

SMMM'lerin Muhasebe Temel Kavramları ve Bu Kavramların Mali Tablolara Etkilerine Yönelik Görüşleri Üzerine Nitel Bir Araştırma

A Qualitative Research on SMMM's Opinions on Accounting Basic Concepts and Their Effects on The Financial Statements

Hatice Çiçekay^a , Mehmet Demir^b 

^a *Department of Accounting and Tax Applications, Yüzüncü Yıl University, Van, Türkiye*
hcicekay@yyu.edu.tr (Corresponding Author)

^b *Department of Banking and Finance, Sivas Cumhuriyet University, Sivas, Türkiye*

Özet

Bu araştırmada, SMMM'lerin muhasebe temel kavramları ve bu kavramların mali tabloları etkileme düzeylerine yönelik görüş ve düşünceleri tespit edilmeye çalışılmıştır. Araştırma, Van SMMM Odası'na kayıtlı ve mesleğini bağımsız olarak yürüten meslek elemanları üzerinde nitel araştırma yöntemlerinden biri olan "mülakat tekniği" ile gerçekleştirilmiştir. 2022 yılı Mart ayında toplam 10 SMMM ile yapılan görüşmeler ses kayıt cihazına kaydedilmiş; bu kayıtlar Word dosyasına aktarılmış ve elde edilen veriler Maxqda 2022 Analytics Pro yazılımı kullanılarak analiz edilmiştir. Araştırma sonucunda, meslek mensuplarının çoğunun temel kavramlara uygun olarak muhasebe uygulamalarını gerçekleştirmeye gayret ettikleri; mali tabloların düzenlenmesi sırasında kısmen de olsa temel kavramların dışına çıktıkları; muhasebe temel kavramlarının hemen bütün meslek mensuplarıncı rehber olarak görüldüğü bulgularına ulaşılmıştır. Ayrıca meslek mensuplarıncı, çoğunlukla dönemsellik ve tarafsızlık ve belgelendirme kavramlarına vurgu yapılmıştır. Bununla birlikte vergi denetiminde daha çok tarafsızlık ve belgelendirme kavramıyla ilgili sorunlar yaşandığı ifade edilmiştir. Temel kavramlara uygun hareket etmenin zaman zaman mükellefle soruna yol açtığı; bu kavramlara uygun hareket etmede mevzuat bilgisinin önemli olduğu ve mesleğinde yeni olanların eski olanlara nazaran daha güncel ve yeni bilgilere açık oldukları ancak tecrübenin de temel kavramlara uyumda önemli olduğu bulgularına da ulaşılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe Temel Kavramları, Nitel Araştırma, Mali Tablolar, Muhasebe Bilgi Kalitesi

Abstract

In this research, it has been tried to determine the opinions and thoughts of SMMMs (Certified Public Accountant Financial Advisors) about the basic concepts of accounting and the level of influence of these concepts on the financial statements. The research was carried out using the "interview technique", which is one of the qualitative research methods on professional employees who are registered in the Van SMMM Chamber and carry out their profession independently. A total of 10 interviews with SMMMs in March 2022 were recorded on an audio recorder; these recordings were transferred to a Word file, and the data obtained were analyzed using the Maxqda 2022 Analytics Pro software. As a result of the research, most of the members of the profession tried to implement accounting practices in accordance with the basic concepts; they went beyond the basic concepts, albeit partially, during the preparation of the financial statements; It has been found that the basic concepts of accounting are seen as a guide by almost all professionals. In addition, the concepts of periodicity and impartiality and certification were mostly emphasized by the members of the profession. However, it has been stated that there are mostly problems related to the concept of impartiality and certification in tax auditing. Acting in accordance with the basic concepts sometimes causes problems with the taxpayer; It was also found that knowledge of the legislation is important in acting in accordance with these concepts and that those who are new in their profession are more up-to-date and open to new information compared to the old ones, but experience is also important in compliance with the basic concepts.

Keywords: Accounting Basic Concepts, Qualitative Research Technique, Financial Statements, Accounting Information Quality

Acknowledgements

Bu çalışmanın özeti, 27-29 Mayıs 2022 tarihlerinde Van'da düzenlenen 6. Uluslararası Asya Modern Bilimler Kongresi'nde sunulmuştur.

For Citation: Çiçekay, H. & Demir, M. (2022). SMMM'lerin Muhasebe Temel Kavramları ve Bu Kavramların Mali Tablolara Etkilerine Yönelik Görüşleri Üzerine Nitel Bir Araştırma. *Journal of Academic Value Studies*, 8(3), 262-282.

<http://dx.doi.org/10.29228/javs.63707>

Received: 24.07.2022 Accepted: 26.09.2022

This article was checked by intihal.net



1. Giriş

Muhasebe, özetle, finansal bilgi üreten bir sistemdir. Üretilen bu bilgilerin kullanım alanı ve yelpazesi ise çok geniş olup bireyden başlayıp devlete kadar açılan bir nitelik arz etmektedir. Dolayısıyla bu bilginin kalitesi her kesim için büyük önem taşımaktadır. Kaliteli bilgi üretiminde ise muhasebe meslek elemanı, işletme sahipleri ve düzenleyici otoriteler (kanun, kural, ilke, yönetmelik vb.) etkin role sahiptir. Her kesimin üzerine düşen görevleri ve sorumlulukları yerine getirme düzeyleri ile muhasebe bilgi kalitesi arasında doğrudan ve pozitif yönlü bir ilişki olduğunu söylemek güç olmayacaktır.

Örneğin, ister bağımlı isterse de bağımsız çalışsın bütün muhasebeciler, zaman zaman vergi kaçırma, yolsuzluk, rüşvet vb. kamu yararına ve mesleki etik kurallarına aykırı istek ve işlemlerle karşılaşabilmektedir. Diğer taraftan hem ulusal hem de uluslararası düzenleyici kurumlarca muhasebe mesleği için içerisinde dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, gizlilik, mesleğe uygun davranışın yer aldığı “temel etik ilkeler” belirlenmiştir. Dolayısıyla muhasebecilerin, suç oluşturan bir durumla karşılaştıklarında bunu yetkili mercilere ihbar etmeleri bir zorunluluktur ve bu tür davranış da muhasebe bilgi kalitesinin artmasına katkı sağlayacaktır (Çiftci & Çiftci, 2017: 107). Hemen her ekonomik değişim ve gelişimde hatta son olarak dünyayı her yönüyle derinden etkileyen Covid-19 pandemisi ile de meslek elemanlarının iş yüklerinde, çalışma saatlerinin düzeninde tahsilatta ciddi sorunlar yaşadıkları (Topçu & Demirkol, 2021: 344) düşünüldüğünde kaliteli finansal bilgi üretiminde bu kesimin yükünün her zaman ağır olduğu söylenebilir.

Bu çalışmada, mesleğini bağımsız olarak sürdüren SMMM’lerin bilgi üretim sürecinde etkisi tartışmasız olan muhasebe temel kavramları ve bu kavramların mali tablolara etkilerine yönelik düşüncelerinin tespit edilmesi amaçlanmıştır. Bu amacı gerçekleştirmek için Van SMMMO’ya kayıtlı 10 meslek elemanı ile 2022 yılı mart ayında nitel araştırma yöntemiyle bir araştırma gerçekleştirilmiştir.

2. Muhasebe Bilgi Kalitesinin Önemi

Muhasebe bilgi sistemiyle elde edilen muhasebe bilgilerinde kalite sorunu beraberinde alınacak kararların da başarısını doğrudan etkilemektedir. Bu durum ise sadece işletmeye veya birkaç kişi ve kuruma değil işletmenin büyüklüğüyle orantılı olarak bütün topluma zarar verecek bir nitelik arz etmektedir. Muhasebe bilgisinin kalitesinde ve bu bilgilerin denetiminde yaşanan suiistimallerin ne gibi sorunlar ve telafisi güç psikolojik ve maddi kayıplar yaşattığına 2000’li yıllarda ortaya çıkan muhasebe skandalları (Enron, Worldcom vb.) örnek olarak verilebilir. Dolayısıyla muhasebe bilgisinin kalitesi önemlidir.

Kalite “bir ürün veya hizmetin belirlenen gereksinimleri karşılayabilmesini sağlayan nitelik ve özelliklerin tümü, kullanıma uygunluk” olarak tanımlanmaktadır (<https://sozluk.gov.tr>, 2022). Crosby (1979), kaliteyi ihtiyaca uygunluk olarak tanımlar. Crosby’nin kalite yaklaşımı, bilgi üretiminde daha çok işletme dışındaki bilgi kullanıcılarının beklentilerine odaklanılan stratejik bir yaklaşımdır. Bu tanımlardan hareketle bilgi kalitesini, kullanıma uygun bilgi olarak tanımlamak mümkündür (Akt., Demir & Onocak, 2021: 211).

Muhasebe bilgi kalitesi için her ne kadar genel kabul görmüş ve çerçevesi tam olarak çizilmiş bir tanım yapılamasa da tanımlamalarda mali tablolara yansıtılan bilgilerin gerçeğe uygunluğu, doğruluğu, karşılaştırılabilirliği, anlaşılabilirliği noktaları öne çıkarılmıştır (Chen et al., 2010: 222; Callen et al., 2013: 269; Pounder, 2013: 18).

27/10/2018 tarihinde yayımlanan “Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve”de, faydalı finansal bilgilerde bulunması gereken özellikler “temel ve destekleyici nitelikler” olmak üzere aşağıdaki sıralanmıştır (kgk.gov.tr, 2022):

- ✓ İhtiyaca Uygunluk
- ✓ Önemlilik
- ✓ Gerçeğe Uygun Sunum
- ✓ Karşılaştırılabilirlik
- ✓ Doğrulanabilirlik
- ✓ Zamanında Sunum
- ✓ Anlaşılabilirlik

3. Muhasebe Bilgi Kalitesinde Muhasebe Temel Kavramlarının Rolü

Muhasebe, karar alacak taraflar için önemli finansal bilgiler sunmaktadır. Bu bilgiler hem ortaklar, yöneticiler gibi işletme içi hem de devlet, kredi kurumları gibi işletme dışı bilgi kullanıcıların alacakları kararları doğrudan ve önemli bir biçimde etkilemektedir. Muhasebe bilgilerinin doğru ve objektif sunumunun sağlanabilmesi ve bilgi kalitesinin artırılması için bir takım temel kavramlar, ilkeler, standartlar, yasalar, yönetmelikler, tebliğler vb. düzenlemeler çıkarılmaktadır. Kaliteli muhasebe bilgi üretimini etkileyen faktörlerden en önemlisi ise kuşkusuz muhasebe temel kavramlarıdır.

Temel kavramların her biri, meslek mensuplarının mesleki uygulamalarına ışık tutan, muhasebe uygulamalarıyla ilgili olarak pek çok sorulara cevap veren vb. nitelikler taşımaktadır. Uzun yıllar içinde yaşanan tecrübelerden ortaya çıkmış olan bu kavramlar, muhasebe meslek elemanına muhasebe uygulamalarında yol gösteren ve daha gerçek, doğru, tarafsız, karşılaştırılabilir ve objektif bilgi üretiminin esaslarını belirleyen rehber niteliğindeki düzenlemelerdir. Muhasebe bilgisinin kullanıcıları toplumun her kesimi olduğu için, bilgi üretiminde titiz davranılması bütün dünyada üzerinde hassasiyetle durulan önemli bir konudur ve muhasebecinin bu kavramlara uygun hareket etmesi gereği üzerinde durulmaktadır.

Örneğin, ürettiği bilgiden toplumun çok geniş bir kesiminin istifade ettiği muhasebe mesleğini icra eden meslek mensuplarının sosyal sorumluluk kavramından sapmalar yaşaması, işletmenin kişiliğiyle işletme sahibinin kişilik farklarını dikkate almaması muhasebe bilgisinin kalitesi üzerinde ne gibi sorunlar doğuracağı ortadadır. Yine, tahakkuk etmiş bir gider veya gelirin; yıllara yaygın peşin ödenmiş bir gelirin veya tahsil edilmiş bir gelirin dönemsel kavramı dikkate alınmaksızın kayıt altına alınması düzenlenen mali tablolardaki bilgilerin kalitesini azaltacaktır. Bir başka açıdan belgelendirme kavramı çerçevesinde yaşanan suiistimallerin de bilgi kalitesi üzerine etkisi düşünülsün. Temel kavramlara uygun olmayan muhasebe uygulamaları için verilen örnekler çoğaltılabilir. Dolayısıyla “Muhasebe uygulamalarının temel kavramlara uygun olarak yürütülmesi ile bilgi kalitesi arasında güçlü ve aynı yönlü bir ilişki vardır” hipotezini ortaya atmak ve bunu ispatlamak kolaylıkla mümkündür.

26.12.1992 tarih 21447 sayılı Resmî Gazete’de yayınlanan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) sıra no 1’de muhasebe temel kavramları; sosyal sorumluluk kavramı, kişilik kavramı, işletmenin sürekliliği kavramı, dönemsel kavramı, para ile ölçme kavramı, maliyet esas kavramı, tam açıklama kavramı, tutarlılık kavramı, tarafsızlık ve belgelendirme kavramı, ihtiyatlılık kavramı, önemlilik kavramı ve özün önceliği kavramı olarak belirlenmiştir.

4. Literatür

Onocak & Demir, (2021) çalışmalarında “YMM’lerin Bakış Açılıyla Muhasebe Bilgi Üretiminde Kalite Sorunu”nu araştırmışlardır. Çalışma nitel araştırma yöntemi ile uygulanmıştır. Çalışmanın bir ayağında YMM’lerin bakış açıları, diğer ayağında ise SMMM’lerin muhasebe uygulamalarında muhasebe temel kavramlarına uyum düzeyleri araştırılmıştır. Sonuçta SMMM’lerin temel kavramlara uyum düzeylerinin yüzde 40 ile yüzde 80 arasında değiştiği ve bu konuda sorunların olduğu bulgusuna ulaşılmıştır.

