

Muhasebe Çalışmalarında Manipölasyon ve Standartların Etkileri

Editör
ALİ KAHRAMANOĞLU



BİDGE Yayınları

Muhasebe Çalışmalarında Manipölasyon ve Standartların Etkileri

Editör: Doç. Dr. Ali KAHRAMANOĞLU

ISBN: 978-625-6707-31-3

1. Baskı

Sayfa Düzeni: Gözde YÜCEL

Yayınlama Tarihi: 25.12.2023

BİDGE Yayınları

Bu eserin bütün hakları saklıdır. Kaynak gösterilerek tanıtım için yapılacak kısa alıntılar dışında yayıncının ve editörün yazılı izni olmaksızın hiçbir yolla çoğaltılamaz.

Sertifika No: 71374

Yayın hakları © BİDGE Yayınları

www.bidgeyayinlari.com.tr - bidgeyayinlari@gmail.com

Krc Bilişim Ticaret ve Organizasyon Ltd. Şti.

Güzeltepe Mahallesi Abidin Daver Sokak Sefer Apartmanı No: 7/9 Çankaya /
Ankara



ÖNSÖZ

Değerli Okuyucular ve Araştırmacılar,

Muhasebe, işletmenin önemli alanlarından birisi olarak işletmeye ilişkin ekonomik olayları belli kurallar dizisine göre kaydederek sınıflandıran ve finansal tablolarda raporlayarak yorumlamaya hazır hale getiren bir bilim dalıdır. Bu doğrultuda kurumsal veya bireysel yatırımcının nihai amacı olan finansal piyasa hareketlerini en iyi şekilde analiz edip bir sonraki hareketin yönünü belirlemesi de mümkün olabilmektedir.

Yazarlara, hakemlere, dizgi ve mizanpaj çalışmasını tamamlayan ekibimiz adına faydalı bir kitap olmasını temennî ederim.

Editor

Doç. Dr. Ali KAHRAMANOĞLU

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ	3
İÇİNDEKİLER	4
Devlet Muhasebesi Standartlarının Maliyet Muhasebesi Uygulamalarına Etkisi.....	6
Burak KAYIHAN.....	6
Muhasebe Manipülasyonu: BİST’te Tekstil, Giyim Eşyası ve Deri Sektöründe Bir Araştırma	35
Gamze Ayça KAYA.....	35
Ufrs 1: Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması Stantandardı’nda Yapılan Değişikler.....	62
İlyas YILMAZ.....	62

Muhasebede Kamu Yararı: Muhasebe Meslek Mensuplarının Yaklaşımlarını Belirlemeye Dönük Bir Araştırma	92
Ali KIZILYALÇIN	92

BÖLÜM I

Devlet Muhasebesi Standartlarının Maliyet Muhasebesi Uygulamalarına Etkisi

Burak KAYIHAN¹

1. Giriş

Muhasebe, işletmenin önemli alanlarından birisi olarak işletmeye ilişkin ekonomik olayları belli kurallar dizisine göre kaydederek sınıflandıran ve finansal tablolarda raporlayarak yorumlamaya hazır hale getiren bir bilim dalıdır. Bu doğrultuda kurumsal veya bireysel yatırımcının nihai amacı olan finansal piyasa hareketlerini en iyi şekilde analiz edip bir sonraki hareketin yönünü belirlemesi de mümkün olabilmektedir (Kara, 2022: 244).

Muhasebe alanında işlemlerin nasıl yapılacağına dair kurallar, tarihi süreç içerisinde birçok prosedüre göre düzenlenmiştir. Bu kuralların sonuncusu da ismi, ortak literatür olarak dünyada Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS) ve ülkemize uyarlanmış hali de Türkiye Muhasebe Standartları (TMS)

¹ Doçent Doktor, Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü, burakkayihan@mu.edu.tr, orcid.org/0000-0003-4188-3295

olan kurallar bütünüdür. Genel anlamda ve özellikle özel işletmelerdeki muhasebe uygulamaları için söz konusu olan standartların benzeri, devlet muhasebesi uygulamaları açısından UMS’lerden yararlanılarak oluşturulan “Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları (IPSAS)” ismi ile ortaya koyulmuştur. Bu standartların ülkemize uyumlaştırılmış hali ise “Devlet Muhasebesi Standartları (DMS)” olarak hayata geçirilmiştir. Bu noktada devlet muhasebesi uygulamalarında uluslararası geçerliliği olan bir düzenleme getirmeyi hedefleyen standartların, muhasebenin önemli çeşitlerinden birisi olan maliyet muhasebesi uygulamalarına da etkisinin var olup olmayacağı yeni bir tartışma konusu olarak karşımıza çıkmaktadır.

Çalışmada, devlet muhasebesi standartlarının devlet bünyesindeki kurum ve kuruluşlardaki maliyet muhasebesi uygulamalarına olan etkisinin incelenmesi amaçlanmıştır. Bu amaca istinaden giriş bölümünün sonrasında devlet muhasebesi kavramından ve devlet muhasebesi kayıt sistemlerinden bahsedilmiştir. Üçüncü bölümde devlet muhasebesi standartları genel anlamda ele alınarak maliyet muhasebesi uygulamalarını etkileme durumu olan standartlara ayrıntılı bir şekilde değinilmiştir. Son bölümde ise devlet muhasebe standartlarının maliyet muhasebesi uygulamaların olan etkisi ile ilgili yorum ve görüşlere yer verilmiştir.

2. Devlet Muhasebesi

Bu bölümde devlet muhasebesi iki ayrı başlıkta incelenmiştir. Öncelikle devlet muhasebesi kavramı teorik anlamda anlatılmış ardından devlet muhasebesi kayıtlarında kullanılan sistemlere yer verilmiştir.

2.1. Devlet Muhasebesi Kavramı

İşletmenin önemli fonksiyonlarından olan muhasebe, işletme ile ilgili parasal değeri olan olayları belli bir düzen ve kurallara göre kaydeder, sınıflandırır, özet halinde raporlayarak yorum ve analize

hazır hale getirir. Muhasebenin bu genel geçer tanımı sadece özel işletmeler açısından geçerli değildir. Kâr amacı gütmeyen işletmeler, organizasyonlar ve kurumlar için de muhasebe kavramı geçerlidir. Bu doğrultuda devlette ve dolayısı ile devlete bağlı tüm kamu idarelerinde gerçekleşen finansal özellikli işlemlerle ilgili verilerin ve para birimi olarak belirtilen değerlerin kaydedilmesi, sınıflandırılması, özetler halinde raporlanarak yorumlamaya hazır hale getirilmesine ilişkin işlevlerin hepsi, devlet muhasebesi olarak tanımlanabilir (Karaaslan, 2005: 1). Devlet muhasebesini genel muhasebeden farklı kılan en önemli husus bütçe ve denektir. Devlet muhasebesi çerçevesinde kayıt ve raporlama yapan kurumların hedefi kâr sağlamak yerine verimlilik, etkinlik, tutumluluk kavramlarını ön plana çıkarak hali hazırdaki varlıkların ve oluşturulan kaynakların ne şekilde kullanıldığını ortaya koymaktır. Böylelikle devlet muhasebesi uygulamaları sonucu hazırlanan finansal tabloları inceleyen kullanıcılar da edinmek istediği finansal bilgiye ulaşma imkânına kavuşmaktadır. (Dağ, 2018: 72).

Uluslararası çaptaki kurum ve kuruluşlar, ülkelerden genelde muhasebe esaslı hazırlanan istatistiki raporları talep ederken, ülkeler ise kendi iç muhasebe işlemleri sırasında daha detaylı finansal muhasebe bilgilerini kullanmayı tercih etmektedirler. Bu doğrultuda ülkeler i muhasebe bilgilerine katkı sağlamak adına finansal muhasebeye ilişkin bilgileri kullanırken aynı anda bu bilgileri belli işlemlerden geçirerek uluslararası kurum ve kuruluşların ihtiyaını giderecek istatistiki muhasebe raporlarını da hazırlamaktadır. Bu nedenlerden ötürü devlet muhasebesinin, söz konusu iki ihtiyaın uyumlu hale getirilmesi sonucunda oluşan bir sistem olduğu ifade edilebilir (Kerimoğlu, 2006: 97-98). Kamudaki mali denetim açısından vazgeçilmez unsurlar olan hesap verilebilirlik ve mali saydamlığı sağlayan zorunlu kavramlardan biri devlet muhasebesidir. Doğru şekilde çalışan bir muhasebe ve raporlama sistemi, maliye politikalarının etkileri anlamında en büyük bilgi kaynağıdır. Kamu kurum ve kuruluşlarının işlemlerinin ekonomideki yeri ve önemi arttıa ve bu işlemler ulusal ekonomiyi etkilediği sürece, devlet muhasebesi bir sistem olarak sadece bütçe

gelir ve giderleri ile ilgilenmekten çok alınan mali kararlar ve olaylarla ilgilenmiş ve daha önemli bir konuma gelmiştir (Özbilen, 2013: 254-255). Devlet çatısı altında bulunan kamu kurum ve kuruluşların, devlet muhasebesi açısından önemi; kamu harcamalarını yapan aktörler olarak, gerçekleştirdikleri finansal özellikli faaliyetlerin etkin olarak kayıt altına alıp hesap verebilirlik yükümlülüklerini yerine getirmeleridir. Özellikle 1980 sonrası dönem için devlet muhasebesinden beklenen etkin kayıt altına alma ve raporlama sistemleri aracılığı ile kamusal boyutta muhasebenin öneminin arttığı görülmüştür (Çetinkaya, 2004: 85). Devlet muhasebesi, kamu kaynaklarının hangi yerlerde ve ne şekillerde kullanılacağını göstermesi nedeniyle; söz konusu kaynakları kullanan idari yöneticilere kendilerine verilen izinlere göre bu kullandıkları kaynakların nerede ve nasıl kullandıklarının hesabını verebilmelerine olanak tanımaktadır. Bu doğrultuda kamu kaynaklarının verimli ve etkin kullanıldığının saptamasını yapması nedeniyle devlet muhasebesi, hesap verilebilirliğin ve mali saydamlığın vazgeçilmez bir unsurudur (Duman, 2017).

Devlet muhasebesinin iki ana amacı bulunmaktadır. Bu amaçlardan ilki kontrol ikincisi ise yönetim ile ilgilidir. Kontrol ile ilgili amaç, bütçe uygulamalarının ilkelere göre gelişiminin ve işleyişinin kontrolünün gerçekleştirilmesidir. Yönetim ile ilgili amaç ise, devlet içerisinde gerçekleştirilen faaliyetlerin sonuçlarının idarecilere bilgi verme ve kamu hizmetleri maliyetlerinin tespit edilmesi ve geleceğe yönelik kararları vermek olarak belirtilebilir (Dağ, 2016). Bu amaçları indirgeyerek temel tek bir amaç olarak ifade edecek olursak devlet muhasebesi, devletin ve diğer kamu kuruluşlarının bir mali yıla ait faaliyet sonuçlarının bütçelenmiş gelir ve giderlere uygunluğunun kontrolünü sağlamaktadır (Karaca, 2003: 7). Söz konusu amaçlar doğrultusunda devlet muhasebesinin ön plana çıkan fonksiyonu ise varlık ile işlemleri kayıt altına alarak, bunları sınıflandırıp bunlardan anlamlı sonuçlar tespit edebilmek ve hükümetlerin finansal politikalarına dair işlemlerinin kayıtlarını yaparak raporlama işlemini gerçekleştirmektir (Topkaya, 2006: 56).

Devlet muhasebesi kavramının tanımına göre incelenen konular, bu muhasebe türünün kapsadığı kurum ve kuruluşlar açısından önemlidir. Devlet muhasebesi, kamunun genel hizmetlerini kapsayacak biçimde incelenmezse kapsamı dar kalacak ve sonuç olarak kamusal anlamda bir hesap bütünlüğü gerçekleşmeyecektir. Bu nedenle devlet muhasebesi kavramı geniş olarak incelenerek imkânlar çerçevesinde kamu kaynaklarını kullanan tüm kamu kurum ve kuruluşlarının kayıtlarının gösterildiği bir muhasebe türü olarak belirtilmelidir (Çetinkaya, 2004:86). Buna göre devlet muhasebesinin kapsamına merkezi yönetim ve mahalli idareler gibi kamu örgütleri girer. Merkezi yönetim olarak genel bütçeye dâhil kurum ve kuruluşlar, özel bütçeye dâhil kurum ve kuruluşlar, düzenleyici ve denetleyici kurumlar ile Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK) ve Türkiye İşçi Kurumu (TİK) tarzı sosyal güvenlik kurumları ifade edilebilir. Mahalli idareler anlamında belediyeler ve il özel idareleri ve bunlara bağlı kuruluş işletilen, yönetimi ve mali politikaları yine bu kuruluşlarca belirlenen, piyasa dışı mal ve hizmet üreten kuruluşlar devlet muhasebesinin kapsamındadır (Karaca, 2003: 6-7). Bu bağlamda devlet muhasebesi bir finansal yönetim aracı olarak devletin ortaya koyduğu ürün ve hizmetlerin maliyetini ortaya koymayı da amaçlar ve bunların maliyetlerinin belirlenmesi verimlilik analizlerine teşkil ederek devletin gerçekleştirdiği faaliyetlerin rasyonel olup olmadığının saptamasını yapabilir (Ertan, 2023: 9). Özel hukuk hükümlerine tabi olup piyasa içi mal ve hizmet üreten kamu kuruluşları, devlet muhasebesinin kapsamında değildir. Bu tür kuruluşlar muhasebe işlemlerini Tek Düzen Muhasebe sistemine göre gerçekleştirmektedirler (Karaca, 2003: 7). Bu doğrultuda devletin finansal ve finansal olmayan kurumları, kamu sektörüne içerisinde bulunsa da genel yönetim çatısı altında yer almazlar. Çünkü söz konusu olan bu kurumlarının kuruluş amacı, serbest ekonomik piyasaya girip mal ve hizmet üretimi yaparak kâr sağlamaktır. Dolayısıyla bu tip kurumlar ticari muhasebe usul ve esaslarına uygun bir şekilde yönetilmekte olup özel hukuk ilke ve kurallarına tabi oldukları için devlet muhasebesinin kapsamına girmemektedirler (Kaya, 2019: 6).

Devlet muhasebesine ilişkin bu bölümde anlatılan teorik altyapı, amaçlar ve kapsamına aldığı kurum ve kuruluşlar çerçevesinde devlet muhasebesi uygulamalarının yapılabilmesi için çeşitli kayıt sistemleri söz konusudur. Sıradaki bölümde bu kayıt sistemleri incelenmiştir.

2.2. Devlet Muhasebesi Kayıt Sistemleri

Çoğu alandaki durdurulamaz olan gelişim süreci etkisini doğal olarak ekonomik olay ve şartlarda da göstermiştir. Geçmişte daha az ekonomik bilgiye ihtiyaç duyan yapılar da günümüzde artık daha çok bilgiye ihtiyaç duymaya başlamıştır. Bu bilgi ihtiyacının gittikçe arttığı yapılardan birisi de kamu yönetimleri ve dolayısı ile hepsini içeren devlettir. Devlet faaliyetlerinde yaşanan bilgi ihtiyaç artışının yansımaları devlet muhasebesi uygulamalarında da kendini göstermiştir. Bu doğrultuda yaşanan gelişim sürecinde devletlerin yapısında oluşan değişimler neticesinde finansal durumun göstergelerini meydana getiren muhasebe de kendini hem güncellemiş hem de geliştirmiştir. Sürecin bir neticesi olarak devlet muhasebesinde de birbirinden farklı muhasebe kayıt sistemleri hayata geçirilmiştir. Her kayıt sistemi kendinden önce var olan sistemin zamanla fark edilen eksik yanlarını gidermeye çalışmıştır. Böylece devlet muhasebe kayıt sistemlerinde önemli değişim ve gelişimler söz konusu olmuştur (Serttaş, 2006: 20).

Devlet muhasebesi kayıt sistemlerine ilişkin literatür incelendiğinde genellikle dört tane sistem karşımıza çıkmaktadır. Bunların isimleri sırası ile “Nakit Esaslı Devlet Muhasebesi”, “Uyarlanmış Nakit Esasına Dayalı Devlet Muhasebesi”, “Uyarlanmış Tahakkuk Esasına Dayalı Devlet Muhasebesi” ve “Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi” şeklinde ifade edilebilir. Çalışmanın bu bölümünde belirtilen kayıt sistemleri ayrı başlıklar halinde incelenecektir.

2.2.1. Nakit Esaslı Devlet Muhasebesi

Devlet muhasebesinde kayıt sisteminin esasını “nakit esaslı devlet muhasebesi sistemi” oluşturmaktadır. Geçmişten beri

muhasebe sistemleri, uzun bir dönemi kapsayacak şekilde bütçeler aracılığıyla oluşturulan ödenekleri, bu ödenekler üzerinden gerçekleştirilen harcamaları, harcamaları finanse eden gelirleri ve bunların dışında kalan ihtiyacı hissedilen bir takım bilgileri içine alan, diğer bir deyişle gelirlerin tahsilatı yapıldığında, harcamaların da ödemesi yapıldığı anda kayıt altına alınan nakit esasına göre uygulamalarını yapmıştır. Buna göre, “nakit esasına dayalı devlet muhasebesi sistemi” temel anlamda modern devlet muhasebesinin başlangıç noktası olarak belirtilebilir (Karaarslan, 2006: 118). Bu sistemde nakit akımları sonucunda oluşan bilgiler kaydedilir ve bütün ekonomik olaylarda sadece nakit hareketine sebep olan işlemler muhasebeleştirir. Nakit esaslı devlet muhasebesi sisteminde sadece nakit hareketlerinin dikkate alınması nedeni ile faaliyetler neticesinde sağlanan fayda ve hizmetlerin ne zaman kazanıldığı dikkate alınmamaktadır. Sistem kapsamında mali raporlar içerisinde temel olarak açılış ve kapanış nakit varlıklar, bütçe gelir ve gider tahminleri ve nakit akımı yer alır (Sipahi, Yanık & Topal, 2007: 7).

Nakit Esaslı Devlet Muhasebesi sistemi devletin bünyesinde olan, özellikle “maddi duran varlıkları, tahakkuk etmiş gelir ve giderleri, aktifleştirilmesi gereken varlıklara yapılan harcamaları, devlet borçları ile diğer yükümlülükleri, taahhüt ve garantiler ile varlık ve yükümlülüklerle ilişkin fiyat ve miktar değişmelerini” kaydetmez ve raporlamaz (Gökçen, 2003; 24). Bu durum, devlet kurum ve kuruluşlarının güncel varlık ve borç durumunun raporlarda yer alamamasına ve dolayısıyla günümüzde kamusal mali denetimin vazgeçilmez unsurları olan mali saydamlık ve hesap verilebilirliğin sağlanamamasına neden olur. Bu dezavantajın yanı sıra sistemin uygulaması devlet muhasebesi kapsamında bilançonun düzenlenememesi, ekonomik sonuçların açıklanmaması, ekonomik ve finansal performans göstergelerinin olmaması, hizmet maliyetleri konusunda bilgi üretilmemesi gibi dezavantajlara da sahiptir (Serçemeli, 2010: 20-21). Bu dezavantajlarından ötürü “nakit esaslı devlet muhasebesi” sisteminin ardından diğer devlet muhasebesi sistemlerine bir geçiş süreci yaşanmıştır.

2.2.2. Uyarlanmış Nakit Esasına Dayalı Devlet Muhasebesi

“Uyarlanmış Nakit Esasına Dayalı Devlet Muhasebesi” sistemi temel olarak “Nakit Esaslı Devlet Muhasebesi” sistemine benzerlik göstermektedir. Nakit esaslı sistemde geçerli olan çoğu özellik, uyarlanmış halinde de mevcuttur. Ancak ayırım noktası olan konu ise döneme ait muhasebe kayıtlarının ilgili mali yıldaki son günün akşamı itibarıyla kapatılma işlemlerinin yapılmayıp takip eden dönemde bir ay kadar bir süre için açık tutulmasıdır. Uyarlanmış nakit esasına dayalı sistemde, bir aylık bu dönem, mahsup dönemi olarak isimlendirilmektedir. Bu süre içerisinde geçmiş mali yıla ilişkin işlemler, bilhassa bütçe giderlerine ilişkin faturalarla ilgili muhasebe kayıtları yapılır (Kerimoğlu, 2002: 89). Bu doğrultuda uyarlanmış nakit esasına dayalı sistemin faydası da mali niteliğe sahip işlemlerin kendi ait oldukları mali yılda muhasebe kayıtlarının yapılarak ilgili hesaplara aktarılıp raporlanmasıdır. Ayırım noktası olan konu ve bahsedilen faydanın dışında uyarlanmış nakit esaslı sisteminin geriye kalan tüm nitelikleri nakit esaslı devlet muhasebesinin nitelikleri ile aynıdır. Uyarlanmış nakit esaslı devlet muhasebesi sistemi de kamusal mali denetimin vazgeçilmez unsurları olan mali saydamlık ve hesap verilebilirlik anlamında sınırlıdır (Karaarslan 2006: 119).

2.2.3. Uyarlanmış Tahakkuk Esasına Dayalı Devlet Muhasebesi

Uyarlanmış tahakkuk esaslı devlet muhasebesi sisteminde mali işlemler, nakit ödemenin ya da nakit tahsilatının yapıldığı anı dikkate almaksızın söz konusu ödeme veya tahsilatın tahakkuk (ilk gerçekleştiği) ettiği anda kayıt altına alınır. Sistem bu özelliğiyle bir sonraki bölümde incelenen tahakkuk esaslı devlet muhasebesine benzerlik göstermektedir. Uyarlanmış tahakkuk esasına dayalı sistemini tahakkuk esaslı sistemden ayıran fark ise, maddi duran varlıklar olarak “bina, arazi, arsa, taşıt ve demirbaşları” muhasebe sisteminin içerisinde dâhil etmemesidir (Karaca, 2003: 20). Sisteme dahil edilmedikleri için maddi duran varlıkların saptanması, bu varlıklara amortisman ayrılması ve yeniden değerlememelerinin yapılması gibi işlemler muhasebe kapsamının dışında olduğu için

uyarlanmış tahakkuk esaslı sistemi, tahakkuk esasına göre olan devlet muhasebesi sistemine nazaran daha anlaşılır olup uygulanma anlamında da daha basittir. Nakit esaslı devlet muhasebesi sistemi ile kıyaslanacak olursa; bilgi üretimi eksik olmaz, mali işlemler nakit akımları ile ilişkisi olmadan oluştukları anda kaydedilir. Bunun yanı sıra uyarlanmış tahakkuk sisteminde bütçe odaklı hareket edilmediği için tahakkuk etmiş alacaklar, borçlar, ileride yükümlülük doğurma ihtimali olan taahhüt ve garantiler kaydedilip raporlanarak etkinlik ve performans denetimi için sağlam bir altyapı oluşturulur (Karaaslan, 2005: 15). Uyarlanmış tahakkuk esaslı devlet muhasebesi sistemi çerçevesinde oluşturulan raporlarda verilen bilgiler sonucunda devlette yer alan idari birimlerin maddi duran varlıklar dışındaki bütün varlıkları ve yükümlükleri hakkında bilgi sahibi olunacağı için söz konusu bilgileri kullananlar açısından daha etkili bir karar mekanizması mümkün olabilmektedir. Bunun yanı sıra söz konusu sistemle oluşturulmuş raporların yalnızca nakit esaslı sisteme dayalı bütçe işlemlerini değil tahakkuk etmiş tüm gelir ve giderleri de kapsamına aldığı düşünüldüğünde uyarlanmış tahakkuk esaslı devlet muhasebe sisteminin nakit esaslı sisteme göre, mali saydamlık ve hesap verebilirlik anlamında olumlu etkileri mevcuttur (Kerimoğlu, 2006: 103).

2.2.4. Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi

Zaman içerisinde dünyada meydana gelen değişimler ve gelişimler, doğal olarak ekonomi olayları da etkilemiş ve bu olayların kapsamını da genişletmiştir. Geçmişe nazaran daha çok ve daha büyük çapta gerçekleşen ekonomik olaylara ilişkin gereksinim duyulan bilgi ihtiyacının artması, işlemlerin ve raporlamaların eksiksiz olup tüm önemli detayları kapsamasına yol açmıştır. Bu doğrultuda devlet muhasebesi açısından da devletin tüm birimleri kapsamında yapılan tüm mali işlemlerle alakalı bilgi ihtiyacını giderek kayıt sistemleri de bir gelişim süreci geçirmiştir. Bu kayıt sistemlerinde nakit esaslı devlet muhasebesi sistemi, bir başlangıç noktası olmasına rağmen günümüzdeki bilgi ihtiyacı ön plana alındığında bu ihtiyaca cevap vermede yetersiz kalmaktadır. Bu

olumsuz durumdan ötürü birçok ülke, devlet muhasebesi kayıt sistemi olarak yeni sistemlere yönelmekte ve nakit esaslı sistemin dezavantajlarını azaltan tahakkuk esaslı devlet muhasebesi sistemini kullanmaya ağırlık vermişlerdir (Bozkurt, 2019: 22). Tahakkuk esaslı sisteme göre ekonomik işlemler ve olaylar, nakit akımlarının olduğu zamanı dikkate almadan ortaya çıktıkları (gerçekleştikleri) ilk anda kayıt altına alınır. Gelirlere dair hesaplar, nakit olarak tahsilatının yapılıp yapılmamasına bakılmadan, mali yıl süresince tahakkuk eden ve “Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri” açısından gelir olarak sınıflandırılıp kaydedilmesi gerekli olan gelir işlemlerini gösterir. Giderlere dair hesaplar ise nakit olarak ödemesinin yapılıp yapılmadığına bakılmadan, mali yıl süresince tahakkuk eden giderlerin toplam tutarını bilgi kullanıcılarına sunar. Yapılan bu işlemlerin neticesinde tahakkuk eden gelir ve giderler, oluştukları ilgili mali yılın hesaplarına kaydedilip raporlanır. Bu şekilde hazırlanan dönemsel mali raporlar, ait olduğu faaliyet dönemi ile ilgili mali işlemleri eksiksiz olarak yansıtmış olur (Karaarslan, 2002: 107).

Gelir ve giderlerin yanı sıra varlıklar ve yükümlülükler de tahakkuk esaslı devlet muhasebesi çatısı altında kayıt altına alınmaktadır. Varlıklar kapsamında, nakit, alacak hesapları, verilen borçlar gibi kalemlerden oluşan mali varlık hesapları, stoklar ve stok akımlara dair işlemler ve değişimler ile maddi ve maddi olmayan duran varlıklar yer almaktadır. Söz konusu varlıklar içerisinde özellikle maddi ve maddi olmayan duran varlıkların kayıtlara alınmasının tahakkuk esaslı sistemle gelen bir yenilik olduğu ifade edilebilir. Bu doğrultuda giderlerin içine maddi veya maddi olmayan varlıklardaki amortismanlarının hesaplanıp girmesiyle herhangi bir kamu kurum veya kuruluşunun girdiği bir program ya da projenin maliyetini daha tutarlı bir biçimde hesaplama imkânına da kavuşulacaktır (Ural, 2008: 57). Yükümlülükler kapsamında ise önceden gerçekleşen bir işleme veya ekonomik olaya dair gelecek dönemde ortaya çıkması beklenen olası giderler ve varlıklarda meydana gelebilecek olan azalma tanımından hareket edilerek; borç hesapları, sosyal güvenlik ödemeleri dâhil olmak üzere diğer

tahakkuk etmiş giderler ve ilgili hesaplarda kayıtlı diğer borçlar bulunmaktadır. Önceden verilmiş bulunulan taahhüt ve garantilere göre gelecek dönem zarfında meydana gelebilecek yükümlülükler ise nazım hesaplarda kaydedilerek takip edilir ve finansal tablolarda bu kalemlere ilişkin gerekli bilgilere değinilir. Buna göre tahakkuk esasına dayalı devlet muhasebesi kayıt sisteminde muhtemel yükümlülüklerin gelecek dönemde gerçekleşmesi yüksek ihtimal ise, gerçek yükümlülük olarak kabul görür (Karaarslan, 2004: 43). Tıpkı gelir ve giderlerde olduğu gibi varlıklar ve yükümlülükler için yapılan tüm bu kayıt ve işlemler de ait oldukları mali yıla dair bilgileri yansıtarak devlet kurum ve kuruluşlarının belli bir dönem için varlıklarının ve borçlarının tam olarak görünebilmesini sağlar.

Tahakkuk esasına dayalı devlet muhasebesi sisteminin uygulanması ile birlikte ekonomik olaylara ilişkin bilgilerin raporlanarak özet olarak sunulduğu finansal tablolar, “bilanço, faaliyet raporu ve nakit akım tablosu” olarak belirtilebilir. Söz konusu tablolardan “net faaliyet dengesi, net borç verme/alma, nakit dengesi ve net değer değişimi” gibi göstergelere ulaşılabilir. Tahakkuk esasına dayalı muhasebe sisteminden sağlanan bu göstergelerin, nakit esaslı sistemlerden sağlanması ihtimal dâhilinde değildir. Ulaşılan göstergeler aracılığıyla devlet kurum ve kuruluşlarındaki genel yönetimin ekonomik ve mali politikalarının etkileri ve bunların sonuçları rapor haline getirilerek kamu mali denetiminin vazgeçilme unsurları olan mali saydamlık ve hesap verebilirlik kavramlarına önemli katkılar verilmektedir (Kerimoğlu, 2006: 103-104).

Ülkemizde “5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu” ile beraber bilgi ihtiyacını karşılamakta yetersiz kalan bütçe odaklı nakit esaslı kayıt sisteminden tahakkuk esaslı devlet muhasebesi kayıt sistemine geçiş yaşanmıştır. Söz konusu sistemle birlikte bütçe merkezli bir muhasebe kayıt sistemi terk edilerek bütçede kavranması zor olan, maddi ve maddi olmayan tüm duran varlıkların yanında kayıt dışı gerçekleşen bütçeye dair işlemler ile devletin ihtimal dâhilinde olan yükümlülükleri de muhasebeleştirilip kayıt altına alınabilmektedir. Bu özelliği ile belli dönemlere ait

faaliyetlerle ilgili finansal raporlar aracılığıyla dönemsel mali işlemlerin etkisi de tam olarak yansıtılabilir. Tahakkuk esaslı sistemde varlık ve yükümlülüklerde meydana gelen çok küçük değişimleri bile kaydedip takip etme olanağı vardır (Dayar & Yılmaz, 2020: 51).

Devlet muhasebesi kayıt sisteminde, nakit esaslı sistemden tahakkuk esaslı devlet muhasebesi kayıt sistemine yapılan geçiş için çeşitli sebepler bulunmaktadır. Öncelikle önceki devlet muhasebe sisteminin kapsamının dar olması ile kamu alanında muhasebe anlamında bir bütünlüğün mevcut olmaması tahakkuk esaslı sisteme geçişte önemli paya sahiptir. Bu sebeplerle beraber nakit esaslı sistemin bütçe merkezli olmasından ötürü devlet muhasebesi ile ilgili hesapların yeteri kadar detaya sahip olmaması ve hesapların sınıflandırmaya tabi tutulamaması da ihtiyacı giderecek verilerin sağlanamamasına neden olmuştur. Devlete ait yükümlülükler nakit esaslı kayıt sisteminde düzenli ve eksiksiz bir şekilde takip edilemediği için bütçe hazırlık çalışmalarına açısından devlet muhasebesi bir katkı verememiştir. Bahsedilen olumsuzlukların neticesinde nakit esaslı devlet muhasebesi kayıt sisteminde devlet muhasebesi aracılığıyla uluslararası muhasebe veya devlet muhasebesi standartlarına uygun mali raporlar da oluşturamamaktadır. Bu şekliyle süreklilik arz etmeyen nakit esaslı sistem yerine geçilen tahakkuk esasına dayalı muhasebe kayıt sistemi ile sadece bütçe içerikli ekonomik olaylar değil aynı anda bütçe haricinde kalan kamuya ait işlemler de takip edilmektedir. Tahakkuk esaslı muhasebe kayıt sistemine geçiş neticesinde genel bütçeli idareler ve alt kurumları, katma bütçeli idareler ve alt grupları, sosyal güvenlik kurumları ve yerel yönetimler de devlet muhasebesi kapsamına girerek dar olan kapsamı genişletmiştir (Çetinkaya, 2004: 93-95). Bu durum tahakkuk esaslı muhasebe kayıt sisteminin tüm kamu kesimini kapsamına alması, hesapların konsolide edilmesi ve bütün kamu kurum ve kuruluşları hakkında bilgi edinmek açısından önemlidir Böylece bütün devlet faaliyetleri kayıt altına alınmıştır. Bunun yanı sıra vergi harcamaları raporlanmış, ödenek, nakit planlaması ve bütçelerin hazırlanmasına

destek sağlayan bir yapıya kavuşulmuş ve devletin tüm borç ile yükümlölükleri kayıt altına alınabilmiştir (Dayar & Esenkar, 2008: 274-278). Mali denetim anlamında da mali saydamlık ve hesap verebilirlik sağlanarak devlet muhasebesi standartlarına uygun raporlamalar da gerçekteşmiştir. Sıradaki bölümde de devlet muhasebesi standartları ve maliyet muhasebesi uygulamalarına yansıması incelenmiştir.

3. Devlet Muhasebesi Standartları ve Maliyet Muhasebesi

Bu bölümde öncelikle genel anlamda devlet muhasebesi standartlarından bahsedilmiştir. Sonrasında devlet muhasebesi standartları içerisinde maliyet muhasebesi uygulamalarını etkileme ihtimali olanları daha detaylı şekilde ele alınmıştır.

