

MUHASEBE VE VERGİ UYGULAMALARI DERGİSİ

JOURNAL OF ACCOUNTING AND TAXATION STUDIES

ASMMMO Adına Sahibi / Owner

Ali ŞAHİN - ASMMMO Başkanı

Genel Yayın Yönetmeni / Senior Editor

Prof. Dr. Nalân AKDOĞAN - Başkent Üniversitesi

Sorumlu Editör / Editor in Chief

Doç.Dr. Fevzi Serkan ÖZDEMİR - İzmir Demokrasi Üniversitesi

Editörler / Editors

Prof. Dr. Ganite KURT- Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi

Dil Editörü / Language Editor

Dr.Öğr. Üyesi Mehpere KARAHAN GÖKMEN - Ondokuz Mayıs Üniversitesi

Yayın Kurulu Sektereri / Editorial Staff

Arş.Gör. İsmail Hakkı ÜNAL - İzmir Demokrasi Üniversitesi

Yayın Türü / Publication Type

Muhasebe ve Vergi alanında Türkçe ve İngilizce yayın kabul eden, yılda 3 kez (Mart, Temmuz ve Kasım aylarında) yayınlanan, uluslararası, hakemli, süreli yayın.

International, peer-reviewed journal which accepts articles in Accounting and Taxation disciplines in English or in Turkish and publishes three times a year (in March, July and November).

All copyrights are reserved by
Chamber of Certified Public Accountants of Ankara (ASMMMO).

ISSN 1308-3740

E-ISSN 2564-6591

Views expressed in Journal of Accounting and Taxation Studies are those of authors. Those views do not reflect the opinions of ASMMMO.

Authors have to apply JATS (MUVU) system on dergipark.gov.tr/muvu to submit their papers due to blind peer review. Assigned referees should complete their evaluations in 4 weeks and authors are informed about the process immediately.

Additionally it has indexed by Index Copernicus, EBSCOHOST Business Source Complete, Google Scholar and the Directory of Research Journal Indexing (DRJI) which are international disciplinary indexes and by TR DIZIN (ULAKBİM), Social Sciences Citation Index (SOBIAD), and ASOS Index which are Turkish national indexes.

JATS is published three times (in March, July and November) a year as an international academic and peer-reviewed journal.

Aim of this review is evaluation of the submitted articles (scientific research or studies) in the disciplines of Accounting and Taxation with regards to our ethic policy and publication guidelines and sharing these articles' aspects, thoughts (which directly belongs their authors) with scientific community and practitioners.

For Manuscript Submission

<http://dergipark.gov.tr/muvu>

For Additional Inquiries

jatsedit@gmail.com

Headquarter and Inquiry Address:

Ankara SMMM Odası

Kumrular Cad. No:26 06440 Kızılay/Ankara/TURKEY

Phone : (+90) 312 232 33 77

Fax : (+90) 312 231 71 17

E-mail : JatsEdit@gmail.com

Page and Cover Design: Uğur Mermer

Print: Büyük Anadolu Medya Grup Ltd. Şti.

İstanbul Cad. Elif Sk. No: 7/190-246 İskitler/Ankara

Tel: (0312) 384 30 70 (pbx)

Bu derginin tüm telif hakları

Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası (ASMMMO)'na aittir.

ISSN 1308-3740

E-ISSN 2564-6591

Bu dergide ileri sürülen fikirler makalelerin yazarlarına aittir.

Bu fikirler ASMMMO'nin görüşlerini yansıtmaz.

MUVU (JATS) Dergisi Ulakbim Dergipark sistemi (dergipark.gov.tr/muvu) üzerinden makale kabul etmektedir. Hakem değerlendirmeleri de kör hakemlik sistemi ile bu arayüz üzerinden gerçekleştirilmektedir. Tayin edilmiş olan hakemlere değerlendirme süresi olarak 4 hafta verilmektedir. Yazarlar da tüm süreç içinde ivedilikle bilgilendirilmektedir. Ayrıca uluslararası dizin indekslerinden Index Copernicus, EBSCOHOST Business Source Complete, Google Scholar ile Directory of Research Journal Indexing (DRJI)'de, ulusal indekslerden TR DİZİN (ULAKBİM), Sosyal Bilimler Atf Dizini (SOBİAD) ile ASOS indeks'te taranmaktadır.

Yılda üç defa (Mart, Temmuz ve Kasım aylarında) yayınlanan, uluslararası akademik ve hakemli bir dergidir.

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

Makale gönderme adresi

<http://dergipark.gov.tr/muvu>

Bilgi Talepleriniz İçin

JatsEdit@gmail.com

Yönetim Merkezi ve Yazışma Adresi:

Ankara SMMM Odası

Kumrular Cad. No: 26 06440 Kızılay/Ankara/TÜRKİYE

Telefon : (+90) 312 232 33 77

Belgeç : (+90) 312 231 71 17

E-posta : JatsEdit@gmail.com

Sayfa ve Kapak Tasarımı: Uğur MERMER

Baskı: Büyük Anadolu Medya Grup Ltd. Şti.

İstanbul Cad. Elif Sk. No: 7/190-246 İskitler/Ankara

Tel: (0312) 384 30 70 (pbx)

ULUSLARARASI İNDEKSLER / INTERNATIONAL INDEXES

INDEX  COPERNICUS
INTERNATIONAL



Directory of Research Journals Indexing

ULUSAL İNDEKSLER / TURKISH LOCAL INDEXES



İZLEMEDE OLAN BAŞVURULAR / OTHER SUBMISSIONS IN MONITORING PROGRESS



Scopus®

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

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

MUHASEBE VE VERGİ UYGULAMALARI DERGİSİ

JOURNAL OF ACCOUNTING AND TAXATION STUDIES

Bilim Danışma Kurulu/Science Advisory Board

Prof. Dr.	Abdurahman AKDOĞAN	Başkent Üniversitesi	Ankara	Türkiye
Prof. Dr.	Abdülmeceid NUREDİN	Uluslararası Vizyon Üniversitesi	Gostivar	Makedonya
Prof. Dr.	Abitter ÖZULUCAN	Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi	Niğde	Türk iye
Doç. Dr.	Agim MAMUTİ	University Of New York Tirana	Tiran	Arnavutluk
Prof. Dr.	Ahmet Vecdi CAN	Sakarya Üniversitesi	Sakarya	Türkiye
Prof. Dr.	Ali ALAGÖZ	Selçuk Üniversitesi	Konya	Türkiye
Doç. Dr.	Antonella RUSSO	Università degli Studi di Napoli	Napoli	İtalya
Prof. Dr.	Banu Esra ASLANERTİK	Dokuz Eylül Üniversitesi	İzmir	Türkiye
Prof. Dr.	Beyhan MARŞAP	Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi	Ankara	Türkiye
Prof. Dr.	Cemal İBİŞ	Işık Üniversitesi	İstanbul	Türkiye
Prof. Dr.	Durmuş ACAR	Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi	Burdur	Türkiye
Prof. Dr.	Dursun ARIKOĞA	Yeditepe Üniversitesi	İstanbul	Türkiye
Prof. Dr.	Ercan BAYAZITLI	Ankara Üniversitesi	Ankara	Türkiye
Prof. Dr.	Erkan AYDIN	Marmara Üniversitesi	İstanbul	Türkiye
Prof. Dr.	Ersan ÖZ	Pamukkale Üniversitesi	Denizli	Türkiye
Doç. Dr.	Fevzi Serkan ÖZDEMİR	İzmir Demokrasi Üniversitesi	İzmir	Türkiye
Prof. Dr.	Ganite KURT	Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi	Ankara	Türkiye
Prof. Dr.	Haluk BENGÜ	Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi	Niğde	Türkiye
Prof. Dr.	Hilmi ÜNSAL	Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi	Ankara	Türkiye
Prof. Dr.	Hou Shou PENG	National Taipei University	Taipei	Tayvan
Doç. Dr.	İdris VARICI	Ondokuz Mayıs Üniversitesi	Samsun	Türkiye
Prof. Dr.	Joshua RONEN	New York Üniversitesi	Manhattan, NY	ABD
Prof. Dr.	Kadir GÜRDAL	Ankara Üniversitesi	Ankara	Türkiye

