

MUHASEBE VE DENETİME BAKIS

Accounting and Auditing Review

Yıl/Year : 13 • Sayı/Issue : 41 • Ocak/January 2014 • 10.00 TL • ISSN:1307-6639



- ✍ Muhasebe Stajyerlerinin Profili Üzerine Bir Araştırma
Doç. Dr. Kadir GÜRDAL - Yrd. Doç. Dr. Mustafa DOĞAN
- ✍ Stratejik Yönetim Muhasebesi ve Vergi Planlaması İlişkisi:
Vergi Planlamasına Dayalı Maliyetleme (VPDM)
Doç. Dr. Volkan DEMİR - H. Burak GÖKÇEN
- ✍ Araştırma Geliştirme Giderlerinin İşletmelerin Karlılığı
Üzerindeki Etkisinin İncelenmesi :
İMKB Metal Eşya Sektöründe Bir Araştırma
Doç. Dr. Murat KIRACI - Öğr. Gör. M.Fatih ARSOY
- ✍ Üretim İşletmelerinde Muhasebe Bilgi Sistemi Kullanımının
İncelenmesi : Batı Akdeniz Bölgesi Araştırması
Doç. Dr. Hüseyin DALĞAR - Doç. Dr. Ömer TEKŞEN
Yrd. Doç. Dr. Osman TUĞAY
- ✍ Muhasebede Etik Eğitiminde Çağdaş Bir Model :
Bütünleşik Öğretim Uygulaması
Doç. Dr. Çağnur Kaytmaz BALSARI
Doç. Dr. A. Fatih DALKILIÇ - Araş. Gör. İ. Onur ÖZ
Araş. Gör. Melissa N. CAGLE
- ✍ Finansal Raporlama Standartlarını Öğrenme Sürecinde
Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Durumları:
Samsun'da Ampirik Bir Araştırma
Yrd. Doç. Dr. Fevzi Serkan ÖZDEMİR
- ✍ Hilenin İnsan Kaynakları Politikaları İle İlişkisi ve
Ampirik Bir Çalışma
Öğr. Gör. Dr. Ayşe Nilgün ERTURĞUL



MUHASEBE VE DENETİME BAKIS

Accounting and Auditing Review

Yıl/Year:13 Sayı/Issue: 41 Ocak/January 2014

TÜRMOB ADINA SAHİBİ
Owner on behalf of TURMOB
Nail SANLI

&
Genel Yayın Yönetmeni
Executive Editor
Yücel AKDEMİR

&
Sorumlu Yazı İşleri Müdürü
Responsible For Desk Editor
Ali E. DOĞANOĞLU

&
Editör ve Yayın Kurulu Başkanı
Editor and Head of the Editorial Board
Prof. Dr. Yüksel Koç YALKIN

&
Yayın Kurulu / Editorial Board

Prof. Dr. Nalan AKDOĞAN
Erdoğan ARSLAN
Hakan AY
Garip AYZ

Prof. Dr. Ercan BAYAZITLI
Doç. Dr. Kadir GÜRDAL
Prof. Dr. Semih ÖZ
Doç. Dr. C. Yiğit ÖZBEK

&
Hakemli Dergi / Refereed Journal
Yayın Türü : Süreli Yaygın
Publication Type : Periodical issue

&
TÜRMOB MU-DEN A.Ş. tarafından yayınlanmaktadır

İdari Merkez / Administrative Office
Gençlik Cad. No:107 Anıttepe/ANKARA
Tel: (0.312) 232 50 60
E-mail : alid@turmob.or.tr

&
Basım Yeri / Published In : ANKARA
Basım Tarihi / Published date : 18.12.2013
Üç ayda bir yayımlanır
Published four times a year

&
TÜBİTAK-ULAKBİM Sosyal Bilimler
Veri Tabanı'na (SBVT) kayıtlıdır.
EBSCO tarafından taranmaktadır.

*Registered in TÜBİTAK-ULAKBİM Turkish Social Sciences
Database. Indexed by Ebscohost Academic Search
Complete*

&
Dizgi Düzenleme
Tuncay TEKYILDIZ

&
Baskı / Print
Ziraat Gurup Matbaacılık A.Ş.
İstanbul Yolu Trafo Karşısı Varlık/ANKARA
Tel : (312) 384 73 44

&
ISSN: 1307-6639

BİLİM HAKEM KURULU ADVISORY BOARD

Prof. Dr. Abdurrahman Akdoğan

Prof. Dr. Nalan Akdoğan

Doç. Dr. Tamer Aksoy

Prof. Dr. Doğan Argun

Osman Arıoğlu

Erdoğan Arslan

Doç. Dr. Sinan Aslan

Hakan Ay

Garip Ayaz

Prof. Dr. Mustafa A. Aysan

Doç. Dr. Kerim Banar

Cansen Başaran

Prof. Dr. Ercan Bayazıtlı

Prof. Dr. Selim Bekçioğlu

Recep Bıyık

Kadir Boy

Prof. Dr. Kamil Büyükmirza

Prof. Dr. Mehmet Ali Canoğlu

Prof. Dr. Yurdakul Çaldağ

Doç. Dr. Orhan Çelik

Prof. Dr. Ferruh Çömlekci

Doç. Dr. Volkan Demir

Prof. Dr. N. Cömert Doyrangöl

Prof. Dr. A. Hayri Durmuş

Dr. Fatih Kemal Ebiçlioğlu

Prof. Dr. Selman Aziz Erden

Prof. Dr. Halim Ergen

Prof. Dr. Fatih Coşkun Ertaş

M. Nazmi Esen

Prof. Dr. A. Ümit Gökdeniz

Prof. Dr. Recep Güneş

Doç. Dr. Kadir Gürdal

Prof. Dr. Ali Ersin Güredin

Prof. Dr. Rüstem

Hacırüstemoğlu

Prof. Dr. Cemal İbiş

Prof. Dr. Mustafa İpçi

Prof. Dr. Mevlüt Karakaya

Prof. Dr. Aydın Karapınar

Prof. Dr. Reşat Karcıoğlu

Prof. Dr. Sait Yüksel Kaygusuz

Sami Kazıcı

Prof. Dr. Sadık Kırbay

Prof. Dr. Şükrü Kızılot

Özcal Korkmaz

Doç. Dr. Güray Küçükkocaoğlu

Doç. Dr. Ganite Kurt

Prof. Dr. Nihat Küçüksavaş

Prof. Dr. Ömer Lalik

Prof. Dr. Beyhan Marşap

Prof. Dr. Can Şimga Mugan

Prof. Dr. Rıfat Ortaç

Mehmet Ferudun Ökten

Prof. Dr. Semih Öz

Derya Özalp

Doç. Dr. Yiğit Özbek

Mustafa Özdil

Prof. Dr. Salih Özel

Prof. Dr. Yıldız Özerhan

Prof. Dr. Bülent Pamukçu

Prof. Dr. Recep Pekdemir

Prof. Dr. Alparslan Peker

Prof. Dr. Necdet Sağlam

Prof. Dr. Cevat Sarkamış

Doç. Dr. Zafer Sayar

Prof. Dr. Mehmet Sayarı

Prof. Dr. Nevzat Saygılıoğlu

Doç. Dr. Güven Sayılğan

Prof. Dr. Seval Kardeş Selimoğlu

Dr. Veysi Seviğ

Prof. Dr. Orhan Sevilengül

Prof. Dr. Fevzi Sürmeli

Prof. Dr. Münir Şakrak

Doç. Dr. Macide Şoğur

Prof. Dr. Hülya Talu

Prof. Dr. Selahattin Tuncer

Prof. Dr. Tuğrul Tüfekçioğlu

Dr. Masum Türker

Prof. Dr. Selçuk Uslu

Doç. Dr. Özgür Özmen Uysal

Prof. Dr. Şaban Uzay

Bülent Üstünel

Mahmut Vural

Doç. Dr. Serap Yanık

Prof. Dr. Yüksel Koç Yalkın

Prof. Dr. F. Münevver Yılanca

Prof. Dr. Göksele Yücel

Prof. Dr. Süleyman Yükcü

Prof. Dr. Ahmet Yüksel

Doç. Dr. Figen Zaif

İÇİNDEKİLER

Doç. Dr.
Kadir GÜRDAL
Yrd. Doç. Dr.
Mustafa DOĞAN

Muhasebe Stajyerlerinin Profili Üzerine
Bir Araştırma

1

Doç. Dr.
Volkan DEMİR
H. Burak GÖKÇEN

Stratejik Yönetim Muhasebesi ve
Vergi Planlaması İlişkisi:
Vergi Planlamasına Dayalı Maliyetleme (VPDM)

17

Doç. Dr.
Murat KIRACI
Öğr. Gör.
M.Fatih ARSOY

Araştırma Geliştirme Giderlerinin İşletmelerin
Karlılığı Üzerindeki Etkisinin İncelenmesi:
İMKB Metal Eşya Sektöründe Bir Araştırma

33

Doç. Dr.
Hüseyin DALGAR
Doç. Dr.
Ömer TEKŞEN
Yrd. Doç. Dr.
Osman TUĞAY

Üretim İşletmelerinde Muhasebe Bilgi Sistemi
Kullanımının İncelenmesi :
Batı Akdeniz Bölgesi Araştırması

49

Doç. Dr. Çağnur
Kaytmaz BALSARI
Doç. Dr.
A. Fatih DALKILIÇ
Araş. Gör. İ. Onur ÖZ
Araş. Gör.
Melissa N. CAGLE

Muhasebede Etik Eğitiminde Çağdaş Bir Model:
Bütünleşik Öğretim Uygulaması

69

Yrd. Doç. Dr. Fevzi
Serkan ÖZDEMİR

Finansal Raporlama Standartlarını Öğrenme Sürecinde
Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Durumları:
Samsun'da Ampirik Bir Araştırma

81

Öğr. Gör. Dr. Ayşe
Nilgün ERTURĞUL

Hilenin İnsan Kaynakları Politikaları İle İlişkisi ve
Ampirik Bir Çalışma

109

MUHASEBE STAJYERLERİNİN PROFİLİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

Doç. Dr. Kadir GÜRDAL*

Yrd. Doç. Dr. Mustafa DOĞAN**

ÖZET

Bazı mesleklerde olduğu gibi, muhasebe mesleğine girişte ve mesleğin sürdürülmesi sırasında uygulanan mesleki yasal düzenlemeler bulunmaktadır. Saygınlığı ve önemi gün geçtikçe artan muhasebe mesleğine ilişkin bu düzenlemelerin başında, mesleğe giriş koşullarına ilişkin düzenlemeler gelmektedir. Bu çalışma, bir yönüyle mesleğin ilk adımını oluşturan staj sürecine ilişkin düzenlemeleri aktarmayı, diğer bir yönüyle ise muhasebe mesleğinin geleceği olan stajyerlere ilişkin bazı niceliksel bilgileri paylaşmayı amaçlamaktadır.

Muhasebe mesleğine girişte, dünyanın pek çok ülkesinde olduğu gibi Türkiye'de de aday meslek mensupları staja tabi tutulmaktadır. Bu çalışmada staja giriş, staj, staj sürecinde uzaktan eğitim metodu ile verilen kuramsal eğitim ve stajın tamamlanmasından sonra muhasebe meslek mensubu olabilmek için girilmesi gereken sınavlara kısaca değinilmiştir. Staj sürecine ilişkin bu açıklamalardan sonra, stajyerler çeşitli yönleriyle tanıtılmaya çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe Eğitimi, Muhasebe Stajı, Uluslararası Eğitim Standartları

ABSTRACT

As in many other professions, there are some professional legal regulations for entering and performing accounting profession. Entry requirements for the accounting profession are the first step of these regulations. As interns are the future of the accounting profession, this study is an aspect of the regulations regarding the process of transferring an internship, in another aspect aims to share some of the numerical data about interns.

In the beginning of the accounting profession, as well as in many countries of the world, candidate professionals in Turkey are subject to internship. In this study, being internship, internship period, theoretical training provided by the method of distance education during the internship and the exam which is performed at the end of the internship are briefly mentioned. After these explanations about the process of internship, interns are tried to be introduced in various aspects.

Keywords: Accounting Education, Accounting Training, International Education Standards

* Ankara Üniversitesi, Siyasal Bilgiler Fakültesi İşletme Bölümü Öğretim Üyesi. kgurdal@politics.ankara.edu.tr

** Ankara Üniversitesi, Siyasal Bilgiler Fakültesi İşletme Bölümü Öğretim Üyesi. dogan@politics.ankara.edu.tr

1. GİRİŞ

Muhasebe mesleğinde staj, zorunlu olarak alınması gereken lisans eğitimi ile meslek unvanının elde edilmesi arasında yer alan önemli bir süreçtir. Stajyerler muhasebe mesleği ile genellikle staj sürecinde tanışmakta, gelecekte mensubu olacakları mesleği staj sırasında tanımaktadırlar.

Muhasebe mesleğinin kariyer olarak ilk unvanını oluşturan serbest muhasebeci mali müşavir (SMMM) olabilmek için meslek kanununda belirlenen fakültelerin ve bunlardan mezun olanların sayısı her yıl artmaktadır. Bu artışa paralel olarak muhasebe mesleğine giriş için başvurularda da artış görülmektedir. Mesleki faaliyetleri çerçevesinde işletmelerde muhasebe bilgi sistemlerini kuran ve işleten muhasebe meslek mensuplarına staj süresince arzulan niteliklerin kazandırılmasında, stajyerlerin mevcut profillerinin saptanması ve bunlara uygun bir eğitim planlaması yapılması büyük önem taşımaktadır.

Türkiye'deki muhasebe meslek mensuplarına ve stajyerlerine ilişkin araştırmalar, güvenilir verileri derleme konusundaki zorluklar nedeniyle, çok azdır (Uzay, 71). Bu çalışmanın amacı, 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nda yapılan değişiklikten sonra 2009 yılından başlayarak günümüze kadar muhasebe mesleğini seçmiş stajyerler hakkında bazı saptamalar ve değerlendirmeler yapmaktır. Bu çalışmadan beklenen yararların başında; meslek örgütünün stajyerlere doğru bir bakış açısıyla yaklaşmasına ve dolayısıyla mesleğin geleceğine yönelik planların hazırlanmasına; üniversitelerin ise, meslek olarak Serbest Muhasebeci Mali Müşavirliği seçmeyi düşünen öğrencilerini geleceğe hazırlamalarına yardımcı olabilecek ipuçları sağlamasıdır.

Araştırmanın evreni, Türkiye'de 2009-2012 yılları arasında staja başlayan muhasebe aday meslek mensuplarıdır. Araştırmada tanımlayıcı ve bağıntısal araştırma modeli kullanılmıştır. Araştırmada kullanılan veriler, stajyerler tarafından beyan edilen ve meslek odalarının kontrolünden de geçen bilgilerden derlenmiştir.

Çalışmada öncelikle staj süreci ana hatlarıyla açıklanmış, arkasından da farklı kaynaklardan elde edilen verilerden hareketle stajyerlerle ilgili saptama ve değerlendirmeler sunulmuştur.

2. MUHASEBE MESLEĞİNDE STAJ

Hem gelişmiş hem de gelişmekte olan ülkelerde muhasebe mesleğinin yürütülmesi için belirli koşulların sağlanması gerekmektedir. Bu koşullar arasında ortak olarak öne çıkanlar şunlardır:

- Konu ile ilgili bir üniversite lisans programının tamamlanması,
- Mesleki yeterliliğinin oluşması için bir staj sürecinin tamamlanması,
- Mesleki yeterliliğin ispat edileceği yeterlilik sınavlarından başarılı olunması.

Nitekim merkezi Brüksel'de bulunan, Avrupa kıtasındaki 33 ülkeden 45 muhasebe meslek örgütünü bir çatı altında toplamayı amaçlayan Avrupa Muhasebe Uzmanları Federasyonu (Fédération des Experts-comptables Européens - FEE) tarafından yapılan kapsamlı bir araştırma sonucunda, Avrupa Birliği'ne (AB) üye ülkelerde muhasebe ve denetim mesleğine girişte aranan temel koşullarda büyük ölçüde yakınsama olduğu belirtilmiştir (FEE, 4). Anılan temel koşullar, üniversite eğitimi (FEE, 13), mesleki eğitim ile desteklenen staj süreci (FEE, 15) ve mesleki sınavlar (FEE, 18) olarak sayılmıştır.

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (Inter-

national Federation of Accountants - IFAC)'nun bir komitesi olarak faaliyetlerini sürdüren Uluslararası Muhasebe Eğitim Standartları Kurulu (International Accounting Education Standards Board - IAESB), muhasebe eğitimi konusunda küresel ölçekte çalışmalar yapmaktadır. Komite'nin temel amacı, muhasebe meslek mensupları ile muhasebe aday meslek mensuplarının mesleki bilgi, mesleki yetenekler, mesleki değerler ve etik alanlarında yetiştirilmesi olarak belirlenmiştir. Bu amaç doğrultusunda IAESB, meslek mensuplarının sürekli gelişimine, muhasebe aday meslek mensuplarının yetiştirilmesine ve yeterlilik eğitimine katkı sağlamak amacıyla muhasebe eğitimi alanında standartlar geliştirmektedir. (<http://www.ifac.org>)

IAESB'in muhasebe eğitimine ilişkin olarak oluşturduğu 8 standart (International Education Standards-IES) bulunmaktadır:

- IES 1: Muhasebe Eğitimine Giriş Şartları
- IES 2: Muhasebe Eğitim Programlarının İçeriği
- IES 3: Mesleki Beceriler ve Genel Eğitim
- IES 4: Mesleki Değerler, Etik ve Tutum
- IES 5: Uygulama Deneyimi
- IES 6: Mesleki Yeterlilik ve Yetkinlik
- IES 7: Sürekli Mesleki Gelişim: Yaşam Boyu Öğrenme Programı ve Mesleki Yeterliliğin Sürekli Gelişimi
- IES 8: Denetim Mesleğinde Yetkinlik Şartları

Türkiye'de muhasebe mesleğine ilişkin staj düzenlemesinin ana kaynağı 13.06.1989 tarihinde 20194 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhase-

beci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu olmuştur. Bu Kanun uyarınca muhasebe mesleği için farklı üç meslek grubu tanımlanmış, aday meslek mensuplarının eğitim durumuna göre farklı staj süreleri öngörülmüştür. Buna göre; ticaret liseleri ve maliye meslek liselerinden mezun olanlar için altı yıl, Kanun'da sayılan önlisans mezunları için dört yıl, yine Kanun'da sayılan lisans mezunları için ise iki yıl staj zorunluluğu getirilmiştir.

26.07.2008 tarih ve 26948 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5786 Sayılı Kanun ile 3568 Sayılı Kanun'da muhasebe mesleğine ilişkin önemli değişiklikler yapılmıştır. Çalışma konumuz açısından bu değişikliklerin başlıcaları; 3568 sayılı Kanun'da sayılan muhasebe meslek gruplarından serbest muhasebeciliğin (mevcut serbest muhasebeciler hariç) kaldırılması, sadece lisans mezunlarının meslek mensubu olabilmesi, lisans düzeyinde mezun olan aday meslek mensuplarının staj süresinin üç yıla çıkarılmasıdır. Kanun'daki bu değişiklik dolayısıyla 2009 yılından itibaren staja başlayan muhasebe aday meslek mensupları üç yıl staj yapmaktadırlar. Böylece IFAC bünyesindeki IAESB tarafından hazırlanan Staj Gereklilikleri Standardı'na (IES 5, Practical Experience Requirements) uyum sağlanmıştır. Bu yönüyle 2009 yılı, muhasebe mesleği açısından önem taşımaktadır.

5786 Sayılı Kanun'la yapılan değişiklikler sonrasında muhasebe mesleğinin ilk unvanı olarak belirlenen serbest muhasebeci mali müşavir (SMMM) unvanını alabilmek için staja giriş sınavını kazanmak ve Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) tarafından kurulan Temel Eğitim ve Staj Merkezi'nin (TESMER) eğitim programını tamamlayıp başarılı olmak şarttır (3568 sayılı Kanun, 6. Madde). 3568 sayılı Kanun'un 50/b maddesi gereğince düzenlen-

miş olan SMMM Staj Yönetmeliği¹, staja giriş sınavında başarılı olmuş muhasebe meslek mensubu adaylarının meslek mensubu oluncaya kadarki süreçte yetiştirilmelerini, mesleğe hazırlanmaları için verilecek eğitim programlarını ve stajda uygulanacak değerlendirme yöntemlerini düzenlemektedir.

Muhasebe mesleğine adım atmak isteyen adaylar, Kanun'da belirtilen koşulları taşıdıklarını belgeledikten sonra, staja giriş sınavına alınmaktadırlar. Staja giriş sınavı 2000 yılından önce illerde bulunan SMMM odaları tarafından yapılmakta iken, bu tarihten sonra merkezi olarak yapılmaya başlanmıştır (Bayazıtlı, 19). Böylece staj için başvuran tüm adayların eşit koşullarda değerlendirilmeleri sağlanmıştır.

Staja giriş sınavı yılda üç kez Ankara ve İstanbul'da düzenlenmektedir. Bu sınavda “genel kültür ve yetenek” ve “alan bilgisi” olmak üzere iki ana başlıkta sorular sorulmaktadır. “Genel kültür ve yetenek” ana başlığı altında Türkçe, Matematik, Atatürk İlkeleri ve İnkılâp Tarihi alt başlıkları yer almaktadır. Alan bilgisi ana başlığı altında ise, Muhasebe, Ekonomi, Maliye ve Hukuk alt başlıklarından sorular yöneltilmektedir (http://www.tesmer.org.tr/index.php?option=com_content&view=article&id=79). Sınavda başarılı olan adaylar, muhasebe mesleğine ilk adımlarını atmaktadırlar. 2009-2012 yılları arasında bu sınava giren, sınavda başarılı olan ve stajlarını başlatan aday muhasebe meslek mensuplarına ilişkin sayısal bilgiler Tablo 1’de gösterilmiştir.

Tablo 1: 2009-2012 Yılları Arasında Dönemler İtibariyle Staja Giriş Sınavına Başvuran, Sınavda Başarılı Olan ve Stajını Başlatan Aday Sayıları

Sınav Dönemi	Sınav Başvuran Kişi Sayısı	Sınavda Başarılı Olanların		İlgili Dönemde Stajını Başlatan Kişi Sayısı
		Sayısı	Oranı	
2009/1	13626	2169	%16	1725
2009/2	11414	1479	%13	2005
2009/3	12575	1899	%15	1503
2010/1	12956	2057	%16	1771
2010/2	10766	2223	%21	1998
2010/3	12653	1598	%13	2247
2011/1	13937	1815	%13	1616
2011/2	13042	1634	%13	1933

¹ Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Serbest Muhasebecilik Staj Yönetmeliği (25.12.2012 Tarih ve 28508 Sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.)

2011/3	14785	2428	%16	1782
2012/1	14568	1908	%13	2428
2012/2	13364	2080	%16	1896
2012/3	15284	2650	%17	2058
TOPLAM		23940		22962

Kaynak: TESMER Otomasyon Sistemi (TEOS) veritabanından ve TÜRMOB-TESMER 2010, 2011 ve 2012 yılları faaliyet raporlarından derlenmiştir. (<http://www.turmobil.org.tr/TurmobilWeb/FaliyetRaporu.aspx>)

2009-2012 yılları arasında yapılan 12 staja giriş sınavında sınavda başarılı olan adayların sınavı katılan adaylara oranı dönemler itibarıyla %13 ile %21 arasında değişmekle birlikte, ortalama %15'tir. Staja giriş sınavına katılan ve dolayısıyla muhasebe meslek mensubu olmak niyetini taşıyan çok fazla kişi bulunmakla birlikte, bunların önemli bir kısmının sınavı ilk girişte başarılı olamadığı görülmektedir.

Staja giriş sınavından başarılı olanlar, üç yıl içerisinde bir SMMM veya yeminli mali müşavir (YMM) yanında, gözetiminde veya denetiminde stajlarını başlatmak zorundadırlar (http://www.tesmer.org.tr/index.php?option=com_content&view=article&id=82&Itemid=563). Tablo 1'de, bazı dönemlerde stajını başlatan aday sayısının sınavı kazanan aday sayısından daha fazla olmasının nedeni; staja giriş sınavını kazanan adayın, sınavı kazandığı dönemi takip eden üç yıl içinde stajını başlatabilmesine izin verilmesidir. Toplam rakamlara bakıldığında, staja giriş sınavını kazananların çok önemli bir kısmının (%95,7'sinin) sınavı kazandıktan sonraki ilk dönemde stajlarını başlattıkları, yaklaşık %4,3'lük kısmının ise staja başlamadıkları görülmektedir.

Tablo 2'de, staja giriş sınavına başvuran adayların mezun oldukları üniversitelere göre dağılımları gösterilmektedir. Tablo incelendiğinde, Anadolu Üniversitesi mezunlarının sayısının diğer üniversitelerden mezun olanlara göre çok daha fazla olduğu görülmektedir. 2009-2012 yılları arasındaki dört yıl esas alındığında, sınavı başvuran Anadolu Üniversitesi mezunlarının oranı, 12 sınav dönemi boyunca yapılan sınavlara katılan adayların aritmetik ortalamasının %66,7'sini oluşturmaktadır. Aynı dönemde staja giriş sınavlarına katılan kişiler, sınavlara birden fazla girmiş olmaları göz önünde bulundurulmaksızın (unique) değerlendirildiğinde, adayların %63,98'i Anadolu Üniversitesi'nden mezundur. Çalışmada karışıklığı arttırmamak için fakülteler bazında bilgi verilmemiştir ancak Anadolu Üniversitesi mezunlarının çok önemli bir kısmının Açık Öğretim Sistemi² (AÖS) mezunu oldukları da özellikle vurgulanmalıdır. Tablo 1'de de görüldüğü gibi, 2011 yılından itibaren staja giriş sınavına yapılan başvurulara belirgin bir artış yaşanmaktadır. Buna ek olarak, Anadolu Üniversitesi mezunlarının toplam başvurular içindeki payı da artmaktadır (Bakınız Tablo 3).

² Bu çalışmada, Anadolu Üniversitesi tarafından açık ve uzaktan öğretime dayalı eğitim veren Açık Öğretim Fakültesi, İktisat Fakültesi ve İşletme Fakültesi, Açık Öğretim Sistemi olarak anılmaktadır.

Tablo 2: Staja Giriş Sınavına Başvuran Adayların Mezun Oldukları Üniversitelere Göre Dağılımı - İlk 10 Üniversite (2009-2012 yıllarında düzenlenen 12 staja giriş sınavına ilişkin verilerin aritmetik ortalaması)

Üniversite	Adayların Mezun Oldukları Üniversitenin Oranı (%)	Aynı Üniversiteden Mezun Adayların Sınav Başarısı Oranı (%)
Anadolu Üniversitesi	66,74	16,09
İstanbul Üniversitesi	1,47	36,78
Marmara Üniversitesi	1,43	35,07
Uludağ Üniversitesi	1,32	25,46
Dokuz Eylül Üniversitesi	1,32	25,70
Dumlupınar Üniversitesi	1,08	21,68
Selçuk Üniversitesi	0,97	18,67
Karadeniz Teknik Üniversitesi	0,82	24,64
Celal Bayar Üniversitesi	0,71	26,78
Gazi Üniversitesi	0,61	27,72

Kaynak: TEOS veritabanındaki verilerden derlenmiştir.

Tablo 2’de Sınav Başarısı sütununda yer alan rakamlar, her üniversitenin kendi mezunları arasındaki başarısı ayrı ayrı hesaplanarak gösterilmiştir. Örneğin staja giriş sınavına başvuran Marmara Üniversitesi mezunu her 100 kişiden yaklaşık 35’i sınavda başarılı olmaktadır. Bununla birlikte, sınavda başarısız olan adaylar izleyen dönemlerde yeniden staja giriş sınavına başvurabilmektedirler. Adayların ilk başvurularından itibaren, açılacak dokuz sınava katılma olanağı olduğundan, %16’lık bir başarı oranına sahip Anadolu Üniversitesi mezunlarının %51’i, diğer stajyer adaylarının yaklaşık %63’ü, sınava girme haklarını defalarca kullandıktan sonra, staja giriş sınavından başarılı olmaktadır.

Stajyerlerin bu profili, izleyen yıllarda muhase-

be meslek mensubu olacak kişiler için de bir işaret olarak algılanmalıdır. Gerek staja giriş sınavına başvuru sayısında gerek sınavı kazanan stajyer adayları içerisinde Anadolu Üniversitesi mezunlarının önemli bir paya sahip olduğu görülmektedir. Sınava girenlerin başarı durumları açısından değerlendirildiğinde, diğer üniversitelerden mezun olanların başarı oranlarının Anadolu Üniversitesi mezunlarından daha yüksek olduğu gözlenmektedir. Bununla birlikte stajyer sayısı içinde Anadolu Üniversitesi mezunlarının çok fazla olmasının, öncelikle sınava giren sayısının fazla olmasından kaynaklandığı; muhasebe mesleğine Anadolu Üniversitesi mezunlarının ve özellikle AÖS mezunlarının daha fazla rağbet gösterdiği gerçeği göz ardı edilmemelidir.

Tablo 3: Staja Giriş Sınavına Başvuran Anadolu Üniversitesi Mezunlarının Sayılarının ve Başarılarının Sınav Dönemlerine Göre Değişimi

Sınav Dönemi	Sınava Başvuran Aday Sayısı	Sınavı Kazanan Aday Sayısı	Başarı Oranı (%)
2009-1	8312	1822	21,91
2009-2	6987	1240	17,74
2009-3	7802	1593	20,42
2010-1	7988	1719	21,52
2010-2	6612	1647	24,91
2010-3	7463	783	10,49
2011-1	8657	878	10,15
2011-2	8917	832	9,33
2011-3	10632	1557	14,65
2012-1	10930	1313	12,02
2012-2	10092	1452	14,39
2012-3	12423	1939	15,61

Kaynak: TEOS veritabanındaki verilerden derlenmiştir.

3. STAJ SÜRECİ VE EĞİTİM

IAESB'nin Mesleki Beceriler ve Genel Eğitim (IES 3, Professional Skills and General Education) standardında ayrıntıları ile belirtildiği üzere, staj süresince stajyerlerin³

- Entelektüel beceriler,
 - o Bilgi
 - o Kavrama
 - o Uygulama
 - o Analiz
 - o Sentez
 - o Değerlendirme
- Teknik ve fonksiyonel beceriler,
 - o Sayısal (matematik ve istatistik) ve bilişim
 - o Karar verme modelleri ve risk analizi
 - o Ölçme
 - o Raporlama
 - o Yasalara ve düzenleyici otoritelerin düzenlemelerine uyum
- Kişisel beceriler,
 - o Kendini kontrol edebilme
 - o İnisiyatif, etkileme ve kendi kendine öğrenme
 - o Sınırlı kaynakları etkin kullanabilme ve öncelikleri belirleyebilme becerisi

³ IES 3, madde 3.

- o Sezgi gücü ve değişikliklere uyum
- o Karar vermede mesleki ve etik değerleri ve davranışları kullanabilme
- o Mesleki şüphecilik
- Kişiler arası iletişim becerileri,
 - o Birlikte çalışabilirlik
 - o Farklı kültürden ve bilgi düzeyinden kişilerle etkileşim
 - o Mesleki konularda makul sonuçlara ulaşmak ve uzlaşmak
 - o Kültürler arası ortamlarda etkin çalışabilirlik
 - o Resmi ve gayri resmi ortamlarda yazılı ve sözlü olarak temsil, tartışma, raporlama ve savunma yetenekleri
 - o Dinleme ve okuduğunu anlama becerisi
- Örgütsel ve yönetsel beceriler
 - o Stratejik planlama, proje yönetimi, insan kaynakları yönetimi ve karar verme becerileri
 - o İnsanları örgütleme ve motive etme becerisi
 - o Liderlik
 - o Mesleki yargılama ve basiret

kazanmaları hedeflenmektedir. Beceriler, muhasebe mesleğini yürütenlerin yeterliliklerini gösterebilmesi için gerekli bilgi, mesleki değerler, etik ve davranışlardan oluşmaktadır. Staj süresince verilecek eğitimlerin de stajyerlerin bilgi düzeyinin, mesleki ve etik değerlerinin, mesleki davranışlarının geliştirilmesine yönelik olması beklenmektedir⁴.

Staj Yönetmeliği'nin 6. maddesinde stajın hedefleri,

- Meslek etiğini ve meslek bilincini yerleştirmek,
- İlgili mevzuatı ve uygulamayı doğru ve etkili bir biçimde öğretmek ve mesleki bilgileri geliştirmek,
- Yabancı dil ve bilgi teknolojileri eğitimine olanak sağlamak,
- Mesleki uygulamalarda uluslararası ve ulusal standartları etkin kılmak

olarak sayılmıştır.

Staj Yönetmeliği'nde belirlenen bu hedeflere ulaşmak, muhasebe mesleğinin kalitesinin ve standartlarının yükseltilmesini sağlamak için TESMER tarafından çalışmalar yürütülmektedir. Bu doğrultuda IFAC Eğitim Komitesi tarafından hazırlanan standartlarla uyumlu bir stajyer eğitim programı geliştirilmiştir. Stajyerler, stajları süresince IAESB'nin Muhasebe Mesleği Eğitim Programlarının İçeriği (IES 2, Content of Professional Accounting Education Programs) standardında belirlenen çerçevede zorunlu eğitime tabi tutulmaktadır. 2005 yılı başından itibaren staja başlayan aday meslek mensupları zorunlu eğitim kapsamındadır. Stajyerlerin zorunlu eğitiminin içeriği 2009 yılında güncellenerek, IFAC'ın eğitim standartlarındaki ders içeriklerine uygun hale getirilmiştir.

IES 2 standardında aday meslek mensubuna staj süresince verilmesi önerilen eğitim programında yer alan konular,

- Muhasebe ve finans,
- Yönetim ve organizasyon,
- Bilgi teknolojileri

olmak üzere üç ana başlık altında toplanmıştır. Bu ana başlıklar altında yer alan konular ise Tablo 4'te sunulmuştur.

⁴ IES 3, madde 5.

Tablo 4: IES 2’de Önerilen Eğitim Konuları

Muhasebe ve Finans	Yönetim ve Organizasyon	Bilişim Teknolojileri
Finansal muhasebe ve finansal raporlar	Ekonomi	Genel bilgi teknolojileri
Yönetim muhasebesi	İş çevresi ve kurumsal yönetim	Bilgi teknolojileri denetimi
Vergi	Kurumsal davranış	Bilgi teknolojileri yeterliliği
İşletme ve ticaret hukuku	Sayısal yöntemler	Bilgi teknolojileri kullanıcılarının yeterliliği
Denetim ve güvence	İş etiği	Bilgi teknolojileri ekibinin rolleri ve yeterlilikleri
Finans ve finansal yönetim	Uluslararası iş ve küreselleşme	
Mesleki değerler ve etik	Finansal piyasalar	
	Yönetim ve stratejik karar alma	
	Pazarlama	

IES 2’de belirlenen bu konular esas alınarak belirlenen ve TESMER tarafından 2009 yılından bu yana uygulanan stajyerlerin uzaktan sürekli eğitimi kapsamında stajyerlere Tablo 5’te belirtilen konularda temel bilgiler aktarılmaktadır. Eğitimin ve stajın özellikleri de dikkate alınarak

bazı konularda ayrıntılı, bazı konularda genel bilgilendirme yapılmaktadır. Örneğin muhasebe ve finans konuları daha ayrıntılı incelenirken, yönetim ve organizasyon ile bilgi teknolojileri konularında stajyerlerde farkındalık oluşturulmaya çalışılmaktadır.

Tablo 5: Uzaktan Sürekli Eğitim Programı Konuları

Muhasebe Grubu	Yönetim ve Organizasyon Grubu	Bilişim Teknolojileri Grubu
Beyannameler	Büro Yönetimi	Bilişim Teknolojileri Bilgisi
Defterler ve Belgeler	Dış Ticaret İşlemleri ve Mevzuatı	Muhasebe Bilgi Sistemi
Denetim	Ekonomik Göstergelerin Yorumlanması	Yönetim Bilişim Sistemleri
Finansal Piyasalar	Hizmet Pazarlaması	
Finansal Tablolar ve Analizi	İnsan Kaynakları Yönetimi	
Finansal Yönetim	İstatistik	
Maliyet Muhasebesi	Kurumsal Yönetim	
Meslek Hukuku	Marka	
Mesleki Değerler ve Etik	Örgütsel Davranış	
Türkiye Muhasebe Standartları	Proje Yönetimi	
Risk Yönetimi ve İç Denetim	Stratejik Yönetim ve Rekabet	
Sermaye Piyasası Mevzuatı	Küreselleşme ve Uluslararası İşletmecilik	
Sınai Haklar	Uluslararası Muhasebe Kuruluşları	
İş ve Sosyal Güvenlik Hukuku	Yönetim ve Stratejik Karar Alma	
Ticaret Hukuku		
Uluslararası Denetim Standartları		
Vergi Hukuku		
Yönetim Muhasebesi		

TESMER tarafından aday meslek mensuplarına stajları süresince verilen eğitimin, IES 2 ile büyük ölçüde uyumlu olduğu açıktır. Bununla birlikte stajyerlerin eğitiminde IES 2’de muhasebe ve finans ana başlığı altında yer alan “finansal muhasebe ve finansal raporlar” konusu uzaktan sürekli eğitim kapsamında ayrı bir konu olarak düzenlenmemiştir. Finansal muhasebenin ayrı bir konu olarak stajyerlerin eğitimi programında yer almaması, stajyerler için finansal muhasebe konularının bir ön gereklilik olarak görülmesinden kaynaklanmıştır olabilir. Nitekim lisans me-

zuniyeti kapsamında meslek kanununda sayılan fakülte ve bölümlerde finansal muhasebe derslerinin adaylarca alınmıyor olması ve staja giriş sınavında finansal muhasebenin temel konulardan birini oluşturması bu duruma gerekçe oluşturmaktadır. Ancak, mezunlarının muhasebe mesleğine kabul edilmesi yasal olarak mümkün olan bazı fakülte ve bölümlerin muhasebe ile ilgili aldıkları derslerin birbirinden çok farklı düzeylerde olduğu, bazı fakülte ve bölümlerde ise muhasebe ile ilgili hiçbir dersin olmadığı görülmektedir (Özbirecikli, Pastacıgil, 85).

4. STAJIN TAMAMLANMASI VE SMMM YETERLİK SINAVI

Stajını tamamlayan lisans ve lisansüstü mezunu aday meslek mensuplarının serbest muhasebeci mali müşavir unvanını alabilmeleri için, yılda üç kez düzenlenen serbest muhasebeci mali müşavirlik mesleki yeterlik sınavlarına katılmaları ve başarılı olmaları gerekmektedir. Sınavlar yazılı olarak yapılmaktadır. Aday meslek mensupları, yedi sınav konusundan sınava girmektedirler. Sınav konuları,

- Finansal Muhasebe,
- Finansal Tablolar ve Analizi,
- Maliyet Muhasebesi,
- Muhasebe Denetimi,
- Vergi Mevzuatı ve Uygulaması,
- Hukuk,
- Muhasebecilik ve Mali Müşavirlik Meslek Hukuku

başlıklarından oluşmaktadır.

Sınavlardan başarılı sayılmak için adaylar her dersten 100 üzerinden en az 50 puan almak zorundadırlar. Belge almaya hak kazanmak için tüm derslerden alınan puanların ortalamasının en az 60 olması gereklidir. Yanında staj yapılan meslek mensubu tarafından adaya verilen staj notu da not ortalamasının hesaplanmasına dâhil edilir. Adaylar, girdikleri ilk sınavın sonuçlarının açıklandığı tarihten başlayarak iki yıl içinde açılacak sınavlara katılarak tüm derslerden başarılı olmak zorundadırlar. Adayların her dersten dört sınav hakkı vardır. Derslerin tümünden başarılı olduğu halde 60 not ortalamasını sağlayamayan adaylar, iki yıllık süre içerisinde ve sınav haklarını doldurmamış iseler, istedikleri derslerden not yükseltme sınavlarına katılabilirler⁵.

Girdikleri ilk sınavda tüm derslerinden başarılı olan adayların sayıları, staj süresince aldıkları eğitimin stajyerlere katkısının da bir göstergesi olarak değerlendirilebilir. 1997-2011 yılları arasında yapılan SMMM sınavlarında ilk hakkında tüm derslerden başarılı olan adayların sayısı ortalama 19 iken, 2009 yılında staja başlayan adayların da katıldığı 2012-2013 yıllarında yapılan son beş sınavda ilk hakkında tüm derslerden başarılı olan adayların ortalama sayısı 196'ya yükselmiştir. Bu bağlamda, SMMM yeterlik sınavlarında ilk hakkında başarılı olan adayların sayılarındaki bu artış, staj süresinin üç yıla çıkarılmasının ve staj sürecinde alınan eğitimin stajyer eğitimine olumlu katkıda bulunduğunu göstermektedir.

5. STAJYERLERİN PROFİLİ

Bu çalışmada, 3568 sayılı Kanun'da 26.07.2008 tarihli 26948 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5786 Sayılı Kanun ile yapılan değişiklikten sonra staja giriş sınavını kazanmış ve 2009 yılından itibaren stajını başlatmış aday meslek mensuplarına ilişkin, yaklaşık üç yıllık veriler derlenmiştir. Elde edilen verilerden hareketle çeşitli değerlendirmeler yapılmıştır.

1 Ocak 2009 ile 31 Aralık 2012 tarihleri arasında staja başlayan adayların toplam sayısı 24068'dir. Bu stajyerlerin 13517'si erkek, 10551'i ise kadındır. Başka bir deyişle stajyerlerin %56'sı erkek, %44'ü kadındır.

Bu dört yıllık dönemde staja başlayanların yaş ortalaması 29,6'dır. Doğum tarihlerine bakıldığında stajyerlerin %77,7'sinin 1979 ile 1988 yılları arasındaki 10 yıllık periyotta doğduğu görülmektedir. 1983 ile 1987 yılları arasındaki beş yılda doğan stajyerlerin toplam stajyerlere oranı ise %47,3'tür. Üniversitelerdeki bir lisans programından mezun olma yaşı olağan koşullarda 22

⁵ Stajyer El Kitabı, "http://www.tesmer.org.tr/images/docs/elkitabı.pdf", sayfa 81.

kabul edilirse, stajyerlerin yaş ortalamasının yaklaşık 30 olması dikkat çekicidir. Bu durumda muhasebe mesleğine adım atmayı düşünen adayların, mesleği ideallerindeki meslek olarak mı seçtikleri yoksa bir süre diğer mesleklere giriş olanaklarını değerlendirdikten sonra mı bu mesleğe yöneldikleri incelenmelidir. İlk seçeneğe geçerli ise, stajyerlerin 22 yaşından daha büyük bir yaşta mezun oldukları ve/veya staja başlama sınavını kazanma sürecinin uzun sürdüğü sonucuna ulaşılabilir. İkinci seçeneğin geçerli olması durumu ise daha önemli sorunlara işaret etmektedir.

Stajyerlerin %49'u (11853 kişi) stajını İstanbul'da sürdürmektedir. Bunların %54,81'i erkek, %45,19'u kadındır. Ankara'da staj yapanlar sayıca ikinci büyüklükte olup, toplam stajyerlerin %10'unu oluşturmaktadır. Ankara'daki 2456 stajyerin yaklaşık %55'i erkek, %45'i ise kadındır. Ankara ve İstanbul'daki stajyerlerin cinsiyet dağılımının Türkiye genelindeki oranı büyük ölçüde belirlediği söylenebilir. İzmir'de staj ya-

pan stajyerlerin sayısı 1649'dur. Stajyerlerin 797'si erkek, 852'si kadındır. Oransal olarak bakıldığında, erkeklerin oranı %48,33, kadınların oranı %51,67'dir. İzmir'e paralel şekilde, kadın stajyerlerin erkek stajyerlerden daha fazla olduğu diğer SMMM odalarında kadın stajyerlerin ildeki toplam stajyerler içindeki oranı Artvin'de %80, Kars'ta %65, Yalova'da %64, Fethiye'de %54, Kocaeli'de %53, Hatay'da %51, Ordu'da %51'dir. Bursa'da ise kadın ve erkek stajyerlerin oranları eşittir. Stajyer sayısı az olan Kars dışında diğer odaların, denize kıyısı olan illerdeki odalar olduğu göze çarpmaktadır. Ancak, denize kıyısı olan tüm iller için böyle bir genelleme yapmak mümkün değildir, örneğin Sinop'ta toplam stajyerler içinde kadın stajyerlerin oranı %20, Rize'de %29, Samsun'da ise %33'tür.

Stajyer sayılarına göre en büyük 10 SMMM odasının stajyer sayıları ile bunların cinsiyet dağılımı Tablo 6'da yer almaktadır. İstanbul, Ankara ve İzmir'de staj yapan stajyerlerin toplam stajyerlere oranı %66'dır.

Tablo 6: 2012 Yılı Sonundaki Stajyer Sayılarına Göre İlk 10 SMMM Odası

Oda	Erkek	%	Kadın	%	Toplam
İstanbul SMMM Odası	6497	54,81	5356	45,19	11853
Ankara SMMM Odası	1351	55,01	1105	44,99	2456
İzmir SMMM Odası	797	48,33	852	51,67	1649
Bursa SMMM Odası	546	49,59	555	50,41	1101
Antalya SMMM Odası	376	54,73	311	45,27	687
Kocaeli SMMM Odası	307	46,59	352	53,41	659
Kayseri SMMM Odası	371	66,01	191	33,99	562
Adana SMMM Odası	275	58,14	198	41,86	473
Konya SMMM Odası	341	79,30	89	20,70	430
Gaziantep SMMM Odası	283	77,96	80	22,04	363

Kaynak: TEOS veritabanından derlenmiştir.

Bu çalışmanın verilerinin toplandığı 2012 yılı sonu itibarıyla mevcut SMMM'lerin sayısı 72984 kişi olarak tespit edilmiştir. SMMM'lerin yaklaşık %73,6'sı erkek (53694 kişi), %26,4'ü (19290 kişi) ise kadındır (TÜRMOB 2012 Yılı Faaliyet Raporu – Çalışma Dönemine Bakış, 14). 1991-2001 yılları arasındaki SMMM stajyerlerinin cinsiyete göre dağılımı %78,09 erkek, %21,91 kadın iken (Bayazıtlı, 60), günümüzde hem kadın SMMM'lerin oranının %26,4'e yükselmiş olması, hem de kadın stajyerlerin oranının %44'e ulaşarak on yılda yaklaşık iki katına çıkması, muhasebe mesleğine kadınların ilgisinin ve muhasebe mesleğinde kadınların ağırlığının arttığını göstermektedir.

26.07.2008 tarihli ve 26948 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5786 Sayılı Kanun ile stajyerlerin en az lisans düzeyinde bir üniversite eğitimi tamamlamış olma zorunluluğu getirilmiştir. 2009 yılından sonra staja başlayan stajyerlerden 23306 kişi lisans, 760 kişi yüksek lisans, 2 kişi de doktora eğitimini tamamlamıştır. Stajyerlerin çok önemli bir kısmı lisans mezunudur. Bununla birlikte son yıllarda yüksek lisans eğitimi alan / almaya başlayan stajyer sayısı artmaktadır. Özellikle tamamlanan iktisat, maliye, işletme, muhasebe, finansman, denetim ve vergi ile ilgili alanlardaki yüksek lisans programlarının staj süresini bir yıl, aynı alanlarda tamamlanan doktora eğitiminin staj süresini 1,5 yıl kısaltıyor olması (SMMM Staj Yönetmeliği, md. 9-d) stajyerleri bu eğitimlere yönlendirmektedir. İzleyen yıllarda yüksek lisans mezunu stajyer ve meslek mensubu sayısının artması beklenmelidir. Bu durum genel olarak Türkiye'de mesleğin ve meslek mensuplarının kalitesini arttıracaktır.

Tablo 7: 2009-2012 Yılları Arasında, Mezunları Muhasebe Mesleğine En Fazla Yönelen İlk 10 Üniversite

Üniversite	Stajyer Sayısı	%
Anadolu Üniversitesi	16211	67,5
İstanbul Üniversitesi	603	2,5
Dokuz Eylül Üniversitesi	551	2,3
Marmara Üniversitesi	548	2,3
Uludağ Üniversitesi	538	2,2
Dumlupınar Üniversitesi	350	1,5
Karadeniz Teknik Üniversitesi	332	1,4
Celal Bayar Üniversitesi	330	1,4
Gazi Üniversitesi	280	1,2
Selçuk Üniversitesi	239	1,0

Kaynak: TEOS veritabanından elde edilen verilerin değerlendirilmesiyle düzenlenmiştir.

Stajyerlerin mezun oldukları üniversiteleri gösteren Tablo 7'deki veriler de dikkat çekicidir. Buna göre stajyerlerin yaklaşık %62,1 gibi büyük bir oranı Anadolu Üniversitesi'nden (bunun da büyük bir kısmı AÖS'den) mezun durumdadır. Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi (örgün eğitim) mezunlarının toplam stajyerlere oranı ise %5,4'tür. Anadolu Üniversitesi'ni en yakından izleyen diğer üniversitelerden mezun olanların dağılımına bakıldığında İstanbul Üniversitesi mezunlarının oranının %2,5; Dokuz Eylül ve Marmara Üniversitesi mezunlarının oranının %2,3 olduğu hesaplanmıştır. Bu yüzdeler, üzerinde düşünülmesi gereken bir duruma işaret etmektedir.

Üniversitelerde muhasebe bölümlerinin olması yukarıdaki durumu açıklamak için akla gelen ilk nedenlerden birisidir. Muhasebe mesleğine en yakın bölüm olarak öne çıkan işletme bölümü mezunlarının öncelikli tercihleri arasında muhasebe mesleğinin geri planda kaldığı çok açıktır. Köklü üniversitelerin siyasal bilgiler, iktisadi ve idari bilimler, işletme ve iktisat fakültelerinden mezun olan öğrencilerin öncelikli hedefleri arasında genellikle kamu sektörü veya finans sektörü öne çıkmaktadır. Tablo 7'deki veriler, bu hedeflerini tutturamayanların muhasebe mesleğine kaydığı izlenimi uyanmaktadır. Stajyerlerdeki yüksek yaş ortalaması da bu durumu destekleyici bir delil olarak değerlendirilebilir. Üç büyük il dışındaki üniversitelerden mezun olan öğrencilerin muhasebe mesleğine daha fazla eğilim göstermeleri beklenebilecekken, Tablo 7'deki veriler bunun da gerçekleşmediğini göstermektedir.

AÖS mezunlarının stajyerler arasında çok büyük bir ağırlığa sahip olması da tersi bir şekilde açıklanabilir. Pek çok kurumda personel seçiminde AÖS mezunları öncelikli olarak tercih edilmekte, başka bir deyişle AÖS mezunlarının işe girmeleri zor olmaktadır. Buna karşılık serbest meslek niteliğinde bir meslek olması, mesleğe giriş koşullarının kanunla belirlenmiş ölçütlere dayanması, belirlenen ölçütlerin rasyonel değerlendirmelere dayalı olması ve bu değerlendirmelerle ortaya konan koşulları sağlayan herkesin yapabileceği bir meslek olması nedeniyle AÖS mezunlarının muhasebe mesleğine yönelmeleri doğal bir sonuç olarak ortaya çıkmaktadır.

6. SONUÇ

Dünyada muhasebe mesleğine girişte aranan koşullar arasında yer alan staj, muhasebe meslek mensubu adaylarının aldıkları kuramsal bilgilerin uygulamayla birleştirilmesi ve meslek bilincinin yerleştirilmesi için önemli bir aşamadır. Muhasebe mesleğinin ilerlemesi, muhasebeyi kendisine meslek olarak seçecek nitelikli bireylerle gerçekleşecektir.

Nitelikli bireylerin muhasebe mesleğine kazandırılması, diğer faktörlerin yanında, muhasebeyi meslek olarak seçenlerin motivasyonunun iyi analiz edilmesine de bağlıdır. Bu nedenle, meslek mensubu adaylarının çeşitli yönlerden analiz edilmesi, muhasebe mesleğinin geleceğini planlama görevini taşıyan meslek örgütlerinin de temel görevlerinden biri olmalıdır.

Türkiye'de muhasebe mesleğine giriş koşulları, staj süreci ve yeterlilik sınavları 1990'lı yılların başından bu yana düzenli ve aralıksız biçimde, dünyadaki muhasebe eğitimi alanındaki gelişmeleri yakından izleyen bir yaklaşımla bugüne kadar gelmiştir. Türkiye genelinde eşit koşullarda gerçekleştirilen staja giriş sınavı, staj süresinin üç yıla çıkarılması, stajyerlerin zorunlu eğitimi, mesleki yeterlilik sınavları yirmi yılı aşkın sürede gerçekleşen önemli aşamalardır.

