhasebe politikaları sanki bu kapsam ile uygulanmaya koyulmuş gibi görünse de aslında geçmişten beri muhasebe uygulamalarında var olan ilkeler, esaslar, kurallar ve uygulamalardır.

MSUGT ve TMS/TFRS yer alan açıklamalara bakıldığında, uygulanan ya da uygulanacak muhasebe politikalarının izleyen dönemlerde de birbiriyle tutarlı olması özellikle üzerine durulan bir husustur. Bunun en temel sebebi finansal raporların karşılaştırılabilirliğinin en yüksek düzeyde gerçekleşmesini desteklemek ve böylelikle finansal bilgi ihtiyacının en etkili şekilde karşılanmasını sağlamaktır. Muhasebe bilgi sisteminin, bilgi oluşturma görevi göz önünde bulundurulduğunda, sistemden çıkacak ve işletme yönetimine bilgi olarak gidecek olan finansal raporların, işletme ile ilgi durumu doğru, güvenilir ve tutarlı olarak iletebilmeleri için muhasebe politikaları doğrultusunda hazırlanıyor olmasının önemi ortaya çıkmaktadır.

2.4. Muhasebe Politikalarının Belirlenmesi

Tek bir finansal olayla ilgi muhasebe politikası, bazı durumlarda farklılık arz edebilir. Bu nedenle, oluşabilecek seçeneklerin azaltılması için bir muhasebe politikasının seçilmesi uygulama açısından zorunlu hale gelmektedir. Dolayısıyla muhasebe politikaları arasından alternatif seçimlerde bulunmak işletme yönetiminin amacını ve sonuç olarak oluşturulan raporların sonuçlarını etkilemektedir. Muhasebe politikalarının belirlenmesi işletmelere özgü koşullara göre farklılıklar göstermektedir (Mazay, Wilkins ve Zimmer, 1993:34-35;Ulusay, 2007:168; Varıcı ve Kalıpçı Çağırın, 2015:92).

2.4.1. Muhasebe Politikası Seçimini Etkileyen Faktörler

Muhasebe politikaları finansal tabloların hazırlanmasında ve sunulmasında işletmeler tarafından kullanılan belirli ilkeler, esaslar, gelenekler, kurallar ve uygulamalardır ve kapsamı oldukça geniştir. Muhasebe politikaları işletmede gerçekleştirilecek muhasebe uygulamalarında dikkate alınacak kuralları

kapsadığından, birçok uygulamada birden fazla alternatif muhasebe politikası söz konusu olabilmektedir. Örneğin bir işletme, bilançosu hazırlarken özet ya da ayrıntılı tablo formatını tercih edebilir, bilanço sunulurken rapor tipi sunumu ya da hesap tipi sunum formatını tercih edilebilir, stok maliyeti belirleme yöntemi olarak FİFO, LİFO, gerçek parti maliyeti, basit ortalama maliyet, ağırlıklı ortalama maliyet, hareketli ortalama maliyet yöntemlerinden birini tercih edebilir ya da amortisman ayırma yöntemlerinden doğrusal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi, artan bakiyeler yöntemi, üretim esaslarını alan yöntem, yıl sayıları yöntemi arasından bir tercihte bulunabilir. Benzer konuda birden fazla muhasebe politikasının olması işletmeye kendi yapısına has en uygun muhasebe politikasını seçme konusunda imkân tanır (Akdoğan ve Tenker, 2001:53; Ulsan, 2007:167; Ömürberk ve Öztürk, 2013:6-8; Aktaş, 2013:28-30; Kurşunel, Büyüksalvarcı ve Alkan, 2014:173; TMS 8, 2017).

Mali tabloların ve finansal bilgilerin karşılaştırılabilirliklerini etkileyen en önemli neden tercih edilen ve uygulanan muhasebe politikaları olduğundan, özellikle alternatif muhasebe politikaları benzer olayların farklı şekillerde yorumlanmasına ve raporlanmasına neden olabilir. Muhasebe politikaları, temel muhasebe kavramlarından ihtiyatlılık, önemlilik ve özün önceliği kavramları etkisinde uygulanmaktadır. Muhasebe politikaları, finansal tabloların karşılaştırılabilirliğinin sağlanması açısından zorunlu olmadıkça değiştirilmemeli ve tutarlılık kavramı çerçevesinde izleyen dönemlerde de devam ettirilmelidir. Birden fazla muhasebe politikası uygulanmaya veya keyfi değişiklikler yapılmaya çalışılırsa, aynı olaylar için farklı biçimlerde raporlar üretilmesine sebep olur. Bu durum önceki dönem finansal tabloların karşılaştırılmasına engeller oluşturur (Karapınar, 2000; Çakıcı, 2002:75; Gürdal 2006:2; Ulsan, 2007:168 ; Ömürberk ve Öztürk, 2013:5 ; Kurşunel vd., 2014:173).

Her ne kadar mali tabloların karşılaştırılabilir ve tutarlı olmasını sağlamak için tercih edilen muhasebe politikaları değiştirilmeden ve izleyen dönemlerde de devam ettirilmesi gerekli olsa da iş dünyası ve ekonomide oluşan gelişimler, değişimler, teknoloji ve küreselleşme neticesinde işletmeler de gelişim ve değişim içinde olduğundan, seçilen politikalarda da değişimler ve gelişimler meydana gelmektedir (Ömürberk ve Öztürk, 2013:5).

Mevcut muhasebe literatüründe yapılan araştırmalarda yatırım fırsatı seti, ikramiye ödeme planları, işletme büyüklüğü, kaldıraç gibi birçok faktörün muhasebe

politikası seçimi ile ilgili ilişkilerini belgelemektedir. Ayrıca üretim işletmesi olması gibi sektörel öğeler ya da işletme sahibinin aynı zamanda yönetimde yer alması gibi işletmenin karakteristik özellikleri dahi muhasebe politikası seçim metodunu etkileyebilmektedir. Hatta vergi sistemlerinin, yasal sistemlerin ve ülke uygulamalarının da muhasebe politikası seçimlerine etkisi, yapılan çalışmalarda tespit edilmiştir (Jaafar ve Macleay, 2007:157; Nobes and Perramon, 2013:214; Stadler ve Nobes, 2014:388). Literatürde yer alan önemli çalışmalardan olan Watts and Zimmerman'nın (1978) muhasebe standartları tanımlanmasında pozitif muhasebe teorisine doğru adlı çalışmada, işletme yönetiminin muhasebe politikası seçimi davranışlarının açıklanması üzerine üç hipotez üzerine durulmuştur. Bu hipotezler borç/öz kaynak, büyüklük ve ikramiye ödeme planları hipotezleri olup, çalışma neticesinde bu hipotezler doğrulanmıştır. Dolayısıyla muhasebe politikası seçiminin bazı koşullara bağlı olarak seçildiği ve uygulandığı, gerekli durumlarda zorunlu ya da ihtiyaca dayalı olarak politika değişikliğine gidildiğini vurgulamak önemlidir.

Literatürdeki çalışmalara bakıldığında muhasebe politikası seçimini etkileyen bazı önemli faktörler olduğu görülmektedir.¹ Bu faktörleri şu şekilde sıralayabiliriz;

- Ülke Etkisi (Muhasebe Uygulamaları, Vergi Kanunları ve Diğer Kanunların Etkileri),
- İşletme Büyüklüğü,
- Gelir Azaltıcı - Arttırıcı Yaklaşımlar (İkramiye Ödeme Planı, Sahiplik Yoğunlaşması, Finansal Kaldıraç, Borç Sözleşmeleri, Yatırım Fırsatı Seti),
- Muhasebe Uygulayıcısı (Eğitim, Kişisel Özellikler ve Deneyim).

2.4.1.1 Ülke Etkisi (Muhasebe Uygulamaları, Vergi Kanunları ve Diğer Kanunlar)

Muhasebe politikası seçimi ile ilgili çalışmalara bakıldığında genelde en önemli etkinin vergi kanunları ve ülke uygulamalarının olduğu gözlemlenmektedir. Nitekim, Özkan (2006) dönem sonu uygulamalarına gereken önemin verilmediği, GKGMİ ile uyumsuzlukların olduğu ve defterlerin bilgi için değil vergi için tutulduğu, muhasebe uygulamalarında öncelikle vergi yasalarının esas alındığı sonucuna ulaşmıştır. Ayrıca stok maliyeti belirleme, amortisman hesaplama, karşılık ayırma gibi konularda muhasebe politikası uygulamalarında eksikliklerin olduğu

1- Bu faktörlere ilişkin araştırma örneklerine ilişkin literatür tablosu Ek-1'de sunulmuştur.

saptanmıştır. Fekete vd. (2010) ise muhasebe politikaları tasarlanırken temel kaygının, mali tabloların hazırlanma biçim ve yöntemlerine ilişkin yasal gerekliliklerin yerine getirilmesi ihtiyacı olduğunu ifade etmiştir. Bosnyák (2003) da Romanya'da faaliyet gösteren büyük işletmeler ile KOBİ'lerin muhasebe politikası tercihlerini incelemiş ve vergileme olgusunun muhasebe politikası seçimini etkileyen en büyük etken olduğunu tespit etmiştir. Inoue ve Thomas (1996), Japon yöneticilerin muhasebe politikası seçimlerini etkileyen faktörleri araştırmıştır. Japon vergi ve finansal raporlama sistemleri arasındaki sıkı ilişki nedeniyle vergilendirmenin Japon yöneticilerin tercihleri üzerinde önemli bir etkisi olduğunu tespit etmiştir.

Kvaal ve Nobes (2010) IFRS 'ye geçişte mevcut muhasebe uygulamalarında kullanılan yöntemler eğer IFRS 'de de aynı şekilde varsa bu geçişte mevcut muhasebe politikasını değiştirmeden aynı şekilde kullanmaya devam ettiğini tespit etmişlerdir. İşletmeler bu durumda kendine faydalı olacak ya da durumuna uygun olacak yöntemi değil, ülkeye has geleneksel yöntemle devam etmeyi uygun görmektedir. Yine ülke uygulamaları açısından bakıldığında, Haller ve Werhfriz (2013) çalışmasında Alman ve İngiliz işletmelerinin 2005 ve 2009 yılı arası finansal tablolarını incelemiş ve UFRS geçişten sonra dahi bu işletmelerin halen ulusal GKGMİ uyarınca muhasebe politikası tercihlerini yaptıklarını tespit etmişlerdir. Yapılan incelemede eğer muhasebe politikası seçeneklerinde geçmişten beri uyguladıkları seçenek varsa değiştirmeden onu kullanmaya devam ettikleri görülmüştür. Karapınar, Zaif ve Torun (2012) ise maden işletmelerinde uygulanan muhasebe politikalarını incelemiş ve Türk Petrol Kanunu, Maden Kanunu, Vergi Usul Kanunu, UFRS/TFRS gibi farklı uygulamalardaki farklı zorunlulukların finansal tablolar açısından karışık ve karşılaştırılabilme zorluluklarının yaşanmasına sebep olduklarından bahsetmişlerdir.

Ömürberk ve Öztürk (2013) İMKB 100'de yer alan şirketlerin TMS 8 kapsamında muhasebe politikaları ve tahminlerinde yaptıkları değişiklikleri inceleyerek, ne tür değişikliklerin yapıldığını ve yapılan değişikliklerin şirketlerin finansal tabloların nasıl etkilediğini araştırmışlardır. İMKB 100 şirketlerinin %22'lik kısmının muhasebe politikalarında değişiklik yaptığı ve %44'lük kısmının ise finansal tablolarında değişiklik yapıp yapmadığının belirtilmediği ortaya çıkmıştır. İşletmelerin bu bağlamda kullandıkları muhasebe politikalarını, yapılan değişiklikleri, standart kapsamında ve ihtiyatlılık ilkesince açıklaması gerekirken bunlara uymadığı

ortaya çıkmıştır. Halen vergi için muhasebe anlayışının etkisi görülmeye devam ettiği tespit edilmiştir.

Fekete, Vladu, Albu ve Albu (2011) çalışmalarında literatürde tartışılan bir konunun KOBİ'lerin özel bir yönünün vergilendirme ile olan bağlantısı olduğundan bahsederek muhasebe kuralları ile mali kuralların birbirinden ayrı olduklarını, günümüzde gerçekleşen işlemlerin işlenmesinin genel anlamda mali düzenlemelere dönüştüğünü ve bu durumun özellikle KOBİ'lerin gerçek görünümelerini doğru bir şekilde yansıtmasına engel teşkil ettiği düşüncesinden yola çıkarak Romanya'da faaliyet gösteren KOBİ'lerin 11 yıllık verilerini kullanmış ve muhasebe uygulamalarının vergi uygulamaları karşısındaki durumlarını incelemişlerdir. Araştırmanın bulguları muhasebenin gerçekten de vergiden etkilendiğini teyit etmiştir.

Cushing ve LeClere (1992) çalışmalarında işletmelerin stok muhasebesi politikası seçimlerini etkileyen faktörleri araştırmak üzere uzun süredir LİFO yöntemi kullanan işletmeler ile uzun süredir FİFO yöntemi kullanan işletmeleri karşılaştırmış ve araştırma sonucunda işletmelerin LİFO yöntemini kullanmasının başlıca sebebinin vergi tasarrufu beklentisi olduğunu tespit etmişlerdir.

Bar-Yosef ve Sen (1992) çalışmalarında stok muhasebesi yöntemi seçiminin etkilerini incelemişlerdir. Elde edilen sonuçlar literatürde yer alanlarla uyumlu sonuçlar gösterse de bir sonuç dikkate değer çıkmıştır. Bu da satın alma maliyetinin işletmenin stok muhasebe politikası üzerindeki etkisidir. Enflasyon dönemlerinde dahi vergi avantajı yaratmasına rağmen, işletmelerin LİFO yöntemine geçeceğinin açık olmadığı bulunmuştur. Ayrıca, araştırmanın sonucu, yöneticilerin menfaatlerini ilgilendiren teşvikler göz önünde bulundurulduğunda stok yöntemi seçiminin satın alma ve/veya üretim kararlarının bozulmasına yol açabileceğini ve böylece işletmelerin nakit akışlarının değişebileceğini göstermektedir.

Kvaal ve Nobes (2012) yılındaki çalışmalarında ise gözlemlenebilir tüm politika seçenekleri konusunda Almanya, İngiltere, Fransa, Avustralya ve İspanya'da faaliyet gösteren büyük şirketlerin 2008/9 dönemi UFRS finansal tablolarında yapılan tercihleri incelemiştir. Aynı zamanda 2005 UFRS'ye geçiş yılı olduğundan 2005/6 döneminde aynı şirketler (Alman şirketleri hariç) tarafından tercih edilmiş politikalar ile karşılaştırma yapmıştır. Karşılaştırma neticesinde 2005/6'dan itibaren politikalarda yapılan değişikliklere rağmen, UFRS uygulamasının ulusal kalıplarının dönem boyunca devam ettiğine dair açık deliller bulunmuş, dolayısıyla uluslararası

karşılaştırılabilirliğin halen şüpheli kaldığı söylenmiştir.

Jaafar ve Mcleay (2007) çalışmalarında, ülke ve sektör faktörlerinin muhasebe politikası seçimine etkilerini araştırmışlardır. UFRS'ye geçişte, bulunduğu yere bakılmaksızın benzer şartlar altında faaliyet gösteren tüm işletmeler aynı şeyi benimsediğinde, benzer işlemler için aynı muhasebeleştirme yapıldığı varsayımı üzerine çalışılmıştır. Çalışmanın içeriği stok yöntemi, amortisman yöntemi ve, şerefiye itfa yöntemi seçimleri olup, bunların alternatif yöntemlerinin kullanılma ihtimalleri analiz edilmiştir. Ampirik sonuçlar, uluslararası baskı ve işletme büyüklüğü gibi önemli faktörler dikkate alındığında ülke faktörlerinin önemli ölçüde ve sektör faktörlerinden daha fazla etkili olduğunu göstermiştir. Sonuçlara göre Avrupa'daki işletmelerin kurulu olduğu yer (merkez) ve faaliyette bulunduğu sektör muhasebe politikası tercihlerini etkileyen önemli faktörler olarak tespit edilmiştir.

Ball (2005) çalışmasında UFRS'nin yatırımcılar için artı ve eksi yönlerini araştırmış ve ülke etkisi altında; yasal sistem, işletmelerin finans sistemi ve de vergisel ve finansal raporlama arasında ilişki olduğunu söyleyerek söz konusu ülke faktörlerinin UFRS kapsamında muhasebe politikası seçimlerinde uluslararası farklılıklara yol açtığını belirtmiştir.

2.4.1.2 İşletme Büyüklüğü

Muhasebe politikası seçiminin etkenlerinden bir tanesi de işletme büyüklüğü hipotezidir. Büyük ölçekli işletmelerin küçük ölçekli işletmelere göre politik açıdan daha duyarlı oldukları varsayılmakta ve bu nedenle bu işletmelere daha fazla servet transferi yüklendiği öngörülmektedir. Politik maliyet hipotezi olarak bilinen büyüklük hipotezi, sadece yasalar ve yönetmelikler yoluyla devletin müdahalesi ile sınırlanmamaktadır. İşletmede çalışanlar, müşteriler, rakip işletmeler, sendikalar gibi birçok tarafında müdahalesi şeklinde de ortaya çıkmaktadır. Geçmişte yapılan birçok çalışma işletme büyüklüğünün muhasebe politikası seçimi ile ilgili olduğunu ortaya koymuştur (Watss ve Zimmerman, 1978:112; Ulsan 2007:175; Yılmaz, 2013:99; Nobes ve Perramon, 2013:209). Buzby (1975) çalışmasında finansal tablo açıklamalarını araştırırken, öneri kısmında, işletmenin sahip olduğu varlık büyüklüğünün işletme ölçeği için yalnızca bir aracı olduğunu ve işletme büyüklüğünü ölçmenin alternatif yolları olduğunu ifade etmektedir. Dolayısıyla ölçeğin farklılık gösterebileceğini ve farklı etkilerinin olabileceğini unutmamak gerekir.

Waweru, Nytui ve Mangena (2011) Tanzanya'da farklı muhasebe yöntemlerinin seçimini belirleyen faktörleri incelenmişlerdir. Darüsselam menkul kıymetler borsasında işlem gören 15 şirketin 60 yılı kapsayan yıllık raporlarından elde edilen verileri kullanılarak, muhasebe yöneticilerinin pozitif muhasebe teorisi perspektifiyle seçim yapıp yapmadıkları araştırılmıştır. Pozitif muhasebe teorisine göre muhtemel belirleyiciler; işletme büyüklüğü, kaldıraç, iç finansman, icra kurulunda görevli olmayan yöneticilerin sayısının oranı, sahiplik yoğunluğu, işgücü yoğunluğu olarak belirlenmiştir. Sonuçlar, önemli etkilerin işletme büyüklüğü, iç finansman, icra kurulunda görevli olmayanların oranı ve iş gücü olduğunu göstermiştir. Araştırmada önceki çalışmaların aksine işletme büyüklüğünün ve iç finansmanın gelir stratejisi ile pozitif yönde olduğu tespit edilmiştir.

Zinkevičienė ve Rudžionienė (2004) çalışmalarında, işletme büyüklüğü ve muhasebe politikası seçimi arasındaki ilişkiyi Litvanya işletmelerinde araştırmışlardır. Pozitif muhasebe teorisine göre işletme ne kadar büyük olursa yöneticinin cari dönem kârını gelecek dönemlere göre erteleyen muhasebe prosedürlerini seçme olasılıkları da o kadar artar hipotezi üzerine durulmuştur. Araştırma kullanılan korelasyon analizi sonuçlarına göre işletme büyüklüğü hipotezinin Litvanya'da faaliyet gösteren işletmelerde desteklenmediği tespit edilmiştir. Ayrıca işletmelerin büyük çoğunluğunun büyüklüklerinden bağımsız olarak gelir artırıcı (sabit varlık amortismanı ve envanter değerlemesi) yöntemlerini seçtikleri tespit edilmiştir. Bunun sebebi de ülkenin vergi sisteminin gelir azaltıcı muhasebe yöntemleri için uygun olmadığı ve işletmelerin bilgi üretme maliyetlerini en aza indirmeye yönelik girişimleriyle açıklanmıştır.

Holland (1998), 1968 - 1993 yılları arasında Birleşik Krallıktaki işletmelerin büyüklükleri ile vergi yükümlülüklerinin muhasebe politikası seçimleri arasındaki ilişkileri incelemiştir ve araştırma sonucunda işletme büyüklüğü ile politika seçimi arasında ilişki bulunurken büyük işletmelerin yöneticilerinin gelir azaltıcı politikaları seçtiği tespit edilmiştir. Bunun en önemli sebebinin ise ödenecek vergiyi asgariye indirme çabası olduğu bulunmuştur.

Nobes ve Perramon (2013) çalışmalarında Avusturya, Fransa, Almanya, İspanya ve İngiltere olmak üzere beş büyük ülkedeki 232 küçük ölçekli işletmelerin tarafından UFRS'ye göre sunulmuş finansal tablolarında başvuru muhasebe politikası seçimlerini incelemişlerdir. Araştırma sonucunda işletmelerin muhasebe politikası seçimleri ile ülke profilleri arasında bağlantı bulunmuştur. Ayrıca büyük

işletmeler ile küçük işletmelerin muhasebe politikası seçimleri arasında yüksek farklılıklar ortaya çıkmıştır. Küçük işletmelerin, geleneksel ulusal uygulamaları daha çok takip ettiği ve kazançlarını şeffaflığını daha az nemseğiği tespit edilmiştir. Küçük işletmelerin daha homojen muhasebe politikası seti tercih ettikleri belirtilirken, bk işletmelerin kullanımı için yayınlanmış olan UFRS uygulamalarının küçük işletmeler bağlamında yanlış yönlendirmeler yaptığı tespit edilmiştir.

Bradbury (1992) alışmasında Yeni Zelanda Menkul kıymetler borsasında yer alan 29 şirketin bölümsel raporlama açıklamalarını araştırmış ve çalışma sonucunda bölümsel raporlamaların açıklanma düzeylerinin işletme lği ve finansal kaldıraç ile ilgili olduğunu tespit etmiştir.

Kuo (2006) bk ve küçük işletmeler arasında muhasebe politikası seçimleri yapılırken dikkat edilecek hususlar bakımından farklılıklar olacağı hipotezinden yola çıkarak küçük işletmelerin dönem sonu muhasebesi tercihlerini incelemiştir. Çalışmanın sonucunda toplam borcun öz kaynaklara oranının küçük işletmeler için bk işletmelerden daha fazla olduğu tespit edilmiştir. Bk işletmelerde olduğu gibi, küçük işletmelerin de borç sözleşmesi ihlali olasılığına karşı hassas oldukları ve kaldıraç ile LİFO yönteminin seçimi arasında anlamlı negatif bir ilişki tespit edilmiştir. Çalışmanın sonuçlarına göre, borç/öz kaynak oranı arttıkça, FIFO yöntemini işletmeyi teknik bir temerrüde düşmesini azaltmak için kullanma eğiliminin arttığı ortaya çıkmıştır. Çalışmada bulunan bklk ile LİFO yöntemi seçimi arasındaki anlamlı ilişki, yüksek karların siyasi etkisinin ve genellikle bk işletmelere yönelik endişelerin ortaya çıkması sonucunda ortaya çıkan negatif servet transferinin küçük firmaları da ilgilendirdiğini göstermiştir. Diğer yandan, LİFO yöntemi seçimi ile bklk ve iş riski arasındaki ilişki önemsiz çıkmıştır. Küçük işletmelerin bklği arttığında, işletme riskindeki artışın şirketin LİFO yöntemini kullanma eğilimini arttırmayacağı bulunmuştur. Bu bulgu, küçük firmaların olağanüstü yüksek kr bildirme düzeyinin veya olasılığının daha düşük olduğunu göstermektedir.

Juric (2014), Hırvatistan'da faaliyet gösteren 180 küçük ve orta ölçekli işletme ile ilgili yaptığı çalışmasında; Hırvatistan Finansal Raporlama Standartlarına göre kullanılmasına izin verilen alternatif muhasebe prosedürlerinin seçilmesinin, küçük ve orta ölçekli işletmelerin varlıklarının, borçlarının, sermayelerinin değerlemesi üzerinde ve finansal pozisyonları üzerindeki etkisini araştırmıştır.

Araştırma sonuçlarına göre uzun vadeli maddi varlıkların amortismanı ve yeniden değerlemesi ile ilgili muhasebe politikalarının küçük ve orta ölçekli işletmelerin finansal durumu üzerinde önemli bir etkisi olabileceğini göstermiştir. Bununla birlikte kısa vadeli maddi olmayan duran varlıklar, yedekler ve ertelenmiş kalemlere ilişkin muhasebe politikalarının da büyük önem taşıdığı tespit edilmiştir.

2.4.1.3 Gelir Azaltıcı-Arttırıcı Etkenler

İşletme yöneticileri, bazı durumlarda işletmenin servetini ve gelirini artıran, bazı durumlarda ise işletme gelirini azaltan muhasebe politikası tercihleri yapma eğilimindedirler. Gelir arttırıcı muhasebe politikası seçimlerinin altında, işletmenin borç sözleşmesi yükümlülükleri ya da yöneticilerin alacakları kâr'a bağlı ücretin olması gibi etkenler bulunmaktadır. Bazı durumlarda da işletmenin servetini ve bununla ilgili politik maliyetleri düşürmek adına veya vergi kaygıları gibi etkenlerden dolayı gelir azaltıcı muhasebe politikası seçimi eğilimi ortaya çıkmaktadır (Ulusan, 2007:173; Aygün ve Varıcı; 2013:156; Varıcı ve Kalıpçı Çağırın, 2015:93). Dolayısıyla gelir arttırıcı ve azaltıcı muhasebe politika seçimi ile ilgili birçok araştırma muhasebe literatüründe yer almaktadır.

Astami ve Tower (2006) çalışmalarında, pasifik asya bölgesindeki Avustralya, Hong Kong, Endonezya, Malezya ve Singapur ülkelerinde faaliyet gösteren 442 işletmenin 2000/2001 yılları yıllık mali raporlarında yer alan dört kilit muhasebe politikası (stok değerlendirme, amortisman hesaplama, maddi duran varlıkları değerlendirme, şerefiye itfa süreleri) açıklamalarını inceleyerek, işletmeye özel değişkenler ile yönetimin muhasebe politikası seçimi arasındaki kesitsel ilişkiye kanıtlar aramışlardır. Çalışmanın bağımlı değişkeni gelir azaltıcı/arttırıcı muhasebe politikası seçimi eğilimidir. Araştırma sonucunda gelir arttırıcı muhasebe tekniklerini takip eden şirketlerin, düşük finansal kaldıraç, daha düşük sahiplik yoğunluğu ve daha yüksek yatırım fırsatı setleri ile karakterize edildiği sonucuna ulaşılmıştır. Bu bulgu, ülke ve sanayi kontrol değişkenleri dikkate alınmadığında da geçerli olarak tespit edilmiştir. Kontrol değişkenleri dâhil edildiğinde şirket yöneticilerinin muhasebe politikası seçiminde raporlama yapılan ülkenin en güçlü etken olduğu tespit edilmiştir.

Missonier-Piera (2004) çalışmasında İsviçre'de işlem gören şirketlerin şerefiye, ARGE giderleri, menkul kıymet değerlemeleri, stok değerlemeleri, finansal kiralama işlemleri, varlık yeniden değerlemeleri, finansman giderleri, emeklilik

yükümlülükleri ve ertelenmiş vergi yükümlülükleri ile ilgili muhasebe politikası seçimlerini inceleyerek, işletmeler tarafından yapılan çoklu muhasebe politikası seçimlerini etkileyecek ekonomik belirleyicileri araştırmıştır. Ampirik sonuçlar; gelir arttıran muhasebe politikası seçeneklerinin, banka ve özel kredilere başvurma, varlıkların özgünlüğü ve firmanın sahiplik yoğunluğunun derecesi ile olumlu fakat iş gücü ile olumsuz bir şekilde ilişkili olduğunu göstermektedir. Buna ek olarak kaldıraç oranlarını düşüren muhasebe politikalarını seçen işletmeler, faaliyetlerini finanse etmek için borçlara ve özellikle banka kredilerine daha fazla başvurmakta oldukları ve diğer şirketlere kıyasla daha yüksek varlık oranlarına sahip oldukları görülmüştür. Genel olarak çalışma, İsviçre bağlamında, yöneticilerin borç maliyetlerini ve siyasi maliyetleri düşürmek istedikleri zaman ve alacakları ücretler işletmenin gelir performansı ile ilişkili olduğu zaman gelir artırıcı muhasebe politikalarını seçebileceklerini göstermiştir.

Gündüz (2016) çalışmasında kazanç yönetimi uygulamalarının belirlenmesi amacıyla BİST 100 endeksindeki 81 şirketin 2013-2015 yılları arasındaki verilerini incelemiştir. Araştırmanın analiz sonucuna göre şirketlerin 2013 ve 2015 yıllarında gelir azaltıcı ve 2014 yılında gelir artırıcı bir manipülasyon eğiliminde oldukları ifade edilebilir. Dolayısıyla çalışmada kazanç yönetimi yapma eğiliminde olan şirketler olduğu belirlenmiştir.

Smith, Kestel ve Robinson (2001) çalışmalarında Avustralya borsasında işlem gören şirketlerin ekonomik koşullardaki değişikliklerde şirket yöneticilerinin üzerinde baskının artması sonucu yöneticilerin gelir artırıcı muhasebe politikası tercihlerinin olup olmadığını araştırmışlardır. Özellikle mali sıkıntı yaşayan şirketlerin sağlıklı şirketlere göre gelir artırıcı politikası seçimine daha eğimli olup olmadığı araştırılmıştır. 1997 yılında Asya bölgesinin büyük bir kısmı büyük bir ekonomik çöküş yaşamıştır ve bu gibi ekonomik koşullarda şirket yöneticilerinin üzerinde baskının artması sonucu yöneticilerin muhasebe politikalarını değiştirerek bu baskıya tepki gösterdikleri düşünülmektedir. Yapılan araştırma, Avustralya şirketler tarihinde böyle bir dönemi ele almaktadır. Daha önce yapılan araştırmalar, finansal açıdan sıkıntılı olan işletmelerin yöneticilerinin rapor edilen geliri yükseltmeye çalıştıkları görüşünü desteklemektedir. Böylece yöneticilerin olumlu performans ölçümleri yaratma, kredi anlaşmalarının temerrüde düşmesini engellemeye ve/veya servetlerini geliştirmeye çalıştıkları görüşü desteklenmektedir. Yapılan araştırmada özellikle kısa vadede başarısız olmakla birlikte sıkıntılı olarak

sınıflandırılan işletmelerin muhasebe politikalarındaki değişikliklerle raporlanan geliri arttırmak için önemli bir eğilim gösterdikleri bulunmuştur.

Cullinan (1999) çalışmasında uluslararası ticaret yapan Kanadalı işletmeler tarafından gelir artırıcı muhasebe politikalarının tercih edilip edilmediğini ve varsa bunların seçilmesine etki eden nedenleri incelemiştir. Araştırma sonucuna göre ithalat yapan işletmelerin gelir artırıcı muhasebe politikalarını ithalat yapmayan işletmelere göre tercih ettikleri ortaya çıkmıştır. Bunun da sebebi kur dalgalanmaları ve uluslararası pazarda alıcı ve satıcı açısından güçlü görünüm kazanma çabası olduğu tespiti yapılmıştır. Ayrıca çalışmada ihracat yapan işletmelerde bu ilişki bulunamamıştır.

Cushing (1969) çalışmasında araştırma ile farklı ölçeklerdeki 600 işletmenin uyguladıkları muhasebe politikalarındaki değişikliklerin mali tablolarda yer alan karşılaştırılabilirlik kayıpları gözden geçirilmiştir. Çalışma sonuçları yönetimin hisse başı cari kazançlar üzerinde olumlu etkiler bildirecek bir değişikliğin uygulanacağı süreleri seçeceği fikrini desteklemektedir. Bulgularda kurumsal yöneticilerin daha olumlu performans gösterdiklerini sergilemek için hisse başına rapor edilen kazançları manipüle etme motivasyonlarının olduğunu yansıtmamakla beraber bazı muhasebe politikası tercihlerinde bunun söz konusu olabileceğini tespit etmişlerdir.

Türkiye bağlamında bakıldığında, Ulsan ve Doğan (2008) çalışmalarında halka açık şirketlerin yönetimlerinin muhasebe politikası seçiminde bu politikaların gelir artırıcı veya gelir azaltıcı yönlerini dikkate almadıklarını tespit etmişlerdir.

2.4.1.4 İkramiye Ödeme Planları

Ücret ve ikramiye ödemeleri ile ilgili planlar işletmenin kârlılığı ile doğrudan veya dolaylı olarak ilgili olmakta, işletme kârlılığı ise muhasebe tarafından raporlanan gelirlere göre gerçekleşmektedir. Dolayısıyla işletme kârlılığı ile işletme çalışanlarına ve yöneticilerine ödenen ücretler arasında mutlak bir ilişki bulunmaktadır. İkramiye ödeme planına göre işletme yöneticilerinin alacakları gelir yüksek ise işletme yöneticileri geliri yüksek düzeye çıkaran muhasebe politikalarını seçme eğiliminde olacaklardır (Watts and Zimmerman, 1978:116; Iatridis ve Joseph, 2005:766; Astami ve Tower, 2006:5; Ulsan, 2007:176; Varıcı ve Kalıpçı Çağırın, 2015:95).

Healy (1985) çalışmasında yönetim muhasebesi ile ilgili araştırmaların, yönetim muhasebesi kararlarının, yöneticilerin kendi faydalarına olacak şekilde

kazanç temelli ikramiyelerle tazminatlarını arttıran muhasebe politikalarını seçtiklerinden bahsetmiştir ve ikramiye ödeme sözleşmelerinin biçimlerini analiz ederek muhasebe politikası seçiminin teşvik etkileri önceki çalışmalarla karşılaştırmıştır. Sonuçlara göre; yöneticilerin seçtikleri muhasebe politikaları kendi ikramiye ödeme planları ile ilişkili çıkmış ayrıca yöneticilerin muhasebe politikası değişikliklerinin de kendi ikramiye ödeme planları ile ilişkili olduğu tespit edilmiştir. Holthausen, Larcker ve Sloan (1995) çalışmalarında yöneticilerin ikramiye planı ödemelerinin bugünkü değerini maksimize etmek için işletme kazançlarını ne ölçüde manipüle ettiklerini araştırmışlardır. Araştırma sonuçlarına göre yöneticilerin ikramiyeleri azami düzeyde olduğunda kazançları aşağı yönde manipüle ettikleri ortaya çıkmıştır.

2.4.1.5 Sahiplik Yoğunlaşması

Sahiplik yoğunlaşması olan işletmelerde işletme yöneticilerinin kararları kendi istedikleri gibi almaları ve işletmeyi yönetme gücünü istedikleri gibi kullanma yetkileri azdır. Fakat sahiplik yoğunlaşmasının az olduğu işletmelerde yöneticiler işletmeleri kendi istekleri doğrultusunda yönetme gücüne sahiptirler. Bu nedenle sahiplik yoğunlaşması az olan işletmelerde işletme yöneticilerinin gelir arttırıcı muhasebe politikalarını tercih etme eğilimi bulunmaktadır. Yöneticilerin gelir arttırıcı muhasebe politikalarını kullanma eğilimleri altında kendi ücretlerini artırma ve profesyonel ünlerini artırma ve yüksek tutma, başarılı olduklarını gösterme amacı yatmaktadır (Niethaus, 1989:269-270; Missonier-Piera, 2004:126; Astami ve Tower; 2006:6; Ulsan 2007:176).

Tribo (2007) çalışmasında işletmenin mülkiyet yapısının envanter politikası üzerindeki etkisini bulmak üzere İspanyol üretim işletmelerini incelemiş ve araştırma neticesinde kurumsal yatırımcılara sahip işletmelerin, bu tür yatırımcılara sahip olmayan işletmelere göre daha düşük ortalama stok seviyeleri olduğunu tespit etmiştir. Niethaus (1989) çalışmasında sahiplik durumunun stok değerlendirme metodu seçimine etkisi araştırmıştır. Çalışmada stok değerlendirme metodunun seçimi konusunda yöneticiler ve hissedarlar arasında çıkar çatışmasının ortaya çıkabileceği ve mülkiyet yapısının olası çıkar çatışmalarının nasıl çözümlendiğini belirlediği üzerine durulmuştur. Çalışma sonuçlarına göre stok metodu seçiminin hem yönetsel sahiplik hem de dış sahiplik yoğunlaşması ile ilişkili olduğu görülmüştür. Yönetim sahipliği düşük olduğunda, LIFO yönteminin seçim olasılığı yönetsel

sahiplik ile olumsuz ilişkili, bununla birlikte, yönetim sahipliği yüksek olduğunda, LİFO yönteminin seçim olasılığı yönetsel sahiplik ile pozitif ilişkili tespit edilmiştir. Yüksek dış sahiplik yoğunluğunun, LİFO yönteminin seçim olasılığını arttırdığı görülmüştür.

2.4.1.6 Finansal Kaldıraç

Kredi veren kurumlar ve bankalar, borç verme kararlarını ve borç sözleşmelerinin sınırlarının belirlenmesini muhasebe bilgilerinden yararlanarak gerçekleştirirler. Bu durumda işletme yöneticileri muhasebe sonuçlarını etkileyen kararları alma eğiliminde olacaklardır. Kısaca finansal tabloların hazırlanmasında kredi değerlemesini iyi gösterecek muhasebe politikalarını seçmeye çalışırlar. Aynı zamanda borç sözleşmelerinin sınırlarını işletmenin lehine çevirecek muhasebe politikalarını da seçme eğiliminde olabilirler (Bowen, Ducharme ve Shores 1995:261; Missonier Pierra, 2004:121; Ulsan, 2007:174; Varıcı ve Kalıpçı Çağırın, 2015:95).

Tan, Tower, Hancock ve Taplin (2002) çalışmalarında 52 farklı ülkeden 82 havayolu şirketinin bilgileri kullanılarak havayolu şirketlerinin muhasebe uygulamalarında gözlemlenen çeşitliliğin seviyesi ölçülmekle beraber küresel havayolu endüstrisi tarafından yapılan muhasebe politikası seçimlerini açıklayan muhtemel belirleyicileri incelemiştir. Havayolu şirketlerinin gerçekleşmemiş kur farkları için muhasebe ölçüm politikaları ve sık uçan yolcu programları bilgilerini açıklama şekilleri farklılık göstermektedir. İstatiksel sonuçlar, düşük kaldıraçlı havayolu şirketleri sık uçan yolcu programı muhasebe uygulamalarını yayımlama eğilimindeyken, daha büyük havayolu şirketlerinin gerçekleşmemiş kur farklarını doğrudan öz kaynağa aktarma eğiliminde olduklarını ve aynı zamanda sık uçan yolcu programı muhasebe uygulamalarını yayımlama eğiliminde de olduklarını göstermiştir. Aynı zamanda gerçekleşmemiş kur farkları muhasebe metodu seçiminde işletme büyüklüğü tek ana etken olarak bulunmuştur. Sık uçan yolcu programı muhasebe uygulamaları ile ilgili muhasebe politikalarını açıklamada hem ülke hem de işletme büyüklüğü yüksek oranda kesin belirleyici olarak bulunmuştur. Young (1998) çalışmasında muhasebe politikası seçimi ve yönetimin dışsal raporlama stratejisindeki rolünün finansal raporlamada önemli bir konu olması dolayısıyla Birleşik Krallıktaki sanayi firmalarının bir kısmı için yönetim muhasebesinde karar verme belirleyicileri araştırmıştır. Bulgular gelir yumuşatma

hususlarının hâkim olduğunu göstermiştir. Bununla birlikte; (i) yöneticilerin gelecekteki beklenen nakit akış performansını etkilemek için muhasebe seçimlerini kullandıkları tespit edilmiş, ayrıca (ii) yöneticilerin borç sözleşmeleri ihlallerinin olasılığını azaltmak için kaldıraç oranının tutturulduğu muhasebe seçimlerini kullandıkları da kanıtlanmıştır.

Zinkevičienė ve Rudžionienė (2005) çalışmalarında finansal kaldıraç ile muhasebe politikası seçimi arasındaki ilişkiyi Litvanya işletmelerinde araştırmışlardır. Pozitif Muhasebe Teorisine göre bir işletmenin borç/öz sermaye oranı ne kadar yüksek olursa, işletmenin yöneticisinin raporlanan kazançları gelecek dönemlerden cari döneme kaydıran muhasebe prosedürlerini seçme olasılığı da o derece artar hipotezi üzerine durulmuştur. Çalışmada kullanılan korelasyon analizi sonuçları Litvanya şirketlerinde kaldıraç hipotezinin desteklenmediğini göstermiştir. Çünkü işletmelerin çoğunluğu borç / öz sermaye oranlarından bağımsız olarak gelir artırıcı muhasebe yöntemlerini seçmekte oldukları görülmüştür. Bunun sebebini de ülkenin vergi sisteminin gelir azaltıcı muhasebe yöntemleri için uygun olmadığı ve işletmelerin bilgi üretme maliyetlerini en aza indirmeye yönelik girişimleriyle açıklamışlardır.

Gul (2001) çalışmasında ABD'de 1977-1981 yılları arasında faaliyet gösteren işletmelerin LİFO yöntemini FİFO yöntemine karşı seçmelerinde Jensen'in serbest nakit akım (SNA; işletme yöneticilerinin net bugünkü değer projelerine yatırım yapmasından sonra geriye kalan fazla nakit olarak tanımlanmaktadır) hipotezinin açıklayıcı gücünü araştırmıştır. Serbest nakit akım ve envanter yöntemleri arasındaki ilişki şöyle açıklanabilir. LİFO yöntemini vergi azaltma yöntemi olarak tercih edilmek istendiğinde yöneticiler ve hissedarlar arasında potansiyel bir çıkar çatışması olduğu görülmüştür. Serbest nakit akım problemi olan işletmelerde, işletme değerini arttırma çabası olmayan yöneticilerin, şahsi tazminatlarını arttırmak için bir gelir arttırıcı yöntem olan FİFO yöntemini seçme konusunda teşvik edici olduğu varsayımı yapılmaktadır. Çalışma sonuçlarına göre yüksek borçlu ve yüksek serbest nakit akıma sahip işletmelerin yöneticilerinin, düşük borçlu ve yüksek nakit akıma sahip işletmelerin yöneticilerine göre FIFO yöntemini tercih etmelerinin düşük olasılıklı, LİFO yöntemini tercih etmelerinin ise yüksek olasılıklı olacağını gösteren kanıtlar sunmaktadır. Serbest nakit akımı az olan işletmelerin yöneticileri gelir arttırıcı bir yöntem olan FİFO yöntemini muhasebe politikası olarak seçtikleri sonucuna ulaşmıştır.

Hall ve Swinney (2004) çalışmalarında borç sözleşmeleri sonucu yasal ve teknik olarak temerrüde düşen işletmelerin muhasebe politikası değişiklikleri yapma tercihleri araştırmışlardır. Sonuçlar literatürde var olan daha önceki araştırmaların bulgularını doğrulamış ve temerrüde düşen işletmelerin temerrüde düşmeyen işletmelere göre daha fazla muhasebe politikası değişikliği yaptığı tespit edilmiştir.

Hunt III (1985) çalışmasında alternatif muhasebe yöntemlerinin işletmenin borç sözleşmelerinden ve yöneticilerin kazançlarından etkilenebileceğini ve bu değişkenler ile stok muhasebesi yöntemlerinin seçimi arasında bir ilişki olup olmadığını araştırmıştır. Sonuçlara göre işletmelerin LIFO yöntemini ve FIFO yöntemini tercih etmeleri arasında ikramiye planı hipotezine dayanan bir bulgu çıkmamıştır. Fakat sonuçlara göre işletmelerin LIFO yöntemini ve FIFO yöntemini tercih etmeleri arasında borç sözleşmesi hipotezi ile tutarlı bulgular elde edilmiştir. Ayrıca çalışmada LIFO yöntemini kullanan işletmeler, alternatif muhasebe politikalarını kullanmaya devam eden işletmelere göre önemli ölçüde daha düşük yönetim sahipliği seviyelerinde olduğu tespit edilmiştir.

Gopalakrishnan (1994) çalışmasında sermaye yapısında uzun vadeli borçlara sahip olmayan bir dizi firmayı deneysel olarak incelenerek muhasebe politikası seçimleri araştırmıştır. Sonuçlara göre, borçlu olmayan işletmeler borçlu olan emsallerine göre gelir arttırıcı muhasebe politikalarını seçme eğilimindedirler. Bu durum özellikle envanter yöntemi seçiminde doğru çıkmıştır. Uzun vadeli borçların varlığı olmasa bile, öz kaynak üzerindeki toplam kısa vadeli borçlar olarak ölçülen kaldıraç, muhasebe politikası seçiminin önemli bir belirleyicisi olarak tespit edilmiştir. Son olarak, politik maliyet hipotezi küçük işletmeler için geçerli görülmemiştir.

2.4.1.7 Yatırım Fırsatı Seti

İşletmelere sunulan yatırım fırsatları pazar değerinin önemli bir bileşenini oluşturmaktadır. Bir firmanın yatırım fırsatı, bir şirketin yöneticileri, mal sahipleri, yatırımcıları ve alacaklılar tarafından nasıl görüldüğünü derinden etkilemektedir (Kallapur ve Trombley, 2001:3-4). Bir işletmenin değeri isteğe bağlı olarak gelecekteki yatırımlarına bağlı olan yatırım fırsatlarından oluşmaktadır. İşletmelerin yatırım fırsatlarının sermaye yapılarına, borç sözleşmelerinin vadelerine, ücret sözleşmelerine, kar dağıtım politikalarına ve muhasebe politikalarına etkileri bulunmaktadır (Ulus, 2007:177; Adam ve Goyal, 2008:41).

Dhaliwal, Heninger ve Hughes II (1999) çalışmalarında yatırım fırsatı setinin yöneticilerin maliyetleri aktifleştirme veya harcama kalemi olarak tercih etmesi sonucuna etkilerini iki farklı yönden incelenmişlerdir. Bunlar; (1) petrol ve gaz endüstrisindeki işletmelerin arama geliştirme maliyetlerini muhasebeleştirme tercihleri, (2) 1974 öncesinde endüstriler arasında işletmeler tarafından araştırma geliştirme maliyetlerini muhasebeleştirme tercihleridir. Araştırma sonuçlarında işletme büyüklüğünü ve yatırım fırsatı setinin borç sözleşmelerinden kaynaklanan etkilerini kontrol ettikten sonra, yüksek büyüme oranına sahip işletmelerin düşük büyüme oranına sahip işletmelere göre arama-geliştirme ve araştırma-geliştirme harcamalarını aktifleştirme metodunu seçme olasılıkları daha yüksek çıkmıştır.

Skinner (1993) çalışmasında işletmelerin yatırım fırsatı seti, borç ve tazminat sözleşmeleri, büyüklükleri ve finansal kaldıraçları ile bunların muhasebe politikası seçimleri arasındaki ilişkiyi araştırmıştır. Araştırmanın sonuçlarına göre daha büyük işletmelerin gelir azaltan amortisman ve envanter uygulamalarını tercih etme olasılıkları yüksekken, fazla borçlu işletmelerin gelir arttırıcı amortisman ve şerefiye uygulamalarını seçme olasılıklarının yüksek olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca ikramiye ödeme planları olan işletmelerin gelir arttırıcı amortisman ve şerefiye uygulamalarını seçme olasılıklarının diğerlerinden yüksek olduğu da tespit edilmiştir. Bunlarla beraber daha fazla varlığa sahip işletmelerin yöneticileri, işletmelerin borç sözleşmeleri göz önüne alındığında, gelir arttırıcı muhasebe politikalarını seçmek için daha fazla istekli oldukları, dolayısıyla yatırım fırsatı setinin işletme sözleşmelerinin niteliğini etkilediği kanıtlanmıştır.

2.4.1.8 Muhasebe Uygulayıcısı ile İlgili Bazı Etkenler

Muhasebe politikası seçiminde etkisi olan diğer bir faktör de muhasebe meslek mensubunun ya da mali işler müdürünün eğitimi, geçmiş deneyimi ya da kişisel özellikleridir. Ge, Matsumoto ve Zhang (2011) çalışmalarında muhasebe uygulaması seçimlerinin, Mali İşler Müdürlerinin (CFO) kişisel tercihleri, kişisel durumları ve önceki deneyimleri gibi birçok faktörden kaynaklanan bireysel özelliklerinin farklılıklarından etkilenip etkilenmediğini incelemişlerdir. Araştırma sonucunda muhasebe müdürünün bireysel özelliklerinin muhasebe kararlarında ana rolü oynadığı ve ayrıca muhasebecinin finansal raporlamaya etkisi olmasına rağmen, şirket CEO'sunun muhasebeciye baskısının da finansal raporlamaya etkisi olduğu tespit edilmiştir. MBA yapmış muhasebecilerin muhasebe tercihlerinin daha agresif

olduğu ortaya çıkmıştır.

Matsunaga ve Yeung (2008) çalışmalarında daha önce baş mali işler müdürü (CFO) olarak görev yapan bir icra kurulu başkanının (CEO) finansal deneyiminin ilgili şirketin finansal raporları ve açıklamalarına etkisine dair kanıtlar aranmıştır. Ayrıca daha önce finansal tecrübesi olmayan bir CEO ile aralarında finansal raporlama ve bilgilendirme politikalarında sistematik farklılıklar olup olmadığı da araştırılmıştır. Araştırma sonucunda eskiden mali işler müdürü (CFO) olan yöneticilerin daha muhafazakâr muhasebe politikaları tercih ettikleri ve analistlere daha kesin kazanç rehberliği sağladıkları tespit edilmiştir. Bunlarla beraber, bir şirketin finansal açıklamalarının kalitesinin, CEO'nun finansal deneyimi ile iyileştiği ortaya çıkmıştır.

Tüm bunların ışığında baktığımızda muhasebe politikaları seçimleri farklı faktörlerden etkilenmekte ve farklı sonuçlar doğurmaktadır. Kimi zaman gelir arttırıcı, kimi zaman gelir azaltıcı kaygılar veya yapısal bazı etkenler muhasebe politikalarını, dolayısıyla finansal tablo sonuçlarını etkilemektedir. Yapılan seçimlerin meydana getirdikleri sonuçların hem bilgi kullanıcılarına hem de ekonomilere etkileri azımsanmayacak kadar fazla olduğu unutulmamalıdır.

2.4.2. Muhasebe Politikalarının Etkileri

Muhasebe politikası seçiminin muhasebe uygulamalarına ve oluşturulan finansal raporlara farklı etkileri bulunmaktadır. Ortaya çıkan sonuçlar finansal bilgi kullanıcılarının kararlar almasını etkilemektedir.

2.4.2.1. Muhasebe Politikası Seçiminin İşletmelere Olumlu ve Olumsuz Etkileri

Muhasebe politikası seçiminin işletmelere olumlu ya da olumsuz etkileri bulunmaktadır. Muhasebe politikalarının, muhasebe bilgi sistemine ve iç kontrol sistemine, bağımsız denetime, mali analizlere, yaratıcı muhasebe uygulamalarının kullanılmasına ve bilgi asimetrisi oluşmasına etkileri bulunmaktadır.

2.4.2.1.1. Muhasebe Politikası Seçiminin Muhasebe Bilgisi Sistemine ve İç Kontrol Sistemine Etkisi

İşletme içinde iyi bir yönetimin gerçekleşebilmesi için zamanlı, doğru ve güvenilir bilgi gerekir. İşletme içindeki bilgi kullanıcıları stratejik kararların

alınmasında muhasebe bilgi sistemi tarafından elde edilen bilgileri kullanırlar. Muhasebe bilgi sistemi hem işletme içi bilgi kullanıcılarının bilgi ihtiyacını karşılar, hem de işletme dışı bilgi kullanıcılarının bilgi ihtiyacını karşılama görevini yerine getirir (Karacaer ve İbrahimoglu, 2003:214).