3.1. Devlet Muhasebesi Standartları

Muhasebe alanında gerçekteştirilecek olan muhasebe uygulamalarına ilişkin tüm dünyada geçerli olması istenen ve uygulanması tavsiye edilen standartlarla ilgili çalışmaları yapan kurum Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)'dur. Kurum çatısı altında özellikle özel işletmeler bünyesinde uygulanması beklenen Uluslararası Muhasebe Standartlarının (IAS; ölkemizde uygulanan hali Türkiye Muhasebe Standartları-TMS) yanı sıra devlet bünyesinde yer alan kurum ve kuruluşlarda yapılan muhasebe uygulamalarında kıstas alınan "Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları (IPSAS)" da mevcuttur. Söz konusu standartlar, IFAC içerisinde oluşturulan "Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulu (IPSASB)" tarafından hazırlanıp yayınlanmaktadır.

Devlet muhasebesi kayıt sisteminde nakit esaslı sistemden tahakkuk esaslı sisteme geçişle birlikte devlet muhasebesi uygulamalarının bir sonucu olarak çeşitli finansal tablolar ve raporlar hazırlanmaya başlanmıştır. Bu bağlamda söz konusu tablo ve raporların belli bir düzen ve kurallara göre oluşturulma ihtiyacı da doğmuştur. Söz konusu düzen ve kurallar dizisini oluşturan unsur

ise IPSASB tarafından hazırlanan kamu sektörü muhasebe standartları diğer bir ifade ile devlet muhasebesi standartlarıdır. IPSASB, kamu kurum ve kuruluşları tarafından yapılan finansal raporlamanın kalitesini ve şeffaflığını arttırarak kamu mali yönetimini ve bilgisini küresel çapta güçlendirmeyi hedeflemektedir. Bunun için de kalitesi yüksek olan kamu sektörü finansal raporlama standartlarının geliştirilmesi ve bu standartların benimsenmesinin yararları konusunda farkındalığın arttırılmasına çalışmaktadır (Kuyumcu, 2022: 424).

Küreselleşme kavramının karmaşık yapısı ve bilgi sistemleri teknolojisinin gelişimi neticesinde ülkelerin birbirleriyle karşılıklı olan bağımlılığını güçlendirmiştir. Sonraki aşamada hem özel hem de kamu sektörü açısından devletlerarası bağlantıyı ilerletmek adına güvenilir ve standart hale getirilmiş bilgilerin paylaşılması zorunlu bir hal almıştır. Bu doğrultuda IPSASB tarafından hazırlanıp yayınlanan IPSAS'lar, devlette yer alan kurum ve kuruluşları icraatlarından sorumlu tutabilmek için kamu sektörü finansal raporlamanın mali saydamlığını arttırmayı ve devlet muhasebesi uygulamalarından üretilen bilgiyi kullanacak olan paydaşların devletin hesap verebilirliğini daha iyi analiz etmelerine katkı sunmayı hedeflemektedir. Tahakkuk esaslı devlet muhasebesi kayıt sistemine göre hazırlanan IPSAS'ların küresel anlamda yaygınlaşması, “Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD)”, “Uluslararası Para Fonu (IMF)” ve “Dünya Bankası (WB)” gibi uluslararası kuruluşların önemli destekleriyle de büyük çapta teşvik edilmektedir (Ertan, 2023: 40). IPSASB, ülkelerin IPSAS'ları kabul etmesiyle birlikte devlet muhasebesi açısından oluşan ortak dil çerçevesinde dünyanın genelini kapsayacak şekilde devlet kurum ve kuruluşlarının hazırladığı mali raporların hem kalitesinin hem de karşılaştırılabilirliğinin artacağına inanmaktadır. IPSAS'lar, “Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB)” tarafından yayınlanan ve daha çok özel sektördeki muhasebe uygulamaları için geçerli olan ve esas usul ile hükümlerinin kamu kurum ve kuruluşlarına uygulanabilen Uluslararası Muhasebe Standartlarını (IAS) temel almaktadır. Bu sebepten ötürü,

IPSAS’larda yer alan muhasebe ilkeleri, IAS ilkeleri ile aynı paraleldedir. Baz alınan IAS’ların devletin kendine has ekonomik olayları için ortaya koymadığı standartlar olduğu için; “nakit üretmeyen varlıklarda değer düşüklüğü”, “vergiler ve transferler”, “bütçe bilgilerinin mali tablolarla sunumu” ve “sosyal yardımlar” gibi konulara ilişkin yayınlanmış IPSAS’lar da vardır (Selimoğlu & Yazıcı, 2023: 36).

IPSAS’lar çeşitli kriterleri yerine getiren kamu kurum ve kuruluşları için hazırlanmış standartlardır. Söz konusu kriterler; kamunun yararı için olan hizmetlerin sunulmasından ve/veya gelir ve refahın dağıtım aşamasından sorumlu olmak, vergiler ya da devletin diğer kademelerinden yapılan transferler, sosyal katkılar, borçlar veya ücretler aracılığıyla faaliyetlerini direkt veya indirekt anlamda finanse etmek son olarak ise temel amacın kâr elde etmek olmamasıdır. Bu kriterleri sağlayan kamu kurum ve kuruluşlar için IPSAS’ların faydaları; daha fazla hesap verilebilirlik ve şeffaflık, daha iyi karar verme, geliştirilmiş verimlilik, veri tutarlılığı ile uygulaması, sağlam mali yönetim, profesyonelleşme ile yeteneğe erişim, daha geniş ekonomik ve sosyal avantajlar, hükümet istikrarı, uluslararası karşılaştırılabilirlik şeklinde ifade edilebilir (Ertan, 2023: 46-48). IPSASB, 2022 yılı için yayınlamış olduğu IPSAS el kitabında 43 adet kamu sektörü muhasebe standardına ve bir adet de nakit esaslı devlet muhasebesi kayıt sistemini temel alan IPSAS yayınlamıştır. Ülkemizde IPSAS’lar, yerel düzenlemeler çerçevesinde incelenip uyarlanarak Devlet Muhasebe Standartları (DMS) ismi ile Hazine ve Maliye Bakanlığı bünyesinde bulunan Devlet Muhasebe Standartları Kurulu (DMSK) tarafından yayınlanmaktadır.

Devlet muhasebesi uygulamaları için ülkemizde dönüm noktası sayılan “5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 49 uncu Maddesi”ne göre devlet muhasebesi standartlarını hazırlama ve yayınlama görevi DMSK tarafından gerçekleştirilmektedir. Kanun’daki ilgili maddede “Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde uygulanacak muhasebe ve raporlama standartlarını uluslararası standartlara uygun olarak

belirleme görevi, Hazine ve Maliye Bakanlığı bünyesinde Sayıştay Başkanlığı, Hazine ve Maliye Bakanlığı ve diğer ilgili kuruluş temsilcilerinin katılımıyla oluşturulacak olan Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu (DMSK)’na verilmiştir” ibaresi bulunmaktadır. DMSK’nın yapısına dair tüm hususlar Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan “13/05/2005 tarihli ve 25814 sayılı Resmi Gazete’de “Devlet Muhasebesi Standartları Kurulunun Yapısı ve Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik” ile belirtilmiştir. Nihayetinde 2006 yılında kurulan DMSK, günümüze değin 30 adet Devlet Muhasebesi Standardı (DMS) tamamlayarak, Resmi Gazete’de yayımlamıştır (DMSK Raporu, 2022). Kanunda da açıkça ifade edildiği üzere DMSK tarafından yayınlanan devlet muhasebesi standartlarının uluslararası standartlara yani IPSAS’lara uygun şekilde hazırlanması gereklidir. Buna istinaden IFAC bünyesindeki IPSASB tarafından hazırlanan IPSAS’ların yayınlanması üzerine Hazine ve Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü söz konusu uluslararası standartları benimseme ve uyarlama hususunda kararı almış ve konuyla ilgili tüm uluslararası kurum ve kuruluşlara bu konuda taahhütler vermiştir. DMSK, temel görevini yerine getirmek adına IPSAS kapsamında ve devlet muhasebesi standartları ile ilgili idarelerin görüşlerini de alarak, genel yönetim çatısı altındaki kamu kurum ve kuruluşlarında uygulanacak muhasebe sisteminde geçerli olan devlet muhasebe standartlarını saptamaktadır (Yanık & Öztürk, 2018: 1015). Buna göre Ekim 2023 tarihi itibarıyla DMSK tarafından Resmi Gazete’de yayımlanan standartlar, Tablo 1’de gösterilmiştir (DMSK Raporu, 2022).

Tablo 1. DMSK Tarafından Yayınlanan DMS ve IPSAS Karşılıkları

IPSAS	DMS	YAYIMLANMIŞ DEVLET MUHASEBESİ STANDARTLARI	Yayın Yılı
IPSAS 1	DMS 1	Mali Tabloların Sunulması*	2008
IPSAS 2	DMS 2	Nakit Akış Tabloları	2008
IPSAS 3	DMS 3	Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminindeki Değişiklikler ve Hatalar	2008
IPSAS 4	DMS 4	Dövizle Yapılan İşlemler ve Döviz Kurlarındaki Değişimin Etkileri	2008
IPSAS 5	DMS 5	Borçlanma Maliyetleri	2009
IPSAS 6	DMS 6	Konsolide ve Bireysel Mali Tablolar	2009
IPSAS 7	DMS 7	İştiraklerdeki Yatırımlar	2010
IPSAS 8	DMS 8	Ortak Girişimlerdeki Paylar	2010
IPSAS 9	DMS 9	Bedel Karşılığında Yapılan Faaliyetlerden Elde Edilen Gelirler	2010
IPSAS 10	DMS 10	Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Mali Raporlama	2013
IPSAS 11	DMS 11	İnşaat Sözleşmeleri	2012
IPSAS 12	DMS 12	Stoklar	2010
IPSAS 13	DMS 13	Kiralamalar	2010
IPSAS 14	DMS 14	Raporlama Tarihinden Sonraki Olaylar	2010
IPSAS 16	DMS 16	Yatırım Amaçlı Varlıklar	2010
IPSAS 17	DMS 17	Maddi Duran Varlıklar	2010
IPSAS 18	DMS 18	Bölümsel Raporlama	2012
IPSAS 19	DMS 19	Karşılıklar, Koşullu Yükümlülükler ve Koşullu Varlıklar	2011
IPSAS 20	DMS 20	İlişkili Taraf Açıklamaları	2013
IPSAS 21	DMS 21	Nakit Üretmeyen Varlıklarda Değer Düşüklüğü	2011
IPSAS 22	DMS 22	Genel Yönetime İlişkin Mali Bilgilerin Açıklanması	2011
IPSAS 23	DMS 23	Vergiler ve Karşılıksız Diğer Gelirler	2015
IPSAS 24	DMS 24	Bütçe Bilgilerinin Mali Tablolarda Sunulması	2015
IPSAS 26	DMS 26	Nakit Üreten Varlıklarda Değer Düşüklüğü	2017
IPSAS 27	DMS 27	Tarım	2017
IPSAS 28	DMS 28	Mali Araçlar: Sunum	2016
IPSAS 29	DMS 29	Mali Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme	2016
IPSAS 30	DMS 30	Mali Araçlar: Açıklamalar	2016
IPSAS 31	DMS 31	Maddi Olmayan Duran Varlıklar	2011
IPSAS 32	DMS 32	Hizmet İmtiyaz Sözleşmeleri	2014

* “2008 yılında yayınlanan DMS 1-Mali Tabloların Sunulması Standardı, 2022 yılında yürürlükten kaldırılarak yeniden yayınlanmıştır.”

Söz konusu standartların yanı sıra DMSK iş planında gelecek dönemlerde yayımlanması için çalışmalar yapılan standartlar da aşağıdaki gibidir:

IPSAS 36 İştirakler ve Ortak Girişimlerdeki Yatırımlar

IPSAS 37 Ortak Anlaşmalar

IPSAS 38 Diğer Kuruluşlardaki Paylara İlişkin Açıklamalar

IPSAS 39 Çalışanlara Sağlanan Faydalar

IPSAS 40 Kamu Sektörü Birleşmeleri

IPSAS 41 Mali Araçlar

IPSAS 42 Sosyal Faydalar

IPSAS 43 Kiralamalar

IPSAS 44 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler

3.2. Devlet Muhasebesi Standartlarının Maliyet Muhasebesi Uygulamalarına Etkisi

Maliyet muhasebesi uygulamaları genel anlamda, mamül üretim işletmeleri açısından ürünün ortaya çıkma aşamasına kadar yapılan ilk madde ve malzeme giderleri, işçilik giderleri ve genel üretim giderlerinin ürün maliyetine yüklenerek ürün birim maliyetinin hesaplanması veya hizmet üretim işletmelerinde verilen hizmetin maliyetinin saptanması ile ilgili konulardan oluşmaktadır. Devlet çatısı altında piyasa dışı mal ve hizmet üretimi yapan kurum ve kuruluşlarda söz konusu maliyet muhasebesi uygulamalarının gerçekleştirildiği söylenebilir. Bu doğrultuda devlet muhasebe standartlarından bazılarının maliyet muhasebesi uygulamalarına olan etkisi, yeni bir inceleme konusu olarak karşımıza çıkmaktadır. Söz konusu standartlar ve maliyet muhasebesi uygulamalarına olan etkilerine Tablo 2’de yer verilmiştir.

Tablo 2. Devlet Muhasebesi Standartlarının Maliyet Muhasebesi Uygulamalarına Etkisi

İLGİLİ STANDART	ETKİSİ
DMS 12 Stoklar	İlgili kamu kurum ve kuruluşlarındaki ürün toplam ve birim maliyet hesaplamalarında önemli bir konumu olan stok maliyetlerinin tespit edilmesi, değerlemesinin yapılması ile kullanılacak maliyet sistemlerinin belirlenmesini sağlayan maliyet ölçü ve yöntemlerine dair hükümlere yer verilerek maliyet muhasebesi uygulamalarının temelinin oluşturmaktadır.
DMS 17 Maddi Duran Varlıklar	Standartta kısaca maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesi, defter değerinin tespit edilmesi, bunların mali tablolara yansıtılması gereken amortisman tutarları ile değer düşük kayıplarına dair hükümler mevcuttur. Üretim maliyetleri yani maliyet muhasebesi uygulamaları açısından önemli olan konu ise maddi duran varlıklar üzerinden hesaplanıp ayrılan amortisman tutarları ile ilgilidir. Üretim sürecinde girdi olarak bulunan ve kullanılan makineler, binalar gibi üretim tesisi ve ekipmanlarının belirli süreler zarfında yıpranmaları veya aşınmaları birtakım maliyetlere neden olur. Söz konusu yıpranma veya aşınma payları yani amortisman giderleri, maliyet muhasebesi uygulamaları çerçevesinde genel üretim gideri olarak üretim sürecinde yer alırlar. Standartta da kamudaki kurum ve kuruluşlar için, genel üretim giderleri içerisinde bulunan amortisman gideri tutarlarının doğru şekilde hesaplanarak ürünlerin maliyetine eksiksiz yüklenebilmesi açısından hükümler söz konusudur.
DMS 4 Dövizle Yapılan İşlemler ve Döviz Kurlarındaki Değişimin Etkileri	Kamu bünyesinde üretimle uğraşan bir kurum veya kuruluş sadece Türk Lirası ile işlem yapmayıp yabancı para cinsinden para birimlerini de işlemlerinde kullanırsa DMS 4’de konuyla ilgili bulunan hükümler geçerli olur. Standartta göre mal veya hizmetin üretimindeki girdiler için yabancı para birimi söz konusu olursa bu durum işlem tarihindeki geçerli olan kur fiyatları üzerinden hesaplanarak muhasebeleştirilir. Yine de bu standardın üretim maliyetleri ile ilişkisinin az olduğu belirtilebilir. Söz konusu ilişki sadece, üretim maliyetlerini meydana getiren kalemlerin tarihi maliyet esasına göre değerlendirilirken hangi kurun dikkate alınacağı ile alakalıdır. Dikkate alınan kur, gerçek kur ya da çok sık döviz değişiminin olmadığı kurum ve kuruluşlarda ortalama bir kurun saptanarak kayda alınması şeklinde gerçekleşebilir.
DMS 5 Borçlanma Maliyetleri	Borçlanma maliyetlerinin aktifleştirme yöntemi ile varlık üzerinde aktifleştirilebilmesi sonucunda bu devlet muhasebesi standardının da maliyet muhasebesi uygulamaları ile

		ilişkisinin olduğu ifade edilebilir. Söz konusu varlıklar, özellikli varlıklar olarak isimlendirilip ilgili standartta “amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilebilmesi uzun bir süreyi gerektiren varlıktır” şeklinde tanımlanmıştır. Standartta “işyerleri, hastaneler, yol, köprü ve elektrik üretim tesisleri gibi varlıklar ile kullanıma veya satışa hazır hale getirilmesi uzun bir süreyi gerektiren stoklar özellikli varlıklara örnek olarak verilebilir” hükmünden yola çıkılarak özellikle hizmet üretim açısından maliyet muhasebesi uygulamalarını etkileyen ekonomik olayların olduğu söylenebilir. Standarttaki tanıma uyan mal ve hizmetler için alınan borçların maliyetleri de aktifleştirilerek üretim maliyetleri olan direkt ilk madde malzeme gideri, direkt işçilik gideri ve/veya genel üretim giderlerinden birine veya hizmet maliyetlerine alınabilir. Bunun için de gereken koşullar; “1-Varlık için harcama yapıldığında; 2-Özellikli varlığın satın alınması, inşası veya üretimi için borçlanma maliyetleri oluştuğunda; 3-Varlığın amaçlandığı şekilde kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmesi için gerekli işlemler başlatıldığında” oluşur.
DMS 21 Üretmeyen Varlıklarda Düşüklüğü DMS 26 Nakit Üreten Varlıklarda Değer Düşüklüğü	Nakit Değer	Bu devlet muhasebesi standartlarında yer alan hükümler, maddi duran varlıklar ve maddi olmayan duran varlıklar için uygulama alanı bulmaktadır. Standartların üretim maliyetleri ile olan ilişkisi ise, maddi ve maddi olmayan duran varlıkların değerleri üzerinden ayrılıp hesaplanan amortisman ve itfa pay tutarları ile alakalıdır. Standartlarda asıl olarak amortisman ya da itfa pay tutarının olduğu varlıkların değerlerinde meydana gelen düşüşler incelenir. Bu sebepten ötürü belirtilen bu düşüş, üretim maliyetini oluşturan gider çeşitlerinden olan genel üretim giderlerini de kapsayacak şekilde amortisman ve itfa payı tutarlarının düşmesinden kaynaklanmaktadır. Söz konusu bu değer düşüş saptamaları düzgün şekilde yapılan ayrıntılı incelemeler sonucunda ortaya çıktığı için standartların üretim maliyetine etkisi ve buna paralel olarak maliyet muhasebesi uygulamalarına olan etkisinin sınırlı olduğu belirtilebilir.
DMS 31 Olmayan Varlıklar	Maddi Duran	Maddi olmayan duran varlığın geliştirme gideri veya belirli bir süre kullanılacak bir hak olarak üretim sürecinde yer alması durumunda bu devlet muhasebesi standardının maliyet muhasebesi uygulamalarına bir etkisinin olduğu ifade edilebilir. Geliştirme giderlerinin direkt şekilde üretilen ürünle ilişkisinin var olarak teknik anlamda sonuç vermesi halinde, söz konusu giderler aktifleştirilebilir ve itfa payı tutarı ayrılması sureti ile genel üretim gideri olarak üretim maliyetine yüklenebilir. (Saban & Genç, 2007:132).

Tablodaki standartlardan “DMS 12 Stoklar” standardındaki hükümler, özellikle kamu bünyesinde bulunan üretim işletmelerindeki mamul birim maliyetinin ve bununla bağlantılı olarak gelir tablosunda yer alan satılan mamul maliyetinin hesaplanmasında önemli bir role sahiptir. İlgili standardın 6. Maddesinde yer alan “Stoklar; ilk madde ve malzemeler, yarı mamuller, mamul mallar, ticari mallar ya da satılmak üzere elde tutulan arazi ve diğer emlak gibi malları kapsar.” hükmüne göre ilk madde ve malzemelerin, yarı mamullerin ve mamullerin saptanması ile ilgili konular maliyet muhasebesi uygulamalarının kapsamına girer. Buna istinaden mamul birim maliyetinin hesaplanma aşamasında direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri ve genel üretim giderlerinin üretime yüklenen tutarlarından istifade edilmektedir. Bu doğrultuda özellikle ilk madde ve malzeme ile genel üretim giderlerinin üretime yüklenme ölçüleri konusu tartışılır bir hale gelmektedir.

İlk madde ve malzeme giderleri açısından durum incelenecek olursa standardın 30. Maddesinde “Maliyetlerin özel olarak belirlendiği durumlar hariç stokların maliyeti ilk giren ilk çıkar (FIFO) ya da ağırlıklı ortalama maliyet formülüyle belirlenmelidir. Kamu idaresi, kendisi için benzer mahiyet ve kullanıma sahip bütün stoklarda aynı maliyet yöntemini kullanmalıdır. Farklı mahiyet veya kullanıma haiz stoklar için farklı maliyet yöntemleri kullanılabilir.” hükmü mevcuttur. Bu hükme göre devlet çatısı altındaki üretim işletmeleri için ilk madde ve malzeme giderlerinin üretime yüklenme aşamasında kullanılacak stok değerlendirme yöntemi olarak FIFO veya Ağırlıklı Ortalama (Hareketli-Tartılı) yöntemlerinin DMS tarafından benimsendiği söylenebilir. Söz konusu yöntemler, aynı standardın 31. Maddesinde “FIFO yönteminde; stoğa ilk girenlerin ilk olarak satılacağı ve bunun sonucunda dönemin sonunda stokta kalan kalemlerin en son alınan ya da üretilen kalemler olduğu varsayılır. Ağırlıklı ortalama maliyet yöntemindeki her bir kalemin maliyeti; dönemin başlangıcındaki benzer kalemlerin ağırlıklı ortalama maliyetinden ve dönem boyunca satın alınan ya da üretilen benzer kalemlerin ağırlıklı ortalama maliyetiyle belirlenir. Ortalama,

kamu idaresinin iş akışına ve faaliyetlerine bağlı olarak, dönemsel bazda ya da her bir alımda hesaplanabilir” şeklinde sırasıyla tanımlanmıştır. Böylece ifade edilen yöntemler aracılığıyla yapılan hesaplamalar neticesinde ürün birim maliyetini oluşturacak direkt ilk madde ve malzeme giderleri saptanabilir.

Genel üretim giderleri açısından durum ele alınacak olursa öncelikle sabit ve değişken genel üretim giderleri tanımlarına bakılması gerekli olmaktadır. Standardın 15. Maddesinde “Sabit genel üretim giderleri; fabrika binası ve donanımının onarımı ve amortismanı gibi üretim hacminden bağımsız olarak nispeten sabit kalan endirekt üretim maliyetleri ve fabrika yönetimi ve idaresi maliyetleridir. Değişken genel üretim giderleri ise dolaylı malzeme ve işçilik giderleri gibi üretim hacmiyle tam ya da hemen hemen doğru orantılı olarak değişen dolaylı üretim maliyetleridir.” şeklinde tanımlar yapılmıştır. Tanımların ardından standardın 16. Maddesinde bahsi geçen “Sabit genel üretim giderlerinin dönüşüm maliyetlerine dağıtımı, üretim araç gereçlerinin normal kapasitede olduğu durum esas alınarak yapılır. Normal kapasite; planlanmış bakım onarımlardan kaynaklanan kapasite düşüklüğü de dikkate alınarak ortalama olarak bir ya da birkaç dönemde ya da sezonda normal koşullar altında elde edilmesi beklenen üretim miktarıdır. Eğer gerçek üretim düzeyi normal kapasiteye yaklaşırsa üretimin gerçek düzeyi kullanılabilir.” hükmüne göre kamu bünyesindeki üretim işletmeleri açısından maliyet hesaplama yöntemlerinden “Normal Maliyet Yöntemi”nin kullanılması gerektiği yorumu yapılabilir. Normal maliyet yönteminde, sabit genel üretim giderlerinin üretim kapasitesi yaratan giderler olduğu görüşünden hareket edilmektedir. Yani bu giderlerin sadece dönem içinde kullanılan kapasiteye ait olan kısmının, üretilen ürünlerin maliyetine yüklenmesi, kullanılmayan (boş) kapasiteye ait kısmının ise, dönem gideri şeklinde ele alınarak, doğrudan sonuç hesaplarına aktarılması yoluna gidilir. Üretim hacmi hangi kapasitede olursa olsun bu hesaplama şekli, birim maliyetlerin sürekli olarak aynı çıkmasını sağladığı için üretim hacmine bağlı maliyet dalgalanmalarını ortadan kaldıracaktır (Şener, 2008:22). Kullanılmayan kapasite ile ilgili bu

duruma standardın 16. Maddesindeki “Her bir üretim birimine dağıtılan sabit genel üretim gider tutarı, düşük kapasite ya da atıl kapasite nedeniyle arttırılmaz. Dağıtılmayan genel üretim giderleri oluştukları dönemde gider olarak muhasebeleştirilir.” hükmünde de yer verilmiştir. Bu doğrultuda belirtilen yöntemler aracılığıyla yapılan hesaplamalar neticesinde ürün birim maliyetini oluşturacak genel üretim giderleri tespit edilebilir.

Ürün birim maliyetinin oluşturan işçilik giderleri açısından durum incelenecek olursa “DMS 12 Stoklar” standardının 15. Maddesindeki “Stokların dönüştürme maliyetleri; direkt işçilik giderleri gibi üretimle doğrudan ilişkili maliyetleri kapsar.” Hükmüne göre üretilen ürünle doğrudan ilişkisi olan işçiliklerin ürün birim maliyetinin hesaplanması açısından göz önünde bulundurulması gerektiği söylenebilir. Bunun yanı sıra DMSK tarafından çalışması yapılan “IPSAS 39 Çalışanlara Sağlanan Faydalar” standardının ülkemize uyumlu hale getirilerek devlet muhasebesi standardı olarak uygulanmasının başlanması ile işçilik giderlerinin saptanmasına yönelik gelecek dönemde farklı yorumların yapılabileceği durumlar da ortaya çıkabilir.

“DMS 12 Stoklar” standardında bahsedilen hizmet maliyetlerinin de maliyet muhasebesi uygulamaları içerisinde bulunduğu belirtilebilir. İlgili standardın 6. Maddesindeki “Birçok kamu idaresinde stoklar, satış amacından ziyade hizmetlerin sağlanmasıyla ilgilidir. Bu tür durumlarda stoklar, kamu idaresinin henüz gelirini muhasebeleştirmediği hizmete ait maliyetleri de kapsar.” Hükmüne göre devlet çatısı altında kamu ve kuruluşlarda sunulan hizmet ile ilgili maliyetlerin belirlenmesi, maliyet muhasebesi uygulamaların etki eden bir durum olarak karşımıza çıkmaktadır. Standardın “Hizmet Sunanların Stok Maliyetleri” başlıklı 23. Maddesindeki “Bedelsiz ya da nominal bedel karşılığında yapılmakta olan hizmetler hariç olmak üzere hizmetlere ilişkin stoklar üretim maliyetleri ile değerlendirilir. Bu maliyetler temel olarak, denetleyici personel dâhil işgücü maliyetleri ve doğrudan hizmeti sunmakla uğraşan personel maliyetlerinden ve bunlarla ilişkili genel üretim giderlerinden oluşur. Doğrudan görev almayan

işgücü ve satış ve genel idari personelle ilgili diğerk maliyetler hizmetin maliyetine dâhil edilmez ama oluştukları dönemde gider olarak muhasebeleştirilir.” hükmüne göre direkt olarak hizmetle ilişkilendirilebilen giderlerin hizmet maliyeti hesaplamasına dâhil edildiğı ifade edilebilir. Verilen hizmetle direkt ilişkisi olmayan giderler ise hizmet maliyetine dâhil edilmeden kâr/zarar açısından bilgi vermek amacıyla gider hesaplarında kayıt altına alınmaktadır.

Maliyet muhasebesi uygulamalarını etkileyen diğerk devlet muhasebesi standartlarında bu etki çoğunlukla, hesaplanan amortisman ve itfa tutarları aracılığıyla ürün maliyetine yüklenen gider çeşitlerinden olan genel üretim giderleri üzerinde olmaktadır.

4. Sonuç

Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları’nın (IPSAS) ölkemizdeki uygulanma şekli olan Devlet Muhasebesi Standartları’nın (DMS) kamu kurum ve kuruluşlarındaki maliyet muhasebesi uygulamalarına olan etkisinin incelenmesi çalışmamızın amacını meydana getirmektedir. Bu amaç doğrultusunda çalışmada devlet muhasebesi kavramı ve kayıt sistemleri ile ilgili teorik bilginin ardından devlet muhasebe standartları ve maliyet muhasebesini doğrudan veya dolaylı şekilde etkileyen standartlar üzerinde durulmuştur.

Özellikle “DMS 12 Stoklar” standardı kapsamında devlet muhasebesi standartlarının maliyet muhasebesi uygulamalarına etki ettiğı söylenebilir. Söz konusu standart, devlet çatısı altında mamöl ve hizmet üretim faaliyetleriyle uğraşan kamu kurum ve kuruluşları açısından yol haritası görmektedir. Mamöl birim maliyetinin belirlenmesini sağlayan ilk madde ve malzeme giderleri, işçilik giderleri ve genel üretim giderleri ve hizmet maliyetlerine dair ölçüm yöntemleri ilgili standart tarafından belirlenmiştir. Standartta ilk madde ve malzeme giderlerinin üretim maliyetine yüklenmesinde FİFO (İlk giren-İlk çıkar)” ve “Ağırlıklı Ortalama” yöntemlerinin benimsenmesi, genel üretim giderlerinin hesaplanmasında normal maliyet yönteminin ön planda tutulması gibi hükümler vardır.

Böylece söz konusu hükümlerin kamu bünyesinde üretim faaliyetleriyle uğraşan kamu ve kuruluşlardaki mamul birim maliyet hesaplamalarına yön vermekte olduğu ve maliyet muhasebesi uygulamalarını doğrudan etkilediği ifade edilebilir.

Maliyet muhasebesini uygulamalarını etkileyen devlet muhasebesi standartlarında ön planda gelen “DMS 12 Stoklar” dışında başka standartlarda da bu etkiyi görebilmek mümkündür. “DMS 17 Maddi Duran Varlıklar”, “DMS 21 Nakit Üretmeyen Varlıklarda Değer Düşüklüğü”, “DMS 26 Nakit Üreten Varlıklarda Değer Düşüklüğü” ve “DMS 31 Maddi Olmayan Duran Varlıklar” standartları gereği hesaplanması gereken amortisman ve itfa tutarlarının dolaylı olarak ürün birim maliyetine yüklenen gider çeşitlerinden genel üretim giderlerine etki ettiği söylenebilir. “DMS 4 Dövizle Yapılan İşlemler ve Döviz Kurlarındaki Değişimin Etkileri” ve “DMS 5 Borçlanma Maliyetleri” standartlarının ise sınırlı dahi olsa genel anlamda maliyet muhasebesi uygulamalarına etki ettikleri gözlemlenmiştir.

Devlet muhasebesi uygulamaları açısından ülkeler arasında bir uygulama birliği ve ortak bir muhasebe dili geliştirmeyi amaçlayan Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartlarının ülkemize yansması olan DMS içerisinde maliyet muhasebesi uygulamalarını etkileyen standartlar da doğal söz konusu olmaktadır. Standartlardaki hükümlere göre yapılan muhasebe uygulamaları sayesinde devlet çatısı altındaki kurum ve kuruluşların mali tablolarında bulunun bilgilerin doğru ve eksiksiz olması sağlanmaktadır. Böylece kamu mali denetiminin vazgeçilmez unsurları olan mali saydamlık ve hesap verilebilirliğe uygun hareket edilmiş olunacağı ifade edilebilir.

Maliyet muhasebesi uygulamalarına etkileri açısından incelenen devlet muhasebe standartlarının hepsi ayrı ayrı örnek problemler üzerinden detaylı olarak çalışma konusu yapılabilir. Ayrıca DMS hükümlerinin maliyet muhasebesi uygulamalarına etkisinde önde gelen standart olan “DMS 12 Stoklar” standardında bahsi geçen normal maliyet yöntemi ve stokların değerlendirilmesi

açısından da “FİFO” ve “Ağırlıklı Ortalama” yöntemleri, üretim maliyetini oluşturan giderlerden olan ilk madde ve malzeme giderleri ile genel üretim giderlerinin hesaplanması ile daha yakından ilişkilidir. Bu sebeple DMSK tarafından çalışma aşamasında olan “IPSAS 39 Çalışanlara Sağlanan Faydalar” standardının ülkemize uyumlu hale getirilip devlet muhasebesi standardı olarak uygulanması ile üretim maliyetini oluşturan giderlerden olan işçilik giderlerinin hesaplanması durumu, gelecek dönemde maliyet muhasebesi uygulamalarına etki eden devlet muhasebesi standartları anlamında incelenecek bir konu olarak karşımıza çıkabilecektir.

Kaynakça

Bozkurt, C. (2019). Devlet muhasebesi standartlarının TFRS/TMS ile uyumu ve farkları, *Yüksek Lisans Tezi*, Haliç Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme ABD.

Çetinkaya, Ö. (2004). Devlet muhasebesi alanındaki gelişmeler ve Türkiye’de yapılan çalışmaların değerlendirilmesi. *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, 46. Seri, 83-98.

