



Balıkesir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası
Chamber of Certified Public Accountants of Balıkesir

Cilt/Volume : 6 Sayı/Issue : 2 Temmuz/July 2023 ISSN : 2618-5679 e-ISSN : 2619-9920

Ida

Academia

Muhasebe ve Maliye Dergisi
Journal of Accounting and Public Finance

Balıkesir SMMMO Adına Sahibi

Owner on Behalf of Balıkesir Chamber of Certified Public Accountants

SMMM Ertuğ ASLAN, Balıkesir SMMMO, Balıkesir, Türkiye

Editör ve Yayın Kurulu Başkanı

Editor and Head of the Editorial Board

Prof. Dr. Hüseyin AKAY – İzmir Demokrasi Üniversitesi, İzmir, Türkiye

Editör Yardımcıları

Vice Editors

Prof. Dr. Hakan AY – Dokuz Eylül Üniversitesi, İzmir, Türkiye

Prof. Dr. Özgür BİYAN – Bandırma Onyedinci Eylül Üniversitesi, Bandırma, Türkiye

Prof. Dr. Cevdet Yiğit ÖZBEK – Kırklareli Üniversitesi, Kırklareli, Türkiye

Doç. Dr. Zafer YALÇIN – Balıkesir Üniversitesi (Alan Editörü – Maliye), Balıkesir, Türkiye

Dr. Öğr. Üyesi Çağatay AKARÇAY – Marmara Üniversitesi, İstanbul, Türkiye

Dr. Öğr. Üyesi Mustafa OĞUZ – Balıkesir Üniversitesi (Alan Editörü – Muhasebe), Balıkesir, Türkiye

Öğr. Gör. Şahin ZENGİN – Balıkesir Üniversitesi, Balıkesir, Türkiye

Dil Editörü

Language Editor

Doç. Dr. Gonca KUZAY DEMİR, İzmir Demokrasi Üniversitesi, İzmir, Türkiye

Yayın Sekreteri

Editorial Staff

Dr. Hasan SEZGİN

Yayın Türü / Publication Type

Muhasebe ve Maliye alanlarında Türkçe yayın kabul eden, yılda 2 kez (Ocak ve Temmuz aylarında) yayınlanan ulusal, hakemli, bilimsek süreli yayın.

National, peer-reviewed scientific and periodical journal which accepts articles in Accounting and Public Finance in Turkish and publishes twice a year.

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

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

Yönetim Merkezi ve Yazışma Adresi / Headquarter and Inquiry Address



0.266 221 31 10 (Pbx)
0.266 221 34 40
0.266 221 35 50
0.266 221 35 95



0.266 221 31 55
0.543 892 51 31
0.533 925 65 21
www.blksmmmo.org.tr



idari@blksmmmo.org.tr
balikesirsmmmo@hotmail.com
Kasaplar Mahallesi Soma Caddesi
No. 123 Altteylül/BALIKESİR

Kapak Tasarım: Dr. Hasan SEZGİN

Baskı: Taner Ofset San.Tic.Ltd.Şti. Hacı İlbey Mh. M.Akif Ersoy Cd. No. 25/B Altteylül/BALIKESİR Tel. : 0266 239 77 92
E.Posta : tanerofset@gmail.com

Bu derginin tüm telif hakları Balıkesir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası'na aittir.

All copyrights of this journal are reserved by Chamber of Certified Public Accountants of Balıkesir.

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

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

ISSN 2618-5679
E-ISSN 2619-9920

Bu dergide ileri sürülen fikirler, makalelerin yazarlarına aittir.
Bu fikirler Balıkesir SMMM'nun görüşlerini yansıtmaz.

Views expressed in this journal are those of authors.
Those views do not reflect the opinions of Balıkesir CCPA.

İda Academia Muhasebe ve Maliye Dergisi Ulakbim Dergipark ve ASOS İndex
arşivlerinde taranmaktadır.

İda Academia Journal of Accounting and Public Finance is indexed by
Ulakbim Dergipark and ASOS Index archives.

ASOS
index

Makale Gönderme Adresi
For Manuscript Submission
www.idaacademia.org

Danışma Kurulu Advisory Board

Prof. Dr. Nalan AKDOĞAN - Başkent Üniversitesi, Ankara, Türkiye
Prof. Dr. Ali ALAGÖZ - Selçuk Üniversitesi, Konya, Türkiye
Prof. Dr. Ümit ATAMAN - Marmara Üniversitesi Emekli Öğretim Üyesi, İstanbul, Türkiye
Prof. Dr. Başak ATAMAN GÖKÇEN - Marmara Üniversitesi, İstanbul, Türkiye
Prof. Dr. Ercan BAYAZITLI - Ankara Üniversitesi, Ankara, Türkiye
Prof. Dr. Ümit GÜCENME GENÇOĞLU - Bursa Uludağ Üniversitesi, Bursa, Türkiye
Prof. Dr. Rüstem HACİRÜSTEMOĞLU - Galatasaray Üniversitesi, İstanbul, Türkiye
Prof. Dr. Seval KARDEŞ SELİMOĞLU - Anadolu Üniversitesi, Eskişehir, Türkiye
Prof. Dr. Beyhan MARŞAP - Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, Ankara, Türkiye
Prof. Dr. Mehmet ÖZBİRECİKLİ - Hatay Mustafa Kemal Üniversitesi, Hatay, Türkiye
Prof. Dr. Abitter ÖZULUCAN - Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi, Niğde, Türkiye
Prof. Dr. Yakup SELVİ - İstanbul Üniversitesi, İstanbul, Türkiye
Prof. Dr. Elif SONSUZOĞLU - Yakın Doğu Üniversitesi, Lefkoşa, KKTC
Prof. Dr. Fatma TEKTÜFEKÇİ - Dokuz Eylül Üniversitesi, İzmir, Türkiye
Prof. Dr. Ahmet Burçin YERELİ - Hacettepe Üniversitesi, Ankara, Türkiye
Prof. Dr. Seyfi YILDIZ - Kırıkkale Üniversitesi, Kırıkkale, Türkiye
Prof. Dr. Hanife Dilek YILMAZCAN - Maltepe Üniversitesi, İstanbul, Türkiye
Dr. YMM Masum TÜRKER, İstanbul, Türkiye

Yayın Kurulu Editorial Board

Prof. Dr. Hüseyin AKAY - İzmir Demokrasi Üniversitesi, İzmir, Türkiye
Prof. Dr. Volkan DEMİR - Galatasaray Üniversitesi, İstanbul, Türkiye
Prof. Dr. Mahmut KARGİN - Manisa Celal Bayar Üniversitesi, Manisa, Türkiye
Doç. Dr. Musa GÖK - İzmir Demokrasi Üniversitesi, İzmir, Türkiye
Doç. Dr. Fevzi Serkan ÖZDEMİR - Ankara Üniversitesi, Ankara, Türkiye
Doç. Dr. Zafer YALÇIN - Balıkesir Üniversitesi, Balıkesir, Türkiye
SMMM Ertuğ ASLAN, Balıkesir, Türkiye

Sunuş

Değerli okurlar, akademisyenler ve meslek mensupları,

Bilginin paylaşıldıkça çoğaldığına olan inancımızla; bilimsel hayata katkıda bulunmak, bilimsel araştırmaların daha nitelikli hale gelmesinde ilgililere destek olmak, akademik bir meslek odası olarak meslek mensuplarımızın ve muhasebe uygulayıcılarının nitelikli bilgi ihtiyaçlarını temin etmek gibi hedeflerle yayın hayatına başladığımız IDA ACADEMIA Dergimizin onuncu sayısında sizlerle bir aradayız. Dergimiz bu sayısında içerdiği birbirinden değerli araştırmalar vasıtası ile yayın hayatında süreklilik hedefine doğru emin adımlarla yürümektedir. Bu sebeple dergimizin onuncu sayısının vücut bulmasında emeği geçen tüm editör ve yayın kuruluna, hakemlere ve yazarlara bir kez daha teşekkürü bir borç bilirim.

Dergimizin daha nice nitelikli sayılarında kıymetli çalışmalarınızı yayınlamak dileklerle saygılar sunarım.

SMMM Ertuğ ASLAN

Balıkesir SMMM Odası Başkanı

Editörden

Değerli İda Academia Okuyucuları,

Dergimizin onuncu sayısında sizlerle buluşmaktan memnun olduğumu ifade etmek isterim. Bu sayıda üç makale ile karşınızda olmaktan mutluluk duymaktayım. Ocak 2024'te yayınlanacak olan sayımızda çok değerli yayınlarınızı yayınlamaktan mutluluk duyacağımızı bildirmek isterim.

Saygılarımla,

Prof. Dr. Hüseyin AKAY

İzmir Demokrasi Üniversitesi İİBF Dekanı

İçindekiler / Contents

Araştırma Makalesi

Şeyda BELİK, Utku ŞENDURUR

MUHASEBE FİNANSMAN ALANINDA LİSANSÜSTÜ EĞİTİM GÖREN
ÖĞRENCİLERİN DANIŞMANLARI İLE ARASINDAKİ İLİŞKİ STİLLERİ

Relationship Styles between Graduate Students in Accounting and
Finance and Their Advisor

67

Araştırma Makalesi

Erkan UZUN, Mehmet Nedim UYGUR

FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINA UYGUN HESAP PLANI
TASLAĞI ÇERÇEVESİNDE TFRS 9 FİNANSAL ARAÇLAR (2017
SÜRÜMÜ) VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ: MEVCUT UYGULAMALAR
AÇISINDAN KARŞILAŞTIRMA

TFRS 9 Financial Instruments (2017 Version) and Its Accounting
within the Framework of the Draft in accordance with Financial
Reporting Standards: A Comparison in terms of Current Practices

79

Araştırma Makalesi

Serpil ÇELİK

MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ KİŞİLİK ÖZELLİKLERİ İLE
MUHASEBE POLİTİKASI TERCİHLERİ ARASINDAKİ
FARKLILIKLARIN İNCELENMESİ

Examining the Differences between Accounting Occupational
Professionals' Personality Characteristics with Accounting Policy
Preferences

105

MUHASEBE FİNANSMAN ALANINDA LİSANSÜSTÜ EĞİTİM GÖREN ÖĞRENCİLERİN DANIŞMANLARI İLE ARASINDAKİ İLİŞKİ STİLLERİ

Relationship Styles between Graduate Students in Accounting Finance and Their
Advisor

Araştırma Makalesi

Şeyda BELİK¹ 

Utku ŞENDURUR² 

Gönderim Tarihi: 22.01.2023

Kabul Tarihi: 26.07.2023

ÖZ Akademik kariyer hedefleyen öğrenciler bu kariyerlerini, ilk olarak yüksek lisans programı, devamında ise doktora programı ile gerçekleştirirler. Bu süreçte verimliliğin istenilen düzeyde olmasını sağlayan en büyük faktörlerden biri danışman ve öğrenci arasındaki ilişkidir. Bu çalışmada muhasebe ve finansman alanında lisansüstü eğitim gören öğrencilerin danışmanları ile arasındaki ilişki stilleri incelenmiştir. Bu bağlamda 136 öğrenci ve 60 danışmana anket uygulanmıştır. Anketlerden elde edilen verilere içerik analizi uygulanmış, ayrıca uygun örneklem sayısına sahip gruplar arasında fark testleri de yapılmıştır. Ortaya çıkan sonuçlara göre hem danışmanlar, hem de öğrenciler akademik desteğin yanı sıra, duygusal ve manevi desteği de kapsayan pastoral (manevi) ilişki stilini benimsemişlerdir.

Anahtar Kelimeler: Lisansüstü Eğitim, Öğrenci, Danışman, İlişki Stilleri

JEL Sınıflandırması: M40, M41, I23

ABSTRACT Students aiming for an academic career pursue this career first with a master's program and then with a doctoral program. In this process, one of the biggest factors that ensures the productivity to be at the desired level is the relationship between the advisor and the student. In this study, the relationship styles of postgraduate students in accounting and finance with their advisors were examined. In this context, a questionnaire was applied to 136 students and 60 advisors. The data obtained from the questionnaires were subjected to content analysis, and difference tests were also conducted between the groups with the appropriate sample size. According to the results, both counselors and students have adopted the pastoral (spiritual) relationship style, which includes emotional and spiritual support as well as academic support.

Keywords: Graduate Education, Student, Advisor, Relationship Styles

JEL Classification: M40, M41, I23

¹ **Sorumlu Yazar:** Yüksek Lisans Öğrencisi, Ağrı İbrahim Çeçen Üniversitesi, Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, Muhasebe Finansman Anabilim Dalı, seydabelik@gmail.com, ORCID: 0000-0002-2892-936X

² Doç. Dr., Ağrı İbrahim Çeçen Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, Muhasebe Finansman Anabilim Dalı Öğretim Üyesi, usendurur@agri.edu.tr, ORCID: 0000-0002-8303-4315

1. GİRİŞ

Lisansüstü eğitim gören öğrencilerin içinde bulunduğu süreç, birçok farklı değişken tarafından etkilenmektedir. Şüphesiz ki bu değişkenlerden biri de öğrencilerin danışmanları ile arasında olan ilişkidir (Khosa vd., 2020: 2). Önceki araştırmalar, lisansüstü öğrenciler ve danışmanları arasındaki ilişkinin önemini ele alırken (Roach vd., 2019: 1245; Unda vd., 2018: 3103), bilindiği kadarı ile Türkiye’de bu konu ile ilgili çalışma yapılmaması, bu çalışmanın literatüre katkısını göstermektedir. Bu çalışma, ürün ve süreç arasındaki denge de dâhil olmak üzere, mevcut kurumsal baskıların lisansüstü eğitim üzerindeki etkisini keşfetmenin önemini ortaya koymaktadır. Bu konuyla ilgili mevcut ampirik araştırmalar sınırlıdır (Wichmann-Hansen ve Herrmann, 2017: 357). Daha da önemlisi, lisansüstü eğitim ile ilgili gerekli yeterlilikler, eğitimleri tamamlama oranları ve öğrenci memnuniyeti ile ilgili olarak elde edilen veriler disiplinler arası farklılıklar gösterdiğinden (Wichmann Hansen ve Herrmann, 2017: 358) disipline özgü çalışmalara ihtiyaç vardır (Carroll, 2016: 7; Gardner, 2009: 383; McAlpine vd., 2009: 55; McGagh vd., 2016:1-126). Önceki araştırmalar danışmanlar ve lisansüstü öğrenciler arasındaki ilişkinin önemini gösterse de (Roach vd., 2019: 1243; Unda vd., 2018: 3104), öğrenci memnuniyeti hala bir endişe kaynağı olmaya devam etmektedir (Carroll, 2016:10; McGagh vd., 2016: 1-126).

Bu doğrultuda çalışmanın amacı, Türkiye’de lisansüstü öğrencilerin danışmanları ile arasında olan ilişkiyi incelemek ve bu ilişkinin muhasebe ve finansman lisansüstü eğitimine etkilerini belirlemektir. Muhasebe ve finans alanına eğilmenin başlıca sebebi, konu ile ilgili Dünya literatüründe az sayıda (Khosa vd., 2020: 2), Türk literatüründe ise hiçbir çalışmaya rastlanılamamış olunmasıdır. Bu çalışmada hem öğrencilerle hem de danışmanlarla görüşülmüş, tehditleri ve fırsatları belirlemek için ikili bakış açıları (Halbert, 2015: 26) dikkate alınmıştır.

Çalışmanın geri kalan bölümleri şu şekilde düzenlenmiştir. Çalışmanın ikinci bölümünde Türkiye’deki lisansüstü eğitim sürecini detaylandırırken, üçüncü bölüm öğrenciler ve danışmanlar arasındaki ilişki stillerini açıklamaktadır. Dördüncü bölüm araştırma veri setini ve yöntemini, beşinci bölüm bulguları ve altıncı bölüm sonuçları, çalışmanın sınırlılıklarını ve gelecekteki araştırmalar için önerileri sunmaktadır.

2. TÜRKİYE’DE LİSANSÜSTÜ EĞİTİM SÜRECİ

İnsanlar var oldukları andan itibaren sürekli etkileşim halindedir. Bu etkileşim gelişen ve değişen dünya ile birlikte insanlarda kendini geliştirme isteği meydana getirmektedir. İnsanlar yeni bir proje üretmek, icat geliştirmek, kitap yazmak, yeni bir makale yayınlamak istemektedirler. Eğitim-öğretim yenileşmede ve yeterli bilgiye sahip olmada önemlidir. Kendini bir alanda uzmanlaştırmak isteyen ve kariyer hedefi olan kişiler lisans eğitimini tamamladıktan sonra yüksek lisans ve doktora eğitimi sürecine dâhil olmaktadır.

Ülkemizde yüksek lisans eğitiminin tamamlanması 4 dönem (2 yıl), doktora eğitiminin tamamlanması 8 dönem (4 yıl) sürmektedir. Yüksek lisans programı tezli ve tezsiz olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Tezsiz yüksek lisans öğrencilerin tez sunmak zorunda olmadığı, ders dönemlerinde alınan derslerden başarılı olup mezun olunan lisansüstü programıdır. Tezli yüksek lisans programı öğrencinin bilimsel araştırma yöntemlerini kullanarak bilgiye ulaşma, bilgiyi toplama, yorum ve değerlendirme yeteneğini kazanmasını sağlamaktadır (YÖK, 2016).

Tezli yüksek lisans programının süresi bilimsel hazırlık süreci hariç, 2 yılda en geç 3 yılda tamamlanır. 2’nci yılın sonunda ders programında mevcut olan kredili derslerini ve seminer dersini başarıyla tamamlayamayan veya bu süre içerisinde yükseköğretim kurumunun belirlediği başarı koşulunu sağlayamayan; tez çalışmasında başarısız olan veya tez savunmasına girmeyen öğrencinin ilişiği kesilir (YÖK, 2016).

Yüksek lisans programında, her öğrenci için kendi üniversitesinin kadrosunda bulunan senatonun belirlediği şartları taşıyan akademisyenler arasından ders ve tez danışmanı atanır. Yükseköğretim

kurumunda belirlenen niteliklere sahip öğretim üyesi bulunmaması halinde üniversite senatosunun belirlediği ilkeler çerçevesinde enstitü yönetim kurulu tarafından başka bir yükseköğretim kurumundan öğretim üyesi danışman olarak seçilebilir (YÖK, 2016). Tez çalışmasının niteliğinin birden fazla tez danışmanı gerektirdiği durumlarda atanacak ikinci tez danışmanı, üniversite kadrosu içinden veya dışından en az doktora derecesine sahip kişilerden seçilir (YÖK, 2016). Muhasebe ve finansman alanında yüksek lisans yapan öğrenciler, uzmanlık alan dersi, seminer ve tezi belirlemiş olduğu öğretim üyesinden alır. Eğer öğrencinin tez danışmanı atanmamışsa, atama anabilim dalı başkanlığınca yapılır. Yüksek lisans tez savunmasını başarılı bir şekilde tamamlayan öğrenciler doktora programına başvuru yapabilirler.

Doktora eğitimini başarıyla tamamlayan öğrenciler doktor unvanını almaktadır. Doktora akademinin en üst seviyesinde yer almaktadır. Muhasebe ve finansman alanında doktora eğitimi almak isteyenlerin amacı bilim insanı olmak, akademik çalışmalar yapmak ve bilgi üretmektir. Doktora programı, bilimsel hazırlıkta geçen süre hariç tezli yüksek lisans derecesi ile kabul edilenler için sekiz yarıyıl olup azami tamamlama süresi on iki yarıyıl; lisans derecesi ile kabul edilenler için on yarıyıl olup azami tamamlama süresi on dört yarıyıldır (YÖK, 2016).

Doktora eğitim süreci ders dönemi, yeterlilik sınavı ve tez dönemi olmak üzere 3 aşamada sınıflandırılır. Ders dönemi bazı üniversitelerde iki yarıyıl (1 yıl) bazı üniversitelerde dört yarıyıl (2 yıl) sürmektedir. Ders dönemini başarı ile tamamlayan öğrenci alanında yeterlilik sınavına girmektedir. Yeterlilik sınavını başarıyla geçtikten sonra öğrenci tez önerisi sunar. Tez önerisi kabul edilirse, öğrenci tez yazmaya başlayabilir. Tez yazım süreci boyunca tez izleme komitesi ile belirlenen zamanlarda tez çalışmasının ilerleyişi hakkında bilgi verilir. Doktora programında tez danışmanı en geç ikinci yarıyılın sonuna kadar atanır. Ülkemizde danışman atanması üniversiteden üniversiteye farklılık göstermektedir. Bazı yükseköğretim kurumlarında ders döneminde farklı, tez döneminde farklı danışman atanmaktadır. Yükseköğretim kurumlarının bazılarında ise ders dönemi başında verilen danışman tez danışmanı olarak devam ettirilir.

3. İLİŞKİ STİLLERİ

Akademik kariyer hedefleyen öğrenciler bu kariyerlerini, ilk olarak yüksek lisans programı, devamında ise doktora programı ile gerçekleştirirler. Bu süreçte verimliliğin istenilen düzeyde olmasını sağlayan en büyük faktörlerden biri danışman ve öğrenci arasındaki ilişkidir. Danışman ve öğrenci arasındaki ilişki her zaman istenilen gibi olamayabilir. Danışman-öğrenci arasında karakter farklılıkları, karşılıklı beklentilerin değişkenliği gibi nedenler yüksek lisans ve doktora sürecini etkilemektedir.

Yüksek lisans ve doktora eğitimi alan öğrenciler ile danışmalar arasındaki ilişki stilleri sürecin başarılı ve zamanında tamamlanması için etkin bir rol oynamaktadır. Yüksek lisans ve doktora öğrencilerinin danışmanlarıyla olan ilişki stili başarı sürecini etkilemektedir. Yüksek lisans ve doktora yolculuğundaki öğrencilerin danışmanlarıyla aralarındaki ilişki stili öğrencinin kaliteli araştırmalar yapması, dergilere yayın göndermesi, yeni bilginin üretilmesi gibi konularda etkilidir (Halbert,2015: 31). Muhasebe ve finansman alanında yüksek lisans ve doktora eğitimi almak isteyen öğrenciler için de bu süreç geçerlidir.

Muhasebe sözlü iletişim en yoğun olduğu alanlardan biridir. İletişim şekli kurulan ilişkilerin varoluş sebebidir. Kişiler arası iletişimde algılar ve beklentiler arasında farklılıklar olabilir. Danışman ve öğrenci arasında gerçekleşen iletişim şekli ilişki stiline belirlenmesinde yer alan önemli faktörlerden biridir. İlişki stilleri, akademik kariyer hedefleyen öğrencilerin eğitimlerini başarılı ve zamanında tamamlayabilmelerinde etkilidir. Muhasebe alanında beceri eğitimi, kişilerin eğitim aşamasında ve sonrasında yerine getirmesi gereken önemli bir aşamadır (Uzay, 2005: 71). Bu aşamaların ilerleyiş şeklinin nasıl gerçekleşeceğinde ilişki stillerinin önemli bir yer edindiği varsayılmaktadır.

Australya ve Yeni Zelanda'da yapılan araştırmalar (Roach vd., 2019: 1243; Unda vd., 2018: 3103), danışman ve öğrenci arasındaki ilişki stiline öğrencinin akademik kariyer hedeflerini

belirlerken etkili olduğunu göstermektedir. İlişki stilleri 4 kategoride incelenmektedir (Khosa vd., 2020: 4).

Manevi (pastoral) ilişki stili, öğrencilerin araştırmalarını yönetmede kişisel ve duygusal desteğe ve ilgiye ihtiyaç duyabileceğini varsaymaktadır (Taylor ve Beasley, 2005: 69). Danışman-öğrenci arasında duygu ve düşünceler açıkça ifade edilmektedir. Danışman-öğrenci arasında güven, samimi önyargısız etkili bir iletişim mevcuttur. Öğrencinin talep ettiği ihtiyaç temelinde danışman daha etkin bir rol üstlenmektedir.

Anlaşılmalı ilişki stili, yüksek motivasyona sahip olması, örnek yönetim ve kişiler arası becerilere sahip olması gereken danışman ve öğrenciler için daha uygundur (Gatfield, 2005: 313). Yapılan araştırmalar, danışman ve öğrencilerin rollerini vurguladıklarını, öğrencilerin yolculuklarını kontrol altına almaları gerektiğini danışmanların deneyim ve bilgileriyle hareket ettikleri konusunda fikir birliğine vardıklarını göstermektedir. Danışman kariyeri boyunca edindiği bilgi, beceri ve deneyimleri doğrultusunda öğrencisine rehberlik eder. Öğrencinin ihtiyaç duyduğu desteği ve başarısı için yeteneklerini keşfetme fırsatı verir. Amaç balık vermek değil, insanlara balık tutmayı öğretmektir.

Yönlendirici ilişki stili, öğrencilerin araştırma projelerini yönetmek için desteğe ihtiyaç duyduklarını, ancak danışmanlarının kişisel ihtiyaçlarına yardımcı olmadıklarını varsayar (Taylor ve Beasley, 2005: 71). Bu stile göre danışmanlar, Yüksek lisans, doktora öğrencilerinin gerekli beceri ve bilgiyi kendileri edinmeleri gerektiğine inanır. Ancak danışmanlar, öğrencilerin projelerini yönetmek için mücadele ettikleri zaman belirsizliği en aza indirmek için daha fazla destek sunmaya isteklidirler. Bu ilişki stiline dayanan süreçte, danışmanın az desteklediği öğrencinin çok çalıştığı görülür. Öğrencinin danışmandan yeterli desteği görmemesi sürecin uzamasına neden olabilir.