Dolayısıyla muhasebe bilgi sistemi sadece muhasebe ve finans iş sürecini desteklemez. Genellikle yönetim, pazarlama, üretim, insan kaynakları, satış ve benzeri muhasebe uzmanı olmayan işletme içi bilgi kullanıcılarına bilgi üretme görevi muhasebe bilgi sisteminindir. Bununla beraber işletme dışı bilgi kullanıcılarına da bilgi üretir. Özellikle işletmenin vergi yükümlülüklerinden dolayı, devletin vergi eli olan vergi idaresi için bilgi üretme görevi bulunmaktadır (Simkin, Rose ve Norman, 2012:9).

Muhasebe bilgi sisteminin ürettiği bilgi sadece işletmede gerçekleşen geçmiş faaliyetleri kapsamaz, aynı zamanda yöneticilerin gelecek için yapacakları planlamalara da yardımcı olmak adına bilgi üretir. Muhasebe bilgi sistemi ile geçmişte olan olaylara ait bilgilere, mevcut döneme ait bilgilere ve gelecek dönemlere ait bilgilere ulaşmak mümkündür. Dolayısıyla muhasebe bilgi sisteminin mali nitelikteki geçmiş bilgiler ile geleceğe yönelik tahminler yaparak bilgi kullanıcılarına işletme yönetimi için gerekli bilgileri oluşturması gerekmektedir (Sürmeli, 1996:31; Demir, 2010:144; Durucasu, 2012:12; Kefe,2013:25).

Muhasebe politikalarının bilgi kullanıcılarının ihtiyacı karşılamasının önemi üzerine bir örneklendirmeyi, Stadler ve Nobes (2014) çalışmasından, şu şekilde vermek mümkündür: Imperial Tütüncülük, 2007 yılı yıllık raporlarında konsolide gelir tablosunu fonksiyon esasına çevirdiğini belirtmiştir. Böylece sunumun finansal bilgi kullanıcılarının yaptıkları işi daha iyi anlayacaklarını belirtmişlerdir. Dolayısıyla muhasebe politikası seçiminin yönetimin bilgi sunma sorumluluğuna katkısı da ortaya çıkmıştır.

Bu açıdan bakıldığında, tercih edilen muhasebe politikaları neticesinde finansal tablo kalemlerini etkileyecek, bu etki de muhasebe bilgi sistemi tarafından üretilen bilginin gerçeğe ve ihtiyaca uygunluğunu etkileyecektir. Başka bir ifadeyle işletmeye uygun olarak seçilen ve gerektiği gibi uygulanan muhasebe politikaları, muhasebe bilgi sistemi tarafından üretilen bilginin güvenilirliğini ve kalitesini etkilemektedir.

İşletme içi ve işletme dışı bilgi kullanıcılarının ihtiyaç duyduğu güvenilir finansal raporlama; GKGMİ ve/veya standartlara uygun hazırlanmış ve gerçeğe

uygun düzenlenmiş finansal bilgilerin yer aldığı finansal tablolar ile mümkün olmaktadır. Finansal tablolarda farklı şekillerde düzenlemeler yaparak gerçek dışı bilgilerle bilgi kullanıcılarının yanlış kararlar vermesine ve işletmelerin faaliyetlerinin sürekliliğine zarar vermesi hileli finansal raporlama kavramına işaret etmektedir. Hileli finansal raporlamanın neden olduğu muhasebe skandallarını engelleyebilme konusundaki yardımcı etkenlerden birisi de iç kontrol sisteminin işletme içinde kurulması ve düzgün işletilmesi ile mümkün olmaktadır (Uyar, 2010:45; Atmaca, 2012:191). İç kontrol, finansal raporlardaki hata riskinin en az indirilmesi ve raporlamaların güvenilir olması konusunda yönetime yardımcı olmaktadır. İşletmenin iç kontrol sisteminin etkinlik düzeyi ne kadar yüksek ise işletme faaliyetleri istenilen doğrultuda o kadar etkin ve verimli olarak devam edecektir. İç kontrol sistemi aynı zamanda işletmelerde var olan bilgi ve belge akışını ve de organizasyon yapısının tamamını kontrol eden bir bütündür (Kiracı, 2003:74-75; Atmaca, 2012:198; Tüm ve Reyhanoğlu, 2015:401). İç kontrol sisteminin varlığı, muhasebe politikalarının doğru tercih edilmesi ve uygulanması konusunda önemli bir etken olacaktır. Dolayısıyla küçük veya büyük işletme ayrımı yapmadan her ölçek düzeyindeki işletmelerde ölçeğe uygun iç kontrol yapısının oluşturulması gerekmektedir.

2.4.2.1.2. Muhasebe Politikası Seçiminin Bağımsız Denetime Etkisi

Bağımsız denetim raporlarını incelediğinde rapor içeriğinde "*Bağımsız denetim, bir bütün olarak finansal tabloların sunumunun değerlendirilmesinin yanı sıra, işletme yönetimi tarafından kullanılan muhasebe politikalarının uygunluğunun ve yapılan muhasebe tahminlerinin makul olup olmadığının değerlendirilmesini de içerir*" açıklamasının yer aldığı görülür. Bu açıklama, muhasebe politikası tercihleri ve bağımsız denetim ilişkisini açıkça ortaya koymaktadır. Dolayısıyla muhasebe politikası tercihlerinin ve uygulamalarının bağımsız denetimin içeriği için önemi çok fazladır. Alternatif muhasebe politikası tercihlerinin finansal bilgi farklılıkları ve manipülasyonlara sebep olma olasılığının yüksekliği bu konunun incelenmesi için önem arz etmektedir.

Nelson, Elliot ve Tarply (2002) tarafından bağımsız denetçilere yönelik yapılan çalışmada yöneticilerin finansal bilgi manipülasyonu girişimlerinin en sık gerçekleştiği işlemlerden şu şekilde bahsedilmiştir; gelirlerin muhasebeleştirilmesi, şirket birleşme işlemleri, MDV işlemleri, MODV işlemleri, yatırım ve finansal

kiralama işlemleri ve karşılıklarla ilgili işlemlerdir. Bu işlemler içerisinde en fazla karşılık ayırma ile ilgili işlemlere rastlanılmaktadır. Kazanç yönetimi uygulamaları, muhasebe işlemlerindeki alternatif uygulamaların esnekliklerinden faydalanarak dışsal finansal raporlama sürecine özel kazanımlar elde etmek amacıyla müdahalede bulunmaktadır (Gündüz, 2016:6080). Kazanç yönetimi, yaratıcı muhasebe uygulamaları ve finansal hileler bilinen muhasebe manipülasyon türleri içerisinde yer almaktadır. Hatalı veya bilerek yapılan muhasebe işlemleri denetim sürecinde incelenerek tespit edilmeye çalışılmaktadır (Bezirci ve Karahan, 2015:216).

Denetim, muhasebe verilerinin değerini ve güvenilirliğini artıran bir süreç olup karşılaştırmaya dayanmaktadır. Muhasebe denetimi, bir işletmenin finansal tablolarının GKGMİ veya bir muhasebe sistemine uygun düzenlenecek ise buna uygun düzenlendiğini belirlemeye ve raporlamaya yönelik çalışmadır. Denetimin amacı, işletme bilgi kullanıcılarına ilgilendikleri bilgilerin güvenilir olup olmadığı hakkında görüş bildirmektir. Karşılaştırmının gerçekleşebilmesi için önceden belirlenmiş kriterlerin bulunması gerekmektedir. Muhasebe denetiminde kullanılacak olan kriterler GKGMİ'dir. Muhasebe politikaları GKGMİ doğrultusunda kullanılmaktadır (Kaya, 2005:10; Erol, 2008:232). Dolayısıyla finansal raporlama aşamasındaki muhasebe politikası seçimlerinin bağımsız denetime, denetim sürecine ve denetim sonuçlarına da etkileri olacaktır. Her ne kadar denetim süreci işletme tarafından uygulanan muhasebe politikalarının uygunluğunu değerlendiriyor olsa da dünyada gerçekleşen muhasebe skandalları, bu uygulamaların denetim sürecini etkilediğini kanıtlamıştır.

Olumsuz etkileri bulunsa da, doğru ve yerinde kullanıldığında ve doğru tercihler yapıldığında, muhasebe politikaları gerçeğe ve ihtiyaca uygun finansal raporların oluşmasına yardımcı olacak, bu raporlarda denetim faaliyetlerinin kalitesini bir kat daha arttıracaktır.

2.4.2.1.3. Muhasebe Politikası Seçiminin Mali Analize Etkisi

Muhasebe politikaları, finansal tablolarda sunulan bilgilerin doğru anlaşılması yönüyle önem arz etmektedir. Bu bağlamda, işletmelerin finansal tablolarını hazırlarken ve sunarken kullandığı muhasebe politikalarını açıkça belirtmeleri gerekir. Zira birçok muhasebe standardı aynı işlem veya olay için alternatif uygulamalara izin vermektedir. Alternatif uygulamalar içinden hangisinin tercih edildiğinin finansal raporlarda belirtilmemiş olması durumunda finansal tablo

kullanıcılarının, eriştikleri finansal bilgileri diğer kuruluşlarla karşılaştırması mümkün olmayacaktır. Bu nedenle, benimsenen politikayı belirterek mali tablo kullanıcılarının bilinçli karar vermesi mümkün kılınmalıdır. Böylelikle bilgi kullanıcıları, muhasebe politikalarının raporlayan işletmenin sektör içindeki finansal durumu ve performansı üzerindeki etkisini de görebileceklerdir (Alayemi, 2015:190). Ülke içinde faaliyet göstermesi dışında KOBİ'lerin de çok uluslu yatırım kuruluşlarından kredi alabilmesi, ihracat yapabilmesi, yurt dışındaki işletmelerden tedarik sağlayabilmesi ve hatta ortaklıklar kurarak faaliyette bulunabilmesi gibi birçok nedenden dolayı finansal tablolarının analiz edilmesi gerekecektir. Bu analizlerin sağlıklı bir şekilde gerçekleştirilebilmesi, muhasebe politikaları çerçevesinde hazırlanmış finansal tablolar sayesinde olacaktır. Özellikle her iki tarafın ortak paydada bulunduğu benzer muhasebe ölçüm ve açıklama esaslarına göre oluşturulmuş mali tablolar, işletmelerde gerçekleşen işlemlerin daha anlaşılır olmasına yardımcı olacaktır (Öztürk, 2016:16). Uluslararası muhasebe standartları ile başlayan KOBİ TFRS yürürlüğe girmemiş olduğu halde devam ettirilen, son dönemde BOBİ FRS ile farklı bir bakış kazanan standartlaştırma süreci, ortak bir payda oluşturmaya ve böylelikle finansal bilgi kalitesini yükseltmeye katkı sağlayan çalışmalardır.

Mali analiz açısından bakıldığında, muhasebe politikalarının etkileri ile ilgili farklı çalışmalar literatürde yer almaktadır. Hope (2010) çalışmasında, uluslararası bir örneklem kullanarak işletmelerin muhasebe politikalarını yıllık finansal raporlarda açıklanmasının derecesinin, analistlerin kazanç tahminleri ile ilişkili olup olmadığını araştırmıştır. Araştırma neticesinde, özellikle muhasebe politikası açıklamalarının, analistlere tüm yıllık raporlardaki diğer açıklamaların üzerinde ve daha kullanışlı bilgi verdikleri tespit edilmiştir. Vergoossen (1997) çalışmasında yatırım analistlerinin muhasebe politika değişikliklerine ne düzeyde ilgi gösterdiklerini araştırmış ve çalışma sonucuna göre finansal tablo dipnotlarının açıklama düzeylerinin ve muhasebe politikalarında değişikliklerin yatırım analistlerinin kararlarını etkilediklerini tespit etmiştir.

Juric (2014) çalışmasında alternatif muhasebe politikalarının kullanımına izin verildiğinde bilançodaki önemli kalemlerin değerlemesi ile ilgili olan muhasebe politikalarının daha fazla etkilendiğinden bahsetmiştir. Bu durum da işletmenin finansal pozisyonunu etkilemektedir. Çalışmaya göre alternatif bir uygulama seçerek bilanço pozisyonlarının değerini bilinçli olarak etkilemek mümkün olduğunda ve

özel muhasebe politikalarının ifade ettiği varlıklar, borçlar, gelirler veya harcama kalemleri önemli hale geldiğinde, muhasebe politikalarının işletmelerin finansal durumu üzerindeki etkisi daha da önem kazanmaktadır.

Mali tablo analizi, yönetim performansını kârlılık, verimlilik ve risk gibi birçok önemli alanda değerlendirmeyi amaçlamaktadır. Oranlar genellikle finansal tabloların yorumlanmasında ve analizinde kullanılır. Bununla birlikte, muhasebe politikasının seçimi, yayınlanmış mali tabloların analizini ve yorumlanmasını önemli ölçüde etkileyebilir. Finansal raporlarda yer alan değerler bilgi kullanıcıları tarafından analiz edilmekte, sonrasında yorumlanmakta ve karar mekanizmasında kullanılmaktadır. Dolayısıyla finansal raporlarda olan mevcut bilgi gerçeğe uygun bilgiler değilse yani bir bilgi asimetrisi veya manipülasyonu var ise yapılacak analiz de etkilemekte ve karar mekanizmasını bozulmaktadır. Ayrıca finansal raporlarda sadece belirli değerlerin olması, tercih edilen ve kullanılan muhasebe politikaları ile ilgili bilgilerin yeterli olmaması ya da hiç var olmaması da karar mekanizmasını etkilemektedir. Bu nedenle, finansal tabloların analizinde ve yorumlanmasında, raporlama yapan tarafın benimsediği muhasebe politikaları hakkında bilgi sahibi olunması çok önemlidir. Böylelikle, bilgi kullanıcıları muhasebe politikalarının finansal tablolardaki kalemleri nasıl etkilediği konusunda bilgi sahibi olacaklardır.

2.4.2.1.4. Muhasebe Politikası Seçiminin Yaratıcı Muhasebe Etkisi

Muhasebe sisteminin toplum için önemli fonksiyonları bulunmaktadır. Muhasebe, oluşturduğu bilgi ile ekonomiyi, ekonomik kaynak kullanımını, sosyal refahı ve gruplar arasındaki ekonomik gücün doğru dağılımını etkilemektedir. Dolayısıyla muhasebe işlemlerinin sonucunda ortaya çıkan bilginin bilgi kullanıcılarının nitelikli finansal bilgi ihtiyacını karşılıyor olması beklenmektedir. Bilgi kullanıcıları mali tablolardan şüphe etmeden faydalanıyor olmalıdırlar ve elde ettikleri bilginin güvenilirliğinden emin olmalıdırlar. Finansal tablolar ilgili gruplara işletmenin durumunu aktararak, karar almalarına yardımcı olurken aynı zamanda işletme yöneticilerinin performansları hakkında bilgi vererek kararların daha sağlam alınmasını desteklemektedirler. Dolayısıyla bilgi kullanıcıları, aldıkları finansal bilgilerin gerçekçi ve amacına uygun olduğunu varsayarlar. Muhasebe yasaları da bilginin mevcut kurallara uygun üretildiğini varsayar. Bilgi kullanıcılarına iletilen finansal bilgilerin içeriğini değiştirmek isteyen mali tablo hazırlayıcılarının faaliyetleri ile bilgi kullanıcıları arasındaki iletişim kasıtlı olarak

değiştirilebilmektedir. Bu tür değişiklikleri veya bozulmaları, yaratıcı muhasebe ya da kazanç yönetimi olarak isimlendirmek mümkündür (Gowthorpe ve Amat, 2005:56-57). Gerçeği göstermekten kaçınarak avantaj elde etme amacı güden yaratıcı muhasebe yöntemi seçimlerinin temelinde, muhasebe politikaları için farklı seçim hakları veren muhasebe düzenlemelerinin bu duruma elverişli bir ortam yaratıyor olması yatmaktadır. Yaratıcı muhasebe uygulamalarından gelirleri arttırmak, gelirleri azaltmak, varlıkları artırmak, borçları azaltmak, nakit akışlarını değiştirmek olarak bahsetmek mümkündür (Jones, 2010:45; Aygün, 2013:53). Muhasebe politikası seçimlerini yaratıcı muhasebe veya kazanç yönetimi yöntemi olarak kullanılmasına yönelik literatürde çeşitli çalışmalar bulunmaktadır.

Gowthorpe ve Amat (2005) çalışmalarında yaratıcı muhasebenin makro ve mikro düzeydeki etkilerini değerlendirmişlerdir. Çalışmada finansal tabloların yansıttıkları bilgiler ile ekonomik gerçekliği farklı göstererek ilgili gruplarını etkiledikleri ve bunun makro düzeyde muhasebe uygulayıcılarını, mikro düzeyde ise girişimcileri etkiledikleri üzerine durulmuştur. Yapılan manipülasyonların bilgi kullanıcıları için adil olmadığından ve otoritenin muhasebe uygulamalarını zayıflattığından bahsedilmiştir. Bir muhasebe kuralının seçiminin, rapor edilen karlar üzerine etkisi olabildiğinden yani işletme sahiplerine dağıtılan kar dağıtımına etkisi olabildiğinden, ücret ve maaş görüşmelerini etkileyebildiğinden, emeklilik fonlarına etkisi olabildiğinden, yatırımcı sermayeyi etkileyebildiğinden, ödenen vergileri etkileyebildiği de dahil olmak üzere benzeri birçok olumsuz etkisinin olduğundan bahsedilmiştir.

Aygün (2013) çalışmasında yaratıcı muhasebeye ilişkin sık kullanılan stratejiler ve bunların etkilerinin açıklanmasını amaçlamıştır. Çalışmada muhasebe politikaları için seçme imkânı veren muhasebe düzenlemelerinin yaratıcı muhasebe için elverişli bir ortam yaratıyor olduğundan ve muhasebe mesleğini icra eden kişinin mesleki bilgi ve tecrübesini muhasebe hesaplarını değiştirmek için kullanılabiliyor olduğundan bahsetmiştir. Bu bağlamda gelirleri artırmak amacıyla gerçekleşmemiş satışları gerçekleşmiş gibi göstermek ve kaydetmek, faiz gelirlerini artırmak, faaliyetlerle ilgili olmayan kârları faaliyet kârına eklemek, karşılık kalemlerini giderleri azaltma amacıyla kullanmak, vergi azaltma amacıyla stok uygulamalarını ve amortisman uygulamalarını kullanmak, giderleri aktifleştirmek, işletme alacaklarını kârın arttırılması amacıyla düşük göstermek gibi bir çok uygulamanın kullanıldığından çalışmada söz edilmiştir.

Özer ve Özcan (2013) çalışmalarında muhasebe politikası değişikliği ile ilgili manipölasyonlar, yöneticilerin muhasebenin tutarlılık kavramına ve GKGMİ'ne aykırı hareket ederek kâr hedefini yakalamak amacıyla hem stok değerlemesi hem de amortisman hesaplama yöntemlerinde değişiklik yapması kararının muhasebe finansman öğretim elemanları, bağımlı ve bağımsız muhasebe meslek mensupları ile iç ve dış denetçi unvanlarına sahip uygulayıcıların etik yargı farklılıklarını incelemişlerdir. Araştırma bulgularına göre bağımlı ve bağımsız meslek mensuplarına oranla öğretim elemanları ve denetçilerin daha yüksek hassasiyete sahip olduklarını tespit etmişlerdir.

2.4.2.1.5. Muhasebe Politikası Seçiminin Bilgi Asimetrisi Etkisi

İşletmelerin başarı ölçütü elde ettiği kâr dolayısıyla da finansal başarısı olmakta, finansal başarısı ile ilgili değerlendirme aracı ise finansal tablolar olmaktadır. Finansal tablolarda yer alan bilgilerin de ihtiyaca uygunluk ve gerçeğe uygun şekilde sunum gibi temel niteliksel özellikleri taşıması beklenmektedir. İşletme tarafından üretilen finansal tabloların, kendilerine sunulan finansal bilgilerden yararlanarak bir takım ekonomik kararlar almak durumunda olan bilgi kullanıcıları açısından önemi çok fazladır. İşletmenin muhasebe bilgi sistemi tarafından üretilen finansal bilgiler, finansal tablolar içerisinde anlamlı ilişkiler bütünü halinde sunulmakta olup aynı zamanda işletmenin karşı karşıya kaldığı olayları açıklama ve de gelecekteki olayları tahmin etmeye yönelik açıklamalar finansal tablolarda yer almaktadır. Finansal tablolarda yer alan kalemlerin değerleri belirli esaslar doğrultusunda meydana gelen değerler olduğundan bu esaslar dahilinde doğruyu yansıttıkları kabul edilmelidir. Finansal tabloları hazırlayanların tercih ettikleri uygulamalar, değerlendirme ölçütleri ve değer yargıları finansal tablo kalemlerinin oluşumunu etkilemektedir (Özdemir, 2011:59-60). Farklı etkenlere rağmen nesnel davranılarak üretilen muhasebe raporların işletme ile ilgili faaliyetler hakkında anlaşılır, güvenilir ve doğru bilgiler vermesi beklenir. Bu beklenti neticesinde muhasebenin ürettiği bilgiden etkilenen bilgi kullanıcılarına çeşitli nedenlerden ve amaçlardan dolayı işletmede gerçekleşen olayların ve işlemlerin görüldüğünden farklı bilgiler olarak ulaşması söz konusu olabilmektedir.

Böylelikle asimetrik bilgi oluşumu ortaya çıkmaktadır. Asimetrik bilgi, bir işlem ya da olayla ilgili durumun ilgili taraflardan birinin belli bir bilgiye sahip olduğu, diğer tarafın ise bu bilgiye sahip olmadığı durumdur. Diğer bir ifadeyle bilgi

asimetrisinde taraflardan bir tanesinin diğerinden daha fazla bilgiye sahip olması durumu mevcuttur. Hatta taraflardan birinin, karşı tarafın söylediği bilgiyi teyit etme olasılığının düşük olması ya da teyit etme olasılığının bulunmaması durumu söz konusudur (Şenyüz, 2008:63-64; Çetinkaya, 2012:47).

Bilgi asimetrisi sebebiyle, işletme yöneticilerinin ya da işletme sahiplerinin değer yargılarının ve tercihlerinin, finansal tablo kalemlerinin içeriğinin, bu kişilerin istek ve arzuları doğrultusunda değiştirilebileceği gerçeğini ortaya çıkmaktadır. İşletme sahip ve yöneticileri muhasebe politikası tercihlerini kullanarak muhasebe manipülasyonu ya da yaratıcı muhasebe yöntemi eğilimi ile işletme dışı bilgi kullanıcılarına işletmenin durumu ile ilgili farklı bilgiler yansıtarak onları olumsuz etkileyebilmektedirler. Hatta, işletme yöneticilerinin işletme içi bilgi kullanıcısı olan işletme ortaklarına ve sahiplerine işletmeyi olduğundan farklı göstererek başarısızlıklarını saklayabilme olasılıkları bulunmaktadır. Bu tür durumlardan kredi veren kuruluşlar ve devlet kurumları etkilenmekte, dolayısıyla ekonomik etkileri de bulunmaktadır.

2.4.2.2.Farklı Muhasebe Politikası Seçiminin Etkisinin Örneklendirilmesi

Farklı muhasebe politikası tercihlerinin finansal raporlama üzerindeki etkileri ölçmedeki etkiler, sunumdaki etkiler ve yorumlamadaki etkiler olmak üzere gerçekleşmektedir. Bu durumlarla ilgili birkaç farklı örnek aşağıda verilmiştir.

Örneğin; işletmeye fatura düzenlemek üzere 980 TL değerinde yazıcı alınmıştır (2018 yılı Amortisman İstisna Tutarı 1000 TL). Vergisi Usul Kanunun verdiği seçimlik hak üzere işletmelerin büyük çoğunluğu, amortisman ayırma tutarı altında kalan makine, ekipman ve benzeri demirbaşları dönem gideri olarak kaydetmeyi tercih etmektedir. Fakat dönem gideri olarak kaydedilen bu demirbaşlar ileriki dönemlerde de kullanılmaya devam edilmektedir. İleriki dönemlerde kullanılmaya devam edilen bu demirbaşlar sadece o dönemin gideri olarak görülmekte, dolayısıyla süreklilik ve dönemsellik kavramlarına aykırı hareket edilmektedir. Ayrıca finansal bilginin taşınması gereken niteliksel özellikler olan gerçeğe uygun gösterim ve karşılaştırılabilirlik kıstaslarına aykırı bir durum oluşmaktadır.

Demirbaşın değeri 980 TL olduğundan, eğer dönem gideri olarak kaydedilirse dönem kârında 980 TL tutarında azalma söz konusu olacaktır. Demirbaş kaydı gerçekleştirilip amortismanına tabi tutulursa;

Demirbaşın Değeri: 980 TL

Ekonomik Ömür: 5YIL

Amortisman Oranı: %20

Amortisman Tutarı: $980 \text{ TL} * \%20 = 196 \text{ TL}$

Dolayısıyla 196 TL tutarındaki kısım gider olarak kaydedilecek, ilk duruma göre işletme ($980 \text{ TL} - 196 \text{ TL} = 784 \text{ TL}$) kârlı olacak böylelikle finansal tablolara yansımaları farklı olacaktır.

Farklı bir örnek vermek gerekirse; işletmeye ekonomik ömrü 5 yıl veya çalışma saati 30.000 saat olan bir paketleme makinesi alınmıştır. Birinci yılın sonunda makinenin zaman sayacına göre kullanımda geçen süresinin 3000 saat olduğu tespit edilmiştir. Paketleme makinesinin değeri 75.000 TL'dir.

Ölçmedeki etkileri açısından bakıldığında şu hesaplamalar ortaya çıkmaktadır;

Normal Amortisman Yöntemine Göre;

Amortismanına Tabi Değer: 75.000 TL

Ekonomik Ömür: 5 Yıl

Amortisman Oranı: %20

Amortisman Tutarı: $75.000 \text{ TL} * \%20 = 15.000 \text{ TL /Yıl}$

Hızlandırılmış Amortisman Yöntemine Göre;

Amortismanına Tabi Değer: 75.000 TL

Ekonomik Ömür: 5 Yıl

Amortisman Oranı: $\%20 * 2 = \%40$

Amortisman Tutarı: $75.000 \text{ TL} * \%40 = 30.000 \text{ TL /Yıl}$

Çalışma Saati (Kullanım Miktarı) Esas Alınırsa;

Amortisman Tabi Değer: 75.000 TL

Ekonomik Ömür: 30.000 Saat

Amortisman Oranı: $75.000 \text{ TL} / 30.000 \text{ Saat} = 2,5 \text{ TL/Saat}$

Amortisman Tutarı: $3.000 \text{ Saat} \times 2,5 \text{ TL} = 7.500 \text{ TL /Yıl}$

Sonuçlardan görüldüğü üzere, normal amortisman yöntemine göre ilk yılda 15.000 TL, hızlandırılmış amortisman yöntemine göre ilk yıl 30.000 TL amortisman ayrılırken, çalışma saati (kullanım miktarı) esas alındığında 7.500 TL amortisman ayrılacaktır. Bu durumun finansal tablolara etkileri Tablo 2-1'de gösterilmiştir.

Tablo 2-1: Amortisman Uygulaması Örneği

Normal Amortisman Yöntemi Bilanço		Hızlandırılmış Amortisman Yöntemi Bilanço		Çalışma Saati (Kullanım Miktarı) Esaslı Yöntem Bilanço	
Maddi Duran Varlıklar	150.000	Maddi Duran Varlıklar	135.000	Maddi Duran Varlıklar	157.500
Demirbaşlar	165.000	Demirbaşlar	165.000	Demirbaşlar	165.000
Birikmiş Amortismanlar(-)	15.000	Birikmiş Amortismanlar(-)	30.000	Birikmiş Amortismanlar(-)	7.500
Normal Amortisman Yöntemi Gelir Tablosu		Hızlandırılmış Amortisman Yöntemi Gelir Tablosu		Çalışma Saati (Kullanım Miktarı) Esaslı Yöntem Gelir Tablosu	
Brüt Satış Karı veya Zararı	45.000	Brüt Satış Karı veya Zararı	45.000	Brüt Satış Karı veya Zararı	45.000
Amortisman Giderleri (-)	15.000	Amortisman Giderleri (-)	30.000	Amortisman Giderleri (-)	7.500
Faaliyet Karı veya Zararı	30.000	Faaliyet Karı veya Zararı	15.000	Faaliyet Karı veya Zararı	37.500
Vergi Karşılığı (-) (%20)	6000	Vergi Karşılığı (-) (%20)	3000	Vergi Karşılığı (-) (%20)	7500
Net Kar	<u>24.000</u>	Net Kar	<u>12.000</u>	Net Kar	<u>30.000</u>

Tablo 2-1'de görüldüğü üzere işletmenin farklı amortisman politikası tercihinin bilançoya ve gelir tablosuna etkileri farklı gerçekleşmektedir. Bu durumda elde edilen finansal raporların yorumları da farklılık gösterecektir. Muhasebenin temel kavramları olan süreklilik, dönemsellik ve ihtiyatlılık kavramları dışına çıkılmakla beraber, finansal bilginin taşınması gereken niteliksel özellikler bağlamında birincil olarak gerçeğe uygun gösterim, ikincil olarak karşılaştırılabilirlik esaslarına aykırı bir durum ortaya çıkmış olmaktadır. Ayrıca, işletmenin böyle bir durumda üretimde kullandığı bir maddi duran varlık için ayrılan payın işletmenin ürettiği ürünlerin birim maliyetlerine etkileri olabilecek, bu olayda işletmenin fiyatlandırma politikasını, dolayısıyla satış oranlarını dahi etkileyecektir.

Muhasebe politikalarının uygulama tercihi farklılıklarının etkilerine bakıldığında muhasebenin temel kavramları ve finansal tabloların taşınması gereken niteliksel özellikler bağlamında farklı sonuçlar ortaya çıktığı ifade edilebilir.

2.4.2.3. Muhasebe Politikalarının Dipnotlarda Açıklanması

Finansal tabloların içerdiği bütün önemli muhasebe politikaları anlaşılır şekilde açıklanmalıdır. Çünkü kullanılan muhasebe politikalarıyla ilgili açıklamalar finansal tablolarla bütünlük oluşturur. Finansal tablo dipnotlarının, bu tabloların ayrılmaz ve açıklayıcı parçaları olduğu unutulmamalıdır (MSUGT, 1992). Aynı şekilde, Türkiye Muhasebe Standartlarında yer alan uygulamalara bakıldığında da işletmeler tarafından uygulanan ve değiştirilen muhasebe politikaları ve her türlü etkilerinin finansal tablo dipnotlarında açıklanması gerekliliği üzerine durulmaktadır (TMS8, 2017). Dolayısıyla muhasebe politikalarının, işletmeyle ilgili özellikli durumları açıklayan bir biçimde, finansal tablo dipnotlarında yer alması gerekliliği anlaşılmaktadır.

Cooke (1992) çalışmasında üretim yapan işletmelerin üretim yapmayan işletmelere göre dipnotlarda daha fazla bilgi açıklaması yaptığını tespit etmiştir. Cooke (1992), Lang and Lundholm (1993), Gray, Meek ve Roberts (1995) ve Ashbaugh (2001) çalışmalarında, büyük işletmelerin dipnotlarında yer alan bilgi açıklamalarında daha gönüllü olduklarını tespit etmişlerdir.

Yılmaz (2013) çalışmasında, Türkiye'deki halka açık konaklama şirketlerinin muhasebe politikalarının belirlenmesine yönelik yaptığı çalışma neticesinde, incelenen şirketlerin dipnotlarında eksiklikler olduğunu ve dipnot açıklamalarının belirli bir düzende olmadığını tespit etmiştir. Bahadır ve Tolga (2013)

alışmalarında, UFRS'nin alternatif muhasebe politikaları arasında seçim yapmasına izin verdiği durumlarda, borsaya kote olan 235 şirket tarafından yapılan muhasebe politikası seçimlerini incelemişlerdir. Sonuçlar, şirketlerin, şirketler arasındaki finansal bilgilerin karşılaştırılabilirliğini zayıflatan ölçüm modeline ilişkin farklı muhasebe politikaları seçtiklerini göstermektedir. Ayrıca, bazı durumlarda seçilen muhasebe politikalarına ilişkin açıklamaların dipnotlarda olmadığı da tespit edilmiştir.

Esen ve Sakin (2009), 2008 yılı sonu itibariyle İMKB 100 endeksine dâhil tüm reel sektör firmalarının dipnot açıklama yükümlülüklerini lme düzeyini belirlemek amacıyla yaptıkları çalışmada, işletme büyüklüğünün, dipnot açıklama oranı ile pozitif; halka açıklık oranları ile negatif bir ilişkisi olduğunu tespit etmişlerdir. Dipnot açıklamalarında eksiklikler olmakla beraber muhasebe politikası seçimleri ve değişiklikleri ile ilgili bilgi eksikliklerinin mevcut olduğu bulunmuştur.

Buzby (1975), kurumsal yıllık raporlarda, seçilen muhasebe politikalarının ne ölçüde sunulduğunu ve açıklama yeterliliğinin şirketten şirkete ne oranda değiştiğini araştırmıştır. Araştırma işletme büyüklüğü ve borsada işlem gören ve göremeyen işletme faktörünü değişken olarak esas almıştır. Elde edilen sonuçlar yıllık raporlardaki dipnot açıklamalarının kapsamının bir işletmenin varlık büyüklüğü ile ilişkili olduğunu fakat borsaya kote olup olmama durumundan etkilenmediğini göstermektedir.

Karapınar vd. (2012) madencilik işletmelerindeki muhasebe politikaları ile ilgili çalışmalarında Türk muhasebe uygulayıcılarının yetersiz bilgileri ve muhasebe politikaları ile ilgili tecrübe eksiklikleri sebebiyle işletmelerin muhasebe politikası açıklamalarında başarısız olduklarını söylemektedirler. Muhasebe politikası açıklamalarında yetersiz olmalarının sebebini ise tek düzen muhasebe sistemi alışkanlıkları ve Türk vergi mevzuatının uygulamalarına bağlamışlardır. Tekdüzen muhasebe sistemi, finansal tablolardaki muhasebe politikalarının dipnotlarda açıklanmasını ister, fakat bu açıklamalar TMS ile karşılaştırıldığında sınırlı ve yeteriz kalmaktadır. Fakat bu durum, açıklamaların dipnotlarda hiç yapılmamasına sebep olmamalıdır.

SEC 2002 yılında, ABD'de işlem gören, Fortune 500 listesindeki şirketlerin raporlarını incelendiğinde, şirketlerin mali raporlarında kritik muhasebe politikaları ile ilgili açıklamaların yapılmadığını gözlemlenmiştir. İngiltere ve Galler Muhasebeciler Enstitüsü (The Institute of Chartered Accountants in England and

Wales) 2007 yılında AB'de UFRS uygulamaları ile ilgili hazırladığı mali raporlarda işletmelerin önemli bir kısmının muhasebe politikalarını açıklarken UFRS'de yer alan maddeleri aynen ya da özet şekilde yazmakta olduğunu belirtmiştir. Finlandiya Finansal Piyasa Düzenleme Kurulu'nun ülkedeki halka açık şirketlerin mali tablolarını incelemesi neticesinde, açıklanan muhasebe politikalarının işletmelerin faaliyetiyle ilgisinin belirsizliğini tespit etmiştir. İncelenen bazı dipnotlarda yatırım amaçlı gayrimenkuller ile ilgili muhasebe politikalarının açıklamaları olmasına rağmen yatırım amaçlı gayrimenkul sahibi olmayan oldukça fazla işletme olduğu tespit edilmiştir. 2005 yılında İngiltere'de Finansal Raporlama Gözetim Heyeti (FRRP) tarafından hazırlanan raporda işletmelerin muhasebe politikalarını açıklarken, UFRS standart setinde geçen maddeleri aynen aldıkları ve açıklamalarda işletmenin faaliyetine ilişkin özel bir bulgunun yer almadığından bahsedilmiştir. Bu nedenle finansal tablo dipnotlarında muhasebe politikalarını sadece standart setinden alarak yayınlamak değil, işletmenin faaliyet konusu ve kendine has durumlarını anlatacak şekilde açıklayıcı olarak yayınlamak gereklidir. Unutulmalıdır ki standart setinden alıntı yapmak, sadece mali tabloları şişirmekte ve veri anlamında yetersiz kılmaktadır (Özkan ve Kaytmaz Balsarı, 2011:272).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ÖLÇEKLERİNE GÖRE İŞLETMELER ve UYGULADIKLARI MUHASEBE POLİTİKALARINA YÖNELİK KARŞILAŞTIRMALI BİR İNCELEME

3.1. Araştırmanın Konusu

Türkiye'de faaliyet alanları açısından özel kanunlara tabi tutulan bankalar, aracı kurumlar, sigorta şirketleri gibi işletmeler hariç; büyüklükleri, faaliyet alanları, hukuki yapıları ve faaliyet yaşı ayırt etmeden tüm ulusal işletmelerin GKGMİ esaslarına uygun şekilde finansal raporlama yapmaları gereklidir (Özdemir,2011:160). Türkiye'deki mevcut vergi kanunları, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği(MSUGT), 1994 yılında beri uygulanan Tekdüzen Muhasebe Sistemi(TDMS), Türk Ticaret Kanunu(TTK) değişiklikleri gibi yasal zorunluluklar ve farklılıklar nedeniyle, işletmelerin oluşturdukları mali tablolar farklılıklar ve çelişkiler meydana gelmiştir. GKGMİ, MSUGT ve TDMS'ne uygun raporlama yapmaya çalışılmış fakat vergi idaresinin yıllardır süren vergi odaklı muhasebe anlayışı sonucu, ülkemizde yer alan işletmelerin sahip ve yöneticileri ile muhasebe çalışanları vergi odaklı hareket etmiş, muhasebenin asli görevi olan zamanında, doğru, güvenilir ve gerçeğe uygun bilgi verebilme olanağı etkilenmiştir. Her ne kadar bazı konularda ve uygulamalarda zaman zaman değişiklikler yapılmış olsa bile, anlayışın daha çok vergi için muhasebe anlayışını içeriyor olması, finansal bilginin temel özellikleri olan ihtiyaca uygunluğu ve gerçeğe uygun sunumunu, bununla birlikte faydalı finansal bilginin destekleyici özellikleri olan karşılaştırılabilirlik, doğrulanabilirlik, anlaşılabilirlik ve zamanında sunum özelliklerine etkileri ortaya çıkmıştır (Özdemir, 2011: 15-24).

Bilgi için muhasebe anlayışı ışığında finansal tabloların gerçeğe uygun sunumu ve ihtiyaca uygun olmaları için işletmelerin belirli muhasebe politikalarını seçmelerini ve bunları değiştirmeden kullanmaları ayrıca muhasebe tahminleri ile ilgili bilgileri de belirleyip bunları açıklamaları gerekmektedir. Muhasebe politikaları, birbirine geçmiş birçok işlemde meydana gelen işletme faaliyetlerinin sonuçlarını gösteren finansal tabloların anahtarı konumunda olduğundan özen gösterilmesi gereken uygulamalardır (Gökdeniz, 2005:87). Uygulanan muhasebe politikalarının ve muhasebe tahminlerinin bilinmesi gerçeğe ve ihtiyaca uygun

sunum ile birlikte, finansal bilgi kullanıcılarının işletmenin finansal durumunu analiz ederken işletme durumu hakkında daha gerçekçi bilgi almalarını sağlayarak, bilgi kullanıcılarının mali analizlerini de daha verimli ve etkin yapmasına yardımcı olacaktır (Aktaş, 2013:2). TMS/TRFS ile önem kazanmış gibi görünse de aslında mevcut sistem içerisinde 1992 yılında yayınlanan 1 Seri No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde uygulanma gerekliliklerine atıfta bulunulan muhasebe politikalarına gereken önemin verilmesi, muhasebenin üreteceği bilgi açısından da önem arz etmektedir.

İşletmelerin çeşitli mali nitelikteki işlem ve olaylar ile ilgili tercih ettikleri muhasebe politikalarının işletmelerin ölçekleri doğrultusunda değişim gösterebileceği öngörüldüğünden, bu araştırmada, Dünyadaki ve Türkiye'deki KOBİ sınıflandırması ile ilgili literatür taranarak, araştırmaya konu edilen işletmeler Türkiye'deki mevcut KOBİ yönetmeliği esas alınarak sınıflandırılmıştır. Bu sınıflandırma neticesinde farklı ölçek düzeyindeki işletmelerin uyguladıkları muhasebe politikası tercihlerinin farklılıkları araştırmanın konusunu oluşturmuştur.

3.2. Araştırmanın Amacı

TMS/TRFS uygulamasıyla birlikte uygulanmaya başlanmış gibi görünse de işletmeler ayırım gözetmeksizin, özel kanunlara tabi işletmelerde dahil olmak üzere, Muhasebenin Temel Kavramlarına, Muhasebe Politikalarının Açıklanmasına ve Mali Tablo İlkelerine uymak zorundadır (MSUGT 1, 1992). Dolayısıyla işletmelerin, muhasebenin tam açıklama ve tutarlılık kavramları örtüşmek üzere, işletme bilgi kullanıcılarına gerçeğe uygun bilgi verebilmek için muhasebe politikalarını uygulamaya azami önemi vermeleri ve uyguladıkları muhasebe politikalarını geçerli sebepler dışında değiştirmeden izleyen dönemlerde de devam ettirmeleri gereklidir. Muhasebenin bilgi verme sorumluluğu doğrultusunda işletmelerin muhasebe politikalarına gerekli özeni ve önemi vermesi gerekmektedir.

Bu araştırmanın amacı; halen TDMS, MSUGT'leri ve GKGMİ uyarınca defter tutan farklı ölçek düzeyindeki işletmelerin, muhasebe politikalarını ne derecede uyguladıkları veya uygulamaya çalıştıkları tespit etmeye çalışmak ayrıca işletme ölçeğinin büyük, orta, küçük ve mikro ölçekli işletme grupları arasında grupların tercih ettikleri politikalar bakımından anlamlı farklılık bulunup bulunmadığı ortaya koymaktır. Böylelikle finansal bilginin doğru ve anlaşılır biçimde sunumunun ne oranda gerçekleştiği de tespit edilmeye çalışılmıştır.

3.3. Araştırmanın Önemi

Muhasebe politikalarını ve işletmelerin ölçeklerini konu alan birçok çalışmaya rastlanılmaktadır. Fakat işletmelerin ölçekleri ile tercih ettikleri muhasebe politikaları arasındaki ilişkiyi bu şekilde inceleyen bir çalışmaya rastlanılmamıştır. Muhasebe politikaları ve muhasebe tahminleri ile ilgili yapılmış olan çalışmalar genelde Borsa İstanbul A.Ş.'de yer alan şirketlerin verileri incelenerek yapılmış çalışmalardır. Bu işletmelerin TMS/TFRS uygulaması kapsamında olan işletmeler olduğu unutulmamalıdır. Borsa İstanbul A.Ş. de yer alan işletmelerin finansal bilgileri halka açık olduğundan, mali tablo verileri daha rahat elde edilmektedir. Fakat veriyi oluşturan muhasebe meslek mensuplarının fikirlerinin elde edilebilme durumu zordur. Diğer taraftan çalışmaya konu olan KOBİ ölçeğindeki işletmelerin sahipleri, yöneticileri veya muhasebe meslek mensuplarının bu tip verileri ticari sır olarak nitelendirmesinden dolayı, KOBİ ölçeğinde çalışmalar yapılması daha zor olmuştur ve olmaktadır. Dolayısıyla bu çalışma ile mikro, küçük, orta ve büyük ölçekte sınıflandırılan bu işletmelerin, TMS/TFRS kapsamında mali veriler hazırlamıyor olsalar da, TDMS kapsamında muhasebe politikalarına verdikleri önem ve öncelik tespit edilebilecektir. Muhasebe politikalarının varlığı muhasebe biliminin içinde ayrılmaz bir yer oluşturduğundan ve önem arz ettiğinden, işletmelerin ve meslek mensuplarının politikalara olan yaklaşımı ve uygulama düzeyleri hakkında bilgi sahibi olunabilecektir. Bu bağlamda araştırmanın literatüre ve sonraki çalışmalara katkı sağlaması beklenmektedir.

Ayrıca literatürde yapılan çalışmalara bakıldığında kullanılan veriler genellikle TMS/TFRS kapsamında olan işletmelerin işlemleridir. Çalışmanın verilerinin TDHP ve GKGMİ kapsamında olan işletmelerin muhasebe politikası tercihleri olmasından dolayı karşılaştırma için kısıt yarattığı düşünülebilecekken, aslında çalışma karşılaştırma yapabilmek için bir fırsat yaratmaktadır.

3.4. Araştırmanın Kapsamı

Araştırma kapsamında, muhasebe uygulamaların temelini oluşturan ve büyük çoğunluktaki işletmenin kullanmaya devam ettiği Tekdüzen Muhasebe Sistemi çerçevesinde uygulanan ve/veya uygulanmaya çalışılan muhasebe politikaları, muhasebe uygulamalarını içeren çeşitli kitap, makale vb. kaynaklardan yararlanılarak derlenmiştir. Sonraki aşamada, derlenen bu muhasebe politikalarının işletmeler

tarafından kullanım tercihleri, KOBİ yönetmeliğine uygun biçimde oluşturulan mikro, küçük, orta ve büyük ölçekli işletme grupları arasında değerlendirilmiştir.

3.5. Araştırmanın Kısıtları

Araştırmadaki önemli kısıtlardan birisi, Türkiye'de KOBİ ölçeğinde sınıflandırılmış işletme sayısının %99,8 oluşu ve bu işletmelerin tamamına zaman, emek ve bütçe açısından ulaşılma zorluğudur. Dolayısıyla doğrudan işletmeler üzerinden değil; meslek mensupları üzerinden hareket edilmiştir (www.tüik.gov.tr, 2016).

Araştırmadaki önemli kısıtlardan bir diğeri, ulaşılacak meslek mensubu sayısıdır. Çalışma ile ulaşılması gereken ve sonuçları daha geçerli ve güvenilir hale getirecek bir veri elde edebilmek, Türkiye genelindeki meslek mensuplarının tamamına anket düzenlenmesi ile mümkündür. Bu sebeple araştırma evreni, ülke genelinde muhasebe mesleğini yapan ve bahsedilen işletmelerin muhasebe işlemlerini yürüten muhasebe meslek mensupları olmasına rağmen; zaman, emek ve bütçe kısıtları nedeniyle tüm meslek mensuplarına ulaşılma imkânı olamamıştır. Bu nedenle TÜRMOB verilerine dayanılarak örnekleme gidilmiştir. TÜRMOB verilerine göre, 4.480 bağımsız ve 4.698 bağımlı olmak üzere 9.178 SM, 50.054 bağımsız ve 43.705 bağımlı olmak üzere 93.759 SMMM, 2.641 bağımsız ve 2.109 bağımlı olmak üzere 4.750 YMM, toplamda ise 107.687 meslek mensubu bulunmaktadır (TÜRMOB,2017). Oda kayıtlarından anlaşıldığına, göre mesleki faaliyette bulunmayan meslek mensupları bağımlı meslek mensupları listelerine kaydedildiğinden bağımlı meslek mensuplarının sayısı kesin olarak tespit edilememektedir.

Türkiye'de işletmelerin muhasebe işlemleri 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile yetkilendirilmiş meslek mensuplarınca yapılmakta olup, bağımlı olan meslek mensupları tek bir işletmeden sorumlu iken, bağımsız olan meslek mensupları bir veya birden fazla işletmenin muhasebe işlemlerini yürütebilmektedirler. Bu nedenle muhasebe meslek mensuplarının, bağımlı ise bağlı oldukları işletmeleri, bağımsız ise tek bir işletmeyi göz önünde bulundurmaları istenmiştir. Böylece benzer işletmelerin benzer muhasebe meslek mensubunca yapılan işlemlerinin benzerliğinin anketin sonuçlarını etkilemesinin önüne geçilmeye çalışılmış, ayrıca KOBİ ölçeği kapsamında oluşacak karmaşanın da önüne geçilmeye çalışılmıştır.

Araştırmada diğer bir kısıt ise, anketin kâğıt ortamında yüz yüze değil, elektronik ortamda internet sitesi yardımıyla yapılmasıdır. Bu anlamdaki kısıt, yüz yüze yapılmayan anketlerin verilerinin yüz yüze yapılanlara göre daha düşük güvenilirlik seviyesine sahip olabileceğidir. Ancak bunun önüne geçmek için geliştirilmiş günümüzdeki teknolojik bazı prosedürler kullanılmıştır. Anket çalışması için www.surveymonkey.com ara yüzü kullanılmış ve meslek mensuplarının anketi cevaplanması e-posta yoluyla bağlantı linki gönderilerek yapılmıştır. Meslek mensuplarına anketi cevaplanırken boş soru geçme şansı verilmemiş, bir sonraki bölüme geçmek üzere soruların tamamının cevaplandırılması sağlanmıştır. Ayrıca IP kontrolüyle ve E-posta linkine tıklayarak anketi açanların tekrar cevaplanmasını engelleyen filtreler yardımıyla, aynı meslek mensubun anketi tekrar cevaplamasının önüne geçilmiştir.

3.6. Araştırmanın Sorusu

Araştırmanın sorusu, Türkiye'de faaliyet gösteren farklı ölçek düzeyindeki işletmelerin muhasebe uygulamalarında ve finansal tablolarının hazırlanmasında uyguladıkları muhasebe politikası tercihlerinde ölçekleri bakımından farklılıklar bulunup bulunmadığıdır.

3.7. Araştırmanın Yöntemi

Araştırmanın yöntemi bölümünde, araştırmanın evreni ve örneklem seçimi, araştırmada kullanılan verilerin nasıl toplandığı ve araştırmanın verilerinin sağlanmasında metodolojik olarak hangi tekniklerden faydalandığı ile ilgili bilgilere yer verilmiştir.

3.7.1. Araştırma Evreni ve Örneklem Seçimi

Araştırmanın evreni, Türkiye de faaliyet gösteren KOBİ yönetmeliği çerçevesinde sınıflandırılmış farklı ölçek düzeyindeki işletmelerdir. Türkiye'de faaliyet gösteren küçük ve orta büyüklükteki işletme (KOBİ) sayısına bakıldığında, 2014 yılında toplam girişim sayısının %99,8'ini bu işletmelerin oluşturduğu görülmektedir (www.tuik.gov.tr, 2016). Bu nedenle araştırma evreninde yer alan tüm işletmelere ulaşılması zaman, emek ve maliyet bakımından mümkün olmadığından örneklem seçimine gidilmiştir.

Araştırma kapsamında gerçekleştirilen anket, işletme sahip ve yöneticilerine

değil, bu işletmelerin muhasebe faaliyetlerini yürüten bağımlı ve bağımlı muhasebe meslek mensuplarına yöneltilmiştir. Dolayısıyla bu işletmelerin muhasebe işlemlerini gerçekleştiren muhasebe meslek mensupları araştırmanın en önemli katkı sağlayıcılarıdır.

Anketlerin geri dönüşüne bakıldığında toplama cevaplanan anket sayısı 266'dır. Ankette yer alan "Çalışma durumunuz nedir?" sorusunun cevaplarında yer alan "Şuan çalışmıyorum" seçeneğini işaretleyen meslek mensuplarından dolayı, geçerli anket sayısı 252 olarak alınmıştır. Böylelikle analiz kapsamına 252 meslek mensubunun işlemlerini yürüttüğü farklı ölçek düzeyindeki işletmeler dikkate alınmıştır.

