

# EKONOMİK KURUMLAR İÇİN FİNANSAL BİLGİLERİN KALİTESİNİ ARTIRMADA GERÇEĞE UYGUN DEĞER MUHASEBESİNİN UYGULANMASI – UYGULAMALI ÇALIŞMA (YEMEN)<sup>1</sup>

## THE APPLICATION OF FAIR VALUE ACCOUNTING IN IMPROVING THE QUALITY OF FINANCIAL INFORMATION FOR ECONOMIC INSTITUTIONS - APPLIED STUDY (YEMEN)

Abdulaziz Ahmed Ahmed JASHAN<sup>2</sup>, Nader Saeed Farag QARAWAN<sup>3</sup>

Araştırma Makalesi / Geliş Tarihi: 30.04.2023  
Kabul Tarihi: 30.09.2023

### Öz

Yemenli muhasebeciler, akademisyenler ve mali analistler çerçevesinde yapılan bu araştırmada, temel olarak, gerçeğe uygun değer muhasebesini uygulamanın ekonomik kurumlara ait finansal bilgi kalitesini artırmadaki etkisini ortaya koymak amaçlanmıştır. Bu noktadan hareketle çalışmada; tarihsel maliyet yerine gerçeğe uygun değer muhasebesinin benimsenmesi için yeterli gerekçelerin ne ölçüde bulunduğuna ilişkin sorularla konuya açıklık getirilmeye çalışılmaktadır. Gerçeğe uygun değer muhasebesinin uygulanmasının finansal bilgilerin temel niteliksel özelliklerinin iyileştirilmesine ne ölçüde katkıda bulunduğu da vurgulanmaktadır. Ayrıca, finansal bilgilerin ikincil niteliksel özelliklerinin geliştirilmesinde gerçeğe uygun değer muhasebesinin katkısı ve Yemen'de uygulanmasının önündeki engeller de tartışılmaktadır. Çalışmanın problemini çözmek için betimleyici analitik yöntem benimsenmiştir. Veri toplama aracı ise, örnekleme anket uygulaması yapılmış, toplanan veriler SPSS istatistik programı kullanılarak analiz edilmiştir. Çalışma, aşağıda gibi birkaç sonuca varmıştır:

- Gerçeğe uygun değer muhasebesine dayalı finansal analiz göstergeleri karar alırken, tarihsel değerlere dayalı göstergelere göre daha doğru ve faydalıdır.
- Gerçeğe uygun değer muhasebesi, kuruluşun mali tablolarını birkaç yıl boyunca karşılaştırmayı mümkün kılar ve ekonomik değişikliklerden ne ölçüde etkilendiklerini göstermektedir.

**Anahtar Kelimeler:** Gerçeğe Uygun Değer, Muhasebe Bilgileri, Muhasebe Bilgileri Kalitesi.

**JEL Sınıflaması:** M41,G10,G11

### Abstract

In the framework of Yemeni accountants, academics and economists, this study mainly aims to explore the impact of applying fair value accounting on improving the quality of financial information of economic institutions. From this point of view, the study will try to clarify the issue by asking questions about the extent to which there are sufficient justifications for adopting fair value accounting instead of historical cost. It will also focus on the extent to which the application of fair value accounting contributes to improving the primary qualitative characteristics of financial information; the contribution of fair value accounting to improving the secondary qualitative characteristics of financial information; and the barriers to its implementation in Yemen. A descriptive analytical method was adopted to solve the problem of the study. A questionnaire was applied to the sample as a data collection tool, and the collected data were analyzed by SPSS statistical program. Several conclusions were found in this study:

- Financial analysis indicators based on fair value accounting are more accurate and useful for decision making than indicators based on historical values. Keywords: Accounting information Quality, Fair Value, Accounting informations.
- fair value accounting allows the comparison of financial statements of the organisation over several years and shows the extent to which they are affected by economic changes.

**Keyword:** Accounting informations Quailty, Fair value, Accounting informations.

**JEL Classification:** M41,G10,G11

<sup>1</sup> **Bibliyografik Bilgi (APA):** FESA Dergisi, 2023; 8(3) ,700 - 711 / DOI: 10.29106/fesa.1290155

<sup>2</sup> Doktora Öğrencisi, Necmettin Erbakan Üniversitesi Sosyal bilimleri İktisat Bölümü, Konya/Türkiye, [azizj711@gmail.com](mailto:azizj711@gmail.com), ORCID: 0000-0002-7834-1775.

<sup>3</sup> Yüksek lisans Öğrencisi, Selçuk Üniversitesi Sosyal bilimleri muhasebe finansman Bölümü, Konya/Türkiye, [nader773764202@gmail.com](mailto:nader773764202@gmail.com), ORCID: 0000-0002-7293-7017.

## 1. Giriş

Yirminci ve yirmi birinci yüzyılın başlarında, ölçüm ve açıklama yöntemlerine ilişkin muhasebe düşüncesinde, özellikle de gerçeğe uygun değer yönteminin kullanımında büyük bir ilerleme kaydedilmiştir. Özellikle çok uluslu şirketlerin ortaya çıkması ve küreselleşme fikrinin dünya ekonomisine hâkim olmasıyla birlikte, tarihsel maliyet yöntemi modern ekonomik değişimler karşısında kaçınılmaz olarak geçerliliğini yitirmiştir. Bu doğrultuda Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu, gerçeğe uygun değer kavramını bir ölçüm ve açıklama yöntemi olarak birleştirmeye çalışmıştır ve daha inandırıcı ve güvenilir bulmuştur. Gerçeğe uygun değer kavramı, birçok kriter aracılığıyla ekonomik gerçekliğin özünü yansıtmaktadır. Ancak 2007 yılında küresel bir mali krizin ortaya çıkması, küresel mali krizin nedenlerinden biri olarak gerçeğe uygun değer yöntemine yönelik birçok eleştiriye yol açmıştır. Bu durum, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun, hatanın gerçeğe uygun değer yönteminde değil, yanlış kullanımında olduğunu tartışarak yöntemi savunmak için müdahale etmesine sevk etmiştir.

Muhasebe ölçümü yapılırken muhasebe işlevinin karşılaştığı birçok büyük zorluk vardır. Muhasebe bilgilerine güvenilirlik ve nesnellik kazandıran uygun ölçümün seçilmesinde ve uygun kararların alınmasında bu ölçümlere ne ölçüde güvenileceği konusunda zorluklarla karşılaşıldığından, muhasebe fonksiyonu için muhasebe ölçümüne ilişkin birçok önemli zorluk bulunmaktadır. Sanayi işletmelerinde bulunan sabit kıymetler, çeşitli bileşenleri ile birlikte büyük hacimleri nedeniyle bu şirketler için büyük önem arz etmektedir. Ancak bu varlıkların doğru bir şekilde ölçülmesi, değerlendirilmesi ve açıklanmasında bazı sorunlar olduğu belirtilmektedir. Diğer taraftan sanayi şirketlerinin sabit kıymetlerin ölçülmesi, değerlendirilmesi ve açıklanmasında bağlı kaldıkları açık temelleri bulunmaktadır.