Müdahalesiz ilişki stili yaklaşımında, danışmanlar yönerge dışı olarak nitelendirir ve yüksek düzeyde kişisel etkileşime tabi değildir. Bu nedenle kayıtsız ve ilgisiz görünmektedir (Gatfield, 2005: 315). Danışmanın öğrenciye sağladığı sınırlı destek sorunlara neden olabilir. Öğrencinin yeterli desteği görmemesi verimliliği düşürmekte ve zaman baskısı oluşturmaktadır.

Muhasebe ve finansman alanında yüksek lisans ve doktora eğitimi alan öğrenci ve danışman arasında görülen farklılıklar ve karakterlerde görülen değişiklikler, çalışmaların sürecini etkilemektedir (Wichmann -Hansen ve Herrmann, 2017: 360). Muhasebe ve finansman alanında danışman-öğrenci stillerinde verimlilik, araştırma kapsamının daralmasına odaklanma, dergi sıralamasının akademik performansın değerlendirilmesi, akademik görev süresi ve terfi konularında etkisi ortaya çıkmaktadır (Carmona, 2006: 244; Khalifa ve Quattrone, 2008: 67). Yüksek lisans ve doktora derecelerinde ilerleme kaydetmek için yazılan makaleler, dergi yayınları etkilidir. Bu sürecin ilerlemesinde ilişki stillerinin belirleyiciliği fazladır (Khosa vd., 2020: 5).

Muhasebe ve finansman alanında yüksek lisans ve doktora eğitimi alan öğrenciler arasındaki ilişki stilleri kariyer hedeflerini yönlendirmektedir. Bu nedenle tez danışmanı eğitim hayatında önemli rol oynamaktadır. Danışman ile öğrenci arasında usta-çırak ilişkisi mevcuttur. Öğrencinin danışmanıya ne kadar sıklıkla bir araya geleceği, tezini bitirmeden önce kaç makale yayınlanacağı, tez döneminin verimli ve zamanında gerçekleşmesinde ilişki stilleri kilit görevi görmektedir (Khosa vd., 2020: 5). Literatüre baktığımız zaman ülkemizde muhasebe ve finansman alanında yüksek lisans ve doktora eğitimi alan öğrencileri ile danışmanlar arasındaki ilişki stilini inceleyen herhangi bir akademik çalışmaya rastlanılmamıştır. Çalışmanın bu yönüyle literatüre katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

4. VERİ SETİ VE YÖNTEM

Çalışmada muhasebe finansman alanında lisansüstü eğitim gören öğrenciler ve bu alan ile ilgili eğitim veren danışmanlara anket uygulanmıştır. Araştırmada bu ilişki stilleri tek tek açıklanmış ve bu sürecin etkisi araştırılmıştır. Araştırmanın sonucunda elde edilen veriler bir paket programa aktarılıp frekans ve yüzde dağılımı ile ortalamalar gibi istatistikî yöntemlerle analiz edilmiştir. Anket sorularına tek tek bakılıp gruplar arası anlamlı bir fark olup olmadığını gösteren farklılık analizleri (t-testi ve ANOVA) de yapılmıştır. Bu çalışmada kullanılan anket soruları Khosa vd.'nin (2020) çalışmalarında

kullandıkları görüşme sorularından uyarlanarak hazırlanmıştır. Ayrıca bu çalışma için Ağrı İbrahim Çeçen Üniversitesi Bilimsel Araştırmalar Etik Kurulu'ndan 28.06.2021 tarihli ve 168 sayılı Etik Kurul Onayı alınmıştır.

Çalışmada kullanılan veriler, Türkiye'de muhasebe ve finansman alanında yüksek lisans ve doktora eğitimi alan öğrenci ve akademisyenlere tesadüfi örnekleme yöntemi ile online anket uygulanarak elde edilmiştir. Zaman kısıtı nedeni ile 60 danışman ve 136 öğrenciye ulaşılabilmektedir. Öğrenci-danışman ilişki stillerini belirlemek için, araştırmaya katılan öğrencilere 4'ü demografik toplam 22; danışmanlara ise 4'ü demografik toplam 23 soru yöneltilmiştir. Anketle sorularında 5'li Likert ölçeği (1=Kesinlikle katılmıyorum, 2=Katılmıyorum, 3=Kararsızım, 4=Katılıyorum, 5=Kesinlikle katılıyorum) kullanılmıştır. Verilerin normal dağılım gösterip göstermediğine yönelik yapılan analiz sonucuna göre, çarpıklık ve basıklık katsayıları -1,5 ile +1,5 (Tabachnick ve Fidell, 2013: 412) arasında gerçekleştiği görülmektedir. Bu durum verilerin normal dağılım gösterdiğini ve çalışmada gruplar arasında demografik değişkenlere göre fark analizlerinde parametrik testlerin kullanabileceğini ifade etmektedir. Anketler güvenilirlik analizi için yapılan Cronbach Alpha (α) analiz değeri ise öğrenci anketinde 0,813'tür. Bu değer 0,8 ve üzeri olduğu için, uygulanan anketin yüksek güvenilirliğe sahip olduğu söylenebilir. Danışman anketinde ise Cronbach Alpha (α) analiz değeri 0,5 olarak hesaplanmıştır. Bu değer 0,6'nın altında olduğu için anketin güvenilirliği düşüktür diyebiliriz. Bu nedenle 16 ve 18. Sorular çıkarılarak anketin güvenilirlik değeri 0,648'e çıkarılmıştır. Bu değer 0,6'nın üstünde olduğu için sosyal bilimlerde kabul edilebilir bir değer olarak görülür.

5. BULGULAR

Öğrencilerin ve danışmaların anket sorularına verdikleri cevaplara göre yapılan değerlendirmeler tabloların altında yer almaktadır. Ankete katılan öğrencilere ait demografik bilgiler Tablo 1 ve Tablo 2'de gösterildiği gibidir.

Tablo 1

Öğrencilere ait demografik özellikler

<i>Cinsiyet</i>	<i>Frekans</i>	<i>Yüzde</i>
Kadın	76	55,9
Erkek	60	44,1
TOPLAM	136	100,0
<i>Yaş</i>	<i>Frekans</i>	<i>Yüzde</i>
21-25	59	43,4
26-35	64	47,1
36-45	10	7,4
46 ve üzeri	3	2,2
TOPLAM	136	100,0
<i>Eğitim Durumu</i>	<i>Frekans</i>	<i>Yüzde</i>
Yüksek Lisans yapıyor	87	64,0
Yüksek Lisans mezunu	16	11,8
Doktora yapıyor	24	17,6
Doktora mezunu	9	6,6
TOPLAM	136	100,0
<i>Eğitim Aşaması</i>	<i>Frekans</i>	<i>Yüzde</i>
Ders Dönemi	87	64,0
Tez Dönemi	15	11,0
Yeterlilik Dönemi	12	8,8
Mezun	22	16,2
TOPLAM	136	100,0

Ankete katılan öğrencilerin %56'sı kadın, %44'ü ise erkek öğrencilerden oluşmaktadır. Veri setinde cinsiyet bakımından dağılımın nerdeyse eşit olması yapılacak fark testlerinde bir avantaj sağlamaktadır. Öğrencilerin %90'dan fazlası 21-35 yaş aralığındadır. Öğrencilerin çok büyük bir kısmı halen yüksek lisans eğitimini sürdürmekte ve aynı zamanda da ders dönemindedir. Tablo 2'de danışmanlara ait demografik bilgilere yer verilmiştir.

Tablo 2

Danışmanlara ait demografik özellikler

Cinsiyet	Frekans	Yüzde
Kadın	26	43,3
Erkek	34	56,7
TOPLAM	60	100,0
Yaş	Frekans	Yüzde
26-35	11	18,4
36-35	32	53,3
45 ve üzeri	17	28,3
TOPLAM	60	100,0
Unvan	Frekans	Yüzde
Dr. Öğr. Üyesi	34	56,7
Doç. Dr.	13	21,7
Prof Dr.	13	21,6
TOPLAM	60	100,0
Danışmanlık Süresi	Frekans	Yüzde
1-5	35	58,3
6-10	10	16,7
11-15	5	8,3
16 ve üzeri	10	16,7
TOPLAM	60	100,0

Araştırmaya katılan akademisyenlerin %43'ü kadın, %57'si erkektir. Öğrencilerde olduğu gibi, akademisyenlerde de cinsiyet açısından dengeli bir dağılım vardır. Danışmanların yarısından fazlasının yaşı 26-35 aralığında, unvanları Dr. Öğr. Üyesi ve danışmanlık süreleri 1-5 yıl arasındadır. Bu da çalışmaya daha çok genç akademisyenlerin katıldığını göstermektedir.

Tablo 3

Öğrenci görüşleri

Sorular	Ortalama Puanlar
1. Yüksek lisans ve/veya doktora eğitimim boyunca danışmanımın desteğinden memnunum.	3,74
2. Danışmanımdan aldığım destek ihtiyaçlarımla örtüşür.	3,68
3. Danışmanımla yeterli sayıda ve sürede görüşme yaparız.	3,40
4. Danışmanım ona verdiğim materyalleri bir sonraki görüşmemize kadar okur ve faydalı geri bildirim sağlar.	3,73
5. Danışmanım bana eğitim sürem başından sonuna kadar hep aynı düzeyde ilgi gösterir.	3,59

Tablo 3'ün Devamı

Sorular	Ortalama Puanlar
6. Danışmanım bana eğitim sürem boyunca, artan dersler, yoğunluk ve diğer danışmanlık saatlerini bahane ederek azalan ve yetersiz bir ilgi gösterir.	2,80
7. Danışmanım literatür taraması, veri analizi gibi konularda yeterli desteği verir	3,76
8. Danışmanım okul hayatı dışında karşılaştığım problemlerle de ilgilenir. Bana manevi ve duygusal olarak destek verir.	3,17
9. Danışmanımın benim kişisel sorunlarıma yeterli desteği verir.	3,16
10. Danışmanın beni sadece bir bilim insanı olarak değil, bütün bir insan olarak önemser.	3,63
11. Danışmanım ihtiyacım olduğunda duygusal destek sağlar.	3,36
12. Danışmanım seçebileceğim herhangi bir kariyer yolunda beni destekler.	3,85
13. Şu anda aldığım danışmanlık desteği süreci daha iyi olabilirdi.	3,43
14. Eğitimime tekrar başlasam yine aynı danışmanla devam etmek isterim.	3,42
15. Danışmanımla aramdaki ilişki stilinin pastoral (manevi yol gösterici) destek düzeyinde kurulu olduğunu düşünüyorum.	3,85
16. Danışmanımla aramdaki ilişki stilinin anlaşmalı (danışman destekler, öğrenci çok çalışır) destek düzeyinde kurulu olduğunu düşünüyorum.	3,43
17. Danışmanımla aramdaki ilişki stilinin yönlendirici (danışman az destekler, öğrenci çok çalışır) destek düzeyinde kurulu olduğunu düşünüyorum.	2,91
18. Danışmanımla aramdaki ilişki stilinin müdahalesiz (danışman az destekler, öğrenci az çalışır) destek düzeyinde kurulu olduğunu düşünüyorum.	2,49

Ankete katılan öğrencilere danışmanları ile aralarındaki ilişkiyi tespit etmek amacıyla 5'li likert ölçeği kullanılarak toplam 18 soru sorulmuştur. Tabloda bulunan rakamlar öğrencilerin işaretlediği şıklara puan verilip (kesinlikle katılmıyorum=1, katılmıyorum=2, kararsızım=3, katılıyorum=4 ve kesinlikle katılıyorum=5), daha sonra bu puanların ortalaması alınarak hesaplanmıştır.

Araştırma sonuçlarına göre, araştırmaya katılan öğrenciler danışmanlarından genel olarak ortanın üstü bir derecede (3,74) memnundur. Öğrenciler, danışmanlarının kendilerine, eğitim süresi boyunca, artan dersler, yoğunluk ve diğer danışmanlık saatlerini bahane ederek azalan ve yetersiz bir ilgi gösterdiği ifadesine katılmamaktadır (2,80). Ankete katılan öğrenciler, danışmanlarının kendilerine en çok literatür taraması ve veri analizi konularında yardımcı olduklarını söylemektedirler (3,76). Öğrenciler danışmanları ile aralarındaki ilişki stilinin yönlendirici (2,91) ve müdahalesiz (2,49) destek düzeyinde olmasından çok; pastoral (3,85) ve anlaşmalı (3,43) destek düzeyinde kurulu olduğunu düşünmektedirler. Pastoral ilişki stilinde danışmanların öğrencilere akademik çalışmaların yanı sıra duygusal ve manevi olarak da destek verdikleri bir ilişki türüdür. Ankete katılan öğrencilere göre danışmanları onlara akademik destek dışında manevi destek de vermektedir. Manevi desteğin olmadığı ama akademik desteğin yüksek olduğu anlaşmalı ilişki stilinin de puanı ortalamadan üstünde çıkmıştır. Ankete katılan öğrenciler danışmanlarının az desteklediği veya hiç desteklemediği yönlendirici ve müdahalesiz ilişki stilinin neredeyse var olmadığını belirtmişlerdir. Bu ilişki stillerinin ortalama puanları ortalamadan altında kalmıştır.

Ayrıca çalışmaya katılan öğrencilerin verdikleri cevaplara göre gruplar (cinsiyet, yaş, eğitim durumu, eğitim aşaması) arası anlamlı bir farklılık olup olmadığının belirlenmesi için fark testleri (t-testi, ANOVA) de yapılmıştır. Ortaya çıkan sonuçlara göre cinsiyet grubunda istatistiki olarak anlamlı bir fark bulunamazken ($p>0,05$), diğer gruplarda anlamlı farklar bulunmuştur. Fakat anlamlı fark bulunan gruplar içindeki örneklem sayısının oldukça az olması (3. 9. 10. 12. 16 kişi vb.) istatistiki olarak yanıltıcı sonuçlar ortaya çıkarabileceğinden, bu sonuçlara çalışmada yer verilmemiştir. Örneklem sayısı yeterli gruplar arasında ise anlamlı bir fark çıkmamıştır.

Tablo 4*Danışman görüşleri*

Sorular	Ortalama Puanlar
1. Danışmanı olduğum öğrencilerimin kalitesinden, performansından, zamanlamasından ve başarılarından memnunum.	3,25
2. Kariyerim boyunca danışmanlığını yaptığım öğrencilerle danışmanlık sürecinin kaliteli geçtiğini düşünüyorum.	3,68
3. Danışmanı olduğum öğrencileri özgürce seçebilirim.	2,58
4. Öğrencilerimle aramdaki ilişki stilinin pastoral (manevi yol gösterici) destek düzeyinde kurulu olduğunu düşünüyorum.	3,71
5. Öğrencilerimle aramdaki ilişki stilinin anlaşmalı (danışman destekler, öğrenci çok çalışır) destek düzeyinde kurulu olduğunu düşünüyorum.	3,23
6. Öğrencilerimle aramdaki ilişki stilinin yönlendirici (danışman yeterince destekler, öğrenci çok çalışır) destek düzeyinde kurulu olduğunu düşünüyorum.	3,47
7. Öğrencilerimle aramdaki ilişki stilinin müdahalesiz (danışman yeterince destekler, öğrenci az çalışır) destek düzeyinde kurulu olduğunu düşünüyorum.	2,75
8. Seçtiğim ilişki stilini tüm öğrencilerime uyguladım.	3,53
9. Her öğrenciye göre ayrı ilişki stili seçerim.	3,37
10. Öğrencilerimle kuracağım ilişki stilini, öğrencilerimle tartışarak belirlerim.	3,10
11. Öğrencilerimin bulunduğu eğitim aşamasına (ders dönemi/tez dönemi) göre sağladığım danışmanlık desteğini çeşitlendiririm.	3,76
12. Öğrencilerime en çok literatür taraması kısmında destek veririm.	3,08
13. Öğrencilerime en çok veri toplaması kısmında destek veririm.	3,18
14. Öğrencilerime en çok veri analizi kısmında destek veririm.	3,57
15. Öğrencilerime her aşamada geri dönüş yaparım ve düzeltme veririm.	4,21
16. Akademik işlerim çok yoğun olduğu ve fazla sayıda öğrencim olduğu için öğrencilerime çok sık geri dönüş yapamam.	2,10
17. Öğrencilerime sadece akademik destek değil, gerekirse manevi destek de veririm.	3,75
18. Öğrencilerime manevi destek vermenin danışmanın sorumluluğunda olmadığını düşünüyorum.	2,83
19. İleride danışmanlık sürecimi iyileştirmeyi düşünüyorum.	3,57

Araştırmadan ortaya çıkan sonuçlara göre danışmanlar, öğrencilerinin kalitesinden, performansından, zamanlamasından ve başarılarından orta düzeyde memnunnardır (3,25) Bu sonuca göre danışmanlar öğrencilerinden, öğrencilerin danışmanlarından memnun olduğu kadar bir düzeyde memnun değillerdir. Danışmanların çoğu (3,68), kariyerleri boyunca danışmanlığını yaptığı öğrencilerle danışmanlık sürecinin kaliteli geçtiğini düşünmektedir. Danışmanlar en çok veri analizi (3,57) konusunda öğrencilerine yardım ettiklerini söylemektedirler. Bu sonuç öğrencilerin verdikleri cevaplarla da uyumludur. Danışmanların büyük bir bölümü (4,21), öğrencilerine her aşamada geri dönüş yaptığını ve düzeltme verdiğini belirtmişlerdir. Bu, tüm anket soruları içerisinde ulaşılan en yüksek ortalama puandır. Bu cevaba paralel olarak, akademik işlerim çok yoğun olduğu ve fazla sayıda öğrencim olduğu için öğrencilerime çok sık geri dönüş yapamam ifadesi en düşük ortalama puanı (2,10) almıştır. Danışmanların şikayet ettiği bir konu ise danışmanı oldukları öğrencileri özgürce seçememesidir (2,58).

Danışmanların öğrenciler ile arasında kurduğu ilişki stili ise yine öğrencilere paralel olarak, pastoral ilişki stilidir (3,71). Danışmanlar müdahalesiz ilişki stilini benimsemezken (2,75); yönlendirici (3,47) ve anlaşmalı (3,23) stilini tercih edenler de orta düzeyde kalmıştır. Bu sonuçlara göre danışmanlar, öğrencilere akademik destek vermenin yanı sıra manevi ve duygusal destek de

vermek gerektiğini düşünmektedirler. Öğrencilerime manevi destek vermenin danışmanın sorumluluğunda olmadığını düşünüyorum ifadesine verilen cevaplara göre ortalama puanın 2,83 olması da bu sonucu desteklemektedir. Danışmanların çoğu (3,57) ileride verecekleri danışmanlık sürecini iyileştirmeyi düşündüğünü söylemektedir.

Ayrıca çalışmaya katılan danışmanların verdikleri cevaplara göre gruplar (cinsiyet, yaş, unvan, danışmanlık süresi) arası anlamlı bir farklılık olup olmadığının belirlenmesi için yapılması gereken fark testleri (t-testi, ANOVA), gruplardaki kişi sayısının azlığı nedeni ile sadece cinsiyet grubuna yapılmıştır. Ortaya çıkan sonuçlara göre anlaşmalı ilişki stilinde cinsiyet grupları arası anlamlı bir farklılık ortaya çıkmıştır ($p < 0,05$). Buna göre kadın danışmanlar (3,5) erkek danışmanlara (3) göre öğrencileri ile anlaşmalı ilişki stilini daha çok uygulamaktadırlar. Anketin diğer ifadelerine göre cinsiyet grupları arasında istatistiki olarak anlamlı bir fark bulunamamıştır ($p > 0,05$).

6. SONUÇ

Lisansüstü eğitimin zamanında ve başarılı bir şekilde tamamlanması için alınması gereken sorumlulukların üst düzey olduğu bir ortamda, muhasebe ve finans lisansüstü öğrencileri ile danışmanları arasındaki ilişki ve destek düzeyini araştıran bu çalışma, bir dizi danışmanlık stilini ortaya koymaktadır. Yapılan ankete verilen cevapların ortaya çıkardığı sonucu göre, hem öğrenciler hem de danışmanlar pastoral (manevi) ilişki stilini daha çok benimsemişlerdir. Bu sonuç, öğrencilerin araştırmalarını yönetmede kişisel ve duygusal desteğe ve ilgiye ihtiyaç duyabileceğini varsayan Taylor ve Beasley'in (2005) araştırma sonuçları ile uyumlu olsa da, yurt dışında yapılan ve daha çok yönlendirici ve anlaşmalı ilişki stillerinin varlığını anlatan çoğu çalışma (Orellana vd., 2016: 98; Lee, 2018: 275; Khosa vd., 2020), ile de uyumsuzdur. Bu çalışmalara göre, öğrenciler danışmanlarını öncelikle kolaylaştırıcı, öğretmen, destekçi ve yönetici olarak görürken, danışmanlar ise kendilerini eleştirmen, destekçi ve direktör olarak görür. Öğrencilere ve danışmanlara göre aralarında manevi bir ilişki olma zorunluluğu veya isteği yoktur (Khosa vd., 2020: 11). Bu çalışmada ise danışmanlar ve öğrenciler akademik yardımlaşmanın yanında duygusal ve manevi destek de almak veya vermek istemektedirler. Bu sonucun araştırmanın yapıldığı diğer ülkeler ve Türkiye arasındaki kültürel farklılıktan dolayı ortaya çıktığı düşünülmektedir.

Çalışmada, danışmanlar ile öğrencilerin eşit düzeyde olmasa da birbirlerinden memnun oldukları sonucu ortaya çıkmıştır. Ayrıca danışmanlar ve öğrencilerin hemfikir olduğu konular arasında, danışmanların en çok verilerin analizi konusunda öğrencilere yardım etmeleri ve öğrencilere daima geri bildirimde bulunmaları vardır. Danışmanlar öğrencilerini kendileri seçemediklerini, aynı şekilde öğrenciler de danışmanlarını kendilerinin seçemediklerini bildirmişlerdir. Danışmanların ve öğrencilerin tanıştıktan belirli bir süre sonra her iki tarafın onayıyla seçim yapmaları sağlandığında bu sorunun da çözüleceği düşünülmektedir. Danışmanların ileride danışmanlık sürecini geliştirmeyi düşünüyorum ve öğrencilerin şu anda aldığım danışmanlık süreci daha iyi olabilirdi ifadelerine verdikleri cevapların ortalamaya yakın olması; muhasebe finansman alanında lisansüstü eğitim veren danışmanların, danışmanlık süreçlerini iyi bir yönde geliştirmeleri gerektiği sonucunu ortaya koyabilir.

Genel olarak, lisansüstü eğitim sürecinin doğası ve uygulamasına hem danışmanların hem de öğrencilerin bakış açısından ampirik kanıtlar sağlayan bu çalışma, danışman ve öğrencilerin aralarında uyguladıkları ilişki stillerine ilişkin sınırlı literatüre katkıda bulunmaktadır. Bu çalışmanın sınırlılıkları, disipline özel odak nokta (muhasebe ve finansman), Türkiye bağlamına bir inceleme, örneklem sayısı ve zamandır. İleriki çalışmalarda örneklem sayısı artırılabilir ve derin görüşme veya yarı yapılandırılmış görüşme gibi veri toplama yöntemleri kullanılabilir ve farklı disiplinlerde de araştırmalar yapılabilir.

Beyan ve Açıklama / Disclosure Statement

Yazarlar tarafından herhangi bir çıkar çatışması beyan edilmemiştir.

The authors have no conflict of interest to declare.

Finansal Destek / Funding

Bu çalışmada herhangi bir finansal destek alınmamıştır.

No funding to declare for this study.

Araştırmacıların Katkı Oranı Beyanı / Author Contribution Statement

Bütün yazarlar eşit düzeyde katkı vermiştir.

All authors have contributed equally.

Etik Kurul İzni / Ethics Board Approval

Bu çalışma için Ağrı İbrahim Çeçen Üniversitesi Bilimsel Araştırmalar Etik Kurulu'ndan 28.06.2021 tarihli ve 168 sayılı Etik Kurul Onayı alınmıştır.

Ethics Committee Approval was received for this study from Ağrı İbrahim Çeçen University Scientific Research Ethics Board (Approval Date: June 28, 2021; Approval Number: 168).