Demir et al., (2020) yapmış oldukları çalışmada amacı, serbest muhasebeci mali müşavirler ile stajyerlerin bakış açılarıyla muhasebe temel kavramları açısından muhasebe uygulamalarının ölçülmesidir. Bir diğer amaçsa, katılımcıların muhasebenin temel kavramlarına yönelik genel düşüncelerinin tespit etmektir. Muhasebe işlemlerinin yürütülmesinde temel kavramlara uyumluluğu bakımından; sosyal sorumluluk, kişilik, süreklilik, tutarlılık, ihtiyatlılık, önemlilik ve tam açıklama kavramlarına orta derecede katılım; dönemsellik, maliyet esas, tarafsızlık ve belgelendirme kavramlarına çok katılım ve özün önceliği kavramına ise tam katılım düzeylerinde katılım gösterilmiştir. Araştırma, muhasebe temel kavramlarının uygulamada ne kadar dikkate alındığını ölçme bakımından önem arz etmektedir.

Samur, (2019) çalışmasında işletmelerde kayıt ve düzen oluşturulurken sosyal sorumluluk kavramına uyulmaması sonucu mali tabloların analiz ve yorumlanmasında ve bu bilgiler doğrultusunda ticari davalarda kayıt temelini oluşturan defter ve belgelerin işletmenin menfaatleri doğrultusunda kullanılması sonucunda oluşabilecek risk unsurları incelenmiştir.

Apalı, (2018) yılında yapmış olduğu çalışmanın amacını öncelikli olarak Sosyal sorumluluk kavramının gerçekleştirilebilirliği üzerinde durarak muhasebe denetiminin faaliyetlerinin tamamlayıcı değişkenlere göre belirlemiştir. Bu amaç çerçevesinde yedi adet hipotez hazırlanmıştır. Hipotezler SPSS 20.0 paket program aracılığı ile t testi ve anova testlerine tabi tutulmuştur. Yapılan analizde bağımsız muhasebe meslek mensupları açısından muhasebe denetiminin sosyal sorumluluk kavramı üzerindeki etkisinde ortaya çıkan tutum farklılığının cinsiyet, yaş grubu, öğrenim durumu, meslek unvanı, mesleki tecrübe ve mükellef sayıları değişkenlerinde anlamlı olmadığı, sadece faaliyet merkezi (il merkezi-ilçeler) değişkeninde ortaya çıkan tutum farklılığının anlamlı olduğu ortaya çıkmıştır. Bu doğrultuda bir hipotez kabul, altı hipotez red edilmiştir.

Doğan, (2018) yılında yapmış olduğu çalışmanın amacı ilk olarak kurumsal sosyal sorumluluk ve muhasebenin sosyal sorumluluk kavramlarını ele alınmıştır ve daha sonra bu iki kavram arasındaki ilişkiyi ve muhasebenin kurumsal sosyal sorumluluktaki yeri ve önemini vurgulamaktır.

Kaya & Akbulut, (2018) çalışmalarının amacı, muhasebede ihtiyatlılık kavramı konusundaki bilimsel çalışmalarını ortaya çıkarmak, bulguları belirtmek, tartışma konularını değerlendirmek ile teorik ve ampirik kanıtları vurgulamaktır. Çalışmada standart sistematik literatür incelemesi yöntemi uygulanmaktadır. Bu alanda son yıllarda araştırmaların sayısı

artmıştır. Bu araştırmalarda teorik ve ampirik anlamda akademik ve mesleki düzeyde ihtiyatlılık üzerinde ele alınan bulgular yer almaktadır. Yapılan çalışmada SSCI endeksinde taranan 10 adet dergide yayınlanan 34 makale; literatür taraması, kavramsal ve teorik çalışmalar ile ampirik araştırmalar olarak sınıflandırılıp ele alınmıştır.

Aktürk & Acar, (2012) araştırmalarında TMS/TFRS dikkate alınarak, geleneksel temellerinden olan kurumsal düzenlemelere yer almıştır. “Karları dikkate alma fakat bütün zararları dikkate al” deyimini ile açıklanan ihtiyatlılık kavramının, üç temel unsurdan oluştuğu ortaya çıkmaktadır. Bu unsurlar; sözleşmeler, hissedarların davaları ve kurumsal düzenlemelerdir. Bu unsurlar işletmeleri ihtiyatlılık kavramına yönlendirmektedir. Yapılan araştırma bu unsurları detaylı bir şekilde incelemeyi amaçlamıştır. Araştırma bu boyutuyla ilk olarak kavramın tanımlarına, tarihsel gelişimine ve önemine vurgu yapmıştır. Daha sonra ihtiyatlılık kavramının temelleri değerlendirilmiştir.

Polat & Güney, (2013) çalışmalarında dönemsellik kavramı yasal düzenlemeler kapsamında incelenmiş, tahakkuk esaslı ilkesi vurgulanmış ve dönemsellik kavramına uyulmadığında oluşabilecek vergi ziyayı cezasının yer alıp almadığı durumlar örnekler aracılığı ile belirtilmiştir.

5. Araştırmanın Metodolojisi

5.1. Amaç

Daha önce de ifade edildiği üzere muhasebe bilgi kalitesini ve dolayısıyla düzenlenen mali tabloları etkileyen önemli faktörlerden birisi muhasebe uygulamalarında muhasebe temel kavramlarına uygun davranılıp davranılmamadır. Bu çalışmanın amacı; SMMM’lerin, temel kavramlarının mali tabloları etkileme düzeyleriyle ilgili görüşlerini ve temel kavramlara ait düşüncelerini tespit etmektir.

5.2. Evren ve Örneklem

Nitel araştırmalarda örneklem belirlenirken evreni temsil etme derecesinden ziyade araştırma konusuna uygunluk dikkate alınır (Baltacı, 2018: 244-245). Nicel araştırmalarda sıkça yapılan örneklem hatası, evreni daha iyi yansıtacağı düşüncesi ile büyük örneklerle çalışmaktır. Hâlbuki nitel araştırmalarda önemli olan nicelik değil, araştırmanın amaçlarını karşılayan, detaylı veri sunabilecek örneklem belirlenmesidir (Coynne, 1997: 624).

Evrenden örneklem seçerken kullanılan yöntem, konunun derinlemesine çalışılmasına olanak veren “amaçlı örneklem yöntemleri”nden biri olan “kartopu örnekleme yöntemi”dir. Zincirleme olarak örneklemin belirlendiği bu araştırmalarda veri doygunluğuna ulaşıldığında, başka bir ifade ile sorulara verilen cevaplar kendini tekrarlamaya başladığında araştırmanın veri toplama aşaması tamamlanır (Baltacı, 2019:373).

Bu araştırmanın evreni Van SMMMO’ya kayıtlı ve mesleğini bağımsız olarak icra eden SMMM’lerdir. Bu çalışmada kartopu örnekleme yöntemi ile zincirleme olarak görüşme yapılan her bir SMMM aracılığı ile görüşme yapılacak bir sonraki SMMM’ye ulaşılmıştır. Bu şekilde 2022 yılı Mart ayında toplam 16 SMMM’yle görüşme gerçekleştirilmiş ve bu görüşmeler ses kayıt cihazıyla kayıt altına alınmıştır. Bu ses kayıtlarından bazı SMMM’lerin beyan ettikleri görüşlerin konunun önemine uygun olmayan bir tarzda örneğin çok yüzeysel cevaplar verilmesi, verilen cevapların soruların tam olarak karşılığı olmayan türden genel ifadeler içermesi veya görüşmenin çabucak bitmesi isteğiyle çalışmaya gereken önemin verilmemesi gibi sebeplerden dolayı 6 SMMM’nin görüşme kaydı analize dâhil edilmemiştir. Nitel araştırmaya uygun 10 SMMM’nin görüşme kayıtları analiz edilmiştir.

Katılımcıların görüşme ve cinsiyet bilgileri, kimliklerin gizli tutulması için SMMM 1 ve SMMM 10 arasında değişen kodlarla tanımlanarak Tablo 1’de gösterilmiştir.

Tablo 1: SMMM’lerin Görüşme ve Demografik Bilgileri

Katılımcının Kodu	Görüşme Tarihi	Görüşme Süresi	Cinsiyet
SMMM 1	17.03.2022	00:10:44	Kadın
SMMM 2	22.03.2022	00:19:52	Kadın
SMMM 3	22.03.2022	00:15:44	Kadın
SMMM 4	23.03.2022	00:12:27	Erkek
SMMM 5	23.03.2022	00:32:47	Erkek
SMMM 6	23.03.2022	00:10:27	Erkek
SMMM 7	23.03.2022	00:12:17	Erkek
SMMM 8	29.03.2022	00:09:15	Erkek
SMMM 9	29.03.2022	00:19:08	Kadın
SMMM 10	29.03.2022	00:30:00	Kadın

5.3. Kullanılan İstatistikî Yöntem ve Verilerin Güvenilirliği

Araştırmada, elde edilen verilerin analizi, Maxqda 2022 Analytics Pro yazılımı ile yapılmıştır. Bu yazılımın kullanılması Maxqda yazılımının kullanımı sayesinde verilerin saklanması, düzenlenmesi ve özellikle kodlanması bakımından avantaj sağlanmıştır. Ayrıca bu yazılım üzerinden veriler, karşılaştırılıp birleştirilmek suretiyle kategorize edilmiş ve hazırlanan tablolar ile görsel hale dönüştürülmüştür.

Araştırmanın güvenilirliğini sağlamak veya artırmak için soruların yazımından ve/veya anlamından kaynaklı yanlış anlama ve değerlendirmeleri azaltmak adına sorular titiz bir şekilde oluşturulmuş; tekraren gözden geçirilmiş ve konuyla ilgisi ve bilgisi olan SMMM'lerle görüşülerek soruların amaca uygunluğu ve yeterliliği tespit edilmeye çalışılmıştır. Görüşlerine başvuru bir SMMM'yle tekrar irtibata geçilmiş ve bu sorulara verdiği cevaplar için görüşünde bir değişiklik olup olmadığı sorulmuş ve aynı yönde görüş bildireceği şeklinde dönüş alınmıştır.

Ayrıca soruların oluşturulmasında ve soruların ifade edilmesinde yanlı bir tutum içinde olunmamış; araştırılan konu kendi gerçekliği içinde ele alınmış; yönlendirmeyi çağrıştıracak herhangi bir söz veya eylemde bulunulmamış ve araştırmacının beklentisinden ve şahsi görüşünden uzak bağımsız ve tarafsız bir tavır sergilenmiştir.

5.4. Veri Toplama ve Analiz Süreci

Amaçlanan hedeflere ulaşmak için açık uçlu soruların yer aldığı mülakat formu ile verilerin elde edilmesine çalışılmıştır. Bu kapsamda her bir SMMM ile anlaşılacak tarih ve saatte bürolarına gidilmiş ve görüşmeler katılımcıların izni alınarak ses kayıt cihazı ile kayıt altına alınmıştır. Kayıtlar daha sonra Word dosyasına aktarılmıştır.

SMMM'lere araştırma kapsamında ilgili olarak iki temel başlık ve bir alt başlık altında toplam 10 soru yöneltilmiştir.

1. *Temel Kavramların Mali Tabloları Etkilerini Belirlemeye Yönelik Sorular (4 tane)*
2. *Muhasebe Temel Kavramlarına Ait Görüşleri Belirlemeye Yönelik Sorular (5 tane)*
3. *Genel Bir Değerlendirmeye Yönelik Soru (1 tane)*

Sorulara verilen cevapların derinliğini arttırmak için katılımcılara görüşme esnasında "konuyu detaylandırabilir misiniz, örnek vermeniz mümkün mü?" gibi ilave sorular yöneltilmiştir.

Mülakat yoluyla elde edilen veriler içerik analizi ile ayrıştırma işlemine tabi tutulmuştur. İçerik analizinde, araştırılan konunun kökenlerine odaklanılır ve oluşturulan veri setinde sıklıkla tekrarlanan veya katılımcıların vurguladığı olay ve olgulardan hareketle anlamlı kodlar çıkarılmaya çalışılır. Birbiriyle ilişkili olan kodlar belirli kavramlar ve temalar çerçevesinde bir araya getirilerek yorumlanır (Baltacı, 2019: 377). Kodlama, kavram ve tema terimleri aşağıdaki gibi kısaca açıklanabilir (Yıldırım & Şimşek, 2013: 163).

Kodlama: Verilerin karşılaştırma yapılması, ilişkilendirilmesi ve kavramlaştırılması için anlamlı bölümlere ayrıştırılarak isimlendirildiği süreçtir.

Çalışmada Tema 1'le ilgili 14 ve Tema 2'yle ilgili 9 olmak üzere toplam 23 kod belirlenmiştir.

Kavram: İçerik analizinde temel analiz birimlerini oluşturan kavramlar, kodlara yüklenen anlamları ifade eder.

Tema: İçerik analizinde oluşturulan ve birbiriyle ilişkili olan kavramların belirli kategoriler altında sınıflandırılmasıdır.

Bu çalışmada iki tema belirlenmiştir:

Tema 1: Muhasebe Uygulamalarının ve Mali Tabloların Kavramlara Uyumu

Tema 2: SMMM'lerin Temel Kavramlara Yönelik Genel Düşünceleri

5.5. Verilerin Kodlanması

Bir ve üzeri frekansa sahip olan, diğer bir ifade ile en az bir kez söylenmiş ifadeler dikkate alınarak oluşturulan kod bulutu Şekil 1'de görüldüğü gibidir.

Şekil 1. Kod Bulutu



Kod bulutunda yer alan sözcüklerin font büyüklüğü tekrarlanma sıklığı ile orantılıdır. Şekil 1’de görüldüğü üzere katılımcıların birinci olarak en sık tekrarladıkları ifade (kod) “tarafsızlık ve belgelendirme”, ikinci en sık tekrarladıkları ifadeler (kodlar) “mali tablolar” ve “kavramlara uyum”, üçüncü en sık tekrarladıkları ifade (kod) ise “dönemsellik” olmuştur.