Bilgileri daha gerçekçi ve objektif bir şekilde gösteren muhasebe ölçüm yöntemiyle ilgili tartışmalar bulunmaktadır. Bu yöntemlerden belki de en uygunu gerçeğe uygun değer yöntemidir. Sabit kıymetlerin uluslararası muhasebe standartlarına göre değerlendirilmesinde gerçeğe uygun değer yönteminin kullanılması, bilgiye uygun ve objektif bir nitelik kazandırdığından ve aynı zamanda işletme sermayesini korumaya ve ardından piyasalardaki enflasyonun zorluklarıyla yüzleşmeye ve sabit kıymetleri değiştirebilmeye çalışır hale getirdiğinden değerli ve önemli görülmektedir. Varlıkları ve değerleri değerlemek için adil bir temel olarak gerçeğe uygun değeri kullanmaya yönelik birçok girişim olmuştur. Ancak, tarihi değerler açısından hala nispeten geç kalınmıştır. Bu çalışmada, bu değerlerin Yemen kurumlarında ve bankalarında ne ölçüde uygulandığını görmek için Yemen örneğinde araştırma yapılmıştır. Bunun için veri toplama aracı olarak anket kullanılmıştır.

## 2. Literatür Taraması

- Choy ve Ying (Choy ve Ying, 2005:s12) "Fair values as relevant: A Theoretical Investigation" başlıklı çalışmalarında, sabit değerlerin yeniden değerlendirilmesinin Birleşik Krallık şirketlerinin gelecekteki performansı üzerindeki etkisini anlamayı amaçlamışlardır. Çalışmada İngiliz şirketleri için sabit kıymetlerin uluslararası standarda göre yeniden değerlendirilmesinin, bu şirketlerin gelecekteki performanslarını ölçmenin ve onlara küresel pazarda rekabet avantajı sağlamanın bir yolu olacağını ifade edilmiştir.

- Aboody et al çalışmasında (Aboody et al, 1998:s 9) "Revolution Of Fixed Assets And Future Firm Performance: Evidence", sabit varlıkların yeniden değerlendirilmesinin İngiltere'deki şirketlerin gelecekteki performansı üzerindeki etkisini bulmak amaçlanmıştır. Çalışmada, sabit varlıkların yeniden değerlendirilmesinin yıllık bilgi değerlendirmelerini olumlu ve önemli ölçüde etkilediği ve yeniden değerlendirilmesinin varlığın değerindeki değişimi yansıttığı sonucuna varılmıştır. Çalışmanın sonunda İngiliz şirketlerinde sabit kıymetlerin uluslararası standartlara uygun olarak yeniden değerlendirilmesinin, bu şirketlerin gelecekteki performanslarını ölçmenin ve onlara küresel pazarlarda rekabet avantajı sağlamanın bir yolu olduğu ifade edilmiştir.

- Bashira çalışmasında (Bashira et al, 2010: s25) "Tatbiku'l-Mefahimu'l-Muhasebiyye Li'l-Kıymeti'l-Adile fi'l-Bunuki'l-Ürdüniyye Tıbban vi Mutedallibati Mi'yârü'l-Muhasebeti't-Düveliyye", gerçeğe uygun değer, kavramını ve nasıl ölçüldüğünü değerlendirmek amaçlanmıştır. Çalışma Ürdün bankalarına uygulanmıştır. Bu amaçla bir anket hazırlanmış ve bilgi toplamak ve değerlendirmek amacıyla muhasebecilere ve mali yöneticilere dağıtılmıştır. Anketlerde yer alan verilerin analizinde SPSS programı kullanılmıştır. Çalışma, belki de en önemlisi aşağıdaki olan bazı sonuçlar ortaya koymuştur: Ürdün bankaları muhasebe sistemlerinde Uluslararası Muhasebe Standardı'nda yer alan 39 numaralı değerlendirme kavramlarını uygulamaktadır. Ürdün bankaları finansal yükümlülüklerini ölçmek için gerçeğe uygun değer kavramını kullanmamakta, bunun yerine tarihsel değer üzerinden ölçmektedir.

- Mutairi çalışmasının (Mutairi, 2011:s 7) "Meda İltizamül'-Bunuku't-Ticariyyeti'l-Kuvetiyye fi Tatbiki Mi'yari'l-Kıymeti'l-Adileti Ale'l-Mevcudati ve'l-Matlubatil'-Maliyye" amacı, Kuveyt'teki ticari bankaların, Kuveyt'teki finansal varlık ve yükümlülüklerine gerçeğe uygun değer standartlarını uygulama gerekliliklerine nasıl uyduklarını ve bunlara nasıl yanıt verdiklerini belirlemektir. Çalışmada, Kuveyt ticaret bankalarının finansal varlıkların gerçeğe uygun değer yöntemiyle muhasebeleştirildiği sonucuna varılmıştır. Buna ek olarak, Kuveyt ticari bankaları, ülkenin para otoritesi olan Devlet'in vizyonu doğrultusunda standartları uygulama konusunda kararlıdır.

- Tıraşoğlu çalışmasının (Yasin TIRAŞOĞLU, 2020) "Gerçeğe Uygun Değerin Finansal Oranlar Üzerine Etkisi: Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Örneği" amacı, gayrimenkul yatırımlarında gerçeğe uygun değer yönteminin

kullanılmasının finansal oranlar üzerindeki etkisine ilişkin kanıt sağlamaktır. Araştırma, İstanbul Menkul Kıymetler Borsası'na kayıtlı finansal kuruluşlar hariç 34 şirket üzerinde frekans analizi kullanılarak gerçekteştirilmiştir. Çalışma, gayrimenkul yatırımlarının değerlemede gerçekte uygun değer yönteminin kullanılmasının, aşağıdakiler de dahil olmak üzere çeşitli etkileri olduğu sonucuna varmıştır:

İncelenen şirketlerin faaliyet oranları ve borsa performans oranları üzerindeki olumsuz etkisi. Mali yapı rasyoları ve karlılık rasyoları üzerindeki etkisi rasyolara göre değişebilmekte, yani negatif veya pozitif etki yaratabilmektedir. Bunun yanı sıra, duran varlıkların sürekli sermayeye oranı, stok devir hızı oranı, varlıkların devir hızı oranı, fiyat-kazanç oranı ve piyasa değeri üzerindeki olumsuz etkisi. Çalışma ayrıca gerçekte uygun değer yönteminin finansal kaldıraç oranı, özkaynak oranı ve vergi öncesi karın net satışlara oranı üzerinde olumlu bir etkisi olduğunu ortaya koymuştur.

- Nazzal (2020) çalışmasında, finansal raporlamada gerçekte uygun değer ölçümünün önemini ve gerçekte uygun değer kullanımında karşılaşılan zorlukları ele almıştır. Uygulama bölümünde finansal raporlamada tarihsel maliyet yöntemini kullanan Filistinli bir kurumun bilançosuna gerçekte uygun değer yöntemini uygulamıştır. Bu, kuruluşun bilançosundaki kalemlerin gerçek değerlerinin yeniden ölçülmesiyle yapılmış ve bu yöntemin işletme varlıkları için daha doğru ve geçerli değerler ürettiği sonucuna varılmıştır.

### 3. Gerçekte Uygun Değeri Muhasebesi Kavramı ve Yöntemleri

Gerçekte uygun değer muhasebesi, bir varlığın veya yükümlölüğün gerçek piyasa değerinin, tarihinde belirlenmesi anlamına gelir. Bu muhasebe yöntemi, gerçek piyasa verilerine dayalı olarak varlıkların veya yükümlölüklerin değerini belirlemeye çalışır. Gerçek piyasa değeri, bir şirketin finansal durumunu daha doğru bir şekilde yansıtmaya yardımcı olmaktadır.