3.7.2. Araştırmada Kullanılan Verilerin Toplanması

Araştırmada kullanılan veriler "anket yöntemi" ile toplanmıştır. Araştırmada veri toplamak amacıyla hazırlanan anket ve veriler aşağıdaki şu aşamalar doğrultusunda yapılandırılmıştır;

- Sorular TDMS uygulamaları gözden geçirilerek hazırlanmıştır. Formda yer alan soruların ve ifadelerin meslek mensuplarınca anlaşılır ve açık olmalarına dikkat edilmiştir.

- Çok fazla karmaşık olmadan biçim ve içerik açısından sade olmasına dikkat edilmiştir.

- Anketin tasarımında hazırlanan sorular 3 bölüm halinde olmak üzere yapılandırılmıştır.

- Anket tasarlandıktan sonra uygulama aşamasına geçilmeden önce Ondokuz Mayıs Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi'nde görev yapan muhasebe öğretim üyeleri ile yardımcılara uygulanmıştır. Alınan sonuçlar neticesinde gerekli düzeltmeler yapılmıştır. Akabinde Samsun SMMMO'ya kayıtlı farklı yaş, tecrübe ve eğitime sahip 10 meslek mensubuna da uygulanan anketle ortaya çıkabilecek aksilik ve anlaşılma güçlüğü çekilen yönleri bertaraf edilmeye çalışılmıştır.

- Anketin ön uygulaması aşamasında hazırlanan sorular tekrar gözden geçirilerek anket 3 bölüm halinde olmak üzere yapılandırılmıştır. Birinci bölüm, meslek mensubu ile ilgi demografik bilgileri tespit etmeye yönelik 6 sorudan oluşmaktadır. İkinci bölümde ise, anketin sorularının cevaplandırılmasına yön verecek ve muhasebe işlemleri soruları cevaplayan meslek mensubunca yürütülen işletmenin kurumsal bilgilerini tespit etmeye yönelik 13 sorudan oluşmaktadır.

Üçüncü bölüm ise, TDMS ve GKGMİ uyarınca uygulanan muhasebe politikalarını tespit etmeye yönelik 31 sorudan oluşturulmuştur.

- Stoklarla ilgili muhasebe politikaları kısmında ilk soruya işletmenin stoklu çalışıp çalışmadığına dair ara yüzün verdiği yardım ile atlama mantığı konulmuş, böylece stok bulunmayan işletmelerin bu sorulara cevap vererek araştırmada oluşturabilecek bilgi karmaşasının önüne geçilmiştir. Yine amortismanlar ile ilgili muhasebe politikaları kısmında yer alan ilk soruya da ara yüzün verdiği imkân ile atlama mantığı konulmuş, böylece amortisman ayırmayan işletmelerin bu sorulara verdikleri cevaplarla araştırmada oluşturabileceği bilgi karmaşasının önüne geçilmiştir.

- Araştırma kapsamında veri toplamada kullanılan anket, toplamda 50 adet sorudan oluşan ve anketi cevaplayan meslek mensubunca boş soru bırakılmasına imkân vermeyen bir yapıda tasarlanmıştır.

- Ankete son şekli verildikten sonra anket verilerin toplanmasına geçilmiştir.

- Bunun için meslek odalarına, beraber meslek mensuplarınca takip edilen çeşitli internet sitelerine, Facebook gruplarına anketin internet linkine dair duyuru yapılması talebinde bulunulmuştur. Bu taleplerin yapıldığı ilk tarih olan 27 Aralık 2016 tarihinden itibaren 4. Geçici Vergi, Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi dönemlerini kapsayacak şekilde ve meslek mensuplarının yoğunlukları da dikkate alınarak 17 Temmuz 2017 tarihine kadar elektronik ortamda geri dönüşler alınmıştır.

3.7.3. Araştırmada Kullanılan Analiz Yöntemlerinin Seçilmesi

Araştırmanın analizinde parametrik testlerin ön koşulları oluşmadığından parametrik olmayan testlere başvurulmuştur. Parametrik olmayan testler, parametrik testler için gerekli birtakım kullanım koşullarına ihtiyaç duymazlar. Bununla beraber parametrik testler, parametrik olmayan testler kadar da güçlü ölçeklere gerek duymazlar. Parametrik testlerde bazı değişkenlerin evrendeki dağılımlarının normal olması beklenir (Baştürk, 2010). Parametrik testler için gerekli şartlar yerine getirilemediğinde veya örneklem boyutu küçük olduğu zaman, veri dağılım önkoşulunu istemeyen analiz yöntemlerine ihtiyaç duyulur (Coşkun vd.,2015).

Araştırmam kapsamında evrendeki dağılım normal dağılıma uymadığından, araştırmada parametrik olmayan test yöntemleri olarak Kruskal-Wallis ve Mann-Whitney U analizlerinden faydalanılmıştır.

Kruskall Wallis analizi gruplar arası tek yönlü varyans analizinin parametrik

olmayan testlerdeki karşılığı olarak kullanılmaktadır. Tek yönlü varyans testinin kullanım koşullarında bağımlı değişkenin devamlı ve nicel olması, dağılımın normal olması ve aynı zamanda varyanslarının dağılımları arasında da farkın olmaması gerekmektedir. İşte bu koşullar sağlanamadığında Kruskal-Wallis analizi kullanılmaktadır. Kruskal-Wallis analizi üç veya daha fazla grubun karşılaştırılmasında kullanılmaktadır (Baştürk, 2010). Kruskal-Wallis analizi, Mann-Whitney U analizine benzemekle beraber, Mann-Whitney U analizi sadece iki değişik grup arasındaki farkı istatistiksel olarak test etmektedir (Coşkun vd., 2015). Parametrik testler içerisinde en güçlü olanı Mann-Whitney U testi olduğu için diğer testlere göre daha fazla bilinmekte ve kullanılmaktadır (Baştürk, 2010).

Araştırma kapsamında farklı ölçek düzeyinde işletme grupları varlığı ve parametrik olmayan test koşullarının oluşması sebebiyle ilk önce gruplar arasında Kruskal-Wallis testi uygulanmıştır. Test bulgularında anlamlı farklılık belirlenmesi durumunda ikili çiftlerden hangileri arasında farklılık olduğunu da ortaya koymak üzere Mann-Whitney U testi de uygulanmıştır.

3.8. Araştırmanın Bulguları

Araştırmanın bulguları üç kısımda aktarılmıştır. İlk kısımda araştırmadaki muhasebe meslek mensuplarının betimsel bulguları yer almaktadır. İkinci kısımda ise araştırmadaki farklı ölçek düzeyindeki işletmelerin yapısal ve kurumsal bulguları yer almaktadır. Üçüncü kısımda ise araştırmadaki farklı ölçek düzeyindeki işletmelerin muhasebe politikası tercihleri ile ilgili bulgular yer almaktadır.

3.8.1. Araştırmadaki Muhasebe Meslek Mensuplarının Betimsel Bulguları

Betimsel bulgular ile araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının demografik özellikleri belirlenmeye çalışılmıştır. Anket formunda muhasebe meslek mensuplarına unvanları, bağlı bulundukları odaları, eğitim durumları, ruhsat tarihleri, bağımsız denetçi yetki belgeleri ve çalışma durumları sorularak meslek mensuplarının demografik özelliklerinin belirlenmesi amaçlanmıştır.

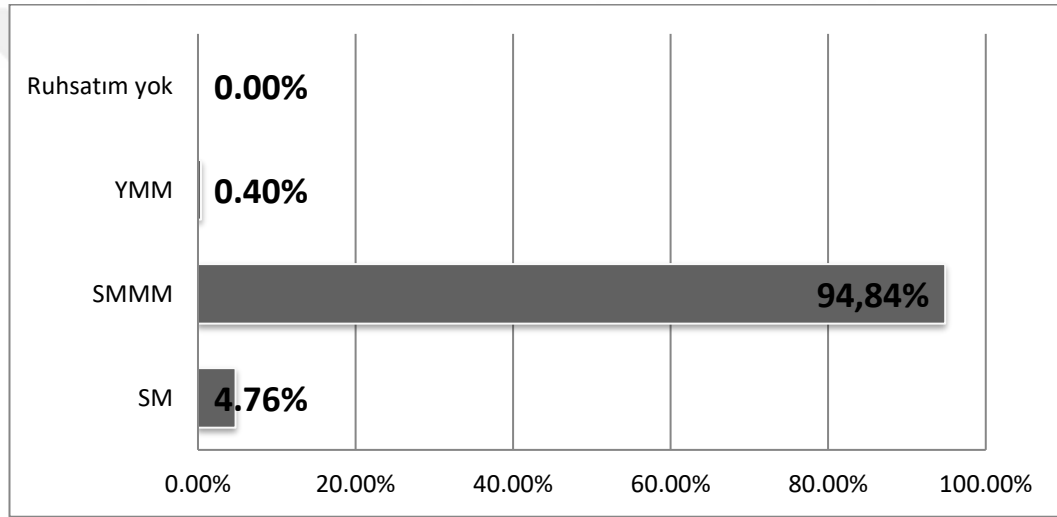
Anket formuna geri dönüş sağlanan 266 muhasebe meslek mensubunun demografik bilgileri aşağıda her soru açısından ayrı ayrı ele alınmıştır:

- Muhasebe Meslek Mensubunun Unvanı

Anket formunda yer alan soruyla, araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının unvanları belirlenerek katılımcıların profilleri ortaya konulmaya çalışılmıştır.

TÜRMOB verilerine göre 4.480 bağımsız ve 4.698 bağımlı olmak üzere 9.178 SM, 50.054 bağımsız ve 43.705 bağımlı olmak üzere 93.759 SMMM, 2.641 bağımsız ve 2.109 bağımlı olmak üzere 4.750 YMM, toplamda ise 107.687 meslek mensubu bulunmaktadır (TÜRMOB, 2017).

Grafik 3 – 1: Meslek Mensubunun Unvanı

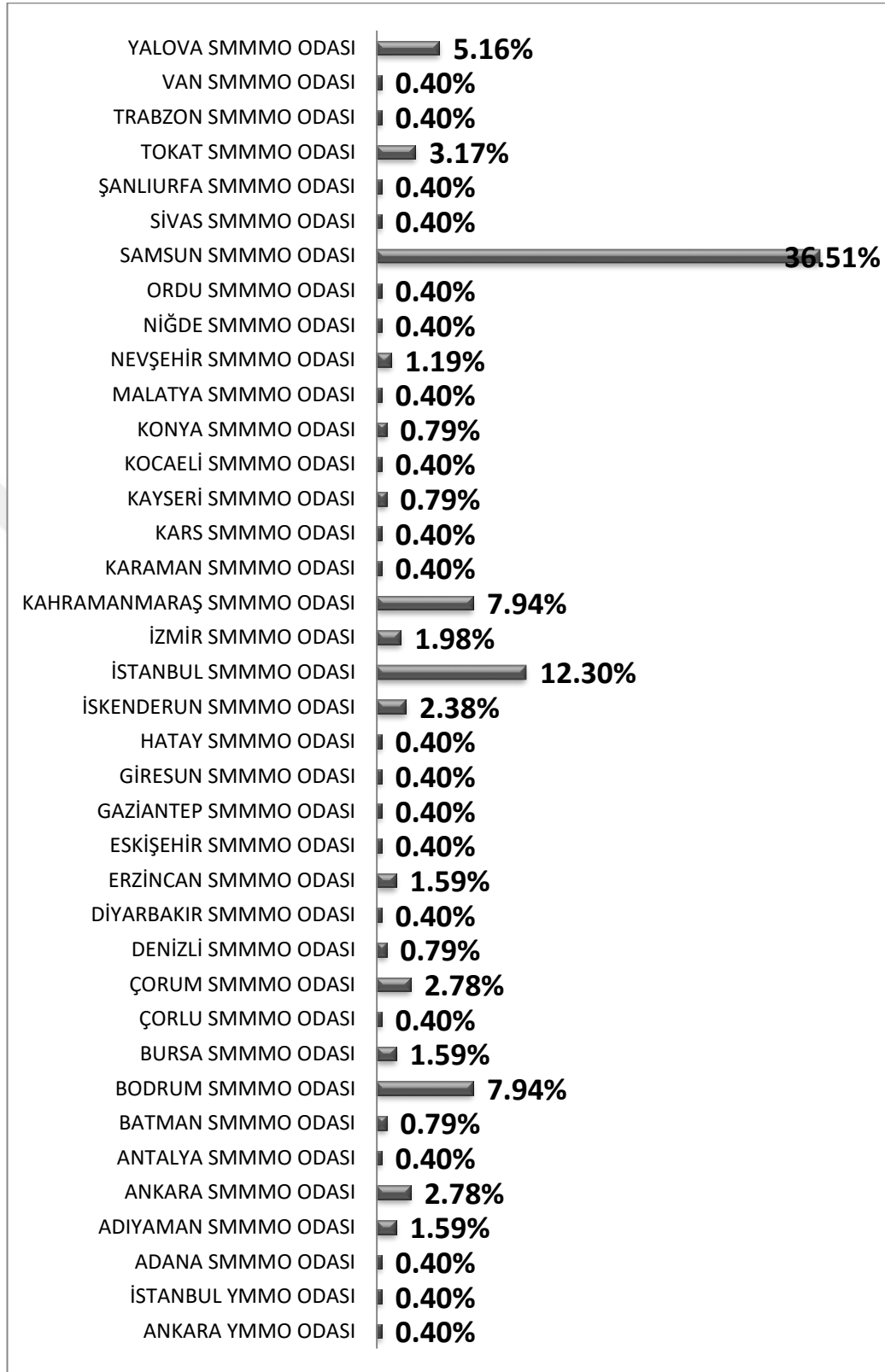


Grafik 3-1'e göre, ankete katılan muhasebe meslek mensuplarının çoğunluğu SMMM'lerden oluşmaktadır. Ankete katılan 252 kişinin 239'ü (%94,84) SMMM, ankete katılanların 12'si (%4,76) SM iken, sadece 1 katılımcı (%0,40) YMM'dir.

- Bağlı Bulunulan Oda

Bağlı bulunulan odanın araştırma kapsamı açısından bir bağlayıcılığı olmamakla beraber, katılan meslek mensupları açısından bir profil oluşturmak adına, anket formunda yine de bu soruya yer verilmiştir. Buna göre elde edilen veriler Grafik 3-2'de görülmektedir.

Grafik 3-2: Meslek Mensuplarının Bağlı Oldukları Odaların İllere Göre Dağılımı



Grafik 3-2'ye bakıldığında, ağırlıklı olarak 92 katılımcı (%36,51) ile Samsun SMMM öne çıkmaktadır. Anketin katılımcı sayısının ağırlığının Samsun ili

olmasının sebebi, anketin duyurusunun ayrıca Samsun Odasından da yapılmış olmasıdır. 252 katılımcının yer aldığı ankette, Samsun SMMMO'nı 31 katılımcı (%12,30) ile İstanbul SMMMO, 20 katılımcı (%7,94) ile Kahramanmaraş SMMMO, 20 katılımcı (%7,94) ile Bodrum SMMMO ve 13 katılımcı (%5,16) ile Yalova SMMMO talip etmektedir.

-Eğitim Durumu

Anket formunda yer alan soruyla araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının eğitim durumları belirlenerek katılımcıların eğitim profilleri ortaya konulmaya çalışılmıştır.

TÜRMOB verilerine göre, ilköğretim mezunu 973 SM ve 394 SMMM, meslek lisesi mezunu 4.147 SM ve 8.296 SMMM, önlisans mezunu 1.327 SM ve 2.860 SMMM bulunmaktadır. Lisans mezunu 2.676 SM, 76.534 SMMM ve 3.739 YMM varken yüksek lisans mezunu 45 SM, 5.709 SMMM ve 679 YMM bulunmaktadır. Bununla birlikte doktora eğitimi almış 1 SM, 126 SMMM ve 332 YMM bulunmaktadır (TÜRMOB, 2017)

Tablo 3-1'e göre araştırmaya katılan meslek mensuplarının unvanlarına göre eğitim dağılımları ise şu şekildedir; lise mezunu 5 SM ve 13 SMMM, önlisans mezunu 2 SM ve 8 SMMM, lisans mezunu 5 SM ve 175 SMMM, yüksek lisans mezunu 39 SMMM, doktora mezunu 4 SMMM ve 1 YMM 'dir.

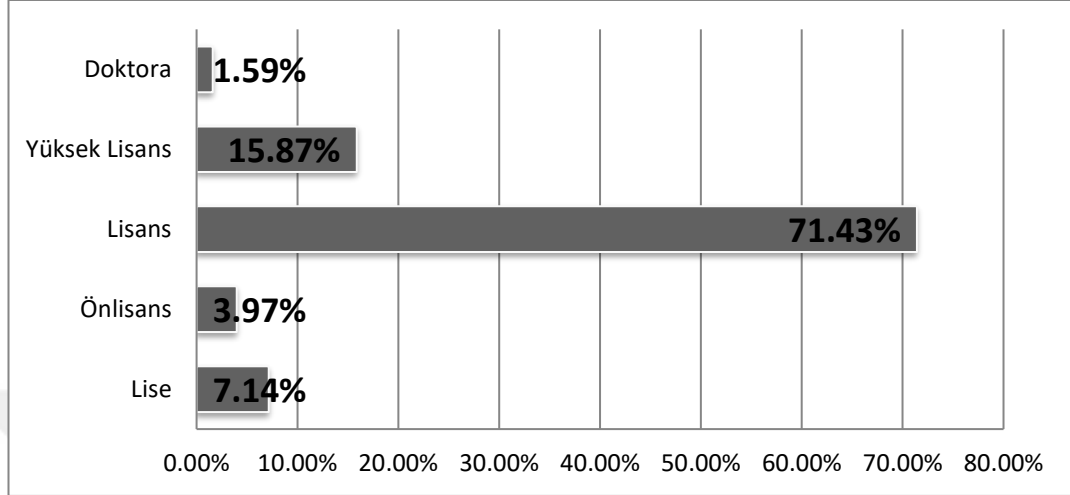
Tablo 3-1: Meslek Mensuplarının Unvanlarına Göre Eğitim Durumlarının Dağılımı

Eğitim Durumu	SM	SMMM	YMM
Lise	5	13	-
Önlisans	2	8	-
Lisans	5	175	-
Yüksek Lisans	-	39	-
Doktora	-	4	1
TOPLAM	12	239	1

Grafik 3-3'e göre ise araştırmaya katılanların 18'i (%7,14) lise mezunuyken, 10 katılımcı (%3,97) ise önlisans mezunudur. Katılımcılardan 180 kişi (%71,43) lisans mezunu olup araştırmada yer alan ağırlıklı bölümü oluşturmaktadırlar. Araştırmadaki katılımcıların 40'ı (%15,87) ise yüksek lisans mezunu olup

araştırmada ikinci ağırlıklı kısmı oluşturmaktadırlar. Araştırmada yer alan 4 katılımcı (%1,59) ise doktora düzeyinde eğitim almıştır.

Grafik 3-3: Meslek Mensuplarının Eğitim Durumları



-Ruhsat Tarihi

Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının ruhsat tarihleri belirlenerek katılımcıların edindikleri tecrübe ile mesleki uygulamaya katkısı tespit edilmeye çalışılmıştır. Araştırmaya katılan meslek mensuplarının unvanlarına göre dağılımı Tablo 3-2'de göre gösterilmektedir.

Tablo 3-2: Meslek Mensuplarının Ruhsat Tarihleri

1989 Yılı Meslek Yasası Öncesi	1,98%	5
1989 Yılı Meslek Yasası - 1992 Yılı MSUGT Öncesi	12,70%	32
1992 Yılı MSUGT Sonrası - 1994 Yılı TDHP Uygulaması Öncesi	2,78%	7
1994 TDHP Uygulaması Sonrası - 2005 Yılı TMS Uygulaması Öncesi	22,62%	57
2005 Yılı TMS Uygulaması Sonrası	59,92%	151
Toplam		252

Tablo 3-2'ye göre, 1989 yılında 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Yasası öncesi mesleki faaliyette bulunmaya başlamış 5 (%1,98) katılımcı bulunmaktadır. 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik yasası ile 1992 yılında yayımlanmış olan ve muhasebe politikalarına yasal anlamda ilk yorumu yapan Muhasebe Sistemi

Uygulama Genel Tebliği öncesi ruhsat almış meslek mensubu katılımcı sayısı 32 (%12,70) iken, tebliğ sonrası ve 1994 yılı tek düzen hesap planı(TDHP) uygulaması öncesi mesleki faaliyete başlamış meslek mensubu açısından bakıldığında, ruhsat almış meslek mensubu olan katılımcı sayısı 7 (%2,78)'dir.

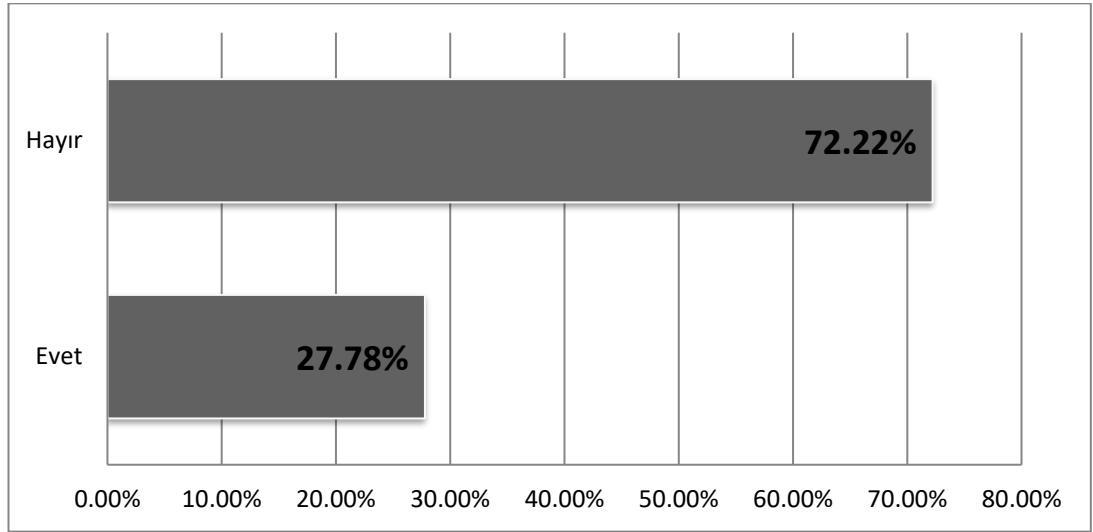
1994 yılı TDHP sonrası ve uygulamalar açısından farklı bir dönem başlangıcı olan 2005 yılında yayınlanan, 2006 yılı itibariyle uygulanmaya başlanan muhasebe standartları öncesi ruhsat almış, mesleki faaliyete başlamış 57 katılımcı (%22,62) bulunmaktadır. 2005 yılında yayınlanan muhasebe standartları uygulaması sonrasında ruhsat almış 151 (%59,92) katılımcı bulunmaktadır. 2005 yılında yayınlanan tebliğlerdeki standartlar arasında muhasebe politikaları, muhasebe tahminlerinde değişiklikler ve hatalara ilişkin Türkiye muhasebe standardı (TMS 8) hakkında tebliğ bulunmakta olup konunun önemi açısından dikkate alınmalıdır.

- Bağımsız Denetçi Yetki Belgesi

Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının bağımsız denetçi yetki belgesi sahibi olup olmadıkları belirlenerek, katılımcıların edindikleri tecrübe ile mesleki uygulamaya katkısı da tespit edilmeye çalışılmıştır.

Unutulmamalıdır ki, 2005 yılında Türkçeye çevrilerek yayımlanan ve 2006 yılı ile uygulanmaya başlanan muhasebe standartları, muhasebeye ve muhasebe mesleğini icra edenlere farklı bir yaklaşım kazandırmıştır. Bununla birlikte, 2011 yılında yasalaşan ve Temmuz 2012 tarihi itibariyle yürürlüğe giren Türk Ticaret Kanunu ile hem denetim standartları hem de muhasebe denetimi açısından önemli gelişmeler yaşanmıştır. Bu düzenlemelerle beklenen muhasebe uygulamaları yürütülmesi aşamasında muhasebe meslek mensuplarının bakış açılarının ve farkındalıklarının değişmesidir. Bu bağlamda bağımsız denetçi belgesi sahibi olan ve dolayısıyla TMS8 ile ilgili uygulamalara denetim faaliyetlerinde ve denetim eğitimlerinde vakıf olan muhasebe meslek mensuplarının, hali hazırda mesleki faaliyete devam ederken muhasebe işlemlerini gerçekleştirdikleri işletmelerde daha dikkatli olmaları beklenmektedir. Araştırmaya katılan meslek mensuplarının unvanlarına göre dağılımı Grafik 3-4'e göre gösterilmektedir.

Grafik 3-4: Bağımsız Denetçi Belgesi Bulunan Meslek Mensubu Sayısı

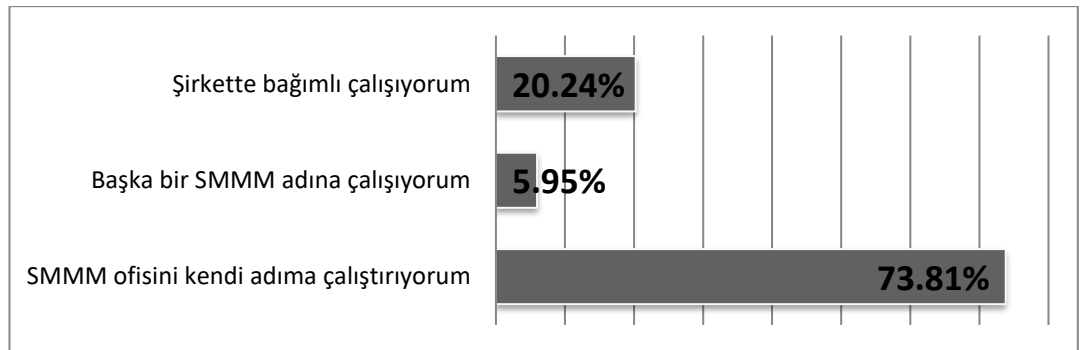


Grafikteki veriler incelendiğinde, ankete katılan meslek mensuplarının 70'ü (%27,78) bağımsız denetçi belgesine sahip iken, katılımcı meslek mensuplarının 182'ü (%72,22) ise bağımsız denetçi yetki belgesine sahip değildir.

-Çalışma Durumu

Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının çalışma durumlarına bakılarak katılımcıların bağımlı ya da bağımsız çalıştıkları tespit edilmeye çalışılmıştır. Meslek mensuplarının çalışma biçimleri Grafik 3-5'te gösterilmektedir.

Grafik 3-5: Meslek Mensuplarının Çalışma Durumları



Grafikte yer alan veriler incelendiğinde, ankete katılan meslek mensuplarının 186'sının (%73,81) SMMM ofisini kendi adına çalıştırdığı, 15'inin (%5,95) başka bir SMMM adına çalıştığı, 51'inin (%20,24) bir şirkette bağımlı çalıştığı görülmektedir.

3.8.2. Araştırmadaki Farklı Ölçek Düzeyindeki İşletmelerin Yapısal ve Kurumsal Durumları ile İlgili Bulguları

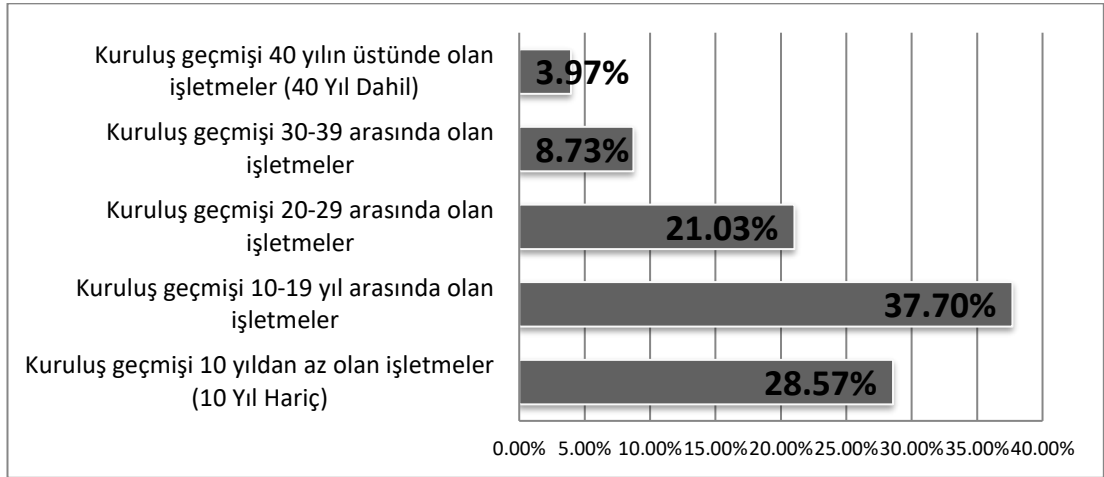
Anketteki bu bölümde yer alan sorularla, araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının muhasebe işlemlerini yürüttükleri işletmelerin yapısal ve kurumsal durumları belirlenmeye çalışılmıştır. Anket formunda muhasebe meslek mensuplarına bu işletmelerin kuruluş yılları, faaliyet alanları, yönetim kadroları, e-ticaret faaliyetleri, ihracat işlemleri, maliyet ve iç kontrol sistemleri ve de Ar-Ge birimleri ile ilgili sorular yöneltilerek işletmeler hakkında da bilgi toplanmaya çalışılmıştır. Ayrıca ankette yer alan personel sayısı, yıllık ciro ve mali bilanço toplamı soruları ile KOBİ ölçeğinde sınıflandırma yapılarak, işletme ölçeği ile muhasebe politikası seçimleri ve uygulamaları arasında bir ilişkinin varlığı incelenmiştir.

Muhasebe meslek mensupları tarafından 266 anket cevaplanmış ve çalışma durumu ile ilgili soru ile elde edilen bulgular neticesinde, 252 işletmenin verileri değerlendirmeye alınmıştır. Değerlendirmeye alınan 252 işletmenin verileri aşağıdaki sorular bazında ayrı ayrı ele alınmıştır:

-Muhasebesi Tutulan İşletmenin Kuruluş Yılı

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının yanıtları neticesinde işletmelerin kuruluş geçmişleri belirlenmiştir. Yıllara göre 10 yıldan az, 10-19 yıl arası, 20-29 yıl arası, 30-39 yıl arası ve 40 yılın üstünde olmak üzere beş farklı gruba ayrılmıştır. İşletmelerin tecrübe geçmişine olması işletmelerin muhasebe politikası tercihleri ve uygulamaları konusunda farklılıklara neden olabilir. Anket sonuçlarına göre kuruluş yılları belirlenerek gruplandırılmış işletmelerle ilgili veriler Grafik 3-6'da gösterilmiştir.

Grafik 3-6: İşletmelerin Kuruluş Yılları Dağılımı

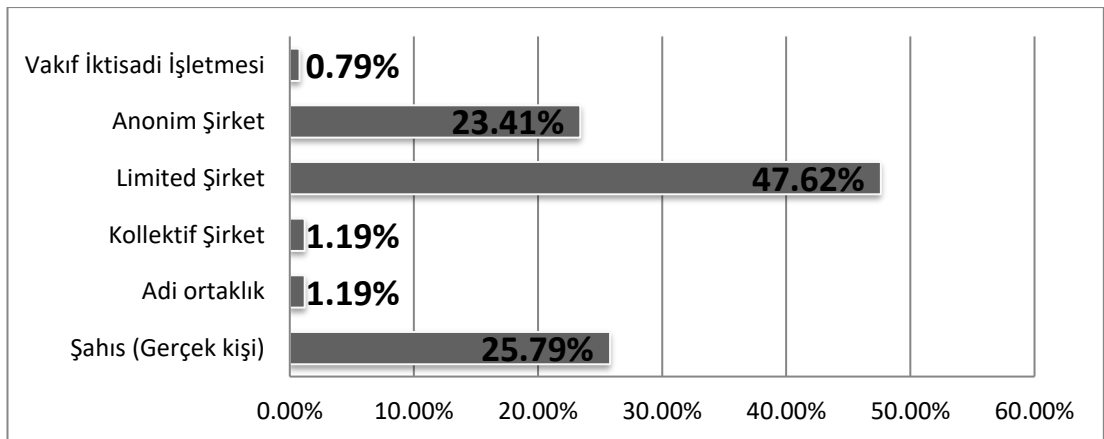


Grafik 3-6'ya göre araştırmada yer alan işletmelerin kuruluş geçmişine bakıldığında, 40 yılın üstüne olan işletme sayısı 10 (%3,97), 30-39 yıl arasında olan işletme sayısı 22 (%8,73), 20-29 yıl arasında olan işletme sayısı 53 (%21,03), 10-19 yıl arasında olan işletme sayısı 95 (%37,70) e tekabül etmektedir ve 10 yılın altında olan işletme sayısı 72 (%28,57) 'dir.

-İşletmelerin Hukuki Yapıları

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının yanıtları neticesinde işletmelerin hukuki yapıları belirlenmiştir. İşletmelerin hukuki yapılarındaki muhasebe uygulamaların da etkilediği ifade edilebilir. Dolayısıyla farklı hukuki yapıya sahip işletmelerde muhasebe politikaları tercihleri ve uygulamaları konusunda farklılıklar oluşabileceği düşünülmüştür. Anket sonuçlarına göre hukuki yapıları belirlenen işletmelerle ilgili veriler Grafik 3-7'de gösterilmiştir.

Grafik 3-7: İşletmelerin Hukuki Yapıları

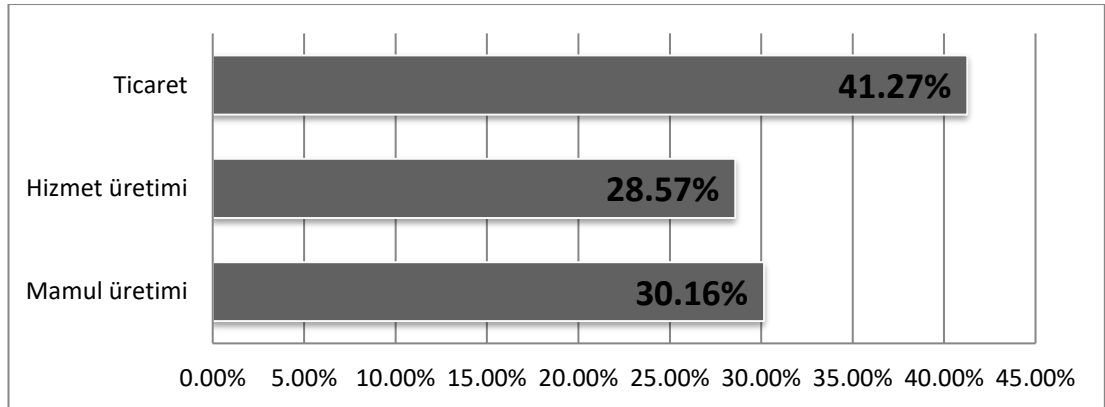


Grafikteki veriler incelendiğinde, araştırmada yer alan işletmelerin ağırlıklı olarak limited şirketler olduğu görülmektedir. Sonuçlara göre, araştırmada yer alan işletmelerin 120 'si (%47,62) limited şirket, 65'i (%25,79) şahıs (gerçek kişi) işletmesi, 59'u (%23,41) anonim şirket, 3'ü (%1,19) adi ortaklık, 3'ü (%1,19) kollektif şirket ve 2'si (%0,79) vakıf iktisadi işletmesidir. Öte yandan komandit şirket ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirkete rastlanılmamıştır.

- İşletmelerin Faaliyet Alanları

Araştırmaya katılan meslek mensuplarına muhasebe işlemlerini yürüttükleri işletmelerin faaliyet alanları üç ana kategoriye bölünerek sorulmuştur. Bu alanlar mamul üretimi, hizmet üretimi ve ticaret olarak belirlenmiştir. İşletmelerin faaliyet alanlarındaki farklılıklarından dolayı muhasebe uygulamalarının da farklılık gösterme olasılığı mevcuttur. Dolayısıyla farklı faaliyet alanlarına ve yapılara sahip işletmelerde muhasebe politikaları tercihleri ve uygulamaları konusunda farklılıklar oluşabileceği düşünülmüştür. Anket sonuçlarına göre faaliyet alanları üç gruba ayrılan işletmelerle ilgili veriler Grafik 3-8'de gösterilmiştir.

Grafik 3-8: İşletmelerin Faaliyet Alanları



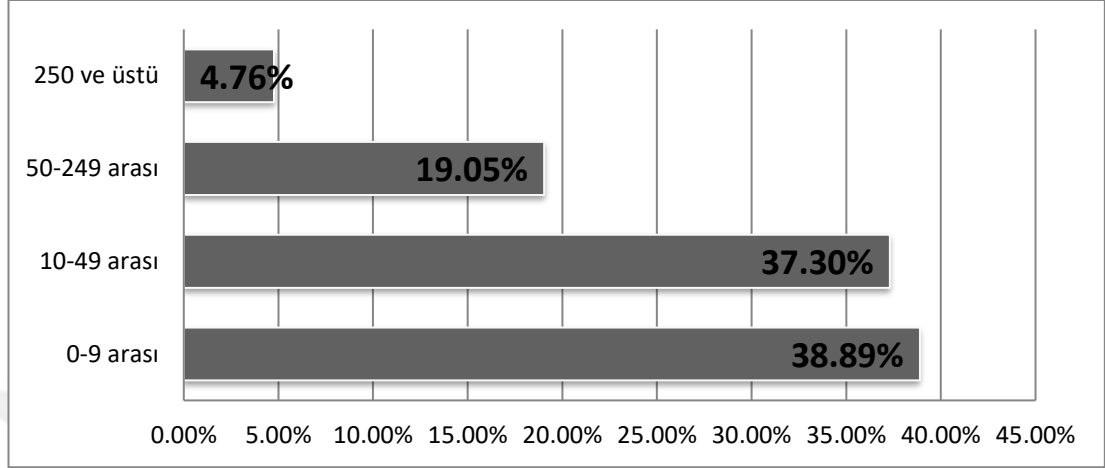
Grafikte yer alan veriler incelendiğinde ticaret (mal alım satımı) yapan işletme sayısı 104 (%41,27) iken, hizmet üretimi yapan 76 (%30,16) ve mamul üretimi yapan 72 (%28,57) işletme bulunmaktadır.

- İşletmede Çalışan Personel Sayısı

İşletmeleri KOBİ ölçeğinde sınıflandırmak için veri oluşturmak üzere meslek mensuplarına işletmede çalışan personel sayısı sorulmuştur. Anketteki cevap seçenekleri "Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve

Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelik" hükümlerine göre hazırlanmıştır. Buna göre işletmelerin çalışan sayılarına göre oluşan gruplar Grafik 3-9'da gösterilmektedir.

Grafik 3-9: İşletmelerde Çalışan Personel Sayısı

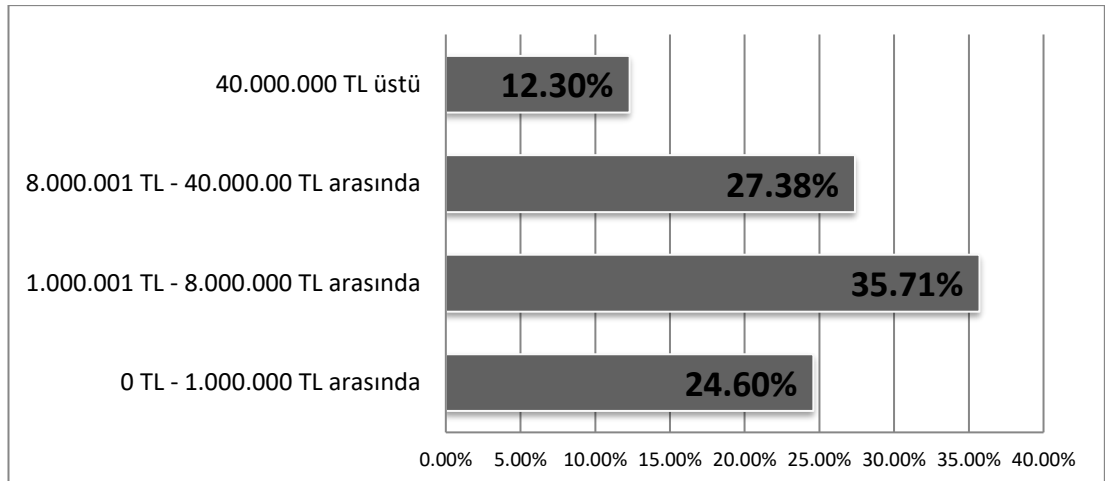


Grafik 3-9'daki veriler incelendiğinde araştırmada yer alan işletmelerin 12'sinin (%4,76) 250 ve üstü çalışanı olduğu, 48'inin (%19,05) 50-249 arası çalışanı olduğu, 94'ünün (%37,30) 10-49 arası çalışanı olduğu ve 98'nin (%38,89) ise 0-9 arası çalışanı olduğu tespit edilmiştir

- İşletmenin Yıllık Ciro Toplamı

İşletmeleri KOBİ ölçeğinde sınıflandırmak için veri oluşturmak üzere meslek mensuplarına işletmenin yıllık ciro toplamı sorulmuştur. Anketteki cevap seçenekleri "Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelik" hükümlerine göre hazırlanmıştır. Buna göre işletmelerin yıllık ciro toplamalarına göre oluşan gruplar Grafik 3-10'da gösterilmektedir.

Grafik 3-10: İşletmelerin Yıllık Ciro Toplamları

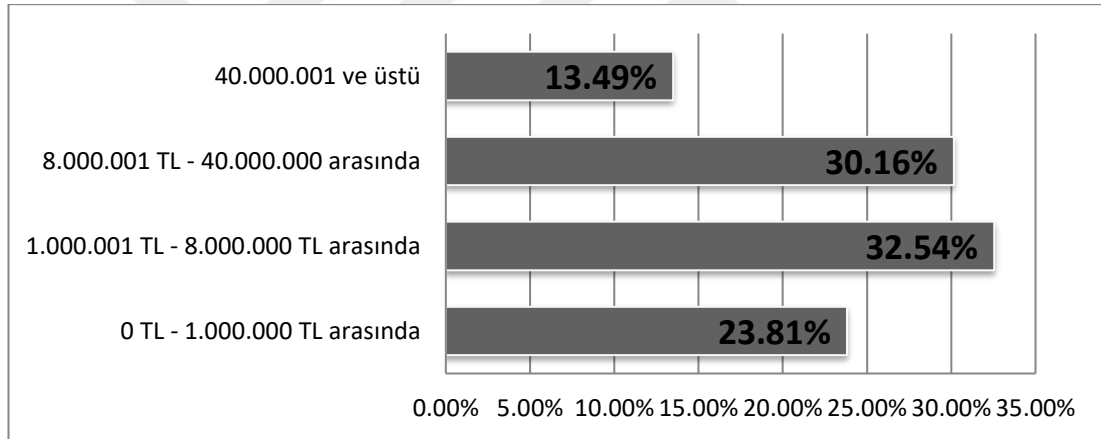


Grafik 3-10'daki veriler incelendiğinde, araştırmada yer alan işletmelerin 31'inin (%12,30) 40.000.000 TL üstü yıllık ciroya sahip olduğu, 69'unun (%27,38) 8.000.001-40.000.000 TL arası yıllık ciroya sahip olduğu, 90'ının (%35,71) 1.000.001-8.000.000 TL arası yıllık ciroya sahip olduğu ve 62'sinin (%24,60) ise 1.000.000 TL ve altında yıllık ciroya sahip olduğu tespit edilmiştir.

- İşletmenin Mali Bilanço Toplamı

İşletmeleri KOBİ ölçeğinde sınıflandırmak için veri oluşturmak üzere meslek mensuplarına işletmenin mali bilanço toplamı sorulmuştur. Anketteki cevap seçenekleri "Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelik" hükümlerine göre hazırlanmıştır. Buna göre işletmelerin mali bilanço toplamalarına göre oluşan gruplar Grafik 3-11'de gösterilmektedir.

Grafik 3-11: İşletmelerin Mali Bilanço Toplamları



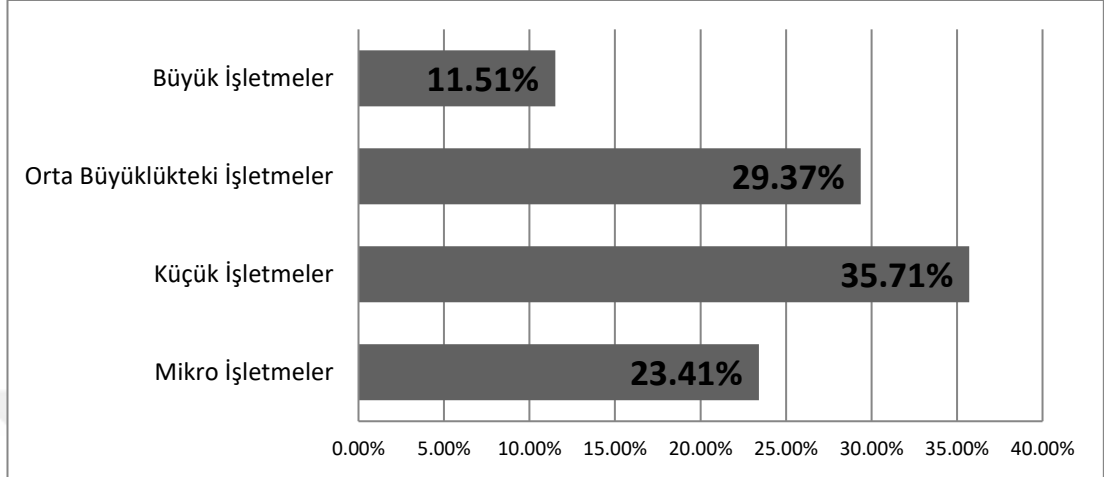
Grafik 3-11'deki veriler incelendiğinde araştırmada yer alan işletmelerin 34'ünün (%13,49) 40.000.000 TL üstü mali bilanço toplamına sahip olduğu, 76'sının (%30,16) 8.000.001-40.000.000 TL arası mali bilanço toplamına sahip olduğu, 82'sinin (%32,54) 1.000.001-8.000.000 TL arası mali bilanço toplamına sahip olduğu ve 60'ının (%23,81) ise 1.000.000 TL ve altında mali bilanço toplamına sahip olduğu tespit edilmiştir.

- Araştırma Verilerine Göre KOBİ Sınıflandırması

Araştırmada yer alan yıllık ciro toplamı, mali bilanço toplamı ve çalışan sayısı soruları ile "Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelik" hükümleri uyarınca ve

<http://www.kosgeb.gov.tr/site/tr/genel/kobimiyim> bağlantısı kullanılarak, çalışmaya konu olan işletmeler için sınıflama yapılmıştır. Bu sınıflandırma Grafik 3-12'deki gibidir.

Grafik 3-12: İşletmelerin Ölçeklerine Göre Sınıflandırılması

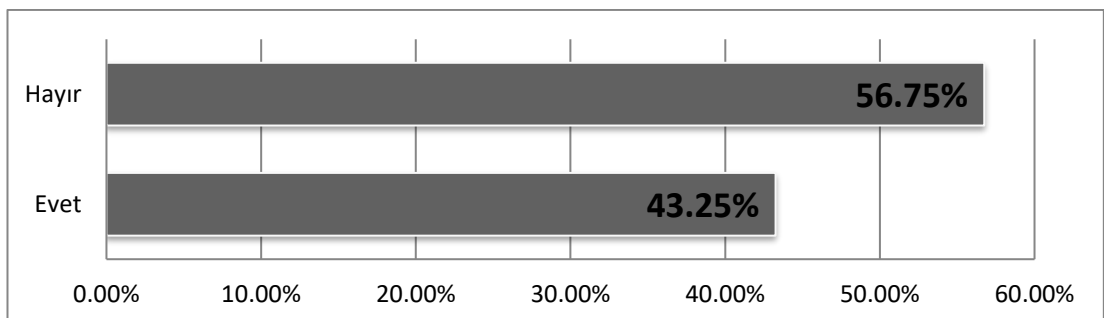


Grafik 3-12'deki veriler incelendiğinde araştırmada yer alan işletmelerin 29'unun (%11,51) KOBİ sınıflaması dışında kalan büyük işletmeler olduğu tespit edilmiştir. Araştırma verilerine göre 74 (%29,37) işletmenin orta büyüklükte işletme olduğu, 90'ının (%35,71) küçük işletme olduğu ve 59'unun (%23,41) ise mikro işletme olduğu tespit edilmiştir.

- Resmi Yönetim Kadrosu

Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının yanıtları ile işletmelerin resmi bir yönetim kadrosuna sahip olup olmadıkları sorulmuştur. Resmi bir yönetim kadrosuna sahip işletmelerin kurumsal bir yapıya sahip olacakları ve bundan dolayı muhasebe uygulamalarında diğerlerine göre daha nitelikli davranacakları düşünülmüştür. Böylece muhasebe politikaları tercihleri ve uygulamaları da diğerlerine göre farklılıklar göstermesi beklenmektedir. Yanıtlara göre oluşturulan veriler Grafik 3-13'te verilmiştir.

Grafik 3-13: İşletmede Resmi Yönetim Kadrosu Bulunma Durumu

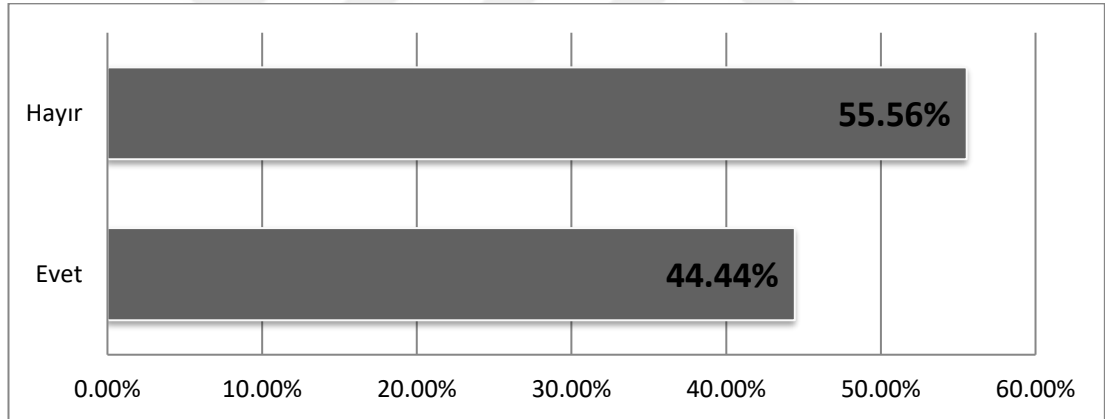


Grafik 3-13'deki veriler incelendiğinde araştırmada yer alan 143 (%56,75) işletmenin resmi bir yönetim kadrosu sahibi olmadığı, 109 (%43,25) işletmenin ise resmi bir yönetim kadrosuna sahip olduğu belirlenmiştir.

-İşletmenin Tanınmış Bir Ticaret Ağına ya da Ticari Bir Derneğe Üyeliği (Ticaret Odaları ve Esnaf Odaları Hariç)

Hukuki zorunluluklar dışında işletmelerin, ticaret odaları ve esnaf odaları haricinde çeşitli dernek ya da ticaret ağlarında faaliyette bulunmaları kurumsallık anlayışlarının göstergelerinden biri sayılabilir. Dolayısıyla kurumsallık anlayışına sahip işletmelerin, muhasebe politikalarının uygulanmasında ve muhasebe politikası tercihlerinde önem ve nitelik bakımından diğerlerinden farklılıklar göstereceği düşünülmüştür. Yanıtlarına göre elde edilen veriler Grafik 3-14'te gösterilmiştir.