Muhasebe mesleğinin daha ileri noktalara taşınabilmesi için her alanda olduğu gibi değişimlere ve yeni adımlara ihtiyaç vardır. Staj sürecinin ele alındığı bu çalışma kapsamında stajyerlerin niteliklerinin arttırılmasına ilişkin olarak muhasebe meslek mensuplarına, muhasebe meslek

örgütlerine ve üniversitelerin ilgili bölümlerine önemli görevler düşmektedir.

Stajyerlerin iyi bir staj eğitiminden geçmesi ve muhasebe mesleğinin geleceği için meslek örgütü - stajyer - meslek mensubu ilişkisinin sağlam kurulması ve tarafların iletişiminin güçlendirilmesi büyük önem taşımaktadır. Mesleğe olan yüksek talep nedeniyle meslek örgütünün büyümesinin bir sonucu olarak, örgütün meslek mensupları ve stajyerlerle iletişimde aksaklıkların yaşanmamasına yönelik planlamalar yapılmalıdır.

Muhasebe mesleğine ağırlıklı olarak Anadolu Üniversitesi ve özellikle AÖS mezunlarının yöneliyor olması, diğer üniversite ve fakülte mezunlarının muhasebe mesleğini öncelikli olarak tercih etmemesi de üzerinde düşünülmesi gereken noktalar olarak öne çıkmaktadır. Saygın bir meslek ve nitelikli meslek mensupları hedefi doğrultusunda bu konulara ve bu çalışmanın yazarlarına göre bu sorunlara bulunacak cevaplar, muhasebe mesleğinin cazibesinin arttırılması ve muhasebe meslek mensuplarının kalitesinin yükseltilmesi yönündeki çalışmalara katkı sağlayacaktır.

KAYNAKLAR

- Bayazıtlı, Ercan. 2002. Staja Başlama Staj Değerlendirme ve Mesleki Yeterlik Sınavları (1991-2001). Ankara. Temel Eğitim ve Staj Merkezi Yayınları. Yayın No: 44.
- Fédération des Experts-comptables Européens (FEE). Admission to the Professional Accountant and Auditor – A Comparative Study. Aralık 2002. “http://www.fee.be/images/publications/qualification/Admission_to_the_Profession_of_Accountant_and_Auditor_02121532005491527.pdf”. 07.06.2013.
- Özbirecikli, Mehmet, Pastacıgil Arın. “Türkiye’de Muhasebeci Eğitiminin Gelişim Süreci: IFAC Standartları ile Mukayeseli Bir İnceleme”. Muhasebe ve Finansman Dergisi. Ocak 2009. Sayı: 41. Sayfalar: 97-113.
- Uzay, Şaban. “Muhasebe Meslek Stajyerlerinin Sorunları ve Beklentileri: Bir Araştırma”. Muhasebe ve Finansman Dergisi. Ocak 2005. Sayı: 25. Sayfalar: 70-78.
- TÜRMOB 2012 Yılı Faaliyet Raporu. “Çalışma Dönemine Bakış ve İstatistikler”. “<http://www.turmobil.org.tr/TurmobilWeb/Attachment.aspx?param=+quFU/yYHWfPiba/jgd4AK2fiWUR-kI9INKNmrS5GwlhpYfYZAQH49sy7FaotVpyBfi28ox1t7D4=>”. 07.07.2013.
- Stajyer El Kitabı, “<http://www.tesmer.org.tr/images/docs/elkitabi.pdf>”. 15.06.2013.

STRATEJİK YÖNETİM MUHASEBESİ VE VERGİ PLANLAMASI İLİŞKİSİ: VERGİ PLANLAMASINA DAYALI MALİYETLEME (VPDM)

Doç. Dr. Volkan DEMİR *

H. Burak GÖKÇEN **

ÖZET

Stratejik yönetim muhasebesi; yönetim muhasebesi bilgilerinin muhasebe dışı bilgiler ile birlikte kullanılarak işletme için stratejik karar alınmasında kullanılan bir araçtır. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (FTM), Hedef Maliyetleme (HM), Kurumsal Karneler (Balanced Scorecard-BSC) gibi birçok yöntem stratejik yönetim muhasebesinde kullanılmaktadır. Söz konusu yöntemlerin temel amaçları, maliyet avantajı elde etmek ve rekabetçi bir üstünlük sağlamak için karar alıcılara yardımcı olmaktır. Ancak, söz konusu yöntemler süreç maliyetleri üzerine odaklanırken başka bir maliyet unsuru olan vergiyi göz ardı etmektedirler. Bilindiği üzere vergi yükleri şirketlerin maliyetlerini oldukça artırabilmektedir. Bu sebeple firmalar üretim yapılacak yerler ile satış yapılacak yerleri dahi ülkelerin vergi yüklerine göre belirlemektedir. Bu nedenle, stratejik yönetim muhasebesinde vergi planlamasına yöntem ve tekniklerin direkt olarak kullanılması gerektiğini düşünmekteyiz ve Vergi Planlamasına Dayalı Maliyetleme (VPDM) yöntemini çalışmamızda alternatif bir stratejik yönetim muhasebesi yöntemi olarak tartışmaktayız.

Anahtar Kelimeler : Stratejik Yönetim Muhasebesi, Vergi Planlaması, Vergi Planlamasına Dayalı Maliyetleme

ABSTRACT

Strategic management accounting is a discipline that is used in taking strategic decision which blends management accounting data with non-accounting data for the companies. Many methods are used in strategic management accounting such as Activity Based Costing (ABC), Target Costing (TC) and Balanced Scorecard (BSC). The main purpose of these methods is to help decision makers to achieve cost advantage and to provide competitive advantage for the companies. However, while these methods mainly focus on the costs of the process but they ignore the “tax” which is another cost element. As is known, tax burden may increase companies’ costs. For this reason, even places for production and sale are determined according to tax burden of countries especially by international companies. Therefore, we are of the opinion that data comes from tax planning should be used directly in strategic management accounting and accordingly we are presenting Tax Planning Based Costing (TPBC) as an alternative method in strategic management accounting in our article.

Key Words : Strategic Management Accounting, Tax Planning, Tax Planning Based Costing

* Galatasaray Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü, Muhasebe Finansman ABD Öğretim Üyesi

** Vergi Müfettiş Yardımcısı, Galatasaray Üniversitesi, İşletme Yüksek Lisans Öğrencisi

1. GİRİŞ

Genel anlamda yönetim muhasebesi, muhasebe verilerinin ve özellikle maliyet muhasebesi verilerinin analizine dayanan karar alma süreci yöntemidir. Bir ürünün üretilmesi, bir yatırımın yapılması vb. kararlar yönetim muhasebesinin alanına girmektedir. Stratejik yönetim muhasebesi ise geleceğe dönük olarak firmanın pozisyonunun ve eylem planının ne olacağına yönetim muhasebesinde kullanılan veriler ile karar verilmesini içermektedir. Başka bir ifadeyle, stratejik yönetim muhasebesi yönetim muhasebesinden daha geniş kapsamlı bir uygulama alanı oluşturmaktadır.

Vergi planlaması ise özellikle çok uluslu firmaların maliyetlerini yönetmek ve finansal durumlarını yönetmek için başvurdukları genellikle yasalara uygun fakat vergi gelirlerini kamu açısından azaltan işlemler bütünüdür. Vergiler, maliyetleri doğrudan etkileyebilmesi nedeniyle yönetim muhasebesinin dikkat etmesi gereken önemli unsurlar arasında yer almaktadır. Dolayısıyla, stratejik yönetim muhasebesi için de dikkat edilmesi gereken bir husus olmaktadır. İyi bir vergi planlaması ile firmalar rekabet avantajı elde edebileceklerdir. Bu nedenle, vergilerin düzenlenmesi ve kanunlardaki avantajlardan azami surette yararlanılması önem arz etmektedir. Ancak, bu yararlanma kimi zaman kamu denetim birimleri ile ihtilaflara neden olmakta, kimi zamanda ahlaki olarak toplum tarafından yadırganmaktadır.

Son zamanlardaki gelişmeler, firmaların tek amacının kar çoklaması olmadığını ortaya koymuştur. Artık, firmalar sosyal sorumluluk projeleri geliştirmekte, çevreye karşı daha duyarlı olmakta ve kültürel faaliyetlere destek olmaktadır. Bu açıdan değerlendirildiğinde vergi planlaması yapmanın finansal getirilerinin dışında ahlaki olarak toplum nezdinde firmadan götürüleri de olabilmektedir. Bu sebeplerden dola-

yı, vergi planlaması, muhasebe dışı verilerin de muhasebe analizlerine katıldığı stratejik yönetim muhasebesinin ilgi alanına girmektedir.

Bu çalışmamız ile vergi planlaması ve yöntemleri hakkında bilgiler verilmekte ve bu yöntemlerin uygulanmasının stratejik yönetim muhasebesi açısından nasıl değerlendirilmesi gerektiği açıklığa kavuşturulmaya çalışılmaktadır. Amacımız Vergi Planlamasına Dayalı Maliyetlemenin (VPDM) stratejik yönetim muhasebesi (SYM) açısından incelenmesini ve tartışılmasını sağlamaktır.

2. KAVRAMSAL TANIMLAMALAR

2.1. Stratejik Yönetim Muhasebesi (SYM)

Muhasebe, bir örgütün kaynaklarının oluşumunu, bu kaynakların kullanılma biçimini, örgütün işlemleri sonucunda bu kaynaklarda meydana gelen artış veya azalışları ve örgütün finansal açıdan durumunu açıklayan bilgileri üreten ve bunları ilgili kişi ve kuruluşlara ileten bir “bilgi sistemi” dir (Sevilengül, Genel Muhasebe, 2007, s. 9). *Yönetim muhasebesi* ise, genel muhasebe ve maliyet muhasebesinden elde edilen verilerden hareketle, yeni veriler üretmek işletme yöneticilerinin karar almada gereksinime duydukları sayısal bilgileri sağlayan muhasebe bölümüdür. Bu bölüm firma çalışanları ve yöneticileri, yani iç bilgi kullanıcıları için bilgi üretir. Amacı, planlama, örgütlenme ve eşgüdüm ve kontrol aşamalarından oluşan yönetim sürecine katkıda bulunacak bilgilerin üretimi ve sunumudur (Sevilengül, 2007, s. 21).

Geleneksel yönetim muhasebesi temel olarak organizasyon içindeki yöneticilerin ihtiyaçlarına odaklanmıştır (Hopper, Northcott, & Scapens, 2007). Fakat, teknolojik gelişmeler, küreselleşme ve yönetim anlayışındaki değişimler yönetim muhasebesi kavramının daha geniş yorumlanması gerekliliğini ortaya çıkarmıştır. Çünkü, geleneksel yönetim muhasebesinin dört açıdan

zayıflığı bulunmaktadır. Bunlardan *birincisi* geleneksel yönetim muhasebesinin sadece işletme içi veriye odaklanması ve dış piyasa bilgisinden yoksun kalmasıdır. *İkincisi* geleneksel yönetim muhasebesi işletmenin stratejilerinden bağımsızdır. *Üçüncüsü* geleneksel yönetim muhasebesi stratejik eylemlerindeki başarısı ile ilgili ölçüm yapamamakta ve sonuçta da işletmenin stratejik planlama faaliyetleri açısından geri bildirim sağlayamamaktadır. *Dördüncüsü* geleneksel performans ölçümleri ve kontrol sistemleri finansal temellidir (Wickramasinghe & Alawattage, 2007, s. 243-244). Bu zayıflıklar neticesinde modern yönetim muhasebesi olarak adlandırılan *stratejik yönetim muhasebesi* anlayışı ortaya çıkmıştır.

Stratejik yönetim muhasebesi, rakiplerin işlerinin karşılaştırılması üzerine daha fazla odaklanması ile yönetim muhasebesinden ayrılmaktadır.

Dolayısıyla, stratejik yönetim muhasebesindeki en dikkat çeken fark finansal olmayan verilerin de karar alma sürecine dâhil edilmesi olmaktadır (Shah, Malik, & Malik, 2011, s. 3-4). Aşağıdaki fonksiyonlar, stratejik yönetim muhasebesiyle yakın ilişkilidirler (Lord,1996, s. 347-366);

1. Rakipler ile ilgili bilgi toplanması
2. Stratejik kararlar için muhasebe kullanılması
3. Stratejik kararlar temelinde maliyetlerin azaltılması
4. Rekabet avantajının kazanılması.

Wilson ve Chua ise yönetim muhasebesi ile stratejik yönetim muhasebesi arasındaki 10 önemli farkı tabloştürmüştür (Wilson & Chua, 1993) :

	Geleneksel Yönetim Muhasebesi	Stratejik Yönetim Muhasebesi
1	Geçmişe dönük	Geleceğe dönük
2	Tek varlık	Göreceli
3	İç gözlem ile ilgili	Dışa yönelik
4	Üretim odaklı	Rekabet odaklı
5	Mevcut faaliyetler	Olasılıklar
6	Reaktif	Proaktif
7	Programlı	Programsız
8	Veri Yönelimi	Bilgi Odaklı
9	Var olan sistem tabanlı	Var olan sistemle sınırlandırılmamış
10	Teamüller üzerine kurulu	Teamülleri görmezden gelir

2.2. Vergi Planlaması

İşletmelerin vergi yüklerini azaltma arzusu ile yasaların tanıdığı hakların en uygun bileşiminin belirlenmesine yönelik sistemli çalışmalar yapılması gereği, vergi hukukunun son yıllarda üzerinde durduğu konulardan birisidir. Bu durumda karşılaşılan kavram, vergi planlaması olarak adlandırılmaktadır (Yıldırım & Demiraslan, 2006, s. 95). Vergi planlamasının bir başka tanımında da, işletme üzerinde oluşacak vergi yükünü en aza indirmek için mükelleflerin vergi kanunlarının kendilerine verdiği hakları en akılcı biçimde kullanarak vergi yüklerini azaltma çabalarına “işletmelerde vergi planlaması” denilmektedir (İbiş, 2004, s. 73).

Vergi planlaması kavramı ilk olarak 1920’li yılların sonlarında “İşletme Vergiciliği” adı altında Alman maliyecileri ve vergi hukukçuları tarafından kullanılmış ve geliştirilmiş bir kavramdır. Bu kavram dilimize Almanca’dan girmiş yeni bir terimdir. Almanca karşılığı “Betriebswirtschaftliche Steuerlehre”dir. “Betriebswirtschaft” işletme iktisatı, “Steuerlehre” ise vergi bilgisi veya vergileme anlamına gelmektedir. Bu deyim Türkçeye sadık kalınarak çevrildiğinde “İşletme İktisadında Vergicilik” anlamına gelmektedir. Ancak Hesap Uzmanı Ziya ŞENVELİ, bu deyim Türkçeye “İşletme Vergiciliği” şeklinde çevirmiş ve bu deyim genel kabul görererek beğenilmiş ve Türk mali literatürüne de bu hali ile girmiştir. İşletme vergiciliği, ticari, sınai ve hizmet işletmeleri merkez olmak üzere, vergi olayını bu işletmeler açısından inceleyen bir disiplindir. Almanya dışındaki ülkelerde, özellikle Anglo-Sakson kökenli İngilizce konuşulan ülkelerde, işletme vergiciliği deyiminin tam karşılığı olmadığı için bu kavrama kısaca “vergi planlaması” denilmiş ve bu deyim zaman

içinde yayılarak mali literatüre bu hali ile yerleşmiştir (Tuncer, 2008, s. 10).

Vergi planlaması ile yakından ilgili bazı kavramlardan bir tanesi olan **vergiden kaçınma** (tax avoidance), vergi mükelleflerinin vergi yükümlülüklerini azaltmak için vergi kanunu hükümlerinden ya da kanun boşluklarından yararlanmak suretiyle vergi yükümlülüğünün ortadan kaldırılması ya da azaltılmasını ifade etmektedir (Weisbach, 2004, s. 3). **Vergi kaçırma** (tax evasion) kavramı ise, yasa dışı bir şekilde verginin azaltılması amacını taşımakta gelirin beyan edilmemesi, düşük beyan edilmesi ya da muafiyetlerin fazla bildirilmesi yoluyla kanunlara aykırı olarak ödenmesi gereken verginin ödenmemesidir (Bala, 2007, s. 5).

Vergi sığınakları (tax shelters), mükelleflerin vergi yükünü minimize eden işlem, yöntem veya hukuki alan olarak tanımlanmaktadır (Tavuz, 2011, s.38-50). ABD Federal Vergi Yasası vergi sığınakını; önemli amacı vergi kaçırma veya vergiden kaçınma olan ortaklık, işletme, plan ya da anlaşmalar olarak tanımlamıştır¹. Yale Hukuk Fakültesi profesörlerinden Micheal Graetz, vergi sığınakları (tax shelter) “çok zeki insanlar tarafından tasarlanan, ancak vergisel amacı göz ardı edildiğinde çok aptalca duran bir işlem” olarak tanımlamıştır (Herman, 2008).

Vergi planlamasında çok fazla kullanılan terimlerden bir tanesi ise “**Transfer Fiyatlandırması**”dır. Transfer fiyatlandırması (transfer pricing); malların, gayri maddi varlıkların ve hizmetlerin bir grup içindeki işletme birimleri arasında talep edilmesi durumunda belirlenen fiyat politikalarını ya da fiyat uygulamalarını ifade etmektedir (Elliott & Emmanuel, 2002).

¹ ABD Federal Gelir Yasası (Internal Revenue Code) Madde 6622 (d).

Bir diğer kavram ise “**vergi cennetleri**” kavramıdır. Söz konusu terim için genel anlamda bir tanım bulunmamakla beraber, vergi cennetleri (tax havens), vergi oranlarının çok düşük olduğu ya da hiç olmadığı ülkeler olarak düşünülebilir.

3. STRATEJİK YÖNETİM MUHASEBESİ VE VERGİ PLANLAMASINA İLİŞKİN LİTERATÜR ARAŞTIRMASI

“Stratejik yönetim muhasebesi” terimi literatürde ilk olarak Simmonds tarafından 1981 yılında kullanıldı². Söz konusu makalede yönetim muhasebesinden stratejik yönetim muhasebesinin ayrıldığı noktalar ortaya konmuştur.

Roslender ve Hart, yönetim muhasebesi ve pazarlama yönetimi anlayışını birleştirerek Stratejik Yönetim Muhasebesi (Strategic Management Accounting) teriminin sınırlarını belirlemeye çalıştılar. Ancak, bu çalışmalarında Porter’ın rekabet stratejisi teorisini dikkate almışlardı (Roslender & Hart, 2010, s. 3-5).

Burns ve Vaivio’ya (2001) göre; yönetim muhasebesindeki değişim “*yeni ekonomi*” kavramından etkilenmiştir. Özellikle’de Johnson ve Kaplan’ın (1987) “*Relevance Cost*” isimli çalışmaları; akademisyenler, iş dünyasındaki muhasebeciler ve danışmanlar için “*ileri yönetim muhasebesi teknikleri*” (*advanced management accounting techniques*) ve “*yeni yönetim muhasebesi sistemleri*” (*new management accounting systems*) olarak bilinen bir yönetim muhasebesine yönlendirmiştir. Bu yeni yönetim muhasebesi sistemleri, günümüzün küresel ve teknolojiye dayalı dünyasında işletme yöneticilerinin ihtiyaç duydukları bilgileri sağlamaya yöneliktir (Demir, 2008, s. 51-70).

SYM’nin asıl amacı, finansal ve finansal olmayan bilgilerin analizi ile yüksek rekabetin olduğu bir pazarda rekabetçi avantaj elde etmektir [(Bromwich, 1990, s. 27-46), (Bromwich & Bhimani, 1994), (Dixon, 1998, s. 272-279), (Guilding, 1999, s. 583-595), (Guilding, Cravens, & Tayles, 2000, s. 113-135), (Lord B. , 1996, s. 347-366), (Shank & Govindarajan, 1993), (Simmonds, 1981)].

SYM uygulamalarına gelince; SYM’nin asıl amacıyla ilgili ortak tartışma, üst yöneticilere stratejik karar almaları için gerekli bilgileri sağlaması gerektiği yönünde [(Bromwich, 1990, s. 27-46), (Dixon, 1998, s. 272-279), (Shank & Govindarajan, 1993), (Slagmulder, 1996, s. 103-139), (Van Cauwenbergh, Durinck, Martens, Laveren, & Bogaert, 1996, s. 169-184)] ve SMA’nın rolünün, son müşteri pazarında stratejik pozisyon almada ve şirketin nasıl rekabet etmesi gerektiğinin değerlendirilmesi ekseninde gelişmektedir [(Carr & Tomkins, 1996, s. 199-217), (Roslender & Hart, 2003, s. 255-279), (Simmonds, 1981)]. SMA genel olarak, radikal gelişmelere karar verebilecek olan üst yöneticilerin, bilgileri toplayan, inceleyen ve analiz eden yönetim muhasebecileri tarafından ön bilgilendirilmesi olarak tanımlanabilir [(Bromwich, 1990, s. 27-46), (Shank & Govindarajan, 1993), (Simmonds, 1981), (Tomkins & Carr, 1996, s. 271-280)].

Kimi zaman tedarikçilerin ve müşterilerin desteği ile muhasebe bilgilerini kullanarak rekabetçi avantajını geliştirmek şirketin değerlendireceği bir husustur [(Dekker, 2003, s. 1-23), (Shank & Govindarajan, 1993)]. Ayrıca, yeni iş fırsatları belirleme ve operasyonlarda radikal kararlar verme hususunda etken ve bilgili olması gereken asıl olarak şirket üst yönetimidir. Bu

² Simmonds, K. (1981), Strategic management accounting, *Management Accounting(UK)*.

sebeple, SYM’de bilgi akışı tek yönlüdür : Yönetim muhasebecileri, üst yönetimin daha bilgili karar verebilmesini sağlamak için dış ortamdan verileri toplamaktadırlar.

SYM uygulamalarında, literatür, stratejik karar için kullanılan muhasebe bilgilerinin planı ve yürütmesinin rutin olmayan bir temele dayandığını savunma eğilimindedir [(Roslender & Hart, 2003, s. 255-279), (Tomkins & Carr, 1996, s. 271-280)]. Shank ve Govindarajan’ın (1993) “Stratejik Maliyet Yönetimi Çerçevesi” ile Tomkins ve Carr’ın (1996) “Stratejik Yatırım Karar Modeli” bu konudaki iyi örnekler olarak gösterilebilir.

Literatürde stratejik yönetim muhasebesi ve vergi planlamasının birlikte ele alındığı bir kaynak bulunmamakla beraber ilgili konular ayrı ayrı incelenmiştir. İşletmelerin vergi yüklerini azaltma arzusu ile yasaların tanıdığı hakların en uygun bileşiminin belirlenmesine yönelik sistemli çalışmalar yapılması gereği, vergi hukukunun son yıllarda üzerinde durduğu konulardan birisidir. Bu durumda karşılaşılan kavram, vergi planlaması olarak adlandırılmaktadır (Yıldırım & Demiraslan, 2006, s. 94-98). Ayrıca, literatürde vergi planlaması kavramı, bazı durumlarda vergiden kaçınma kavramı ile eş anlamlı olarak kullanılmaktadır. Birleşmiş Milletler’in 1984 tarihli raporunda söz konusu husus ve başlıca kaçınma yöntemleri anlatılmaktadır³. Bunun yanı sıra OECD’nin “International Tax Avoidance and Evasion: Four Related Issues, Issues in International Taxation” başlıklı 1987 tarihli raporu ve “Aggressive Tax Planning based on After-Tax Hedging” başlıklı 2013 tarihli raporlarında vergi planlaması ve önleme metodları üzerinde durulmaktadır.

Bununla birlikte, uluslararası vergi planlamasının dünyadaki farklı vergi sistemlerinin olması nedeniyle ortaya çıktığını belirtilmektedir (Rohatgi, 2002). Ulusal sınırların ortadan kalkması, vergi mükelleflerine, toplam vergi yükümlülüklerini minimize etmek için yeni olanaklar sağlamıştır. İyi bir vergi planlaması, vergi giderlerini yasal olarak minimize etmek için gittikçe daha da karmaşık hale gelen vergi kanunlarını uygulayarak ve özellikle uluslararası faaliyetleri etkileyerek gerçekleştirilmektedir (Owens, 2006).

Vergi planlamasının vergi sorumluluğunu zedelediğine ilişkin çalışmalar(Kistner, 2001, s. 76-78) ile planlamanın eleştirel anlamda ortaya konmasının zorluğuna ilişkin çalışmalar [(Odette, 2010), (Barrett, Hadjilogiou, & Tevel, 2013, s. 40-44)] literatürde yer almaktadır.

4. STRATEJİK YÖNETİM MUHASEBESİ VE VERGİ PLANLAMASI YÖNTEMLERİ

4.1. Stratejik Yönetim Muhasebesi Yöntemleri

Yönetim muhasebenin şirket yöneticilerinin yatırım kararları almalarında ve stratejik kararlar vermelerinde yetersiz kalması “Stratejik Yönetim Muhasebesi”nin ortaya çıkmasını sağlamıştır. Yönetim muhasebesi geçmişte ve günümüzde bir analizi amaçlarken stratejik yönetim muhasebesi (SYM) ise geleceğe dönük bir analizi de beraberinde getirmektedir. Söz konusu analizlerde sadece işletme içi verilerle sınırlı kalmamakta; dış verilerden, tedarikçilerden, müşterilerden alınan geri bildirimlerden, haberlerden ve buna benzer birçok veriden yararlanılmaktadır. SYM’nin temelde amacı rakiplere karşı rekabetçi bir avantaj elde etmek ve bunu kullanmak üzerinedir de denilebilmektedir. Bu avantajı kullanmak için muhasebe verileri ile dış

³ UN, Guidelines, s. 12 vd.

kaynak verilerini harmanlayarak üst yöneticilerin bilgisine sunmaktadır. Bunun yanı sıra SYM şirketin ileriye dönük olarak karar almasında kılavuzluk yapmakta ve yatırım kararları alınması ya da yapılan yatırımın sonlandırılması aşamalarında üst yöneticilere bilgi akışını sağlamaktadır.

Günümüz tam rekabet piyasasında fiyat veri kabul edilmektedir, başka bir ifadeyle fiyat pazar tarafından belirlenmektedir. Fiyat hareketleri ile rekabetin mümkün olmadığı düşünüldüğünde asıl rekabetin maliyetler üzerinde olduğu gerçeğiyle karşılaşmaktadır. Ayrıca sadece maliyetleri düşürmek değil, aynı zamanda maliyetleri stratejik olarak da yönetmek gerekmektedir. Maliyetlerin kontrol edilmesi ancak iyi bir muhasebe sistemi ile mümkündür. Dolayısıyla, maliyet yönetiminde muhasebe sistemi önem arz etmektedir. Ancak, maliyet sistematığının ortaya konmasını sağlayan genel muhasebe, stratejik yönetim muhasebesi metodları ile karar alınabilir hale gelebilmektedir. Porter, temel olarak üç bölüme ayrılacak rekabet stratejileri geliştirmiştir. Bunlardan ilki, **maliyet liderliği**; ikincisi, **farklılaştırma**; üçüncüsü ise, belirli bir müşteri grubuna ya da **pazara odaklanmadır**. Bu stratejilerden maliyet liderliği özellikle stratejik yönetim muhasebesinin etkin olduğu bir alan olarak sayılabilmektedir.

Strateji yazarları, muhasebe disiplininin stratejik yönetim konusunda başarısız olduğundan şikayet etmektedirler. Örneğin, Porter (1985) ve Hergert ve Morris (1989) muhasebe tabanlı maliyet analizinin, stratejik seviye analizinin yapılmasına yardım etmek yerine engel teşkil ettiğini ileri sürmektedir. Bu eleştireye karşılık, yönetim muhasebesi yazarları; strateji ve pazarlama alanlarından türetilen analitik araçların kullanılması gerekliliğini belirtmektedirler. Bu araçlar ise aşağıda belirtilmektedir (Shah, Malik, & Malik, 2011, s. 3-4);

Hedef Maliyetleme (Target Costing): Ürünün satın alma anlaşmaları, satış sonrası servis, kalite gibi belirli özelliklerini yönelik olarak müşteri ihtiyaçlarını karşılarken maliyetlerini düşürmeyi amaçlayan bir faaliyet yönetimidir. Hedef maliyetleme, ürün üretim yöntemlerinin tasarlanması aşamasının başında kullanılan bir yöntemdir. Yöntem, müşteri odaklı olmakla birlikte tasarımı ön plana taşımaktadır. Asıl amaç, istenen karı sağlayacak üretim yönteminin oluşturulmasıdır. Hedef maliyetleme ile firmanın şimdiki karından çok gelecekte elde edilecek karların yönetimi üzerinde durulur. Bu yöntemde, yeni bir ürünün pazarlanmasına karar verilmeden önce, bu ürünle ilgili pazar fiyatının, olası kar oranının ve ürün maliyetlerinin bilinmesi önem arz etmektedir. Hedef maliyetleme, fiyatların veri olarak kabul edildiği rekabetçi pazarlarda özellikle standartlaştırılmış ürünlerde kullanılmaktadır.

Değer Zinciri Maliyetleme (Value Chain Costing) : Söz konusu teknik, Porter'ın (1985) rekabetçi avantaj için tasarladığı değer zinciri analizinden geliştirilmiştir. Değer zinciri, işletmenin sağlamış olduğu hizmetlere ya da ürüne değer katan ve birbirini takip eden aşamalarıdır. Değer zinciri maliyetleme yönteminde, firmanın katma değer yaratan aşamalarının belirlenmesi ve söz konusu aşamaların yarattıkları katma değer ile maliyetlerinin karşılaştırılması amaçlanmaktadır. Üretim aşamasının yarattığı değer maliyetini karşılamıyorsa söz konusu aşamanın tekrar gözden geçirilmesi ve revize edilmesi gerekmektedir. Değer zinciri maliyetleme de, satın alma ve tedarikçilerle ilişkileri daha iyi yönetmek amaçlanmaktadır. Değer zinciri maliyetleme yöntemi, müşteri değerinin artırılabilirliği ve maliyetlerin düşürülebileceği alanları açıklamak ve hasılatın oluşum safhalarını daha iyi anlamak, rekabetçi avantaj elde etmek için kullanılacak bir yöntemdir.

Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (Activity Based Costing) : İşletmenin herhangi bir ürün, hizmet ya da işletme faaliyetiyle doğrudan ilişkilendirilemeyen genel üretim maliyetlerinin maliyetlere yansıtılmasında kullanılan bir yöntemdir. Özellikle üretimde ileri üretim tekniklerinin kullanılmasıyla birlikte, işletmelerin genel üretim maliyetlerinin toplam üretim maliyetleri içindeki payları artmıştır. Bununla birlikte, mik-tara dayalı dağıtım yöntemlerinde dağıtım anahtarı olarak kullanılan işçilik saatleri ve maliyetlerinde meydana gelen azalmalarla birlikte, geleneksel dağıtım yöntemleri yöneticileri yanıltabilmektedir. (Yalçın, 2006, s. 15-34). Faaliyet tabanlı maliyetleme, toplam mamul maliyetini oluşturan indirekt unsurların, diğer bir ifadeyle de genel üretim maliyetlerinin mamullere yüklenmesiyle ilgili bir yöntem olarak ortaya çıkmıştır (Hacıüstemoğlu ve Şakrak, 2002). Faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi ile özellikle faaliyet alanları ile ilgili maliyetler belirlenmekte ve sürdürülebilir rekabet avantajı sağlanmaktadır.

Kaizen Maliyetleme (Kaizen Costing) : Ürünün üretim aşamasında da dinamik olarak maliyetleme yapmayı sağlayan bir yöntemdir. Kaizen maliyetleme, Japonya'da geliştirilen Kaizen felsefesi'nin muhasebe alanına uygulanması ile ortaya çıkmıştır. Esas olarak, ürün piyasa çıktıktan sonra da talepler değişebilmekte ve satış koşulları bundan etkilenmektedir. Başka bir ifadeyle, ürün maliyetlemesi tamamen dinamik bir süreç içerisinde ve sürekli bu değişiklikler kontrol edilerek maliyet planları yapılır.

Mamul Yaşam Süresince Maliyetleme (Life Cycle Costing) : Mamul yaşam süreci; giriş, gelişme, olgunlaşma ve düşüşten oluşmaktadır. Ürünün her safhada, satışları için farklı pazarlama stratejileri geliştirmesi gerektiği ölçüde, maliyetlerini de ona göre planlaması gerekecektir. Ancak; işletme, düşüş aşamasında giriş aşamasında olduğu gibi fiyat konusunda esnek olama-

yacaktır. Dolayısıyla buna göre bir maliyetleme politikası izlemesi gerekmektedir. Maliyetleme yöntemleri, daha çok ürünün piyasaya çıkmasından önce ve üretim aşamasındaki faaliyetlere odaklanmıştır. Mamul yaşam süresince maliyetleme yöntemi ile ürünün 4 yaşam süreci gereklerine göre tekrar gözden geçirilmektedir.

Marka Yönetimi Muhasebesi (Brand Management Accounting) : Roselender ve Hart'ın (2003) geliştirdiği bu yöntem, muhasebe verilerinin marka gelişimi ve müşteri bağlılığı yaratmada kullanılmasını amaçlamaktadır.

Kurumsal Karneler (Balanced Scorecard-BSC) : Harvard Üniversitesi İşletme Fakültesi'nden Robert S.Kaplan ve Renaissance Danışmanlık şirketinden David P. Norton, sadece finansal veriler ile muhasebe ölçümlerinin başarı için tek başına yeterli olmadığına karar vermişlerdir. Bu nedenle, 1990 yılında "Geleceğin Organizasyonlarında Performans Ölçümü" adı altında bir araştırma başlatmış ve seçilen 12 şirket yöneticisiyle birlikte BSC yöntemini gerçekleştirmişlerdir. Söz konusu yöntemde Kaplan ve Norton, firmaların finansal verileri dışındaki verilere de yönelerek geleceğe dönük olarak müşteri memnuniyetinin sağlanması, hissedarların beklentilerinin karşılanması, değişime uyum sağlanabilmesini amaçlamışlardır. Bu amaçla, işletmedeki dört boyut üzerinde durulmaktadır;

1. Finansal boyut
2. Müşteri boyutu
3. Şirket içi fonksiyonlar boyutu
4. Öğrenme ve gelişme boyutu.

Finansal boyutta; karlılığı artırmak, büyümek, verimliliği artırmak, maliyetlerinin düşürülmesi amaçlanmaktadır. Müşteri boyutunda, müşteri sadakatinin sağlanması, müşteri memnuniyetinin sağlanması, optimum ürün çeşitliliğinin sağ-

lanması amaçlanmaktadır. Şirket içi fonksiyonlar boyutunda; envanter kullanım oranı, yeni ürün geliştirme, operasyonel sorunları en aza indirme gibi hususlar incelenmektedir. Öğrenme ve gelişme boyutunda ise; çalışanların eğitimi, çalışanların tatmini, kalıcılığı ve kariyer olanakları ile ilgili gelişmeler dikkate alınmaktadır.

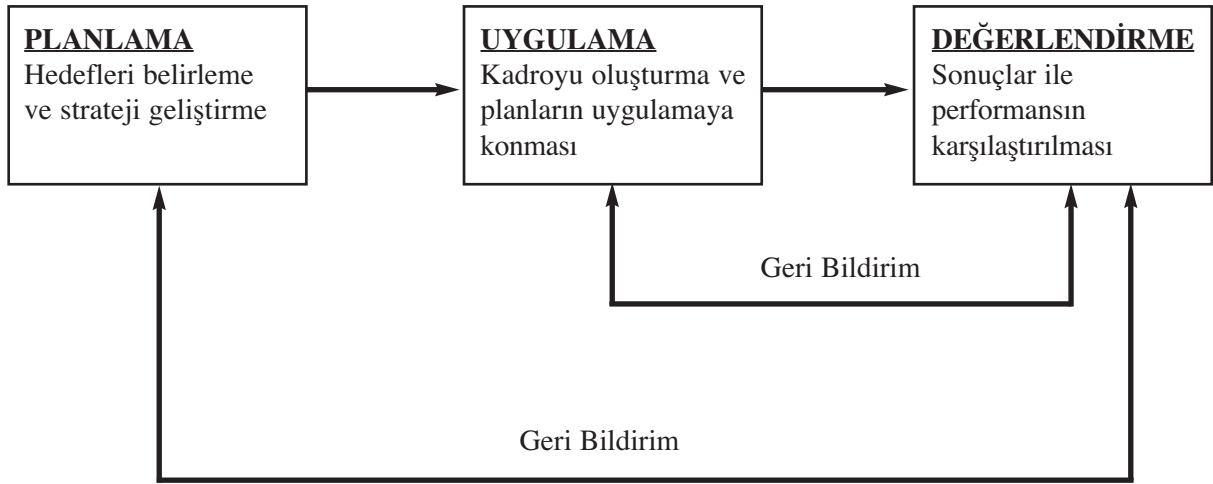
Yukarıdaki belirtilen yöntemler düşünüldüğünde, maliyetlerin yönetilmesinin strateji belirlenmesinde çok önemli bir paya sahip olduğu anlaşılmaktadır. Porter'ın belirttiği maliyet liderliği strateji özellikle maliyete odaklanmıştır. Fiyatların veri olduğu tam rekabet piyasasında şirketlerin maliyet ve farklılaşma haricinde pek fazla bir stratejik alternatifleri kalmamaktadır. Dolayısıyla, bahsedilen yöntemlerde maliyet planlaması önemli bir yer tutmaktadır. Sadece maliyetlerin minimize edilmesi değil ayrıca maliyetlerin stratejik olarak yönetilmesi rekabetçi ve sürdürülebilir bir avantaj için gereklidir. Stratejik yönetim muhasebesi yukarıda bahsedilen araçları kullanarak analitik olarak maliyetleri analiz etmekte ve stratejik olarak yönetmek amacıyla hareket etmektedir. Örneğin, katlanılması gereken bazı maliyetlerin ürünün piyasa sürülüş aşamasında katlanılması ya da ürünün pazardaki maksimum satışa ulaştığı aşamada katlanılması buna göre maliyetlerin yönetilmesi stratejik maliyet yönetimi muhasebesinin karar vermesi gereken bir alan olmaktadır.

4.2. Vergi Planlaması Yöntemleri

Vergi planlaması, şirketlerin vergi mevzuatına uyarak vergisel yüklerini en aza indirmeleri olarak özetlenebilir. Başka bir ifadeyle, firmalar

vergi yüklerini gözeterek mevzuat hükümlerinin sağladığı avantajlardan ve boşluklardan azami olarak yararlanarak vergi planlaması yaparlar. Vergi, zorunlu ve karşılıksız olarak mükelleflerden devlete aktarılan kaynak olarak tanımlanırsa, mükelleflerin vergi ödemede neden isteksiz oldukları anlaşılmaktadır. Zira, vergi zorunlu olarak alınmaktadır ve kamu harcamalarına katılma dışında belirli bir karşılığı yoktur. Devletin egemenlik hakkından ileri gelen vergi, firmalar için bir maliyet kalemidir. Bu sebeplerle, maliyetlerini yönetmeye çalışan bir firma için vergisel boyut önem arz etmektedir.

Vergi planlaması yapılırken gözden kaçırılmaması gereken bir unsur da, vergi rekortmenleri listesinde olan firmaların kamu gözünde olumlu bir imajının olmasıdır. Bu olumlu imaj ve reklam aslında ödenen verginin bir kısmının pazarlama maliyeti olarak düşünülmesi gerektiğini ve karşılıksız olmadığını akla getirmelidir. Etkili bir vergi planlaması üç temel aşamadan oluşmaktadır (Amadasun & Igbinoş, 2011, s. 51). **1) Vergileme programının planlanması, 2) Planlamanın uygulanması, 3) Sonuçların değerlendirilmesidir (Şekil 1).** Planlama aşamasında, vergisel hedeflerin ve bu hedeflerin gerçekleştirilmesi için uygulanacak planlar yer almaktadır. Uygulama aşamasında, planların uygulanması ve bu planları uygulayacak kadroların belirlenmesi sağlanmaktadır. Sonuçların değerlendirilmesi aşamasında ise; genel olarak süreç yönetim analizlerinde olduğu üzere elde edilen sonuçların, belirlenen hedeflere ulaşmış olup olmadığını değerlendirmektedir.



Şekil 1: Vergi Planlamasının Aşamaları (Amadasun & Igbiosa, 2006, s. 51 - 64)

Vergi planlaması, temel olarak üç temel yöntem ile yapılmaktadır. Bu yöntemlerden ilki “**vergi ötelemesi**”dir. Vergi ötelemesi, ödenecek olan verginin vergi planlaması araçları kullanılarak daha sonraki dönemlere aktarılmasıdır. Bu sayede işletmeler, ödenecek olan kaynağın zaman değerinden yararlanabilmektedirler. İkinci yöntem ise, “**vergiden kaçınma**”dır. Vergiden kaçınmada, işletmeler vergi planlaması araçlarını kullanarak vergi yüklerini en aza indirebilmektedirler. Üçüncü ve son yöntem ise “**vergi yakınsaması**”dır. Bu yöntem özellikle ilk kuruluş aşamasında başvurulan bir yöntemdir. Şöyle ki, mükellef kurum ilk 5 yıl içinde kara geçmeyi öngörmüyorsa, zarar mahsubu olanağının zaman aşımına uğramaması için söz konusu beş yıllık dönemde daha sonra yapabileceği maliyetleri ilk dönemler yerine sonraki dönemlere aktarabilir. Örneğin, kuruluş ve örgütlenme giderlerinin ilgili dönemde doğrudan gider yazılabilmesi ya da aktifleştirilerek amortisman ayrılabilmesi Türk Vergi Mevzuatı açısından mümkündür. İlk beş yıl kar elde etmeyi öngörmeyen bir firmanın, söz konusu giderinin ilk yıl doğru-

dan gider yazması durumunda, zarar mahsubunun beş yıllık zamanaşımına uğraması neticesinde firma bu giderden yararlanamayacaktır. Bu nedenle, söz konusu giderin aktifleştirilerek amortisman ayırmak suretiyle gider yazılması stratejik olarak avantaj sağlayacaktır.

Yukarıda bahsedilen vergi planlaması yöntemlerinin uygulanmasında kullanılan araçlar aşağıdaki gibidir:

Borç Dağılımı (Thin Capitalization/Allocation of Debt) : Grup şirketleri borçlanmalarını yaparken borçlanılan firmanın özellikle kurumlar vergisi yükü az bir firma olmasına dikkat etmesi bu yöntemin asıl amacını teşkil etmektedir. Karlı grup şirketi borçlanmasını kurumlar vergisini daha düşük olduğu bir yurtdışı grup şirketten ya da zarar eden grup şirketten yaparak vergiden kaçınma ya da vergiyi öteleme yöntemlerini uygulamış olur. Söz konusu uygulamada örtülü sermaye ve kontrol edilen yabancı kurum kazancı gibi önleme müesseseleri Türk Vergi Mevzuatı açısından sınır teşkil etmektedir.

Transfer Fiyatlandırması (Transfer Pricing): Grup şirketleri arasında satılan mal ve hizmetlerin fiyatlandırması vergi planlama aracı olarak kullanılmaktadır. Ancak, söz konusu mal ve hizmet alış ve satışları ilişkili olmayan firmalara yapılandırma farklılık arzemesi durumunda vergisel açıdan eleştiriyi de beraberinde getirecektir. Misli nitelikteki mallarda piyasa fiyatını saptamak göreceli olarak kolay bir işlem iken, hizmet (danışmanlık hizmeti, grup şirket giderlerine katılma payı, yönetim ücreti) gibi niceliğinin ve niteliğinin tespiti zor olan ürünler ile fikri haklar (telif hakları, teknik bilgi) gibi çoğu zaman emsali bulunmayan ürünlerde piyasa fiyatının tespiti neredeyse imkânsızdır. Dolayısıyla, özellikle gelişmiş ülkelerin son yıllarda üzerinde önemle durdukları transfer fiyatlandırması yoluyla vergi planlaması daha çok bu ürünler üzerinden yürütülen işlemlerdir (Çölgezen, 2010, s. 64-72). Mükellefler, bu yöntem ile vergiden kaçınmaktadırlar. Ancak, OECD transfer fiyatlandırması ile ilgili sürekli yayınlar yapmakta ve bu durumun önüne geçmeye çalışılmaktadır.

Yeniden Yapılandırma (Reorganization/Contract Manufacturing) : Son yıllarda özellikle işçilik ve diğer maliyet kalemlerinin daha ucuz olması sebebiyle firmalar üretimlerini Uzak Doğu ülkelerine kaydırmaktadırlar. Ancak, maliyetlerin ucuzlatılması söz konusu ülkelerdeki vergi oranlarının yüksek olması nedeniyle toplam vergi yükünü artırıcı bir etkiyi de beraberinde getirebilmektedir. Örneğin, Çin’de kurumlar vergisi oranı genel olarak %25’tir. Türkiye’de ise kurumlar vergisi oranı %20’dir. Dolayısıyla, maliyetleri ve vergi yükünü eş zamanlı olarak düşürmek isteyen bir firma üretim organizasyonunu Çin’de yapılandırırken, satış ve pazarlama organizasyonunu Türkiye’de yapılandırması gerekmektedir.

Anlaşma Alışverişi (Treaty Shopping) : Uluslararası vergi literatüründe “anlaşma alışverişi” (treaty shopping) olarak adlandırılan ikili vergi anlaşmalarının kullanılması, vergi anlaşmasına taraf olmayan üçüncü ülke mukimi şirket veya kişilerin söz konusu anlaşma hükümlerinden faydalanmak için anlaşma ülkelerinin birinde “aktarma” (conduit) şirketi kurması ve bu yolla kendisine vergi avantajı sağlamasıdır (Yılmaz, 2007, s. 181). Bu yöntem ile ikili anlaşmanın tarafı olmayan mükellef söz konusu anlaşmadan yararlanma imkanı elde etmektedir.

Pergel Stratejisi (Straddle Strategy) : Vergisel anlamda straddle (pergel) aynı kıymet üzerinden alınan denkleştirici pozisyonlar olarak tanımlanabilir. Buradaki incelik birbirine bağlı iki pozisyonun birisinden kar diğerinden zarar edilirken toplamda çok az veya hiç zarar edilmemesidir Bu nedenle bazı yatırımcılar toplamda hiç zarar etmemelerine rağmen, straddle (pergel) pozisyonu almakta ve bir bacadan oluşan zarar vergi matrahından düşerken diğer bacadan doğan karı ertesi yıl dikkate almakta veya zarar doğuran bacağı kurum kazancıyla hiç ilişkilendirmemek suretiyle vergi matrahını aşındırmaktadır. (Tavuz, 2011, s. 38-50). Pergel stratejisi asıl olarak, yüksel dalgalanmaların olduğu piyasada kullanılan finansal bir araçtır. Ancak, bu finansal araç vergi planlaması ile ilgili olarak da kullanılmaktadır. Gelişmiş ülke mevzuatlarında bunun önüne geçmek için yapılmış düzenlemeler mevcuttur⁴.

Elektronik Ticaret (E-Commerce) : 21. yüzyıl, elektronik çağı olarak nitelendirilecek bir yüzyıl olmaktadır. Özellikle internet, sosyal hayatta olduğu kadar ticari hayatta da önemli gelişmelerin olmasını sağlamıştır. İnternet, ticaret hayatta önemli kolaylıklar sağlamasının yanı sıra vergi planlaması aracı olarak da kullanılabilir.

⁴ ABD Federal Gelir Vergisi Yasası (Internal Revenue Code) md. 1092.

mektedir. Yarattığı avantaj, dolaylı ve doğrudan vergiler olmak üzere iki açıdan irdelenmelidir. İkametgah ilkesine göre alınan doğrudan vergiler (gelir ve kurumlar vergisi) elektronik ticaret yöntemi ile yapılan satışlardan elde edilen geliri vergileme hakkının hangi ülkede olacağı konusunda bir belirsizlik yaratmaktadır. E-ticaret yöntemi ile satış yapan firmalar şirket merkezlerini vergi cennetlerinde göstermek suretiyle vergi avantajı elde etmektedirler. Dolaylı vergilerde ise somut bir ürünün teslimi söz konusu olduğunda gümrük vergileri ile bu dolaylı vergiler (istisna haddinin üzerinde ise) tahsil edilmektedir. Ancak, internet üzerinden satışı yapılan ürünün sanal ortamda indirilebilir (download) nitelikte olması durumunda ne olacaktır? sorusu temel vergilendirme sorunlarından biri olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu durumda dolaylı vergiler açısından da e-ticaret yapan firmalar avantaj elde etmektedirler. OECD Mali İşler Komitesi tarafından Ottawa Konferansına sunulan ve Bakanlar Konseyi oturumunda kabul edilen “Elektronik Ticaret: Vergilendirme Çerçeve Koşulları” adlı raporda Model Vergi Anlaşmaları’nın elektronik ticaret hususunda nasıl uygulanabileceğinin araştırılmasına karar verilmiştir. Ancak, söz konusu durum hala gelişmiş ülkeler için de çözülmemiş bir problemdir.

Kaldıraçlı Alım (Leveraged Buy Out-LBO) : Kaldıraçlı şirket alımları, Özel Sermaye Fonları’nın (Private Equity Fund) özellikle gelişmekte olan ülkelerde kullandıkları bir yöntemdir. Söz konusu yöntemde, fonlar gelişmekte olan ülkelerdeki büyüme potansiyeli yüksek işletmelerin kurumsallaşmasına yardımcı olacak yüksek tutarlı borç sağlamaktadırlar. Bu borç karşılığında bir ortaklık da alan fon, söz konusu işletmenin yönetimini elde etmesi için gerekli finansal kaynağı vermiş olduğu borcun faizleri ile sağlamaktadır. Ortalama 5 yıllık bir süre için yatırım yapan fon; ülkenin büyümesi, işletmenin kurumsallaşması ve borcunu ödemek için atıl

kapasitesinden kurtularak kurumsal bir yapıya kavuşması sonucunda şirketin hisse değerini oldukça artırmaktadır. Yatırımı tamamlanan fon, hisselerini yüksek değerlerden satarak hisse satış kazancı elde etmekte ve bu süreçte hedef firmanın faiz ödemelerini gider yazması ile kurumlar vergisi açısından da bir avantaj elde etmektedir. Daha çok uluslararası fonların kullanmış olduğu bir yöntem olarak dikkat çekmektedir.

Bu yöntemler dışında kıyı bankacılığı (off-shore banking) ve tercihli vergi sistemleri (Preferential Tax Regimes) gibi bazı yöntemler de uygulanabilmektedir. Ancak, söz konusu yöntemler gerek OECD bazında ve gerek ülkelerin kendi mevzuatları açısından eleştirilerek, önüne geçilmektedir. Vergi planlamasının, gözden kaçırılmaması gereken önemli noktası ilgili ülke mevzuatının icazeti altında yapılması gerektiğidir. Aksi halde, vergi kaçırma olacaktır ve idari cezalar gündeme gelecektir.

4.3. Stratejik Yönetim Muhasebesinde Vergi Planlamasının Uygulanması

Porter’in firmalar için stratejik yönetimin önemini ortaya koymasından sonra, stratejik yönetim biçimleri farklı dallara uygulanmaya başlanmıştır. Stratejik yönetim muhasebesi aynı şekilde muhasebe verilerinin ve dış kaynak verilerinin birlikte analizi sonucunda firmanın rekabetçi bir avantaj elde etmesi için kullanılmaktadır. Rekabetçi avantaj, maliyet liderliği, ürün farklılaşması ve pazar odaklanması ile gerçekleştirilmektedir. Ancak, maliyet liderliği her durumda da işe yarayan bir yöntemdir. İşletmeler en düşük maliyet, en yüksek karlılıkla faaliyette bulunmak istemektedirler. Stratejik yönetim muhasebe ise yukarıda belirtilen stratejik yönetim muhasebesi araçları ile maliyetleri analiz etmekte ve stratejik olarak maliyetleri yönetmektedir. Ancak, literatürde ve söz konusu yöntemlerde maliyet analizleri içerisinde vergi planlaması

kendisine çok fazla yer bulamamıştır. Çalışmamızın bu bölümünde stratejik yönetim muhasebesi araçları arasında vergi planlamasını da önermekteyiz ve “*Vergi Planlamasına Dayalı Maliyetleme*” olarak hem SYM hem de vergi planlaması tekniklerinin birlikte kullanılması gerekliliğini savunmaktayız.