#### 3.1.Gerçekte Uygun Değer Kavramı

Uluslararası standartlara veya uzmanlara göre gerçekte uygun değer muhasebesinin birçok tanımı vardır. Başlıcaları aşağıda yer almaktadır:

- Türk Dil Kurumu Türkçe sözlüğünde değer kavramının kelime anlamı, “Bir şeyin para ile ölçülebilen karşılığı, bedel, kıymet, paha” kavramları ile açıklanmıştır Türk Dil Kurumu, <http://www.tdk.gov.tr> .
- Sermaye Piyasasında Uluslararası Değerleme Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: VIII, No: 45)'in “Terimler Sözlüğü” kısmında değerlemenin tanımı, “Değer takdirinin sürecidir” biçiminde yapılmıştır. Muhasebe bakış açısından değerleme, “Varlık ve borçların ilk muhasebeleştirilmeleri sırasında ya da olayların ve durumların gerekli kılmaları nedeniyle ilk kayda alma sonrasında parasal tutarlarının belirlenmesi işlemi” biçiminde tanımlanabilir (Uluslararası, 2017, s. 14-15).
- Belirli bir zamanda belirli varsayımlara göre amacına uygun bir muhasebe yöntemi kullanılarak ulaşılan ve nihai olarak ilgili taraflarca kabul edilen değerdir (Zahran, 2005:s 12).
- Herhangi bir anormal durum olmadığında, değişikliklerin farkında olan ve bunları yapmaya istekli olan iki taraf arasında gerekli olan varlıkların değiştirilmesi (satış) veya uzlaşma (ödeme) için kararlaştırılan tutar. (Hajj ve Akli, 2010:s 6).
- Finansal Muhasebe Standartları Beyanı (SFAS NO:s 175) tarafından 2006 yılında yayınlanan Finansal Muhasebe Kavramlarının Tabloları'nda ise, gerçekte uygun değer "Piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde olağan bir işlemden, bir varlık için alınacak veya bir yükümlölüğün yerine getirilmesi için ödenecek fiyat" olarak tanımlanmıştır (Siddik, 2010:s 26).
- Uluslararası Muhasebe Standartları ise (IASB, 2011:s 12), gerçekte uygun değer muhasebesini “Bir varlığın karşılıklı olarak takas edilebileceği veya bir yükümlölüğün yerine getirilebileceği, takas etmeye istekli, gerçekte farkında olan ve özgürce hareket eden taraflar arasındaki değer” olarak tanımlamıştır.

Bu tanımlardan hareketle, gerçekte uygun değer muhasebesinin, mümkün olan en iyi tekliflerin alınmasına katkıda bulunan aktif bir piyasa varlığında iki taraf arasındaki bir teklifin değeri ve takas işlemi için sunulan varlığın gerçek değeri olduğu sonucuna varıyoruz.

#### 3.2.Gerçekte Uygun Değeri Muhasebesi Yöntemleri

Gerçekte uygun değeri ölçebilmek için çok sayıda değerleme yöntemi bulunmaktadır. Fakat piyasa yaklaşımı, gelir yaklaşımı ve maliyet yaklaşımı en yaygın kullanılan üç değerleme yöntemidir. TFRS 13 Standardında bahsedilen bu değerleme yöntemleri řu şekilde özetlenmiştir: (Yener, s39-41, 2021).

##### - Piyasa Yaklaşımı:

Piyasa değerleme yöntemi, benzer veya aynı varlıklar, borçlar veya varlık ve borç grupları için piyasa işlemlerinden kaynaklanan fiyatları ve değer ilgili bilgileri kullanır.

##### - Maliyet Yaklaşımı:

Maliyet yöntemi, varlık üzerindeki hizmet karşılığında ödenmesi gereken cari tutarı yansıtır. Bu tutar aynı zamanda mevcut yenileme maliyeti olarak da bilinir.

### - **Gelir Yaklaşımı:**

Gelir yaklaşımı yöntemi, gelecekteki nakit akışlarının veya gelir ve gider gibi tutarların bugünkü (iskonto edilmiş) bir tutara dönüştürülmesi için kullanılır. Bu yöntemin kullanılması durumunda gerçeğe uygun değer ölçümü, gelecekteki tutarlara ilişkin mevcut piyasa beklentilerini yansıtacaktır.

Gerçeğe uygun değer muhasebesi yönetimleri, bir şirketin varlıklarının veya yükümlülüklerinin gerçek piyasa değerini doğru bir şekilde belirleyerek finansal tablolarını daha güvenilir hale getirmeyi hedeflemektedir. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu, değerlendirme tekniğini uygulayarak gerçeğe uygun değeri belirlemek için aşağıdaki gibi beş yöntem belirlemiştir (Al-Shatnawi, 2017:s 7):

#### **3.2.1. Piyasa Değeri Yöntemi:**

Bu yöntem, bir varlığın veya yükümlülüğün mevcut piyasa koşullarına göre ne kadar değerinde olduğunu gösterir. Piyasa değeri, bir şirketin faaliyetlerinin gerçek dünya koşullarına uygun bir şekilde yansıtılmasını sağlamaktadır.

#### **3.2.2. Net Gerçek Değer Yöntemi:**

Bu yöntem, bir varlığın veya yükümlülüğün gerçek piyasa değerinin maliyet ve amortismanlar düşüldükten sonra kalan net değerinin hesaplanmasıdır. Bu yöntem, özellikle uzun vadeli varlıkların ve yükümlülüklerin değerlendirilmesinde kullanışlıdır.

#### **3.2.3. Net Bugünkü Değer Yöntemi:**

Bu yöntem, bir varlığın veya yükümlülüğün gelecekteki nakit akışları göz önünde bulundurularak bugünkü değerini hesaplamayı içermektedir.

#### **3.2.4. Karşılaştırılabilir İşlem Değeri Yöntemi:**

Bu yöntem, bir şirketin benzer özelliklere sahip diğer şirketlerle gerçekleştirdiği satın alma veya satış işlemlerine dayanarak varlıklarının veya yükümlülüklerinin gerçek piyasa değerini belirlemeyi içermektedir.

#### **3.2.5. Piyasa Çokluğu Yöntemi:**

Bu yöntem, benzer özelliklere sahip diğer şirketlere göre bir şirketin varlıklarının veya yükümlülüklerinin piyasa değerlerini belirlemeyi içermektedir.

Bu yöntemlerin bir arada kullanılarak bir varlığın veya yükümlülüğün gerçek piyasa değerinin belirlenmesi, bir şirketin finansal tablolarını daha doğru ve güvenilir hale getirmektedir.

### **3.3. Uluslararası Muhasebe Standartları Işığında Gerçeğe Uygun Değer Kullanımları**

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun muhasebe esası olarak gerçeğe uygun değer kullanımını genişletmesi, ilgili tüm taraflara Kurul'un tamamen gerçeğe uygun değere geçme eğiliminde olduğu izlenimini vermiştir. Bu nedenle, gerçeğe uygun değer, özellikle finansal ve gayrimenkul ve tarım gibi piyasası olan bazı varlıklar olmak üzere birçok varlık ve yükümlülük için uygun muhasebe yöntemi olarak kabul edilmiştir. Ancak, gerçeğe uygun değer ölçümüne uygun olmayan bazı varlıklar için gerçeğe uygun değer bir muhasebe ölçüsü olarak önemi ortadan kalkmaktadır.