Grafik 3-14: İşletmelerin Bir Ticaret Ağına veya Ticari Derneğe Üyelik Durumları



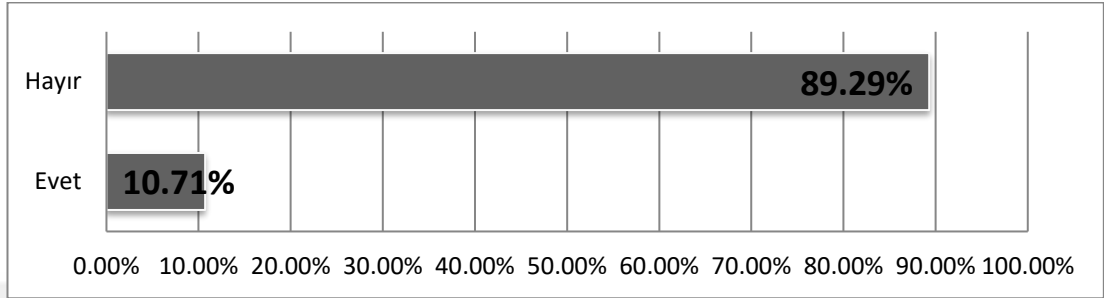
Grafik 3-14'deki veriler incelendiğinde araştırmada yer alan 112 (%44,44) işletmenin, ticaret odaları ve esnaf odaları hariç, tanınmış bir ticaret ağına ya da ticari derneğe üye olduğu tespit edilirken, 140 (%55,5) işletmenin ise, ticaret odaları ve esnaf odaları hariç, tanınmış bir ticaret ağına ya da ticari derneğe üye olmadığı tespit edilmiştir.

- E-Ticaret Faaliyeti

E-ticaret faaliyeti hayatın önemli bir kısmını kapsamış durumdadır. Fiziki sınırları ve mekanları ortadan kaldıran ve de müşteriyle iletişimi yüksek olan e-ticaret faaliyeti, işletmelerin ticarete bakış açılarını da yansıtmaktadır. Aslında konvansiyonel satışa alternatif olması bu yönüyle işletmelerin elektronik satışa olan psikolojik uzaklığı; muhafazakarlıkla ilgilidir. Araştırma açısından kesin bir

değerlendirme seçeneği olmamakla beraber, işletmeleri ve bu işletmelerin ticari algılarını anlamak üzere bu soru hazırlanmıştır. Dolayısıyla e-ticaret faaliyetinde olan işletmelerin de muhasebe uygulamaları açısından farklı bir noktada olabileceği göz önünde bulundurulabilir. Araştırma yanıtlarına göre hazırlanan Grafik 3-15'de E-ticaret faaliyeti ile ilgili veriler ortaya konulmuştur.

Grafik 3-15: İşletmelerde E-Ticaret Faaliyetinin Varlığı

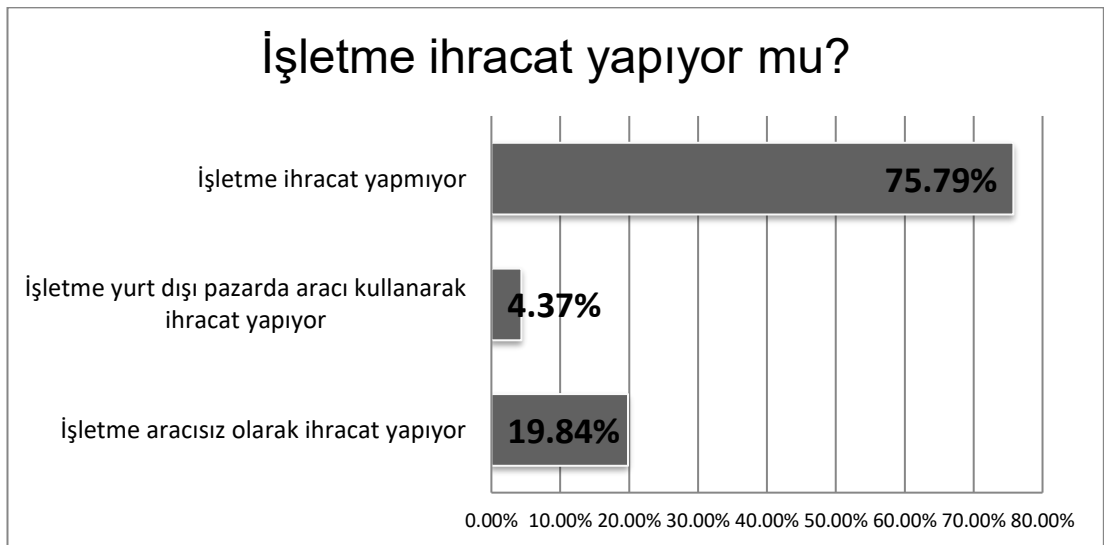


Grafik 3-15'e bakıldığında, araştırmaya katılan işletmelerin 225'inin (%89,29) e-ticaret yapmadığı, sadece 27 (%10,71) işletmenin e-ticaret yaptığı belirlenmiştir.

- İşletmenin İhracat Faaliyeti Durumu

Araştırmada sorulan bu soru ile işletmelerin ihracat yapıp yapmadığı, hatta ihracat işlemlerini kendilerinin yürütüp yürütmediği de sorularak, işletmelerin kurumsal profilleri için bir etkenin de tespiti yapılmıştır. Elde edilen yanıtlarına göre hazırlanan Grafik 3-16'da işletmenin ihracat faaliyeti ile ilgili veriler ortaya konulmuştur.

Grafik 3-16: İşletmelerde İhracat Faaliyeti

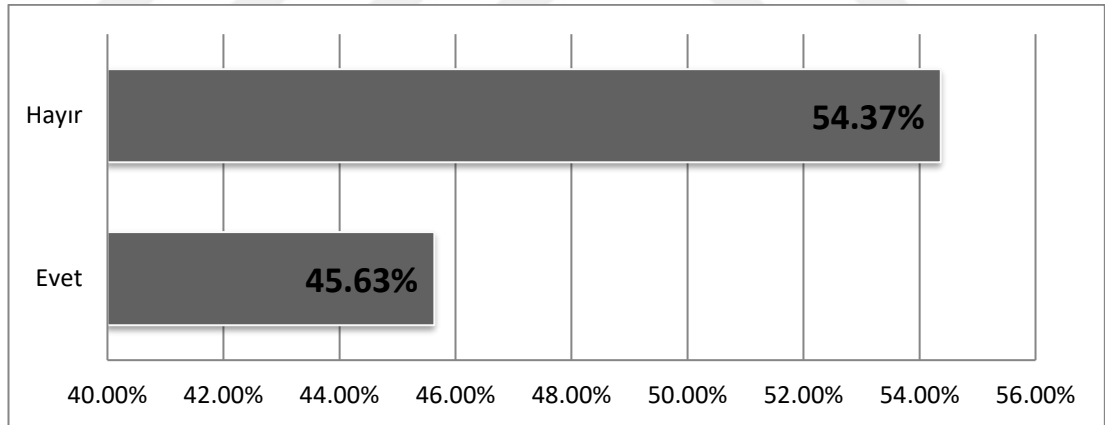


Grafik 3-16'ya bakıldığında, araştırmaya katılan işletmelerin 191'inin (%75,79) ihracat yapmadığı tespit edilmiştir. Diğer taraftan ise araştırmaya katılan 50 (%19,84) işletmenin aracısız olarak ihracat yaptığı sadece 11 (%4,37) işletmenin ise yurt dışı pazarda aracı kullanarak ihracat yaptığı belirlenmiştir.

- İşletmede Maliyetleme Sisteminin Varlığı

Araştırmada sorulan bu soru ile işletmelerin bir maliyetleme sistemi kullanıp kullanmadıkları sorularak, işletmelerin muhasebeye bakış açıları ve kurumsal profilleri için diğer bir etkenin de tespiti yapılmıştır. İşletmenin bir maliyet tespit ve hesaplama sistemi sahibi olması, sistemli bir muhasebe yapısının varlığı için delil teşkil edebilir. Bundan dolayı muhasebe politikalarının uygulanması ve tercihleri konusunda bu işletmelerin diğer işletmelerden farklılıklar göstermesi beklenmektedir. Elde edilen yanıtlarına göre hazırlanan Grafik 3-17'de işletmenin maliyet sistemi varlığı ile ilgili veriler ortaya konulmuştur.

Grafik 3-17: İşletmede Maliyet Sistemi Varlığı



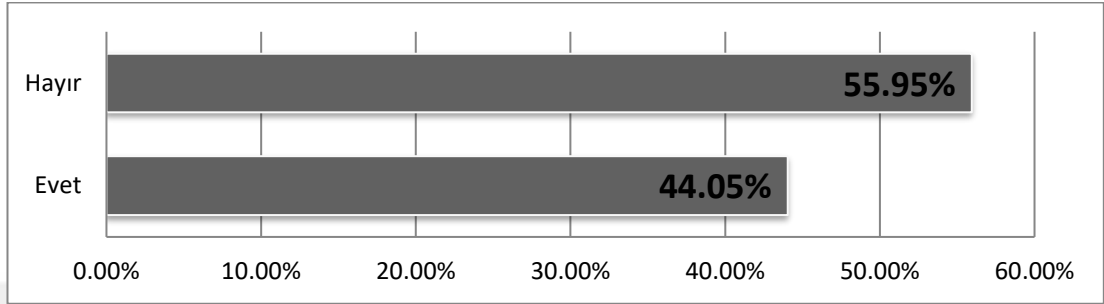
Grafik 3-17'ye bakıldığında, araştırmaya katılan işletmelerin 115'inde (%45,63) bir maliyetleme sisteminin varlığı tespit edilirken, araştırmaya katılan 137 (%54,37) işletmede bir maliyetleme sisteminin varlığı tespit edilmemiştir.

- İç kontrol Sistemi Varlığı

Araştırmada sorulan bu soru ile işletmelerin bir iç kontrol sistemi sahibi olup olmadıkları sorularak, işletmelerin muhasebeye bakış açıları için diğer bir etkenin de tespiti yapılmıştır. İşletmenin bir iç kontrol sistemi olması sistemli bir muhasebe

yapısının varlığı için diğer bir delil teşkil edecektir. Bundan dolayı muhasebe politikalarının uygulanması ve tercihleri konusunda bu işletmelerin diğer işletmelerden farklılıklar göstermesi beklenmektedir. Elde edilen yanıtlarına göre hazırlanan Grafik 3-18'de işletmenin iç kontrol sistemi varlığı ile ilgili veriler ortaya konulmuştur.

Grafik 3-18: İşletmede İç Kontrol Sistemi Varlığı

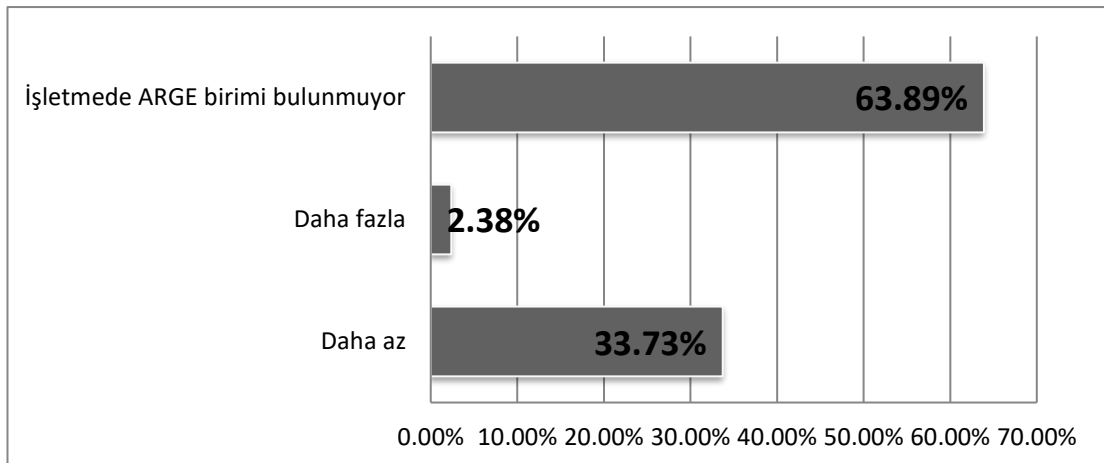


Grafik 3-18'e bakıldığında, araştırmaya katılan işletmelerin 111'inde (%45,05) bir iç kontrol sistemi varlığı tespit edilirken, araştırmaya katılan 141 (%55,95) işletmede bir iç kontrol sistemi varlığı tespit edilmemiştir.

- Araştırma Geliştirme (ARGE) Yatırımlarının Oranı

Araştırmada sorulan bu soru ile işletmelerin araştırma geliştirme birimine yatırım yapıp yapmadıkları, eğer yapıyorsa bu yatırımın düzeyi anlaşılmaya çalışılmıştır. Elde edilen yanıtlara göre hazırlanan Grafik 3-19'de işletmenin araştırma geliştirme biriminin varlığı ve bu birimin yatırımları ile ilgili veriler ortaya konulmuştur.

Grafik 3-19: İşletmelerde Araştırma Geliştirme Yatırımlarının Oranları



Grafik 3-19'a bakıldığında, araştırmaya katılan işletmelerin 161'inde (%63,89) araştırma geliştirme birimin varlığı tespit edilememiştir. Diğer taraftan ise araştırmaya katılan 91 (%36,11) işletmede araştırma geliştirme birimi varlığı tespit edilirken, bunların 85'i (%33,73) araştırma geliştirmeye cironun %5'inden daha az pay ayırdığını söylemiş ancak 6 (%2,38) işletme araştırma geliştirmeye cironun %5'inden daha fazla pay ayırdığını söylemiştir.

3.8.3. Araştırmadaki Farklı Ölçek Düzeyindeki İşletmelerin Muhasebe Politikası Tercihleri İle İlgili Bulgular

Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının muhasebe işlemlerini yürüttükleri işletmelerin anketteki sorularla muhasebe politikası uygulamaları ve muhasebe politikası tercihleri belirlenmeye çalışılmıştır. Anket formunda araştırma kapsamında TDMS ve GKGMİ uyarınca belirlenmiş muhasebe politikalarının uygulanma şekilleri ve işletmelerin muhasebe politikası tercihleri sorulmuştur.

Elde edilen sonuçlara göre, işletmeler KOBİ yönetmeliği uyarınca ve <http://www.kosgeb.gov.tr/site/tr/genel/kobimiyim> uygulamasından faydalanılarak işletme sınıflandırılmıştır. Bu sınıflandırma sonucunda, 29 işletmenin büyük ölçekli işletme olduğu, 74 işletmenin orta ölçekli işletme olduğu, 90 işletmenin küçük ölçekli işletme olduğu ve 59 işletmenin ise mikro ölçekli işletme olduğu tespit edilmiştir.

Yapılan sınıflama neticesinde, araştırma 4 ayrı işletme grubu arasında elde edilen veriler ışığında çalışmanın esasını oluşturacak hipotezler aşağıdaki gibi yapılandırılmıştır:

H1₀: Farklı ölçek düzeyindeki işletmeler arasında işletmenin bilançosu hazırlanırken tercih edilen format bakımından farklılık yoktur.

H2₀: Farklı ölçek düzeyindeki işletmeler arasında işletmenin bilançosunun sunumu açısından tercih edilen format bakımından farklılık yoktur.

H3₀: Farklı ölçek düzeyindeki işletmeler arasında işletmeye ait gelir tablosunun sunum formatı tercihi bakımından farklılık yoktur.

H4₀: Farklı ölçek düzeyindeki işletmeler arasında kullanılan hesap planı tercihi bakımından farklılık yoktur.

H5₀: Farklı ölçek düzeyindeki işletmeler arasında işletmenin bilançosu ve gelir tablosuna ek olarak düzenlenen farklı finansal tablo tercihleri bakımından farklılık yoktur.

H6₀: Farklı ölçek düzeyindeki işletmeler arasında işletmede tekdüzen hesap planının da boş bırakılan hesapları ihtiyaç halinde kullanma tercihleri bakımından farklılık yoktur.

H7₀: Farklı ölçek düzeyindeki işletmeler arasında işletmede yabancı paralı işlemlerde yabancı para çıkışlarını kayıt etme tercihleri bakımından farklılık yoktur.

H8₀: Farklı ölçek düzeyindeki işletmeler arasında işletmede hisse senedi yatırımlarında dönem sonu piyasa değeri alış değerinin altına düşerse karşılık ayırma tercihleri bakımından farklılık yoktur.

H9₀: Farklı ölçek düzeyindeki işletmeler arasında işletmede alacak senetlerine ve borç senetlerine reeskont işlemi uygulama tercihleri bakımından farklılık yoktur.

H10₀: Farklı ölçek düzeyindeki işletmeler arasında işletmenin senetler dışında kalan diğer alacak ve borçlara reeskont işlemi uygulama tercihleri bakımından farklılık yoktur.

H11₀: Farklı ölçek düzeyindeki işletmeler arasında işletmenin kredi kartından doğan alacaklara ve borçlara reeskont işlemi uygulama tercihleri bakımından farklılık yoktur.

H12₀: Farklı ölçek düzeyindeki işletmeler arasında işletmede ticari alacaklar ile ilgili vadesi dolmuş alacakların takibindeki tercihleri bakımından farklılık yoktur.

H13₀: Farklı ölçek düzeyindeki işletmeler arasında işletmede diğer alacaklar ile ilgili vadesi dolmuş alacakların takibindeki tercihleri bakımından farklılık yoktur.

H14₀: Farklı ölçek düzeyindeki işletmeler arasında işletmedeki şüpheli alacaklara karşılık ayırma tercihleri bakımından farklılık yoktur.

H15₀: Farklı ölçek düzeyindeki işletmeler arasında işletmede kuruluş ve örgütlenme giderlerini muhasebeleştirme yöntemi tercihleri bakımından farklılık yoktur.

H16₀: Farklı ölçek düzeyindeki işletmeler arasında işletmede kıdem tazminatı ayırma tercihleri bakımından farklılık yoktur.

H17₀: Farklı ölçek düzeyindeki işletmeler arasında işletmede SGK primlerini zamanında ödenmesi sonucunda hak kazanılan %5'lik prim indirimini kayıt etme tercihi bakımından farklılık yoktur.

H18₀: Farklı ölçek düzeyindeki işletmeler arasında işletmede kullanılan stok maliyeti belirleme yöntemi tercihi bakımından farklılık yoktur.

H19₀: Farklı ölçek düzeyindeki işletmeler arasında işletmede stok çıkışlarını kayıt altına alma tercihleri bakımından farklılık yoktur.

H20₀: Farklı ölçek düzeyindeki işletmeler arasında işletmede her değerlendirme döneminin sonunda stoklardan Net Gerçekleşebilir Değer (NGD)'i maliyet değerinin altında kalanlar için karşılık ayırmayı tercih etme bakımından farklılık yoktur.

H21₀: Farklı ölçek düzeyindeki işletmeler arasında işletmede stok edinimi sırasında alışla bağlantılı finansman giderlerini (kur farkı, komisyon ve vade farkı veya faizleri) muhasebeleştirme tercihleri bakımından farklılık yoktur.

H22₀: Farklı ölçek düzeyindeki işletmeler arasında işletmede dönem sonu stok değerlemesinde tespit olunan kur farkı, faiz ve komisyon giderlerinin muhasebeleştirilme tercihi bakımından farklılık yoktur.

H23₀: Farklı ölçek düzeyindeki işletmeler arasında işletmede 1 yıl içerisinde satılması planlanan (öngörülen) miktarı aşan stokları izlemek için kullanılan hesap bakımından farklılık yoktur.

H24₀: Farklı ölçek düzeyindeki işletmeler arasında işletmede maddi duran varlıklar için amortisman yöntemi tercihi bakımından farklılık yoktur.

H25₀: Farklı ölçek düzeyindeki işletmeler arasında işletmede amortisman ayırırken yararlı ömür tercihleri açısı bakımından farklılık yoktur.

H26₀: Farklı ölçek düzeyindeki işletmeler arasında işletmede ayrılan amortismanlarda kayıt yöntemi tercihleri açısı bakımından farklılık yoktur.

H27₀: Farklı ölçek düzeyindeki işletmeler arasında işletmede maddi duran varlıkların değer düşüklüğüne maruz kalıp kalmadığını belirlemek için amortisman dışında değer düşüklüğü testi uygulama tercihi bakımından farklılık yoktur.

H28₀: Farklı ölçek düzeyindeki işletmeler arasında işletmede amortisman ayırma sınırı altından kalan maddi duran varlık (MDV) kalemlerini kayıt etme tercihi açısından farklılık yoktur.

H29₀: Farklı ölçek düzeyindeki işletmeler arasında işletmede maddi duran varlıkları muhasebeleştirildikten sonraki dönemlerde MDV ile ilgili oluşan kur farklarını ve/veya kredi faizlerini muhasebeleştirme tercihleri bakımından farklılık yoktur.

H30₀: Farklı ölçek düzeyindeki işletmeler arasında işletmede kullanılmayacak duruma gelen ve satışı zor görünen maddi duran varlıkları izlemek için kullanılan hesap tercihi bakımından farklılık yoktur.

3.8.3.1 Analiz Sonucu Elde Edilen Bulgular

Farklı ölçek düzeyindeki işletme grupları arasındaki muhasebe politikası tercihlerinin Kruskal-Wallis, ikili işletme grupları arasındaki muhasebe politikası tercihlerinin Mann-Whithney U analizi sonucu elde edilen bulguları şu şekildedir;

H5₀: Farklı ölçek düzeyindeki işletmeler arasında işletmenin bilançosu ve gelir tablosuna ek olarak düzenlenen farklı finansal tablo tercihleri bakımından farklılık yoktur.

İşletmelerin bilançolarına ve gelir tablolarına ek düzenleyebilecekleri tablolar; kar dağıtım tablosu, nakit akım tablosu, fon akım tablosu, fon akım tablosu, özkaynaklar değişim tablosu ve satışların maliyeti tablosudur.

H5₀ hipotezini test etmek için Kruskal-Wallis analizinden yararlanılmıştır. Tablo 3-3'te gösterildiği üzere, %5 önem seviyesinde analiz sonucu anlamlılık değeri 0,006 olarak hesaplanmıştır. $p=0,006 < \alpha=0,05$ olduğundan, H5₀ hipotezi reddedilmiştir. Buna göre farklı ölçek düzeyindeki işletmeler arasında işletmenin bilançosu ve gelir tablosuna ek olarak düzenlenen farklı finansal tablo tercihleri bakımından farklılık olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Tablo 3-3: İşletmelerin Bilanço ve Gelir Tablosuna Ek Finansal Tablo Düzenleme Tercihleri

İşletme Tipi	İşletme Sayısı	Sıra Ortalaması
Mikro Ölçekli İşletme	59	137,19
Küçük Ölçekli İşletme	90	135,70
Orta Ölçekli İşletme	74	119,01
Büyük Ölçekli İşletme	29	95,29
Kruskal-Wallis H	12,543	
df	3	
Asymp. Sig.	,006	

İşletme tiplerine göre farklılığı ortaya çıkarmak amacıyla H5₀ hipotezine ait

alt hipotezler oluşturulmuştur. Bu farklılıkların hangi işletme tipinden kaynaklandığını bulmak amacıyla ikili karşılaştırmalara başvurulmuştur. Bu amaçla Mann-Whitney U testinden faydalanılmıştır. Her bir işletme tipi diğerleri ile karşılaştırılmıştır.

H₅₀ hipotezine ait alt hipotezler şunlardır;

H_{50a}: Mikro ölçekli işletmeler ile küçük ölçekli işletmeler arasında işletmenin bilançosu ve gelir tablosuna ek olarak düzenlenen farklı finansal tablo tercihleri bakımından farklılık yoktur.

H_{50b}: Mikro ölçekli işletmeler ile orta ölçekli işletmeler arasında işletmenin bilançosu ve gelir tablosuna ek olarak düzenlenen farklı finansal tablo tercihleri bakımından farklılık yoktur.

H_{50c}: Mikro ölçekli işletmeler ile büyük ölçekli işletmeler arasında işletmenin bilançosu ve gelir tablosuna ek olarak düzenlenen farklı finansal tablo tercihleri bakımından farklılık yoktur.

H_{50d}: Küçük ölçekli işletmeler ile orta ölçekli işletmeler arasında işletmenin bilançosu ve gelir tablosuna ek olarak düzenlenen farklı finansal tablo tercihleri bakımından farklılık yoktur.

H_{50e}: Küçük ölçekli işletmeler ile büyük ölçekli işletmeler arasında işletmenin bilançosu ve gelir tablosuna ek olarak düzenlenen farklı finansal tablo tercihleri bakımından farklılık yoktur.

H_{50f}: Orta ölçekli işletmeler ile büyük ölçekli işletmeler arasında işletmenin bilançosu ve gelir tablosuna ek olarak düzenlenen farklı finansal tablo tercihleri bakımından farklılık yoktur.

Bu hipotezlerden istatistiksel olarak anlamlı olanlar aşağıda verilmektedir;

H_{50c}: Mikro ölçekli işletmeler ile büyük ölçekli işletmeler arasında işletmenin bilançosu ve gelir tablosuna ek olarak düzenlenen farklı finansal tablo tercihleri bakımından farklılık yoktur.

H_{50e}: Küçük ölçekli işletmeler ile büyük ölçekli işletmeler arasında işletmenin bilançosu ve gelir tablosuna ek olarak düzenlenen farklı finansal tablo tercihleri bakımından farklılık yoktur.

Test sonuçları göstermiştir ki, alt hipotez sonuçlarında ortak olan işletme tipi büyük işletmeler olduğundan farklılık büyük işletmelerden kaynaklanmaktadır. Bu sonuçlar ile ilgili tablolar sırasıyla şöyledir;

Tablo 3-4 incelendiğinde, H_{50c} hipotezi test etmek amacıyla %5 önem

seviyesinde mikro ölçekli işletmeler ile büyük ölçekli işletmeler karşılaştırıldığında, anlamlılık değeri $p=0,003$ olarak hesaplanmış olup, bu değer $p=0,003 < \alpha=0,05$ olduğundan, H_{50c} hipotezi reddedilerek, mikro ölçekli işletmeler ile büyük ölçekli işletmeler arasında işletmenin bilançosu ve gelir tablosuna ek olarak düzenlenen farklı finansal tablo tercihleri bakımından farklılık olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Sonuca göre mikro ölçekli işletmelerin kar dağıtım tablosu, nakit akım tablosu, fon akım tablosu, özkaynaklar değişim tablosu ve satışların maliyeti tablolarından düzenleme yapmadıkları sonucuna ulaşılırken, büyük ölçekli işletmelerin bahsedilen ek tabloları düzenledikleri sonucuna ulaşılmaktadır.

Tablo 3-4: Mikro ve Büyük Ölçekli İşletmelerin Bilanço ve Gelir Tablosuna Ek Finansal Tablo Düzenleme Tercihleri

İşletme Tipi	İşletme Sayısı	Sıra Ortalaması	Sıra Toplamları
Mikro Ölçekli İşletme	59	49,32	2910,00
Büyük Ölçekli İşletme	29	34,69	1006,00
Mann-Whitney U	571,000		
Wilcoxon W	1006,000		
Z	-2,979		
Asymp. Sig. (2-tailed)	,003		

Tablo 3-5 incelendiğinde, H_{50e} hipotezi test etmek amacıyla %5 önem seviyesinde küçük ölçekli işletmeler ile büyük ölçekli işletmeler karşılaştırıldığında, anlamlılık değeri $p=0,002$ olarak hesaplanmış olup, bu değer $p=0,002 < \alpha=0,05$ olduğundan, H_{50e} hipotezi reddedilerek, küçük ölçekli işletmeler ile büyük ölçekli işletmeler arasında işletmenin bilançosu ve gelir tablosuna ek olarak düzenlenen farklı finansal tablo tercihleri bakımından farklılık olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Sonuca göre küçük ölçekli işletmelerin kar dağıtım tablosu, nakit akım tablosu, fon akım tablosu, özkaynaklar değişim tablosu ve satışların maliyeti tablolarından düzenleme yapmadıkları sonucuna ulaşılırken, büyük ölçekli işletmelerin bahsedilen ek tabloları düzenledikleri sonucuna ulaşılmaktadır.

Tablo 3-5: Küçük ve Büyük Ölçekli İşletmelerin Bilanço ve Gelir Tablosuna Ek Finansal Tablo Düzenleme Tercihleri

İşletme Tipi	İşletme Sayısı	Sıra Ortalaması	Sıra Toplamları
Küçük Ölçekli İşletme	90	64,65	5818,50
Büyük Ölçekli İşletme	29	45,57	1321,50
Mann-Whitney U	886,500		
Wilcoxon W	1321,500		
Z	-3,084		
Asymp. Sig. (2-tailed)	,002		

2000 yılında yayınlanan 10 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nin birinci kısmında bahsedildiği üzere "3 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği" ile ek mali tabloları düzenlemek zorunda olan işletmelerin belirlenmesinde aktif toplamı ve net satışların toplamı kriteri getirilmiştir. Bu hüküm uyarınca, "*Aktif toplamı veya net satışları toplamı belirli bir tutarı aşan mükellefler ek mali tabloları düzenlemek zorundadırlar*" ibaresi yer alır. Ayrıca aynı tebliğde parasal hadler kısmında "*Bu tebliğde yer alan parasal hadler, takip eden yıllarda bakanlığımızca ayrıca bir belirleme yapılmadığı takdirde, her yıl bir önceki yıl için Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca tespit edilen yeniden değerlendirme oranında artırılarak uygulanacaktır*" ibaresi de yer almaktadır (Resmi Gazete, 2000). Çalışmaya esas alınan 2016 yılında, işletme mali tabloları açısından ek mali tablo düzenleme sınırı, aktif toplamı olarak 14.074.300 TL veya satış hâsılatı 31.275.800 TL olarak belirlendiğinden bu sonucun alınması normal karşılanmalıdır.

H6₀: Farklı ölçek düzeyindeki işletmeler arasında işletmede tekdüzen hesap planının da boş bırakılan hesapları ihtiyaç halinde kullanma tercihleri bakımından farklılık yoktur.

H6₀ hipotezini test etmek için Kruskal-Wallis analizinden yararlanılmıştır. Tablo 3-6'da gösterildiği üzere %5 önem seviyesinde analiz sonucu anlamlılık değeri 0,047 olarak hesaplanmıştır. $p=0,047 < \alpha=0,05$ olduğundan, H6₀ hipotezi reddedilmiştir. Buna göre farklı ölçek düzeyindeki işletmeler arasında işletmede tekdüzen hesap planının da boş bırakılan hesapları ihtiyaç halinde kullanma tercihleri bakımından farklılık olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Sonuçlar incelendiğinde işletmelerin ağırlıklı olarak boş bırakılan hesap kodlarını ihtiyaç olması durumunda kullanmayı tercih etmedikleri sonucuna ulaşılmaktadır.

Tablo 3-6: İşletmelerin Tekdüzen Hesap Planında Boş Bırakılan Hesapları Kullanım Tercihleri

İşletme Tipi	İşletme Sayısı	Sıra Ortalaması
Mikro Ölçekli İşletme	59	145,10
Küçük Ölçekli İşletme	90	119,00
Orta Ölçekli İşletme	74	125,62
Büyük Ölçekli İşletme	29	114,17
Kruskal-Wallis H	7,934	
df	3	
Asymp. Sig.	,047	

İşletme tiplerine göre farklılığı ortaya çıkarmak amacıyla H_0 hipotezine ait alt hipotezler oluşturulmuştur. Bu farklılıkların hangi işletme tipinden kaynaklandığını bulmak amacıyla ikili karşılaştırmalara başvurulmuştur. Bu amaçla Mann-Whitney U testinden faydalanılmıştır. Her bir işletme tipi diğerleri ile karşılaştırılmıştır.

H_0 hipotezine ait alt hipotezler şunlardır;

H_{0a} : Mikro ölçekli işletmeler ile küçük ölçekli işletmeler arasında işletmede tekdüzen hesap planının da boş bırakılan hesapları ihtiyaç halinde kullanma tercihleri bakımından farklılık yoktur.

H_{0b} : Mikro ölçekli işletmeler ile orta ölçekli işletmeler arasında işletmede tekdüzen hesap planının da boş bırakılan hesapları ihtiyaç halinde kullanma tercihleri bakımından farklılık yoktur.

H_{0c} : Mikro ölçekli işletmeler ile büyük ölçekli işletmeler arasında işletmede tekdüzen hesap planının da boş bırakılan hesapları ihtiyaç halinde kullanma tercihleri bakımından farklılık yoktur.

H_{0d} : Küçük ölçekli işletmeler ile orta ölçekli işletmeler arasında işletmede tekdüzen hesap planının da boş bırakılan hesapları ihtiyaç halinde kullanma tercihleri bakımından farklılık yoktur.

H_{0e} : Küçük ölçekli işletmeler ile büyük ölçekli işletmeler arasında işletmede

tekdüzen hesap planının da boş bırakılan hesapları ihtiyaç halinde kullanma tercihleri bakımından farklılık yoktur.

H6_{0f}: Orta ölçekli işletmeler ile büyük ölçekli işletmeler arasında işletmede tekdüzen hesap planının da boş bırakılan hesapları ihtiyaç halinde kullanma tercihleri bakımından farklılık yoktur.

Bu hipotezlerden istatistiksel olarak anlamlı olanlar aşağıda verilmektedir;

H6_{0a}: Mikro ölçekli işletmeler ile küçük ölçekli işletmeler arasında işletmede tekdüzen hesap planının da boş bırakılan hesapları ihtiyaç halinde kullanma tercihleri bakımından farklılık yoktur.

H6_{0c}: Mikro ölçekli işletmeler ile büyük ölçekli işletmeler arasında işletmede tekdüzen hesap planının da boş bırakılan hesapları ihtiyaç halinde kullanma tercihleri bakımından farklılık yoktur.

Test sonuçları göstermiştir ki, alt hipotez sonuçlarında ortak olan işletme tipi mikro ölçekli işletmeler olduğundan farklılık mikro ölçekli işletmelerden kaynaklanmaktadır. Bu sonuçlar ile ilgili tablolar sırasıyla şöyledir;

Tablo 3-7 incelendiğinde, %5 önem seviyesinde mikro ölçekli işletmeler ile küçük ölçekli işletmeler karşılaştırıldığında, anlamlılık değeri $p=0,010$ olarak hesaplanmış olup, bu değer $p=0,010 < \alpha=0,05$ olduğundan, H6_{0a} reddedilerek mikro ölçekli işletmeler ile küçük ölçekli işletmeler arasında işletmede tekdüzen hesap planının da boş bırakılan hesapları ihtiyaç halinde kullanma tercihleri bakımından farklılık olduğu sonucuna ulaşılmaktadır.

Tablo 3-7: Mikro ve Küçük Ölçekli İşletmelerin Tekdüzen Hesap Planında Boş Bırakılan Hesapları Kullanım Tercihleri

İşletme Tipi	İşletme Sayısı	Sıra Ortalaması	Sıra Toplamları
Mikro Ölçekli İşletme	59	84,32	4975,00
Küçük Ölçekli İşletme	90	68,89	6200,00
Mann-Whitney U	2105,000		
Wilcoxon W	6200,000		
Z	-2,564		
Asymp. Sig. (2-tailed)	,010		

Tablo 3-8 incelendiğinde, ise %5 önem seviyesinde mikro işletmeler ile büyük işletmeler karşılaştırıldığında, anlamlılık değeri $p=0,021$ olarak hesaplanmış olup bu değer $p=0,021 < \alpha=0,05$ olduğundan, H_{0c} hipotezi reddedilerek mikro ölçekli işletmeler ile büyük ölçekli işletmeler arasında işletmede tekdüzen hesap planının da boş bırakılan hesapları ihtiyaç halinde kullanma tercihleri bakımından farklılık olduğu sunucuna ulaşılmıştır.

Tablo 3-8: Mikro ve Büyük Ölçekli İşletmelerin Tekdüzen Hesap Planında Boş Bırakılan Hesapları Kullanım Tercihleri

İşletme Tipi	İşletme Sayısı	Sıra Ortalaması	Sıra Toplamları
Mikro Ölçekli İşletme	59	48,06	2835,50
Büyük Ölçekli İşletme	29	37,26	1080,50
Mann-Whitney U	645,500		
Wilcoxon W	1080,500		
Z	-2,311		
Asymp. Sig. (2-tailed)	,021		

H7₀: Farklı ölçek düzeyindeki işletmeler arasında işletmede yabancı paralı işlemlerde yabancı para çıkışlarını kayıt etme tercihleri bakımından farklılık yoktur.

İşletmelerin yabancı paralı işlemleri var ise bunlar ilgili işlemleri hemen dikkate alarak hareket etmeleri(sürekli envanter) ya da dönem sonunda sayım yaparak çıkış yapma (aralıklı envanter) yöntemlerinden birini tercih etmeleri beklenmektedir.

H7₀ hipotezini test etmek için Kruskal-Wallis analizinden yararlanılmıştır. Tablo 3-9'da gösterildiği üzere, %5 önem seviyesinde analiz sonucu anlamlılık değeri 0,004 olarak hesaplanmıştır. $p=0,004 < \alpha=0,05$ olduğundan, H7₀ hipotezi reddedilmiştir. Buna göre, farklı ölçek düzeyindeki işletmeler arasında işletmede yabancı paralı işlemlerde yabancı para çıkışlarını kayıt etme tercihleri bakımından farklılık olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Sonuçlar incelendiğinde işletmelerin, hemen dikkate alma(sürekli envanter), dönem sonunda sayma ve çıkış yapma(aralıklı envanter) seçeneklerinden ağırlıklı olarak aralıklı envanter yöntemini tercih ettikleri sonucuna ulaşılmaktadır.

Tablo 3-9: İşletmelerin Yabancı Paralı İşlemlerde Yabancı Para Çıkışlarını Kayıt Etme Tercihleri

İşletme Tipi	İşletme Sayısı	Sıra Ortalaması
Mikro Ölçekli İşletme	59	155,09
Küçük Ölçekli İşletme	90	117,23
Orta Ölçekli İşletme	74	117,41
Büyük Ölçekli İşletme	29	120,28
Kruskal-Wallis H	13,586	
df	3	
Asymp. Sig.	,004	

İşletme tiplerine göre farklılığı ortaya çıkarmak amacıyla H_0 hipotezine ait alt hipotezler oluşturulmuştur. Bu farklılıkların hangi işletme tipinden kaynaklandığını bulmak amacıyla ikili karşılaştırmalara başvurulmuştur. Bu amaçla Mann-Whitney U testinden faydalanılmıştır. Her bir işletme tipi diğerleri ile karşılaştırılmıştır.

H_0 hipotezine ait alt hipotezler şunlardır;

H_{0a} : Mikro ölçekli işletmeler ile küçük ölçekli işletmeler arasında işletmede yabancı paralı işlemlerde yabancı para çıkışlarını kayıt etme tercihleri bakımından farklılık yoktur.

H_{0b} : Mikro ölçekli işletmeler ile orta ölçekli işletmeler arasında işletmede yabancı paralı işlemlerde yabancı para çıkışlarını kayıt etme tercihleri bakımından farklılık yoktur.

H_{0c} : Mikro ölçekli işletmeler ile büyük ölçekli işletmeler arasında işletmede yabancı paralı işlemlerde yabancı para çıkışlarını kayıt etme tercihleri bakımından farklılık yoktur.

H_{0d} : Küçük ölçekli işletmeler ile orta ölçekli işletmeler arasında işletmede yabancı paralı işlemlerde yabancı para çıkışlarını kayıt etme tercihleri bakımından farklılık yoktur.

H_{0e} : Küçük ölçekli işletmeler ile büyük ölçekli işletmeler arasında işletmede yabancı paralı işlemlerde yabancı para çıkışlarını kayıt etme tercihleri bakımından farklılık yoktur.

H_{0f} : Orta ölçekli işletmeler ile büyük ölçekli işletmeler arasında işletmede yabancı paralı işlemlerde yabancı para çıkışlarını kayıt etme tercihleri bakımından

farklılık yoktur.

Bu hipotezlerden istatistiksel olarak anlamlı olanlar aşağıda verilmektedir;

H7_{0a}: Mikro ölçekli işletmeler ile küçük ölçekli işletmeler arasında işletmede yabancı paralı işlemlerde yabancı para çıkışlarını kayıt etme tercihleri bakımından farklılık yoktur.

H7_{0b}: Mikro ölçekli işletmeler ile orta ölçekli işletmeler arasında işletmede yabancı paralı işlemlerde yabancı para çıkışlarını kayıt etme tercihleri bakımından farklılık yoktur.

H7_{0c}: Mikro ölçekli işletmeler ile büyük ölçekli işletmeler arasında işletmede yabancı paralı işlemlerde yabancı para çıkışlarını kayıt etme tercihleri bakımından farklılık yoktur.

Test sonuçları göstermiştir ki, alt hipotez sonuçlarında ortak olan işletme tipi mikro ölçekli işletmeler olduğundan farklılık mikro ölçekli işletmelerden kaynaklanmaktadır. Bu sonuçlar ile ilgili tablolar sırasıyla şöyledir;

Tablo 3-10 incelendiğinde, ise %5 önem seviyesinde mikro ölçekli işletmeler ile küçük ölçekli işletmeler karşılaştırıldığında, anlamlılık değeri $p=0,001$ olarak hesaplanmış olup bu değer $p=0,001 < \alpha=0,05$ olduğundan, H7_{0a} hipotezi reddedilerek, mikro ölçekli işletmeler ile küçük ölçekli işletmeler arasında işletmede yabancı paralı işlemlerde yabancı para çıkışlarını kayıt etme tercihleri bakımından farklılık olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Tablo 3-10: Mikro ve Küçük Ölçekli İşletmelerin Yabancı Paralı İşlemlerde Yabancı Para Çıkışlarını Kayıt Etme Tercihleri

İşletme Tipi	İşletme Sayısı	Sıra Ortalaması	Sıra Toplamları
Mikro Ölçekli İşletme	59	89,10	5257,00
Küçük Ölçekli İşletme	90	65,76	5918,00
Mann-Whitney U	1823,000		
Wilcoxon W	5918,000		
Z	-3,479		
Asymp. Sig. (2-tailed)	,001		

Tablo 3-11 incelendiğinde ise, %5 önem seviyesinde mikro ölçekli işletmeler ile orta ölçekli işletmeler karşılaştırıldığında, anlamlılık değeri $p=0,002$ olarak

hesaplanmış olup bu değer $p=0,002 < \alpha=0,05$ olduğundan, H_{70b} hipotezi reddedilerek, mikro ölçekli işletmeler ile orta ölçekli işletmeler arasında işletmede yabancı paralı işlemlerde yabancı para çıkışlarını kayıt etme tercihleri bakımından farklılık olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Tablo 3-11: Mikro ve Orta Ölçekli İşletmelerin Yabancı Paralı İşlemlerde Yabancı Para Çıkışlarını Kayıt Etme Tercihleri

İşletme Tipi	İşletme Sayısı	Sıra Ortalaması	Sıra Toplamları
Mikro Ölçekli İşletme	59	77,79	4589,50
Orta Ölçekli İşletme	74	58,40	4321,50
Mann-Whitney U	1546,500		
Wilcoxon W	4321,500		
Z	-3,080		
Asymp. Sig. (2-tailed)	,002		

Tablo 3-12 incelendiğinde ise, %5 önem seviyesinde mikro ölçekli işletmeler ile büyük ölçekli işletmeler karşılaştırıldığında, anlamlılık değeri $p=0,036$ olarak hesaplanmış olup bu değer $p=0,036 < \alpha=0,05$ olduğundan, H_{70c} hipotezi reddedilerek, mikro ölçekli işletmeler ile büyük ölçekli işletmeler arasında işletmede yabancı paralı işlemlerde yabancı para çıkışlarını kayıt etme tercihleri bakımından farklılık olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Tablo 3-12: Mikro ve Büyük Ölçekli İşletmelerin Yabancı Paralı İşlemlerde Yabancı Para Çıkışlarını Kayıt Etme Tercihleri

İşletme Tipi	İşletme Sayısı	Sıra Ortalaması	Sıra Toplamları
Mikro Ölçekli İşletme	59	48,20	2844,00
Büyük Ölçekli İşletme	29	36,97	1072,00
Mann-Whitney U	637,000		
Wilcoxon W	1072,000		
Z	-2,101		
Asymp. Sig. (2-tailed)	,036		

H12₀: Farklı ölçek düzeyindeki işletmeler arasında işletmede ticari alacaklar ile ilgili vadesi dolmuş alacakların takibindeki tercihleri bakımından farklılık yoktur.

İşletmelerin, ticari alacaklarla ilgili vadesi dolmuş alacakların takibinde, vadesi geçse de ödenmesini bekleme(alacakla ilgili kayıt/hesap değişikliği yapmama), önce idari takip başlatma(alacağı 127 Diğer Ticari Alacaklar Hesabına taşıma) ya da yasal takip (dava, icra) başlatma(alacağı 138 Şüpheli Ticari Alacaklar Hesabına taşıma) seçeneklerinden birini tercih etmeleri beklenmektedir.

H12₀ hipotezini test etmek için Kruskal-Wallis analizinden yararlanılmıştır. Tablo 3-13'te gösterildiği üzere, %5 önem seviyesinde analiz sonucu anlamlılık değeri 0,035 olarak hesaplanmıştır. $p=0,035 < \alpha=0,05$ olduğundan, H12₀ hipotezi ret edilmiştir. Buna göre, farklı ölçek düzeyindeki işletmeler arasında işletmede ticari alacaklar ile ilgili vadesi dolmuş alacakların takibindeki tercihleri bakımından farklılık olduğu gösterilmiştir.

Sonuçlar incelendiğinde işletmelerin, vadesi geçse de ödenmesini beklemeyi tercih ettikleri sonucuna ulaşılmaktadır.

Tablo 3-13: İşletmelerin Ticari Alacaklar ile İlgili Vadesi Dolmuş Alacakların Takibindeki Tercihleri

İşletme Tipi	İşletme Sayısı	Sıra Ortalaması
Mikro Ölçekli İşletme	59	120,31
Küçük Ölçekli İşletme	90	114,56
Orta Ölçekli İşletme	74	138,09
Büyük Ölçekli İşletme	29	146,57
Kruskal-Wallis H	8,605	
df	3	
Asymp. Sig.	,035	

İşletme tiplerine göre farklılığı ortaya çıkarmak amacıyla H12₀ hipotezine ait alt hipotezler oluşturulmuştur. Bu farklılıkların hangi işletme tipinden kaynaklandığını bulmak amacıyla ikili karşılaştırmalara başvurulmuştur. Bu amaçla Mann-Whitney U testinden faydalanılmıştır. Her bir işletme tipi diğerleri ile karşılaştırılmıştır.

H12₀ hipotezine ait alt hipotezler şunlardır;

H12_{0a}: Mikro ölçekli işletmeler ile küçük ölçekli işletmeler arasında işletmede ticari alacaklar ile ilgili vadesi dolmuş alacakların takibindeki tercihleri bakımından farklılık yoktur.

H12_{0b}: Mikro ölçekli işletmeler ile orta ölçekli işletmeler arasında işletmede ticari alacaklar ile ilgili vadesi dolmuş alacakların takibindeki tercihleri bakımından farklılık yoktur.

H12_{0c}: Mikro ölçekli işletmeler ile büyük ölçekli işletmeler arasında işletmede ticari alacaklar ile ilgili vadesi dolmuş alacakların takibindeki tercihleri bakımından farklılık yoktur.

H12_{0d}: Küçük ölçekli işletmeler ile orta ölçekli işletmeler arasında işletmede ticari alacaklar ile ilgili vadesi dolmuş alacakların takibindeki tercihleri bakımından farklılık yoktur.

H12_{0e}: Küçük ölçekli işletmeler ile büyük ölçekli işletmeler arasında işletmede ticari alacaklar ile ilgili vadesi dolmuş alacakların takibindeki tercihleri bakımından farklılık yoktur.

H12_{0f}: Orta ölçekli işletmeler ile büyük ölçekli işletmeler arasında işletmede ticari alacaklar ile ilgili vadesi dolmuş alacakların takibindeki tercihleri bakımından farklılık yoktur.

Bu hipotezlerden istatistiksel olarak anlamlı olanlar aşağıda verilmektedir;

H12_{0d}: Küçük ölçekli işletmeler ile orta ölçekli işletmeler arasında işletmede ticari alacaklar ile ilgili vadesi dolmuş alacakların takibindeki tercihleri bakımından farklılık yoktur.

H12_{0e}: Küçük ölçekli işletmeler ile büyük ölçekli işletmeler arasında işletmede ticari alacaklar ile ilgili vadesi dolmuş alacakların takibindeki tercihleri bakımından farklılık yoktur.

Analiz sonuçlarına göre, ikili gruplardan küçük ölçekli işletmeler ile orta ölçekli işletmelerin, küçük ölçekli işletmeler ile büyük ölçekli işletmelerin arasında farklılık olduğu ortaya çıkmıştır. Dolayısıyla alt hipotez sonuçlarında ortak olan işletme tipi küçük ölçekli işletmeler olduğundan farklılık küçük ölçekli işletmelerden kaynaklanmaktadır. Bu sonuçlar ile ilgili tablolar sırasıyla şöyledir;

Tablo 3-14 incelendiğinde, H12_{0d} hipotezi test etmek amacıyla %5 önem seviyesinde küçük ölçekli işletmeler ile orta ölçekli işletmeler karşılaştırıldığında, anlamlılık değeri $p=0,021$ olarak hesaplanmış olup, bu değer $p=0,021 < \alpha=0,05$

olduğundan H12_{0a} hipotezi reddedilerek, küçük ölçekli işletmeler ile orta ölçekli işletmeler arasında işletmede ticari alacaklar ile ilgili vadesi dolmuş alacakların takibindeki tercihleri bakımından farklılık olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Tablo 3-14: Küçük ve Orta Ölçekli İşletmelerin Ticari Alacaklar ile İlgili Vadesi Dolmuş Alacakların Takibindeki Tercihleri

İşletme Tipi	İşletme Sayısı	Sıra Ortalaması	Sıra Toplamları
Küçük Ölçekli İşletme	90	75,54	6798,50
Orta Ölçekli İşletme	74	90,97	6731,50
Mann-Whitney U	2703,500		
Wilcoxon W	6798,500		
Z	-2,311		
Asymp. Sig. (2-tailed)	,021		

Tablo 3-15 incelendiğinde, H12_{0e} hipotezi test etmek amacıyla %5 önem seviyesinde küçük ölçekli işletmeler ile büyük ölçekli işletmeler karşılaştırıldığında, anlamlılık değeri $p=0,021$ olarak hesaplanmış olup, bu değer $p=0,021 < \alpha=0,05$ olduğundan H12_{0e} hipotezi reddedilerek, küçük ölçekli işletmeler ile büyük ölçekli işletmeler arasında işletmede ticari alacaklar ile ilgili vadesi dolmuş alacakların takibindeki tercihleri bakımından farklılık olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Tablo 3-15: İşletmelerin Ticari Alacaklar ile İlgili Vadesi Dolmuş Alacakların Takibindeki Tercihleri

İşletme Tipi	İşletme Sayısı	Sıra Ortalaması	Sıra Toplamları
Küçük Ölçekli İşletme	90	56,32	5069,00
Büyük Ölçekli İşletme	29	71,41	2071,00
Mann-Whitney U	974,000		
Wilcoxon W	5069,000		
Z	-2,309		
Asymp. Sig. (2-tailed)	,021		

H16₀: Farklı ölçek düzeyindeki işletmeler arasında işletmede kıdem tazminatı ayırma tercihleri bakımından farklılık yoktur.