Prof. Dr.	Kıymet ÇALIYURT	Trakya Üniversitesi	Ankara	Türkiye
Prof. Dr.	Lúcia L. RODRIGUES	University of Minho	Porto	Portekiz
Prof. Dr.	Mehmet KOCAKULAH	University of Southern Indiana	Evansville, IN	ABD
Prof. Dr.	Mehmet ÖZBİREÇLİ	Mustafa Kemal Üniversitesi	Hatay	Türkiye
Prof. Dr.	Mehmet TOSUNER	Dokuz Eylül Üniversitesi	İzmir	Türkiye
Prof. Dr.	Mehmet YÜCE	Uludağ Üniversitesi	Bursa	Türkiye
Doç. Dr.	Michael ALLES	Rutgers University	New Brunswick, NJ	ABD
Prof. Dr.	Mustafa İPÇİ	Hacettepe Üniversitesi	Ankara	Türkiye
Prof. Dr.	Nalân AKDOĞAN	Başkent Üniversitesi	Ankara	Türkiye
Prof. Dr.	Nilüfer TETİK	Akdeniz Üniversitesi	Antalya	Türkiye
Prof. Dr.	Nuran CÖMERT	Marmara Üniversitesi	İstanbul	Türkiye
Prof. Dr.	Orhan ÇELİK	Ankara Üniversitesi	Ankara	Türkiye
Prof. Dr.	Önder KAYMAZ	Clarion Üniversitesi	Clarion, PA	ABD
Prof. Dr.	Raif PARLAKKAYA	Necmettin Erbakan Üniversitesi	Konya	Türkiye
Prof. Dr.	Recep PEKDEMİR	İstanbul Üniversitesi	İstanbul	Türkiye
Prof. Dr.	Selahattin KARABINAR	İstanbul Üniversitesi	İstanbul	Türkiye
Prof. Dr.	Semra KARACAER	Hacettepe Üniversitesi	Ankara	Türkiye
Prof. Dr.	Serdar ÖZKAN	İzmir Ekonomi Üniversitesi	İzmir	Türkiye
Prof. Dr.	Seval SELİMOĞLU	Anadolu Üniversitesi	Eskişehir	Türkiye
Prof. Dr.	Seyfi YILDIZ	Kırıkkale Üniversitesi	Kırıkkale	Türkiye
Prof. Dr.	Supriti MISHRA	International Management Institute	New Delhi, Delhi	Hindistan
Prof. Dr.	Süleyman YÜKÇÜ	Dokuz Eylül Üniversitesi	İzmir	Türkiye
Prof. Dr.	Swaminathan SRIDHARAN	Northwestern University	Evanston, IL	ABD
Prof. Dr.	Şaban UZAY	Erciyes Üniversitesi	Kayseri	Türkiye
Doç. Dr.	Tuba UÇMA UYSAL	Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi	Muğla	Türkiye
Prof. Dr.	Türker SUSMUŞ	Ege Üniversitesi	İzmir	Türkiye
Prof. Dr.	Ülkü ERGUN	Dokuz Eylül Üniversitesi	İzmir	Türkiye
Prof. Dr.	Ümmühan ASLAN	Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi	Bilecik	Türkiye
Prof. Dr.	Volkan DEMİR	Galatasaray Üniversitesi	İstanbul	Türkiye
Prof. Dr.	Yıldız ÖZERHAN	Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi	Ankara	Türkiye
Prof. Dr.	Yunus CERAN	Selçuk Üniversitesi	Konya	Türkiye
Prof. Dr.	Zeynep ARIKAN	Dokuz Eylül Üniversitesi	İzmir	Türkiye
Prof. Dr.	Zeynep TÜRK	Korkut Ata Üniversitesi	Osmaniye	Türkiye

SUNUŐ

Muhasebe ve Vergi Uygulamaları (MUVU) Dergisi 12. Yayın Döneminde...

Odamızın Muhasebe ve Vergi alanında yapılan akademik çalışmalara yönelik dergisi MUVU, yayın hayatına geçtiği günden beri yükselen başarı çıtası ile her sayısında kıymetli çalışmalar ile hem uygulamacılara hem de teorisyenlere katkı sağlamakta, okurlarının gözünü doldurmaktadır.

Oda Yönetimi olarak, Dergimizin akademik kalitesinin artırılması yönündeki çabaları mutluluk içinde izlemekteyiz. Zira Odamızın misyonu; Muhasebe mesleğinde haksız rekabetin önlenmesi amacıyla; mesleki standartları ve küresel uygulamaları dikkate alan, meslek mensuplarına değer yaratan, mesleki hizmetlerin kalitesini ve etkinliğini artıran önleyici, düzeltici ve düzenleyici faaliyetleri kamu yararına yönelik uygulamaya geçirmektir. Bu bağlamda, gerek muhasebe ve vergi alanındaki kuramsal bilgilerin, gerekse mali müşavirlik mesleğinin pratiğindeki iyileşmelerin gelişimine katkı sağlamanın misyonumuz içindeki önemini bir kez daha vurgulamak isterim.

Meslek mensuplarımıza fayda sağlamak adına, bilim camiasındaki yeniliklere ulaşmalarına aracılık eden MUVU Dergimizin meslek mensuplarımızca da takip edilmesini, bilhassa meslek mensuplarımızın da birikimlerini akademik yazılara dökmesini önemsemekteyiz. Zira uygulamalı bilim alanları olan Muhasebe ve Vergi, pratikteki iyi uygulamalar içinden genel kabul görenlerin kurama katkı sağlamasına bağlı olarak gelişim sergilemektedir.

Değerli Yayın Kurulunu bu sayıdaki emeklerinden ötürü kutlar, Dergimizin son sayısında yayınları bulunan yazarlarımızı tebrik eder, destek ve katkılarını esirgemeyen Hakemlerimize de teşekkür ederim.