Bu Makaleye Atıf Vermek İçin / To Cite This Article: Belik, Ş. ve Şendurur, U. (2023). Muhasebe finansman alanında lisansüstü eğitim gören öğrencilerin danışmanları ile ilişki stilleri. *İda Academia Muhasebe ve Maliye Dergisi*, 6(2), 67-77. <https://doi.org/10.52059/idaacmmd.1240498>

KAYNAKÇA

- Carmona, S. (2006). Performance reviews, the impact of accounting research, and the role of publication forms. *Advances in Accounting*, 22, 241-267.
- Carroll, D. (2016). *Postgraduate research experience 2015: A report on the perceptions of recent higher degree research graduates*. Graduate Careers Australia.
- Gardner, S. K. (2009). Conceptualizing success in doctoral education: Perspectives of faculty in seven disciplines. *The Review of Higher Education*, 32(3), 383-406.
- Gatfield, T. (2005). An investigation into PhD supervisory management styles: Development of a dynamic conceptual model and its managerial implications. *Journal of Higher Education Policy and Management*, 27(3), 311-325.
- Halbert, K. (2015). Students' perceptions of a 'quality' advisory relationship. *Quality in Higher Education*, 21(1), 26-37.
- Khalifa, R., & Quattrone, P. (2008). The governance of accounting academia: Issues for a debate. *European Accounting Review*, 17(1), 65-86.
- Khosa, A., Burch, S., Ozdil, E., & Wilkin, C. (2020). Current issues in PhD supervision of accounting and finance students: Evidence from Australia and New Zealand. *The British Accounting Review*, 52(5), 1-15.
- Lee, A. (2008). How are doctoral students supervised? Concepts of doctoral research supervision. *Studies in Higher Education*, 33(3), 267-281.
- McAlpine, L., Pare, A., & Starke-Meyerring, D. (2009). *Disciplinary voices: A shifting landscape for English doctoral education in the twenty-first century*. Routledge.
- McGagh, J., Marsh, H., Western, M., Thomas, P., Hastings, A., Mihailova, M., & Wenham, M. (2016). Review of Australia's research training system: Final report. Australian Council of Learned Academies.
- Orellana, M. L., Darder, A., Perez, A., & Salinas, J. (2016). Improving doctoral success by matching PhD students with supervisors. *International Journal of Doctoral Studies*, 11, 87-103.
- Roach, A., Christensen, B. K., & Rieger, E. (2019). The essential ingredients of research supervision: A discrete-choice experiment. *Journal of Educational Psychology*. <https://doi.org/10.1037/edu0000322>. Advance online publication, 111(7), 1243-1260.

- Tabachnick, B. G., & Fidell, L. S. (2013). *Using Multivariate Statistics*. Pearson.
- Taylor, S., & Beasley, N. (2005). *A handbook for PhD supervisors*. Routledge.
- Unda, L. A., Khosa, A., Burch, S., & Wilkin, C. (2018). Sustainability of the accounting and finance academic profession: Students' and supervisors' views about the PhD supervision process. *Accounting & Finance*, 60(3), 3103-3132. <https://doi.org/10.1111/acfi.12376>
- Uzay, Ş. (2005). Muhasebe mesleki stajyerlerinin sorunları ve beklentileri: Bir araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 25, 70-78.
- YÖK. (2016). Lisansüstü Eğitim ve Öğretim Yönetmeliği. <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=21510&MevzuatTur=7&MevzuatTertip=5>
- Wichmann-Hansen, G., & Herrmann, K. J. (2017). Does external funding push PhD supervisors to be more directive? A large-scale Danish study. *Higher Education*, 74(2), 357-376.

FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINA UYGUN HESAP PLANI TASLAĞI ÇERÇEVESİNDE TFRS 9 FİNANSAL ARAÇLAR (2017 SÜRÜMÜ) VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ: MEVCUT UYGULAMALAR AÇISINDAN KARŞILAŞTIRMA

TFRS 9 Financial Instruments (2017 Version) and Its Accounting within the Framework of the Draft Plan in accordance with Financial Reporting Standards: A Comparison in terms of Current Practices

Araştırma Makalesi

Erkan UZUN¹ 

Mehmet Nedim UYGUR² 

Gönderim Tarihi: 13.04.2022

Kabul Tarihi: 13.01.2023

ÖZ Küreselleşmenin etkisi ile işletmeler, uluslararası piyasalarında faaliyet gösterme olanağı elde etmişlerdir. Ancak işletmelerin kayıtlı bulunduğu ülke ile faaliyet gösterdikleri diğer ülke muhasebe uygulamalarının farklılık göstermesi hem işletmeler hem de işletmelerin paydaşları açısından sorun teşkil etmektedir. İşletmelerin muhasebe işlemlerine ve finansal tablo oluşturmalarına yönelik düzenlemelerin farklı ülkelerde farklılıklar göstermesi, muhasebe işlemlerinin farklılaşmasına ve buna bağlı olarak farklı finansal tablolar ortaya çıkmasına sebep olmaktadır. Muhasebe işlemleri ve finansal tablolarda ortaya çıkan bu farklılıkları ortadan kaldırmak adına ortak bir muhasebe dili oluşturma çalışmaları 10. Dünya Muhasebeciler Kongresi'nde başlanmış, birçok ülkenin katılımı ve birçok kurumun desteği ile Dünya genelinde geçerli Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları (IAS/IFRS-UMS/UFRS) yayınlanmaya başlamıştır. Bu çalışmada finansal araçların muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasına yönelik, Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS), Vergi Usul Kanunu (VUK) ve Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartlarının (BOBİ-FRS) karşılaştırılması yapılarak aradaki farklar ortaya konulmuştur. Bu çerçevede finansal araçların muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasında TMS/TFRS, BOBİ-FRS ve VUK açısından önemli farklılıklar olduğu görülmüş ve bu farklılıkların, işletmeler ve paydaşları açısından olumsuzluklara yol açtığı saptanmıştır. Bu olumsuzluklardan birisi işletmelerin finansal tablolarının karşılaştırılabilir olmamasıdır. Çalışmada ayrıca TMS/TFRS'nin bazı noktalarda VUK ve BOBİ-FRS'ye göre daha doğru ve detaylı veriler ortaya konmasını sağladığı sonucuna varılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Finansal araçlar, Türkiye Finansal Raporlama Standartları, Vergi Usul Kanunu
JEL Sınıflandırması: M40, M41, M49

ABSTRACT Businesses now have the opportunity to operate in foreign markets as a result of globalization. However, the disparity in accounting standards between the country in which a firm is registered and the other nations where it conducts business is a challenge for both the enterprise and its stakeholders. Accounting transactions are differentiated and distinct financial statements develop as a result of the variations in the laws governing business accounting transactions and the production of financial statements in various nations. The 10th World Congress of Accountants marked the beginning of efforts to establish a universal accounting language. With the support of numerous institutions and the participation of numerous nations, International Accounting / Financial Reporting Standards (IAS / IFRS-UMS) valid worldwide. /IFRS) have begun to be published. In this study, Turkish Accounting Standards/Turkish Financial Reporting Standards (TAS/TFRS), Tax Procedure Law (TPL) and Financial Reporting Standards for Large and Medium Sized Enterprises (FRS for LMSE) were compared and the differences were put forward for the accounting and reporting of financial instruments. In this framework, it has been observed that there are significant differences in the accounting and reporting of financial instruments in terms of TAS/TFRS, FRS for LMSE and VUK, and it has been determined that these differences lead to negativities for businesses and their stakeholders. One of these disadvantages is that the financial statements of the enterprises are not comparable. In the study, it was also concluded that TAS/TFRS provides more accurate and detailed data at some points compared to TPL and FRS for LMSE.

Keywords: Financial instruments, Turkish Financial Reporting Standards, Tax Procedure Law
JEL Classification: M40, M41, M49

¹ **Sorumlu Yazar:** Dr. Öğr. Üyesi, Tarsus Üniversitesi, Meslek Yüksekokulu, erkanuzun@tarsus.edu.tr, ORCID: 0000-0002-9476-8592

² Öğr. Gör. Dr., Şırnak Üniversitesi, Silopi Meslek Yüksekokulu, mnedimuygur@sirnak.edu.tr, ORCID: 0000-0003-1148-754X

1. GİRİŞ

Küreselleşme ile başlayan işletme organizasyon yapısındaki değişim beraberinde yatırımların farklı ülkelere yönelmesine ve işletmeleri daha küresel yapılar haline getirmesine katkı sağlamaktadır. İşletmelerin farklı ülke piyasalarında faaliyet göstermesi hem kendi ülkesinin itibarına hem de ekonomik gelişimine katkı sağlamaktadır. İşletmeler bu katkılara ek olarak daha fazla potansiyel yatırımcıya ulaşmakta ve işletmenin varlığını ve devamlılığını daha güçlü bir sermaye yapısı ile sürdürebilmek adına yapılacak yatırımlara daha kolay kaynak bulabilmektedir. Bu ve benzeri katkıların yanı sıra küresel alanlarda gerçekleştirilen faaliyetler sonucunda bazı sıkıntılar yaşanabilmektedir. Bu sıkıntıların başında işletmenin kayıtlı bulunduğu ülke ile faaliyet gösterdiği diğer ülke muhasebe uygulamalarının farklılık göstermesidir. Farklılıkları ve diğer sıkıntıları ortadan kaldırmak adına ortak bir muhasebe dili oluşturma çalışmaları 10. Dünya Muhasebeciler Kongresi'nde başlanmış, birçok ülkenin katılımı ve birçok kurumun desteği ile Dünya genelinde geçerli Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları (IAS/IFRS-UMS/UFRS) yayınlanmaya başlamıştır.

Çalışma finansal araçlar ve muhasebeleştirilmesi üzerine farklı uygulamaları incelemekte ve karşılaştırmaktadır. Şimdiye kadar finansal araçlar ile ilgili dört adet Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standardı yayımlanmıştır. Bu standartları yayımlamakla yetkili kurum tarafından kamuoyuna sunulan verilere göre bu standartlar, UMS/TMS 32 Finansal Araçlar Sunum, UMS/TMS 39 Finansal Araçlar Muhasebeleştirme ve Ölçme, UFRS/TFRS 7 Finansal Araçlar Açıklamalar ile UFRS/TFRS 9 Finansal Araçlar'dır.

Çalışmada (IFRS-UFRS'den Türkçe'ye çevrilen) TFRS 9 Finansal Araçlar Standardı dikkate alınmakta ve BOBİ FRS ile VUK açısından uygulamada yaşanan benzerlik ve farklılıklar ortaya konulmaktadır.

2. YÖNTEM

Bu çalışmada yöntem olarak durum çalışması yöntemi seçilmiştir. Durum çalışması yöntemi, gerçek hayatta karşılaşılan veya karşılaşılmaması muhtemel olay veya durumlara odaklanarak nasıl ve neden sorularını yanıtlamaya çalışan bir yöntemdir (Yin, 2009: 69). Bu çerçevede finansal araçların muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasına yönelik, mevcut uygulamaların karşılaştırılması yapılarak aradaki farklar ortaya konulmuştur.

3. TFRS 9 KAPSAMINDA FİNANSAL ARAÇLAR

TMS 39 standardının 2008 yılında yaşanan ekonomik kriz üzerinde etkisi olduğu söylenmektedir. Finansal araçların muhasebeleştirilmesi kurallarının uygulayıcılar tarafından karmaşık olarak nitelendirilmesi ve zararların ancak gerçekleştikten sonra kayıt altına alınmasından dolayı eleştiriye maruz kalmıştır. Bu bağlamda ekonomik istikrarı sağlamak amacıyla finansal araçlar standardının gözden geçirilmesi ve iyileştirilmesi önerisi sunulmuştur. (Mengi, 2019: 1). Bu öneri çerçevesinde Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standard Board-IASB) tarafından "IFRS 9 Financial Instruments" adında bir standart hazırlanmıştır. Türkiye'de standart yayımlama yetkisi bulunan tek kurum olan Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından Türkçe'ye çevrilmiş olan "TFRS 9 Finansal Araçlar" standardı 01/01/2018 tarihinden itibaren başlayan hesap dönemleri için geçerli olmaktadır (TFRS 9 - 2017 Sürümü). Literatürde finansal araçlar konusu üzerine yazılmış birçok çalışma bulunmaktadır. Özellikle finansal araçların sınıflandırılması ve muhasebeleştirme sürecinde hangi değerlendirme ölçülerinin daha gerçekçi ve anlamlı sonuçlar vereceği konusunda farklı görüşler bulunmaktadır. Bu görüşler gerçeğe uygun değer ve itfa edilmiş maliyet değeri değerlendirme ölçüleri üzerine odaklanmaktadır. Finansal araçlar için sadece gerçeğe uygun değer değerlendirme ölçüsünün kullanılmasının hem finansal varlığın gelecekteki nakit akımları üzerindeki etkisini daha doğru ölçeceği hem de değerlendirme ve raporlamada tek bir

değerleme ölçüsü kullanımının tutarlılığa olumlu etki yapacağı düşünülmektedir. Bu düşünce ile finansal raporlamada karmaşıklığın azalması ve finansal tabloların daha niteliksel özellikler taşıması sağlanmış olacaktır. Bu durumun aksine farklı bir görüş ise her yapılan yatırımın satış amaçlı yapılmadığı aksine yapılan yatırımın ekonomik ömrü boyunca varlıktan gelir elde etmek için yapıldığını belirtmektedirler. Bu görüşe sahip olanların itfa edilmiş maliyet değerlendirme ölçüsü kullanımının daha doğru olacağını kabul etmektedirler (Kieso vd., 2014: 814). Bu farklı görüşleri dikkate alan IASB, finansal araçların sadeleştirilmesini ve sınıflandırılmasında “gerçeğe uygun değer” ve “itfa edilmiş maliyet” değerlendirme ölçülerini dikkate alarak hazırlanmasını kabul etmiştir (Fidan, 2018: 10, Mengi, 2019: 6). Böylelikle geçmiş fiyatları esas alan ve kurallara dayalı bir yaklaşımı benimseyen TMS 39 yerine, ilkelere dayalı bir yaklaşımı benimseyen, daha sade ve anlaşılır bir içeriğe sahip TFRS 9 Finansal Araçlar Standardı ortaya çıkmıştır.

Mengi (2019) çalışmasında, TFRS 9 Finansal Araçlar Standardı'nın swot analizini yapmış ve TMS 39'a göre TFRS 9'un daha sade, anlaşılır, finansal raporlama açısından daha tutarlı ve şeffaf olduğunu ortaya koymaktadır. Ayrıca çalışmada standardın zorunlu olarak kullanımından itibaren tüm işletmelerin mevcut TMS 39 yerine yeni TFRS 9 standardını kullanmaya başlayacaklarını açıklamaktadır.

Finansal araçlarla ilgili uluslararası muhasebe standartları paralelinde dört standart düzenlenmiştir. Bunlar:

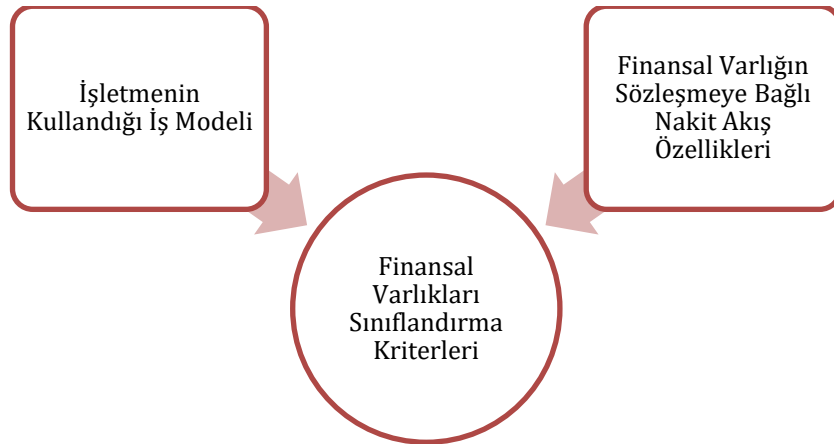
- TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum Standardı,
- TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme Standardı,
- TFRS 7 Finansal Araçlar: Açıklamalar Standardı ve
- TFRS 9 Finansal Araçlar Standardıdır.

TFRS 9 Finansal Araçlar standardında finansal araçlar, itfa edilmiş maliyet ile ölçülen finansal araçlar veya gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülen finansal araçlar şeklinde sınıflandırılabilir. Finansal varlıkların gerçeğe uygun değer değişimlerdeki farklar kâr veya zararda veya geri dönülemez bir tercih olarak diğer kapsamlı gelirden ayrıştırılabiliyorken, finansal yükümlülüklerin gerçeğe uygun değer değişimleri geri dönülemez bir tercih olarak yalnızca kâr veya zararda sınıflandırılabilir (TFRS 9, Bölüm 4).

TFRS 9'da finansal varlıklar iki ölçüt esas alınarak sınıflandırılmaktadır. Bu ölçütler; işletmenin finansal varlık için kullandığı iş modeli ve finansal varlığın sözleşmeye bağlı nakit akış özellikleridir (TFRS 9, Bölüm 4, Paragraf 4.1.1).

Şekil 1

TFRS 9 finansal varlıklar sınıflandırma kriterleri



Şekil 1’de yer alan hususlar dikkate alınarak finansal varlıklar TFRS 9 Standardı Paragraf 4.1.1’de şu şekilde sınıflandırılır (TFRS 9, Paragraf 4.1.1).

- İtfa Edilmiş Maliyeti Üzerinden Ölçülen Finansal Varlıklar,
- Gerçeğe Uygun Değer Farkı Diğer Kapsamlı Gelire Yansıtılarak Ölçülen Finansal Varlıklar,
- Gerçeğe Uygun Değer Farkı Kâr veya Zarara Yansıtılarak Ölçülen Finansal Varlıklar.

TFRS 9’un sınıflandırma yapısı hem TMS 39 standardından hem de BOBİ FRS’den farklıdır. Finansal varlıkların sınıflandırılmasında kriterler esas alınarak varlığın türüne göre değil değerlendirme ölçüsüne göre sınıflandırılmaya gidilmiştir (Tuğay ve Arısoy, 2019: 570).

4. BOBİ FRS KAPSAMINDA FİNANSAL ARAÇLAR

BOBİ FRS’de finansal araçlar; finansal varlık ve yükümlülükler ile özkaynak araçları olarak üç ana başlıkta açıklanmıştır. BOBİ FRS madde 9.4’te finansal varlık ve yükümlülükler aşağıdaki Tablo 1’deki gibi sınıflandırılmaktadır.

Tablo 1

BOBİ FRS’de Finansal Araçlar

Finansal Araçlar	Kapsam
Alacak ve Borçlar	"İşletmenin senetli ve senetsiz alacakları ile borçları bu sınıf kapsamında değerlendirilir. Ödeme çağrısı yapılan sermaye alacakları ve ilk kayda alındığı tarihte tahsil edileceği veya ödeneceği tarih arasındaki süre bir yıl veya daha kısa olan alacak ve borçlar itibari değer üzerinden ölçülür. Ödeme çağrısı yapılan sermaye alacakları haricinde ilk kayda alındığı tarih ile tahsil edileceği veya ödeneceği tarih arasındaki süre bir yıldan uzun olan alacaklar ve borçlar ise itfa edilmiş değeri üzerinden ölçülür" (BOBİ FRS, Madde 9.7).
Borçlanma Araçları	"BOBİ FRS’de borçlanma araçlarının ilk muhasebeleştirilmesinde işlem maliyeti ilave edilmiş işlem fiyatı esas alınmaktadır. İşlem maliyetleri finansal varlık ve yükümlülüğe ilişkin elde edinme ve elden çıkarmayla ilişkili ek maliyetlerdir. Aracılara veya danışmanlara ödenen ücretler ve düzenleyici kurumlar tarafından alınan harçlar işlem maliyetlerine örnek gösterilebilir (BOBİ FRS, Madde 9.12). BOBİ FRS’de borçlanma araçlarına ilişkin sonraki dönem ölçüm itfa edilmiş değer üzerinden yapılmaktadır" (BOBİ FRS, Madde 9.11).
Özkaynak Araçlarındaki Yatırımlar	"BOBİ FRS’de özkaynak araçlarındaki yatırımlar borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görüp görmemesi durumuna göre farklı düzenlemelerle açıklanmıştır. Standardın her iki durumda özkaynak araçlarındaki yatırımlara ilişkin açıklamaları şu şekildedir; İlk kayda alma borsada veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görenlerde işlem fiyatı üzerinden olmaktadır. İşlem maliyeti ayrıştırılarak kar/zararda raporlanmaktadır. Sonraki dönemde yapılacak ölçüm, gerçeğe uygun değer üzerinden yağılıp değerlendirme farkları "Finansal Yatırımlar Değer Artış Kazançları" veya "Finansal Yatırımlar Değer Azalış Zararları" kalemlerinde kar veya zarara yansıtılır (BOBİ FRS, Madde 9.20). Borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görmeyenlerde ilk kayda alma, işlem fiyatına işlem maliyetinin ilave edilmesiyle ortaya çıkan maliyet bedeli üzerinden yapılmaktadır. Sonraki dönemde ise varsa değer düşüklüğü zararı maliyet bedelinden düşülmektedir" (BOBİ FRS, Madde 9.21).
Diğer Finansal Araçlar	"Alacaklar ve borçlar, borçlanma araçları ve özkaynak araçları sınıfına girmeyen finansal araçlar; diğer finansal araçlar (varlığa dayalı menkul kıymetler, türev finansal araçlar ve kredi verilmesine ve kredi alınmasına ilişkin taahhütler gibi) olarak değerlendirilir" (BOBİ FRS, Madde 9.22).

Kaynak: BOBİ FRS Bölüm 9, Paragraf 4.

5. VUK KAPSAMINDA FİNANSAL ARAÇLAR

Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde muhasebe uygulamalarına ilişkin yapılan açıklamalar hesap planı çerçevesinde yapılmaktadır. MSUGT'de bu nedenle hem finansal araçlarla ilgili herhangi bir tanımlama bulunmamakta hem de değerlendirme ölçülerine yer verilmemektedir. Bu eksiklikten dolayı finansal araçlar tanımı VUK dikkate alınarak yapılmaktadır. VUK'a göre hem finansal varlıklar hem de finansal borçlar iki sınıfa ayrılabilir ve bu sınıflandırmaya göre değerlendirilir ve muhasebeleştirilir. Bu sınıflandırmalar aşağıda Tablo 2'de açıklanmaktadır (Bahadır, 2012: 44).

Tablo 2

VUK'a göre finansal araçlar

Finansal Varlıklar	Finansal Borçlar
<ul style="list-style-type: none"> ❖ Finansal durum tablosunun (bilanço) dönen varlıklar bölümünde raporlanan kısa vadeli menkul kıymet yatırımlarıdır. Bunlara örnek olarak hisse senedi yatırımları ile kamunun ve özel kesimin ihraç etmiş olduğu tahvil, bono ve kar/zarar ortaklığı belgesi gibi finansal araçlar gösterilmektedir. ❖ Uzun vadeli amaçlarla, yani başka bir işletmeye ortak olmak amacıyla satın alınan hisse senedi yatırımları finansal durum tablosunun duran varlıklar bölümünde raporlanan yatırımlardır. 	<ul style="list-style-type: none"> ❖ Bir yıl içerisinde ödenecek olanlar finansal durum tablosunun kısa vadeli yabancı kaynaklar bölümünde raporlanarak sınıflandırılır. ❖ Bir yıldan uzun sürede ödenecek olanlar ise uzun vadeli yabancı kaynaklar bölümünde raporlanarak sınıflandırılır.

Uzun vadeli yapılan yatırımların sahip olduğu hisseye göre yatırımlar, bağlı ortaklık, iştirak veya bağlı menkul kıymet olarak ifade edilmektedir. Finansal borçlar ise; işletmenin bankalardan ya da benzeri finansal kuruluşlardan almış olduğu bono, tahvil ve kâr/zarar ortaklığı belgesi gibi finansal araçları kapsar.

6. FİNANSAL ARAÇLARIN TMS/TFRS, BOBİ FRS VE VUK AÇISINDAN KARŞILAŞTIRILMASI

Finansal araçlar, iki başlık altında ele alınmaktadır. Bunlar finansal varlıklar ve finansal borçlardır. Değerlendirme bu ayırım dikkate alınarak yapılmaktadır. Çalışmada KGK tarafından yayımlanan "Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı" standartlara ilişkin örnek uygulamalarda esas alınarak çözümler yapılmıştır.

6.1. Finansal Varlıkların Değerlemesi

Bu bölümde bilanço unsurlarından nakit mevcutlarının değerlendirilmesi, alacakların değerlendirilmesi ve menkul kıymetlerin değerlendirilmesi üzerinde TMS/TFRS, BOBİ FRS ve VUK'ta yer alan değerlendirme ölçüleri karşılaştırılmıştır. Türkiye'de yer alan farklı muhasebe mevzuatları incelendiğinde (Muhasebe Standartları, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve VUK) finansal varlıklar aşağıda Şekil 2'deki gibi sınıflandırılmıştır.

Şekil 2*Finansal varlıkların sınıflandırılması**Not. Yazar tarafından oluşturulmuştur.*

Finansal varlıklar; nakit mevcudunu oluşturan kasa ve banka, senetli ve senetsiz alacaklar ve hisse senetleri gibi menkul kıymetlerden oluşmaktadır.