Dağ, Ö. (2016). *Merkezi yönetim için devlet muhasebesi*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Dağ, Ö. (2018). *Devlet muhasebesi*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Dayar, H. & Esenkar, Y. (2008). Analitik bütçe sınıflandırma sistemi ile tahakkuk esaslı devlet muhasebesinin uygulanması ve etkinliği: maliye bakanlığı örneği. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 13(2), 263-294.

Dayar, H. & Yılmaz G. (2020). Tahakkuk esaslı devlet muhasebe kayıt yöntemi uygulamasının etkinliği: bursa büyükşehir belediyesi örneği. *Uluslararası Afro- Avrasya Araştırmaları Dergisi*, 5 (9) , 49-65.

DMSK (2022). Devlet muhasebe standartları kurulu raporu 2022 (15.10.2023 tarihinde <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2023/03/DMSK-2022-yillik-raporu.pdf> adresinden ulaşılmıştır).

Duman, Ö. (2017). Devlet muhasebesinde reform çalışmaları, (01.10.2023 tarihinde www.kamufinans.com/devlet-muhasebesinde-reform-calismalar adresinden ulaşılmıştır).

Ertan, S. (2023). Devlet muhasebesi standartlarına göre hazırlanan finansal tabloların kamu sektöründe hesap verebilirliğe etkisi, *Doktora Tezi*, Zonguldak Bülent Ecevit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme ABD.

Gökçen, G. (2003). *Devlet muhasebesi: teori uygulamalar ve öneri*, İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Kara, N. (2022). BİST spor endeksi hareketlerinin makine öğrenmesi teknikleri ile tahminine ilişkin bir uygulama. Erkan Poyraz (Ed.), *Finansta disiplinlerarası yaklaşımlar içinde* (s.243-254). Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Karaarslan, E. (2002). Tahakkuk esaslı devlet muhasebesinde yansıtma hesapları ve dönem sonu işlemleri. *Mali Kılavuz Dergisi*, 17, 108-121.

Karaarslan, E. (2004). Ülkemizde devlet muhasebesinin serüveni. *Sayıştay Dergisi*, 54, 37-76.

Karaarslan, E. (2005). Devlet muhasebesi olgusu ve ülkemizde devlet muhasebesi standartları sirküler rapor. *Türmob Yayınları*, (11).

Karaarslan, E. (2006). Kamu mali yönetimi ve mali raporlama. Coşkun Can Aktan (Ed.), *Kamu mali yönetiminde stratejik planlama ve performans esaslı bütçeleme içinde* (s.115-128). Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Karaca, N. (2003). Tahakkuk esaslı devlet muhasebesinde dönemsonu işlemleri, *Yüksek Lisans Tezi*, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme ABD.

Kaya, Y. (2019). Devlet muhasebesi standardı 24: bütçe bilgilerinin mali tablolarda sunumu v bir uygulama, *Yüksek Lisans Tezi*, Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme ABD.

Kerimoğlu, B. (2002). Devlet muhasebesinde reform çalışmaları, *Mali Kılavuz Dergisi*, 15(17), 87-101.

Kerimoğlu, B. (2006). Tahakkuk esaslı muhasebe sisteminin mali saydamlık ve hesap verme sorumluluğuna katkıları. Coşkun Can Aktan (Ed.), *Kamu mali yönetiminde stratejik planlama ve performans esaslı bütçeleme içinde* (s. 97-114). Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Kuyumcu, O. (2022). Türkiye’de devlet muhasebesi ve standartlaşma süreci. Editör Z. Karacagil, Z. & Bulut, M. *Sosyal Bilimlerde Güncel Tartışmalar 10* içinde (s. 421-432). Ankara: Bilgin Yayınları.

Özbilen, Ş. (2013). *Devlet bütçesi*, (5. Baskı). Ankara: Gazi Kitabevi.

Saban, M. & Genç, M. (2007). Araştırma geliştirme faaliyetlerinin IAS 38 maddi olmayan duran varlıklar kapsamında muhasebeleştirilmesi. *Mali Çözüm Dergisi*, 70, 123-133.

Selimoğlu, S.K. & Yazıcı, R. (2023). Türkiye’de kamuda sürdürülebilirlik için devlet muhasebe standartlarının rolü. *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, 69, 27-44.

Serçemeli, M. (2010). Devlet muhasebesi kavramı, Türkiye’deki isleyişi ve Erzurum defterdarlığı, Narman Malmüdürlüğü’nde bir uygulama, *Yüksek Lisans Tezi*, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme ABD.

Serttaş, C. (2006). Yeni devlet muhasebe sistemi ve yerel yönetimlerde yeni devlet muhasebe sistemine geçiş, *Yüksek Lisans Tezi*, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme ABD.

Sipahi, B., Yanık, S. & Topal, C. (2007). *Devlet muhasebesi*, Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.

Şener, R. (2008). Maliyet yöntemleri muhasebesi ve tekdüzen muhasebe sistemi uygulaması. Ankara: Gazi Kitabevi.

Ural, O.S. (2008). Tahakkuk esaslı devlet muhasebesi ve bir örnek uygulama, *Yüksek Lisans Tezi*, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme ABD.

Yanık, S. S. & Öztürk, C. (2018). Devlet muhasebesinde muhasebe sistemleri ve tam tahakkuk sisteminin DMS 1 – mali tabloların sunulması standardı açısından değerlendirilmesi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20 (Özel Sayı), 1007-1029.

BÖLÜM II

Muhasebe Manipölasyonu: BİST’te Tekstil, Giyim Eşyası ve Deri Sektöründe Bir Araştırma

Gamze Ayça KAYA¹

Giriş

İşletmelerin finansal performanslarını doğru olarak raporlamaları yatırımcılar ve diğer işletme ilgilileri için çok önemlidir. Finansal bilgilerin işletme yönetimi tarafından olduğundan daha farklı olarak raporlanabilmesi söz konusu olabilmektedir. Finansal bilgilerin olduğundan farklı olarak raporlanmasında bazı farklı yöntemler kullanılmaktadır.

Finansal tablo sahtekârlığı, okuyucuyu yanıltmak ve bir kuruluşun finansal gücü hakkında yanlış bir izlenim yaratmak amacıyla finansal tablo verilerinin kasıtlı olarak yanlış beyan

¹ Doç. Dr., Fırat Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü, gamzeyca@firat.edu.tr, ORCID: 0000-0002-4780-5389.

edilmesi veya ihmal edilmesi olarak tanımlanmaktadır (Nguyen & ark., 2021: 315).

2000’li yıllardan sonra dünyayı sarsan Enron, Lucent, Xerox ve Türkiye’de de İmar Bankası gibi önemli muhasebe skandalları, finansal raporlama konusunu tekrar gündeme getirmiş ve bu konuda önemli şüpheler ortaya çıkmıştır (Erol & Aslan, 2016: 20). Muhasebe skandalları, birçok ülkede ve çeşitli yıllarda tekrar etmekte ve işletmeleri etkilemeye devam etmektedir. Yakın bir dönemde ise Japonya’daki Toshiba işletmesinde muhasebe skandalı gerçekleşmiştir (Dereköy, 2020: 92). Son kurumsal muhasebe skandalları, yatırımcılar için önemli kayıplara yol açmış, bir dizi kurumsal yönetim reformları, yasal değişiklikler ve bu skandalların altında yatan nedenleri belirleme çabalarına yol açmıştır (Feng & ark., 2011: 21).

Araştırmada, BIST’te Tekstil, Giyim Eşyası ve Deri Sektörü’ndeki işletmelerin muhasebe manipülasyonları Beneish modeli ile incelenmiştir. Bu sektörde faaliyet gösteren 26 işletmenin 2019 – 2022 yılları arasındaki verileri araştırılmıştır. Manipülasyon yaptığı tespit edilen işletmelerin endeksleri ile M_i değerleri arasındaki ilişkiyi belirlemek için Pearson Korelasyon analizi uygulanmıştır. Sonrasında bağımsız değişkenlerin M_i bağımlı değerine etkisini tespit için manipülasyon yapan işletmelerin verilerinde Çoklu Doğrusal Regresyon analizi yapılmıştır.

Muhasebe Manipülasyonu

Muhasebe manipülasyonu, işletmeleri ve işletme ilgililerini etkileyebilecek biçimde muhasebe seçimlerini ve işlemlerini yapabilmek için işletme yönetiminin yetkisini kullanma ve muhasebe bilgi kalitesini etkileyen faktörler olarak tanımlanmaktadır (Elitaş, 2013: 42; Benligiray & Onay, 2020: 19).

Muhasebe ya da finansal bilgi manipülasyonu, işletmeler tarafından muhasebe kayıtlarında ve işlemlerinde finansal tablolarda, finansal bilgi hareketlerini kullanıcılarını yanıltmak amacıyla ekleme ve çıkarma yoluyla bilerek ve isteyerek yapılan

değişiklikler ya da işletmelerin genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve raporlama ile ilgili esneklik, boşluk ya da eksikliklerden çıkar elde ederek işletmelerin finansal durumlarını olduğundan farklı göstererek finansal bilgilerde yapılan değişiklikler olarak da tanımlanmaktadır (Atabay & Dinç, 2020: 41; Demir & ark., 2020: 356).

Bazı yazarlar, muhasebe manipölasyonunun Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (GKGMI)'ne, muhasebe standartlarına ve yasal düzenlemelere aykırı durumlar olduğunu, bazı yazarlar ise ilkelere, standartlara ve yasal düzenlemelere uyumlu durumlar olduğunu belirtmişlerdir (Ocak & Güçlü, 2014: 125; Bezirci & Karahan, 2015: 217).

Muhasebe manipölasyonunun amacı, işletmelerin finansal performanslarının gerçekteki durumlarından farklı gösterilmesiyle refah ya da çıkar değişimlerinin yapılmasıdır. Devlet açısından özellikle vergi hesaplamaları etkilenmekte ve hesaplanan vergi rakamlarının değişmesi muhasebe manipölasyonlarının en önemli sonuçlarından biridir (Çopuroğlu & Korkmaz, 2018: 735). Muhasebe manipölasyonunun amaçları şu şekilde özetlenmektedir. Manipölasyon yapılma amaçları; hisse senet fiyatları, borçlanma maliyetleri, yönetici ücretleri ve primleri ve politik maliyetler olmak üzere dört gruba ayrılmıştır. Manipölasyon yapılarak hisse senet fiyatlarının yükselmesi, fiyat değişimlerinin düşmesi, işletme değerlerinin artırılması ve özkaynak maliyetlerinin daha az olması sağlanmaktadır. Borçlanma maliyetleri ile borç verme durumlarının iyileştirilmesi, borçlanmanın artması ve borç maliyetlerinin azalması gibi faydalar elde edilmektedir. Yöneticiler, daha kârlı ödüller ve primler alabilmektedir. Ayrıca, yasal düzenlemelerin azaltılması ve yüksek vergilerden kurtulabilme gibi çıkarları da sağlamaktadır (Demir & Bahadır, 2007: 107; Varıcı & Er, 2013: 44; Çopuroğlu & Korkmaz, 2018: 737).

İşletmelerin finansal durumlarının ya da faaliyet sonuçlarının daha iyi gösterilmesine ilişkin manipölasyon yöntemleri; varlıkların ve hasılatın olduğundan daha fazla gösterilmesi, borçların ve

giderlerin olduğundan düşük gösterilmesi, varlıkların ve hasılatın olduğundan daha az gösterilmesi, borçların ve giderlerin olduğundan yüksek gösterilmesi, kâr yönetimi (yöneticilerin finansal sonuçları değiştirmeleri), kârın istikrarlı bir duruma getirilmesi, yaratıcı muhasebe uygulamaları, agresif muhasebe, büyük temizlik muhasebesi, finansal hileler olarak açıklanmaktadır (Toplu & ark., 2021: 17-18).

Muhasebe manipölasyonu yöntemlerinin muhasebe ilkeleri ve standartları ile ilişkisi şu şekilde özetlenmektedir: Muhasebe manipölasyonu, muhasebe ilkelerine ve standartlarına aykırı manipölasyonlar (finansal hile) ve muhasebe ilkelerine ve standartlarına uygun manipölasyonlar olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Muhasebe ilkelerine ve standartlarına uygun manipölasyonlar ise hisse başına kâr ve yapısal risk: borç / özsermaye oranı (yaratıcı muhasebe) olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Geniş anlamda kâr yönetimi ise agresif muhasebe, kâr yönetimi, kârın istikrarlı bir duruma getirilmesi ve büyük temizlik muhasebesi olmak üzere dörde ayrılmaktadır (Demir & Bahadır, 2007: 110; Benligiray & Onay, 2020: 17; Toplu & ark., 2021: 18.).

Yaratıcı muhasebe yöntemleri, 2000'lerden itibaren küresel olarak ortaya çıkan doğrudan ya da dolaylı manipölasyon ve yaratıcı muhasebe ile ilişkili finansal skandallar nedeniyle yoğun bir şekilde tartışılmaya başlandı (Safta & ark., 2020: 91). Yaratıcı muhasebe, bilgi mühendisliği ve finansal raporlama ile ilişkilidir çünkü finansal bilgilerin dürüstçe açıklananlardan daha iyi görünmesini sağlamanın bir yolu olduğundan sıklıkla uygulanmaktadır (Abed & ark., 2022: 1). Muhasebe manipölasyon yöntemleri ve açıklamaları Tablo 1'de özetlenmektedir.

Tablo 1. Muhasebe Manipölasyon Yöntemlerinin Açıklanması

Yöntemler	Açıklamalar
Agresif Muhasebe	Gerçekleşmemiş ya da tahakkuk etmemiş gelirlerin dönemsellik kavramına uyulmayarak hasılat olarak kaydedilmesi, dönem içerisindeki giderlerin ise sonraki dönemlere aktararak işletmelerin finansal performanslarının olduğundan daha iyi gösterilmeye çalışılmasıdır.
Kâr Yönetimi	Gerçekleşen kârın yöneticiler tarafından değiştirilmesidir.
Kârın İstikrarlı Hale Getirilmesi	Fazla kârın elde edildiği yıllardaki kârların daha az kâr elde edilen yıllara aktarılmasıdır.
Hile	Mali tablolardaki değiştirilmiş finansal bilgiler ile işletme ilgililerinin kasıtlı olarak yanıltılmasıdır.
Yaratıcı Muhasebe	Finansal raporlama hilelerini içermeyen yasalardaki esnekliklerden, boşluklardan ya da eksikliklerden yararlanılmasıdır. Yasaların sınırları içerisindeki faaliyetlerdir. Tüm muhasebe manipölasyon yöntemlerinden ve aşamalarından yararlanılmaktadır. Gelirlerin arttırılması, giderlerin azaltılması, varlıkların artırılması, borçların azaltılması ve nakit akışlarının artırılması gibi yaratıcı muhasebe yöntemleri bulunmaktadır.
Büyük Temizlik Muhasebesi	Yönetici değişikliği dönemlerinde verimsiz varlık kalemlerinin gider yazılması ve bilançodan çıkarılarak işletmenin devralındığı izlenimi verilmektedir.

Kaynak: Çopuroğlu & Korkmaz, 2018: 737- 738; Toplu & ark., 2021: 18; Altınbay & Ünal, 2022: 222.

Tablo 1’de muhasebe manipölasyon yöntemleri açıklanmaktadır. Muhasebe manipölasyonunu tespit etmek için ise birçok model geliştirilmiştir. Bu modeller; Healy, DeAngelo, Jones ve Endüstri Modelleri tahakkuk esaslı modeller, Beneish ve Spathis Modelleri karma modeller ve Yapay Sinir Ağları, Regresyon Modeli, Karar Ağacı Modeli, Genetik Algoritma ve Diskriminant Analiz ise alternatif modeller olarak sınıflandırılmaktadır (Kıllı & Evci, 2017: 71). Muhasebe manipölasyon modelleri, Tablo 2’de özetlenmektedir.

Tablo 2. Muhasebe Manipölasyonu Tespit Modelleri

Tahakkuk Esaslı Modeller	Karma Modeller	Alternatif Modeller
Healy Modeli (1985)	Beneish Modeli (1999)	Yapay Sinir Ağları
De Angelo Modeli (1986)	Spathis Modeli (2002)	Regresyon Modeli
Jones Modeli (1991)	Spathis, Doumpos ve Zopounidis (2004)	Karar Ağacı Modeli
		Genetik Algoritma
Endüstri Modeli		Diskriminant Analiz

Kaynak: Güner & Kurnaz, 2020: 202.

Literatür Araştırması

Literatür araştırması yapılmış ve bazı çalışmaların sadece inceleme ya da derleme şeklinde yapıldığını bazı çalışmalarda ise bir model kullanılarak işletmelerdeki muhasebe manipölasyonunu tespit etmeye çalıştıkları belirlenmiştir. En fazla Beneish (1999) modeli ya da Küçüksözen (2004)’nin Beneish TR modelinin çalışmalarda kullanıldığı belirlenmiştir. Beneish (1999) ve Küçüksözen (2004)’nin modellerinin farkı; Küçüksözen (2004)’nin Beneish (1999) modelini esas alarak bazı değişkenleri de modele ekleyerek Türkiye’ye uyarlamasıdır. Kara ve Özcan (2020)’in çalışmalarında

ise yapay sinir ağıları modelinin kullanıldığı tespit edilmiştir. Bu çalışmada, Beneish modeli kullanıldığı için Beneish (1999) modeli ya da Benesih TR modelinin kullanıldığı çalışmalar aşağıda özetlenerek açıklanmıştır.

Varıcı & Er (2013) çalışmalarında, İMKB 100'deki imalat işletmeleri Beneish modeli ile incelenmiştir. Çalışmalarının sonucunda 39 işletmeden 20'sinde muhasebe manipülasyonunun yapılma olasılığı olduğunu belirlemişlerdir.

Fındık & Öztürk (2016) çalışmalarında, BIST imalat sektöründeki işletmelerin finansal bilgi manipülasyonu yapıp yapmadıklarını Beneish modelini ve lojistik regresyon analizini kullanarak işletmelerin manipülasyon yapma ihtimalleri ve bu ihtimallerin de hangi değişkenlerden olabileceği incelenmiştir. Çalışmalarının sonucunda, finansal bilgi manipülasyonunun tahakkuk temelli uygulamalardan gerçekleştiğine dair güçlü kanıtlar elde etmişlerdir.

Tepeli & Kayıhan (2016) çalışmalarında, BIST Gıda Maddeler Sanayi işletmelerinin verilerini Beneish TR modeli ile incelemişlerdir. Çalışmalarında; 7 işletmede manipülasyonun yapılmasına ilişkin hiçbir şüphenin olmadığını, 4 işletmenin manipülasyon yapma ihtimalinin olduğunu, 5 işletmede ciddi kanıtlar olduğunu ve 9 işletmede ise manipülasyon yapılmasına ilişkin önemli kanıtlar elde ettiklerini açıklamışlardır.

Ibadın & Ehigie (2019), Nijerya'daki kurumsal yönetim ve finansal tablo manipülasyonunu Beneish modelini kullanarak ve lojistik regresyon analizini yaparak tespit etmeye çalışmışlardır. Çalışmalarında, Nijerya Menkul Kıymetler Borsası'ndaki 65 işletmenin 6 yıllık 2009-2014 dönemi incelenmiştir. Çalışmalarının sonucunda, işletmelerin çoğunluğunun yıllık finansal tablolarını manipüle etme olasılığına sahip olduğunu tespit etmişlerdir.

Öztürk & Yılmaz (2019) çalışmalarında, BIST Gelişen İşletmeler Piyasası'nda faaliyet gösteren 17 işletmede Beneish M Skoru ve Altman Z Skoru arasındaki ilişkiyi incelemişlerdir.

Çalışmalarının sonucunda, finansal sıkıntı ile muhasebe manipölasyonu arasında kuvvetli bir ilişki olduğunu belirlemişlerdir.

Güner & Kurnaz (2020) çalışmalarında, BİST'teki Kimya, Petrol, Plastik Endeksi işletmeleri üzerinde Beneish TR modelini uygulamışlardır. Çalışmalarının sonucunda; 7 işletmede kanıt bulunamadığını, 3'ünde manipölasyon yapma olasılığının bulunduğunu, 6'sında ciddi kanıtlar olduğunu, 8'sinde ise manipölasyon yaptıklarına ilişkin çok ciddi kanıtlar olduğunu tespit etmişlerdir.

Göktürk & Yalçınkaya (2021) çalışmalarında, BİST toptan ve perakende ticaret, lokantalar ve otellerde muhasebe manipölasyonu yapan 10 işletme ve manipölasyon yapmayan 21 işletmenin verilerini incelemişlerdir. Çalışmalarının sonucunda, Beneish modelini uygulamışlar ve kontrol grubunda % 71,2 ile başarılı olduğu belirlenmiştir.

Toplu & ark. (2021) çalışmalarında, finansal bilgi manipölasyonunu belirlemek amacıyla BİST'te işlem gören işletmeler Beneish (1999) modeli ile analiz edilmiştir. Çalışmalarının sonucunda, 104 işletmeden % 94'ünün finansal bilgi manipölasyonu yapma olasılıklarının olduğunu belirlemişlerdir.

Durana & ark. (2022), Slovak iş ortamında faaliyet gösteren tarım, ormancılık ve balıkçılık sektöründeki işletmelerin Beneish modelini kullanarak yaratıcı muhasebe uygulamalarını tespit etmek amacıyla bir çalışma yapmışlardır. Çalışmalarının sonucunda, Beneish modelinin her iki varyantının kullanımına dayanarak sektördeki analiz edilen işletmelerin finansal tabloları manipüle etme olasılıklarını kullandıkları kanıtlanmış ve yaratıcı muhasebe kullanımı tespit edilmiştir.

Husnurrosyidah & Fatihah (2022), Beneish M skorunun ve F skorunun hangisinin daha etkin olduğunu belirlemek için bir çalışma yapmışlardır. Çalışmalarının sonucunda, Jakarta Islamic Index (JII)'ye kayıtlı 2017 – 2021 yılları arasında 10 işletme üzerinde

analizleri uygulamışlar ve M puan yönteminin manipülasyon tespitinde daha etkili olduğunu belirlemişlerdir.

Günlük (2023) çalışmasında, BIST Gıda, İçecek ve Tütün alt sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin 2017 – 2020 yılları arasındaki verilerini Beneish modelini kullanarak incelemiştir. Çalışmasının sonucunda; 5 işletmenin manipülasyon yapma ihtimali olmadığını, 11 işletmenin en az bir kez, 3 işletmenin en az iki kez, 4 işletmenin en az üç kez manipülasyon yapma ihtimali olduğunu ve 2 işletmenin de tüm dönemlerde manipülasyon yapma ihtimali olduklarını tespit etmiştir.

Peker (2023) çalışmasında, BIST'teki imalat ve toptan ve perakende ticaret sektöründeki işletmelerin verileri üzerinde Beneish modelini uygulamıştır. Çalışmasının sonucunda; her iki sektöre de Beneish TR modelinin uygulanabileceğini ve Beneish TR modeli ile imalat işletmelerinde daha etkili sonuçlara ulaşıldığını belirlemiştir.

Muhasebe Manipülasyonu: Bist'te Tekstil, Giyim Eşyası ve Deri Sektöründe Bir Araştırma

Araştırmanın Amacı

Araştırmanın amacı, BIST'te Tekstil, Giyim Eşyası ve Deri Sektörü'nde faaliyet gösteren işletmelerin muhasebe manipülasyonlarının tespit edilmesidir. Tekstil, Giyim Eşyası ve Deri Sektörü'nün incelenmesinin amacı, bu sektörde daha önce bir araştırmanın yapılmamış olması ve Covid – 19'dan en fazla etkilenen sektörlerden biri olmasıdır. İşletmelerin manipülatif faaliyetleri, Beneish modeli ile incelenmiştir. Beneish modeli ile M_i değerleri hesaplanmış, normallik analizi yapılmış ve Z_i değerleri hesaplanmıştır. Z_i değerlerine göre manipülasyon yapma durumları yorumlanmış ve manipülasyon yapan işletmeler tespit edilmiştir. Sonrasında Pearson Korelasyon analizi ve Çoklu Doğrusal Regresyon analizi uygulanmıştır.

Araştırmanın Örneklemi ve Sınırlılıkları

Araştırmanın örneklemini, BIST’te faaliyet gösteren imalat sektörünün alt sektörü olan Tekstil, Giyim Eşyası ve Deri Sektörü’ndeki işletmelerdir. Bu sektörde faaliyet gösteren 26 işletme bulunmaktadır. Bu işletmelerin 2019 – 2022 yılları arasındaki verileri incelenmiştir. 2019 – 2022 yılları arasındaki verilerin incelenmesinin amacı, Covid – 19’un başlangıcı ve sonrasındaki dönemin incelenmek istenmesidir. Bu nedenle, 2018 ve öncesindeki veriler araştırmaya dâhil edilmemiştir.

Araştırmanın Kapsamı ve Veri Toplama Aracı

Araştırmada, Tekstil, Giyim Eşyası ve Deri Sektörü’ndeki işletmelerin 2019 yılındaki verileri ve 3 işletmenin verileri süreklilik göstermediği için araştırmanın kapsamı dışında bırakılmıştır. Dolayısıyla araştırmada, 23 işletmenin verileri esas alınmıştır. 2023 yılının 12 aylık finansal tabloları da yayımlanmadığından 2023 yılına ait veriler de araştırmanın kapsamına alınamamıştır.

Tekstil, Giyim Eşyası ve Deri Sektörü’ndeki işletmelerin listesi ve finansal raporlar, Kamuyu Aydınlatma Platformu (KAP)’dan elde edilmiştir (<https://www.kap.org.tr/tr/Sektorler>, Erişim Tarihi: 21.06.2023). Bu verilerle Beneish modeli uygulanmış ve M_i ve Z_i değerleri bulunmuştur.

Araştırmanın Yöntemi

Araştırmada, Beneish (1999)’in ilk olarak geliştirdiği ve orijinal model olduğu için Beneish modeli kullanılmıştır. Beneish Modeli’nde finansal tablolardan elde edilen verilerle işletmelerin muhasebe manipülasyonu yapma ihtimali hesaplanmaktadır.

$M_i = \beta X_i + \epsilon_i$ formülünde M_i bağımlı değişkeni, X_i bağımsız değişkenleri, ϵ_i hata terimini ifade etmektedir. Beneish modeli ve bağımsız değişkenler aşağıda açıklanmaktadır.

$$Mi = - 4,840 + (0,920 \times ALC) + (0,528 \times RKD) + (0,404 \times KLT) + (0,892 \times BYE) + (0,115 \times MRT) + (- 0,172 \times MGE) + (4,679 \times LSM) + (- 0,327 \times THO)$$

Beneish modelinde yer alan bağımsız değişkenler Tablo 3’de açıklanmaktadır.

Tablo 3. Beneish Bağımsız Değişkenleri ve Formüller

Bağımsız Değişkenler	Formüller
Ticari Alacaklar Endeksi (ALC)	$(\text{Ticari Alacaklar}_t / \text{Brüt Satışlar}_t) / (\text{Ticari Alacaklar}_{t-1} / \text{Brüt Satışlar}_{t-1})$
Brüt Kâr Marjı Endeksi (RKD)	$[(\text{Brüt Satışlar}_{t-1} - \text{Satışların Maliyeti}_{t-1}) / \text{Brüt Satışlar}_{t-1}] / [(\text{Brüt Satışlar}_t - \text{Satışların Maliyeti}_t) / \text{Brüt Satışlar}_t]$
Aktif Kalite Endeksi (KLT)	$[(1-\text{Dönen V.}_t + \text{Maddi Duran V.}_t) / \text{Top. Varlıklar}_t] / [(1-\text{Dönen V.}_{t-1} + \text{Maddi Duran V.}_{t-1}) / \text{Top. Varlıklar}_{t-1}]$
Satışlardaki Büyüme Endeksi (BYE)	$\text{Brüt S.}_t / \text{Brüt S.}_{t-1}$
Amortisman Giderleri Endeksi (MRT)	$[\text{Amortisman G.}_{t-1} / (\text{Amortisman G.}_{t-1} + \text{Maddi Duran V.}_{t-1})] / [\text{Amortisman G.}_t / (\text{Amortisman G.}_t + \text{Maddi Duran V.}_t)]$
Pazarlama, Satış, Dağıtım (P) ve Genel Yönetim Gideri (G) Endeksi (MGE)	$[(P_t + G_t) / \text{Brüt Satışlar}_t] / [(P_{t-1} + G_{t-1}) / \text{Brüt Satışlar}_{t-1}]$
Borçlanma Yapısındaki Değişim Endeksi (LSM)	$[(\text{Uzun V. B.}_t + \text{Kısa V. B.}_t) / \text{Top. Varlıklar}_t] / [(\text{Uzun V. B.}_{t-1} + \text{Kısa V. B.}_{t-1}) / \text{Top. Varlıklar}_{t-1}]$
Toplam Tahakkukların Toplam Varlıklara Oranı (THO)	$(\text{Dön. V.}_t - \text{Kasa}_t - \text{Kısa V. Y.}_t - \text{Uzun V. Krd. Anapara Tak. ve Faiz.}_t - \text{Ödenecek Vergi}_t - \text{Amortisman G.}_t) / \text{Toplam Varlıklar}_t$

M_i değerinin yorumu ve eşik değerleri aşağıdaki Tablo 4’de açıklanmaktadır.

Tablo 4. M_i ’nin Yorumu

M_i	Manipülasyon Durumu
$M_i < \% 2,94$	Manipülasyonun yapılmasına ilişkin bulgu bulunmamaktadır.
$\% 2,94 < M_i < \% 5,99$	Manipülasyonun yapılmasına ilişkin ihtimal bulunmaktadır.
$\% 5,99 < M_i < \% 11,32$	Manipülasyonun yapılmasına ilişkin yüksek ihtimal bulunmaktadır.
$\% 11,32 < M_i$	Manipülasyonun yapılmasına ilişkin çok önemli bulgular bulunmaktadır.

Kaynak: *Günlük, 2023: 373.*

M_i değerleri bulunduktan sonra istatistiksel olarak standartlaştırılmış normal değişkenlere çevrilmesi ve Z değerlerinin bulunması gerekmektedir. Z değerleri, manipülasyonun yapılma ihtimalini göstermektedir. Z değerlerinin yorumu aşağıdaki Tablo 5’de açıklanmaktadır.

Tablo 5. Z_i ’nin Yorumu

Z_i	Manipülasyon Durumu
$Z_i \leq \% 0,15$	Manipülasyonun yapılmasına ilişkin kanıt ya da bulgu bulunmamaktadır.
$0,15 \leq Z_i \leq 0,35$	Manipülasyonun yapılmasına ilişkin ihtimal bulunmaktadır.
$0,35 \leq Z_i \leq 0,82$	Manipülasyonun yapılmasına ilişkin önemli kanıtlar bulunmaktadır.
$0,82 \leq Z_i$	Manipülasyonun yapılmasına ilişkin çok önemli kanıtlar bulunmaktadır.

Kaynak: *Tepeli & Kayıhan, 2016: 257 – 258; Peker, 2023: 329.*

Araştırmanın Bulguları

M_i değerleri hesaplanırken 12 aylık dönem verileri esas alınmıştır. Tekstil, Giyim Eşyası ve Deri Sektörü'ndeki 23 işletmenin M_i değerlerine ilişkin tanımlayıcı istatistiksel bilgiler Tablo 6'da açıklanmaktadır.

Tablo 6. Tekstil, Giyim Eşyası ve Deri Sektörü'ndeki İşletmelere İlişkin Tanımlayıcı İstatistiksel Bilgiler

M_i	İstatistik	Standart Hata
Ortalama	17,8487	1,92664
Ortalama için % 95 güven aralığı	13,8531	
Alt Sınır	21,8443	
Üst Sınır		
% 5 kesilmiş ortalama	17,5694	
Medyan	17,4600	
Varyans	85,375	
Standart sapma	9,23984	
En düşük	-,47	
En yüksek	41,55	
Aralık	42,02	
Çeyrekler arası aralık	12,99	
Çarpıklık	,473	,481
Basıklık	,782	,935

İşletme sayısı, 29'dan az olduğu için Shapiro – Wilk testi incelenmiştir (Karaatlı, 2010: 10). M_i değerlerine ilişkin yapılan normallik analizinin sonuçları Tablo 7'de açıklanmaktadır.

Tablo 7. M_i Değerlerinin Normallik Analizi

	Kolmogorov – Smirnov ^a			Shapiro – Wilk		
	İstatistik	Df	Sig.	İstatistik	df	Sig.
M_i	,089	23	,200	,978	23	,862

Shapiro – Wilk testinin sonucunda Sig. değerinin (,862) 0,05’den büyük olması nedeniyle veriler normal dağılıma uymaktadır (Karaatlı, 2010: 10). Veriler, normal olarak dağıldığı için ayrıca Z_i değerlerinin de hesaplanması gerekmektedir. 2019 – 2022 yılları arasındaki hesaplanan M_i ve Z_i değerlerinin ortalamaları alınarak M_i ve Z_i değerleri hesaplanmıştır. Araştırmada hesaplanan M_i ve Z_i değerleri Tablo 8’de açıklanmaktadır.