Vergi Planlamasına Dayalı Maliyetleme (VPDM), temel olarak planlama, uygulama ve değerlendirme olmak üzere üç aşamada incelenebilir. Söz konusu aşamalar şu şekildedir:

PLANLAMA : Bu aşama, üç alt aşamadan gelen veriler ışığında planlamanın yapıldığı aşamadır. Bahsedilen alt aşamalardan *birincisi şirketin mevcut vergisel pozisyonunun analizidir*. Faaliyette bulunan ülke mevzuatı hakkında veriler toplanır, işletmenin cari vergi politikaları değerlendirilmektedir. Vergi nedeniyle katlanılan maliyetin ürün bazında dağıtım ve değerlendirilmesi analiz edilmektedir. *İkinci alt aşamada ise, küresel vergi mevzuatları hakkında bilgi toplanmaktadır*. Özellikle faaliyetlerin yoğunlaştığı ülke ve bölgelerde yürürlükte olan vergi mevzuatlarının bir analizi yapılmaktadır. *Üçüncü alt aşamada ise, rakip işletmelerin vergi planlaması araçları ve yöntemleri hakkında bilgi toplanmakta ve t-rakip işletmelerin faaliyetleri analiz edilmektedir*. Toplanan veriler ile işletmenin stratejik vergisel durumu ortaya somut bir şekilde konulmaktadır. Bu verilerin değerlendirilmesi sonucunda en avantajlı vergi planlaması yapılmaktadır. Bu planlamada yukarıda bahsedilen araçlar kullanılabileceği gibi, başkaca yöntemlerin de kullanılabilmesi mümkündür. Vergi planlaması ile rekabetçi avantaj elde etmek, maliyet liderliğini ele geçirmek amaç ve hedeflerine odaklanılmaktadır.

UYGULAMA : Oluşturulan planlamalar işletme tarafından uygulamaya geçirilmektedir. Uygulama sonrasında maliyetlerde gerçekleşen düşüşler ve gerçekleşmesi öngörülen düşüşler bu

bölümde veri olarak toplanmaya başlanılmaktadır. Vergisel düzenlemelerin sonuçlarının hemen alınabileceği gibi belli bir sürenin sonunda da elde edilebileceği unutulmamalıdır.

DEĞERLENDİRME : Elde edilen sonuçlar ile hedeflerin tutturulup tutturulmadıkları değerlendirilmektedir. Ürün bazında maliyetlerdeki değişim analiz edilebileceği gibi işletmenin toplam maliyetlerinin nasıl değiştiği de göz önünde bulundurulmalıdır. Sonuçların; işletmenin beklentilerine uygun olmaması durumunda planlama ya da uygulama safhasına geri dönüş yapılarak hatalar, eksiklikler araştırılmalı ve düzeltilmelidir.

Vergisel mevzuat dinamik bir mevzuattır ve sürekli bir değişim içindedir. Bu sebeple, Kaizen Maliyetleme Stratejisi VPDM’de göz önünde bulundurulması gereken bir stratejidir. Sürekli olarak değişen mevzuat hükümlerine uygun planlamalar yapılması gerekliliği planlama bölümünün sürekli olarak bir tarama yapmasını da beraberinde getirmektedir. Planlar, devamlı olarak gözden geçirilmeli ve yeni gelişmelere uyumlu hale getirilmelidir. Aksi halde, mevzuata uygun bir uygulama daha sonraki vergisel düzenlemeler ile işletme amaçlarına uygun olmaktan çıkmış ise, bu işletmenin vergi idaresi karşısında zor duruma düşmesine neden olabilmektedir.

5. SONUÇ

Stratejik yönetim muhasebesinde kullanılan yöntemler ile işletmelerin maliyetlerinde %1’lik değişimler beraberinde rekabet avantajını da sağlayabilmektedir. Ancak, işletmeler vergi planlaması ile maliyetlerini %10’lara yakın şekilde azaltabilmektedirler. Bu nedenle, stratejik yönetim muhasebesinde kullanılan yöntemlere vergisel maliyetlerin de entegre edilmesi önem arz etmektedir. Vergi Planlamasına Dayalı Maliyetleme (VPDM) sadece vergiye odak-

lanması nedeniyle tek başına kullanılacak bir yöntem olmamakla beraber diğer yöntemlerle bir arada düşünülmesi şirket ihtiyaçlarına cevap vermesini sağlayacaktır.

Sürekli değişim içinde olan vergi mevzuatı, dinamik bir biçimde planlama yapmayı da gerektirmektedir. İşletmeler, dinamik planlama yaparak vergisel yüklerini, dolayısıyla maliyetlerini de yönetebileceklerdir. Vergi mevzuatı hükümlerinden ileri gelen avantajların azami surette kullanılmasının yanı sıra elektronik gelişmeler ve internetin yaygınlaşması vergi planlaması alanında yeni ufuklar açmaktadır. Bu nedenle, VPDM yöntemi maliyet unsurlarının değerlendirilmesinde önemli farklılıklar yaratabilecektir.

Söz konusu yöntem aracılığıyla elde edilen ver-

gisel avantaj, karlılığı doğrudan artırdığı gibi maliyet avantajı sağlaması yoluyla da rakiplere oranla bir ayrıcalık elde edilmesini sağlayacak ver bu karlılığı daha da artıracaktır. Ancak, unutulmamalıdır ki, insan ilişkileri 21. yüzyılda kitlesel iletişim araçlarının gelişmesi ile önemli bir hale gelmiştir. Vergi planlaması ise bazı durumlarda toplum nezdinde olumsuz bir imaj oluşturabilmekte, yüksek vergi vermek olumlu imaj oluşturmaya katkı sağlayabilmektedir. Bu nedenle, asıl faaliyette bulunulan ülke içinde agresif bir planlama yapmak her zaman için, bu husus düşünüldüğünde, sağlıklı sonuçlar vermeye-bilmektedir. Tüm bu verilerin dikkate alınmasıyla oluşturulacak vergi planlaması tam anlamıyla stratejik yönetim muhasebesi ile amaçlanana sağlayacaktır.

KAYNAKÇA

- Amadasun, A. B., & Igbinsosa, S. O. (2011). Strategies For Effective Tax Planning. Franklin Business & Law Journal, Issues 2, 51-64.
- Bala, S. K. (2007). Tax Planning in Bangladesh Perspective. Social Science Research Network Working Paper Series, E62 , 1-21.
- Barrett, J. H., Hadjilogiou, S., & Tevel, S. (2013). The Benefits of Tax Planning as Part of the Acquisition of an International Business. The Florida Bar Journal, Vol. 87, No. 1, 40-44.
- Bromwich, M. (1990). The Case For Strategic Management Accounting : The Role Of Accounting Information For Strategy in Competitive Markets. Accounting, Organization and Society, Vol. 15, Issue 1-2, 27-46.
- Bromwich, M., & Bhimani, A. (1994). Management Accounting: Pathways to Progress. London: CIMA.
- Carr, C., & Tomkins, C. (1996). Strategic Investment Decision : Importance of SCM. A Comparative Analysis of 51 Case Studies in U.K., U.S. and German Companies. Management Accounting Research, Vol. 7, Issue 2, 199-217.
- Çölgezen, Ö. (2010). Uluslararası Vergi Planlaması. Vergi Dünyası, Sayı 349, 64-72 .
- Dekker, H. (2003). Valu Chain Analysis in Inter-Firm Relationships : A Field Study. Management Accounting Research , Volume 14, Issue 1, 1-23.
- Demir, V. (2008). Yönetim Muhasebesindeki Değişim ve Değişimi Etkileyen Faktörler. Muhasebe ve Denetime Bakış, ISSN 1307-6639, Yıl 8, Sayı 26, 51-70.
- Dixon, R. (1998). Accounting For Strategic Management : A Practical Implication. Long Range Planning , Volume 31, Issue 2, 272-279.
- Elliott, J., & Emmanuel, C. (2002). The International Taxation System. United Kingdom: Academic Publishers.
- Guilding, C. (1999). Competitor-Focused Accounting : An Exploratory Note. Accounting, Organizations and Society , Volume 24, Issue 7, 583-595.
- Guilding, C., Cravens, K., & Tayles, M. (2000). An International Comparison of Strategic Management Accounting Practices. Management Accounting Research , Volume 11, Issue 1, 113-135.
- Hacıüstemoğlu, R., & Şakrak, M. (2002). Maliyet Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar. İstanbul: Türkmen Kitapevi.
- Herman, T. (04.06.2008). Tax-Shelter Users Get Some Rare Good News. Tax Report, Wall Street Journal .
- Hopper, T., Northcott, D., & Scapens, R. (2007). Issues In Management Accounting (3. Baskı b.). Harlow: Financial Times/ Prentice Hall.
- İbiş, C. (2004). İşletmelerde Vergi Planlaması. Mali Çözüm, İSMMMO Yayını, Yıl 14, Sayı 68, 72-79.
- Kistner, W. G. (2001). Capital Gain Tax Planning Reduces Tax Liability. Healthcare Financial Management , Volume 55, Issue 8, 76-78.
- Lord, R. (1996). Strategic Management Accounting: The Emperor's New Clothes? Management Accounting Research, Volume 7, Issue 3, 347-366.
- Odette, M. P. (2010). Advice and Complexity in Tax Planning Judgments. Edmonton, Alberta: University of Alberta, Spring 2010, Bitirme Tezi.

- Owens, J. (2006). Tax In A Borderless World. Nisan 20, 2013 tarihinde [www.oecdobserver.org: http://www.oecdobserver.org/news/fullstory.php/aid/1945/Tax_in_a_borderless_world.html](http://www.oecdobserver.org/news/fullstory.php/aid/1945/Tax_in_a_borderless_world.html) adresinden alındı
- Rohatgi, R. (2002). Basic International Taxation. London, New York: Kluwer Law International, Second Edition, Volume 1.
- Roslender, R., & Hart, S. (2003). In Search of Strategic Management Accounting : Theoretical and Field Study Perspectives. Management Accounting Research , Volume 14, Issue 3, 255-279.
- Roslender, R., & Hart, S. J. (2010). Strategic Management Accounting : Lost in a Name? Herriot Watt University Press , Eylül 2010, 3-5.
- Sevilengül, O. (2007). Genel Muhasebe. Ankara: Gazi Kitabevi, 13. Basım.
- Shah, H., Malik, A., & Malik, M. S. (2011). Strategic Management Accounting – A Messiah For Management Accounting . Australian Journal of Business and Management Research, Vol.1 No.4, 3-4.
- Shank, J., & Govindarajan, V. (1993). Strategic Cost Management-The New Tool For Competitive Advantage. New York : The Free Press, 6th Ed.
- Simmonds, K. (1981). Strategic Management Accounting, Management Accounting, Vol. 59, Issue 4, 26-29.
- Slagmulder, R. (1996). Using Management Control System to Achieve Alingment Between Strategic Investment Decision and Strategy. Management Accounting Research , Vol. 8, Issue 1, 103-139.
- Tavuz, A. (2011). Straddle Stratejisi ve Vergisel Boyutu. Vergi Dünyası, Nisan, Sayı 356, 38-50.
- Tomkins, C., & Carr, C. (1996). Reflections on the Paper in this Issue and a Commentary on the State of Strategic Management Accounting. Management Accounting Research , Vol. 7, Issue 2, 271-280.
- Tuncer, S. (2008). İşletme Vergiciliğinden Vergi Planlamasına. Yaklaşım , Ocak, Sayı 182, 9-15.
- Van Cauwenbergh, A., Durinck, E., Martens, R., Laveren, E., & Bogaert, I. (1996). On the Role and Function of Formal Analysis in Strategic Investment Decision Processes: Results From an Empirical Study in Belgium. Management Accounting Research , Vol. 7, No 2, 169-184.
- Weisbach, D. A. (2004). Corporate Tax Avoidance. Economics Working Paper, No : 202, 1-27.
- Wickramasinghe, D., & Alawattage, C. (2007). Managment Accounting Change-Approaches and Perspectives, Londra ve New York: Routledge.
- Wilson, R. M., & Chua, W. F. (1993). Managerial Accounting : Method and Meaning. Londra ve New York: Chapman & Hall.
- Yalçın, S. (2006). Rekabet Avantajı Sağlamada Stratejik Maliyet Yönetiminin Muhasebe Uygulamaları İlişkileri. Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Ağustos, Sayı 15, 15-34.
- Yıldırım, A., & Demiraslan, İ. (2006). Vergi Planlaması Çalışmaları Çerçevesinde, Yatırım İndirimi İstisnasında 2006 Yılında Yapılan, 2007 ve 2008 Yıllarında Yapılacak Tercihin Belirlenmesi. Vergi Dünyası , Ekim, Sayı 302, 94-98.
- Yılmaz, C. A. (2007). Vergi Planlaması Türk Vergi Mevzuatı ve Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Kapsamında Değerlendirilmesi. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk ABD, Yüksek Lisans Tezi.

ARAŞTIRMA GELİŞTİRME GİDERLERİNİN İŞLETMELERİN KARLILIĞI ÜZERİNDEKİ ETKİSİNİN İNCELENMESİ: İMKB METAL EŞYA SEKTÖRÜNDE BİR ARAŞTIRMA

Doç. Dr. Murat KIRACI*

Öğr. Gör. M.Fatih ARSOY**

ÖZET

Bu çalışmanın amacı, Araştırma Geliştirme (Ar-Ge) giderleri ile işletmenin muhasebe temelli performans ölçütleri arasındaki ilişkiyi ortaya çıkarmaktır. Belirlenen amaca ulaşabilmek için Ar-Ge faaliyetlerine önemli yatırımlar yapan ve İMKB’de hisse senetleri işlem gören Metal Eşya ve Makine sektöründeki 25 adet işletme üzerinde 2007-2011 yıllarına yönelik bir araştırma yapılmıştır. Çalışmada, SPSS 16.0 istatistiksel programı yardımıyla işletmelerin Ar-Ge yatırımlarının önemini gösteren Ar-Ge yoğunluğu oranı ile muhasebe temelli performans ölçütleri olan her bir karlılık oranı arasında korelasyon analizi yapılmıştır. Yapılan araştırmada, Ar-Ge yoğunluğu oranı ile faaliyet kar oranı ve özsermaye karlılık oranı arasında istatistiksel olarak anlamlı ve negatif yönlü; Ar-Ge yatırımları ile aktif karlılığı, brüt kar oranı ve net kar oranı arasında ise istatistiki olarak anlamsız sadece negatif yönlü bir ilişkinin varlığı tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Ar-Ge Yatırımları, Ar-Ge Giderleri, Ar-Ge Yoğunluğu, İşletme Performansı, Karlılık Oranları, İMKB

AN EXAMINING OF THE EFFECT OF RESEARCH AND DEVELOPMENT EXPENDITURES ON CORPORATION PROFITABILITY: A RESEARCH IN METAL GOODS INDUSTRY IN ISTANBUL STOCK EXCHANGE (ISE)

ABSTRACT

The purpose of present study is to detect the relations between research and development (R&D) expenditures and corporation’s performance scales based accounting. To reach this objective, a research has been conducted towards 2007-2011 period covering 25 firms from metal goods industry which have invested in big quantity on R&D operations and quoted in ISE. With the help of SPSS 16.0 statistical program, a correlation analysis between R&D intensity ratio indicating the importance of firms’ R&D investments and each profitability ratios indicating corporation’s performance scales based accounting has been performed in the study. In this research a statistical significant negative relation has been detected between R&D intensity and operation profitability and equity profitability; however insignificant but a negative relation has been deduced between R&D investments and assets’ profitability and gross profit ratio and net profit ratio.

Keywords: R&D Investments, R&D Expenditures, R&D Intensity, Corporation Performance, Profitability Ratios, ISE

* Eskişehir Osmangazi Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü, mkiraci@ogu.edu.tr

** Kara Harp Okulu, İşletme Bölümü, mfarsoy@kho.edu.tr

1. GİRİŞ

İşletmeler yoğun rekabet ortamında faaliyetlerini sürdürebilmek için yeniliklere, yeni ürünlere ve ürün geliştirmeye ihtiyaç duymaktadır. Bu yenilik ya da yenilenme faaliyetlerinin muhasebedeki yansımaları olarak karşımıza araştırma-geliştirme giderleri çıkmaktadır. Araştırma-geliştirme giderleri ya da kısaca Ar-Ge giderleri olarak isimlendireceğimiz bu harcamalar, işletmelerin gelecekte piyasadaki varlığını sürdürmesine veya belli bir süre sonra pazar payının artmasını sağlayabilecek varlıklara dönüşür. Dolayısıyla işletmelerin yapmış olduğu Ar-Ge giderlerine bir yatırım olarak bakmak yanlış olmayacaktır. Rekabetin yoğun olduğu sektörlerde Ar-Ge yatırımlarını zamanında yapmayan işletmelerin gelecekte, pazardaki paylarının azalması, karlılıklarının düşmesi veya daha kötü senaryolarla karşılaşmaları söz konusu olabilmektedir.

80’li yıllardan itibaren Ar-Ge giderlerinin işletmelerin performanslarını nasıl etkilediği sorusu araştırmacılar tarafından ilgi duyulan bir konu olmuştur. Bu bağlamda Griliches’in (1981) “Ar-Ge giderleri, patentler ve piyasa değeri” adlı çalışması ön plana çıkmış ve sonrasında bu alanda çeşitli ampirik çalışmalarla konu ele alınmaya başlanmıştır. Bu ampirik çalışmaların artmasında, işletmelerin Ar-Ge giderlerini nasıl muhasebeleştirileceklerine ve finansal tabloda nasıl raporlayacaklarına dair çıkartılan “Uluslararası Muhasebe Standardı(UMS) No:38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar” standardı etkili olmuştur. Bu standart, araştırmacılara Ar-Ge harcamalarıyla ilgili işletmelerden karşılaştırılabilir, sağlıklı veri temin edilmesini kolaylaştırdığı için dolaylı olarak bu konudaki ampirik çalışmalara ilgi artmıştır. UMS No:38, araştırma ve geliştirme faaliyetlerini ayrı ayrı tanımlanmıştır. Buna göre;

Araştırma; yeni bir bilimsel ya da teknik bir bil-

gi ve anlayış kazanma amacıyla üstlenilen özgün ve planlı bir inceleme olarak ifade edilmişken, *Geliştirme kavramı*; ticari üretim ya da kullanıma başlamadan önce, yeni veya önemli ölçüde geliştirilmiş malzeme, aygıt, ürün, süreç, sistem ya da hizmetlerin üretim planı veya tasarımında araştırma sonuçları ya da diğer bilgilerin uygulanması olarak ifade edilmiştir (TMS 38, 2011:843). Araştırma ve geliştirme faaliyetlerindeki bu ayrım genel olarak muhasebeleştirmede de bir farklılık ortaya çıkartmaktadır.

Araştırma giderleri ile geliştirme giderleri birbirinden ayrıştırılabiliyor ise, araştırma giderleri aktifleştirilemez iken, geliştirme giderleri aktifleştirilir. Çünkü araştırma giderleri yeni bir bilgi edinilmesi, daha önceki bilgi ve bulguların başka bir ürün veya hizmet üretimi için değerlendirilmesi, üretim sistem ve araçlarının alternatiflerinin araştırılması gibi faaliyetleri kapsar ve bu faaliyetlerin sonuçları ise henüz belirsizdir (Örten vd., 2010:604). Bu yüzden aktifleştirme söz konusu olmaz ve araştırma giderleri, gerçekleştiğinde gider olarak muhasebeleştirilir. Geliştirme giderlerinde sonuç belirlenmiş, artık bu bilginin nasıl kullanılacağı üzerinde veya bir projeye adaptasyonunda çalışılıyordur. Bu yüzden geliştirme faaliyetleri daha somutlaşmış durumdadır ve bu giderlerin aktifleştirilmesi söz konusudur. Genel olarak baktığımızda Ar-Ge yatırımları sonucunda bunlar finansal tablolara yansıtacaktır. Ar-Ge yatırımlarının yukarıda sayılan muhasebeleştirme kuralına bağlı olarak, işletmenin maddi olmayan duran varlıklarında veya faaliyet giderlerinde bir artış söz konusu olabilecektir.

Yoğun küresel rekabet, işletmeleri bilimsel ve teknolojik gelişmeleri izleme konusunda geçmişe göre daha özenli olmaya zorlamaktadır. Bu nedenle devlet, bu küresel rekabet ortamında işletmelerin rekabet gücünü koruyabilmek için, Ar-Ge faaliyetlerini destekleyici ve teşvik edici bir takım düzenlemeler yapmak durumunda kalmıştır (Yardımcıoğlu vd., 2008:53). Buna gö-

re, Türkiye’de araştırma geliştirme giderleri vergileme açısından özel bir rejime tabidir. Ar-Ge indirimini olarak isimlendirilen bu rejimin esası 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun (KVK) 10 nolu “Diğer İndirimlerle” ilgili maddesinden kaynaklanmaktadır. Bu maddeye göre işletmeler, bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının % 100’ü oranında hesaplanacak Ar-Ge indirimini (Ar-Ge faaliyetleri kapsamında yaptıkları harcamaların %100’ünü kapsamaktadır), o dönemi zararla kapamış olsa dahi vergi matrahlarından indirebilmektedirler. Faydalanılamayan indirimlerin izleyen dönemlere devredilmesi de mümkündür. İndirimle ilgili harcamalar araştırma-geliştirme faaliyetleri ile direkt ilişki kurulabilen harcamalar olup, endirekt giderler bu kapsamda değerlendirilememektedir (KVK, 10.md.).

Yukarıdaki açıklamaların bir sonucu olarak işletmelerimiz araştırma ve geliştirme giderlerini birbirinden ayırt etmeden *tamamını gider yazma* yolunu tercih etmektedirler. Bu durumda TMS 38’e göre aktifleştirme imkanı olsa dahi işletmelerimiz bu yolu tercih etmemektedirler (Örten vd., 2010:605). Geliştirme giderlerinin aktifleştirilmesi muhasebe standartlarına göre zorunlu iken, uygulamada işletmelerin vergisel avantajından dolayı tüm Ar-Ge giderlerini dönemin gideri sayması halinde işletmenin bilançosunda “aktif” daha az görülecek, gelir tablosunda ise faaliyet giderleri artmış olacaktır.

Ar-Ge giderleri, işletmeler için yukarıda belirtilen önemi ve sahip olduğu farklı özelliklerinden dolayı işletme performansı üzerinde etkisi olabileceği düşünülen önemli bir faktördür. Bu konuda son yıllarda yapılan çalışmalar da bunu doğrular niteliktedir. Bundan dolayı çalışmanın amacı muhasebe temelli bir performans ölçütü olan “kar ölçütü” üzerinde Ar-Ge giderlerinin bir etkisinin olup olmadığını araştırmaktır. Çalış-

ma, Ar-Ge yatırımlarının sık yapıldığı ve yoğun rekabetin olduğu metal eşya ve makine sektöründeki işletme verileri üzerine uygulanacaktır. Bunun için ilk olarak konuyla ilgili yapılan literatür taramasının bir özeti verilecek, araştırmada kullanılan yöntem, araştırma kısıtları ve elde edilen bulgular özetlenerek çalışma sonuçlanacaktır.

2. LİTERATÜR

Ar-Ge giderleri ile ilgili literatür taranırken, çalışmaların büyük bir bölümünün piyasa temelli performans ölçütleri üzerine olduğu görülmüştür. Özellikle de Ar-Ge giderleriyle hisse senedi getirisi arasındaki ilişki farklı ülkelerde ve farklı sektörlerde araştırılmıştır.

Günümüzün küresel ekonomisinde, Ar-Ge büyüyen birçok endüstride yüksek karlılık ve performans ile ilişkilendirilmektedir (Hitt vd.,1995; David,1995; Grant,1995).

Literatürde ampirik bulguların birçoğu Ar-Ge’nin işletme performansına pozitif tesiri olduğunu göstermektedir (Branch, 1974; Tassej, 1983; Sveikauskas,1986; Cook and Rizzuto, 1988; Brenner and Rushton,1989; Morbey and Reithner, 1990; Scherer and Ross, 1990; Doukas, 1991; Erickson and Jacobson, 1992; Ito and Pucik, 1993; Long and Ravenscraft, 1993; Johnson and Pazderka, 1993). Birçok çalışmada Ar-Ge faaliyeti ile pazar artışı (dolayısıyla karlılık) arasında pozitif ve anlamlı ilişki olduğu bulgulanmıştır.

Branch (1974), 7 farklı endüstride uyguladığı çalışmada Ar-Ge harcamalarındaki değişimin kardaki değişimlerle bağlantılı olarak pozitif olma eğilimi gösterdiğini tespit etmiştir.

Ar-Ge harcamalarının verim artışına katkısını değerlendiren Sveikauskas (1986) ileri teknoloji kullanan endüstrilerde Ar-Ge faaliyetinin verim artışına büyük ölçüde etki yaptığını göstermiştir.

Morbey (1988), Ar-Ge yoğunluğu ile satışlar ve kar büyümesi arasındaki korelasyonu incelediği çalışmada; araştırma yoğun olmayan endüstrilerde Ar-Ge yoğunluğunun %2,5 olduğunu ve madencilik ile metal sanayini de kapsayan çalışmada Ar-Ge yoğunluğu ile satışlar ve kar büyümesi arasında kuvvetli bir korelasyon olmadığını bulgulamıştır.

Ar-Ge yoğunluğu ve işletme performansının çeşitli ölçütleri arasındaki ilişki birçok ampirik çalışmada araştırılmıştır. 32 çalışmanın meta-analizini yapan Capon vd.(1990), büyümeye yönelik Ar-Ge harcamaları ile kar arasında genellikle pozitif bir ilişki olduğunu işaret etmişlerdir. Bu sonuç diğer çalışmalar (Brockhoff, 1998; Ettl, 1998; Hill and Snell, 1988; Pegels and Thirumurthy, 1996) tarafından da desteklenmiştir.

Bununla birlikte, Hitt vd. (1991), araştırmalarında başarılı işletmelerin daha az risk aldığını ve dolayısıyla Ar-Ge'ye daha az yatırım yaptığını bulgulayarak, negatif bir ilişki olduğunu ortaya çıkarmışlardır.

Erickson ve Jacobson (1992), yaptıkları çalışmada Ar-Ge'nin faydasının doğası gereği uzun vadeli olduğunu ve kısa vadeli karlılığı olumsuz etkilediğini bulmuşlardır.

Lee ve Shim (1995) 1986-1990 yıllarına yönelik ileri teknoloji kullanan 6 farklı endüstri dalından toplam 286 işletme (143 ABD, 143 Japon işletmesi) ile oluşturulan örneklem üzerinde Ar-Ge'nin, işletmelerin uzun vadeli performansı ve rekabet gücüne olan tesirini araştırmışlardır. Bu kapsamda Ar-Ge harcamaları ile işletmelerin uzun vadeli performansı arasında pozitif bir ilişkinin olup olmadığını; ABD ve Japonya gibi iki farklı ekonomik çevre arasında bu ilişkiyi sistematik farklılığı bulmaya çalışmışlardır. "Ar-Ge faaliyeti işletmenin pazar büyümesi ile pozitif ilişkilidir" ve "Stratejilere ilişkin işletme performansı Ar-Ge yoğunluğu derecesine göre de-

ğişir" şeklinde iki hipotez ileri sürülen çalışmada, Ar-Ge yoğunluğu (Ar-Ge harcamaları/toplam satışlar) ile pazar performansı (satışlardaki büyüme oranı gibi) arasında bir ilişkinin olup olmadığını incelemek için korelasyon ve çoklu regresyon analizleri yapılmıştır. Her iki ülkede de Ar-Ge yoğunluğu ile işletmenin pazar büyümesi arasında istatistiksel olarak anlamlı ve pozitif bir korelasyon olduğu bulunmuştur. Ar-Ge'nin işletmelerin rekabetçi yapısı ve performansı üzerinde düzenleyici etkisi olduğu yani Ar-Ge'nin seçilmiş stratejiler ve işletme performansı arasındaki bağlantıyı nasıl düzenlediği bulunmuştur. Bulgular ileri teknoloji kullanan ABD'n ve Japon sektörlerinde Ar-Ge faaliyeti ile satışlardaki büyüme dolayısıyla oluşan pazar performansı (artışı) arasında pozitif ve anlamlı ilişki olduğunu göstermiştir.

Lev ve Sougiannis (1996), Ar-Ge yatırımları (yoğunluğu) ile gelecek kazançlar arasında ilişki kurdukları çalışmalarında, Ar-Ge yatırımlarını kapsamlı bir Ar-Ge girdi ölçüsü olarak, bununla ilgili gelecek gelir sonuçlarını ise bu yatırımların kapsamlı bir değer ölçüsü olarak ele almışlardır.

Ayrıca, Almanya Borsası (DAX)'na kote olmuş 30 büyük işletmeyi inceleyen Geerpott ve Walter (1999)'ın çalışmasında başarı ve Ar-Ge yoğunluğu arasında eğrisel bir ilişkiye dair bazı ampirik kanıtlar bulunmuştur.

Hsieh vd. (2003), araştırma yoğun endüstrilerin finansal performans analizini yaptıkları çalışmalarında Ar-Ge ve işletme büyümesinin birlikte olacağını yani aralarında pozitif bir ilişki olduğunu bulmuşlardır.

Hansen vd. (2003), göre Ar-Ge'ye yapılan yatırımlar, işletmelerin verimliliği ve dolayısıyla da karı üzerinde pozitif bir etkiye sahip olması beklenen, maddi olmayan bir finansal varlık yaratmaktadır. Bununla birlikte şu anki Ar-Ge yatırımlarının kısa vadeli etkilerini ispatlamak zor-

dur. Bu yüzden makale, işletmelerin teknik verimliliği üzerindeki Ar-Ge faaliyetlerinin etkisini araştırmak için stokastik sınır yaklaşımı kullanan teknik verimlilik yöntemine dayanan analizlere odaklanmıştır. 2370 adet Danimarka'da faaliyet gösteren işletmeden oluşan bir örneklem kullanan analizde Ar-Ge faal işletmelerin diğer işletmelerden anlamlı şekilde daha verimli olduğu varsayılmıştır. Danimarka'daki işletmelerin verimliliği üzerinde mülkiyet ve Ar-Ge faaliyetlerinin etkisini analiz etmeyi amaçlayan çalışmada, işletmeler Ar-Ge faal işletmeler ve Ar-Ge yatırımı yapmayan firmalar şeklinde ikiye ayrılmıştır. Analizler sonucunda işletmelerin Ar-Ge'ye yönelik yatırımlarının verimlilik üzerinde anlamlı şekilde pozitif etkiye sahip olduğu anlaşılmıştır.

Belberdos vd. (2004), ise işletme çevresindeki paydaşlar (rakipler, tedarikçiler, müşteriler ve üniversite ve araştırma kurumları) ile yapılan Ar-Ge işbirlikleri ile firma performansı arasındaki ilişkiyi ortaya koymaya çalışmışlardır. Hollandalı yenilikçi işletmeler üzerine 1996-1998 yılları arasındaki verilerden hareketle yaklaşık 2000 civarı gözlem değeri ile yapılan bu çalışmada genel olarak işbirliği yapmanın işletmenin performansı ve satışları üzerine olumlu bir etkisinin olduğu sonucuna varılmıştır. Özellikle üniversitelerle yapılan işbirliklerinde oluşturulan yeni ürünlerle birlikte satışlarda ciddi artışların olduğu tespit edilmiştir.

Ar-Ge yatırımının firma performansını nasıl etkilediği sorusu ekonomistlerin ve diğer araştırmacıların oldukça ilgisini çekmektedir. ABD firma verilerine dayalı birçok ampirik çalışma, pazar değerini, firmanın Ar-Ge'ye yaptığı yatırımın beklenen ekonomik sonuçlarının göstergesi olarak kullanmıştır (Griliches, 1981; Hirschey, 1982; Jaffe, 1986; Cockburn and Griliches, 1988; Hall, 1993a,b). Bu analizler genellikle Ar-Ge yatırımları ile firmanın pazar değeri arasında pozitif bir ilişki olduğunu göstermektedir.

İngiltere'de yapılan analizlerde de Ar-Ge yatırımları ile firmanın pazar değeri arasında pozitif bir ilişki olduğu bulunmuştur (Blundell vd.,1999; Toivanen vd.2002). Bu kapsamda Hall ve Oriani (2006) ABD, İngiltere, Almanya, Fransa ve İtalya'da imalat sanayindeki 22 farklı sektörden toplam 2156 halka açık firma üzerinde 1989-1998 yıllarına ilişkin kıta Avrupası ile Anglosakson ülkeleri arası karşılaştırma yaptıkları çalışmalarında Ar-Ge ile pazar değeri arasındaki ilişkiye odaklanmışlardır. Araştırmada Ar-Ge yoğunluğunun sürekli farklılık göstermesiyle birlikte firmalar arası ortalama değer- Ar-Ge ilişkisinin de değişime uğradığı anlatılmaktadır.

Krasnikov ve Jayachandran (2008), firma performansı üzerinde pazarlama ve Ar-Ge harcamalarının etkilerini incelemişlerdir. Yapılan çalışma sonucunda yazarlar firma performansı üzerinde Ar-Ge'ye göre pazarlama harcamalarının yöneticiler için daha önemli olduğu sonucuna varmışlardır. Diğer bir ifadeyle pazarlama ve Ar-Ge ile firma performansı arasında pozitif ve istatistiksel olarak anlamlı sonuçlar elde edilmiş, ancak pazarlama harcamaları ve performans arasındaki ilişkinin düzeyi daha yüksek bulunmuştur.

Anagnostopoulou ve Levis (2008), 1990-2003 yıllarına ilişkin İngiltere'deki 2182 firma verisini kullandıkları çalışmada Ar-Ge harcamaları ile firma performansı arasındaki ilişkiyi incelemişlerdir. Araştırmacılar yaptıkları çalışmalar sonucunda Ar-Ge yoğunluğu ile satışlar ve brüt kardaki büyüme arasında pozitif bir ilişki bulmuşlardır.

Ar-Ge giderleriyle ilgili Türkiye'de son dönemlerde yapılan önemli bir çalışma da Karacaer vd.'nin (2009), yaptığı araştırmadır. Bu çalışmada Ar-Ge giderlerinin firma performansı üzerine etkisi incelenmiştir. Ar-Ge giderlerinin üretim sektöründe, sektörel dağılımı incelendiğinde Kimya, Elektrik, Savunma ve Metal Eşya sek-

töründe yer alan işletmelerin daha büyük tutarda Ar-Ge yatırımlarına sahip olduğu tespit edilmiştir. Ar-Ge harcamaları ile firma performansları arasında pozitif ve istatistiksel olarak anlamlı sonuçlar bulunmuştur. Yapılan çalışmanın en büyük kısıtı araştırmanın 2 yıllık verileri içermesidir. Ar-Ge yatırımları etkisini uzun vadede gösteren yatırımlar olduğundan bu sonucun kısıt bağlamında değerlendirilmesi gerekmektedir (Karacaer vd., 2009:83).

Wöhrl vd. (2009), 1997 ve 2002 yılları arasında Almanya Menkul Kıymetler Borsası (DAX) “Yeni Pazar”ında halka açılan teknolojiye dayalı 88 büyük işletmenin teknoloji stratejilerini incelemişlerdir. Araştırmada yapılan regresyon analizleri Ar-Ge’nin, anlamlı şekilde büyüme üzerinde pozitif, karlılık üzerinde ise negatif etkileri olduğunu göstermiştir. Buna göre Ar-Ge yoğunluğunun yükselmesi, satışların büyümesine ancak satışların getirisinin (karın) azalmasına yol açmaktadır. Çalışmada Ar-Ge yoğunluğu ile işletme büyümesi arasında pozitif bir ilişki olduğu sonucuna varılmıştır. Ayrıca bu ilişkinin doğrusal değil, eğrisel olduğu bulgulanmıştır.

Filippou ve King (2011), 2003-2008 döneminde patlama yapan ABD madencilik ve metal sanayisine (toplam 76 işletme) yönelik çalışmalarında Ar-Ge yoğunluğu (yıllık Ar-Ge harcamaları/yıllık toplam kazanç) kavramını kullanmışlardır. 2000’li yıllara kadar gelirinin %1’inden azını Ar-Ge’ye harcayan sektörün, 2003-2008 yıllarında karlılıkta oldukça artış kaydettiği ve bu esnada Ar-Ge giderlerini düzeltmeye devam ettiği, ancak yakın gelecekte özellikle Çin ve Hindistan gibi gelişmekte olan ekonomilerin yarattığı pazar baskısı ile asit yağmuru ve karbondioksit emisyonu vb. çevresel sorunlar, artan enerji maliyetleri, sürdürülebilir gelişim ve ürün yönetimi gibi meydan okumaların üstesinden gelmek için Ar-Ge çalışmalarını oldukça artırma ihtiyacı duyacağı vurgulanmıştır. Çalışmada dünya ekonomik belirsizliğe doğru sürüklendik-

çe; sektörün Ar-Ge’ye olan yaklaşımını gözden geçirme, akademik toplum ve diğer kurumlar ile işbirliği içinde araştırma yapmayı tekrar düşünme ve Ar-Ge ödeneklerine karşı daha yaratıcı olma ihtiyacı duyacağı belirtilmiştir.

Çiftçi ve Cready (2011), kavramsal bir esas olarak ölçeğe getiriyi kullanarak, Ar-Ge bağlantılı kazanç performansı ve kazanç değişkenliğinin işletme ölçeğine nasıl dayandığını incelemişlerdir. Çalışmada 1975-2003 yıllarına yönelik olarak New York Borsası, AMEX ve Nasdaq endekslerinde yer alan ve kesitsel regresyon analizi uygulanan ABD işletmeleri Ar-Ge yoğunluğuna (Ar-Ge harcaması / satışlar oranı) göre belirlenmiştir. Ar-Ge yoğunluğunun 1975’de %1,29 iken 2003’te %7,96’ya çıkması ile ekonominin maddi unsurlardan maddi olmayan unsurlara değiştiğini teyit eden araştırmacılar, gelecek kazanç düzeyi ile Ar-Ge yoğunluğu arasındaki pozitif ilişkinin işletme büyüklüğü ile birlikte arttığını; gelecek kazançların oynaklığı ile Ar-Ge yoğunluğu arasındaki pozitif ilişkinin (Ar-Ge verimliliğinin ölçekle birlikte artmasına paralel olarak) ise işletme büyüklüğü ile azaldığını ortaya koymuşlardır.

Sharma (2012) Hindistan’daki ilaç işletmelerinde Ar-Ge yatırımlarının işletme performansı üzerine etkisini araştırmışlardır. Muhasebe ve üretim fonksiyonunun büyümesi şeklinde iki temel amprik çatı etrafında yapılan çalışmanın kapsamını, 1994-2006 yılları arasında ilaç sektöründeki 89 işletme oluşturmaktadır. Ar-Ge yoğunluğunun sektördeki yabancı işletmelerin performansı üzerine etkisinin, yerel işletmelere göre daha hassas olduğu, Ar-Ge yoğunluğunun toplam faktör verimliliği üzerine olumlu yönde ve önemli derecede etkide olduğu tespit edilmiştir. Sharma, Hindistan’daki ilaç sektöründe kurum içi Ar-Ge çalışmaları yapanların teşvik edilmesi ve ödüllendirilmesi gerektiğini önermiştir.

Yapılan literatür taraması sonucu Ar-Ge yatırım-

larının genellikle işletmelerin piyasa temelli performans ölçütleriyle ilişkilendirildiği, çoğunlukla işletmelerin ar-ge yoğunluğunun firma performansına olumlu yönde etki yaptığı belirlenmiştir.

Ar-Ge yatırımları özü itibariyle riskli, tahmin edilemeyen ve uzun dönemli etkilere sahiptir. Bu nedenle söz konusu yatırımların yüksek vekalet problemi içerdiği ve yöneticiler ile hissedarlar arasında potansiyel bir ilgi çatışmasına sahip olduğu ifade edilmektedir (Karacaer vd.; 2009:68). Bu yüzden Ar-Ge yatırımlarının etkileri hemen kısa vadede olmayacak, belli bir zaman alacaktır. Ayrıca Ar-Ge yatırımlarının riskli yatırımlar olması nedeniyle; performans etkisi her zaman istenildiği gibi olmayabilir. Türkiye’de Ar-Ge yatırımlarının işletme karlılığı üzerine uzun dönemli etkisini görebilmek adına yapılan araştırmaların eksikliği bu çalışmanın da çıkış kaynağını oluşturmuştur.

3. VERİ VE YÖNTEM

Çalışmanın amacı, araştırma ve geliştirme faaliyetlerine yapılan yatırımların işletmenin karlılığıyla herhangi bir ilişkisinin olup olmadığını ortaya koymaktır.

Bu doğrultuda çalışma evrenimizi, Ar-Ge faaliyetlerine önemli yatırımlar yapan ve İMKB’de hisse senetleri işlem gören Metal Eşya, Makine ve Gereç Yapımı (kısaca Metal Eşya) sektöründe 2007-2011 yılları arasındaki 25 adet işletme oluşturmaktadır. Çalışmada bu işletmelerin www.imkb.gov.tr ve www.kap.gov.tr adreslerinden temin edilen finansal tablolarından (bilanço ve gelir tablosu) ve dipnotlarından çıkartılan verilerden yararlanılmıştır.

İMKB’deki işletmelerin seçilmesinin en önemli nedeni, bu işletmelerin 2005 yılından bu yana Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) ile uyumlu finansal raporlama yapmış olmalarıdır. Dolayısıyla çalışma evreni, araştır-

ma ve geliştirme giderlerinin UFRS kapsamında muhasebeleştirildiği ve raporlandığı bir işletme grubudur.

Ar-Ge yatırımları özü itibariyle riskli yatırımlardır ve etkileri veya beklenen faydaları uzun vadede sağlanmaktadır (Karacaer vd., 2009:82). Bu yüzden Ar-Ge yatırımları ile işletmenin performansı arasında bir ilişkinin olup olmadığı araştırılmak istendiğinde (ya da Ar-Ge yatırımlarının işletmenin performansına etkisinin olup olmadığı) veriler daha geniş bir zaman aralığını kapsamalıdır. Çalışmada işletmelerin yapmış oldukları Ar-Ge harcamalarının işletmenin performansı üzerine etkisini net bir şekilde ortaya çıkarabilmek için 2007-2011 dönemini kapsayan 5 yıllık bir zaman aralığında araştırma yapılmıştır.

2007-2011 yılları arasında 25 işletmenin toplam 128 adet verisi araştırma kapsamında kullanılmıştır. Bu finansal tablolar ve dipnotlarından finansal oranlar hesaplanmıştır. Araştırma da kullanılan değişkenler şunlardır:

1.Araştırma Geliştirme Yoğunluğu Oranı = Ar-Ge / Net Satışlar

2.Aktif Karlılık Oranı

3.Öz Sermaye Karlılık Oranı

4.Brüt Kar Oranı

5.Faaliyet Karı Oranı

6.Net Kar Oranı

Ar-Ge yoğunluğu oranı (R&D Intensity), işletmelerin ar-ge faaliyetlerine yapmış oldukları yatırımın görece ağırlığının tespit edilebileceği önemli bir orandır (Falk, 2012:22). Bu oran yıl sonuna kadar yapılan toplam Ar-Ge giderlerinin net satışlar içindeki payını gösteren bir orandır. Çalışmada gelir tablolarından elde edilen Ar-Ge giderlerinin tutarları da kullanılmakla birlikte

Ar-Ge yoğunluğu oranı muhasebe temelli performans ölçütü olan “kar” ile ilişkiyi kurmada daha önemli bir orandır. Ar-Ge giderlerine yapılan yatırımın büyüklüğünün sadece gelir tablosundaki mutlak tutarına göre değerlendirmek doğru bir değerlendirme olmayacaktır. Bu açıdan Ar-Ge giderlerinin göreceli ağırlığını görebilmek adına “Ar-Ge yoğunluğu” hesaplanması gereken önemli bir oran olarak karşımıza çıkmaktadır.

İşletmelerin Ar-Ge yatırımları ile karlılıkları arasında bir ilişkinin olduğu düşünülmektedir. Bu ilişkiyi ortaya çıkarmak adına, korelasyon analizi kullanılacaktır. 2007-2011 yılları arasında Ar-ge harcamasında bulunan 25 işletmenin 109 adet verisi dahil edilmiştir. Korelasyon katsayısının büyüklüğüne ve yönüne göre yorum yapılacaktır. Buna göre, işletmelerin ar-ge yatırımlarına vermiş oldukları önemi gösteren ve literatürde Ar-Ge yoğunluğu olarak da bilinen oran ile muhasebe temelli performans ölçütleri olan her bir karlılık oranı arasında korelasyon analizi yapılmıştır. Ar-ge yoğunluğu oranı hesaplanmayan işletmeler analiz kapsamından çıkartılmıştır.

Çalışmada hipotezler genel olarak şu şekilde belirlenmiştir:

H_0 : Ar-Ge yoğunluğu ile muhasebe temelli karlılık oranları (brüt kar oranı, faaliyet kar oranı vd.) arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki yoktur.

H_1 : Ar-Ge yoğunluğu ile muhasebe temelli karlılık oranları arasında (brüt kar oranı, faaliyet kar oranı vd.) istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki vardır.

Çalışmada ayrıca, 2007-2011 dönemi içinde Ar-Ge yatırımı yapan işletmeler ile Ar-ge yatırımında bulunmayan işletmelerin karlılık oranları da karşılaştırılmıştır. Bunun için ortalamalar arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılığın olup olmadığı analiz edilmesi gerekir. Araştırma kapsamındaki 128 işletme verisi, Ar-Ge yatırımı yapanlar(109 adet) ve yapmayanlar (19 adet) olarak ikiye ayrılmış ve bağımsız gruplar T-testi uygulanmıştır.

Bu analiz için hipotezler ise şu şekilde oluşturulmuştur:

H_0 : İMKB Metal Eşya Sektöründe Ar-Ge harcamasında bulunan işletmelerle bulunmayan işletmeler arasında karlılık oranları arasında anlamlı bir farklılık yoktur.

H_1 : İMKB Metal Eşya Sektöründe Ar-Ge harcamasında bulunan işletmelerle bulunmayan işletmeler arasında karlılık oranları arasında anlamlı bir farklılık vardır.

4. BULGULAR

Araştırma kapsamındaki değişkenlerin 2007-2011 yılları arasındaki ortalama değerleri hesaplanmış ve Tablo 1’de sunulmuştur.

Tablo 1. Araştırma Değişkenlerinin 2007-2011 Dönemi Ortalama Değerleri

	2007	2008	2009	2010	2011
Ortalama Ar-Ge Yatırım Tutarı	236 695,86	335 011,86	341 336,43	283 990,56	438 962,20
Ortalama Satış Gelirleri	1 089 836 834,41	1 159 412 448,00	1 084 400 687,96	1 299 477 136,52	1 685 151 788,67
Ort.Ar-Ge Yoğunluğu	%0,217	%0,28	%0,314	%0,218	%0,26
Ortalama Brüt Kar Oranı	15,64	15,98	16,03	15,49	16,79
Ortalama Aktif Karlılığı	4,87	2,27	2,002	4,60	5,87
Ortalama Faaliyet Kar Oranı	4,47	3,83	2,67	5,05	7,12
Ort.Öz Sermaye Karlılığı	10,49	-4,33	2,41	8,41	9,24
Ortalama Net Kar Oranı	3,81	1,69	0,16	3,97	4,40

Genel olarak fikir vermesi açısından tabloya baktığında; araştırma geliştirme yatırımlarının 2010 yılı dışında sürekli artış gösterdiği söylenebilir. 2007 yılında ortalama Ar-Ge harcaması 236.695 TL iken bu tutar 2011’de 438.962 TL’ye yükselmiştir. Sektördeki işletmelerin faaliyet raporları da incelenmiş ve birçok işletmenin Ar-Ge yatırımlarının her yıl arttığı görülmüştür (Bkz. Vestel, Arçelik, Ford Otosan, Tofaş vb. 2007-2011 Faaliyet Raporları). Ortalama satış gelirleri de 2007-2011 dönemi içinde “2009” yılı dışında sürekli bir artış içindedir. Karlılık oranlarına baktığımızda; brüt kar oranının “2010” yılı dışında düzenli bir artış içerisinde olduğu, fa-

aliyet kar oranının 2007’den 2010’a kadar azaldığı 2010 ve 2011 yıllarında artış gösterdiği, Net kar oranının ise 2007-2009 yılları arasında azaldığı, 2009’dan sonra artış gösterdiği, aktif karlılık oranının 2007-2009 yılları arasında azaldığı ve 2009’dan sonra artış gösterdiği, öz sermaye karlılık oranının 2008 yılına kadar azaldığı 2008’den sonra artış gösterdiği tespit edilmiştir.

Araştırma kapsamındaki bütün işletmelerin verileri SPSS istatistiksel paket programına girilmiş ve bu program yardımıyla araştırmadaki korelasyon analizi ve T Testi yapılmıştır.

Korelasyon analizi sonuçları aşağıdaki gibidir:

Tablo 2. Korelasyon Analizi Sonuçları

İMKB Metal Eşya, Makine ve Gereç Yapımı Sektörü 2007 -2011 Dönemi	Aktif Karlılık Oranı	Brüt Kar Oranı	Faaliyet Kar Oranı	Net Kar Oranı	Öz Sermaye Karlılık Oranı
Ar-Ge Yoğunluğu Oranı					
Pearson Korelasyon Katsayısı	-0,109	-0,007	-0,359**	-0,154	-0,378**
Önemlilik (İki Uçlu)	0,257	0,944	0,000	0,107	0,000

** 0,01 düzeyinde korelasyon katsayısı anlamlıdır.

Korelasyon analizi sonuçlarına göre, işletmelerin Ar-Ge yoğunluğu oranları ile muhasebe temelli performans ölçütlerinin tamamı arasında *negatif yönlü ilişkiler* tespit edilmiştir. Yapılan hipotez testi sonucunda H_0 hipotezinin reddildiği durumlar ise Faaliyet Kar oranı ve Öz Sermaye Karlılık oranıdır.

Faaliyet kar oranı ile Ar-Ge yoğunluğu oranı arasında istatistiksel olarak anlamlı ve orta-zayıf büyüklüğünde ($R = -0,359$), negatif yönlü bir ilişki bulunmaktadır. Bu analiz sonucu 0.01 düzeyinde anlamlı çıktığı için ciddi ölçüde anlamlı bir ilişkinin varlığı söz konusudur. İşletmenin Ar-Ge yoğunluğu arttıkça, faaliyet kar oranı azalmaktadır.

Benzer şekilde öz sermaye karlılık oranı ile Ar-Ge yoğunluğu oranı arasında istatistiksel olarak anlamlı ve orta-zayıf büyüklüğünde ($R = -0,378$), negatif yönlü bir ilişki bulunmaktadır. Bu analiz sonucu 0.01 düzeyinde anlamlı çıktığı

için ciddi ölçüde anlamlı bir ilişkinin varlığı söz konusudur. İşletmenin Ar-Ge yoğunluğu arttıkça, öz sermaye karlılık oranı azalmaktadır.

Yapılan hipotez testi sonucu “Ar-Ge yoğunluğu oranı” ile “aktif karlılığı”, “brüt kar oranı” ve “net kar oranı” arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişkinin bulunmadığı sonucu çıkmıştır. Fakat Ar-Ge yoğunluğu oranı ile bu kar oranları arasındaki ilişkinin negatif yönlü olması dikkat çekicidir.

T Testi Sonuçları

T Testi sonuçlarını yorumlamadan önce Levene testindeki önemlilik düzeylerine bakmak gerekmektedir. Levene Testi sonuçlarına göre her karlılık oranı için AR-GE yapan işletmeler ile Ar-ge yapmayan işletme gruplarının varyansları arasında bir farkın olmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Buna göre SPSS programında “varyansların eşit olduğu durumdaki “önemlilik (p)” değerleri aşağıdaki tabloya alınmıştır.

Tablo 3. Ar-Ge Harcamasında Bulunma Durumuna Göre Yapılan T Testi Sonuçları

	N	Ortalama	T Değeri	Önemlilik (p)
Aktif Karlılık Oranı				
Ar-Ge Yapmayanlar	19	-1,375	-2,616	0,010*
Ar-Ge Yapanlar	109	3,697		
Brüt Kar Oranı				
Ar-Ge Yapmayanlar	19	1,593	-1,173	0,243
Ar-Ge Yapanlar	109	1,820		
Faaliyet Kar Oranı				
Ar-Ge Yapmayanlar	19	-9,039	-2,314	0,022*
Ar-Ge Yapanlar	109	4,063		
Net Kar Oranı				
Ar-Ge Yapmayanlar	19	-4,161	-1,885	0,062
Ar-Ge Yapanlar	109	1,597		
Öz Sermaye Karlılık Oranı				
Ar-Ge Yapmayanlar	19	-7,101	-2,028	0,045*
Ar-Ge Yapanlar	109	5,056		

* 0,05 önemlilik düzeyinde anlamlı

T-Testi sonuçlarına göre, Ar-Ge yapan (Ar-Ge Harcamasında bulunan) işletmeler ile Ar-Ge yapmayan (Ar-Ge harcamasında bulunmayan) işletmelerin “aktif karlılık oranı, faaliyet kar oranı ve öz sermaye karlılık oranı” ortalamaları arasında %95 olasılıkla istatistiksel olarak anlamlı farklılıklar tespit edilmiştir. H_0 hipotezi reddedilmiştir. Bunun yanında brüt kar oranı ve net kar oranı için H_0 hipotezi kabul edilmiştir. Bu oranlar açısından Ar-Ge yapan işletmeler ile ar-ge yapmayan işletmeler arasında istatistiksel olarak anlamlı farklılıklar bulunmamıştır.