İşletmelerin kıdem tazminatı ile ilgili işlemler konusunda çalışan işten ayrılanlara kadar herhangi bir hesaplama yapmamayı tercih etmeleri ya da çalışanlar için her hesap dönemi sonunda kıdem tazminatı karşılığı ayırmayı tercih etmeleri beklenmektedir.

H16₀ hipotezini test etmek için Kruskal-Wallis analizinden yararlanılmıştır. Tablo 3-16'te gösterildiği üzere, %5 önem seviyesinde analiz sonucu anlamlılık değeri 0,008 olarak hesaplanmıştır. $p=0,008 < \alpha=0,05$ olduğundan, H16₀ hipotezi reddedilmiştir. Buna göre, farklı ölçek düzeyindeki işletmeler arasında işletmede kıdem tazminatı ayırma tercihleri bakımından farklılık olduğu ortaya çıkmıştır.

Sonuçlar incelendiğinde işletmelerin büyük çoğunluğunun çalışan işten ayrılanlara kadar kıdem tazminatı konusunda herhangi bir hesaplama yapmadıkları sonucuna ulaşılmaktadır.

Tablo 3-16: İşletmelerin Kıdem Tazminatı Ayırma Tercihleri

İşletme Tipi	İşletme Sayısı	Sıra Ortalaması
Mikro Ölçekli İşletme	59	128,08
Küçük Ölçekli İşletme	90	120,80
Orta Ölçekli İşletme	74	122,92
Büyük Ölçekli İşletme	29	150,10
Kruskal-Wallis H	11,734	
df	3	
Asymp. Sig.	,008	

İşletme tiplerine göre farklılığı ortaya çıkarmak amacıyla H16₀ hipotezine ait alt hipotezler oluşturulmuştur. Bu farklılıkların hangi işletme tipinden kaynaklandığını bulmak amacıyla ikili karşılaştırmalara başvurulmuştur. Bu amaçla Mann-Whitney U testinden faydalanılmıştır. Her bir işletme tipi diğerleri ile karşılaştırılmıştır.

H16₀ hipotezine ait alt hipotezler şunlardır;

H16_{0a}: Mikro ölçekli işletmeler ile küçük ölçekli işletmeler arasında işletmede kıdem tazminatı ayırma tercihleri bakımından farklılık yoktur.

H16_{0b}: Mikro ölçekli işletmeler ile orta ölçekli işletmeler arasında işletmede

kıdem tazminatı ayırma tercihleri bakımından farklılık yoktur.

H16_{0c}: Mikro ölçekli işletmeler ile büyük ölçekli işletmeler arasında işletmede kıdem tazminatı ayırma tercihleri bakımından farklılık yoktur.

H16_{0d}: Küçük ölçekli işletmeler ile orta ölçekli işletmeler arasında işletmede kıdem tazminatı ayırma tercihleri bakımından farklılık yoktur.

H16_{0e}: Küçük ölçekli işletmeler ile büyük ölçekli işletmeler arasında işletmede kıdem tazminatı ayırma tercihleri bakımından farklılık yoktur.

H16_{0f}: Orta ölçekli işletmeler ile büyük ölçekli işletmeler arasında işletmede kıdem tazminatı ayırma tercihleri bakımından farklılık yoktur.

Bu hipotezlerden istatistiksel olarak anlamlı olanlar aşağıda verilmektedir;

H16_{0e}: Küçük ölçekli işletmeler ile büyük ölçekli işletmeler arasında işletmede kıdem tazminatı ayırma tercihleri bakımından farklılık yoktur.

H16_{0f}: Orta ölçekli işletmeler ile büyük ölçekli işletmeler arasında işletmede kıdem tazminatı ayırma tercihleri bakımından farklılık yoktur.

Test sonuçları göstermiştir ki, alt hipotez sonuçlarında ortak olan işletme tipi büyük ölçekli işletmeler olduğundan farklılık büyük ölçekli işletmelerden kaynaklanmaktadır. Bu sonuçlar ile ilgili tablolar sırasıyla şöyledir;

Tablo 3-17 incelendiğinde, %5 önem seviyesinde küçük ölçekli işletmeler ile büyük ölçekli işletmeler karşılaştırıldığında, anlamlılık değeri $p=0,001$ olarak hesaplanmış olup, bu değer $p=0,001 < \alpha=0,05$ olduğundan, H16_{0e} hipotezi reddedilerek, küçük ölçekli işletmeler ile büyük ölçekli işletmeler arasında işletmede kıdem tazminatı ayırma tercihleri bakımından farklılık olduğu sunucuna ulaşılmıştır.

Tablo 3-17: Küçük ve Büyük Ölçekli İşletmelerin Kıdem Tazminatı Ayırma Tercihleri

İşletme Tipi	İşletme Sayısı	Sıra Ortalaması	Sıra Toplamları
Küçük Ölçekli İşletme	90	56,63	5096,50
Büyük Ölçekli İşletme	29	70,47	2043,50
Mann-Whitney U	1001,500		
Wilcoxon W	5096,500		
Z	-3,179		
Asymp. Sig. (2-tailed)	,001		

Tablo 3-18 incelendiğinde ise, %5 önem seviyesinde büyük ölçekli işletmeler ile orta ölçekli işletmeler karşılaştırıldığında, anlamlılık değeri $p=0,007$ olarak hesaplanmış olup, bu değer $p=0,007 < \alpha=0,05$ olduğundan, H_{160} hipotezi reddedilerek, büyük ölçekli işletmeler ile orta ölçekli işletmeler arasında işletmede kıdem tazminatı ayırma tercihleri bakımından farklılık olduğu sunucuna ulaşılmıştır.

Tablo 3-18: Orta ve Büyük Ölçekli İşletmelerin Kıdem Tazminatı Ayırma Tercihleri

İşletme Tipi	İşletme Sayısı	Sıra Ortalaması	Sıra Toplamları
Orta Ölçekli İşletme	74	48,87	3616,50
Büyük Ölçekli İşletme	29	59,98	1739,50
Mann-Whitney U	841,500		
Wilcoxon W	3616,500		
Z	-2,705		
Asymp. Sig. (2-tailed)	,007		

H17₀: Farklı ölçek düzeyindeki işletmeler arasında işletmede SGK primlerini zamanında ödenmesi sonucunda hak kazanılan %5'lik prim indirimini kayıt etme tercihi bakımından farklılık yoktur.

İşletmelerin SGK primlerinin zamanında ödenmesinden dolayı hak kazandıkları prim indirimlerini gelir elde etmiş gibi yada maliyetlerde azalma olmuş gibi kayıt etme tercihinde bulunmaları beklenmektedir.

H17₀ hipotezini test etmek için Kruskal-Wallis analizinden yararlanılmıştır. Tablo 3-19'de gösterildiği üzere, %5 önem seviyesinde analiz sonucu anlamlılık değeri 0,049 olarak hesaplanmıştır. $p=0,049 < \alpha=0,05$ olduğundan, H17₀ hipotezi reddedilmiştir. Buna göre, farklı ölçek düzeyindeki işletmeler arasında işletmede SGK primlerinin zamanında ödenmesi sonucunda hak kazanılan %5'lik prim indirimini kayıt etme tercihi bakımından farklılık olduğu ortaya çıkmıştır.

Sonuçlar incelendiğinde işletmelerin SGK primlerini zamanında ödenmesi sonucunda hak kazandıkları %5'lik prim indirimini gelir elde etmiş gibi kaydetme ve maliyetlerde azalma olmuş gibi kaydetme seçeneklerinden ağırlıklı olarak gelir olarak kaydetmeyi tercih ettikleri sonucuna ulaşılmaktadır.

Tablo 3-19: İşletmelerin SGK Primlerini Zamanında Ödemeleri Sonucu Hak Kazandıkları %5'lik Prim İndirimini Kayıt Etme Tercihleri

İşletme Tipi	İşletme Sayısı	Sıra Ortalaması
Mikro İşletme	59	134,96
Küçük İşletme	90	135,90
Orta İşletme	74	110,53
Büyük İşletme	29	120,88
Kruskal-Wallis H	7,850	
df	3	
Asymp. Sig.	,049	

İşletme tiplerine göre farklılığı ortaya çıkarmak amacıyla H17₀ hipotezine ait alt hipotezler oluşturulmuştur. Bu farklılıkların hangi işletme tipinden kaynaklandığını bulmak amacıyla ikili karşılaştırmalara başvurulmuştur. Bu amaçla Mann-Whitney U testinden faydalanılmıştır. Her bir işletme tipi diğerleri ile karşılaştırılmıştır.

H17₀ hipotezine ait alt hipotezler şunlardır;

H17_{0a}: Mikro ölçekli işletmeler ile küçük ölçekli işletmeler arasında işletmede SGK primlerinin zamanında ödenmesi sonucunda hak kazanılan %5'lik prim indirimini kayıt etme tercihi bakımından farklılık yoktur.

H17_{0b}: Mikro ölçekli işletmeler ile orta ölçekli işletmeler arasında işletmede SGK primlerinin zamanında ödenmesi sonucunda hak kazanılan %5'lik prim indirimini kayıt etme tercihi bakımından farklılık yoktur.

H₀17_c: Mikro ölçekli işletmeler ile büyük ölçekli işletmeler arasında işletmede SGK primlerinin zamanında ödenmesi sonucunda hak kazanılan %5'lik prim indirimini kayıt etme tercihi bakımından farklılık yoktur.

H₀17_d: Küçük ölçekli işletmeler ile orta ölçekli işletmeler arasında işletmede SGK primlerinin zamanında ödenmesi sonucunda hak kazanılan %5'lik prim indirimini kayıt etme tercihi bakımından farklılık yoktur.

H₀17_e: Küçük ölçekli işletmeler ile büyük ölçekli işletmeler arasında işletmede SGK primlerinin zamanında ödenmesi sonucunda hak kazanılan %5'lik prim indirimini kayıt etme tercihi bakımından farklılık yoktur.

H₀17_f: Orta ölçekli işletmeler ile büyük ölçekli işletmeler arasında işletmede SGK primlerinin zamanında ödenmesi sonucunda hak kazanılan %5'lik prim

indirimini kayıt etme tercihi bakımından farklılık yoktur.

Bu hipotezlerden istatistiksel olarak anlamlı olanlar aşağıda verilmektedir;

H₀17b: Mikro ölçekli işletmeler ile orta ölçekli işletmeler arasında işletmede SGK primlerinin zamanında ödenmesi sonucunda hak kazanılan %5'lik prim indirimini kayıt etme tercihi bakımından farklılık yoktur.

H₀17d: Küçük ölçekli işletmeler ile orta ölçekli işletmeler arasında işletmede SGK primlerinin zamanında ödenmesi sonucunda hak kazanılan %5'lik prim indirimini kayıt etme tercihi bakımından farklılık yoktur.

Test sonuçları göstermiştir ki, alt hipotez sonuçlarında ortak olan işletme tipi orta büyüklükteki işletmeler olduğundan, farklılık orta büyüklükteki işletmelerden kaynaklanmaktadır. Bu sonuçlar ile ilgili tablolar sırasıyla şöyledir;

Tablo 3-20 incelendiğinde, %5 önem seviyesinde mikro ölçekli işletmeler ile orta ölçekli işletmeler karşılaştırıldığında, anlamlılık değeri $p=0,022$ olarak hesaplanmış olup bu değer $p=0,022 < \alpha=0,05$ olduğundan, H₀17b hipotezi reddedilerek, mikro ölçekli işletmeler ile orta ölçekli işletmeler arasında işletmede SGK primlerinin zamanında ödenmesi sonucunda hak kazanılan %5'lik prim indirimini kayıt etme tercihi bakımından farklılık olduğu saptanmıştır.

Tablo 3-20: Mikro ve Orta Ölçekli İşletmelerin SGK Primlerini Zamanında Ödemeleri Sonucu Hak Kazandıkları %5'lik Prim İndirimini Kayıt Etme Tercihleri

İşletme Tipi	İşletme Sayısı	Sıra Ortalaması	Sıra Toplamları
Mikro Ölçekli İşletme	59	74,36	4387,00
Orta Ölçekli İşletme	74	61,14	4524,00
Mann-Whitney U	1749,000		
Wilcoxon W	4524,000		
Z	-2,292		
Asymp. Sig. (2-tailed)	,022		

Tablo 3-21 incelendiğinde ise, %5 önem seviyesinde küçük ölçekli işletmeler ile orta ölçekli işletmeler karşılaştırıldığında, anlamlılık değeri $p=0,012$ olarak hesaplanmış olup bu değer $p=0,012 < \alpha=0,05$ olduğundan, H₀17d hipotezi reddedilerek, orta ölçekli işletmeler ile küçük ölçekli işletmeler arasında işletmede SGK primlerinin zamanında ödenmesi sonucunda hak kazanılan %5'lik prim

indirimini kayıt etme tercihi bakımında farklılık olduğu saptanmıştır.

Tablo 3-21: Küçük ve Orta Ölçekli İşletmelerin SGK Primlerini Zamanında Ödemeleri Sonucu Hak Kazandıkları %5’lik Prim İndirimini Kayıt Etme Tercihleri

İşletme Tipi	İşletme Sayısı	Sıra Ortalaması	Sıra Toplamları
Küçük Ölçekli İşletme	90	89,83	8085,00
Orta Ölçekli İşletme	74	73,58	5445,00
Mann-Whitney U	2670,000		
Wilcoxon W	5445,000		
Z	-2,511		
Asymp. Sig. (2-tailed)	,012		

H₀24: Farklı ölçek düzeyindeki işletmeler arasında işletmede maddi duran varlıklar için amortisman yöntemi tercihi bakımından farklılık yoktur.

İşletmelerin MDV için amortisman yöntemi olarak normal (doğrusal) yöntem, azalan bakiyeler(hızlandırılmış) yöntemi, artan bakiyeler yöntemi, üretim miktarını esas alan yöntem ve yıl sayıları yöntemlerinden birini tercih etmeleri beklenmektedir.

H₀24 hipotezini test etmek için Kruskal-Wallis analizinden yararlanılmıştır. Tablo 3-22’te gösterildiği üzere, %5 önem seviyesinde analiz sonucu anlamlılık değeri 0,025 olarak hesaplanmıştır. $p=0,025 < \alpha=0,05$ olduğundan, H₀24 hipotezi reddedilmiştir. Buna göre, farklı ölçek düzeyindeki işletmeler arasında işletmede maddi duran varlıklar için amortisman yöntemi tercihi bakımından farklılık olduğu ortaya çıkmıştır.

Sonuçlar incelendiğinde işletmelerin MDV için amortisman ayırma yöntemi olarak doğrusal (normal) amortisman yöntemi, azalan bakiyeler (hızlandırılmış) amortisman yöntemi, artan bakiyeler yöntemi, üretim miktarını esas alan yöntem ve yıl sayıları toplamı yöntemleri seçeneklerinden ağırlıklı olarak normal amortisman yöntemini tercih ettikleri sonucuna ulaşılmaktadır.

Tablo 3-22: İşletmelerin Maddi Duran Varlıklar İçin Amortisman Yöntemi Tercihi

İşletme Tipi	İşletme Sayısı	Sıra Ortalaması
Mikro Ölçekli İşletme	59	118,47
Küçük Ölçekli İşletme	90	121,47
Orta Ölçekli İşletme	74	128,68
Büyük Ölçekli İşletme	29	152,88
Kruskal-Wallis H	9,369	
df	3	
Asymp. Sig.	,025	

İşletme tiplerine göre farklılığı ortaya çıkarmak amacıyla H_{024} hipotezine ait alt hipotezler oluşturulmuştur. Bu farklılıkların hangi işletme tipinden kaynaklandığını bulmak amacıyla ikili karşılaştırmalara başvurulmuştur. Bu amaçla Mann-Whitney U testinden faydalanılmıştır. Her bir işletme tipi diğerleri ile karşılaştırılmıştır.

H_{024} hipotezine ait alt hipotezler şunlardır;

H_{024a} : Mikro ölçekli işletmeler ile küçük ölçekli işletmeler arasında işletmede maddi duran varlıklar için amortisman yöntemi tercihi bakımından farklılık yoktur.

H_{024b} : Mikro ölçekli işletmeler ile orta ölçekli işletmeler arasında işletmede maddi duran varlıklar için amortisman yöntemi tercihi bakımından farklılık yoktur.

H_{024c} : Mikro ölçekli işletmeler ile büyük ölçekli işletmeler arasında işletmede maddi duran varlıklar için amortisman yöntemi tercihi bakımından farklılık yoktur.

H_{024d} : Küçük ölçekli işletmeler ile orta ölçekli işletmeler arasında işletmede maddi duran varlıklar için amortisman yöntemi tercihi bakımından farklılık yoktur.

H_{024e} : Küçük ölçekli işletmeler ile büyük ölçekli işletmeler arasında işletmede maddi duran varlıklar için amortisman yöntemi tercihi bakımından farklılık yoktur.

H_{024f} : Orta ölçekli işletmeler ile büyük ölçekli işletmeler arasında işletmede maddi duran varlıklar için amortisman yöntemi tercihi bakımından farklılık yoktur.

Bu hipotezlerden istatistiksel olarak anlamlı olanlar aşağıda verilmektedir;

H_{024c} : Mikro ölçekli işletmeler ile büyük ölçekli işletmeler arasında işletmede maddi duran varlıklar için amortisman yöntemi tercihi bakımından farklılık

yoktur.

H₀24e: Küçük ölçekli işletmeler ile büyük ölçekli işletmeler arasında işletmede maddi duran varlıklar için amortisman yöntemi tercihi bakımından farklılık yoktur.

H₀24f: Orta ölçekli işletmeler ile büyük ölçekli işletmeler arasında işletmede maddi duran varlıklar için amortisman yöntemi tercihi bakımından farklılık yoktur.

Test sonuçları göstermiştir ki, alt hipotez sonuçlarında ortak olan işletme tipi büyük işletmeler olduğundan, farklılık büyük işletmelerden kaynaklanmaktadır. Bu sonuçlar ile ilgili tablolar sırasıyla şöyledir;

Tablo 3-23 incelendiğinde, %5 önem seviyesinde mikro ölçekli işletmeler ile büyük ölçekli işletmeler karşılaştırıldığında, anlamlılık değeri $p=0,005$ olarak hesaplanmış olup, bu değer $p=0,005 < \alpha=0,05$ olduğundan, H₀24c hipotezi reddedilerek, mikro ölçekli işletmeler ile büyük ölçekli işletmeler arasında işletmede maddi duran varlıklar için amortisman yöntemi tercihi bakımında farklılık olduğu gösterilmiştir.

Tablo 3-23: Mikro ve Büyük Ölçekli İşletmelerin Maddi Duran Varlıklar İçin Amortisman Yöntemi Tercihi

İşletme Tipi	İşletme Sayısı	Sıra Ortalaması	Sıra Toplamları
Mikro Ölçekli İşletme	59	40,53	2391,50
Büyük Ölçekli İşletme	29	52,57	1524,50
Mann-Whitney U	621,500		
Wilcoxon W	2391,500		
Z	-2,784		
Asymp. Sig. (2-tailed)	,005		

Tablo 3-24 incelendiğinde ise, %5 önem seviyesinde küçük ölçekli işletmeler ile büyük ölçekli işletmeler karşılaştırıldığında, anlamlılık değeri $p=0,015$ olarak hesaplanmış olup, bu değer $p=0,015 < \alpha=0,05$ olduğundan, H₀24e hipotezi reddedilerek, küçük ölçekli işletmeler ile büyük ölçekli işletmeler arasında işletmede maddi duran varlıklar için amortisman yöntemi tercihi bakımında farklılık olduğu gösterilmiştir.

Tablo 3-24: Küçük ve Büyük Ölçekli İşletmelerin Maddi Duran Varlıklar İçin
Amortisman Yöntemi Tercihi

İşletme Tipi	İşletme Sayısı	Sıra Ortalaması	Sıra Toplamları
Küçük Ölçekli İşletme	90	56,55	5089,50
Büyük Ölçekli İşletme	29	70,71	2050,50
Mann-Whitney U	994,500		
Wilcoxon W	5089,500		
Z	-2,441		
Asymp. Sig. (2-tailed)	,015		

Tablo 3-25 incelendiğinde ise, %5 önem seviyesinde orta ölçekli işletmeler ile büyük ölçekli işletmeler karşılaştırıldığında, anlamlılık değeri $p=0,021$ olarak hesaplanmış olup bu değer $p=0,021 < \alpha=0,05$ olduğundan, H_0 hipotezi reddedilerek, orta ölçekli işletmeler ile büyük ölçekli işletmeler arasında işletmede maddi duran varlıklar için amortisman yöntemi tercihi bakımında farklılık olduğu gösterilmiştir.

Tablo 3-25: Orta ve Büyük Ölçekli İşletmelerin Maddi Duran Varlıklar İçin
Amortisman Yöntemi Tercihi

İşletme Tipi	İşletme Sayısı	Sıra Ortalaması	Sıra Toplamları
Orta Ölçekli İşletme	74	49,02	3627,50
Büyük Ölçekli İşletme	29	59,60	1728,50
Mann-Whitney U	852,500		
Wilcoxon W	3627,500		
Z	-2,302		
Asymp. Sig. (2-tailed)	,021		

H₀29: Farklı ölçek düzeyindeki işletmeler arasında işletmede maddi duran varlıkları muhasebeleştirdikten sonraki dönemlerde MDV ile ilgili oluşan kur farklarını ve/veya kredi faizlerini muhasebeleştirme tercihleri bakımından farklılık yoktur.

İşletmelerin MDV muhasebeleştirdikten sonraki dönemlerde MDV ile ilgili oluşan kur farklarını ve/veya kredi faizlerini muhasebeleştirme yöntemi olarak ya maliyet bedeline eklemeyi ya da gider yazmayı tercih etmeleri beklenmektedir.

H₀29 hipotezini test etmek için Kruskal-Wallis analizinden yararlanılmıştır. Tablo 3-26'da gösterildiği üzere, %5 önem seviyesinde analiz sonucu anlamlılık değeri 0,048 olarak hesaplanmıştır. $p=0,048 < \alpha=0,05$ olduğundan, H₀29 hipotezi reddedilmiştir. Buna göre, farklı ölçek düzeyindeki işletmeler arasında işletmede maddi duran varlıkları muhasebeleştirdikten sonraki dönemlerde MDV ile ilgili oluşan kur farklarını ve/veya kredi faizlerini muhasebeleştirme tercihleri bakımından farklılık olduğu ortaya çıkmıştır.

Sonuçlar incelendiğinde işletmelerin MDV muhasebeleştirildikten sonraki dönemlerde oluşan kur farkları ve/veya kredi faizlerini maliyet bedeline ekleme ve gider yazma seçeneklerinden gider yazma yönünde tercih ettikleri sonucuna ulaşılmaktadır.

Tablo 3-26: İşletmelerin MDV Muhasebeleştirdikten Sonraki Dönemlerde Oluşan Kur Farklarını ve/veya Kredi Faizlerini Muhasebeleştirme Tercihleri

İşletme Tipi	İşletme Sayısı	Sıra Ortalaması
Mikro Ölçekli İşletme	59	130,42
Küçük Ölçekli İşletme	90	131,80
Orta Ölçekli İşletme	74	128,43
Büyük Ölçekli İşletme	29	97,14
Kruskal-Wallis H	7,886	
df	3	
Asymp. Sig.	,048	

İşletme tiplerine göre farklılığı ortaya çıkarmak amacıyla H₀29 hipotezine ait alt hipotezler oluşturulmuştur. Bu farklılıkların hangi işletme tipinden kaynaklandığını bulmak amacıyla ikili karşılaştırmalara başvurulmuştur. Bu amaçla

Mann-Whitney U testinden faydalanılmıştır. Her bir işletme tipi diğerleri ile karşılaştırılmıştır.

H₀29 hipotezine ait alt hipotezler şunlardır;

H₀29a: Mikro ölçekli işletmeler ile küçük ölçekli işletmeler arasında işletmede maddi duran varlıkları muhasebeleştirdikten sonraki dönemlerde MDV ile ilgili oluşan kur farklarını ve/veya kredi faizlerini muhasebeleştirme tercihleri bakımından farklılık yoktur.

H₀29b: Mikro ölçekli işletmeler ile orta ölçekli işletmeler arasında işletmede maddi duran varlıkları muhasebeleştirdikten sonraki dönemlerde MDV ile ilgili oluşan kur farklarını ve/veya kredi faizlerini muhasebeleştirme tercihleri bakımından farklılık yoktur.

H₀29c: Mikro ölçekli işletmeler ile büyük ölçekli işletmeler arasında işletmede maddi duran varlıkları muhasebeleştirdikten sonraki dönemlerde MDV ile ilgili oluşan kur farklarını ve/veya kredi faizlerini muhasebeleştirme tercihleri bakımından farklılık yoktur.

H₀29d: Küçük ölçekli işletmeler ile orta ölçekli işletmeler arasında işletmede maddi duran varlıkları muhasebeleştirdikten sonraki dönemlerde MDV ile ilgili oluşan kur farklarını ve/veya kredi faizlerini muhasebeleştirme tercihleri bakımından farklılık yoktur.

H₀29e: Küçük ölçekli işletmeler ile büyük ölçekli işletmeler arasında işletmede maddi duran varlıkları muhasebeleştirdikten sonraki dönemlerde MDV ile ilgili oluşan kur farklarını ve/veya kredi faizlerini muhasebeleştirme tercihleri bakımından farklılık yoktur.

H₀29f: Orta ölçekli işletmeler ile büyük ölçekli işletmeler arasında işletmede maddi duran varlıkları muhasebeleştirdikten sonraki dönemlerde MDV ile ilgili oluşan kur farklarını ve/veya kredi faizlerini muhasebeleştirme tercihleri bakımından farklılık yoktur.

Bu hipotezlerden istatistiksel olarak anlamlı olanlar aşağıda verilmektedir;

H₀29c: Mikro ölçekli işletmeler ile büyük ölçekli işletmeler arasında işletmede maddi duran varlıkları muhasebeleştirdikten sonraki dönemlerde MDV ile ilgili oluşan kur farklarını ve/veya kredi faizlerini muhasebeleştirme tercihleri bakımından farklılık yoktur.

H₀29e: Küçük ölçekli işletmeler ile büyük ölçekli işletmeler arasında işletmede maddi duran varlıkları muhasebeleştirdikten sonraki dönemlerde MDV ile

ilgili oluşan kur farklarını ve/veya kredi faizlerini muhasebeleştirme tercihleri bakımından farklılık yoktur.

H₀29f: Orta ölçekli işletmeler ile büyük ölçekli işletmeler arasında işletmede maddi duran varlıkları muhasebeleştirdikten sonraki dönemlerde MDV ile ilgili oluşan kur farklarını ve/veya kredi faizlerini muhasebeleştirme tercihleri bakımından farklılık yoktur.

Test sonuçları göstermiştir ki, alt hipotez sonuçlarında ortak olan işletme tipi büyük işletmeler olduğundan farklılık büyük işletmelerden kaynaklanmaktadır. Bu sonuçlar ile ilgili tablolar sırasıyla şöyledir;

Tablo 3-27 incelendiğinde, %5 önem seviyesinde mikro ölçekli işletmeler ile büyük ölçekli işletmeler karşılaştırıldığında, anlamlılık değeri $p=0,018$ olarak hesaplanmış olup, bu değer $p=0,018 < \alpha=0,05$ olduğundan, H₀29c hipotezi reddedilerek, mikro ölçekli işletmeler ile büyük ölçekli işletmeler arasında işletmede maddi duran varlıkları muhasebeleştirdikten sonraki dönemlerde MDV ile ilgili oluşan kur farklarını ve/veya kredi faizlerini muhasebeleştirme tercihleri bakımından farklılık olduğu gösterilmiştir.

Tablo 3-27: Mikro ve Büyük Ölçekli İşletmelerin MDV Muhasebeleştirdikten Sonraki Dönemlerde Oluşan Kur Farklarını ve/veya Kredi Faizlerini Muhasebeleştirme Tercihleri

İşletme Tipi	İşletme Sayısı	Sıra Ortalaması	Sıra Toplamları
Mikro Ölçekli İşletme	59	48,33	2851,50
Büyük Ölçekli İşletme	29	36,71	1064,50
Mann-Whitney U	629,500		
Wilcoxon W	1064,500		
Z	-2,356		
Asymp. Sig. (2-tailed)	,018		

Tablo 3-28 incelendiğinde ise, %5 önem seviyesinde küçük ölçekli işletmeler ile büyük ölçekli işletmeler karşılaştırıldığında, anlamlılık değeri $p=0,008$ olarak hesaplanmış olup, bu değer $p=0,008 < \alpha=0,05$ olduğundan, H₀29e hipotezi reddedilerek küçük ölçekli işletmeler ile büyük ölçekli işletmeler arasında işletmede

maddi duran varlıkları muhasebeleştirdikten sonraki dönemlerde MDV ile ilgili oluşan kur farklarını ve/veya kredi faizlerini muhasebeleştirme tercihleri bakımından farklılık olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Tablo 3-28: Küçük ve Büyük Ölçekli İşletmelerin MDV Muhasebeleştirdikten Sonraki Dönemlerde Oluşan Kur Farklarını ve/veya Kredi Faizlerini Muhasebeleştirme Tercihleri

İşletme Tipi	İşletme Sayısı	Sıra Ortalaması	Sıra Toplamları
Küçük Ölçekli İşletme	90	63,99	5759,00
Büyük Ölçekli İşletme	29	47,62	1381,00
Mann-Whitney U	946,000		
Wilcoxon W	1381,000		
Z	-2,646		
Asymp. Sig. (2-tailed)	,008		

Tablo 3-29 incelendiğinde ise, %5 önem seviyesinde orta ölçekli işletmeler ile büyük ölçekli işletmeler karşılaştırıldığında, anlamlılık değeri $p=0,022$ olarak hesaplanmış olup, bu değer $p=0,022 < \alpha=0,05$ olduğundan, H_0 hipotezi reddedilerek, orta ölçekli işletmeler ile büyük ölçekli işletmeler arasında işletmede maddi duran varlıkları muhasebeleştirdikten sonraki dönemlerde MDV ile ilgili oluşan kur farklarını ve/veya kredi faizlerini muhasebeleştirme tercihleri bakımından farklılık olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Tablo 3-29: Orta ve Büyük Ölçekli İşletmelerin MDV Muhasebeleştirdikten Sonraki Dönemlerde Oluşan Kur Farklarını ve/veya Kredi Faizlerini Muhasebeleştirme Tercihleri

İşletme Tipi	İşletme Sayısı	Sıra Ortalaması	Sıra Toplamları
Orta Ölçekli İşletme	74	55,60	4114,50
Büyük Ölçekli İşletme	29	42,81	1241,50
Mann-Whitney U	806,500		
Wilcoxon W	1241,500		
Z	-2,296		
Asymp. Sig. (2-tailed)	,022		

SONUÇ

Finansal bilgi kullanıcıları, işletmelerle ilgili kararlar alırken işletmelerin finansal raporlarını kullanırlar. Finansal raporlar yardımıyla iletilen doğru ve karşılaştırılabilir bilgi kararların zamanında ve doğru alınmasına yardımcı olur. Finansal raporların oluşturulmasında ise muhasebe politikaları yol gösterici görev alırlar. Muhasebe politikası kavramı; bir işletmenin finansal raporlarının hazırlanması ve sunulması için uygulanan ve tutarlı şekilde takip edilen esaslar, ilkeler, gelenekler, kurallar ve uygulamalar şeklinde tanımlanır. Dolayısıyla muhasebe politikası tercihleri ve tercih edilen muhasebe politikalarının tutarlı şekilde uygulanmaları her işletme için önem arz etmektedir.

Araştırma çerçevesinde Türkiye'de faaliyet gösteren, KOBİ yönetmeliği çerçevesinde sınıflandırılmış farklı ölçek düzeyindeki işletmelerin muhasebe politikası tercihleri incelenmiştir. Yapılan sınıflandırmaya göre 29 işletme büyük ölçekli, 74 işletme orta ölçekli, 90 işletme küçük ölçekli, 59 işletme ise mikro ölçekli olarak belirlenmiştir.

Farklı ölçek düzeyindeki bu işletmelerde, tercih edilen 30 farklı muhasebe politikasından 8'nin farklı ölçek sınıflarındaki işletme grupları arasında anlamlı farklılıklar gösterdiği belirlenirken, 22 muhasebe politikası açısından anlamlı farklılıklar göstermediği belirlenmiştir. Kruskal Wallis testi uygulanarak yapılan bu tespitin ardından anlamlı farklılıklar gösteren muhasebe tercihlerinin ikili işletme grupları arasındaki farklılıkların belirlemek amacıyla Mann-Whitney U testi uygulanmıştır. Bu analizler gerçekleştirilirken her hipotezin ikili işletme grupları açısından alt hipotezleri oluşturulmuştur.

Kruskal-Wallis ve Mann-Whitney U analizi kullanılarak tespit edilen muhasebe politikası tercihlerine ilişkin farklılıklara bakıldığında elde edilen sonuçlar Tablo 4-1'de gösterilmiştir;

Tablo 4-1: Kruskal-Wallis Analizine Göre Sonuçlar

H1 ₀	Farklı ölçek düzeyindeki işletmeler arasında işletmenin bilançosu hazırlanırken tercih edilen format bakımından farklılık yoktur.	0,053
H2 ₀	Farklı ölçek düzeyindeki işletmeler arasında işletmenin bilançosunun sunumu açısından tercih edilen format bakımından farklılık yoktur.	0,376
H3 ₀	Farklı ölçek düzeyindeki işletmeler arasında işletmeye ait gelir tablosunun sunum formatı tercihi bakımından farklılık yoktur.	0,621
H4 ₀	Farklı ölçek düzeyindeki işletmeler arasında kullanılan hesap planı tercihi bakımından farklılık yoktur.	0,787
H5 ₀	Farklı ölçek düzeyindeki işletmeler arasında işletmenin bilançosu ve gelir tablosuna ek olarak düzenlenen farklı finansal tablo tercihleri bakımından farklılık yoktur.	0,006
H6 ₀	Farklı ölçek düzeyindeki işletmeler arasında işletmede tekdüzen hesap planının da boş bırakılan hesapları ihtiyaç halinde kullanma tercihleri bakımından farklılık yoktur.	0,047
H7 ₀	Farklı ölçek düzeyindeki işletmeler arasında işletmede yabancı paralı işlemlerde yabancı para çıkışlarını kayıt etme tercihleri bakımından farklılık yoktur.	0,004
H8 ₀	Farklı ölçek düzeyindeki işletmeler arasında işletmede hisse senedi yatırımlarında dönem sonu piyasa değeri alış değerinin altına düşerse karşılık ayırma tercihleri bakımından farklılık yoktur.	0,421
H9 ₀	Farklı ölçek düzeyindeki işletmeler arasında işletmede alacak senetlerine ve borç senetlerine reeskont işlemi uygulama tercihleri bakımından farklılık yoktur.	0,248
H10 ₀	Farklı ölçek düzeyindeki işletmeler arasında işletmenin senetler dışında kalan diğer alacak ve borçlara reeskont işlemi uygulama tercihleri bakımından farklılık yoktur.	0,811

Tablo 4-1: Kruskal-Wallis Analizine Göre Sonuçlar (Devam)

H11 ₀	Farklı ölçek düzeyindeki işletmeler arasında işletmenin kredi kartından doğan alacaklara ve borçlara reeskont işlemi uygulama tercihleri bakımından farklılık yoktur.	0,526
H12 ₀	Farklı ölçek düzeyindeki işletmeler arasında işletmede ticari alacaklar ile ilgili vadesi dolmuş alacakların takibindeki tercihleri bakımından farklılık yoktur.	0,035
H13 ₀	Farklı ölçek düzeyindeki işletmeler arasında işletmede diğer alacaklar ile ilgili vadesi dolmuş alacakların takibindeki tercihleri bakımından farklılık yoktur.	0,144
H14 ₀	Farklı ölçek düzeyindeki işletmeler arasında işletmedeki şüpheli alacaklara karşılık ayırma tercihleri bakımından farklılık yoktur.	0,888
H15 ₀	Farklı ölçek düzeyindeki işletmeler arasında işletmede kuruluş ve örgütlenme giderlerini muhasebeleştirme yöntemi tercihleri bakımından farklılık yoktur.	0,407
H16 ₀	Farklı ölçek düzeyindeki işletmeler arasında işletmede kıdem tazminatı ayırma tercihleri bakımından farklılık yoktur.	0,008
H17 ₀	Farklı ölçek düzeyindeki işletmeler arasında işletmede SGK primlerini zamanında ödenmesi sonucunda hak kazanılan %5'lik prim indirimini kayıt etme tercihi bakımından farklılık yoktur.	0,049
H18 ₀	Farklı ölçek düzeyindeki işletmeler arasında işletmede kullanılan stok maliyeti belirleme yöntemi tercihi bakımından farklılık yoktur.	0,545
H19 ₀	Farklı ölçek düzeyindeki işletmeler arasında işletmede stok çıkışlarını kayıt altına alma tercihleri bakımından farklılık yoktur.	0,095
H20 ₀	Farklı ölçek düzeyindeki işletmeler arasında işletmede her değerlendirme döneminin sonunda stoklardan Net Gerçekleşebilir Değer (NGD)'i maliyet değerinin altında kalanlar için karşılık ayırmayı tercih etme bakımından farklılık yoktur.	0,288

Tablo 4-1: Kruskal-Wallis Analizine Göre Sonuçlar (Devam)

H21 ₀	Farklı ölçek düzeyindeki işletmeler arasında işletmede stok edinimi sırasında alışla bağlantılı finansman giderlerini (kur farkı, komisyon ve vade farkı veya faizleri) muhasebeleştirme tercihleri bakımından farklılık yoktur.	0,835
H22 ₀	Farklı ölçek düzeyindeki işletmeler arasında işletmede dönem sonu stok değerlemesinde tespit olunan kur farkı, faiz ve komisyon giderlerinin muhasebeleştirilme tercihi bakımından farklılık yoktur.	0,889
H23 ₀	Farklı ölçek düzeyindeki işletmeler arasında işletmede 1 yıl içerisinde satılması planlanan (öngörülen) miktarı aşan stokları izlemek için kullanılan hesap bakımından farklılık yoktur.	0,559
H24 ₀	Farklı ölçek düzeyindeki işletmeler arasında işletmede maddi duran varlıklar için amortisman yöntemi tercihi bakımından farklılık yoktur.	0,025
H25 ₀	Farklı ölçek düzeyindeki işletmeler arasında işletmede amortisman ayırırken yararlı ömür tercihleri açısı bakımından farklılık yoktur.	0,790
H26 ₀	Farklı ölçek düzeyindeki işletmeler arasında işletmede ayrılan amortismanlarda kayıt yöntemi tercihleri açısı bakımından farklılık yoktur.	0,844
H27 ₀	Farklı ölçek düzeyindeki işletmeler arasında işletmede maddi duran varlıkların değer düşüklüğüne maruz kalıp kalmadığını belirlemek için amortisman dışında değer düşüklüğü testi uygulama tercihi bakımından farklılık yoktur.	0,786
H28 ₀	Farklı ölçek düzeyindeki işletmeler arasında işletmede amortisman ayırma sınırı altından kalan maddi duran varlık (MDV) kalemlerini kayıt etme tercihi açısından farklılık yoktur.	0,976
H29 ₀	Farklı ölçek düzeyindeki işletmeler arasında işletmede maddi duran varlıkları muhasebeleştirildikten sonraki dönemlerde MDV ile ilgili oluşan kur farklarını ve/veya kredi faizlerini muhasebeleştirme tercihleri bakımından farklılık yoktur.	0,048
H30 ₀	Farklı ölçek düzeyindeki işletmeler arasında işletmede kullanılmayacak duruma gelen ve satışı zor görünen maddi duran varlıkları izlemek için kullanılan hesap tercihi bakımından farklılık yoktur.	0,422

Tablo 4-2: Kruskal-Wallis ve Mann-Whitney U Analizine Göre Sonuçlar

H5₀	Farklı ölçek düzeyindeki işletmeler arasında işletmenin bilançosu ve gelir tablosuna ek olarak düzenlenen farklı finansal tablo tercihleri bakımından farklılık yoktur.	<u>0,006</u>
H5 _{0c}	Mikro ölçekli işletmeler ile büyük ölçekli işletmeler arasında işletmenin bilançosu ve gelir tablosuna ek olarak düzenlenen farklı finansal tablo tercihleri bakımından farklılık yoktur.	<u>0,003</u>
H5 _{0e}	Küçük ölçekli işletmeler ile büyük ölçekli işletmeler arasında işletmenin bilançosu ve gelir tablosuna ek olarak düzenlenen farklı finansal tablo tercihleri bakımından farklılık yoktur.	<u>0,002</u>
H6₀	Farklı ölçek düzeyindeki işletmeler arasında işletmede tekdüzen hesap planının da boş bırakılan hesapları ihtiyaç halinde kullanma tercihleri bakımından farklılık yoktur.	<u>0,047</u>
H6 _{0a}	Mikro ölçekli işletmeler ile küçük ölçekli işletmeler arasında işletmede tekdüzen hesap planının da boş bırakılan hesapları ihtiyaç halinde kullanma tercihleri bakımından farklılık yoktur.	<u>0,010</u>
H6 _{0c}	Mikro ölçekli işletmeler ile büyük ölçekli işletmeler arasında işletmede tekdüzen hesap planının da boş bırakılan hesapları ihtiyaç halinde kullanma tercihleri bakımından farklılık yoktur.	<u>0,021</u>
H7₀	Farklı ölçek düzeyindeki işletmeler arasında işletmede yabancı paralı işlemlerde yabancı para çıkışlarını kayıt etme tercihleri bakımından farklılık yoktur.	<u>0,004</u>
H7 _{0a}	Mikro ölçekli işletmeler ile küçük ölçekli işletmeler arasında işletmede yabancı paralı işlemlerde yabancı para çıkışlarını kayıt etme tercihleri bakımından farklılık yoktur.	<u>0,001</u>
H7 _{0b}	Mikro ölçekli işletmeler ile orta ölçekli işletmeler arasında işletmede yabancı paralı işlemlerde yabancı para çıkışlarını kayıt etme tercihleri bakımından farklılık yoktur.	<u>0,002</u>
H7 _{0c}	Mikro ölçekli işletmeler ile büyük ölçekli işletmeler arasında işletmede yabancı paralı işlemlerde yabancı para çıkışlarını kayıt etme tercihleri bakımından farklılık yoktur.	<u>0,036</u>

Tablo 4-2: Kruskal-Wallis ve Mann-Whitney U Analizine Göre Sonuçlar (Devam)

H12₀	Farklı ölçek düzeyindeki işletmeler arasında işletmede ticari alacaklar ile ilgili vadesi dolmuş alacakların takibindeki tercihleri bakımından farklılık yoktur.	<u>0,035</u>
H12 _{0d}	Küçük ölçekli işletmeler ile orta ölçekli işletmeler arasında işletmede ticari alacaklar ile ilgili vadesi dolmuş alacakların takibindeki tercihleri bakımından farklılık yoktur.	<u>0,021</u>
H12 _{0e}	Küçük ölçekli işletmeler ile büyük ölçekli işletmeler arasında işletmede ticari alacaklar ile ilgili vadesi dolmuş alacakların takibindeki tercihleri bakımından farklılık yoktur.	<u>0,021</u>
H16₀	Farklı ölçek düzeyindeki işletmeler arasında işletmede kıdem tazminatı ayırma tercihleri bakımından farklılık yoktur.	<u>0,008</u>
H16 _{0e}	Küçük ölçekli işletmeler ile büyük ölçekli işletmeler arasında işletmede kıdem tazminatı ayırma tercihleri bakımından farklılık yoktur.	<u>0,001</u>
H16 _{0f}	Orta ölçekli işletmeler ile büyük ölçekli işletmeler arasında işletmede kıdem tazminatı ayırma tercihleri bakımından farklılık yoktur.	<u>0,007</u>
H17₀	Farklı ölçek düzeyindeki işletmeler arasında işletmede SGK primlerini zamanında ödenmesi sonucunda hak kazanılan %5'lik prim indirimini kayıt etme tercihi bakımından farklılık yoktur.	<u>0,049</u>
H17 _{0b}	Mikro ölçekli işletmeler ile orta ölçekli işletmeler arasında işletmede SGK primlerini zamanında ödenmesi sonucunda hak kazanılan %5'lik prim indirimini kayıt etme tercihi bakımından farklılık yoktur.	<u>0,022</u>
H17 _{0d}	Küçük ölçekli işletmeler ile orta ölçekli işletmeler arasında işletmede SGK primlerini zamanında ödenmesi sonucunda hak kazanılan %5'lik prim indirimini kayıt etme tercihi bakımından farklılık yoktur.	<u>0,012</u>

Tablo 4-2: Kruskal-Wallis ve Mann-Whitney U Analizine Göre Sonuçlar (Devam)

H24₀	Farklı ölçek düzeyindeki işletmeler arasında işletmede maddi duran varlıklar için amortisman yöntemi tercihi bakımından farklılık yoktur.	<u>0,025</u>
H24 _{0c}	Mikro ölçekli işletmeler ile büyük ölçekli işletmeler arasında işletmede maddi duran varlıklar için amortisman yöntemi tercihi bakımından farklılık yoktur.	<u>0,005</u>
H24 _{0e}	Küçük ölçekli işletmeler ile büyük ölçekli işletmeler arasında işletmede maddi duran varlıklar için amortisman yöntemi tercihi bakımından farklılık yoktur.	<u>0,015</u>
H24 _{0f}	Orta ölçekli işletmeler ile büyük ölçekli işletmeler arasında işletmede maddi duran varlıklar için amortisman yöntemi tercihi bakımından farklılık yoktur.	<u>0,021</u>
H29₀	Farklı ölçek düzeyindeki işletmeler arasında işletmede maddi duran varlıkları muhasebeleştirildikten sonraki dönemlerde MDV ile ilgili oluşan kur farklarını ve/veya kredi faizlerini muhasebeleştirme tercihleri bakımından farklılık yoktur.	<u>0,048</u>
H29 _{0c}	Mikro ölçekli işletmeler ile büyük ölçekli işletmeler arasında işletmede maddi duran varlıkları muhasebeleştirildikten sonraki dönemlerde MDV ile ilgili oluşan kur farklarını ve/veya kredi faizlerini muhasebeleştirme tercihleri bakımından farklılık yoktur.	<u>0,018</u>
H29 _{0e}	Küçük ölçekli işletmeler ile büyük ölçekli işletmeler arasında işletmede maddi duran varlıkları muhasebeleştirildikten sonraki dönemlerde MDV ile ilgili oluşan kur farklarını ve/veya kredi faizlerini muhasebeleştirme tercihleri bakımından farklılık yoktur.	<u>0,008</u>
H29 _{0f}	Orta ölçekli işletmeler ile büyük ölçekli işletmeler arasında işletmede maddi duran varlıkları muhasebeleştirildikten sonraki dönemlerde MDV ile ilgili oluşan kur farklarını ve/veya kredi faizlerini muhasebeleştirme tercihleri bakımından farklılık yoktur.	<u>0,022</u>

Elde edilen sonuçlara göre;

1 - H_{50} hipotezi için Kruskal-Wallis analizi ile elde edilen 0,006 sonucu ile farklı ölçek düzeyindeki işletmeler arasında işletmenin bilançosu ve gelir tablosuna ek olarak düzenlenen farklı finansal tablo tercihleri bakımından farklılık olduğu sonucuna ulaşılmaktadır. Çalışmaya esas alınan 2016 yılında, işletme mali tabloları açısından ek mali tablo düzenleme sınırı, aktif toplamı olarak 14.074.300 TL veya satış hasılatı 31.275.800 TL olarak belirlendiğinden bu sonucun alınması normal karşılanmalıdır. Sonuçlara göre büyük ölçekli işletmeler, işletmeler küçük ve mikro ölçekli işletmelerden ayrılmaktadır. Araştırmaya konu edilen işletmelerin 90'nın küçük ölçekli işletme, 59'unun ise mikro işletme olması sonucu desteklemektedir. Her ne kadar yasal çerçevede düzenleme zorunluluğu olmamasına rağmen, işletmeler bilgi için dahi olsa ek mali tablo düzenlemeye yaklaşmamaktadır.

Ayrıca H_{50c} alt hipotezi için Mann-Whitney U analizi ile elde edilen 0,003 sonucu ile mikro ölçekli işletmeler ile büyük ölçekli işletmeler arasında, H_{50e} alt hipotezi için Mann-Whitney U analizin ile elde edilen 0,002 sonucu ile küçük ölçekli işletmeler ile büyük ölçekli işletmeler arasında işletmenin bilançosu ve gelir tablosuna ek olarak düzenlenen farklı finansal tablo tercihleri bakımından farklılık olduğu saptanmıştır. Bu durum ek finansal tablo düzenleme açısından büyük ölçekli işletmelerin durumunu izah etmektedir.

2 - H_{60} hipotezi için Kruskal-Wallis analizi ile elde edilen 0,047 sonucu ile farklı ölçek düzeyindeki işletmeler arasında işletmede tekdüzen hesap planının da boş bırakılan hesapları ihtiyaç halinde kullanma tercihleri bakımından farklılık olduğu saptanmıştır. Sonuçlar incelendiğinde işletmelerin çoğunluğunun boş bırakılan hesapları kullanmayı tercih etmedikleri sonucuna ulaşılmaktadır.

Ayrıca H_{60a} alt hipotezi için Mann-Whitney U analizi ile elde edilen 0,010 sonucu mikro ölçekli işletmeler ile küçük ölçekli işletmeler arasında, H_{60c} alt hipotezi için Mann-Whitney U analizi ile elde edilen 0,021 sonucu mikro ölçekli işletmeler ile büyük ölçekli işletmeler arasında işletmede tekdüzen hesap planının da boş bırakılan hesapları ihtiyaç halinde kullanma tercihleri bakımından farklılık olduğunu göstermektedir. Sonuçlar incelendiğinde mikro ölçekli işletmelerin küçük ve büyük ölçekli işletmelere göre daha yüksek oranda boş bırakılan hesapları kullanmayı tercih etmedikleri görülmektedir.

3 - H_{70} hipotezi için Kruskal-Wallis analizi ile elde edilen 0,004 sonucu ile farklı ölçek düzeyindeki işletmeler arasında işletmede yabancı paralı işlemlerde yabancı para çıkışlarını kayıt etme tercihleri bakımından farklılık olduğu saptanmıştır. Sonuçlar incelendiğinde işletmelerin çoğunluğunun aralıklı envanter yöntemi tercih ettiği sonucuna ulaşılmaktadır.

Ayrıca H_{70a} alt hipotezi için Mann-Whitney U analizi ile elde edilen 0,001 sonucu mikro ölçekli işletmeler ile küçük işletmeler arasında, H_{70b} alt hipotezi için Mann-Whitney U analizi ile elde edilen 0,002 sonucu mikro ölçekli işletmeler ile orta ölçekli işletmeler arasında ve H_{70c} alt hipotezi için Mann-Whitney U analizi ile elde edilen 0,002 sonucu ise mikro ölçekli işletmeler ile büyük işletmeler arasında işletmede yabancı paralı işlemlerde yabancı para çıkışlarını kayıt etme tercihleri bakımından farklılık olduğunu göstermektedir. Sonuçlar incelendiğinde mikro ölçekli işletmelerin küçük, orta ve büyük ölçekli işletmelere göre daha yüksek oranda aralıklı envanter yöntemini tercih etikleri görülmektedir.

4 - H_{120} hipotezi için Kruskal-Wallis analizi ile elde edilen 0,035 sonucu ile farklı ölçek düzeyindeki işletmeler arasında işletmede ticari alacaklar ile ilgili vadesi dolmuş alacakların takibindeki tercihleri bakımından farklılık olduğu saptanmıştır. Sonuçlar incelendiğinde ticari alacaklarla ilgili vadesi dolmuş alacakların takibinde vadesi geçse de işletmelerin alacakların ödenmesini bekledikleri görülmektedir. Dolayısıyla alacakla ilgili kayıt/hesap değişikliği yapmayı tercih etmedikleri sonucuna ulaşılmaktadır.