Tablo 8. M_i ve Z_i Değerleri

İşletme No	M_i	Z_i	Z_i Bölge	Manipülasyon Yorumu			
1	24,92	,76	3	Manipülasyon yapıldığına ilişkin önemli kanıtlar bulunmaktadır.			
2	30,95	1,41	4	Manipülasyon yapıldığına ilişkin çok önemli kanıtlar bulunmaktadır.			
3	15,99	-,20	1	Manipülasyon	yapıldığına	ilişkin	bulgu bulunmamaktadır.
4	7,37	- 1,13	1	Manipülasyon	yapıldığına	ilişkin	bulgu bulunmamaktadır.
5	41,55	2,56	4	Manipülasyon yapıldığına ilişkin çok önemli kanıtlar bulunmaktadır.			
6	25,33	,80	4	Manipülasyon yapıldığına ilişkin çok önemli kanıtlar bulunmaktadır.			
7	11,86	-,64	1	Manipülasyon	yapıldığına	ilişkin	bulgu bulunmamaktadır.
8	-,47	- 1,98	1	Manipülasyon	yapıldığına	ilişkin	bulgu bulunmamaktadır.
9	11,33	-,70	1	Manipülasyon	yapıldığına	ilişkin	bulgu bulunmamaktadır.

10	20,30	,26	2	Manipülasyon yapıldığına ilişkin bulgular bulunmamaktadır.
11	17,46	-,04	1	Manipülasyon yapıldığına ilişkin bulgular bulunmamaktadır.
12	11,78	-,65	1	Manipülasyon yapıldığına ilişkin bulgular bulunmamaktadır.
13	23,56	,61	3	Manipülasyon yapıldığına ilişkin önemli kanıtlar bulunmamaktadır.
14	14,90	-,31	1	Manipülasyon yapıldığına ilişkin bulgular bulunmamaktadır.
15	20,14	,24	2	Manipülasyon yapıldığına ilişkin bulgular bulunmamaktadır.
16	14,44	-,36	1	Manipülasyon yapıldığına ilişkin bulgular bulunmamaktadır.
17	7,52	- 1,11	1	Manipülasyon yapıldığına ilişkin bulgular bulunmamaktadır.
18	21,39	,38	3	Manipülasyon yapıldığına ilişkin önemli kanıtlar bulunmamaktadır.
19	18,70	,09	1	Manipülasyon yapıldığına ilişkin bulgular bulunmamaktadır.
20	28,11	1,11	4	Manipülasyon yapıldığına ilişkin çok önemli kanıtlar bulunmamaktadır.
21	11,12	-,72	1	Manipülasyon yapıldığına ilişkin bulgular bulunmamaktadır.
22	24,31	,69	3	Manipülasyon yapıldığına ilişkin önemli kanıtlar bulunmamaktadır.
23	7,94	- 1,07	1	Manipülasyon yapıldığına ilişkin bulgular bulunmamaktadır.

Tablo 8 incelendiğinde, Tekstil, Giyim Eşyası ve Deri Sektörü'ndeki 13 işletmenin manipülasyon yaptığına ilişkin bulgular bulunmamıştır. Ancak 2 işletmenin manipülasyon yaptığına ilişkin ihtimal, 4 işletmenin manipülasyon yaptığına ilişkin önemli kanıtlar olduğu ve 4 işletmenin de manipülasyon yaptığına ilişkin çok önemli kanıtlar bulunduğu tespit edilmiştir. Yani incelenen tüm işletmelerin

% 43'ünde manipölasyon yapıldığı ya da yapma ihtimali olduğu belirlenmiştir.

Manipölasyon yaptığı belirlenen 10 işletmenin endeksler ve M_i değerleri ile ilişkisini tespit etmek amacıyla Pearson Korelasyon analizi yapılmıştır. Bu işletmelerin Amortisman Giderleri Endeksi (MRT)'ye ilişkin verileri olmadığı için sıfır olarak esas alınmıştır. Pearson korelasyon katsayısının (r) yorumu Tablo 9'da gösterildiği gibi yapılmaktadır (Sungur, 2010, s. 116):

Tablo 9. Pearson Korelasyon Katsayısının (r) Yorumu

R	İlişki
0,00 – 0,25	Çok Zayıf
0,26 – 0,49	Zayıf
0,50 – 0,69	Orta
0,70 – 0,89	Yüksek
0,90 – 1,00	Çok Yüksek

Pearson Korelasyon analizine ilişkin bulgular aşağıdaki Tablo 10'da açıklanmaktadır.

*Tablo 10. Tekstil, Giyim Eşyası ve Deri Sektörü'ndeki
Manipülasyon Yapan İşletmelerin Endeksler ve M_i Değerlerine
İlişkin Korelasyon Analizi*

		ALC	RKD	KLT	BYE	MGE	LSM	THO	M _i
ALC	R	1	,098	,623	,469	-,429	-,273	-,615	,343
	P		,788	,054	,172	,216	,445	,058	,333
RKD	R	,098	1	,227	-,330	,706*	,052	,111	,116
	P	,788		,528	,351	,022	,886	,761	,749
KLT	R	,623	,227	1	,284	-,006	-,040	-,278	,554
	P	,054	,528		,427	,988	,912	,436	,097
BYE	R	,469	-,330	,284	1	-,559	- ,795**	,159	-,380
	P	,172	,351	,427		,093	,006	,662	,279
MGE	R	-,429	,706*	-,006	-,559	1	,258	,369	,016
	P	,216	,022	,988	,093		,472	,294	,965
LSM	R	-,273	,052	-,040	- ,795**	,258	1	-,493	,762*
	P	,445	,886	,912	,006	,472		,148	,010
THO	R	-,615	,111	-,278	,159	,369	-,493	1	-,757*
	P	,058	,761	,436	,662	,294	,148		,011
M _i	R	,343	,116	,554	-,380	,016	,762*	-,757*	1
	P	,333	,749	,097	,279	,965	,010	,011	

* 0,05, ** 0,01.

Tablo 10 incelendiğinde, Pazarlama, Satış, Dağıtım (P) ve Genel Yönetim Gideri (G) Endeksi (MGE) ile Brüt Kâr Marjı Endeksi (RKD) arasında pozitif yüksek bir ilişki olduğu ($p < 0,05$) ve Borçlanma Yapısındaki Değişim Endeksi (LSM) ile Satışlardaki Büyüme Endeksi (BYE) arasında negatif yüksek bir ilişki olduğu tespit edilmiştir ($p < 0,01$). M_i değeri ile Borçlanma Yapısındaki Değişim Endeksi (LSM) arasında pozitif yüksek bir ilişki olduğu ($p < 0,05$) ve M_i değeri ile Toplam Tahakkukların Toplam Varlıklara

Oranı (THO) arasında negatif yüksek bir ilişki olduğu belirlenmiştir ($p < 0,05$).

Araştırmada, tek bağımlı değişken (M_i) ve 8 adet bağımsız değişken (ALC, RKD, KLT, BYE, MRT, MGE, LSM ve THO) bulunmaktadır. Bu 8 bağımsız değişkenin M_i bağımlı değerine etkisinin olup olmadığını belirlemek amacıyla manipülasyon yaptığı belirlenen 10 işletmenin verileri üzerinde Çoklu Doğrusal Regresyon analizi yapılmıştır. 10 işletmenin Amortisman Giderleri Endeksi (MRT)'ye ilişkin verileri olmadığı için bu endeks analizden çıkarılmıştır. Çoklu Doğrusal Regresyon analizine ilişkin bulgular Tablo 11'de açıklanmaktadır.

Tablo 11. Tekstil, Giyim Eşyası ve Deri Sektörü'ndeki Manipülasyon Yapan İşletmelerin Çoklu Doğrusal Regresyon Analizine İlişkin Bulgular

R ²	,998		
Düzeltilmiş R ²	,991		
ANOVA (Sig.)	,007		
F	136,246		
Durbin – Watson	2,000		
	Bağımlı Değişken (Mi)		
Bağımsız Değişkenler	Sig.	B	Beta
ALC	,245	1,140	,261
RKD	,496	,268	,057
KLT	,029	,482	,370
BYE	,219	,440	,146
MGE	,424	-,282	-,072
LSM	,017	4,350	,971
THO	,912	-,070	-,018

Tablo 11 incelendiğinde, R² (R Square)'in ,998 olduğu belirlenmiştir. R², M_i bağımlı değişkenin % 99,8'lik kısmının

bağımsız değişkenler tarafından açıklandığını ifade etmektedir. Anova Sig. değerinin ise ,007 ($p < 0,05$) olduğu tespit edilmiştir. F değeri ise 136,246 olarak belirlenmiştir.

Durbin – Watson katsayısı, otokorelasyonu test etmek için kullanılmaktadır. Durbin – Watson değerinin 1,5 – 2,5 arasında olması istenmektedir (Küçüksille, 2010, s. 264). Tablo 12’de Durbin – Watson katsayısı 2,000 olarak açıklanmaktadır. Bu katsayı, otokorelasyon olmadığını göstermektedir.

Sig. değeri 0,05’den küçük olan Aktif Kalite Endeksi (KLT) ve Borçlanma Yapısındaki Değişim Endeksi (LSM) değişkenlerinin M_i değerini anlamlı olarak etkilediği belirlenmiştir. Anlamlı etkinin pozitif ya da negatif olup olmadığını belirlemek için Beta katsayılarının incelenmesi gerekmektedir. Beta katsayıları incelendiğinde, Aktif Kalite Endeksi (KLT) ve Borçlanma Yapısındaki Değişim Endeksi (LSM) değişkenlerinin beta katsayıları pozitif olduğundan KLT ve LSM bağımsız değişkenleri, M_i bağımlı değişkeni pozitif olarak etkilediği tespit edilmiştir.

B, parametre değerlerini göstermektedir. Ticari Alacaklar Endeksi (ALC), Brüt Kâr Marjı Endeksi (RKD), Aktif Kalite Endeksi (KLT), Satışlardaki Büyüme Endeksi (BYE) ve Borçlanma Yapısındaki Değişim Endeksi (LSM) değişkenlerindeki bir birimlik artış M_i değerinde sırasıyla 1,140, ,268, ,482, ,440 ve 4,350 birimlik artışa neden olmaktadır. Pazarlama, Satış, Dağıtım (P) ve Genel Yönetim Gideri (G) Endeksi (MGE) ve Toplam Tahakkukların Toplam Varlıklara Oranı (THO) değişkenlerindeki bir birimlik artış ise M_i değerinde sırasıyla -,282 ve -,070 birimlik azalışa neden olmaktadır.

Sonuç ve Öneriler

Muhasebe manipölasyonlarının tespit edilmesinde kullanılan Beneish modeli ile ilgili yapılan literatür araştırmasında, BIST’te Tekstil, Giyim Eşyası ve Deri Sektörü’nde faaliyet gösteren işletmelere ilişkin bir araştırmanın yapılmadığı belirlenmiştir. Bu nedenle, BIST’teki Tekstil, Giyim Eşyası ve Deri Sektörü’ndeki

işletmelerin muhasebe manipölasyon yapma durumları incelenmiştir. Bu sektördeki 26 işletmenin 2019 – 2022 yılları arasındaki verileri araştırılmıştır. 2019 – 2022 yılları arasındaki verilerin incelenmesinin amacı, Covid – 19’un başlangıcındaki ve sonrasındaki dönemin araştırılmak istenmesidir. Bu nedenle, 2018 ve öncesindeki veriler araştırmaya dâhil edilmemiştir.

Araştırmada, öncelikle Beneish modeli ile değişkenler hesaplanmış ve tüm işletmelerin M_i değerleri hesaplanmıştır. Sonrasında işletme sayısı, 29’dan az olduğu için Shapiro – Wilk testi ile normallik analizi yapılmış ve Z_i değerleri hesaplanmıştır. Z_i değerlerine göre manipölasyon yapan işletmeler tespit edilmiş ve manipölasyon yaptığı belirlenen 10 işletmenin verileri üzerinde Pearson Korelasyon analizi ve Çoklu Doğrusal Regresyon analizi yapılmıştır.

Araştırmanın sonucunda Z_i değerlerine göre, 2 işletmenin manipölasyon yaptığına ilişkin ihtimal, 4 işletmenin manipölasyon yaptığına ilişkin önemli kanıtlar olduğu ve 4 işletmenin de manipölasyon yaptığına ilişkin çok önemli kanıtlar bulunduğu belirlenmiştir. İncelenen tüm işletmelerin % 43’ünde manipölasyon yapıldığı ya da yapma ihtimali olduğu tespit edilmiştir.

Pearson Korelasyon analizinin sonucunda, Pazarlama, Satış, Dağıtım (P) ve Genel Yönetim Gideri (G) Endeksi (MGE) ile Brüt Kâr Marjı Endeksi (RKD) arasında pozitif yüksek bir ilişki olduğu ($p < 0,05$) ve Borçlanma Yapısındaki Değişim Endeksi (LSM) ile Satışlardaki Büyüme Endeksi (BYE) arasında negatif yüksek bir ilişki olduğu tespit edilmiştir ($p < 0,01$). Ayrıca M_i değeri ile Borçlanma Yapısındaki Değişim Endeksi (LSM) arasında pozitif yüksek bir ilişki olduğu ($p < 0,05$) ve M_i değeri ile Toplam Tahakkukların Toplam Varlıklara Oranı (THO) arasında negatif yüksek bir ilişki olduğu belirlenmiştir ($p < 0,05$).

Çoklu Doğrusal Regresyon analizinin sonucuna göre, Sig. değeri 0,05’den küçük olan Aktif Kalite Endeksi (KLT) ve Borçlanma Yapısındaki Değişim Endeksi (LSM) değişkenlerinin M_i değerini anlamlı olarak etkilediği belirlenmiştir. Beta katsayıları

incelendiğinde, Aktif Kalite Endeksi (KLT) ve Borçlanma Yapısındaki Değişim Endeksi (LSM) değişkenlerinin beta katsayıları pozitif olduğundan KLT ve LSM bağımsız değişkenleri, M_i bağımlı değişkeni pozitif olarak etkilediği tespit edilmiştir.

Hem Pearson Korelasyon, hem de Çoklu Doğrusal Regresyon analizinin sonucunda; M_i değeri ile Borçlanma Yapısındaki Değişim Endeksi (LSM) değişkeni arasında pozitif ve yüksek bir ilişki olduğu belirlenmiştir.

Bu araştırmanın önceki yapılan araştırmalardan farkı, BIST'teki Tekstil, Giyim Eşyası ve Deri Sektörü'nde faaliyet gösteren işletmelerin 2019 – 2022 yılları arasındaki verilerinin incelenmesidir. Yani hem incelenen sektör, hem de incelenen dönemler diğer araştırmalardan farklıdır. Önceki yapılan araştırmalardan Fındık ve Öztürk (2016)'ün 2013 – 2014, Güner ve Kurnaz (2020)'in 2017 – 2018, Kara ve Özcan (2020)'in 2013 – 2017, Göktürk ve Yalçinkaya (2021) 2017 – 2019, Günlük (2023)'ün 2017 – 2020 ve Peker (2023)'in 2020 – 2021 yılları arasındaki verileri incelediği belirlenmiştir. Toplu ve diğerleri (2021)'nin ise 2015 yılındaki verileri incelediği tespit edilmiştir. Bu araştırmanın diğer araştırmalarla benzer yönü ise Beneish modelinin kullanılarak işletmelerin manipülasyon yapma faaliyetlerinin incelenmesidir.

Bu çalışmadaki incelenen dönemde yani 2019 – 2022 yılları arasında Covid 19 salgınının söz konusu olması, Covid 19'un işletmelerin manipülasyon yapma faaliyetlerini etkilemesi açısından da değerlendirilmesi gerekmektedir. Covid 19, Tekstil, Giyim Eşyası ve Deri Sektörü'nü diğer sektörlerden farklı olarak daha fazla etkilemiştir. Özellikle 2019 yılında Tekstil, Giyim Eşyası ve Deri Sektörü'ndeki çoğu işletmenin finansal verileri faaliyette bulunamadıkları için KAP'da bulunmamaktadır (<https://www.kap.org.tr/tr/>; Erişim Tarihi: 05.06.2023). İşletmelerin finansal raporlarına da bu durum yansımıştır. Covid 19'un işletmelerin finansal raporlarına olan olumsuz etkisini gizlemek için

bazı işletmelerin manipölasyon faaliyetlerine başvurduğu görölmektedir.

Yatırımcıların kararları, şeffaf ve doğru muhasebe bilgileri ile yatırım yapma ihtiyaçları engellenmekte ve manipölasyon faaliyetleri ile değıştirilmektedir. Dolayısıyla tüm işletme ilgililerinin de finansal tablo verilerinden etkilendiği düşünöldüğünde manipölasyon faaliyetlerinin önemi ortaya çıkmaktadır. İşletmelerin manipölasyon faaliyetlerin tespit edilmesi ve bu faaliyetlerin önlenmesi işletmelere ve yetkili makamlara önerilebilir. Böylece, yatırımcılar ve diğer işletme ilgilileri doğru bilgilerle karar verebileceklerdir. İşletmeler ve yöneticiler, manipölatif faaliyetlerden kaçınmalı ve yatırımcıların kararlarını kendi çıkarlarına ve lehlerine değıştirmemelidir. Gelecekte yapılacak araştırmalarda ise BIST'teki daha önce incelenmemiş sektörlerdeki manipölasyon faaliyetleri araştırılabilir ve bu sektörler arasında karşılaştırmalar yapılabilir.

KAYNAKÇA

Abed, Ibtihal A., Hussin, Nazimah, Ali, Mostafa A., Haddad, Hossam, Shehadeh, Maha & Hasan, Elina F. (2022). “Creative Accounting Determinants and Financial Reporting Quality: Systematic Literature Review”, *Risks*, 10(76), pp. 1–25, <https://doi.org/10.3390/risks10040076>.

Altınbay, Ali & Ünal, Osman (2022). “Muhasebe Manipülasyonu Yöntemi Olarak Yaratıcı Muhasebe”, *Ekonomi Maliye İşletme Dergisi*, 5 (1), ss. 217 – 232.

Atabay, Esra & Dinç, Engin (2020). “Financial Information Manipulation And Its Effects On Investor Demands: The Case Of Bist Bank”, *Contemporary Studies in Economic and Financial Analysis*, 102, pp. 41–56.

Beneish, Messod D. (1999). “The Detection of Earnings Manipulation”, *Financial Analysts Journal*, 55 (5), pp. 24-36.

Benligiray, Serdar & Onay, Ahmet (2020). “Finansal Bilgi Manipülasyonu Bağlamında Bağımsız Denetçi Raporlarının ve SPK Bültenlerinin İncelenmesi”, *Anadolu Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi (İŞFAD)*, 2 (2), ss. 13 – 42.

Bezirci, Muhammet & Karahan, Nebi Salih (2015). “Muhasebe Kayıt Sürecindeki Manipülasyonların Neden ve Sonuç İlişkisinin Değerlendirilmesi”, *Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 29, ss. 216 – 240.

Çopuroğlu, Filiz & Korkmaz İbrahim Halil (2018). “Muhasebede Hata ve Manipülasyon Ayrımı, Muhasebe Manipülasyonu Yöntem ve Teknikleri”, *1st International Economics And Business Symposium (ECONBUSS), Sustainable Development in All Dimensions, Proceeding And Abstract Book*, Gaziantep Üniversitesi ve Fon Üniversitesi, ss. 734 – 742.

Dereköy, Feyza (2020). “Muhasebe Manipölasyonları: Toshiba Vakası”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, 85, ss. 91 – 110.

Demir, Volkan & Bahadır, Oğuzhan (2007). “Muhasebe Manipölasyonu Yöntemler ve Teknikleri”, Mali Çözüm Dergisi, İSMIMO, 17(84), ss.103-119.

Demir, Mehmet, Karadağ, Nazik & Alıcı, Muhammed Said (2020). “Muhasebe Alanında Hata, Hile ve Manipölasyon Üzerine Yazılmış Makalelerin Bibliyografik Analizi (2009-2018 Yılları Arası)”, Journal Of Institute Of Economic Development And Social Researches (Journal IKSAD), 23 (6), ss. 353 – 369.

Durana, Pavol, Blazek, Roman, Machova, Veronika & Krasnan, Miroslav (2022). “The Use Of Beneish M-Scores To Reveal Creative Accounting: Evidence From Slovakia”, Equilibrium. Quarterly Journal of Economics and Economic Policy, 17 (2), pp. 481–510, Doi: 10.24136/eq.2022.017.

Elitaş, Bilge Leyli (2013). “Muhasebe Manipölasyonu ve Muhasebe Bilgi Kalitesine Etkisi”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, 58, ss. 41 – 54.

Erol, Mikail & Aslan, Muhsin (2016). “Muhasebe Manipölasyon Yöntemlerinden Agresif Muhasebe ve Bir Uygulama”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, 49, ss. 19 – 28.

Feng, Mei, Ge, Weili, Luo, Shuqing & Shevlin, Terry (2011). “Why Do Cfos Become Involved In Material Accounting Manipulations?”, Journal of Accounting and Economics, 51, pp. 21 – 36.

Fındık, Hakkı & Öztürk, Erkan (2016). “Finansal Bilgi Manipölasyonunun Beneish Modeli Yardımıyla Ölçülmesi: BIST İmalat Sanayi Üzerine Bir Araştırma”, İşletme Araştırmaları Dergisi (iad), 8 (1), ss. 483 – 499.

Göktürk, İbrahim Emre & Yalçınkaya, Hüseyin Serdar (2021). “Muhasebe Manipölasyonu: Bist’te Yer Alan Toptan ve

Perakende Ticaret, Lokantalar ve Oteller Sektörü Üzerine Bir Uygulama”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 23 (3), ss. 512 – 531.

Güner, Mehmet & Kurnaz, Ersin (2020). “Muhasebe Manipülasyonunun Beneish Modeli Yardımıyla Ölçülmesi: Bist Kimya, Petrol, Plastik Endeksi Şirketleri Üzerine Bir Araştırma”, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, 13 (2), ss. 195 – 214.

Günlük, Mehmet (2023). “Muhasebe Manipülasyonlarının Beneish Modeli İle Tespit Edilmesi: Borsa İstanbul (BIST) Gıda, İçecek ve Tütün Alt Sektöründe Bir Uygulama”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, 69, ss. 365 – 386.

Husnurrosyidah, Husnurrosyidah & Fatihah, Inayatul (2022). “Fraud Detecting Using Beneish M-Score and F-Score: Which is More Effective?”, EQUILIBRIUM: Jurnal Ekonomi Syariah, 10 (1), pp. 137-151, <http://dx.doi.org/10.21043/equilibrium.v10i1.15351>.

Ibadın, Peter Okoeguale & Ehigie, Aimienrovbiye Humphrey (2019). “Beneish Model, Corporate Governance and Financial Statements Manipulation”, Asian Journal of Accounting and Governance, 12, pp. 51–64, <http://dx.doi.org/10.17576/AJAG-2019-12-05>.

Kara, Suat & Özcan, Pelin (2020). “Muhasebe Manipülasyonlarında Yapay Sinir Ağlarının Önemi ve Bir Uygulama”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, 60, ss. 155 – 176.

Karaatlı, Meltem, (2010). SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri, Kalaycı, Ş. (Ed.), 5. Baskı, Asil Yayın Dağıtım Ltd. Şti., Ankara.

Kıllı, Mustafa & Evci, Samet (2017). “Muhasebe Manipülasyonlarının Tespitinde Kullanılan Modeller”, Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 1 (1), ss. 68 – 79.

Küçüksille, Engin (2010). SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri, Kalaycı, Ş. (Ed.), 5. Baskı, Asil Yayın Dağıtım Ltd. Şti., Ankara.

Küçüksözen, Cemal (2004). Finansal Bilgi Manipülasyonu: Nedenleri, Yöntemleri, Amaçları, Teknikleri, Sonuçları ve İMKB Şirketleri Üzerine Ampirik Bir Çalışma, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi, Ankara.

Nguyen, Lan Anh, O’Connell, Brendan, Kend, Michael, Pham, Van Anh Thi & Vesty, Gillian (2021). “The Likelihood Of Widespread Accounting Manipulation Within An Emerging Economy”, Journal of Accounting in Emerging Economies, 11 (2), pp. 312 – 339, Doi: 10.1108/JAEE-02-2020-0041.

Ocak, Murat & Güçlü, Fırat Coşkun (2014). “Muhasebe Manipülasyonu: Hile, Yaratıcı Muhasebe, Kâr ve İzlenim Yönetimine İlişkin Kavramsal Çerçeve”, Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi, 6 (3), ss. 123 – 135.

Öztürk, Seyhan & Yılmaz, Cihan (2019). “Finansal Sıkıntının Muhasebe Manipülasyonu İle İlişkisi: Bist Gelişen İşletmeler Piyasasında Bir Uygulama”, Karadeniz Uluslararası Bilimsel Dergi, 41, ss. 241 – 254.

Peker, Ali Aykut (2023). “Muhasebe Manipülasyonlarının Tespit Edilmesinde Beneish Tr Modeli: Borsa İstanbul Üzerine Sektörel Bazda Bir Uygulama”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, 69, ss. 321 – 346.

Safta, Ioana Lavinia, Achim, Monica Violeta & Borlea, Sorin Nicolae (2020). “ Manipulation Of Financial Statements Through The Use Of Creative Accounting Case Of Romanian Companies”, Studia Universitatis “Vasile Goldis” Arad. Economics Series, 30 (3), pp. 90 – 107, Doi: 10.2478/sues-2020-0019.

Sungur, Onur (2010). SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri, Kalaycı, Ş. (Ed.), 5. Baskı, Asil Yayın Dağıtım Ltd. Şti., Ankara.

Tepeli, Yusuf & Kayıhan, Burak (2016). “Muhasebe Manipölasyonunun Beneish Modeli İle Tespit Edilmesi: Bist Gıda Maddeler Sanayi Sektörü’nde Bir Uygulama”, Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi, 14 (4), ss. 245 – 264.

Toplu, Nesibe, Calayoğlu, İlker & Azaltun, Murat (2021). “Finansal Bilgi Manipölasyonu Ortaya Çıkarmaya Yönelik Bir Araştırma (Beneish Modeli)”, Muhasebe ve Finans İncelemeleri Dergisi (MUFİDER), 4 (1), ss. 16 – 25.

Varıcı, İdris & Er, Bünyamin (2013). “Muhasebe Manipölasyonu ve Firma Performansı İlişkisi: İMKB Uygulaması”, Ege Akademik Bakış Dergisi, 13 (1), ss. 43-52.

<https://www.kap.org.tr/tr/Sektorler>, Erişim Tarihi: 21.06.2023.

<https://www.kap.org.tr/tr/>, Erişim Tarihi: 05.06.2023.

BÖLÜM III

Ufrs 1: Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması Stantandardı'nda Yapılan Değişikler

İlyas YILMAZ¹

1.Giriş

Raporlama yapan bir işletme finansal tablolarını ilk kez UFRS'ye uygun olarak hazırlamaya başladığında, bir dizi uygulama sorusunun ele alınması ve çözülmesi gerekir. Bu sorular muhasebeleştirme, sınıflandırma ve ölçmenin yanı sıra sunum ve açıklama konularıyla ilgilidir. Prensip olarak UFRS 1, uluslararası standartları uygulayan şirketlerin, şirketin ilk UFRS raporlama döneminin sonunda geçerli olan tüm UFRS'leri geriye dönük olarak, sunulan tüm karşılaştırmalı dönemlere, sanki her zaman uygulanmış

¹ Dr. Öğr. Gör., Bingöl Üniversitesi, Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu, Finans Bankacılık ve Sigortacılık Bölümü, Maliye Programı, iyilmaz@bingol.edu.tr, ORCID:0000-0002-7267-5926

gibi uygulamasını gerektirmektedir. Ancak standart, UFRS'nin geriye dönük olarak tam uygulanması gerekliliğine, diğer UFRS'lerde yer alan geçiş hükümlerini geçersiz kılan bir takım zorunlu istisnalar ve isteğe bağlı muafiyetler getirmektedir (Alibhai vd., 2021: 929).

UFRS 1 Standardı genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre hazırlanan finansal tablolarda Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına göre hazırlanan finansal tablolara geçiş açısından bir milat çizgisi oluşturmaktadır. Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına geçişin doğru yapılması, finansal tabloların karşılaştırmalı bilgiler sunarak bilgi kullanıcılarının ihtiyaçlarının karşılanması açısından UFRS 1 Standardı önemli bir standart olmaktadır (Çukacı ve Deniz, 2022: 11).

Standart oldukça karmaşıktır ve UFRS'ye geçiş sürecindeki şirketler, en uygun muhasebe uygulamasını belirlemek ve tüm finansal raporlamayı yeniden değerlendirme fırsatından yararlanmak için standardı dikkatlice analiz etmelidir (Bakker vd., 2017: 944).

UFRS 1 Standardı, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını ilk kez uygulayacak olan işletmelere yönelik düzenlemeleri içeren bir standarttır. Uluslararası Raporlama Standartlarını ilk kez uygulayacak işletmeler, UFRS 1'e göre UFRS raporlama dönemini bir önceki yılı da kapsayacak şekilde eksiksiz olarak bir finansal tablo seti hazırlamaları gerekmektedir. İşletmeler, ilk UFRS raporlama dönemi sonunda yürürlükte olan muhasebe politikalarını her bir standarda uygun bir şekilde uygulayıp sonraki tüm dönemler için aynı politikaları uygulamak zorundadırlar. UFRS 1 Standardı bazı koşulların varlığı durumunda UFRS Standartlarının geriye dönük uygulamasını yasaklamaktadır. Ayrıca işletmeler uyguladıkları genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinden Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na geçerken bu durumun işletmenin finansal durum ve performansı ile nakit akışları üzerindeki etkilerini UFRS 1'e göre dipnotlarda belirtmeleri gerekmektedir (ifrs.org).

2. Standardın Uygulanması

UFRS 1 Standardı, ilk kez Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nı uygulayacak olan işletmelerin; muhasebe ve raporlama süreçlerinde geçiş hükümlerinin nasıl uygulanacağını, finansal tabloların karşılaştırılabilir olmasını sağlamak üzere açılış bilançosunun nasıl hazırlanacağını, ara dönem finansal tablolara uygulanacak hükümlerin neler olduğu ve finansal tablolarda hangi açıklamaların yapılması gerekliliğini açıklamak üzere geliştirilen bir standarttır (Örten, Kaval ve Karapınar, 2015: 609).

UFRS 1 Standardı, bir işletmenin finansal tabloları ile ara dönem finansal raporlarının Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na göre hazırlanmasını sağlayarak yüksek kalitede bilgi içermesini amaçlamaktadır. Böylelikle işletme açısından Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na göre finansal tablolar ve ara dönem raporlara bir başlangıç noktası yaratarak kullanıcılar açısından şeffaf ve tüm dönemler açısından karşılaştırılabilir şekilde faydasını aşmayan bir maliyetle hazırlanması sağlanır (IFRS 2023, Paragraf 1).

UFRS 1 Standardı 40 paragraftan oluşmakta olup bu paragrafların yanı sıra A, B, C, D ve E eklerinden oluşmaktadır. A ekinde standart içindeki terimler tanımlanmakta, B ekinde diğer uluslararası finansal raporlama standartlarının geriye dönük olarak uygulanmasına ilişkin istisnalar bulunmaktadır. C eki ise işletme birleşmelerine yönelik muafiyetleri açıklamakta, D eki diğer muafiyetleri ve E ekinde ise kısa vadeli muafiyetlere yönelik açıklamalar bulunmaktadır.

UFRS 1 Standardı, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını ilk kez uygulayacak bir işletmenin finansal tabloları ile UMS 34 Ara Dönem Finansal Raporlama Standardı uyarınca hazırlanan ara dönem finansal tablolarının her birini kapsamaktadır (IFRS 2023, Paragraf 2).

Bir işletme, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına uygun, açık ve koşulsuz olarak beyan ederek hazırladığı finansal

tabloları ilk UFRS'ye uygun finansal tablolarıdır. Aşağıdaki durumlar işletmenin Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na göre hazırlanmış ilk finansal tablolarına örnektir (IFRS 2023, Paragraf 3):

- Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na her açıdan tutarlı olmayan ulusal zorunluluklara uygun olarak; finansal tabloların her açıdan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na uygun olarak hazırlanmasına rağmen UFRS'ye uygun olarak hazırlandığını içeren açık bir beyanın olmaması; Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na her açıdan olmasa bile bazı açılardan uygun olduğuna dair bir beyan içeren, ulusal zorunlulukların dışında kalan kalemleri muhasebeleştirmek açısından Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na uyan; ulusal zorunluluklara uygun olarak bazı tutarların UFRS'lere göre belirlenen tutarlarla mutabakatı ile birlikte; önceki finansal tabloların sunulması,
- İşletme sahipleri ve dış bilgi kullanıcılarına sunulmadan işletme içi kullanmak amacıyla Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na uygun olarak hazırlanan finansal tablolar,
- Konsolidasyon amacıyla UMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı'nda belirtilen ilkelere uyulmadan bir raporlama paketinin hazırlanması,
- Önceki dönem finansal tabloların sunulmamış olması.

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın ilk kez uygulanması aşağıdaki durumlarda uygulanmaz (IFRS 1, Paragraf 4):

- Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na uygunluk açısından açıkça bir beyan içeren finansal tabloların yanı sıra ulusal zorunluluklara uygun olarak finansal tabloların sunulmasının durdurulması,

- Bir önceki yıl ulusal zorunluluklara ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na uygunluk açısından açıkça bir beyan içeren finansal tabloların sunulması,
- Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na uygunluk konusunda açıkça bir beyan içeren ve bir önceki yıl sunulan finansal tablolar hakkında denetçilerin şartı denetim görüşü bildirmesi.