Tablo 3.’e göre, Ar-Ge yapan işletmelerin aktif karlılık oranı 3,697 iken, Ar-Ge yapmayan işletmelerin aktif karlılık oranı -1,375’tir. Ar-Ge yapan işletmelerin aktif karlılık oranının diğer gruba göre daha yüksek olduğu söylenebilir. Benzer durum faaliyet kar oranı ve öz sermaye karlılık oranı için de geçerlidir. Ar-ge yapan işletmelerin bu karlılık oranlarının, Ar-Ge yapmayan işletmelere göre daha yüksek olduğu tabloda görülmektedir.

5. SONUÇ ve TARTIŞMA

Ar-Ge giderleri ile işletmenin muhasebe temelli performans ölçütleri arasındaki ilişkiyi ortaya çıkarmayı amaçlayan bu çalışmada, istatistiksel olarak Ar-Ge yatırımları ile faaliyet kar oranı ve öz sermaye karlılık oranları arasında negatif yönlü bir ilişkinin varlığı tespit edilmiştir. Yapılan korelasyon analizinde Ar-Ge yatırımları ile karlılık oranları (aktif karlılık oranı, brüt kar oranı, net kar oranı) arasında ters yönde ilişki gözlenmiştir. Ayrıca yapılan T testiyle birlikte, Ar-Ge harcaması yapan işletmeler ile Ar-Ge harcaması yapmayan işletmelerin aktif karlılık oranı, faaliyet kar oranı ve öz sermaye karlılık oranları arasında istatistiksel açıdan anlamlı farklılıklar bulunmuştur. Bulunan bu farklılıklar, işletmelerin Ar-Ge yatırımı yapma durumunun karlılık oranları üzerine bir etkisinin olabileceği sonucuna ulaştırmaktadır.

Korelasyon analizi sonucu değişkenler arasında bulunan ters yöndeki ilişki şu şekilde açıklanabilir: Türkiye’de Kurumlar Vergisi Kanununda işletmelere tanınan Ar-Ge yatırım indirimi aracılığıyla, Ar-Ge yatırımları muhasebe standartlarına göre aktifleştirmekten ziyade gelir tablosunda gider olarak gösterilerek bir vergi avantajı oluşturulmaktadır. Böyle bir durumda Ar-Ge yatırımları gibi, sonuçları uzun vadede alınacak yatırımların etkisi o dönemin sonuçları içerisinde eriyip gitmektedir. Ar-Ge yatırımlarının tamamının aktifleştirilmesi, hem işletmenin karına yönelik entelektüel varlıkları yükseltecek, hem de gelir tablosu içinde daha az gider gösterme yoluyla dolaylı bir şekilde karlılığı artıracaktır. Araştırma kapsamında Metal eşya sektöründeki işletmelerin, araştırma harcamaları ve geliştirme harcamaları arasında herhangi bir ayrıştırma yapmadan bu harcamaların tamamını UFRS’ye göre araştırma faaliyeti harcaması kapsamında değerlendirerek gider yazması söz konusu olabilir. Bunun yanında çalışmanın kap-

sadığı dönemde işletmelerin büyük bir bölümünün Ar-Ge faaliyetlerine yönelik sadece Araştırma faaliyetlerine yönelik harcama yapmış olması da muhtemeldir.

İMKB Metal Eşya sektöründeki işletmeler, Ar-Ge yatırımlarını arttırdıkça otomatikman Ar-Ge yoğunluğu da artacaktır. Ar-Ge yatırımlarının sonucu-uzun dönem etkisinden dolayı- işletmeye hemen satış olarak yansıyamayacağı için büyük bir ihtimalle Ar-Ge yoğunluğu oranı artacaktır. Bu oranın artması halinde gelir tablosunun yapısı itibarıyla “kar” rakamları bundan olumsuz etkilenecektir. (Çünkü Ar-Ge faaliyetleri bir gider unsuru olarak gelir tablosunda yer almıştır). İşletmelerimizin büyük bir kısmının vergi avantajı nedeniyle Ar-Ge giderlerini gelir tablosunda gösterdiğini kabul ettiğimizde bu durumdan en çok etkilenen “Ar-Ge giderlerinin” yer aldığı (Esas) Faaliyet Kar / Zarar bölümü olacaktır. Araştırma sonucunda da Ar-Ge yoğunluğu oranı ile faaliyet kar oranı arasında istatistiksel açıdan negatif yönlü ilişkinin çıkması bu düşünceyi doğrular niteliktedir.

Öz sermaye karlılık oranı ile Ar-Ge yoğunluğu oranı arasındaki negatif yöndeki ilişkinin açıklanması da şu şekilde yapılabilir: Düşük öz sermaye ile çalışan işletmelerin, dönemsel kar dalgalanmalarında, öz sermaye karlılık oranı da büyük ölçüde değişebilmektedir. Ar-ge yoğunluğu arttıkça öz sermaye karlılığı oranı azalmaktadır. Bu durum ar-ge yatırımlarının büyük ölçüde yabancı kaynakla finanse edildiğini akla getirmektedir. İşletmeler yabancı kaynaklara göreli olarak daha fazla önem verdiklerinden, bu yabancı kaynakların oluşturduğu finansman giderleri de gelir tablosunda karlılığı olumsuz yönde etkilemektedir. Bunun sonucunda yabancı kaynakla finanse edilen Ar-Ge yatırımları arttıkça, öz sermaye karlılığı da hem öz sermayenin az olmasından hem de finansman giderlerinin artmasından dolayı azalmaktadır.

Araştırma sonucunda elde edilen bulgular önemli tartışma noktaları oluşturmuştur. Literatür taramasında bir çok çalışmada tespit edilen Ar-Ge giderleriyle işletme performansı arasındaki doğrusal ilişkiye bu çalışmada rastlanılmamıştır. Burada Türkiye’de işletmelere tanınan Ar-Ge yatırım indiriminin büyük ölçüde etkili olduğu söylenebilir. Araştırma sonuçları bu etkinin, beklenen daha fazla olduğunu göstermektedir. Son olarak şunlar ifade edilebilir: Çalışma, Ar-Ge yoğunluğu ile muhasebe temelli performans ölçütleri arasındaki ilişkiye odaklandığından ve bu ilişki de beklenenin tersi olarak tespit

edildiğinden, buradaki işletmelerin piyasa temelli performans ölçütleri ile ar-ge yoğunluğu arasında herhangi bir ilişkinin olmayacağı sonucu çıkartılmamalıdır. Finansal bilgi kullanıcıları, İMKB Metal eşya sektöründeki işletmelerin Ar-Ge yatırımlarını takip ederken, bu yatırımların karlılık üzerindeki etkisini değerlendirirken dikkat etmelidir. Ar-Ge harcamasında bulunan işletmelerin aktif karlılık oranının, faaliyet kar oranının ve öz sermaye karlılık oranının, Ar-ge harcamasında bulunmayan işletmelere göre daha yüksek olabileceğini öngörmelidirler.

KAYNAKÇA

- Anagnostopoulou, S. C. and Levis M., (2008), "R&D and Performance Persistence: Evidence from the United Kingdom", **The International Journal of Accounting**, 43, 3, (September), 293–320.
- Belberdos R., Carree M. and Lokshin B., (2004), "Cooperative R&D and Firm Performance", **Research Policy**, 33, 1477–1492.
- Blundell, R., Griffith, R. and Van Reenen, J., (1999), "Market Share, Market Value and Innovation in a Panel of British Manufacturing Firms". **Review of Economic Studies**, 66, 529– 554.
- Branch, B., (1974), "Research and Development Activity and Profitability: A Distributed Log Analysis", **Journal of Political Economy**, (Sept./Oct.), 999-1011.
- Brenner, M. S. and Rushton, B. M., (1989), "Sales Growth and R&D in the Chemical Industry", **Research and Technology Management**, (March-April), 8-14.
- Brockhoff, K., (1998), "Technology Management as Part of Strategic Planning – Some Empirical Results", **R&D Management**, 28, 129_138.59.
- Capon, N., Farley, J. U. And Hoenig, S., (1990), "Determinants of Financial Performance: A Meta-Analysis", **Management Science**, 36, 1143_11.
- Ciftci M. and Cready W., (2011), "Scale Effects of R&D as Reflected in Earnings and Returns", **Journal of Accounting and Economics**, 52, 62–80.
- Cockburn, I. and Griliches, Z., (1988), "Industry Effects and Appropriability Measures in the Stock Market's Valuation of R&D and Patents", **American Economic Review**, 78, 419– 423.
- Cook, T. J., and Rizzuto, R. J., (1988), "How R&D Money is Spend", **Research and Technology Management**, 31, (1), 34-40.
- David, F. R., (1995), **Strategic Management**, Englewood Cliffs, NJ: Prentice Hall.
- Doukas, J., (1991), "R&D Announcements and the Market Value of the Firm", **Financial Management**, 20, (2), 13-14.
- Erickson, G. and Jacobson, R., (1992), "Gaining Comparative Advantage Through Discretionary Experience: The Returns to R&D and Advertising", **Management Science**, 38, (9), 1264-1279.
- Ettlie, J. E., (1998), "R&D and Global Manufacturing Performance", **Management Science**, 44, 1_11.
- Falk, M., (2012), "Quantile Estimates of the Impact of R&D Intensity on Firm Performance", **Small Business Economics**, 39, 1,19-37.
- Filippou D. and King M., (2011), "R&D Prospects in the Mining and Metals Industry", **Resources Policy**, 36, 276–284.
- Gerpott, T. J. and Walter, A., (1999), "Internationale Diversifikation, F&E- Intensität und Erfolg von großen Industrieunternehmen", **Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung**, 51, 1100_1121.
- Grant, R. M., (1995), **Contemporary Strategy Analysis: Concepts, Technologies, Applications**. Boston, MA: Blackwell Business.
- Griliches, Z., (1981), "Market Value, R&D and Patents", **Economics Letters**, 7, 183– 187.
- Hall, B.H., (1993a), "Industrial Research During the 1980s: Did the Rate of Return Fall?", **Brookings Papers on Economic Activity, Microeconomics**, 289–343.
- Hall, B.H., (1993b), "The Stock Market's Valuation of R&D Investment During the 1980's", **American Economic Review**, 83, 259–264.
- Hall, B. H. and Oriani R., (2006), "Does the Market Value R&D Investment by European Firms? Evidence From

a Panel of Manufacturing Firms in France, Germany and Italy”, **International Journal of Industrial Organization**, 24, 971– 993.

Hansen, M.D., Madsen, E.S. and Smith V., (2003), “Efficiency R&D and Ownership – Some Empirical Evidence”, **International Journal of Production Economics**, 83, 85–94.

Hill, C.W. L. and Snell, S. A., (1988), “External Control, Corporate Strategy, and Firm Performance in Research-Intensive Industries”, **Strategic Management Journal**, 9, 577_590.

Hirschey, M., (1982), “Intangible Capital Aspects of Advertising and R&D Expenditures”, **Journal of Industrial Economics**, 30, 375–390.

Hitt, M. A., Hoskisson, R. E., Ireland, R. D. and Harrison, J. S., (1991), “Effects of Acquisitions on R&D Inputs and Outputs”, **Academy of Management Journal**, 34, 693_706.

Hitt, M. A., Ireland, R. D. and Hoskisson, R. E., (1995), **Strategic Management: Competitiveness and Globalization**, New York: West Publication Inc.

Hsieh, P.H., Mishra, C.S. and Gobeli, D.H., (2003), “The Return on R&D Versus Capital Expenditures in Pharmaceutical and Chemical Industries”, **IEEE Transactions on Engineering Management**, 50, 141–150.

Ito, K. and Pucik, V., (1993), “R&D Spending, Domestic Competition, and Export Performance of Japanese Manufacturing Firms”, **Strategic Management Journal**, 14, 61-75.

Jaffe, A.B., (1986), “Technological Opportunity and Spillovers of R&D: Evidence from Firms’ Patents, Profits and Market Value”, **American Economic Review**, 76, 984–1001.

Johnson, L. D. and Pazderka, B., (1993), “Firm Value and Investment in R&D”, **Managerial and Decision Economics**, 14, 15-24.

Karacaer, S., Aygün, M. ve İç, S., (2009), “Araştırma ve Geliştirme Giderlerinin Firma Performansı Üzerindeki Etkisi: İstanbul Menkul Kıymetler Borsası Üzerine Bir İnceleme”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt 11, Sayı 2, Haziran.

Krasnikov, A. and Jayachandran S., (2008), “The Relative Impact of Marketing, Research and Development and Operations Capabilities on Firm Performance”, **Journal of Marketing**, 72, (4), 1-11.

Lee, J. and Shim E., (1995), “Moderating Effects of R&D on Corporate Growth in U.S. and Japanese Hi-Tech Industries: An Empirical Study”, **The Journal of High Technology Management Research**, 6, 2, (Autumn), 179–191.

Lev, B. and Sougiannis, T., (1996), “The Capitalization, Amortization and Value–Relevance of R&D”, **Journal of Business, Accounting and Economics**, 21, 107– 138.

Long, W. F. And Ravenscraft, D. J., (1993), “LBO’s Debt and R&D Intensity”, **Strategic Management Journal**, 14, 119-135.

Lu Y. and Karpova E., (2012), “An Investigation of Chinese Textile Firms’ R&D Performance”, **Clothing and Textiles Research Journal**, 30, (July), 3, 217-231.

Morbey, G.K., (1988), “R&D: Its Relationship to Company Performance”, **Journal of Product Innovation Management**, 5, 191–200.

Morbey, G. K. and Reithner, R. M., (1990), “How R&D Affects Sales Growth, Productivity and Profitability”, **Research and Technology Management**, 33, (May-June), 11-15.

Örten, R., Kaval, H. ve Karapınar, A., (2010), **Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları**, Gazi Kitabevi, 4.Baskı, Ankara.

Pegels, C. C. and Thirumurthy, M. V., (1996), “The Impact of Technology Strategy on Firm Performance”, **IEEE Transactions on Engineering Management**, 43, 246_249.

Scherer, F. M. and Ross, D., (1990), **Industrial Market Structure and Economic Performance**, Boston, MA: Houghton Mifflin Co.

Sharma, C., (2012), “R&D and Firm Performance: Evidence From the Indian Pharmaceutical Industry”, **Journal of the Asia Pacific Economy**, 17, 2, 332-342.

Sveikauskas, L., (1986), “The Contribution of R&D to Productivity Growth”, **Monthly Labor Review**, 108, 6-21.

Tassey, G., (1983), “Competitive Strategies and Performance in Technology-Based Industries”, **Journal of Economic Business**, 35, 21-40.

Toivanen, O., Stoneman, P. and Bosworth, D., (2002), “Innovation and Market Value of UK Firms, 1989-1995”. **Oxford Bulletin of Economics and Statistics**, 64, 39-61.

Uzkurt, C., (2008), **Yenilik Yönetimi ve Yenilikçi Örgüt Kültürü**, Beta Yayınları, 1. Baskı, İstanbul.

Wöhrl, R., Hüsigg, S. and Dowling M., (2009), “The Interaction of R&D Intensity and Firm Age: Empirical Evidence From Technology-Based Growth Companies in the German ‘Neuer Markt’ ”, **Journal of High Technology Management Research**, 20, 19-30.

Yardımcıoğlu, M., Demirel, N. ve Özer, V., (2008), “Araştırma - Geliştirme Harcamalarının ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların TMS-38, Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve SPK Tebliği’ne göre Muhasebeleştirilmesi İşlemlerinin Karşılaştırılması”, **İSMMM Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 85.

<http://www.vestel.com.tr>

<http://www.arcelik.com.tr>

<http://www.otosan.com.tr>

<http://www.tofas.com.tr>

<http://www.imkb.gov.tr> <http://www.kap.gov.tr>.

ÜRETİM İŞLETMELERİNDE MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİ KULLANIMININ İNCELENMESİ: BATI AKDENİZ BÖLGESİ ARAŞTIRMASI

Doç. Dr. Hüseyin DALĞAR*

Doç. Dr. Ömer TEKŞEN**

Yrd. Doç. Dr. Osman TUĞAY***

ÖZET

Bu çalışmada, üretim sektöründe faaliyette bulunan işletmelerin muhasebe bilgi sistemini kullanmalarına ilişkin görüşleri belirlenmeye çalışılmıştır. Muhasebe uygulamalarına önemli ölçüde yön veren ve gelecekte de etki edecek olan muhasebe bilgi sisteminin üretim işletmelerindeki kullanımları tespit edilmek istenmiştir. Çalışmanın amacını gerçekleştirmek için Batı Akdeniz Bölgesi'nde faaliyette bulunan üretim işletmelerine anket uygulanmıştır. Sonuçlar SPSS paket programı ile analize tabi tutularak değerlendirilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe Bilgi Sistemi, Üretim İşletmeleri, Batı Akdeniz Bölgesi

A STUDY ON USAGE OF ACCOUNTING INFORMATION SYSTEM AT PRODUCING COMPANIES:

A RESEARCH ON THE WESTERN MEDITERRANEAN REGION

ABSTRACT

In this study, opinions of business organizations operating in production sector about their using accounting information system were debated. Uses of accounting information systems, which direct accounting applications considerably and will also have an effect in the future, in production organizations were tried to be determined. Questionnaires were applied to production organizations operating in West Mediterranean Region in order to realize the aim of the study. The results were evaluated by analyzing in SPSS package program.

Key Words: Accounting Information System, business corporation, West Mediterranean Region

* Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü, hdalgar@mehmetakif.edu.tr

** Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü, omerteksen@mehmetakif.edu.tr

*** Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü, otugay@mehmetakif.edu.tr

1. GİRİŞ

Günümüzde işletmelerin karşılaştıkları pek çok sorunun çözümünde, bilgi stratejik bir unsurdur. Gün geçtikçe daha da karmaşık bir yapıya bürünen işletmeleri yönetebilmek için her konuda daha fazla bilimsel bilgiye ihtiyaç duyulmaktadır (Kaygusuzoğlu ve Uluyol, 2011:301). Artık çağımızda bilgi; birçok işletme, ekonomi ve toplum için temel kaynak niteliğindedir. Zira bugün işletmelerin en temel rekabet aracı, fiziksel varlıklardan fiziksel varlığı olmayan bilgi unsuruna, entelektüel değerlere dönüşmüş ve pek çok işletme, kaliteli bilginin başarıda önemli bir role sahip olduğunu fark etmiş durumdadır (Dinç, ve Abdioğlu, 2009:158).

İşletmeler ister yerel veya ulusal, isterse uluslararası düzeyde faaliyette bulunsunlar; değişime ayak uydurabilmeleri için, bilgiye ve öğrenmeye açık olmaları gerekir. İşletmelerin bilgiyi hızlı ve güvenli bir biçimde sağlayan bilgi teknolojilerine sahip olmaları, bilimsel gelişmeleri yakından izlemeleri, faaliyette buldukları sektörü iyi analiz etmeleri ve değişimleri anında fark edebilmeleri gerekir (Arslan, 2009:1515).

Diğer taraftan, bilginin bu kadar önemli olmasına karşın, bilginin elde edilmesinden kullanılmasına kadar pek çok aşamadan geçtiği ve her bir aşamada çeşitli maliyetlere katlanmak gerektiği unutulmamalıdır. Çünkü elde edilen verilerin kullanılabilir hale getirilmesi için işlenerek yararlı bilgi haline dönüştürülmesi gerekmektedir (Kaygusuzoğlu ve Uluyol, 2011:302).

2. MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİ VE İŞLETMELER AÇISINDAN ÖNEMİ

Muhasebe bilgileri, işletmelerde özellikle yatırım, finansman, kar dağıtımı gibi finansal konular başta olmak üzere üretim, pazarlama, insan kaynakları gibi diğer işletme fonksiyonlarının

planlanması, koordinasyonu ve denetimi işlevlerinin yerine getirilmesinde kullanılmaktadır.

Yaşanan değişim ve gelişmeler yöneticilerin ihtiyaç duydukları bilgilerin niteliğini değiştirmiş ve aynı zamanda kapsamını da genişletmiştir. Bu nedenle planlama ve denetim açısından son derece önemli olan muhasebe bilgilerinin üretildiği süreçlerin yeterliliği ve yetkinliği daha da önemli hale gelmiştir. Artık yöneticiler doğru ve zamanında karar verebilmek için, geleneksel muhasebe sistemi tarafından üretilen bilgilerle yetinmeyip daha fazla ve ayrıntılı bilgilere de ihtiyaç duymaktadırlar. Bu süreç, önemli bir kısmı işletme temel bilgi sistemleri içerisinde yer alan muhasebe bilgi sistemi tarafından sağlanmaktadır (Karakaya, 1994,38)

Muhasebe, işletmeye ilgi duyan çevrelerin ihtiyaç duydukları bilgileri üretmeyi amaçlar ve bu kapsamda verileri bilgiye dönüştürür. Bu özelliği itibarıyla muhasebe, bir bilgi sistemi olarak tanımlanmaktadır (Gürdal, 2004: 91). İşletmelerin bünyesinde yönetimin alacağı kararlara temel oluşturacak bilgilerin üretildiği pek çok merkez bulunmaktadır. Muhasebe de bu bilgi merkezlerinin en önemlilerinden birisidir (Gökdeniz, 2005: 86-87).

Muhasebe bilgi sistemi; yönetimin varlıklar üzerindeki yönetim sorumluluğunu yerine getirmek, işletme eylemlerinin kontrolünü sağlamak, geleceğe ilişkin işletme faaliyetlerini planlamak için gerekli bilgileri sağlamaya yönelik bir sistem olarak tanımlanabilir (Sürmeli ve Diğerleri, 2001). Bu yönüyle muhasebe bilgi sistemi, işletme bilgi sisteminin en temel unsuru (James, Krishnan, Padman ve Kaplan) olup işletmenin sürekliliğini sağlama yönünde işletme faaliyetlerinin geleceğe yönelik koşullar dikkate alınarak planlanmasına olanak sağlamaktadır. Bu sistem, hem geleneksel muhasebe işlevlerini yerine getiren ve hem de yönetim muhasebesi, maliyet muhasebesi, sorumluluk

muhasebesi, işletme bütçesi gibi yönetsel işlevleri içeren geniş bir bütündür.

Muhasebe bilgi sisteminde işletmelerin sahip olduğu ekonomik varlıkların nasıl kullanıldığı ve bunların nasıl finanse edildiğine ilişkin bilgiler üretilir ve ilgili kişi ya da kurumlara sunulur. Bu açıdan değerlendirildiğinde muhasebenin temel amacı, herhangi bir işletmenin finansal yapısını ve faaliyet sonuçlarını gösteren rapor ve bilgilerin sağlanması, bu bilgi ve yapılan analizlerin ilgili kişilerce yorumlanması olarak ifade edilebilir (Çelik, 2003: 1).

Muhasebe bilgi sisteminde, işletmenin geleceğine yön verecek mali nitelikli işlemlere ait veriler, farklı muhasebe süreçlerinde işlendikten sonra başta işletme yöneticileri olmak üzere çeşitli karar mekanizmalarına sunulacak muhasebe bilgileri üretilir. Karar vericiler ekonomik değeri olan bilgiyi kullanarak, sahip oldukları üstünlükleri devam ettirerek karlılıklarını arttırmayı amaçlarlar.

Bugün işletmelerden doğru ve güvenilir muhasebe kayıtları yanında, işletme ile ilgili taraflara gereksinim duydukları bilgileri sorumluluk anlayışı ile anlaşılır bir biçimde, şeffaf, hesap verebilirlik yaklaşımı ile zamanında sunmaları istenmektedir (Demir, 2005). Bu kapsamda işletmenin muhasebe bilgi sisteminden beklentiler ancak işletmede geçerli kurumsal yönetim anlayışı ile mümkün olabilecektir (Özkoç, Çelik ve Gönen, 2005).

3. MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİNİN KULLANIMI

Muhasebe bilgi kullanıcıları işletme içi kullanıcılar ve işletme dışı kullanıcılar olarak iki ana gruba ayrılabilir (Cemalcılar ve Önce, 1999: 9).

3.1. İç Kullanıcı Kararlarında Muhasebe Bilgisi

İç bilgi kullanıcıları günlük kararları alma ile sa-

tın alma, kiralama, üretim, satışlar, finans, yatırım ve benzeri işlemlerle ilgili kararları izleyen gruptur (Wallace, 1993: 8). İç bilgi kullanıcıları genellikle işletme ile ilgili her türlü finansal bilgiyi elde etme yetkisine sahip olan işletme yöneticilerinden oluşmaktadır (Cemalcılar ve Önce, 1999: 9).

İşletmedeki muhasebe bilgisinin tümüne erişebilen yöneticiler muhasebe bilgisinin en önemli kullanıcılarını oluşturmaktadır. Muhasebe bilgileri, yöneticilere geçmiş performansı ölçmede destekleyici olduğu gibi aynı zamanda işletmenin gelecekteki faaliyetleri hakkında karar alma da yardımcı olmaktadır (O'Regan, 2002: 17). İşletmelerdeki üretim yönetimi, pazarlama yönetimi, finans yönetimi ve insan kaynakları yönetimi arasında muhasebe bilgisiyle ilgili sıkı bir ilişki mevcuttur. Üretim yöneticisi muhasebe bilgilerine bağlı olarak üretim planlamasını yapar ve hangi ürünün üretilmesi gerektiğine karar verir. Pazarlama yöneticisi ürünün pazarlaması sırasında oluşan pazarlama maliyeti, reklam harcamaları konusunda muhasebe bilgilerinden yararlanır. Finans yöneticisi para ve kaynakların yönetimi kararlarında muhasebe bilgilerinden yararlanır. İnsan kaynakları yöneticisi ise ücretleri ayarlama, işgören ve işletme arasındaki ilişkileri düzenlemede muhasebe bilgilerine başvurur (Cemalcılar ve Erdoğan, 2000: 11-12).

3.2. Dış Kullanıcı Kararlarında Muhasebe Bilgisi

İşletme içi bilgi kullanıcılarının yanı sıra işletme dışından fakat işletme ile doğrudan ekonomik ilgisi olan veya olma eğiliminde olan doğrudan ilgili taraflar ile bu tarafları temsil etme ya da öneride bulunma gibi nedenlerle işletme ile ilgilenen dolaylı ilgili taraflar işletme dışı bilgi kullanıcılarını oluşturur. Bu taraflar işletme ile ilgili bilgilere genellikle finansal muhasebe tarafından hazırlanan finansal raporlar aracılığıyla ulaşabilirler. Ancak bunların ayrıntılı ve kapsamlı

bir şekilde bilgiye ulaşmaları pek mümkün değildir ve bazılarının buna yetkileri de yoktur. İşletme dışı doğrudan ilgili taraflar, işletmenin mevcut ve potansiyel sahip veya ortakları, mevcut

ya da potansiyel kreditorler, müşteri ve satıcılar, işgörenler ve işçi sendikaları, Maliye Bakanlığı gibi vergi alma yetkisine sahip kuruluşlar, muhasebe meslek kuruluşları ve sermaye piyasası kurulu gibi işletmelerle ilgili düzenleme yetkisine sahip olan kuruluşlar olarak sınıflandırılabilir. Bunların dışında kalan kamu, sigortacılar, avukatlar, işletme araştırmacıları, finansal basın gibi taraflar ise işletme dışı dolaylı ilgili tarafları oluşturmaktadır (Cemalcılar ve Önce, 1999: 10).

4. LİTERATÜR ARAŞTIRMASI

Literatürde muhasebe bilgi sistemi ve kullanımı ile ilgili yapılmış yeterli sayıda çalışma bulunmaktadır. Bu çalışmalardan çıkan sonuçların bazıları aşağıdaki gibi özetlenebilir:

İşletmelerde kurumsal yönetim anlayışı ve muhasebe bilgi sistemi ilişkisi: İMKB 100 şirketleri üzerine ampirik bir araştırma başlıklı makalede; muhasebe bilgi sistemi ile kurumsal yönetim arasında pozitif yönlü güçlü bir ilişki bulunduğu tespit edilmiştir (Dinç ve Abdioğlu, 2009: 180).

KOBİ'lerde muhasebe bilgi sisteminin etkin kullanımı üzerine bir araştırma başlıklı çalışmada Anonim Şirket statüsündeki KOBİ'lerin diğerlerine göre MBS'den daha fazla yararlandıkları gözlemlenmiştir. İşletmede çalışan sayısı arttıkça MBS'den yararlanma sıklığı da artmaktadır. İşletmenin büyümesi ve çalışan sayısının artmasıyla birlikte kurumsallaşması ile MBS'den yararlanma derecesi arasında pozitif yönlü bir ilişki olduğu sonucuna ulaşılmıştır (Mizrahi, 2011: 9).

Muhasebe bilgilerinin karar almada kullanımı-

nun önemi ve Çanakkale'de faaliyet gösteren sanayi işletmelerinde bir uygulama başlıklı makalede yazarlar muhasebe bilgilerinin kullanılarak alınan kararların rutin işlerle ilgili olduğunu söylemenin doğru olacağı ve bu bağlamda stratejik kararların alınmasında muhasebe verilerinin işletme yönetimi tarafından kullanılmadığını söylemenin yerinde olacağı sonucuna ulaşmışlardır (Kalmış ve Dalgın, 2010:126).

Management Accounting: An Informational Tool or A Knowledge Device? The Manager's Perceptions başlıklı çalışmada yazarlar 18 işletme yöneticisiyle yaptıkları görüşmede, yöneticilerden muhasebe bilgilerini kullanımdan beklentilerini değerlendirmelerini istemiş ve yöneticilerin muhasebe bilgilerini yorumlamada yeterli olmadıklarını, bu bağlamda karar alma sürecinde muhasebe bilgilerinden yararlanmadıkları sonucuna ulaşmışlardır.

5. ARAŞTIRMANIN DİZAYNI

5.1. Araştırmanın Amacı ve Araştırma Soruları

Araştırmanın amacı, Batı Akdeniz Bölgesi'nde faaliyette bulunan üretim işletmelerinde muhasebe bilgi sisteminin kullanım durumunu çeşitli demografik değişkenler açısından incelemektir.

Anket çalışması, Burdur, Isparta ve Antalya illeri organize sanayi bölgesinde faaliyette bulunan üretim işletmeleri arasında yapılmıştır. Özellikle organize sanayi bölgesinde faaliyet gösteren üretim işletmeleri seçilmesinin nedeni, doğru ve güvenilir bilginin bu bölgelerde faaliyette bulunan işletmelerden daha fazla alınabileceği düşüncesidir.

Araştırmanın amacını gerçekleştirebilmek için araştırma kapsamında aşağıdaki sorulara yanıt aranmıştır:

1. Batı Akdeniz bölgesinde bulunan üretim işletmelerinin Muhasebe Bilgi Sistemlerinin

- (a)“Veri Kayıt Şekilleri”, (b)“Veri Kayıt Türleri”, (c)“Kaydedilen Verilerin Doğruluğunu ve Güvenilirliğini Belirleme Durumları”, (d)“İşletmede Kullanım Amaçları” nasıl bir dağılım göstermektedir?
2. Batı Akdeniz bölgesindeki üretim işletmelerinin Muhasebe Bilgi Sistemlerinin (a)“Veri Kayıt Şekilleri”, (b)“Veri Kayıt Türleri”, (c)“Kaydedilen Verilerin Doğruluğunu ve Güvenilirliğini Belirleme Durumları”, (d)“İşletmede Kullanım Amaçları” yöneticilerinin yaşlarına bağlı olarak anlamlı bir şekilde değişmekte midir?
 3. Batı Akdeniz bölgesindeki üretim işletmelerinin Muhasebe Bilgi Sistemlerinin (a)“Veri Kayıt Şekilleri”, (b)“Veri Kayıt Türleri”, (c)“Kaydedilen Verilerin Doğruluğunu ve Güvenilirliğini Belirleme Durumları”, (d)“İşletmede Kullanım Amaçları” yöneticilerinin eğitim düzeylerine bağlı olarak anlamlı bir şekilde değişmekte midir?
 4. Batı Akdeniz bölgesindeki üretim işletmelerinin Muhasebe Bilgi Sistemlerinin (a)“Veri Kayıt Şekilleri”, (b)“Veri Kayıt Türleri”, (c)“Kaydedilen Verilerin Doğruluğunu ve Güvenilirliğini Belirleme Durumları”, (d)“İşletmede Kullanım Amaçları” işletmenin hukuki statüsüne bağlı olarak anlamlı bir şekilde değişmekte midir?
 5. Batı Akdeniz bölgesindeki üretim işletmelerinin Muhasebe Bilgi Sistemlerinin (a)“Veri Kayıt Şekilleri”, (b)“Veri Kayıt Türleri”, (c)“Kaydedilen Verilerin Doğruluğunu ve Güvenilirliğini Belirleme Durumları”, (d)“İşletmede Kullanım Amaçları” işletmenin sektördeki deneyimine bağlı olarak anlamlı bir şekilde değişmekte midir?
 6. Batı Akdeniz bölgesindeki üretim işletmelerinin Muhasebe Bilgi Sistemlerinin (a)“Veri Kayıt Şekilleri”, (b)“Veri Kayıt Türleri”, (c)“Kaydedilen Verilerin Doğruluğunu ve Güvenilirliğini Belirleme Durumları”, (d)“İşletmede Kullanım Amaçları” işletmede çalışan personel sayısına bağlı olarak anlamlı bir şekilde değişmekte midir?
 7. Batı Akdeniz bölgesindeki üretim işletmelerinin Muhasebe Bilgi Sistemlerinin (a)“Veri Kayıt Şekilleri”, (b)“Veri Kayıt Türleri”, (c)“Kaydedilen Verilerin Doğruluğunu ve Güvenilirliğini Belirleme Durumları”, (d)“İşletmede Kullanım Amaçları” işletme yöneticisinin işyerindeki pozisyonuna bağlı olarak anlamlı bir şekilde değişmekte midir?
 8. Batı Akdeniz bölgesindeki üretim işletmelerinin Muhasebe Bilgi Sistemlerinin (a)“Veri Kayıt Şekilleri”, (b)“Veri Kayıt Türleri”, (c)“Kaydedilen Verilerin Doğruluğunu ve Güvenilirliğini Belirleme Durumları”, (d)“İşletmede Kullanım Amaçları” işletmenin faaliyet alanına bağlı olarak anlamlı bir şekilde değişmekte midir?

5.2. Araştırmanın Kapsamı

Araştırmamızda, Burdur, Isparta ve Antalya illerindeki organize sanayi bölgelerine kayıtlı olup üretim faaliyetiyle uğraşan işletmeleri kapsayan bir anket uygulaması yapılmıştır.

Araştırmanın evreni Türkiye’deki Organize Sanayi Bölgelerine kayıtlı üretim işletmeleridir. Örneklem çerçevesi olan Burdur, Isparta ve Antalya illerinde bulunan organize sanayi bölgesine kayıtlı üretim işletmelerinin 700 tanesine anket gönderilmiş 174 tanesi cevaplanmıştır. Bu elde etme % 24,8’lik bir geri dönüş oranıdır.

5.3. Veri ve Bilgi Toplama Yöntemi

İnsanlara soru sorarak, çok sayıda bilgi edinme imkânı olduğu, bazı durumlarda, sistematik gözlemle ulaşılamayacak verilerin soru cevap ile toplanabildiği, bilgiye çok kolay ve hızlı bir ula-

şımı mümkün kıldığı için araştırmamızda anket yöntemi kullanılmıştır.

Anket soruları iki bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde, üretim işletmeleri yöneticilerinin ifadelerine 5’li likert ölçeği (5; Kesinlikle Katılıyorum, 4; Katılıyorum, 3; Fikrim yok, 2; Katılmıyorum ve 1; Kesinlikle Katılmıyorum) şeklinde cevaplar vermesi istenmiştir. Bu bölüm 4 kısım toplam 23 ifadeden oluşmaktadır. Birinci kısım; işletmelerin muhasebe bilgi sisteminin veri kayıt şeklini tanımlamaya yönelik, ikinci kısım; muhasebe bilgi sisteminin hangi verileri kaydettiğini belirlemeye yönelik, üçüncü kısım; muhasebe bilgi sistemine kaydedilen verilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini belirlemeye yönelik ve dördüncü kısım; muhasebe bilgi siste-

minin işletmede kullanımını belirlemeye yönelik ifadelerden oluşmaktadır. İkinci bölümde, üretim işletmelerinin ve yöneticilerinin demografik özelliklerini belirten sorular yer almaktadır. Anket verilerinin analizinde SPSS paket programı kullanılmıştır.

5.4. Araştırma Bulguları ve Yorumu

5.4.1. Demografik Özellikler

Katılımcıların cinsiyet, medeni durum, yaş, eğitim düzeyi ve işletmedeki pozisyonları ile işletmenin hukuki statüsü, sektördeki deneyimi, çalıştırdığı personel sayısı ve faaliyet alanı değişkenlerine yönelik yüzde ve frekans dağılımları Tablo 1’de verilmektedir.

Tablo 1. Üretim İşletmelerine Yönelik Demografik Bilgileri

Değişkenler	Gruplar	N	%
Yöneticinin Cinsiyeti	Erkek	128	73,56
	Kadın	46	26,44
	Toplam	174	100,00
Yöneticinin Medeni Durumu	Evli	62	35,63
	Bekar	112	64,37
	Toplam	174	100,00
Yöneticinin Yaşı	18-24	73	41,95
	25-30	66	37,93
	31-40	28	16,09
	41-50	5	2,87
	51-60	2	1,15
	Toplam	174	100,00
Yöneticinin Eğitim Düzeyi	Lise	24	13,79
	Önlisans	43	24,71
	Lisans	40	22,99
	Lisans Üstü	65	37,36

	Diğer	2	1,15
	Toplam	174	100,00
İşletmenin Hukuki Statüsü	Şahıs	55	31,61
	İtd.Şti	66	37,93
	A.Ş.	47	27,01
	Diğer	6	3,45
	Toplam	174	100,00
Sektördeki Deneyim	0-5 yıl	55	31,61
	6-10 yıl	48	27,59
	11-15 yıl	31	17,82
	16-20 yıl	22	12,64
	21 yıl ve üstü	18	10,34
	Toplam	174	100,00
İşletmenin Çalıştırdığı Personel Sayısı	0-10	52	29,89
	11-20	27	15,52
	21-30	37	21,26
	31 ve üstü	58	33,33
	Toplam	174	100,00
Yöneticinin İşyerindeki Pozisyonu	Kendi işyeri	36	20,69
	İşyeri ortağı	22	12,64
	Çalışan	116	66,67
	Toplam	174	100,00
İşletmenin Faaliyet Alanı	Tekstil dokuma sanayii	8	4,60
	Orman ürünleri-mobilya sanayi	22	12,64
	Kimya, petrol, lastik, plastik sanayi	14	8,05
	Madencilik taş ve toprağa dayalı sanayii	21	12,07
	Makina metal sanayii	26	14,94
	Tüketim malları üretimi ve pazarlama	6	3,45
	Otomotiv sanayii	19	10,92
	Gıda maddeleri üretimi, kadayıf, et, süt üretim işletmeleri	11	6,32
	Diğer işletmeler	37	21,26
	İnşaat hazır beton çimento	5	2,87
	Elektrik elektronik beyaz eşya	5	2,87
	Toplam	174	100,00

5.4.2. Üretim İşletmelerinin Muhasebe Bilgi Sistemlerinin Veri Kayıt Şekilleri

Üretim işletmelerinin muhasebe bilgi sistemlerinin incelenmesine yönelik olarak geliştirilen ankette dört alt boyut bulunmaktadır. Bu boyutlardan birincisi üretim işletmelerinin verileri nasıl kaydettiklerini tespit etmeye yöneliktir. Bu alt boyuttaki maddelerin genel amacı, işletmede kullanılan veriler kaydedilirken bilişim teknolojilerinden yararlanma düzeyini belirlemektir. Anketin tüm alt boyutundaki maddeler için beşli likert tipi yanıtlama sistemi kullanılmıştır (1=Kesinlikle Katılmıyorum...5=Kesinlikle Katılıyorum). Bu bağlamda işletmelerin veri kayıt şekilleri alt boyutundaki maddelere katılma düzeylerinin artması işletmelerin verileri kaydederken daha çok bilişim teknolojilerinden yararlandıkları şeklinde değerlendirilmiştir.

Anket maddelerinin değerlendirilmesinde aralık değerlendirmesi yöntemi kullanılmıştır. Buna göre aralık belirlemek için $((n-1)/n)$ formülünden yararlanılmıştır. Buradaki “n” değeri likert

tipi ölçekteki düzey sayısına eşittir. Bu çalışmada beşli likert kullanıldığından aralık değeri $((5-1)/5=0,8)$ olarak elde edilir. Elde edilen bu 0,8 değeri beşli likertten en alt düzeyinden başlayarak sırasıyla eklenerek aritmetik ortalama için değerlendirme aralıkları elde edilmiştir. Buna göre eğer herhangi bir anket maddesine ait aritmetik ortalama (\bar{X});

$1,0 \leq \bar{X} < 1,8$ ise katılımcıların o anket maddesinde belirtilen ifadeye kesinlikle katılmadıkları;

$1,8 \leq \bar{X} < 2,6$ ise katılımcıların o anket maddesinde belirtilen ifadeye katılmadıkları;

$2,6 \leq \bar{X} < 3,4$ ise katılımcıların o anket maddesinde belirtilen ifadeye katılıp katılmama konusunda kararsız oldukları;

$3,4 \leq \bar{X} < 4,2$ ise katılımcıların o anket maddesinde belirtilen ifadeye katıldıkları;

$4,2 \leq \bar{X} < 5,0$ ise katılımcıların o anket maddesinde belirtilen ifadeye kesinlikle katıldıkları şeklinde değerlendirilmiştir.

Tablo 2. Üretim İşletmelerinin Muhasebe Bilgi Sistemlerinin Genel Değerlendirmesine Yönelik Bulgular

Anket Maddeleri	N	\bar{X}	Ss
A-Üretim İşletmelerinin Veri Kayıt Şekilleri	-	-	-
İşletmemizin tüm bölümleri veri kayıt işlemlerimiz bilgisayar ortamında gerçekleşmektedir.	174	4,03	1,258
İşletmemiz veri kayıt işlemleri için özel bir yazılım kullanmaktadır.	174	4,06	1,206
İşletmemizdeki veri kayıt sistemi, tüm bölümler arasında gerçek zamanlı ve entegre olarak çalışmaktadır.	174	3,81	1,199
İşletmemizdeki veri kayıt sisteminde kullanılan ekipman teknolojik ve sektörel gelişmelere uygun olarak sürekli yenilenmektedir.	174	3,84	1,104
Veri Kayıt Şekilleri Ortalama Puanı	174	3,94	0,961
B-Üretim İşletmelerinin Veri Kayıt Türleri	-	-	-
İşletmemiz Müşteri/ Satıcı bilgilerini kaydetmektedir.	174	4,30	1,082
İşletmemiz hammadde ve stok bilgileri kaydetmektedir.	174	4,22	1,174

İşletmemizde hammadde tedarik süreci kayıt altında tutulmaktadır.	174	4,10	1,107
İşletmemizde üretim bölümü faaliyetlerini kayıt altında tutmaktadır.	174	4,21	1,071
İşletmemizde pazarlama bölümü faaliyetlerini kayıt altında tutmaktadır.	174	4,08	1,145
İşletmemizde Finansman bölümü faaliyetlerini kayıt altında tutmaktadır.	174	4,22	1,069
İşletmemizde Personel ile ilgili veriler kayıt altında tutulmaktadır.	174	4,23	1,140
Veri Kayıt Türleri Ortalama Puanı	174	4,19	0,927
C-Kaydedilen Verilerin Doğruluğunu ve Güvenilirliğini Belirleme	-	-	-
İşletmemizdeki veri girişini bu konuda eğitim almış kişiler gerçekleştirmektedir.	174	4,09	1,06
İşletmemizdeki veriler kayıt işlemi sırasında oluşabilecek olası hatalara karşı düzenli olarak kontrol edilmektedir.	174	4,03	1,045
İşletmemizde veri kayıt işlemi sadece yetkilendirilmiş personeller tarafından gerçekleştirilmektedir.	174	4,15	1,076
İşletmemizde daha önce kaydedilmiş verilerin değiştirilmesi / silinmesi işlemi diğer sistemlerin ortak kullanılan verilerini de güncellemektedir.	174	3,86	1,176
Verilerin Doğruluğu ve Güvenilirliği Ortalama Puanı	174	4,03	0,867
D-Muhasebe Bilgi Sistemlerinin İşletmede Kullanım Amaçları	-	-	-
İşletmemiz üretim bölümünün malzeme tedariki ve malzeme gereksiniminin planlanmasını muhasebe bilgi sistemini kullanarak oluşturmaktadır.	174	3,70	1,214
İşletmemiz üretim maliyetlerini muhasebe bilgi sistemini kullanarak hesaplamaktadır.	174	3,97	1,172
İşletmemizde sipariş durum takibi muhasebe bilgi sistemi kullanılarak yapılmaktadır.	174	3,62	1,256
İşletmemizin çalışmakta olduğu müşteri ve satıcılara ait finansal bilgilerin güncel hali muhasebe bilgi sisteminde mevcut olup borç ve alacak analizleri bu veriler kullanılarak oluşturulmaktadır.	174	4,18	1,121
İşletmemizin nakit, kredi, borç, alacak vb.. bilgilerinin güncel hali muhasebe bilgi sisteminde mevcut olup finansal durum analizleri muhasebe bilgi sistemi verilerinden oluşturulmaktadır.	174	4,13	1,161
İşletmemizdeki personel bordrolarının hesaplanması ve oluşturulmasında muhasebe bilgi sistemi verileri kullanılmaktadır.	174	4,06	1,121
İşletmemize ait resmi evrakların hazırlanmasında muhasebe bilgi sistemindeki veriler kullanılmaktadır.	174	4,05	1,169
İşletmemize ait mali tabloların hazırlanması ve bu tabloların analizinde muhasebe bilgi sistemi kullanılmaktadır.	174	4,20	1,035
Kullanım Amaçları Ortalama Puanı	174	3,99	0,845

Tablo 2’de veri kayıt şekilleri alt boyutundaki maddeler ve bu maddelerden hesaplanan alt boyut ortalama puanına ilişkin aritmetik ortalama ve standart sapma değerleri verilmiştir. Elde edilen bulgulara göre üretim işletmelerin kayıt işlemlerini bilgisayar ortamında gerçekleştirdikleri ($3,4 \leq (\bar{X}=4,03) < 4,2$); veri kayıt işlemleri için özel bir yazılım kullandıkları ($3,4 \leq (\bar{X}=4,06) < 4,2$); veri kayıt sisteminin işletmedeki tüm bölümler arasında gerçek zamanlı ve entegre olarak çalıştığı ($3,4 \leq (\bar{X}=3,81) < 4,2$); veri kayıt sisteminin teknolojik ve sektörel gelişmeler doğrultusunda sürekli güncellendiği ($3,4 \leq (\bar{X}=3,84) < 4,2$) tespit edilmiştir. Ayrıca genel olarak üretim işletmelerinin verileri kayıt ederken bilişim teknolojilerinden yararlandıkları belirlenmiştir ($3,4 \leq (\bar{X}=3,94) < 4,2$).

Tablo 2’deki “Üretim İşletmelerinin Veri Kayıt Türleri” alt boyutundaki maddelerin genel amacı, işletmelerin ne tür verileri kayıt altına aldıklarını tespit etmektir. Bunun yanı sıra veri kayıt türleri ortalama puanı ise bir işletmenin ne kadar farklı türde veri kaydettiğine ilişkin bir değerlendirme yapma olanağı sağlamaktadır.

Tablo 2’de görüldüğü üzere üretim işletmelerinin müşteri/satıcı bilgilerini ($4,2 \leq (\bar{X}=4,30) < 5,0$); hammadde ve stok bilgilerini ($4,2 \leq (\bar{X}=4,22) < 5,0$); üretim bölümü faaliyetlerini ($4,2 \leq (\bar{X}=4,21) < 5,0$); finansman bölümü faaliyetlerini ($4,2 \leq (\bar{X}=4,22) < 5,0$) ve personel verilerini ($4,2 \leq (\bar{X}=4,23) < 5,0$) kesinlikle kayıt altına aldıkları, hammadde tedarik süreci ($3,4 \leq (\bar{X}=4,10) < 4,2$) ve pazarlama bölümü süreci faaliyetlerini ($3,4 \leq (\bar{X}=4,08) < 4,2$) ise kayıt altına aldıkları tespit edilmiştir. Bunun yanı sıra genel olarak işletmelerin yukarıda belirtilen veri türlerinin tamamını kayıt altına aldıkları belirlenmiştir ($3,4 \leq (\bar{X}=4,19) < 4,2$).

Tablo 2’deki “Kaydedilen Verilerin Doğruluğu ve Güvenilirliğini Belirleme” alt boyutundaki maddelerin genel amacı, işletmelerin verile-

rin doğru ve güvenilir bir şekilde kayıt altına alınması için ne düzeyde önlem aldıklarını belirlemektir. Ayrıca verilerin doğruluğu ve güvenilirliği ortalama puanı verilerin kayıt altına alınırken güvenilirliğini sağlama konusunda işletmelerin genel olarak değerlendirilmesine olanak tanımaktadır.

Tablo 2’de görüldüğü üzere üretim işletmelerinde veri girişi bu konuda eğitim almış kişilerce gerçekleştirilmekte ($3,4 \leq (\bar{X}=4,09) < 4,2$); veri kayıt işlemi sırasında oluşabilecek hatalara karşı düzenli olarak kontrol edilmekte ($3,4 \leq (\bar{X}=4,03) < 4,2$); veri kayıt işlemleri sadece yetkilendirilmiş personeller tarafından gerçekleştirilmekte ($3,4 \leq (\bar{X}=4,15) < 4,2$); verilerin değiştirilmesi/sililmesi işleminden etkilenebilecek diğer ortak sistemlerin de güncellenmesinin sağlanmakta ($3,4 \leq (\bar{X}=3,86) < 4,2$) olduğu tespit edilmiştir. Bunun yanı sıra genel olarak işletmelerin verilerin doğruluğu ve güvenilirliği sağlama konusunda yukarıda belirtilen tedbirleri aldıkları tespit edilmiştir ($3,4 \leq (\bar{X}=4,03) < 4,2$).

Tablo 2’deki “Muhasebe Bilgi Sistemlerinin İşletmede Kullanım Amaçları” alt boyutundaki maddelerin genel amacı, işletmelerin muhasebe bilgi sistemlerini işyerlerinde hangi amaçla kullandıklarını tespit etmektir. Bu bağlamda işletmelerin muhasebe bilgi sistemlerini, üretim bölümünün malzeme tedariki ve malzeme gereksinimlerinin planlanmasında ($3,4 \leq (\bar{X}=3,70) < 4,2$); üretim maliyetlerinin hesaplanmasında ($3,4 \leq (\bar{X}=3,97) < 4,2$); sipariş durum takibinde ($3,4 \leq (\bar{X}=3,62) < 4,2$); müşteri ve satıcıların borç ve alacak analizlerinin yapılmasında ($3,4 \leq (\bar{X}=4,18) < 4,2$); finansal durum analizlerinin yapılmasında ($3,4 \leq (\bar{X}=4,18) < 4,2$); personel bordrolarının oluşturulmasında ($3,4 \leq (\bar{X}=4,06) < 4,2$) ve işletmeye ait resmi evrakların hazırlanmasında ($3,4 \leq (\bar{X}=4,05) < 4,2$) muhasebe bilgi sistemleri kullanılırken, işletmeye ait mali tabloların hazırlanması ve analizinde ise muhasebe bilgi sistemleri kesinlikle kullanılmaktadır.

($4,2 \leq (\bar{X}=4,20) < 5,0$). Bunun yanı sıra genel olarak işletmelerin muhasebe bilgisi sistemlerini yukarıda belirtilen amaçlar doğrultusunda kullandıkları belirlenmiştir ($3,4 \leq (\bar{X}=3,99) < 4,2$).