Çalışmada belirlenen iki tema altında toplanan kodlar ve bunların frekansları Tablo 2’de gösterilmiştir.

Tablo 2. Kod Sistemi

Kod Sistemi	Frekans
Tema 1: Muhasebe Uygulamalarının ve Mali Tabloların Kavramlara Uyumu	139
bütün temel kavramlar	8
sosyal sorumluluk	2
kişilik	12
işletmenin sürekliliği	0
dönemsellik	20
parayla ölçme	1
maliyet esası	15
tarafsızlık ve belgelendirme	27
tutarlılık	10
tam açıklama	5
ihtiyatlılık	5
önemlilik	1
özün önceliği	8
mali tablolar	25
Tema 2: SMMM'lerin Temel Kavramlara Yönelik Genel Düşünceleri	115
kavramların rehberlik yönü	11
vergilerin matrahı	10
vergilerin denetimi	10
sMMM mükellef ilişkisi	13
kavramlara uyumda mevzuat bilgisi	14
kavramlara uyumda tecrübe	16
kavramlara uyum	25
kavramlara uyumsuzluk	13
temel kavramların önemi	3

Tablo 2’de, 2 tema ve 23 kod ile ilgili olarak toplam 254 frekans oluşmuştur. Bu frekansların 139’u birinci tema altında, 115’i ikinci tema altında toplanmıştır. Frekansı en fazla olan kodların birincisi “tarafsızlık ve belgelendirme (27)”, ikincisi “mali tablolar (25)” ve “kavramlara uyum (25)” adlı kodlardır. Üçüncü sırada ise “dönemsellik (20)” kodu yer almaktadır.

Çalışmada oluşan frekansların katılımcılarla yapılan görüşmelere dağılımı Tablo 3’teki gibidir.

Tablo 3. Frekansların Katılımcılara Dağılımı

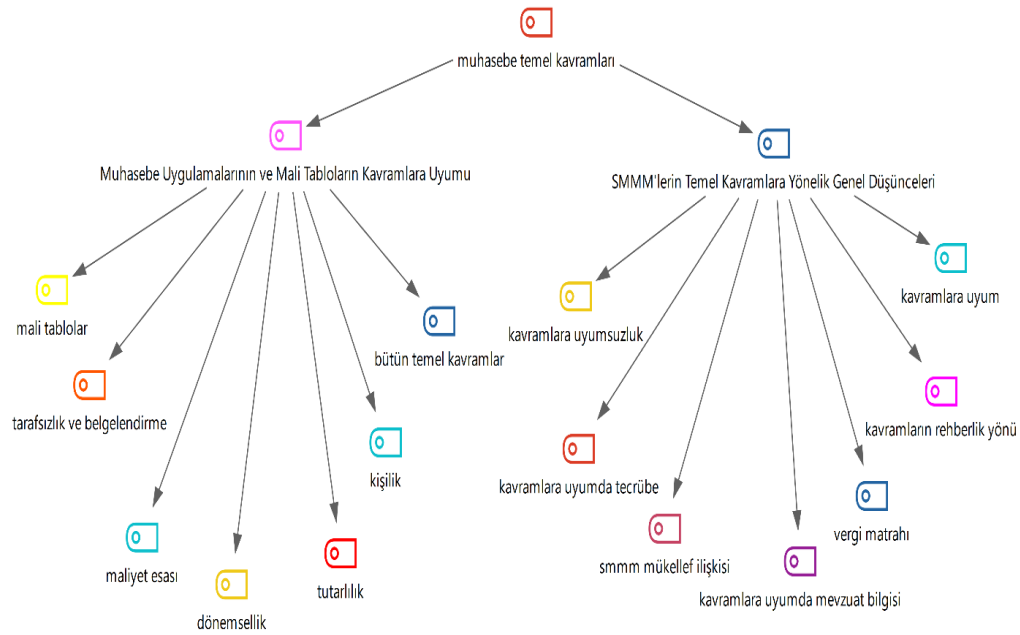
Katılımcının Simgesi	Frekans Sayısı
SMMM 1	26
SMMM 2	35
SMMM 3	29
SMMM 4	25
SMMM 5	20
SMMM 6	18
SMMM 7	20
SMMM 8	22
SMMM 9	31
SMMM 10	28

Tablo 3'e göre frekans yoğunluğunun en yüksek olduğu görüşme, SMMM 2 ile gerçekleştirilen görüşmedir. En düşük frekans yoğunluğuna sahip görüşme ise SMMM 6 ile gerçekleştirilen görüşmedir.

5.6. Araştırmanın Kod-Alt Kod Modeli

Yapılan çalışmada iki tema ve bu temalarla bağlantılı kodlar yer almaktadır. Çalışmanın bu aşamasında kod-alt kod modeli adı altında temalarda yer alan kodların tekrarlanma sıklığı aşağıda yer almaktadır.

Çalışmanın kod-alt kod modeli Şekil 2'de yer almaktadır.

Şekil 2. Çalışmanın Kod-Alt Kod Modeli

Şekil 2'ye göre model, hiyerarşik kod-alt kod modeline göre yapılmıştır. Model oluşturulurken kod sıklığı araştırmacı tarafından 7 olarak belirlenmiştir. Farklı bir deyişle ile modelde her temanın altında en sık tekrarlayan 7 alt kod vurgulanmıştır.

6. Araştırmanın Bulguları ve Yorum

Araştırmada, belirlenen iki tema altında betimsel ve ilişkisel bulgular gösterilmiş ve sonrasında iki temayı da içerecek şekilde belge grubu (Kadın-Erkek) arasında karşılaştırma yapılarak ulaşılan bulgulara yer verilmiştir.

Bulgular ve bunlara ait açıklamalar Tema 1 ve Tema 2 temelinde ele alınacak ve sonrasında katılımcıların cinsiyetleri açısından analiz derinleştirilecektir.

6.1. Muhasebe Uygulamalarının ve Mali Tabloların Kavramlara Uyumu

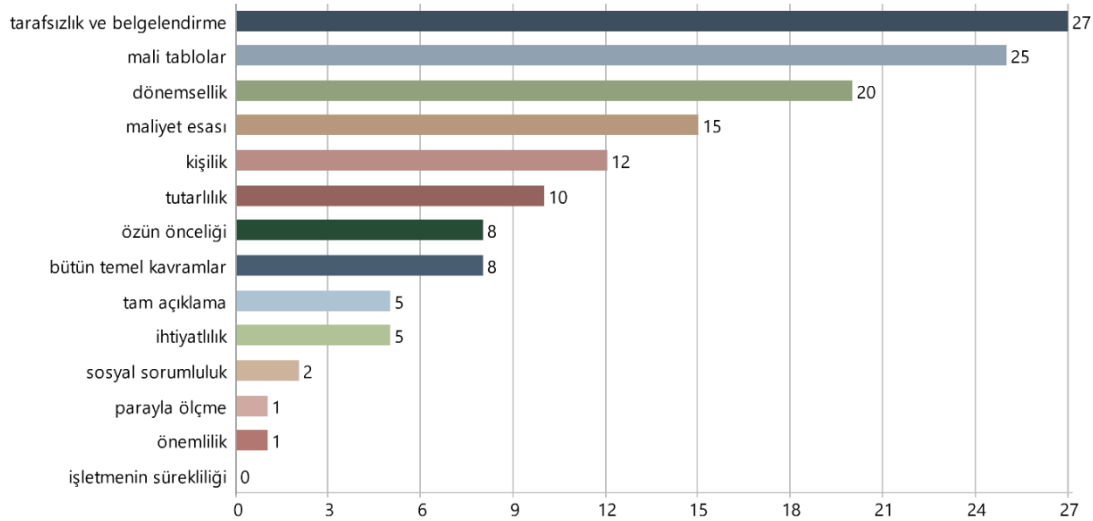
Muhasebe uygulamalarının ve mali tabloların temel kavramlara uyumuna dair elde edilen veriler, betimsel ve ilişkisel olarak analiz edilmiştir.

6.1.1. Muhasebe Uygulamalarının ve Mali Tabloların Kavramlara Uyumuna Dair Betimsel Bulgular

Çalışmanın birinci teması altında meslek mensuplarının muhasebe temel kavramları bağlamında faaliyetlerini sürdürüp sürdürmedikleri belirlenmeye çalışılmıştır. Ayrıca muhasebe temel kavramları ile mali tablolar arasındaki ilişkiye yönelik bulgulara da yer verilmiştir.

SMMM'lerin bu konudaki değerlendirmeleri kodlanarak Şekil 3'te gösterilmiştir.

Şekil 3. Tema 1' e ait Kod İstatistiği

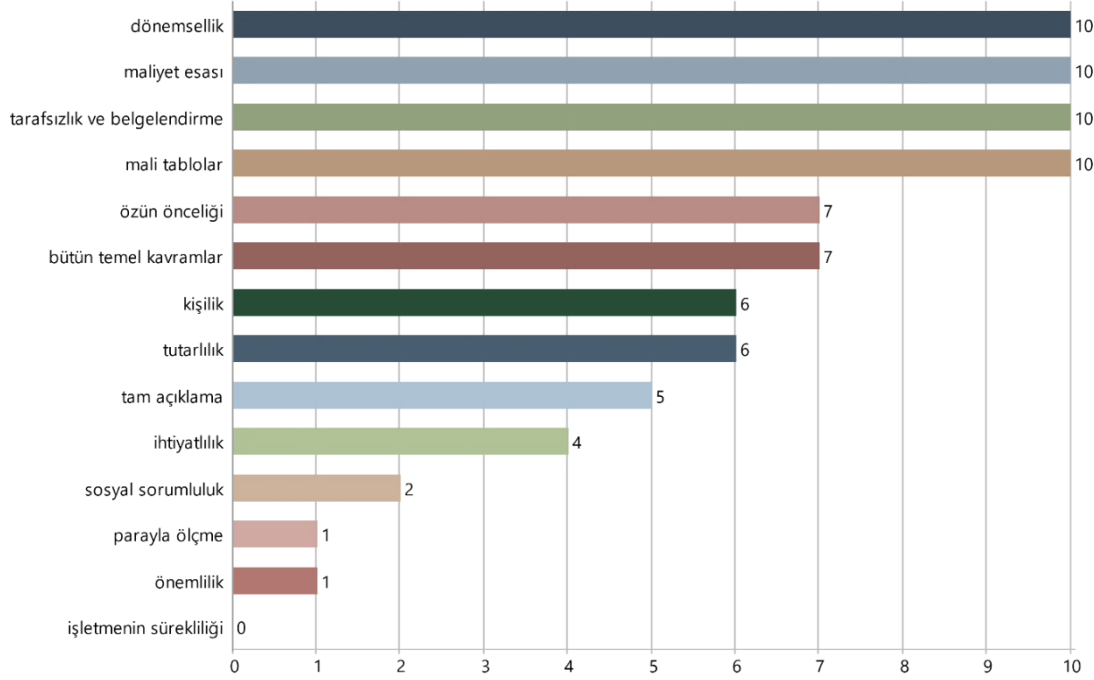


Tema 1 altında en yüksek frekansa sahip olan kodlar Şekil 3'te "tarafsızlık ve belgelendirme (27)", "mali tablolar (25)", "dönemsellik (20)" ve "maliyet esası (15)" olarak görülmektedir.

Tema 1 altında yer alan "tarafsızlık ve belgelendirme" kodu hakkında görüşme yapılan meslek mensuplarının tamamı muhasebe işlemlerinde önemli olduğunu vurgulamıştır. İlgili taraflara güven sağlayabilmek için işlemlerin belgeye dayalı olması önemlidir. "Mali tablolar" kodu için bazı meslek mensupları mali tabloları, temel kavramlara uyarak düzenlediklerini, bazıları ise temel kavramların dışına çıkarak düzenlediklerini belirtmiştir. Fakat dışına çıkılan durumların çok önemli tutarları kapsamadığını da vurgulamışlardır. "Dönemsellik" kodu için bütün meslek mensupları önemli temel kavramdan biri olduğunu söylemişlerdir. Özellikle gelir ve giderlerin gerçekleştiği döneme kaydedilmesi meslek mensuplarının dikkat ettiği işlemler arasında yer almıştır. "Maliyet esası" kodu için ise bazı meslek mensupları genellikle vergi matrahında öncelikli kavram olarak belirtmişlerdir. "Kişilik" kodundan bahseden bazı meslek mensupları gelen bilgileri incelediklerini, bu doğrultuda işletmeyle ilgili olmayan şahsi harcamaların kayıtlara dahil etmediklerini ifade etmişlerdir. Kayıt altına alınan bilgilerin işletme faaliyetlerinin uygun olmasını vurgulamışlardır. "Tutarlılık" kodundan bahseden çoğu meslek mensupları kavramı detaylı bir şekilde açıklamadan sadece önemini vurgulamıştır. Görüşmeler esnasında bir meslek mensubu amortisman kayıtlarının dönemler arasında tutarlılık esasına göre yapılması gerektiğini vurgulayarak açıklayıcı bilgi sunmuştur. "Özün önceliği" kodundan da bahseden meslek mensupları genellikle detay vermeden sadece kullanılmasına yönelik vurgu yapmıştır. Herhangi bir olumsuz görüş bildirmemişlerdir. "Bütün temel kavramlar" kodu için bazı meslek mensupları temel kavramların tamamının kullanılmasını, tüm kavramların öncelikli olduğunu belirtmiştir. "Tam açıklama" ve "ihtiyatlılık" kodları için görüş bildiren meslek mensupları olumlu ifadeler yer vermiştir. Bu meslek mensupları çoğunluğu oluşturmamaktadır. "Sosyal sorumluluk", "parayla ölçme" ve "önemlilik" kodları ile ilgili çok az olmasına rağmen olumlu ifadeler belirtilmiştir. En son "işletmenin sürekliliği" olan kod ile ilgili hiçbir meslek mensubu ifadelerinde yer vermemiştir. İfadelerde genel anlamıyla temel kavramların uygulanmasına yönelik olumlu sonuçlar çıkmıştır. Mali tablolar hazırlanırken temel kavramlara dikkat ettikleri belirtilmiştir.