Bir İşletme, önceki bir raporlama döneminde UFRS'leri uygulamış ancak en son yıllık finansal tablolarında UFRS'lere uyumuna ilişkin açık ve koşulsuz bir beyanı bulunmaması durumunda ya bu UFRS'yi uygulamak ya da UFRS'leri UMS8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar Standardı'na göre geriye dönük olarak, sanki UFRS'leri uygulamayı hiç bırakmamış gibi uygulamak zorundadır (IFRS 1, Paragraf 4A).

UFRS 1 Standardı'nı mevcut durumda uygulayan işletme tarafından yapılan muhasebe politikalarındaki değişikliklere UFRS 1 Standardı uygulanmaz (IFRS 1, Paragraf 5).

UFRS 1 Standardı, ilk kez Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nı uygulayacak olan işletmelerin; muhasebe ve raporlama süreçlerinde geçiş hükümlerinin nasıl uygulanacağını, finansal tabloların karşılaştırılabilir olmasını sağlamak üzere açılış bilançosunun nasıl hazırlanacağını, ara dönem finansal tablolara uygulanacak hükümlerin neler olduğu ve finansal tablolarda hangi açıklamaların yapılması gerekliliğini açıklamak üzere geliştirilen bir standarttır (Örten, Kaval ve Karapınar, 2015: 609).

UFRS 1 Standardı, bir işletmenin finansal tabloları ile ara dönem finansal raporlarının Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na göre hazırlanmasını sağlayarak yüksek kalitede bilgi içermesini amaçlamaktadır. Böylelikle işletme açısından Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na göre finansal tablolar ve ara dönem raporlara bir başlangıç noktası yaratarak kullanıcılar açısından şeffaf ve tüm dönemler açısından

karşılaştırılabilir şekilde faydasını aşmayan bir maliyetle hazırlanması sağlanır (IFRS 2023, Paragraf 1).

UFRS 1 Standardı 40 paragraftan oluşmakta olup bu paragrafların yanı sıra A, B, C, D ve E eklerinden oluşmaktadır. A ekinde standart içindeki terimler tanımlanmakta, B ekinde diğer uluslararası finansal raporlama standartlarının geriye dönük olarak uygulanmasına ilişkin istisnalar bulunmaktadır. C eki ise işletme birleşmelerine yönelik muafiyetleri açıklamakta, D eki diğer muafiyetleri ve E ekinde ise kısa vadeli muafiyetlere yönelik açıklamalar bulunmaktadır.

UFRS 1 Standardı, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını ilk kez uygulayacak bir işletmenin finansal tabloları ile UMS 34 Ara Dönem Finansal Raporlama Standardı uyarınca hazırlanan ara dönem finansal tablolarının her birini kapsamaktadır (IFRS 2023, Paragraf 2).

Bir işletme, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına uygun, açık ve koşulsuz olarak beyan ederek hazırladığı finansal tabloları ilk UFRS'ye uygun finansal tablolarıdır. Aşağıdaki durumlar işletmenin Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na göre hazırlanmış ilk finansal tablolarına örnektir (IFRS 2023, Paragraf 3):

- Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na her açıdan tutarlı olmayan ulusal zorunluluklara uygun olarak; finansal tabloların her açıdan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na uygun olarak hazırlanmasına rağmen UFRS'ye uygun olarak hazırlandığını içeren açık bir beyanın olmaması; Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na her açıdan olmasa bile bazı açılardan uygun olduğuna dair bir beyan içeren, ulusal zorunlulukların dışında kalan kalemleri muhasebeleştirmek açısından Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na uyan; ulusal zorunluluklara uygun olarak bazı tutarların UFRS'lere göre belirlenen tutarlarla mutabakatı ile birlikte; önceki finansal tabloların sunulması,

- İşletme sahipleri ve dış bilgi kullanıcılarına sunulmadan işletme içi kullanmak amacıyla Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na uygun olarak hazırlanan finansal tablolar,
- Konsolidasyon amacıyla UMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı'nda belirtilen ilkelere uyulmadan bir raporlama paketinin hazırlanması,
- Önceki dönem finansal tabloların sunulmamış olması.

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın ilk kez uygulanması aşağıdaki durumlarda uygulanmaz (IFRS 1, Paragraf 4):

- Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na uygunluk açısından açıkça bir beyan içeren finansal tabloların yanı sıra ulusal zorunluluklara uygun olarak finansal tabloların sunulmasının durdurulması,
- Bir önceki yıl ulusal zorunluluklara ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na uygunluk açısından açıkça bir beyan içeren finansal tabloların sunulması,
- Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na uygunluk konusunda açıkça bir beyan içeren ve bir önceki yıl sunulan finansal tablolar hakkında denetçilerin şartı denetim görüşü bildirmesi.

Bir İşletme, önceki bir raporlama döneminde UFRS'leri uygulamış ancak en son yıllık finansal tablolarında UFRS'lere uyumuna ilişkin açık ve koşulsuz bir beyanı bulunmaması durumunda ya bu UFRS'yi uygulamak ya da UFRS'leri UMS8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar Standardı'na göre geriye dönük olarak, sanki UFRS'leri uygulamayı hiç bırakmamış gibi uygulamak zorundadır (IFRS 1, Paragraf 4A).

UFRS 1 Standardı'nı mevcut durumda uygulayan işletme tarafından yapılan muhasebe politikalarındaki değişikliklere UFRS 1 Standardı uygulanmaz (IFRS 1, Paragraf 5).

Bir işletme, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na geçiş tarihinde Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na göre bir açılış finansal durum tablosu hazırlaması ve sunması gerekmektedir (UFRS 1, Paragraf 6). Açılış finansal durum tablosu UFRS'lerin ilk kez uygulandığı finansal tablolarda UFRS'lere göre hazırlanan ve karşılaştırmalı bilgi sunulan en erken dönemin başlangıcıdır (Örten, Kaval, Karapınar, 2015: 612).

Bir işletme, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na göre ilk hazırladığı açılış finansal durum tablosunun yanı sıra diğer finansal tablolarında tüm dönemler boyunca aynı muhasebe politikalarını uygulamak zorundadır. İşletmenin tercih ettiği muhasebe politikaları Standardın 13-19 paragrafları ile B-e eklerinde belirtilen durumlar dışında ilk Uluslararası Finansal Raporlama Standartları dönemi sonunda geçerli olan her bir standart ile uyumlu olması gerekir (IFRS 1, Paragraf 7).

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nı uygulayacak işletme Standartların farklı tarihlerde yürürlükte olan versiyonlarını uygulayamamaktadır. Ancak işletme henüz zorunlu olmayan bir standardı uygulamak isterse standardın izin vermesi durumunda bu standardı uygulayabilmektedir (IFRS 1, Paragraf 8).

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın son versiyonunun uygulanmasında dair bir örnek aşağıdaki gibidir.

A işletmesi ilk kez Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nı uygulamaya karar vermiş ve raporlama dönemini 31 Aralık 20X5 olarak belirleyerek bir yıla ilişkin karşılaştırmalı tablolarını hazırlamak istemektedir. Doğal olarak işletmenin Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na geçiş tarihi 1 Ocak 20X4 olarak kabul edilir. 1 Ocak 20X4 tarihli finansal tablo aynı zamanda 31.12.20X3 tarihli dönem sonu tablosudur. İşletme 31 Aralık 20X4 tarihi de dâhil olmak suretiyle bu tarihe kadar finansal

tablolarını genel kabul muhasebe ilkelerine göre hazırlayarak sunmuştur.

A işletmesi 1 Ocak 20X4 tarihinde Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na göre finansal durum tablosunu hazırlayıp sunduktan sonra 31 Aralık 20X5 tarihinde finansal durum tablosu, kapsamlı gelir tablosu, özkaynak değişim tablosu, nakit akış tablosunu ve dipnotlarını 20X4 için karşılaştırmalı tutarlar dâhil olarak hazırlayıp sunacaktır.

Bir işletme muhasebe politikalarında değişiklik yaptığında diğer Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nda yer alan geçiş hükümlerini uygular, ek B-E'de belirtilen durumlar haricinde Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nı ilk kez uygulayan bir işletme diğer Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nda yer alan geçiş hükümlerini uygulamaz (IFRS 1, Paragraf 9).

UFRS 1 Standardı'nın 13-19 paragrafları ile ek B-E' de belirtilen durumlar hariç olmak üzere ilk kez hazırladıkları finansal durum tablosunu hazırlarken aşağıda belirtilen açıklamaları dikkate alır (IFRS 1, Paragraf 10):

- İşletme Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na göre muhasebeleştirilmesi gereken tüm varlık ve kaynakları muhasebeleştirmek zorundadır,
- İşletme Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın izin vermediği varlık ve kaynakları muhasebeleştirmez,
- İşletme Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na göre gerekiyorsa varlık ve kaynaklarını yeniden sınıflandırması gerekir,
- İşletme Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na göre muhasebeleştirilen varlık ve kaynaklarını ölçümler.

Bir işletme Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na göre ilk kez hazırladığı finansal durum tablosunda kullandığı muhasebe politikaları önceki muhasebe politikalarında farklı olabilir. Bu durum işletme Uluslararası Finansal Raporlama

Standartları'nın uygulanma tarihinden önceki iş ve işlemlerden dolayı birtakım düzeltmelerin yapılmasını gerektirmektedir. Söz konusu düzeltmeler Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'ndan önceki geçmiş yıl kârları ve uygun olması durumunda diğer özkaynak kalemlerinde muhasebeleştirmeleri içerir (IFRS 1, Paragraf 11).

UFRS 1 Standardının 14-17 paragrafları ve ek B hükümleri, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın geriye dönük uygulamalarını yasakladığı gibi C-E ekleri bazı muafiyetler getirmektedir (IFRS 1, Paragraf 12).

UFRS 1 Standardı diğer Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nda yer alan açıklama ve sunum gerekliliklerinden muafiyet sağlamamaktadır (IFRS 1, Paragraf 20).

Bir işletmenin Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na göre karşılaştırmalı bilgileri içerecek şekilde ilk finansal tabloları en az (IFRS 1, Paragraf 21):

- Üç finansal durum tablosu,
- İki kâr veya zarar ve diğer gelir kapsamlı tablosu,
- Sunulmuşsa iki ayrı kâr veya zarar tablosu,
- İki nakit akış tablosu,
- İki özkaynak değişim tablosu,
- İlgili dipnotları içermelidir.

Paragraf 21 incelendiğinde işletme geriye dönük olarak üç dönem finansal durum tablosunu hazırlarken diğer tablolardan iki adet hazırlaması gerekmektedir. Ayrıca geriye dönük üçüncü dönemin finansal durum tablosunu hazırlamak için dönem başı finansal durum tablosunun da UFRS'ler ile uyumlu hazırlanması gerekir ama yayınlanma zorunluluğu yoktur. Ayrıca diğer finansal tablolar ise iki dönem hem dönem başı hem de dönem sonu olmak üzere hazırlanır (Örten, Kaval, Karapınar, 2015: 611). Bu açıklamalar çerçevesinde 2023 yılında ilk kez UFRS'ler ile uyumlu

finansal tablolarını açıklayacak bir işletme aşağıdaki tabloda gösterildiği üzere finansal tablolarını hazırlayacaktır.

Tablo Adı	Tarih	Tarih	Tarih
Finansal Durum Tablosu	31.12.2023	31.12.2022	31.12.2022
Diğer Tablolar	01.01- 31.12.2023	01.01- 31.12.2023	

Bazı işletmeler, UFRS 1 Standardı muhasebeleştirme ve ölçüm ilkelere uymadan UFRS öncesi dönemler için seçilen verilerin tarihsel özetlerini sunabilirler. Bazı işletmeler ise UMS 1 Standardına bağlı olarak karşılaştırmalı bilgileri sunarken önceki genel kabul görmüş muhasebe ilkeleriyle ilgili karşılaştırmaları bilgileri sunarlar. Bir İşletme UFRS öncesi genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri doğrultusunda karşılaştırmalı bilgi ve tarihsel özetleri içeren finansal tablolarında aşağıdaki durumları belirtmesi gerekir (IFRS 1, Paragraf 22):

- UFRS öncesi genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri doğrultusunda hazırlanan bilgilerin, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na uygun bir şekilde hazırlanmadığının açıkça belirtilmesi,
- Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile uyum sağlanması amacıyla yapılan temel düzeltmelerin sayısallaştırma zorunluluğu olmadan niteliğini açıklaması gerekir.

İşletme, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinden Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na geçmesi durumunda bu durumun işletmenin finansal durum ve performansı ile nakit akışları üzerindeki etkilerini açıklamaları gerektirmektedir (IFRS 1, Paragraf 23).

UFRS 1 Standardı'nın 4A paragrafında açıklandığı gibi bir işletme önceki dönemde Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nı uygulamayı bırakma ve devam etme nedenlerini

açıklaması gerekir (IFRS 1, Paragraf 23A). Ayrıca işletme yine Standardın 4A paragrafında açıklandığı üzere UFRS 1 Standardı'nı uygulamayı seçmemesi durumunda ancak diğer Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nı hiç uygulamayı bırakmadan devam etmesinin nedenlerini de açıklamalıdır (IFRS 1, Paragraf 23B).

Standardın 24.paragraf ile 28.paragrafda dâhil olmak üzere aradaki paragraflar **mutabakatlar** konusu ile ilgili konuları açıklamaktadır.

İşletme UFRS 1 Standardı 23.paragrafında yer alan açıklamaya gören finansal tabloları aşağıdaki mutabakatları içermelidir (IFRS 1, Paragraf 24):

- İşletmenin Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na göre hazırladığı özkaynakları ile önceki genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre hazırlanan özkaynaklarının en son dönem sonu ile UFRS'ye geçiş tarihleri arasında mutabakat sağlanmalıdır.
- İşletmenin en son hazırladığı kapsamlı gelir tablosu ile Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na göre hazırlanan kapsamlı gelir tablosu arasından mutabakat sağlanmalıdır. İşletme UFRS'lere geçmeden önce kapsamlı gelir tablosu raporlamamış ise kâr-zarar tablosu ile UFRS'lere göre hazırlanan kapsamlı gelir tablosu arasında mutabakat sağlanır.
- İşletme Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na geçiş tarihinde hazırladığı finansal tablosunda bir değer düşüklüğü veya iptalini muhasebeleştirilmesi durumunda UFRS'lere geçtikten sonra bu değer düşüklüğü veya iptalinin UMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı çerçevesinde gerekli açıklamaları yapması gerekmektedir.

İşletme finansal durum tablosu ve kapsamlı gelir tablosunun yanı sıra nakit akış tablosu da sunmuşsa söz konusu bu tablolarda

yapmış olduğu düzeltmeleri kullanıcıların anlayacağı şekilde gerekli ayrıntılara yer vermesi gerekmektedir (IFRS 1, Paragraf 25).

İşletme genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinde hata yapması ve bunun farkına varılması durumunda söz konusu hataların düzeltilmesini muhasebe politikalarındaki değişikliklerden ayırması gerekmektedir (IFRS 1, Paragraf 26).

İşletmenin Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nı uygulamaya geçmesiyle birlikte hazırlanan ilk UFRS finansal tablolarında UMS 8 Standardı'nın muhasebe politikalarında gerçekleşen değişiklikler ile ilgili hükümleri uygulanmaz (IFRS 1, Paragraf 27).

İşletme Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na göre hazırlanan ilk finansal tablolarının kapsadığı dönemde muhasebe politikalarında veya UFRS'de yer alan istisnaların kullanımı değiştirmesi durumunda ilk UFRS ara dönem finansal tabloları ile finansal raporlarında bu UFRS 1 Standardı'nın 23.paragrafında yer alan hükümlere göre gerekli olan açıklamayı yaparak yine IFRS 1 Standardı'nın 24.paragrafında yer alan mutabakatları güncellemesi gerekir (IFRS 1, Paragraf 27A).

İşletme ilk Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na göre hazırlanan finansal tablolarında önceki dönemlerle ilgili finansal tablolarını sunmamış ise bu durumu açıklamalıdır (IFRS 1, Paragraf 28).

Standardın 29.paragraf ile 29A.paragraflarında finansal varlıklar ile yükümlölüklerin tanımlanmasına dair açıklamaları içermektedir.

İşletme UFRS 1 Standardı'nın D19A paragrafında belirtildiğı üzere önceden muhasebeleştirdiğı bir finansal varlığın gerçeğe uygun değeri farkını kâr veya zarara yansıtmak koşuluyla ölçülen finansal varlık olarak tanımlanmasını izin verilir. İşletme bu şekilde tanımlanan finansal varlığın ilgili tarihteki gerçeğe uygun değeri ile önceki finansal tablolardaki sınıflandırmasını ve defter değerini açıklar (IFRS 1, Paragraf 29).

İşletme UFRS 1 Standardı'nın D19 paragrafında belirtildiği üzere önceden muhasebeleştirdiği bir finansal yükümlülüğün gerçeğe uygun değer farkını kâr veya zarara yansıtmak koşuluyla ölçülen finansal yükümlülük olarak tanımlanmasını izin verilir. İşletme bu şekilde tanımlanan finansal yükümlülüğün ilgili tarihteki gerçeğe uygun değeri ile önceki finansal tablolardaki sınıflandırmasını ve defter değerini açıklar (IFRS 1, Paragraf 29A).

Standardın 30.paragrafı gerçeğe uygun değerın varsayılan maliyet olarak kullanılmasına dair açıklamayı içermektedir.

İşletme Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na geçişte hazırladıkları açılış finansal durum tablosunda maddi ve maddi olmayan duran varlık, yatırım amaçlı gayrimenkul ve kullanım varlığı için gerçeğe uygun değerın varsayılan maliyet olarak kullanması durumunda ilk UFRS tablolarında UFRS'ye geçişte hazırlanan finansal durum tablosunda her bir kalem için bu gerçeğe uygun değerlerin toplamı ile önceki genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre defter değerlerinde yapılan toplam düzeltmeyi açıklaması gerekir (IFRS 1, Paragraf 30).

Standardın 31.paragrafı iştirakler, bağlı ortaklıklar ve iş ortaklıklarındaki yatırımlara yönelik varsayılan maliyet kullanımına dair açıklamayı içermektedir. İşletme Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na geçişte hazırladıkları açılış finansal durum tablosunda iştirakler, bağlı ortaklıklar ve iş ortaklarına yönelik varsayılan maliyet kullanması durumunda aşağıda belirtilenleri ilk UFRS bireysel finansal tablolarında açıklaması gerekir:

- Varsayılan maliyet olarak yatırımların önceki genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine defter değeri toplam varsayılan maliyettir,
- Varsayılan maliyet olarak gerçeğe uygun değerın seçilmesi durumunda yatırımların toplam maliyeti,
- Daha önce genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre raporlanan defter değerlerine yapılan düzeltmeler.

Standardın 31A paragrafı, petrol ve gaz varlıkları için varsayılan maliyet kullanımına dair açıklamayı içermektedir. İşletme UFRS 1 Standardı'nın D8A(b) paragrafındaki belirtilen petrol ve gaz varlıkları için muafiyeti kullanması durumunda önceki genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre belirlenen defter değerlerinin hangi esasa göre dağıtıldığını açıklar.

Standardın 31B paragrafı, tarife düzenlemesine tabi faaliyetlere varsayılan maliyet kullanımına dair açıklamayı içermektedir. İşletme UFRS 1 Standardı'nın D8B paragrafındaki belirtilen muafiyeti kullanması durumunda önceki genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre defter değerlerinin hangi esasa göre belirlendiğini açıklar.

Standardın 31C paragrafı, yüksek enflasyon sonrasında varsayılan maliyet kullanımına dair açıklamayı içermektedir. İşletme yüksek enflasyon nedeniyle Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na geçişte hazırladıkları açılış finansal durum tablosunda varlık ve kaynaklarını gerçeğe uygun değerden ölçerek varsayılan maliyet olarak da gerçeğe uygun değer seçilmesi durumunda işletme ilk UFRS finansal tablolarında aşağıda belirtilen her iki özelliğe sahip fonksiyonel para birimine nasıl ve neden sahip olduğu ile daha sonra sahip olmayı bıraktığını açıklar:

- Genel bir fiyat endeksinin para biriminde işlem ve bakiyeleri olan bütün kuruluşlar için mevcut olmayışı,
- Yabancı bir para birimi le mevcut para birimi arasında istikrarlı bir konvertibilitenin olmaması.

Standardın 33 ve 33.paragrafları, ara dönem finansal raporlara yönelik açıklamaları içermektedir. İşletme IAS 34 Standardı'na göre ilk IFRS finansal tablolarının bir kısmı için finansal rapor sunuyorsa UFRS 1 Standardı'nın 23.paragrafına uyum sağlamak üzere UMS 34 gerekliklerine ilave olarak aşağıdakileri de yerine getirir (IFRS 1, Paragraf 32):

- İşletme önceki dönem ara finansal tablolarının karşılaştırılabilir olmasını sağlamak üzere bir ara dönem rapor

sunmuşsa özkaynaklar ve kapsamlı gelir (veya kâr-zarar) ile mutabakat sağlanmalıdır.

- İşletme özkaynaklar ve kapsamlı gelirlerine yönelik mutabakatlara ek olarak ilk UFRS finansal tablolarının kapsadığı bir kısmı için IAS 34 Standardı'na bağlı olarak UFRS 1 Standardı'nın 25 ve 26.paragraflarındaki açıklamaları da içerek şekilde yayımlanmış başka belgelere dair referansları içerir.
- İşletme muhasebe politikalarında veya UFRS'lerde belirtilen istisnaların kullanımı değiştirmesi durumunda bu değişiklikleri UFRS 1 Standardı'nın 23.paragrafı uyarınca her ara dönem finansal raporunda açıklayarak 23A ve 23B maddelerinde belirtilen mutabakatları günceller.

UMS 34 Standardı, ara dönem finansal rapor kullanıcılarının en son yıllık finansal tablolara ulaşacakları varsayımına dayanan asgari açıklamalar ile cari ara dönemdeki önemli olay ve işlemlerle ilgili açıklamaları gerektirir. Bu sebeple ilk kez Uluslararası Muhasebe Standartlarını uygulayan bir işletme, önceki genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre hazırlanmış en son yıllık finansal tablolarında cari ara dönemin anlaşılmasını sağlamak üzere önemli olay ve işlemleri açıklamamışsa ya bu olay ve işlemleri açıklamalı ya da bu bilgileri içeren başka bir belge var ise bu belgeye atıfta bulunulmalıdır (IFRS 1, Paragraf 33).

3. Diğer Ufrs'lerin Geriye Dönük Olarak Uygulanmasına İlişkin İstisnalar

UFRS 1 Standardı, standardın 14-17.paragrafları ile ek B'de yer alan istisnalar dışında diğer IFRS'lerde yer alan bazı hususların geri dönük olarak uygulanmasını yasaklamaktadır (IFRS 1, Paragraf 13).

İşletme, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na geçiş tarihinde hatalı olduğuna dair bir kanıt olmadığı sürece UFRS'lere yönelik yaptığı tahminler aynı tarihte genel kabul görmüş

muhasebe politikalarına göre yaptığı tahminler ile tutarlı olmak zorundadır (IFRS 1, Paragraf 14).

İşletme Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na geçtikten sonra daha önce genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri doğrultusunda bir bilgi edinmesi durumunda UMS 10 Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar Standardı'na göre raporlama döneminden sonra düzeltmeye gereksinim olmayan olaylar olarak değerlendirmesi gerekir. Bu durumu bir örnekle açıklamak gerekirse işletme 1 Ocak 20X4 tarihinde Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na geçmiş olmakla birlikte 15 Temmuz 20X4 tarihinde elde ettiği bir bilgi doğrultusunda 31 Aralık 20X3 tarihinden önceki genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri doğrultusunda bir değişiklik yapılmasını gerektirmektedir. Bu durumu işletme Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na geçiş tarihinde hazırladığı finansal durum tablosuna yansıtmadan 31 Aralık 20X4 sona eren yılın kâr veya zararına yansıtır (IFRS 1, Paragraf 15).

İşletme, UMS 10 Standardı ile uyum sağlamak amacıyla önceki genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri doğrultusunda tahmin gerektirmeyen olayları İşletme Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na geçiş tarihinde koşulları yansıtacak şekilde UFRS'ye göre tahminlerin yapılması gerekebilir. Örneğin döviz kurları, piyasa fiyatları ve faiz oranlarına ilişkin tahminler UFRS'ye geçiş tarihinde piyasa koşullarını yansıtacak şekilde olmalıdır (IFRS 1, Paragraf 16).

İşletme, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na geçiş tarihinde hazırlanan finansal durum tablosunda ve ilk UFRS finansal tablolarında sunulan karşılaştırmalı dönemler için 14-16.paragraflarda açıklanan durumları yansıtır olmalıdır (IFRS 1, Paragraf 17).

3.1. Finansal Varlık ve Yükümlülüklerin Kayıtlardan Çıkarılması

UFRS'leri ilk kez uygulayan işletme, B3 paragrafında izin verilen durumlar dışında, UFRS 9 Standardı'nda yer alan finansal

tablo dışı bırakma hükümlerini, UFRS'lere geçiş tarihinde veya sonrasında gerçekleşen işlemler için ileriye dönük olarak uygular. Örneğin, UFRS'leri ilk kez uygulayan bir işletme, UFRS'lere geçiş tarihinden önce gerçekleşen bir işlem sonucunda önceki genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre türev olmayan finansal varlıklarını veya türev olmayan finansal yükümlülüklerini finansal tablo dışı bırakmışsa, bu varlık ve yükümlülükleri (daha sonraki bir işlem veya olay sonucunda finansal tablolara alınmaya hak kazanmadıkça) UFRS'lere göre finansal tablolara almaz (IFRS 1, Paragraf B2).

B2 paragrafına rağmen bir işletme, geçmiş işlemler sonucunda finansal tablo dışı bırakılan finansal varlık ve yükümlülükleri UFRS 9 Standardı'nı uygulamak için gerekli bilgilerin söz konusu işlemlerin ilk muhasebeleştirilmesi sırasında elde edilmiş olması koşuluyla, UFRS 9 Standardı'ndaki finansal tablo dışı bırakma hükümlerini işletmenin seçeceği bir tarihten itibaren geriye dönük olarak uygulayabilir (IFRS 1, Paragraf B3).

3.2. Korunma Muhasebesi

UFRS 9 Finansal Araçlar (2017 Sürümü) Standardı'nın gerektirdiği üzere, bir işletme UFRS'lere geçiş tarihinde tüm türevleri gerçeğe uygun değerden ölçerek ve önceki genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre varlık veya yükümlülük olarak raporlanan türev ürünlerden kaynaklanan tüm ertelenmiş kayıp ve kazançları elimine eder (IFRS 1, Paragraf B4).

Bir işletme, UFRS 9 uyarınca finansal riskten korunma muhasebesi için uygun olmayan türde bir finansal riskten korunma ilişkisini açılış UFRS finansal durum tablosuna yansıtmayacaktır. Örneğin, finansal riskten korunma aracının tek başına yazılı bir opsiyon veya net yazılı bir opsiyon olduğu veya finansal riskten korunan kalemin yabancı para riskinden başka bir risk için nakit akış riskinden korunma işlemindeki net bir pozisyon olduğu birçok finansal riskten korunma ilişkisi. Ancak bir işletme önceki genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre net bir pozisyonu finansal riskten korunma konusu kalem olarak tanımlamışsa UFRS'lere geçiş

tarihinden geç olmamak kaydıyla UFRS 9'un 6.6.1 paragrafında yer alan şartları karşılaması durumunda bu net pozisyon içerisindeki münferit bir kalemi veya net bir pozisyonu UFRS'lere göre korunan kalem olarak tanımlayabilir (IFRS 1, Paragraf B5).

IFRS'lere geçiş tarihinden önce bir işlemin, finansal riskten korunma olarak tanımlanmış olması ancak finansal riskten korunma işleminin UFRS 9'daki finansal riskten korunma muhasebesi koşullarını karşılamaması durumunda, işletme finansal riskten korunma muhasebesine son vermek için UFRS 9'un 6.5.6 ve 6.5.7 paragraflarını uygular. UFRS'lere geçiş tarihinden önce gerçekleştirilen işlemler geriye dönük olarak finansal riskten korunma olarak belirlenemez (IFRS 1, Paragraf B6).

3.3. Kontrol Gücü Olmayan Paylar

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nı ilk kez uygulayan bir işletme, UFRS 10'un aşağıdaki gerekliliklerini UFRS'lere geçiş tarihinden itibaren ileriye dönük olarak uygular (IFRS 1, Paragraf B7):

a) B94 paragrafında yer alan toplam kapsamlı gelirin, kontrol gücü olmayan payların açık bakiye vermesi sonucunu doğursa dahi, ana ortaklığa ve kontrol gücü olmayan paylara atfedilmesi gerekliliği,

b) 23 ve B96 paragraflarında yer alan, ana ortaklığın bağlı ortaklıktaki sahiplik payında kontrol kaybına yol açmayan değişikliklerin muhasebeleştirilmesine ilişkin hükümler ve

c) B97-B99 paragraflarında yer alan bağlı ortaklık üzerindeki kontrol kaybının muhasebeleştirilmesine ilişkin hükümler ile UFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler Standardının 8A paragrafında yer alan ilgili hükümler.

3.4. Finansal Araçların Sınıflandırılması ve Ölçümü

İşletme, bir finansal varlığın UFRS 9'un 4.1.2 paragrafında yer alan koşulları veya 4.1.2A paragrafında yer alan koşulları

karşılayıp karşılamadığını, UFRS'lere geçiş tarihinde mevcut olan gerçeklere ve koşullara dayanarak değerlendirir (IFRS 1, Paragraf B8).

Paranın zaman değeri unsurunun UFRS 9'un B4.1.9B - B4.1.9D paragrafları uyarınca değiştirilmiş halinin UFRS'lere geçiş tarihinde mevcut olan durum ve koşullara göre değerlendirilmesinin mümkün olmaması durumunda işletme, söz konusu finansal varlığın sözleşmeye bağlı nakit akış özelliklerini, UFRS 9'un B4.1.9B - B4.1.9D paragraflarında yer alan paranın zaman değeri unsurunun değiştirilmesine ilişkin hükümleri dikkate almaksızın, UFRS'lere geçiş tarihinde mevcut olan durum ve koşullara göre değerlendirir. Bu durumda işletme, UFRS 7'nin 42R paragrafını da uygular ancak "IFRS 9'un 7.2.4 paragrafına" yapılan atıflar bu paragrafı ve "finansal varlığın ilk muhasebeleştirilmesine" yapılan atıflar "UFRS'lere geçiş tarihinde" şeklinde anlaşılır (IFRS 1, Paragraf B8A).

Bir erken ödeme özelliğinin gerçeğe uygun değerinin önemsiz olup olmadığının UFRS 9'un B4.1.12(c) paragrafı uyarınca UFRS'lere geçiş tarihinde mevcut olan durum ve koşullara göre değerlendirilmesinin mümkün olmaması durumunda işletme, UFRS 9'un B4.1.12 paragrafında yer alan erken ödeme özelliklerine ilişkin istisnayı dikkate almaksızın söz konusu finansal varlığın sözleşmeye bağlı nakit akış özelliklerini UFRS'lere geçiş tarihinde mevcut olan durum ve koşullara göre değerlendirir. Bu durumda işletme, UFRS 7'nin 42S paragrafını da uygular ancak "UFRS 9'un 7.2.5 paragrafına" yapılan atıflar bu paragrafı ve "finansal varlığın ilk muhasebeleştirilmesine" yapılan atıflar "UFRS'lere geçiş tarihinde" şeklinde anlaşılır (IFRS 1, Paragraf B8B).

Bir işletmenin UFRS 9'daki etkin faiz yöntemini geriye dönük olarak uygulamasının mümkün olmaması durumunda (UMS 8'de tanımlandığı şekilde), finansal varlığın ya da finansal borcun UFRS'lere geçiş tarihindeki gerçeğe uygun değeri, söz konusu finansal varlığın UFRS'lere geçiş tarihindeki yeni brüt defter değeri

ya da söz konusu finansal borcun yeni itfa edilmiş maliyeti olacaktır (IFRS 1, Paragraf B8C).

3.5. Finansal Varlıklarda Değer Düşüklüğü

İşletme, UFRS 9 Bölüm 5.5'te yer alan değer düşüklüğü hükümlerini B8E - B8G ve E1-E2 paragrafları uyarınca geriye dönük olarak uygular (IFRS 1, Paragraf B8D).

İşletme, UFRS'lere geçiş tarihinde, finansal araçların ilk muhasebeleştirildiği tarihteki (veya kredi taahhütleri ve finansal garanti sözleşmeleri için UFRS 9'un 5.5.6 paragrafı uyarınca işletmenin dönülemez taahhüde taraf olduğu tarihteki) kredi riskini belirlemek ve bunu UFRS'lere geçiş tarihindeki kredi riskiyle karşılaştırmak için aşırı maliyet veya çabaya katlanmadan elde edilebilen makul ve desteklenebilir bilgileri kullanır. Arıca bakınız UFRS 9'un B7.2.2 - B7.2.3 paragraflarına bakılır (IFRS 1, Paragraf B8E).

Bir işletme, ilk muhasebeleştirmeden bu yana kredi riskinde önemli bir artış olup olmadığını belirlerken aşağıdakileri uygulayabilir (IFRS 1, Paragraf B8F):

a) UFRS 9'un 5.5.10 ve B5.5.22 -B5.5.24 paragraflarında yer alan gereklilikler ve

b) UFRS 9'un 5.5.11 paragrafında yer alan, vadesi 30 günden fazla geçmiş aksi ispat edilebilir sözleşmeye bağlı ödemeler için işletmenin söz konusu finansal araçlara ilişkin ilk muhasebeleştirmeden bu yana kredi riskinde meydana gelen önemli artışları vadesi geçmiş bilgilere dayanarak belirleyerek değer düşüklüğü hükümlerini uygulaması durumunda.