5.4.3. Yöneticilerin Yaşları ile Muhasebe Bilgi Sistemi Arasındaki İlişki

Yaş değişkeninin dağılımı incelendiğinde 174 yöneticinin 73'ünün 18 ile 24 yaş aralığında, 66'sının 25 ile 30 yaş arasında, 28'inin 31 ile 40 yaş

arasında, 5'inin 41 ile 50 yaş arasında ve 2'sinin ise 51 yaş üzerinde olduğu görülmektedir. Bu bağlamda yaşa göre gruplar arası karşılaştırmalar yaparken 41-50 ve 51 yaş üstü gruplarında çok az sayıda katılımcı bulunması analiz sonuçlarını olumsuz etkileyeceğinden bu yaş grupları 31-40 yaş grubu ile birleştirilmiştir. Böylelikle gruplar arası dağılım dengesi sağlanmaya çalışılmıştır. Elde edilen yeni gruplara göre yapılan Kruskal Wallis H testi sonuçları Tablo 3'de verilmiştir.

Tablo 3. Yöneticileri Yaşları ile Muhasebe Bilgi Sistemi Alt Boyutlarına Yönelik H testi Sonuçları

	N	H	Sd	p	OS			Gruplar arası farklar
					18-24	25-30	31-	
Veri Kayıt Şekilleri	174	,178	2	,915	89,21	86,90	85,06	-
Veri Kayıt Türleri	174	3,676	2	,159	95,44	84,21	77,14	-
Verilerin Doğruluğu ve Güvenilirliği	174	,229	2	,892	89,55	85,56	86,87	-
İşletmede Kullanım Amaçları	174	1,103	2	,576	92,01	85,35	82,16	

Tablo 3'te görüldüğü üzere yöneticilerin yaşları ile muhasebe bilgi sistemi anketinin alt boyutları arasında anlamlı bir ilişki bulunmamıştır.

5.4.4. Yöneticilerin Eğitim Düzeyleri ile Muhasebe Bilgi Sistemi Arasındaki İlişki

Yöneticilerin eğitim düzeyleri incelendiğinde 24 lise, 43 önlisans, 40 lisans, 65 lisansüstü ve 2 de diğer mezun bulunmaktadır. Diğer grubunda bulunan 2 kişi analiz sonuçlarını olumsuz etkileyebileceğinden analize bu grup dışarıda tutularak 172 katılımcı ile devam edilmiştir.

Tablo 4. Yöneticilerin Eğitim Düzeyleri ile Muhasebe Bilgi Sistemi Alt Boyutlarına Yönelik H testi Sonuçları

	N	H	Sd	p	OS				Gruplar arası farklar*
					1-Lise	2-Önlisans	3-Lisans	4-Lisans Üstü	
Veri Kayıt Şekilleri	172	7,462	3	,059	78,1	80,2	76,9	99,6	-
Veri Kayıt Türleri	172	13,467	3	,004	71,4	71,0	86,3	102,5	2-4
Verilerin Doğruluğu ve Güvenilirliği	172	5,959	3	,114	67,3	83,6	86,6	95,5	-
İşletmede Kullanım Amaçları	172	10,918	3	,012	76,4	75,4	78,5	102,5	2-4;3-4

*p<.0083 (Boferroni düzeltmesi uygulanmıştır)

Tablo 4’de görüldüğü üzere yöneticilerin eğitim düzeyleri ile işletmedeki “Veri Kayıt Türleri” (H=13,467; p<0,05) ve muhasebe bilgi sisteminin “İşletmede Kullanım Amaçları” (K=10,918; p<0,05) arasında anlamlı bir ilişki bulunmuştur. Gruplararası karşılaştırmalarda birden fazla karşılaştırmanın yapılmasının gerektiği durumlarda Bonferroni düzeltmesi uygulanmaktadır (Field, 2009). Buna göre anlamlılık düzeyi, uygulanan test sayısına bölünmelidir. Burada eğitim düzeyi değişkenininin 4 düzeyi bulunduğundan 6 adet ikili karşılaştırma yapılması gerekmektedir. Bu nedenle anlamlılık düzeyi $0,05/6=0,0083$ olarak bulunmuştur. Düzeltilmiş anlamlılık düzeyi dikkate alınarak gerçekleştirilen ikili karşılaştırmalar sonucunda, yöneticileri lisansüstü eğitim almış üretim işletmeleri yöneticilerinin ön lisans

mezunu olan işletmelere göre işyerlerinde daha fazla türde veriyi kayıt altına almaktadır. Yine yöneticileri lisansüstü eğitim almış üretim işletmelerinin hem önlisans hem de lisans mezunlarına göre işletmelerinde muhasebe bilgi sistemlerini daha fazla amaç için (daha kapsamlı) kullandıkları görülmektedir.

5.4.5. İşletmenin Hukuki Statüsü ile Muhasebe Bilgi Sistemi Arasındaki İlişki

Üretim işletmelerinin hukuki statüleri incelendiğinde araştırma kapsamındaki 17 işletmeden 55’i şahıs, 66’sı Ltd., 47’si A.Ş. ve 6’sı ise diğer olarak tespit edilmiştir. Diğer grubunda bulunan 6 işletme analiz sonuçlarını olumsuz etkileyebileceğinden analize bu grup dışarıda tutularak 168 işletme ile devam edilmiştir.

Tablo 5. İşletmelerin Hukuki Statüleri ile Muhasebe Bilgi Sistemi Alt Boyutlarına Yönelik H testi Sonuçları

	N	H	Sd	p	OS			Gruplar arası farklar*
					1-Şahıs	2-Ltd.	3.A.Ş.	
Veri Kayıt Şekilleri	168	16,36	2	,000	67,5	83,1	106,3	1-3
Veri Kayıt Türleri	168	17,21	2	,000	75,7	74,8	109,1	1-3;2-3
Verilerin Doğruluğu ve Güvenilirliği	168	27,09	2	,000	65,9	78,7	114,3	1-3;2-3
İşletmede Kullanım Amaçları	168	23,89	2	,000	65,4	80,9	111,9	1-3;2-3

*p<.016 (Boferroni düzeltmesi uygulanmıştır)

Tablo 5’de görüldüğü üzere üretim işletmesinin hukuki statüsü ile işletmenin veri kayıt şekilleri ($h=16,36;p<0,05$), veri kayıt türleri ($h=17,21;p<0,05$), kaydedilen verilerin doğruluğunun ve güvenilirliğinin belirlenmesi ($h=27,09;p<0,05$) ve muhasebe bilgi sisteminin işletme kullanım amaçları ($H=23,89;p<0,05$) arasında anlamlı bir ilişki bulunmuştur. Birden fazla gruplar arası karşılaştırma gerçekleştirildiğinden Boferroni düzeltmesi uygulanarak anlamlılık düzeyi $0,05/3=0,016$ olarak belirlenmiştir. Buna göre, A.Ş. işletmeleri şahıs işletmelerine göre muhasebe verilerini kaydederken bilgi teknolojilerini daha fazla kullanmaktadırlar. Yine A.Ş. işletmeleri hem Ltd. hem de şahıs

işletmelerine göre daha fazla türde veriyi kayıt altına almaktadır. Benzer şekilde A.Ş. işletmeleri verilerin güvenliğini ve doğruluğunu sağlama konusunda hem Ltd. hem de şahıs işletmelerine göre daha fazla önlem almaktadır. Son olarak, A.Ş. işletmeleri hem Ltd. hem de şahıs işletmelerine göre muhasebe bilgi sistemlerini daha kapsamlı olarak kullanmaktadırlar.

5.4.6. İşletmenin Sektördeki Deneyimi ile Muhasebe Bilgi Sistemi Arasındaki İlişki

Tablo 6’da görüldüğü üzere üretim işletmelerinin sektördeki deneyimleri ile muhasebe bilgi sistemleri anketinin alt boyutları arasında anlamlı bir ilişki bulunmamıştır.

Tablo 6. Sektördeki Deneyim ile Muhasebe Bilgi Sistemi Alt Boyutlarına Yönelik H testi Sonuçları

	N	H	Sd	p	OS					Gruplar arası farklar*
					0-5 yıl	6-10 yıl	11-15 yıl	16-20 yıl	21 yıl ve üstü	
Veri Kayıt Şekilleri	174	7,190	4	,126	90,3	93,2	84,6	62,8	98,8	-
Veri Kayıt Türleri	174	1,609	4	,807	83,5	94,9	85,9	83,4	87,9	-
Verilerin Doğruluğu ve Güvenilirliği	174	1,309	4	,860	89,2	89,1	79,0	86,5	94,0	-
İşletmede Kullanım Amaçları	174	4,064	4	,397	88,8	92,9	87,9	68,0	92,1	-

5.4.7. İşletmenin Çalıştırdığı Personel Sayısı ile Muhasebe Bilgi Sistemi Arasındaki İlişki

Tablo 7’de görüldüğü üzere üretim işletmesinin çalıştırdığı personel sayısı ile işletmenin veri kayıt şekilleri ($H=13,071$; $p<0,05$) arasında anlamlı bir ilişki bulunmuştur. Birden fazla gruplara-

rası karşılaştırma gerçekleştirildiğinden Boferroni düzeltmesi uygulanarak anlamlılık düzeyi $0,05/6=0,083$ olarak belirlenmiştir. Buna göre, 31 ve üzeri sayıda personel çalıştıran üretim işletmeleri 0 ile 10 arasında personel çalıştıran üretim işletmelerine göre daha fazla türde veriyi kayıt altına almaktadır.

Tablo 7. İşletmenin Çalıştırdığı Personel Sayısı ile Muhasebe Bilgi Sistemi Alt Boyutlarına Yönelik H testi Sonuçları

	N	H	Sd	p	OS				Gruplar arası farklar*
					1) 0-10	2) 11-20	3) 21-30	4) 31 ve üstü	
Veri Kayıt Şekilleri	174	3,777	3	,287	78,98	83,70	87,26	97,06	-
Veri Kayıt Türleri	174	13,071	3	,004	71,09	79,13	90,66	104,09	1-4
Verilerin Doğruluğu ve Güvenilirliği	174	7,776	3	,051	79,23	76,74	84,19	102,03	-
İşletmede Kullanım Amaçları	174	3,635	3	,304	79,09	83,04	88,09	96,74	-

* $p<0,083$ (Boferroni düzeltmesi uygulanmıştır)

5.4.8. Yöneticinin İşyerindeki Pozisyonu ile Muhasebe Bilgi Sistemi Arasındaki İlişki

Tablo 8’de görüldüğü üzere üretim işletmesinin yöneticisinin işyerindeki pozisyonu ile işletmenin veri kayıt şekilleri ($h=12,103;p<0,05$), veri kayıt türleri ($h=16,666;p<0,05$), kaydedilen verilerin doğruluğunun ve güvenilirliğinin belirlenmesi ($h=7,882;p<0,05$) ve muhasebe bilgi sisteminin işletmede kullanım amaçları ($H=16,483;p<0,05$) arasında anlamlı bir ilişki bulunmuştur. Birden fazla gruplararası karşılaştırma gerçekleştirildiğinden Boferroni düzeltmesi uygulanarak anlamlılık düzeyi $0,05/3=0,016$ olarak belirlenmiştir. Buna göre,

yöneticisi ücretli çalışan üretim işletmelerinin hem yöneticisi işyeri ortağı olan hem de kendi işyerinin yöneticisi olan işletmelere göre veri kayıtlarında bilişim teknolojilerini daha fazla kullandıkları, yöneticisi ücretli çalışan işletmelerin yöneticisi işletme ortağı olan işletmelere göre daha fazla türde veriyi kayıt altına aldıkları ve verilerin doğruluğunu ve güvenliğini sağlayıcı daha fazla önlem aldıkları; yöneticisi ücretli çalışan işletmelerin hem yöneticisi işyeri ortağı hem de kendi işyerinin yöneticisi olan işletmelere göre muhasebe bilgi sistemlerini daha kapsamlı (daha fazla amaç için) olarak kullandıkları tespit edilmiştir.

Tablo 8. Yöneticinin İşyerindeki Pozisyonu ile Muhasebe Bilgi Sistemi Alt Boyutlarına Yönelik H testi Sonuçları

	N	H	Sd	p	OS			Gruplar arası farklar*
					1) kendi işyeri	2) işyeri ortağı	3) çalışan	
Veri Kayıt Şekilleri	174	12,103	2	,002	69,63	67,57	96,83	1-3;2-3
Veri Kayıt Türleri	174	16,666	2	,000	76,92	53,16	97,30	2-3
Verilerin Doğruluğu ve Güvenilirliği	174	7,882	2	,019	81,64	62,77	94,01	2-3
İşletmede Kullanım Amaçları	174	16,483	2	,000	70,29	59,16	98,22	1-3;2-3

* $p<.016$ (Boferroni düzeltmesi uygulanmıştır)

5.4.9. İşletmenin Faaliyet Alanı ile Muhasebe Bilgi Sistemi Arasındaki İlişki

İşletmelerin gösterdikleri faaliyet alanları incelendiğinde bazı faaliyet alanlarındaki işletme sayısının diğerlerine oranla oldukça az oldukları görülmektedir. Örneğin, inşaat hazır beton çimento faaliyet alanında sadece 5 işletme yer almaktadır. Bu nedenle İnşaat ve hazır beton faaliyet alanı madencilik taş ve toprağa bağlı sanayi ile; elektronik beyaz eşya faaliyet alanı makine metal sanayi ile; tüketim malları üretimi ve pa-

zarlama faaliyet alanı gıda maddeleri üretimi faaliyet alanları ile birleştirilerek yeniden gruplandırılmış ve analize bu şekilde devam edilmiştir. Bunun yanı sıra diğer işletmeler faaliyet alanı karşılaştırmalar sonunda elde edilen bulguların yorumlanması açısından bir katkı sağlama olanağı olmadığından analizin dışında tutulmuştur. Tablo 9’da görüldüğü üzere, işletmelerin faaliyet alanları ile muhasebe bilgi sistemi anketi alt boyutları arasında anlamlı bir ilişki bulunmamıştır.

Tablo 9. İşletmenin Faaliyet Alanı ile Muhasebe Bilgi Sistemi Alt Boyutlarına Yönelik H testi Sonuçları

	N	H	Sd	p	OS							Gruplar arası farklar
					1) Tekstil dokuma sanayii	2) Orman ürünleri-Mobilya sanayi	3) Kimya, petrol, lastik, plastik sanayi	4) Madencilik, İnşaat Hazır Beton Çimento taş ve toprağa dayalı sanayii	5) Makina metal ve Elektrik-Elektronik Beyaz eşya sanayii	6) Gıda Malları ve Tüketim malları üretimi ve pazarlama	7) Otomotiv sanayii	
Veri Kayıt Şekilleri	137	11,3	6	,078	72,1	48,9	79,5	77,7	65,3	84,5	63,0	-
Veri Kayıt Türleri	137	11,2	6	,080	70,5	49,0	71,3	77,7	61,7	84,1	76,0	-
Verilerin Doğruluğu ve Güvenilirliği	137	11,5	6	,074	58,0	53,4	75,8	81,8	58,4	79,3	77,0	-
İşletmede Kullanım Amaçları	137	6,1	6	,406	68,1	57,1	69,8	78,0	63,9	83,1	65,6	-

6.SONUÇ

Ülkelerin gelişmişliklerinin en önemli göstergelerinden bir tanesi üretim işletmelerinin fazla olmasıdır. Günümüz koşullarında çağdaş yönetim teknikleri ile donatılmış üretim işletmeleri yöneticilerinin başarılı oldukları açıkça görülmektedir. Çünkü bu işletmeleri başarıya götüren etmenler yöneticilerin işletme faaliyetleri ile ilgili verdikleri kararlar sonucunda ortaya çıkmaktadır. Yöneticiler karar verirken muhasebe bilgi sistemi çıktılarını kullanarak kararlarında belirsizlikleri en aza indirmektedirler. Bu doğrultuda Batı Akdeniz Bölgesi'nde faaliyette bulunan üretim işletmelerinin muhasebe bilgi sistemi kullanımı ile ilgili yapılan çalışmada aşağıdaki sonuçlara ulaşılmıştır:

- Üretim işletmelerinin kayıt işlemlerini bilgisayar ortamında gerçekleştirdikleri, veri kayıt işlemleri için özel bir yazılım kullandıkları, veri kayıt sisteminin işletmedeki tüm bölümler arasında gerçek zamanlı ve entegre olarak çalıştığı, veri kayıt sisteminin teknolojik ve sektörel gelişmeler doğrultusunda sürekli güncellendiği tespit edilmiştir. Ayrıca genel olarak üretim işletmelerinin verileri kayıt ederken bilişim teknolojilerinden yararlandıkları belirlenmiştir.
- Üretim işletmelerinin müşteri/satıcı bilgilerini, hammadde ve stok bilgilerini, üretim bölümü faaliyetlerini, finansman bölümü faaliyetlerini ve personel verilerini kesinlikle kayıt altına aldıkları, hammadde tedarik süreci ve pazarlama bölümü süreci faaliyetlerini ise kayıt altına aldıkları tespit edilmiştir. Bunun yanı sıra genel olarak işletmelerin yukarıda belirtilen veri türlerinin tamamını kayıt altına aldıkları belirlenmiştir.
- Üretim işletmelerinde veri girişi bu konuda eğitim almış kişilerce gerçekleştirilmekte, veri kayıt işlemi sırasında oluşabilecek hata-

lara karşı düzenli olarak kontrol edilmekte, veri kayıt işlemleri sadece yetkilendirilmiş personeller tarafından gerçekleştirilmekte, verilerin değiştirilmesi/sililmesi işleminden etkilenebilecek diğer ortak sistemlerin de güncellenmesinin sağlanmakta olduğu tespit edilmiştir. Bunun yanı sıra genel olarak işletmelerin verilerin doğruluğu ve güvenilirliği sağlama konusunda yukarıda belirtilen tedbirleri aldıkları tespit edilmiştir.

- İşletmeler tarafından üretim bölümünün malzeme tedariki ve malzeme gereksinimlerinin planlanmasında, üretim maliyetlerinin hesaplanmasında, sipariş durum takibinde, müşteri ve satıcıların borç ve alacak analizlerinin yapılmasında, finansal durum analizlerinin yapılmasında, personel bordrolarının oluşturulmasında ve işletmeye ait resmi evrakların hazırlanmasında muhasebe bilgi sistemleri kullanılırken, işletmeye ait mali tabloların hazırlanması ve analizinde ise muhasebe bilgi sistemleri kesinlikle kullanılmaktadır. Bunun yanı sıra genel olarak işletmelerin muhasebe bilgisi sistemlerini yukarıda belirtilen amaçlar doğrultusunda kullandıkları belirlenmiştir.
- Yöneticilerin yaşları ile muhasebe bilgi sistemi anketinin alt boyutları arasında anlamlı bir ilişki bulunmamıştır.
- Yöneticilerin eğitim düzeyleri ile işletmedeki “Veri Kayıt Türleri” ve muhasebe bilgi sistemin “İşletmede Kullanım Amaçları” arasında anlamlı bir ilişki bulunmuştur. Yöneticileri lisansüstü eğitim almış üretim işletmeleri yöneticileri ön lisans mezunu olan işletmelere göre işyerlerinde daha fazla türde veri kayıt altına almaktadır. Yine yöneticileri lisansüstü eğitim almış üretim işletmeleri hem önlisans hem de lisans mezunlarına göre işletmelerinde muhasebe bilgi sistemlerini da-

ha fazla amaç için (daha kapsamlı) kullanmaktadır.

- Üretim işletmesinin hukuki statüsü ile işletmenin veri kayıt şekilleri, veri kayıt türleri, kaydedilen verilerin doğruluğunun ve güvenilirliğinin belirlenmesi ve muhasebe bilgi sisteminin işletme kullanım amaçları arasında anlamlı bir ilişki bulunmuştur. A.Ş. işletmeleri şahıs işletmelerine göre muhasebe verilerini kaydederken bilgi teknolojilerini daha fazla kullanmaktadırlar. Yine A.Ş. işletmeleri hem Ltd. hem de şahıs işletmelerine göre daha fazla türde veriyi kayıt altına almaktadır. Benzer şekilde A.Ş. işletmeleri verilerin güvenliğini ve doğruluğunu sağlama konusunda hem Ltd. hem de şahıs işletmelerine göre daha fazla önlem almaktadır. Son olarak, A.Ş. işletmeleri hem Ltd. hem de şahıs işletmelerine göre muhasebe bilgi sistemlerini daha kapsamlı olarak kullanmaktadırlar.
- Üretim işletmelerinin sektördeki deneyimleri ile muhasebe bilgi sistemleri anketinin alt boyutları arasında anlamlı bir ilişki bulunmamıştır.
- Üretim işletmesinin çalıştırdığı personel sayısı ile işletmenin veri kayıt şekilleri arasında anlamlı bir ilişki bulunmuştur. 31 ve üzeri

sayıda personel çalıştıran üretim işletmeleri 0 ile 10 arasında personel çalıştıran üretim işletmelerine göre daha fazla türde veri kayıt altına almaktadır.

- Üretim işletmesinin yöneticisinin işyerindeki pozisyonu ile işletmenin veri kayıt şekilleri, veri kayıt türleri, kaydedilen verilerin doğruluğunun ve güvenilirliğinin belirlenmesi ve muhasebe bilgi sisteminin işletmede kullanım amaçları arasında anlamlı bir ilişki bulunmuştur. Yöneticisi ücretli çalışan üretim işletmelerinin hem yöneticisi işyeri ortağı olan hem de kendi işyerinin yöneticisi olan işletmelere göre veri kayıtlarında bilişim teknolojilerini daha fazla kullandıkları, yöneticisi ücretli çalışan işletmelerin yöneticisi işletme ortağı olan işletmelere göre daha fazla türde veriyi kayıt altına aldıkları ve verilerin doğruluğunu ve güvenliğini sağlayıcı daha fazla önlem aldıkları; yöneticisi ücretli çalışan işletmelerin hem yöneticisi işyeri ortağı hem de kendi işyerinin yöneticisi olan işletmelere göre muhasebe bilgi sistemlerini daha kapsamlı (daha fazla amaç için) olarak kullandıkları tespit edilmiştir.
- İşletmelerin faaliyet alanları ile muhasebe bilgi sistemi anketi alt boyutları arasında anlamlı bir ilişki bulunmamıştır.

KAYNAKÇA

- Arslan, R. (2009), Bilgi Toplumuna Geçiş Sürecinde Bilginin Artan Ekonomik Değeri ve İşletmeler Üzerindeki Etkileri, Uluslar arası Davraz Kongresi Bildiriler Kitabı, (Isparta 2009), s.1506-1517.
- Cemalcılar, Ö. ve S. Önce (1999), Muhasebenin Kuramsal Yapısı, Eskisehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, No: 1093.
- Cemalcılar, Ö. ve N. Erdoğan (2000), Genel Muhasebe, Ankara: Beta Yayınları, 5. Basım.
- Çelik, O. (2003), Muhasebe Kuramı ve Uygulamaları Açısından Muhasebe Bilgilerinin Niteliği, No.52, Ocak, Ankara Üniversitesi: Siyasal Bilgiler Fakültesi.
- Demir, B. (2005), Üniversitede Kazanılan İletişim Becerilerinin Muhasebe Mesleğindeki Önemi, Muhasebe ve Finansman Dergisi (MUFAD), Sayı: 27, 117-124.
- Dinç, E. ve Abdioğlu, H. (2009), İşletmelerde Kurumsal Yönetim Anlayışı Ve Muhasebe Bilgi Sistemi İlişkisi: İMKB-100 Şirketleri Üzerine Ampirik Bir Araştırma Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi(12: 21), ss.157-184.
- Gökdeniz, Ü. (2005), İşletmelerde Muhasebe Bilgi Sistemine Yaklaşım, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı: 27, 86-93.
- Gürdal, K. (2004), “Yeni Ekonomi Kavramı ve Muhasebe Anlayışı” Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, 4, 3, Eylül: 87-110.
- Field, A. (2009). Discoveringstatisticsusing SPSS. Sagepublications.
- Kalmış, H. ve B. Dalgın (2010), Muhasebe Bilgilerinin Karar Almada Kullanımının Önemi Ve Çanakkale’de Faaliyet Gösteren Sanayi İşletmelerinde Bir Uygulama, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı: 46, 112-128.
- Karakaya, M. (1994), Muhasebe Bilgi Sistemi ve Bilgi Teknolojisi, Ankara, 1994.
- Kayguzozoğlu, M. ve Uluyol, O. (2011), İşletme Yöneticilerinin Muhasebe Bilgilerini Kullanım Düzeyinin Araştırılması ve Adıyaman Uygulaması, Yönetim Bilimleri Dergisi (9: 2) 299-320.
- Mizrahi, R. (2011), KOBİ’lerde Muhasebe Bilgi Sisteminin Etkin Kullanımı Üzerine Bir Araştırma, Organizasyon Ve Yönetim Bilimleri Dergisi, Cilt 3, Sayı 2, ISSN: 1309 -8039 (Online)
- O’regan, P. (2002), Financial Information Analysis, New York : J. Wiley Pub.
- Özkol, A.E., Çelik, M ve Gönen, S. (2005), Kurumsal Sosyal Sorumluluk Kavramı Ve Muhasebenin Sosyal Sorumluluğu. Muhasebe ve Finansman Dergisi (MUFAD), Sayı: 27, 134-145.
- Sürmeli, F. ve Diğlerleri, “Muhasebe Bilgi Sistemi”. (4.Baskı). Eskisehir: Anadolu Üniversitesi, 2001.
- Valid, C. ve A., Beldi (2006), Management Accounting: An Informational Tool or A Knowledge Device? The Manager’s Perceptions, 15 th Congress of European Anthropological Association, 31 August-3 September, Budapest, Hungary.
- Wallace, Wanda A. (1993), Financial Accounting, Ohio: South-Western Publishing Co., 2nd Edition.

MUHASEBEDE ETİK EĞİTİMİNDE ÇAĞDAŞ BİR MODEL: BÜTÜNLEŞİK ÖĞRETİM UYGULAMASI*

Doç. Dr. Çağnur Kaytmaz BALSARI**

Doç. Dr. A. Fatih DALKILIÇ***

Araş. Gör. İ. Onur ÖZ****

Araş. Gör. Melissa N. CAGLE*****

ÖZET

Etik farkındalık kavramı özellikle muhasebe skandalları olarak bilinen Enron, WorldCom, Parmalat ve Tyco gibi olaylardan sonra daha da önem kazanmıştır. Muhasebede etik eğitiminin amaçlarının gerçekleştirilmesi için; muhasebe etik eğitiminin üniversite ders programlarında ayrı bir ders olarak mı, yoksa bütün müfredatta bütünlük bir şekilde mi olması gerektiği literatürde tartışılan bir konudur. Ek olarak etik eğitiminin verilme yöntemleri de literatürde tartışılmakta ve etik farkındalığı en üst düzeye çıkarabilmek için farklı uygulamaların sonuçları değerlendirilmektedir. Belirli oyunlar, vaka çalışmaları ve vinyetler yardımıyla etik farkındalık yaratma ve etik karar verme yetisi kazandırılabilirliği düşünülmektedir. Bu yöntemler içerisinde, oyun temelli uygulamalar son dönemde önem kazanmıştır. Çalışma kapsamında finansal muhasebe dersi alan; aynı seviyedeki öğrencilerden oluşan 2 farklı sınıfla bir deney yapılmıştır. Bu bağlamda deney grubuna yukarıda bahsi geçen araçlar ile etik eğitimi verilmiş; ve çalışma sonucunda kontrol grubu ile ortak gerçekleştirilen bir test yardımıyla etik farkındalık düzeyleri karşılaştırılmıştır. Çalışma muhasebe eğitimi literatürüne etik eğitimi metotları ve etik algısına etkileri bakımından katkı vermesi amaçlanmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe Eğitimi, Etik, Bütünlük Etik Öğretimi

JEL Kodları: M40, M41, M49

A CONTEMPORARY EDUCATION MODEL ON ETHICS IN ACCOUNTING: AN INTEGRATED INSTRUCTIONAL APPLICATION

ABSTRACT

The concept of ethical awareness gained importance after the accounting scandals known as Enron, WorldCom, Tyco, Parmalat. Literature extensively discusses whether or not the study of ethics should be incorporated into the university accounting curricula or if a whole class is needed in order to reach education objectives. In addition, ethical training methods are also a topic of discussion in literature and different application results for raising levels of ethical awareness are evaluated. By the utilization of certain games, case studies and vignettes it is surmised that an ethical awareness and an ethical decision-making ability can be cultivated. Among these methods, game-based applications have recently gained importance. In this study, we observe two equal-leveled financial accounting classes. Using the above mentioned tools we provide ethics training to the students and later, with the help of our control group, employ a test to compare levels of ethical awareness. This study aims to contribute to accounting education literature in terms of ethics education methods and ethical perceptions.

Key Words: Accounting Education, Ethics, Integrated Ethics Instructional

JEL Codes: M40, M41, M49

* Bu çalışma 31 Mayıs - 2 Haziran tarihleri arasında Gaziantep – Türkiye gerçekleştirilen 1. Uluslararası Muhasebe ve Finans Sempozyumunda bildiri olarak sunulmuştur.

** Dokuz Eylül Üniversitesi, cagnur.kaytmaz@deu.edu.tr

*** University of Wisconsin River Falls, ali.dalkilic@uwrf.edu

**** İzmir Ekonomi Üniversitesi, onur.oz@ieu.edu.tr

***** Dokuz Eylül Üniversitesi, melissa.cagle@deu.edu.tr

1. GİRİŞ

Yaşanan son küresel kriz muhasebe-finans krizinden çok, literatürde bir etik krizi olarak geçmektedir. Bu durumda yaşanan krizin işletmelerin muhasebenin temel kavram ve ilkelerinden uzaklaşarak gerçeğe uygun olmayan finansal raporlama yapımlarının bir sonucu olduğu söylenebilir. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) ülkemizde halka açık şirketler tarafından halen uygulanmakta olup, yeni ticaret kanunu ile Küçük ve Orta Ölçekli İşletmelerde (KOBİ) de kullanılmaya başlanacaktır. UFRS sahip olduğu esnek yapı ve tanıdığı uygulama seçenekleri ile uygulayıcılara mesleki bilgi ve yargılarını kullanma olanağını vermektedir. Ancak mesleki yargının meslek etiğine uygun olmayan kullanımı söz konusu olduğunda, oluşturulan yanıltıcı finansal raporlar krizi tetikleyen nedenler arasında önemli bir yer tutmaktadır. Bu tecrübeden yola çıkarak mesleki etiğin ihmal edilmesinin küresel ekonomi ve muhasebe alanın geleceğini etkileyebilecek en önemli tehditlerden birisi olduğunu söyleyebiliriz. Bu tehdidi azaltmanın tek yolu muhasebede mesleki etiğe taviz vermeden uygun davranılmasıdır.

Ancak bu şekilde muhasebe uygulamalarında muhasebeciye sağlanan seçenek ve esneklikler-

de gerçeğe uygun finansal raporların üretilmesine yol açacak kararların alınması sağlanabilir.

Etik farkındalığın kazanılmasında eğitimin oldukça önemli bir yeri olduğu geniş bir coğrafi alana yayılmış farklı üniversitelerde okuyan öğrenciler üzerinde yapılan çalışmalarla ortaya konulmuştur.¹ Üniversite öğrencileri arasında yapılan araştırmalar iş etiği dersi alan öğrencilerin almayan öğrencilerden bireysel değerlerini geliştirme etik sorunlarını (ikilemleri) tanıma ve “ahlaki farkındalığa sahip olma”² gibi temel noktalarda daha ileri düzeyde bir seçiciliğe sahip olduklarını ortaya koymuştur³. Dolayısıyla etik eğitimi “etik davranışa yönelik kişisel entegrasyonu artırıcı”⁴ bir etkiye sahiptir.

2. MUHASEBEDE ETİK EĞİTİMİNİN AMACI

Muhasebe alanındaki etiksel davranış gerekliliği üzerine çalışmalar, Amerika’da, meslek kuralları çerçevesinde 20.yy’ın başlarından itibaren gelişerek devam etmektedir.⁵

Özellikle 1980’lerden bu yana Muhasebe alanında etik eğitiminin gelişim sürecine “Amerikan Muhasebe Birliği” ve “Raporlama Yolsuzluklarının Görüşüldüğü Milli Komisyon” gibi resmi enstitülerin katılımları muhasebede etik eğitiminin önemi ve gerekliliği ön plana çıkarmıştır⁶. Muhasebede etik davranışın ve etiksel

- 1 Lau, Cubie L. L., (2010), “A Step Forward: Ethics Education Matters”, Journal of Business Ethics, Cilt 92, No. 4, Nisan, s. 565 – 584.,
- Wu, Chen-Fong, (2003), “A Study of the Adjustment of Ethical Recognition and Ethical Decision-Making of Managers-to-Be across the Taiwan Strait before and after Receiving a Business Ethics Education”, Journal of Business Ethics, , Cilt 45, Yayın 4, Temmuz, s. 291 – 307.
- 2 Smith, Patricia L, ve Oakley, Ellwood F., (1997), “Gender-Related Differences in Ethical and Social Values of Business Students: Implications for Management”, Journal of Business Ethics, Cilt: 16, No: 1, s. 37-45
- 3 Wu, Chen-Fong, 2003., Ritter, Barbara, (2006), “Can Business Ethics Be Trained? A Study Of The Ethical Decision Making Process In Business Students”, Journal of Business Ethics, Cilt 68, No. 2, s.153-164.
- 4 Lau, Cubie L. L., 2010
- 5 Loeb, Stephen E., (1988) “Teaching Students Accounting Ethics; Some Crucial Issues, Issues In Accounting Education”, Sonbahar, Cilt:3, s. 16-29.
- 6 Mele, Domènec, (2005), “Ethical Education in Accounting: Integrating Rules, Values and Virtues”, Journal of Business Ethics, Cilt: 57, No. 1, s. 97-109.

yaklaşımın meslek açısından gerekliliği diğer pek çok alanda olduğu gibi meslek kuralları çerçevesinde verilmektedir.⁷

Bu çerçevede verilen içerik: genel olarak karşılaşılabilecek sorulara ucu açık cevaplar yerine, meslek etiği ile ilgili genel doğrular üzerinde bir görüş birliğine varılması ve ikilem yaratan durumlarda rehber olabilecek bilginin ulaşılabilir olmasıdır.⁸ Muhasebe alanında etik eğitiminin uygulanış şekli sürekli olarak bir gelişim ve değişim göstermektedir. Bu sürecin verimli sonuçlar verebilmesi için öncelikle muhasebede etik eğitiminin amaçlarının belirlenmesi gerekmektedir⁹. Bu alanda etik eğitimiyle ilgili pek çok çalışması olan Loeb,¹⁰ 1988 yılındaki çalışmasında muhasebede etik eğitiminin amaçlarını;

- ahlaki konularla muhasebenin bağdaştırılması,
- etik uygulamaları olan konulara muhasebe içerisinde yer verilmesi,
- muhasebe uygulamalarında ahlaki yaklaşımın bir zorunluluk ve sorumluluk olarak algılanması,
- karar verme sürecinde karşılaşılan zorluklarda etik kaygının alınacak kararda göz önünde bulundurulması,

- muhasebe mesleğindeki belirsizliklerle başa çıkabilme,
- çevresel şartlarının etik davranışa uygun hale getirilmesi,
- muhasebede etik yaklaşımın tarihsel gelişim sürecinin bilinmesi ve,
- muhasebe etik öğretiminin genel etik öğretimiyle bağdaştırılması olarak önermiştir.

3. MUHASEBEDE ETİK EĞİTİMİ PLANLAMASI

Muhasebede etik eğitiminin amaçlarının gerçekleştirilmesi için; muhasebe etik eğitiminin üniversite ders programlarında ayrı bir ders olarak mı, yoksa bütün müfredatta bütünleşik edilmiş bir şekil de mi olması gerektiği literatürde oldukça tartışılmıştır¹¹. Bu konudaki görüş ayrılıkları muhasebe meslek örgütü (NASBA) ve üniversiteler-inin (AACSB) farklı yaklaşımlarından kaynaklanmaktadır. Amerika Muhasebeciler Birliği muhasebede etik eğitiminin entegrasyonu yaklaşımını benimseyerek, 2005 yılındaki düzenlemesinde CPA sınavına girebilmek için adayların 3 saat muhasebe etiği, 3 saat işletme etiği derslerini almasını zorunlu hale getirmiştir¹². Üniversiteler Birliği'ne dahil bazı üniversitelerde ise ayrı bir etik dersi ile etik eğitiminin verilmesi yaklaşımı benimsenmiştir¹³. Etik der-

7 Loeb, Stephen E. ve Bedingfield, James. P, (1972), "Teachings In Accounting Theory", Maryland University, s. 81, Loeb, Stephen E., (1978), Ethics in the Accounting Profession, John Wiley & Sons, Canada.

8 Abbott, Andrew, (1983), "Professional Ethics", American Journal of Sociology, Cilt: 88, No. 5, Mart, s. 855-885.

9 Loeb, Stephen E., (1991). "The Evaluation of Outcomes of Accounting Ethics Education", Journal of Business Ethics, Cilt:10, No:2, s.77 -84.

10 Loeb, S. E. ve Bedingfield, J., P, 1972., Loeb, S. E., 1978.,

Loeb, Stephen E. ve Rockness, Joanne (1992), "Accounting Ethics and Education: A Response", Journal of Business Ethics, Cilt:11, No:7, s.485 - 490.,

Loeb, Stephen E., (1994), "Ethics And Accounting Doctoral Education", Journal of Business Ethics, Cilt: 13, No. 10, s. 817-28.,

Loeb, Stephen E., (1988) "Teaching Students Accounting Ethics; Some Crucial Issues, Issues In Accounting Education", Sonbahar, Cilt:3, s. 16-29.

11 Fisher, D. ve Swanson. D., 2005., Swanson, D., 2004., Philips, R., 2003., Benner, J, 2002., Willen, L., 2004.

12 Blanthorne, Cindy., Kovar, Stacy, vd., (2007), "Accounting Educators' Opinions about Ethics In The Curriculum: An Extensive View". Issues In Accounting Education, Cilt. 22, Sayı:3, Ağustos, s.355-390.

13 Blanthorne, C., Kovar, S., vd., 2007, Fisher, D. ve Swanson. D., 2005.

sinin ayrı bir şekilde verilmesi gerektiğini savunanlar dersin tek başına alındığında etik kavramının öneminin daha iyi anlaşılacağını ve bütünlük etik öğretiminin bu şekilde daha kolay olacağını savunmaktadırlar.¹⁴

Öte yandan Oddo (1997)¹⁵ etik dersini ayrı bir ders olarak almanın öğrencinin bu dersin diğer derslerle olan bağlantısını kuramamasına yol açacağını belirtmekte, Mintz (1990)¹⁶ ise bütünlük etik dersinin öğrencinin etik yaklaşımını diğer disiplinlerle bir bütün olarak görmesini sağlayacağını savunmaktadır. Her iki görüşe benzer şekilde McNair ve Milam 1993¹⁷'de muhasebe etik alanındaki öğretim görevlileri arasında yaptıkları birden fazla temel muhasebe dersinde okutulması gerektiği sonucuna ulaşmışlardır. Ancak çalışmalarında muhasebede etik konusunun bir ya da

öğrencilerin öğretilen konunun önemini buldukları seviyede tam olarak algılayamayacakları düşüncesi temel muhasebe derslerini aldıktan sonra etik öğretimine geçilmesi gerektiği görüşünü ileri sürmüştür. Her iki karşıt görüş literatürde bir yere hakimdir. Etik dersinin ayrı ya da bütünlük olarak verilmesinden farklı olarak McPhail (2006)¹⁸ muhasebenin uygulama alanı itibarıyla, muhasebecilerin tamamıyla duygula-

rından arınmasına ve hiçbir şekilde karşıdaki kişilerle bir empati kuramamasına yol açtığını belirterek, bütünlük olsun ya da olmasın, etik dersi vasıtasıyla empati yetisinin anlayışının kazandırılabilceğini vurgulamaktadır. Muhasebede etik eğitiminin uygulanış şekliyle ilgili tam bir görüş birliği olmamasına rağmen etik dersleriyle amaçlanan, öğrencinin etik farkındalığı içselleştirmesi, karar alma süreçlerine ve davranışlarına dahil edilmesini sağlamaktır.

4. MUHASEBEDE ETİK EĞİTİMİNDE YÖNTEMLER

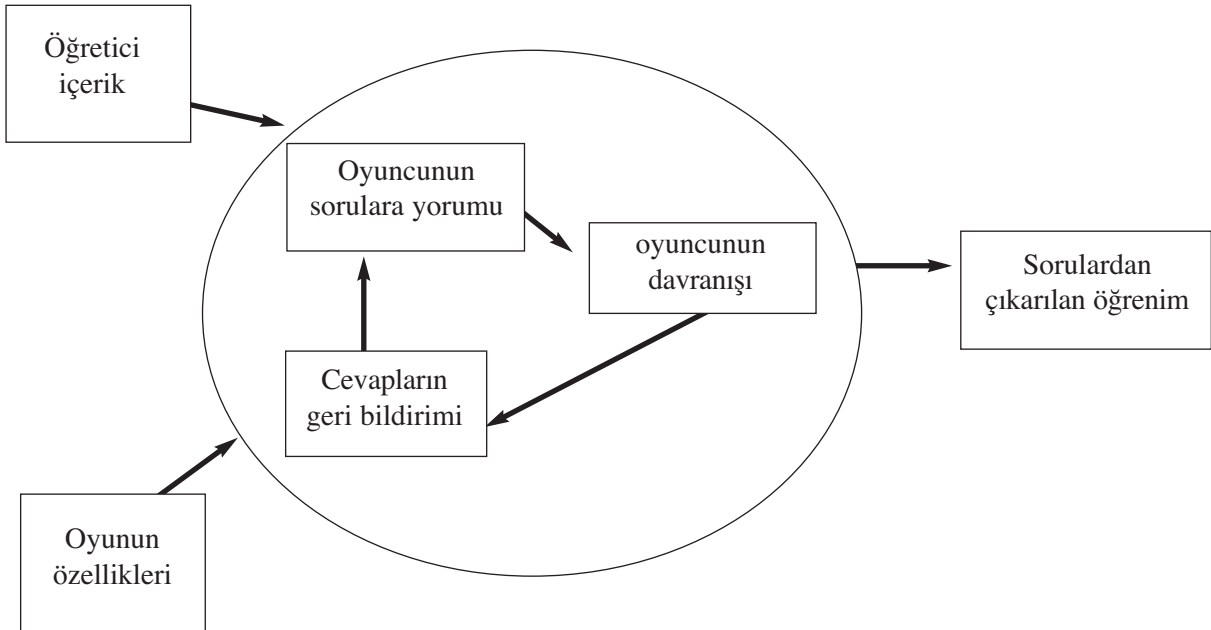
Muhasebe alanında etik eğitimi çeşitli yöntemlerle gerçekleştirilmektedir. Bu yöntemler muhasebede etik eğitiminin verilmeye başladığı ilk dönemlerde ağırlıklı olarak teori bazlı, daha sonra sınıf içi tartışmalar, vaka çalışmaları şeklinde¹⁹, zaman içerisinde canlandırmalar, simülasyonlar ve oyunlar uygulanmaya başlanmıştır²⁰. McNair ve Milam'ın 1993²¹ yılındaki araştırması sonucu muhasebe alanındaki etik eğitiminin 91.8%'inin sadece dersler vasıtasıyla verildiği ve 48%'nin hem ders hem de vaka çalışmalarıyla verildiği görülürken, Blanthorne vd, 2007²² yılında yaptıkları çalışmalarında etik eğitiminin dersler yoluyla verilme oranı 77.5%, vaka analizi oranı 70.9% olarak gözlenmiştir.

-
- 14 Fisher, D. ve Swanson, D., 2005. Loeb, Stephen E, (1998), "A Separate Course In Accounting Ethics: An Example", *Advances in Accounting Education*, Cilt 1 s.235-250.
- 15 Oddo, Alfonso R., (1997) "A Framework For Teaching Business Ethics", *Journal of Business Ethics*, Cilt 16, Yayın 3, Şubat, s. 293 – 297.
- 16 Mintz, (1990), "Ethics In The Management Accounting Curriculum", *Management Accounting*, Haziran, Cilt: 71 s. 51-54.
- 17 McNair, Frances ve Milam, Edward E., (1993), "Ethics In Accounting Education: What Is Really Being Done", *Journal of Business Ethics*, Cilt.12, October, s.797-809
- 18 Mcphail, Ken, (2006), "Going Public: A Brief Note On Civilising Accounting Ethics Education, *Business Ethics*", *A European Review*, Cilt 15, Yayın 3, Temmuz, s. 306.
- 19 Loeb, S. E. ve Bedingfield, J. P, 1972. McNair, F. ve Milam, Edward E., 1993.
- 20 Haywood, M. Elizabeth, McMullen, Dorothy A., vd., (2004), "Using Games To Enhance Student Understanding of Professional And Ethical Responsibilities", *Issues In Accounting Education*, Vol. 19, No.1 , s. 85-99.
- 21 McNair, F. ve Milam, Edward E., 1993.
- 22 Blanthorne, C., Kovar, S., vd., 2007.

Çalışmalardan da görüldüğü üzere özellikle zaman içerisinde etik eğitiminin öğretim şeklinin uygulamalı olarak gerçekleşmesinde öğrencilerin teorik bilgiyi daha soyut ve günlük hayata

uygulanamayacak şekilde algılamalarının etkisi olmuştur²³. Adams (1999)²⁴ dan adapte edilen aşağıdaki şekil oyun ve simulasyon tekniklerinin etik eğitiminde kullanımını açıklamaktadır.

Şekil 1: Uygulama Süreci



23 Furman, Frida Kerner, (1990), Teaching Business Ethics: Questioning the Assumptions, Seeking New Directions, Journal of Business Ethics, Cilt 9, Yayın 1, Ocak s. 31 – 38, Ritter, B., 2006

24 Adams, C., Amory, Alan, Naicker, Vincent ve J., (1999), “The Use Of Computer Games As An Educational Tool: Identification Of Appropriate Game Types And Game Elements”, British Journal of Education Technology, Cilt: 30, No:4

Muhasebe etik eğitiminin uygulanabilir ve öğretici olarak gerçekleştirilmesi için oyun temelli olarak uygulanması çalışmaları yapılmaktadır²⁵. Oyun temelli öğretimin birçok bilim alanında (Jeoloji, Paleontoloji, İngilizce, İşletme gibi) eğitim amaçlı kullanılması ve eğitim üzerinde olumlu etkilerinin gözlemlenmiş olması,²⁶ muhasebe etik eğitiminin de oyunlar yoluyla gerçekleştirilebileceğini desteklemektedir. Buna yönelik çalışmalar arasında “Bingo”²⁷ ve “Doğru Olanı Yap”²⁸ isimli masa oyunları bulunmaktadır. Bingo oyununun muhasebe öğrencilerinin etik karar alabilmeleri üzerinde pozitif bir etki yaptığı belirlenirken, “Doğru Olanı Yap” oyunu henüz piyasaya çıkarılmamakla birlikte öğrenciler üzerinde test edilmiş ve yapılan ölçümler sonucunda öğrencilerin etik sorulara yönelik cevapları etik farkındalıklarının arttığını göstermiştir. Her iki oyunda da amaç kazanmak değil olması gereken davranışı sorulansorular eşliğinde cevaplayarak oyunu tamamlamaktır.²⁹

“Doğru olanı yap” oyununda katılımcılar etik karar almaya yönelik sorulara evet/hayır şeklinde cevapların puanlamasını bilmeden cevap vermekte, sonuçta ise oyun kurucu tarafından en

yüksek puana sahip olan açıklanmaktadır. Sorulan soruların muhasebe mesleğiyle ilişkili oluşu ve iş yaşantısında bir muhasebecinin karşılaşılabileceği durumların oyun esnasında soru olarak gelmesi muhasebe öğrencisini oyunu oynarken hem eğlendirecek, hem de iş hayatına uygulanabilecek bir vaka üzerine vermiş olduğu kararı gözden geçirmesine ve kavramasına neden olacaktır. Oyundan örnek bir soru aşağıdaki gibidir; “Büyük bir muhasebe firmasında muhasebeci olarak çalışıyorsunuz ve firmanız XYZ isimli şirketi denetliyor. Denetimle ilgili işlemleri erken bitirmek adına Cumartesi günü iş yerinize gidip çalışıyorsunuz ancak çalıştığımız bu süreyi çalışma saatlerinizi gösteren tabloya yazmıyorsunuz, bunun nedeni ise denetim için size ayrılan bütçenin dışına çıkmak istemeyişiniz. Çalışma saatinizi çalışma saatlerini gösteren bu tabloya yazmamanız etik bir davranış mıdır?” Bu soruya vermiş olduğunuz cevap “hayır etik değildir” ise oyunda 2 puan alıyorsunuz, “evet etikdir” ise 2 puan kaybediyorsunuz. Ancak burada eğitim yönünden önemli olan verilen cevaptan çok cevaba ulaşılırken sınıf içerisindeki tartışmalar sonucunda sorudaki durumun detaylı olarak tüm yönleriyle etik teorileri içerecek şekilde incelenmesi olarak görülmesidir.

25 Haywood, M. Elizabeth, McMullen, Dorothy A., vd., (2004), “Using Games To Enhance Student Understanding of Professional And Ethical Responsibilities”, *Issues In Accounting Education*, Vol. 19, No.1 , s. 85-99.

26 Llyod, Peter ve van de Poel, Ibo, (2008), “Designing Games To Teach Ethics”, *Science and Engineering Ethics*, Cilt 14, Yayın 3, Eylül, s. 433 – 447.,

Reese, Curt ve Wells, “Teaching Academic Discussion Skills With A Card Game”, *Terri Simulation & Gaming*, Cilt 38, Yayın 4, Aralık, s. 546 – 555,

Ruess, R. ve Gardulski, A., (2001), “An Interactive Game Approach to Learning In Historical Geology and Paleontology” *Journal of Geoscience Education*, Mart.

27 Haywood, M. E., McMullen, D.A., vd., 2004.

28 Adams, C., vd., 1999

29 Adams, C vd., 1999

5. UYGULAMA

Çalışmanın bu bölümünde literatürde verilen oyun örneklerinden yola çıkılarak muhasebe öğrencilerine etik ikilem içeren bir durum örneği sunulmuş ve bu uygulamanın farklı sınıflardaki sonuçları değerlendirilmiştir. Uygulamanın ölçmeyi/ gözlemlemeyi hedeflediği iki boyut bulunmaktadır. İlki, münazara benzeri bir tartışma ortamının; oyunsal anlamda etik konusunu öğrenmeye katkısı var mıdır? İkinci boyut ise etik konusunu anlatarak tartışmanın mı, yoksa tartışma sonrası konu anlatımının mı daha uygun olduğunun belirlenmesidir.

Uygulama kapsamında Dokuz Eylül Üniversitesi İşletme Fakültesi'nde 2011-2012 Bahar yarısında yürütülmekte olan "Risk Odaklı İç Denetim" ve "Karar Verme Sürecinde Muhasebe" adlı dersler³⁰ pilot olarak seçilmiştir. Derslerin her ikisi de seçmeli ders olup, Bologna çalışmalarının bir sonucu olarak sınıf mevcudu 3. ve 4. sınıf işletme öğrencilerinden oluşmaktadır. Uygulama A sınıfında 27.02.2012 tarihinde B sınıfında ise 28.02.2012 tarihinde gerçekleştirilmiştir. Her iki sınıfta yapılan uygulamada da beşer kişiden oluşan ikişer grup yer almıştır. Cinsiyet etki-sinin elimine edilmesi bakımından grup içindeki erkek-kız öğrenci dağılımına dikkat edilmiştir.

Her iki sınıfta uygulanan senaryo şu şekildedir:³¹

"Büyük bir şirkette uzun süredir çalışıyorsunuz. Göreviniz gereği şirkete ait birçok özel bilgiye sahipsiniz. Yakın bir zaman içerisinde şirketin yayınladığı çevreye karşı sorumluluk sonuçlarını içeren raporların aslında gerçeği yansıtmadığını

gördünüz. Şirket çevreye ciddi zararlar verdiği halde labarotuardançıkan sonuçları manipüle ederek raporlar hazırlattırıp, ilgili kamu otoritesine sunuyor. Bu noktada bir seçim yapmak durumundasınız; ya "Şirkete ait özel bilgidir, benim görevim şirketi korumaktır" diyerek bu duruma göz yumacaksınız ya da ilgili makamlara gerekli kanıtları vererek bu durumu ifşa edeceksiniz. Yetkili makamları uyarmanız durumunda da şirkete ait sırları görev yetkinizi aşarak sunmaktan dolayı mevki kaybı yaşayacaksınız. İleriki yaşamınızda bu davranışınız aynı sektörde iş bulmanızı zorlaştıracak veya imkansızlıkacak. Etik bir ikilem yaşamaktasınız. Yapmanız gereken davranış "etik" olarak hangisidir?