Ali ŞAHİN

Ankara SMMM Odası Başkanı

editörden

Değerli MUVU Okuyucuları,

2019 yılının birinci sayısında hem akademisyenlerin hem uygulamacıların ilgi göstereceğini düşündüğümüz sekiz makale ile yine karşınızdayız.

Dergimiz kaliteli, iyi seçilmiş yazılar ile sizlerle birlikte olmaya devam etmektedir.

Yeni sayıda görüşmek dileği ile.

Prof.Dr. Nalan AKDOĞAN

MUVU

Genel Yayın Yönetmeni

MUHASEBE VE VERGİ UYGULAMALARI DERGİSİ

JOURNAL OF ACCOUNTING AND TAXATION STUDIES

Bu Sayıda Değerlendirme Yapan Hakemler
(Referees at This Issue)*

Prof. Dr. Ali ALAGÖZ
Prof. Dr. Birol YILDIZ
Prof. Dr. Emrah FERHATOĞLU
Prof. Dr. Hasan KAVAL
Prof. Dr. Hüseyin AKAY
Prof. Dr. Serhat YANIK
Prof. Dr. Seyfi YILDIZ
Prof. Dr. Süleyman UYAR
Prof. Dr. Yunus CERAN
Doç. Dr. Duygu KIZILDAĞ
Doç. Dr. Gülşah UĞURLUEL ATAĞAN
Doç. Dr. İbrahim AKSU
Doç. Dr. İlker KIYMETLİ ŞEN
Doç. Dr. Tuğba UÇMA UYSAL
Dr. Öğr. Üyesi Ömer Faruk DEMİRKOL

* Hakemler, unvan ve isim alfabetik sırasına göre listelenmiştir.

İçindekiler

Birsel SABUNCU	YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLERİN ÖLÇÜM VE MUHASEBE ESASLARININ BÜYÜK VE ORTA BOY İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI VE TEKDÜZEN MUHASEBE SİSTEMİ AÇISINDAN KARŞILAŞTIRILMASI	1
Teorik İnceleme		
Ozan BÜYÜKYILMAZ Ozan VARGÜN Hasan UYGURTÜRK	MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ MESLEKİ BAĞLILIK VE İŞ TATMİNİ SEVİYELERİNİN DEMOGRAFİK FAKTÖRLER AÇISINDAN ANALİZİ	27
Ampirik Araştırma		
Metin SABAN Serhan GÜRKAN Hakan VARGÜN	TFRS 15 MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNDEN HASILAT STANDARDI: İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ ÜZERİNE BİR UYGULAMA	43
Ampirik Araştırma		
Gökhan ÖZER Mehmet GÜNLÜK Murat ÖZCAN	MUHASEBE AKADEMİSYENLERİNİN MUHASEBE EĞİTİMİNDE UZAKTAN EĞİTİM UYGULAMALARI KULLANIMINA YÖNELİK ALGILARININ TEKNOLOJİ KABUL MODELİ ÇERÇEVESİNDE İNCELENMESİ	65
Ampirik Araştırma		
Gülçin YILDIRIM Figen ÖKER TÜRÜDÜOĞLU	YENİLİKÇİ BİR YÖNETİM MODELİ: BÜTÇESİZ YÖNETİM (BEYOND BUDGETING)	91
Derleme		
Emre KAPLANOĞLU Canan YÜKÇÜ	ÇALIŞMA SERMAYESİ İLE EKONOMİK KATMA DEĞER ARASINDAKİ İLİŞKİ: BORSA İSTANBUL ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA	107
Ampirik Araştırma		
Hüseyin İSKENDER Metin BAYRAM	MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ ÇALIŞMA ORTAMLARININ MESLEKİ YETKİNLİKLERİNİN GELİŞTİRİLMESİ ÜZERİNDEKİ ETKİSİ: MARMARA BÖLGESİ'NDE BİR ARAŞTIRMA	129
Ampirik Araştırma		
Cevdet Yiğit ÖZBEK	TÜRKİYE'DE BANKALARDA LİSANSÜSTÜ EĞİTİME SAHİP YÖNETİM KURULU ÜYELERİNİN BANKALARIN KÂRLILIKLARI ÜZERİNDEKİ ETKİSİ: BORSA İSTANBUL BANKALAR VE ÖZEL FİNANS KURUMLARI SEKTÖRÜ ÖRNEĞİ*	147
Ampirik Araştırma		

Contents

Birsel SABUNCU	COMPARISON OF MEASUREMENT AND ACCOUNTING TREATMENT OF INVESTMENT PROPERTIES FOR LARGE AND MEDIUM SIZED ENTERPRISES IN TERMS OF FINANCIAL REPORTING STANDARTS AND UNIFORM ACCOUNTING SYSTEM	1
Theoretical Research		
Ozan BÜYÜKYILMAZ Ozan VARGÜN Hasan UYGURTÜRK	ANALYSIS OF OCCUPATIONAL COMMITMENT AND JOB SATISFACTION OF ACCOUNTING PROFESSIONALS IN TERMS OF DEMOGRAPHIC FACTORS	27
Empirical Research		
Metin SABAN Serhan GÜRKAN Hakan VARGÜN	IMPLEMENTATION OF TFRS 15 "REVENUE FROM CONTRACTS WITH CUSTOMERS: A CASE STUDY ON CONSTRUCTION CONTRACTS	43
Empirical Research		
Gökhan ÖZER Mehmet GÜNLÜK Murat ÖZCAN	AN EXAMINATION ON ACCOUNTING ACADEMICIANS' PERCEPTIONS OF DISTANCE EDUCATION APPLICATIONS IN ACCOUNTING EDUCATION WITHIN THE FRAMEWORK OF TECHNOLOGY ACCEPTANCE MODEL	65
Empirical Research		
Gülçin YILDIRIM Figen ÖKER TÜRÜDÜOĞLU	INNOVATIVE MANAGEMENT MODEL: MANAGEMENT WITHOUT BUDGET (BEYOND BUDGETING)	91
Compilation		
Emre KAPLANOĞLU Canan YÜKÇÜ	THE RELATIONSHIP BETWEEN WORKING CAPITAL AND ECONOMIC VALUE ADDED: A RESEARCH IN BORSA İSTANBUL	107
Empirical Research		
Hüseyin İSKENDER Metin BAYRAM	THE EFFECT OF WORKING ENVIRONMENT ON ACCOUNTING PROFESSIONALS' PROFESSIONAL COMPETENCE: A STUDY IN MARMARA REGION	129
Empirical Research		
Cevdet Yiğit ÖZBEK	IMPACT ON THE PROFITABILITY OF THE BOARD OF DIRECTORS WITH POST-GRADUATION DEGREE IN TURKISH BANKS: EVIDENCE FROM BORSA İSTANBUL BANKS AND SPECIAL FINANCE CORPORATIONS SECTOR	147
Empirical Research		

YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLERİN ÖLÇÜM VE MUHASEBE ESASLARININ BÜYÜK VE ORTA BOY İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI VE TEKDÜZEN MUHASEBE SİSTEMİ AÇISINDAN KARŞILAŞTIRILMASI*

Dr. Öğr. Üyesi Birsal SABUNCU^a

Teorik İnceleme
(Theoretical Research)

*Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi
Mart 2019; 12 (1): 1-26*

ÖZ

Bir yerden bir yere götürülmesi mümkün olmayan bir değere sahip mülke, taşınmaz mal ya da gayrimenkul adı verilmektedir. Değer artış kazancı ve sermaye kazancı elde etmek amacıyla elde tutulan gayrimenkuller yatırım amaçlı gayrimenkuller olarak ifade edilmektedir. Kazanç elde etmek veya kira geliri elde etmek amacıyla elde tutulan bu tür taşınmazların ölçüm ve muhasebeleştirme esasları uygulamadaki Tekdüzen Muhasebe Sistemi'ne göre değişmiş bulunmaktadır.