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu, birçok muhasebe standardında gerçeğe uygun değere ayrıntılı olarak ulaşmak için birçok ilke ve kılavuz yayınlamıştır. Bu çerçevede Kurul, Mayıs 2011'de Uluslararası Finansal Raporlama Standardı (13) Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü'nü yayınlamıştır. Bu ilke ve yönergeler arasında aşağıdaki gibidir (Shatnawi, 2017:s 11):

- Gerçeğe uygun değer ölçülmesi, işletmenin ölçülecek varlık veya yükümlülüğü, varlık veya yükümlülükle ilgili işlemin gerçekleşeceği piyasayı ve değerlendirme tekniklerini belirlemesini gerektirir.
- Gerçeğe uygun değer, bir işletmeden ziyade piyasa bazlı bir ölçümdür.
- Gerçeğe uygun değer ölçümü, varlığın satılması veya yükümlülüğün devredilmesi işleminin varlığın veya yükümlülüğün orijinal piyasasında, orijinal piyasanın bulunmaması durumunda ise en kârlı piyasada gerçekleşeceğini varsaymaktadır.

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanan başlıca Uluslararası Standart türleri aşağıda belirtilmiştir.

**Tablo 1.** Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IFRS) - (IASC)

Uluslararası Muhasebe Standartları (IASC)		Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)	
Standart No.	Standart ad	Standart No.	Standart ad
IAS20	DEVLET TEŐVİKLERİNİN MUHASEBELEŐTİRİLMESİ VE DEVLET YARDIMLARININ AÇIKLAMASI	IFRS3	İŞLETME BİRLEŐMELERİ
IAS16	MADDİ DURAN VARLIKLAR	IFRS5	SATIŞ AMAÇLI ELDE TUTULAN DURAN VARLIKLAR VE DURDURULAN FAALİYETLER
IAS32	FİNANSAL ARAÇLAR: SUNUM	IFRS7	FİNANSAL ARAÇLAR: AÇIKLAMALAR
IAS38	MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR	IFRS9	FİNANSAL ARAÇLAR
IAS39	FİNANSAL ARAÇLAR: MUHASEBELEŐTİRME VE ÖLÇME	IFRS10	KONSOLİDE FİNANSAL TABLOLAR
IAS40	YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER	IFRS12	DİŐER İŐLETMELERDEKİ PAYLARA İLİŞKİN AÇIKLAMALAR
IAS41	TARIMSAL FAALİYETLER	IFRS13	GERÇEŐE UYGUN DEŐER ÖLÇÜMÜ

(Uluslararası Finansal Raporlama Standartları, 2023)

### 3.4. Genel Olarak ve Özellikle Yemen'de Gerçeğe Uygun Değer Kullanımının Önündeki Engeller

Muhasebe teorilerinin uygulanmasındaki hızlı gelişmeler, söz konusu gelişmeye ayak uydurmak için ülkeleri farklı yöntemler izlemeye sevk etmiştir. Bununla birlikte bazı ülkeler, çeşitli alanlardaki birtakım gelişmeleri uygulamak için daha fazla zamana ihtiyaç duymaktadır. Bu noktada gerçeğe uygun değer muhasebesinin uygulanması, önemli bir unsur teşkil etmektedir. Gerçeğe uygun değerin uygulanması için önemli bir unsur, düşük fiyat dalgalanmalarına sahip açık ve güvenli bir ekonomik piyasadır, böylece değerleme ve fiyatın karşılaştırılması kolaylaşmaktadır. Gerçeğe uygun değer kullanımının önündeki başlıca engeller aşağıdaki gibidir (Dahmash vd., 2006:s 31):

- Gerçeğe uygun değerin tahmin edilmesi önemli ölçüde çaba, kişisel yargı ve farklı ölçüm esaslarının kullanılmasını gerektirdiğinden, gerçeğe uygun değerin muhasebeleştirilmesine ve ölçülmesine yardımcı olacak şekilde kanıtların ne ölçüde mevcut olduğudur.
- Gerçeğe uygun değerin uygulanmasının işletmeye maliyetinin yüksek olması, işletmenin sisteminin tarihi değere dayalı verilerle çalışmak üzere tasarlanmış olmasından kaynaklanmaktadır; bu nedenle işletmenin muhasebe sistemini gerçeğe uygun değere uyum sağlayacak şekilde yeniden tasarlaması gerekmektedir.
- Gerçeğe uygun değer ilkesini uygulayacak nitelikli kadro sayısının çok az olması da söz konusu engellerden biri olarak öne çıkmaktadır.
- Finansal tabloların hazırlanmasında gerçeğe uygun değer yönteminin kullanılması, yönetimin çıkarları doğrultusunda verilerle oynamaya yol açabilmektedir. Bu, söz konusu yöntemin kullanılmasını güç kılmaktadır.

Yemen, gerçeğe uygun değer uygulamasında birçok zorlukla karşılaŐan ülkelerden biridir ve bu zorluklar aşağıdaki gibidir (araştırmacılar):

- Yemen'de finansal piyasanın olmaması, ölçüm ve fiyat karşılaştırması için gerçek bir yerin bulunmaması, gerçeğe uygun değerin uygulanmasındaki en önemli zorluk olarak öne çıkmaktadır.
- Kurumlar ve şirketler, devletin katı yasal mevzuatının bulunmaması nedeniyle bilgileri açıklamaktan geri durmaktadır. Bu, muhasebe alanındaki araştırmacıların ve çalışanların Yemen pazarını incelemelerine yardımcı olacak bilgileri de sınırlamaktadır.
- Piyasaları ve para hareketlerini inceleyen ve bu alanda uygulama çalışmaları yapan ileri muhasebe alanındaki eğitimlerin zayıf olması. Bazı üniversiteler her ne kadar öğrencilere bu konuda iyi dersler verseler de, uygulamalı alanın bulunmaması, piyasa araştırması ve gerçeğe uygun değer esasının uygulanması konusunda nitelikli elemanların yetişmemesine yol açmıştır.
- Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu ve muhasebe standartlarını yayınlayan diğer kuruluşlardaki nüfuzlu kişilerin ekonomilerine uygun standartların yayınlanması için zayıf ve orta ölçekli ekonomilere sahip ülkelerin mahremiyeti için uluslararası standartların göz ardı edilmesi.

Diğer taraftan Yemen’de gerçeğe uygun değer muhasebesinin doğru ve tam olarak uygulanmasını engelleyen çeşitli engeller de vardır. Ancak, kısmen de olsa, gerçeğe uygun değer esasının uygulanması için ihtiyaç duyulan birçok alanda uygulama bulunmaktadır.

#### 4. Saha Çalışması

##### 4.1.Yöntem – Araştırma Örneklemi

Çalışmanın göz önüne alınarak muhasebeciler, akademisyenler ve ekonomistlerden oluşan yüz otuz Yemenli katılımcı basit rastgele örneklem olarak seçilmiştir. Anket, ekonomik kurumlar için finansal bilgilerin kalitesini artırmada gerçeğe uygun değer muhasebesinin uygulanmasına yönelik hazırlanmıştır. Çalışmada betimleyici analitik yöntem kullanılmıştır.

Anket iki bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde araştırmacıların demografik verileri yer almıştır. İkinci bölüm ise üç kısma ayrılmıştır. Birinci eksen: muhasebe esasları olarak tarihsel maliyet yerine gerçeğe uygun değer kullanılması için yeterli gerekçenin ne ölçüde mevcut olduğudur. İkinci eksen: gerçeğe uygun değer muhasebesinin finansal bilginin temel niteliksel özelliklerinin (yeterlilik ve güvenilirlik) iyileştirilmesine katkısıdır. Üçüncü eksen ise gerçeğe uygun değer muhasebesi uygulamasının finansal bilgilerin ikincil niteliksel özelliklerini geliştirmedeki katkısı sorulmuştur.