Mesleğin icrasında, muhasebe uygulamalarının ve mali tabloların muhasebe temel kavramlara uyum düzeylerine meslek mensubu bazında sonuçlar Şekil 4'te gösterilmektedir. Şeklin sol tarafında kodlar ve sağ tarafında ise kaç SMMM'nin bu kodları çağrıştıran açıklamalarda bulunduğu yer almaktadır.

Şekil 4. Muhasebe Uygulamalarının ve Mali Tabloların Kavramlara Uyum Kod İstatistiği



Şekil 4'te görüldüğü üzere meslek mensuplarının görüşmeleri program temelinde analiz edildiğinde daha çok "dönemsellik", "maliyet esası", "tarafsızlık ve belgelendirme" ve "mali tablolar" olarak bilinen kodları çağrıştıran ifadeler beyan ettikleri görülmektedir. Ayrıca 7 meslek mensubu, konuşmasında "özün önceliği" ve "bütün temel kavramlar" adlı kodlara vurgu yapmıştır. Meslek mensuplarına ait görüşme kayıtlarında ise "işletmenin sürekliliği" olarak bilinen kodla (kavramla) ilgili olarak bir ifadeye rastlanmadığı yine Şekil 4'te görülmektedir.

Tema 1'le ilgili SMMM'lerin görüşlerini yansıtan ifadelerinden bazılarını kodlar temelinde aşağıda yer verilmiştir.

Dönemsellik koduyla ilgili SMMM görüşlerinden bazıları şöyledir:

SMMM 2: "Daha çok dikkat edilmesi gereken dönemsellik kavramıdır. Bir döneme ait gelir veya gider kalemi diğer döneme işlenemez. Bazı istisnai durumlara uyarak kanuna uygun şekilde yapabiliyoruz. Eğer bir sıralama yapmak istersek dönemsellik kavramı en önemli temel kavramdır."

SMMM 9: "Şimdi bununla ilgili aslında dediğimiz gibi dönemsellik ilkesi belirli dönemler ve tutarlılık çok önemli kâr zararlar. Çünkü zaten muhasebede biliyorsunuz belli dönem aralıklarında bir bütün olarak değil kâr zarar bildirimleri, tabloları, bununla ilgili işlemler belirli dönemler aralıklarında yapılır. Bununla ilgili bizi ilgilendiren o dönemler arasındaki tutarlılıktır ve dönemsellik ilkesine uygunluğudur ve buna uygun detaylar üzerinde çalışıyoruz zaten yani biz kalkıp dördüncü dönemde yapılması gereken bir işlemi birinci dönemde gerçekleştiremiyoruz ya da kaydını bu döneme atamayız. Çünkü bunun sonuçları farklı şekilde olabiliyor, farklı sonuçlar olabiliyor ve bununla ilgili cezai müeyyidelerle de hem mükellef bazında hem meslektaş bazında karşı karşıya kalabiliyoruz. İlgili dönemler aracılığıyla yapılması gerekiyor ve bu yapılanların bizi bir sonuca götürmesi gerekiyor ve o sonuçlarında tutarlı olması gerekiyor."

Maliyet esası koduyla ilgili SMMM görüşlerinden bazıları şöyledir:

SMMM 1: "En çok muhasebenin kaydedilmesinde raporlanmasında özün önceliğine dikkat edilir, daha sonra tarafsızlık çok önemlidir. Maliyet esası kavramı mecburen uygulanması gereken temel kavramdır."

SMMM 5: "Temel kavramlarından biri örneğin maliyet esası Vergi Usul kanununda tarihi maliyet dediğimiz uygulamaya dayanıyor, maddeye dayanıyor. Yani maliyet belirleme yöntemlerinden biri dolayısıyla bizim işimizin ana kaynağını faturalar oluşturuyor. Her faturanın tarihi var dolayısıyla o faturayı o tarihte kayıtlara geçtiğimiz için o işletmenin gerçek maliyetini gösteriyor. Dolayısıyla kâr zarar gerçeğe yakın çıkıyor. Yani bizde maliyetler faturalara göre oluştuğu için kâr zararda gerçeğe yakın düzeyde çıkıyor."

Tarafsızlık ve belgelendirme koduyla ilgili SMMM görüşlerinden bazıları şöyledir:

SMMM 5: "Şimdi burada tarafsızlık ve belgelendirme olur bilmiyorum ama ekseriyetle sahte belge incelemeleri çok oluyor yani belgelendirme mükellefler yaptıkları alımları şöyle düşünün bir ticaret erbabını düşünün gidiyor satmak üzere bir mal alıyor, aldığı malı satan firma ona sahte fatura düzenlemiş. Burada da ciddi bir problem var aslında alım gerçek, tutarı gerçek bir alım, faturasını almış, parasını veya çekini vererek ödemesini yapmış. O belgeyi düzenleyen firma

nasıl bir yola girmişse bilmiyorum artık gerçek satışını dışında muhtemelen gerçek olmayan satışlarda da bu tarz işlemler yapmaktadır. Örneğin sokağa çıkıyoruz birçok iş yeri görüyoruz adam iş yapıyor ama arka planda da gerçek satışlarını faturalandırılırken bir de yapmadığı satışları, yani yapmadığı ticareti yapmış gibi fatura kesiyor. Şimdi vergi incelemelerinde bu firma bu defa ne yapmış oluyor, vergi inceleme elemanı onun o yaptığı fiilden dolayı sen tamamen sahtecisin diyor. Bu defa gerçek mal alımı yapan firmalar mağdur, bu defa idare dönüyor ona, adam alımını yapmış fatura bedelini artı KDV olarak ödemiş. İdare hayır diyor sen ona ödediğin KDV'yi saymıyorum, bana tekrar bu defa KDV ödeyeceksin diyor. Bundan dolayı iş dünyası problemler yaşıyor. En çok belgelendirme kavramı ile karşılaşmakta ve nasıl çözüm üreteceğimizi bilmiyoruz.”

SMMM 6: *“Bu konuda en çok naylon fatura dediğimiz sahte belgeler, yani sahte belgelendirme bu konuda sorun yaşıyoruz. Diğer konularda işleyişte, kayıt konusunda herhangi bir sorun yaşamıyoruz. Yani evraklar aslına uygunsuzsa, mal alınıp karşılığında mal satılmışsa herhangi bir sorun yaklaşık 20-25 yıldır yaşamadık ama diğer taraftan faturalar sahte ise naylon fatura ise belki denetiminde yüzde doksan dokuz ortaya çıkıyor.”*

Mali tablolar koduyla ilgili SMMM görüşlerinden bazıları şöyledir:

SMMM 2: *“Gelir tablosundaki kâr zarar tutarının temel kavramlarla bağlantısı çoktur. Tutarlılık, tarafsızlık, kişilik kavramları çok önemlidir. Bunlar olmadan işleyişin doğru olup olmadığını kanıtlayamayız.”*

SMMM 6: *“Bilançoda var olan varlıklar veya borçlar muhasebenin temel kavramlarına mutlaka uygun olarak yapılıyor. Alınan emtia olsun, mal olsun, demirbaş olsun muhasebenin temel kavramlarına göre kayıt yapılır, bilanço yapıyoruz.”*

SMMM 7: *“Buna da şöyle cevap vereyim, özellikle bilançodaki varlıklarımız borç ve sermayemiz, özellikle borç konusu yaşamızda mevcut, gelir idaresi başkanlığı bize uymamız için mesela şu aşamada 7000 ve üstü alımın ve satışın olduğu zaman sen bunu nakit olarak yapamazsın, bunu banka üzerinden yapabilirsin. Bu ödeme durumuna birebir uyulmuyor, mesela 20 bin liralık alış veya satış yapılıyor, o an ödemeyi nakit yapmak istiyor, buna da yok denilmiyor uyuluyor. Bu şekilde borç kısmı bilançolarda birebir olmuyor, temel kavramlarla ters düşebiliyor. Bilançodaki varlıklar mesela bir dükkân düşünelim bir işyeri düşünelim olduğu kadar, bunun da nedenini düşünelim bütün alışlar ya da satışlarımızı faturalandırmadığımızdan dolayı buna da çok nadir ters düşebilir. Mesela sermaye aslında sermaye uymamız gereken Ticaret Odası'nın tescili ile oluşur, zamanı gelince mesela 24 ay süresi var, ödenebilir, sarkabilir veya erken ödenebilir ama bunlara uyuluyor genellikle. Sadece bu borç kısmı muallakta, temel kavramların dışına çıkılabiliyor.”*

Özün önceliği koduyla ilgili SMMM görüşlerinden bazıları şöyledir:

SMMM 3: *“Beygelendirme, özün önceliği kavramları da önemli. Bir işlem yapıldığı zaman işletme ile alakalı faydası zararı tespit edilmeli ve buna göre kayıtlar yapılır.”*

SMMM 8: *“Özün önceliği kavramı, mesela mükellef getirdiği bir faturada, meslek mensubu konuya veya işletmenin faaliyetlerine tam hâkim değilse malın maliyetine mi, gidere mi, Demirbaş mı atılacak konusunda sıkıntı yaşayabilir.”*

Bütün temel kavramlar koduyla ilgili SMMM görüşlerinden bazıları şöyledir:

SMMM 2: *“Muhasebe ile ilgili bütün işlemlerde temel kavramların hiçbirini ayırt etmeksizin kullanmaktayız. İşleyişte bütün hepsinin yardımcı olduğunu düşünüyorum.”*

SMMM 4: *“Zaten hepsi dönemsellik, tutarlılık, maliyet esası, tam açıklama, tarafsızlık bu kavramları zaten bilançolarda uyguluyoruz. Yeri geldikçe finansal tablolarda detaylı olarak zaten hepsini uygulamak zorundayız.”*

Kişilik koduyla ilgili SMMM görüşlerinden bazıları şöyledir:

SMMM 2: *“Evet, mesela kişilik kavramını ele aldık. Muhasebeye gelen bütün gelir gider kalemlerini öncesinde değerlendirmektedir. Kişilik kavramını öne sürerek o firmanın yapacağı işle ilgili olmayan giderleri biz gider olarak işleyemeyiz. Muhasebede gider kalemi olarak alamayız. Bu durum mükellefin kabul etmediği bir durum çünkü o gideri saymazsak karının daha fazla olacağını düşünüyor. Bu durumda meslek mensupları için sorun oluşturabiliyor.”*

SMMM 3: *“Kişilik kavramı olması gerekir çünkü işle alakalı durumlar kaydedilir. İşle alakalı olmayan durumlar kaydedilmez. Bu durum işletmenin kişiliği ile alakalıdır.”*

Tutarlılık koduyla ilgili SMMM görüşlerinden bazıları şöyledir:

SMMM 3: *“Tutarlılık kavramı da önemli. Mesela amortisman giderler ile ilgili yapılan kayıtlar devam etmeli ve çok önemli. Değişiklik durumunda açıklanması gerekir.”*

SMMM 9: “Bahsettiğiniz evet kişilik, tutarlılık, dönemsellik ya da özün önceliği bunların hepsini ama en fazla kullandığımız dersek tutarlılıktır, kişiliktir, maliyet esaslıdır ve belgelendirmez aslında. Bizim en fazla öncelik olarak verdiğimiz temel kavramlar ya da kullandığımız temel kavramlar bunlardan ibarettir.”

Tam açıklama koduyla ilgili SMMM görüşlerinden bazıları şöyledir:

SMMM 4: “Mesela dönemsellik ilkesine göre fatura işliyoruz, geçici vergisini hesaplarken maliyet esaslı tam açıklama, tutarlılık ilkesi olması gerekir.”

SMMM 10: “Öte yandan ihtiyatlılık bizim çok fazla meslek ilkeleri olarak kullandığımız şeydir. Çünkü önceden muhasebe kayıtlarını buna göre yapmamız gerekir. Mükellefimizi de bu yönde yönlendirmemiz gerekir.”

Parayla ölçme, sosyal sorumluluk ve önemlilik kodlarıyla ilgili SMMM görüşlerinden bazıları şöyledir:

SMMM 1: “Muhasebe temel kavramlarından dönemsellik olduğunu düşünüyorum. Para ile ölçülme, maliyet esaslı, tarafsızlık ve belgelendirme çok önemli.”

SMMM 2: “Bu soruda iki yönlü düşünmek gerekiyor. Hem tacir hem de devlet tarafından temel kavramların vergi matrahıyla ilgili olup olmadığını açıklayabiliriz. Tacir yönünden düşünürsek bizim yaptığımız işlemlerin birçoğu dönemsellik kavramını sağlamalı, kişilik kavrama uygun olmalı, maliyet esasına uygun olmalı. Bu kavramlar vergi matrahını hesaplarken bize yardımcı olan temel kavramlardır ama devlet tarafından düşünürsek bizim vergi matrahının az veya çok olmasının sosyal sorumlulukla alakalı olduğunu düşünüyorum.”

SMMM 4: “Tarafsızlık, belgelendirme, önemlilik ve özün önceliği kavramlarıdır. Çünkü bazen mükellefin getirdiği belgelerin doğru olup olmadığını ayırt edemediğimiz için tarafsız olamayabiliriz.”

6.1.2. Muhasebe Uygulamalarının ve Mali Tabloların Kavramlara Uyumuna Dair İlişkisel Analiz

Tema 1 için oluşturulan kodların birbiriyle nasıl bir ilişki sergiledikleri Şekil 5’te gösterilmiştir.