Bu çalışmada, günümüzde firmalara ciddi bir ekonomik gelir sağlayan yatırım amaçlı gayrimenkullerin ölçüm ve muhasebeleştirilme esaslarının Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı açısından karşılaştırması yapılarak literatüre katkı sağlamak hedeflenmiş, benzerlikler ve farklılıkları açıklamak amacıyla çeşitli örnekler sunulmuştur.

Anahtar Sözcükler: Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller, Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı, Tekdüzen Muhasebe Sistemi.

JEL Kodları: M41, M48, M49.

* Makalenin gönderim tarihi: 02.02.2018; Kabul tarihi:25.05.2018, iThenticate benzerlik oranı %15

^a Pamukkale Üniversitesi, Honaz Meslek Yüksekokulu, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Bölümü, bsabuncu@pau.edu.tr, ORCID: 0000-0002-3785-5446.

COMPARISON OF MEASUREMENT AND ACCOUNTING TREATMENT OF INVESTMENT PROPERTIES FOR LARGE AND MEDIUM SIZED ENTERPRISES IN TERMS OF FINANCIAL REPORTING STANDARDS AND UNIFORM ACCOUNTING SYSTEM

ABSTRACT

A property that cannot be moved from one place to another is defined as immovable property or real estate. Immovable properties retained with the intention of earning a return from value increment and capital gains are referred to as investment properties. Measurement and accounting treatment of such immovable properties kept for earning a return or rental income have been changed according to the Uniform Accounting System in practice.

In this study, it is aimed to make contribution to the literature by comparing measurement and accounting treatment of investment properties that provide significant economic gains for the companies in terms of the Uniform Accounting System and Financial Reporting Standards for Large and Medium Sized Enterprises and several examples are given to explain similarities and differences.

Keywords: Investment Properties, Financial Reporting Standard for Large and Medium Sized Enterprises, Uniform Accounting System.

JEL Codes: M41, M48, M49.

1. GİRİŞ

Küreselleşme ile birlikte farklı ülkelerdeki firmaların birbirleri ile karşılaştırılabilir finansal raporlar elde edebilmeleri için muhasebe uygulamalarında görülen farklılıklardan kaynaklanan bazı problemler üzerine uluslararası alanda ortak muhasebe uygulamaları ve finansal raporlama sistemi yaygınlaşmıştır. Ülkemizde de Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na uyum sürecinde oldukça yol kat edilmiştir. Uygulamadaki Tekdüzen Muhasebe Sistemi'ne ilaveten, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Türkçe tercümesi olan Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları ile Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) yürürlüğe girmiştir.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından 29 Temmuz 2017 tarihli ve 30138 Sayılı Mükerrer Resmi Gazete'de Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) yayımlanmıştır. BOBİ FRS, 1/1/2018 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere bağımsız denetime tabi olan şirketlerin 31/12/2018 tarihli finansal tablolarının hazırlanmasında uygulanacaktır. Bağımsız denetime tabi olup Türkiye Muhasebe Standartları /Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS)'nı uygulamayan firmaların, Türk Ticaret Kanunu (TTK)'unca hazırladıkları finansal tablolarının gerçeğe uygun, karşılaştırılabilir ve finansal bilgiye uygun

raporlama esasları çerçevesinde BOBİ FRS'ye göre hazırlaması gerekmektedir. Literatür taramasında BOBİ FRS ile ilgili olarak yapılmış olan çalışmalar aşağıda yer almaktadır.

Gücenme Gençoğlu (2017) “Temel Konularda BOBİ FRS ve TMS/TFRS Karşılaştırılması” isimli çalışmada, BOBİ FRS ile TMS/TFRS temel konularda karşılaştırılarak benzer ve farklı yönleri ortaya konulmaktadır.

Ataman ve Cavlak (2017) “Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) ile Tam Set Türkiye Muhasebe ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının (TMS/TFRS) Karşılaştırılması” isimli çalışmalarında, bu iki düzenleme arasındaki benzerlikler ve farklılıklar bölümler bazında ele alınmıştır. Değerlendirmeler sonucunda çoğunlukla benzerliklerin olduğu bununla birlikte bazı temel farklılıklar da bulunduğu tespit edilmiştir.

Yelgen ve Uyar (2018) “BOBİ FRS Açısından Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi” isimli çalışmalarında BOBİ FRS’ de 12. Bölümde yer alan Maddi Duran Varlıkların ilk kayıtları, ölçümü, vade farkı, borçlanma maliyeti açısından muhasebeleştirilmesi örneklerle açıklanmaktadır.

Şen ve Karagül (2018) “Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardına göre Ortak Kontrole Tabi İş Birleşmelerinin Raporlanmasında Kullanılacak Hakların Birleşmesi Yöntemi ve Bir Uygulama” başlıklı çalışmalarında, hakların birleşmesi yönteminin kullanılmasının uygunluğu örnek uygulama ile açıklanmaktadır.

Bu çalışmada, Büyük ve Orta Boy İşletmelerin Finansal Raporlama Standardında yer alan yatırım amaçlı gayrimenkullerin ölçümü ve muhasebeleştirilmesi üzerindeki etkisi tartışılmak istenmektedir. Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller, firmanın uzun süre elinde tutmayı hedeflediği uzun vadeli değer artış kazancı veya kira gelirinini hedeflediği gayrimenkullerdir. Çalışmada, 2018 yılında yürürlüğe giren BOBİ FRS ele alınarak, bu amaç doğrultusunda yatırım amaçlı gayrimenkullerin ölçüm ve muhasebeleştirme esasları uzun süredir uygulamadaki Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve BOBİ FRS açısından karşılaştırılarak örneklendirilmiştir.

2. YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER

Gayrimenkul ya da taşınmaz ‘taşınması mümkün olmayan’ anlamına gelir. Gayrimenkullerin bir ekonomik değeri vardır ve nakte çevrilebilirler. Firmalar tarafından kullanılan gayrimenkuller kullanım alanlarına göre farklı şekilde gruplandırılmaktadır. Türk Ticaret Kanunu’na göre gayrimenkuller firmaların elde bulundurma amacına göre muhasebesel açıdan farklı sınıflandırılmaktadır. Firmanın esas faaliyet konusu içerisinde yer alan satış amaçlı gayrimenkuller stoklar, iş akışı içerisinde kullanılan

gayrimenkuller maddi duran varlıklar, kira geliri ve kazanç elde etmek amacı ile elde bulunduran gayrimenkuller yatırım amaçlı gayrimenkuller olarak yer almaktadır.

Değerinin yüksek olması nedeniyle önemli olan gayrimenkuller, 1 Seri No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde Tekdüzen Hesap Planı çerçevesinin 25 no'lu grupta yer alan "Maddi Duran Varlıklar" içerisinde izlenmekte olup, BOBİ FRS kapsamında yeni bir boyut kazanarak kullanım amacına göre detaylı olarak sınıflandırılmıştır. Uzun vadede kazanç sağlama veya kira geliri için ya da her iki amaçla elde tutulan gayrimenkullerin muhasebeleştirilmesi bu çalışmanın konusunu oluşturmaktadır.

Yatırım amaçlı gayrimenkuller içerisinde uzun süreli olarak sermaye kazancı elde etme hedefiyle elde tutulan arsalar, firma tarafından nasıl yararlanılacağı konusu tam netleşmemiş olan arsalar da bulunmaktadır. Ayrıca, finansal kiralama yolu ile satın alınan binalar, finansal kiralama çerçevesinde kiralanmak üzere elde tutulan boş binalar, yatırım amaçlı gayrimenkul olarak kullanılmak üzere inşa edilmekte olan gayrimenkuller bu grup içerisinde sınıflandırılabilir.

2.1. Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin İlk Defa Kayıtlara Alınması

Gayrimenkuller, 1 Seri No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre Tekdüzen Hesap Planı'nda "25 Maddi Duran Varlıklar" grubu içerisinde maliyet bedeli üzerinden izlenmektedir. Maliyet bedeli, ekonomik bir kıymetin değerinin artırılması amacıyla yapılan ödemelerle buna ilişkin bütün giderlerin toplamıdır. Gayrimenkullerin satın alma tutarına ilaveten satın alınan binanın yıkımı, tesviyesi gibi nedenlerle ortaya çıkmış giderler de maliyet bedeline dahil edilmektedir. Tekdüzen Muhasebe Sisteminde yatırım amaçlı gayrimenkuller şeklinde ayırım yoktur ve maliyet bedeli üzerinden ilk muhasebeleştirme gerçekleştirilir. Maliyet bedeli Vergi Usul Kanunu (VUK) madde 262'de "*bir iktisadi kıymetin ele geçirilmesi ya da değerini artırmak için gerçekleştirilen ödemeler ve bu kıymetle ilgili giderlerden oluşur*" şeklinde tanımlanmaktadır. VUK'a göre bir iktisadi kıymetin maliyet bedeli tespit edilirken, elde etme maliyetine ek olarak bu kıymetin kullanılacak hale gelmesi için iktisadi kıymetin değerinde artış sağlayacak harcamalar da dahil edilmektedir. İktisadi varlığın alış fatura (indirilecek KDV dışında) tutarı, gümrük vergisi, bu varlığın işyerine getirilmesi için yapılan yükleme, boşaltma, taşıma, montaj gibi giderler maliyet bedeli kapsamında değerlendirilecektir.

BOBİ FRS kapsamında, yatırım amaçlı gayrimenkullerle ilgili ilkeler 13. Bölümde yer almakta olup (nitelik değiştirmesi hariç) ilk kayda almada "Maddi Duran Varlıklar" bölümünün ilk kayıt hükümleri uygulanarak maliyet bedeliyle ölçülmektedir. Finansal kiralama yoluyla elde tutulan yatırım amaçlı gayrimenkullerin ilk kayda alma sırasındaki değeri, kiracı

tarafından finansal kiralamaaların ilk ölçümüne ilişkin “Kiralamalar” bölümündeki hükümler uygulanarak belirlenir (BOBİ FRS, Md: 13.5).

Hem Tekdüzen Muhasebe Sistemi’nde hem de BOBİ FRS’de yatırım amaçlı gayrimenkuller, işletmelerde ilk kez muhasebe kayıtlarına almada işlem maliyetleri eklenmiş edinme maliyeti ile muhasebeleştirilmektedir.

2.2. Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Kayıtlara Alınması Sonrasında Ölçümü

1 Seri No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’nde Tekdüzen Hesap Planı çerçevesinin maddi duran varlıklar grubu içerisinde muhasebeleştirilen yatırım amaçlı gayrimenkullerin ilk muhasebeleştirme kayıtlarından sonra da VUK’da gayrimenkullerin maliyet bedelleriyle değerlendirileceği ifade edildiğinden, işletmenin sahip olduğu yatırım amaçlı gayrimenkullerinin tamamı için maliyet yöntemiyle ölçüm durumu söz konusu olmaktadır. Ayrıca, tekrar belirtilmelidir ki Tekdüzen Muhasebe Sistemi’nde her ne amaçla elde bulundurulsa bulundursun tüm gayrimenkuller maddi duran varlıklar olarak ifade edilmektedir.

Gayrimenkullerin elde bulundurma amacına göre sınıflandırıldığı BOBİ FRS’ de ise, yatırım amaçlı gayrimenkuller ilk muhasebeleştirmede maliyet bedeli ile kaydedilmektedir. Daha sonraki ölçüm sürecinde firmanın seçimine göre, gerçeğe uygun değer yöntemi ya da maliyet yöntemi uygulanarak değerlendirilebilmektedir. Firmanın seçimi muhasebe politikası olup, bu yöntem tüm yatırım amaçlı gayrimenkullerin tamamına uygulanmaktadır. Yatırım amaçlı gayrimenkullerin ölçümünde gerçeğe uygun değer yönteminin uygulanması söz konusu ise, muhasebe politikasını değiştiremez ve maliyet yöntemine geçemez. Yatırım amaçlı gayrimenkullerin dönemler itibarıyla gerçeğe uygun değerlerinde meydana gelen değişiklikler kâr veya zarara yansıtılmaktadır (BOBİ FRS, Md: 13.7-8).

Gerçeğe uygun değer, piyasa bazlı bir değer olup, piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde gerçekleşecek bir işlemde satıştan elde edilecek veya borcun devrinde ödenecek tutardır. Bu değer firmaya özgü bir değer değildir (Örten vd., 2014: 797).

2.3. Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Nitelik Değiştirilmesi

1 Seri No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’nde Tekdüzen Hesap Planı çerçevesinde gayrimenkulün kullanım amacının değişmesi durumunda yine maddi duran varlıklar içerisinde yer almaktadır.