##### 4.2. Veri Toplama Aracının (Anket) Geçerliliği ve Güvenilirliği

Veri toplama araçlarının geçerliliği ve güvenilirliği, aracın topladığı verilerin doğru ve güvenilir olmasını sağlamak için önemlidir. Geçerlilik, bir aracın ölçmek istediği kavramın doğru bir şekilde ölçülmesidir. Bununla birlikte, güvenilirlik, bir aracın tutarlı ve tekrarlanabilir ölçümler sağladığını göstermektedir.

###### 4.2.1. Anket Güvenilirliği İstikrarı ve Cronbach Alfa Katsayısı

Araştırmacılar ankette kullanılan ölçeğin tutarlılık derecesini Cronbach alfa katsayısını kullanarak hesaplamıştır, böylece anketin aynı düzey ve koşullarda birden fazla kez örnekleme tekrar dağıtılması durumunda örneklem göstergelerinin sonuçlarının aynı olup olmadığını tespit etmek amaçlanmıştır. Aşağıda Cronbach alfa güvenilirlik analizi katsayısının değerleri gösterilmiştir.

**Tablo 2.** Cronbach Alfa Katsayısı

	Katsayı değeri
Muhasebe ölçümü için tarihsel maliyet yerine gerçeğe uygun değer benimsenmesini desteklemek için yeterli gerekçelerin ne ölçüde mevcut olduğu.	0.757
Finansal bilgilerin temel niteliksel özelliklerini (uygunluk ve güvenilirlik) geliştirmede gerçeğe uygun değer muhasebesi uygulamasının katkısı.	0.832
Gerçeğe uygun değer muhasebesi uygulamasının finansal bilgilerin ikincil nitel özelliklerini geliştirmeye katkısı (karşılaştırılabilirlik ve anlaşılabilirlik kolaylığı).	0.786

Yukarıdaki tabloda gösterilen sonuçlardan hareketle Cronbach alfa değeri, her eksen için yüksek olduğu ve (0.757-0.832) arasında değiştiği görülmektedir. Bu, bir bütün olarak veri toplama aracının güvenilirlik katsayısının yüksek olduğu anlamına gelmektedir.

###### 4.2.2.İkiye Bölme Yöntemi:( Spearman Brown Testi Bulguları)

**Tablo 3.** Siber Man-Brown Katsayısı

	katsayı değeri
Muhasebe ölçümü için tarihi maliyet yerine gerçeğe uygun değer benimsenmesini desteklemek için yeterli gerekçelerin ne ölçüde mevcut olduğu.	0.712
Finansal bilgilerin temel niteliksel özelliklerini (uygunluk ve güvenilirlik) geliştirmede gerçeğe uygun değer muhasebesi uygulamasının katkısı.	0.847
Gerçeğe uygun değer muhasebesi uygulamasının finansal bilgilerin ikincil nitel özelliklerini geliştirmeye katkısı (karşılaştırılabilirlik ve anlaşılabilirlik kolaylığı).	0.718

Anket soruları, tek sayılı sorular ve çift sayılı sorular olarak iki bölüme ayrılmıştır. Bunun ardından korelasyon katsayısı Spearman-Brown denklemi kullanılarak hesaplanmış ve sonuçlar yukarıdaki tablo 3’te gösterilmiştir. Önceki tablonun sonuçlarından, değiştirilmiş korelasyon katsayısının (Sieberman Brown) değerinin kabul edilebilir ve istatistiksel olarak anlamlı olduğu görülmektedir. Böylece veri toplama aracı olarak kullanılan anketin son haliyle dağıtılabildiği anlaşılmakta ve araştırmacı tarafından anketin geçerliliği ve güvenilirliği onaylanmaktadır. Bu, araştırmacıya anketin geçerliliği ve sonuçların analiz edilmesi, çalışma sorularının yanıtlanması ve hipotezlerin test edilmesi için uygunluğu konusunda tam bir güven vermektedir.

### 4.2.3. Örneklemin İstatistiksel Analizi

Tablo 4. Betimleyici İstatistikler

		Sayı	Yüzde
Cinsiyet	Erkek	120	%92.3
	Kadın	10	%7.7
	Toplam	130	%100
Yaş	20-26	22	%16.9
	27-35	60	%46.24
	36yaş ve üzeri	48	%36.9
	Toplam	130	%100
Eğitim Seviyesi	Diploma	5	%3.8
	Lisans	89	%68,5
	Yüksek Lisans	25	%19.2
	Doktora	11	%8.5
	Toplam	130	%100
Yılların Deneyimi	1-3	43	%33.1
	4-6	28	%21.5
	7- ve üzere	59	%45.4
	Toplam	130	%100
Meslek	Muhasebeci	98	%75.4
	Mali Analist (Mali analist)	21	%16.2
	Akademik	11	%8.5
	Toplam	130	%100
		<b>Toplam</b>	<b>%100</b>

Yukarıdaki Tablo 4'te örnekleminin sahip olduğu özellikler gösterilmiş ve aşağıda anlatılmıştır.

- Toplam örneklemin %92,3'ü erkek olup sayıları 120 iken %7,7'si kadın olup sayıları 10'dur. Bu çerçevede çalışma örneklemini her iki cinsiyeti de içermekte olup, erkekler, örneklemin büyük bir kısmını temsil etmektedir. Buna göre anketi yanıtlayan katılımcıların çoğu erkeklerden oluşmaktadır. Ancak, kadınların önemli bir katılım oranına sahip olduğu da unutulmamalıdır.
- Örneklemini oluşturan katılımcıların %16,9'u 26 yaşının altındakilerden oluşmaktadır. Yaşları 27 ila 35 olanların oranı ise yaklaşık olarak %46,24'tür. Yaşları 36 ve üstü olanlar, toplam örneklemin yaklaşık %36,9'unu oluşturmuştur.
- Katılımcılardan lisans mezunu olanlar çoğunlukta olup toplam örneklemin %5,68'i civarındadır. Bunu, yaklaşık %19,2'lik oranla yüksek lisans derecesi olanlar takip etmektedir. Ön lisans mezunlarının yüzdesine gelince, toplam örneklem içinde yaklaşık (%3,8) ile en düşük orana sahiptirler.
- Çalışma örnekleminin çoğunluğu finans ve muhasebe alanında uzun süreli çalışma deneyimine sahiptir. Bu, incelemek istediğimiz gerçeğe uygun değerin önemini yeterince kavramalarına yardımcı olacağı düşünülmüştür. Araştırma örnekleminin çoğunluğu %75 oranında muhasebecidir. Bu durum, bu çalışmanın ele aldığı gerçeğe uygun değerin önemi konusunda yeterli farkındalığa sahip oldukları anlamına gelmektedir.

### 4.3. Çalışma Bulguları ve Tartışma

**4.2.1.Birinci Eksen:** Muhasebe ölçümünde tarihsel maliyet yerine gerçeğe uygun değer muhasebesini esas alınmasını desteklemek için ne ölçüde yeterli gerekçeler var?

**Tablo 5.** Muhasebe esasları olarak tarihsel maliyet yerine gerçeğe uygun değerin kullanılması için yeterli gerekçenin ne ölçüde mevcut olduğu.