27.02.2012 günü A-sınıfında gruplara bu senaryo verilmiş ve tartışmaları istenmiştir. Rastgele olarak gruplardan biri hiçbir şey yapmadan devam etmenin etik olduğunu savunmak ile görevlendirilirken; ikinci grup karşıt görüşü savunulmaktadır.

Konu her iki gruba bir arada açıklandıktan sonra öğrencilerin tartışmaya hazırlanmaları için 15 dakika süre tanınmıştır. A-sınıfında tartışma öncesi çalışmanın amacı doğrultusunda etik konusu ile ilgili ders anlatımı yapılmamıştır. 45 dakika süren çalışmanın ortasında moderatör grupların savunduğu görüşlerin zıt yönde değiştiğini açıklamış, her iki taraf da çalışmanın kalan kısmında kendi fikirlerini çürütmek zorunda bırakılmışlardır. Bu şekilde amaçlanan katılımcının etik ikilemde her iki kararın da etik boyutuyla ele alınmasını sağlamaktır.

Tartışmada A sınıfında ortaya çıkan tartışma konusunun ana hatları şu şekilde özetlenebilir³²:

30 Çalışma içinde bundan böyle Risk Odaklı İç Denetim sınıfı "Sınıf A" ve Karar Verme Sürecinde Muhasebe sınıfı "Sınıf B" olarak adlandırılacaktır.

31 Kullanılan senaryo bizzat yazarlar tarafından geliştirilmiştir

32 Sınıf içi çalışmalar kayda alınmış ve daha sonra çözümlenerek özetlenmiştir.

- Toplumsal etik kurumsal etikten önce gelir yoksa etik mantıklı olmaz.
- İşe girerken firmayı her durumda korumayı kabul ettik; ihanet edemeyiz.
- İşe girerken yapılan anlaşma hukuka uygun durumlarda sadakati kapsamaktadır. Firma etik kurallarını hiçe saymıştır; kişinin firmayı şikayetmesi etik olacaktır.
- Firmanın durumunu bildirirsek ve firma kapatılırsa birçok insan işsiz kalır, bu sonuç etik midir?
- İşsiz kalan insan sayısı maksimum 1000 kişi olabilir ama diğer tarafta milyonlarca insan zarar görebilir.
- 1000 kişiden fazlaysa ne olacaktır? Ülkenin önde gelen holdinglerinden biriye; GSMH'nin önemli kısmını teşkil ediyorsa; ülkede ödenen tüm verginin %5'ini bu holding veriyorsa o zaman kimler zarar görür?
- Şirkette denetçi olarak görev alıyorsak bu raporlayın, ancak bu bizim görevimiz değildir. İşini herkes doğru yapsa bu durum ortaya çıkar; başkası yapmıyor ise neden ben kendimi ateşe atayım ki?
- Dürüstlük gizlilikten önce gelir; bu durumda açıklama yapmak etik olmaz.
- Çok rahatsız olarsa insan işten ayrılır, bu sürecin parçası olmaz ama ihbarda da bulunmaz.
- Kişinin görevi kendisine verilen işleri yapmaktır; bunun dışına çıkmak etik açıdan yanlış olacaktır.
- Kişi bu durumu şirket içinde sadece bir üstüyle paylaşabilir; ötesi etik dışı olacaktır.

Tartışmanın bu noktasında yukarıdaki fikirlerin savunulmasından sonra moderatör bir manipü-

lasyon daha yapmış ve zararın çevresel değil de maddi (vergi kaçırma gibi) olduğu durumda fikirlerin değişip değişmeyeceğini sormuştur. Görüşler şu şekilde dile getirilmiştir:

- Zarar küçükse davranış değişebilir.
- Zararın küçük ya da büyük olması etik açıdan fark oluşturmaz fakat kişiyi etik olanı yapıp-yapmama konusunda motive edebilir.
- Vergi kaçırma da esasında toplumsal zarar verir ama firmanın istihdam sağlaması belki burada kamuya açıklama konusunda hafifletici neden olabilir.

Tartışma bitiminde etik konusunda yaklaşık bir saatlik konu anlatımı yapılmış ve sonrasında sınıfa bu tür tartışmanın ve sonrasında konu anlatımın katkısı bağlamında fikirleri sorulmuştur. Sınıf genel olarak tartışmanın konuya renk kattığını ve özellikle taraf değiştirmenin sürpriz şekilde etki yaptığını dile getirmiştir. Konunun daha sonra anlatımı tartışmada ortaya çıkan fikirlerin aslında teoride de dayanağı olduğunu göstermiş bu anlamda konuyu dikkatli dinlemeye yol açmıştır. Konu anlatmadan tartışma yapmak katılımcıları belirli kalıplara uygun düşünme gibi bir zorlamadan uzak tutmuş; serbest çağrışımla daha yaratıcı şekilde konuyu ele almalarını sağlamıştır; böylelikle herkes tamamen kendi fikrini sunma şansı elde etmiştir. 28.02.2012 günü B sınıfında yaklaşık bir saat boyunca etik konusu anlatılmış ve sonrasında gruplara senaryo verilmiş ve tartışmaları istenmiştir. Rastgele olarak gruplardan biri hiçbir şey yapmadan devam etmenin etik olduğunu savunacak grup seçilmiş; diğerine de karşıt davranış verilmiştir. Gruplara konu açıklandıktan sonra yaklaşık 15 dakika hazırlık süresi verilmiştir. Yaklaşık 36 dakika süren çalışmanın ortasında moderatör grupların savunduğu görüşlerin zıt yönde değiştiğini açıklamış; dolayısıyla her iki taraf da çalışmanın kalan kısmında kendi fikirlerini çürütmek zorunda bi-

rakılmışlardır. Tartışmada B sınıfında ortaya çıkan argümanlar şu şekilde özetlenebilir:

- Bireysellik mi yoksa faydacılık mı etik boyutu olarak önplana çıkmalıdır; kişinin ikilemi bu bakış açısına bağlıdır.
- Topluma zarar varsa etik olan bunu kamuya açıklamak olmalıdır.
- Faydacı yaklaşımla değerlendirme yaparsak bu durumu açıklamak mı daha çok fayda getirir yoksa gözardı etmek mi? Biz gözardı etmenin faydasının daha çok olduğunu düşünmekteyiz.
- Toplumsal baksak bile aslında kurum toplumun bir parçasıdır; dolayısıyla kurumu korumak da toplumu korumaktır.
- Bir üste söylemekle görev zaten yapılmış olur.
- Mesleki açıdan bakalım, biz işletmeciyiz; çevre mühendisi değiliz; bizden beklenen bunları ortaya çıkarmak değil; görevimiz şirketi korumak, çevreyi korumak değildir.
- İşten ayrılır ve ortaya çıkarırım bu durumda etik olanı yapmış olurum.

Tartışmanın bu noktasında yukarıdaki fikirlerin savunulmasından sonra moderatör bir manipülasyon daha yapmış ve zararın çevresel değil de maddi (vergi kaçırma gibi) olduğu durumda fikirlerin değişip değişmeyeceğini sormuştur. Görüşler şu şekilde dile getirilmiştir:

- Etik teorisi açısından zararın boyutu farketmez ama faydacı açıdan sonucu değiştirir.
- İkilemin boyutu kararı etkiler; zarar gören toplum değil, bu toplumun daha küçük bir kesimidir.

Tartışma bitiminde sınıfa çalışma katkısı bağlamında fikirleri sorulmuştur. Sınıf genel olarak tartışmanın konuya renk kattığını ve özellikle konu anlatımın pekişmesini sağladığını belirtmiştir. Sınıfa göre teorik anlatımlar belli noktadan sonra kişiyi sıkmakta ve çok havada kalabilmektedir fakat hemen sonrasındaki tartışma bilgileri kalıcı kılmaktadır. Tartışmanın hemen ortasında taraf değiştirmek özellikle farklı bir bakış açısı katmıştır; ayrıca tartışmayı çok eğlenceli kılmış ve karşı tarafın perspektifini anlayabilme şansı vermiştir. Bu uygulamada McPhail (2001)³³ de yöneltilen muhasebecinin empati kurma eksikliğini giderilmesine katkıda bulunduğunu özelemlenmiştir. İkinci uygulamada, teorinin önce verilmesi tartışmanın deneklerin sonuca daha hızlı varmalarını sağladığı gözlemlenmiştir. Blanthorne (2007)³⁴, öğretim üyelerinin % 45'inin derslerde etik eğitiminin yetersiz olduğunu düşündüğünü ve düzenlediği anket sonucunda derslere daha çok etik konularının dahil edilebileceğini görmüştür. Ancak etik konusunun muhasebe müfredatında daha çok yer kaplamasını engelleyen en önemli faktör zaman sınırlılığıdır.

6. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Yapılan uygulamanın iki hedefi muhasebede etik eğitiminde münazara benzeri bir tartışma ortamının; oyunsal anlamda etik konusunu öğrenmeye katkısının değerlendirilmesi ve teorik etik bilgisinin önce verilmesinin öğrenme sürecine etkisinin belirlenmesidir. Etik eğitiminde münazara gibi oyun benzeri tekniklerin kullanılması deneklerin konuya olan ilgisini arttırıcı bir faktör olarak belirlenmiştir. Ayrıca münazarada deneklerin taraf değiştirmek zorunda kalmalarının empati yapma yetkinliklerini arttırdığı gözlemlenmiştir. Bu yetkinlik muhasebede etik eğitiminde mutlaka kazandırılması gereken bir du-

33 Mcphail, K., 2006.

34 Blanthorne, C., Kovar, S., vd., 2007.

rum olduğundan, oyun tekniklerinin etik eğitiminde metod olarak mutlaka kullanılması gerektiği ortaya çıkmaktadır.

Konu anlatımı sürecinde ise; konu anlatmadan tartışma yapmak katılımcıları belirli kalıplara uygun düşünme gibi bir zorlamadan uzak tutmuş; serbest çağrışımla daha yaratıcı şekilde konuyu ele almalarını sağlamıştır; böylelikle herkes tamamen kendi fikrini sunma şansı elde etmiştir.

İkinci uygulamada ise, teorinin önce verilmesi tartışmanın deneklerin sonuca daha hızlı varmalarını sağladığı gözlemlenmiştir. Eğitim planında etik eğitime ayrılan sürenin kısıtlı olduğu gözönüne alınırsa, ikinci uygulamanın daha etkin olduğu söylenebilir. Ancak verilen teorik eğitimin mutlaka oyun benzeri uygulamalarla desteklenmesi gerekliliği sonuç olarak ortaya konmuştur.

KAYNAKÇA

- Abbott, Andrew, "Professional Ethics" **American Journal of Sociology**, 1983, Cilt: 88, No. 5, Mart, s. 855-885.
- Adams,C., Amory, Alan, Naicker, Vincent ve J., "The Use Of Computer Games As An Educational Tool: Identification Of Appropriate Game Types And Game Elements", **British Journal of Education Technology**, 1999, Cilt: 30, No:4
- Benner, J, "MBA Accreditation Body Resists Professors" **Call For Required Ethics Course AFX Global Ethics Monitor Online**, Kasım 2002.
- Blanthorne, Cindy., Kovar, Stacy, vd., "Accounting Educators' Opinions about Ethics In The Curriculum: An Extensive View". **Issues In Accounting Education**, 2007, Cilt. 22, Sayı:3, Ağustos, s.355-390.
- Fisher, Dann ve Swanson. Diane, "Accounting Ethics Education and Unfounded Faith in Integration Across the Curriculum: If We Don't Know Where We're Going, Any Road Will Take Us There", **Working Paper, Kansas State Üniversitesi**, Mart 2005.
- Furman, Frida Kerner, "Teaching Business Ethics: Questioning the Assumptions, Seeking New Directions", **Journal of Business Ethics**, 1990, Cilt 9, Yayın 1, Ocak s. 31 – 38.
- Haywood, M. Elizabeth, McMullen, Dorothy A., vd., "Using Games To Enhance Student Understanding of Professional And Ethical Responsibilities," **Issues In Accounting Education**, 2004, Vol. 19, No.1 , s. 85-99.
- Lau, Cubie L. L, "A Step Forward: Ethics Education Matters", **Journal of Business Ethics**, 2010, Cilt 92, No. 4, Nisan, s.565 – 584.
- Loeb, Stephen E. ve Rockness, Joanne "Accounting Ethics and Education: A Response," **Journal of Business Ethics**, 1992, Cilt:11, No:7, s.485 - 490.
- Loeb, Stephen E., **Ethics in the Accounting Profession**, 1978, John Wiley & Sons, Canada.
- Loeb, Stephen E., "Ethics And Accounting Doctoral Education", **Journal of Business Ethics**, 1994, Cilt: 13, No. 10, s. 817-828.
- Loeb, Stephen E. Ve Bedingfield, James. P, "Teachings In Accounting Theory", **Maryland University**, 1972, s. 811.
- Loeb, Stephen E., "Teaching Students Accounting Ethics; Some Crucial Issues," **Issues In Accounting Education**, Sonbahar, 1988, Cilt:3, s. 16-29.
- Loeb, Stephen E., "The Evaluationof Outcomes of Accounting Ethics Education", **Journal of Business Ethics**, 1991, Cilt:10, No:2, s.77 -84.
- Loeb, Stephen E "A Separate Course In Accounting Ethics: An Example", **Advances in Accounting Education**, 1998, Cilt:1, s. 235-250.
- Lloyd, Peter ve Van De Poel, Ibo, "Designing Games To Teach Ethics," **Science and Engineering Ethics**, 2008, Cilt 14, Yayın 3, Eylül, s. 433 – 447.
- Mawa, Michael ve Adams, Jane, "Business Ethics As Field Of Teaching, Training and Research In East Africa", **African Journal of Business Ethics**, 2011, Cilt 5, Yayın 2, Temmuz, s. 66.
- Mcphail, Ken, "Going Public: A Brief Note On Civilising Accounting Ethics Education", **Business Ethics, A Eu-**

ropean Review, 2006, Cilt 15, Yayın 3, Temmuz, s. 306.

Mcnaire, Frances ve Milam, Edward E., "Ethics In Accounting Education: What Is Really Being Done," **Journal of Business Ethics**, 1993, Cilt.12, October, s.797-809.

Melé, Domènec, "Ethical Education in Accounting: Integrating Rules, Values and Virtues", **Journal of Business Ethics**, 2005, Cilt: 57, No. 1, s. 97-109.

Mitchem, Cheryl E., "Analysis Of International Ethical Standards In Accounting", **International Business & Economics Research Journal**, 2009, Cilt.8, Sayı 1, s.41-50.

Milam, Edward E. ve Mcnaire, Frances "An Examination Of Accounting Faculty Perceptions Of The Importance Of Ethics Coverage In Accounting Courses", **Business & Professional Ethics Journal**, 1992, Cilt. 11, No. 2, s.57-71.

Mintz, "Ethics In The Management Accounting Curriculum", **Management Accounting**, Haziran, 1990, Cilt: 71 s. 51-54.

Reese, Curt ve Wells, "Teaching Academic Discussion Skills With A Card Game", Terri **Simulation & Gaming**, Cilt 38, Yayın 4, Aralık, s. 546 – 555

Ritter, Barbara, "Can Business Ethics Be Trained? A Study Of The Ethical Decision Making Process In Business Students", **Journal of Business Ethics**, 2006, Cilt 68, No. 2, s.153-164.

Ruess, R. ve Gardulski, A., "An Interactive Game Approach to Learning In Historical Geology and Paleontology" **Journal of Geoscience Education**, Mart 2001.

Smith, Patricia L, ve Oakley, Ellwood F., "Gender-Related Differences in Ethical and Social Values of Business Students: Implications for Management", **Journal of Business Ethics**, 1997, Cilt: 16, No: 1, s. 37-45.

Swanson, Diane, "The Buck Stops Here: Why Universities Must Reclaim Business Ethics Education" **Journal of Academic Ethics**, 2004, Cilt: 2, No:1, s.43-61.

Philips, Robert, "Stakeholder Legitimacy", **Business Ethics Quarterly**, 2003, s.25-41

Oddo, Alfonso R., "A Framework For Teaching Business Ethics", **Journal of Business Ethics**, 1997, Cilt 16, Yayın 3, Şubat, s. 293 – 297.

Willen, L., "Seeking To Shame: Scandals Turn Up Heat On Business Schools To Accept Responsibility And Incorporate For Ethics Into Courses", **Post-Gazette**, 2004, Pittsburgh.

Wu, Chen-Fong, "A Study of the Adjustment of Ethical Recognition and Ethical Decision-Making of Managers-to-Be across the Taiwan Strait before and after Receiving a Business Ethics Education", **Journal of Business Ethics**, 2003, Cilt 45, Yayın 4, Temmuz, s. 291 – 307.

FINANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINI ÖĞRENME SÜRECİNDE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLERİN DURUMLARI: SAMSUN'DA AMPİRİK BİR ARAŞTIRMA

Yrd. Doç. Dr. Fevzi Serkan ÖZDEMİR*

ÖZET

Muhasebe mesleği yalnızca meslek yasasının değişiminden değil, işletme çevresindeki değişikliklerden de etkilenmektedir. Finansal raporlamanın çerçevesindeki gelişim ve değişim bunlardan biridir. Nitekim Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nden Finansal Raporlama Standartları Seti'ne yönelik son 10 yılda meslek mensuplarını etkileyen en önemli gelişmedir. Bu gelişme, öteden beri Tekdüzen Muhasebe Sistemini öğrenmiş ve uygulayabilmiş olan meslek mensuplarını paradigmaları farklı yeni bir sistemi de beraberinde öğrenmek zorunda bırakmıştır. Fakat ampirik araştırmalar meslek mensuplarının bu süreci kolay tamamlayamadıklarını göstermektedir. Dolayısıyla meslek mensuplarının standartları öğrenme sürecini hızlı ve başarılı biçimde tamamlayamamalarının nedenleri ve çözüm önerileri konusunda isabetli görüşlere olan gereklilik devam etmektedir. Bu çalışmanın amacı da muhasebe meslek mensuplarının finansal raporlama standartlarını öğrenmenin gerekliliği ve önemliliğine inanmışlıkları, öğrenmiş olmanın sağlayacağı faydalar konusundaki beklentileri, öğrenmeye yönelik ilgileri ve öğrenme süreçlerini etkileyen unsurlar çerçevesinde, cinsiyet, öğrenim düzeyi, yaş ve çalışma biçimleri doğrultusunda oluşturulan gruplar arasında istatistiksel olarak anlamlı farklılıklar olup olmadığını değerlendirmektir.

Anahtar Sözcükler: Finansal raporlama standartları, meslek mensubu, muhasebe mesleği, öğrenme süreci

Jel Kodları: M41, M49, I20

POSITION OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS IN THE PROCESS OF LEARNING FINANCIAL REPORTING STANDARDS: AN EMPIRICAL RESEARCH IN SAMSUN

ABSTRACT

Accounting profession has been affected not only from accounting profession act, but also changes in business world, i.e. the development and change in financial reporting environment. Moreover trend towards from uniform accounting system to the set of financial reporting standards becomes the most important advance which has affected accountants in the last decade. This advancement forces accountants who have been applying uniform accounting system so far to learn a new system which has different paradigms. However empirical studies show that accountants could not accomplish this process easily. Consequently there is a necessity to explore why accountants could not be rapid and successful through the learning process of standards. The aim of this empirical study is to elaborate if there are any statistical significant differences among groups which are formed depending on gender, education, age and working models within the context of accountants beliefs on essentiality and materiality of learning of financial reporting standards, their expectations about the benefits of learning of financial reporting standards, their interest for learning, and the factors that influence learning processes.

Key Words: Financial reporting standards, accountants, accounting profession, learning process.

Jel Codes: M41, M49, I20

* Ondokuz Mayıs Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü Muhasebe-Finansman ABD Öğretim Üyesi, fsozdemir@gmail.com

1. GİRİŞ

Öteden beri işletmelerin finansal durumları, faaliyetlerindeki finansal performansları ve nakit akışlarının ortaya konulması, başka bir ifadeyle işletme içinde muhasebe organizasyonunun kurulması ve yürütülmesi, muhasebeyi meslek edinmiş kişiler eliyle gerçekleştirilmektedir. Muhasebe mesleği, esasen bu alanda kendini yetiştirmiş ve mükellefinin taleplerine cevap verebilen herhangi bir kişi tarafından gerçekleştirilebilir. Ancak 13 Haziran 1989 tarihinde yürürlüğe giren 3568 sayılı meslek yasası muhasebe mesleği ile iştigal edebilecek kişileri tanımlamış ve mesleğe giriş için gerekli koşulları yapılandırmıştır. Bu tarihte birlikte 3568 sayılı Kanuna dayanan yetki ile muhasebe mesleğini icra eden meslek mensupları da serbest muhasebeci (SM), serbest muhasebeci mali müşavir (SMMM) ve yeminli mali müşavir (YMM) olmak üzere üç gruba ayrılmıştır. Ancak 31 Temmuz 2008 tarihinde yürürlüğe giren ve ilgili Kanun'da değişiklik yapan yeni bir Kanun ile serbest muhasebecilik ünvanı verilmesine son verilmiştir. Değişikliğin yapıldığı tarih itibariyle halen SM ünvanını haiz olanlara ise bir geçiş sınavına girmek ve başarılı olmak kaydıyla SMMM ünvanı verilmiştir. Dolayısıyla günümüzde muhasebe meslek mensubu kavramı, SMMM'ler ile YMM'leri kapsar hale gelmiştir.

Meslek yasasındaki değişimlerin yanı sıra işletme çevresindeki değişiklikler de muhasebe meslek mensuplarını etkilemektedir. Bunlardan biri de finansal raporlamanın çerçevesinin gelişim ve değişim sürecidir. Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nden Finansal Raporlama Standartları Seti'ne yönelik son 10 yılda meslek mensuplarını etkileyen en önemli gelişme olarak nitelendirilebilir. Zira öteden beri Tekdüzen Muhasebe Sistemini öğrenmiş ve uygulayagelmış olan

meslek mensuplarının paradigmaları farklı yeni bir sistemi de beraberinde öğrenmeleri gerekmiştir. Fakat bu sürecin meslek mensupları için kolay tamamlanamadığı, literatürdeki ampirik araştırmalar ile de doğrulanmıştır. Bu bağlamda standartları öğrenme sürecinin hızlı ve başarılı biçimde tamamlanamamasının nedenleri ve çözüm önerileri konusunda isabetli görüşlere olan gereklilik devam etmektedir.

Bu çalışmanın amacı da, muhasebe meslek mensuplarının finansal raporlama standartlarını öğrenmenin gerekliliği ve önemliliğine inanmışlıkları, öğrenmiş olmanın sağlayacağı faydalar konusundaki beklentileri, öğrenmeye yönelik ilgileri ve öğrenme süreçlerini etkileyen unsurlar çerçevesinde, cinsiyet, öğrenim düzeyi, yaş ve çalışma biçimleri doğrultusunda oluşturulan gruplar bağlamında karşılaştırmalı olarak değerlendirmelerde bulunmaktır.

2. LİTERATÜR İNCELEMESİ

Türkiye'de muhasebe mesleğini icra eden meslek mensuplarının çeşitli açılardan nasıl bir profile sahip olduklarını, çeşitli konulardaki farkındalıklarını, bilgi düzeyleri ve öğrenme becerilerini konu alan araştırmalar öteden beri yapılmaktadır. Ancak son yıllarda yapılan araştırmaların büyük çoğunluğunun muhasebe ve finansal raporlama standartları ile ilgili konular üzerinde kümelendiği görülmektedir. Bunun nedeni olarak, muhasebe ve finansal raporlama standartlarını gerçekte uygulayacak olanların meslek mensupları olması; başka bir ifadeyle standartların sebep olduğu paradigma değişiminin dikkatleri meslek mensupları üzerinde toplaması, gösterilebilir.

Literatürdeki meslek mensuplarını ve standartları konu alan çalışmalara ilişkin bilgiler ve ele alınan konular özet biçimde Tablo-1'deki gibi yıllar itibariyle, alfabetik olarak sıralanmıştır.

Tablo-1. Son Yıllarda Meslek Mensupları Üzerinde Gerçekleştirilen ve Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarını Konu Alan Çalışmalar

No	Yayının Adı	Yazar(lar)ı	Yılı	Yayımlandığı / Sunulduğu Yer	Çalışmanın Amacı
1	Muhasebe Standartlarının Muhasebe Mesleğinde Uygulanmasına Yönelik Bir Araştırma	Civan ve Kara	2002	Muhasebe ve Finansman Dergisi	Gaziantep ili Serbest Muhasebeciler ve Mali Müşavirler Odası'na kayıtlı meslek mensupları üzerinden, meslek mensuplarının Türkiye Muhasebe Standartları'nı uygulama alanını belirlemek, muhasebe standartlarının meslek mensupları tarafından bilinirlik derecesi ve karşılaşılan sorunları ortaya koymak.
2	Muhasebe Meslek Mensuplarının Türkiye Muhasebe Standartları Hakkındaki Görüşlerinin Değerlendirilmesine Yönelik Bir Araştırma	Bekçi	2007	Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi	Burdur ve Isparta illerindeki meslek mensupları üzerinden, meslek mensuplarının Türkiye Muhasebe Standartları'na bakış açılarını ve algılama düzeylerini araştırmak.
3	KOBİ'ler İçin UFRS Taslağının Muhasebe Meslek Mensupları Tarafından Algılanışına Yönelik Bir Araştırma (İstanbul Örneği)	Ülkü	2008	Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme ABD Muhasebe ve Finansman Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi	İstanbul'da faaliyet gösteren muhasebe meslek mensupları üzerinden, meslek mensuplarının KOBİ'ler için UFRS setini nasıl algıladıklarını ortaya koymak ve KOBİ standartlarının muhasebe mesleği üzerindeki etkilerini tespit etmek.
4	Türkiye Muhasebe Standartları ve Muhasebe Meslek Mensuplarının Bilgi Düzeylerinin İncelenmesi	Erdoğan ve Dinç	2009	Muhasebe ve Finansman Dergisi	Yayınlanmış standartlar konusunda muhasebe meslek mensuplarının ne derecede haberdar oldukları, uygulamada mevcut bilgilerini ne derecede kullandıkları ve meslek mensupları arasında farklılık olup olmadığını belirlemek.
5	Türkiye'de Uluslararası Muhasebe Standartları'nın Gelişimi, Gerekliliği ve Uygulanabilirliği Üzerine Bir Araştırma	Hatipoğlu	2009	Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme ABD Yüksek Lisans Tezi	Uluslararası Muhasebe Standartları/Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın Türkiye'de uygulanabilirliğine ilişkin muhasebe meslek mensuplarının beklentileri ve bu beklentilere etki edebilecek faktörleri belirlemek.
6	Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının Meslek Mensupları Arasında Bilinirlik Düzeyini Ölçmeye Yönelik Bir Araştırma (Ankara ve Çankırı İlleri Örneği)	Can ve Gör	2011	World of IFRS Dergisi	Çankırı ve Ankara illerindeki muhasebe meslek mensupları üzerinden, meslek mensuplarının genel özelliklerinin belirlenmesi ve muhasebe standartlarının meslek mensupları arasındaki bilinirlik düzeyini araştırmak.
7	Türkiye'de Uluslararası Muhasebe Standartları'nın Uygulanabilirliğini Etkileyen Faktörlerin Meslek Mensuplarına	Çankaya ve Hatipoğlu	2011	Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi	Çeşitli illerdeki muhasebe meslek mensupları üzerinden, UMS/UFRS'lerin Türkiye koşullarında uygulanabilirliğine ilişkin muhasebe meslek mensuplarının beklentilerinin neler olduğunu, bu beklentileri meslek men-

	Değerlendirilmesine Yönelik Bir Araştırma				suplarına ait demografik faktörler ve UMS/UFRS'lerin uygulanabilirliğine etki edebilecek faktörlerden hangilerinin etkilediğini ortaya koymak.
8	Muhasebe Meslek Mensuplarının TFRS'ye Yönelik Düşünceleri ve Uygulama Başarısına Etki Etmesi Muhtemel Faktörlere Yönelik Bir Araştırma – Trabzon Alt Bölgesi Örneği	Dinç ve Atabay	2011	World of IFRS Dergisi	Trabzon ve çevresindeki muhasebe meslek mensupları üzerinden, meslek mensuplarının standartlar konusundaki bilgi düzeylerini belirlemek ve standartların uygulanmasında etkili olması muhtemel faktörleri ortaya koymak.
9	Muhasebe Meslek Mensupları Perspektifinden Türkiye Muhasebe Standartları	Elitaş ve Diğerleri	2011	World of IFRS Dergisi	Afyon-Denizli-Uşak illerinde faaliyet gösteren meslek mensupları üzerinden, meslek mensupları perspektifinden Türkiye Muhasebe Standartlarını değerlendirmek.
10	Muhasebe Meslek Mensuplarının KOBİ TFRS'ye Yönelik Bilgi Düzeyleri ve Uygulamaya Yönelik Beklentileri: Elazığ ve Malatya İlleri Örneği	Güneş ve Diğerleri	2011	World of IFRS Dergisi	Elazığ ve Malatya illerinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensupları üzerinden, meslek mensuplarının KOBİ TFRS'ye yönelik bilgi düzeylerini ve KOBİ TFRS uygulamalarının meslek mensuplarına getireceği muhtemel iş yüklerini ortaya çıkarmak ve çözüm önerileri sunmak.
11	KOBİ'ler İçin Finansal Raporlama Standardı ve Mali Müşavirlerin Uygulama Öncesi İlgili Düzeylerine Yönelik Ampirik Bir Araştırma	Özdemir	2012	Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi	Ankara'daki serbest muhasebeci mali müşavirler üzerinden, meslek mensuplarının öğrenim düzeyleri, mesleki deneyim süreleri, mükellef sayıları ve çalışma biçimleri yönüyle oluşturulan gruplar yönüyle KOBİ TFRS uygulamasına geçmeden önceki ilgili düzeylerini ampirik olarak ortaya koymak.
12	Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının Uygulama Başarısını Etkileyen Faktörler: Bağımsız Denetçiler Üzerine Bir Araştırma	Çankaya ve Dinç	2012	Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi	Finansal raporlama standartlarının uygulama başarısını etkileyen faktörleri tespit etmek.
13	KOBİ Muhasebe Standartlarının Gelişimi ve Türkiye Uygulaması Üzerine Bir Araştırma	Poroy Arsoy ve Bora	2012	Muhasebe ve Finansman Dergisi	Bursa Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası'na kayıtlı meslek mensupları üzerinden, Türkiye'de KOBİ muhasebe standartlarını uygulayacak işletmelerin güçlü ve zayıf yönlerini belirlemek, karşılaşılabilecekleri fırsat ve tehditleri ortaya koymak.
14	KOBİ'ler İçin UFRS'nin İncelenmesi ve Ülkemizdeki Muhasebe Mesleği Mensupları Tarafından Benimsenme Durumuna Yönelik Bir Araştırma (Mardin Örneği)	Babaoğlu	2012	Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme ABD Yüksek Lisans Tezi	Mardin'de faaliyet gösteren serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirler üzerinden, meslek mensuplarının KOBİ'ler için UFRS'yi benimseme durumlarını ortaya koymak.

15	Muhasebe Meslek Mensuplarının KOBİ TFRS'ye Yönelik Bilgi Düzeyleri Finansal Raporlama Standartları Hakkındaki Görüşlerinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma	Özkan ve Özşahin	2012	Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi	Kayseri ilindeki muhasebe meslek mensupları üzerinden, meslek mensuplarının KOBİ TFRS ile ilgili görüşlerini tespit etmek ve demografik özellikler itibarıyla görüş farklılığı olup olmadığını ortaya koymak.
16	Türkiye Finansal Raporlama Standartları Çerçevesinde KOBİ Muhasebe Standartlarının Muhasebe Meslek Mensupları Tarafından Algı Düzeylerinin Tespitine Yönelik Uygulama (Eskişehir İli Örneği)	Erol Fidan ve Cinit	2013	Muhasebe ve Finansman Dergisi	2013 yılından itibaren uygulanması zorunlu hale gelecek olan Türkiye Finansal Raporlama Standartları kapsamında KOBİ Muhasebe Standartları'nın muhasebe meslek mensupları tarafından bilinirlik düzeylerini belirlemek ve meslek mensuplarının verdikleri cevaplar ile meslek mensuplarının demografik özellikleri arasında fark olup olmadığını test etmek.

Ayrıca literatürde standartları doğrudan konu almayan fakat meslek mensuplarının finansal raporlama standartlarını öğrenme süreci ile ilgili başka çalışmalar da bulunmaktadır. Örneğin Evci (2008), yaptığı araştırmada, meslek mensuplarının yaklaşık % 50'sinin *Standartlar konusundaki bilgi düzeyiniz?* sorusuna orta düzeyde bilgi sahibiyim şeklinde cevap verdiklerini, aynı şekilde standartların uygulamasında yaşanan en önemli engelin ne olduğu sorusuna meslek mensuplarının % 48'i tarafından *eğitim düzeyi* şeklinde cevap verildiğini belirtmiştir. Kurcan ve diğerleri (2011) meslek mensuplarının muhasebe standartları konusundaki bilgi seviyesinin sınırlı ve düşük olduğunu; muhasebe standartlarının zor, karmaşık ve uygulamasının da zor algılandığını ifade etmektedir.

3. AMPİRİK ARAŞTIRMA

3.1. Araştırmanın Amacı

Türkiye'de finansal raporlama standartları 2005 yılından bu yana sermaye piyasası mevzuatına tabi şirketler yönüyle zorunlu olarak uygulanmaktadır. Bu nedenle meslek mensupları da dahil birçok kesim için finansal raporlama standartlarını öğrenme ve uygulama gerekliliği doğ-

muştur. Ancak, özellikle yeni TTK'nın yürürlüğe girmesi ve buna bağlı olarak muhasebe meslek mensuplarının da yetki almak kaydıyla bağımsız denetim yapabilmelerinin önünün açılması, meslek mensuplarının finansal raporlama standartlarına olan ilgilerini ve öğrenme istekliliklerini bir kat daha artırmıştır. Buna karşın gerek yapılan çalışmalarda gerekse muhasebe meslek mensuplarının çeşitli platformlarda yaptıkları eleştirilerde finansal raporlama standartlarını efektif bir biçimde öğrenmede güçlükler yaşadıkları, bu konuda bazı beklenti ve önerilerinin bulunduğu ileri sürülmektedir. Araştırmanın amacı da SMMM ruhsatına sahip muhasebe meslek mensuplarının finansal raporlama standartlarının önemliliği ve gerekliliğine dair görüşleri bağlamında standartlara karşı ilgilerinin ve öğrenme istekliliklerinin; standartları efektif biçimde öğrenebilme ve uygulayabilme bağlamında beklenti ve önerilerinin tespit edilmesinin yanı sıra standartları öğrenme süreçlerini zorlaştırabilecek (etki edebilecek) çeşitli hususlarla ilgili düşüncelerinin belirlenmesidir.

3.2. Araştırmanın Kapsamı

Araştırma kapsamında Samsun Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası'na (SSMMMO) ka-

yıtlı SMMM¹ hizmeti veren meslek mensuplarına anket uygulanmıştır. Toplanan 86 geçerli anket üzerinden gerçekleştirilen araştırmada, SMMM'lerin **cinsiyet, öğrenim düzeyleri, yaş ve çalışma biçimleri** dikkate alınarak oluşturulan gruplar yönüyle finansal raporlama standartlarına olan ilgi ve öğrenme istekliliklerinin; öğrenme süreçlerini zorlaştırabilecek hususlar ve bu süreç ile ilgili beklenti ve önerileri ampirik olarak incelenmiştir. Ancak finansal raporlama standartlarını öğrenme sürecinin psikolojik te-

melleri bu çalışmanın kapsamı dışında bırakılmıştır.

3.3. Araştırmanın Hipotezleri

Araştırmanın hipotezleri meslek mensuplarının standartları öğrenmesinin gerekliliği ve önemi, etkili öğrenmeye dair beklentileri, öğrenmek istedikleri standardı nasıl belirledikleri, öğrenmeye yönelik ilgileri ve öğrenme sürecini zorlaştıran faktörler bağlamında beş gruba ayrılarak Tablo 2'deki gibi sıralanmıştır:

Tablo-2. Araştırma Kapsamında Test Edilen Hipotezler

MESLEK MENSUPLARININ STANDARTLARIN ÖNEMLİLİĞİ VE GEREKLİLİĞİNE DAİR GÖRÜŞLERİ	
H1 ₀ :	TFRS setinin bilgi için muhasebe anlayışını daha çok öne çıkardığı konusunda oluşturulan gruplar yönüyle görüş farklılığı yoktur.
H2 ₀ :	TFRS setine uygun hazırlanan finansal tabloların, ilgi gruplarına tahmin ve teyit gücü daha yüksek bilgi sağlayacağı konusunda oluşturulan gruplar yönüyle görüş farklılığı yoktur.
H3 ₀ :	TFRS'ye uygun hazırlanan finansal tabloların, ilgi gruplarına işletmenin gerçek durumunu daha iyi temsil edecek bilgi sağlayacağı konusunda oluşturulan gruplar yönüyle görüş farklılığı yoktur.
H4 ₀ :	TFRS'nin raporlama çerçevesini değiştirirken, meslek mensuplarının da niteliksel olarak gelişmesini gerektirdiği konusunda oluşturulan gruplar yönüyle görüş farklılığı yoktur.
H5 ₀ :	TFRS'nin ortaya çıkışıyla Türkiye'de muhasebeye verilen önemin yükseldiği konusunda oluşturulan gruplar yönüyle görüş farklılığı yoktur.
H6 ₀ :	TFRS'nin şeffaflık ve kamuya bildirimlerin kalitesinde artış sağlayacağı konusunda oluşturulan gruplar yönüyle görüş farklılığı yoktur.
H7 ₀ :	TFRS'nin meslek mensuplarına daha fazla iş yükü ve sorumluluk yükleyeceği konusunda oluşturulan gruplar yönüyle görüş farklılığı yoktur.
H8 ₀ :	TFRS'nin uygulanmasıyla finansal raporlara duyulan güvenin artacağı ve denetimin kolaylaşacağı konusunda oluşturulan gruplar yönüyle görüş farklılığı yoktur.
H9 ₀ :	TFRS'de yer alan değerlendirme ölçütlerinin piyasa değeri esaslı ve daha ayrıntılı olmasının standardı TDMS'ye nazaran daha karmaşık kıldığı konusunda oluşturulan gruplar yönüyle görüş farklılığı yoktur.
H10 ₀ :	TFRS'ye göre raporlama yapan işletmelerin, raporların kalitesindeki artışa bağlı olarak para ve sermaye piyasalarından daha kolay (ucuz) fon bulabilecekleri konusunda oluşturulan gruplar yönüyle görüş farklılığı yoktur.
MESLEK MENSUPLARININ STANDARTLARI EFEKTİF BİÇİMDE ÖĞRENEBİLMESİ VE UYGULAYABİLMESİNE DAİR BEKLENTİLERİ	
H11 ₀ :	Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarının uygulamadaki başarısı için etik değerlerin ön plana çıkarılması gerekliliği konusunda oluşturulan gruplar yönüyle görüş farklılığı yoktur.

1 Anketin uygulandığı illerde yeminli mali müşavir sayıları oldukça az olup, müstakil meslek odaları bulunmamaktadır. Bu nedenle araştırma kapsamında yeminli mali müşavirler yönüyle bir değerlendirme yapılamamıştır.

H12:	Vergi mevzuatında Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları ile uyuma gidilmesinin, öğrenmedeki ikiliği azaltacağı ve bu yolla öğrenme sürecini ve uygulamayı olumlu etkileyeceği konusunda oluşturulan gruplar yönüyle görüş farklılığı yoktur.
H13:	Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarının çevirilerinin yanı sıra içeriğin ve uygulamanın özümsemesine yönelik açık ve anlaşılır yayınların öğrenme ve uygulama sürecini olumlu etkileyeceği konusunda oluşturulan gruplar yönüyle görüş farklılığı yoktur.
MESLEK MENSUPLARININ ÖĞRENMEK İSTEDİKLERİ STANDARTLARIN SEÇİMİNDE ETKİLİ OLAN FAKTÖRLER	
H14:	Standard(lar)ı öğrenmek istediğimde standardın konusu (içeriği) önemli bir belirleyici olmuştur/olmaktadır görüşü bağlamında oluşturulan gruplar yönüyle görüş farklılığı yoktur.
H15:	Standard(lar)ı öğrenmek istediğimde standardı öğrenmenin sebep olacağı maliyetler/zahmetler önemli bir belirleyici olmuştur görüşü bağlamında oluşturulan gruplar yönüyle görüş farklılığı yoktur.
H16:	Standard(lar)ı öğrenmek istediğimde standardı öğrenmenin sağlayacağı faydalar/getiriler önemli bir belirleyici olmuştur görüşü bağlamında oluşturulan gruplar yönüyle görüş farklılığı yoktur.
H17:	Standard(lar)ı öğrenmek istediğimde standardın kolaylığı (günlük yaşama dair konuları daha çok içermesi) önemli bir belirleyici olmuştur görüşü bağlamında oluşturulan gruplar yönüyle görüş farklılığı yoktur.
H18:	Standard(lar)ı öğrenmek istediğimde standart metninin açıklığı ve anlaşılabilirliği önemli bir belirleyici olmuştur görüşü bağlamında oluşturulan gruplar yönüyle görüş farklılığı yoktur.
H19:	Meslek mensuplarının standartların teknik altyapısını anlayan, yorumlayan ve bu konularda eğitim veren biri olma arzuları bakımından oluşturulan gruplar yönüyle görüş farklılığı yoktur.
H20:	Meslek mensuplarının standartlar konusunda teorik bilgi düzeylerinin yeterli olduğuna dair düşünceleri bakımından oluşturulan gruplar yönüyle görüş farklılığı yoktur.
H21:	Meslek mensuplarının buldukları her fırsatta standartları konu alan eğitimlere ve seminerlere katılma arzuları bakımından oluşturulan gruplar yönüyle görüş farklılığı yoktur.
H22:	Meslek mensuplarının standartlara ilişkin örnekleyici ve bilgilendirici kitap, bildiri, makale vb. yayınları yeterli bulmaları bağlamında oluşturulan gruplar yönüyle görüş farklılığı yoktur.
H23:	Meslek mensuplarının standartların öğrenilmesine ve uygulamasına yönelik destekleri yeterli bulmaları bağlamında oluşturulan gruplar yönüyle görüş farklılığı yoktur.
H24:	Meslek mensuplarının TDMS ile standart setinin uyum içinde olduğuna dair düşünceleri bakımından oluşturulan gruplar yönüyle görüş farklılığı yoktur.
H25:	Meslek mensuplarının vergi düzenlemeleri ile standart setinin uyum içinde olduğuna dair düşünceleri bakımından oluşturulan gruplar yönüyle görüş farklılığı yoktur.
MESLEK MENSUPLARININ STANDARTLARI ÖĞRENME SÜRECİNİ ZORLAŞTIRAN FAKTÖRLER	
H26:	TFRS'de gerçeğe uygun sunum ve önemlilik ilkeleri doğrultusunda ihtiyaca uygun düzenleme esnekliğinin öğrenmeyi zorlaştırdığı düşüncesi bakımından oluşturulan gruplar yönüyle görüş farklılığı yoktur.
H27:	TFRS setinin Türkçe'ye çevirisinde kullanılan dilin standartların öğrenilmesine yardımcı olduğu konusunda oluşturulan gruplar yönüyle görüş farklılığı yoktur.
H28:	TFRS setinin geleceğe yönelik risk tahminlerinde olduğu gibi, daha matematiksel modelleri benimsemesinin standardı öğrenmeyi zorlaştırdığı konusunda oluşturulan gruplar yönüyle görüş farklılığı yoktur.
H29:	TFRS setinin sektör ayrımı gözetmeksizin geliştirilmiş olmasının öğrenmeyi zorlaştırdığı konusunda oluşturulan gruplar yönüyle görüş farklılığı yoktur.
H30:	Bazı standart metinlerinde zaman zaman güncellemeler yapılmasının ilgili standardı öğrenmeyi zorlaştırdığı konusunda oluşturulan gruplar yönüyle görüş farklılığı yoktur.

3.4. Araştırmanın Ön Kabulleri ve Sınırlılıkları

Araştırmanın ana kütlesi olarak yalnızca Samsun genelindeki meslek mensupları seçilmiştir. Bu seçimde etkili olan kriterler aşağıdaki gibi şekilde sıralanabilir:

- i) Samsun'un büyükşehir sınıfında olması,
- ii) Karadeniz Bölgesi'nin önemli temsilcisi olması,
- iii) Türkiye genelinde büyüklüğü itibarıyla orta-üst sınıfta yer alması,
- iv) Ayrıca Samsun'daki muhasebe meslek mensuplarına, diğer şehirlere nazaran erişimin görece daha kolay sağlanabilecek olması.

Metodolojik açıdan da ana kütlede elde edilecek geri dönüşlere dayalı olarak sağlanacak bulguların, Samsun'daki meslek mensuplarını temsil edeceği açıktır. Ancak ana kütlede büyük olduğu durumlarda zaman, maliyet ve işgücü kısıtları önem kazanmakta ve araştırmanın bu kısıtlara uygun biçimde gerçekleştirilmesi gerekliliği doğmaktadır. Araştırma kapsamında, belirtilen kısıtlar dahilinde örnekleme gitmek yerine, meslek mensuplarının tümüne SSMMMO'ya bildirdikleri geçerli e-posta adresleri üzerinden ulaşmak suretiyle anket gerçekleştirilmiştir. Başka bir ifadeyle SSMMMO'nun e-posta listesi *çerçeve*² olarak kabul edilmiştir. Ayrıca Samsun'da çeşitli eğitim kurumlarında kurs gören mali müşavirler, kurs ortamında ziyaret edilmiş, e-posta yoluyla ankete katılmamış olup ankete katılmak isteyenlere de anket uygulanmıştır. Uygulanan veri toplama yöntemi suretiyle, *gerçekten ankete katılmak arzusu olan meslek mensuplarının* dönüşleri sağlanmıştır. Ancak anket dönüşleri için ayrı-

lan sürede, meslek mensuplarının büyük çoğunluğunun değil, yaklaşık % 11'inin ankete katıldığı tespit edilmiştir. Dolayısıyla araştırma kapsamında ulaşılan bulgular bu kısıt dahilinde değerlendirilmiştir.

3.5. Araştırmanın Yöntemi

Araştırmada metodolojik olarak örneklem seçimi, veri toplama yöntemi ve analiz için başvuru teknikler bağlamında nasıl bir yol izlendiği bu kısımda değerlendirilmiştir.

3.5.1. Örneklem Seçimi

Küçük hacimli ana kütlelere tamsayım uygulanabilirken, büyük hacimli ana kütleler için örnekleme gidilmektedir. Örneklemede önemli olan seçilen örneklemin, ana kütleyle temsil etme kabiliyeti bakımından güçlü olmasıdır. Zira ana kütleyle temsil etme kabiliyeti güçlü olan örneklemden yola çıkarak yapılacak genellemelerin yerinde olacağı kabul edilir. Örneklem istatistiklerinin geçerlilik ve güvenilirlik derecesi, örneklemin ana kütleyle temsil etmedeki başarımını ortaya koyar. Örneklem seçiminde önemli bir diğer husus da örneklemin rassallık içerip içermediğidir. Rassal olarak seçilen örnekleme ilişkin hesaplanacak istatistiklerin ana kütle parametrelerinin tahmininde yansız sonuçlar sağlama olasılığının daha yüksek ve örnekleme hatasının görece olarak daha küçük olmasına imkan sağlayacağı kabul edilir.

Bu kısıtlar altında araştırmanın örneklem seçiminde ana kütledeki tüm gözlem birimlerine ulaşarak onlardan yeterli bir dönüş sağlamaya elverişli olacak şekilde örnekleme gidilmiştir. Bu suretle örneklem içinde yer alması istenen gözlemlere ulaşma imkanı veren *kolayda örnekleme* yoluyla veri toplanması uygun görülmüştür. Bunun için hazırlanan anket formu

2 İstatistik biliminde örnekleme birimlerinin listesini ifade etmektedir.

SSMMMO yetkilileri aracılığıyla, Odaya kayıtlı 795 meslek mensubuna e-posta yoluyla gönderilmiştir³. Süresinde gerçekleşen toplam geçerli 86 dönüş üzerinden de analiz gerçekleştirilmiştir. 86 gözlem ana kütle hacminin yaklaşık %11'ine tekabül etmektedir. Bu oran yeterli kabul edilebilecek düzeydedir. Nitekim literatürde betimsel araştırmalarda örneklem hacminin ana kütle minimum %10'u biçiminde tayin edil-

mesinin yeterli olacağını ifade edilmektedir (Gay, 1987; akt. Arlı ve Nazik, 2001, s.77).

Öte yandan Yazıcıoğlu ve Erdoğan (2004), $\alpha = 0.05$ için ± 0.03 , ± 0.05 ve ± 0.10 örneklem hataları için farklı ana kütle büyüklüklerinden çekilmesi gereken örneklem büyüklükleri konusunda hesaplamalar yapmış ve bulgularını Tablo-3'teki gibi sunmuştur.

Tablo-3. Çeşitli Büyüklüklerdeki Ana Kütleler için Örneklem Hacimleri Tablosu

N	± 0.03 örneklem hatası (d)			± 0.05 örneklem hatası (d)			± 0.10 örneklem hatası (d)		
	p=0.5 q=0.5	p=0.8 q= 0.2	p=0.3 q=0.7	q=0.5 p=0.5	p=0.8 q= 0.2	p=0.3 q=0.7	p=0.5 q=0.5	p=0.8 q= 0.2	p=0.3 q=0.7
100	92	87	90	80	71	77	49	38	45
500	341	289	321	217	165	196	81	55	70
750	441	358	409	254	185	226	85	57	73
1.000	516	406	473	278	198	244	88	58	75
2.500	748	537	660	333	224	286	93	60	78
5.000	880	601	760	357	234	303	94	61	79
10.000	964	639	823	370	240	313	95	61	80
25.000	1.023	665	865	378	244	319	96	61	80
50.000	1.045	674	881	381	245	321	96	61	81
100.000	1.056	678	888	383	245	322	96	61	81
1.000.000	1.066	682	896	384	246	323	96	61	81
100 milyon	1.067	683	896	384	245	323	96	61	81

3 Samsun'daki meslek mensubu sayısı SSMMMO'dan alınmış ve Temmuz 2013 ayına aittir.

Tablo verilerine göre, $\alpha = 0.05$ (%95 güven aralığında) ve örnekleme hatası % 10 olduğunda ana kütle büyüklüğü 750 iken örnek hacminin 85; 1000 iken 88 olması gerektiği görülmektedir. Araştırmanın ana kütlesi 795 olarak belirlenmiş olduğuna göre, örnek hacminin 86 olması, örneklemin güvenilirliği açısından yeterli sayıya işaret etmektedir.

3.5.2. Veri Toplama Yöntemi

Araştırmada kullanılan verilerin toplanmasında anket yöntemine başvurulmuştur. Anket yönteminin ise yüz yüze yapılan görüşmelerle değil; e-posta yoluyla gerçekleştirilmesi uygun görülmüştür. Bunun en önemli nedeni, araştırmanın ana kütesinin SSMMMO'ya bağlı tüm meslek mensupları olarak belirlenmesidir. Başka bir ifadeyle Samsun genelinde bir anket yapılması; zaman ve maliyet gibi çeşitli kısıtlara bağlı olarak mümkün olmamıştır. E-posta yoluyla anket (gerekli alt yapı oluşturulmak kaydıyla); gözlemlerin geniş bir dağılım sergilediği durumlarda, yüz yüze anket yönteminin yerini alabilen, uygulanabilir bir veri toplama yöntemi olabilmektedir.

3.5.3. Analizde Başvurulacak Tekniklerin Seçimi

Araştırma kapsamında toplanan verilerin analizinde SPSS programı kullanılmıştır. Öncelikle tek örneklem Kolmogorov-Smirnov normal dağılım testi yapılmıştır. Bu test sonucunda, gözlem birimlerinin normal dağılım sergilemediği belirlenmiştir. Dağılımın normal olmadığı durumlarda non-parametrik testlere başvurulması gerekir. Bu nedenle araştırma kapsamında gözlem birimleri için çeşitli demografik özelliklere bağlı olarak oluşturulan gruplar bakımından farklılık bulunup bulunmadığı grup sayısı iki olduğunda Mann Whitney U, grup sayısının ikiden fazla olması durumunda da Kruskal Wallis H testi ile analiz edilmiştir.

3.6. Araştırmanın Bulguları

Araştırma kapsamında elde edilen betimsel ve istatistikî bulgulara temel teşkil eden veriler toplamda 35 adet anket sorusu yardımı ile sağlanmıştır. Bu soruların ilk 5'i meslek mensuplarının demografik özelliklerine; kalan 30'u ise finansal raporlama standartlarını öğrenme sürecine ışık tutmaya yöneliktir. Araştırma için uygulanan anket dahilinde sağlanan verilerin güvenilirliği ise Tablo-4'te verilmiştir.