Tablo 3*Nakit varlıkların değerlemesi*

ANA HESAP	NAKİT VARLIKLARIN DEĞERLEMESİ			
	TMS/IFRS	BOBİ FRS	VUK	
KASA	İlk Kayıt			
	TL	Gerçeğe Uygun Değer	Gerçeğe Uygun Değer	İtibari Değer (Nominal Değer)
	Sonraki Kayıt			
		Gerçeğe Uygun Değer	Gerçeğe Uygun Değer	İtibari Değer (Nominal Değer)
	İlk Kayıt			
	DÖVİZ	Gerçeğe Uygun Değer (TL Karşılığı)	Spot Kur (TL Karşılığı)	Borsa Rayici
Sonraki Kayıt				
	Gerçeğe Uygun Değer (TL Karşılığı)	Spot Kur (TL Karşılığı)	Borsa Rayici	

Tablo 3'ün Devamı

ANA HESAP		NAKİT VARLIKLARIN DEĞERLEMESİ		
		TMS/TFRS	BOBİ FRS	VUK
BANKALAR	VADESİZ TL/DÖVİZ	İlk Kayıt		
		Gerçeğe Uygun Değer (TL Karşılığı)	Gerçeğe Uygun Değer/ Spot Kur (TL Karşılığı)	Mukayyet Değer/Borsa Rayici
		Sonraki Kayıt		
	Gerçeğe Uygun Değer (TL Karşılığı)	Gerçeğe Uygun Değer/ Spot Kur (TL Karşılığı)	Mukayyet Değer/Borsa Rayici	
	VADELİ TL/DÖVİZ	İlk Kayıt		
		Gerçeğe Uygun Değer	Gerçeğe Uygun Değer	İtibari Değer (TL Karşılığı)
Sonraki Kayıt				
	İtfa Edilmiş Tutar	İtfa Edilmiş Tutar	Kıst Getiri/ (Borsa Rayici+Kıst Getiri)	

Not. Yazar tarafından oluşturulmuştur.

TMS/TFRS ve BOBİ FRS açısından TL cinsinden kasa hesabı gerçeğe uygun değerle döviz cinsinden kasa hesabı TMS/TFRS açısından gerçeğe uygun değer, BOBİ FRS açısından spot kur üzerinden değerlendirilir. VUK m. 284, kasa hesabında bulunan Türk Lirası paralarının itibari değerle, yani paraların üzerinde yazılı olan (nominal) değerle değerlendirileceğini belirtmiştir. VUK m. 280 ise, yabancı paraların borsa rayici ile değerlendirileceğini, borsa rayicinin güvenilir olmadığı durumda, borsa rayici yerine alış bedelinin esas alınacağını belirtmiştir. TMS/TFRS açısından yabancı paralı finansal varlıkların finansal tabloların hazırlandığı tarihteki güncel (gerçeğe uygun değer) değerine getirilmesi esastır. BOBİ FRS'de yabancı para cinsinden işlemler ilk kayda alınırken, yabancı para birimindeki tutar işlem tarihindeki spot kur kullanılarak ağırlıklı kullanılan para birimine çevrilir. Spot kur, hemen teslim halindeki geçerli olan döviz kurudur. İşlem tarihi, işlemin ilk kayda alındığı tarihi ifade eder (BOBİ FRS, Bölüm 20 madde 8). BOBİ FRS'de nakit kavramının, işletmedeki nakit ile vadesiz mevduatı ifade ettiği açıklanmaktadır (BOBİ FRS, Bölüm 2 madde 3). Bu nedenle vadesiz banka mevduatı da kasa hesabında olduğu gibi gerçeğe uygun değer veya spot kur üzerinden değerlendirilecektir. TFRS 9'a göre TL cinsinden banka mevduatları ilk muhasebeleştirmede gerçeğe uygun değer ile kayıt altına alınacaktır. Dönem sonu değerlemede ise TFRS 9 ve BOBİ FRS'ye göre "etkin faiz ile itfa edilmiş maliyet" esası uygulanmaktadır. VUK md.281'de ise "Mevduat veya kredi sözleşmelerine müstenit alacaklar değerlendirme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınır" hükmü yer almaktadır. Aynı maddede uygulanacak faiz oranının T.C. Merkez Bankası resmi iskonto oranı olduğu belirtilmiştir.

Döviz Cinsi vadeli banka mevduatının ilk muhasebeleştirilmesinde vadesiz mevduatta olduğu gibi mevduat arasında bir farklılık bulunmamakta olup hepsine göre de maliyet bedeli ile yani dövizin elde edildiği kur üzerinden kayıt yapılacaktır. Dönem sonu değerlendirilmesinde ise iki farklı hesaplama yapılacaktır. Bunlardan biri vade farkı (faiz), diğeri ise kur farkıdır. Vade farkının hesaplanmasında TFRS 9 ve BOBİ FRS etkin faiz yöntemini dikkate almaktadır (Yücel vd., 2020: 30).

TMS/TFRS ve BOBİ FRS açısından kasa hesabının işleyişi taslak metinde açıkça belirtilmektedir. “Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı”na göre Tahsil olunan para tutarları borç, ödemeler ve bankaya yatırılan para tutarları alacak kaydedilir (KGK, 2018). Hesap borç kalanı verir veya kalan vermez. Yabancı paralar kasası raporlama dönemlerinde dönem sonu kuruna göre değerlendirilir ve kur değişim olumlu farkları bu hesabın borcuna “664 Kur Farkı Kazançları” hesabının alacağına; olumsuz farkları ise bu hesabın alacağına, “674 Kur Farkı Zararları (-)” hesabının borcuna kaydedilir”.

VUK açısından kasa hesabının dönem sonlarında değerlendirilmesinde ortaya çıkacak olumlu farklar “646 Kambiyo Karları” olumsuz farklar ise “656 Kambiyo Zararları” hesabında izlenecektir.

Tablo 4*Alacakların Değerlemesi*

ANA HESAP		ALACAKLARIN DEĞERLEMESİ		
		TMS/TFRS	BOBİ FRS	VUK
ALACAKLAR	Senetli/Senetsiz Alacaklar	İlk Kayıt		
		Gerçeğe Uygun Değer (İskonto Edilmiş Tutar)	İlk defa kayda alındığı tarihle tahsil edileceği tarih arasındaki süre bir yıl veya daha kısa olan alacak itibari değeri üzerinden ölçülür. İlk defa kayda alındığı tarih ile tahsil edileceği tarih arasındaki süre bir yıldan uzun olan alacaklar (ödeme çağrısı yapılan sermaye alacakları hariç) itfa edilmiş değeri üzerinden ölçülür.	Mukayyet Değer
		Sonraki Kayıt		Sonraki Kayıt
		İtfa Edilmiş Tutar		Mukayyet Değer (Senetli alacaklarda reeskont uygulanır)
ALINAN ÇEKLER	VADESİZ	İlk Kayıt		
		Gerçeğe Uygun Değer (Çek Bedeli)	Gerçeğe Uygun Değer (Nominal Değer)	Mukayyet Değer
		Sonraki Kayıt		
		Gerçeğe Uygun Değer (Çek Bedeli)	Gerçeğe Uygun Değer (Nominal Değer)	Mukayyet Değer
	VADELİ	İlk Kayıt		
		Gerçeğe Uygun Değer (İskonto Edilmiş Tutar)	Senetli – Senetsiz alacaklardaki süreç izlenerek değerlendirilir. Reeskont işlemlerinde etkin faiz oranı kullanılır.	Mukayyet Değer
		Sonraki Kayıt		Sonraki Kayıt
		İtfa Edilmiş Maliyet		Mukayyet Değer
DEĞERSİZ ALACAKLAR		Bilanço Dışı Bırakılır		Kayıtlı değeri ile gider yazılır.

Not. Yazar tarafından oluşturulmuştur.

BOBİ FRS'ye göre senetli ve senetsiz alacaklar vadesi bir yıldan kısa ise itibari değerle, bir yıldan uzun vadeli ise itfa edilmiş değeri üzerinden ölçüleceğini açıklamaktadır (BOBİ FRS, Bölüm 9 madde 8). Ayrıca, alınan vadeli çekler de muhasebe temel kavramlarından özün önceliği kavramı gereğince senetli alacak olarak kabul edildiğinden senetli alacaklar için yer alan değerlendirme hükümleri alınan vadeli çekler için de geçerli olmaktadır. TFRS 9 Bölüm 5.3'e göre senetli ve senetsiz alacaklar ilk muhasebeleştirilmesinde gerçeğe uygun değerinden kaydedilecektir (Yücel vd., 2020: 29-30). TFRS 9 açısından da vade farklarının ayrıştırılması ilgili alacağın bir yıl ve bir yıldan uzun vadeli olmasına göre değişiklik göstermektedir. Bu durum hem BOBİ FRS hem de TMS/TFRS yaklaşımını benzer yapmaktadır. VUK m.281'e göre, alacaklar mukayyet değerleri ile değerlendirilir. Vadesi gelmemiş olan senede bağlı alacaklar değerlendirme gününün kıymetine irca olunabilir. Bu takdirde, senette faiz oranı açıklanmış ise bu oran kullanılır. Eğer bu oran açıklanmamışsa senetli alacak için Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasının resmi iskonto oranı uygulanır.

VUK m. 266'da yabancı para üzerinden düzenlenmiş çeklerin esas itibariyle borsa rayıcı ile değerlendirileceği belirtilmiştir. Ancak, Türkiye'de yabancı paralar borsası olmadığı için, alınan çekler Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın tespit ve ilan ettiği kur üzerinden değerlemeye tabi tutulacaktır.

Değersiz alacaklar VUK ve TMS/TFRS-BOBİ FRS açısından farklılık içermektedir. VUK, değersiz alacağı mukayyet değeri üzerinden gider yazarken, TMS/TFRS ve BOBİ FRS bölüm 9.39 (ç) herhangi bir değerlendirme ölçüsüne değinmemekte ve ilgili varlığın bilanço dışı bırakılması gerektiğini açıklamaktadır.

Örnek: Uzun işletmesi, 01.11.2021 tarihinde 100.000 TL tutarında ticari mal satmıştır. Karşılığında ise, müşterisi Zeynep ECE'den 3 ay vadeli çek almıştır. Piyasada benzer borçlanma araçlarının faiz oranının %25 olduğu bilinmektedir. Bu verileri dikkate alarak TMS/TFRS, BOBİ FRS ve VUK açısından muhasebeleştirme işlemini gerçekleştiriniz (KDV dikkate alınmamıştır).

TMS/TFRS'ye göre çözüm

$$\text{İtfa Edilmiş Maliyet Bedeli} = 100.000 / (1+0,25)^{3/12} = 94.574 \text{ TL}$$

$$100.000 - 94.574 = 5.426 \text{ TL}$$

2021 Yılı Faizi	2022 Yılı Faizi
3.617 TL	1.809 TL

01.11.2021		
122 ALINAN İLERİ TARİHLİ ÇEKLER		100.000
128 ERTELENMİŞ VADE FARKI GELİRLERİ		5.426
600 YURTİÇİ SATIŞLAR		94.574
Vadeli Çek Karşılığında Yapılan Satış Kaydı		

31.12.2021			
128 ERTELENMİŞ VADE FARKI GELİRLERİ	1.809		
640 ESAS FAALİYET ALACAKLARINA İLİŞKİN VADE FARKI GELİRLERİ VE ESAS FAALİYETLERLE İLGİLİ KUR FARKI KAZANÇLARI		1.809	
Reeskont Hesaplanması Nedeniyle			
01.01.2022			
650 TİCARİ BORÇLARA İLİŞKİN VADE FARKI GİDERLERİ VE ESAS FAALİYETLERLE İLGİLİ KUR FARKI ZARARLARI	1.809		
128 ERTELENMİŞ VADE FARKI GELİRLERİ		1.809	
Reeskont Kaydının İptali			
31.01.2022			
102 BANKALAR 128 ERTELENMİŞ VADE FARKI GELİRLERİ	94.574		
	5.426		
122 ALINAN İLERİ TARİHLİ ÇEKLER		100.000	
Çekin Tahsili			

BOBİ FRS'ye Göre Çözüm

BOBİ FRS açısından vadeli çekler senetli-senetsiz alacaklarda olduğu gibi kayıt altına alınmaktadır. İlgili varlık ilk defa kayda alındığı tarihle tahsil edileceği tarih arasındaki süre bir yıl veya daha kısa ise bu varlığın itibari değeri üzerinden ölçüleceği açıklanmaktadır. Bu verilere göre yapılacak kayıt aşağıdaki gibi olacaktır.

01.11.2021			
122 ALINAN İLERİ TARİHLİ ÇEKLER	100.000		
600 YURTIÇI SATIŞLAR		100.000	
Çekin Alınması Kaydı			

Reeskont Hesaplanması = $(100.000 * 25 * 30) / (36.500 + (25 * 30)) = 2.013,4$ TL

01.01.2022	650 TİCARİ BORÇLARA İLİŞKİN VADE FARKI GİDERLERİ VE ESAS FAALİYETLERLE İLGİLİ KUR FARKI ZARARLARI	2.013,4	
Reeskont Kaydının İptali	128 ERTELENMİŞ VADE FARKI GELİRLERİ		2.013,4
31.12.2021	128 ERTELENMİŞ VADE FARKI GELİRLERİ	2.013,4	
Reeskont Hesaplanması Nedeniyle	640 ESAS FAALİYET ALACAKLARINA İLİŞKİN VADE FARKI GELİRLERİ VE ESAS FAALİYETLERLE İLGİLİ KUR FARKI KAZ.		2.013,4

VUK'a Göre çözüm

01.11.2021	101 ALINAN ÇEKLER	100.000	
Çekin Alınması Kaydı	600 YURTIÇİ SATIŞLAR		100.000
31.12.2021	121 ALACAK SENETLERİ	100.000	
Çekin vadeden dolayı Alacak Senetleri hesabına aktarılma kaydı	101 ALINAN ÇEKLER		100.000

Reeskont Hesaplanması = $(100.000 * 25 * 30) / (36.500 + (25 * 30)) = 2.013,4$ TL

31.12.2021	657 REESKONT FAİZ GİD.	2.013,4	
Reeskont kaydı	122 ALACAK SNT. REESKONTU		2.013,4

01.01.2022			
101 ALINAN ÇEKLER 122 AL. SNT. REESKONTU		100.000 2.013,4	
121 ALACAK SENETLERİ 647 REESKONT FAİZ GEL.			100.000 2.013,4
Reeskont kayıt iptali ve Alacak senetlerinin alınan çeklere Aktarımı kaydı			
31.01.2022			
102 BANKALAR		100.000	
Çekin Tahsili	101 ALINAN ÇEKLER		100.000

Tablo 5*Menkul kıymetlerin değerlemesi*

ANA HESAP	MENKUL KIYMETLERİN DEĞERLEMESİ		
	TMS/TFRS	BOBİ FRS	VUK
	İlk Kayıt	İlk Kayıt	İlk Kayıt
HİSSE SENETLERİ	Gerçeğe Uygun Değer	Halka açık piyasada işlem gören hisse senetleri işlem maliyetleri hariç işlem fiyatı üzerinden, diğerleri işlem maliyetleri ve işlem fiyatı toplamının oluşturduğu maliyet bedeli üzerinden değerlendirilir	Alış Bedeli
	Sonraki Kayıt	Sonraki Kayıt	Sonraki Kayıt
	Gerçeğe Uygun Değer	Halka açık piyasada işlem gören hisse senetleri gerçeğe uygun değer üzerinden, diğerleri maliyet bedelinden varsa değer düşüklüğü zararları düşülerek değerlendirilir	Alış Bedeli

Not. Yazar tarafından oluşturulmuştur.

BOBİ FRS açısından hisse senetlerinin değeri borsada işlem görüp görmemesine göre değişiklik göstermektedir. Halka açık piyasada işlem gören hisse senetleri işlem maliyetleri hariç işlem fiyatı üzerinden değerlendirilirken halka açık piyasalarda işlem görmeyen hisse senetleri için işlem maliyetleri ve işlem fiyatı toplamından oluşan maliyet bedeli üzerinden değerlendirilecektir (BOBİ FRS, Bölüm 9 madde 20-21).

TMS/TFRS’lerde BOBİ FRS’de ki gibi bir ayırım bulunmamaktadır. TMS/TFRS’lerde hisse senetlerinin gerçeğe uygun değerle değerlendirileceği açıklanmaktadır. Ayrıca aynı maddede hisse senetlerinin edinimi ile ilgili olan işlem maliyetlerinin hisse senedinin maliyetine eklenmeyeceği hükmü yer almaktadır. TFRS 9’a göre değerlemeden kaynaklanan farkları kar zararda raporlanmaktadır. Gerçeğe uygun değer değişimleri kâr veya zarara yansıtılanlar dışındaki finansal varlıkların edinimiyle veya ihracıyla ortaya çıkan işlem maliyetleri de gerçeğe uygun değere ilave edilir veya gerçeğe uygun değerden düşülür ifadesi yer almaktadır (TFRS 9, Bölüm 5 madde 5.1.1). BOBİ FRS’ de ise böyle bir açıklama bulunmamaktadır.

VUK m.279’a göre, hisse senetleri ile fon portföyünün en az yüzde 51’i Türkiye’de kurulmuş bulunan şirketlerin hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılma belgeleri alış bedeliyle, bunlar dışında kalan her türlü menkul kıymetin borsa rayici ile değerlendirileceği açıklanmaktadır. Her üç uygulamada birbirinden farklı değerlendirme ölçülerini dikkate almaktadır.

Örnek: Uzun işletmesine ait 31.12.2021 tarihli finansal durum tablosunda hisse senetlerinin varlıklar içerisindeki değeri 250.000 TL olarak kayıtlıdır. Dönem sonunda yapılan incelemede Borsa İstanbul’da (BİST) hisse senetlerinin değerinin 300.000 TL olduğu tespit edilmiştir. Bu verileri dikkate alarak TMS/TFRS, BOBİ FRS ve VUK açısından muhasebeleştirme işlemini gerçekleştiriniz.

TMS/TFRS ve BOBİ FRS’ye göre çözüm (Değer Artışı)

31.12.2021	
110 GERÇEĞE UYGUN DEĞER FARKI KAR VEYA ZARARA YANSITILAN FİNANSAL YATIRIMLAR	50.000
665 NAKİT VE NAKİT BENZERİ VARLIKLAR İLE MENKUL KIYMET YATIRIMLARINA İLİŞKİN DEĞER ARTIŞ KAZ.	50.000
Dönem sonu hisse senedi değer artış kaydı	

TMS/TFRS ve BOBİ FRS’ye göre yapılan kayıtlar aynıdır. Gerçeğe uygun değerinden ölçülen ve dönem sonlarında gerçeğe uygun değerde meydana gelen değişikliklerin kâr veya zarara yansıtıldığı finansal yatırımların izlenmesinde “110 Gerçeğe Uygun Değer Farkı Kâr veya Zarara Yansıtılan Finansal Yatırımlar” hesabı kullanılır. Ortaya çıkan değer artışları “665 Nakit ve Nakit Benzeri Varlıklar ile Menkul Kıymet Yatırımlarına İlişkin Değer Artış Kazançları” hesabına değer azalışları ise “675 Nakit ve Nakit Benzeri Varlıklar ile Menkul Kıymet Yatırımlarına İlişkin Değer Azalış Zararları” hesabına kaydedilir.

Örnek: Uzun işletmesine ait 31.12.2021 tarihli finansal durum tablosunda hisse senetlerinin varlıklar içerisindeki değeri 250.000 TL olarak kayıtlıdır. Dönem sonunda yapılan incelemede Borsa İstanbul’da (BİST) hisse senetlerinin değerinin 200.000 TL olduğu tespit edilmiştir. Bu verileri dikkate alarak TMS/TFRS, BOBİ FRS ve VUK açısından muhasebeleştirme işlemini gerçekleştiriniz.

TMS/TFRS ve BOBİ FRS'ye Göre Çözüm (Değer Azalışı) (Karacan ve Albeni (2022) çalışmasından uyarlanmıştır).

31.12.2021		
675 NAKİT VE NAKİT BENZERİ VARLIKLAR İLE MENKUL KIYMET YATIRIMLARINA İLİŞKİN DEĞER AZALIŞ ZARARLARI -KARŞILIK GİDERLERİ	50.000	
109 NAKİT VE NAKİT BENZERLERİ DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI		50.000
Dönem sonu hisse senedi değer azalış kaydı		

Değer düşüklüğü zararının iptalinin karşılık ayrıldığı dönemde olması durumunda yapılması gereken kayıt aşağıdaki gibi olacaktır.

31.12.2021		
109 NAKİT VE NAKİT BENZERLERİ DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI	50.000	
675 NAKİT VE NAKİT BENZERİ VARLIKLAR İLE MENKUL KIYMET YATIRIMLARINA İLİŞKİN DEĞER AZALIŞ ZARARLARI -KARŞILIK GİDERLERİ		50.000
Hisse senedi değer azalış kaydı iptali		

VUK'a Göre Çözüm

31.12.2021		
110 HİSSE SENETLERİ	50.000	
649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR		50.000
649 01 MENKUL KIYMET BORSA DEĞER ARTIŞ KAZANCI		
Dönem sonu hisse senedi değer artış kaydı		

VUK'a göre yapılan kayıta dönem sonunda ortaya çıkan hisse senedi değer artış tutarı "649 Diğer Olağan Gelir ve Karlar" hesabı altında 649 01 "Menkul Kıymet Borsa Değer Artış Kazancı" (Aralık, 2019: 232) alt hesabına kaydedilmelidir.

6.2. Finansal Yükümlülüklerin Değerlemesi

Bu bölümde finansal durum tablosu kaynak yapısı içerisinde yer alan borçların değerlendirilmesi senetli-senetsiz borçlar, vadeli-vadesiz düzenlenen çekler, banka kredileri ve çıkarılmış tahviller açısından incelenecek ve TMS/TFRS, BOBİ FRS, KÜMİ FRS ve VUK'ta yer alan değerlendirme ölçüleri açısından bu borçlar karşılaştırılmaktadır. Finansal borçlar; Tam Set Muhasebe Standartları açısından; krediler, borçlar, verilen çekler ve tahvillerden oluşmaktadır.

6.2.1. Ticari Borçların Değerlemesi

İşletmelerin esas faaliyetlerinden kaynaklı ortaya çıkan borçlarının değerlendirilmesi bu kısımda yapılacaktır. Senetli, senetsiz ve döviz üzerinden düzenlenen borç senetlerinin değerlendirilmesi TMS/TFRS, BOBİ FRS ve VUK açısından karşılaştırmalı şekilde aşağıda Tablo 5'te açıklanmaktadır.

Tablo 6

Ticari Borçların Değerlemesi

ANA HESAP		TMS/TFRS	BOBİ FRS	VUK
		İlk Kayıt		
		Gerçeğe Uygun Değer (İskonto Edilmiş Tutar) (TFRS 9.5.1.1)	Bir yıl içerisinde ödenecek senetli/senetsiz borçlar <u>itibari</u> değerle, bir yıldan daha uzun bir sürede ödenecek olanlar ise itfa edilmiş değer üzerinden ölçülür (BOBİ FRS 9.8).	Senetli ve Senetsiz borçlar Mukayyet Değer üzerinden değerlemeye tabi tutulur (VUK madde 285).
		Sonraki Kayıt		
TİCARİ BORÇLAR	Senetli- Senetsiz Borçlar	Etkin faiz yöntemi ile itfa edilmiş maliyet bedeli	Bir yıldan uzun sürede ödenecek olan borçlar İtfa Edilmiş Tutar üzerinden değerlendirilir. Bir yıl içerisinde ödenecek olan borçlar ise mukayyet değeri üzerinden değerlendirilir.	Mukayyet Değer (Senetli borçlarda reeskont uygulanır).
		Değerleme Farkları		
		Gerçeğe uygun değer değişimi diğer kapsamlı gelire yansıtılmaktadır. Gerçeğe uygun değer değişimi kâr veya zarara yansıtılmaktadır (Tuğay ve Arısoy, 2019: 567).	İtfa edilmiş değeri üzerinden ölçülen ticari borçlara ilişkin etkin faiz yöntemine göre hesaplanan faiz tutarı Kâr veya Zarar Tablosunda "Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler" kalemlerinde; diğer borçlara ilişkin etkin faiz yöntemine göre hesaplanan faiz tutarı ise "Faiz vb. Giderler" kalemlerinde gösterilir (BOBİ FRS 9.9)	-

Not. Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Örnek: Uzun işletmesi 01.09.2020 tarihinde peşin bedeli 100.000 TL ticari malı aylık 5.000 TL farkla 5 ay vadeli 125.000 TL'ye senetsiz olarak satın almıştır. (KDV ihmal edilmiştir) Bu verileri dikkate alarak TMS/TFRS, BOBİ FRS ve VUK açısından muhasebeleştirme işlemini gerçekleştiriniz.

TMS/TFRS'ye Göre Çözüm

01.09.2020		
153 TİCARİ MALLAR	100.000	
328 ERTELENMİŞ VADE FARKI GİDERLERİ	25.000	
320 SATICILAR		125.000
Vadeli Ticari Mal Alım Kaydı		

31.12.2020 yani dönem sonunda oluşan vade farkı tutarı ilgili sonuç hesabına aktarılmalıdır.

31.12.2020		
650 TİCARİ BORÇLARA İLİŞKİN VADE FARKI GİDERLERİ VE ESAS FAALİYETLERLE İLGİLİ KUR FARKI ZARARLARI	20.000	
328 ERTELENMİŞ VADE FARKI GİD.		20.000
Vade Farkı Tutarının İlgili Hesaba Aktarılması		

31.01.2021 tarihi yani vade bitiminde hem vade farkı hem de borç tutarı ödenmelidir.