BOBİ FRS’ye göre, bir gayrimenkulün firmadaki sınıflandırması gayrimenkulün kullanım amacına göre değişebilmektedir. Maddi duran varlıklar ya da stoklar içinde yer alan gayrimenkuller, kullanım amacına göre yatırım amaçlı gayrimenkuller içine alınabilmekte ve yatırım amaçlı gayrimenkullerden kullanım amacının değiştirilmesi ile de duran varlıklara

veya stoklara aktarılabilmektedir. Bu tür geçişler için tek olması gereken, gayrimenkulün kullanım amacının değiştirilmesi olacaktır. Yatırım amaçlı gayrimenkulün sınıf değiştirmesi ile de ilgili hesaplardan çıkarılarak niteliğine uygun gayrimenkuller hesabında muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

2.4. Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Elden Çıkarılması

Tekdüzen Muhasebe Sistemi'ne göre, gayrimenkuller satıldığında amortisman tutarının düşülmesiyle kayıtlı değer arasındaki farklar gelir tablosu hesaplarında muhasebeleştirilir.

BOBİ FRS'ye göre ise, yatırım amaçlı gayrimenkul satıldığında veya gelecekte herhangi bir ekonomik faydasının olmasının söz konusu olmadığı durumda finansal tablolardan çıkarılmakta ve böylece ortaya çıkan kazanç ya da kayıp, kâr veya zarara yansıtılır (BOBİ FRS, Md: 13.22).

3. BOBİ FRS VE TEKDÜZEN MUHASEBE SİSTEMİ AÇISINDAN YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLERE İLİŞKİN MUHASEBE UYGULAMALARI

26 Aralık 1992 tarih ve mükerrer 21447 sayılı Resmi Gazetede Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği yayınlanmıştır. Muhasebe sistemi tebliğ hükümlerinin uygulanmaya başlaması ile işletmelerde farklı kayıt uygulamalarına son verilerek Tekdüzen Muhasebe Sistemi esasına geçilmiştir. TMS/TFRS ve BOBİ FRS ile yürürlüğe giren yatırım amaçlı gayrimenkullerin muhasebeleştirilmesine ilişkin kullanılması gereken hesaplar günümüz itibariyle kullanılmaya devam eden Tekdüzen Hesap Planı'nda bulunmamaktadır.

Literatüre bakıldığında yapılmış çalışmaların tümünde uygulamadaki Tekdüzen Hesap Planı esas alınmıştır. 1994 yılından beri uygulamadaki hesap planı BOBİ FRS sistemine cevap verir nitelikte değildir. Yatırım amaçlı gayrimenkuller temelde arazi, arsa ve binalardan oluşmaktadır. Akdoğan ve Sevilengül (2007) çalışmalarında yatırım amaçlı gayrimenkullerin muhasebeleştirilmesinde Tekdüzen Hesap Planı'nda boş bulunan 20 no'lu hesap grubunda açılacak hesaplarda izlenebileceğini belirtmektedir.

Yatırım amaçlı gayrimenkullerden kaynaklanan gelir ve giderlerin muhasebe kayıtları için uygulamadaki Tekdüzen Hesap Planı'nda yer alan "649 Diğer Olağan Gelir ve Kârlar Hesabı" ve "659 Diğer Olağan Gider ve Zararlar Hesabı"ndan yararlanılabilir. Ancak yatırım amaçlı gayrimenkuller firma açısından ciddi bir gelir oluşturuyorsa farklı kodlu hesaplarda izlenmesi uygun olmaktadır. Farklı hesaplara ihtiyaç ortaya çıktığında, Tekdüzen Hesap Planı'nda "640 Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerden Değer Artış ve Satış Kazançları" ile "650 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Değer

Azalış Satış Zararları” hesaplarından yararlanılabilmektedir (Örten vd, 2014: 585). Akdoğan ve Sevilengül (2007)’ün çalışmalarında önerilen hesaplar “641 Yatırım Amaçlı Gayrimenkul Gelirleri” ve “651 Yatırım Amaçlı Gayrimenkul Giderleri” dir.

BOBİ FRS’nin Kâr veya Zarar Tablosu’nda yatırım amaçlı gayrimenkullerin değer artışı ve satışından elde edilen gelirler ile kiraya verilmesinden elde edilen gelirler için ayrı kalemler mevcuttur. Kâr veya Zarar Tablosu’nda yatırım amaçlı gayrimenkullere ilişkin kira gelirleri “Diğer Faaliyetlerden Gelirler” altında “Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerden Kira Gelirleri” olarak yer almaktadır. Ayrıca Kâr veya Zarar Tablosu’nda yatırım amaçlı gayrimenkuller ilişkin değer artışı ve satış kazançları “Diğer Faaliyetlerden Gelirler” altında “Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Değer Artış ve Satış Kazançları” olarak, değer azalış ve satış zararları ise “Diğer Faaliyetlerden Giderler” altında “Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Değer Azalış ve Satış Zararları” olarak gösterilmektedir.

Uygulama örneklerinde daha açıklayıcı olması açısından BOBİ FRS ile ilgili muhasebe kayıtlarında “640 Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerden Kira Gelirleri”, “641 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Değer Artış ve Satış Kazançları” ile “651 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Değer Azalış ve Satış Zararları” hesaplarından yararlanılacaktır.

3.1 Satın Alınarak Elde Edilen Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Muhasebeleştirilmesi

BOBİ FRS’ye göre, yatırım amaçlı gayrimenkuller ilk muhasebeleştirmede, maddi duran varlıklar olarak değerlendirilir ve maliyet bedeli üzerinden muhasebeleştirilmelidir. BOBİ FRS’de peşin satın alımlarda gayrimenkulün değeri, peşin değerdir. Bir yıl veya daha kısa vadeli satın alınan yatırım amaçlı gayrimenkullerde vade farkı ayrıştırılmaz, gayrimenkul için ödenen veya ödenmesi gereken tutar gayrimenkul hesabında muhasebeleştirilmektedir. Gayrimenkulün bir yıldan uzun vadeli olarak satın alınmasında ise vade farkı ayrıştırılmakta, gayrimenkul vade farkının ayrıştırıldığı peşin tutar üzerinden ölçülmektedir ve peşin değeri ile vadeli tutar arasındaki fark vade farkı tutarı olup ilgili dönemde finansman gideri olarak muhasebeleştirilmektedir. Aşağıda, satın alınarak elde edilen yatırım amaçlı gayrimenkullerin muhasebeleştirilmesi ile ilgili örnek uygulama yer almaktadır:

01.08.2017 tarihinde yatırım amacı ve kira geliri için peşin fiyatı 5.000.000 TL olan otel, satıcıya bir ay sonra ödenmek üzere Katma Değer Vergisi (KDV) hariç (%18) satın alınmıştır. 01.09.2017 tarihinde aylık 800.000 TL tutarında kiraya verilmiştir.