UFRS'lere geçiş tarihinde, bir finansal aracın ilk muhasebeleştirilmesinden bu yana kredi riskinde önemli bir artış olup olmadığının belirlenmesinin aşırı maliyet veya çaba gerektirmesi durumunda işletme, söz konusu finansal araç finansal tablo dışı bırakılıncaya kadar her bir raporlama tarihinde ömür boyu beklenen kredi zararlarına eşit tutarda bir zarar karşılığı

muhasebeleştirir. Söz konusu finansal araç bir raporlama tarihinde düşük kredi riskine sahip değilse, bu durumda B8F(a) paragrafı uygulanır (IFRS 1, Paragraf B8G).

3.6. Saklı Türevler

UFRS'yi ilk kez uygulayan işletme, saklı bir türev ürünün ana sözleşmeden ayrıştırılması ve türev ürün olarak muhasebeleştirilmesi gerekip gerekmediğini, sözleşmeye ilk kez taraf olduğu tarih ile UFRS 9'un B4.3.11 paragrafı uyarınca yeniden değerlendirmenin gerekli olduğu tarih arasında mevcut olan koşulları esas alarak değerlendirir (IFRS 1, Paragraf B9).

3.7. Devlet Kredileri

UMS 32 Finansal Araçlar: Sunum Standardı'nı ilk kez uygulayan bir işletme, alınan tüm devlet kredilerini UMS 32 Standardı uyarınca finansal yükümlülük veya özkaynak aracı olarak sınıflandırır. B11 paragrafında izin verilen durumlar haricinde, UFRS'leri ilk kez uygulayan işletme, UFRS 9 Finansal Araçlar ve TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standartlarında yer alan hükümleri, UFRS'lere geçiş tarihinde mevcut olan devlet kredilerine ileriye dönük olarak uygular ve piyasa faiz oranının altında bir faiz oranıyla alınan devlet kredisine karşılık gelen faydayı devlet teşviki olarak muhasebeleştirmez. Sonuç olarak, UFRS'leri ilk kez uygulayan bir işletme, önceki genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre piyasa faiz oranının altındaki bir devlet kredisini UFRS gereklilikleri ile tutarlı bir şekilde muhasebeleştirmemiş ve ölçmemişse kredinin UFRS'lere geçiş tarihindeki önceki genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre defter değerini açılış UFRS finansal durum tablosundaki defter değeri olarak kullanır. İşletme, UFRS'lere geçiş tarihinden sonra bu tür kredilerin ölçümünde UFRS 9'u uygular (IFRS 1, Paragraf B10).

B10 paragrafına rağmen, bir işletme, UFRS 9 ve UMS 20'de yer alan hükümleri, UFRS'lere geçiş tarihinden önce alınan bir devlet

kredisine, bu kredinin ilk muhasebeleştirilmesi sırasında gerekli bilgilerin elde edilmiş olması koşuluyla, geriye dönük olarak uygulayabilir (IFRS 1, Paragraf B11).

B10 ve B11 paragraflarında yer alan hükümler ve yönlendirmeler, bir işletmenin daha önce gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılarak muhasebeleştirilen finansal araçların tanımlanmasına ilişkin olarak D19 - D19C paragraflarında açıklanan istisnaları kullanmasına engel teşkil etmez (IFRS 1, Paragraf B12).

3.8. Sigorta Sözleşmeleri

Bir işletme, UFRS 17 kapsamındaki sözleşmelere UFRS 17'nin C1 - C24 ve C28 paragraflarındaki geçiş hükümlerini uygular. UFRS 17'deki bu paragraflarda geçiş tarihine yapılan atıflar, UFRS'lere geçiş tarihi olarak anlaşılmalıdır (IFRS 1, Paragraf B13).

3.9. Kiralamalar ve Hizmetten Çekme, Restorasyon vb. Yükümlülüklerle İlgili Ertelenmiş Vergi

UMS 12 Gelir Vergileri Standardı'nın 15 ve 24'üncü paragrafları işletmeleri belirli durumlarda ertelenmiş vergi varlığı veya yükümlülüğünü muhasebeleştirmekten muaf tutmaktadır. Bu muafiyete rağmen, UFRS'leri ilk kez uygulayacak olan işletme, vergiye tabi kâr elde etmek suretiyle söz konusu geçici farklardan yararlanmanın kuvvetle muhtemel olması şartıyla ertelenmiş vergi varlığı ve aşağıda belirtilenlerle ilişkilendirilen vergilendirilebilir geçici farkların tümü için ertelenmiş vergi yükümlülüğü muhasebeleştirir (IFRS 1, Paragraf B14):

a) Kullanım hakkı varlıkları ve kiralama yükümlülükleri ve

b) Hizmetten çekme, restorasyon ve benzeri yükümlülüklerle karşılık gelen ve ilgili varlığın maliyetinin bir parçası olarak muhasebeleştirilen tutarlar.

4. UFRS 1 Standardı'nda Yapılan Değişikler

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından 2023 yılında yayınlanan UFRS 1 Standardı'nda aşağıdaki değişiklikler görülmektedir:

UFRS 1 Standardı'nın geçerlilik tarihi bölümüne 39AE, 39AF, 39AG, 39AH paragrafları eklenmiş olup bu paragraflar aşağıda yer almaktadır.

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu 2017 yılında UFRS 17 Sigorta Sözleşmeleri Standardını yayınlamıştır. UFRS 17, UFRS 4'ün yerini alarak sigorta sözleşmelerinin kapsamı muhasebeleştirilmesi, ölçümü, sunumu ve dipnotlarda yer alacak açıklamalarla ilgili düzenlemeleri içermektedir.

Mayıs 2017'de yayımlanan UFRS 17 Sigorta Sözleşmeleri, UFRS 1 Standardı'nın B1 ve D1 paragraflarını değiştirmiş, D4 paragrafından önceki başlığı ve D4 paragrafını silerek ve B12 paragrafından sonra bir başlık ve B13 paragrafını eklemiştir. Bir işletme UFRS 17'yi uygularken bu değişiklikleri de uygulayacaktır (IFRS 1, Paragraf 39AE).

Standardın silinen D4 paragrafı: UFRS'yi ilk kez uygulayan işletmeler UFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri standardındaki geçiş hükümlerini uygulayabilir. UFRS 4, ilk kez uygulayan işletmeler tarafından yapılan değişiklikler de dâhil olmak üzere sigorta sözleşmeleri için muhasebe politikalarında yapılan değişiklikleri kısıtlamaktadır. UFRS 17 uygulamaya geçince doğal olarak bu paragraf UFRS 1 Standardı'ndan silinmiştir.

Bir işletme, UFRS 17 kapsamındaki sözleşmelere UFRS 17'nin C1 - C24 ve C28 paragraflarındaki geçiş hükümlerini uygular. UFRS 17'deki bu paragraflarda geçiş tarihine yapılan atıflar, UFRS'lere geçiş tarihi olarak anlaşılmalıdır (IFRS 1, Paragraf B13).

Bir işletme UFRS 17'yi 1 Ocak 2023 tarihinde veya bu tarihten sonra başlayan yıllık raporlama dönemlerinde uygulayacaktır. Eğer bir işletme UFRS 17'yi daha erken uygularsa,

bu durumu açıklamak zorundadır. UFRS 17'nin ilk uygulama tarihinde veya öncesinde UFRS 9 Finansal Araçlar'ı uygulayan işletmeler için erken uygulamaya izin verilmektedir (UFRS 17, Paragraf C1).

Gerçeğe uygun değer yaklaşımını uygularken, bir işletmenin sigorta finansman gelir veya giderlerini kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu arasında ayırtırmayı seçmesi durumunda, geçiş tarihinde diğer kapsamlı gelir tablosunda muhasebeleştirilen sigorta, finansman, gelir veya giderlerinin kümülatif tutarını belirlemesine izin verilir (UFRS 17, Paragraf C24).

Bir işletmenin, TFRS 17'yi ilk kez uyguladığı yıllık raporlama döneminin sonundan beş yıl öncesine kadar meydana gelen hasar gelişimine ilişkin daha önce yayınlanmamış bilgileri açıklaması gerekmez. Ancak, bir işletme bu bilgiyi açıklamazsa, bu durumu dipnotlarda açıklamalıdır (UFRS 17, Paragraf C28).

UFRS Yorum 23 Gelir Vergisi İşlemlerine İlişkin Belirsizlikler Standardı, UFRS1 Standardı'na E8 paragrafını eklenmiştir. Bir işletme UFRS Yorum 23'ü uyguladığında bu değişikliği de uygular (IFRS 1, Paragraf 39AF).

UFRS'leri ilk kez uygulayacak olan ve UFRS'lere geçiş tarihi 1 Temmuz 2017'den önce olan bir işletme, UFRS Yorum 23 Gelir Vergisi İşlemlerine İlişkin Belirsizlikler Standardının uygulamasını ilk UFRS finansal tablolarındaki karşılaştırmalı bilgilere yansıtmamayı seçebilir. Bu seçimi yapan bir işletme, UFRS Yorum 23'ün uygulanmasının birikimli etkisini, ilk UFRS raporlama döneminin başında geçmiş yıl kârlarının (veya uygun olduğu şekilde diğer özkaynak bileşenlerinin) açılış bakiyesinde bir düzeltme olarak muhasebeleştirir (IFRS 1, Paragraf E8).

Mayıs 2020'de yayımlanan Yıllık İyileştirmeler (2018-2020) ile Standardın D1(f) paragrafı değiştirilmiş ve D13A paragrafı eklenmiştir. İşletme bu değişikliği 1 Ocak 2022 tarihinde veya bu tarihten sonra başlayan yıllık raporlama dönemlerinde uygulayacaktır. Daha erken uygulamaya izin verilmektedir. Bir

işletme değişikliği daha erken bir dönem için uygularsa, bu durumu açıklar (IFRS 1, Paragraf 39AG).

D16(a) paragrafındaki muafiyeti kullanan bir bağlı ortaklık, D12 veya D13 paragraflarını uygulamak yerine, finansal tablolarında tüm yurt dışı faaliyetlerine ilişkin birikimli çevrim farklarını, konsolidasyon işlemleri ve ana ortaklığın bağlı ortaklığı satın aldığı işletme birleşmesinin etkileri için herhangi bir düzeltme yapılmamış olması durumunda, ana ortaklığın UFRS'lere geçiş tarihi esas alınarak ana ortaklığın konsolide finansal tablolarında yer alacak defter değeri üzerinden ölçmeyi seçebilir. Benzer bir seçim, D16(a) paragrafındaki muafiyetten yararlanan bir iştirak veya iş ortaklığı için de yapılabilir (IFRS 1, Paragraf D13A).

Mayıs 2021'de UMS 12'de yapılan Tek İşlemden Kaynaklanan Varlık ve Yükümlülüklerle İlişkin Ertelenmiş Vergi değişiklikler ile UFRS 1'in B1 paragrafı değiştirilmiş ve Standarda B14 paragrafı eklenmiştir. Bir işletme bu değişiklikleri 1 Ocak 2023 tarihinde veya bu tarihten sonra başlayan yıllık raporlama dönemlerinde uygulayacaktır. Daha erken uygulamaya izin verilmektedir. Bir işletme bu değişiklikleri daha erken bir dönemde uygularsa, bu durumu açıklar (IFRS 1, Paragraf 39AH).

UMS 12 Gelir Vergileri Standardı'nın 15 ve 24. paragrafları işletmeleri belirli durumlarda ertelenmiş vergi varlığı veya yükümlülüğünü muhasebeleştirmekten muaf tutmaktadır. Bu muafiyete rağmen, UFRS'leri ilk kez uygulayacak olan işletme, vergiye tabi kâr elde etmek suretiyle söz konusu geçici farklardan yararlanmanın kuvvetle muhtemel olması şartıyla ertelenmiş vergi varlığı ve aşağıda belirtilenlerle ilişkilendirilen vergilendirilebilir geçici farkların tümü için ertelenmiş vergi yükümlülüğü muhasebeleştirir (IFRS 1, Paragraf B14):

Ertelenmiş vergi yükümlülüğü, aşağıdaki nedenlerden kaynaklanmadığı sürece, tüm vergilendirilebilir geçici farklar için hesaplanır

(a) şerefiyenin ilk muhasebeleştirilmesi; veya

(b) bir varlığın ya da yükümlülüğün aşağıdaki durumlarda bir işleminde ilk defa muhasebeleştirilmesi

(i) işletme birleşmesi olmayan;

(ii) işlemin gerçekleştiği anda ne muhasebe kârını ne de vergiye tabi kârı (vergi zararını) etkilemeyen; ve

(iii) işlemin gerçekleştiği anda vergilendirilebilir ve indirilebilir geçici farkların eşit olmaması.

Ancak, bağlı ortaklıklar, şubeler ve iştiraklerdeki yatırımlar ve müşterek anlaşmalardaki paylar ile ilişkilendirilen vergilendirilebilir geçici farklar için ertelenmiş vergi yükümlülüğü muhasebeleştirilir 39. paragraf ile (İAS 12, Paragraf 15).

Ertelenmiş vergi varlığı, bir varlığın veya yükümlülüğün ilk defa finansal tablolara alınmasından dolayı ortaya çıkmadığı sürece, tüm indirilebilir geçici farklar için, gelecekte vergiye tabi kâr elde etmek suretiyle bu farklardan yararlanmanın kuvvetle muhtemel olması şartıyla hesaplanmaktadır:

(a) işletme birleşmesi olmaması;

(b) işlemin gerçekleştiği tarihte ne muhasebe kârını ne de vergiye tabi kârı (vergi zararını) etkilemeyen; ve

(c) işlemin gerçekleştiği anda vergilendirilebilir ve indirilebilir geçici farkların eşit olmaması.

Ancak, bağlı ortaklıklar, şubeler ve iştiraklerdeki yatırımlar ve müşterek anlaşmalardaki paylar ile ilişkilendirilen indirilebilir geçici farklar için, aşağıdaki hükümlere uygun olarak ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirilir 44. Paragraf (İAS 12, Paragraf 24).

5. Sonuç

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nı ilk kez uygulayacak olan işletmelere yönelik düzenlemeleri içeren standart, UFRS 1 olmaktadır. UFRS 1 Standardı, öncelikle işletmelere muhasebe ve raporlama süreçlerinde geçiş hükümlerinin nasıl

uygulanacağı konusunda adeta bir yol haritası çizmektedir. Ayrıca finansal tabloların karşılaştırılabilir olmasını sağlamak üzere Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na geçişte hazırlanacak açılış bilançosunun hazırlanması konusunda bir rehber özelliği taşımaktadır. Ayrıca UFRS 1 Standardı, ara dönem finansal tablolara uygulanacak hükümler ile finansal tablolarda yapılması gereken açıklamalar hakkında hükümler içermektedir.

UFRS 1 Standardı işletmelerin finansal tabloları ile ara dönem finansal tablolarını kapsamakta olup Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na geçişte bir başlangıç noktası oluşturmaktadır. Bu başlangıç noktası ile işletmelerin finansal tablolarının kaliteli bilgi içermesi sağlanarak kullanıcılar açısından şeffaf ve tüm dönemler açısından karşılaştırılabilir olması sağlanmaktadır.

UFRS 1 Standardı'nın 2023 yılında yayınlanan son hali incelendiğinde bazı değişiklikleri içerdiği görülmektedir. Bu değişiklikler aşağıdaki gibidir.

Bir işletme, UFRS 17 kapsamındaki sözleşmelere UFRS 17'yi 1 Ocak 2023 tarihinde veya bu tarihten sonra başlayan yıllık raporlama dönemlerinde uygulayacaktır. UFRS 17 kapsamındaki sözleşmelere gerçeğe uygun değer yaklaşımını uygularken, bir işletmenin sigorta finansman gelir veya giderlerini kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu arasında ayırtırmayı seçmesi durumunda, geçiş tarihinde diğer kapsamlı gelir tablosunda muhasebeleştirilen sigorta, finansman, gelir veya giderlerinin kümülatif tutarını belirlemesine izin verilmektedir. Ayrıca bir işletmenin, UFRS 17'yi ilk kez uyguladığı yıllık raporlama döneminin sonundan beş yıl öncesine kadar meydana gelen hasar gelişimine ilişkin daha önce yayınlanmamış bilgileri açıklaması gerekmez.

UFRS'leri ilk kez uygulayacak olan ve UFRS'lere geçiş tarihi 1 Temmuz 2017'den önce olan bir işletme, UFRS Yorum 23 Gelir Vergisi İşlemlerine İlişkin Belirsizlikler Standardının uygulamasını

ilk UFRS finansal tablolarındaki karşılaştırmalı bilgilere yansıtılmayı seçebilir.

Bir bağlı ortaklık, finansal tablolarında tüm yurt dışı faaliyetlerine ilişkin birikimli çevrim farklarını, konsolidasyon işlemleri ve ana ortaklığın bağlı ortaklığı satın aldığı işletme birleşmesinin etkileri için herhangi bir düzeltme yapılmamış olması durumunda, ana ortaklığın UFRS'lere geçiş tarihi esas alınarak ana ortaklığın konsolide finansal tablolarında yer alacak defter değeri üzerinden ölçmeyi seçebilir. Söz konusu durum iştirak veya iş ortaklığı içinde geçerlidir.

UMS 12 Gelir Vergileri Standardı'nda yapılan ve 1 Ocak 2023 tarihinden itibaren geçerli olan değişiklikler işletmeleri belirli durumlarda ertelenmiş vergi varlığı veya yükümlülüğünü muhasebeleştirmekten muaf tutmaktadır. Bu muafiyete rağmen, UFRS'leri ilk kez uygulayacak olan işletme, vergiye tabi kâr elde etmek suretiyle söz konusu geçici farklardan yararlanmanın kuvvetle muhtemel olması şartıyla ertelenmiş vergi varlığı ve vergilendirilebilir geçici farkların tümü için ertelenmiş vergi yükümlülüğünün muhasebeleştirilmesi gerekir.

Kaynakça

Alibhai, S. And others, (2021) Interpretation and Application of IFRS Standards, Wiley & Sons, United States

Bakker, E. And others, (2017) Interpretation and Application of IFRS Standards, Wiley & Sons, United States

Çukacı, Y.C., Deniz, M.B., (2022) Türkiye Finansal Raporlama Standartları (Ed. Yusuf Cahit Çukacı, İlyas Yılmaz, Murat Katı, Zeliha Koca), Gazi Kitabevi, Ankara

Örten, R., Kaval, H., Karapınar, A., (2015) 2016 TMS – TFRS, (9.Baskı), Gazi Kitabevi, Ankara

IAS 12 Income Taxes (18.04.2023 tarihinde <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/publications/pdf-standards/english/2022/issued/part-a/ias-12-income-taxes.pdf> adresinden erişilmiştir)

IFRIC 23 Uncertainty over Income Tax Treatments, (08.04.2023 tarihinde <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/publications/pdf-standards/english/2022/issued/part-a/ifric-23-uncertainty-over-income-tax-treatments.pdf> adresinden erişilmiştir)

IFRS 1 First-time Adoption of International Financial Reporting Standards About (08.04.2023 tarihinde <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-1-first-time-adoption-of-ifrs/#about> adresinden erişilmiştir)

IFRS 1 First-time Adoption of International Financial Reporting Standards, (02.04.2023 tarihinde <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-1-first-time-adoption-of-ifrs/#about> adresinden erişilmiştir)

IFRS 17 Insurance Contracts, (11.04.2023 tarihinde <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/publications/pdf-standards/english/2022/issued/part-a/ifrs-17-insurance-contracts.pdf> adresinden erişilmiştir)

BÖLÜM IV

Muhasebede Kamu Yararı: Muhasebe Meslek Mensuplarının Yaklaşımlarını Belirlemeye Dönük Bir Araştırma

Ali KIZILYALÇIN¹

Giriş

Muhasebe meslek mensubu; biçimsel eğitim ve uygulamalarla edindiği bilgi, beceri ve deneyimlerini, ilgililere muhasebecilik mesleği ile ilgili yasalar ve mesleki kuruluşların öngördüğü sınırlar içerisinde sunan bir profesyonel şeklinde tanımlanmaktadır (Civelek & Durukan, 1997'dan aktaran Sayım & Usman, 2016). Buna göre muhasebe meslek mensubu, bağlayıcı yasalar ve mensubu bulunduğu kuruluşların öngördüğü şekilde ilgililere hizmet sunmaktadır.

¹ Dr. Öğretim Üyesi, Aydın Adnan Menderes Üniversitesi Kuyucak Meslek Yüksekokulu Yönetim ve Organizasyon Bölümü, dakizilyalcin@adu.edu.tr, ORCID: 0000-0002-9979-8264

Muhasebe meslek mensuplarının hizmet sağlarken gerçekleştirdikleri uygulamalar, sadece çalıştıkları işletmeler ya da mükellefleri açısından değil, bununla beraber toplumun ve dolayısıyla ülkenin ekonomik refahı üzerinde de etkili olduğundan, muhasebe meslek mensupları toplum açısından önemli bir role sahiptir.

Muhasebe meslek mensupları, işletmelerin mali durumları ile faaliyet sonuçlarını hazırlanan finansal tablolar aracılığıyla işletme ile ilgilenen taraflara sunar. Günümüzde oldukça geniş etkili bir evre haline gelmiş olan işletme ile ilgili çıkar grupları alacakları kararların doğruluğu için doğru ve güvenilir muhasebe bilgilerine ihtiyaç duyarlar (ifti & ifti, 2017).

Diğer mesleklerden farklı olarak muhasebe mesleğinin ekonomik kaynakların düzenlenmesi ve dağıtımında önemli bir rol oynadığı ve bu rolün geniş bir yelpazedeki bireyler üzerinde önemli bir etkiye sahip olduğu ileri sürülmektedir (Baker, 2013). Muhasebe ve denetim mesleğinin ortak değerleri artık sadece basit bir teknik uzmanlık değil; yeni ortak değerler, kamu yararına hizmet için ortak bir misyon amacına yönelmiş değerlerin bütünü olmuştur (TÜRMOB, 2022). Yeminli, muhasebe, finansal verilerin yüksek etik standartlara ve kamu yararına bağlı, yetenekli, bağımsız ve objektif profesyoneller tarafından incelenmesi ihtiyaı nedeniyle mevcuttur. Nitelikleri, bu profesyonellerin mali tabloların gerçekleri doğru ve adil bir şekilde yansıttığını beyan etme konusunda güvenilir olmasını sağlar (ICAEW, 2018).

Günümüz koşulları incelendiğinde muhasebe mesleğinin defter tutmak ve vergi çerçevesinde ele alındığı, geleneksel yapısının geçerliliğini kaybetmesi ve kamu yararı sağlanması ön plana çıkması sonucunda ahlak ve etik kurallar önem kazanmaktadır (Gülmez & Kıymetli şen, 2021). Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) tarafından belirtilen meslek kararları ve etik ilkelere ilişkin kurallara bakıldığında meslek mensuplarında bulunması gereken etik nitelik

ve özellikler beş başlık altında toplanmıştır (Resmi Gazete, Sayı 26675):

- Dürüstlük: Meslek mensuplarının tüm meslekî ve iş ilişkilerinde doğru sözlü ve dürüst davranmalarıdır.
- Tarafsızlık: Yanlı veya önyargılı davranarak; üçüncü kişilerin haksız ve uygunsuz biçimde yaptıkları baskıların meslek mensuplarının meslekî kararlarını etkilememesi veya engellememesidir.
- Meslekî Yeterlilik ve Özen: Meslek mensubunun meslekî faaliyetlerini yerine getirirken teknik ve meslekî standartlara uygun olarak, özen ve gayret içinde davranmasıdır.
- Gizlilik: Meslek mensubunun meslekî ilişkileri sonucunda elde ettiği bilgileri açıklamasını gerektirecek bir hak veya görevi olmadıkça üçüncü kişi veya gruplara açıklamaması ve bu bilgilerin meslek mensubunun veya üçüncü kişilerin çıkarları için kullanılmamasıdır.
- Meslekî Davranış: Meslek mensubunun mevcut yasa ve yönetmeliklere uymasını ve mesleğin itibarını zedeleyecek her türlü davranıştan kaçınmasını ifade etmektedir.

Muhasebe mesleği faaliyetlerinin yürütülmesinde meslek mensuplarının gerçekleştirdiği uygulamalara yol gösteren temel kavramların önemlilerinden biri sosyal sorumluluk kavramıdır. Apalı (2018)'ya göre sosyal sorumluluk kavramı toplumun çıkarlarının kişilerin çıkarlarının önünde tutulmasını ifade etmektedir. Sosyal sorumluluk kavramı ve ahlaki değerler ile oluşturulmuş muhasebe bilgilerini kullanan bilgi kullanıcılarının alacakları kararlarda o derece güvenilir ve doğru olacağından toplumun da çıkarları korunmuş olacaktır (Sakarya & Kara, 2010). Bu kavram meslek mensupları tarafından mesleğin icrasında etik olanı yapmayı ve kamu yararını gözetmeyi gerektirmektedir (Daştan, Bayraktar & Bellikli 2015). Meslek mensubunun sorumluluğu sadece müşterisinin veya işverenin ihtiyaçlarını karşılamaktan ibaret değildir (Kaya & Yanık, 2011). Muhasebe

mesleği hata veya yanlış kabul eden bir faaliyet alanı değildir. Çünkü muhasebe mesleğinde yapılacak hata ve/veya yanlışlıkların bütün bir toplumu etkileme potansiyeli vardır (Gül, 2016).

Son yıllarda devam eden yüksek profilli kurumsal başarısızlıklar, muhasebe mesleği için güven kaybı da dâhil olmak üzere gerçek ve algılanan sorunlar yaratmıştır (IFAC, 2023). Carnegie & Napier (2010) Enron'un çöküşü, Arthur Andersen'in şaşırtıcı iflası, WorldCom'un iflası, Avustralya'da HIH Insurance, İtalya'da Parmalat, Hollanda'da Royal Ahold ve Equitable Life Assurance Society gibi şirketlerin karıştığı skandalların, zaten düşük olan muhasebe mesleği itibarına ilişkin algıyı daha da olumsuz etkilediğini ifade etmektedir. Fülöp (2014)'de meslek bağımsızlığının sorgulanmasına yol açan kurumsal çöküşlerden başlayarak; küreselleşme ve uluslararası finans piyasalarından kaynaklanan çeşitli siyasi baskılara kadar uzanan birçok faktörün, meslek bağımsızlığının sorgulandığı bir ortam yarattığını iddia etmektedir.

Muhasebeciler ve muhasebe, en açık şekilde muhasebe meslek mensuplarının kamu yararına hizmet etme temel yükümlülüğü aracılığıyla, kamu yararının yaratılmasında ve sürdürülmesinde, ama aynı zamanda kuruluşlara ve onların mali hesaplarına dış hesap verebilirlik ve meşruiyet kazandıran muhasebe araçları ve tekniklerinin tekrarı aracılığıyla önemli bir rol oynamaktadır (Quayle, 2021). Meslekleri diğer işlerden ayıran beş belirgin özellik; (i) sistematik bir teori bütünü, (ii) mesleki otorite, (iii) topluluğun yaptırımı, (iv) düzenleyici etik kuralları ve (v) profesyonel bir kültür şeklinde ifade edilmiştir. Bu özelliklerin içinde, bir mesleğin kurulmasının ve devam etmesinin, hizmetlerin kendi çıkarına değil, kamu yararına yapılmasına bağlı olduğu düşüncesi yatmaktadır. Bu görüşe göre meslekler gerçek bir insani ihtiyaç nedeniyle yaratılmıştır ve bu da halka hizmet etmek için sosyal bir zorunluluk yaratır (Dellaportas ve Davenport, 2008; Davenport ve Dellaportas, 2009). Buna göre meslek mensuplarının yapmış olduğu işlemlerde müşteri beklentilerini karşılanması konusunda öncelikle icra ettiği mesleğe ilişkin kamu yararını

gözetmesinin büyük bir öneme sahip olduğu söylenebilir. Muhasebe mesleği ile diğer meslekler arasındaki temel farklardan en önemlisi müşteri memnuniyetinden daha çok kamu yararı gözetilerek hareket ediliyor olmasından kaynaklanmaktadır (Gülmez & Kıymetli Şen, 2021).

Mesleki kuruluşlar, muhasebe mesleği tarafından sağlanan hizmetlerin kalitesini ve sunumunu sağlamak için yasal yetkiye sahip olan, hükümetin yetkilendirdiği kurumlardan, kamu gözetim organlarından ve lisans kuruluşlarından oluşur. Sonuç olarak, muhasebe mesleği ve mesleki kuruluşlar mesleğin eylemlerinin yanı sıra bunların bir bütün olarak toplum üzerindeki etkileri konusunda ortak sorumluluk taşıyan, ortak düzenlemeye dayalı bir kamu/özel düzenlemesi içinde hareket eder (IFAC, 2012). Bu amaçla IFAC kamu yararının gözetim yoluyla temsil edilmesi amacıyla kamu yararı gözetim Kurulunu (PIOB-Public Interest Oversight Board) kurmuştur. PIOB amacı “uluslararası denetim standartları ile muhasebe ve denetim mesleklerine yönelik etik standartların belirlenmesinde kamu yararına odaklanmanın sağlanması yoluyla sermaye piyasalarına olan güvenin artırılması” olarak belirlenmiştir (<https://ipiob.org>).

Kamu Yararı ve İlgili Literatür

Türk Dil Kurumu’na (TDK) göre kamu; “*halk hizmeti gören devlet organlarının tümü ve bir ülkedeki vatandaşların bütünü*” şeklinde tanımlanırken, yarar ifadesi ise “*bir işten elde edilen iyi sonuç, getiri, fayda, kar ve avantaj*” şeklinde tanımlanmıştır. Kamu yararı ifadesi de, “*devletin gereksinimlerine cevap veren ve bu ihtiyaçları karşılayan; topluma yarar sağlayan değerler bütünü*” şeklinde tanımlanmaktadır (www.tdk.gov.tr). Buna göre, muhasebe ve muhasebe mesleği açısından kamu yararı kavramı; gerçekleştirilen iş ve işlemlerde toplumun bütününe yarar sağlayan değerler bütünüdür şeklinde tanımlanabilir.

Muhasebe meslek kuruluşları için kamu yararı kavramının tanımına bakıldığında temel olarak muhasebe meslek mensuplarının kamu yararına hizmet etmeleri gerektiği ve meslek kuruluşlarının da

meslek mensuplarını bu yönde desteklediği görülmektedir. Örneğin Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC-International Federation of Accountants) misyon beyanında; *“üye kuruluşlarımıza ve küresel ekonomimiz için hayati önem taşıyan dünya çapındaki milyonlarca muhasebe meslek mensubumuza yönelik savunuculuk, geliştirme ve destek yoluyla kamu çıkarına hizmet ediyoruz”* ifadesini kullanmakta ve kamu yararı kavramı, *“herhangi bir eylem, karar veya politikayla ilgili olarak tüm toplum adına elde edilen net faydalar ve usule ilişkin titizlik”* olarak tanımlamaktadır (IFAC, 2012). Avrupa Muhasebeciler Federasyonu da (FEE- Fédération des Experts comptables Européens) muhasebe mesleğinin sorumluluğunun yalnızca bireysel müşterilerin veya işverenlerin ihtiyacını karşılamak olmadığını, mesleğin birçok faaliyetini kamu yararına yürüttüğünü ve bu nedenle topluma karşı özel bir sorumluluğa sahip olduğunu ileri sürmüştür (Sikka ark., 2007; Fülöp, 2014). Mintz (2018) kamu yararı kavramının ilk kez 1988’de Amerikan Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü (AICPA-American Institute of Certified Public Accountant) davranış kurallarında tanımlanmıştır. AICPA kamu yararını, *“mesleğin hizmet ettiği kişi ve kurumlar topluluğunun kolektif refahı”* olarak tanımlamıştır. Buna göre üyeler, kamu yararına hizmet edecek, kamu güvenini onurlandıracak ve profesyonelliğe bağlılık gösterecek şekilde hareket etme yükümlülüğünü kabul etmelidir (<https://us.aicpa.org/research/standards/codeofconduct.html>). Muhasebeciler için Uluslararası Etik Standartlar Kurulu (IESBA- International Ethics Standards Board for Accountants) muhasebe mesleğinin ayırt edici özelliğinin kamu yararına hareket etme sorumluluğunu kabul etmesi olduğu belirtilmiştir (IESBA, 2023). Aynı ifade 19 Ekim 2007 tarihinde yayımlanan ve muhasebe meslek mensupları için standartları düzenleyen yönetmelikte de yer almıştır. Buna göre, meslek mensubunun belirleyici özelliklerinden birinin kamu yararına uygun hareket etme sorumluluğu olduğu ve bu sorumluluğun yerine getirilebilmesi için meslek mensubunun etik ilkelere uyması gerektiği belirtilmiştir.

Baker (2013) kamu yararını tam olarak neyin oluşturduğunun tartışılmakta olduğunu ve anlamı üzerinde de bir fikir birliği olmadığını belirtmiştir. Buna göre tanımlarda ifade edilen kamunun tam olarak kimlerden oluştuğu ve kamu yararına nasıl hizmet edileceği gibi sorular önem kazanmaktadır. Buna göre, kamu yararı konusunda literatürde net bir tanımın ortaya konulamadığı görülmektedir. Pek çok araştırmaya göre kamu yararı kavramı soyuttur; toplumun üyelerinin her birini ayrı ayrı değil tüm üyelerini bir bütün olarak ifade eder (Baker, 2013; Fülöp, 2014; Tudor, 2013).