Şekil 5. Tema 1’e ait İlişkisel Kod Matrisi

Kod Sistemi	büt...	sosy...	kişilik	işlet...	dön...	para...	mali...	tara...	tuta...	tam...	ihtiy...	öne...	özü...	mali...	TOP...
bütün temel kavramlar			1		3		2	3	2	1	1			1	14
sosyal sorumluluk			1		1		1								3
kişilik	1	1			5		6	3	3	1	1		2	1	24
işletmenin sürekliliği															0
dönemsellik	3	1	5			1	8	9	7	4	3		2	1	44
parayla ölçme					1		1	1							3
maliyet esaslı	2	1	6		8	1		7	4	3	2		4	1	39
tarafsızlık ve belgelendirme	3		3		9	1	7		6	3	2	1	3	4	42
tutarlılık	2		3		7		4	6		2	1		1	2	28
tam açıklama	1		1		4		3	3	2		2				16
ihtiyatlılık	1		1		3		2	2	1	2			1		13
önemlilik								1					1		2
özün önceliği			2		2		4	3	1		1	1			14
mali tablolar	1		1		1		1	4	2						10
Σ TOPLAM	14	3	24	0	44	3	39	42	28	16	13	2	14	10	252

Şekil 5’te görülen kodlar arasında, diğer kodlarla en yoğun şekilde ilişkili olduğu görülen kod, tarafsızlık ve belgelendirme (8) kodudur. Tarafsızlık ve belgelendirme kodu ile ilişkili bulunan kod tekrarlanma sıklığına göre dönemsellik (9) kodu olarak görülmektedir. Meslek mensuplarının dokuzu, mesleğin icrasında tarafsızlık ve belgelendirme temel kavramıyla aynı zamanda dönemsellik kavramına uyduklarını dile getirmişlerdir.

İlişki kurulun diğer kodlar ise maliyet esaslı (8), tutarlılık (7), kodları olduğu görülmektedir.

Tarafsızlık ve Belgelendirme-Dönemsellik, Tarafsızlık ve Belgelendirme-Maliyet Esası, Dönemsellik-Maliyet Esası, Dönemsellik-Tutarlılık kodları kendi aralarında en yoğun şekilde ilişkili olduğu için, aşağıda bu kodlara dair katılımcı ifadelerinden bazılarını yer verilmiştir. Bu ifadelerden bazılarını, betimsel ve diğer ilişkisel analizlerde de yer aldığından tekrara düşülmemesi için yer verilmemiştir.

Tarafsızlık ve belgelendirme kavramı ile dönemsellik kavramı ilişkisine ait görüşlerden bazıları şöyledir:

SMMM 1: *“Müfettişlerin daha doğrusu vergi denetim elemanlarının en çok üzerinde durduğu temel kavramlardan bir tanesi dönemsel, tutarlılık, tarafsızlık ve belgelendirme kavramlarıdır.”*

SMMM 6: *“Hem kişilik hem dönemsellik ikisi de var, bu zamanda zaten her şey belgelendirme üzerine dönüşen, belgelendirmediğimiz bir evrakı biz kafamıza göre işleyemeyiz. Kanuni belgelerin olması gerekir. Hemen hemen bütün kavramları uyguluyoruz. Yaptığımız esnada bilemeyiz hangisini kullandığımızı ama uygulamada mevcuttur.”*

SMMM 9: *“Tutarlılık olması gerekiyor, belgelendirmenin ve dönemselliğin. Dediğim gibi dönemde yapılmayan bir işlemin sonraki süreçte yapılması farklı işlemlere tabi olduğundan, muhasebede belli sistemler vardır, belli dönemler mevcuttur ve her iş kendi döneminde yapılmak zorundadır.”*

SMMM 10: *“En çok dönemsellik mevzusuna çok bakılıyor, tam açıklama, ihtiyatlılık, tarafsızlık ve belgelendirme ki tarafsızlık ve belgelendirme ve dönemsellik bunlar bizim en fazla bence karşılaştığımız, bizim mesleki olarak da sorumluluğumuzun yer aldığı bilgiler olduğunu düşünüyorum. Burada sizi direkt sorumlu tutabiliyorlar.”*

Tarafsızlık ve belgelendirme kavramı ile maliyet esas kavramı ilişkisine ait görüşlerden bazıları şöyledir:

SMMM 1: *“Belgelendirme çok önemli her koşulda bunu vurguluyorum.”*

SMMM 7: *“Tabii burada bir silsilelik var. Hem başta dönemsellik ilkesi, maliyet esas tabii ki burada kişilik biz daha çok finansal temel kavramlara bağlı olduğumuz için tam açıklama, tarafsızlık olmazsa olmazlarımızdandır. Belgelendirme zaten öyle. Genel anlamda dönemsellik, tarafsızlık ve belgelendirme önceliklerimizdendir.”*

Dönemsellik kavramı ile maliyet esas kavramı ilişkisine ait görüşlerden bazıları şöyledir:

SMMM 2: *“Dönemsellik kavramı, özün önceliği, kişilik kavramı, maliyet esas kavramı bu kavramlar çok önemlidir. Bu kavramlar muhasebede kullanmamız gereken kavramlardır.”*

SMMM 10: *“Bunların birçoğunu kullanırsınız, özellikle dönemsellik mesela biz dönemselliğe önem veririz. Örnek vermek gerekirse dönemin geliri döneme kaydedilmelidir, maliyet esas dediğimiz zaman şimdi şöyle bu ilkeler dâhilinde gitmezseniz bir temel kavramınız olmaz, ölçüleriniz olmaz.”*

Dönemsellik kavramı ile tutarlılık kavramı ilişkisine ait görüşlerden bazıları şöyledir:

SMMM 3: *“Dediğim gibi dönemsellik, maliyet esas, kişilik, tutarlılık bir de özün önceliğinin çok etkilediğini düşünüyorum.”*

SMMM 4: *“Mesela dönemsellik ilkesine göre fatura işliyoruz, geçici vergisini hesaplarken maliyet esas tam açıklama, tutarlılık ilkesi olması gerekir.”*

SMMM 9: *“Belgelendirme en önemli şey çünkü vergi incelemeleri veya denetime tabi olan en büyük etken, belge, evrakların eksiksiz bir şekilde teslim ve doğru kayıt altına almış olmasıdır. Şimdi bu incelenirken baktığınız zaman önce belgelerin var olup olmadığı kontrol edilir ondan sonra ilgili dönemlerde doğru şekilde kayıt altına alınıp alınmadığı kontrol edilir, daha sonra bu hesap kalemlerinin tutarlılığı, işte mesleki özen ve itina gösterilmiş mi? Yani bunları sıraladığımız zaman vergi denetiminde belki önceliği belgelendirme alır ama sonraki aşamalarda bunlar zaten birbirine paralel bir şekilde takip eden sistematiktir. Hepsine uygunluğu şarttır, tabii öncelik belgelendirme.”*

6.2. SMMM’lerin Temel Kavramlara Yönelik Genel Düşünceleri

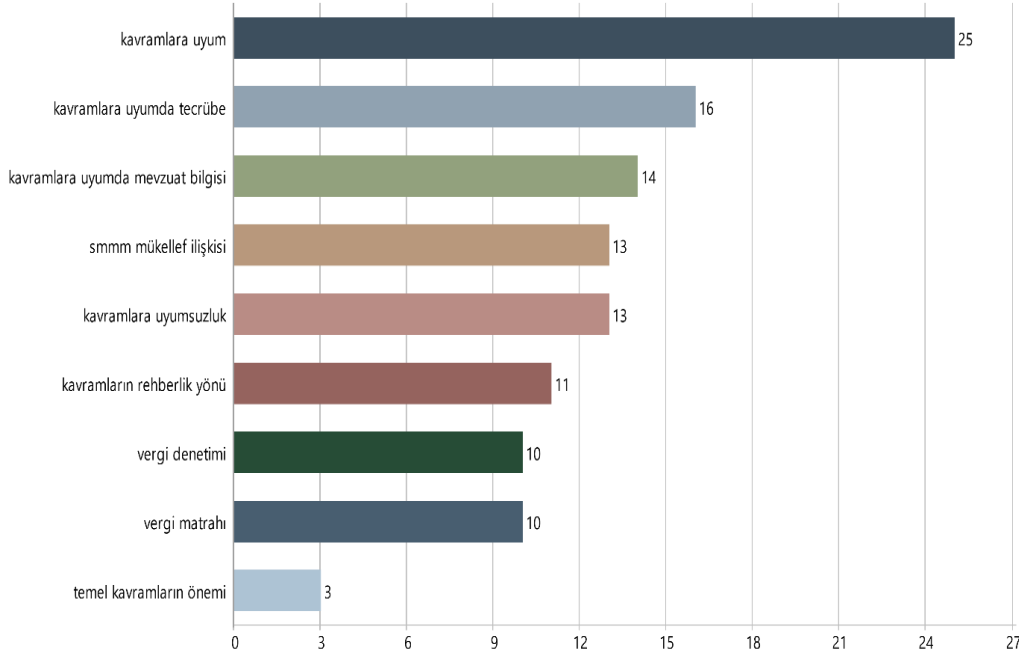
SMMM’lerin temel kavramlara yönelik genel düşüncelerine dair elde edilen veriler, betimsel ve ilişkisel olarak analiz edilmiştir.

6.2.1. SMMM’lerin Temel Kavramlara Yönelik Genel Düşüncelerine Dair Betimsel Bulgular

Çalışmanın ikinci teması altında meslek mensuplarının muhasebe temel kavramlarına yönelik genel düşünceleri hakkında düşüncelerinin neler olduğu belirlenmeye çalışılmıştır.

SMMM’lerin bu konudaki değerlendirmeleri kodlanarak Şekil 6’da gösterilmiştir.

Şekil 6. Tema 2'ye ait Kod İstatistiği

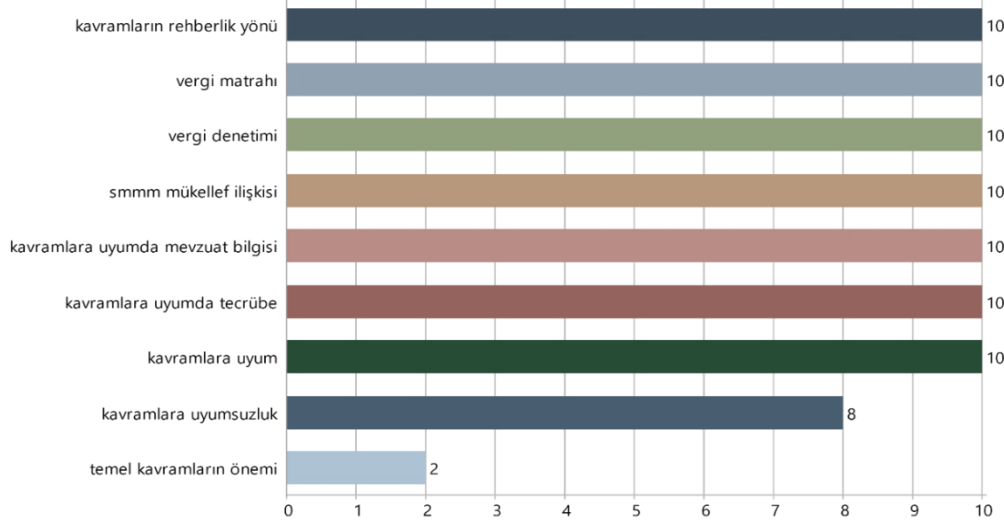


Tema 2 altında en yüksek frekansa sahip olan kodlar Şekil 6'da "kavramlara uyum (25)", "kavramlara uyumda tecrübe (16)" ve "kavramlara uyumda mevzuat bilgisi (14)" olarak görülmektedir.

Tema 2'de yer alan kodlamalar meslek mensuplarının düşüncelerine yönelik ifadelerden oluşmaktadır. Örneğin "kavramlara uyum" kodunda bazı meslek mensuplarının bunların tamamına uyduklarını, bazı meslek mensupları koşullara ve zamana göre kullanım derecelerinin arttığını veya azaldığını belirtmişlerdir. Fakat herhangi bir kavrama yönelik kesinlikle kullanmadıklarına yönelik ifadeler yer almamıştır. "Kavramlara uyumda tecrübe" kodunda ise meslek mensuplarının kavramları ne düzeyde kullandıkları hakkında ifadeler yer almıştır. Bu ifadeler de yeni meslek mensuplarının kavramları çok kullandıklarına yönelik düşünceler yer almıştır. Çok azda olsa meslek mensupları, eskilerin daha iyi olduklarını vurgulamıştır. Fakat yapılan görüşmelerde çoğu meslek mensubu eski yeni ayrımı yapmadan işini seven herkesin bu kavramları kullandıklarını belirtmiştir. "Kavramlara uyumda mevzuat bilgisi" kodunda ise genel anlamda çıkan sonuç mevzuatın sürekli değişmesine yönelik yapılan eleştiriler yer almıştır. Bu değişime rağmen kavramlar ile mevzuat arasında paralellik fikri çoğunlukta olmuştur. "SMMM mükellef ilişkisi" kodunda çoğu meslek mensubu temel kavramlara uyarak faaliyet sürdürdüklerinde mükellefle sorunlar yaşadıklarını vurgulamıştır. Azınlık olmasına rağmen bazı meslek mensupları ise kavramlara uyumda hem kendilerinin hem de mükellefin eş zamanlı memnun olduklarını belirtmiştir. "Kavramlara uyumsuzluk" kodunda ise meslek mensuplarının bazen bu kavramları ihlal ettiklerine yönelik ifadeler yer almıştır. Bu işlemler yapılmasına rağmen kesinlikle risk almadıkları vurgulanmıştır. Yapılan işlemler ya çok küçük rakamlar üzerinde olduğunu ya da gerekli açıklamalar yapabilecekleri şekilde işlem yaptıklarını belirtmişlerdir. "Kavramların rehberlik yönü" kodunda ise meslek mensuplarının büyük çoğunluğu olumlu ifadelerde bulunmuşlardır. Hatta temel kavramların mesleğin icrasında zorunlu olarak kullanılması gerektiğinden bahsetmişlerdir. Temel kavramların rehber olma boyutu kaçınılmaz olarak uygulandığı sonucu çıkmıştır. "Vergi denetimi" ve "vergi matrahı" kodlarında ise hangi temel kavramların bu işlemlerde ön planda olduğuna yönelik ifadeler yer almıştır. Vergi denetiminde çoğu meslek mensubu belgelendirme kavramına yönelik ifadelerde bulunmuştur. Vergi matrahında ise maliyet esaslı kavramı daha çok vurgulanmıştır. "Temel kavramların önemi" kodunda ise temel kavramlar için önem kelimesinin vurgulandığı ifadeler yer almıştır. Genel anlamda bakıldığında önemden çok bu kavramlara uyulma zorunluluğundan bahsedilmiştir.