Tekdüzen Muhasebe Sistemi'ne Göre Muhasebeleştirme:

- Otelin satın alınması:

01.08.2017			
252 BİNALAR HS.	5.000.000		
191 İNDİRİLECEK KDV HS.	900.000		
320 SATICILAR HS.		5.900.000	

- 01.09.2017 tarihinde otel borcunun satıcıya banka hesabından ödenmesi:

01.09.2017			
320 SATICILAR HS.	5.900.000		
102 BANKALAR HS.		5.900.000	

- 30.09.2017 tarihinde otel kira geliri:

30.09.2017			
102 BANKALAR HS.	944.000		
649 DİĞER OLAĞAN GELİRLER VE KÂRLAR HS.		800.000	
391 HESAPLANAN KDV HS.		144.000	

Söz konusu gayrimenkul için 31.12.2017 tarihinde %20 normal amortisman oranı üzerinden amortisman ayrılacaktır.

- 31.12.2017 tarihinde otel amortisman tutarı, 5.000.000 TL x %20 = 1.000.000TL

31.12.2017			
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS.	1.000.000		
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS.		1.000.000	

Ülkemizde uzun yıllardan beri ve halen uygulamada olan Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nde vadeli ya da peşin satın alınan gayrimenkullerin vadeli satın alım tutarı ayrı bir hesapta muhasebeleştirilmemekte ve ilgili gayrimenkul hesabına VUK'a göre maliyet bedeli üzerinden kaydedilmektedir.

BOBİ FRS'ye Göre Muhasebeleştirme

BOBİ FRS'ye göre, yatırım amaçlı gayrimenkuller ilk muhasebeleştirmede maliyet bedeli üzerinden muhasebeleştirilmektedir. BOBİ FRS'de bir yıl veya kısa vadeli ödeme karşılığında satın alınan yatırım amaçlı gayrimenkullerde vade farkı ayrıştırılmamasına rağmen bir yıldan daha uzun vadeli satın alınan gayrimenkulde maliyet bedeli üzerinden vade farkı tutarı ayrıştırılmaktadır.

- Otel satın alımına ilişkin muhasebe kaydı:

01.08.2017	
202 YATIRIM AMAÇLI BİNALAR HS.	5.000.000
191 İNDİRİLECEK KDV HS.	900.000
320 SATICILAR HS.	5.900.000

- 01.09.2017 tarihinde otel borcunun satıcıya banka hesabından ödenmesi:

01.09.2017	
320 SATICILAR HS.	5.900.000
102 BANKALAR HS.	5.900.000

- 30.09.2017 tarihinde otel kira geliri:

30.09.2017	
102 BANKALAR HS.	944.000
640 YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLERDEN KİRA GELİRLERİ HS.	800.000
391 HESAPLANAN KDV HS.	144.000

- 30.09.2017 tarihinde söz konusu otelin gerçeğe uygun değerinin 7.400.000 TL olduğu tespit edilmiştir. Yatırım amaçlı gayrimenkulün değerindeki artış, $7.400.000 - 5.000.000 = 2.400.000$ TL.

30.09.2017		
202 YATIRIM AMAÇLI BİNALAR HS.	2.400.000	
641 YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER DEĞER ARTIŞ VE SATIŞ KAZANÇLARI HS		2.400.000

Yukarıdaki muhasebe kayıtlarında görüldüğü üzere, peşin satın alınan gayrimenkullerin muhasebeleştirilmesinde BOBİ FRS ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi arasında fark bulunmamaktadır.

Vadeli bir yatırım amaçlı gayrimenkul satın alımında BOBİ FRS ile Tekdüzen Muhasebe Sistemi muhasebe kayıtları farklılık ihtiva etmektedir. Aşağıda bu duruma ilişkin örnek yer almaktadır:

Firma 01.01.2017 tarihinde kira geliri elde etmek amacıyla peşin değeri 2.000.000 TL olan bir otel 24 aylık vadeli 3.500.000 TL olarak satın alınmıştır. KDV tutarı banka havalesi ile ödenmiştir.

Tekdüzen Muhasebe Sistemi'ne Göre Muhasebeleştirme;

- Otelin satın alınması:

01.01.2017		
252 BİNALAR HS.	3.500.000	
191 İNDİRİLECEK KDV HS.	630.000	
102 BANKALAR HS.		630.000
420 SATICILAR HS.		3.500.000

Tekdüzen Muhasebe Sistemi'ne göre, gayrimenkulün muhasebeleştirilmesinde vade farkı tutarı ayrıştırılmadan maddi duran varlıklar grubuna kaydedilmektedir.

BOBİ FRS'ye Göre Muhasebeleştirme

- Bir yıldan daha uzun vadeli satın alma ilişkin muhasebe kaydı:

01.01.2017	
202 YATIRIM AMAÇLI BİNALAR HS.	2.000.000
191 İNDİRİLECEK KDV HS.	630.000
329 KISA VADELİ ERTELENMİŞ FAİZ GİDERLERİ HS.	750.000
429 UZUN VADELİ ERTELENMİŞ FAİZ GİDERLERİ HS.	750.000
102 BANKALAR HS.	630.000
420 SATICILAR HS.	3.500.000

BOBİ FRS'ye göre gerçekleştirilen yukarıdaki muhasebe kaydında otel iki yıl vadeli olarak satın alındığından peşin tutarı gayrimenkul hesabında muhasebeleştirilirken vadeli tutar ile peşin tutar arasındaki fark ertelenmiş faiz giderleri hesabında muhasebeleştirilmektedir. Ayrıca, otel bir yıldan daha uzun vadeli satın alındığından muhasebeleştirmede "320 Satıcılar" hesabı yerine vadesi bir yıldan daha uzun borçların izlendiği Tekdüzen Hesap Planı'nda "Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar" grubunda yer alan "420 Satıcılar" hesabında muhasebeleştirilmektedir.

BOBİ FRS'ye göre, yatırım amaçlı gayrimenkulün vadeli olarak satın alınması söz konusu olduğunda vade farkı tutarı gayrimenkul hesabı yerine "Ertelenmiş Faiz Giderleri" hesabında muhasebeleştirmektedir. Vade farkı ve satıcıya borç vadesi bir yıla inince de kısa vadeli hesaplara aktarılması gerekmektedir. Vadesi bir yıla düşen "Uzun Vadeli Ertelenmiş Faiz Giderleri" hesabının kalanı "Kısa Vadeli Ertelenmiş Faiz Gideri" hesabına aktarılmakta, bu hesaptan da ilgili döneme ait kayıtlı vade farkı tutarı "780 Finansman Giderleri" hesabına aktarılarak alacak kaydedilmektedir.

- Bir aylık vade farkı tutarı: $1.500.000/24 = 62.500$ TL

31.01.2017	
780 FİNANSMAN GİDERLERİ HS.	62.500
329 ERTELENMİŞ FAİZ GİDERLERİ HS.	62.500

BOBİ FRS ile Tekdüzen Muhasebe Sistemi arasında bir yıldan daha uzun vadeli yatırım amaçlı gayrimenkul satın alımlarında farklılık söz konusudur. BOBİ FRS kapsamındaki muhasebeleştirmede bir yıl veya daha kısa vadeli alımlarda gayrimenkulün alım tutarı üzerinden vade farkı ayrıştırılmazken, bir yıldan uzun vadeli alımlarda vade farkı ayrıştırılarak gayrimenkul hesabında peşin tutarı üzerinden muhasebeleştirilmekte ve vade farkı tutarı ertelenmiş faiz giderlerinde izlenmektedir. Söz konusu vade farkı tutarı ait olduğu dönemde “Finansman Giderleri” hesabına aktarılmaktadır.