31.10.2021		
320 SATICILAR	125.000	
650 TİCARİ BORÇLARA İLİŞKİN VADE FARKI GİDERLERİ VE ESAS FAALİYETLERLE İLGİLİ KUR FARKI ZARARLARI	5.000	
100 KASA		125.000
328 ERTELENMİŞ VADE FARKI GİD.		5.000
Vade Farkı ve Borcun Ödenmesi Kaydı		

BOBİ FRS'ye göre çözüm

01.09.2020		
153 TİCARİ MALLAR	125.000	
320 SATICILAR		125.000
Ticari Mal Alım Kaydı		

BOBİ FRS'de bir yıl içerisinde ödenecek senetli/senetsiz borçların itibari değerle, bir yıldan daha uzun bir sürede ödenecek olanların ise itfa edilmiş değer üzerinden kayıt altına alınacağı açıklanmaktadır (BOBİ FRS 9.8).

VUK'a Göre Çözüm

	01.09.2020		
153 TİCARİ MALLAR			125.000
320 SATICILAR			125.000
Ticari Mal Alım Kaydı			

VUK'a göre Senetli ve Senetsiz borçlar vade ayrımı dikkate alınmaksızın mukayyet değer üzerinden değerlemeye tabi tutulur (VUK madde 285).

TMS/TFRS'ye göre borçların değerlemesinde vade ayrımı söz konusu değildir. TMS/TFRS'ye göre borçlar vadesine bakılmaksızın itfa edilmiş değerleri üzerinden değerlemeye tabi tutulmaktadır. BOBİ FRS'ye göre borçların değerlemesinde vade ayrımı bulunmaktadır. BOBİ FRS'ye göre borçlar uzun vadeli bir borç ise itfa edilmiş değerleri üzerinden, kısa vadeli bir borç ise itibari değerleri ile değerlemeye tabi tutulacaktır. (BOBİ FRS, 9.8). VUK madde 285'te senetli ve senetsiz borçların mukayyet değer ile değerlendirileceği açıklanmıştır. Mevduat veya kredi sözleşmelerine dayalı borçlar değerlendirme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınır. Vadesi gelmemiş olan senede bağlı borçlar değerlendirme günü kıymetine indirgenebilir. Bu, takdirde senetteki faiz oranı uygulanır. Faiz oranı açıklanmamışsa Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasının resmi iskonto oranı uygulanır. Yabancı paralı krediler borsa rayıcı ile değerlendirilir. Borsa rayıcının olmaması durumunda değerlemeye uygulanacak kur Hazine ve Maliye Bakanlığı'na tespit olunur. Yabancı para ile olan senetli veya senetsiz borçlar için aynı hüküm geçerlidir. Dönem sonlarında ise reeskonta tabi tutulmuş değer ile değerlendirileceğini belirtilmektedir. Senetsiz borçlar için reeskont işlemi söz konusu değildir.

6.2.2. Verilen Çeklerin Değerlemesi

İşletmelerin üçüncü kişilere bankalardan TL, yabancı paralı çek ya da ödeme emri sonucunda ortaya çıkan borçlarının değerlendirilmesi bu kısımda yapılacaktır. Verilen çeklerin değerlendirilmesi TMS/TFRS, BOBİ FRS ve VUK açısından karşılaştırmalı şekilde aşağıda Tablo 6'da açıklanmaktadır. **6. SONUÇ**

Tablo 7*Verilen Çeklerin Değerlemesi*

ANA HESAP		TMS/TFRS	BOBİ FRS	VUK
		İlk Kayıt		
VERİLEN ÇEKLER	Vadesiz	Gerçeğe Uygun Değer (Çek Bedeli)	Gerçeğe Uygun Değer (Çek Bedeli) Tutarın kaydedildiği hesap TMS ile benzerlik göstermektedir.	Mukayyet Değer Tutarın kaydedildiği hesap TMS ile benzerlik göstermektedir.
		Tutar 103 nolu hesapta izlenir.		
		Sonraki Kayıt		
		Gerçeğe Uygun Değer (Çek Bedeli)	Gerçeğe Uygun Değer (Çek Bedeli)	Mukayyet Değer

Tablo 7'nin Devamı

ANA HESAP		TMS/TFRS	BOBİ FRS	VUK
VERİLEN ÇEKLER	Vadeli	İlk Kayıt		
		Gerçeğe Uygun Değer (İskonto Edilmiş Tutar) Tutarın 321 nolu hesapta izlenmesi gerekmektedir (Özkan ve Şahin, 2013: 33).	Gerçeğe Uygun Değer (İskonto Edilmiş Tutar) Tutarın kaydedildiği hesap TMS ile benzerlik göstermektedir.	Mukayyet Değer Tutarın kaydedildiği hesap TMS ile benzerlik göstermektedir.
		Sonraki Kayıt		
		İtfa Edilmiş Maliyet	İtfa Edilmiş Maliyet	Mukayyet Değer

Not. Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Vadesiz olarak değerlemeye konu olan verilen çekler nakdi bir varlık olarak düşünülmektedir. Bu nedenle vadesiz çeklerin değerlendirilmesi ile kasadaki mevcutların değerlendirilmesi aynı olduğu için beraber değerlendirilmesi mümkündür. Vadesiz verilen çeklerin ilk ölçümü dört uygulama için benzerlik göstermektedir. Vadeli verilen çekler açısından uygulamalar karşılaştırıldığında TMS/TFRS ile BOBİ FRS benzerlik göstermektedir. Muhasebe temel kavramlarından özün önceliği kavramı gereğince verilen vadeli çekler vadeli senet gibi düşünülmeli ve ilgili tutar 321 nolu borç senetlerine aktarılmalıdır. Uygulamada vadesiz ve vadeli çeklerin tamamının 103 Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri hesabında izlendiği görülmektedir. Olması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir:

Vadeli çekin düzenlendiği tarih			
103 VERİLEN ÇEKLER VE ÖD. EM.		xxx	
321 BORÇ SENETLERİ			xxx

Örnek: Beste ve Ece işletmesinin 31.12.2021 tarihinde, ticari mal alımına (11.08.2021) ilişkin Merve işletmesi adına düzenlemiş olduğu %25 faiz oranlı 100.000 TL tutarındaki çekin vadesinin bitimine 60 gün kaldığını ve ödemenin gecikmemesi açısından gerekli çalışmaların yapılması hususunda muhasebe yetkilisi bilgilendirilmiştir. Bu verileri dikkate alarak TMS/TFRS, BOBİ FRS ve VUK açısından muhasebeleştirme işlemini gerçekleştiriniz.

$$\text{İtfa Edilmiş Maliyet} = (100.000 * 25 * 60) / (36.500 + (25 * 60)) = 3.947,4 \text{ TL}$$

TMS/TFRS'ye Göre Çözüm

11.08.2021			
153 TİCARİ MALLAR		96.052,6	
328 ERTELENMİŞ VADE FARKI GİDERLERİ		3.947,4	
322 VERİLEN İLERİ TARİHLİ ÇEK.			100.000
Çek Keşide Ederek Ticari Mal Alım Kaydı			

31.12.2021		
650 TİCARİ BORÇLARA İLİŞKİN VADE FARKI GİDERLERİ VE ESAS FAALİYETLERLE İLGİLİ KUR FARKI ZARARLARI	3.375,2	
328 ERTELENMİŞ VADE FARKI GİD.		3.375,2
28.02.2022		
650 TİCARİ BORÇLARA İLİŞKİN VADE FARKI GİDERLERİ VE ESAS FAALİYETLERLE İLGİLİ KUR FARKI ZARARLARI	572,2	
328 ERTELENMİŞ VADE FARKI GİD.		572,2
28.02.2022		
322 VERİLEN İLERİ TARİHLİ ÇEKLER	100.000	
102 BANKALAR Borcun Ödenmesi Kaydı		100.000

BOBİ FRS'ye Göre Çözüm

11.08.2021		
153 TİCARİ MALLAR	100.000	
322 VERİLEN İLERİ TARİHLİ ÇEK. Çek Keşide Ederek Ticari Mal Alım Kaydı		100.000

Vadeli düzenlenen çekler, senetli borç niteliğine sahiptir. Bu yüzden değerlendirme ticari borçlarda olduğu gibi yapılmaktadır. BOBİ FRS'de daha önce de belirtildiği üzere bir yıl içerisinde ödenecek senetli/senetsiz borçların itibari değerle değerlendirileceği, bir yıldan daha uzun bir sürede ödenecek senetli/senetsiz borçların ise itfa edilmiş değer üzerinden kayıt altına alınacağı açıklanmaktadır (BOBİ FRS 9.8). 31.12.2021 ve 28.02.2022 tarihlerinde yapılacak kayıtlar TMS/TFRS ile aynı olduğundan kayıt yapılmamıştır.

VUK'a Göre Çözüm

11.08.2021		
153 TİCARİ MALLAR	100.000	
103 VERİLEN ÇEKLER VE ÖD. EM. Çek Keşide Ederek Ticari Mal Alım Kaydı		100.000

VUK'a göre verilen çekler, borç senetleri olarak işlem görmekte ve vade ayrımı dikkate alınmaksızın mukayyet değer üzerinden değerlemeye tabi tutulmaktadır (VUK madde 285).

6.2.3. Banka Kredilerinin Değerlemesi

Banka kredileri, banka, banker ve diğer finans kuruluşlarından ulusal veya yabancı para cinsinden talep edilen kısa ve uzun vadeli kredilere ait tutarların takip edildiği hesap kalemini ifade etmektedir. Banka kredilerinin değerlendirilmesi TMS/TFRS, BOBİ FRS ve VUK açısından karşılaştırmalı şekilde aşağıda Tablo 8’de açıklanmaktadır.

Tablo 8

Banka Kredilerinin Değerlemesi

ANA HESAP	TMS/TFRS	BOBİ FRS	VUK
	BANKA KREDİLERİ	İlk Kayıt	
TFRS 9’a göre gerçeğe uygun değeriyle (TFRS 9.5.1.1) (Anapara tutarı)		BOBİ FRS’ye göre işlem fiyatıyla (BOBİ FRS 9.12) (Anapara tutarı)	İşlemiş faizi ile birlikte mukayyet değeriyle değerlendirilir (VUK Madde 286).
Sonraki Kayıt			
	İtfa edilmiş maliyet	İtfa edilmiş maliyet	Mukayyet değer dikkate alınır.

Not. Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Banka kredilerinin ilk muhasebeleştirilmesinde farklı değerlendirme ölçüleri ifade edilmiş olsa da bu ölçülerin aynı tutarı değerlemeye tabi tutmasından dolayı her üç standart seti arasında bir fark olmadığı görülmektedir (Yücel vd., 2020: 31). Fakat işlem maliyetleri açısından uygulamada TMS/TFRS ve BOBİ FRS benzerlik gösterirken VUK açısından durum farklılaşmaktadır. TMS/TFRS ve BOBİ FRS finansal borçlanma sırasında ortaya çıkan işlem maliyetlerini borcun değerinden düşükten sonra muhasebeleştirilmesi gerektiğini vurgulamaktadır (Akbulut, 2015: 176). VUK’ta ise böyle bir uygulama yoktur. VUK madde 285’e göre mevduat veya kredi sözleşmelerine dayalı borçlar değerlendirme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınır.

Örnek: Merve işletmesi 03.08.2021 tarihinde demirbaş alımında kullanmak amacıyla X bankasından %20 faiz oranlı 182 gün vadeli 100.000 TL kredi kullanmıştır. Bu verileri dikkate alarak TMS/TFRS, BOBİ FRS ve VUK açısından muhasebeleştirme işlemini gerçekleştiriniz. (KDV ihmal edilmiştir)

$$\text{Toplam Ödenecek Faiz} = (100.000 * 20\% * 182) / 360 = 10.111 \text{ TL}$$

2021 Yılı Faizi	2022 Yılı Faizi
$(10.111 / 182) * 151 = 8.389 \text{ TL}$	1.722 TL

TMS/TFRS'ye Göre Çözüm

Utku ve Kaya (2021) çalışmasında işletmenin edindiği banka kredilerine isabet eden faiz tutarlarının “308 Ertelemiş Borçlanma Maliyetleri (-)” hesabında izlenmesi gerektiğini ifade etmektedir.

03.08.2021			
255 DEMİRBAŞLAR	100.000		
308 ERTELENMİŞ BORÇLANMA MALİYETİ	10.111		
300 BANKA KREDİLERİ		110.111	
Banka Kredisi Alım Kaydı			
31.12.2021			
780 FİNANSMAN GIDERİ	8.389		
308 ERTELENMİŞ BORÇLANMA MAL.		8.389	
Faiz Tahakkuk Kaydı			
31.01.2022			
780 FİNANSMAN GIDERLERİ	1.722		
300 BANKA KREDİLERİ	110.111		
308 ERTELENMİŞ BORÇLANMA MAL.		1.722	
102 BANKALAR		110.111	
Banka Kredisi ve Faizin Ödenme Kaydı			

BOBİ FRS'ye Göre Çözüm

11.08.2021			
255 DEMİRBAŞLAR	100.000		
300 BANKA KREDİLERİ		100.000	
Banka Kredisi Alım Kaydı			

TMS/TFRS ve BOBİ FRS banka kredileri açısından uygulamada benzerlik gösterdiğinden sadece alım kaydı yapılmıştır.

VUK'a Göre Çözüm

03.08.2021			
255 DEMİRBAŞLAR	100.000		
300 BANKA KREDİLERİ		100.000	
Banka Kredisi ile Demirbaş Alım Kaydı			

31.12.2021		
780 FİNANSMAN GİDERLERİ	8.389	
381 GİDER TAHAKKUKLARI		8.389
Faiz Tahakkuk Kaydı		
31.01.2022		
780 FİNANSMAN GİDERLERİ	1.722	
381 GİDER TAHAKKUKLARI	8.389	
300 BANKA KREDİLERİ	100.000	
102 BANKALAR		110.111
Banka Kredisi ve Faizin Ödenme Kaydı		

6.2.4. Çıkarılmış Tahvillerin Değerlemesi

Çıkarılmış tahvillerin değerlemesi TMS/TFRS, BOBİ FRS ve VUK açısından karşılaştırmalı şekilde aşağıda Tablo 9'da açıklanmaktadır.

Tablo 9

Banka Kredilerinin Değerlemesi

ANA HESAP	TMS/TFRS	BOBİ FRS	VUK
	İlk Kayıt		
ÇIKARILMIŞ TAHVİLLER	Gerçeğe Uygun Değer (İşlem maliyetleri düşülmüş) üzerinden değerlemeye tabi tutulur.	Gerçeğe Uygun Değer (İşlem maliyetleri düşülmüş) üzerinden değerlemeye tabi tutulur.	İtibari değer üzerinden değerlemeye tabi tutulur.
	Sonraki Kayıt		
	İtfa edilmiş maliyet	İtfa edilmiş maliyet	İtibari değer

Not. Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Çıkarılmış tahviller, işletmelerin kaynak yaratmak amacıyla uzun vadeli olarak çıkardığı bir borçlanma senedir. TRFS 9 ve BOBİ FRS açısından yapılacak ilk kayıta çıkarılmış tahvillerin değerlemesinde bir farklılık bulunmamaktadır. Fakat VUK'un 286. maddesine göre çıkarılan tahvillerin itibari değer yani kıymetli evrağın üzerinde yazılı olan değer dikkate alınarak değerlemeye tabi tutulacağı açıklanmaktadır.

TMS/TFRS ve BOBİ FRS'de ortaya çıkabilecek işlem maliyetlerinin söz konusu gerçeğe uygun değere ilave edilmeyeceğini belirtmektedir. VUK'ta ise ilk ve sonraki kayıta itibari değer dikkate alınmaktadır.

7. SONUÇ

Çalışma “Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı” çerçevesinde finansal araçlar incelemekte ve muhasebeleştirilmesi sürecini açıklığa kavuşturmuştur. Finansal araçlar, Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS), Büyük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartları (BOBİ FRS) ve Vergi Usul Kanunu (VUK) açısından incelenmiş ve aşağıdaki sonuçlar elde edilmiştir:

- Finansal varlıklar içerisinde değerlendirilen kasa hesabı açısından yabancı paralar kasası raporlama dönemlerinde dönem sonu kuruna göre değerlendirilir ve kur değişim olumlu farkları bu hesabın borcuna “664 Kur Farkı Kazançları” hesabının alacağına; olumsuz farkları ise bu hesabın alacağına, “674 Kur Farkı Zararları (-)” hesabının borcuna kaydedilir”. VUK açısından kasa hesabının yabancı paralar kasası dönem sonlarında değerlemesinde ortaya çıkacak olumlu farklar “646 Kambiyo Kârları” olumsuz farklar ise “656 Kambiyo Zararları” hesabında izlenecektir.
- TFRS 9.5.3’e göre senetli ve senetsiz alacaklar gerçeğe uygun değerinden değerlendirilme tabii tutulurken, BOBİ FRS açısından bu alacakların vadesine dikkat edilmesi gerekmektedir. BOBİ FRS’ye göre bu alacakların bir (1) yıl veya altında ise itibari değer üzerinden, vadesi bir (1) yılın üstünde ise itfa edilmiş maliyet değeri dikkate alınmaktadır. VUK açısından değerlendirme ölçüsü mukayyet değerdir. Bu durumda vadesi bir (1) yıl veya altında olan alacaklar bakımından VUK ve BOBİ FRS değerlendirme ölçüsü açısından benzerlik göstermektedir. Vadesi bir (1) yılın üstünde olan alacaklar bakımından TMS/TFRS ve BOBİ FRS değerlendirme ölçüleri açısından benzerlik göstermektedir.
- Alınan çekler açısından üç uygulama incelendiğinde vadesiz çekler açısından üç uygulamada benzer değerlendirme ölçüleri kullanılmaktadır. Çekin vadeli olması durumunda alacaklarda olduğu gibi BOBİ FRS açısından bir (1) yıl ve altı / bir (1) yılın üstünde vade ayrımı söz konusudur. Kullanılan hesaplar açısından vadeli çekler TMS/TFRS ve BOBİ FRS’de “122 Vadeli Alınan Çekler” hesabında izlenirken, VUK’ta kullanılan hesap “101 Alınan Çekler” hesabıdır.
- Hisse senetleri açısından üç uygulama incelendiğinde TMS/TFRS’lerde gerçeğe uygun değeri dikkate aldığı, BOBİ FRS’nin ise hisse senetlerini borsada işlem görüp görmemesine göre bir ayrıma göre değerlendirme ölçüsünü belirlediği görülmektedir. TMS/TFRS ve BOBİ FRS’ye göre yapılan kayıtlar aynıdır. Gerçeğe uygun değerinden ölçülen ve dönem sonlarında gerçeğe uygun değerinde meydana gelen değişikliklerin kar veya zarara yansıtıldığı finansal yatırımların izlenmesinde “110 Gerçeğe Uygun Değer Farkı Kâr veya Zarara Yansıtılan Finansal Yatırımlar” hesabı kullanılır. Ortaya çıkan değer artışları “665 Nakit ve Nakit Benzeri Varlıklar ile Menkul Kıymet Yatırımlarına İlişkin Değer Artış Kazançları” hesabına değer azalışları ise “675 Nakit ve Nakit Benzeri Varlıklar ile Menkul Kıymet Yatırımlarına İlişkin Değer Azalış Zararları” hesabına kayıt edilir. VUK açısından yapılacak kayıtlarda değer artışı “649 Diğer Olağan Gelir ve Kârlar” hesabına kayıt yapılmaktadır.
- Ticari borçlar açısından üç uygulama incelendiğinde BOBİ FRS ve VUK benzerlik gösterirken, TMS/TFRS uygulamada bazı farklılıklar içermektedir. TMS/TFRS açısından yapılan kayıtlarda itfa edilmiş maliyeti üzerinden ölçülmesi gereken senetli veya senetsiz ticari borçların tutarlarına ilave edilmiş; ancak gelecek aylarda kâr veya zarar hesaplarında gider yazılacak vade farkı giderlerinin “328 Ertelenmiş Vade farkı Giderleri” hesabına aktarılması gerektiği açıklanmaktadır. Döneme düşen vade farkı tutarının “650 Ticari Borçlara İlişkin Vade Farkı Giderleri ve Esas Faaliyetlerle İlgili Kur Farkı Zararları (-)” hesabına aktarılmaktadır.
- Verilen çekler senetli borç niteliği taşımaktadır. Üç uygulama incelendiğinde BOBİ FRS ve VUK uygulamada benzerlik fakat kullanılan hesapta farklılık göstermektedir. TMS/TFRS ve BOBİ FRS “322 Verilen İleri Tarihli Çekleri” kullanırken, VUK “103 Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri” hesabını kullanmaktadır. TMS/TFRS açısından senetli borçlara reeskont uygulaması sonucunda ortaya çıkan reeskont tutarı bu hesaba borç, “640 Esas Faaliyet Alacaklarına İlişkin Vade Farkı Gelirleri ve Esas Faaliyetlerle İlgili Kur Farkı Kazançları” hesabına alacak kaydedilir. İzleyen dönemde bu hesap “650 Ticari Borçlara İlişkin Vade Farkı Giderleri ve Esas Faaliyetlerle İlgili Kur Farkı Zararları (-)” hesabına aktarılarak kapatılır.

Beyan ve Açıklama / Disclosure Statement

Yazarlar tarafından herhangi bir çıkar çatışması beyan edilmemiştir.

The authors have no conflict of interest to declare.

Finansal Destek / Funding

Bu çalışmada herhangi bir finansal destek alınmamıştır.

No funding to declare for this study.

Araştırmacıların Katkı Oranı Beyanı / Author Contribution Statement

Bütün yazarlar eşit düzeyde katkı vermiştir.

All authors have contributed equally.

Etik Kurul İzni / Ethics Board Approval

Bu çalışma etik kurul izni gerektirmemektedir.

This study does not require ethics board approval.

Bu Makaleye Atıf Vermek İçin / To Cite This Article: Uzun, E. ve Uygur, M. N. (2023). Finansal raporlama standartlarına uygun hesap planı taslağı çerçevesinde TFRS 9 Finansal Araçlar (2017 Sürümü) ve muhasebeleştirilmesi: Mevcut uygulamalar açısından karşılaştırma. *İda Academia Muhasebe ve Maliye Dergisi*, 6(2), 79-103. <https://doi.org/10.52059/idaacmmd.1279749>

KAYNAKÇA

- Akbulut, A. (2015). *Karşılaştırmalı TMS/TFRS-VERGİ uygulamaları ve sonuçları* (2. Baskı). Maliye Hesap Uzmanları Derneği.
- Apalı, İ. (2019). Şirketlerde sermayenin azalması ya da borca batık olma durumu ve eş zamanlı olarak sermaye azaltımı ve sermaye artırımının vergi kanunları karşısındaki durumu. *Mali Çözüm Dergisi*, 151, 231-239.
- Bahadır, O. (2012). KOBİ'ler için UFRS/TFRS kapsamında temel finansal araçlar: muhasebeleştirme ve ölçüm. *Mali Çözüm Dergisi*, 111, 43-60.
- BOBİ FRS. 29.07.2017 Tarih ve 30138 Sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanan (Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı), 56 Sıra No'lu tebliğ. 10.06.2022 tarihinde <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2017/07/20170729M1.pdf> adresinden ulaşılmıştır.
- Karacan, S. ve Albeni, N. (2022). Mevcut Tekdüzen Hesap Planı ve Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Örnek Hesap Planında yer alan karşılık hesaplarının karşılaştırılması. *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 1(43), 1-25. <https://doi.org/10.35343/kosbed.993365>
- KGK (2018). Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı. 10.06.2022 tarihinde <http://www.kgk.gov.tr> adresinden ulaşılmıştır.
- Kieso, D. E., Weygandt, J. J., & Warfield, T. D. (2014). *Intermediate Accounting* (Volume 2 IFRS Edition). John Wiley & Sons.
- Mengi, P. (2019). *TFRS 9 Finansal Araçlar Standardının finansal tablolara ve finansal sisteme etkisi* (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Yaşar Üniversitesi.
- Özkan, Ö. ve Şahin, H. (2013). Vergi Usul Kanunu ile TMS/TFRS'ye göre değerlendirme ölçüleri. *Vergi Raporu*, 171, 27-44.