Muhasebe temel kavramlarına yönelik SMMM'lerin genel düşünceleri meslek mensubu bazında Şekil 7'de gösterilmektedir. Şeklin sol tarafında kodlar ve sağ tarafında ise kaç SMMM'nin bu kodları çağrıştıran açıklamalarda bulunduğu yer almaktadır.

Şekil 7. SMMM'lerin Temel Kavramlara Yönelik Genel Düşüncelerine Dair Kod İstatistiği



Şekil 7’de görüldüğü üzere meslek mensuplarının görüşmeleri program temelinde analiz edildiğinde daha çok “kavramların rehberlik yönü”, “vergi matrahı”, “vergi denetimi”, “SMMM mükellef ilişkisi”, “kavramlara uyumda mevzuat bilgisi”, “kavramlara uyumda tecrübe” ve “kavramlara uyum” hakkında bahsettiğini görmekteyiz. 8 meslek mensubunun “kavramlara uyumsuzluk” ve 2 meslek mensubunun ise “temel kavramların önemi”e vurgu yaptığı görülmektedir.

Tema 2 ile ilgili SMMM’lerin görüşlerini yansıtan ifadelerinden bazılarını kodlar temelinde aşağıda yer verilmiştir.

Kavramların rehberlik yönü koduyla ilgili SMMM görüşlerinden bazıları şöyledir:

SMMM 3: “Muhasebe temel kavramları olmazsa muhasebe olmaz. Muhasebeyi kavrayabilmek için temel kavramları bilmek gerekiyor. Bu kavramlar bilinmediğinde uygulamada yapamıyoruz. Öncelikle bunları bilmek gerekiyor yani o kadar zorunlu. Akademik çalışmalarda da öncelikle temel kavramlar daha sonra uygulama boyutu vardır.”

SMMM 5: “Tamamı ile mesleğimizin genel hatlarını, çerçevesini çiziyor. Bu nedenle bizim için rehber niteliğindedir diyebiliriz.”

SMMM 9: “Temel kavramlar aslında muhasebe mesleği için evet rehber niteliğindedir ama belli dönemlerde çok fazla kullanılıyor, belli dönemlerde de daha az tercih edilebiliyor ama kullanılmaması gibi bir durum söz konusu değil. Mesleğimizi yaparken bunların hepsine ihtiyaç duyarız, rehber görevi görmek de tabii ki bunlar.”

Vergi matrahı koduyla ilgili SMMM görüşlerinden bazıları şöyledir:

SMMM 4: “Bence vergi matrahını maliyet esaslı bir de tarafsızlık ilkeleri etkilemektedir. Tarafsız olduğu zaman bu durumun vergi matrahına yansıdığını düşünmekteyim.”

SMMM 5: “Yani aslında burada kişilik ve maliyet esaslı etkiliyor diye düşünüyorum. Şimdi işletmenin gerçekleşen maliyetlerine göre vergi matrahı belirlenecek, ana belirleyici maliyet esaslı kavramı bununla beraber kişilik de rol oynuyor.”

SMMM 7: “Bence tarafsızlık, burada mükellefle Vergi Dairesi arasında köprü olduğumuzdan dolayı tarafsız olmamız gereken, bize gelen verilerle neyse onu yansıtmalıyız.”

Vergi denetimi koduyla ilgili SMMM görüşlerinden bazıları şöyledir:

SMMM 2: “Dönemsellik kavramına uygun olmayan durumla müfettiş karşılaşabilir. Mali verilerde, defterlerde, defteri incelerken bunları görmüş olabilir. En önemlisi bu kavramdır. Bunun dışında belgelendirme çok önemli, gelir gider dengesi çok önemlidir. Almadığımız bir ürünü almış gibi göstermememiz gerekir. Bir ürün aldık iki ürün satış yaptık bu belgelendirmeye aykırıdır. Belgeli işlem yapmadığımızı gösterir. Vergi denetiminde de çoğunlukla bunlarla ilgili sorunlar yaşanır.”

SMMM 7: “Vergi incelemelerinde genellikle yani tabii ben bu meslekte uzun süre değilim 7-8 yıldır bu meslekteyim. Benim en çok karşılaştığım durumları söyleyeyim size, tabii bu bizim elimizde değil bizim dışımızda gelişen durumlar olduğundan dolayı en çok karşılaştığımız şey sahte fatura, naylon faturadır. Yani belgelendirme, bu da bizim elimizde değil, bize gelen verileri biz bilemeyiz.”

SMMM mükellef ilişkisi koduyla ilgili SMMM görüşlerinden bazıları şöyledir:

SMMM 1: *“Bu bizim aslında kanayan yaramız. Gerçekten devlet tarafından korunsaydık ve normalde bizim aldığımız ücretler sabit olabilseydi. Bu konuda bizi devlet güvenceye alsaydı mükellefle birebir muhatap olmayacaktık. Para yönünden mükellefe bağımlı olduğumuz için bu konu maalesef bizim için kanayan yaramız. Maddi olarak bağımlı durumdayız. Ücret olarak bağımlı olduğumuz için kısmen de olsa mükellefe bağımlı olarak değişiklik yapabiliyoruz.”*

SMMM 10: *“Şimdi eğer muhasebe mesleğine Mali Müşavirlik mesleğine yeterince vakıfsanız bu temel kavramlar ve onlara uymak hem mükellefinizi fazlasıyla güvene alır hem yaptığınız işi hani mali tabloların oluşma sürecini tamamen yasal çerçeveler içinde ve bu mesleğin gerektiği muhasebe temel kavramları çerçevesinde yapmış olursunuz. Bu durumda mükellefinizi korur, tam tersi mükellefinizin size olan güvenini arttırır. Kendisine olan güvenini arttırır çünkü yapmış olduğu işlerin hakikaten kural ve kaideleri uygun olarak yapıldığını bildiği için böylece sağlam adımlarla ilerlerler. Tabii ki bu çerçeve içerisindeki hani kendisine verilebilecek haklardan da fazlasıyla yararlanma durumu söz konusu olabilir. Yani devletten bir şey isterken yapmış olduğu bu mesleğin tamamen bilgi ve donanım çerçevesinde yapılmış olduğunu görür. Yani sizi karşı karşıya getirmez tam tersi mükellefi güçlendirir.”*

Kavramlara uyumda mevzuat bilgisi koduyla ilgili SMMM görüşlerinden bazıları şöyledir:

SMMM 7: *“Bence birebir olması gerekiyor tabii bu mevzuatın bilgi düzeyi biraz süreç istiyor. Teoride birçok şey öğreniriz, okulda hocalardan birçok şey öğreniriz ama pratiğini yapmadığımız sürece her zaman eksik kalırız. İşte bu mevzuat bilgisi tecrübe ile birlikte zamana dayalı olarak temel kavramlarla uyumlu hale gelir. Bana göre paralellik için biraz zaman.”*

SMMM 8: *“Mevzuat bilgisine sahip bir meslektaş işleri daha düzgün yapar ama mevzuat o kadar değişiyor ki işimizi mi yapacağız mevzuatı mı takip edeceğiz, yani öyle mevzuat var ki günde üç beş defa değişiyor. Sabah bakıyoruz güncelleniyor, akşam güncelleniyor. Mevzuatı takip etmezsek gündemi kaçırabiliriz. Mevzuat temel kavramlara uygun ama mevzuat sürekli değiştiği için bazen bu kavramlar unutulabiliyor.”*

SMMM 10: *“Şimdi doğru birdir bence yani şöyle mevzuat değişebilir ve bunun sıkıntıları olabiliyor ama muhasebe temel ilkelerinin oluşumu ve süreci devamı sadece sabit bir şey değildir. Sosyal bilimler laboratuvar ortamında gerçekleşen bir şey değildir, yılların birikimi ile oluşan aslında bunun içinde mantığın yer aldığı söz konusudur. Bunlar evet çok değişmez. Örnek olarak maliyet esası elle hesap edilirken şimdi programlarla hesap edilmektedir. Bu durum maliyet esasında ki özü değiştirmiyor yani yeni çalışmalar birikimler mevzuatla paralellik oluşturuyor. Mevzuatlarda aslında teknolojinin hızına globalleşme durumuna göre değişiyor. Ama bu temel ilkelerin de buna kesinlikle cevap vermiyor gibi bir durum söz konusu değil.”*

Kavramlara uyumda tecrübe koduyla ilgili SMMM görüşlerinden bazıları şöyledir:

SMMM 4: *“Yeni ve eski den ziyade mali müşavirden mali müşavire değişiyor. Titizlikle alakalı değil mesela şimdi vergi incelemesi zaten düşük olduğu için genellikle yapanın yanına kar kalıyor. Bu durumda çok düzgün işleyebilmek için firmanın da düzgün olması gerekir. Sorunlu olan firmanın zaten verileri sorun teşkil edecektir ve bu şekilde patlak veriyor. Zaten işlemeyenler daha karlı çıkıyor ya da 3 senede 4 senede 2 senede bir matrah artırımı çıkıyor, problemliler olup vergi çalanlar daha çok ödüllendiriliyor, vergi ödeyenler de tekrar o matrah üzerinden tekrar vergi hesaplandığı için bu defa daha çok ödüyor. Yeni eski olayı yok bence muhasebecinin kendi eğitimine, kişiliğine, donanımına göre değişiyor. Bazen bazı meslek mensupları umursamıyor, bazıları ise işini gerçekten yapıyor.”*

SMMM 9: *“Şimdi yeni eski kavramlarını biz çok fazla kullanıyoruz. Şu anda bizim mesleğimizin en güncel tabirlerinden biri yeniler eskiler. Ben aslında bu tabiri çok kabul etmiyorum ama şöyle de bir şey diyorum eskilerin yıllara dayanan tabii ki çok tecrübeleri var ama şöyle de bir durum var o kadar güncel işlemler, güncel mevzuatlar var ki eski de yeni de aynı anda öğreniyor. Ben mevzuat konusunda, işi takip konusunda ya da yapılan mesleğin güncel işlemleri konusunda yeni diye tabir edilen meslek mensuplarının çok daha iyi olduğunu düşünüyorum ama şöyle de bir şeyi inkâr edemeyiz 30 yıl 40 yıl bu mesleğe emek vermiş, bu mesleğin mutfağından gelmiş insanların da hakkını da yiyemeyiz. Çünkü onlar muhasebenin temelini, mutfağını bizden daha çok daha iyi biliyorlar. Biz teorilerle öğrendik, onlar pratiklerle öğrendiler, şimdi aramızdaki fark bu ama güncelle dediğim gibi mevzuatı takip etmek konusunda yenilerin bir tık daha iyi olduğunu düşünüyorum.”*

Kavramlara uyum koduyla ilgili SMMM görüşlerinden bazıları şöyledir:

SMMM 1: *“Bir oranlama yapabilir miyiz? Oranlama olarak bakarsak mesela gelir tablosunda yer alan kâr zarar muhasebe temel kavramlarına uygun olarak olmasa da yüzde yetmiş yüzde seksen civarında uygulanabiliyor. Yüzde yirmi, yüzde otuz civarında bazen insanın elinde olmayan nedenlerle uyumsuzluk olabiliyor. Biraz da mükellefle, getirdiği*

belgelerle evraklarla o kar ve zarar boyutuna çok da müdahale etme şansımız olmuyor. Yani yüzde yetmiş yüzde seksen bize gelen bilgilerle yapılıyor ama yüzde yirmi, yüzde otuz makyajlama yapılabilir. Çok küçük tutarlara müdahale edilebilir, büyük tutarlara kimse müdahale edemez. Ne karına müdahale edilebilir ne de zararına müdahale edilebilir.”

SMMM 8: “Zaten biz işlem yaparken tek düzen hesap planına göre işlemleri yaptığımız için gelir tablosundaki kâr zarar unsurları da muhasebenin temel ilkelerine göre çıkmış oluyor. Bunun dışına çıkmamız mümkün değil. Belgeye dayalı olduğu için makyajlama yapılan işlemleri biz pek girmiyoruz.”

SMMM 10: “Muhasebe temel kavramları meslekte evet bir rehberdir çünkü temelini bilmediğiniz ya da bir şeyin kavramlarını bilmeden ne iş yaptığını bilemeyiz. Örneğin muhasebenin kendisinin ne olduğunu bilmeden, ya da girdinin çıktının ne olduğunu öğrenmeden, giderin ya da gelirin ne olduğunu bilmeden sen bu mesleği icra edemezsin ya da herhangi bir bilgi de üretemezsin.”

Kavramlara uyumsuzluk koduyla ilgili SMMM görüşlerinden bazıları şöyledir:

SMMM 2: “Bazen tarafsızlık kavramında esneklik yapılabilir. Bazı konularda tarafsız olamıyoruz, fakat tarafsızlığın öneminin de farkındayım. Devletle mükellef arasında köprü olma gereği tarafsız olmamızı gerektirir. Devlet tarafından değil de mükellef tarafından bazen taraf tutulabilir. Risk teşkil etmeden, mükellefin ve devletin sıkıntı yaşamayacağı şekilde bazen tarafsızlık ilkesine aykırı durumlar olabiliyor.”