Literatürde; (i) normatif, (ii) kölelik karşıtı, (iii) süreç ve (iv) uzlaşmacı olmak üzere dört farklı kamu yararı teorisi olduğu belirtilmektedir (ICAEW, 2018; Dellaportas ve Davenport, 2008). Gelenekselci görüş olarak da ifade edilen normatif kamu yararı teorisine göre, bir politika ya da eylem eğer toplumun refahını geliştiriyorsa kamu yararındadır. Kölelik karşıtı teoride kamu, topluluk ve ortak yaşam gibi kavramlar anlaşılmaz olduğundan, yalnız kendi çıkarlarını geliştirmek için rekabet eden gruplardan oluşur. Buna göre bir bütün olarak kamunun çıkarları yoktur; yalnızca her birinin kendine özgü çıkarları ve hedefleri olan farklı gruplar vardır. Kamu yararı, organize toplumun dayattığı özel çıkarların azamileştirilmesine yönelik bir yönelimdir. Süreç teorisine göre, tek bir çıkara sahip olan bir kamu yoktur, yalnızca farklı çıkarlara sahip gruplar vardır. Buna göre kamu yararının elde edilmesi rekabet halindeki çıkar grupları arasında bir uyum ve uzlaşma süreci sağlayacak mekanizmalar gerektirir. Bu tür mekanizmalar, insanların hizmet edilecek çıkarlara karar vermesine olanak tanıyan çıkarların uzlaştırılmasını sağlar. Uzlaşmacı teorisyenlere göre kamu yararı, birkaç kelime ile ifade edilemeyecek kadar köklü ve öncelikli bir kavram olduğundan net bir tanımı yoktur. Uzlaşmacı görüş kölelik karşıtı veya süreç teorilerinden ziyade kamu yararına ilişkin normatif perspektife daha yakındır.

IFAC (2012) kamu yararı konusunda kamuyu oluşturan grupların mümkün olan en geniş kapsamı içerdiğini belirterek kamuyu oluşturan unsurları; yatırımcılar, hissedarlar, iş sahipleri,

tüketiciler, tedarikçiler, vergi mükellefleri, seçmenler ve vatandaşlar şeklinde sıralamıştır. Buna göre muhasebe mesleğinin yaptığı işin etkisi bu gruplar arasında farklılık gösterse de bu farklı gruplara yakınlığı ne olursa olsun, mesleğin kamu yararına hareket etme temel zorunluluğu bulunmaktadır.

Kamu yararının ne şekilde sağlanabileceğini Boyce (2013) çeşitli kaynakları kullanarak (Brooks, 2001; Sikka vd. 1989; Gray, 2002; Collison vd. 2010; Lehman, 2005) aşağıdaki gibi ifade etmiştir:

- ✓ Kabul edilen muhasebe uygulamalarının tarafsız uygulanması yoluyla,
- ✓ Muhasebe bilgisinin geliştirilmesi yoluyla,
- ✓ Sermaye piyasalarına ve yatırımcılara sağlıklı bilgilerin sağlanması yoluyla,
- ✓ Muhasebe uygulamasının ve muhasebeleştirilen ekonomik uygulamanın sosyal etkilerini dikkate alarak,
- ✓ Sosyal sonuçların sosyo-ekonomik sistemler ile nasıl ilişkili olabileceğini dikkate alarak,
- ✓ Sosyal değişimi sağlamak için aktif katılım yoluyla.

IFAC (2023) kamu yararına hizmetin ne şekilde sağlanacağını, güçlü ve sürdürülebilir kuruluşların, piyasaların ve ekonomilerin gelişmesine katkıda bulunarak kamu yararına hizmet eder şeklinde açıklamıştır. IESBA (2013) da amacını açıklarken, “muhasebe meslek mensupları için yüksek kaliteli etik standartlar belirleyerek ve denetçi bağımsızlığı gereklilikleri de dâhil olmak üzere uluslararası ve ulusal etik standartların sağlam, geliştirilmesi yoluyla yakınlaştırılmasını kolaylaştırarak kamu yararına hizmet etmektir” ifadelerini kullanmaktadır.

IFAC (2012) bir eylemin, kararın veya politikanın kamu yararına uygun gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğini belirlemek için hem sonuç (net faydalar) hem de süreç boyutlarının bilincinde olarak kamu yararı kriterlerine göre bir değerlendirme yapılacağını

belirterek, bu konuda maliyet/fayda değerlendirmesi ve sürecin değerlendirilmesi şeklinde iki değerlendirmenin yapılmasını gerektiğini ifade eder. Maliyet/fayda değerlendirmesi, bir bütün olarak toplum için eylemin, kararın veya politikanın faydalarının maliyetlerden ne ölçüde ağır bastığının belirlenmesidir. Burada bir eylemin, kararın veya politikanın topluma zarardan çok fayda sağlayıp sağlamadığının değerlendirilir. Sürecin değerlendirilmesinde, bir eylemin kararın veya politikanın değerlendirilme biçiminin, toplumdaki geniş bir grubu kapsayan şeffaflık, kamuya hesap verme sorumluluğu, bağımsızlık, yasal süreçlere bağlılık ve katılım nitelikleriyle ne ölçüde geliştirildiği veya yrtldğu belirlenir.

Williams (2013)'e göre bir eylemin bir şirket için olumlu bir net faydaya sahip olması, aynı zamanda bir bütün olarak topluma net bir maliyetinin olması mümkündür. Dolayısıyla eğer bir muhasebe meslek mensubu bu şirkete net faydalarını artırmaya yönelik hizmetler sağlıyorsa, bu profesyonelin mutlaka kamu çıkarına hizmet ettiği söylenemeyeceğini ifade etmektedir.

İngiltere ve Galler Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü (ICAEV-Institute of Chartered Accountants in England and Wales) bir eylemin kamu yararına uygun olduğunu iddia etmenin, eylemin veya davranışı değiştirme zorunluluğunun genel olarak kamuya, yani doğrudan etkileşime girilebilecek çok daha fazla sayıda insana fayda sağlayıp sağlamayacağı konusunda kişinin kendi yargısını oluşturmasını içerdiğini kabul etmektedir. Dolayısıyla, kamunun profesyonel hizmeti lememesine rağmen profesyonellerden beklediği güveni hizmet ve meslek mensubunun da uzun vadede mesleğin itibarını koruma isteği kamusal ve özel çıkarlar arasında bir uyumun olduğunu gösterir. Mesleki standartların hazırlanması ve korunması açısından bu uyumun dengeleyici bir unsur olduğu düşünülebilir (Karabınar ve evik, 21018: 70).

Kamu Yararı ve çıkar atışması

Literatürde kamu yararı ile doğrudan bağlantılı olarak geliştirilen bir konu da çıkar atışması ve olası çözümleridir. ıkar

çatışmaları, bireylerin mesleki sorumlulukları kişisel çıkarlarından farklılaştığında ortaya çıkar (Fülöp, 2014). Muhasebe meslek kuruluşları her ne kadar mesleğin kamu yararını gözetmesi gerekliliği üzerinde dursa da uygulamada meslek mensupları çoğunlukla çıkar çatışmaları ile karşı karşıya kalmaktadır. Rogers, Dillard & Yuthas (2005)’e göre muhasebe mesleğinin faaliyetleri genel olarak muhasebe mesleği organları tarafından yönetilen, ekonomik kişisel çıkar ile kamu çıkarını dengelemeyi amaçlayan hassas bir süreç olarak nitelendirilmektedir. Askary ve Olynk (2006)’e göre de muhasebe meslek mensuplarının özel ve kamusal sorumluluklarını nasıl dengelemeleri gerektiği meslek açısından zor bir konudur. Baker’a (2013) göre de denetim ve diğer mesleki uygulamaları ile ilgili muhasebe meslek mensuplarına yapılan eleştirilerin odak noktası, kamu yararına hizmet etme iddiasının inandırıcı olmamasıdır. Muhasebe mesleğinin etik kurallarının aslında mesleğin özel çıkarlarını desteklemeyi amaçlayan eylemler için genellikle “sis perdesi” olduğu öne sürülmektedir. Muhasebe mesleğinin etik kuralları genellikle kamu yararını geliştirme açısından ifade edilmesine rağmen, bu kuralların mesleğin özel çıkarlarıyla da ayrılmaz bir şekilde bağlantılı olduğu da iddia edilmektedir. Davenport ve Dellaportas (2009) de kamu yararının meslek mensupları için ahlaki bir rehber olmaktan çok, halkın güveninin kazanmak amacıyla sadece bir vitrin süslemesi olarak görülebileceğini aktarmaktadır. Carnigie ve Napier (2010) de müşteriyi memnun etmenin, muhasebecilerin kamu çıkarının koruyucusu olma rolünü gölgelediğini ileri sürmüştür. Boyce (2013) muhasebe meslek mensuplarının kişisel çıkarları ön plana çıktıkça, sosyal hizmet ve kamu yararı değerlerinin azaldığını belirtmektedir.

Genel olarak bakıldığında, muhasebe meslek mensupları ve firmaları kar amacı gütmektedir ve bu durum onların kamu yararına hizmet etme yükümlülükleri üzerinde engel oluşturabilecektir (van Brenk, Renes & Trompeter, 2022). Son yıllarda muhasebe mesleğinde yeni fırsatlar ve mükellefler bulma önemli hale gelmiştir. Bu durum da mükellefleri memnun etmenin, kamu yararına hizmeti gölgeleyebileceği ifade edilmektedir (Tomo, 2023).

Tudor (2013)'e göre muhasebe meslek mensupları kamu yararını yansıtabilecek göstergeler yerine ciro, gelir ve karla ilgili göstergeleri tercih ediyor ve hizmetlerinin ticari yönüne çok fazla önem vermektedirler. Mintz (2018) da mükellefler ve müşteri yönetimi ile kişisel ve ticari ilişkiler giderek çıkar çatışmaları yarattığından, muhasebedeki kamu yararına hizmet etme yükümlülüğünün aşınmasına ve bu tür durumun da nesnel ve tarafsız karar vermenin önünde engeller oluşturduğunu belirtmiştir. Muhasebe firmaları kar amacı gütmektedirler ve bunların ticari çıkarlarının, kamu yararına hareket etme yükümlülüklerine müdahale edebilmesi en önemli endişelerden biridir. Muhasebe firmaları kamu yararına hareket ettiklerini iddia ederek yasal denetimler (mali tablo denetimleri) üzerindeki tekellerini koruma konusunda bir ekonomik çıkara sahiptirler (van Brenk, Renes & Trompeter, 2022).

Bununla beraber çıkar çatışması kavramının kamu yararına hizmeti olumlu yönde etkileyen bir motivasyon aracı olabileceği de ifade edilmektedir. (Canning & O'Dwyer, 2001) mesleklere ilişkin sosyolojik etkileşimci ve eleştirel bakış açıları, kişisel çıkarın kamu çıkarından daha güçlü ve motive edici faktör olabileceğini öne sürmektedirler. Birçok muhasebe mesleği beyanında kamu yararına hizmet etmenin göstergeleri olarak hesap verebilirlik ve şeffaflığa vurgu yapılmaktadır. Muhasebe mesleğinin açık, kamuya hesap verebilir ve şeffaf bir kurum olarak görülme isteğini duyurma arzusunu açıkça ortaya koyarlar ve böylece, kamu yararına hareket ederler. Dellaportas ve Davenport (2008) da benzer şekilde kişisel çıkar arayışının her zaman olumsuz çağrışımlarla değerlendirilememesi gerektiğini, bunun kamu yararına katkıda bulunabileceği gibi azaltılabileceğini ifade etmektedir. Kişisel çıkarı geliştirmek ve kamu yararına hizmet etmek özünde birbiriyle bağlantılıdır. Kişisel çıkar, diğer paydaşların zararına takip edilmediği sürece kamu yararını artırabilecek değerli bir arayıştır. Aslında kişisel çıkarı artırmanın en etkili yöntemi kamu yararına hizmet etmektedir. Bu nedenle, kişisel çıkar arayışı kamu çıkarına rakip bir arayış olarak değil, tamamlayıcı bir arayış olarak görülmelidir.

Sakas (1995)'a göre bir grubun kendi çıkarlarına hizmet etmesinin en iyi yolu, bazı durumlarda başkaları için en iyisini yapmak olabilir. Meslek kuruluşlarının bazı eylemleri, üyelerin özel çıkarlarını açıkça korurken her iki çıkar her zaman çelişmeyecek şekilde kamu yararına da hizmet edebilir. Dolayısıyla kamu ile kişisel çıkarlar arasındaki ilişki karmaşıktır ve bazen iç içe geçebilmektedir (akt. Paisey & Paisey, 2020). Henderson & Henderson, (2001) muhasebe meslek mensuplarının yalnızca kamu yararına uygun olduğu ölçüde müşterilerin ve işverenlerin çıkarlarını gözetmeleri gerektiğini ancak bir tarafta müşterilerin ve işverenlerin çıkarları ile diğer yanda kamu yararı arasında bir çatışma varsa, o zaman ikincisi geçerli olacağını belirtmiştir. Meslekleri ticari birliklerden ve sendikalardan ayıran şey, faaliyetlerinde kamu çıkarını dikkate aldıkları iddiasıdır. Bir ticari derneğin yalnızca üyelerinin özel çıkarlarını korumak amacıyla kurulmuş olduğu kabul edilirken, bir meslek yalnızca üyelerinin özel çıkarlarını değil, kamu çıkarlarını gözetken davranış standartlarına bağlı olmayı arzular ve iddia eder (Puxty, Sikka & Willmott, 1997).

Araştırma Hakkında Genel Bilgiler

Bu bölümde muhasebe meslek mensuplarının kamu yararı kavramına bakış açılarının belirlenmesi amacıyla yapılan araştırmanın; amacı, evreni ve örnekleme ve araştırma bulgularının değerlendirilmesi ile yorumuna yer verilmiştir.

Araştırmanın Amacı

Araştırmanın ana amacı; Türkiye’de faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının kamu yararı kavramını nasıl değerlendirdiklerini ve yorumladıklarını belirlemektir. Bununla birlikte meslek mensuplarının kamu yararı kavramına uyma ve çıkar çatışması halinde yaklaşımlarını tespit etmektir.

Araştırmanın Evreni ve Örneklemi

Araştırmanın ana kütesini Türkiye’de serbest muhasebeci (SM), serbest muhasebeci mali müşavir (SMMM) ve yeminli mali

müşavir (YMM) belgesine sahip olup aktif olarak çalışan muhasebe meslek mensupları oluşturmaktadır.

Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) 2022 yılı verilerine göre Türkiye genelinde bir şirkete bağımlı olan ve bağımsız olarak faaliyet gösteren 126.258 meslek mensubu bulunmaktadır. 3568 sayılı Yasaya göre muhasebe meslek mensupları SMMM ve YMM olmak üzere iki unvan altında çalışmaktadır. Ayrıca 3568 sayılı Yasanın değişmeden önceki yapısına göre SM unvanı ile çalışan meslek mensubu grubu da bulunmaktadır. Meslek mensuplarının unvanlarına göre dağılımı Tablo 1’de görülmektedir.

Tablo 1. Meslek Mensuplarının Unvanlarına Göre Dağılımı

Unvanı	Bağımlı	Serbest	Toplam
SM	4.234	2.509	6.743
SMMM	61.788	52.715	114.503
YMM	2.067	2.945	5.012
Toplam	68.089	58.169	126.258

Kaynak: TÜRMOB, 2022 Yılı Faaliyet Raporu s. 8

Çalışmada sosyal medya üzerinden rastgele belirlenen meslek mensuplarına kısaca çalışma konusunu ifade eden bilgi ile beraber ankete katılım daveti gönderilmiştir. Ankete katılmayı kabul eden meslek mensuplarına Google forms aracılığıyla anket soruları gönderilmiştir. Gönderilen anket formlarından geri dönüş yapılan 578 adet anket değerlendirilme alınmıştır.

Araştırmanın Veri Toplama Yöntemi

Araştırmada nicel araştırma yöntemlerinden biri olan anket yöntemi kullanılmıştır. Anket sorularının hazırlanmasında Davenport ve Dellaportas (2009) tarafından yapılan “Interpreting the Public Interest: A Survey of Professional Accountants” isimli çalışmadan yararlanılmıştır.

Anket soruları 4 bölümden oluşmaktadır. Birinci bölüm çoktan seçmeli yedi adet sorudan oluşmakta olup ankete katılan

meslek mensuplarının demografik özelliklerini belirlemeye yöneliktir.

Anketin ikinci bölümü 5’li likert tipi sorulardan oluşmaktadır. İkinci bölüm, muhasebe meslek mensuplarının kamu yararına hizmet etme konusunda bakış açılarını belirlemeye dönük olup 8 sorudan oluşmaktadır. 5’li Likert tipi sorulara muhasebe meslek mensuplarının; 1-Kesinlikle Katılmıyorum, 2-Katılmıyorum, 3- Kararsızım, 4-Katılıyorum, 5-Kesinlikle Katılıyorum şeklindeki düzeylerden birine göre yanıtlamaları istenmiştir. Üçüncü bölüm 9 adet 5’li likert tipi sorudan oluşmakta olup, muhasebe meslek mensuplarının kamu yararının uygulanması konusunda yargılarını belirlemeye dönük önermelerden oluşmaktadır. Burada muhasebe meslek mensuplarından; 1-Kesinlikle Katılmıyorum, 2-Katılmıyorum, 3- Kararsızım, 4-Katılıyorum, 5-Kesinlikle Katılıyorum şeklindeki düzeylerden birine göre yanıtlamaları istenmiştir. Son bölüm olan dördüncü bölümde ise ankete katılan meslek mensuplarına çıkar çatışmasına dönük bir örnek sunulmuş ve görüşleri alınmıştır.

Araştırmanın Güvenirlik Analizi

Araştırmada anket formunun geçerlilik ve güvenilirliğinin ölçümü için Cronbach alfa katsayısı hesaplanmıştır. Ankette yer alan maddelerin iç tutarlılığının bir ölçüsü olan Cronbach alfa katsayısı ölçekte bulunan maddelerin homojen yapısını açıklamak veya sorgulamak için kullanılır (Uzunsakal ve Yıldız, 2018: 19). Kayış (2006)’ya göre alfa (α) katsayısına bağlı olarak ölçeğin güvenilirliği aşağıdaki gibi yorumlanmaktadır:

- ✓ $0,00 \leq \alpha < 0,40$ ise ölçek güvenilir değildir.
- ✓ $0,40 \leq \alpha < 0,60$ ise ölçeğin güvenilirliği düşüktür.
- ✓ $0,60 \leq \alpha < 0,80$ ise ölçek oldukça güvenilirlerdir.
- ✓ $0,80 \leq \alpha < 1,00$ ise ölçek yüksek derecede güvenilir bir ölçektir.

Araştırmada muhasebe meslek mensuplarının kamu yararına hizmet etme konusunda bakış açılarını belirlemeye dönük yaklaşımlarının ölçüldüğü ilk sekiz soru 0,820, muhasebe meslek mensuplarının kamu yararının uygulanması konusuna dönük önermelere verdikleri yanıtlardan oluşan dokuz soru ise 0,682 Cronbach alfa güvenirlik katsayısına sahiptir. Buna göre 0,820 Cronbach alfa güvenirlik katsayısı ile ilk sekiz soru yüksek derecede güvenilir iken, 0,682 Cronbach alfa katsayısı ile ikinci dokuz soru oldukça güvenilirirdir.

Demografik Özelliklere İlişkin Frekans Analizi

Tablo 2’de katılımcılardan sağlanan demografik veriler doğrultusunda yapılan frekans analizi sonuçları görülmektedir.

Tablo 2’ye göre, katılımcıların %39,10’u kadın, %60,90’ı erkek muhasebe meslek mensuplarından oluşmaktadır. Katılımcıların yaş dağılımına bakıldığında; %14,87’si 30 yaş ve altı, %46,71’i 31-40 yaş, %28,72’si 41-50 yaş, %8,14’ü 51-60 yaş aralığında yer alan meslek mensuplarından oluşurken %1,56’sı 61 yaş ve üzerindedir. Eğitim durumu açısından katılımcıların %54,50 oranı ile büyük çoğunluğu lisans mezunu iken %42,91’i lisansüstü eğitime sahiptir. Lise ve önlisans eğitime sahip olanların oranı ise toplam %2,59’dur. Katılımcıların %86,68’si SMMM iken %8,65’i YMM ve %4,67’si SM unvanına sahiptir. Mesleki deneyim açısından bakıldığında %25,09’u 6-10 yıl, %23,18’i 11-15 yıl, %16,95’i 16-20 yıl, %12,98’i 1-5 yıl deneyime sahipken, %21,80’i 21 yıl ve üzeri deneyime sahiptir. Ankete katılan meslek mensuplarının %52,60’ı bir şirkete bağımlı olarak çalışırken %47,40’ı bağımsız olarak çalışmaktadır. Bir şirkete bağımlı olarak çalışan meslek mensuplarının şirketlerinin %36,84’ü hizmet, %31,58’i sanayi, %20,40’ı ticaret sektöründe faaliyet göstermektedir. Meslek mensuplarından %3,29’u kar amacı gütmeyen bir kuruluşa bağımlı iken %7,89’u da sektör belirtmemiştir.

Tablo 2. Ankete Katılan Muhasebe Meslek Mensuplarının Demografik Özelliklerine Göre Frekans Dağılımı

DEMOGRAFİK ÖZELLİKLER	KATEGORİ	FREKANS	YÜZDE
Cinsiyet	Kadın	226	39,10
	Erkek	352	60,90
Yaş	30 Yaş ve Altı	86	14,87
	31-40 yaş	270	46,71
	41-50 yaş	166	28,72
	51-60 yaş	47	8,14
	61 yaş ve üzeri	9	1,56
Eğitim Durumu	Lise	7	1,21
	Önlisans	8	1,38
	Lisans	315	54,50
	Lisansüstü	248	42,91
Mesleki Unvan	SM	27	4,67
	SMMM	501	86,68
	YMM	50	8,65
Mesleki Deneyim	1-5 yıl	75	12,98
	6-10 yıl	145	25,09
	11-15 yıl	134	23,18
	16-20 yıl	98	16,95
	21 yıl ve üzeri	126	21,80
Çalışma Durumu	Bir Şirkete Bağımlı	304	52,60
	Bağımsız (Özel Bürom Var)	274	47,40
Bağımlı Çalışan Meslek Mensuplarının Sektörleri	Hizmet Sektörü	112	36,84
	Sanayi Sektörü	96	31,58
	Ticaret Sektörü	62	20,40
	Kar Amacı Gütmeyen	10	3,29
	Diğer (Belirtilmeyen)	24	7,89

Kamu Yararı Kavramına Dönük Algıların Analizi

Ankete katılan meslek mensuplarına kamu yararına hizmet etmenin ne anlama geldiğine dair bakış açılarını belirlemek amacıyla

sekiz maddelik ifade sunulmuştur. Meslek mensuplarının bu ifadelere katılma veya katılmama durumu Tablo 3'te özetlenmiştir.

Tablo 3'te muhasebe meslek mensuplarının, kamu yararına hizmet etmenin ne anlama geldiğine dair ifadelere verdikleri yanıtlar görülmektedir. Tabloya göre meslek mensuplarının verilen tüm ifadelere katıldıkları görülmektedir. Bu ifadelerden; “tarafsız mali raporlar hazırlamak” ifadesi 4,62 ortalama ile en yüksek ortalamaya sahiptir. Bu ifadeyi 4,58 ortalama ile “etik davranış” ve 4,55 ortalama ile “mesleki kararların alınmasında bağımsız ve objektifliğin sürdürülmesi” ifadeleri izlemektedir.

En düşük ortalamaya sahip ifade 3,99 ortalama ile “mali tablolarda yer alabilecek yolsuzluk ve/veya hile olaylarına karşı hissedarların korunması” ifadesidir. Bu ifadeyi 4,25 ortalama ise “mükellef ve işverenleri yolsuzluk ve/veya hileye karşı korumak ve 4,40 “ortalama ile bir işveren veya müşteri hakkında bilgilerin gizliliğinin korunması” ifadeleri izlemektedir. “Teknik ve mesleki standartlara uygunluk” ifadesi 4,49 ortalamaya sahipken “teknik uzmanlık ve yetkinliğin sürdürülmesi” ise 4,47 ortalamaya sahiptir.

Tablo 3. Kamu Yararına Hizmet Etmenin Ne Anlama Geldiğine Dair Bakış Açıları

	1	2	3	4	5	Ort.
1. Tarafsız mali raporlar hazırlamak	2,08	1,38	4,67	16,26	75,61	4,62
2. Etik davranış	1,38	2,08	5,54	19,38	71,62	4,58
3. Mesleki kararların alınmasında bağımsızlık ve objektifliğin sürdürülmesi	1,56	1,90	6,06	20,58	69,90	4,55
4. Teknik ve mesleki standartlara uygunluk	1,56	2,25	7,09	23,88	65,22	4,49
5. Teknik uzmanlık ve yetkinliğin sürdürülmesi	1,38	3,29	6,57	24,57	64,19	4,47
6. Bir işveren veya müşteri hakkındaki bilgilerin gizliliğinin korunması	2,77	4,15	10,38	16,09	66,61	4,40
7. Mükellef ve işverenleri yolsuzluk ve/veya hileye karşı korumak	6,40	2,42	10,73	20,24	60,21	4,25
8. Mali tablolarda yer alabilecek yolsuzluk ve/veya hile olaylarına	13,49	3,46	9,00	18,51	55,54	3,99

karşı hissedarların (ve diğer ilgililerin) korunması						
1-Kesinlikle Katılmıyorum, 2-Katılmıyorum, 3-Kararsızım, 4-Katılıyorum, 5-Kesinlikle Katılıyorum						

Kamu yararı kavramının genellikle etik kavramının içinde yer aldığı ve muhasebe meslek mensuplarının kamu yararını koruma görevinin etik ilkelere bağlılık ile sağlanabileceği ifade edilmektedir. Bunun yanında muhasebe meslek mensuplarının nitelikleri; dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, gizlilik ve mesleki davranış şeklinde sıralanmıştır. Buna göre muhasebe meslek mensupları verdikleri yanıtlar ile tarafsızlık, etik davranış, bağımsızlık ve teknik ve mesleki standartlara bağlılık ile teknik uzmanlık ve yetkinliğin sürdürülmesi gibi etik ilkelerde belirtilen konularla ilgili kamu yararı kavramını algıladıkları görülmektedir. Yedinci ve sekizinci ifadelerle bakıldığında; mükellef ve işverenleri yolsuzluk ve/veya hileye karşı korumak ve mali tablolarda yer alabilecek yolsuzluk ve/veya hile olaylarına karşı hissedarların (ve diğer ilgililerin) korunması şeklindedir. Bu önermelere verilen yanıtlara bakıldığında her ikisinin de ortalama olarak kabul edildiği görülmektedir. Ancak sıralama açısından bakıldığında ise mükellef ve işverenlerin korunmasının daha öncelikli olarak ifade edildiği görülmektedir. Burada üçüncü taraf olarak ifade edilen kamunun son sırada yer almasının kamu yararı açısından anlamlı olduğu belirtilmelidir. Bu bölüm için verilen yanıtlara bakıldığında, sonuçların Davenport ve Dellaportas (2009) tarafından yapılan çalışma ile benzer olduğu görülmektedir. Buna göre muhasebe meslek mensuplarının kamu yararına hizmet etme kavramı konusunda literatürde de belirtilen bakış açılarını ortaya koyduklarını söylenebilir.

Muhasebe meslek mensuplarına kamu yararına ilişkin bazı önermeler verilmiş ve bunları yanıtlamaları istenmiştir. Yanıtların yüzde olarak dağılımları ile ortalamaları Tablo 4’de görülmektedir.

Tablo 4’de verilen ifadelerin birden dörde olan kısmı kamu yararı kavramına uyum ve kamu yararının uygulanması ile ilgilidir. Bunlardan ilk ifade olan “muhasebeciler sıklıkla kamu yararını” ihlâl

eder önermesine muhasebe meslek mensupları katılmadıklarını belirtmişlerdir. Bu ifadeye yüzdesel olarak bakıldığında katılmayanların oranı %64,01'dir. %13,15'lik düşük bir kısım bu önermeye katılmaktadırlar. Ancak burada önerme konusunda kararsız olanların oranının %22,84'lük bir oran ile oldukça yüksek olduğu söylenebilir. Kararsızların bir miktar fazla olmasına rağmen, muhasebe meslek mensupları, meslektaşlarının kamu yararını ihlal eden davranışlar içinde olduklarını düşünmemektedir. "Muhasebecilerin kamu yararına aykırı davranışları, her zaman muhasebe meslek kuruluşuna bildirilmelidir" önermesine meslek mensuplarının 4,13'lük bir ortalama ile katıldıkları görülmektedir. Buna göre meslek mensupları kamu yararını ihlal eden meslek mensuplarının, meslek kuruluşuna bildirilmesi gerektiğini düşünmektedirler. Meslek mensupları, "muhasebe meslek kuruluşları tarafından kamu yararına aykırı davranışlar nedeniyle muhasebecilere verilen cezalar, diğer suçlarla karşılaştırıldığında daha hafiftir" şeklinde verilen önerme konusunda 2,65 ortalama ile kararsız kalmışlardır. Yüzdesel olarak bakıldığında meslek mensuplarının %42,74'ü önermeye katılmamış, 23,52'si önermenin doğru olduğuna katılmıştır. Burada belirleyici olan unsur %33,74'lük orana sahip olan kararsızlardır. Buna göre meslek mensupları az sayıda da olsa meslektaşlarının kamu yararını ihlal ettiğine inanmakta, kamu yararını ihlal edenlerin muhasebe meslek kuruluşuna bildirilmesi gerektiğini düşünmekte, ancak meslek kuruluşu tarafından cezaların yeterli olup olmadığı konusunda kararsızlıklarını bildirmektedirler. Bu konudaki son ifade olan "kamu yararının korunması muhasebe organizasyonu tarafından gerçekleştirilen denetimlerden ziyade yasal düzenlemelerle en iyi şekilde sağlanır" önermesine meslek mensupları 3,56 ortalama ile katılmaktadırlar. Yüzdesel olarak bakıldığında meslek mensuplarının %53,80 önermeye katılmakta, %18,86'sı katılmamaktadır. Kararsızların oranı ise %27,34 olmuştur. Bu önermeye verilen yanıtlar literatürde belirtilen görüşlerin aksi yöndedir. Literatürde genel olarak öz denetim kavramından bahsedilmektedir. O'Regan (2010) özdenetimin, genellikle bir

kuruluş veya derneğin izlediği ve uyguladığı bir kurallar sistemi geliştirmesini içerdiğini ve genellikle hükümet düzenlemelerini ve yasal kontrolleri uzak tutmayı amaçladığını belirtmektedir. Çünkü meslek kuruluşlarının kendi öz denetimlerini oluşturamamaları durumunda devletin yasal düzenlemeleri işin içerisine girecek ve bu da meslek kuruluşlarının bağımsızlığı konusunda endişe yaratacaktır. Buna göre meslek mensupları, mesleğin özdenetimi konusundaki görüşü desteklememekte ve mesleğin devletin denetimi veya müdahalesi olmaksızın kamu yararına hizmet etme konusunda yetersiz kalacağını düşünmektedirler. Bu sonuç Davenport ve Dellaportas'ın yaptığı çalışma ile zıtlık göstermektedir.

Tablo 4. Kamu Yararı ile İlgili Hususlar

	1	2	3	4	5	Ort.
1. Muhasebeciler sıklıkla “kamu yararını” ihlâl eder.	36,16	27,85	22,84	9,52	3,63	2,17
2. Muhasebecilerin “kamu yararına” aykırı davranışları, her zaman muhasebe meslek kuruluşuna bildirilmelidir.	4,84	5,71	12,98	24,74	51,73	4,13
3. Muhasebe meslek kuruluşları tarafından “kamu yararına” aykırı davranışlar nedeniyle muhasebecilere verilen cezalar, diğer suçlarla karşılaştırıldığında daha hafiftir	26,12	16,62	33,74	13,49	10,03	2,65
4. Kamu yararının korunması muhasebe organizasyonu tarafından gerçekleştirilen denetimlerden ziyade yasal düzenlemelerle en iyi şekilde sağlanır.	8,48	10,38	27,34	24,39	29,41	3,56
5. Etik kurallar, kamu yararını korumak için oluşturulur ve uygulanır	5,02	6,06	20,42	33,22	35,28	3,88
6. Kamu yararı ilkesi “göz boyamadır” ve yalnızca	45,50	23,53	18,86	7,09	5,02	2,03

muhasebe mesleğinin iyi itibarını korumak için vardır						
7. Kamu yararı ilkesi mesleki ve etik ikilemlerin çözümünde ahlaki bir rehber görevi görmektedir.	3,63	6,57	24,75	33,56	31,49	3,83
8. Muhasebecinin gizliliği koruma görevi nedeniyle bir müşteri veya işveren tarafından “kamu yararına” karşı gerçekleştirilen ihlaller, muhasebeciler tarafından asla üçüncü bir tarafa (örneğin düzenleyici kuruma) bildirilmemelidir.	32,70	20,76	21,97	9,17	15,40	2,54
9. Muhasebeciler, gizliliği koruma görevlerini göz ardı etmeli ve müşterileri veya işverenleri tarafından gerçekleştirilen “kamu yararına” aykırı ihlalleri üçüncü bir tarafa (örneğin düzenleyici kuruma) bildirmelidir.	11,25	8,82	23,88	24,57	31,48	3,56
1-Kesinlikle Katılmıyorum, 2-Katılmıyorum, 3-Kararsızım, 4-Katılıyorum, 5-Kesinlikle Katılıyorum						

Tablo 4’deki ifadelerden beşten yediye kadar olan kısım, kamu yararı kavramının etik ilkeler ile bağlantısını belirlemeye yöneliktir.