- TFRS 9 Finansal Araçlar Standardı. 19.12.2017 Tarih ve 30275 sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanan 113 sıra no’lu Tebliğ. 10.06.2022 tarihinde https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2018Seti/TFRS/TFRS_9_2017%20S%C3%BCr%C3%BCm%C3%BC_2018.pdf adresinden ulaşılmıştır.
- Tuğay, O. ve Arısoy, K. (2019). Finansal araçların TMS/TFRS ve BOBİ FRS çerçevesinde muhasebeleştirme esaslarının karşılaştırılması. *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 6(2), 563-577.
- Utku, M. ve Kaya, Y. (2021). Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartları (KÜMİ FRS) çerçevesinde maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesi. *Mali Çözüm Dergisi*, 31(163), 123-139.
- Yin, R. K. (2009). *Case study methods: Design and methods* (4th Edition). Sage.
- Yücel, S., Öncü, M. A ve Akcan, A. Türkiye’deki güncel muhasebe mevzuatına göre finansal araçların sınıflandırılması ve değerlendirme hükümlerinin karşılaştırılması. *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, 19(73), 18-35. <https://doi.org/10.17755/esosder.514395>

MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ KİŞİLİK ÖZELLİKLERİ İLE MUHASEBE POLİTİKASI TERCİHLERİ ARASINDAKİ FARKLILIKLARIN İNCELENMESİ

Examining the Differences between Accounting Occupationsl Professionals' Personality
Characteristics with Accounting Policy Preferences

Araştırma Makalesi

Serpil ÇELİK*¹ 

Gönderim Tarihi: 14.04.2023

Kabul Tarihi: 31.07.2023

ÖZ Ulusal/uluslararası muhasebe düzenleme/standartları mali işlemlerin ölçülmesinde, kaydedilmesinde ve raporlanmasında alternatif muhasebe politikaları içermektedir. Muhasebe politikalarında alternatif uygulamalara izin verilmesi finansal bilginin üretiminde finansal bilgiyi üretenlerin tercihlerini etkili kılmakta; bu durum muhasebenin davranışsal boyutunun incelenmesi gerekliliğini ortaya koymaktadır. Muhasebe politikası tercihi üzerine yapılan literatür çalışmalarının vergi ve ekonomik faktörler üzerine yoğunlaştığı görülmüştür. Bu araştırmanın muhasebe politikası tercihinin davranışsal faktörler açısından (kişilik özellikleri) incelenmesi yönüyle literatüre katkı sağlaması beklenmektedir. Araştırmanın amacı; muhasebe meslek mensuplarının kişilik özellikleri ile Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi uygulamalarında yer alan alternatif muhasebe politikaları tercihi arasındaki farklılığın incelenmesidir. Araştırmanın örneklemini Niğde, Nevşehir, Kayseri ve Aksaray'da faaliyet gösteren SMMM ve YMM ünvanlarına sahip meslek mensupları oluşturmaktadır. Araştırmanın örneklemini oluşturan meslek mensuplarına kolayda örnekleme yoluyla anket uygulanmış, geçerli gözlem sayısı 521 kişi olarak sağlanmıştır. Verilerin analizinde betimleyici istatistik, doğrulayıcı faktör analizi, kişilik özellikleri ile muhasebe politikası tercihindeki farklılığı tespit etmek için Kruskal-Wallis ve Mann Whitney U testleri uygulanmıştır. Araştırma sonucunda 28 muhasebe politikasının 9'unda kişilik özellikleri ile muhasebe politikası tercihi arasında istatistiksel açıdan anlamlı farklılık tespit edilmiştir. Anlamlı farklılık tespit edilen muhasebe politikalarının 6'sı finansal tabloların hazırlanması ve sunumunu içeren politikalar, 3'ü ise mali işlemin kaydedilme ve ölçülmesinde tercih edilen politikalardan oluşmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe Politikası, Muhasebe Politikası Tercihi, Kişilik

JEL Sınıflandırması: M40, M41, Z00

ABSTRACT National/international accounting regulations/standards include alternative accounting policies in measurement, recording and reporting of financial transactions. On the other hand, allowing alternative applications in accounting policies, it means that the ones who produce financial information become more effective in the production of financial information; this result reveals the necessity of examining the behavioural dimension of accounting. It has been observed that the literature studies that made for the choise of accounting policy focus on taxes and economics factors. It is expected that this research will contribute to the literature due to examining the choise of accounting policy in terms of behavioral factors (personality characteristics). The purpose of this research is to examine the difference between the preference of alternative accounting policies in the General Communiqué on Accounting System Implementation and Uniform Accounting System applications and the personality characteristics of professional accountants. The sample of the research consists of professionals with the titles of CPA and Sworn- In CPA operating in Niğde, Nevşehir, Kayseri and Aksaray. A questionnaire has been applied to the members of the profession who constituted the sample of the research through convenience sampling of a valid required observation number of 521 people. In the analysis of the data, Kruskal-Wallis and Mann Whitney U tests were applied to determine the difference in descriptive statistics, confirmatory factor analysis, personality characteristics and accounting policy preference. As a result of the research, a statistically significant difference was determine between personality characteristics and accounting policy preference in 9 of the 28 accounting policies. Of the accounting policies in which significant differences were found, 6 of them consist of policies related to the preparation and presentation of financial statements, and 3 of them consist of preferred policies for recording and measuring financial transactions.

Keywords: Accounting Policy, Accounting Policy Choice, Personality

JEL Classification: M40, M41, Z00

* Bu makale Prof. Dr. Hüseyin Akay danışmanlığında yürütülen Serpil Çelik'in "Muhasebe Meslek Mensuplarının Kişilik Özellikleri İle Muhasebe Politikası Tercihleri Arasındaki İlişkiler" başlıklı doktora tezinden türetilerek oluşturulmuştur.

¹ **Sorumlu Yazar:** Öğr. Gör. Dr., Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi, Niğde Sosyal Bilimler MYO, Muhasebe ve Vergi, serpilcelik@ohu.edu.tr, ORCID: 0000-0002-2340-0010

1. GİRİŞ

Finansal raporların hazırlanması ve sunulmasında ulusal muhasebe düzenlemeleri ve uluslararası muhasebe standartları mali nitelikteki bilginin ölçülmesi, kaydedilmesi ve raporlanmasında zorunlu muhasebe politikalarının yanı sıra alternatif muhasebe politikaları da sunulmaktadır. Muhasebe politikası, finansal raporların hazırlanmasında ve sunulmasında kullanılan ilke ve yöntemleri kapsamaktadır. Aynı mali nitelikli işlemde meslek mensubunun farklı muhasebe politikası tercihi, finansal raporlarda sunulan finansal bilginin farklılaşmasına sebep olmaktadır. Alternatif muhasebe politikası tercihinin yönelik literatür çalışmalarının çoğunlukla ülke etkisi ve ekonomik faktörler üzerine yapıldığı tespit edilmiştir. Muhasebe politikası tercihinin etkileyen bir diğer faktörde muhasebe uygulayıcısıdır. Alternatif muhasebe politikası tercihinde muhasebe meslek mensuplarının yapacağı tercihler etkili olduğu için muhasebe politikası tercihinin davranışsal yönünün incelenmesinin literatüre katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

Sosyoloji, psikoloji vb. birçok disiplinde yapılan çalışmalar incelendiğinde bireylerin davranışsal durumlarının tercihlerini etkilediği ortaya konmuştur. Bireylerin davranışsal durumlarını etkileyen faktörler arasında yer alan kişilik özellikleri, bireyin çeşitli olay ve durum karşısında karar vermesinde etkili olan önemli bir faktör olarak karşımıza çıkmaktadır. Kişilik oluşumu; kalıtsal faktörler, sosyo-kültürel faktörler, aile, sosyal sınıf, coğrafya ve fiziki faktörlerden etkilenebilir. Kişiliği açıklamaya yönelik geliştirilen kuramlar incelendiğinde kişilik kuramlarının bireyin gelişiminde belirli bir dönemi odak noktası olarak kabul ettiği görülmektedir. Bu çalışmanın konusunu oluşturan kişilik kuramlarından özellik kuramı, kişiliği özelliklerin bir birleşimi olarak görmektedir. Özellik kuramında yer alan beş faktör kişilik özellikleri kuramında kişilik özellikleri beş farklı boyutu kapsamakta ve yüksek ve düşük uç özelliği olmak üzere her bir boyut iki zıt kutuptan oluşmaktadır. Bu çalışmanın amacı muhasebe politikası tercihinin muhasebe meslek mensuplarının kişilik özelliklerine göre farklılığını incelemektir.

2. KAVRAMSAL ÇERÇEVE

2.1. Kişilik Kavramı

Kişilik kuramcılarının kişiliği kendi kuramlarının bakış açısıyla ele almaları nedeniyle kişilik kavramının ortak görüş birliği sağlanmış bir tanımlaması bulunmamaktadır (Gençtanırım-Kurt ve Çetinkaya-Yıldız, 2020: 3, Yıldız ve Uzunbacak, 2019: 49). Kişilik, Latince “*persona*” kelimesinden gelmekte olup; Roma tiyatrosundaki oyuncuların oyunlarını sergilerken sahnenin uzak olması nedeniyle seyirciye oyuncuların hislerini daha iyi aktarabilmek amacıyla maskeler takılmıştır. Kullanılan bu maskeler “*persona*” olarak adlandırılmıştır (Feist ve Feist, 2009: 3, Gençtanırım-Kurt ve Çetinkaya-Yıldız, 2020: 2). Kişilik kavramını bilimsel araştırma çerçevesinde ilk tanımlayan kişi olan Allport, “A Psychological Interpretation” eserinde kişiliği; “çevresine uyum sağlarken kendi yapısına has düzenlemeleri belirleyen psikofiziksel sistemlerin sahibi olan bireyin içindeki dinamik organizasyon” olarak tanımlamıştır (Robbins ve Judge, 2012: 135; Allport, 1937; Akt. Moody, 2007: 20, McAdams, 1997: 4). Kişilik literatürde çok sayıda yapılan tanımlamalardan yola çıkılarak, kalıtsal ve çevresel faktörlerden etkilenen, bireye ayırt edici nitelikler kazandıran ve düzenli olarak tekrarlanan fiziksel, zihinsel ve ruhsal özellikler bütünü olarak tanımlanabilir.

Kişiliğin gelişimini açıklamaya yönelik çeşitli kişilik kuramları geliştirilmiştir. Geliştirilen kuramlardan biri olan özellik kuramı kişiliğin belirlenmesinde bireyin özelliklerinin sınıflandırılarak dikkate alınması gerektiğini savunmaktadır. Bireysel farklılıkların tanımlayıcı ortak terimle kodlanması, konuşma diline sözcükler halinde yansımaları ve kişiliği yansıtacak sınıflamanın sağlanması amacıyla beş faktör kişilik kuramı geliştirilmiştir (Tatlıhoğlu, 2014: 943, Demirci vd., 2009: 22). Beş faktör kişilik kuramında bulunan her bir boyutta kişilik geniş bir soyutlama içinde temsil edilmekte ve her bir boyut farklı ve spesifik kişilik özelliğini içermektedir (Norman, 1963; Akt., John ve Srivastava, 1999: 7). McCrea ve Costa tarafından geliştirilen beş faktör kişilik kuramında

(Bitlisli vd., 2013: 462): dışadönüklük, duygusal denge, deneyime açıklık, yumuşak başlılık ve sorumluluk olmak üzere beş boyut yer almaktadır. Kişilik boyutlarının özellikleri incelendiğinde;

- **Dışadönüklük;** girişken, sosyal, istekli, neşeli, hızlı hareket edebilen, fiziksel olarak aktif, dışarıda vakit geçirmekten hoşlanan, kendini ifade edebilen, enerjik, açık sözlü, kendine güvenen, sosyal etkileşime açık ve konuşkan olma özelliklerine sahip kişilerin bulunduğu boyuttur (Apan ve Ercan, 2017: 179).
- **Duygusal denge;** duygusal yönden kararlı olma, kişiler arası ilişkilerinde uyumlu olma, olaylar karşısında tepkileri tutarlı olma ve negatif düşünmekten kaçınma gibi kişilik özelliklerini kapsayan boyuttur (Kardaş ve Şencan, 2018: 290),
- **Deneyime açıklık;** analitik düşünme yeteneğine sahip, meraklı, hayal gücü kuvvetli, cesur, değişikliğe ve yeniliklere açık olma gibi kişilik özelliklerini içeren boyuttur (Sommer vd., 2002: 24).
- **Yumuşak başlılık;** yardım sever, hoşgörülü, nazik, esnek, birlikte çalışmayı seven, dost canlısı, merhametli olma gibi kişilik özelliklerini kapsayan boyuttur (Moody, 2007: 28).
- **Sorumluluk;** azimli, planlı, davranışta bulunmadan (hareket etmeden) önce düşünen, dikkatli, düzenli, dürüst, görev bilinci yüksek olma gibi kişilik özelliklerini ifade etmektedir (Tuna vd., 2020: 479, Doğan, 2013:58).

2.1. Kişilik Kavramı

TMS 8 “Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar Standardı”nda muhasebe politikası, finansal raporların hazırlanmasında ve sunulmasında uygulanan belirli ilkeler, esaslar, teamüller, kurallar ve uygulamalar olarak tanımlanmıştır. Muhasebe politikaları; finansal raporların hazırlanması ve sunulması için alternatifler arasından işletme tarafından kabul edilmiş standartlar, görüşler, yorumlar, kurallar ve düzenlemelerin bütünü olarak ifade edilebilir (Cemalcılar ve Önce, 1999:70). TMS/TRFS ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi uygulamalarında zorunlu muhasebe politikalarının yanında alternatif muhasebe politikaları uygulamaları da yer almaktadır. Finansal raporların hazırlanması ve sunulmasında önemli rolü bulunan muhasebe politikalarının belirli bir amaçla seçildiği, uygulandığı ya da değiştirildiği söylenebilir (Haftacı ve Kılınc, 2020: 351). Örneğin maddi duran varlıkların amortisman hesaplamasında TMS amortisman hesaplama yöntemleri olarak doğrusal yöntem, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim miktarı yöntemini sunmaktadır. Kullanılacak yöntem varlıktan gelecekte beklenen ekonomik faydaları kullanılma biçimine göre seçilmelidir. Varlığın ekonomik yararında değişiklik yaşanmadığı sürece, bir dönemden diğer döneme tutarlı olarak uygulanmaktadır (Ataman Akgül ve Akay, 2004: 92).

Alternatif muhasebe politikaları tercihinde muhasebenin bilgi amaçlı raporlamadan ziyade vergi yasalarının esas alındığı Inoue ve Thomas (1996), Cushing ve Leclere (1992), Bosnyák (2003), Özkan (2005), Tzovas (2006), Jaafar ve Mcleay (2007), Fekete vd. (2010), Fekete vd. (2012) ve Okpala (2016) tarafından yapılan çalışmalar sonucunda ortaya konmuştur.

Skinner (1993), Ulsan ve Doğan (2008), Smith vd. (2001), Beatty ve Weber (2002), Missonier-Piera (2004), Zinkevičienė ve Rudžionienė (2005) ve Varıcı ve Çağırın (2015) tarafından yapılan çalışmalarda alternatif muhasebe politika tercihinde ekonomik faktörlerden; gelir artırıcı (azaltıcı) politika uygulamalarının etkili olduğu ortaya konmuştur. Hagerman ve Zmijewski (1981), Kenneth and Michael (1992), Gopalakrishnan (1994), Young (1998), Tan vd. (2002), Hall ve Swinney (2004), Aitken ve Loftus (2009) ve Juric (2014) tarafından yapılan çalışmalarda finansal kaldıraç faktörünün muhasebe politikası tercihi üzerinde etkili olduğu tespit edilmiştir. İşletme büyüklüğünün muhasebe politikası tercihi üzerine etkili olduğu Mazay vd. (1993), Inoue ve Thomas (1996), Holland (1998), Kuo (2006), Ulsan (2007), Martinez vd. (2010), Morais (2010), Waweru vd. (2011), Shaheen (2012), Nobes ve Perramon (2013), Jahangir ve Kamran (2017), Özdemir vd. (2018), Duc ve Van (2020) tarafından yapılan çalışmaların sonucunda ulaşılmıştır. İkramiye ödeme planının muhasebe politikası tercihinde Healy (1985) ve Shuto (2007) tarafından yapılan çalışmalarda ikramiye alan yöneticilerin gelir artırıcı muhasebe politikalarını tercih ettikleri sonucuna ulaşılmıştır.

Yapılan çalışmalar incelendiğinde muhasebe politikası tercihinde yoğunluklu olarak vergi ve ekonomik faktörlerin incelendiği, muhasebe politika tercihinin yapan meslek mensubunun davranışsal yönünün göz ardı edildiği görülmektedir. Watts ve Zimmerman (1986) muhasebe ve denetim faaliyetleri ile ilgili yapılan tercihlerde muhasebe uygulayıcılarının kendi refahlarını artırmayı ve faydalarını en yüksek seviyeye çıkarmayı hedeflediklerini varsayar (Haftacı ve Kılınç, 2020: 352). Alternatifler arasından yapılacak olan tercihler birey tarafından gerçekleştirilmekte olup, yapılan tercihin bireyin davranışsal yönünün incelenmesi gerekliliğini ortaya koymaktadır.

3. LİTERATÜR TARAMASI

Muhasebe politikası tercihinde muhasebe meslek mensuplarının kişilik özelliklerinin (davranışsal yönünün) ele alındığı ulusal literatürde çalışmaya rastlanılmamış; uluslararası literatürde ise sınırlı sayıda çalışma bulunduğu tespit edilmiştir. Muhasebe politikası tercihinde muhasebe uygulayıcısının bireysel özelliklerinin etkisine yönelik yapılan çalışmalar aşağıda özetlenmiştir.

Ge vd. (2011) çalışmasında finans departmanı yöneticilerinin cinsiyet, yaş, eğitim ve deneyim gibi bireysel özelliklerinin muhasebe politikası tercihi üzerine etkisini incelemiş ve kısmen de olsa yöneticilerin bireysel özelliklerinin muhasebe politikası tercihinin etkilediğini tespit etmiştir.

Matsunaga ve Yeung (2008) tarafından yapılan çalışmada firmaların icra kurulu başkanlarının muhasebe politikası tercihlerinde deneyimlerinin etkili olup olmadığı araştırılmış ve daha deneyimli başkanların daha çok gelir düşürücü muhasebe politikalarını tercih ettikleri sonucuna ulaşılmıştır.

Muhasebe meslek mensuplarının muhasebe politikası tercihlerinin kişilik özelliklerine göre farklılığının incelendiği benzer bir çalışmaya rastlanılmaması sebebiyle bu çalışmanın muhasebe politikası tercihinde davranışsal faktörlerin araştırılmasının literatüre katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

4. METODOLOJİ

Çalışmanın bu bölümünde, araştırmanın amacı ve önemi, sınırlılıklarına, evrenine, örnekleme, hipotezlerine, veri toplama araçlarına, verilerin çözümlenmesinde yararlanılan istatistiksel yöntemlere ve bulgulara yönelik bilgilere yer verilmiştir.

4.1. Araştırmanın Önemi ve Amacı

Ulusal muhasebe düzenlemeleri ve uluslararası muhasebe standartlarında finansal raporların hazırlanmasında ve sunulmasında alternatif muhasebe politikaları bulunmaktadır. Böylece muhasebe meslek mensuplarına finansal bilginin hazırlanması ve sunulmasında seçim hakkı tanınmaktadır. Muhasebe meslek mensuplarının alternatif muhasebe politikaları arasından yapacağı tercih benzer finansal işlemin hazırlanacak olan finansal raporun farklı sunum ve farklı tutarlarda raporlanmasına sebep olacaktır. Bu durum muhasebenin davranışsal boyutunun araştırılması gerekliliğini ortaya koymaktadır. Kişilik bireyi diğer bireyden ayıran davranışsal yönlerden biridir. Farklı disiplinlerde yapılan çok sayıda literatür çalışmasında kişiliğin bireyin tercihinde etkili olduğu tespit edilmiştir. Alternatif muhasebe politikalarının da muhasebe meslek mensupları için bir tercih hakkı ortaya koyması, yapılacak olan tercihin kişiliğe göre farklılığının incelenmesi bu alanda boşluğu doldurması açısından önem taşımaktadır. Araştırmanın amacı; Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerinde (MSUGT) ve Tekdüzen Muhasebe Sisteminde yer alan alternatif muhasebe politikalarının tercihi ile muhasebe meslek mensuplarının kişilik özellikleri arasındaki farklılığın ortaya konulmasıdır.

4.2. Araştırmanın Sınırlılıkları

Araştırmada iki temel sınırlılık bulunmaktadır. Sınırlılıklarından ilki ulaşılması gereken meslek mensubu sayısıdır. Araştırmanın ana evrenini bağımlı ya da bağımsız faaliyet gösteren Türkiye'deki serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavir ünvanına sahip muhasebe meslek mensupları oluşturmaktadır. Ana evrenin tamamına ulaşmak zaman ve maliyet gerektirmenin yanı sıra araştırmanın yapıldığı dönemde Covid 19 salgını nedeniyle ulaşım serbestliğinin belirli saatlerde sınırlandırılmasından dolayı araştırmanın örneklemini Niğde ve yakın komşu iller olan Aksaray, Kayseri ve Nevşehir'de bulunan muhasebe meslek mensupları oluşturmaktadır.

Araştırmanın diğer sınırlılığı Niğde, Aksaray, Kayseri ve Nevşehir'de bulunan TMS/TFRS veya BOBİ FRS'ye göre raporlama yapan işletme sayısının az olmasıdır. Bu illerde faaliyet gösteren işletmelerin çoğunluğu Tekdüzen Muhasebe Sistemi'ne ve Vergi Usul Kanunu'na göre raporlama yaptıkları için Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) ve Tekdüzen Muhasebe Sisteminde yer alan alternatif muhasebe politikalarının tercihi üzerine araştırma yapılmıştır.

4.3. Araştırmanın Evreni ve Örneklem Seçimi

Araştırmanın ana evrenini Türkiye'de faaliyet gösteren serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirler oluşturmaktadır. Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) üye sayısı 6.935 serbest muhasebeci, 111.186 SMMM ve 4.891 YMM olmak üzere toplamda 123.012 olarak sunulmuştur (TÜRMOB, 2022). Örneklemini ise Niğde ve komşu illeri olan Aksaray, Kayseri ve Nevşehir'de faaliyet gösteren serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavir ünvanına sahip meslek mensupları oluşturmaktadır. Meslek odası başkanlıklarına ulaşılarak odada kayıtlı bulunan ve aktif olarak görev yapan meslek mensubu sayısı tespit edilmiş, kayıtlı üye sayısı, aktif olarak faaliyet gösteren üye sayısı ve ulaşılan kişi sayısı Tablo 1'de sunulmuştur. Anketlerin uygulanacağı örneklem büyüklüğü örneklem genişliği bakımından %95 güven düzeyinde, %5 hata payına karşılık olarak 319 kişiye denk gelmektedir.

Bu çalışma için İzmir Demokrasi Üniversitesi Sosyal ve Beşeri Bilimler Bilimsel Araştırma ve Yayın Etik Kurulu'ndan 04.02.2021 tarihli ve 2021/02-02 sayılı Etik Kurul Onayı alınarak 700 meslek mensubuna anket formu dağıtılmış; 550 meslek mensubu ankete dönüş sağlamış, yapılan inceleme sonucunda geçerli anket sayısı 521 kişi olarak gerçekleşmiştir.

Tablo 1

İllere göre muhasebe meslek mensubu sayısı (kişi)

İL	TÜRMOB (Kişi)	Aktif Olarak Faaliyet Gösteren (Kişi)	Geçerli Anket Sayısı
Nevşehir	245	150	92
Aksaray	188	125	65
Kayseri	1788	1495	297
Niğde	130	87	67
Toplam	2.351	1.857	521

4.4. Araştırmanın Hipotezleri

Araştırmanın sorusu Türkiye’de faaliyet gösteren SMMM ve YMM’lerin finansal tablolarının sunulması ve hazırlanmasında uyguladıkları muhasebe politikası tercihlerinde kişilik özellikleri bakımından farklılık bulunup bulunmadığıdır.

Muhasebe politikası tercihi ile kişilik özellikleri arasında anlamlı farklılık bulunup bulunmadığını test etmek amacıyla kurulan hipotez:

H_0 : *Kişilik özelliklerine göre muhasebe politikası tercihi açısından anlamlı bir farklılık yoktur.*

H_1 : *Kişilik özelliklerine göre muhasebe politikası tercihi açısından anlamlı bir farklılık vardır.*

4.5. Veri Toplama Aracı ve İstatistiki Uygulamalar

Verilerin toplanmasında kullanılan anket üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölüm kişisel bilgile formu, ikinci bölüm On Maddeli Kişilik Ölçeği (OMKÖ) ve üçüncü bölüm muhasebe meslek mensuplarının muhasebe politikası tercihinin yönelik sorulardan oluşmaktadır. Kişisel bilgi formunda meslek mensuplarının unvan, cinsiyet, yaş, eğitim durumu, mesleki deneyim, faaliyet gösterilen il ve bağımsız denetçi yetkisine sahiplik soruları yer almaktadır. Meslek mensuplarının kişilik özelliklerinin belirlenmesinde kullanılan OMKÖ, beş faktör kişilik kuramında her bir alt boyutu benzer anlama gelen iki sıfatı içeren on maddeden oluşmaktadır. Gosling vd. (2003) tarafından geliştirilen Atak (2013) tarafından Türk kültürüne uyarlanan ölçek; dışadönüklük, deneyime açıklık, sorumluluk, yumuşak başlılık ve duygusal denge kişilik özelliklerini ölçmektedir. Muhasebe politika tercihinin yönelik soru bölümünde Niğde ili muhasebe meslek mensupları ile yapılan görüşmeler ve Gürel (2018) tarafından yapılan çalışmada yer alan alternatif muhasebe politika uygulamaları incelenerek 28 maddeden oluşan alternatif muhasebe politikası yer almaktadır.