No		Rütbe	Ortalama	Standart sapma	Yüzde	
1	Tarihsel maliyet yöntemi, finansal tabloların unsurlarının değerlendirilmesinde eksikliklerden muzdariptir.	5	3.90	0.740	78%	Katlıyorum
2	Tarihsel maliyet yönteminin gerçeklikten ayrılması, sağladığı bilgilerin güvenilirliğini etkiler.	6	3.83	0.907	77%	Katlıyorum
3	Tarihsel maliyet yönteminin uygulanması, ekonomik göstergelerdeki (enflasyon, faiz	4	3.93	0.809	79%	Katlıyorum

	oranları) değişikliklerin dikkate alınmaması sonucunu doğurmaktadır.					
4	Tarihsel maliyete dayalı muhasebe ölçümü, şirketin faaliyet sonuçlarının doğru bir ölçümünü sağlamaz.	7	3.52	0.966	70%	Katılıyorum
5	Muhasebe ölçümünde gerçeğe uygun değere güvenmek, özellikle Yemen mali analisti tarafından bilinen yüksek enflasyon oranları ışığında, tarihsel maliyetin eksikliklerinin ve olumsuzluklarının üstesinden gelinmesine olanak tanır.	3	3.98	0.787	80%	Katılıyorum
6	Gerçeğe uygun değerin kullanılması, ülkelerin ekonomik, sosyal ve politik değişimlerini yansıttığı için finansal tabloları daha gerçekçi kılmaktadır.	1	4.14	0.785	83%	Katılıyorum
7	Finansal muhasebe sisteminin bir dizi unsuru gerçeğe uygun değerden değerlemesine izin verilmesi, gerçeğe uygun değer yönteminin benimsenmesini teşvik etmektedir.	2	3.98	0.597	80%	Katılıyorum
		<b>3.89</b>	<b>0.79</b>	<b>78%</b>	<b>Katılıyorum</b>	

Yukarıdaki Tablo 5'te yer alan sonuçlara göre;

- Birinci eksen "Muhasebe ölçümünde tarihsel maliyet yerine gerçeğe uygun değer muhasebesini esas alınmasını desteklemek için ne ölçüde yeterli gerekçeler var?", örneklem tarafından (katılıyorum) derecesini almıştır. Bu eksenin aritmetik ortalaması 3.89, katılma oranı ise %79 şeklindedir. Buradan hareketle, örneklemin eksen maddelerinin bir bütün olarak yüksek öneme sahip olduğu konusunda hemfikir olduğu söylenebilir.

- Ankette yer alan "gerçeğe uygun değer muhasebesinin kullanılması, ülkelerin ekonomik, sosyal ve politik değişimlerini yansıttığı için finansal tabloları daha gerçekçi kılar" maddesi, diğer maddeler arasında birinci sırada yer almıştır. Bu maddenin aritmetik ortalaması 4.14, standart sapması 0.785, katılma oranı %83, anlamlılık düzeyi ise (katılıyorum) şeklindedir.

- Anketteki "tarihsel maliyete dayalı muhasebe ölçümü, şirketin faaliyet sonuçlarının gerçek bir ölçümünü sağlamaz" şeklindeki maddesi, diğer maddeler arasında son sırada yer almıştır. Bu maddenin aritmetik ortalaması 3,52, standart sapması 0.966, katılma oranı %70, anlamlılık düzeyi ise (katılıyorum) şeklindedir. Örneklem (muhasebeciler, akademisyenler ve mali analistler), bunun sebebi; tarihsel değerler, mevcut durumla ölçülemeyen geçmiş dönemler için sonuçlar verdiği için, gerçeğe uygun değer üzerinden ağırlıklandırılmayacağına bağlamış olabilir. Bu nedenle, örneklem açısından muhasebe tahminlerinde gerçeğe uygun değer muhasebesinin kullanılmasına ihtiyaç duyulmaktadır. Çünkü gerçeğe uygun değer muhasebesi, mevcut durumu yansıtmaktadır. Bu ekseninde yer alan diğer maddeler ise örneklem açısından (katılıyorum) şeklinde anlamlılık düzeyine sahiptir. Bu maddelerin aritmetik ortalaması 3,83-3,89 arasında değişmekte, ortalama katılma oranı %77-80 olarak görölmektedir.

Yukarıdakilere dayanarak, örneklemin eğilimi, muhasebe ölçümünün temeli olarak tarihsel değer yerine gerçeğe uygun değer muhasebesinin kullanılmasını desteklemek için yeterli gerekçeler olduğu konusunda hemfikir görölmektedir.

**4.2.2.İkinci Eksen:** "Gerçeğe uygun değer muhasebesi uygulamasının finansal bilgilerin temel niteliksel özelliklerini geliştirmedeki katkısı nedir?"

**Tablo 6.** Gerçeğe Uygun Değer Muhasebesi Uygulamasının Finansal Bilgilerin Temel Niteliksel Özelliklerini Geliştirmedeki Katkısı

No		Rütbe	Ortalama	Standart Sapma	Yüzde	
1	Gerçeğe uygun değere dayalı finansal bilgiler, yüksek tahmin değeri sağlar	11	3.86	.805	77%	Katılıyorum
2	Gerçeğe uygun değere dayalı muhasebe bilgileri, tahmin yapmak için doğru bir temel oluşturur.	5	4.04	.675	81%	Katılıyorum
3	Gerçeğe uygun değere dayalı finansal bilgiler, önceki tahminlerin doğrulanmasına veya düzeltilmesine yardımcı olur	8	3.96	.782	79%	Katılıyorum



4	Gerçeğe uygun değere dayalı muhasebe bilgileri, zamanında olma avantajına sahiptir.	10	3.90	.766	78%	Katılıyorum
5	Gerçeğe uygun değere dayalı muhasebe bilgileri, alacaklıların kredi kararları vermesine yardımcı olur	7	3.98	.736	81%	Katılıyorum
6	Gerçeğe uygun değere dayalı muhasebe bilgileri, yatırımcıların yatırım kararları vermelerine yardımcı olur	2	4.10	.645	82%	Katılıyorum
7	Gerçeğe uygun değere dayalı muhasebe bilgilerinin dürüst temsil özelliği vardır.	3	4.08	.682	82%	Katılıyorum
8	Gerçeğe uygun değere dayalı muhasebe bilgileri, gerçekçi tahminlere dayandığından tarafsızlık ve tarafsızlık ile karakterize edilir.	9	3.95	.810	79%	Katılıyorum
9	Finansal yükümlülüklerin gerçeğe uygun değer üzerinden ölçülmesi son derece güvenilir bilgi sağlar	12	3.82	.893	76%	Katılıyorum
10	Bilançodaki toplam varlıklar, gerçeğe uygun değer kullanılması durumunda işletmenin varlıklarının gerçek değerlerini ifade eder.	4	4.05	.750	81%	Katılıyorum
11	Gerçeğe uygun değere dayalı muhasebe bilgilerinin doğrulanabilir olması	6	3.99	.676	80%	Katılıyorum
12	Karar verirken gerçeğe uygun değere dayalı finansal analiz göstergeleri daha doğru ve uygulanabilir	1	4.12	.666	82%	Katılıyorum
			<b>3.89</b>	<b>0.79</b>	<b>80%</b>	<b>Katılıyorum</b>

Tablo (6) aşağıdaki sonuçları göstermektedir:

- Yukarıdaki “Gerçeğe uygun değer muhasebesi uygulamasının finansal bilgilerin temel niteliksel özelliklerini geliştirmedeki katkısı nedir?” eksenini, örneklem tarafından (katılıyorum) şeklinde yanıtlanmıştır. Bu eksenin aritmetik ortalaması 3.99, katılma oranı ise %80 şeklindedir. Buradan hareketle örneklemin eksen maddelerinin bir bütün olarak yüksek öneme sahip olduğu konusunda hemfikir olduğu söylenebilir.
- Ankette yar alan “Gerçeğe uygun değere dayalı mali analiz göstergelerinin karar vermede daha geçerli ve yararlıdır” şeklindeki diğer maddeler arasında birinci sırada yer almıştır. Bu maddenin aritmetik ortalaması 4.12, standart sapması 0.666, katılma oranı %82, anlamlılık düzeyi ise (katılıyorum) şeklindedir. Bu sonuç, gerçeğe uygun değerlerin tarihsel değere göre karar vermede daha geçerli ve kullanışlı olmasından kaynaklanıyor olabilir.
- Ankette dokuzuncu maddeyi oluşturan “Finansal yükümlülüklerin gerçeğe uygun değeri ile ölçülmesi yüksek güvenilirlikte bilgi sağlar” şeklindeki madde ise, son sırada yer almıştır. Bu maddenin aritmetik ortalaması 3.82, standart sapması 0.893, katılma oranı %76, anlamlılık düzeyi ise (katılıyorum) şeklindedir. Bunun nedeni, finansal yükümlülüklerin gerçeğe uygun değer üzerinden ölçülmesinin son derece güvenilir olması ve diğer ölçütlerle yayınlanan finansal bilgilere göre tercih edilmesi olabilir. Bu, sadece gerçeğe uygun değerlerin örnekleme için önemli olmadığı, aynı zamanda bilgi ve raporların da son derece güvenilir olduğu ve bayilerine büyük bir güvenilirlik kazandırdığı anlamına gelir. Bu eksenin yer alan diğer maddeler ise örnekleme açısından (katılıyorum) şeklinde anlamlılık düzeyine sahip olmuştur. Bu maddelerin aritmetik ortalaması 3,86-4,10 arasında değişmekte, ortalama katılma oranı %77-81 olarak görülmektedir.

#### 4.2.2.Üçüncü Eksen: “Gerçeğe uygun değer muhasebesinin finansal bilginin ikincil niteliksel özelliklerinin (karşılaştırılabilirlik ve anlaşılabilirlik) iyileştirilmesine katkısı nedir?”

**Tablo 7.** Gerçeğe uygun değer muhasebesinin finansal bilginin ikincil niteliksel özelliklerinin (karşılaştırılabilirlik ve anlaşılabilirlik) iyileştirilmesine katkısı.

No		Rütbe	Ortalama	Standart sapma	yüzde	
1	Finansal tabloların unsurlarının periyodik olarak gerçeğe uygun değer üzerinden değerlendirilmesi, aynı esaslara göre hazırlandıkları için karşılaştırılabilir olmasını sağlar.	3	3.92	.726	78%	Katılıyorum
2	Gerçeğe uygun değer, kurumun birkaç yıllık mali tablolarının	1	3.98	.747	80%	Katılıyorum

	karşılaştırılmasına ve ekonomik değişikliklerden ne ölçüde etkilendiğinin gösterilmesine olanak tanır.					
3	Gerçeğe uygun değer bazında hazırlanan muhasebe bilgileri, kullanıcıların finansal analiz amacıyla gerekli karşılaştırmaları yapmalarını sağlar.	2	3.97	.715	79%	Katılıyorum
4	Ölçüm için temel olarak gerçeğe uygun değere dayanmak, uluslararası standartların gerçeğe uygun değer modeline yönelmesi nedeniyle farklı ülkelerdeki çeşitli kurumların finansal tablolarının karşılaştırılmasına olanak tanır.	4	3.87	.801	77%	Katılıyorum
5	Başta UFRS13 olmak üzere, gerçeğe uygun değerle ilgili uluslararası muhasebe standartları, gerçeğe uygun değer kavramı etrafındaki belirsizliğin ortadan kaldırılmasına katkıda bulunmuştur.	6	3.68	.747	73%	Katılıyorum
6	Muhasebeciler ve denetçiler arasında gerçeğe uygun değer kavramı hakkında net bir anlayış vardır.	7	3.55	.981	71%	Katılıyorum
7	Finansal tabloların hazırlanmasında gerçeğe uygun değer benimsenirken uluslararası muhasebe standartları tarafından bu tabloların kullanıcılarının farklı anlayış seviyelerine uygun hale getirilmesini sağlayan açıklamalar.	5	3.78	.729	76%	Katılıyorum
	Yemen'deki muhasebe eğitim programları, uluslararası muhasebe standartlarının içeriği ile uyumlu olup, gerçeğe uygun değere dayalı olarak hazırlanan finansal tabloların kullanıcılarının ve anlaşılmasını kolaylaştırır.	8	3.42	1.106	68%	Katılıyorum
			<b>3.77</b>	<b>0.82</b>	<b>75%</b>	<b>Katılıyorum</b>

Tablo (7) aşağıdaki sonuçları göstermektedir:

- Yukarıdaki “Gerçeğe uygun değer muhasebesinin finansal bilginin ikincil niteliksel özelliklerinin (karşılaştırılabilirlik ve anlaşılabilirlik) iyileştirilmesine katkısı nedir?” şeklindeki eksen, örneklem tarafından (katılıyorum) şeklinde yanıtlanmıştır. Bu eksenin aritmetik ortalaması 3.77, katılma oranı ise %75 şeklindedir. Buradan hareketle örneklemin eksen maddelerinin bir bütün olarak yüksek öneme sahip olduğu konusunda hemfikir olduğu söylenebilir.
- Ankette yar alan “Gerçeğe uygun değer muhasebesi, şirketin mali tablolarının birkaç yıl boyunca karşılaştırılmasına ve ekonomik değişikliklere karşı kırılganlığının boyutunun gösterilmesine olanak tanır” şeklindeki madde, diğer maddeler arasından birinci sırada yer almıştır. Bu maddenin aritmetik ortalaması 3.98, standart sapması 0.747, katılma oranı %80, anlamlılık düzeyi ise (katılıyorum) şeklindedir. Bu sonuç, örneklem açısından, gerçeğe uygun değer muhasebesinin kuruluşun mali tablolarını birkaç yıl boyunca karşılaştırmak ve ekonomik değişikliklerden ne ölçüde etkilendiğini göstermek, sonuçlarında daha net olmak ve işletme için ekonomik kararlar alırken yararlı olmasından kaynaklanıyor olabilir.
- Ankette yer alan “Yemen'deki muhasebe eğitim programlarının uluslararası muhasebe standartlarının içeriğine uygun olması, bu kapsamda hazırlanan finansal tablo kullanıcılarının işlerini kolaylaştırmaktadır” şeklindeki madde ise diğer maddeler arasında sekizinci sıraya yerleşmiştir. Bu maddenin aritmetik ortalaması 3.42, standart sapması 1.106, katılma oranı %68, anlamlılık düzeyi ise (katılıyorum) şeklindedir. Bu sonuç; Yemen'deki muhasebe eğitim programlarının, gerçeğe uygun değerin anlaşılmasını ve bunun analiz ve çalışmalarda kullanılmasını kolaylaştırabilecek uluslararası muhasebe standartlarının içeriğiyle yeterince tutarlı olmasından kaynaklanıyor olabilir. Bu eksen de yer alan diğer maddeler ise örneklem açısından (katılıyorum) şeklinde

anlamlılık düzeyine sahip olmuştur. Bu maddelerin aritmetik ortalaması 3,97-3,55 arasında değişmekte, ortalama katılma oranı %71-79 olarak görülmektedir.