Ayrıca H_{120d} alt hipotezi için Mann-Whitney U analizi ile elde edilen 0,021 sonucu küçük ölçekli işletmeler ile orta ölçekli işletmeler arasında, H_{120e} alt hipotezi için Mann-Whitney U analizi ile elde edilen 0,021 sonucu ise küçük ölçekli işletmeler ile büyük ölçekli işletmeler arasında işletmede ticari alacaklar ile ilgili vadesi dolmuş alacakların takibindeki tercihleri bakımından farklılık olduğunu göstermektedir. Sonuçlar incelendiğinde küçük ölçekli işletmelerin ağırlıklı olarak vadesi geçse de alacakların ödenmesini bekledikleri, orta ve büyük ölçekli işletmelerin ise yasal takip başlatmayı tercih ettikleri görülmektedir. Bu durumda küçük ölçekli işletmelerin büyük bir kısmının her hangi bir hesap değişikliği yapmadıkları fakat orta ve büyük ölçekli işletmelerin ağırlıklı olarak 128 şüpheli ticari alacaklar hesabına alacağı taşıdığı görülmektedir.

5 - H16₀ hipotezi için Kruskal-Wallis analizi ile elde edilen 0,008 sonucu ile farklı ölçek düzeyindeki işletmeler arasında işletmede kıdem tazminatı ayırma tercihleri bakımından farklılık olduğu saptanmıştır. Sonuçlar incelendiğinde işletmelerin büyük çoğunluğunun çalışan işten ayrılana kadar kıdem tazminatı konusunda herhangi bir hesaplama yapmama yönünde tercih ettikleri sonucuna ulaşılmaktadır.

Ayrıca H16_{0e} alt hipotezi için Mann-Whitney U analizi ile elde edilen 0,001 sonucu küçük ölçekli işletmeler ile büyük ölçekli işletmeler arasında, H16_{0f} alt hipotezi için Mann-Whitney U analizi ile elde edilen 0,007 sonucu ise orta ölçekli işletmeler ile büyük işletmeler arasında işletmede kıdem tazminatı ayırma tercihleri bakımından farklılık olduğunu göstermektedir.

6 - H17₀ hipotezi için Kruskal-Wallis analizi ile elde edilen 0,049 sonucu ile farklı ölçek düzeyindeki işletmeler arasında işletmede SGK primlerini zamanında ödenmesi sonucunda hak kazanılan %5'lik prim indirimini kayıt etme tercihi bakımından farklılık olduğu saptanmıştır. Sonuçlar incelendiğinde işletmelerin büyük çoğunluğunun %5'lik prim indirimini gelir kaydetmeyi tercih ettikleri sonucuna ulaşılmaktadır.

Ayrıca H17_{0b} alt hipotezi için Mann-Whitney U analizi ile elde edilen 0,022 sonucu mikro ölçekli işletmeler ile orta ölçekli işletmeler arasında, H17_{0d} alt hipotezi için Mann-Whitney U analizi ile elde edilen 0,022 sonucu ise küçük ölçekli işletmeler ile orta ölçekli işletmeler arasında işletmede SGK primlerini zamanında ödenmesi sonucunda hak kazanılan %5'lik prim indirimini kayıt etme tercihi bakımından farklılık olduğunu göstermektedir. Sonuçlar incelendiğinde mikro ve küçük ölçekli işletmelerin prim indirimini yakın oranda hem gelir elde etmiş gibi kayıt ettikleri hem de maliyetlerde azalma olmuş gibi kayıt ettikleri görülmektedir. Orta ölçekli işletmelerin ise prim indirimini ağırlıklı olarak gelir elde etmiş gibi kayıt ettikleri görülmektedir.

7 - H24₀ hipotezi için Kruskal-Wallis analizi ile elde edilen 0,025 sonucu ile farklı ölçek düzeyindeki işletmeler arasında işletmede maddi duran varlıklar için amortisman yöntemi tercihi bakımından farklılık olduğu saptanmıştır. Sonuçlar incelendiğinde işletmelerin büyük çoğunluğunun normal amortisman yöntemini kullanmayı tercih ettikleri sonucuna ulaşılmaktadır.

Ayrıca H24_{0c} alt hipotezi için Mann-Whitney U analizi ile elde edilen 0,005 sonucu mikro ölçekli işletmeler ile büyük ölçekli işletmeler arasında, H24_{0e} alt hipotezi için Mann-Whitney U analizi ile elde edilen 0,015 sonucu küçük ölçekli işletmeler ile büyük ölçekli işletmeler arasında, H24_{0f} alt hipotezi için Mann-Whitney U analizi ile elde edilen 0,021 sonucu ise orta ölçekli işletmeler ile büyük ölçekli işletmeler arasında işletmede maddi duran varlıklar için amortisman yöntemi tercihi bakımından farklılık olduğunu göstermektedir. Sonuçlar incelendiğinde işletmelerin normal amortisman yönetimi dışında azalan bakiyeler yönetimini kullandıkları ayrıca amortisman ayırmamayı tercih ettikleri görülmektedir. Fakat büyük işletmelerin ağırlıklı olarak amortisman ayırdıkları dolayısıyla amortisman ayırmamayı tercih etmedikleri görülmektedir.

8 - H29₀ hipotezi için Kruskal-Wallis analizi ile elde edilen 0,048 sonucu ile farklı ölçek düzeyindeki işletmeler arasında işletmede maddi duran varlıkları muhasebeleştirildikten sonraki dönemlerde MDV ile ilgili oluşan kur farklarını ve/veya kredi faizlerini muhasebeleştirme tercihleri bakımından farklılık olduğu saptanmıştır. Sonuçlar incelendiğinde işletmelerin büyük çoğunluğunun oluşan kur farklarını ve/veya kredi faizlerini gider yazmayı tercih ettikleri sonucuna ulaşılmaktadır.

Ayrıca H29_{0c} alt hipotezi için Mann-Whitney U analizi ile elde edilen 0,018 sonucu mikro ölçekli işletmeler ile büyük ölçekli işletmeler arasında, H29_{0e} alt hipotezi için Mann-Whitney U analizi ile elde edilen 0,008 sonucu küçük ölçekli işletmeler ile büyük ölçekli işletmeler arasında, H29_{0f} alt hipotezi için Mann-Whitney U analizi ile elde edilen 0,022 sonucu işletmede maddi duran varlıkları muhasebeleştirildikten sonraki dönemlerde MDV ile ilgili oluşan kur farklarını ve/veya kredi faizlerini muhasebeleştirme tercihleri bakımından farklılık olduğunu göstermektedir. Sonuçlar incelendiğinde mikro, küçük ve orta ölçekli işletmelerin büyük çoğunluğunun oluşan kur farklarını ve/veya kredi faizlerini gider yazmayı tercih ettikleri, büyük ölçekli işletmelerin ise oluşan kur farklarını ve/veya kredi faizlerini yarı yarıya oranda hem maliyet hem de gider yazmayı tercih ettikleri sonucuna ulaşılmaktadır.

İşletmelerin, farklı ölçütlerden kaynaklı olmak üzere farklı muhasebe politikaları arasında tercihler yapabileceği muhasebe literatüründe yer alan çalışmalarda görülmektedir. Türkiye özelinde KOBİ'ler arasında gerçekleştirilen bu çalışmada da işletmelerin tercih ettikleri ve uyguladıkları muhasebe politikaları açısından birbirlerinden farklılıklar göstermesi beklenebilir. Tercih edilen muhasebe politikalarına bakıldığında işletmelerin ölçekleri ile ilgili hiç bir özellik ve durumu dikkate alınmadan standartlaşmış seçenekleri uygulandığı görülmektedir. Farklı ölçek düzeyindeki 252 işletmenin 8 muhasebe politikası açısından farklılaştıkları, 22 muhasebe politikası uygulanması açısından farklılaşmadıkları görülmektedir. Çalışmaya temel oluşturan anketlerin cevapları incelendiğinde, Türkiye'de mevcut olan vergi sistemi ve vergi odaklı muhasebe anlayışının işletmelerin tercih ettikleri muhasebe politikası seçimlerinin etkileri görülmekle beraber bununla ilgili durumun ayrı bir çalışmanın konusu olabileceği unutulmamalıdır.

Araştırma sonuçlarına bakıldığında vergi odaklı muhasebe anlayışının etkisini özellikle MDV uygulama tercihleri açısından anlatmak mümkündür. İşletmelerin büyük bir kısmının halen normal amortisman yöntemini kullanmayı tercih etmesi, işletme yapısı ve faaliyet konusu özelinde bir seçim yolu gitmemesi bu durumu açıklar niteliktedir. Ayrıca MDV'ların faydalı ömürleri ilgili sadece Maliye Bakanlığı'nın ölçütlerinin esas alınması durumu izah eder niteliktedir. İşletmelerin bilgi için muhasebe anlayışı çerçevesinde hareket etmeleri halinde faydalı ömür ve amortisman uygulama seçeneklerini işletme özelinde değerlendireceklerdir. Sonrasında ise mali verilerini vergi amacı doğrultusunda dönüştürmeleri gerekecektir. Bu işlem sırasında tercih etmek yerine, vergi anlayışı çerçevesinde, standart ve birbirini tekrarlayan yöntemleri kullanmaktadırlar. Bu durumun diğer bir sebebi ise, oluşabilecek zaman ve maliyet kaybı unsurlarıdır. Dolayısıyla işletmeler ihtiyaçlar ve gereklilikler doğrultusunda değil zorunluluklar doğrultusunda muhasebe politikası tercihlerini gerçekleştirmektedirler. Bu nedenle nitelikli finansal bilgi oluşumu önünde engeller ortaya çıkmaktadır.

Mevcut sonuçlar sadece MDV uygulamaları açısından değil, diğer muhasebe politikaları açısından da incelendiğinde benzer nitelikte vergi odaklı uygulamaların etkisinin olduğu ortaya çıkmaktadır. Reeskont işlemlerinin tercih edilmemesi yada şüpheli alacaklar ile ilgili işlemlerin yapılmaması diğer örnekler olarak eklenebilir. Normal muhasebe işleyişi içerisinde olması gerekirken vergi anlayışlı muhasebe etkisi ile bu işlemler zaman ve maliyet kaybı olarak görülmekte ve

uygulanmamaktadır. Ayrıca yıllardır süre gelen alışkanlıklar etkisi ne yazık ki TMS/TFRS ve TTK uygulamalarına rağmen değişmemiş görünmektedir. Dolayısıyla muhasebe politikası ile ilgili uygulamaların ve seçimlerin farklı ölçek düzeyindeki bu işletmelerde çeşitlenerek birbirinden farklılık göstermesi beklenirken, vergi anlayışı üzerine devam eden sistem doğru ve güvenilir bilgi üretme sürecini etkilemeye devam etmektedir.

Araştırmada işletmelerin sınıflandırılması için çeşitli esasların kullanılmakta olduğu ve farklı yasa, yönetmelik ya da kurumların tanımlarının olduğu tespiti yapılmıştır. Çalışma başlangıcında uygulamada olmayan, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından hazırlanan Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) hakkında tebliğ 29/07/2017 tarihinde Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiş bulunmaktadır. Bahsi geçen tebliğ bağımsız denetime tabi olmakla birlikte Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluş (KAYİK) kapsamında olmayan işletmeler tarafından uygulanacak finansal raporlama standartlarını belirlemektedir. Bununla birlikte tebliğde standartları uygulayacak işletmeleri tanımlamak üzere bazı kriterler kullanılmıştır.

"Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartları Hakkında Tebliğ" de büyük işletme tanımı için açıklanan ölçütler şu şekildedir;

- Aktif Toplamı 75.000.000 ve üstü Türk Lirası,
- Yıllık Net Satış Hasılatı 150.000.000 ve üstü Türk Lirası,
- Ortalama Çalışan Sayısı 250 ve üstü.

Tebliğe göre işletmelerden bu ölçütlerin eşik değerinden en az ikisini, eğer varsa bağlı ortaklıklarıyla birlikte art arda bu ölçütleri iki raporlama döneminde aşan işletmeler büyük işletme olarak değerlendirilmektedir.

KGK kurumu BOBİ FRS uygulamaları ile ilgili yaptığı toplantılarda orta boy işletme tanımı için şu kriterleri kullanmaktadır;

- Aktif Toplamı 40.000.000 TL,
- Satış Hasılatı 80.000.000 TL,
- Çalışan Sayısı 200 Kişi.

Dolayısıyla KGK orta boy işletme tanımını göz önünde bulundurarak bu kriterler altında kalan işlemleri küçük ve mikro işletmeler içerisinde bırakmıştır. Uygulama yönünden bakıldığında KAYİK içinde kalan işletmeler TFRS, Büyük ve Orta Boy işletmeler BOBİ FRS, Küçük ve Mikro İşletmeler ise MSUGT uyarınca

finansal raporlama yapacaklardır (Ataman ve Cavlak, 2017; Eskin, 2017; Öztürk, 2017; Gücenme Gençöglu, 2017; KGK BOBİ FRS Antalya Tanıtım Toplantısı, 2017)

Bu yönden ortaya KOBİ yönetmeliğinden farklı bir işletme ölçeği sınıflaması çıkmaktadır. Bu sınıflandırmanın bu araştırmaya bir etkisi olmamakla beraber, daha sonra yapılacak çalışmalar için esas alınabilecek kriterler olduklarını, bu nedenle yapılacak başka bir araştırmada bu sınıflandırma çerçevesinde farklı bulgular elde edilebilme olasılığı bulunmaktadır.



KAYNAKÇA

- Acar, D., Özçelik, H. (2011). Muhasebe Bilgi Kalitesini Etkileyen Kritik Başarı Faktörleri. Muhasebe Ve Finansman Dergisi, S49, ss.10-23.
- Adam, T., Goyal, V.K. (2008). The Investment Opportunity Set And Its Proxy Variables. The Journal of Financial Research, C31, S1, ss.41-63.
- Akdemir, A. (2009). İşletmeciliğin Temel Bilgileri. Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa.
- Akdoğan, N. (2001). IAS 39 Nolu Standart Hükümlerine Göre Menkul Kıymetler ve Finansal Duran Varlık İşlemlerinde Uygulanacak Muhasebe Politikaları. Gazi Üniversitesi İİBF Dergisi, S3, ss.61-78.
- Akdoğan, N. ve Tenker, N. (2001). Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri. Gazi Kitabevi. 7. Baskı. Ankara.
- Akgün, İ.A. ve Kılıç, S. (2013). Muhasebe Bilgi Sisteminin İşletme Yönetiminin Etkinliği Üzerindeki Etkisi. Yönetim ve Ekonomi Dergisi, C20, S2, ss.21-36.
- Akın, B. (Ed.) (2010). Temel İşletme: Girişimcilik, İş Kurma ve Yönetim. Liberte Yayın Grubu, Ankara.
- Aktaş, R. (2013). Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları Açısından Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar İMKB Şirketleri Üzerine Bir İnceleme. Gazi Kitabevi. Ankara
- Aktürk, A. (2014). Otel İşletmelerinde Muhasebe Bilgi Sistemini Etkileyen Güncel Gelişmeler. Muhasebe ve Denetime Bakış, C14, S43, ss.107-121.
- Alayemi, S. A. (2015). Choice of Accounting Policy : Effects on Analysis and Interpretation of Financial Statements. American Journal of Economics, Finance and Management, C1, S3, ss.190-194.
- Anameriç, H. (2005). Yönetim Bilgi Sistemlerinin Yönetim Fonksiyonları Üzerine Etkisi. Ankara Üniversitesi Dil ve Tarih-Coğrafya Fakültesi Dergisi 45,2, ss.25-43.
- Apan, M. ve İslamoğlu M. (2014). KOBİ'lerde Finans Yönetimi. International Journal of Science Culture and Sport, S1, ss.208-218.
- Ashbaugh, H. (2001). Non-US Firms' Accounting Standards Choices. Journal of Accounting and Public Policy, C20, C2.
- Astami, E.W., Tower, G. (2006). Accounting Policy Chocie and Firm Characterictics in the Asia Pacific Region:An International Emperical Test of Costly

- Contracting Theory. The International Journal of Accounting, S41, ss.1-21.
- Ataman, B., Cavlak, H. (2017). Büyük Ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) İle Tam Set Türkiye Muhasebe Ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının (TMS/IFRS) Karşılaştırılması. Finans ve Ekonomi ve sosyal Araştırmalar Dergisi, C2, S3, ss.153-168.
- Atmaca, M. (2012). Muhasebe Skandallarının Önlenmesinde İç Kontrol Sisteminin Etkinleştirilmesi. Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi, C14, S1, ss.191-205.
- Aygün, D. (2013). Yaratıcı Muhasebe Stratejileri. Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi, C8, S2, ss.49-69.
- Aygün, D., Varıcı, İ. (2013). Finansal Tablolara ve Karar Almaya Etkileri Açısından Önemli Muhasebe Politikaları. The Journal Of Academic Science Studies, C6, S7, ss.151-173.
- Bahar, E. (2011). İşletme Yönetimi. Beta Basım A.Ş. İstanbul.
- Bahadır, O., Tolga, B. (2013). Accountig Policy Options Under IFRS : Evidence From Turkey. Accounting and Management Information Systems, C12, S3, ss.388-404.
- Bakan, İ. (drl). (2015). Girişimcilik, Kobi'ler ve Strateji. Ankara:Gazi Kitabevi.
- Ball, R. (2006), 'International Financial Reporting Standards (IFRS): Pros and Cons for Investors', Accounting and Business Research, International Accounting Policy Forum, Vol. 36, Special Issue, pp. 5–27.
- Banar, K. (ed.). (1996). Muhasebe Bilgi Sistemi. Eskişehir : Anadolu Üniversitesi Web-Ofset.
- Bar-Yosef, S., Sen, P.K. (1992). On Optimal Choice of Inventory Accounting Method. The Accouting Review, C67, S2, ss.320-336.
- Baştürk, R. (2010). Bütün Yönleriyle SPSS örnekli Nonparametrik İstatistiksel Yöntemler, Anı Yayıncılık, 1.Baskı, Ankara.
- Berberoğlu, G.N. (ed.) (2001). Genel İşletme. Anadolu Üniversitesi Yayınları No:1268. Eskişehir.
- Bezirci, M., Karahan, N.S. (2015). Muhasebe Kayıt Sürecindeki Manipülasyonların Neden ve Sonuç İlişkisinin Değerlendirilmesi. Selçuk Üniversitesi İİBF Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi, Yıl 15, S29.
- Bosnyák, J. (2003). Számviteli értékelési eljárások hatása a vállalkozások vagyoni, jövedelmi és pénzügyi helyzetére [The effect of evaluation methods on the

- financial position, performance and cash flows of entites], Doctoral thesis, Budapest Corvinus University, Hungary.
- Bowen, R., Ducharme, L. ve Shores, D. (1995). Stakeholders' Implicit Claims and Accounting Method Choice. *Journal of Accounting and Economics*, S20,ss. 255–295.
- Bradbury, E. M. (1992). Voluntary Disclosure of Financial Segment Data: New Zeland Evidence. *Accounting & Finance*, C32, S1, ss.15-26.
- Bumin, B. (ed.) (2003). *İşletmecilikte Çağdaş Yönelimler*. Gazi Kitabevi, Ankara.
- Buzby, S.L. (1975). Company Size, Listed Versus Unlisted Stocks, and the Extent of Financial Disclosure. *Journal of Accounting Research*, Vol. 13, No. 1 (Spring, 1975), pp. 16-37.
- Büyükmirza, K. (2003). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*. Gazi Kitabevi, Ankara.
- Cairns, D., Massaoudi, D., Taplin, R., Tarca, A. (2011) IFRS Fair Value Measurement and Accounting Policy Choice in the UnitedKingdom and Australia. *The British Accounting Review*, S43, ss.1-21.
- Can, A.V. (2007). Luca Pacioli "Muhasebenin Babası" mıdır?. *Akademik Bakış Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi*, S12.
- Can, H., Akgün, A. ve Kavuncubaşı Ş. (2001). *Genel İşletmecilik Bilgileri*. Ankara: Siyasal Kitabevi.
- Carlson, S.A., Morris, D.R. (2003) The Economic Determinants of Depreciation Accounting in Late Nineteenth Century Britain. *Accounting, Business & Financial History*, C3, S3, ss.275-303.
- Cemalcılar, İ., Bayar, D., Aşkun, İ.C. ve Öz-Alp, Ş. (1974). *İşletmecilik Bilgisi*. Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayını, No:122. Ankara.
- Ceran, Y., Bezirci, M. (2011) Pazarlama Bilgi Sistemi - Muhasebe Bilgi Sistemi İlişkisine Stratejik Yaklaşım: Stratejik Pazarlama Muhasebesi. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, S26,ss.103-115.
- Ceylan, A., Anbar, A. (2014). *Modern İşletmecilik*. Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa.
- Civan, M., Kara, E. (2003). İşletme Yönetiminde Muhasebe Bilgi Sisteminin Yeri ve Önemi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, S20.
- Cooke, T.E. (1992). The Impact of Size, Stock Market Listing and Industry Type on Disclosure in the Annual Reports of Japanese Listed Corporations. *Accounting and Business Research*, Summer 1992.

- Çoşkun, R. (2006). İşletmeye Giriş. Sakarya Yayıncılık, İstanbul.
- Çoşkun, R. vd. (2015). Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri SPSS Uygulamalı, SakaryaKitabevi, 8.Baskı, Sakarya.
- Cullinan, C.P. (1999). International Trade and Accounting Policy Choice: Theory and Canadian Evidence. The International Journal of Accounting, C34, S4, ss.597-607.
- Cushing, B.E. (1969). An Emprerical Study of Changes in Accounting Policy. Journal of Accounting Research, C7, S2, ss.196-203.
- Cushing, B.E., Leclere, M.J. (1992). Evidence on the Determinanats of Inventory Accounting Policy Choice. The Accounting Review, C67, S2, ss.355-366.
- Çakıcı, C. (2002). Temel Muhasebe Varsayımları ve Muhasebe Politikalarına Yön Veren Kavramlar. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, C5, S17, ss.69-76
- Çakıcı, A. ve Özer, B.Ş. (2007). Mersinde Faaliyet Gösteren Küçük ve Orta Ölçekli İşletmelerin Kurumsallaşma Göstergeleri Açısından İncelenmesi. Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, C10, S18, ss.87-110.
- Çelik, A. ve Akgemici, T. (2010). Girişimcilik Kültürü ve Kobi'ler (3. Baskı). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Çetinkaya, Ş. (2012). Asimetrik Bilginin Piyasalara Etkileri ve Finansal Krizlerdeki Rolü. Sakarya İktisat Dergisi, C1, S2, ss46-63.
- Çolakoğlu, M.H. (2002). KOBİ Rehberi. TOBB Genel Yayın No:359-PM-2, Ankara.
- Dalay, İ. (2002). Temel İşletmecilik Bilgileri. 1.Baskı. Sakarya Kitabevi, Sakarya
- Dalğar, H., Tekşen, Ö., Tuğay, O. (2014). Üretim İşletmelerinde Muhasebe Bilgi Sistemi Kullanılmasının İncelenmesi: Batı Akdeniz Bölgesi Araştırması. Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, C13, S41, ss.49-67.
- Daştan, A. Ve Erol, S. (2011). Türk Gemi İnşa Sanayi İşletmelerinde Muhasebe Bilgi Sistemi: Özellikli Muhasebe İşlemleri. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, C13, S1, ss.59-80.
- Demir, B. (2010) Muhasebe Bilgi Sistemlerinde Bilgi Kalitesi. Mufad Journal, S48, ss.142-153.
- Dhaliwal, D.S., Heninger, W.G., Hughes II, K.E., (1999) The Investment Opportunity Set and Capitalization versus Expensing Method of Accounting Choice. Accounting and Finance, S39. ss.151-175.

- Dinç, E. ve Abdioğlu, H. (2009). İşletmelerde Kurumsal Yönetim Anlayışı ve Muhasebe Bilgi Sistemi İlişkisi: İMKB-100 Şirketleri Üzerine Ampirik Bir Araştırma, Balıkesir Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, C12, S21,157-184.
- Doğan, M. (2014). İşletme Ekonomisi ve Yönetimi. 9. Basım. Nobel Yayıncılık, Ankara.
- Durmuş, A.H. ve Arat, M.E. (2004). Muhasebe Örgütlenmesi. İstanbul: Marmara Üniversitesi Nihat Sayar Eğitim Vakfı Yayınları.
- Durucasu, H. (2012). İşletme Bilgi Sistemleri. Anadolu Üniversitesi Yayınları. No:2690, Eskişehir.
- Efil, İ (2013). İşletmelerde Yönetim ve Organizasyon. Genişletilmiş 12. Baskı. Dora Basım Yayın Dağıtım, Bursa.
- Eksi, İ. H. (2007). Finansal Krizlerin KOBİ'ler Üzerinde Etkileri ve Başarılı ve Başarısız KOBİ'lerin Kriz Dönemi Stratejileri. Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı Basılmamış Doktora Tezi. Danışman: Prof. Dr. Durmuş Acar. Isparta.
- Erdoğan, Z. ve Paşaoğlu, D (drl.) (2014). İşletme İlkeleri. Eskişehir:Anadolu Üniversitesi Web-Ofset.
- Erol, M. (2008). İşletmelerde Yaşanan Yolsuzluklara (Hata ve Hileler) Karşı Denetimden Beklentiler. Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi, C13, S1, ss.229-237.
- Ertaş, F.C. (2011). Muhasebe Organizasyonu. Geliştirilmiş 3. Baskı. Seçkin Yayınevi, Ankara.
- Ertürk, M. (2011). İşletme Biliminin Temel İlkeleri. 8. Baskı. Beta Basım A.Ş., İstanbul
- Ertürk, M. (2000). İşletme Biliminin Temel İlkeleri. Beta Basım A.Ş., İstanbul
- Esen, Ö., Sakin, T. (2009). Dipnot Açıklama Yükümlülüklerine Uyum: İMKB 100 Endeksinde Yer Alan Reel Sektör Firmalarının Durumu Üzerine Bir Araştırma. İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi İşletme İktisadi Enstitüsü Dergisi YÖNETİM, S64, ss.112-124.
- Eskin, İ. (2017). Bobi Finansal Raporlama Standartlarının Değerlendirilmesi. Prof. Dr. Fehmi Yıldız Anısına Muhasebe Finans Ve Denetimde Güncel Konular 2017, Trakya Üniversitesi Matbaası, Trakya Üniversitesi Bilimsel Araştırma Projesi 2017/174, Trakya Üniversitesi Yayın No:191, Edirne, Aralık 2017.

- Flakce, K., Segbers, K. (2005). Does Managerial Accounting Follow Entrepreneurial Characteristics? Result of An Empirical Analysis of German SME. Westfälische Wilhelms-Universität Münster Wirtschaftswissenschaftliche Fakultät. Arbeitspapier Nr:8-1 November 2005.
- Fekete, S., Damagum, Y.M., Mustata, R., Mătiș, D., Popa, I. (2010). Explaining Accounting Policy Choices of SME's : An Empirical Research on the Evaluation Methods. European Research Studies, C13, S1.
- Fekete, S., Vladu, D.C., Albu, C.N., Albu, N. (2012). Is SMEs Accounting Influenced by Taxation? Some Empirical Evidence From Romania. African Journal of Business Management, C6, S6, ss.2318-2331.
- Fields, T.D., Lys, T.Z. ve Vincent, L. (2001). Empirical Research On Accounting Choice. Journal of Accounting and Economics, S31, ss.255-307.
- Ge, W., Matsumoto, D., Zhang, J.L. (2011). Do CFOs Have Style? An Empirical Investigation of the Effect of Individual CFOs on Accounting Practices. Contemporary Accounting Research, C28, S4, ss.1141-1179.
- Gietzman, M.B., Trombetta, M. (2003). Disclosure Interactions: Accounting Policy Choice and Voluntary Disclosure Effects on the Cost of Raising Outside Capital. Accounting and Business Research, C33, S3, ss.187-205.
- Gray, S. J., Meek, G., Roberts, C. (1995). International Capital Markets Pressure and Voluntary Annual Report Disclosures by US and UK Multinationals', Journal of International Financial Management and Accounting, C6, S1.
- Gopalakrishnan, V. (1994). Accounting Choice Decisions and Unlevered Firms: Further Evidence on Debt/Equity Hypothesis. Journal of Financial and Strategic Decisions, C7, S3, ss.33-47.
- Gowthorpe, C., Amat, O. (2005). Creative Accounting : Some Ethical Issues of Macro and Micro Manipulation. Journal of Business Ethics, S57, ss.55-64.
- Gökdeniz, Ü. (2005). İşletmelerde Muhasebe Bilgi Sistemine Yaklaşım, Mufad Journal, S27, 86-94.
- Gökgöz, A. (2010). Tarihsel Perspektifte Muhasebenin Doğuşunu ve Gelişimini Etkileyen Faktörler. Yalova Sosyal Bilimler Dergisi, S1.
- Gökgöz, A. (2012). TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar Standardına İlişkin Muhasebe Uygulamaları. MÖDAV Dergi, S4, ss.151.173.

- Gul, F.A. (2001). Free Cash Flow (FCF), Debt-Monitoring and Managers' LIFO/FIFO Policy Choice. *Journal of Corporate Finance*, S7, ss.475-492.
- Gücenme Gençoğlu, Ü. (2017). Temel Konularda BOBİ FRS ve TMS/IFRS Tam Set Karşılaştırması. *Muhasebe Finansman Dergisi*, S76.
- Güçlü, F., Çiçek, H., Benli, T. (2006) Tekdüzen Muhasebe Sistemine Göre Genel Muhasebe. Detay Yayıncılık. 2. Baskı, Ankara.
- Gümüştekin, E.G. (2005) KOBİ Niteliğindeki Aile İşletmelerinde Yönetim ve Organizasyon Sorunları:Kütahya Seramik Örneği. *C.Ü İİBF Dergisi*, C6, S1.
- Gündüz, M. (2016). Kazanç Yönetiminin Tespiti : BIST'de Bir Uygulama. *Journal of Human Sciences*, C13, S3.
- Güney, S., Özyiğit, H. (2015). Muhasebedeki Verilerin Yönetimde Kullanılması ve s Sosyal Bilimler Dergisi, C14, S53, ss.279-297
- Gürdal, K. (2006). Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler ve Hatalar. *Muhasebe Finansman Dergisi*, S32, ss.1-12.
- Güzel, T., Mersin, Z. (2007). Bilgi teknolojilerinin İşletmelerin Muhasebe Uygulamalarında Yarattığı Değişim. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, S35, ss.172-177.
- Haller, A., Wehrfritz, M. (2013). The Impact of National GAAP and Accounting Traditions on IFRS Policy Selection : Evidence from Germany and the UK. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, S22, ss.39-56.
- Hall, S.C., Swinney, L.S. (2004). Accounting Policy Changes and Debt Contracts. *Management Research News*.
- Hatunoğlu, Z., Akpınar, Y., Çelik, A. (2013). KOBİ'lerin Yönetiminde Muhasebe Bilgi Sisteminin Önemi:Gaziantep ve Kahramanmaraş Örneği. *Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi*, C6, S2, ss.307-322.
- Healy, P.M. (1985). The Effect of Bonus Chemes on Accounting Decisions. *Journal of Accounting and Economics*, S7, ss.85-107.
- Holland, K. (1998). Accounting Policy Choice : The Relationship Between Coporate Tax Burdens and Company Size. *Journal of Business Finance & Accounting*, C25, S3-4, ss.265-288.
- Holthausen, R.W., Larcker, D.F., Sloan, R.G. (1995). Annual Bonus Schemes and the Manipulation of Earnings. *Journal of Accountitng and Economics*, S19, ss.29-74.
- Hope, O. (2010). Accounting Policy Disclosures and Analysts' Forecats.

- Contemporary Accounting Research, C20, S2, ss.295-321.
- Horngren, C.T., Harrison, W.T. (2007). Accounting . Seventh Edition. Pearson Education Limited.
- Hughes, S.B., Sander, J.F, Snyder, J.K. (2009). Critical Accounting Policy and Estimate Disclosure : Company Response to the Evolving SEC Guidance. Research in Accounting Regulation, S21, ss.19-33.
- Hunt III, H.G. (1985). Potential Determinants of Corporate Inventory Accounting Decisions. Journal of Accountitng Research, C23, S2, ss.448-467.
- Iatridis, G. ve Joseph, N. L. (2005). A Conceptual Framework of Accounting Policy Choice Under SSAP 20. Managerial Auditing Journal, C20, S7, ss.763-778.
- IAS 8 (2005). Erişim Adresi: <http://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-8-accounting-policies-changes-in-accounting-estimates-and-errors/#about> Erişim Tarihi: 05.01.2018.
- Inoue, T., Thomas, W.B. (1996). The Choice of Accounting Policy in Japan. Journal of International Financial Management & Accounting, Vol.7, No.1, pp.1-23.
- Jaafar, A., Mcleay, S. (2007). Country Effects and Sector Effets On The Harmonizaiton of Accounting Policy Choice. ABACUS, C43, S2, ss.156-189.
- Jones, M.J. (2010). Creative Accounting, Fraud and International Scandals. John Wiley & Sons Inc.
- Juric, D. (2014). Effect of Accounting Policies on Financial Position of Small and Medium Sized Enterprises. Journal of Accounting and Management, C4, S1, ss.43-59.
- Kalmış, H., Dalgın, B. (2010). Muhasebe Bilgilerinin Karar Almada Kullanımının Önemi ve Çanakkale'de Faaliyet Gösteren Sanayi İşletmelerinde Bir Uygulama. Muhasebe ve Finansman Dergisi, S46, ss.112-128.
- Kallapur, S., Trombley, M.A. (2001). The Investment Opportunity Set: Determinants, c-Consequences and Measurement. Managerial Finance, C27 S3, ss.3-15.
- Karacaer, S., İbrahimoglu, N. (2003). İşletme Yönetiminde Muhasebe Bilgi Sistemi, İç Kontrol, Verimlilik İlişkisi ve Önemi. H.Ü. İİBF Dergisi, C21, S1, ss.211-228.
- Karakaya, M. (1994). Muhasebe Bilgi Sistemi ve Bilgi Teknolojisi. Yay Yayınları. Ankara.

- Karaoğlu, S., Eray, M. (2015). Örnek Uygulamalı İşletmelerde Muhasebe Organizasyonu. Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa.
- Karapınar, A. (2000). Uluslararası Muhasebe Standartlarında Firma Karı Üzerine Etki Eden Alternatif Muhasebe Politikalarına ve Türkiye'nin Uyum Sürecine İlişkin Bir Araştırma. Doktora Tezi.
- Karapınar, A., Zaif, F., Torun, S. (2012). Maden İşletmelerinde Uygulanan Muhasebe Politikaları ve Uluslararası Finansal Raporlama Standardı-6'nın Getirdiği Düzenlemeler. Gazi Üniversitesi İİBF Dergisi, C12, S3, ss.43-68.
- Karapınar, A., Zaif, F., Torun, S. (2012). Accounting Policies in the Extractive Industry : A Global and a Turkish Perspective. Australian Accounting Review, C22, S1, ss.40-50.
- Karataş, S. (1991). Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler. Veli Yayınları. İstanbul.
- Karayılmazlar, S., Aşkın, A., Çabuk, Y. (2007). Küçük ve Orta Ölçekli İşletmelerin Tarihsel Gelişimi ve Tanımlama Kriterleri. Girişimcilik ve Kalkınma Dergisi, 2(1):151-164.
- Kaya, U. (2005). Muhasebe Mesleğinde Adli Muhasebe Uzmanlığı ve Türkiye Açısından Gerekliliği. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, C7, S1.
- Kefe, İ. (2013). 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununun Muhasebe Bilgi Sistemi Uygulamalarına Getirdiği Düzenlemeler. ENJOIR Elektronik Mesleki Gelişim Ve Araştırma Dergisi, C1 ss.20-33.
- KGK (2017). BOBİ FRS Antalya Tanıtım Toplantısı. Erişim Adresi: <https://www.youtube.com/watch?v=q3o4w5IYhIc>. Erişim Tarihi: 11.02.18.
- Kısakürek, M.M., Pekcan, A. (2005). Muhasebenin Ürettiği Bilgiye Farklı Açılardan Bakış, C.Ü. İİBF Dergisi, C6, S1,107-125.
- Kıymık, H., Bekçi, İ, Acar, D. (2015). Örgütsel Kültür ve Örgütsel Muhasebe Kültürü ile Hileli Finansal Raporlama Arasındaki İlişki:Borsa İstanbul (BIST) Hizmetler Endeksinde Bir Araştırma. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, C17, S4, ss.759-784.
- Kıracı, M. (2003). Faaliyet Denetimi ile İç Kontrol İlişkisi. Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, C4, S2.
- Koçel, T. (2018). İşletme Yöneticiliği. Genişletilmiş 17. Baskı. Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul.
- Kumkale, İ. (2008). Genel İşletme (7. Baskı). Murathan Yayınevi. İstanbul.
- Kuo, H.C. (2006). How Do Small Firms Make Inventory Accounting Choices.

- Journal of Business Finance & Accounting, C20, s3, ss.373-392.
- Kurşunel, F. Büyüksalvarcı, A. Alkan, A.T. (2014). İşletmelerde Kazanç Yönetimi Uygulamalarının Arkaplanı. Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Mesele Yüksekokulu Dergisi, C8, S1-2, ss.171-188.
- Küçük, O. (2009). Girişimcilik ve Küçük İşletme Yönetimi. 3. Baskı. Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Küçük, O. (2015). Girişimcilik ve Küçük İşletme Yönetimi. 8. Baskı. Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Küçüksözen, C., Küçükkocaoğlu, G. (2005). Kurumsal Şirket Yönetiminde Finansal Tabloların Rolü. 4. Orta Anadolu İşletmecilik Kongresi Ankara TOBB Ekonomi ve Teknoloji Üniversitesi.
- Kvaal, E., Christopher, N. (2010). International Differences in IFRS Policy Choice : A Research Note. Accounting And Business Research, C40, S2, ss.173-187.
- Kvaal, E. Christopher, N. (2012). IFRS Policy Changes and the Continuation of National Patterns of IFRS Practice. European Accounting Review, C21, s2, ss.343-371.
- Lang, M., Lundholm, R. (1993). Cross-Sectional Determinants of Analyst Ratings of Corporate Disclosures. Journal of Accounting Research, C31, S2.
- Laudon, C.K., Laudon, P.J. (2014). Management Information Systems Managing the Digital Firm. Thirteenth Edition. Pearson Education Limited.
- Longenecker, G.J., Petty, J.W., Palich, L.E., Hoy, F. (2017). Small Business Management Launching and Growing Entrepreneurial Ventures. 18th Edition. Nelson Education Ltd.
- Matsunaga, S.R., Yeung, P.e. (2008). Evidence on the Impact of a CEO's Financial Experience on Quality of the Firm's Financial Reports and Disclosures. AAA 2008 Financial Accounting and Reporting Section (FARS) Paper. Erişim Adresi: <https://ssrn.com/abstract=1014097> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1014097> Erişim Tarihi.01.02.2018.
- Mazay, V., Wilkins, T., Zimmer, I. (1993). Determinants of the Choice of Accounting for Investments in Associated Companies. Contemporary Accounting Research, C10, S1,ss.31-59. s
- Mizrahi, R. (2011). Kobi'lerde Muhasebe Bilgi Sisteminin Etkin Kullanımı Üzerine Bir Araştırma. Organizasyon ve Yönetim Bilimleri Dergisi(online), C3, S2, ss.307-316. http://www.sobiad.org/ejournals/dergi_ybd/arsiv/2011_2/

- Missonier - Piera, F. (2004). Economic Determinants of Multiple Accounting Method Choices in Swiss Context. *Journal of International Financial Management and Accounting*, C15, S2, ss.118-143.
- MSUGT (1992). 1 Seri No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, Erişim Tarihi: 31 Ağustos 2017, <http://www.ismmmo.org.tr/html.asp?id=3997> .
- Mucuk, İ. (2005). *Modern İşletmecilik*. Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- Müftüoğlu, T. (2013). *Türkiye’de Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler: KOBİ’ler (Genişletilmiş 7. Baskı)*. Ankara : Turhan Kitabevi.
- Nelson, M.W., Elliott, J.A., Tarpley, R.L., (2002). Evidence from Auditors about Managers’ and Auditors’ Earnings Management Decisions. *The Accounting Review*, S77, ss.175-202.
- Niethaus, G.R. (1989). Ownership Structure and Inventory Method Choice. *The Accounting Review*, C64, S2, ss.269-284.
- Nobes, C., Perramon,J. (2013). Firm Size and Natioanl Profiles of IFRS Policy Choice. *Australian Accounting Review*, C23, S3, ss.208-215.
- Ovunda, A.S. (2015). The Development of Cost and Management Accounting : A Historical Perspective. *European Journal of Humanities and Social Sciences*, C34, S1.
- Önal, G. (2000). *Temel işletmecilik Bilgisi*. 3.Baskı. Türkmen Kitabevi. İstanbul
- Ömürberk, V., Öztürk, M.S. (2013). Muhasebe Politikaları ve Tahminlerindeki Değişikliklerle İlgili İMKB 100 Şirketlerinde Bir İnceleme. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, C6, S3, ss.1-14.
- Örücü, E. (2009). *Modern İşletmecilik*. Gazi Kitabevi, Ankara.
- Örücü, E. (2015). *Modern İşletmecilik*. Dora Yayıncılık, Bursa.
- Özdemir, F.S. (2011). Finansal raporlama sistemlerinin bilgini ihtiyaca uygunluğu açısından değerlendirilmesi: İMKB şirketlerinde finansal başarısızlık tahminleri yönüyle bir uygulama. Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Özdemir, F. S. (2013). KOBİ sınıflandırmaları ve KOBİ’ler için finansal raporlama standardını uygulama gereksiniminin değerlendirilmesi. *Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, C 1, S 1, 461-485.
- Özen, H. (2011). KOBİ’lerin Kaynak İhtiyaçları ve Uluslararası Finansal Piyasalardan Yararlanma İmkanları. Yayınlanmamış Doktora Tezi, Gazi

Üniversitesi, SBE, İşletme Anabilim Dalı, Ankara.

- Özer, G., Özcan, M. (2013). Kar Yönetimi Uygulamaları Karşısında Öğretim Elemanları, Meslek Mensupları ve Denetçiler Arasındaki Etik Yargı Farklılıkları. Journal of Yaşar University, C8, S31, ss.5159-5186.
- Özgen, H. ve Yalçın, A. (2006). Temel İşletmecilik Bilgisi. Nobel Kitabevi, Adana.
- Özgen, H. ve Yalçın, A. (2014). Temel İşletmecilik Bilgisi. Nobel Kitabevi, Adana.
- Özgener, Ş. (2003). Büyüme Sürecindeki KOBİ'lerin Yönetim ve Organizasyon Sorunları: Nevşehir Un Sanayi Örneği. Erciyes Üniversitesi İİBF Dergisi, S20, ss. 137-161.
- Özkan, A. (2006). Bağımsız Çalışan Muhasebecilerin Yaptığı Dönem Sonu Muhasebe Uygulamalarının Tespitine Yönelik Bir Araştırma. Gazi Üniversitesi İİBF Dergisi, C7, S2, ss. 95-119.
- Özkan, S., Kaytmaz Balsarı, C. (2011). Denetim Kalitesinin Muhasebe Politikası Sunumu Üzerindeki Etkisi : Hasılat Politikası Üzerine Bir Uygulama . 9. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu. 3. Uluslararası Türkiye Denetimi Sempozyumu.
- Özulucan, A., Özdemir, F.S. (2010). Katılım Bankacılığı Muhasebe Organizasyonu, Uygulamalar, Finansal Tablolar & Bağımsız Denetim. Türkmen Kitabevi. İstanbul.
- Öztürk, C. (2011). Finansal Tabloların Dipnotlarında Sunulan Muhasebe Politikalarının Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Açısından İncelenmesi. Doktora Tezi. Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Muhasebe Finansman Doktora Programı.
- Öztürk, C. (2016). KOBİ'ler İçin UFRS'de İlk Kapsamlı Gözden Geçirme : Muhasebe Politikalarında Meydana Gelen Başlıca Değişiklikler Üzerine Bir Araştırma. Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, C9, S1 ss.15-44.
- Öztürk, E. (2017). Finansal Varlıkların Ölçme ve Muhasebeleştirme Esaslarının Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları Açısından Karşılaştırılması. Journal of Business Reaserch Turk, 9/3, ss.594-617.
- Paprocki, C., Stone, M.S. (2004). Is the Quality of Critical Accounting Policy Disclosures Lower for Companies with High Informaiton Asymmetry? SSRN Electrical Journal, Erişim Adresi: <https://ssrn.com/abstract=594202> Erişim Tarihi. 25.12.17.

- Parlakkaya, R. (2010). TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar Standardı Muhasebe Uygulamaları. Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, C3, S1, ss.65-86.
- Parlakkaya, R., Erbaşı, A. (2009). Finans & Muhasebe Tümlleşik Bilgi Sistemlerinin Yönetim Piramidinin Tüm Katmanlarına Uygulanmasına Yönelik Bir Model Önerisi. Muhasebe ve Finansman Dergisi, S43, ss.123-136.
- Resmi Gazete (1992). 1Seri Nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği. Erişim Adresi: <https://www.ismmmo.org.tr/Mevzuat/1-Seri-No-lu-Muhasebe-Sistemi-Uygulama-Genel-Tebliği-26-12-1992---3997>. Erişim Tarihi: 27.10.2017.
- Resmi Gazete (2000). 3 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, Erişim Tarihi: 01 Kasım 2017, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2000/12/20001219.htm#13>
- Resmi Gazete (2012). Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik 04.11.2012, Sayı 28457, Karar No 2012/3834, İnternet Adresi <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2012/11/20121104-11.htm>, Erişim Tarihi 18.07.2017.
- Romney, M.B., Steinbart, J.P. (2012). Accounting Information Systems. Global Edition. Twelfth Edition. Pearson Education Limited.
- Sağlam, N., Karagül, A.Z. (ed.). (2013) Muhasebe Bilgi Yönetimi. T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını No:2967. Açıköğretim Fakültesi Yayını No:1922. 1. Baskı Anadolu Üniversitesi Web Ofset. Eskişehir.
- Sarısoy, İ. (2010). Kanada'da Küçük ve Orta Ölçekli İşletmelere Yönelik Vergi Teşvik Politikası. Vergi Dünyası, S348, ss124-130.
- Serinkan, C., Cabar, H. (2008). KOBİ'lerin Yönetim ve Organizasyon Sorunları: Denizli'deki Tekstil İşletmelerinde Bir Araştırma. Uluslararası İnsan Bilimleri Dergisi, C5, S1.
- Sevilengül, O. (2014). Genel Muhasebe. (17. Baskı). Ankara:Gazi Kitabevi.
- Simkin, M.G., Rose, J.M., Norman, C.S. (2012). Core Concepts Of Accounting Information Systems . 12th Edition. John Wiley&Sons Inc.
- Skinner, D.J. (1993). The Investment Opportunity Set and Accountintg Procedure Choice : Preliminary Evidence. Journal of Accounting and Economics, C16,

S4, ss.407-445.

- Smith, M., Kestel, J., Robinson, P. (2001). Economic Resession, Corporate Distress and Income Increasing Accounting Policy Choice. Blackwell Publishers LTD.
- Smith, P.J., Botha, T., Vrba, M.J. (ed.) (2016). Management Principles A Contemporary Edition for Africa. 6th Edition. Juta and Company (pty) Ltd.
- Stadler, C., Nobes, C.W. (2014). The Influence of Country, Industry, and Topic Factors on IFRS Policy Choice. ABACUS, C50, S4, ss.386-421.
- Sürmeli, F. (1996). Muhasebe Bilgi Sistemi. Anadolu Üniversitesi Yayınları, No:1644. Eskişehir.
- Şenyüz, N. (2008). Kredi Piyasalarında Asimetrik Bilginin Bankacılık Sistemi Üzerindeki Etkileri. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Anabilim Dalı Para ve Banka Programı Yüksek Lisans Tezi.
- Şimşek, Ş.M. (1997). İşletme Bilimlerine Giriş. Damla Ofset Matbaacılık. Konya.
- Şimşek, M.Ş., Çelik, A. (2011). Genel İşletme. Yenilenmiş 7. Baskı. Eğitim Kitabevi, Konya
- Tan, C.W, Tower, G., Hancock, P., Taplin, R. (2002). Empire of the Sky : Determinants of Global Airlines' Accounting Policy Choices. The International Journal of Accounting, 37.
- TDK (2018). Güncel Türkçe Sözlük. Erişim Adresi: http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5bf5bf532dc404.94087868. Erişim Tarihi:31.01.2018.
- TMS 8 (2017). Muhasebe Politikaları ve Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar Standardı, Erişim Tarihi: 25 Ağustos 2017. <http://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/6538/TMS/TFRS-2017-Seti> .
- Tanış, V.N. (2012). Genel Muhasebe İlkeler ve Uygulamalar. Karahan Kitabevi. 7. Baskı.
- Taşkın, A. (2012). İş Hukukunda İşletme Kavramı. Çalışma Toplum Ekonomi ve Hukuk Dergisi, C1, S32,ss.75-112.
- Tokaç, A. (2005). Uygulamacı Gözüyle İşletmelerde Muhasebe Organizasyonu ve Denetimi. Tunca Kitabevi. İstanbul.
- Tribo, J.A. (2007). Ownership Structure and Inventory Policy. International Journal of Production Economics, S108, ss.213-220.
- Tuncer, D., Ayhn, Y. ve Varoğlu, D. (2008). Genel İşletmecilik Bilgileri. Siyasal

Yayınevi, Ankara.

- Turner, L., Weickgenannt, A., Copeland, K.M (2017) Accounting Information Systems Controls and Processes. Third Edition. John Wiley & Sons Inc.
- Tüm, K., Reyhanoğlu, M. (2015). İç Kontrol Sisteminin Örgüt Kültürünü Belirlemesindeki Rolü. Mutfak Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, C12, S31, ss.395-422.
- TÜRMÖB (2017). Üye İstatistik Bilgileri, Erişim Tarihi: 01 Eylül 2017, <http://www.turmob.org.tr/TurmobWeb/Kurumsal/UyeIstatistikleri/Istatistik.spx?param=vXvxwCI6ot/IpihMLT/iDntlSO3zmDTFHli/dHzLtRsQQSpLtJk4jK72g7kCT7rJ8iyKkji2EHlIPYtvMeshiA==> .
- Tyson, T. (1992). The Nature and Environment of Cost Management Among Early 19th Century U.S. Textile Manufacturers. St John Fisher College. Erişim Tarihi: 1 Ocak 2018, Erişim Adresi: <https://www.accountingin.com/accounting-historians-journal/volume-19-number-2/the-nature-and-environment-of-cost-management-among-early-nineteenth-century-u-s-textile-manufacturers/>.
- Uluslan, H. (2007). Muhasebe Politikaları Seçiminin Ekonomik Belirleyicileri Üzerine Ampirik Bir Çalışma. Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi, C62, s2, ss.167-198.
- Uluslan, H., Doğan, İ. (2008). Muhasebe Politikası Seçimi : Pozitif Muhasebe Teorisi ve Ekonomik Belirleyiciler - Ampirik Bir Çalışma. H.Ü. İİBF Fakültesi Dergisi, C26, S1, ss.229-254.
- Uyar, S. (2010). UFRS Uygulamalarında İç Kontrol Sisteminin Etkisi ve Önemi. Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi, C2, S2, ss.37-60.
- Ülker, F. (2006). Avrupa Birliği'nde ve Türkiye'de Küçük ve Orta Boy İşletmeler, Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İktisat Ana Bilim Dalı, Yüksek Lisans Bitirme Projesi, Kahramanmaraş.
- Ünsalan E. ve Şimşeker B. (2011). Temel İşletmecilik Bilgileri (Gözden Geçirilmiş 5. Basım). Ankara: Detay Yayıncılık.
- Ürper, B. ve Besler, S. (drl.). (2013). İşletme Fonksiyonları. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Web-Ofset.
- Varıcı, İ., Kalıpçı Çağırın, F. (2015). Muhasebe Politikalarının Seçimine Etki Eden Faktörler: Borsa İstanbul (BİST)'da Bir Uygulama. Muhasebe ve Denetime Bakış, S44, ss.91-107.