Araştırmada kullanılan OMKÖ geçerlilik ve güvenilirliğini tespit etmek için Lisrel 8.7 programı, elde edilen verilerin analizinde SPSS 22 istatistik paket programı kullanılmıştır. Verilerin normal dağılımını tespit etmek amacıyla Kolmogorov-Smirnov uygulanmış ve verilerin normal dağılım göstermediği tespit edilmiştir. Verilerin normal dağılım göstermemesi sebebiyle verilerin farklılık analizlerinde nonparametrik istatistiksel tekniklerinden Kruskal-Wallis ve Mann Whitney U testleri kullanılmıştır.

4.5.1. On maddeli kişilik ölçeği geçerlilik ve güvenilirlik analizi

On Maddeli Kişilik Ölçeği yapı geçerliliğini test etmek için doğrulayıcı faktör analizi kullanılmıştır. Doğrulayıcı faktör analizi araştırmada kullanılan faktörler arasında yeterli düzeyde ilişki olup olmadığı, değişkenlerin faktörlerle ilişkisi, faktörlerin birbirinden bağımsızlığı, faktörlerin modeli açıklamada yeterliliği için kullanılan analiz türüdür (Erkorkmaz vd., 2013: 211). OMKÖ doğrulayıcı faktör analizi yapı geçerliliğine ilişkin değerler Tablo 2’de sunulmuştur.

Tablo 2

On maddeli kişilik ölçeği yapı geçerliliği değerleri

χ^2	sd	p	χ^2 /sd	RMSEA	GFI	AGFI	NFI	NNFI	CFI	IFI
58,83	25	p<0,05	2,35	0,068	0,98	0,95	0,93	0,92	0,96	0,96

Tablo 2 incelendiğinde GFI, AGFI, CFI ve IFI değerlerinin 0,95'ten büyük olması modelin uyum derecesinin mükemmel olduğunu; χ^2/sd oranının 3'ten, RMSEA değerinin 0,08'den, NNFI değerinin 0,95'ten düşük olması modelin veri uyumunun kabul edilebilir düzeyde olduğunu göstermektedir.

Uyum indeks değerlerinin yorumlanmasında Tablo 3'te yer alan değerler dikkate alınmıştır.

Tablo 3

Uyum indekslerine ilişkin mükemmel ve kabul edilebilir uyum ölçütleri

Uyum İndeksleri	Mükemmel Uyum Ölçütleri	Kabul Edilebilir Uyum Ölçütleri
χ^2/sd	$0 \leq \chi^2/sd \leq 2$	$2 \leq \chi^2/sd \leq 3$
AGFI	$0,90 \leq AGFI \leq 1,00$	$0,85 \leq AGFI \leq 0,90$
GFI	$0,95 \leq GFI \leq 1,00$	$0,90 \leq GFI \leq 0,95$
CFI	$0,95 \leq CFI \leq 1,00$	$0,90 \leq CFI \leq 0,95$
NFI	$0,95 \leq NFI \leq 1,00$	$0,90 \leq NFI \leq 0,95$
NNFI (TLI)	$0,95 \leq NNFI (TLI) \leq 1,00$	$0,90 \leq NNFI (TLI) \leq 0,95$
IFI	$0,95 \leq IFI \leq 1,00$	$0,90 \leq IFI \leq 0,95$
RMSEA	$0,00 \leq RMSEA \leq 0,05$	$0,05 \leq RMSEA \leq 0,08$

Kaynak. İlhan ve Çetin, 2014: 31.

Araştırmada kullanılan OMKÖ Cronbach Alfa güvenilirlik katsayısı değerlerinin kişilik boyutlarından deneyime açıklık boyutu 0,60, yumuşak başlılık boyutu 0,62, duygusal denge boyutu 0,69, sorumluluk boyutu 0,61 ve dışadönüklük boyutu 0,67 olarak tespit edilmiştir. Ölçek Cronbach Alfa güvenilirlik katsayı değerinin 0,60-0,69 değerleri arasında yer alması ölçek güvenilirliğinin kabul edilebilir düzeyde olduğunu, 0,70-0,89 değerleri arasında bulunması ölçek güvenilirliğinin iyi düzeyde olduğunu göstermektedir (Polat Demir, 2020: 329). Elde edilen bu değerler OMKÖ'nün kişiliğin 5 alt boyutu için güvenilirliğinin kabul edilebilir düzeyde olduğunu göstermektedir.

4.6. Araştırmanın Bulguları

Araştırmanın bu bölümünde muhasebe meslek mensuplarının betimsel özellikleri, kişilik özellikleri ve muhasebe politikası tercihinin finansal tablolara etkisinin bilinirlik düzeyine ilişkin bulgulara, verilerin analizine, yorum ve değerlendirmelere yer verilmiştir.

4.6.1. Muhasebe meslek mensuplarının betimsel özelliklerine ilişkin bulgular

Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının unvan, cinsiyet, yaş, eğitim durumu, mesleki deneyim, bağımsız denetçi yetkisi ve faaliyette bulunulan ile ilişkin bulgular Tablo 4'te sunulmuştur.

Tablo 4*Muhasebe meslek mensuplarının betimleyici özelliklerine ilişkin frekans ve yüzde değerleri*

Katılımcıların Demografik Özellikleri							
Özellikler		F	%	Özellikler	F	%	
Yaş	25-29	45	8,6	Eğitim Durumu	Lise	60	11,5
	30-34	136	26,1		Önlisans	93	17,9
	35-39	164	31,5		Lisans	303	58,1
	40-44	74	14,2		Yüksek Lisans	60	11,5
	45+	102	19,6		Doktora	5	1,0
	Toplam	521	100,0		Toplam	521	100,0
Unvanınız	SMMM	511	98,1	Bağımsız Denetçi Yetkisi	Var	204	39,2
	YMM	10	1,9		Yok	317	60,8
	Toplam	521	100,0		Toplam	521	100,0
Cinsiyet	Kadın	70	13,44	Mesleki Deneyim	1 yıldan az	15	2,9
	Erkek	451	86,56		1-5 yıl	70	13,4
	Toplam	521	100,0		6-10 yıl	145	27,9
Bağlı Bulduğunuz Oda	Niğde Nevşehir Aksaray Kayseri Toplam	67 92 65 297 521	12,9 17,6 12,5 57 100,0		11-15 yıl	134	25,7
					15+ yıl	157	30,1
					Toplam	521	100,0

Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının yaş aralığına bakıldığında çoğunluğu %31,5'i 35-39 yaş aralığında bulunmaktadır. Muhasebe meslek mensuplarını ünvanları açısından incelediğimizde %98,1'i SMMM ünvanına sahip olduğu, cinsiyetleri açısından incelendiğinde %86,56'sının erkek katılımcıdan oluştuğu görülmektedir. Faaliyette bulunan il açısından incelendiğinde muhasebe meslek mensuplarının %57'sinin Kayseri, %17,6'sının Nevşehir, %12,9'unun Niğde ve %12,5'nin Aksaray'da bulunduğu görülmektedir. Eğitim durumları açısından incelendiğinde muhasebe meslek mensuplarının %58,1'inin lisans, %11,5'inin yüksek lisans ve %1'inin doktora düzeyinde eğitime sahip olduğu görülmektedir. Mesleki deneyim açısından incelendiğinde %30,1'inin 15 yıldan fazla deneyime sahip olduğu tespit edilmiştir. Bağımsız denetçi yetkisine sahip olma bakımından meslek mensuplarının %60,8'inin bağımsız denetçi yetkisinin bulunmadığı tespit edilmiştir.

4.6.2. Muhasebe meslek mensuplarının kişilik özelliklerine ilişkin bulgular

Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının kişilik özelliklerine ait bulgular Tablo 5'te sunulmuştur.

Tablo 5*Muhasebe meslek mensuplarının betimleyici özelliklerine ilişkin frekans ve yüzde değerleri*

	Niğde		Nevşehir		Aksaray		Kayseri		Toplam	
	F	%	F	%	F	%	F	%	F	%
Dışadönüklük	12	17,9	6	6,5	10	15,4	67	22,6	95	18,2
Duygusal denge	17	25,4	25	27,2	17	26,1	47	15,8	106	20,4
Deneyime açıklık	12	17,9	16	17,4	7	10,8	80	26,9	115	22,1
Sorumluluk	19	28,4	23	25,0	14	21,5	43	14,5	99	19,0
Yumuşak başlılık	7	10,4	22	23,9	17	26,2	60	20,2	106	20,3
Toplam	67	100	92	100	65	100	297	100	521	100

Muhasebe meslek mensuplarının kişilik özellikleri il bazında incelendiğinde meslek mensuplarının çoğunlukla;

- Niğde ilinde faaliyet gösteren meslek mensuplarının sorumluluk,
- Nevşehir ilinde faaliyet gösteren meslek mensuplarının duygusal denge,
- Aksaray ilinde faaliyet gösteren meslek mensuplarının yumuşak başlılık,
- Kayseri ilinde faaliyet gösteren meslek mensuplarının deneyime açıklık kişilik özelliğine sahip olduğu tespit edilmiştir.

4.6.3. Muhasebe politikası tercihinin finansal tablolara etkisinin bilinirlik düzeyine ilişkin bulgular

Muhasebe meslek mensuplarının muhasebe politikası tercihinin finansal tablolara etkisinin bilinirlik düzeylerine ilişkin bulgular Tablo 6’te sunulmuştur.

Tablo 6*Muhasebe politikası tercihlerinin finansal tablolara etkisinin bilinirlik düzeyi*

Tercih edilen muhasebe politikasının finansal tablolara etkisi hakkında bilgi sahibiyim.	Niğde		Nevşehir		Aksaray		Kayseri		Toplam	
	F	%	F	%	F	%	F	%	F	%
Kesinlikle Katılıyorum	44	65,7	22	23,9	18	27,7	124	41,8	208	39,9
Katılıyorum	7	10,4	32	34,8	18	27,7	113	38	170	32,6
Kararsızım	12	17,9	30	32,6	20	30,8	52	17,5	114	21,9
Katılmıyorum	2	3,0	5	5,4	3	4,6	5	1,7	15	2,9
Kesinlikle Katılmıyorum	2	3,0	3	3,3	6	9,2	3	1,0	14	2,7

Tablo 6 incelendiğinde Niğde ve Kayseri illerinde faaliyet gösteren meslek mensuplarının tercih edilen muhasebe politikasının finansal tablolara etkisinin (Kesinlikle katılıyorum ve Katılıyorum) bilinilirlik düzeyinin daha yüksek olduğu ifade edilebilir. Genel olarak değerlendirildiğinde araştırmaya katılan meslek mensuplarının %72,5'inin (Kesinlikle katılıyorum ve Katılıyorum) tercih edilen muhasebe politikasının finansal tablolara etkisini bildiği ortaya konması, meslek mensuplarının tercih edilen muhasebe politikası finansal tablolara etki bilinilirlik düzeylerinin yüksek olduğunu göstermektedir.

4.6.4. Kişilik özellikleri ve muhasebe politikası tercihleri arasındaki farklılığa ilişkin bulgular

Muhasebe meslek mensuplarının kişilik özellikleri ile 28 muhasebe politikası tercihi arasında anlamlı bir farklılık bulunup bulunmadığı Kruskal-Wallis analizi ile test edilmiştir.

Kişilik özellikleri bakımından farklılığa ilişkin test edilecek hipotezler:

H₀: *Kişilik özelliklerine göre muhasebe politikası tercihi açısından anlamlı bir farklılık yoktur.*

H₁: *Kişilik özelliklerine göre muhasebe politikası tercihi açısından anlamlı bir farklılık vardır.*

Tablo 7

Sıfır hipotezleri ve Kruskal-Wallis analiz sonuçları

Hipotezler	Sig.
H1: Kişilik özelliklerine göre kapsamına göre bilanço hazırlama tercihi bakımından anlamlı bir farklılık yoktur.	0,000
H2: Kişilik özelliklerine göre kapsamına göre gelir tablosu hazırlama tercihi bakımından anlamlı bir farklılık yoktur.	0,002
H3: Kişilik özelliklerine göre biçimine göre bilanço hazırlama tercihi bakımından anlamlı bir farklılık yoktur.	0,002
H4: Kişilik özelliklerine göre katkı tipi gelir tablosu düzenleme tercihi bakımından anlamlı bir farklılık yoktur.	0,007
H5: Kişilik özelliklerine göre kullanılan hesap planı tercihi bakımından anlamlı bir farklılık yoktur.	0,003
H6: Kişilik özelliklerine göre ek finansal tablo düzenleme tercihi bakımından anlamlı bir farklılık yoktur.	0,000
H7: Kişilik özelliklerine göre Yabancı Paralı İşlemlerde Yabancı Para Çıktılarını Kaydetme tercihi bakımından anlamlı bir farklılık yoktur.	0,344
H8: Kişilik özelliklerine göre Vadesi Dolmuş Ticari Alacakları Kaydetme tercihi bakımından anlamlı bir farklılık yoktur.	0,144
H9: Kişilik özelliklerine göre Vadesi Dolmuş Diğer Alacakları Kaydetme tercihi bakımından anlamlı bir farklılık yoktur.	0,091
H10: Kişilik özelliklerine göre Stok Çıktılarını Kaydetme tercihi bakımından anlamlı bir farklılık yoktur.	0,044
H11: Kişilik özelliklerine göre Bir Yıl İçinde Satılması Planlanan (Öngörülen) Miktarı Aşan Stokları Kaydetme tercihi bakımından anlamlı bir farklılık yoktur.	0,153
H12: Kişilik özelliklerine göre Kuruluş ve Örgütlenme Giderlerini Kaydetme tercihi bakımından anlamlı bir farklılık yoktur.	0,000
H13: Kişilik özelliklerine göre Amortisman Kayıt Yöntemi tercihi bakımından anlamlı bir farklılık yoktur.	0,419
H14: Kişilik özelliklerine göre Amortisman Ayırma Sınırı Altında Kalan MDV Kalemlerini Kaydetme tercihi bakımından anlamlı bir farklılık yoktur.	0,162
H15: Kişilik özelliklerine göre Kullanılmayacak Duruma Gelen ve Satışı Zor Görünen MDV'leri Kaydetme tercihi bakımından anlamlı bir farklılık yoktur.	0,333
H16: Kişilik özelliklerine göre Hisse Senedi Yatırımlarında Dönem Sonu Piyasa Değeri Alış Değerinin Altına Düşmesi Durumunda Karşılık Ayırma tercihi bakımından anlamlı bir farklılık yoktur.	0,080
H17: Kişilik özelliklerine göre Alacak Senetleri ve Borç Senetleri Reeskont Uygulama Yöntemi tercihi bakımından anlamlı bir farklılık yoktur.	0,096
H18: Kişilik özelliklerine göre Şüpheli Alacaklar Karşılık Ayırma tercihi bakımından anlamlı bir farklılık yoktur.	0,004

Tablo 7'nin Devamı

H19: Kişilik özelliklerine göre Senetler Dışında Kalan Diğer Alacak ve Borçlara Reeskont Uygulama Yöntemi tercihi bakımından anlamlı bir farklılık yoktur.	0,161
H20: Kişilik özelliklerine göre Kredi Kartından Doğan Alacak ve Borçlara Reeskont Uygulama Yöntemi tercihi bakımından anlamlı bir farklılık yoktur.	0,136
H21: Kişilik özelliklerine göre Stok Maliyeti Belirleme Yöntemi tercihi bakımından anlamlı bir farklılık yoktur.	0,000
H22: Kişilik özelliklerine göre Stok Edinimi Sırasında Alışla Bağlantılı Finansman Giderlerini Kaydetme tercihi bakımından anlamlı bir farklılık yoktur.	0,313
H23: Kişilik özelliklerine göre Dönem Sonu Stok Değerlemesinde Tespit Olunan Kur Farkı, Faiz ve Komisyon Giderlerini Kaydetme tercihi bakımından anlamlı bir farklılık yoktur.	0,071
H24: Kişilik özelliklerine göre Maddi Duran Varlıklar için Amortisman Yöntemi tercihi bakımından anlamlı bir farklılık yoktur.	0,002
H25: Kişilik özelliklerine göre Amortisman Yararlı Ömür Tercihi tercihi bakımından anlamlı bir farklılık yoktur.	0,667
H26: Kişilik özelliklerine göre Maddi Duran Varlıklar Muhasebeleştirildikten Sonraki Dönemlerde MDV İle İlgili Oluşan Kur Farklarını ve/veya Kredi Faizlerini Kaydetme tercihi bakımından anlamlı bir farklılık yoktur.	0,105
H27: Kişilik özelliklerine göre Kıdem Tazminatı Ayırma tercihi bakımından anlamlı bir farklılık yoktur.	0,588
H28: Kişilik özelliklerine göre SGK Primlerinin Zamanında Ödenmesi Sonucunda Hak Kazanılan %5'lik Prim İndirim Kaydetme tercihi bakımından anlamlı bir farklılık yoktur.	0,112

Not. $p < 0,005$

Tablo 7 incelendiğinde hesaplanan $p < 0,005$ önem düzeyinden küçük olduğundan H_0 hipotezleri aşağıdaki alt boyutlarda reddedilmiş, bu boyutlarda kişilik özelliklerine göre anlamlı bir farklılık tespit edilmiştir:

- H1: Kişilik özelliklerine göre kapsamına göre bilanço hazırlama tercihi bakımından anlamlı bir farklılık yoktur.
- H2: Kişilik özelliklerine göre kapsamına göre gelir tablosu hazırlama tercihi bakımından anlamlı bir farklılık yoktur.
- H3: Kişilik özelliklerine göre biçimine göre bilanço hazırlama tercihi bakımından anlamlı bir farklılık yoktur.
- H5: Kişilik özelliklerine göre kullanılan hesap planı tercihi bakımından anlamlı bir farklılık yoktur.
- H6: Kişilik özelliklerine göre ek finansal tablo düzenleme tercihi bakımından anlamlı bir farklılık yoktur.
- H12: Kişilik özelliklerine göre Kuruluş ve Örgütlenme Giderlerini Kaydetme tercihi bakımından anlamlı bir farklılık yoktur.
- H18: Kişilik özelliklerine göre Şüpheli Alacaklar Karşılık Ayırma tercihi bakımından anlamlı bir farklılık yoktur.
- H21: Kişilik özelliklerine göre Stok Maliyeti Belirleme Yöntemi tercihi bakımından anlamlı bir farklılık yoktur.
- H24: Kişilik özelliklerine göre Maddi Duran Varlıklar için Amortisman Yöntemi tercihi bakımından anlamlı bir farklılık yoktur.

Kişilik özelliklerine göre anlamlı farklılık tespit edilen hipotezlerde muhasebe meslek mensuplarının politikası tercihlerine ilişkin gruplar arası farklılığını ortaya koymak amacıyla Mann Whitney U Testi uygulanmıştır.

Tablo 8

Muhasebe meslek mensuplarının kişilik özellikleri ile muhasebe politikası tercihleri alt boyut farklılıklarının karşılaştırılması/Mann Whitney U Testi sonuçları

Muhasebe Politikası Tercihi	Kişilik Özelliği	N	Sıra Ortalaması	Sıra Toplamı	Anlamlılık
Kapsamına Göre Bilanço Hazırlama	Dışadönüklük	95	85,73	8144,00	0,000
	Duygusal Denge	106	114,69	12157,00	
	Dışadönüklük	95	83,58	7940,50	0,000
	Sorumluluk	99	110,85	10974,50	
	Dışadönüklük	95	88,34	8392,50	
Kapsamına Göre Gelir Tablosu Hazırlama	Yumuşak Başlılık	106	112,34	11908,50	0,002
	Dışadönüklük	95	88,12	8371,00	
	Duygusal Denge	106	112,55	11930,00	0,003
	Dışadönüklük	95	88,83	8438,50	
	Yumuşak Başlılık	106	111,91	11862,50	
Biçimine Göre Bilanço Hazırlama	Dışadönüklük	95	84,28	8007,00	0,001
	Sorumluluk	99	110,18	10908,00	
	Dışadönüklük	95	86,19	8188,00	0,000
	Yumuşak Başlılık	106	114,27	12113,00	
	Dışadönüklük	95	85,29	8103,00	
Kullanılan Hesap Planı	Sorumluluk	99	109,21	10812,00	0,001
	Dışadönüklük	95	89,36	8489,50	
	Duygusal Denge	106	111,43	11811,50	0,001
	Deneyime Açıklık	115	96,96	11119,50	
	Sorumluluk	99	120,06	11885,50	
Ek Mali Tablo Düzenleme	Dışadönüklük	115	100,48	11555,20	0,002
	Duygusal Denge	106	122,41	12975,50	
	Dışadönüklük	95	83,78	7959,00	0,000
	Yumuşak Başlılık	106	116,43	12342,00	
	Duygusal Denge	106	95,25	10096,50	0,004
Yumuşak Başlılık	106	117,75	12481,50		
Deneyime Açıklık	115	99,37	11428,00		
Kuruluş ve Örgütlenme Giderlerini Kaydetme	Yumuşak Başlılık	106	123,61	13103,00	0,000
	Dışadönüklük	95	89,46	8499,00	
	Yumuşak Başlılık	106	111,34	1180,00	0,001
	Dışadönüklük	95	88,67	8423,50	
	Sorumluluk	99	105,97	10491,50	
Şüpheli Alacaklar Karşılık Ayırma	Deneyime Açıklık	115	99,23	11412,00	0,001
	Sorumluluk	99	117,10	11593,00	
	Deneyime Açıklık	115	100,07	11508,00	0,000
	Yumuşak Başlılık	106	122,86	13023,00	
	Sorumluluk	99	107,98	10690,00	
Stok Maliyeti Belirleme Yöntemi	Dışadönüklük	95	86,58	8225,00	0,003
	Sorumluluk	99	113,92	11278,00	
	Yumuşak Başlılık	106	92,80	9837,00	0,005
Maddi Duran Varlıklar için Amortisman Yöntemi	Dışadönüklük	95	82,87	7872,50	0,000
	Yumuşak Başlılık	106	117,25	12428,50	
	Deneyime Açıklık	115	99,28	11417,50	0,003
	Yumuşak Başlılık	106	123,71	13113,50	
Maddi Duran Varlıklar için Amortisman Yöntemi	Dışadönüklük	95	86,77	8243,00	0,000
	Duygusal Denge	106	113,75	12058,00	
	Dışadönüklük	95	90,04	8554,00	0,005

Not. $p < 0,005$

Farklılığın hangi gruptan kaynaklandığını tespit etmek için yapılan Mann Whitney U testi sonucunda;

Kapsamına göre bilanço hazırlama tercihinde dışadönüklük kişilik özelliğine sahip meslek mensupları ile duygusal denge, yumuşak başlılık ve sorumluluk kişilik özelliklerine sahip meslek mensupları arasında anlamlı farklılık tespit edilmiştir. Dışadönüklük kişilik özelliğine sahip meslek mensupları özet tablo (%54,7) düzenlemeyi tercih ederken, duygusal denge (%45,3), yumuşak başlılık (%45,3) ve sorumluluk (%45,5) kişilik özelliğine sahip meslek mensupları özet ve ayrıntılı tablo şeklinde düzenlemeyi tercih etmektedir.

Biçimine göre bilanço hazırlama tercihinde dışadönüklük kişilik özelliğine sahip meslek mensupları ile yumuşak başlılık, duygusal denge ve sorumluluk kişilik özelliklerine sahip meslek mensupları arasında anlamlı farklılık bulunmuştur. Dışadönüklük (%65,3), yumuşak başlılık (%39,6), duygusal denge (%48,1) ve sorumluluk (%46,5) kişilik özelliğine sahip meslek mensupları rapor tipi bilanço düzenlemeyi tercih etmektedir. Dışadönüklük kişilik özelliğine sahip meslek mensupları diğer kişilik özelliğine sahip meslek mensuplarından daha yüksek oranda rapor tipi bilanço düzenlemeyi tercih etmektedir.

Kullanılan hesap planı açısından incelendiğinde deneyime açıklık kişilik özelliğine sahip meslek mensupları ile sorumluluk ve duygusal denge kişilik özelliklerine sahip meslek mensupları arasında anlamlı farklılık tespit edilmiştir. Deneyime açıklık (%77,4), duygusal denge (%57,5) ve sorumluluk (%55,6) kişilik özelliğine sahip meslek mensupları normal hesap planı kullanmayı tercih etmektedir. Deneyime açıklık kişilik özelliğine sahip meslek mensupları normal hesap planı kullanmayı daha fazla tercih etmektedir.

Ek mali tablo düzenlenmesi tercihinde yumuşak başlılık kişilik özelliğine sahip meslek mensupları ile duygusal denge, deneyime açıklık ve dışadönüklük kişilik özelliklerine sahip meslek mensupları arasında anlamlı farklılık tespit edilmiştir. Ek mali tablo düzenlememeyi yumuşak başlılık (%41,5), duygusal denge (%65,1), dışadönüklük (%73,6) ve deneyime açıklık (%61,7) kişilik özelliğine sahip meslek mensupları tercih etmektedir. Yumuşak başlılık kişilik özelliğine sahip meslek mensupları diğer kişilik özelliğine sahip meslek mensuplarından daha düşük oranda ek mali tablo düzenlememeyi tercih etmektedir.