Tablo-4. Güvenirlilik Analizi Tablosu

Cronbach's Alpha	Cronbach's Alpha Based on Standardized Items	N
0,759	0,766	30

Elde edilen verilerin güvenilirliği için hesaplanan Cronbach alfa değeri % 75,9 olarak belirlenmiştir. Sosyal bilim araştırmalarında minimum güvenilirlik düzeyinin % 70 olması yeterli kabul edildiğinden, araştırmada sağlanan güvenilirlik düzeyinin yeterli olduğu ifade edilebilir.

3.6.1. Betimsel Bulgular

Betimsel bulgular; ankete katılan meslek mensuplarının demografik özelliklerini ortaya koymaktadır. Bu amaçla anket formunda meslek mensuplarının cinsiyet, öğrenim düzeyleri, yaş ve çalışma biçimleri sorularak demografik özelliklerin belirlenmesi amaçlanmıştır.

Araştırmadan elde edilen betimsel bulgular topluca Tablo 5'deki gibi verilmiştir:

Tablo-5. Gruplara İlişkin Betimsel Bulgular

Demografik Özellikler		Frekans	Yüzde
Cinsiyet	Erkek	75	87
	Kadın	11	13
	Toplam	86	100
Çalışma Modeli	Bağımlı çalışma modeli	9	10
	Bağımsız çalışma modeli	77	90
	Toplam	86	100
Yaş	34 ve daha altı	17	20
	35'den fazla 45'den az	30	35
	45 ve üzeri	39	45
	Toplam	86	100
Öğrenim Düzeyleri	Önlisans	20	23
	Lisans	66	77
	Toplam	86	100

- Araştırmaya katılanların cinsiyetleri yönüyle

Araştırmaya katılan SMMM'lerin cinsiyetleri yönüyle elde edilen betimsel bulgulara göre; gözlem birimlerinin büyük çoğunluğunun erkeklerden oluştuğu görülmektedir. Cinsiyetin öğrenme süreci üzerinde etkili olması, kimi eğitimler için mümkün olabilir. Fakat meslek mensupları olarak muhasebe ve finansal raporlama standartları konusunda cinsiyet değişkeninin anlamlı bir farklılık teşkil etmesi beklenmemektedir.

Tablo 5'e göre, ankete katılan 86 kişinin % 87'sini teşkil eden 75 gözlem erkek, % 13'ünü teşkil eden 11 gözlem ise kadındır.

- Araştırmaya katılanların çalışma biçimleri yönüyle

Meslek mensupları çalışma biçimleri bakımından tahlil edildiğinde, büyük çoğunluğunun bağımsız çalıştığı görülmektedir. Literatürde çalışma biçimlerinin, meslek mensupları üzerindeki etkisini araştıran çalışmalar vardır. Bu çalışmalarda mükellef sayısını az olan meslek mensupları ile bağımlı çalışan meslek mensuplarının muhasebe hizmet sağlayıcısı piyasasındaki devamlılıklarına dair görelî kaygılarının daha yüksek olabileceği ihtimali üzerinde durulduğu ifade edilebilir.

Demografik bulguların yer aldığı Tablo 5'e bakıldığında, ankete katılan 86 kişinin % 90'ını teşkil eden 77 gözlem bağımsız, % 10'unu teşkil eden 9 gözlem ise bağımlı çalışmaktadır.

- Araştırmaya katılanların yaş grupları yönüyle

Meslek mensuplarının yaş düzeyleri ile öğrenmeye isteklilik arasında ters yönlü bir ilişki beklenebilir. Nitekim eğitim bilimleri alanında öğrenciler ve öğretmenler üzerinde yapılan çalışmalarda kimi yaş ile öğrenme stili ve stratejile-

ri arasında yapılan araştırmalarda ters yönlü ilişkilere rastlanabilmektedir. Meslek mensuplarının da yaşlarındaki ilerlemeye bağlı olarak öğrenme istekliliklerinin azalması yönünde bir eğilim içinde olmaları beklenmektedir.

Ankete katılan gözlemler Tablo 5'deki gibi gruplandırılmıştır. Buna göre, ankete katılan 86 kişinin % 20'sini teşkil eden 17 gözlem, "24 yaş ve üzeri - 34 yaş ve altı" yaş grubundan; % 35'ünü teşkil eden 30 gözlem, "35 yaş ve üzeri - 44 yaş ve altı" yaş grubundan, % 45'ini teşkil eden 39 gözlem ise "45 yaş ve üzeri" yaş grubundandır.

- Araştırmaya katılanların öğrenim düzeyleri yönüyle

Meslek mensuplarının öğrenim düzeyleri ile öğrenme süreçleri arasında pozitif bir ilişki beklenebilir.

Ankete katılan gözlemler Tablo 5'deki gibi gruplandırılmıştır. Buna göre, ankete katılan 86 kişinin % 23'ünü teşkil eden 20 gözlem lise ve önlisans düzeyinde, % 77'sini teşkil eden 66 gözlem ise lisans ve lisansüstü öğrenime sahiptir. Lisansüstü öğrenime sahip meslek mensubu sayısı 3 olduğundan ayrı bir gruplandırmaya gitmek yerine lisans derecesine sahip meslek mensupları ile aynı grupta mütalaa edilmiştir.

3.6.2. İstatistikî Bulgular

İstatistiksel bulguların elde edilmesinde "3.5. Araştırmanın Yöntemi" başlığında belirtildiği gibi, gözlem birimleri normal dağılım sergilemediğinden parametrik olmayan istatistik yöntemlerinden Mann Whitney U ve Kruskal Wallis H Testleri uygulanmıştır.

Cinsiyet, öğrenim düzeyleri, yaş grupları ve çalışma biçimleri bakımından oluşturulan gruplar yönüyle gerçekleştirilen bu analizler anket formunda yapılan bölümlendirmeye uygun olarak aşağıdaki gibi verilmiştir:

- **Meslek mensuplarının muhasebe ve finansal raporlama standartlarının önemliliği ve gerekliliğine dair görüşlerinin değerlendirildiği birinci grup hipotezlerin testine yönelik bulgular:**

Cinsiyet ve öğrenim düzeyleri bakımından oluşturulan gruplar yönüyle birinci gruptaki hipotezler açısından anlamlı farklılıklar söz konusu değildir. Bu iki bulgudan hareketle, muhasebe ve finansal raporlama standartlarının önemliliği ve gerekliliği konusunda meslek mensuplarının cinsiyetleri ve öğrenim düzeylerinin önemli bir belirleyici olmadığı ifade edilebilir.

Yaş grupları bakımından oluşturulan gruplar arasında yalnızca H10 hipotezi için anlamlı farklılık tespit edilmiştir. Oluşturulan gruplar arasındaki farklılık Tablo 6'daki gibidir:

Tablo-6. H10 Hipotezi İçin Yaş Gruplarına Göre Oluşturulan Gruplara İlişkin İstatistikler

	Ortalama	Standart Sapma	N
34 yaş ve altı	2,824	1,237	17
35 yaş üzeri – 44 yaş altı (44 Dahil)	3,433	0,858	30
45 yaş ve üzeri	3,667	1,108	39

Tablo 6'daki değerlere bakıldığında, "45 yaş ve üzeri" grupta yer alan meslek mensuplarının standartlara göre raporlama yapmanın, raporların kalitesindeki artış dolayısıyla işletmelerin para ve sermaye piyasalarından daha kolay (ucuz) fon bulabilmelerine imkan sağlayacağına dair görüşe en yüksek; "34 yaş ve altı" grupta yer alan meslek mensuplarının ise en düşük katılım gösterdikleri görülmektedir.

Çalışma biçimleri bakımından oluşturulan gruplar arasında yalnızca H4 hipotezi için anlamlı farklılık tespit edilmiştir. Oluşturulan gruplar arasındaki farklılık Tablo 7'deki gibidir:

Tablo-7. H4 Hipotezi İçin Çalışma Biçimlerine Göre Oluşturulan Gruplara İlişkin İstatistikler

	Ortalama	Standart Sapma	N
Bağımlı çalışma modeli	4,889	0,333	9
Bağımsız çalışma modeli	4,026	1,026	77

Tablo 7'ye göre, standartlarla değişen raporlama çerçevesinin meslek mensuplarının niteliksel olarak gelişmesi gerekliliğini doğurduğu konusunda bağımlı çalışan meslek mensuplarının daha yüksek katkı

lım gösterdikleri; bağımsız çalışan meslek mensuplarının ise düşük katılım gösterdikleri ifade edilebilir. Elde edilen bu bulgu Özdemir (2012)'i destekler niteliktedir. Nitekim Özdemir (2012), meslek mensuplarının çalışma biçimleri ve mükellef sayıları ile KOBİ'ler için Finansal Raporlama Standartlarına olan ilgileri arasındaki ilişkide; bağımlı çalışan SMMM'lerin KOBİ'ler için Finansal Raporlama Standardı'na olan ilgilerinin, mükellef sayısı fazla olan mükelleflere nazaran daha yüksek; buna karşın görece az sayıda mükellefe sahip SMMM'lerden ise pek farklı olmadığını tespit etmiştir.

- **Meslek mensuplarının standartların efektif biçimde öğrenilebilmesine ve uygulanabilmesine dair beklentileri (önerileri) bakımından görüşlerinin değerlendirildiği ikinci grup hipotezlerin testine yönelik bulgular:**

Cinsiyet, öğrenim düzeyleri, yaş grupları ve çalışma biçimleri bakımından oluşturulan gruplar yönüyle ikinci gruptaki hipotezler açısından istatistiksel olarak anlamlı farklılıklar söz konusu değildir. Bu nedenle bu gruptaki sıfır hipotezlerinin reddedilmesi gerekmektedir.

- **Meslek mensuplarının bir standardı öğrenmelerinde nelerin etkili olduğu bakımından görüşlerinin değerlendirildiği üçüncü grup hipotezlerin testine yönelik bulgular:**

Cinsiyet, yaş grupları ve çalışma biçimleri bakımından oluşturulan gruplar yönüyle üçüncü gruptaki hipotezler açısından istatistiksel olarak anlamlı farklılıklar söz konusu değildir. Buna karşın öğrenim düzeyleri bakımından oluşturulan gruplar arasında yalnızca H17 hipotezi için anlamlı farklılık tespit edilmiştir. Oluşturulan gruplar arasındaki farklılık Tablo 8'deki gibidir:

Tablo-8. H17 Hipotezi İçin Öğrenim Düzeylerine Göre Oluşturulan Gruplara İlişkin İstatistikler

	Ortalama	Standart Sapma	N
Önlisans ve altı	3,350	1,137	20
Lisans ve üzeri	3,894	1,097	66

Tablo 8'e göre, lisans ve üzeri öğrenime sahip meslek mensuplarının standartları öğrenirken, standartların kolaylığına (gündelik yaşama dair konuları daha çok içermesine) daha çok önem attedikleri ifade edilebilir.

- **Meslek mensuplarının standardı öğrenmeye yönelik ilgileri bakımından görüşlerinin değerlendirildiği dördüncü grup hipotezlerin testine yönelik bulgular:**

Cinsiyet bakımından oluşturulan gruplar yönüyle dördüncü gruptaki hipotezler açısından yalnızca H22 hipotezi için anlamlı farklılık tespit edilmiştir. Oluşturulan gruplar arasındaki farklılık Tablo 9'daki gibidir:

Tablo-9. H22 Hipotezi İçin Cinsiyete Gruplarına İlişkin İstatistikler

	Ortalama	Standart Sapma	N
Erkek	2,720	1,157	75
Kadın	2,000	0,894	11

Tablo 9'a göre, erkek meslek mensuplarının standartlara ilişkin örnekleyici ve bilgilendirici kitap, bildiri, makale vb. yayınları daha yeterli buldukları tespit edilmiştir.

Öğrenim düzeyleri bakımından oluşturulan gruplar yönüyle dördüncü gruptaki hipotezler açısından yalnızca H20 hipotezi için anlamlı farklılık tespit edilmiştir. Oluşturulan gruplar arasındaki farklılık Tablo 10'daki gibidir:

Tablo-10. H20 Hipotezi İçin Öğrenim Düzeylerine Göre Oluşturulan Gruplara İlişkin İstatistikler

	Ortalama	Standart Sapma	N
Önlisans ve altı	2,200	1,281	20
Lisans ve üzeri	3,076	1,207	66

Tablo 10'a göre, lisans ve üzeri öğrenime sahip meslek mensuplarının önlisans ve altı öğrenime sahip meslek mensuplarına göre standartlar konusunda daha yeterli teorik bilgiye sahip olduğu tespit edilmiştir. Bu bulgu literatürdeki bulgularla paraleldir. Örneğin Özdemir (2012) öğrenim düzeyi ile meslek mensuplarının KOBİ'ler için Finansal Raporlama Standardı'na olan ilgilerini değerlendirmiş ve öğrenim düzeyindeki artışla ilgi düzeyleri arasında pozitif ilişki belirlemiştir.

Yaş grupları bakımından oluşturulan gruplar arasında yalnızca H23 hipotezi için anlamlı farklılık tespit edilmiştir. Oluşturulan gruplar arasındaki farklılık Tablo 11'deki gibidir:

Tablo-11. H23 Hipotezi İçin Yaş Gruplarına Göre Oluşturulan Gruplara İlişkin İstatistikler

	Ortalama	Standart Sapma	N
34 yaş ve altı	1,941	0,748	17
35 yaş üzeri – 44 yaş altı (44 Dahil)	2,167	1,020	30
45 yaş ve üzeri	2,590	0,880	39

Tablo 11'e göre, "45 yaş ve üzeri" grupta yer alan meslek mensuplarının standartların öğrenilmesine ve uygulanmasına yönelik desteklerin yeterliliğine en yüksek katılımı gösterdiği görülürken, en düşük katılımın ise "34 yaş ve altı" gruptaki meslek mensuplarının gösterdiği görülmektedir.

Çalışma biçimleri bakımından oluşturulan gruplar arasında H20, H21 ve H24 hipotezi için anlamlı farklılıklar tespit edilmiştir. Oluşturulan gruplar arasındaki farklılıklar Tablo 12'deki gibidir:

Tablo-12. İlgili Hipotezler İçin Çalışma Biçimlerine Göre Oluşturulan Gruplara İlişkin İstatistikler

		H20	H21	H24
Bağımlı Çalışma Modeli	Ortalama	2,000	2,889	2,111
	St. Sapma	0,866	1,054	0,782
	N	9	9	9
Bağımsız Çalışma Modeli	Ortalama	2,974	3,675	3,169
	St. Sapma	1,277	1,019	1,197
	N	77	77	77

Tablo 12'ye göre, bağımsız çalışan meslek mensuplarının;

- "Standartlar konusundaki teorik bilgi düzeylerinin yeterliliğine" daha yüksek bir katılım sergiledikleri,
- "Buldukları her fırsatta standartları konu alan eğitimlere ve seminerlere dahil olmaya" daha yüksek katılım gösterdikleri ve
- "TDMS ile standart setinin uyum içinde olduğu yönündeki görüş" daha çok katıldıkları

tespit edilmiştir.

- **Meslek mensuplarının standart(lar)ı öğrenme sürecini nelerin zorlaştırdığına yönelik görüşlerinin değerlendirildiği beşinci grup hipotezlerin testine yönelik bulgular:**

Cinsiyet ve çalışma biçimleri bakımından oluşturulan gruplar yönüyle beşinci gruptaki hipotezler açısından istatistiksel olarak anlamlı farklılıklar söz konusu değildir. Bu nedenle bu gruptaki sıfır hipotezlerinin reddedilmesi gerekmektedir. Buna karşın *öğrenim düzeyleri ve yaş grupları bakımından* oluşturulan gruplar yönüyle istatistiksel olarak anlamlı farklılıklar tespit edilmiştir.

Öğrenim düzeyleri bakımından oluşturan gruplar yönüyle beşinci gruptaki hipotezler açısından yalnızca H28 hipotezi için anlamlı farklılık tespit edilmiştir. Oluşturulan gruplar arasındaki farklılık Tablo 13'deki gibidir:

Tablo-13. H28 Hipotezi İçin Öğrenim Düzeylerine Göre Oluşturulan Gruplara İlişkin İstatistikler

	Ortalama	Standart Sapma	N
Önlisans ve altı	2,700	1,031	20
Lisans ve üzeri	3,227	1,078	66

Tablo 13'e göre, lisans ve üzeri öğrenime sahip meslek mensuplarının önlisans ve altı öğrenime sahip meslek mensuplarına göre, standartların geleceğe yönelik risk tahminlerinde olduğu gibi daha matematiksel modellere dayanmasının öğrenmeyi zorlaştırdığı görüşüne daha yüksek katılım gösterdikleri tespit edilmiştir.

Yaş grupları bakımından oluşturulan gruplar arasında yalnızca H30 hipotezi için anlamlı farklılık tespit edilmiştir. Oluşturulan gruplar arasındaki farklılık Tablo 14'deki gibidir:

Tablo-14. H30 Hipotezi İçin Yaş Gruplarına Göre Oluşturulan Gruplara İlişkin İstatistikler

	Ortalama	Standart Sapma	N
34 yaş ve altı	3,588	1,278	17
35 yaş üzeri – 44 yaş altı (44 Dahil)	4,300	0,952	30
45 yaş ve üzeri	3,974	0,873	39

Tablo 14'e göre, "35 yaş üzeri – 44 yaş altı" grupta yer alan meslek mensuplarının bazı standart metinlerinde zaman zaman güncellemeler yapılmasının ilgili standardı öğrenmeyi zorlaştırdığı görüşüne en yüksek katılımı gösterdikleri, bu grubu "45 yaş ve üzeri" gruptaki meslek mensuplarının izledikleri, en düşük katılımı ise "34 yaş ve altındaki" meslek mensuplarının gösterdiği görülmektedir.

4. SONUÇ ve DEĞERLENDİRME

Standartları öğrenme sürecinin hızlı ve başarılı biçimde tamamlanamaması akademik nedenlerle ilişkilendirilmektedir. Oysa standardı öğrenenler yönüyle bir kısım psikolojik nedenlerin de dikkate alınması gerekmektedir. Yapılacak çalışmaların da bu iki temelde ele alınmasında yarar görülmektedir. Araştırma kapsamında cinsiyet, öğrenim düzeyleri, yaş ve çalışma biçimlerine göre oluşturulan demografik gruplar dahilinde meslek mensuplarının finansal raporlama standartlarını öğrenme süreçleri karşılaştırılmalı olarak incelenmiştir. Meslek mensuplarının sırasıyla finansal raporlama standartlarını öğrenmenin gerekliliği ve önemliliğine inanmışlıkları, öğrenmiş olmanın sağlayacağı faydalar konusundaki beklentileri, öğrenmeye yönelik ilgileri ve öğrenme süreçlerini etkileyen unsurlar birlikte değerlendirilerek çeşitli bulgulara ulaşılmıştır. Bu bulgulardan hareketle ulaşılabilecek sonuçlar ise aşağıdaki gibi sıralanabilir:

1- Meslek mensuplarının muhasebe ve finansal raporlama standartlarının önemliliği ve gerekliliğine dair görüşleri doğrultusunda;

- Meslek mensuplarının cinsiyetleri ve öğrenim düzeyleri önemli bir belirleyici değildir.
- Meslek mensuplarının yaş grubu büyük olduğunda standartlara göre raporlama yapacak işletmelerin, raporların kalitesindeki artış dolayısıyla para ve sermaye piyasalarından daha kolay (ucuz) fon bulabileceklerine olan inanç, küçük olan gruba göre daha yüksektir.
- Bağımlı çalışan meslek mensuplarının, bağımsız çalışan meslek mensuplarına göre, standartların raporlamanın çerçevesini değiştirirken meslek mensuplarının da niteliksel olarak gelişmesi gerekliliğini doğurdu-

ğuna daha yüksek katılım gösterdikleri belirlenmiştir.

2- Meslek mensuplarının standartların efektif biçimde öğrenilebilmesine ve uygulanabilmesine dair beklentileri (önerileri) bakımından görüşleri doğrultusunda;

cinsiyet, öğrenim düzeyleri, yaş grupları ve çalışma biçimleri bakımından oluşturulan gruplar yönüyle anlamlı farklılıklar söz konusu değildir. Buna göre araştırmaya katılan meslek mensuplarının tümü;

- Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarının uygulamadaki başarısı için etik değerlerin ön plana çıkarılması,
- Vergi mevzuatında Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları ile uyumlaştırmaya gidilmesinin öğrenmedeki ikiliği azaltacağı, öğrenme sürecini ve uygulamayı olumlu etkileyeceği,
- Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları adıyla çeviri olarak yayınlanan metinlerden ziyade, içeriğin ve uygulamaların özümsemesine yönelik açık ve anlaşılır yayınların öğrenme ve uygulama sürecini olumlu etkileyeceği

konularında hemfikirdir.

3- Meslek mensuplarının bir standardı öğrenmelerinde nelerin etkili olduğu bakımından görüşleri doğrultusunda;

- Cinsiyet, yaş grupları ve çalışma biçimleri* bakımından oluşturulan gruplar yönüyle istatistiksel olarak anlamlı farklılıklar söz konusu değildir. Buna göre; meslek mensupları standartları öğrenme sürecinde standartların konusu (içeriği), öğrenmenin sebep olacağı maliyetler/zahmetler, öğrenmenin sağlayacağı faydalar/getiriler ve standart metni-

nin açıklığı ve anlaşılabilirliği tüm gruplar için önemli belirleyicilerdir.

- b. Fakat *öğrenim düzeyleri* bakımından lisans ve üzeri öğrenime sahip meslek mensuplarının standartları öğrenirken, standartların kolaylığına (gündelik yaşama dair konuları daha çok içermesine) daha çok önem atfettileri tespit edilmiştir.

4- Meslek mensuplarının standardı öğrenmeye yönelik ilgileri bakımından görüşleri doğrultusunda;

- a. *Cinsiyet* bakımından erkek meslek mensuplarının standartlara ilişkin örnekleyici ve bilgilendirici kitap, bildiri, makale vb. yayınları daha yeterli buldukları tespit edilmiştir.
- b. *Öğrenim düzeyleri* bakımından lisans ve üzeri öğrenime sahip meslek mensuplarının önlisans ve altı öğrenime sahip meslek mensuplarına göre standartlar konusunda daha yeterli teorik bilgiye sahip oldukları belirlenmiştir.
- c. *Yaş grupları* bakımından standartların öğrenilmesine ve uygulanmasına yönelik desteklerin yeterliliğine en yüksek katılımı “45 yaş ve üzeri” grupta yer alan meslek mensuplarının gösterdiği görülürken, en düşük katılımı “34 yaş ve altı” gruptaki meslek mensuplarının gösterdiği tespit edilmiştir.
- d. *Çalışma biçimleri* bakımından bağımsız çalışan meslek mensuplarının standartlar konusundaki teorik bilgi düzeylerinin, standartları konu alan eğitimlere ve seminerlere her fırsatta katılma arzularının ve TDMS ile standart setinin uyumluluğu yönündeki görüşe katılımlarının daha yüksek olduğu tespit edilmiştir.

- e. Ayrıca meslek mensuplarının; “standartların teknik altyapısını anlayan, yorumlayan ve bu konularda eğitim veren bireyler haline gelme arzuları”; “standart seti ile vergi düzenlemelerinin uyumluluğu” konularındaki değerlendirmeleri bakımından grupların birbirinden farklı olmadıkları belirlenmiştir.

5- Meslek mensuplarının standartları öğrenme sürecini nelerin zorlaştırdığına yönelik görüşleri doğrultusunda;

- a. Araştırmaya katılan tüm grupların, “Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarında gerçeğe uygun sunum ve önemlilik ilkeleri doğrultusunda ihtiyaca uygun düzenleme esnekliğinin”, “standart setinin Türkçe’ye çevirisinde kullanılan dilin”, “standart setinin sektör ayrımı gözetmeksizin geliştirilmiş olmasının” öğrenmeyi zorlaştırdığı konusunda farklı düşünmedikleri belirlenmiştir.
- b. *Öğrenim düzeyleri* bakımından lisans ve üzeri öğrenime sahip meslek mensuplarının standartların geleceğe yönelik risk tahminlerinde olduğu gibi daha matematiksel modellere dayanmasının öğrenmeyi zorlaştırdığına dair düşüncelerinin daha güçlü olduğu tespit edilmiştir.
- c. *Yaş grupları* bakımından “35 yaş ve üzeri – 44 yaş ve altı” grupta yer alan meslek mensuplarının, bazı standart metinlerinde zaman zaman güncellemeler yapılmasının ilgili standardı öğrenmeyi zorlaştırdığına dair düşüncelerinin daha güçlü olduğu tespit edilirken, “45 yaş ve üzeri” gruptaki meslek mensuplarının aksi uçta yer aldığı belirlenmiştir.

KAYNAKÇA

- Arlı, M. ve H. Nazik, **Bilimsel Araştırmaya Giriş**, Ankara, Gazi Kitabevi, 2001.
- Babaoğlu, İ., “KOBİ’ler İçin UFRS’nin İncelenmesi ve Ülkemizdeki Muhasebe Mesleği Mensupları Tarafından Benimsenme Durumuna Yönelik Bir Araştırma (Mardin Örneği)”, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme ABD Yüksek Lisans Tezi, 2012.
- Bekçi, İ., “Muhasebe Meslek Mensuplarının Türkiye Muhasebe Standartları Hakkındaki Görüşlerinin Değerlendirilmesine Yönelik Bir Araştırma”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Mayıs 2007, Sayı 22, ss. 27-40.
- Can, İ. ve Y. Gör, “Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının Meslek Mensupları Arasında Bilinirlik Düzeyini Ölçmeye Yönelik Bir Araştırma (Ankara ve Çankırı İlleri Örneği)”, World of IFRS Dergisi, Ekim 2011, ss. 5: 1-10
- Civan, M. ve E. Kara, “Muhasebe Standartlarının Muhasebe Mesleğinde Uygulanmasına Yönelik Bir Araştırma”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Nisan 2002, Sayı 14, ss. 74-81.
- Çankaya F. ve E. Dinç, “Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının Uygulama Başarısını Etkileyen Faktörler: Bağımsız Denetçiler Üzerine Bir Araştırma”, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 2012, Cilt 17, Sayı 1, ss. 81-102.
- Çankaya, F. ve O. Hatipoğlu, “Türkiye’de Uluslararası Muhasebe Standartları’nın Uygulanabilirliğini Etkileyen Faktörlerin Meslek Mensuplarıncı Değerlendirilmesine Yönelik Bir Araştırma”, Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi, 2011, Sayı 7, ss. 61-88.
- Dinç, E. Ve E. Atabay, “Muhasebe Meslek Mensuplarının TFRS’ye Yönelik Düşünceleri ve Uygulama Başarısına Etki Etmesi Muhtemel Faktörlere Yönelik Bir Araştırma – Trabzon Alt Bölgesi Örneği”, World of IFRS Dergisi, Ekim 2011, ss. 20: 1-13.
- Elitaş, C., M. Karakoç ve S. Özdemir, “Muhasebe Meslek Mensupları Perspektifinden Türkiye Muhasebe Standartları”, World of IFRS Dergisi, Ekim 2011, ss. 8: 1-14.
- Erdoğan, M. ve E. Dinç, “Türkiye Muhasebe Standartları ve Muhasebe Meslek Mensuplarının Bilgi Düzeylerinin İncelenmesi”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, 2009, Sayı 43, ss. 154-169.
- Erol Fidan, M. ve H. Cinit, “Türkiye Finansal Raporlama Standartları Çerçevesinde KOBİ Muhasebe Standartlarının Muhasebe Meslek Mensupları Tarafından Algı Düzeylerinin Tespitine Yönelik Uygulama (Eskişehir İli Örneği)”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Temmuz 2013, Sayı 59, ss. 39-60.
- Evcı, S, “Türkiye Muhasebe (Finansal Raporlama) Standartları ve Uygulanmasında Yaşanan Sorunlar”, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, 2008.
- Güneş R., A. F. Durmuş ve B. Solak, 2011, “Muhasebe Meslek Mensuplarının KOBİ TFRS’ye Yönelik Bilgi Düzeyleri ve Uygulamaya Yönelik Beklentileri: Elazığ ve Malatya İlleri Örneği”, World of IFRS Dergisi, ss. 6: 1-14.
- Hatipoğlu, O., “Türkiye’de Uluslararası Muhasebe Standartları’nın Gelişimi, Gerekliliği ve Uygulanabilirliği Üzerine Bir Araştırma” Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme ABD Yüksek Lisans Tezi, 2009.

Kurcan, F., S. Uyar ve N. Tetik, “Meslek Mensuplarının UFRS’ye Bakış Açıları ve Farkındalık Düzeyleri Üzerine Bir Araştırma”, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları (MUVU) Dergisi, 2011, Cilt 4, Sayı 3, ss. 15-28.

Özdemir, F. S., 2012, “KOBİ’ler İçin Finansal Raporlama Standardı ve Mali Müşavirlerin Uygulama Öncesi İlgili Düzeylerine Yönelik Ampirik Bir Araştırma”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Ekim 2012, Sayı 38, ss. 57-84.

Özkan, A. ve F. Özşahin, “Muhasebe Meslek Mensuplarının KOBİ TFRS’ye Yönelik Bilgi Düzeyleri Finansal Raporlama Standartları Hakkındaki Görüşlerinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Eylül 2012, Sayı 37, ss. 47-68.

Poroy Arsoy, A. ve T. Bora, “KOBİ Muhasebe Standartlarının Gelişimi ve Türkiye Uygulaması Üzerine Bir Araştırma”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Ekim 2012, Sayı 56, ss. 17-27.

Ülkü, S., “KOBİ’ler İçin UFRS Taslağının Muhasebe Meslek Mensupları Tarafından Algılanışına Yönelik Bir Araştırma (İstanbul Örneği)” Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme ABD Muhasebe ve Finansman Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, 2008.

Yazıcıoğlu, Y. ve S. Erdoğan, **SPSS Uygulamalı Bilimsel Araştırma Yöntemleri**, Ankara, Detay Yayıncılık, 2004.

EKLER**EK 1: Anket Formu**

Meslek mensuplarının standartların önemliliği ve gerekliliğine dair görüşleri bakımından;	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Ne Katılıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları, bilgi için muhasebe anlayışını öne çıkarmıştır.	()	()	()	()	()
Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarına uygun hazırlanan finansal tablolar, ilgi gruplarına tahmin ve teyit etme gücü daha yüksek bilgi sağlar.	()	()	()	()	()
Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarına uygun hazırlanan finansal tablolar, ilgi gruplarına işletmenin gerçek durumunu daha iyi temsil eden bilgi sağlar.	()	()	()	()	()
Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları raporlamanın çerçevesini değiştirirken, meslek mensuplarının da niteliksel olarak gelişmesi gerekliliğini doğurmuştur.	()	()	()	()	()
Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarının ortaya çıkışıyla, ülkemizde muhasebe mesleğine verilen önem artmıştır.	()	()	()	()	()
Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları, işletmelere şeffaflık ve kamuya bildirimlerin kalitesi konusunda fayda sağlamıştır.	()	()	()	()	()
Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları, meslek mensuplarına daha fazla iş yükü ve sorumluluk yüklemektedir.	()	()	()	()	()
Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarının uygulanmasıyla finansal raporlara duyulan güven artmakta ve denetim kolaylaşmaktadır.	()	()	()	()	()
Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarında yer alan değerlendirme ölçütlerinin piyasa değeri esaslı ve daha ayrıntılı olması, standardı TDMS'ye göre daha karmaşık kılmaktadır.	()	()	()	()	()
Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarına göre raporlama yapan işletmeler, raporların kalitesindeki artışa bağlı olarak, para ve sermaye piyasalarından daha kolay (ucuz) fon bulabilirler.	()	()	()	()	()
Meslek mensuplarının standartları efektif biçimde öğrenebilmesi ve uygulayabilmesine dair beklentileri (önerileri) bakımından;	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Ne Katılıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarının uygulamadaki başarısı için etik değerler ön plana çıkarılmalıdır. (Tahmine dayalı ölçümlerle kişilere yüklediği sorumluluk yönüyle)	()	()	()	()	()
Vergi mevzuatında Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları ile uyuma gidilmesi, öğrenmedeki ikiliği azaltarak, öğrenme sürecini ve uygulamayı olumlu etkileyecektir.	()	()	()	()	()
Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarının çevirilerinin yanı sıra içeriğin ve uygulamanın özümsemesine yönelik açık ve anlaşılır yayınlar öğrenme ve uygulama sürecini olumlu etkileyecektir.	()	()	()	()	()
Meslek mensuplarının bir standardı öğrenmelerinde nelerin etkili olduğu hususunda;	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Ne Katılıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
Standard(lar)ı öğrenmek istediğimde standardın konusu (içeriği) önemli bir belirleyici olmuştur/olmaktadır.	()	()	()	()	()

Standard(lar) öğrenmek istediğimde standardı öğrenmenin sebep olacağı maliyetler/zahmetler önemli bir belirleyici olmuştur.	()	()	()	()	()
Standard(lar) öğrenmek istediğimde standardı öğrenmenin sağlayacağı faydalar/getiriler önemli bir belirleyici olmuştur.	()	()	()	()	()
Standard(lar) öğrenmek istediğimde standardın kolaylığı (günelik yaşama dair konuları daha çok içermesi) önemli bir belirleyici olmuştur.	()	()	()	()	()
Standard(lar) öğrenmek istediğimde standart metninin açıklığı ve anlaşılabilirliği önemli bir belirleyici olmuştur.	()	()	()	()	()
Meslek mensuplarının standardı öğrenmeye yönelik ilgileri bakımından;	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
Meslek mensubu olarak standartların teknik altyapısını anlayan, yorumlayan ve bu konularda eğitim veren biri olmak istiyorum.	()	()	()	()	()
Meslek mensubu olarak standartları konusunda teorik bilgi düzeyimin yeterli olduğuna inanıyorum.	()	()	()	()	()
Meslek mensubu olarak bulduğum her fırsatta standartları konu alan eğitimlere ve seminerlere katılıyorum.	()	()	()	()	()
Meslek mensubu olarak standartlara ilişkin örnekleyici ve bilgilendirici kitap, bildiri, makale vb. yayınları yeterli buluyorum.	()	()	()	()	()
Meslek mensubu olarak standartların öğrenilmesine ve uygulamasına yönelik destekleri yeterli buluyorum.	()	()	()	()	()
Meslek mensubu olarak TDMS ile standart setinin uyum içinde olduğunu düşünüyorum.	()	()	()	()	()
Meslek mensubu olarak vergi düzenlemeleri ile standart setinin uyum içinde olduğunu düşünüyorum.	()	()	()	()	()
Meslek mensuplarının standardı öğrenme sürecini nelerin zorlaştırdığı bakımından;	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarında gerçeğe uygun sunum ve önemlilik ilkeleri doğrultusunda ihtiyaca uygun düzenleme esnekliği öğrenmeyi zorlaştırmaktadır.	()	()	()	()	()
Standart setinin Türkçe'ye çevirisinde kullanılan dil standartların öğrenilmesine yardımcıdır.	()	()	()	()	()
Standartın geleceğe yönelik risk tahminlerinde olduğu gibi, daha matematiksel modelleri benimsemesi standardı öğrenmeyi zorlaştırmaktadır.	()	()	()	()	()
Standart setinin sektör ayrımı gözetmeksizin geliştirilmiş olması öğrenmeyi zorlaştırmaktadır.	()	()	()	()	()
Bazı standart metinlerinde zaman zaman güncellemeler yapılması ilgili standardı öğrenmeyi zorlaştırmaktadır.	()	()	()	()	()

EK 2: Test İstatistikleri

1. GRUP: Meslek mensuplarının muhasebe ve finansal raporlama standartlarının önemliliği ve gerekliliğine dair görüşlerinin değerlendirilmesi için gerekli istatistikler

Gruplandırma Değişkeni: Cinsiyet

Test İstatistikleri	H1	H2	H3	H4	H5	H6	H7	H8	H9	H10
Mann-Whitney U	312	280	401	300	400	388	366	405	281	391
Wilcoxon W	3162	3130	467	3150	466	454	3216	3255	347	457
Z	-1,414	-1,873	-0,168	-1,570	-0,171	-0,350	-0,656	-0,106	-1,770	-0,298
Asymp. Sig. (2-tailed)	0,157	0,061	0,867	0,116	0,864	0,726	0,512	0,916	0,077	0,766

Gruplandırma Değişkeni: Öğrenim düzeyleri

Test İstatistikleri	H1	H2	H3	H4	H5	H6	H7	H8	H9	H10
Mann-Whitney U	548	493	561	557	611	540	660	549	653	574
Wilcoxon W	758	703	771	767	2822	2751	2871	2760	863	784
Z	-1,251	-1,872	-1,101	-1,136	-0,530	-1,334	0,000	-1,236	-0,080	-0,926
Asymp. Sig. (2-tailed)	0,211	0,061	0,271	0,256	0,596	0,182	1,000	0,216	0,936	0,354

Gruplandırma Değişkeni: Yaş

Test İstatistikleri	H1	H2	H3	H4	H5	H6	H7	H8	H9	H10
Chi-Square	1,901	3,081	2,524	5,374	0,811	2,859	0,498	0,074	0,812	6,708
Df	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2
Asymp. Sig. (Kruskal Wallis Test)	0,386	0,214	0,283	0,068	0,667	0,239	0,779	0,964	0,666	0,035

Gruplandırma Değişkeni: Çalışma Modeli

Test İstatistikleri	H1	H2	H3	H4	H5	H6	H7	H8	H9	H10
Mann-Whitney U	303	258	273	157	216	300	345	322	263	335
Wilcoxon W	3306	3261	3276	3160	261	345	3348	367	3266	380
Z	-0,668	-1,365	-1,130	-2,885	-1,955	-0,718	-0,023	-0,377	-1,226	-0,177
Asymp. Sig. (2-tailed)	0,504	0,172	0,259	0,004	0,051	0,473	0,982	0,706	0,220	0,859

2. GRUP: Meslek mensuplarının standartların efektif biçimde öğrenilebilmesine ve uygulanabilmesine dair beklentileri (önerileri) bakımından görüşlerinin değerlendirilmesi için gerekli istatistikler

Gruplandırma Değişkeni: Cinsiyet

Test İstatistikleri	H11	H12	H13
Mann-Whitney U	328	365	411
Wilcoxon W	394	431	3261
Z	-1,156	-0,686	-0,029
Asymp. Sig. (2-tailed)	0,248	0,493	0,977

Gruplandırma Değişkeni: Öğrenim düzeyleri

Test İstatistikleri	H11	H12	H13
Mann-Whitney U	615	615	636
Wilcoxon W	825	825	846
Z	-0,492	-0,519	-0,277
Asymp. Sig. (2-tailed)	0,623	0,603	0,782

Gruplandırma Değişkeni: Yaş

Test İstatistikleri	H11	H12	H13
Chi-Square	2,419	1,906	0,130
Df	2	2	2
Asymp. Sig. (Kruskal Wallis Test)	0,298	0,386	0,937

Gruplandırma Değişkeni: Çalışma Şekli

Test İstatistikleri	H11	H12	H13
Mann-Whitney U	325	284	323
Wilcoxon W	3328	3287	368
Z	-0,321	-0,993	-0,374
Asymp. Sig. (2-tailed)	0,748	0,321	0,708

3. GRUP: Meslek mensuplarının bir standardı öğrenmelerinde nelerin etkili olduğu bakımından görüşlerinin değerlendirilmesi için gerekli istatistikler

Gruplandırma Değişkeni: Cinsiyet

Test İstatistikleri	H14	H15	H16	H17	H18
Mann-Whitney U	381	367	355	364	390
Wilcoxon W	447	3217	421	3214	3240
Z	-0,426	-0,612	-0,781	-0,661	-0,318
Asymp. Sig. (2-tailed)	0,670	0,541	0,435	0,509	0,751

Gruplandırma Değişkeni: Öğrenim düzeyleri

Test İstatistikleri	H14	H15	H16	H17	H18
Mann-Whitney U	501	568	564	476	634
Wilcoxon W	711	778	774	686	844
Z	-1,701	-0,973	-1,028	-1,961	-0,296
Asymp. Sig. (2-tailed)	0,0890	0,3307	0,3040	0,0499	0,7675

Gruplandırma Değişkeni: Yaş

Test İstatistikleri	H14	H15	H16	H17	H18
Chi-Square	0,196	0,048	0,884	4,171	5,292
Df	2	2	2	2	2
Asymp. Sig. (Kruskal Wallis Test)	0,906	0,976	0,643	0,124	0,071

Gruplandırma Değişkeni: Çalışma Şekli

Test İstatistikleri	H14	H15	H16	H17	H18
Mann-Whitney U	295	329	323	293	286
Wilcoxon W	3298	374	368	338	331
Z	-0,760	-0,254	-0,353	-0,794	-0,939
Asymp. Sig. (2-tailed)	0,447	0,800	0,724	0,427	0,348

4. GRUP: Meslek mensuplarının standartları öğrenmeye yönelik ilgileri bakımından görüşlerinin değerlendirilmesi için gerekli istatistikler

Gruplandırma Değişkeni: Cinsiyet

Test İstatistikleri	H19	H20	H21	H22	H23	H24	H25
Mann-Whitney U	379	351	336	265	349	276	408
Wilcoxon W	445	417	402	331	415	342	474
Z	-0,457	-0,828	-1,036	-1,984	-0,871	-1,829	-0,067
Asymp. Sig. (2-tailed)	0,648	0,408	0,300	0,047	0,384	0,067	0,946

Gruplandırma Değişkeni: Öğrenim düzeyleri

Test İstatistikleri	H19	H20	H21	H22	H23	H24	H25
Mann-Whitney U	489	399	507	579	627	587	610
Wilcoxon W	699	609	717	789	2838	2798	2821
Z	-1,816	-2,756	-1,644	-0,864	-0,358	-0,771	-0,532
Asymp. Sig. (2-tailed)	0,069	0,006	0,100	0,388	0,721	0,441	0,595

Gruplandırma Değişkeni: Yaş

Test İstatistikleri	H19	H20	H21	H22	H23	H24	H25
Chi-Square	0,063	0,506	0,274	4,887	7,274	2,807	0,931
df	2	2	2	2	2	2	2
Asymp. Sig. (Kruskal Wallis Test)	0,969	0,776	0,872	0,087	0,026	0,246	0,628

Gruplandırma Değişkeni: Çalışma Şekli

Test İstatistikleri	H19	H20	H21	H22	H23	H24	H25
Mann-Whitney U	289	196	201	253	308	174	252
Wilcoxon W	3292	241	246	298	353	219	297
Z	-0,843	-2,200	-2,151	-1,375	-0,583	-2,513	-1,387
Asymp. Sig. (2-tailed)	0,399	0,028	0,031	0,169	0,560	0,012	0,165

5. GRUP: Meslek mensuplarının standartları öğrenme sürecini nelerin zorlaştırdığına yönelik görüşlerinin değerlendirilmesi için gerekli istatistikler

Gruplandırma Değişkeni: Cinsiyet

Test İstatistikleri	H26	H27	H28	H29	H30
Mann-Whitney U	295	267	395	385	287
Wilcoxon W	361	333	461	3235	353
Z	-1,597	-1,957	-0,235	-0,376	-1,765
Asymp. Sig. (2-tailed)	0,110	0,050	0,814	0,707	0,078

Gruplandırma Değişkeni: Öğrenim düzeyleri

Test İstatistikleri	H26	H27	H28	H29	H30
Mann-Whitney U	630	552	463	625	601
Wilcoxon W	2841	762	673	835	811
Z	-0,321	-1,154	-2,097	-0,372	-0,659
Asymp. Sig. (2-tailed)	0,748	0,249	0,036	0,710	0,510

Gruplandırma Değişkeni: Yaş

Test İstatistikleri	H26	H27	H28	H29	H30
Chi-Square	3,636	3,338	2,826	0,349	6,349
Df	2	2	2	2	2
Asymp. Sig. (Kruskal Wallis Test)	0,162	0,188	0,243	0,840	0,042

Gruplandırma Değişkeni: Çalışma Şekli

Test İstatistikleri	H26	H27	H28	H29	H30
Mann-Whitney U	307	327	313	269	245
Wilcoxon W	352	372	3316	3272	290
Z	-0,591	-0,286	-0,498	-1,136	-1,559
Asymp. Sig. (2-tailed)	0,555	0,775	0,618	0,256	0,119

HİLENİN İNSAN KAYNAKLARI POLİTİKALARI İLE İLİŞKİSİ VE AMPİRİK BİR ÇALIŞMA

Öğr. Gör. Dr. Ayşe Nilgün ERTURĞUL*

ÖZET

Çıkar sağlamak amacıyla diğer kişi ya da kurumları aldatmaya yönelik bir çaba olan hile, günümüzde sıkça dile getirilen bir kavramdır. Özellikle muhasebe bilim adamlarının dikkati, hileyi önlemeye yönelik keşifler yapmaya çevrilmiştir. Bu sebeple saydamlık ve hesap verebilirlik kavramlarına odaklanılmıştır. Diğer taraftan, kurumlarda, hileyi yapanın da önleyecek olanın da çalışanlar olması, hilenin nedenlerini insan çerçevesinde araştırmayı gerekli kılmıştır. Kurumların insan kaynakları faaliyetleri bu noktada önem arz etmektedir. Çalışmamızda, “kurumdaki insan kaynakları politikaları çalışanları hileye yöneltebilir mi?” sorusunun tartışılması amaçlanmıştır. Bu sebeple, Türkiye’deki devlet üniversitelerinin iç denetim birimi ve strateji geliştirme birimi yetkililerine yönelik, konu ile ilgili anket çalışması yapılmıştır. Anketler, frekans, faktör ve korelasyon yöntemleriyle analiz edilmiştir.

THE RELATIONSHIP BETWEEN FRAUD AND HUMAN RESOURCES POLICIES AND AN AMPIRICAL STUDY

Fraud, an attempt to delude other individuals and institutions in order to get benefit, is a highly mentioned concept nowadays. Especially the attention of accounting scientists is directed to discover in order to prevent fraud. Thereby, the concepts of transparency and accountability are focused. On the other hand, the fact that employees both are the reason of doing and preventing fraud in the organizations, it became crucial to search for the reasons of fraud in terms of human. Human resources activities of the organizations are of great importance at the point. In this study, the question of “may human resources policies be the reason of directing employees to the fraud?” is intended to discuss. For that reason, an inquiry related to the issue is performed directed to the officials of internal audit units and strategy improvement units of the state universities in Turkey. Inquiries are analysed with frequency, factor and correlation methods.

* Ufuk Üniversitesi İİBF, İşletme Bölümü, anertugrul@gmail.com

1. GİRİŞ

Kamuoyunda sıkça dile getirilen yolsuzluk, görevi kötüye kullanma, vergi kaçırma gibi diğer kişileri ya da devleti aldatmaya yönelik bir takım suçların varlığı bilinmektedir. Bu tür yanıltıcı ve aldatıcı sonuçlar kişi ya da grupların hileye başvurması sonucu ortaya çıkmaktadır.

Saydamlık ve hesap verebilirliğin giderek daha da önem kazanmasıyla birlikte, bu türden suçların oluşmaması adına *hile* kavramına dikkatler çevrilmiş ve bu konuda çok sayıda çalışma yapılmıştır. Özellikle muhasebe bilim adamları ve meslek mensupları tarafından kayıtlarda ve raporlardaki hileli işlemlerin azaltılmasına ve hatta tamamen yok edilmesine yönelik çaba sarf edilmeye devam edilmektedir. Bu sebeple, üst düzey uluslararası ve ulusal muhasebe ve denetim standartları oluşturulmasına ve global olarak uygulanmasına yönelik çalışmalar son dönemde hız kazanmıştır.

Hileyi, çalışanlar, yöneticiler, muhasebeciler ya da kurumu denetleyenlerin yapabildikleri bilinmektedir. Çalışanlar, genellikle kendi kişisel menfaatleri için hileye başvurabilirken, bir yönetici için hileye başvurma sebebi işletmeyi sahiplerine ve borç verenlerine daha iyi durumda gösterebilmek amacı olabilmektedir. Geçmişteki örneklerinden tahmin edilebileceği gibi bazı muhasebeci ya da denetçiler de işletmeyi iyi ya da kötü göstermek isteyen yöneticiler tarafından çıkarlarına uygun karşılıklar almak suretiyle hileye yönelebilmişlerdir. Bu doğrultuda işletme yöneticileri, denetçiler, üst düzey yetkililer ve bilim dünyası her ayaktaki hile riskini azaltmaya yönelik uğraş vermekte, bu sebeple de hilenin esas nedenini araştırmaktadır.

Hileyi önleme konusunda en önemli görevler-

den birinin etik davranması gereken muhasebe meslek mensubuna ve ilk muhasebe elemanlarına düştüğü açıktır. Bu nedenle, uluslararası ve ulusal alanda etik standartları yayımlanmıştır. AICPA¹, ilk olarak yayımladığı Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği Standartlarını zaman içinde geliştirmiştir. Bu standartlar meslek mensuplarına yol gösterici olmuştur. Diğer taraftan ülkemizde, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği Başkanlığı 2001 yılında yayımladığı SM, SMMM ve YMM Meslek Ahlak Kuralları İle İlgili Mecburi Meslek Kararı'nda meslek ahlakı ile ilgili maddeler sunmuştur. (Kutlu, 2008: 148)

İnsan kaynakları yönetimi ile hileyi azaltmaya yönelik bir çalışma Amerika Birleşik Devletleri'nde, *The Stonier Graduate School of Banking*'de Richard T. Frederics tarafından yapılmıştır. Çalışmada, bankacılık odak alınmış ve insan kaynakları yönetiminin, hile suçu işlemeye yönelik açıkları anlatılmıştır. (Frederics, 1990) Çalışan hilelerinin, kurumdaki insan kaynakları politikaları ile birebir ilişkisini kuran çalışmalara fazla rastlanamamışsa da, özellikle hilenin sebepleri olarak sayılan baskı-güdü, fırsat ve haklı çıkarma (rasyonelleştirme) üçlüsünden sıkça söz edildiği görülmektedir. Bu ifadenin yer aldığı çalışmalardan bazıları, Hillison v.d. (1999: 4); Buckhoff (2001:72); Wells (2001:89); Montgomery (2002: 63); Ramos (2003: 28); Kiracı (2005:105); Benk ve Karakurt (2010: 135); Hatunoğlu v.d.(2012); Mengi (2012:113), olarak sayılabilir. Çalışmamız, bu üç temel hile sebebinden *baskı-güdü ve haklı çıkarma* konularına odaklanmaktadır. Bu iki hile sebebinin seçilmesi, insan kaynakları politikalarının bu sebeplerle yakın ilişkili olmasından kaynaklanmaktadır.

¹ American Institute of Certified Public Accountants (Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Kuruluşu)

2. HİLE KAVRAMI

Sertifikalı Hile Araştırmacıları Birliği'ne (The Association of Certified Fraud Examiners-ACFE) göre mesleki hile, "Bir kimsenin, mesleğini, işveren firmanın kaynaklarını veya varlıklarını kasıtlı olarak kötüye kullanma yoluyla, şahsi zenginleşme için kullanmasıdır." (Dönmez ve Karausta, 2011:19)

Borçlar Hukuku'na göre hilenin oluşabilmesi için, icrai ya da ihmali bir harekette bulunulması, hileye maruz kalanın ya da üçüncü kişinin zararına olarak fail ya da bir başkası menfaat elde etmesi, kasten işlenmiş olması gereklidir. (Saban, 2006: 61) Vergi Hukuku için hile, aldatıcı davranışlar ile belge ve işlemleri değiştirmek suretiyle çıkar sağlamaktır. (Saban, 2006: 61) Buradaki hile, muhasebe hilesi ile aynı anlamı işaret eder. Muhasebe hilesi, kurumdaki finansal nitelikli işlemlerin kayıtlarının yanıltıcı sonuçlar vermek üzere kasıtlı olarak ve çıkar sağlamak için değiştirilmesi, silinmesi işlemleridir.

İşletme yöneticilerince kendi ya da işletme çıkarları için yapılabilecek ve üçüncü kişilere zarar verebilecek hile yoluyla yapılan düzenlemeler; işletmeyi olduğundan iyi gösterebilecek kayıt, işlem ve raporlar ile işletmeyi olduğundan kötü gösterebilecek kayıt, işlem ve raporlar şeklinde ikiye ayrılabilir. (Bozkurt, 2000: 15-22)

Çalışanlar tarafından yapılan hileler ise kayıtlarda oynama, fiziki olarak az ya da çok gösterme, var olmayan zararı ya da gideri var gibi gösterme, kendi performansını olduğundan iyi göstermek için hileye başvurma ya da tüm bunları yönetici istediği için veya işletme çıkarını korumak için yapma şeklinde olabilir. Bunun yanı sıra çalışan, çalıştığı kurumun kendisine yeterince değer vermediği düşüncesi ile intikam almak için veya kendini korumak düşüncesi ile kuruma zarar vermek suretiyle hileye başvurabilir.