SMMM 3: “Dediğim gibi burada da aynı şey geçerli. Şöyle düşünelim ihale konusu olan işlemlerin mükellef bazında düşündüğümüz zaman bilançonuzda varlıkların daha fazla gösterilip, borçlarını daha az gösterebiliriz ama bunu mükellef bazlı düşündüğümüz için muhasebenin temel kavramlarını göz ardı ettiğimiz istismar ettiğimiz anlamına gelir. Sermaye zaten ilk kuruluşta bellidir, ticaret sicilinde ortaya çıkar. Bununla alakalı ekstra işlem yapabilmek için ticaret siciliyle alakalı işlem yapmak gerekir. Ben sermayeden çok bilançodaki varlık ve borçlarla alakalı muhasebede makyajlama yapılabileceğini düşünüyorum. Mesleğin etiğine aykırıdır fakat çıkarlar doğrultusunda meslek kullanılabilir. Yurtdışında mesela muhasebe ile ilgili birçok skandallar gerçekleşti.”

SMMM 5: “Şöyle söyleyeyim bilançolar yasal prosedürlerden dolayı reeli bilançoya tamamı ile yansıtılamaz. Örneğin Aralık ayında alım yapan bir firma sermaye tescilini Aralık ayında yapmıyorsa ve bunu Ocak ayında yaparsa, tescilin gecikmesiyle bilanço gerçeği yansıtmaz. Yasal Süreçten dolayı temel kavramların dışına çıkılabiliyor.”

Temel kavramların önemi koduyla ilgili SMMM görüşlerinden bazıları şöyledir:

SMMM 2: “Muhasebe temel kavramlarının muhasebe mesleğin icrasında önemi var.”

SMMM 10: “Maliyet esaslı bence ve tabii ki tarafsızlık ve belgelendirme de bence önemlidir. Eğer gerçekten karına ve zararına göre belgelendirme gerçekleştirilirse, her şeyin kayıt altına alındığı bir noktada gerçek maliyetler gerçek karlar ortaya çıkacaktır. Bu durumda şunu gerçekleştirir hani vergi sistemini şöyle kazancına göre vergini ödemeye dönüşmüş olur aradaki uçurum ortadan kalkar diye düşünüyorum.”

6.2.2. SMMM’lerin Temel Kavramlara Yönelik Genel Düşüncelerine Dair İlişkisel Analiz

Tema 2 için oluşturulan kodların birbiriyle nasıl bir ilişki sergiledikleri Şekil 8’de gösterilmiştir.

Şekil 8. Tema 2’ye ait İlişkisel Kod Matrisi

Kod Sistemi	kavr...	verg...	verg...	sm...	kavr...	kavr...	kavr...	kavr...	tem...	TOP...
kavramların rehberlik yönü							7	1	1	9
vergi matrahı						1			1	2
vergi denetimi									1	1
smmm mükellef ilişkisi							5	1		6
kavramlara uyumda mevzuat bilgisi							5	3	2	10
kavramlara uyumda tecrübe		1					5	4		10
kavramlara uyum	7				5	3	4		1	20
kavramlara uyumsuzluk	1				1	2				4
temel kavramların önemi	1	1	1					1		4
TOPLAM	9	2	1	6	10	10	20	4	4	66

Şekil 8’de görülen kodlar arasında, diğer kodlarla en yoğun şekilde ilişkili olduğu görülen kod, kavramlara uyum (7) kodudur. Kavramlara uyum kodu ile ilişkili bulunan kod tekrarlanma sıklığına göre kavramların rehberlik yönü (7) kodu

olarak görülmektedir. Yedi SMMM temel kavramlara yönelik genel düşüncelerinde kavramlara uyum kodunun aynı zamanda kavramların rehberlik yönü kodu arasında uygunluk olduğunu dile getirmişlerdir.

Kavramların Rehberlik Yönü-Kavramlara Uyum, SMMM Mükellef İlişkisi-Kavramlara Uyum, Kavramlara Uyumda Mevzuat Bilgisi-Kavramlara Uyumda Tecrübe kodları kendi aralarında en yoğun şekilde ilişkili olduğu için, aşağıda bu kodlara dair katılımcı ifadelerinden bazılarını yer verilmiştir. Bu ifadelerden bazılarını, betimsel ve diğer ilişki analizlerde de yer aldığından tekrara düşülmemesi için yer verilmemiştir.

Kavramların rehberlik yönü ile kavramlara uyum ilişkisine ait görüşlerden bazıları şöyledir:

SMMM 2: *“Muhasebe temel kavramlarının muhasebe mesleğin icrasında önemi var. Kaideye mevzuata uygun olmasını bununla sağlıyoruz.”*

SMMM 4: *“Mesleğin icrasında konusunda zaten bu temel kavramlara göre biz hareket etmekteyiz. Gerek dönemsellik gerek tutarlılık tam açıklama ilkelerinin hepsini meslekte uygulamamız gerekiyor. Rehber niteliğinde olduğunu düşünüyorum.”*

SMMM 7: *“Tabii ki şüphesiz biz mesleği icra ederken bu rehberliğe bağlı kalarak daha çok bunu uygulayarak, rehber edinerek mesleği icra ediyoruz. Uygulamada bilfiil uyguluyoruz ve etkilidir de.”*

SMMM mükellef ilişkisi ile kavramlara uyum ilişkisine ait görüşlerinden bazıları şöyledir:

SMMM 4: *“Mükellef ve meslek mensubu arasında sorunlara yol açabiliyor. Temel kavramlara uyuduğunuz zaman mükellefin daha çok sorumluluğu olmakta, şirketin gerçek faaliyetlerini yansıtacağı için mükellef bunu istemeyebiliyor. Vergi matrahı yüksek olabiliyor, bu konularda genellikle sıkıntı yaşıyoruz.”*

SMMM 9: *“Şöyle bir mantık var bizim ülkemizde, bu muhasebesel anlamda biz bu sistematığı çok da oturtmuyoruz açık söylemek gerekirse. Çünkü öteden beri, atadan beri gelen ticaret zihniyeti var. Bu ticaret zihniyetini bazen değiştiremiyoruz. Biz bu kavramları evet uygulamak zorundayız ama işte diyor ki bunu yapmazsan ne olur? Bizim insanımız da böyle bir algı vardır tabii ki bu durum mükellefle aramızda bir sorun oluşturuyor. Biz işte bunu yapmak zorundayız ya da bunu uygulamak zorundayız ya da işte her işin sonunda cezai müeyyidesi vardır dedikten sonra bazen geri adım atılıyor. Yoksa aksi takdirde bizim zaten bunları uygulamama gibi bir şansımızın olduğunu düşünmüyorum ve muhasebe kavramlarını zaten istemeden bile olsa uygulama zorunluluğu var aslında. Yaptığımız işlemler zaten bunun gerekliliğini bize sunmakta.”*

Kavramlara uyumda mevzuat bilgisi ile kavramlara uyumda tecrübe ilişkisine ait görüşlerden bazıları şöyledir:

SMMM 2: *“Şunu söylemek isterim yeni mesleğe katılan arkadaşlar daha çok mevzuata hâkim olabilirler, yeniliklere açık olabilirler, iş yükünün daha az olması onların daha çok kendilerini güncellemesi demektir. İş yükü ne kadar çoksa yenilikleri takip etmek o kadar az olur. Bence yeniler bu konuda daha ön planda ve avantajlı diye düşünüyorum. Dinamik olmaları ve zamanın fazla olması kendilerini güncelleme konusunda eskilere göre daha iyi. Uygulamada deneyim çok önemli, temel ilkeleri işleyişle kullanabilmek önemli belki, yeniler daha az kullanmış olabilir ama yeniler daha ön planda. Eskiler iş yükünden dolayı güncel bilgiler, mevzuat değişiklikleri konusunda daha geri planda olabilirler.”*

SMMM 3: *“Teknolojiyi çok iyi kullanabilen meslek mensupları bu meslekte ilerleyecek. Teknolojiyi kullanamayan meslek mensupları ise geride kalacak. Tabii ki de hepsini aynı kefeye koyamayız ama eski olarak baktığımız zaman mesela meslekte 20 yılını deviren meslek mensuplarına baktığımız zaman mevzuata çok hâkim olduklarını görüyoruz ama mevzuat sürekli değişiyor. Teknolojiye ayak uydurmaları zor olabilir bu nedenle onlar için bir dezavantaj söz konusu. Mesleğe yeni başlayanların avantajı ise özellikle bu kuşak internetin içine doğdu o yüzden meslekle ilgili yapılan değişikliklerde örneğin e-defter e-fatura yani e kelimesinin eklendiği işlere daha çabuk adapte olabilmektedirler. Öğrenme süreçleri daha çabuktur. Eskiler mevzuatı okuma da çok iyiler, örneğin mevzuat değişikliklerinde bir yasayı okumada bir kanunu okumada çok daha iyi olduklarını düşünüyorum. Yenilerin bu konuda eksiği var. Mevzuatta ne demek istediklerini anlamada zorluk yaşadıklarını düşünüyorum. Mevzuatın dilinin bundan dolayı basitleştirmek gerekiyor. Bu durumda da eksiğin bu konuda olduğunu düşünüyorum. Eski yeni dengede gitmekte, mevzuatta eskiler iyi ama teknolojiye ayak uydurma da yeniler iyi. Eskilerde kendini yeniliklere açık tutan bir meslek mensubu ise mesleğe çok güzel ayak uydurabilir.”*

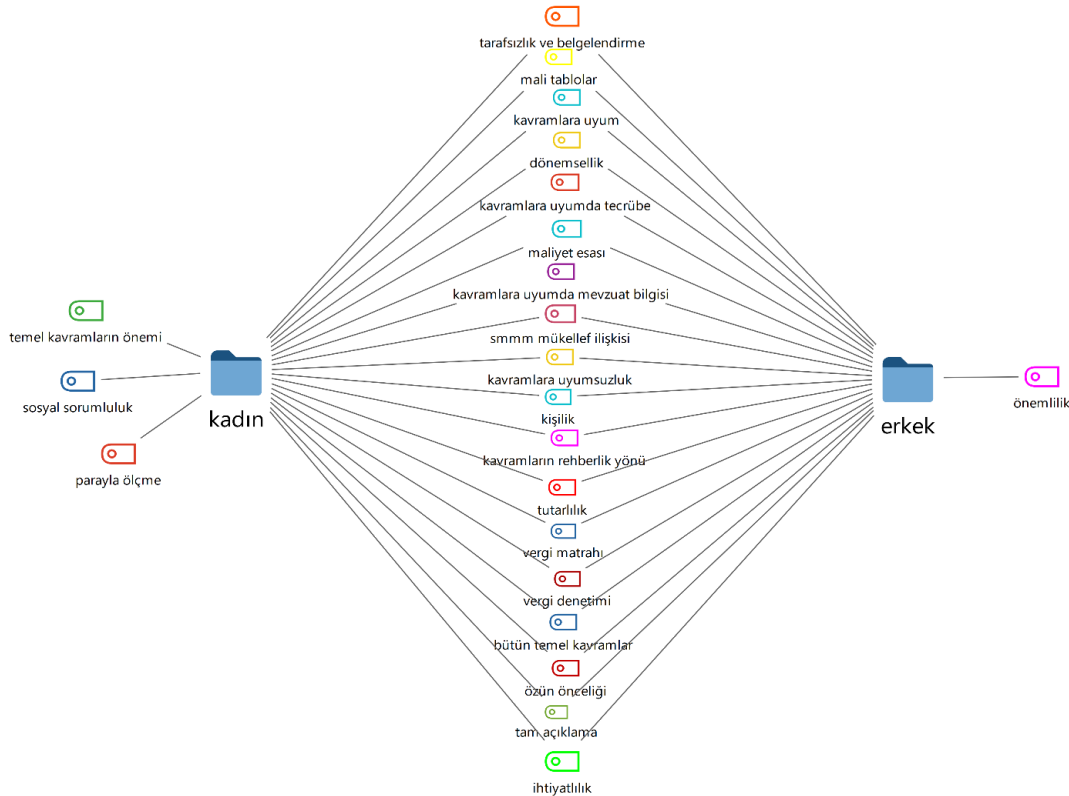
SMMM 6: *“Mevzuat hep yenilendiği için bizden önceki muhasebecilere göre yenilerin daha iyi uyum sağladığını düşünüyorum. Yenilerin daha çok kanun bilgisi olması lazım, eskiden birçok beyanname yoktu, e-defter, e-fatura, e-bilgi, e-arşiv, e-irsaliye veyahutta önceden incelemeler yoktu.”*

6.3. Karşılaştırmalı Analiz

Röportaj yapılan 10 SMMM'nin görüşleri karşılaştırmalı analizde, iki vaka modeli kullanılarak analiz yapılmıştır. Analizdeki belgeler Kadın-Erkek gruplarında bir araya getirilerek her iki gruptaki meslek mensuplarının cinsiyete göre görüşleri arasındaki farklılık ve benzerlikler belirlenmeye çalışılmıştır.

Şekil 9'da kadın ve erkek meslek mensuplarının görüşlerini karşılaştırmak amacıyla oluşturulan iki vaka modeli yer almaktadır.

Şekil 9. Kadın-Erkek Vaka Analizi



Kadın ve erkek meslek mensuplarının ortak ifadelerinden yola çıkarak aşağıdaki ifadeler vurgulanabilir:

- Tarafsızlık ve belgelendirmenin ilk önemli kavram olduğu,
- Mali tabloların temel kavramlarla bağlantılı olduğu,
- Kavramlara uyumdan bahsedildiği,
- Dönemsellik kavramının kullanıldığı,
- Kavramlara uyumda tecrübe konusunda ortak fikirlerin yer aldığı,
- Maliyet esası kavramının kullanıldığı,
- Kavramlara uyumda mevzuat bilgisiyle beraber hareket edildiği,
- SMMM mükellef ilişkilerinde tüm meslek mensuplarının fikir beyan ettiği,
- Kavramlara uyumsuzluk konusunda bilgilerin yer aldığı,
- Kişilik kavramının kullanıldığı,
- Kavramların rehberlik yönünün vurgulandığı,
- Tutarlılık kavramının kullanıldığı,
- Vergi matrahıyla temel kavramlar arasında ilişkilerin olduğu,
- Vergi denetimi ve temel kavramlar bağlantısı,
- Bazı meslek mensuplarının bütün temel kavramları ayırt etmeden önemseddiği,
- Özün önceliği,
- Tam açıklama,
- İhtiyatlılık kavramlarının kullanıldığı yönünde ifadelerde bulunmuşlardır.