Kuruluş ve örgütlenme giderlerini muhasebeleştirme tercihinde yumuşak başlılık ve sorumluluk kişilik özelliğine sahip meslek mensupları ile deneyime açıklık ve dışadönüklük kişilik özelliğine sahip meslek mensupları arasında anlamlı farklılık tespit edilmiştir. Yumuşak başlılık (%69,8), sorumluluk (%73,7), deneyime açıklık (%90,4) ve dışadönüklük (%91,6) kişilik özelliğine sahip meslek mensupları aktifleştirmeyi tercih etmektedir.

Şüpheli alacaklar için karşılık ayırma tercihinde sorumluluk kişilik özelliğine sahip meslek mensupları ile dışadönüklük ve yumuşak başlılık kişilik özelliğine sahip meslek mensupları arasında anlamlı bir farklılık tespit edilmiştir. Sorumluluk (%43,4), yumuşak başlılık (%64,2) ve dışadönüklük (%65,2) şüpheli alacaklar için karşılık ayırmadıklarını belirtmiştir. Sorumluluk kişilik özelliğine sahip meslek mensupları diğer kişilik özelliğine sahip meslek mensuplarından daha düşük oranda karşılık ayırmamayı tercih etmektedir.

Stok maliyeti belirleme yöntemi tercihinde yumuşak başlılık kişilik özelliğine sahip meslek mensupları ile dışadönüklük ve deneyime açıklık kişilik özelliklerine sahip meslek mensupları arasında anlamlı bir farklılık tespit edilmiştir. Yumuşak başlılık kişilik özelliğine sahip meslek mensupları stok maliyetini belirlemede ağırlıklı ortalama maliyet yöntemini (%33,0) tercih ederken, deneyime açıklık (%53,9) ve dışadönüklük (%64,2) kişilik özelliğine sahip meslek mensupları stok maliyeti belirleme yönteminde FIFO yöntemini kullanmayı tercih etmektedir.

Maddi duran varlıklar için amortisman ayırma yöntemi tercihinde dışadönüklük kişilik özelliğine sahip meslek mensupları ile yumuşak başlılık ve duygusal denge kişilik özelliklerine sahip meslek mensupları arasında anlamlı bir farklılık tespit edilmiştir. Dışadönüklük kişilik özelliğine sahip meslek mensupları amortisman ayırmamayı (%54,7) tercih ederken, duygusal denge (%56,6) ve yumuşak başlılık (%55,7) kişilik özelliğine sahip meslek mensupları amortisman ayırma yönteminde normal amortisman ayırma yöntemini tercih etmektedir.

5. SONUÇ

Finansal raporların hazırlanmasında ve sunulmasında alternatif seçenekler arasından tercih hakkı sağlanması, bireysel özelliklerin karar vermede etkili olabilmesini mümkün kılmaktadır. Bu nedenle bu çalışmada bireylerin karar vermesinde etkili olan faktörlerden kişilik özellikleri incelenmiştir. Araştırma muhasebe meslek mensuplarının muhasebe politikası tercihi ile kişilik özellikleri arasındaki

farklılığı incelemek amacıyla Niğde, Aksaray, Kayseri ve Nevşehir’de bulunan SMMM ve YMM unvanına sahip muhasebe meslek mensuplarına uygulanmıştır. Kişilik grupları açısından meslek mensupları incelendiğinde; Niğde ilinde bulunan meslek mensuplarının sorumluluk, Nevşehir ili meslek mensuplarının duygusal dengelilik, Aksaray ili meslek mensuplarının yumuşak başlılık ve Kayseri ili meslek mensuplarının deneyime açıklık kişilik grubunda yer aldığı tespit edilmiştir.

Yapılan araştırma sonucunda kişilik özelliklerine göre 28 muhasebe politikasından 9’unda gruplar arası yüksek düzeyde anlamlı farklılık tespit edilirken, 19 muhasebe politikasının tercihinde anlamlı farklılık bulunamamıştır. Muhasebe meslek mensuplarının kişilik özellikleri ile muhasebe politikası tercihi arasında anlamlı farklılık tespit edilen muhasebe politikalarında gruplar arası farklılıklar incelendiğinde;

- Kapsamına göre bilanço ve gelir tablosunun düzenlenmesinde özet tablonun tercih edilme, bilançonun düzenlenmesinde rapor tipi bilançonun tercih edilme, maddi duran varlıklar için amortisman ayırmada amortisman ayırmama tercihinde farklılığın dışadönüklük kişilik özelliğine sahip meslek mensuplarından kaynaklandığı tespit edilmiştir. Bu durum dışadönük kişiliğe sahip bireylerin ayrıntıya takılmadan konunun özüne ulaşma isteği ile ilişkilendirilebilir.
- Kullanılan hesap planı tercihinde farklılığın deneyime açıklık kişilik özelliğinden kaynaklandığı görülmektedir.
- Ek mali tablo düzenlenmesi ve kuruluş ve örgütlenme giderlerinin muhasebeleştirilmesinde farklılığın yumuşak başlılık kişilik özelliğinden kaynaklandığı görülmektedir. Yumuşak başlı kişilik özelliğine sahip meslek mensupları diğer kişilik özelliklerine göre daha yüksek oranda ek mali tablo düzenlemeyi tercih etmektedir. Bu durum yumuşak başlı kişilik özelliğine sahip meslek mensuplarının güven verici olma özellikleri ile ilişkilendirilebilir.
- Şüpheli alacaklar için karşılık ayırma tercihinde farklılığın sorumluluk kişilik özelliğinden kaynaklandığı görülmektedir. Kişilik grupları arasında en düşük karşılıklı ayırmama tercihinde bulunan grup sorumluluk kişilik özelliğidir. Bu da sorumluluk kişilik özelliğine sahip bireylerin risk sevmemeleri ile açıklanabilir.
- Stok maliyeti belirleme yöntemi tercihinde farklılığın yumuşak başlılık kişilik özelliğinden kaynaklandığı görülmektedir. Yumuşak başlılık kişilik özelliğine sahip meslek mensupları ağırlıklı ortalama maliyet yöntemini kullanmayı tercih etmektedir. Bu da yumuşak başlılık kişilik özelliklerinden gerçekçi olma özelliği ile ilişkilendirilebilir.

Muhasebe meslek mensuplarının alternatif politika tercihinin finansal tablolara etkisinin bilinirlik düzeylerinin yüksek çıkması muhasebe politikası tercihinde vergi odaklı muhasebe anlayışının etkili olduğunun, Cushing ve Leclere (1992), Bosnyak (2003), Tzovas (2006), Fekete vd. (2010) ve Fekete vd. (2012) tarafından yapılan çalışmaları destekler niteliktedir. Muhasebe meslek mensupları tarafından bir yıl içinde satılması planlanan (öngörülen) miktarı aşan stokları kayıt tercihinde 293 GELECEK YILLAR İHTİYACI STOKLAR HESABI’nın kullanılmaması, kullanılmayacak duruma gelen ve satışı zor görünen MDV kayıt tercihinde 294 ELDEN ÇIKARILACAK STOKLAR VE MDV HESABI’nın kullanılmaması muhasebenin bilgi amaçlı değil Özkan (2005) tarafından da ifade edildiği gibi vergi amaçlı muhasebe anlayışının hâkim olduğunu kanıtlar bir diğer örnektir.

Davranışsal muhasebe açısından daha sonra yapılacak çalışmalarda araştırmacılara mesleki yargı, tahmin ve alternatif muhasebe politikaları sunması nedeniyle Türkiye Muhasebe Standartları açısından konunun incelenerek, mesleki yargı, tahmin ve alternatif muhasebe politikaları ile davranışsal özellikler arasındaki ilişkinin araştırılması önerilebilir.

Beyan ve Açıklama / Disclosure Statement

Yazar tarafından herhangi bir çıkar çatışması beyan edilmemiştir.

The author has no conflict of interest to declare.

Finansal Destek / Funding

Bu çalışmada herhangi bir finansal destek alınmamıştır.

No funding to declare for this study.

Araştırmacıların Katkı Oranı Beyanı / Author Contribution Statement

Çalışmanın tüm aşamaları yazar tarafından yürütülmüştür.

All stages of the study were conducted by the author.

Etik Kurul İzni / Ethics Board Approval

Bu çalışma için İzmir Demokrasi Üniversitesi Sosyal ve Beşeri Bilimler Bilimsel Araştırma ve Yayın Etik Kurulu'ndan 04.02.2021 tarihli ve 2021/02-02 sayılı Etik Kurul Onayı alınmıştır.

Ethics Committee Approval was received for this study from İzmir Democracy University Social and Human Sciences Scientific Research and Publication Ethics Board (Approval Date: February 4, 2021; Approval Number: 2021/02-02).

Bu Makaleye Atf Vermek İçin / To Cite This Article: Çelik, S. (2023). Muhasebe meslek mensuplarının kişilik özellikleri ile muhasebe politikası tercihleri arasındaki farklılıkların incelenmesi. *İda Academia Muhasebe ve Maliye Dergisi*, 6(2), 105-123. <https://doi.org/10.52059/idaacmmd.1283559>

KAYNAKÇA

- Aitken, M. J., & Loftus, J. A. (2009). Determinants of accounting policy choice in the Australian property industry: A portfolio approach, *Journal of Accounting and Finance*, 34(2), 1-20. <https://doi.org/10.1111/j.1467-629X.1994.tb00266.x>
- Allport, G. W. (1937). *Personality: A psychological interpretation*. Holt.
- Apan, M. ve Ercan, S. (2017). Beş faktör kişilik özelliklerinin finansal okuryazarlık üzerine etkisinin yol analizi ile belirlenmesi: Lisans düzeyindeki işletme öğrencileri üzerine bir araştırma. *Bartın Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 8(16), 177-202.
- Atak, H. (2013). On-Maddeli kişilik ölçeği'nin Türk Kültürü'ne uyarlanması. *Nöropsikiyatri Arşivi Dergisi*, 50, 312-319.
- Ataman Akgül, B. ve Akay, H. (2004). *Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye'de uygulama etkinliğine ilişkin bir araştırma* (2. Baskı). Türkmen Kitabevi.
- Beatty, A., & Weber, J. (2002). The effects of debt contracting on voluntary accounting method changes. *The Accounting Review*, 78(1). <https://doi.org/10.2308/accr.2003.78.1.119>
- Bitlisli, F., Dinç, O., Çetinceli, Ö. ve Kaygısız, Y. (2013). Beş faktör kişilik özellikleri ile akademik güdülenme ilişkisi: Süleyman Demirel Üniversitesi Isparta Meslek Yüksekokulu öğrencilerine yönelik bir araştırma. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 18(2), 459-480.
- Bosnyák, J. (2003). Számviteli értékelési eljárások hatása a vállalkozások vagyoni, jövedelmi és pénzügyi helyzetére (the effect of evaluation methods on the financial position, performance and cash flows of entites) (Unpublished doctoral thesis). Budapest Corvinus University.
- Cemalcılar, Ö. ve Önce, S. (1999). *Muhasebenin kuramsal yapısı*. Anadolu Üniversitesi Yayınları, Yayın No: 150.

- Cushing, B. E., & Leclere, M. J. (1992). Evidence on the determinants of inventory accounting policy choice. *The Accounting Review*, 67(2), 355-366.
- Demirci, M. K., Özler, D. E. ve Girgin, B. (2009). Beş faktör kişilik modelinin iş yerinde duygusal tacize (mobbing) etkileri: Hastane işletmelerinde bir uygulama. *Journal of Azerbaijani Studies*, 12(2), 13-39.
- Doğan, T. (2013). Beş faktör kişilik özellikleri ve öznel iyi oluş. *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, 14(1), 56-64.
- Duc, V., & Van, T. (2020). Factors influencing the choices of accounting policies in small and medium enterprises in Vietnam. *The Journal of Asian Finance Economics and Business*, 7(10), 687-696. <https://doi.org/10.13106/jafeb.2020.vol7.no10.687>
- Erkorkmaz, Ü., Etikan, İ., Demir, O., Özdamar, K. ve Sanisoğlu, S. Y. (2013). Doğrulamalı faktör analizi ve uyum indeksleri. *Türkiye Klinikleri Journal of Medical Sciences*, 33(1), 210-223.
- Feist, J., & Feist, G. J. (2009). *Theories of Personality* (7th Edition). McGrawHill.
- Fekete, S., Damagum, Y.M., Mustata, R., Matış, D., & Popa, I. (2010). Explaining accounting policy choices of SME's: An empirical research on the evaluation methods. *European Research Studies*, 13(1), 33-48. <https://doi.org/10.35808/ersj/256>
- Fekete, S., Vladu, D.C., Albu, C.N., & Albu, N. (2012). Is SMEs accounting influenced by taxation? Some empirical evidence from Romania. *African Journal of Business Management*, 6(6), 2318-2331. <https://doi.org/10.5897/AJBM11.1699>
- Ge, W., Matsumoto, D., & Zhang, J. L. (2011). Do CFOs have styles of their own? An empirical investigation of the effect of individual cfos on financial reporting practices. *Contemporary Accounting Research*, 28(4), 1141-1179. <https://doi.org/10.1111/j.1911-3846.2011.01097.x>
- Gençtanırım-Kurt, D. ve Çetinkaya-Yıldız, E. (2020). *Kişilik kuramları (gerçek yaşamdan kişilik analizi örnekleriyle)* (5. Baskı). Pegem Yayıncılık.
- Gopalakrishnan, V. (1994). Accounting choice decisions and unlevered firms: Further evidence on debt/equity hypothesis. *Journal of Financial and Strategic Decisions*, 7(3), 33-47.
- Gosling, S.D., Rentfrow, P.J., & Swann, W.B. Jr. (2003). A very brief measure of the big five personality domains. *Journal of Research in Personality*, 37 (6), 504-528.
- Gürel, F. (2018). Ölçeklerine göre işletmeler ve uyguladıkları muhasebe politikalarına yönelik karşılaştırmalı bir inceleme (Yayımlanmamış yüksek lisans tezi), Ondokuz Mayıs Üniversitesi.
- Hagerman, R.L. and Zmijewski, M.E. (1981). An income strategy approach to the positive theory of accounting standard setting/ choice. *Journal of Accounting and Economics*, 3(2), 129-149. [https://doi.org/10.1016/0165-4101\(81\)90010-0](https://doi.org/10.1016/0165-4101(81)90010-0)
- Hall, S. C., & Swinney, L. S. (2004). Accounting policy changes and debt contracts. *Management Research News*, 27(7), 34-48. <https://doi.org/10.1108/01409170410784239>
- Healy, P. M. (1985). The effect of bonus schemes on accounting decisions. *Journal of Accounting and Economic*, 7(1-3), 85-107. [https://doi.org/10.1016/0165-4101\(85\)90029-1](https://doi.org/10.1016/0165-4101(85)90029-1)
- Holland, K. (1998). Accounting policy choice: The relationship between corporate tax burdens and company size. *Journal of Business Finance & Accounting*, 25(3-4), 265-288. <https://doi.org/10.1111/1468-5957.00187>
- Inoue, T., & Thomas, W.B. (1996). The choice of accounting policy in Japan. *Journal of International Financial Management & Accounting*, 7(1), 1-23.
- İlhan, M. ve Çetin, B. (2014). LISREL ve AMOS programları kullanılarak gerçekleştirilen yapısal eşitlik modeli (yem) analizlerine ilişkin sonuçların karşılaştırılması. *Journal of Measurement and Evaluation in Education and Psychology*, 5(2), 26-42.
- Jaafar, A., & Mcleay, S. (2007). Country Effects and sector effects on the harmonization of accounting policy choice. *ABACUS*, 43(2), 156-189. <https://doi.org/10.2139/ssrn.976677>

- Jahangir, A., & Kamran, A. (2017). Determinants of Accounting policy choices under International Accounting Standards: Evidence from South-Asia. *Accounting Research Journal*, 30(4), 430-446. <https://doi.org/10.1108/ARJ-02-2015-0020>
- John, O. P., & Srivastava, S. (1999). The big five trait taxonomy: History, measurement, and theoretical perspectives. In L. A. Pervin, & O. P. John (Eds.). *Handbook of personality: Theory and research*. Guilford Press.
- Juric, D. (2014). Effect of accounting policies on financial position of small and medium-sized enterprises. *The Journal of Accounting and Management*, 4(1), 43-59.
- Kardaş, S. ve Şencan, H. (2018). Beş faktör kişilik özelliklerinin iş tatmini üzerindeki etkisi. *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 17(33), 287-299.
- Kenneth, L. W., & Michael, J. P. (1992). Economic determinants of accounting policy choice: The case of current cost accounting in the UK. *Journal of Accounting and Economics*, 15(1), 87-114. [https://doi.org/10.1016/0165-4101\(92\)90013-R](https://doi.org/10.1016/0165-4101(92)90013-R)
- Haftacı, V. ve Kılınç, Y. (2020). Muhasebe politikası seçim kararları: Alternatif muhasebe politikalarının finansal tablolar üzerindeki etkisinin gösterilmesine yönelik bir örnek uygulama. *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 16(2), 349-367.
- Kuo, H.C. (2006). How do small firms make inventory accounting choices? *Journal of Business Finance&Accounting*, 20(3), 373-392. <https://doi.org/10.1111/j.1468-5957.1993.tb00262.x>
- Martinez, J. A., Martinez, F. G., & Diazaraque, J.M.M. (2010). Optional accounting criteria under IFRS and corporate characteristics: Evidence from Spain. *Revista de Contabilidad - Spanish Accounting Review*, 14(1), 59-85. [https://doi.org/10.1016/S1138-4891\(11\)70022-X](https://doi.org/10.1016/S1138-4891(11)70022-X)
- Matsunaga, S. R., & Yeung, P. E. (2008). Evidence on the impact of a CEO's financial experience on the quality of the firm's financial reports and disclosures. *SSRN Electronic Journal*. <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1014097>
- Mazay, V., Wilkins, T., & Zimmer, I. (1993). Determinants of the choice of accounting for investments in associated companies. *Contemporary Accounting Research*, 10(1),31-59.
- McAdams, D. P. (1997). A conceptual history of personality psychology. In R. Hogan, J. A. Johnson, & S. R. Briggs (Eds.), *Handbook of Personality Psychology* (pp. 3-39). Academic Press. <https://doi.org/10.1016/B978-012134645-4/50002-0>
- Missonier-Piera, F. (2004). Economic determinants of multiple accounting method choices in a Swiss context. *Journal of International Financial Management and Accounting*, 15(2), 118-144. <https://doi.org/10.1111/j.1467-646X.2004.00104.x>
- Moody, M. C. (2007). Adaptive behavior in intercultural environments: The relationship between cultural intelligence factors and big five personality traits (Unpublished doctoral thesis). The George Washington University.
- Morais, A. (2010). Actuarial gains and losses: The determinants of the accounting method. *Pacific Accounting Review*, 22(1), 42-56. <https://doi.org/10.1108/01140581011034218>
- Nobes, C., & PERRAMON, J. (2013). Firm size and national profiles of IFRS policy choice. *Australian Accounting Review*, 23(3), 208-215. <https://doi.org/10.1111/j.1835-2561.2012.00203.x>
- Norman, W. T. (1963). Toward an adequate taxonomy of personality attributes: Replicated factor 54 structure in peer nomination personality ratings. *Journal of Abnormal and Social Psychology*, 66, 574-583. <https://doi.org/10.1037/H0040291>
- Okpala, K. E. (2016). Factors influencing Accounting Policy Choices Under IFRS in airline-gsa companies. *Ilorin Journal of Accounting*, 2, 1-14.

- Özdemir, F. S., Toksöz, T. ve Gürel, F. (2018). İşletmelerin ölçekleri ile tercih ettikleri muhasebe politikaları arasındaki ilişkiler üzerine bir inceleme. *Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 11(3), 126-138. <https://doi.org/10.25287/ohuiibf.430490>
- Özkan, A. (2005). Bağımsız çalışan muhasebecilerin yaptığı dönem sonu muhasebe uygulamalarının tespitine yönelik bir araştırma. *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 7(2), 95-119.
- Parlakkaya, R. (2010). TMS-8: Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar Standardı uygulamaları. *Journal of Accounting and Taxation Studies*, 3(1), 65-86.
- Polat Demir, B. (2020). Akademik yazma becerilerinin değerlendirilmesi için analitik dereceli puanlama anahtarının geliştirilmesi. *Amasya Üniversitesi Eğitim Fakültesi Dergisi*, 9(2), 318-327.
- Robbins, S. P., & Judge, T. A. (2012). *Örgütsel davranış* (Çev. İ. Erdem, 14. Baskı). Nobel Yayıncılık.
- Shaheen, M. A. (2012). The choice of accounting policy in developing countries: Case of the State of Kuwait (an empirical investigation of the validity of the positive theory). *SSRN Electronic Journal*. <https://doi.org/10.2139/ssrn.198417>
- Shuto, A. (2007). Executive compensation and earnings management: empirical evidence from Japan. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 16(1), 1-26. <https://doi.org/10.1016/j.intaccudtax.2007.01.004>
- Skinner, D. J. (1993). The investment opportunity set and accounting procedure choice: Preliminary evidence. *Journal of Accounting and Economics*, 16(4), 407-445. [https://doi.org/10.1016/0165-4101\(93\)90034-D](https://doi.org/10.1016/0165-4101(93)90034-D)
- Smith, M., Kestel, J., & Robinson, P. (2001). Economic recession, corporate distress and income increasing accounting policy choice. *Accounting Forum*, 25(4), 334-352. <https://doi.org/10.1111/1467-6303.00070>
- Somer, O., Korkmaz, M. ve Tatar, A. (2002). Beş faktör kişilik envanterinin geliştirilmesi-I: Ölçek ve alt ölçeklerin oluşturulması. *Türk Psikoloji Dergisi*, 17(49), 21-33.
- Tan, C. W., Tower, G., Hancock, P., & Taplin, R. (2002). Empire of the sky: Determinants of Global Airlines' accounting policy choices. *The International Journal of Accounting*, 37(3), 277-299. [https://doi.org/10.1016/S0020-7063\(02\)00174-7](https://doi.org/10.1016/S0020-7063(02)00174-7)
- Tatlıoğlu, K. (2014). Üniversite öğrencilerinin Beş Faktör Kişilik Kuramı'na göre kişilik özellikleri alt boyutlarının bazı değişkenlere göre incelenmesi. *Tarih Okulu Dergisi*, 7(17), 939-971.
- Tuna, A., Can, İ. ve Doğan, İ. (2020). Kişilik tiplerinin banka hizmet kalitesi algısı üzerindeki etkisi. *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 24(1), 471-494.
- Tzovas, C. (2006). "Factors influencing a firm's accounting policy decisions when tax accounting and financial accounting coincide. *Managerial Auditing Journal*, 21(4), 372-386. <https://doi.org/10.1108/02686900610661397>
- Uluslan, H. (2007). Muhasebe politikası seçiminin ekonomik belirleyicileri üzerine ampirik bir çalışma. *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 62(2), 167-198. https://doi.org/10.1501/SBFder_0000002024
- Uluslan, H. ve Doğan, İ. (2008). Muhasebe politikası seçimi: Pozitif muhasebe teorisi ve ekonomik belirleyiciler - ampirik bir çalışma. *Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 26(1), 229-254.
- Varıcı, İ. ve Çağırın, F. K. (2015). Muhasebe politikalarının seçimine etki eden faktörler: Borsa İstanbul (BİST)'da bir uygulama. *Muhasebe ve Denetim Bakış*, 44, 91 - 107.
- Yıldız, E. ve Uzunbacak, H. H. (2019). *Kişilik ve örgüt kültürü bağlamında prososyal motivasyon* (1. Baskı). Hiper Yayınevi.

- Young, S. (1998). The determinants of managerial accounting policy choice: Further evidence for the UK. *Accounting and Business Research*, 28(2), 131-143.
- Zinkevičienė, D. and Rudžionienė, K. (2005). Reseach of the impact of company's leverage on finacial accounting method choice. *Economics of Engineering Decisions*, 3, 25-31. <https://doi.org/10.5755/J01.EE.45.5.11331>
- Watts, R. L. and Zimmerman, J. L. (1986). *Positive Accounting Theory*. Prentice-Hall.
- Waweru, N. M., Ntui, P. P., & Mangena, M. (2011). Determinants of different accounting methods choice in Tanzania: A positive accounting theory approach. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 1(2), 144-159. <https://doi.org/10.1108/20421161111138503>

Şeyda BELİK, Utku ŞENDURUR

MUHASEBE FİNANSMAN ALANINDA LİSANSÜSTÜ EĞİTİM
GÖREN ÖĞRENCİLERİN DANIŞMANLARI İLE ARASINDAKİ
İLİŞKİ STİLLERİ

67

Erkan UZUN, Mehmet Nedim UYGUR

FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINA UYGUN HESAP PLANI
TASLAĞI ÇERÇEVESİNDE TFRS 9 FİNANSAL ARAÇLAR (2017
SÜRÜMÜ) VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ: MEVCUT UYGULAMALAR
AÇISINDAN KARŞILAŞTIRMA

79

Serpil ÇELİK

MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ KİŞİLİK ÖZELLİKLERİ
İLE MUHASEBE POLİTİKASI TERCİHLERİ ARASINDAKİ
FARKLILIKLARIN İNCELENMESİ

105