- Veeken, V. D., Henk, J. M., Marc, J.F.W. (2002). Using Accounting Information Systems by Operations Managers in a Project Company. Management Accounting Research, C13, S3, ss.345-370.
- Vergoossen, R.G.A. (1997). Changes in Accounting Policies and Investment Analysts' Fixation on Accounting Figures. Accounting Organizations and Society, C22, S6, ss.589-607.
- Watts, R. L., Zimmerman, J. L. (1978). Towards a Positive Theory of the Determination of Accounting Standards. The Accounting Review, L III/1, ss.112-134.
- Waweru, N.M., Ntui, P.P., Mangena, M. (2011). Determinants of different accounting Methods Choice in Tanzania A Positive Accounting Theory Approach. Journal of Accounting in Emerging Economies., C1, S2, ss.144-159.
- www.businessdictionary.com (2018). Accounting Policies. Erişim Adresi: <http://www.businessdictionary.com/definition/accounting-policies.html> Erişim Tarihi:04.01.2018.
- www.chusho.meti.go.jp (2013). İnternet Adresi: http://www.chusho.meti.go.jp/sme_english/outline/04/20131007.pdf Erişim Tarihi:31.12.2017.
- www.ec.europa.eu (2017). What is an SME? İnternet Adresi: <http://ec.europa.eu/growth/smes/business-friendly-environment/sme-definition> Erişim Tarihi: 04.12.2017.
- www.ic.gc.ca (2015). İnternet Adresi: http://www.ic.gc.ca/eic/site/061.nsf/eng/h_03013.html Erişim Tarihi: 31.12.2017.
- www.ic.gc.ca (2016). İnternet Adresi: http://www.ic.gc.ca/eic/site/061.nsf/eng/h_02689.html Erişim Tarihi:31.12.2017.
- www.ifc.org (2010) . İnternet Adresi: https://www.ifc.org/wps/wcm/connect/9ae1dd80495860d6a482b519583b6d16/M_SME-CI-AnalysisNote.pdf?MOD=AJPERES Erişim Tarihi: 31.12.2017.
- www.investopedia.com (2018). Accounting Policies Erişim Adresi: <https://www.investopedia.com/terms/a/accounting-policies.asp> Erişim Tarihi: 04.01.2018.
- www.kosgeb.gov.tr (2015). 2015-2018 KOBİ Stratejisi ve Eylem Planı. Erişim Adresi: [http://www.kosgeb.gov.tr/Content/Upload/Dosya/Mali%20Tablolar/KSEP/Kobi_Stratejisi_ve_Eylem_Plani_\(2015-2018\).pdf](http://www.kosgeb.gov.tr/Content/Upload/Dosya/Mali%20Tablolar/KSEP/Kobi_Stratejisi_ve_Eylem_Plani_(2015-2018).pdf) Erişim

Tarihi:31.12.2017.

www.oecd-ilibrary.org (2016). Financing SMEs and Entrepreneurs 2016 An OECD Scoreboard. OECD Publishing. İnternet Erişim Adresi: http://www.oecd-ilibrary.org/industry-and-services/financing-smes-and-entrepreneurs-2016_fin_sme_ent-2016-en Erişim Tarihi:31.12.2017.

www.sba.gov (2017). What's new with size standarts? (2017) <https://www.sba.gov/contracting/getting-started-contractor/make-sure-you-meet-sba-size-standards/whats-new-size-standards> Erişim Tarihi:31.12.2017.

www.tuik.gov.tr (2016). Küçük ve Orta Büyüklükteki Girişim İstatistikleri. İnternet Adresi:<http://www.tuik.gov.tr/PreHaberBultenleri.do?id=21540> Erişim Tarihi: 31.12.2017

Yazıcı, N. (2010) Bir Bilgi Sistemi Olarak Muhasebenin KOBİ'lerin Yönetim Kararlarına Etkisi: Erzurum Araştırması. Muhasebe ve Finansman Dergisi, S47, ss.202-212.

Yereli, N.A (2007). Muhasebe Bilgi Sistemlerinin Risk Yönetimine Yönelik Bir Araştırma. Muhasebe ve Denetime Bakış, S23, ss.15-31.

Yılmaz, B.B. (2013). Türkiye'deki Konaklama İşletmelerinin Muhasebe Politikalarının Belirlenmesi. Muhasebe ve Finansman Dergisi, S58, ss.97-118.

Young, S. (1998). The Determinants of Managerial Accounting Policy Choice : Further Evidence for the UK. Accounting and Business Research, C28, S2, ss.131-143.

Yücel, G. (1982). Muhasebenin Çağlar Boyunca Gelişimi. İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi, C11, S1, ss.217-227.

Yükçü, S., Gönen, S. (2012). Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar Standardına İlişkin Muhasebe Uygulama Önerileri. İSMMMO Mali Çözüm Dergisi, Kasım-Aralık 2012, ss.17-36.

Zinkevičienė, D., Rudžionienė, K. (2004). Reseach of the Impact of Company's Size on Finacial Accounting Method Choice. Economics of Engineering Decisions, S3, ss.14-19.

Zinkevičienė, D., Rudžionienė, K. (2005). Reseach of the Impact of Company's Leverage on Finacial Accounting Method Choice. Economics of Engineering Decisions, S3, ss.25-31.

Ek-1 Muhasebe Poltikaları İle İlgili Literatürde Yer alan Çalışmalar

No	Yayının Adı	Yazar(lar)ı	Yılı	Yayınlandığı / Sunulduğu Yer	Çalışmanın Amacı	Edinilen Bulgular
1	An Emperical Study of Changes in accounting Policy	Barry E. CUSHING	1969	Journal of Accounting Research	Araştırma ile farklı ölçeklerdeki 600 işletmenin uyguladıkları muhasebe politikalarındaki değişikliklerin, mali tablolarda yer alan karşılaştırabilirlik kayıpları gözden geçirilmiştir.	Çalışma sonuçları, yönetimin hisse başı cari kazançlar üzerinde olumlu etkiler bildirecek bir değişikliğin uygulanacağı süreleri seçebileceği fikrini desteklemektedir.
2	Towards a Positive Theory of the Determination of Accounting Standarts	Ross L. WATTS Jerold L. ZİMMERMAN	1978	The Accounting Review	İşletme yönetiminin muhasebe politikası seçim davranışlarının açıklanması üzerine; borç/öz kaynak, büyüklük ve ikramiye ödeme planı olmak üzere üç değişken üzerine durulmuştur.	Çalışma neticesinde borç/öz kaynak, büyüklük ve ikramiye ödeme planı değişkenlerinin üçü de doğrulanmıştır.
3	The Effect Of Bonus Schemes On Accounting Decisions	Paul M. HEALY	1985	Journal of Accounting and Economics	Çalışmada, çalışanlara yapılan bonus ödeme sözleşmelerinin biçimleri analiz edilerek, muhasebe politikası seçiminin bu sözleşmelerden etkilenip etkilenmediklerine bakılmıştır. Yönetim muhasebesi ile ilgili yapılan araştırmalar, yönetim muhasebesi kararlarının yöneticiler tarafından kendi faydalarına olacak şekilde, kazanç temelli ikramiyelerle ödüllendiren ve tazminatlarını artıran muhasebe politikalarını seçtikleri varsayımından yola çıkılmıştır.	Yöneticiler ikramiye ödeme planlarına göre muhasebe politikalarını seçme eğilimindedirler. Yöneticilerin, ikramiye ödeme planlarının alt veya üst sınırı olduğunda, gelir azaltıcı tercihler yaptıkları teyit edilmiştir. Bu sınırlar olmadığında ise, tahakkukları artıran gelir artırıcı seçenekleri değerlendirdikleri tespit edilmiştir.
4	Potential Determinants of Corporate Inventory Accounting	Herbert G.Hunt III	1985	Decisions. Journal of Accounting Research,	Alternatif muhasebe politikalarının, işletmenin borç sözleşmelerinden ve yöneticilerin kazançlarından etkilenebileceği varsayımından yola çıkılarak, bu değişkenler ile stok muhasebesi yöntemlerinin seçimi arasında bir ilişki olup olmadığı araştırılmıştır.	Sonuçlara göre işletmelerin LIFO yöntemini ve FIFO yöntemini tercih etmeleri arasında ikramiye ödeme planlarına dayanan bir bulgu çıkmamıştır. Fakat sonuçlara göre, işletmelerin LIFO yöntemini ve FIFO yöntemini tercih etmeleri arasında borç sözleşmeleri ile tutarlı bulgular elde edilmiştir. Ayrıca çalışmada, LIFO yöntemini kullanan işletmelerin, alternatif muhasebe politikalarını kullanmaya devam eden işletmelere göre önemli ölçüde daha düşük yönetim sahipliği sevelerinde olduğu tespit edilmiştir.

5	Ownership Structure and Inventory Method Choice	Gregory R. NIETHAUS	1989	The Accounting Review	Sahiplik durumunun stok metodu seçimine etkisi araştırılmıştır. Envanter metodunun seçimi konusunda, yöneticiler ve hissedarlar arasındaki çıkar çatışmasının ortaya çıkabileceği ve mülkiyet yapısının olası çıkar çatışmalarının çözümüne etkisi üzerine durulmuştur.	Kantlar, stok metodu seçiminin hem yönetsel sahiplik hem de dış sahiplik yoğunlaşması ile ilişkili olduğu görülmüştür. Yönetim sahipliği düşük olduğunda, LIFO yöntemini seçme olasılığı yönetsel sahiplik ile olumsuz ilişkili, bununla birlikte, yönetim sahipliği yüksek olduğunda ise, LIFO yöntemini seçme olasılığı yönetsel sahiplik ile pozitif ilişkili tespit edilmiştir. Ayrıca yüksek dış sahiplik yoğunluğunun, LIFO yöntemini seçme olasılığını artırdığı görülmüştür. .
6	On Optimal Choice of Inventory Accounting Method	Sasson BAR-YOSEF, Pradyot K. SEN	1992	The Accounting review	Stok muhasebesi yöntemi seçiminin etkileri incelenmiştir.	Elde edilen sonuçlar, literatürde bahsedilenlerle uyumlu sonuçlar gösterse de bir sonuç dikkate değer çıkmıştır. Bu da satın alma maliyetinin, işletmenin stok muhasebe politikası üzerindeki etkisidir. Yüksek fiyat zamanlarında vergi avantajları yaratmasına rağmen işletmenin mutlaka LIFO yöntemine geçeceğinin açık olmadığı ortaya çıkmıştır. Araştırmanın analiz sonucu, yöneticilerin menfaatlerini ilgilendiren teşvikler göz önünde bulundurulduğunda, stok muhasebesi seçiminin satın alma ve/veya üretim kararlarının bozulmasına yol açabileceğini göstermiştir. Böylece işletmelerin nakit akışlarının değişebileceğini tespit edilmiştir.
7	Evidence on the Determinants of Inventory Accounting Policy Choice	Barry E. CUSHING, Marc J. LECLERE	1992	The Accounting Review	Stok muhasebesi politikalarının seçimlerini etkileyen faktörler araştırılmıştır. Stok yöntemi seçimini etkilemesi beklenen değişkenleri test etmek için uzun süredir LIFO yöntemini kullanan işletmelerle, uzun süredir FIFO yöntemini kullanan işletmeler karşılaştırılmıştır. Ayrıca LIFO / FIFO seçiminin değerlendirilmesinde vergi tasarrufu değişkeni de dikkate alınmıştır.	Araştırma sonucunda; ilk olarak vergi tasarrufu beklentisinin, işletmelerin LIFO yöntemini kullanmasının başlıca sebebi olduğu bulunmuştur. İkinci olarak ise, tek hakim sebep olmaksızın çok sayıda faktör nedeniyle LIFO yöntemini kullanmadıkları tespit edilmiştir. Sonuçlara göre LIFO yöntemini kullanan firmalarla kıyaslandığında, FIFO yöntemini kullanan firmaların da düşük vergi tasarruf oranına sahip oldukları, daha fazla ortalama vergi kayıpları oldukları, stok seviyelerinde daha fazla değişkenliğe sahip oldukları, daha küçük işletmeler oldukları, kaldıraçlarının daha yüksek olduğu ve daha düşük cari oranlara sahip oldukları ortaya çıkmıştır.

8	Voluntary Disclosure of Financial Segment Data: New Zeland Evidence	E. Michael BRADBURY	1992	Accounting & Finance	Çalışmada Yeni Zelanda Menkul kıymetler borsasında yer alan 29 şirketin bölümsel raporlama açıklamaları araştırılmıştır.	Çalışma sonucunda bölümsel raporlamaların açıklanma düzeyinin, işletme ölçeği ve finansal kaldıraç ile ilgili olduğunu tespit edilmiştir.
9	The Investment Opportunity Set and Accountintg Procedure Choice : Preliminary Evidence	Douglas J. SKINNER	1993	Journal of Accounting and Economics	Çalışmada işletmelerin yatırım fırsatı seti, borç ve tazminat sözleşmeleri, işletme büyüklükleri ve finansal kaldıraçları ile bunların muhasebe politikası seçimleri arasındaki ilişki araştırılmıştır.	Araştırmanın sonuçlarına göre büyük işletmelerin, gelir azaltan amortisman ve envanter politikalarını tercih etme olasılıkları yüksekken, fazla borçlu işletmelerin, gelir artırıcı amortisman ve şerefiye prosedürlerini seçme olasılıklarının yüksek olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca ikramiye ödeme planları olan işletmelerin, gelir artırıcı amortisman ve şerefiye prosedürlerini seçme olasılıkları diğerlerinden yüksek olduğu da tespit edilmiştir. Bunlarla beraber daha fazla varlığa sahip olan işletmelerin yöneticileri, işletmelerin borç sözleşmeleri göz önüne alındığında, gelir artırıcı muhasebe politikalarını seçmek için daha fazla istekli oldukları dolayısıyla yatırım fırsatı setinin işletme sözleşmelerinin niteliğini etkilediği kanıtlanmıştır.
10	Accounting Choice Decisions and Unlevered Firms: Further Evidence on Debt/Equity Hypothesis	V. GOPALAKRISHNA N	1994	Journal of Financial and Strategic Decisions	Çalışmada sermaye yapısında uzun vadeli borçlara sahip olmayan bir dizi firmayı deneysel olarak inceleyerek muhasebe politikası seçimleri araştırılmıştır.	Sonuçlara göre borçlu olmayan işletmeler, borçlu olan emsallerine göre gelir artırıcı muhasebe politikalarını seçme eğilimindedirler Bu durum özellikle envanter yöntemi seçiminde teyit edilmiştir. Uzun vadeli borçların varlığı olmasa bile, öz kaynak üzerindeki toplam kısa vadeli borçlar olarak ölçülen kaldıraç, muhasebe seçiminin önemli bir belirleyicisi olarak tespit edilmiştir. Ayrıca, politik maliyet hipotezi küçük işletmeler için geçerli görülmemiştir.
11	The Choice of Accounting Policy in Japan	Tatsuo INOUE, Thomas WAYNE B.	1996	Journal of International Financial Management & Accounting	Japon yöneticilerin muhasebe politikası seçimlerini etkileyen faktörler araştırılmıştır.	Japon vergi sistemi ve finansal raporlama sistemi arasındaki sıkı ilişki nedeniyle vergilendirmenin, Japon yöneticilerin muhasebe politikası tercihleri üzerinde önemli bir etkisi olduğu tespit edilmiştir.
12	Changes in Accounting Policies and Investment Analysts' Fixation on Accounting Figures	VERGOOSSEN, R.G.A	1997	Accounting Organizations and Society	Çalışmada yatırım analistlerinin muhasebe politika değişikliklerine ne düzeyde ilgi gösterdikleri araştırılmıştır.	Çalışma sonucuna göre, işletmelerin mali tablo dipnotlarını açıklama düzeylerinin ve muhasebe politikalarında değişiklikleri açıklama seviyelerinin, yatırım analistlerinin kararlarını etkiledikleri tespit edilmiştir.

13	Accounting Policy Choice : The Relationship Between Corporate Tax Burdens and Company Size	Kevin HOLLAND	1998	Journal of Business Finance & Accounting	1968 - 1993 yılları arasında Birleşik Krallıktaki işletmelerin, büyüklükleri ile vergi yükümlülüklerinin, muhasebe politikası seçimlerine etkileri incelenmiştir.	İşletme büyüklüğü ile muhasebe politikası seçimi arasında ilişki olduğu tespit edilmiştir. Büyük işletmelerin yöneticilerinin, gelir azaltıcı politikaları seçtiği tespit edilmiştir. Gelir azaltıcı muhasebe politikalarının seçilme sebebin ise, ödenecek vergiyi asgariye indirme çabası olduğu bulunmuştur.
14	The Determinants of Managerial Accounting Policy Choice : Further Evidence for the UK	Steven YOUNG	1998	Accounting and Business Research	Muhasebe politikası seçimi ve yönetimin dışsal raporlama stratejisindeki rolünün, finansal raporlamada merkezi bir konu olması dolayısıyla, Birleşik Krallıktaki sanayi işletmelerin karar verme belirleyicileri araştırılmıştır.	Bulgular gelir yumuşatma hususlarının hakim olduğunu göstermiştir. Bununla birlikte; (i) yöneticilerin gelecekteki beklenen nakit akış performansını etkilemek için muhasebe politikası seçimlerini kullandıkları tespit edilmiş, ayrıca (ii) yöneticilerin borç sözleşmeleri ihlallerinin kendi aleyhlerine olma olasılığını azaltmak için kaldıraç oranının tutturulduğu muhasebe seçimlerini kullandıkları da kanıtlanmıştır.
15	International Trade and Accounting Policy Choice: Theory and Canadian Evidence	Charles P. CULLIAN	1999	The International Journal of Accounting	Kanadalı işletmelerin incelendiği çalışmada, uluslararası ticaret yapan işletmeler tarafından gelir artırıcı muhasebe politikalarının tercih edilip edilmediği ve varsa bunların seçilmesine etki eden nedenlere bakılmıştır.	Araştırma sonucuna göre ithalat yapan işletmelerin gelir artırıcı muhasebe politikalarını, ithalat yapmayan işletmelere göre tercih ettikleri ortaya çıkmıştır. Bununla sebebi kur dalgalanmaları ve uluslararası pazarda alıcı ve satıcı açısından güçlü görünüm kazanma çabası olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca çalışmada ihracat yapan işletmelerde bu durum tespit edilememiştir.
16	The Investment Opportunity Set and Capitalization Versus Expanding Methods of Accounting Choice	Dan S. DHALIWAL, William G. HENINGER, K.E. HUGHES II	1999	Blackwell Publishers LTD	Yatırım fırsatı setinin, yöneticilerin maliyetleri aktifleştirme veya harcama kalemi olarak tercih etmesi sonucunun etkileri iki farklı yönden incelenmiştir. (1) Petrol ve gaz endüstrisindeki işletmelerin arama geliştirme maliyetlerini muhasebeleştirme tercihleri, (2) 1974 öncesinde endüstriler arasında işletmeler tarafından araştırma geliştirme maliyetlerini muhasebeleştirme tercihleri.	Araştırma sonuçlarında, işletme büyüklüğünü ve yatırım fırsatı setinin borç sözleşmelerinden kaynaklanan etkilerini kontrol ettikten sonra, yüksek büyüme oranına sahip işletmelerin düşük büyüme oranına sahip işletmelere göre, arama geliştirme ve araştırma geliştirme harcamalarını aktifleştirme metodunu seçme olasılıkları daha yüksek çıkmıştır.

17	IAS 39 Nolu Standart Hükümlerine Göre Menkul Kıymetler ve Finansal Duran Varlık İşlemlerinde Uygulanacak Muhasebe Politikaları	Nalan AKDOĞAN	2001	Gazi Üniversitesi İİBF Dergisi	Makalenin amacı vadeye kadar elde tutulacak ve özellikle alım satım amaçlı olan finansal varlıkları tanıma, ölçme ve açıklama esaslarını muhasebe politikalarıyla tanımlamaktır.	İşletmelerin, alım satım amaçlı menkul kıymetler, satılmaya hazır menkul kıymetler ve vadeye kadar elde tutulacak menkul kıymetlerin muhasebeleştirilmesinde IAS 32 ve 39 da yer alan muhasebe politikası esaslarına uyması ve uyguladıkları muhasebe politikalarını dipnotlarda açıklaması gerekmektedir. Aynı şekilde bağlı oraklıklar ve iştiraklerin değerlendirilmesinde ve muhasebeleştirilmesinde Uluslararası muhasebe standartlarına uyulması ve uygulanan muhasebe politikalarının dipnotlarda açıklanması gerekmektedir.
18	Free Cash flow, Debt Monitoring and Managers' LIFO/FIFO Policy Choice	Ferdinanad A. GUL	2001	Journal of Corporate Finance	ABD de 1977-1981 yılları arasında faaliyet gösteren işletmelerin LIFO yöntemini, FIFO yöntemine karşı seçmelerinde Jensen'in serbest nakit akımı hipotezinin açıklayıcı gücünü araştırılmıştır. (SNA: işletme yöneticilerinin net bugünkü değer projelerine yatırım yapmasından sonra geriye kalan fazla nakit olarak tanımlanmaktadır)	Serbest nakit akım ve envanter yöntemleri arasındaki ilişki şöyle açıklanabilir. LIFO yöntemi, vergi azaltma yöntemi olarak tercih edilmek istendiğinde yöneticiler ve hissedarlar arasında potansiyel bir çıkar çatışması olduğudur. Serbest nakit akım problemi olan işletmelerde, işletme değerini artırma çabası olmayan yöneticilerin, tazminatlarını artırmak için bir gelir artırıcı yöntem olan FIFO yöntemini seçme konusunda teşvik edici olduğu varsayımına dayanır. Çalışma sonuçlarına göre, yüksek borçlu ve yüksek serbest nakit akıma sahip işletmelerin yöneticilerinin, düşük borçlu ve yüksek nakit akıma sahip işletmelerin yöneticilerine göre FIFO yöntemini tercih etmelerinin düşük olasılıklı tespit edilmiştir. LIFO yöntemini tercih etmelerinin ise yüksek olasılıklı olacağını gösteren kanıtlar bulunmuştur. Serbest nakit akımı az olan işletmelerin yöneticileri gelir artırıcı bir yöntem olan FIFO yöntemini muhasebe politikası olarak seçtikleri sonucuna ulaşılmıştır.
19	Economic Resession, Corporate Distress and Income Increasing Accounting Policy Choice	Malcolm SMİTH, Jo-Anne KESTEL, Peter ROBİNSON	2001	Blackwell Publishers LTD.	Araştırmada, Avustralya şirketler tarihinde yaşanan ekonomik çöküş dönemi ele alınmıştır. Borsa şirketleri tarafından gelir artırıcı politika seçimin kullanımı incelenmiştir. Özellikle mali sıkıntı yaşayan şirketlerin, sağlıklı şirketlere göre gelir artırıcı politikası seçimine daha eğimli olup olmadığı araştırılmıştır.	Önceki araştırmalar, finansal açıdan sıkıntılı işletmelerin yöneticilerinin rapor edilen geliri yükseltmeye çalıştıkları görüşünü desteklemektedir. Araştırmada sıkıntılı olarak sınıflandırılan işletmelerin muhasebe politikalarındaki değişikliklerle raporlanan geliri artırmak için önemli bir eğilim gösterdikleri bulunmuştur.

20	Emperical Research on Accountitng Choice	Thomas D. FIELDS, Thomas Z. LYS, Linda VINCENT	2001	Journal of Accounting and Economics	1990'lu yıllardan başlayarak muhasebe seçiminin belirleyicilerini ve sonuçlarını inceleyen araştırma, yaptığı analizi yöneticilerin seçimlerini etkileyen üç yönden yapılandırmıştır; aracılık maliyetleri, bilgi asimetrisi, sözleşmeye taraf olmayan tarafları etkileyen dışsallıklar. Muhasebenin önemini vurgulayan bu üç farklı nedene dayanarak muhasebe seçiminin ekonomik sonuçları tartışılmıştır.	Araştırma sonuçları alternatif muhasebe politikalarının sonuçlarına dair güçlü kanıtlar sağlamayı başaramamaktadır. Araştırmada ayrıca literatürde muhasebe politikası seçiminin önem taşıdığını ancak direkt delillerin az olduğunu gösteren bol miktarda kanıt tespit edilmiştir. Muhasebe yöntemleri nedeniyle iddia edilen değerlendirme farklarını destekleyen tutarlı delillerin olmadığı vurgulanmıştır.
21	Empires of he Sky: Determinants of Global Airlines' Accounting Policy Choice	Chyi Woan TAN, Greg TOWER, Phil HANCOCK, Ross TAPLIN	2002	The International Journal Of Accounting	52 farklı ülkeden 82 havayolu şirketinin bilgileri kullanılarak yapılan araştırmada havayolu şirketlerinin muhasebe uygulamalarında gözlemlenen çeşitliliğin seviyesi ölçülmüştür. Bununla beraber, küresel havayolu endüstrisi tarafından yapılan muhasebe politikası seçimlerini açıklayan muhtemel belirleyiciler incelenmiştir.	Havayolu şirketlerinin gerçekleşmemiş kur farkları için muhasebe ölçüm politikaları ve sık uçan yolcu programları bilgilerini açıklamaları farklılıklar göstermektedir. İstatiksel sonuçlar, düşük kaldıraçlı havayolu şirketlerinin, sık uçan yolcu programı muhasebe uygulamalarını yayımlama eğilimindeyken, daha büyük havayolu şirketlerinin gerçekleşmemiş kur farklarını doğrudan öz kaynağa aktarma eğiliminde oldukları tespit edilmiştir. Aynı zamanda büyük havayolu şirketlerinin, sık uçan yolcu programlarına ait muhasebe uygulamalarını yayımlama eğiliminde oldukları görülmüştür. Gerçekleşmemiş kur farklarıyla ilgili muhasebe politikası seçiminde, işletme büyüklüğü tek ana etken olarak bulunmuştur. Sık uçan yolcu programlarına ait muhasebe uygulamaları ile ilgili muhasebe politikalarını açıklamalarında hem ülke hem de işletme büyüklüğü yüksek oranda kesin belirleyici olarak bulunmuştur.
22	Accounting Policy Disclosures and Analysts' Forecasts	Ole-Kristian HOPE	2003	Contemporary Accounting Research	Uluslar arası bir örneklem kullanılarak, işletmelerin uyguladıkları muhasebe politikalarının yıllık raporlardaki açıklanma derecelerinin, analistlerin kazanç tahminleri ile ilişkili olup olmadığı araştırılmıştır.	Özellikle muhasebe politikası açıklamalarının analistlere tüm diğer yıllık rapor açıklamaları üzerinde ve daha kullanışlı bilgi verdiği tespit edilmiştir. Bulgular, muhasebe politikası açıklamalarının beklenen kazançlar hakkında belirsizliği azalttığı ortaya konulmuştur. Araştırmada muhasebe politikası açıklamalarının, işletmelerin daha geniş bir muhasebe seti arasında seçim yapabileceği ortamlarda, analistlere özellikle yardımcı olduğu hipotezine yönelik tek değişkenli bir destek bulunmuştur.

23	The effect of evaluation methods on the financial position, performance and cash flows of entites (Számveteli értékelési eljárások hatása a vállalkozások vagyoni, jövedelmi és pénzügyi helyzetére)	Jonas BOSNYÁK	2003	Doktora Tezi	Romanya'da faaliyet gösteren büyük işletmelerin ve KOBİ'lerin muhasebe politikası tercihleri araştırılmıştır.	Vergileme olgusunun muhasebe politikası seçimlerini etkileyen en önemli etken olarak tespit edilmiştir.
24	Disclosure Interactions: Accounting Policy Choice and Voluntary Disclosure Effects on the Cost of Raising Outside Capital	Miles B. GIETZMANN, Marco TROMBETTA	2003	Accounting and Business Research	Muhasebe politikası seçimi ve gönüllü muhasebe politikası açıklamalarının, dış kaynaklı sermaye maliyeti üzerine olan etkilerine bakılmıştır. İki durum için, işletmelerin sermaye artırma maliyeti araştırılmıştır. Bunlar; (i) işletmeler gönüllü olarak ek açıklamalar yapmaya karar vermeden önce muhafazakar yada agresif muhasebe politikası arasında seçim yapmakta özgür olabilecekleri, (ii) tüm işletmelerin, ya gönüllü ya da sorumlu olarak aynı muhasebe politikasını kullanmak zorunda olduklarıdır.	En düşük düzeyde bile gönüllü olarak açıklama yapan işletmelerin, sermaye artırmada en düşük maliyetle karşı karşıya kaldıkları gösterilmeye çalışılmıştır. Ayrıca, muhasebe politikalarının ve gönüllü olarak muhasebe politikası açıklamaları yapmanın, işletmenin iletişim araçları olduklarından bahsedilmiştir. Gönüllü olarak bilgilendirme yapılıp yapılmayacağına karar vermek, önceden seçilen muhasebe politikasına ciddi şekilde bağlı olacağı tespit edilmiştir. İyi görünümde olan işletmelerin, muhafazakar muhasebe politikalarını benimseyebileceği ve gönüllü olarak açıklama yapmayacakları varsayılmaktadır. Yatırımcılar muhafazakar bir politika izleyenler işletmelerden farklı olarak, gönüllü açıklama yaptığı halde agresif muhasebe uygulamalarını benimseyen işletmelere yatırım yapabilecekleri varsayılmaktadır.
25	Is the Quality of Critical Accounting Policy Disclosures Lower for Companies with High Informaiton Asymmetry?	Craig PAPROCKI, Mary S. STONE	2004	SSRN Electrical Journal	Araştırmanın amacı (1) kamu işletmelerinin en sık karşılaştıkları kritik muhasebe politikalarını belgelemek (2) kritik muhasebe politikası açıklamalarının sayısı ve kalitesinde, kritik muhasebe politikası açıklamalarına ilişkin SEC tavsiyesinin yayınlanmasından sonraki ilk ila ikinci yıldan itibaren artmış olup olmadığını test etmek (3) kritik muhasebe politikası açıklamalarının kalitesinin bilgi asimetrisi ile önemli ölçüde ilişkili olup olmadığını test etmektir.	Araştırma sonucunda, kritik muhasebe politikası açıklamalarının sayısı ve kalitesinde bir artış gözlenmiş ve bu açıklamaların kalitesi ile bilgi asimetrisi arasında önemli bir ilişki olduğu görülmüştür.
26	Accounting Policy Changes and Debt Contracts	Steven C. HALL, Laurie S. SWINNEY	2004	Management Research News	Yasal ve teknik olarak temerrüde düşen işletmelerin muhasebe politikası değişiklikleri yapma tercihleri araştırılmıştır.	Araştırma sonuçları daha önceki araştırmaların bulgularını doğrulamıştır. Temerrüde düşen işletmelerin, temerrüde düşmeyen işletmelere göre daha fazla muhasebe politikası değişikliği yaptığı belirlenmiştir.

27	Impact of Company's Size on Financial Accounting Method Choice	Danutė ZINKEVIČIENĖ, Kristina RUDŽIONIENĖ	2004	Engineering Economics	İşletme büyüklüğü ve muhasebe politikası seçimi arasındaki ilişki, Litvanya işletmelerinde araştırılmıştır. Pozitif muhasebe teorisine göre, "işletme ne kadar büyük olursa yöneticinin cari dönem karını gelecek dönemlere göre erteleyen muhasebe politikalarını seçme olasılıkları da o kadar artabilir" hipotezi üzerine durulmuştur.	Korelasyon analizi, Litvanya şirketlerinde işletme büyüklüğü hipotezinin desteklenmediğini göstermiştir. Çünkü işletmelerin çoğunluğunun büyüklüklerinden bağımsız olarak gelir artırıcı muhasebe yöntemlerini seçmekte olduğu görülmüştür. Bunun sebebi de ülkenin vergi sisteminin gelir azaltıcı muhasebe yöntemleri için uygun olmadığı ve işletmelerin bilgi üretme maliyetlerini en aza indirmeye yönelik girişimleriyle açıklanmıştır.
28	Economic Determinants of Multiple Accounting Method Choices in a Swiss Context	Franck MISSIONIER-PIERA	2004	Journal of International Financial Management and Accounting	İsviçre'de işlem gören şirketler tarafından yapılan çoklu muhasebe politikası seçimlerini etkileyecek ekonomik belirleyiciler araştırılmıştır. Çalışma en az dört neden dolayı muhasebe seçimi literatürüne katkıda bulunmayı amaçlamıştır. Birincisi; İsviçre'deki muhasebe metot seçimlerini etkileyen ekonomik belirleyicileri araştırarak ilk çalışma olmasıdır. İkincisi; İsviçreli işletmelerin muhasebe metot seçimlerini test etmek için ilginç birer örnek oluşturmalarıdır çünkü Amerikalı benzerlerinden daha geniş bir yelpazede muhasebe metodu seçimi yapabiliyor olmalarıdır. Üçüncüsü; çalışmanın hem bilanço etkisini hem de gelir tablosu etkisini inceliyor olmasıdır. Dördüncüsü ise, bireysel yöntemler yerine çoklu muhasebe yöntemlerinin kullanılıyor olmasıdır.	Ampirik sonuçlar; gelir artıran muhasebe yöntem seçeneklerinin, banka ve özel kredilere başvurma, varlıkların özgünlüğü ve firmanın sahiplik yoğunluğunun derecesi ile olumlu fakat iş gücü ile olumsuz bir şekilde ilişkili olduğunu göstermektedir. Buna ek olarak, kaldıraç oranlarını düşüren muhasebe yöntemlerini seçen işletmeler, faaliyetlerini finanse etmek için borçlara ve özellikle banka kredilerine daha fazla başvurmaktadır. Ayrıca, kaldıraç oranlarını düşüren muhasebe yöntemlerini seçen işletmelerin, diğer şirketlere kıyasla daha yüksek spesifik varlık oranlarına sahip oldukları tespit edilmiştir. Genel olarak çalışma, İsviçre bağlamında, yöneticilerin borç maliyetlerini ve siyasi maliyetleri düşürmek istediklerinde ve de alacakları ücretler işletmenin gelir performansı ile ilişkili olduğu zaman, gelir artırıcı muhasebe yöntemlerini seçebileceklerini göstermiştir.
29	İşletmelerde Kazanç Yönetimi Uygulamalarının Arka Planı	Fahri KURŞUNEL, Ahmet BÜYÜKŞALVARCI, Alper Tunga ALKAN	2005	Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksek Okulu Dergisi	Çalışmada küresel rekabet ortamında kazanç yönetiminin temel amaçları ve arka planı sorgulanmış ve işletmelerde çağdaş kazanç yönetimi uygulamaları tartışılmıştır. Şirket yöneticilerinin kendi ya da kurumsal menfaatleri doğrultusunda muhasebe politikaları seçme eğilimleri ve benzer konularda kazanç yönetimi uygulamalarına yönelimleri araştırılmıştır.	Çalışmada, yöneticilerin, kararlar verme, gelir ve gider yönünden karar alma haklarından ve muhasebe politikaları alternatifleri arasında seçim yapabilme yetkileri olmasından dolayı, kar belirlemede önemli rol üstlendiklerinden bahsedilmiştir. Yöneticilerin, kazanç yönetimi uygulamalarında, muhasebe politikalarını kendi ve kurumsal menfaatleri doğrultusunda kullanımlarının söz konusu olduğundan bahsedilmiştir. Ayrıca kazanç yönetiminin, yasa ve yönetmeliklere uygun muhasebe hileleri, yanıltma gibi faaliyetleri kapsamayan bir yaklaşım olarak görüldüğü tespit edilmiştir.

30	Impact of Company's Leverage on Financial Accounting Method Choice	Danutė ZINKEVIČIENĖ, Kristina RUDŽIONIENĖ	2005	Engineering Economics	Finasal kaldıraç oranı ve muhasebe politikası seçimi arasındaki ilişki Litvanya işletmelerinde araştırılmıştır. Pozitif Muhasebe Teorisine göre üç temel hipotezden biri de “Bir işletmenin borç/öz sermaye oranı ne kadar yüksek olursa, işletmenin yöneticisinin raporlanan kazançları ilerideki dönemlerden cari döneme kaydıran muhasebe politikalarını seçme olasılığı da o derece artabilir.” olduğudur. Bu hipotez yapılan başka ampirik çalışmalarda teyit edilirken, şimdi ise finansal kaldıracın muhasebe yöntemi seçimi üzerine etkisi Litvanya’da araştırılmıştır.	Korelasyon analizi, Litvanya şirketlerinde kaldıraç hipotezinin desteklenmediğini göstermiştir. Çünkü işletmelerin çoğunluğunun, borç / öz sermaye oranlarından bağımsız olarak gelir artırıcı muhasebe yöntemlerini seçmekte oldukları görülmüştür. Bunun sebebi de ülkenin vergi sisteminin gelir azaltıcı muhasebe yöntemleri için uygun olmadığı ve işletmelerin bilgi üretme maliyetlerini en aza indirmeye yönelik girişimleriyle açıklanmıştır.
31	Creative Accounting : Some Ethical Issues of Macro and Micro Manipulation	Catherine GOWTHORPE, Oriol AMAT	2005	Journal of Business Ethics	Yaratıcı muhasebenin makro ve mikro düzeydeki etkileri değerlendirilmiştir.	Çalışmada, finansal tablolar yansıttıkları bilgiler ile ekonomik gerçekliği farklı göstererek ilgili grupları etkilediklerinden bahsedilmiştir. Bu durumun, makro düzeyde muhasebe uygulayıcılarını, mikro düzeyde ise girişimcileri etkiledikleri üzerine durulmuştur. Yapılan manipülasyonların, bilgi kullanıcıları için adil olmadığı ve otoritenin muhasebe uygulamalarını zayıflattığından bahsedilmiştir. Bir muhasebe politikası seçimini;, rapor edilen karlar üzerine etkisi olduğundan, işletme sahiplerine yapılan kar dağıtımına etkisi olduğundan, ücret ve maaş görüşmelerini etkilediğinden, emeklilik fonlarına etkisi olduğundan, yatırımcı sermayeyi etkilediğinden, ödenen vergileri etkilediğinden bahsedilmiştir.
32	Kurumsal Şirket Yönetiminde Finansal Tabloların Rolü	Cemal KÜÇÜKSÖZEN, Güray KÜÇÜKKOCAOĞLU	2005	Muhasebe ve Denetime Bakış	Sermaye Piyasası Kurulu tarafından hazırlanan Kurumsal Yönetim İlkeleri Rehberinde, kamunun aydınlatılması ve şeffaflık kavramları ile ilgili prensiplere de yer verilmektedir. Kamuya açıklanan bilgilerde, periyodik finansal tablo ve raporlarda yer alan tahminlerin gerçekleşmemesi veya gerçekleşmeyeceğinin anlaşılması halinde, bu durumun derhal gerekçeleri ile birlikte kamuya açıklanması ayrıca, revize edilen bilgilerin tablo ve raporlar şeklinde tekrar yayınlanması gerekmektedir. Bu çalışmada, Sermaye Piyasası Kanunu’na tabi şirketlerin, finansal tablolarının ne kadar şeffaf ve doğru olduğu üzerine bir takım tespitlerde bulunulmuştur.	Giderlerin aktifleştirme seçenekleri, karşılıkların ayırma seçenekleri, amortisman metodu seçenekleri gibi muhasebe politikalarının işletmenin kurumsallıkları yönünden manipülasyona ılımlı yaklaşımları gözlenmiştir. Şirketlerin belirli kurallar çerçevesinde, faaliyetlerini etkin bir şekilde kuruluş amaçlarına uygun olarak gerçekleştirebilmeleri, faaliyet gösterdikleri sektör ve ülkenin hukuki düzenlemeleri tarafından kendilerine yüklenen yükümlülükleri şirket ortaklarının, piyasa katılımcılarının ve toplumun beklentilerini karşılayabilecek şekilde kanunlara ve düzenlemelere uygun olarak yerine getirmelerinin ancak, Kurumsal Şirket Yönetimi uygulamalarıyla gerçekleştirileceği tespit edilmiştir.

33	International Financial Reporting Standards (IFRS): Pros and Cons for Investors	Ray BALL	2006	Accounting and Business Research, International Accounting Policy Forum	UFRS uygulamalarının, yatırımcılar için artı ve eksi yönleri araştırılmıştır.	Ülke etkisi açısından bakıldığında, yasal sistemin, işletmelerin finans sisteminin ve de vergisel ve finansal raporlamanın arasında bir ilişkinin olduğunu bahsedilmiştir. Söz konusu ülke faktörlerinin, UFRS uygulamalarında yer alan muhasebe politikası seçimlerinin, uluslararası farklılıklara yol açtığını belirtmiştir.
34	How Do Small Firms Make Inventory Accounting Choices	Hong-Ching KUO	2006	Journal of Business Finance and Accounting	Küçük işletmelerin envanter muhasebesi tercihleri incelenmiştir	Çalışmanın sonucunda, büyük işletmelerde olduğu gibi, küçük işletmelerin de borç sözleşmesi ihlali olasılığına karşı hassas oldukları belirlenmiştir. Finansal kaldıraç ile LIFO yöntemi seçimi arasında anlamlı negatif bir ilişki tespit edilmiştir. Çalışmanın sonuçlarına göre, borç / öz kaynak oranı arttıkça, işletmelerin teknik bir temerrüde düşmeyi azaltmak için FIFO yöntemini kullanma eğilimlerini artırdıkları ortaya çıkmıştır. Çalışmada büyüklük ile LIFO yöntemi seçimi arasındaki anlamlı ilişki tespit edilmiştir. Diğer yandan, LIFO yöntemi seçimi ile büyüklük ve iş riski arasındaki ilişki önemsiz çıkmıştır. Küçük işletmelerin büyüklüğü arttığında, işletme riskindeki artışın şirketin LIFO yöntemini kullanma eğilimini arttırmayacağı görülmüştür. Bu bulgu, küçük firmaların olağanüstü yüksek kar bildirme şansının daha düşük olduğunu göstermektedir.
35	Bağımsız Çalışan Muhasebecilerin Yaptığı Dönem Sonu Muhasebe Uygulamalarının Tespitine Yönelik Bir Araştırma	Azzem ÖZKAN	2006	Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi	3568 sayılı yasaya göre ruhsat almış ve bağımsız olarak faaliyette bulunan muhasebe meslek mensuplarının dönem sonu muhasebe uygulamalarındaki tercihleri araştırılmıştır.	Dönem sonu uygulamalarına gereken önemin verilmediği, GKGMİ ile uyumsuzluk olduğu, defterlerin bilgi için değil vergi için tutulduğu anlaşılmıştır. Stok maliyeti belirleme, amortisman hesaplama, karşılıklar gibi muhasebe politikaları ile ilgili eksiklikler olduğu saptanmıştır.
36	Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler ve Hatalar	Kadir GÜRDAL	2006	Muhasebe ve Finansman Dergisi	Makalede, muhasebe değişikliklerinin etkileri Türkiye Muhasebe Standardı-8 (TMS-8) çerçevesinde değerlendirilmektedir.	Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na paralel olarak hazırlanan Türkiye Muhasebe Standartları'ndan birisi olan TMS-8 Türkiye'deki muhasebe uygulamalarına yenilikler getirmektedir. Bununla birlikte, işletmelerin özellikle geçmişe dönük uygulamaları ve düzeltmeleri yapmalarının kolay olmayacağı düşünülmektedir.

37	Accounting Policy Choice and Firm Characteristics in the Asia Pacific Region: An International Empirical Test of Costly Contracting Theory	Emita W. ASTAMI, Greg TOWER	2006	The International Journal of Accounting	Bu çalışma, Pasifik Asya bölgesinde yer alan 442 işletmenin 2000/2001 yılı yıllık mali raporlarında yer alan dört kilit muhasebe politikası açıklamasını inceleyerek, firmaya özel değişkenler ile yönetimin muhasebe politikaları seçimi arasındaki ilişkiye dair kanıtlar aranmıştır. Çalışmanın bağımlı değişkeni; gelir artırıcı/azaltıcı muhasebe politikası seçimi eğilimidir.	Gelir artırıcı muhasebe tekniklerini takip eden şirketlerin, düşük finansal kaldıraç, daha düşük mülkiyet konsantrasyonu ve daha yüksek yatırım fırsatı setleri ile karakterize edildiği söylenmiştir. Bu bulgu, ülke ve sanayi kontrol değişkenleri dikkate alınmadığında da geçerli olduğu tespit edilmiştir. Kontrol değişkenleri dahil edildiğinde şirket yöneticilerinin muhasebe politikası seçiminde, finansal raporlama yapılan ülke etkisinin en güçlü etken olduğu tespit edilmiştir.
38	Country Effects and Sector Effects On The Harmonization of Accounting Policy Choice	Aziz JAAFAR, Stuart MCLEAY	2007	ABACUS	Çalışmada ülke ve sektör faktörlerinin muhasebe politikası seçimine etkilerini araştırılmıştır. Çalışmada stok, amortisman, şerefiye olup bunlarla ilgili alternatif muhasebe yöntemlerinin kullanılma ihtimalleri analiz edilmiştir.	Ampirik sonuçlar, uluslararası baskılar ve işletme büyüklüğü önemli faktörler olarak dikkate alındığında, ülke faktörünün önemli ölçüde sektör faktörlerinden daha fazla etkili olduğu tespit edilmiştir. Sonuçlara göre Avrupa'daki işletmelerde kurulu olduğu yer(merkez) ve faaliyette bulunduğu sektör muhasebe politikası tercihlerini etkileyen önemli faktörler olarak tespit edilmiştir.
39	Muhasebe Politikası Seçiminin Ekonomik Belirleyicileri Üzerine Bir Çalışma	Hikmet ULUSAN	2007	Ankara Üniversitesi SBF Dergisi	107 halka açık şirketin, 2005 yılı finansal tablolarında yer alan, 5 önemli muhasebe politikası ile ilgili açıklamalarını inceleyerek, işletmelerin muhasebe politikası seçimini etkileyen ekonomik belirleyiciler hakkında deliller aranmıştır.	Konsolide finansal tablolar düzenleyen şirketlerde işletme büyüklüğü hariç diğer ekonomik belirleyiciler, konsolide olmayan ve konsolide finansal tablolar düzenleyen şirketlerde işletme yönetiminin gelir azaltıcı(artırıcı) muhasebe politikası seçim kararını etkilememektedir. Sonuçlara bakıldığında işletme yönetiminin muhasebe politikası seçimi eğiliminin bir miktar gelir azaltıcı yöne doğru kaydığı görülmektedir.
40	Ownership Structure and Inventory Policy	Joseph A. TRIBO	2007	International Journal of Production Economics	Bir işletmenin mülkiyet yapısının, envanter politikası üzerindeki etkisini bulmak üzere İspanyol üretim işletmeleri incelenmiştir. Araştırmanın başlangıcında kurumsal yatırımcıların varlığının, bir işletmenin likitide ihtiyacını azalttığını ve yatırım politikalarını engellediğini ve bunda stok denge seviyesinin düşmesine sebep olacağı savunulmuştur. Ayrıca banka-öz kaynak finansmanı banka-borç finansmanı ile karşılaştırıldığında banka hissedarlığının ortalama olarak stok yatırımlarını azaltacağı beklentisinden söz edilmiştir.	Hakim ortak olarak kurumsal yatırımcılara sahip bir firmanın, bu tür yatırımcıları olmayan muadilleriyle karşılaştırıldığında, ortalama stok seviyelerini düşürdükleri görülmüştür. Ayrıca, banka-özsermaye finansmanını banka-borç finansmanı ile karşılaştırarak, bankanın işletme hissedarlığı durumunun stoklarda aşırı yatırım yapmanın önüne geçtiği tespit edilmiştir.

41	Muhasebe Politikası Seçimi:Pozitif Muhasebe Teorisi ve Ekonomik Belirleyiciler - Ampirik Bir Çalışma	Hikmet ULUSAN, İbrahim DOĞAN	2008	H.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi	Muhasebe politikaları, işletmelerin finansal sonuçları ve performansı üzerinde önemli etkiye sahiptir. Bu yüzden, muhasebe politikası seçimini hangi faktörlerin belirlediğini bilmesi gerekir. Bu çalışmanın amacı, İstanbul Menkul Kıymetler Borsası'na kayıtlı halka açık şirketlerin 2005 yılı yıllık raporlarında yer alan 3 önemli muhasebe yöntemi ile ilgili açıklamaları inceleyerek işletmelerin muhasebe politikası seçimini etkileyen ekonomik belirleyiciler hakkında delil sağlamaktır.	Watts ve Zimmerman, işletme yönetiminin muhasebe politikası seçim davranışlarını açıklamak için üç hipotez ileri sürmüştür. Bunlar; borç/öz kaynaklar, büyüklük ve ikramiye ödeme planı hipotezleridir. Birçok ampirik çalışma bu hipotezleri doğrulamaktadır. Bununla birlikte, bu ampirik çalışmada, çoklu lojistik regresyon analizi sonuçları kaldıraç oranı, işletme büyüklüğü, ve ikramiye ödeme planı gibi ekonomik belirleyicilerin İstanbul Menkul Kıymetler Borsası'na kayıtlı halka açık şirketlerde işletme yönetiminin gelir artırıcı(azaltıcı) muhasebe politikası seçimini açıklamadığını göstermiştir.
42	Dipnot Açıklama Yükümlülüklerine Uyum: İMKB 100 Endeksinde Yer Alan Reel Sektör Firmalarının durumu Üzerine Bir Araştırma	Özgür M. ESEN, Turgay SAKİN	2009	İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi İşletme İktisadi Enstitüsü Dergisi YÖNETİM	Çalışma 2008 yılı sonu itibarıyla İMKB 100 endeksinde dâhil tüm reel sektör işletmelerinin dipnot açıklama yükümlülüklerinin düzeyini belirlemek amacıyla yapılmıştır. Bu amaç doğrultusunda şirketlerin halka açıklık oranı, bağımsız denetim şirketi, satış ve varlık büyüklüklerinin dipnot açıklama düzeyine etkileri araştırılarak, bir durum tespiti yapılmıştır.	Dipnot açıklamalarında eksiklikler olmakla beraber muhasebe politikası seçimleri ve değişiklikleri ile ilgili bilgi eksiklikleri mevcut olduğu bulunmuştur. İşletme büyüklüğünün açıklama oranı ile ilişkisi diğer çalışmalar gibi burada da örtüşmüştür.
43	Denetim Kalitesinin Muhasebe Politikası Sunumu Üzerindeki Etkisi: Hasılat Politikası Üzerine Bir Uygulama	Serdar ÖZKAN, Çağnur KAYTMAZ BALSARI	2009	9. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu	Bu çalışma UFRS raporlamasına geçmiş olan işletmelerin, Türkiye'deki hasılat politikasının sunumuyla ilgili durumu ortaya koymaktadır. Çalışmada, denetim kalitesinin hasılat politikasının sunumu üzerindeki etkisine de bakılmıştır.	Çalışmanın sonuçları, şirketlerin muhasebe politikalarını oluşturmak için daha fazla rehberliğe ve gözetime ihtiyaçları olduğunu ortaya koymakta aynı zamanda denetçileri de muhasebe politikası denetimlerinde daha özenli davranmaya çağırılmaktadır.