Kadın meslek mensuplarının, erkek meslek mensuplarından farklı olarak;

- Temel kavramların önemine vurgu yaptığı,
- Sosyal sorumluluk,
- Parayla ölçme kavramının kullanıldığı yönünde ifadelerde bulunmuşlardır.

Erkek meslek mensuplarının, kadın meslek mensuplarından farklı olarak;

- Önemlilik kavramına vurgu yapıldığı yönünde ifadede bulunulmuştur.

6.4. SMMM'lerin Muhasebe Temel Kavramlarına Uygun Hareket Edilmediği Konusunda Görüşleri

Röportaj yapılan 10 SMMM'ye "Bir değerlendirme yapsanız meslektaşlarınızın muhasebe temel kavramlarına uygun hareket etme düzeyi için ne söylersiniz? Mesela, uygunluğun düzeyini % kaç olarak belirtirsiniz" şeklinde soru yöneltilmiş ve alınan cevaplardan uyum düzeyinin % 70-85 arasında olduğu tespit edilmiştir. Bu doğrultuda meslek mensuplarının bazılarının görüşleri aşağıdaki şekilde belirtilmiştir.

SMMM 2: "Bence %90 uymaktadırlar. Yüzde onluk kısmı ise her meslekte işini iyi yapanlar olduğu gibi işini iyi yapmayan suiistimal eden insanlar vardır. Mali müşavir olmak büyük sorumluluk gerektiren zorlu bir süreçtir. Ruhsatı alan bir mali müşavirin çok dikkatsiz olacağını düşünmüyorum ama yüzde onluk kısmı farklı düşünerek risk alabilir."

SMMM 3: "Açıkçası Türkiye koşullarında temel kavramlar da birçok şeye uyulduğunu, birkaç şeye uyulmadığını düşünüyorum. Muhtemelen yüzde seksen (80) uyuluyordur ama yüzde 20'lik kısmında sıkıntı olduğunu düşünüyorum. Mükellef bazlı düşünen meslek mensuplarının bu kavramlara çok uyduğunu düşünmüyorum."

SMMM 4: "Zaten bütün işlemler temel kavramlara uydurmak zorundayız. Belki tarafsızlık biraz ihlal edilebilir onun dışında yüzde 80- 90 uyulması zaten mecburidir. Zaten temel kavramlara uyulmak zorunda ona göre işlemler yapılmaktadır."

SMMM 5: "Yani bu daha bireyden bireye değişir, Hani dedim ya biraz önce mesleğini seven sevmeyen, mesleki sorumluluğunun farkında olan olmayan, şimdi bireysel baktığınız zaman öyle bir şeyler var ki öyle meslektaşlarımız var ki %100 yerine getiriyorken, öyle meslektaşımız da var ki belki yüzde 10-15 neredeyse yapmıyor bunları.....ceza müeyyideler zaten ister istemez uyma oranını yükseltiyor diye düşünüyorum. Bir şey söyleyemiyorum ama en azından yüzde 80'in altında olmadığını düşünüyorum"

SMMM 6: "Bu konuda ilk önce insan kendisinden başlamalı. Yüzde 70-80 diyebilirim. Başkası için biz bunu bilemeyiz ama uygulama düzeyi olarak yüzde 70-80 diyebiliriz."

SMMM 7: "Bana göre yüzde 80-85 oranında uyulmaktadır. Uyulmadığı durumlarda bence meslektaşın elinde olmayan durumlardan kaynaklı olabilir. Ben oran verirsem yüzde 85 söyleyebilirim."

SMMM 9: "Kendim de dâhil olmak üzere hiç kimsenin %100 uyguladığını düşünmüyorum. Evet, uygulanıyor mu zaten uygulanmak zorunda olduğu için uygulanıyor. Şimdi bu noktada zaten yapıyoruz evet yapmıyoruz değil ama düzey noktasında ne denebilir şimdi bilmiyorum. Eskiler daha motamot bağlılar bazı şeylere, biz daha farklı yolları öğreniyoruz araştırıyoruz ama eskilerin uygulama oranı daha fazladır..... ama bu oran ne kadardır diye sorarsanız belki %50nin üzerindedir. Yani şimdi yeni eski kavramı ile ayırırsanız eskilerde bu oranın en fazla yüzde yirmilerde ama yenilerin belki yüzde altmış 70'inin üzerinde olabileceğini düşünüyorum."

7. Sonuç ve Değerlendirme

SMMM'lerin devlet ve mükellef arasında köprü olma vazifesi muhasebe temel kavramlarının uygulanmasını da kapsamaktadır. Bu düşünceden yola çıkarak araştırmanın konusu meslek mensuplarının temel kavramları uygulamada ne kadar aktif olduklarını belirtmektir. Bu durumu ortaya çıkarmaya çalışırken mali tablolar için de temel kavramlar ele alınmıştır. Yapılan çalışmada, zaman zaman meslek mensuplarının ifadeleri birebir aktarılmıştır. Çalışmada, nitel verilere dayalı olması münasebetiyle, bizzat meslek mensuplarının ifadeleri kullanılarak analiz ve yorumlar yapılmıştır.

Muhasebe uygulamalarının ve mali tabloların kavramlara uyumu ve SMMM'lerin temel kavramlara yönelik genel düşüncelerin belirlenmesi amacıyla Van SMMM Odasına kayıtlı meslek mensupları ile yapılan görüşmeler ile elde edilen bulgular aşağıdaki gibi özetlenebilir:

Çoğu meslek mensubu tarafından genel anlamda temel kavramlara uygun olarak muhasebe uygulamalarının gerçekleştirildiği belirtilmiştir. Mali tablolara yönelik kısmen de olsa temel kavramların dışına çıkıldığı ifade edilmiştir.

Muhasebe temel kavramların uyulması gereken kurallar olduğu fikri hemen hemen tüm meslek mensupları tarafından vurgulanmıştır. Her alanda olduğu gibi muhasebe alanında da asgari uyulması gereken düzenlemelerin olması gerektiği belirtilmiş ve bunun da karşılığı temel kavramlar olarak ifade edilmiştir.

Temel kavramların muhasebe işlemlerinde kullanım boyutu için ise farklı görüşler ortaya çıkmıştır. Genel anlamda tarafsızlık ve belgelendirme, dönemsellik kavramlarına çok vurgu yapıldığı gibi işletmenin sürekliliği kavramına ise hiçbir meslek mensubu ifadelerinde yer vermemiştir. Bazı meslek mensupları ise ayırım yapmaksızın bütün temel

kavramların işlemlerde kullanıldığını belirtmiştir. Bazı meslek mensupları ise koşullara göre kullanım derecelerinin zaman zaman farklı olabileceğinden bahsetmiştir. Yapılan karşılaştırmalı analiz sonucunda ise hemen hemen bütün temel kavramlar, kadın ve erkek meslek mensuplarınca aynı düzeyde vurgulanmıştır. Buradan hareketle mesleğin icrasında temel kavramların uygulanmasına yönelik her iki cinsiyetin aynı özeni gösterdiği sonucu çıkarılabilir.

Çalışmada vergi denetimi ve vergi matrahıyla temel kavramlar arasındaki bağlantı yer almıştır. Bu konularla ilgili özellikle denetimde belgelendirme, matrahta ise maliyet esas kavramları ön plana çıkmıştır.

Meslek mensuplarının mükellefle ilişkilerinde temel kavramları zorunlu olarak kullandıkları ortaya çıkmıştır. Özellikle mükellef ile fikir ayrılımlarında temel kavramları esas aldıkları anlaşılmıştır. Fakat bu konuda mükellef memnuniyetine de önem verdiklerinden dolayı devlet ve mükellef arasında sıkışmış oldukları belirtilmiştir. Bu durumdan dolayı tarafsız ve yansız olma gibi temel ilkelere bazen aykırı düştükleri yönünde bulgulara ulaşılmıştır.

Eski yeni meslek mensuplarının temel kavramlara uyumu konusunda ise yeni meslek mensuplarının daha güncel ve yeniliklere daha açık oldukları görülmüştür. Eski meslek mensuplarının ise meslekte tecrübeli oldukları vurgulanmıştır. Meslek mensuplarının bazıları ise ayırım yapmaksızın mesleğini seven ve ilgili olanların temel kavramlara uyumlu olarak faaliyetlerini sürdürdükleri ifade edilmiştir.

Meslek mensuplarının temel kavramlara uyum düzeyleri konusunda ise düzeyin %70-80 civarında olduğu bulgusuna ulaşılmıştır. Bu bulgu Onocak ve Demir (2021) tarafından yapılan çalışmada elde edilen oranla uyum sergilemektedir. Bu sonuç ise mali tabloların gerçeği yansıtmada düzeyi açısından düşündürücüdür.

Kaynakça

- Aktürk, A., & Acar, D. (2012). Muhasebede İhtiyatlılık Kavramı ve Temelleri. *Mali Çözüm*, 22(113), 17-38.
- Apalı, A. (2018). Muhasebe Meslek Mensupları Açısından Muhasebe Denetiminin Sosyal Sorumluluk Kavramının Uygulanmasındaki Etkisi: Burdur İli Örneği. *Adıyaman Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 29, 703-726.
- Baltacı, A. (2018). Nitel Araştırmalarda Örnekleme Yöntemleri ve Örnek Hacmi Sorunsalı Üzerine Kavramsal Bir İnceleme. *Bitlis Eren Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 7(1), 231-274.
- Baltacı, A. (2019). Nitel Araştırma Süreci: Nitel Bir Araştırma Nasıl Yapılır?. *Ahi Evran Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 5(2), 368-388.
- Callen, J. L., Khan, M., & Lu, H. (2013). Accounting Quality, Stock Price Delay and Future Stock Returns. *Contemporary Accounting Research*, 30(1), 269-295.
- Chen, H., Tang, Q., Jiang, Y., & Lin, Z. (2010). The Role of International Financial Reporting Standards in Accounting Quality: Evidence from the European Union. *Journal of International Financial Management & Accounting*, 21(3), 220-278.
- Coyne, Imelda, T. (1997). Sampling in Qualitative Research. Purposeful and Theoretical Sampling; Merging or Clear Boundaries?. *Journal of Advanced Nursing*, 26(3), 623-630.
- Crosby, P. B. (1979). *Quality is Free: The Art of Making Quality Certain*. New American Library.
- Çiftci, B., & Çiftci, Y. (2017). Muhasebe Meslek Etiği Düzenlemeleri Çerçevesinde İhbarcılık. *Journal of Academic Value Studies*, 3(11), 106-125. (ISSN:2149-8598)
- Demir, M., & Onocak, D. (2021). Muhasebe Bilgisinin Çevresi ve Muhasebe Bilgi Kalitesini Artıran ve Azaltan Faktörler. *Journal of Academic Value Studies*, 7(3), 210-230.
- Demir, M., Ülker, Y., & Şenol, M. M. (2020). Muhasebe Temel Kavramları Açısından Muhasebe Uygulamalarının Değerlendirilmesi: Sivas İlinde Bir Araştırma. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 12(2), 1358-1372.
- Doğan, S. (2018). Kurumsal Sosyal Sorumluluk ve Muhasebenin Sosyal Sorumluluğu. *Balkan ve Yakın Doğu Sosyal Bilimler Dergisi*, 4(1), 100-107.
- Kaya, İ., & Akbulut, D. H. (2018). İhtiyatlılık Kavramı Üzerine Yeniden Düşünmek: Teorik ve Ampirik Literatürden Kanıtlar. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20(özel sayı), 173-202.
- Onocak, D., & Demir, M. (2021). *YMM'lerin Bakış Açılıyla Muhasebe Bilgi Üretiminde Kalite Sorunu*. Çanakkale: Paradigma Akademi.

- Polat, B., & Güney, C. (2013). Dönemsellik ve Tahakkuk İlkelerinin Vergi Ziyat Cezası Açısından Değerlendirilmesi ve Özellikli Durumlar. *Vergi Sorunları Dergisi*, 303, 40-50.
- Pounder, B. (2013). Measuring Accounting Quality: The SEC is Developing a Software Model to Measure The Accounting Quality of Its Registrants' Filings. Accounting Professionals Should Be Aware of The Implications. *Strategic Finance*, 94(11), 18-21.
- Samur, M. (2019). Sosyal Sorumluluk Kavramına Uygun Oluşturulmayan Muhasebe Kayıt Düzeni ve Mali Tabloların İşletmelere Getireceği Riskler ve Çözüm Önerileri. *Mali Çözüm*, 29(152), 133-137.
- Topcu, N., & Demirkol, V. (2021). Covid-19 Pandemi Sürecinin Muhasebe Meslek Elemanları Üzerindeki Etkisi: Yalova Örneği. *Journal of Academic Value Studies*, 7(3), 344-353. <http://dx.doi.org/10.29228/jav.52026>
- Yıldırım, A., & Şimşek, H. (2003). *Sosyal Bilimlerde Nitel Araştırma Yöntemleri*. Ankara: Seçkin Yayınevi.
- Maliye Bakanlığı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Sıra No.1 ile ilgili Genel Açıklamalar. Resmî Gazete Tarihi 26/12/1992, Resmî Gazete Sayısı: 21447.
- <https://sozluk.gov.tr>, Erişim Tarihi: 11.04.2022
- kgk.gov.tr, Erişim Tarihi: 11.04.2022