## 5. Sonuç ve Öneriler

Çalışma aşağıdaki gibi birkaç sonuca varmıştır.

- Örneklem, finansal bilgilerin temel niteliksel özelliklerini geliştirmede gerçeğe uygun değer muhasebesini önemli görmektedir.
- Örneklem, tarihsel maliyete dayalı muhasebe ölçümünün şirketin faaliyet sonuçlarının gerçek bir ölçüsünü sağlamadığı konusunda hemfikirdir. Bu yöntem, genellikle gerçekle hiçbir ilgisi olmayan ve çoğu zaman belirsiz bir ölçü verebilir.
- Gerçeğe uygun değer muhasebesinin uygulanması, finansal bilgilerin temel niteliksel özelliklerinin tarihsel değerlerden daha fazla geliştirilmesine katkıda bulunur.
- Gerçeğe uygun değer muhasebesine dayalı finansal analiz göstergeleri, karar alırken tarihsel değerlere dayalı göstergelere göre daha doğru ve faydalıdır.
- Gerçeğe uygun değer muhasebesi, kurumun birkaç yıllık mali tablolarının karşılaştırılmasına olanak tanır ve ekonomik değişikliklerden ne ölçüde etkilendiğini gösterir.
- Gerçeğe uygun değer muhasebesi, kurumun birkaç yıllık mali tablolarının karşılaştırılmasını ve sonuçlarıyla daha net olan ve ortaklıklar ve kurumlar için ekonomik kararlar alırken faydalı olan ekonomik değişikliklere karşı kırılganlığının boyutunu göstermeyi kolaylaştırır.
- Katılımcılar, Yemen'deki muhasebe eğitim programlarının, gerçeğe uygun değer anlaşılmaması ve bunun finansal tabloların analizinde ve hazırlanmasında kullanımını kolaylaştırabilecek uluslararası muhasebe standartlarının içeriğiyle yeterince tutarlı olmadığı konusunda hemfikirdir. Bu nedenle, eğitim kurumları, kuruluşlar ve şirketler, akademik dersler ve seminerler yoluyla gerçeğe uygun değer modelini kullanmanın önemi konusunda (muhasebeciler, akademisyenler ve ekonomistler arasında) farkındalık yaratmak için çalışmalı ve onları uluslararası standartlardaki gelişmeleri ve Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından ölçüm ve açıklama konusunda yapılan değişiklikleri takip etmeye teşvik etmelidir.
- Genel olarak, tüm katılımcılar (muhasebeciler, akademisyenler ve ekonomistler) şeffaflık ve güvenilirlik için gerçeğe uygun değer rolü ve önemi ve bir bütün olarak toplumun çıkarına olduğu için kullanımının yaygınlaştırılması ve farkındalığın artırılması gerektiği konusunda hemfikirdir.

Araştırmacılar, çalışmanın sonuçlarının, incelenen şirketlerin çoğunda olumlu sonuçlar verdiği için, varlıkların değerlendirilmesinde gerçeğe uygun değer kullanımının etkisine ilişkin önceki çalışmalarla uyumlu olduğuna inanmaktadır. Yemen'e gelince, varlıkların itici gücü olan bir finansal piyasanın olmaması, iyi bir sonuç elde etmek için gerçeğe uygun değer doğru bir şekilde uygulanması gerektiği anlamına gelmektedir. Araştırmacılar ayrıca, gerçeğe uygun değer yönteminin temel dezavantajının, finansal piyasaların eksikliği nedeniyle gelişmekte olan ülkelerde uygulanmasının zorluğu olduğuna inanmaktadır.

Bu çerçevede, gelecekteki çalışmalar için aşağıdaki önerilerde bulunulabilir:

- Gerçeğe uygun değer daha güvenilir bilgi sağlamadaki önemi nedeniyle duran varlıkların değerlendirilmesinde uygulanması.
- Muhasebeye ilişkin eğitim programlarının hazırlanması gerekliliği, eğitim bileşenleri, teknik yardım ve kurumların mali muhasebe sistemine adaptasyonu.
- Kullanıcıların uygun ve ilgili kararlar almasına yardımcı olacak niteliksel özelliklere sahip finansal tablolar elde etmek için Yemen ekonomik ortamının finansal muhasebe sisteminde belirtilenlerle eşleştirilmesi.
- Finansal bilgi kullanıcılarının farkındalığını, sunulan bilgileri özümseme ve karar alma süreçlerinde kullanma becerilerini geliştirecek şekilde artırmak.

## Kaynakça

ABOODY, D. Mary E.B., Andiron K. (1998), *Duran Varlıkların Yeniden Değerlemesi ve Gelecekteki Firma Performansı*, [www.ssrn.com](http://www.ssrn.com).

Al-HAJJ ve AQLI, (2010), *Gerçeğe Uygun Değer ve Mali Tablolar Üzerindeki Etkisi*, Yayınlanmamış Araştırma, Şam Üniversitesi, Suriye.

Al-MUTAIRI, Mansour, (2011), *Kuveyt Ticari Bankalarının Finansal Varlıklara ve Yükümlülüklerine Gerçeğe Uygun Değer Standartlarını Uygulama Taahhüdünün Kapsamı*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Orta Doğu Üniversitesi, Amman, Ürdün.

Al-SHATNAWI, Hassan Mahmud, (2017), *Gerçeğe Uygun Değer Muhasebesi Uygulamasının Bankaların Değeri ve Performansı Üzerindeki Etkisi*.

BASHAIRA, Muhammad Mahmud, (2010), *Uluslararası Muhasebe Standartlarının Gerekliklerine Göre Ürdün Bankalarında Gerçeğe Uygun Değer Muhasebesi Kavramlarının Uygulanması*, Journal of the University College of Economic Sciences, Bağdat, No. (24): 249-229, Bağdat, Irak.

Choy, Amy ,&Kim Ying (2005), *Fair value as relevant metric ; Atheoretical investigation* ,Washington University,ABD.

DAHMAH ve diğerleri (2006), *Gerçeğe Uygun Değerin Güvenilirliği ve Uygunluğu ve Uygulanabilirliği*, Ürdün.

IASB, Uluslararası Finansal Raporlama Standardı, (2012) (UFRS'ler), *Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu*, Londra, [www.iasb.org](http://www.iasb.org).

Jordanian Business, Uygulamalı Bir Çalışma, Makale, Irbid Ulusal Üniversitesi, Ürdün.

SIDDIG, Ansar Mohamed Ahmed, (2010), *Gerçeğe Uygun Değer Muhasebesi ve Riskten Korunma Faaliyetleri ve Kazanç Yönetimi Üzerindeki Etkisi*, Yayımlanmamış Doktora Tezi, Assiut Üniversitesi, Mısır.

Yeminli Mali Müşavirler Derneği'nin yedinci profesyonel endeksindeki bir müdahale, Ürdün.

ZAHARAN, Emad (2005), *Gözden Geçirilmiş Uluslararası Muhasebe Standartları ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları*, profesyonel çalıştay, ikinci oturum, 28-29 Eylöl, Amman, Ürdün.