Muhasebe meslek mensupları “etik kurallar, kamu yararını korumak için oluşturulur ve uygulanır” önermesine 3,88 ortalama ile katıldıklarını belirtmişlerdir. Meslek mensupları “kamu yararı ilkesi göz boyamadır ve yalnızca muhasebe mesleğinin iyi itibarını korumak için vardır” önermesine de 2,03 ortalama ile katılmamışlardır. “Kamu yararı ilkesi mesleki ve etik ikilemlerin çözümünde ahlaki bir rehber görevi görmektedir” ifadesine de 3,83 ortalama ile meslek mensuplarının katıldıklarını belirttikleri bir başka önermedir. Çalışmanın teori kısmında belirtildiği gibi literatürde de etik kuralların sadece kamu yararını korumak için

değil, mesleğin kişisel çıkarlarını korumak için de var olduğuna değinilmektedir. Buna göre kamu yararı kavramının aynı zamanda muhasebe mesleğinin iyi itibarının korunması için “bir sis perdesi”, bir vitrin süsü” ya da “göz boyama” olarak var olduğuna dair görüşler bulunmaktadır. Bu bağlamda meslek mensupları tarafından verilen yanıtlara bakıldığında, muhasebe meslek mensupları bu değerlendirmeye katılmamaktadırlar. Meslek mensuplarının “etik kurallar, kamu yararını korumak için oluşturulur ve uygulanır” ifadesine katılmaları “kamu yararı ilkesi göz boyamadır ve yalnızca muhasebe mesleğinin iyi itibarını korumak için vardır” önermesine katılmamaları ile desteklenmektedir. “Kamu yararı mesleki etik ikilemlerin çözümünde ahlaki bir rehber görevi görmektedir” ifadesine katılmakla da meslek mensupları, etik ikilemlerin çözümünde kamu yararı kavramının yol gösterici olduğunu kabul etmektedirler. Buna göre muhasebe meslek mensuplarının kamu yararı kavramını içselleştirdikleri söylenebilir.

Tablo 4’deki ifadelerden sekizinci ve dokuzuncu ifadeler gizliliğin sürdürülmesi ile müşterinin veya işverenin mahremiyetinin korunması ve kamunun korunması arasındaki ikilemi incelemektedir.

Meslek mensupları “muhasebecinin gizliliği koruma görevi nedeniyle bir müşteri veya işveren tarafından kamu yararına karşı gerçekleştirilen ihlaller, muhasebeciler tarafından asla üçüncü bir tarafa (örneğin meslek kuruluşuna) bildirilmemelidir” şeklindeki önermeye 2,54 ortalama ile kararsız kalmaktadırlar. Yüzdesel olarak bakıldığında meslek mensuplarını %53,46’sı bir müşteri ya da işveren tarafından yapılan ihlallerin üçüncü bir tarafa bildirilmesi gerektiğine, %24,57’si ise bildirilmemesi gerektiğine inanmaktadırlar. “Muhasebeciler, gizliliği koruma görevlerini göz ardı etmeli ve müşterileri veya işverenleri tarafından gerçekleştirilen kamu yararına aykırı ihlalleri üçüncü bir tarafa (örneğin meslek kuruluşuna) bildirmemelidir” şeklinde verilen önermeye ise meslek mensupları 3,56 ortalama ile katılmaktadırlar. Yüzdesel olarak bakıldığında ise meslek mensuplarının %56,05’i bu önermeye katıldıklarını belirtmişlerdir. İki önermeye verilen yanıtlara

bakıldığında, ikisinin de birbirini desteklediği görülmektedir. Buna göre meslek mensupları kamu yararına bağlılık anlamında gizliliği koruma görevlerini ihlal edebileceklerini belirtmektedirler. Bu konuda meslek mensuplarının yaklaşımı ile etik ilkeler arasında bir ikilem olduğu görülmektedir. IESBA (2013: 26)’ya göre gizlilik kamu yararına hizmet eder, çünkü bilgilerin üçüncü bir tarafa açıklanmayacağı bilinciyle muhasebe meslek mensubunun müşterisinden veya işveren kuruluşundan muhasebeciye serbest bilgi akışını kolaylaştırır. TURMOB tarafından yayımlanan etik ilkelerde de “meslek mensubu geçerli yasalara tabi olarak, meslek ve iş ilişkileri sonucu elde ettiği bilginin gizliliğine saygı gösterecektir. Yetki ve sorumluluk olmadıkça, bu bilgiyi üçüncü kişilerle paylaşmayacaktır” (www.turmob.org.tr).

Çıkar Çatışması Durumunda Muhasebe Meslek Mensuplarının Önceliği

Ankete katılan meslek mensuplarına; muhasebe meslek mensubu, meslek mensubunun işvereni ve üçüncü bir tarafı (örneğin, işverenin mali bilgilerinin kullanıcılarını) ilgilendiren bir çıkar çatışması olduğu varsayımına dönük bir ikilem örneği sunulmuştur. Dördüncü bir alternatif olarak da koşula bağlı seçeneği eklenmiştir. Meslek mensuplarına, bu çatışmayı çözerken ilk olarak kimin çıkarlarının koruması gerektiği sorusu yöneltilmiştir. Muhasebe meslek mensuplarının yanıtları Tablo 5’de sunulmuştur.

Tablo 5. Çıkar Çatışması Durumunda Meslek Mensuplarının Önceliği

	Bağımlı		Bağımsız		Toplam	
	n	%	n	%	n	%
Meslek Mensubu	59	19,42	63	23,00	122	21,11
İşveren	34	11,18	19	6,93	53	9,17
Üçüncü Taraf	44	14,47	36	13,14	80	13,84
Koşula Bağlı	167	54,93	156	56,93	323	55,88
Toplam	304	100,00	274	100,00	578	100,00

Tablo 5’de görüldüğü gibi toplam olarak aldığımızda meslek mensuplarının böyle bir ikilem ile karşılaştıklarında %55,88’si

kimin çıkarlarının korunacağını koşulların belirleyeceğini, %21,11'i meslek mensubunun kendisinin, %13,84'ü üçüncü tarafın ve %9,17'si işverenin çıkarlarının öncelikli olduğunu belirtmiştir. Bu sonuçlara göre meslek mensuplarının %30'luk kısmı öncelikle kendilerinin ve işverenlerin çıkarlarının öncelikli olduğunu belirtmiştir. Katılımcıların yalnızca %13,84'ü böyle bir çıkar çatışması halinde üçüncü tarafın öncelikli olduğunu belirtmektedir. Bu sonuca göre katılımcıların verdiği yanıtların kamu yararı kavramı ya da etik ilkelerin belirlediği eylemlerle tutarlı olmadığı söylenebilir. Çünkü hem kamu yararının doğası hem de meslek mensupları açısından belirlenmiş etik ilkelerde üçüncü tarafın yani kamunun çıkarlarının korunması gerektiği öncelikli unsur olarak öne çıkmaktadır. Tablo 5'de görüldüğü üzere katılımcıların %55,88 gibi büyük bir çoğunluğu kimin çıkarlarının öncelikli olduğu konusundaki kararlarını şartların belirleyeceğini ifade etmişlerdir. Buna göre meslek mensupları, kendilerinin ya da işverenlerinin çıkarlarına öncelik verebilecekleri gibi üçüncü tarafın çıkarlarına da öncelik verebilirler. Dolayısıyla katılımcıların bu konuda kararsız kaldıkları şeklinde bir yorum yapılabilir.

Bağımlı ve bağımsız çalışan meslek mensupları için aynı duruma bakıldığında ise sonuçlar şu şekilde özetlenmektedir. Bağımlı olarak çalışan meslek mensuplarının; %54,93'ü şartlara bağlı olduğunu, %19,42'si meslek mensubunun, %14,47'si üçüncü tarafın ve %11,18'i işverenin çıkarlarının öncelikli olduğunu belirtmiştir. Bağımsız çalışan meslek mensuplarının; %56,93'ü şartlara bağlı olduğunu, %23'ü meslek mensubunun, %13,14'ü üçüncü tarafın ve %6,93'ü de işverenin çıkarlarının öncelikli olduğunu belirtmişlerdir. Bağımlı ve bağımsız olarak faaliyet gösteren meslek mensuplarının yanıtlarına bakıldığında da sonucun çok fazla değişmediği görülmektedir. Üçüncü tarafın öncelikli olduğunu belirtenlerin oranı (bağımlı %14,47, bağımsız %13,14) bağımlı olarak faaliyet gösteren meslek mensuplarında az da olsa fazladır. Böyle bir durumda öncelik meslek mensubunun kendisindedir şeklinde yanıtlayanların (bağımlı %19,42, bağımsız %23) bağımsız meslek mensuplarında daha fazla olduğu

görülmektedir. İşverenin çıkarlarının öncelikli olduğu konusunda ise (bağımlı %11,18, bağımsız %6,93) bağımlı olarak faaliyet gösteren meslek mensupları daha fazla orandadır. Son olarak koşula bağlı olduğunu belirtenlerin oranı (bağımlı %54,93, bağımsız %56,93) bağımsız olarak faaliyet meslek mensuplarında daha yüksektir.

Hem kamu yararı kavramı hem de etik ilkeler meslek mensuplarının çıkar çatışması durumunda üçüncü tarafın çıkarlarına öncelik verilmesini gerektirmektedir. Ancak çalışmadan elde edilen verilere bakıldığında meslek mensuplarının öncelikle kendilerinin ve işverenlerinin çıkarlarına öncelik verecekleri görülmektedir. Araştırmanın önceki bölümleri ile birlikte değerlendirildiğinde, muhasebe meslek mensuplarının kamu yararı kavramını içselleştirdikleri görülmektedir. Ancak bir çıkar çatışmasını varlığı halinde verilen yanıtlar ile önceki bölümlerde verilen yanıtlar birbiri ile tutarlı değildir.

Katılımcıların Ek Görüşleri

Anketin son kısmına, katılımcılara eklemek istedikleri bir şey olması halinde belirtmeleri için görüş ve öneri kısmı eklenmiştir. Bu kısımda belirtilen ifadelerden bazıları birleştirilip aşağıda sunulmuştur.

- ✓ SMMM aslında mükellefe ya da çalıştığı kuruma değil, devlete hizmet eder.
- ✓ İşlemlerin kanunlar doğrultusunda yapılması halinde mükellef ya da işverenin çıkarları korunabilir.
- ✓ Uygulamada meslek mensuplarının mükelleflerin hakkını korumak için var olduğu gibi bir algı olduğundan, suiistimale açıktır.
- ✓ Bazı durumlarda meslek mensubu işini kaybetme riski ile karşı karşıya kalabilir.
- ✓ Yakın olunan kişilerle mükellef ilişkisi içerisine girilmemesi gerekir. Kamu yararının tam olarak sağlanabilmesi için maliyenin mükelleflere SMMM ataması yapılması gerekir.

- ✓ Mesleğini gerçek anlamda icra edebilmesi ve kamu yararının korunabilmesi için SMMM'ler ücretini işverenden ya da mükelleften değil devletten almalıdır.
- ✓ Etik kurallar ve kamu yararı haklı bir beklentidir, ancak burada SMMM'lerin ücretini işveren veya mükellefin ödemekte olması suiistimalleri de beraberinde getirmektedir.

Katılımcıların ek görüşlerinden de anlaşılacağı gibi uygulamada mükellefler ya da işverenin SMMM'lerin ücretini ödeyen taraf olmasının, kamu yararı ve etik ilkeler konusunda olumsuz bazı durumların yaşanmasına yol açtığı görülmektedir. Katılımcılar bunun çözümü için genel olarak devletin taraf olmasını ve mükelleflere SMMM atamasının, devlet tarafından yapılması gerektiğini öne sürmektedirler. Ancak bu durum mesleğin bağımsızlığı üzerinde olumsuz bir etkiye yol açabilecektir. Ayrıca meslek mensubu mükellef ilişkisinde, mükellefin işveren konumunda olması ve meslek mensubunun işini kaybetmesi riski ile karşı karşıya kalması da kamu yararı konusunu uygulamada suiistimale açık hale getirmektedir.

Sonuç

Muhasebe, meslek olarak toplumda oldukça önemli bir role sahiptir. Çünkü muhasebe meslek mensuplarının yerine getirdikleri faaliyetlerden yalnızca işletmeler değil; devlet, yatırımcılar, kredi kuruluşları ve bütün bir toplum etkilenmektedir. Bu nedenle meslek mensupları görevlerini yaparken sosyal sorumluluk kavramı, mesleki etik ilkeler ve kamu yararı kavramlarını dikkate almak durumundadırlar. Bu kavramlar dâhilinde meslek mensupları, -kendi çıkarları için değil- kamu yararına dönük bilgiler sunmak durumundadırlar. Aksi takdirde, meslek mensuplarının vereceği bilgileri kullanan taraflar yanıltılmış olacak, bu durum da muhasebe mesleğine olan güvenin sarsılmasına neden olacaktır.

Son zamanlarda dünyada yaşanan büyük muhasebe skandalları, dikkatleri muhasebe mesleğine çekmiştir. Enron, Arthur Andersen, WorlCom, HIH Insurance, Parmalat, Royal Ahold ve

Equitable Life Assurance Society gibi işletmelerin mali başarısızlıkları ve bu çöküşlerdeki muhasebe meslek mensuplarının oynadığı rol, muhasebe mesleğine olan güvenin sorgulanmasına yol açmıştır. Güvenin yeniden inşası için başta IFAC olmak üzere çeşitli muhasebe meslek kuruluşları, muhasebe mesleğine olan güveni yeniden sağlamak için çeşitli düzenlemeler yapmaktadırlar.

Bu bağlamda çalışmanın amacı, muhasebe meslek mensuplarının kamu yararı kavramına dönük algılarını ve kamu yararının muhasebe mesleğine uygulanması konusundaki yaklaşımlarını belirlemektir. Bu amaçla, aktif olarak muhasebe mesleğini yapmakta olan SM, SMMM ve YMM’den oluşan meslek mensuplarına, çevrimiçi anket uygulanmıştır. Anket çalışmasına 27’si SM, 201’i SMMM ve 50’si YMM olmak üzere toplam 578 meslek mensubu katılım göstermiştir. Demografik sorular hariç, anket 3 bölümden oluşmaktadır

Anket çalışmasının ilk bölümünde, meslek mensuplarına kamu yararı kavramının nasıl algılandığına ve kamu yararına ne şekilde hizmet edileceğine dönük sorular yöneltilmiştir. Katılımcılardan alınan yanıtlara göre meslek mensuplarının, kamu yararı kavramının bilincinde oldukları görülmüştür. Katılımcılar kamu yararına ne şekilde hizmet edileceği konusunda “tarafsız mali raporlar hazırlamak” ifadesini ilk sırada kabul etmişlerdir. Bunu; “etik davranış” ve “mesleki kararların alınmasında bağımsızlık ve objektifliğin sürdürülmesi” kavramları izlemiştir. Buna göre muhasebe meslek mensupları; kamu yararının ortaya konulmasında bilgi kullanıcılarını yanıltmayacak, tarafsız mali tabloların hazırlanmasına önem vermektedirler. Öte yandan literatürde kamu yararı kavramının etik ilkeler içerisinde gizlendiği ifade edilmektedir. Nitekim muhasebe meslek mensupları için etik standartları düzenleyen yönetmelikte de “meslek mensubunun belirleyici özelliklerinden birinin kamu yararına uygun hareket etme sorumluluğu olduğu ve bu sorumluluğun yerine getirilebilmesi için meslek mensubunun etik ilkelere uyması gerektiği” belirtilmiştir. Bağımsızlık ve objektiflik etik standartlar içerisinde yer alan önemli iki ilkedir. Bu bağlamda muhasebe meslek mensupları kamu yararı

ve etik ilkeler bağlamında, mesleklerini gerçekleştirdiklerini belirtmektedirler.

Anket çalışmasının ikinci bölümü, muhasebe meslek mensuplarından kamu yararı kavramına ilişkin bazı önermelere yanıt vermeleri istenmiştir. Yanıtlara bakıldığında muhasebe meslek mensupları; meslektaşlarının kamu yararını ihlal ettiğine inanmamakta, ancak eğer ihlal varsa bunun meslek kuruluşuna bildirilmesi gerektiğine inanmaktadır. Kamu yararı ihlallerinin muhasebe meslek kuruluşuna bildirilmesi halinde ise verilen cezaların diğer suçlara kıyasla daha hafif olduğu konusunda ise kararsız kalmaktadırlar. Meslek mensuplarının %42,74'ü verilen cezaların hafif olmadığını düşünmektedir. Meslek kuruluşu verdiği disiplin cezaları ile üyelerinin ihlallerini ortadan kaldırmaya çalışmaktaysa da meslek kuruluşları ancak ihlallerin bildirilmesi halinde harekete geçmektedir. Eğer meslek mensupları verilen cezaların yeterli olmadığını düşünürlerse ihbarların da yeterli olmayacağı söylenebilir. Yine bununla bağlantılı olarak çalışmaya katılan meslek mensuplarının %53,80'i kamu yararının korunmasının, meslek kuruluşunun düzenlemelerinden ziyade yasal düzenlemeler yoluyla sağlanabileceğini düşünmektedirler. Katılımcıların yalnızca %18,86'sı bu ifadeye katılmamaktadırlar. Literatürde genel olarak meslek kuruluşlarının kendi düzenlemeleri ile özdenetim sağlayabileceğini ve mesleğin bağımsızlığının bu şekilde sağlanabileceği ifade edilmektedir. Devlet müdahalesi mesleğin bağımsızlığı üzerinde olumsuz etkide bulunacaktır. Ancak çalışmada meslek mensupları kamu yararının sağlanmasında meslek kuruluşlarının yanında devlet müdahalesini de gerekli görmektedirler. Öte yandan meslek mensupları kamu yararı kavramının mesleğin itibarının korunması için bir vitrin süsü olduğu önermesine katılmayarak, kamu yararı kavramının meslek mensupları için önemli olduğu ve muhasebe mesleğinin kamu yararına çalışması gereğine inanmaktadırlar.

Gizlilik etik ilkeler içerisinde sayılan ve meslek mensuplarının taşıması gereken önemli niteliklerden biri olarak ifade edilmektedir. Buna göre muhasebe meslek mensubu, iş ilişkisi

nedeniyle öğrendiği bilgileri (belirli bazı haller dışında) üçüncü bir tarafa bildirmemelidir. Ancak bu noktada meslek mensupları bir ikilem ile karşı karşıya kalmaktadırlar. Kamu yararına göre meslek mensupları edindikleri bilgileri kamu yararının korunması için üçüncü taraflara bildirmelidir. Ancak etik ilkeler bildirilmemesi yönündedir. Meslek mensupları bu konuda yöneltilen önermede kamu yararına aykırı ihlallerin üçüncü taraflara bildirilmesi gerektiğini düşünmektedirler. Buna göre meslek mensupları kamu yararı için gizliliğin korunması konusundaki etik ilke ile ters düşmektedirler.

Anketin üçüncü bölümünde meslek mensuplarına; meslek mensubunun kendisini, işverenini ve üçüncü bir tarafı ilgilendiren bir çıkar çatışması olması halinde, kimin çıkarlarına öncelik verileceği hakkında varsayım içeren bir soru yönlendirilmiştir. Meslek mensuplarının anketin özellikle birinci bölümünde verdikleri yanıtlar esas alındığında cevap olarak üçüncü taraf alternatifini seçmeleri beklenmekteydi. Ancak meslek mensuplarının yaklaşık %30'u kendilerinin ve işverenin çıkarlarına öncelik vereceklerini belirtmişlerdir. Üçüncü taraf alternatifini tercih edenlerin oranı yalnızca %14 civarındadır. Geriye kalanlar ise kimin çıkarına öncelik vereceğini koşulların belirleyeceğini ifade etmişlerdir. Literatürde kamu yararı konusunda meslek mensuplarının ve mesleki kuruluşların kendi çıkarları için hizmet etmeyi tercih edecekleri konusunda bir kabul olup burada bir çıkar çatışması yaşanmaktadır. Kamu yararı kavramı ise üçüncü tarafların öncelikli olması gerektiği kabul edilmektedir. Buna göre meslek mensupları anketin birinci bölümünde yüksek bir oranda kamu yararına hizmet etmeyi tercih ederken burada kendilerinin ve işverenlerinin çıkarlarını önceleyerek bir çelişkiye düşmektedirler. Ancak bu noktada anket çalışması konusunda bir kısıttan da bahsedilmelidir. Bu soru meslek mensuplarına yöneltilirken üçüncü tarafın kim olduğu konusunda bir açıklama yapılmamıştır. Dolayısıyla meslek mensuplarının bu konuda net bir cevap vermek yerine koşula bağlı seçeneğine yönelmiş olabilecekleri düşünülmektedir.

Genel olarak değerlendirildiğinde muhasebe meslek mensuplarının, kamu yararı doğrultusunda mesleklerini icra ettikleri ve kamu yararına hizmetin ne şekilde sağlanabileceği konusunda büyük bir çoğunlukla hemfikir oldukları söylenebilir. Ancak çıkar  atışması durumunda, meslek mensupları kamunun önceliği konusunda farklı bir yaklaşım sergilemektedirler.

Muhasebe meslek mensuplarının kamu yararı çerçevesinde faaliyetlerini yürütmeleri, toplumdaki tüm çıkar gruplarının faydasına olacaktır. Çünkü toplum, muhasebe meslek mensuplarından uygulamalarında; doğru, tarafsız ve güvenilir bilgiler ortaya koymasını beklemektedir. Bu da muhasebe meslek mensuplarının faaliyetlerini kamu yararına dönük olarak gerçekleştirmeleri ile mümkün olacaktır.

Kamu yararının sağlanması konusunda hem meslek mensuplarına hem de mesleki kuruluşlara görevler düşmektedir. Öncelikle kamu yararı konusunun öneminin lisans öğreniminden başlayarak muhasebe derslerinin müfredatına eklenmesi gerekmektedir. Muhasebe meslek kuruluşları da kamu yararının uygulanması konusundaki ihlalleri önleyici ilkelerin uygulanması konusunda açık ve uygulanabilir ilkeler belirlemeli ve bunları tüm taraflara açıkça beyan etmelidir. Yapılan çoğu çalışma göstermektedir ki kamu yararı ya da genelde etik ilkelere dönük olarak yapılan ihlaller hakkında meslek kuruluşları tarafından disiplin cezaları verilmekte, ancak cezanın neden verildiği açıklanmamaktadır ( rn. bkz. Karabınar ve  evik, 2018). Bu da cezaların yeterince caydırıcı olmasını engellemektedir.

Gerçekleştirilen çalışmanın muhasebe meslek mensuplarının kamu yararı konusundaki görüşlerinin belirlenmesi konusunda önemli olduğu düşünülmektedir. Ayrıca  lkemizde meslek mensuplarının doğrudan kamu çıkarına yönelik görüşlerini ele alan başka bir çalışmaya rastlanmamış olması da çalışmanın özgünlüğünü ortaya koymaktadır. Bununla beraber çalışma bazı kısıtlara da sahiptir. İlk olarak her ne kadar istatistiki olarak yeterli sayıda meslek mensubuna ulaşılmış olsa da bunların belirli bir sosyal

medya kullanıcıları ile sınırlanmış olması, sonuçlara dikkatle yaklaşılması gerekliliğini göstermektedir. İkinci olarak, meslek mensuplarının sorulara yanıt verirken olması gerekeni mi yansıttıklarının yoksa gerçekten var olanı mı yansıttıkları konusunun değerlendirilmesi gerekir. Sonraki çalışmalarda anket kapsamının genişletilmesi yoluyla daha fazla meslek mensubuna ulaşılması ve bunun da görüşmeler yoluyla desteklenmesi konu hakkındaki yaklaşımları daha net olarak ortaya koyabilecektir. Ayrıca kamu yararı ile etik ikilemlerin bir arada değerlendirilmesi yoluyla meslek mensuplarının görüşleri daha net olarak alınabilir.

KAYNAKÇA

AICPA, Ethics Library. (10/11/2023 tarihinde

<https://us.aicpa.org/research/standards/codeofconduct.html>
adresinden ulaşılmıştır).

Apalı, A. (2018). Muhasebe meslek mensupları açısından muhasebe denetiminin sosyal sorumluluk kavramının uygulanmasındaki etkisi: Burdur ili örneği. *Adıyaman Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (29), 703-726. <https://doi.org/10.14520/adyusbd.430737>

Askary, S. & Olynyk, M. (2006). Public interest, ethics, and the balanced scorecard: Implications for the accounting profession. *Australian Accounting Review*. 16 (38), 51-58. <https://doi.org/10.1111/j.1835-2561.2006.tb00325.x>

Baker, C. R. (2005). What is the meaning of “the public interest”? Examining the ideology of the American public accounting profession. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 18(5), 690-703. <https://doi.org/10.1108/0951357051062051>

Baker, C. R. (2013). Alternative perspectives on accounting in the public interest. In *Accounting for the Public Interest: Perspectives on Accountability, Professionalism and Role in Society* (pp. 143-159). Dordrecht: Springer Netherlands.

Boyce, G. (2013). Professionalism, the public interest, and social accounting. In *Accounting for the public interest: Perspectives on accountability, professionalism and role in society* (115-139). Dordrecht: Springer Netherlands.

Canning, M., & O'Dwyer, B. (2001) Professional accounting bodies' disciplinary procedures: accountable, transparent and in the public interest?, *European Accounting Review*, 10:4, 725-749, <https://doi.org/10.1080/09638180127398>

Canning, M., & O'Dwyer, B. (2003). A critique of the descriptive power of the private interest model of professional accounting ethics: An examination over time in the Irish context. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 16(2), 159-185.

Carnegie, G. D., & Napier, C. J. (2010). Traditional accountants and business professionals: Portraying the accounting profession after Enron. *Accounting, organizations and society*, 35(3), 360-376. doi:10.1016/j.aos.2009.09.002

Çiftci, B. & Çiftci, Y. (2019). Muhasebe meslek etiği düzenlemeleri çerçevesinde ihbarcılık. *Journal of Academic Value Studies*, 3(11), 106-125.

Daştan, A., Bayraktar, Y., & Bellikli, U. (2015). Muhasebe mesleğinde etik ikilem ve etik karar alma konularında farkındalık oluşturma: Trabzon ilinde bir araştırma. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 29(1), ss. 63-82.

Dellaportas, S., & Davenport, L. (2008). Reflections on the public interest in accounting. *Critical perspectives on accounting*, 19(7), 1080-1098. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2007.06.002>

Davenport, L., & Dellaportas, S. (2009). Interpreting the public interest: A survey of professional accountants. *Australian accounting review*, 19(1), 11-23. <https://doi.org/10.1111/j.1835-2561.2008.00041.x>

Fülöp, M. T., (2014). “To serve the public interest”, the main characteristic of accounting profession. *The Journal of Accounting and Management*, 3(3), 27-37.

Gül, H. (2016). Muhasebe meslek mensuplarının almış oldukları disiplin cezalarının kayıtlı olunan oda, unvan ve cinsiyet açısından değişimi: 2001-2015 dönemi. *Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 3(3), 44-62.

Gülmez, T. Y. & Kıymetli Şen İ. (2021). Muhasebe mesleğinde etiğin önemi ve muhasebe meslek mensubu adaylarının etik algılarının ölçülmesi üzerine İstanbul ilinde bir araştırma. *Uluslararası Sosyal ve Eğitim Bilimleri Dergisi*, 16 (2021): 18-40. <https://doi.org/10.20860/ijoses.959079>

Henderson, S., & Henderson, E. (2001). A note on the public interest and ethical behaviour. *Australian Accounting Review*, 11(25), 68-72. <https://doi.org/10.1111/j.1835-2561.2002.tb00391.x>

ICAEW, (2018). Acting in the public interest: A framework for analysis, <https://www.icaew.com/-/media/corporate/files/technical/ethics/public-int-rep-web.ashx>

IESBA, Muhasebe profesyonelleri için uluslararası etik kuralları el kitabı. (20/10/2023 tarihinde <https://www.ethicsboard.org/publications/2023-handbook-international-code-ethics-professional-accountants> adresinden ulaşılmıştır).

IFAC, (2012). Policy Position 5; A definition of the public interest. (20/11/2023 tarihinde https://www.ifac.org/_flysystem/azure-private/publications/files/PPP%205%20appendices.pdf adresinden ulaşılmıştır).

IFAC (2023) Stratejik Plan (20/11/2023 tarihinde https://www.ifac.org/_flysystem/azure-private/publications/files/IFAC-Strategic-Plan-2023.pdf adresinden ulaşılmıştır).

Karabınar, S., & Çevik, Z. (2018). Bir muhasebe meslek odasında 2008-2013 yıllarında verilen disiplin cezalarının yapısal Analizi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (77), 69-90. <https://doi.org/10.25095/mufad.401309>

Kaya, N., & Yanık, R. (2011). Muhasebe meslek ahlaki, etik ve müşteri tatmini ilişkisi. *Ekev Akademi Dergisi*, 15(49), 293-306.

Mintz, S. (2018). Accounting in the public interest: An historical perspective on professional ethics. *The CPA Journal*, 88(3), 22-29.

O'Regan, P. (2010). Regulation, the public interest and the establishment of an accounting supervisory body. *Journal of Management & Governance*, 14, 297-312.

Quayle, A. (2021). Whistleblowing and accounting for the public interest: a call for new directions. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* Vol. 34 No. 7, 1555-1580.

<https://doi.org/10.1108/AAAJ-05-2020-4554>

Paisey, C. ve Paisey, N. J. (2020). Protecting the public interest? Continuing professional development policies and role-profession conflict in accountancy. *Critical Perspectives on Accounting*, 67. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2018.04.002>

PIOB, Kamu Yararı Gözetim Kurulu, (12/11/2023 tarihinde <https://ipiob.org/piob-history/> adresinden ulaşılmıştır).

Puxty, A., Sikka, P., & Willmott, H. (1997). Mediating interests: the accountancy bodies' responses to the McFarlane Report. *Accounting and Business Research*, 27(4), 323-340.

Resmi Gazete, Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik (15/10/2023 tarihinde <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2007/10/20071019-8.htm> adresinden ulaşılmıştır).

Rogers, R. K., Dillard, J., & Yuthas, K. (2005). The accounting profession: Substantive change and/or image management. *Journal of Business Ethics*, 58, 159-176. DOI 10.1007/s10551-005-1401-z

Sayım, F. & Usman, Ö. (2016). Muhasebe Mesleği için mesleki durum analizi kriterlerinin belirlenmesi. *Yalova Sosyal Bilimler Dergisi*, 6(12), 105-122.

Sakarya, Ş., & Kara, S. (2010). Türkiye'de muhasebe meslek etiğine yönelik düzenlemeler ve meslek mensupları tarafından algılanması üzerine bir alan araştırması. *Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 2010(1), 57-72.

Sikka, P., Haslam, C., Kyriacou, O. & Agrizzi, D. (2007) Professionalizing Claims and the State of UK Professional Accounting Education: Some Evidence, *Accounting Education: an international journal*, 16:1, 3-21, <https://doi.org/10.1080/09639280601150921>

Tomo, A. (2023). ‘Angry accountants’: Making sense of professional identity crisis on online communities. *Critical Perspectives on Accounting*, 95, 102483. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2022.102483>

Tudor, A.T. (2013). Balancing the public and the private interest – A dilemma of accounting profession. *Procedia - Social and Behavioral Sciences* 92, 930 – 935.

<https://doi.org/10.1016/j.sbspro.2013.08.779>

TURMOB, Meslek Etiği. (15/11/2023 tarihinde

<https://www.turmob.org.tr/ekutuphane/Read/4b8e1eb0-112f-4812-b0e7-dc0b922b61a2> adresinden ulaşılmıştır).

TÜRMOB Çalışma Raporu (2022). <https://www.turmob.org.tr/FaaliyetRaporlari/fb774e8f-2848-48bb-988b-70ee0745a744/2022-faaliyet-raporu>

Türk Dil Kurumu, Genel Türkçe Sözlük. (15/10/2023 tarihinde <https://sozluk.gov.tr/> adresinden ulaşılmıştır).

van Brenk, H., Renes, R., & Trompeter, G. M. (2022). Auditing in the public interest: Reforming the profession by building on the strengths of the existing accounting firms. *Critical Perspectives on Accounting*, 83. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2020.102184>

Williams, P. F. (2013). The IFAC framework: International accounting and the public interest. In *Accounting for the public interest: Perspectives on accountability, professionalism and role in society* (161-174). Dordrecht: Springer Netherlands.

Muhasebe Çalışmalarında Manipölasyon ve Standartların Etkileri

Değerli Okuyucular ve Araştırmacılar,
Muhasebe, işletmenin önemli alanlarından birisi olarak işletmeye ilişkin ekonomik olayları belli kurallar dizisine göre kaydederek sınıflandıran ve finansal tablolarda raporlayarak yorumlamaya hazır hale getiren bir bilim dalıdır. Bu doğrultuda kurumsal veya bireysel yatırımcının nihai amacı olan finansal piyasa hareketlerini en iyi şekilde analiz edip bir sonraki hareketin yönünü belirlemesi de mümkün olabilmektedir.

Yazarlara, hakemlere, dizgi ve mizanpaj çalışmasını tamamlayan ekibimiz adına faydalı bir kitap olmasını temennî ederim.