Kurumların finansal nitelikli işlem, kayıt ve raporlarında yapılan maskelemeler, yolsuzluklar, bir kişinin ya da küçük bir grubun çıkar sağlamasına yönelik tüm kasıtlı hareketler, geniş bir paydaş kitlesine zarar vermektedir. (Hatunoğlu, Koca ve Kılıç, 2012: 177) Diğer bir deyişle, hile, bir kişi ya da gruba çıkar sağlamakla birlikte, işletmenin ve sahiplerinin imajına, devlete, yatırımcıya, diğer işletmelere, sermaye piyasalarına, bu kurumların iç ve dış denetçilerine ve tüm kamuya zarar verecektir.

3. İÇ KONTROL VE HİLE

Etkin bir iç kontrol hilenin önlenmesinde başı çeker. Nitekim etkin bir iç kontrol, bir işletmenin muhasebesi ile ilgili hataların, düzensizliklerin ve yasadışı faaliyetlerin ortaya çıkma ihtimalini en aza indirmeye yönelik olarak işler. (Ricchiute, 1982: 226) İç kontrol, faaliyetlerin etkinliğini ve verimliliğini sağlama görevinin yanı sıra, finansal raporlamaların güvenilirliğini de sağlama amacı taşır. Bunun için iç kontrol makul güvence sağlarken, etkin bir iç kontrol için stratejik kontrol noktaları belirlenmelidir. Diğer bir deyişle, yöneticiler, finansal tablolarındaki hata/hile riski yükseldikçe, bunları kontrol altına alabilmek, ortaya çıkarmak için daha etkin kontrol noktaları oluşturmalıdır. (Kandemir, 2013: 84)

Çalışanların, iç kontrolün etkin olmamasından kaynaklanan açıklardan faydalanarak hileye başvurusu olanaklıdır. (Ramos, 2003: 28) Örneğin, kurumda, bir belgenin oluşturulması ve iletilmesi noktalarında herhangi kontrol oluşturulmuşsa, bu açık bir çalışan tarafından kötüye kullanılabilir. Nitekim belgedeki rakamlar değiştirilebilir, imzalar taklit edilebilir, ya da belge bilinçli olarak iletilmeyebilir.

İç kontrol alanında en önemli çalışma COSO² tarafından yayımlanan ve halen geçerliliğini ko-

² Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission

ruyan, *İç Kontrol Sistemi – Bütünleşik Çerçeve* içerisinde yapılmış ve kurumlarda hata ve hileyi önlemeye yönelik etkin iç kontrol kurma ve denetleme konusuna açıklık getirilmiştir. COSO, iç kontrolün beş ana unsurunu (kontrol çevresi, risk belirleme, kontrol eylemleri, bilgi ve iletişim, izleme) açıklarken, insan kaynaklarına da bolca yer vermiştir. COSO'nun açıkladığı unsur ve ilkeler içerisinde, insan kaynakları yönetimi, işe alma, işe uyum, kurum içi eğitim, terfi, disiplin, ücret, performans değerlendirme gibi uygulamalar yer almaktadır. (Uysal, 2010: 126)

4. HİLE YAPMA SEBEPLERİ İLE İNSAN KAYNAKLARI POLİTİKALARI İLİŞKİSİ

Hile yapmanın temelinde aldatma ve çıkar sağlama olması sebebiyle, bunun iş etiğiyle bağdaştırılması kaçınılmaz olmaktadır. Etik, görev sorumluluklara ilişkin doğru ve yanlış ayırt etmeyi sağlayacak olan kurallar bütünü göstermekte ve kişinin yapacakları ve yapmayacakları konusunda davranış biçimlerini tanımlamaktadır. (Josephson, 1995: 83) Kurumlarda meslek etiğini etkileyen unsurlar, sosyal çevre, kişisel ahlak ve işletme özellikleri olarak sayılabilir. (Selimoğlu, 1997: 145) Buna göre, kişinin etik davranmasını ya da davranmamasını, sosyal çevresinde ahlaki davranışların taşıdığı önem, kişinin doğuştan gelen ya da sonradan kazandığı psikolojik unsurlar ve kurumda yerleşik kültür ile kurumun insan yönetimi belirleyecektir.

İnsan kaynakları, işletme biliminin önemli bir bilim dalı olmakla beraber, aynı zamanda diğer bilim dallarıyla da ilişkilidir. İnsan unsuru, işletmedeki tüm bilgi çıktılarını niteliksel olarak etkiler. Dolayısıyla, insan ve insan yönetimi, muhasebe bilgi sisteminin de ayrılmaz bir parçası olarak kabul edilir.

Önceleri, Ford ve Taylor etkisindeki yönetim bakış açısı sebebiyle, yalnızca bir maliyet unsuru olarak görülen insan unsuru, 1980'lerden iti-

baren, küreselleşme, uluslararası artan rekabet, gelişen teknolojiler, değişen ve gelişen üretim ve yönetim tarzları sebebi ile önemini artırmıştır. (Bayat, 2008: 73) Yine bununla beraber, insan kaynakları muhasebesinde, insan unsuru maliyet değil, işletmenin bir varlığı olarak görülmekte ve bununla ilgili yeni yaklaşımlar geliştirilmektedir. (Ceran, 2007: 204)

Kurumlarda, insan kaynaklarıyla ilgili olarak, belirlenmesi ve stratejik olarak yönetilmesi gereken pek çok unsur vardır. Bunların bazıları, ücret, terfi imkânı, sosyal imkânlar, işe bağlılık, motivasyon, organizasyon içerisinde bulunulan yer, kültürel uyum, denetim v.b. olarak sayılabilir.

Çalışan insan unsurunun, kendine değer katılmasını, kurum içinde kendine verilen önemin artmasını, bir makine gibi değil bir insan gibi değerlendirilmesini, kültürel farklılıkların ve kurumsal kültür içindeki yerinin belirlenmesini istemesi gibi yeni yüzyılın getirdiği yenilikler, insan kaynakları yönetimine bakışı da değiştirmiştir. Bu gelişmeler, hiyerarşik ayırım yapmadan her personeli organizasyonun bir parçası olarak gören, farklılıkları gözeten fikirlerle önem veren ve kurumsal amaçlarla bireysel amaçları birleştiren yeni bir yönetim modelinin oluşturulmasını sağlamıştır. (Ekinci, 2008:179)

Ancak insan kaynakları yönetimindeki tüm bu gelişmelere rağmen, kamuda istihdamın sağlanması ve yönetimindeki, 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu ile 4857 Sayılı İş Kanunu sebebi ile yöneticilerin, çalışanları için uygulayabilecekleri yeni tür insan kaynakları politikaları sınırlanmakta ve işverenin olanakları bu anlamda kısıtlanabilmektedir. Bu sebeple yeni yaklaşımların da ülke kanunları çerçevesinde değerlendirilmesi gerektiği kaçınılmaz bir gerçektir. Örneğin, kamu yöneticisinin, çalışanların motivasyonunun artması adına kıyafet serbestisi getirmesi Devlet Memurları Kanunu ve diğer düzenleme-

lerce engellenebilecektir. Diğer taraftan ücretin de alt ve üst sınırlarının devlet politikalarınca belirlendiği unutulmamalıdır.

Hile yapmaya yönlendiren risk faktörleri, SAS³ No: 99'da, baskı/güdü, haklı çıkarma ve fırsat olarak sıralanmıştır. Buna göre, işletme yönetiminin çalışanlara ulaşılabilir hedefler koyması baskı-güdü riskini, fiziksel ya da teknolojik açıklar fırsat riskini işaret edecektir. (Kiracı, 2005: 105) Baskı-güdü riskine bir diğer örnek olarak, çalışanların kurumun durumunu iyi göstermelerinin kendilerine artı prim kazandırabileceği düşüncesidir. Bu düşünceyle hareket eden çalışan, bir takım bilgilerin üzerinin örtülmesini ya da açıkların gizlenmesini yine kendi çıkarı sebebiyle saklayabilir. Yine, fırsat riskine örnek olabilecek bir durum da, kilitlenmemiş kasalar, arkadaşlık ilişkilerinin aşırı güvene dayalı olması sebebiyle çalışanların birbiriyle paylaştığı şifreler gösterilebilir. Diğer taraftan, çalışanın, hile ya da çalma yoluyla gasp ettiği işletme varlığını önemli bir ihtiyacı için kısa süreliğine aldığı iddia etmesi de haklı çıkarma olarak nitelendirilebilir. (Bayraktar, 2007: 19) Haklı çıkarma riskinde, çalışan, yeterli ücret alamaması sebebiyle örneğin bir sağlık sorununu halledemediğini, bunun için maddi çıkar sağladığını söylemesi örnek gösterilebilir. Ya da bir yöneticinin, hileyi, tamamen kendi kurumu için yaptığını belirtmesi de bir başka örnek olarak verilebilir. Bir çalışmada, yolsuzluk olarak ele alındığında, hileye temel oluşturan bireysel unsurun hileye güdülenme, kurumsal unsurun ise fırsatlar olarak ayrılabilirliği belirtilmiştir. (Martinez-Vazquez, Granado ve Boex, 2007: 84) Bundan yola çıkılarak insan kaynakları yönetiminin, hile riskine bir etki oluşturduğu söylenebilir.

Bütün bu risklerin, iç denetçi ya da bağımsız denetçi tarafından dikkate alınarak iç kontrol de-

ğerlemesi yapılması gereklidir. Gerekli noktalarda kontrollerin olup olmadığı bu açıdan önem arz eder. Örneğin bir işlemin başından sonuna kadar aynı çalışana verilmesi, hile riskini artırabilecek bir faktördür. Çalışan örgüt içinde doğru konumlandırılmışsa, hem oto kontrolünü yapabilmeye, hem de çalışanların birbirini kontrolü sağlanabiliyorsa bu doğru bir konumlandırma olarak görülebilir.

Kurum içinde ulaşılabilir hedefler belirlemek, hem çalışan üstündeki baskıyı azaltacak hem de yaptığı işin sonuçlarını alabilen çalışanı olumlu yönde güdüleyebilecektir. Böylece çalışan, kendini işine ve kurumuna ait ve hedefin başarılmasında bir parça olarak hissederek, işin doğru yapılması için çaba sarf edecek, bunun için de hileden kaçınabilecektir.

Organizasyon içinde çalışanlarla ilgili olarak özellikle iş tanımlarının düzgün yapılması da, çalışanların işle olan bağlantısını artıracığından, önemli bir insan kaynağı düzenleme politikasıdır. Diğer bir deyişle, iş tanımları, bireyleri organizasyon içinde konumlandırmayı ve organizasyon yapısını rasyonalize etmeyi amaçlar. (Tak, Sayılar ve Kaymaz, 2007: 236) Bu şekilde, hangi işi hangi yöntemle yapacağını bilen çalışan işine daha dikkatli davranacak ve hile yapması daha olanaksız hale gelebilecektir.

Eğer belirli sınırlar içinde kalınması zorunluluğu yoksa, başarıya odaklı bir ücretlendirme sisteminin çalışana bir taraftan kurum için daha çok çalışmayı ve kuruma ait hissetmeyi sağlayabilecekken diğer taraftan çok ciddi bir soruna da yol açabilir. Çalışan böyle bir durumda başarısızlığını gizlemek ya da performansını yüksek göstermek adına bazı açıkları gizleyebilecektir. Bu da kurum için önemli bir hile riski ortaya çıkarabilecektir.

³ Statements on Auditing Standards

Hilenin ücret ile ilişkilendirildiği bir çalışmada, ücretlerin çalışan hilelerini etkilemesinin boyutunu ortaya koymak amaçlanmış ve sonucunda yüksek ücretin çalışan hilelerini azalttığı fakat düşük ücretin hileyi artırmadığı; kurumsal etik anlayışının bu konuda daha etkin bir unsur olduğu sonucuna ulaşılmıştır. (Chen ve Sandino, 2012: 994)

Motivasyon, çalışana harekete geçiren ve çalışanın hareketlerinin yönünü tayin eden, çalışanın düşünceleri, umutları, inançları arzuları, ihtiyaçları ve korkularıdır. (Şahin, 2004: 524) Bu öğelerin tatmini, çalışanlar için işe bağlılığı ve kendini işe ait hissetme adına önem arz eder. Zira çalışanlar, işlerinin kendi duygusal ihtiyaç, arzu ve isteklerine yeterli olmadığını hissettikleri anda başka çıkış yolları aramaya başlayabilmektedir. Bu da zaman zaman hile yaparak maddi çıkar sağlamaya yöneltebilmektedir.

5. HİLE İLE İNSAN KAYNAKLARI POLİTİKALARI İLİŞKİSİNİN ÜNİVERSİTELERDEKİ İÇ DENETÇİLER VE STRATEJİ GELİŞTİRME BİRİMLERİ YÖNETİCİLERİ GÖRÜŞLERİ ÇERÇEVESİNDE ARAŞTIRILMASI

5.1. Araştırmanın Konusu

Bu çalışmada, hile ile kurumların insan kaynakları politikalarının birbiri ile ilgisi olup olmadığı konusunda Türkiye'deki Devlet Üniversitelerindeki iç denetim birimleri ile strateji geliştirme birimlerindeki yetkili personelin algılarını ölçmek amacıyla bir araştırma yapılmaktadır.

5.2. Araştırma Yöntemi

Araştırmada anket yöntemi kullanılmıştır. Anketler, Türkiye'deki devlet üniversitelerinde iç

kontrol konusunda yetkili olmaları sebebi ile iç denetçilere ve strateji geliştirme daire başkanlıklarına e-posta yoluyla gönderilmiştir. %10 hata düzeyinde, 1000 kişilik bir evren için örneklem büyüklüğününün 88 kişi olması yeterli görülmektedir. (Erdoğan ve Yazıcıoğlu, 2004: 50). Çalışmamızda evren büyüklüğü 1.000 kişi olup, 90 kişilik bir örneklem grubu rastgele olarak seçilmiştir. Parametrik bir analiz yapılabilmesi için sosyal bilimlerde 30 kişinin üzerinde örneklem büyüklüğü yeterli olmaktadır. Çalışmamızda 57 geri dönüş sağlanmıştır.

5.3. Analiz Yöntemi

Analiz yapılırken SPSS15 programı kullanılmıştır. Bu program aracılığıyla, verilere frekans, faktör ve korelasyon analizleri yapılmıştır.

Verilerin normal dağılıp dağılmadığının araştırılması için öncelikle Skewness değerine bakılmış ve bu değer ± 2 'den küçük olması beklenmiştir. Kurtosis değeri ise basıklık değeridir ve verilerin normal dağılıp dağılmadığını gösteren diğer bir ölçüdür. Normal dağılım için, değer $\pm 1,96$ arasında olması gerekmektedir. Her bir yanıtın değerlendirilmesinde etkin iç kontrolün hileyi azaltacağı yönündeki cevaplar normal dağılmamıştır. Bunun sebebi de çoğunluğun aynı yönde cevap vermesi, yalnızca 2 kişinin aksi yönde cevap vermesidir. Diğer yanıtlar normal dağılmaktadır. Bu sebeple bu yanıt analiz dışı tutulacaktır.

5.3.1. Frekans analizi sonuçları

Bu analizde öncelikli olarak, katılımcıların demografik bilgileri yüzde olarak tespit edilmiştir.

Tablo 1: Katılımcıların göreve göre dağılımları

	Sayı	Yüzde
İç denetçi-iç kontrolör	19	33,3
İç denetim memuru	1	1,8
SGD ⁴ Başkanı	11	19,3
Şube müdürü	5	8,8
Uzman	10	17,5
Diğer	11	19,3
Toplam	57	100,0

Yukarıdaki sonuçlara göre, katılımcıların %33,3'ü iç denetçi-iç kontrolör, %1,8'i iç denetim memuru, %19,3'ü strateji geliştirme daire başkanı, %5'i ilgili birimlerin şube müdürü, %17,5'i uzman ve %19,3'ü de diğer görevlerde yer almaktadır. Katılımcıların büyük kısmının (19/57 kişinin) iç denetçi ya da iç kontrolör olduğu görülmektedir.

Tablo 2: Katılımcıların çalıştıkları yıl dağılımı

Yıl	Sayı	Yüzde
Birden az	1	1,8
Bir-beş	28	49,1
Beş-on	20	35,1
Ondan çok	8	14,0
Toplam	57	100,0

Yukarıdaki tabloya göre, katılımcıların %1,8'i birden daha az yıldır, %49,1'i bir ile beş yıl arası, %35,1'i beş ile on yıl arası, %14'ü ise ondan daha çok yıldır kurumda görevlidir.

Tablo 3: Katılımcıların üniversiteden mezun oldukları bölümler

	Sayı	Yüzde
Çalışma ekonomisi	1	1,8
Diğer	3	5,3
İktisat	16	28,1
İşletme	20	35,1
Kamu yönetimi	5	8,8
Maliye	10	17,5
Uluslararası ilişkiler	2	3,5
Toplam	57	100,0

Yukarıdaki tabloya göre, katılımcılardan 1'i çalışma ekonomisi, 16'sı iktisat, 20'si işletme, 5'i kamu yönetimi, 10'u maliye, 2'si uluslararası ilişkiler mezunudur.

Yukarıdaki demografik farklılıkların yanıtlarda anlamlı bir farka neden olmadığı ortaya çıkmış, bu sebeple bu analiz sonuçlarına çalışmamızda yer verilmemiştir. Böylece, demografik bilgilerin sadece dağılımlarının verilmesi yeterli görülmüştür.

Soru: Katılımcıların, hile ve insan kaynakları yönetimi ilişkisi konusundaki görüşlerinin dağılımı nasıldır?

⁴ Strateji Geliştirme Dairesi

Analiz:

Aşağıdaki tabloda, katılımcıların yanıtlarının frekans dağılımları verilmiştir.

Tablo 4: Katılımcıların verdikleri yanıtların yüzde olarak dağılımları

Yanıtlar	Hiçbir şekilde	Kısmen	Belki	Çoğunlukla	Kesinlikle
Arkadaşlık ilişkilerinin fazla olduğu kurumlarda hileye yatkınlık daha fazladır.	15,8	21,1	33,3	21,1	8,8
Arkadaşlık ilişkilerinin fazla olduğu kurumlarda hataya yatkınlık daha fazladır.	22,8	22,8	31,6	21,1	1,8
Kuralların, iletişim kanallarının ve örgüt yapısının kesin çizgilerle belirlendiği bir kurumda hile riski daha azdır.	1,8	5,3	17,5	43,9	31,6
Çalışanların dürüst olduğu kanaati ile, yönetici daha az kontrol noktası belirleyebilir.	31,6	19,3	31,6	15,8	1,8
Bir kurumda, çalışanlara tatmin edici ücret verilmesi hileyi azaltır.	5,3	15,8	26,3	38,6	14,0
Bir kurumda çalışanların işe bağlılığı yüksekse hile daha azdır.	3,5	7,0	14,0	49,1	26,3
Bir kurumda, çalışanların terfi imkanı fazlaysa hile daha azdır.	5,3	15,8	22,8	40,4	15,8
Bir kurumda, çalışanların sosyal imkanları fazlaysa hile daha azdır.	12,3	7,0	35,1	28,1	17,5
Etkin iç kontrol, hileyi azaltır.	1,8	1,8	3,5	42,1	50,9
Sürekli denetim, hileyi azaltır.	-	7,0	12,3	49,1	31,6
Başarılı bir insan kaynakları/personel politikası hileyi azaltır.	-	3,5	15,8	50,9	29,8

Arkadaşlık ilişkilerinin fazla olduğu kurumlarda hileye yatkınlığın daha fazla olduğu ifadesine; katılımcıların %15,8'i hiçbir şekilde, %21,1'i kısmen, %33,3'ü belki, %21,1'i çoğunlukla, % 8,8'i kesinlikle demişlerdir. Buradan görüldüğü gibi arkadaşlık ilişkileri ile hile arasındaki ilgi konusunda katılımcıların çoğunluğu belki diyerek kesin bir kanaate varamamışlardır.

Arkadaşlık ilişkilerinin fazla olduğu kurumlarda hataya yatkınlık daha fazladır düşüncesine; katılımcıların %22,8'i hiçbir şekilde, %22,8'i kısmen, %31,6'sı belki, %21,1'i çoğunlukla, %1,8'i kesinlikle yanıtlarını vermişlerdir. Buna göre, arkadaşlık ilişkileri ile hata arasındaki iliş-

kiye ilişkin katılımcıların düşünceleri olumlu olmamıştır.

Kuralların, iletişim kanallarının ve örgüt yapısının kesin çizgilerle belirlendiği bir kurumda hile riski daha azdır düşüncesine; katılımcıların %1,8'i hiçbir şekilde, %5,3'ü kısmen, %17,5'i belki, %43,9'u çoğunlukla, %31,6'sı kesinlikle yanıtlarını vermişlerdir. Bu doğrultuda, belirgin bir örgüt ve iletişim yapısı katılımcıların çoğuna göre hile riskini azaltacaktır.

Çalışanların dürüst olduğu kanaati ile, yönetici daha az kontrol noktası belirleyebilir düşüncesine; katılımcıların %31,6'sı hiçbir şekilde,

%19,3'ü kısmen, %31,6'sı belki, %15,8'i çoğunlukla, %1,8'i kesinlikle yanıtlarını vermişlerdir. Katılımcılara göre, çalışanların dürüst olduğu fikri daha az kontrol noktası belirlemek için yeterli bir ölçüt olmayacaktır.

Bir kurumda, çalışanlara tatmin edici ücret verilmesi hileyi azaltır düşüncesine; katılımcıların %5,3'ü hiçbir şekilde, %15,8'i kısmen, %26,3'ü belki, %38,6'sı çoğunlukla, %14'ü kesinlikle yanıtlarını vermişlerdir. Katılımcılara göre, tatmin edici ücret politikası hileyi azaltma konusunda önemli bir politika olacaktır.

Bir kurumda, çalışanların işe bağlılığı yüksekse hile daha azdır düşüncesine; katılımcıların %3,5'i hiçbir şekilde, %7'si kısmen, %14'ü belki, %49,1'i çoğunlukla, %26,3'ü kesinlikle yanıtlarını vermişlerdir. Katılımcılara göre, işe bağlılığın yüksek olması hileyi azaltıcı bir etken olmaktadır.

Bir kurumda, çalışanların terfi imkanı fazlaysa hile daha azdır düşüncesine; katılımcıların %5,3'ü hiçbir şekilde, %15,8'i kısmen, %22,8'i belki, %40,4'ü çoğunlukla, %15,8'i kesinlikle yanıtlarını vermişlerdir. Katılımcılara göre, terfi imkânının fazla olması hileyi azaltabilecek bir insan kaynakları politikasıdır.

Bir kurumda, çalışanların sosyal imkânları fazlaysa hile daha azdır düşüncesine; katılımcıların %12,3'ü hiçbir şekilde, %7'si kısmen, %35,1'i belki, %28,1'i çoğunlukla, %17,5'i kesinlikle yanıtlarını vermişlerdir. Katılımcıların çoğunluğu sosyal imkânların hileyi azalttığı konusunda kararsız görünse de çoğunlukla ve kesinlikle yanıtını verenlerin toplamda fazla olması sosyal imkânların hileyi azalttığı yönünde görüş belirtildiğini işaret etmektedir.

Etkin iç kontrol, hileyi azaltır düşüncesine; katılımcıların %1,8'i hiçbir şekilde, %1,8'i kısmen, %3,5'i belki, %42,1'i çoğunlukla, %50,9'u kesinlikle yanıtlarını vermişlerdir. Ka-

tılımcıların çoğuna göre, etkin iç kontrol hileyi kesinlikle azaltır.

Sürekli denetim, hileyi azaltır düşüncesine; katılımcıların %7'si kısmen, %12,3'ü belki, %49,1'i çoğunlukla, %31,6'sı kesinlikle yanıtlarını vermişlerdir. Katılımcıların çoğunluğuna göre, sürekli denetim hileyi azaltıcı etki oluşturmaktadır.

Başarılı bir insan kaynakları/personel politikası hileyi azaltır düşüncesine; katılımcıların %3,5'i kısmen, %15,8'i belki, %50,9'u çoğunlukla, %29,8'i kesinlikle yanıtlarını vermişlerdir.

Yorum:

Bir işyerinde arkadaşlık ilişkilerinin kuvvetli olması, bir yandan işe bağlılığı ve çalışma motivasyonunu artırabilse de diğer yandan kişiler arası güveni artırması ile kontrol açığına sebep olabilir. Katılımcılara buradan yola çıkarak yöneltilen arkadaşlık ilişkileri ile hile arasındaki ilgi sorusuna karşılık verilen yanıtların çoğunun kararsızlığı işaret ettiği görülmektedir. Bunun sebebinin katılımcıların diğer unsurların sabit olmayacağını varsaymasından kaynaklandığı söylenebilir. Zira etik davranma niteliğini taşıyan insanlar, dürüstlük kültürü oluşturabilir ve arkadaşlık ilişkileri her ne kadar kuvvetli de olsa, kurumsal olarak hileye karşı olabilirler. Yine de ilişkilerin derecesine bağlı olarak, aşırı güven sebebi ile kontrol açıklarının gözden kaçabileceği göz ardı edilemez.

Kuralların, iletişim kanallarının ve örgüt yapısının kesin çizgilerle belirlendiği bir kurumda hile riski daha az olmasıyla ilgili olarak, katılımcılar, belirliliğin hile riskini azaltacağını düşünmektedirler.

Çalışanların dürüst olduğu kanaati ile yöneticilerce daha az kontrol noktası belirlenebilmesi, katılımcıların çoğu tarafından kabul edilebilir

bulunmamıştır. Çalışanların dürüstlüğü göreceli bir kavramdır. Ayrıca, yöneticinin ya da işletme sahibinin bunu anlayabilmesi için uzun yıllar aynı personelle çalışmış olması gerekir. Hatta buna rağmen, bir insanın kişilik özelliklerini algılamak olanaklı olmayabilir. Diğer taraftan, bir hile türü kişinin kendini haklı çıkarma eğilimi ile destekleniyor olabilir. Örneğin çalışan, çalıştığı kurumu müşterilerini, çalışanlarını ya da diğer paydaşları aldattığını ileri sürerek, hile ile kurumu zarara sokmayı dürüstçe bir davranış olarak görüyor olabilir.

Katılımcılar, *bir kurumda, çalışanlara tatmin edici ücret verilmesinin hileyi azaltabileceği* yönünde görüş belirtmişlerdir. Nitekim çalışanlar geçimlerini sağlayabilecekleri ücreti alamıyorlarsa, bunu da bir haklı çıkarma nedeni olarak gösterebilirler. Ya da bu onların, alamadıklarını düşündükleri maddi kazancı hile yolu ile elde etmeye yöneltmiş olabilir. Ancak burada da kişisel ve kurumsal dürüstlük unsurunun devreye gireceği unutulmamalıdır. Diğer taraftan yüksek ücret alan çalışan, zaten ihtiyacı olmadığı için ihtiyaç güdüsüyle hareket etmeyecektir. Yine aynı şekilde etik açıdan hile yapmayı normal görüyorsa da bu durumda yüksek ücret de onu tatmin etmeyebilir. Bunun için çalışanlar üzerinde uzun süreli bir gözlem yapılması daha uygun olacaktır.

Katılımcılara göre, işe bağlılığın yüksek olması hileyi azaltıcı bir etken olmaktadır. İşine bağlı bir birey için işini kaybetmeme ya da kurumunu koruma isteği yüksek olacağından kurumuna zarar vermekten kaçınacağı düşünülebilir. Bu durumda çalışan hilesinin azalacağı söylenebilir de, yöneticinin, çalışana hile yapması konusunda baskı uygulaması söz konusu olduğunda işe bağlılık negatif bir etken olabilir. Yani çalışan işinin devamlılığı ve kurumun çıkarları gibi nedenlerle hileye yönelebilir. Ancak katılımcılara göre, işine bağlı çalışan hile yapmaktan kaçınacaktır sonucuna ulaşmıştır.

Katılımcılara göre, terfi imkânının fazla olması hileyi azaltabilecek bir insan kaynakları politikasıdır. Bu, eğer çalışana yükselme olanağı veriliyorsa, çalışanın hile yapmaktan kaçınması ve kendini hile yapma konusunda haklı çıkartacak bir bahane bulamayacak anlamı taşır. Ancak diğer yandan, terfi etmek için kendisini olduğundan başarılı göstermek adına da hileye başvurabileceği, var olmayan performansını var gibi gösterebileceği de unutulmamalıdır. Dolayısıyla çalışana tanınan terfi olanağının makul ve denetlenebilir özelliklere göre düzenlenmesi gerektiği açıktır. İnsan kaynakları politikaları içerisinde terfi olanağının yalnızca performansa değil, çalışanın dürüstlük, işe bağlılık gibi kişisel özellikleriyle de ilişkilendirilmesi bu olumsuzluğu ortadan kaldırabilir.

Katılımcıların çoğunluğu sosyal imkânların hileyi azalttığı konusunda kararsız görünse de çoğunlukla ve kesinlikle yanıtını verenlerin toplamda fazla olması sosyal imkânların hileyi azalttığı yönünde görüş belirtildiğini işaret etmektedir.

Katılımcıların çoğuna göre, etkin iç kontrol, hileyi kesinlikle azaltır. İç kontrolün finansal raporların güvenilirliğini makul derecede sağlama amacını en iyi şekilde yerine getirirken yeterli ve etkin kontrol noktaları oluşturulmasıyla hileye engel olacağı açıktır. Zaten iyi oluşturulmuş ve etkin bir iç kontrolün ana amacı da hata ve hileleri azaltmak hatta ortadan kaldırmaktır. Dolayısıyla, katılımcılar beklenen yanıtları vermişlerdir.

Katılımcıların çoğunluğuna göre, sürekli denetim hileyi azaltıcı etki oluşturmaktadır. Sürekli denetim, çalışanlara hile yapma konusunda *fırsat* unsurunu engelleyici bir nitelik taşıyacaktır. Bu açıdan katılımcılar beklenen yanıtları vermişlerdir. Ancak diğer taraftan sürekli denetim, çalışanın kendisini köşeye sıkışmış hissetmesine sebep olabilecektir. Bu da çalışanın işinden duy-

duğu memnuniyeti azaltarak, onu olumsuz davranışa itmeye sebep olabilecektir. İnsan unsurunun makineden farklı olduğu ve psikolojik ve sosyolojik etkenlerin göz ardı edilmeden bir denetim politikası oluşturulması gerektiği söylenebilir.

İnsan kaynakları yönetimi ve hile ilişkisi ile ilgili alt unsurlar katılımcılara soru olarak yöneltildikten sonra insan kaynakları politikasının hileye olan etkisi genel olarak sorulmuş ve bunun karşılığında katılımcıların çoğu tarafından, başarılı insan kaynakları politikasının hileyi azaltacağı yönünde yanıtlar alınmıştır. Genel olarak diğer yanıtları ve teorik açıklamalarımızı destekler bir sonuca ulaşılmıştır. Bu ilişkinin testi için kurumların uzun zamanlı olarak gözlenmesi ve deneysel bir araştırma yapılması gereklidir.

5.3.2. Faktör Analizi Sonuçları

Faktör analizi, anket çalışmalarında sorulan soruların kaç farklı durumu test ettiğini ortaya çıkarmak amacıyla yapılmaktadır. Buna göre, faktör analizi sonucunda bazı soruların çıkartılması sonucunda yeniden gruplandırma yapılmıştır. Bu doğrultuda, analizde %50'nin üzerinde faktör ağırlığı olan sorular alınmıştır. Aşağıda, faktör analizi ile ilgili sorular ve bunların test sonuçları yer almaktadır.

Soru: Hile ile ilişkisi olan kaç çeşit insan kaynağı politikası vardır?

Analiz:

Analiz sonucunda 3 faktör grubu tespit edilmiştir. Diğer bir ifadeyle katılımcılara yöneltilen sorulardan üç farklı durum tespiti yapılabilmektedir.

Tablo 5: Yanıtların hile ilişkisi yönünde gruplanması

Yanıtlar	Bileşen		
	1	2	3
Arkadaşlık ilişkilerinin fazla olduğu kurumlarda hileye yatkınlık daha fazladır.	,183	,911	,023
Arkadaşlık ilişkilerinin fazla olduğu kurumlarda hataya yatkınlık daha fazladır.	,026	,916	,009
Kuralların, iletişim kanallarının ve örgüt yapısının kesin çizgilerle belirlendiği bir kurumda hile riski daha azdır.	-,034	,151	,818
Bir kurumda, çalışanlara tatmin edici ücret verilmesi hileyi azaltır.	,828	,141	-,079
Bir kurumda, çalışanların terfi imkanı fazlaysa hile daha azdır.	,779	,043	,139
Bir kurumda, çalışanların sosyal imkanları fazlaysa hile daha azdır.	,916	,124	-,149
Sürekli denetim, hileyi azaltır.	,006	-,090	,725
Başarılı bir insan kaynakları/personel politikası hileyi azaltır.	,536	-,041	,442

Yorum:

Faktör analizi sonucunda birinci faktör grubunun kurumlardaki hileyi etkileyen insan kaynakları politikaları olduğu söylenebilir. Buna göre; ücret, terfi, sosyal imkân konusundaki kurumun çalışanlara verdiği önem ve katkı ve aynı yönden bakıldığında başarılı yürütülen insan kaynakları politikası hileye yatkınlığı azaltan etkenler olarak bir arada ele alınabilir.

Bir diğer faktör grubu olarak arkadaşlık ilişkileri ve hileye yatkınlık konusundaki görüşler yani personel ilişkileri ele alınabilir. Ancak frekans analizinden de görüldüğü gibi bu iki soru konusunda katılımcıların çoğunluğu kararsız kalmaktadır. Bu sebeple personel ilişkileri faktörünün başka sorularla da ölçülmesi gerekir. Örneğin daha önceki çalışmalarda yer alan kültürel faktörler hile konusunda da ayrıca ele alınabilir.

Analiz:**Tablo 6: Birinci faktör grubu ile ilgili korelasyon sonuçları**

		Tatmin edici ücret hileyi azaltır	Terfi imkanı hileyi azaltır	Sosyal imkan hileyi azaltır	Başarılı i.k.politikası hileyi azaltır
Tatmin edici ücret hileyi azaltır.	Pearson Korelasyon	1	,501(**)	,744(**)	,242
	Sig. (çift kuyruklu)		,000	,000	,070
	N ⁵	57	57	57	57
Terfi imkanı hileyi azaltır	Pearson Korelasyon	,501(**)	1	,611(**)	,296(*)
	Sig. (çift kuyruklu)	,000		,000	,026
	N	57	57	57	57
Sosyal imkan hileyi azaltır	Pearson Korelasyon	,744(**)	,611(**)	1	,413(**)
	Sig. (çift kuyruklu)	,000	,000		,001
	N	57	57	57	57
Başarılı i.k.politikası hileyi azaltır	Pearson Korelasyon	,242	,296(*)	,413(**)	1
	Sig. (çift kuyruklu)	,070	,026	,001	
	N	57	57	57	57

⁵ Katılımcı sayısı

Üçüncü faktör olarak belirgin örgüt yapısı, belirgin iletişim kanalları ile sürekli denetimin hile riskini azaltacağıyla ilgili olan sorular başka bir faktörü işaret edecektir. Bu da belirliliğin var olduğu ve bunun denetim altında tutulduğu bir yapıyı temsil edecektir.

5.3.3. Korelasyon analizi sonuçları

Yukarıda tespit edilen faktör grupları içerisindeki soruların birbiri ile ilişkisini doğrulamak adına korelasyon analizi yapılmıştır. Anlamlı ilişkinin tespiti için Pearson Korelasyon katsayısı kullanılmıştır.

Soru: Tatmin edici ücretin hileyi azaltması, terfi imkânının hileyi azaltması, sosyal imkanın hileyi azaltması ve başarılı insan kaynakları (i.k.) politikasının hileyi azaltması arasında anlamlı bir ilişki var mıdır?

Tablo 6’da görüldüğü gibi, tatmin edici ücretin hileyi azaltması ile terfi imkânının hileyi azaltması arasında (0,501), tatmin edici ücretin hileyi azaltması ile sosyal imkânın hileyi azaltması arasında (0,744), terfi imkânının hileyi azaltması ile sosyal imkânın hileyi azaltması arasında (0,611), terfi imkânının hileyi azaltması ile başarılı insan kaynakları politikasının hileyi azaltması arasında (0,296), sosyal imkânın hileyi azaltması ile başarılı insan kaynakları politikasının hileyi azaltması arasında (0,413) korelasyon yani

karşılıklı ilişki ortaya çıkmıştır. Faktör analizinden de gördüğümüz üzere beklenen doğrultuda ilgili yanıtlar arasında ilişki çıkmıştır.

Soru: Arkadaşlık ilişkilerinin fazla olduğu kurumlarda hileye yatkınlığın daha fazla olmasıyla arkadaşlık ilişkilerinin fazla olduğu kurumlarda hataya yatkınlığın daha fazla olması arasında anlamlı bir ilişki var mıdır?

Analiz:

Tablo 7: İkinci faktör grubu ile ilgili korelasyon sonuçları

		Arkadaşlık ilişkisi ve hile	Arkadaşlık ilişkisi ve hata
Arkadaşlık ilişkisi ve hile	Pearson Korelasyon	1	,706(**)
	Sig. (çift kuyruklu)		,000
	N	57	57
Arkadaşlık ilişkisi ve hata	Pearson Korelasyon	,706(**)	1
	Sig. (çift kuyruklu)	,000	
	N	57	57

Tablo 7’de görüldüğü gibi, arkadaşlık ilişkilerinin hileye yatkınlığı artırıp artırmaması ile hataya yatkınlığı artırıp artırmaması arasında anlamlı bir ilişki vardır.

Soru: Kuralların, iletişim kanallarının ve örgüt yapısının kesin çizgilerle belirlendiği bir kurumda hile riskinin daha az olması ile sürekli denetimin hileyi azaltması arasında anlamlı bir ilişki var mıdır?

Analiz:

Tablo 8: Üçüncü faktör grubu ile ilgili korelasyon sonuçları

		İletişim kanallarının ve örgüt yapısının kesin çizgilerle	Sürekli denetim
Örgüt yapısı ve iletişim kanalları	Pearson Korelasyon	1	,292(*)
	Sig. (çift kuyruklu)		,028
	N	57	57
Sürekli denetim	Pearson Korelasyon	,292(*)	1
	Sig. (çift kuyruklu)	,028	
	N	57	57

Tablo 8’deki korelasyon sonuçlarında görüldüğü gibi, faktör analizinde üçüncü grubu temsil eden örgüt yapısı ve iletişim kanallarının kesin çizgilerle belirlenmesi ve sürekli denetimin hileyi azaltması arasında anlamlı bir ilişki vardır.

Yorum:

Korelasyon analizi, faktör analizinde tespit edilen grupların unsurlarının birbiri ile anlamlı ilişkisi olduğunu ortaya çıkarmak için yapılmıştır. Analiz sonucunda insan kaynakları yönetimi üyelerinden tatmin edici ücretin, terfi imkanının ve sosyal imkanın hileyi azaltması arasında anlamlı bir ilişki olduğu, diğer bir deyişle aynı grubu (başarılı insan kaynakları politikası unsurları) temsil ettiği anlaşılmıştır.

Arkadaşlık ilişkilerinin hileye olan etkisi ile hataya olan etki arasında anlamlı bir ilişki olduğu ortaya çıkmıştır. Diğer bir deyişle, katılımcılara göre, arkadaşlık ilişkileri hileyi etkilemiyorsa hatayı da etkilememekte; hileyi etkiliyorsa hatayı da etkilemektedir. Bu doğrultuda frekans analizi sonuçlarıyla da desteklendiğinde, katılımcıların çoğunun *belki* ifadesini kullanması, arkadaşlık ilişkileri ile hileye yatkınlık ve arkadaşlık ilişkileri ile hataya yatkınlık konusunda aynı şekilde kararsız kaldıklarını gösterir.

Kurumlarda, belirli kuralların varlığı, kurallara uyum ve bunların gerçekleşip gerçekleşmemesini denetlemek, frekans analiz sonuçlarına da dayanarak hileyi azaltmakta ve birbirini bağla-

maktadır. Diğer bir deyişle, katılımcılara göre çalışanların hileden uzak durması için, kurumlar belirgin kurallar oluşturmalı ve çalışanlar bu düzenlemeler çerçevesinde sürekli denetim altında olmalıdır.

SONUÇ

Çalışmamızda hile kavramına niteliksel açıdan literatür çerçevesinde baktıktan sonra, hilenin iç kontrolle ve insan kaynakları ile ilişkisine dikkat çekilmiştir.

Uygulamamız sonucunda, insan kaynakları politikalarının hile ile ilişkisi katılımcıların algıları çerçevesinde ortaya koyulmuştur. Özellikle, ücret, terfi imkânı ve sosyal imkanın hile yapma yapmama, kısacası etik davranma konusunda çalışmanı etkilediği düşüncesinin yerleşik olduğu anlaşılmıştır.

Kurumlar, çalışanlarının birer makine olmadığını, kendilerine değer verildiği sürece kurumlarına ve işlerine bağlı olacaklarını günümüzde artık anlamalıdır. Diğer taraftan, hiç bir haklı sebebin iş etiğini ihlal etmeyi gerektirmeyeceği de ayrıca vurgulanmaktadır. Nitekim etik davranma, çalmama ve hile yapmama, kişinin kendi

ahlakıyla da ilintilidir. Bunun yanı sıra, kurumlarda anlaşılması gereken bir diğer konu da etikin bireyselleştirilmesi yerine kurumsallaştırılması gereğidir. Kurumsallaşmış, saydam ve hesap verebilirliğin yerleştiği kurumlarda kişiler de kendilerine pay çıkaracaklar ve hile için bahane aramayacaklardır.

Çalışmada ortaya çıkan bir diğer sonuç ise, katılımcıların algıları çerçevesinde, belirgin kuralların ve sürekli denetimin yerleştiği birim ya da kurumların hile yapma olasılığını azaltabileceğidir. İç denetim bu noktada önemini bir kez daha göstermekte ve iç kontrolün işleyişinin denetiminin bırakılmaması gerektiğini işaret etmektedir. Diğer taraftan, çalışanları aşırı denetlemek de motivasyon düşmesine sebep olabilecek, bu da çalışma şartlarının kötü olduğu bahanesini doğurarak çalışmanı etik olmayan davranışlara yöneltebilecektir. Bunun sınırlarının iyi çizilmesi gerektiği açıktır.

Sonuç olarak, kurumlar, hileyi önlemek adına, başarılı insan kaynakları yönetimini sağlamak, dengeleri iyi tespit etmek, denetimi elden bırakmamak ve çalışan ile yöneticilerin insani ihtiyaçlarını göz ardı etmemek zorundadırlar.

KAYNAKÇA

- Bayat, Bülent (2008), “İnsan Kaynakları Yönetiminin Stratejik Niteliği”, **Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 10(3), s. 67-91.
- Bayraktar, Ahmet (2007), “Türkiye’de Muhasebe Hileleri Tarihi”, Yüksek Lisans Tezi, **Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, Edirne.
- Benk, Serkan; Birol Karakurt (2010), “Gelir İdareleri ve Yolsuzluk: Motivasyonlar, Fırsatlar ve Mücadele Yolları”, **Business and Economics Research Journal**, 1(4), s. 133-148.
- Buckhoff, Thomas A. (2001), “Employee Fraud: Perpetrators And Their Motivations”, **The CPA Journal**, 71(11), s.72-73.
- Ceran, Yunus (2007), “Muhasebede Eskinin Yeni Bir Kavram: İnsan Kaynakları Muhasebesi”, **Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, (18), s. 187- 206.
- Chen, Clara Xiaoling; Tatiana Sandino (2012), “Can Wages Buy Honesty? The Relationship Between Relative Wages and Employee Theft”, **Journal of Accounting Research**, 50 (4), s.967-1000.
- Dönmez, Adnan; Tamer Karausta (2011) , “Çalışanların Mesleki Hile Algısı ve İhbar Hattı Kullanarak Rapor Etme Eğilimleri Üzerine Akdeniz Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesinde Yapılan Bir Araştırma”, **Mali Çözüm**, (104), s.17-41.
- Ekinci, Filiz (2008), “Kamu Personel Yönetiminden İnsan Kaynakları Uygulamasına Geçişin Çalışanların Verimliliğine Etkisi.” **Maliye Dergisi**, (155), s. 175-185.
- Erdoğan, Samiye; Yaşlı Yazıcıoğlu (2004). **SPSS Uygulamalı Bilimsel Araştırma Yöntemleri**. Ankara, Detay Yayıncılık.
- Hatunoğlu, Zeynep; Nurettin Koca, Mustafa Kılı, (2012), “İç Kontrolün Muhasebe Sistemindeki Hata Ve Hilelerin Önlenmesindeki Rolü Üzerine Bir Alan Çalışması”, **Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 9(20), s.169-189.
- Hillison, William; Carl Pacini; David Sinason (1999), “The Internal Auditor as Fraud-Buster”, **Managerial Auditing Journal**,14(7), s. 351-363.
- Josephson, Michael (1995), “Teaching Ethical Decision Making And Principled Reasoning”, **Business Ethics Readings And Cases in Corporate Morality**, New York, 3. Edition, Mc. Graw Hill.
- Kandemir Canol (2013), “Türkiye’de Bağımsız Denetçilerin Hile Risk Faktörleri Etki Değerlemesi”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, 13(40), Haziran, s. 83-107.
- Kıracı, Murat (2005), “Hile Riski Değerlemesinin ve Hileleri Bulmanın Denetimin Etkinliğindeki Rolü ve Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Ocak, s.103-126.
- Kutlu, Hasan Ali (2008), “Muhasebe Meslek Mensupları ve Çalışanların Etik İnkilemleri: Kars ve Erzurum İllerinde Bir Araştırma”, **Ankara Üniversitesi SBF Dergisi**, 63(2), s.144-170.
- Martinez-Vazquez, Jorge; Javier Arze del Granado ve Jameson Boex (2007), **Fighting Corruption In The Public Sector**. Boston, Elsevier.

Mengi, Banu Tarhan (2012), “Hile Denetiminde Yetkinliklerin Değerlendirilmesi - Hile Karosu”, **Mali Çözüm**, (114), s. 113-128.

Montgomery, Daniel D.; Mark S., Beasley; Susan L. Menelaides and Zoe-Vonna Palmrose (2002), “Auditors’ New Procedures for Detecting Fraud”, **The Journal of Accountancy**, (193), s. 63-66.

Ramos, Michael (2003), “Auditors’ Responsibility for Fraud Detection”, **Journal of Accountancy**, 195(1), 28-35. <http://users.ipfw.edu/pollockk/SAS99Article.pdf> (Erişim tarihi: 18.06.2013).

Ricchiute, David N. (1982), **Auditing Concepts and Standards**, South Western Publishing Company, USA.

Saban, Nihal (2006), “Bir Analiz: Türk Hukukunda Hile Kavramının Unsurları”, **MUFAD**, (31), s. 59-61.

Selimoğlu Kardeş, Seval (1997), “Muhasebede Meslek Ahlakı (Etik) Yaklaşımı”, **III. Türkiye Muhasebe Denetim Sempozyumu Bildiri Kitabı**, İstanbul, İSMMMO, No: 20.

Şahin, Ali (2004), “Yönetim Kuramları ve Motivasyon İlişkisi”, **Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, (11), s. 523-547.

Tak, Bilçin; Yücel Sayılar; Kurtuluş Kaymaz (2007), “Yetkinliklere Dayalı İnsan Kaynakları Yönetimi ve Ücretlendirme Sistemi Üzerine Bir İnceleme”, **Dokuz Eylül Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi**, 8(2), s. 233-266.

Uysal, Gürhan (2010), “COSO İç Kontrol Sistemi’nde İnsan Kaynakları Yönetimi: Bütünleşik Çerçeve”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, (48), s.s. 125-129.

Wells, Joseph T. (2001), “Why Employees Commit Fraud”, **Journal of Accountancy**, (191) 89-91.

MUHASEBE VE DENETİME BAKIŞ DERGİSİ

YAYIN KOŞULLARI

- 1- Dergiye gönderilen yazılar başka bir yerde yayınlanmamış ya da yayınlanmak üzere gönderilmemiş olmalıdır.
- 2- Dergide basılması önerilecek yazılar, derginin biçim kurallarına kesinlikle özen gösterilerek hazırlanmalı ve değerlendirme sürecine girmek üzere Yayın Kurulu'nun yazışma adresine gönderilmelidir. Dergide yayınlanacak yazıların yazım ve dilbilgisi kurallarına uygun olması şarttır. Bu kurallara uygun olan yazılar, Yayın Kurul'nca ilk değerlendirilmesi yapıldıktan sonra hakeme / hakemlere gönderilecek, hakemden / hakemlerden gelecek rapor doğrultusunda yazının basılmasına, yazardan rapor çerçevesinde düzeltme istenmesine ya da geri çevrilmesine karar verilecek ve durum yazara en kısa sürede bildirilecektir. Yayınlanmayan yazılar yazara geri gönderilmeyecektir.
- 3- Dergide yayınlanan yazılardaki görüşler ve bu konudaki sorumluluk yazarlarına aittir.

YAZIM KURALLARI

- 1- Yazılar, Microsoft Windows Word veya Mac OS QuarkXPress programla yazılmalı ve CD - DVD veya Flash diske kaydedilerek dergiye gönderilmelidir.
- 2- Yazılar 3 kopya olarak, A4 boyutundaki kağıdın bir yüzüne 1.5 aralıkla, Times karakterinde, 12 punto ile yazılmalıdır.
- 3- Yazının ilk sayfasında aşağıdaki bilgilere yer verilmelidir:
 - i. Yazının başlığı, büyük harf, 16 punto ve bold yazılmalıdır.
 - ii. Başlığın sağ alt tarafında yazarın ünvanı ve adı gösterilmelidir.
 - iii. Yazarın bağlı bulunduğu kuruluş, varsa yazarın e-posta adresi sayfanın dipnotunda gösterilmelidir.
 - iv. İlk sayfada, makelenin en az 100 en çok 200 kelimeyi geçmeyen, Türkçe ve İngilizce (başlık da dahil olmak üzere) özetleri yer almalıdır.
 - v. Özetlerin altında anahtar sözcükler (key words) bulunmalıdır.

- 4- Giriş ve sonuç bölümleri de dahil olmak üzere yazının tüm bölümleri ve başlıkları numaralandırılmalı ve bold yazılmalıdır.
- 5- Tablo içermeyen bütün görüntüler (fotoğraf, çizim, grafik, vb.) “şekil” olarak adlandırılmalıdır. Tablo ve şekillere başlık (sıra numarası ve ad) verilmelidir. Tablolarda başlıklar üstte, şekillerde ise altta yazılmalı, varsa bunlara ilişkin kaynak bilgileri de altta yer almalıdır.
- 6- Dipnotlar, metin içerisinde numaralandırılmalı ve kaynak bilgileri sayfanın altında yer almalıdır.
- 7- Kaynakların gösterilmesinde, yayın bilgileri metninin sonunda, **KAYNAKÇA** başlığı altında aşağıdaki örneklerde olduğu gibi düzenlenmelidir.

Lucey, Terry, **Costing**, 4th Edition, DP Publications Ltd. London, 1993.

Gavens, John J. ve Robert W. Gibson, “An Australian Attempt to Internationalize Accounting Professional Organizations”, **The Accounting Historians Journal**, December 1992, Volume19, Number 2, s. 79-103.

Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, Kanun No: 3568, 13 Haziran 1989 tarih ve 20194 sayılı Resmi Gazete.

- 8- Yazılar, kaynakça ve şekillerle birlikte en çok 25 sayfa olmalıdır.
- 9- Dergiye gönderilen yazıların yazım bakımından son denetimlerinin yapılmış olduğu, yazarın yazı için “basıla” verdiği kabul edilecektir. Yazı teslim edildikten sonra baskı düzeltmeleri için ayrıca yazara gönderilmeyecektir. Bu nedenle yazım yanlışlarının olağanın üzerinde olması, yazının geri çevrilmesi için yeterli görülecektir.
- 10- Çalışma bir dilekçe ile birlikte gönderilmelidir. Dilekçe de iletişim adresi, T.C.Kimlik no, telefon bilgileride yer almalıdır.

Yazışma Adresi

Ali E. DOĞANOĞLU

Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi

Şehit Gonenç Sk. No:28/3 06570 **Anıttepe/ANKARA**

Tel : (0.312) 230 04 51 - 52

Faks : (0.312) 230 04 97

e-posta : alid@turmobil.org.tr