44	Critical Accounting Policy and Estimate Disclosure : Company Response to the Evolving SEC Guidance	Susan B. HUGHES, James F. SANDER, Jillian K. SNYDER	2009	Research in Accounting Regulation	Şirketlerin kritik muhasebe politika yönlendirmelerine ne ölçüde tepki verdikleri araştırılmıştır. 112 işletmenin 2001 ve 2003 kritik muhasebe politika açıklamalarına bakılarak analiz yapılmıştır. Analizle menkul kıymetler ve borsa komisyonu rehberliğine göre, muhasebe politikası açıklamalarının ne derece değiştikleri tespit edilmiştir.	Örnekleme konu olan şirketlerin çoğunun ihtiyati tavsiye ile tutarlı olarak 2001 yılı kritik muhasebe politika açıklamalarını yaptıkları gözlemlenmiştir. Açıklama içeriğinin 2001'e göre 2003'te yükseldiği görülmüş ve açıklama kalitesi de yükseldiği görülmüştür. İşletmelerin kritik muhasebe politika açıklamaları gözden geçirildiğinde menkul kıymetler ve borsa komisyonun 2 yıllık periyottaki rehberlik desteğine rağmen, komisyonun önemli olarak tanımlanmış olduğu halde, şirketler tarafında tamamen açıklanmayan bazı kalemlerin 2003 yılında da açıklanmamış olduğu gözlemlenmiştir.
45	Explaining Accounting Policy Choices of SME's: An Emperical Research on the Evaluation Methods	Szilveszter FEKETE, Yau M. DAMAGUM, Razvan MUSTATA, Dumitru MATIŞ, Ioan POPA	2010	European Research Studies	KOBİ'lerin özellikle değerlendirme yöntemlerine ilişkin muhasebe politikası seçimleri incelenmiştir. Çalışma ile bu kararlara etki eden başlıca faktörleri bulmak ve model oluşturmak amaçlanmıştır. Çalışmada, işletmelerin muhasebe politikası seçimlerine etki eden faktörler anket yoluyla belirlenmeye çalışılmıştır.	Sonuçlar literatürde yapılan diğer çalışmalarla aynı yönde çıkarken, vergileme olgusunun en büyük faktör olduğu tespit edilmiştir.
46	Maden İşletmelerinde Uygulanan Muhasebe Politikaları ve Uluslararası Finansal Raporlama Standardı-6'nın Getirdiği Düzenlemeler	Aydın KARAPINAR, Figen ZAİF, Salih TORUN	2010	Gazi Üniversitesi İİBF Dergisi	Maden işletmelerine yönelik muhasebe politikalarını belirleyen uluslararası muhasebe standardı olan UFRS-6'nın getirdiği düzenlemeleri, genel kabul görmüş muhasebe politikalarıyla karşılaştırmalı olarak incelenmiştir.	Çalışmada, IFRS-6 ile uluslararası kabul gören muhasebe politikaları karşılaştırmalı olarak incelendiğinde, IFRS-6'nın belirli bir politika belirlemekten uzak olduğu ve esnek düzenlemelere yer verdiği tespit edilmiştir. Yaklaşık 120 ülke tarafından uygulanan bu standartların esnek düzenlemelere yer vermesi, bilgilerin şeklen raporlanması veya hiç raporlanmaması ve finansal tabloların karşılaştırılabilirliği açısından ciddi sıkıntılara neden olabileceği belirtilmiştir. Bu çalışmayla vurgulamak istenen bir diğer konu ise, ülkelerin muhasebe bilgilerini üretmedeki anlayışlarının veya standartlarda yer alan üstü kapalı veya ucu açık düzenlemelerin, yanlış anlaşılmalara neden olabileceğidir. Bu durumda, finansal raporlara yansıtılan farklı bilgilerin, karar alıcıların doğru karar almalarını engelleyebileceği belirtilmiştir.. Bu nedenle standart yapıcılar, standartlarda gömülü muhasebe politikalarına yer vermemelidirler denmiştir.

47	TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar Standardı Muhasebe Uygulamaları	Raif PARLAKKAYA	2010	Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi	TMS-8, muhasebe politikalarının olabildiğince değiştirilmemesi, değiştirilmesi halinde bu değişikliğin etkilerinin açıklanması, muhasebe tahminlerindeki değişikliklerin etkilerinin açıklanması ve hataların düzeltilmesini ister. Bu standart, finansal tabloların geçerlilik ve güvenilirliğini artırmayı ve işletmenin önceki dönemlerin finansal tabloları ve diğer işletmelerin finansal tablolarıyla karşılaştırılabilirliğini artırmayı amaçlar. Makalede bunlarla ilgili açıklamalar ve örnekler verilmiştir.	TMS-8, işletmenin finansal tablolarının geçerlilik ve güvenilirliğini artırmayı ve işletmenin önceki dönemlerin finansal tablolarıyla ve diğer işletmelerin finansal tablolarıyla karşılaştırılabilirliğini sağlamayı amaçlar. Bu bağlamda standart, muhasebe politikalarının seçilmesine ve değiştirilmesine ilişkin kriterleri belirlemekte, muhasebe politikalarında ve tahminlerinde meydana gelen değişikliklerin ve hataların düzeltilmesine ilişkin muhasebeleştirmeve açıklama esaslarını düzenlemektedir. Standartın uygulanması ile, finansal tabloların geçerlilik ve güvenilirliği artacak, önceki dönem ve diğer işletmelerin finansal tablolarıyla karşılaştırılabilirliği sağlanmış olacaktır.
48	International Differences in IFRS Policy Choice: A Research Note	Erlend KVAAL, Christopher NOBES	2010	Accounting and Business Reseach	UFRS uygulamasının ulusal sürümleri için muhasebe politikalarının ülkeler arasında sistematik farklılıklar olup olmadığı incelenmiştir. 2005-06 döneminde Avustralya, Fransa, Almanya, İspanya ve İngiltere de borsada güvenilir şirketler endeksinde işlem gören ve UFRS uygulamalarını kullanan işletmelerin raporlarından elde edilen bilgileri kullanarak, IFRS uygulamasının ülkeler arasında aynı olduğu yönündeki bir hipotez araştırılmıştır.	16 muhasebe politikası konusunda UFRS uygulaması öncesi ulusal uygulamaların, UFRS uygulamaları içinde izin verilen kısımlarda devam ettiğine dair önemli kanıtlar bulunmuştur. Ulusal bazda UFRS uygulamaları arasında farklılıklar tespit edilirken, kendi ulusal UFRS uygulamalarına geçen ülkelerde halen eski sistemlerde var olan ve UFRS uygulamalarının müsaade ettiği yöntemlerin devam etmekte olduğu da belirlenmiştir. Diğer taraftan bu durumun, finansal tabloların uluslar arası karşılaştırılabilirliğinin önünde engel teşkil ettiği vurgulanmıştır. Buradan hareketle, ülkelerin UFRS uygulamaları içinde ulusal muhasebe düzenlerinin varlığı belgelenmiştir.
49	Do CFOs Have Style? En Empirical Investigation of the Effect of Invidual CFOs on Accounting Practices	Weili GE, Dawn MATSUMOTO, Jenny Li ZHANG	2011	Contemporary Accounting Research	Muhasebe uygulaması seçimlerinin, Finans- Muhasebe Müdürlerinin (CFO) kişisel tercihleri, kişisel durumları ve önceki deneyimleri gibi birçok faktörden kaynaklanan, bireysel özelliklerinin farklılıklarından etkilenip etkilenmediğini incelenmiştir.	Muhasebe müdürünün bireysel özelliklerinin, muhasebe kararlarında ana rolü oynadığı ve ayrıca muhasebecinin finansal raporlamaya etkisi olmasına rağmen şirket CEO'sunun muhasebeciye baskısının da finansal raporlamaya etkisi olduğu tespit edilmiştir. MBA yapmış muhasebecilerin, muhasebe politikası tercihlerinin daha agresif olduğu çıkmıştır.
50	Accounting Policies in the Extractive Indusrt: A Global and a Turkish Perspective	Aydın KARAPINAR, Figen ZAIİF, Salih TORUN	2011	Australian Accounting Review	Madencilik işletmelerinin finansal raporlamalarında uyguladıkları muhasebe standartlarının mali tablolara etkileri araştırılmıştır. Türkiye'deki madencilik işletmelerinin UFRS 6 standardına uyum düzeylerine bakılarak uluslar arası benzerleri ile karşılaştırma yapılmıştır.	Tek düzen muhasebe sistemi uygulamaları alışkanlıkları yüzünden muhasebe politikaları açıklamalarında yetersiz oldukları belirlenmiştir. Türk muhasebe uygulayıcılarının yetersiz bilgileri ve muhasebe politikaları ile ilgili tecrübe eksiklikleri, şirketlerin muhasebe politikaları ile ilgili açıklamalarında başarısız olmalarına sebep olduğu tespit edilmiştir.

51	IFRS Fair Value Measurement and Accounting Policy Choice in the United Kingdom and Australia	David CAIRNS, Dianne MASSOUDI, Ross TAPLIN, Ann TARCA	2011	The British Accounting Review	Araştırmada Birleşik Krallıkta ve Avustralya'da bulunan 228 işletmenin, 2005 yılında UFRS adaptasyonlarından bu yana kullandıkları gerçeğe uygun bedel ölçümleri araştırılmıştır. Politika seçiminde ülkeler içinde ve arasında karşılaştırılabilirliğin , (a) zorunlu ve (b) isteğe bağlı olarak gerçeğe uygun değer ölçümünün kullanımı ile ilişkili olarak değişip değişmediğini test edilmiştir.	Sonuçlar, çoğu şirket için gerçeğe uygun değer ölçümünü kullanmaya yönelik tutucu bir yaklaşım olduğunu göstermiştir. İstisnalar arasında bazı bankalar ve sigorta şirketleri ve yatırım amaçlı gayrimenkul şirketleri bulunmaktadır. İsteğe bağlı olduğu durumlarda ise, yatırım amaçlı gayrimenkuller dışında, gerçeğe uygun değer ölçümünün çok az kullanıldığı bulunmuştur. Her iki ülkedeki önceki uygulamalara rağmen, UFRS kapsamında diğer mülkleri yeniden değerlendirme yapan şirketlerin az sayıda olduğu görülmüştür. Hiçbir şirketin, her bilanço tarihinde maddi olmayan duran varlıkları veya maddi duran varlıkları gerçeğe uygun değeri ile ölçmediği tespit edilmiştir.
52	Determinants of Different Accounting Method Choice in Tanzania	Nelson M. WAWERU, Ponsioan Prot NTUI, Musa MANGENA	2011	Journal of Accounting in Emerging Economies	Tanzanya'da faaliyet gösteren işletmelerin, muhasebe politikası seçimini belirleyen faktörler incelenmiştir. Darüselam menkul kıymetler borsasında işlem gören 15 şirketin 60 yılı kapsayan verileri kullanılarak, muhasebe yöneticilerinin pozitif muhasebe teorisi perspektifiyle seçim yapıp yapmadıkları araştırılmıştır. Veriler işletmelerin yıllık raporlarından elde edilmiştir. Pozitif muhasebe teorisine göre muhtemel belirleyiciler; işletme büyüklüğü, kaldırıcı, iç finansman, icra kurulunda görevli olmayan yöneticilerin sayısının oranı, sahiplik yoğunluğu, işgücü yoğunluğu olarak belirlenmiştir.	Sonuçlar, önemli etkilerin işletme büyüklüğü, iç finansman, icra kurulunda görevli olmayanların oranı ve iş gücü olduğunu göstermiştir. Araştırmada önceki çalışmaların aksine işletme büyüklüğünün ve iç finansmanın gelir stratejisi ile pozitif yönde olduğu tespit edilmiştir. Literatüre çeşitli katkılar sağlanmıştır. İlk olarak(i)Tanzanya bağlamında muhasebe yönetimi seçimini etkileyen faktörler belirlenmiştir. İkinci olarak(ii)icra kurulunda yer almayan yönetici sayısının muhasebe politikası seçimine etki eden yeni bir faktör olduğu tespit edilmiştir. Çalışmayla aynı zamanda istatistiksel olarak muhasebe yöntemleri ile gelir artırı strateji seçimi arasında kuvvetli bir ilişki olduğu da kanıtlanmıştır.
53	Finansal Tabloların Dipnotlarında Sunulan Muhasebe Politikalarının Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Açısından İncelenmesi - DOKTORA TEZİ	Can ÖZTÜRK	2011	Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Muhasebe Finansman Doktora Programı	Tez çalışmasının amacı; hisse senetleri Almanya, Fransa, İngiltere, İtalya, Avustralya ve Türkiye borsalarında işlem gören ve söz konusu borsaların imalat, hizmet ve perakende sektörlerinden seçilen 162 işletmenin, yıllık mali raporlarının incelenmesi ve 32 muhasebe ve finansal raporlama standardı kapsamında değerlendirilmesi neticesinde sadece Uluslararası Finansal Raporlama Standartları kapsamında yer alan alternatif muhasebe politikalarına ilişkin değil aynı zamanda bu standartlardan muhasebeleştirilmeye, ölçüme, açıklamaya, değerlemeye ve sunuma ilişkin olarak seçilen muhasebe politikalarını da inceleyen bir durum tespit çalışması yapmaktır.	UFRS'lere uyumlu olarak finansal raporlama yaptığını belirten işletmelerin finansal tablolara ve finansal tabloların dipnotlarına gerekli özeni göstermesi gerektiği yoksa yapılan raporlama finansal bilgi kullanıcılarına yarar sağlamayacağı tespit edilmiştir.Bilanço ve gelir tablolarının karşılaştırılabilirliği için belirli formatlar belirlenmesi gerektiğinden bahsedilmiştir. Olağandışı olan kalemlerin sınıflandırılmasında olağandışı teriminden vazgeçilmesi gerektiği üzerine durulmuştur. İşletmelerin finansal tablolarında raporlanan kalemler ile ilgili muhasebe politikalarının özenle açıklanması gerektiği söylenmiştir. Nakit akış tabloları arasında karşılaştırılabilirliği sağlamak amacıyla, sadece brüt veya net yöntemle göre raporlamaya izin verilmesi gerektiği öz kaynak değişim tablosunun diğer finansal tablolarla beraber sunulması gerekliliği söylenmiştir. İşletmelerin maruz kaldıkları finansal

						riskleri yönetmelerine ilişkin açıklamalarının belli bir formatta olmaması gerektiği bu açıklamaların işletmeye özgü çözümleri dile getirmesi gerektiği belirtilmiştir.
54	Firm Size and National Profiles of IFRS Policy Choice	Christopher NOBES, Jordi PERROMON	2012	Australian Accounting Review	Avusturya, Fransa, Almanya, İspanya ve İngiltere olmak üzere beş büyük ülkedeki 232 küçük ölçekli işletmenin muhasebe politikası seçimleri incelenmiştir.	İşletmelerin muhasebe politikası seçimleri ile ülke profilleri arasında bağlantı bulunmuştur. Ayrıca büyük işletmeler ile küçük işletmelerin muhasebe politika seçimleri arasında yüksek farklılıklar ortaya çıkmıştır. Bununla birlikte büyük işletmeleri ile ilgili yayınlanmış olan UFRS uygulamaları küçük işletmeler bağlamında yanlış yönlendirmeler yaptıkları tespit edilmiştir.
55	TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar Standardına İlişkin Muhasebe Uygulamaları	Ahmet GÖKGÖZ	2012	MÖDAV Dergi	Çalışmanın amacı; muhasebe politikalarının seçilmesi, muhasebe politikaları ve tahminlerinin değiştirilmesi ve muhasebe hatalarının düzeltilmesi ile ilgili kriterleri ve muhasebeleştirme yöntemlerini belirleyen, TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar standardının uygulandığını açıklamaktır.	Çalışmada, işletmelerin sundukları finansal tabloların, finansal tablo kullanıcılarına faydalı olması için, finansal tablonun niteliksel özelliklerini artırmaya çalıştıklarından bahsedilmiştir. Bu bağlamda; işletmeler uygun muhasebe politikaları seçerler, uygun olmadığını düşündükleri muhasebe politikalarını değiştirirler, finansal tabloda tahmine dayalı kalemlerin gerçeğe uygun olması için tahminlerini revize ederler ve muhasebe hatası tespit ettiklerinde düzeltirler.Yapılan tüm bu işlemlerin amacı finansal tablo kullanıcılarına daha nitelikli ve faydalı bilgi sunabilmektir.
56	Is SMEs Accounting Influenced by Taxation? Some Empirical Evidence From Romania.	Szilveszter FEKETE, Dan CUZDRIOREAN – VLADU, Cătălin Nicolae ALBU, Nadia ALBU	2012	African Journal of Business Managment	Çalışmada, KOBİ'lerin özel bir yönünün vergilendirilmeleri olduğundan bahsedilerek, muhasebe kuralları ile mali kuralların birbirinden ayrı olduklarını, günümüzde gerçekleşen işlemlerin genel anlamda mali düzenlemelere dönüştüğü vurgulanmıştır. Bu durumun özellikle KOBİ'lerin gerçek görünümünü doğru bir şekilde yansılatılmasına engel teşkil ettiğinden yola çıkılarak, Romanya da faaliyet gösteren KOBİ'lerin 11 yıllık verilerini incelenerek, muhasebe uygulamalarının vergi uygulamaları karşısındaki durumlarını araştırılmıştır.	Araştırmanın bulguları muhasebenin gerçekten de vergi uygulamalarından etkilendiğini teyit etmiştir.

57	Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar Standardına İlişkin Muhasebe Uygulama Önerileri	Süleyman YÜKÇÜ, Seçkin GÖNEN	2012	İSMMMO Mali Çözüm Dergisi	Çalışmanın amacı, "TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler ve Hatalar" standardını örnekler yardımı ile açıklamaktır. Çalışmanın bir diğer amacı da, TMS 8 ile gündeme gelen muhasebe politikaları ve hataların düzeltilmesi konularının muhasebe çevreleri tarafından iyice anlaşılması sağlamak ve sağlıklı uygulanabilir hale getirmek için katkıda bulunmaktır.	Çalışmada, muhasebe literatüründe, muhasebe işlemlerinde yapılan hataların düzeltilmesi konusunda birçok çalışma bulunduğundan söz edilirken, muhasebe politikaları ve muhasebe tahminlerindeki değişiklikler ile ilgili az sayıda çalışmaya rastlandığı vurgulanmıştır. Çalışmada yer verilen örnekler aracılığı ile Politika değişikliğinin "Dipnot", Tahmin değişikliğinin "Ek Kayıt" ve Hataların ise "Finansal tablonun Yeniden Düzeltilmesi"ni gerektirdiği ortaya konmuştur.
58	IFRS Policy Changes and the Continuation of National Patterns of IFRS Practice	Erlend KVAAL, Christopher NOBES	2012	European Accounting Review	Muhasebe politika seçenekleri konusunda beş ülkeden büyük şirketlerin 2008/9 dönemi UFRS finansal tablolarında yer alan tercihler incelenmiştir. Aynı zamanda 2005 UFRS uygulamasına geçiş yılı olduğundan 2005/6 döneminde aynı şirketler (Alman şirketleri hariç) tarafından tercih edilmiş muhasebe politikaları ile karşılaştırması yapılmıştır.	Avustralya ve İngiltere'deki şirketler için, beklendiği gibi az sayıda politika değişikliği yapıldığı tespit edilmiştir. Bununla birlikte, UFRS kapsamındaki politika değişikliğindeki kısıtlamalara rağmen Fransız ve İspanyol şirketlerinin diğer şirketlere göre daha fazla değişiklik yaptıklarını ama bunun geçişten çok geçiş sonrasında daha fazla olduğu tespit edilmiştir. Bununla sebebi ise öğrenme sürecine bağlanmıştır. 2005 / 6'dan itibaren yapılan politikalardaki değişikliklere rağmen, UFRS uygulamasının ulusal kalıplarının dönem boyunca devam ettiğine dair açık deliller bulunmuştur, dolayısıyla uluslararası karşılaştırılabilirliğin halen şüpheli kaldığı söylenmiştir.
59	Muhasebe Politikaları ve Tahminlerindeki Değişikliklerle İlgili İMKB 100 Şirketlerinde Bir İnceleme	Vesile ÖMÜRBERK, Mahmut Sami ÖZTÜRK	2013	Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi	İMKB 100 de yer alan şirketlerin TMS 8 kapsamında muhasebe politikaları ve tahminlerinde yaptıkları değişiklikler incelenerek, ne tür değişikliklerin yapıldığı ve yapılan değişikliklerin şirketlerin finansal tablolarına etkilerinin neler olduğu araştırılmıştır.	İMKB 100 şirketlerinin %22'lik kısmının muhasebe politikalarında değişiklik yaptığı ve %44'lük kısmının ise finansal tablolarında değişiklik yapıp yapmadığının belirtilmediği ortaya çıkmıştır. İşletmelerin bu bağlamda kullandıkları muhasebe politikalarını, yapılan değişiklikleri standart kapsamında ve ihtiyatlılık ilkesince açıklaması gerekirken bunlara uymadığı ortaya çıkmıştır. Halen vergi için muhasebe anlayışının etkisi görülmeye devam etmektedir.
60	Kar Yönetimi Uygulamalarını Karşısında Öğretim Elemanları, Meslek Mensupları ve Denetçiler Arasındaki etik Yargı Farklılıkları	Gökhan ÖZER, Murat ÖZCAN	2013	Journal of Yaşar University	Muhasebe finansman öğretim elemanı, bağımlı ve bağımsız muhasebeci ile denetçilerin, kar yönetimi uygulamalarına yönelik etik yargılarının önemli oranda farklılaşıp farklılaşmadığı araştırılmıştır.	Muhasebe politikası değişikliğinin bir manipülasyon olup olmadığı, gruplar içinde farklı algıları olduğu ve yöneticilerin tutarlılık kavramı ve GKGMİ'ne aykırı hareket ederek kar hedefini yakalamak için stok değerlendirme, amortisman hesaplama yöntemlerinde değişiklikler yaptıkları, şüpheli alacaklara karşılık ayırmayla ilgili muhasebe politikalarını kullanma durumlarının olduğu tespit edilmiştir.
61	Yaratıcı Muhasebe	Davut AYGÜN	2013	Eskişehir		Muhasebe politikaları için seçme imkanı veren muhasebe

	Stratejileri			Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi	İşletmelerin bazen faaliyetlerinin sonuçlarını gerçekçi bir biçimde açıklamaktan kaçındıkları görülmektedir. Bu noktadan hareketle muhasebe alanındaki mevcut esnekliklerden yararlanmaya dönük uygulamaları benimsedikleri belirtilebilir. Yaratıcı muhasebe stratejileri biçiminde isimlendirilebilecek bu tarz uygulamaların en yaygın kullanılanları; gelirleri artırma, giderleri azaltma, varlıkları artırma, borçları azaltma ve nakit akışını artırmaya yöneliktir. Anılan stratejilerin uygulanmasına ilişkin olası etkilerin literatürde yeterince incelenmediği belirtilebilir. Bu yönüyle bu çalışmada amaç yaratıcı muhasebeye ilişkin sık kullanılan stratejiler ve bunların etkilerinin açıklanmasıdır.	düzenlemeleri yaratıcı muhasebe için elverişli bir ortam yaratabilmekte olduğu, ayrıca mesleki bilgi ve tecrübenin muhasebe hesaplarını değiştirmek için kullanılabileceği tespit edilmiştir.
62	The Impact Of National GAAP and Accounting Tarditions On IFRS Policy Selection: Evidence From Germnay and The UK	Axel HALLER, Martin WEHRFRITZ	2013	Journal of Accounting, Auditing and Taxation	UFRS uyum sürecinde işletmelerin birbirleriyle karşılaştırılabilirliklerini artırma hedeflenmiştir. Çalışmada Alman ve İngiliz işletmelerinin 2005 ve 2009 yılları arasındaki finansal tablolarını inceleyerek muhasebe politikaları seçimlerinin neler olduğuna araştırılmıştır.	Çalışma sonucuna göre, UFRS uygulamasına geçişten sonra dahi işletmelerin halen ulusal GKGMİ doğrultusunda muhasebe politikası tercihlerini kullandıkları ortaya çıkmıştır. UFRS uygulamasına geçiş olsa da, eğer muhasebe politikası seçenekleri arasında eskiden beri uygulanmakta olan seçenek varsa işletmelerin onu kullanmaya devam ettiği tespit edilmiştir.
63	Accounting Policy Options Under IFRS: Evidence From TURKEY	Oğuzhan BAHADIR, Buke TOLGA	2013	Accounting and Management Information Systems	UFRS uygulamalarının alternatif muhasebe politikaları arasından seçim yapmasına izin verdiği durumlarda, borsaya kote olan 235 şirket tarafından yapılan muhasebe politikası seçimlerinin neler olduğuna bakılmıştır.	Sonuçlar, şirketlerin, şirketler arasındaki finansal bilgilerin karşılaştırılabilirliğini zayıflatan ölçüm modeline ilişkin farklı muhasebe politikaları seçtiklerini göstermektedir. Ayrıca, bazı durumlarda seçilen muhasebe politikalarına ilişkin açıklamaların olmadığı da tespit edilmiştir.
64	Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları Açısından Muhasebe Politikaları Tahminler ve Hatalar İMKB Şirketleri Üzerine Bir İnceleme	Rabia AKTAŞ	2013	Gazi Kitabevi	İMKB de işlem gören şirketlerin 2005 ile 2011 yılı itibarıyla ve sektörel bazda bazı konularda uyguladıkları muhasebe politikası tercihleri incelenmiştir. Muhasebe politikası tercihlerinin zaman içinde değişip değişmediği ayrıca içinde bulundukları sektörlerin belirleyiciliği incelenmiştir. Aynı zamanda çalışmada şirketlerin muhasebe politikaları ve tahminlerindeki değişiklik ve hatalara ilişkin açıklamaları incelenmiştir.	Şirketler arasında stok değerlendirme yöntemi seçimi açısından sektörel bir fark çıkmamıştır. Her iki yılda da şirketlerin çoğunluğunun ağırlıklı ortalama maliyet yöntemini kullandıkları görülmüştür. Yine amortisman yöntemi açısından da bir farklılık çıkmamıştır. Şirketlerin tamamına yakın bir kısmının doğrusal amortisman yöntemini kullandıkları görülmüştür. MDV değerlemede yeniden değerlendirme yöntemini tek başına kullanan şirket görülmezken, farklı varlık grupları için maliyet modeli ile birlikte kullanan şirketler görülmüştür. Yatırım amaçlı gayrimenkulü bulunan şirketlerin kullandığı değerlendirme yöntemine bakıldığında gerçeğe uygun değer

						ölçütünün ilk uygulandığı yıldaki kullanımıyla sınırlı kaldığı görülmüştür. Açıklamalara genel olarak bakıldığında, şirketlerin büyük bir kısmının açıklama zorunluluklarına uydukları fakat azımsanmayacak bir kısmının ise bu zorunlulukları yerine getirmediği gözlemlenmiştir.
65	Finansal Tablolara ve Karar Almaya Etkileri Açısından Önemli Muhasebe Politikaları	Davut AYGÜN, İdris VARICI	2013	The Journal Of Academic Social Science Studies	Muhasebe politikalarının finansal tablolara ve karar almaya etkileri bağlamında, yöneticilerin, işletmenin karlılık tercihlerine göre muhasebe politikası seçme eğilimleri varlığı incelenmiştir. Çalışmada geliri etkilemeye yönelik en sık kullanılan politikalar incelenmiştir.	Yöneticilerin işletmelerin karlılık tercihlerine göre muhasebe politikası seçme eğiliminde oldukları tespit edilmiştir. Finansal tabloların işletmelerin gerçek durumlarını ortaya koyabilmesi için muhasebe politikası tercihlerinin doğru şekilde yapılması gerektiği belirtilmiştir.
66	Türkiye'deki Halka Açık Konaklama Şirketlerinin Muhasebe Politikalarının Belirlenmesi	Berna Burcu YILMAZ	2013	Muhasebe ve Finansman Dergisi	Konaklama sektöründeki halka açık şirketlerin muhasebe politikaları stoklar, maddi duran varlıklar, karşılıklar, koşullu borçlar, koşullu varlıklar ve maddi olmayan duran varlıklar standartları açısından incelenmiş ve hangi politikaları uyguladıkları belirlenmeye çalışılmıştır.	İncelenen şirketlerde benzer muhasebe politikalarının uygulandığı, dipnotlardaki açıklamaların belli bir düzende olmadığı ve eksiklikler taşıdığı tespit edilmiştir.
67	Effect of Accounting Policies on Financial Position of Small and Medium Sized Enterprises	Durdica JURIC	2014	Journal of Accounting and Management	Hırvatistan faaliyet gösteren 180 küçük ve orta ölçekli işletme ile ilgili yapılan çalışmada, Hırvatistan Finansal Raporlama Standartlarına göre kullanılmasına izin verilen alternatif muhasebe politikalarının seçilmesinin, küçük ve orta ölçekli işletmelerin varlıklarının, borçlarının, sermayelerinin değerlendirilmesi ve finansal pozisyonları üzerinde etkisi araştırılmıştır.	Araştırma sonuçlarına göre, uzun vadeli maddi varlıkların amortismanı ve yeniden değerlemesi ile ilgili muhasebe politikalarının küçük ve orta ölçekli işletmelerin finansal durumu üzerinde önemli bir etkisi olabileceğini göstermiştir. Bununla birlikte, kısa vadeli maddi olmayan duran varlıklar, yedekler ve ertelenmiş kalemlere ilişkin muhasebe politikalarının da büyük önem taşıdığı tespit edilmiştir.
68	The Influence of Country, Industry, and Topic Factors on IFRS Policy Choice	Cristian STADLER, Christopher W. NOBES	2014	ABACUS	Araştırmada amaç işletmelerin gözlemlenebilir muhasebe politikası seçimleri üzerinde yönetimin karar verme sürecinin anlaşılması için bir çerçeve önermektir.	Muhasebe politikası ile ilgi yapılan bu çalışmada ülke etkisinin en büyük etken olduğu bulunmuş.
69	Muhasebe Politikalarının	İdris VARICI,	2015	Muhasebe ve		13 ayrı bağımsız değişken esas alınarak analiz yapılmıştır. Analiz

	Seçimine Etki Eden Faktörler: Borsa İstanbul (BİST)'da Bir Uygulama	Fevziye KALIPÇI ÇAĞIRAN		Denetime Bakış	Araştırmanın amacı, BİST'te yer alan “Gıda-İçki” ve “Dokuma-Giyim-Deri” sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin muhasebe politikası seçimini belirleyen önemli etkenler belirlenmeye çalışılmıştır. Bu amaçla borsada faaliyet gösteren bu firmaların muhasebe politikalarının seçiminde, yöneticilerin tercihlerini etkileyen faktörler belirlenmeye çalışılmıştır. 57 işletmenin 2013 yılına ait 7 farklı muhasebe politikası seçimleri incelenerek, bu politikaların seçimlerinde etkili olabilecek değişkenler belirlenmeye çalışılmıştır.	sonucuna göre 13 bağımsız değişken ile kurulan 7 modelden sadece “Maddi Duran Varlıkları Değerleme” yöntemine ilişkin model anlamlı bulunmuştur. MDV değerlendirme yöntemi ile ikramiye ödeme planı, kısa vadeli borçların toplam borçlara oranı ve duran varlıkların toplam varlıklara oranı arasında pozitif ilişki, diğer değişkenler arasında negatif ilişki olduğu tespit edilmiştir.
70	Choice of Accounting Policy : Effects on Analysis and Interpretation of Financial Statements.	Sunday Adebayo ALAYEMİ	2015	American Journal of Economics, Finance and Management	İşletmelerin finansal tablolarının analizinde ve yorumlanmasında, muhasebe politikalarının etkileri incelenmiştir.	Farklı muhasebe politikalarının varoluşu gelir tablosunu ve finansal durum tablosunu etkilemektedir. Dolayısıyla farklı muhasebe politikası seçiminin, oran analizleriyle finansal tabloların yorumlanmasına önemli etkilerinin olduğu tespit edilmiştir.
71	KOBİ'ler İçin UFRS' de İlk Kapsamlı Gözden Geçirme: Muhasebe Politikalarında Meydana Gelen Başlıca Değişiklikler Üzerine Bir Araştırma	Can ÖZTÜRK	2016	Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi	KOBİ'ler için muhasebe politikalarında sunuma, açıklamaya, muhasebeleştirilmeye ve ölçümlere ilişkin olarak ortaya çıkan başlıca değişiklikleri UFRS açısından ele alınmıştır ve tartışılmıştır.	Yapılan değişiklikler , KOBİ'ler için UFRS uygulamalarında, sunumdan, açıklamaya, muhasebeleştirilmeye ve ölçüme ilişkin yeni hususlar düzenlemiştir. Gerçeğe uygun değer belirlenmesi ile ilişkili olarak “aşısı maliyet ve çaba” ilkesi çerçevesinde finansal tablo hazırlayıcılarının daha fazla yargıda bulunmasına neden olduğu tespit edilmiştir.
72	Kazanç Yönetiminin Tespiti : BİST' de Bir Uygulama	Meral GÜNDÜZ	2016	Journal of Human Sciences	Kazanç yönetimi uygulamalarının belirlenmesini amaçlayan çalışmada, BİST 100 endeksindeki 81 şirketin 2013-2015 yılları arasındaki verilerinden faydalanılmıştır. Araştırmada literatürde yer alan Düzeltilmiş Jones Modeli kullanılarak regresyon analizi yapılmıştır. Bu yöntemle şirketlerin kazanç yönetimi uygulaması yapıp yapmadığı araştırılmıştır, ayrıca kazanç yönetimi uygulayan şirketlerin belirlenmesine yönelik bir çalışma hedeflenmiştir.	Kazanç Yönetimi, şirketlerin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerindeki normal raporlama ile ilgili esnekliklerden yararlanarak ya da bu esneklik sınırlarını aşarak, finansal durum ve faaliyet sonuçlarını gerçek durumdan farklı göstermek üzere, finansal tablolar aracılığıyla sunulan bilgiler üzerinde oynamaları suretiyle gerçekleşmektedir. Analiz sonucuna göre şirketlerin 2013 ve 2015 yıllarında gelir azaltıcı ve 2014 yılında gelir artırıcı bir manipülasyon eğiliminde oldukları ifade edilmiştir. Ayrıca bu çalışmada kazanç yönetimi yapma eğiliminde olan şirketler olduğu belirlenmiştir.

EK-2: Anket Formu

Değerli Meslek Mensubu,

Yürütülen bir çalışmaya veri sağlamak amacıyla işletmelerin uyguladıkları muhasebe politikalarının yapı ve büyüklüklerine göre farklılık gösterip göstermediğini incelemek istiyoruz.

Bunun için hazırladığımız ve bir sonraki sayfada yer alan ankete vereceğiniz cevaplar sadece araştırma amaçlı kullanılacaktır.

Mesleğimiz adına bulunacağınız akademik katkı bizim için çok önemlidir. Anketin hiç bir yerinde ne kişisel olarak Sizin ne de Şirketinizin bilgileri sorulmaktadır.

Ancak anketin cevaplandırılması sırasında Sizden tek isteğimiz muhasebe işlemlerini yaptığınız YALNIZCA BELİRLİ TEK BİR İŞLETMEYİ (mükellefinizi) dikkate almanız ve yalnızca o işletme açısından cevap vermenizdir.

Bu nedenle anketi cevaplandırmaya geçmeden önce hangi işletmeyi (mükellefinizi) dikkate alacağınıza karar vermelisiniz.

Değerli vaktinizi ayırdığınız ve katkınız için şimdiden çok teşekkür eder, çalışmalarınızda kolaylıklar dileriz.

Doç. Dr. Fevzi Serkan ÖZDEMİR

SMMM Fatih GÜREL

Ölçeklerine Göre İşletmeler ve Uyguladıkları Muhasebe Politikaları

Meslek Mensubuna İlişkin Sorular

* 1. Ünvanınız

SM

SMMM

YMM

* 2. Bağlı Bulunduğunuz Oda

* 3. Eğitim durumunuz

Lise

Önlisans

Lisans

Yüksek Lisans

Doktora

* 4. Ruhsat tarihiniz

* 5. Bağımsız denetçi yetki belgeniz var mı?

Evet

Hayır

* 6. Çalışma durumunuzdan size uygun olanı seçiniz

SMMM ofisini kendi adıma çalıştırıyorum

Başka bir SMMM adına çalışıyorum

Şirkette bağımlı çalışıyorum

Şu anda çalışmıyorum

Ölçeklerine Göre İşletmeler ve Uyguladıkları Muhasebe Politikaları

Anketin cevaplandırılması sırasında muhasebe işlemlerini yaptığınız YALNIZCA BELİRLİ BİR İŞLETMEYİ(mükellefinizi) dikkate alarak ve yalnızca o işletme açısından cevaplar vermeniz gerekmektedir.

Meslek Mensubu Tarafından Muhasebesi Tutulan İşletmeye İlişkin Sorular

7. Muhasebesini tuttuğunuz işletmenin kuruluş yılı

8. Muhasebesini tuttuğunuz işletmenin hukuki yapısı

Şahıs (Gerçek kişi)

Adi ortaklık

Kollektif Şirket

Komandit Şirket

Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirket

Limited Şirket

Anonim Şirket

Diğer (lütfen belirtin)

9. Muhasebesini tuttuğunuz işletmenin faaliyet alanı *(En çok hangisi öne çıkıyor ise)*

Mamul üretimi

Hizmet üretimi

Ticaret

10. İşletmede çalışan personel sayısı

0-9 arası

10-49 arası

50-249 arası

250 ve üstü

11. İşletmenin yıllık cirosu

0 TL - 1.000.000 TL arasında

1.000.001 TL - 8.000.000 TL arasında

8.000.001 TL - 40.000.00 TL arasında

40.000.000 TL üstü

12. İşletmenin mali bilanço toplamı

0 TL - 1.000.000 TL arasında

1.000.001 TL - 8.000.000 TL arasında

8.000.001 TL - 40.000.000 arasında

40.000.001 ve üstü

13. İşletmede resmi bir yönetim kadrosu var mı?

Evet

Hayır

14. İşletme tanınmış bir ticaret ağına yada ticari bir derneğe üye mi? (Ticaret Odaları ve Esnaf Odaları Hariç)

Evet

Hayır

15. İşletmede e-ticaret yapılıyor mu?

Evet

Hayır

16. İşletme ihracat yapıyor mu?

İşletme aracısız olarak ihracat yapıyor

İşletme yurt dışı pazarda aracı kullanarak ihracat yapıyor

İşletme ihracat yapmıyor

17. İşletmede kullanılan bir maliyetleme sistemi var mı?

Evet

Hayır

18. İşletmede iç kontrol sistemi var mı?

Evet

Hayır

19. Araştırma geliştirme (ARGE) biriminde yapılan yatırımlar cironun %5'inden

- Daha az
- Daha fazla
- İşletmede ARGE birimi bulunmuyor

Ölçeklerine Göre İşletmeler ve Uyguladıkları Muhasebe Politikaları

Anketin cevaplandırılması sırasında muhasebe işlemlerini yaptığınız YALNIZCA BELİRLİ BİR İŞLETMEYİ(mükellefinizi) dikkate alarak ve yalnızca o işletme açısından cevaplar vermeniz gerekmektedir.

Çeşitli Politikalar

20. İşletmenin bilançosunu hazırlarken hangi formatı tercih ediyorsunuz?

- Özet tablo
- Ayrıntılı tablo

21. İşletmenin bilançosunun sunumunda hangi formatı tercih ediyorsunuz?

- Rapor tipi
- Hesap tipi

22. İşletmeye ait gelir tablosunun sunum formatı tercihiniz nedir?

- Klasik gelir tablosu **hesap tipi**
- Klasik gelir tablosu **rapor tipi**
- Katkı tipi** gelir tablosu

23. İşletmede kullandığınız hesap planı

- Normal hesap planı (Ana hesap düzeyinde)
- Ayrıntılı hesap planı (Tali hesaplar dahil)

24. İşletmede bilanço ve gelir tablosuna ek olarak aşağıdaki finansal tablolardan hangi/hangileri hazırlanmakta ve sunulmaktadır?

Başka tablo düzenlemiyoruz

Kar Dağıtım Tablosu

Nakit Akım Tablosu

Fon Akım Tablosu

Özkaynaklar Değişim Tablosu

Satışların Maliyeti Tablosu

25. İşletmede tekdüzen hesap planında boş bırakılan bazı kodları(125-130-188-290-366-428..gibi) ihtiyaç halinde

Kullanıyoruz

Kullanmıyoruz

26. İşletmede yabancı paralı işlemlerde, yabancı para çıkışlarını

Hemen dikkate alıyoruz (sürekli envanter yapıyoruz)

Dönem sonunda kalanı sayıyor, çıkışı belirliyoruz (aralıklı envanter yapıyoruz)

İşletmede yabancı paralı işlem yoktur

27. İşletmede hisse senedi yatırımlarında dönem sonu piyasa değeri alış değerinin altına düşerse

Karşılık ayırıyoruz

Karşılık ayırmıyoruz

Fon değerlendirmesinde hisse senedi yatırımı yapmıyoruz

28. İşletmede alacak senetlerine ve borç senetlerine reeskont işlemi uygulama yöntemimiz;

Basit iç iskonto yöntemi [$F = (A \times n \times t) / (36.000 + n \times t)$]

Bileşik iç iskonto yöntemi [$BD = GD / (1+i)^n$]

Reeskont uygulamıyoruz

29. İşletmede senetler dışında kalan **diğer alacak ve borçlara** reeskont işlemi uygulama tercihiniz;

Basit iç iskonto yöntemi [$F = (A \times n \times t) / (36.000 + n \times t)$]

Bileşik iç iskonto yöntemi [$BD = GD / (1+i)^n$]

Reeskont uygulamıyoruz

30. İşletmede kredi kartından doğan alacaklara ve borçlara reeskont uygulama tercihiniz;

Basit iç iskonto yöntemi [$F = (A \times n \times t) / (36.000 + n \times t)$]

Bileşik iç iskonto yöntemi [$BD = GD / (1+i)^n$]

Reeskont uygulamıyoruz

31. İşletmede Ticari Alacaklar ile ilgili olarak vadesi dolmuş alacakların takibinde;

Vadesi geçse de ödenmesini bekliyoruz (Alacakla ilgili kayıt/hesap değişikliği yapmıyoruz)

Önce idari takip başlatıyoruz (Alacağı 127 Diğer Ticari Alacaklar hesabına taşıyoruz)

Yasal takip (dava, icra) başlatıyoruz (Alacağı 128 Şüpheli Ticari Alacaklar hesabına taşıyoruz)

32. İşletmede Diğer Alacaklar ile ilgili olarak vadesi dolmuş alacakların takibinde;

Vadesi geçse de ödenmesini bekliyoruz (Alacakla ilgili kayıt/hesap değişikliği yapmıyoruz)

Önce idari takip başlatıyoruz (Alacağı 136 Diğer Çeşitli Alacaklar hesabına taşıyoruz)

Yasal takip (dava, icra) başlatıyoruz (Alacağı 138 Şüpheli Diğer Alacaklar hesabına taşıyoruz)

33. İşletmede Şüpheli Alacaklar ile ilgili olarak;

Şüpheli alacaklar için karşılık ayırmayız

Tüm şüpheli alacaklar için karşılık ayırırız

Karşılık ayırmadığımız şüpheli alacaklarımız da olur

34. İşletmede Kuruluş ve örgütlenme giderlerini muhasebeleştirme yönteminiz nedir?

Aktifleştirme

Doğrudan hepsini gider yazma

35. İşletmede kıdem tazminatı konusunda

Çalışan işten ayrılana kadar herhangi bir hesaplama yapmıyoruz

Çalışanlar için her hesap dönemi sonunda kıdem tazminatı karşılığı ayırıyoruz

36. İşletmede SGK primlerinin zamanında ödenmesi sonucunda hak kazanılan %5'lik prim indirimini

Gelir elde etmiş gibi kaydediyoruz

Maliyetlerde azalma olmuş gibi kaydediyoruz

İndirim hakkımız yok

Ölçeklerine Göre İşletmeler ve Uyguladıkları Muhasebe Politikaları

Anketin cevaplandırılması sırasında muhasebe işlemlerini yaptığınız YALNIZCA BELİRLİ BİR İŞLETMEYİ(mükellefinizi) dikkate alarak ve yalnızca o işletme açısından cevaplar vermeniz gerekmektedir.

Stoklar

37. Lütfen işletme için uygun olanı seçiniz

İşletme stoklu çalışmaktadır

İşletmede stoklanan ürün yoktur

(İşletme stoklu çalışıyorsa 38. sorudan devam etmekte, eğer stoklu çalışmıyorsa 44. sorudan devam edilmektedir. Böylelikle muhasebecinin genel görüşü değil işletme özelinde cevap alınmaya çalışılmıştır.)

Ölçeklerine Göre İşletmeler ve Uyguladıkları Muhasebe Politikaları

Anketin cevaplandırılması sırasında muhasebe işlemlerini yaptığınız YALNIZCA BELİRLİ BİR İŞLETMEYİ(mükellefinizi) dikkate alarak ve yalnızca o işletme açısından cevaplar vermeniz gerekmektedir.

Stoklar

38. İşletmede kullanmış olduğunuz stok maliyeti belirleme yöntemi aşağıdakilerden hangisidir?

- FİFO (İlk giren ilk çıkar)
- LİFO (Son giren ilk çıkar)
- Gerçek parti (has) maliyet yöntemi
- Basit ortalama maliyet yöntemi
- Ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi
- Hareketli ortalama maliyet yöntemi
- Diğer (lütfen belirtin)

39. İşletmede stok çıkışlarını kayıt altına alırken;

- Aralıklı envanter uyguluyoruz
- Sürekli envanter uyguluyoruz

40. İşletmede her değerlendirme döneminin sonunda stoklardan Net Gerçekleşebilir Değer (NGD)'i maliyet değerinin altında kalanlar için karşılık ayırmayı;

- Tercih ediyoruz
- Tercih etmiyoruz

41. İşletmede stok edinimi sırasında alışla bağlantılı finansman giderlerini (kur farkı, komisyon ve vade farkı veya faizleri) nasıl muhasebeleştiriyorsunuz?

- Doğrudan 780 Finansman Giderleri hesabına yazıyoruz
- İlgili stok hesabının (153 Ticari Mallar gibi) borcuna yazıyoruz

42. İşletmede dönem sonu stok değerlemesinde tespit olunan kur farkı, faiz ve komisyon giderlerinin muhasebeleştirilmesinde nasıl bir yol izliyorsunuz?

- Doğrudan 780 Finansman Giderleri hesabına yazıyoruz

İlgili stok hesabının (153 Ticari Mallar gibi) borcuna yazıyoruz

43. İşletmede 1 yıl içinde satılması planlanan (öngörülen) miktarı aşan stoklarınızı hangi hesapta izliyorsunuz?

153 nolu hesabın altında tali (alt) hesapta

293 Gelecek yıllar ihtiyacı stoklar hesabında

Diğer (lütfen belirtin)

Ölçeklerine Göre İşletmeler ve Uyguladıkları Muhasebe Politikaları

Anketin cevaplandırılması sırasında muhasebe işlemlerini yaptığınız YALNIZCA BELİRLİ BİR İŞLETMEYİ(mükellefinizi) dikkate alarak ve yalnızca o işletme açısından cevaplar vermeniz gerekmektedir.

Amortismanlar

44. İşletmede maddi duran varlıklar için amortisman yöntemi olarak aşağıdakilerden hangisini kullanıyorsunuz?

Amortisman ayırmıyoruz

Doğrusal (normal) yöntem

Azalan bakiyeler (hızlandırılmış) yöntem

Artan bakiyeler yöntemi

Üretim miktarını esas alan yöntem

Yıl sayıları toplamı yöntemi

(İşletme MDV'lar için amortisman ayırmıyorsa 47. sorudan devam etmekte, eğer amortisman ayırıyorsa 45. sorudan devam edilmektedir. Böylelikle muhasebecinin genel görüşü değil işletme özelinde cevap alınmaya çalışılmıştır.)

Ölçeklerine Göre İşletmeler ve Uyguladıkları Muhasebe Politikaları

Anketin cevaplandırılması sırasında muhasebe işlemlerini yaptığınız YALNIZCA BELİRLİ BİR İŞLETMEYİ(mükellefinizi) dikkate alarak ve yalnızca o işletme açısından cevaplar vermeniz gerekmektedir.

Amortismanlar

45. İşletmede amortisman ayırırken;

Doğrudan Maliye Bakanlığı tarafından ilan edilen yararlı ömürleri dikkate alıyoruz

Kendi tahminimizi de dikkate alıp gerekiyor ise daha uzun yararlı ömür belirliyoruz

46. İşletmede ayrılan amortismanlar da kayıt yöntemi olarak hangisini tercih ediyorsunuz?

Direkt kayıt yöntemi

Endirekt kayıt yöntemi

Ölçeklerine Göre İşletmeler ve Uyguladıkları Muhasebe Politikaları

Anketin cevaplandırılması sırasında muhasebe işlemlerini yaptığınız YALNIZCA BELİRLİ BİR İŞLETMEYİ(mükellefinizi) dikkate alarak ve yalnızca o işletme açısından cevaplar vermeniz gerekmektedir.

Maddi Duran Varlıklar

47. İşletmede maddi duran varlıkların değer düşüklüğüne maruz kalıp kalmadığını belirlemek için amortismanın dışında değer düşüklüğü testi uyguluyoruz

Evet

Hayır

48. İşletmede amortisman ayırma sınırı altında kalan MDV kalemlerini kayıt tercihiniz;

Dönem gideri olarak yazıyoruz

Amortismanına tabi tutmak üzere aktife alıyoruz

49. İşletmede maddi duran varlıklar muhasebeleştirildikten sonraki dönemlerde MDV ile ilgili oluşan kur farklarını ve/veya kredi faizlerini nasıl muhasebeleştiriyorsunuz?

Maliyet bedeline ekleme

Gider yazma

50. İşletmede kullanılmayacak duruma gelen ve satışı zor görünen MDV'ı hangi hesapta izlemeyi tercih ediyorsunuz;

İlgili maddi duran varlık hesabının altında açılan bir tali (yardımcı) hesapta

294 Elden çıkarılacak Stoklar ve MDV hesabında

Herhangi bir işlem yapılmıyor

ÖZGEÇMİŞ

Fatih Gürel 20.09.1978 tarihinde Samsun’da doğdu. Samsun Anadolu Ticaret Meslek Lisesi’ni bitirdikten sonra Çağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme(İngilizce) Bölümü’nden 2002 yılında mezun oldu. 2009 yılında gerekli sınav ve staj şartlarını yerine getirerek Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ruhsatını almaya hak kazandı. Fatih Gürel İngilizce bilmektedir. Temel ilgi alanları fotoğrafçılık, ölçekli modelcilik ve cumhuriyet dönemi banknot koleksiyonculuğudur.

İletişim Bilgileri

E mail : smmm.fgurel@hotmail.com

Web Sitesi : www.fatihgurel.com

Telefon :0 542 432 09 47

Bildiriler / Yayınlar

Özdemir, F.S., Toksöz, T., Gürel, F. “İşletmelerin Ölçekleri ile Tercih Ettikleri Muhasebe Politikaları Arasındaki İlişkiler Üzerine Bir İnceleme” *4. Uluslar arası Muhasebe ve Finans Araştırmaları Kongresi Sözlü Bildiri, Erzurum, 2017.*

Özdemir, F.S., Toksöz, T., Gürel, F. “İşletmelerin Ölçekleri ile Tercih Ettikleri Muhasebe Politikaları Arasındaki İlişkiler Üzerine Bir İnceleme” *Ömer Halisdemir Üniversitesi İİBF Dergisi, Cilt 11, Sayı 3, ss. 126-138, Temmuz 2018 .*