3.2 Finansal Kiralama ile Elde Edilen Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Muhasebeleştirilmesi

Finansal kiralama yolu ile yatırım amaçlı gayrimenkuller satın alınabilmektedir. Aşağıda finansal kiralama yolu ile elde edilen yatırım amaçlı gayrimenkullerle ilgili muhasebeleştirme işlemlerine örnek verilmektedir:

01.07.2017 tarihinde 31.12.2017 tarihine kadar finansal kiralama yolu ile elde edilen yatırım amaçlı binanın gerçeğe uygun değeri 2.000.000 TL’dir. Finansal kiralama yolu ile elde edilen yatırım amaçlı gayrimenkule ilişkin aylık kira geliri 500.000 TL’dir. Altı aylık toplam 600.000 TL faiz ödenmektedir.

Tekdüzen Muhasebe Sistemi’ne Göre Muhasebeleştirme:

- Binanın finansal kiralama ile satın alınması:

01.07.2017		
260 HAKLAR HS	2.000.000	
191 İNDİRİLECEK KDV HS	360.000	
302 ERTELENMİŞ FİNANSAL KİRALAMA BORÇLANMA MALİYETLERİ HS. (-)	600.000	
301 FİNANSAL KİRALAMA İŞLEMLERİNDEN BORÇLAR HS		2.960.000

- 31.07.2017 tarihinde finansal kiralamaya ilişkin borcun ilk taksidinin ödenmesi, $2.960.000/6 = 493.333$ TL

31.07.2017		
301 FİNANSAL KİRALAMA İŞLEMLERİNDEN BORÇLAR HS.	493.333	
102 BANKALAR HS.		493.333

- 31.07.2017 tarihinde temmuz ayı finansal kiralama faiz tutarı:

31.07.2017	
780 FİNANSMAN GİDERLERİ HS.	100.000
302 ERTELENMİŞ FİNANSAL KİRALAMA BORÇLANMA MALİYETLERİ HS.(-)	100.000

Finansal kiralama ile ilgili faiz tutarı 31.12.2017 tarihinde borç sona erene kadar her ay “780 Finansman Giderleri” hesabına aktarılarak dönem kâr/zararına dahil edilmektedir.

- Finansal kiralama ile ilgili tüm taksitler ödendikten sonra 31.12.2017 tarihinde finansal kiralamaya ilişkin binanın ilgili hesaba aktarılması:

31.12.2017	
252 BİNALAR HS.	2.000.000
260 HAKLAR HS.	2.000.000

Bina satın alımı ile ilgili olarak finansal kiralama firmasına olan borç tutarı ödendikten sonra “260 Haklar” hesabında kayıtlı olan tutar maddi duran varlıklar hesap grubuna aktarılmaktadır.

- 31.07.2017 tarihinde bina kira geliri:

31.07.2017	
102 BANKALAR HS.	590.000
649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR HS.	500.000
391 HESAPLANAN KDV HS.	90.000

Yukarıdaki muhasebe kaydı her ay kira geliri devam ettiği sürece gerçekleştirilecektir. Aynı zamanda her ayın sonunda ilgili aya ait olan finansal kiralama faiz tutarının muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

Finansal kiralama yolu ile satın alınan gayrimenkul için yıl sonunda amortisman ayrılması gerekmektedir. Söz konusu gayrimenkul için

31.12.2017 tarihinde %20 normal amortisman yöntemine göre amortisman ayrılacağını varsayalım.

- Bina amortisman tutarı: $2.000.000 \times \%20 = 400.000$ TL

31.12.2017	
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS.	400.000
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS.	400.000

BOBİ FRS'ye Göre Muhasebeleştirme

- Binanın finansal kiralama ile satın alınması:

01.07.2017	
202 YATIRIM AMAÇLI BİNALAR HS.	2.000.000
191 İNDİRİLECEK KDV HS.	360.000
302 ERTELENMİŞ FİNANSAL KİRALAMA BORÇLANMA MALİYETLERİ HS.(-)	600.000
301 FİNANSAL KİRALAMA İŞLEMLERİNDEN BORÇLAR HS.	2.960.000

Finansal Kiralama yolu ile yatırım amacı ile satın alınan bir gayrimenkulün muhasebeleştirilmesinde kısa vadeli olduğu sürece her iki uygulamada da aynı muhasebeleştirme esastır.

- 31.07.2017 tarihinde finansal kiralamaya ilişkin borcun ilk taksitinin ödenmesi: $2.960.000/6 = 493.333$ TL

31.07.2017	
301 FİNANSAL KİRALAMA İŞLEMLERİNDEN BORÇLAR HS.	493.333
102 BANKALAR HS.	493.333

- 31.07.2017 tarihinde temmuz ayı finansal kiralama faiz tutarı:

31.07.2017	
780 FİNANSMAN GİDERLERİ HS.	100.000
302 ERTELENMİŞ FİNANSAL KİRALAMA BORÇLANMA MALİYETLERİ HS. (-)	100.000

Yukarıdaki muhasebeleştirmede ise finansal kiralama faiz tutarı olup borcun vadesi bitene kadar her ay gerçekleştirilmektedir. Finansal kiralama ile ilgili faiz tutarı 31.12.2017 tarihinde borç sona erene kadar her ay 780 Finansman Giderleri hesabına aktarılarak dönem kâr/ zararına dahil edilmektedir.

- 31.07.2017 tarihinde bina kira geliri:

31.07.2017	
102 BANKALAR HS.	590.000
640 YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLERDEN KİRA GELİRLERİ HS.	500.000
391 HESAPLANAN KDV HS.	90.000

Yukarıdaki muhasebe kaydı her ay kira geliri devam ettiği sürece gerçekleştirilecektir.

- 30.09.2017 tarihinde söz konusu binanın gerçeğe uygun değerinin 2.400.000 TL olduğu tespit edilmiştir. Yatırım amaçlı gayrimenkulün değerindeki artış, $2.400.000 - 2.000.000 = 400.000$ TL

30.09.2017	
202 YATIRIM AMAÇLI BİNALAR HS.	400.000
641 YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER DEĞER ARTIŞ VE SATIŞ KAZANÇLARI HS.	400.000

Yukarıdaki muhasebe kayıtlarından finansal kiralama ile satın alınan gayrimenkullerin muhasebeleştirilmesinde BOBİ FRS ve Tekdüzen

Muhasebe Sistemi açısından belirgin bir farklılık bulunmamaktadır. BOBİ FRS ilk kayıta sonraki değerlendirme için maliyet yöntemi örneklerde yer almamaktadır. Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nde maliyet yöntemi esas olduğundan dolayı gerçeğe uygun değer yöntemi üzerinden muhasebeleştirme gerçekleştirilmektedir.

3.3 Takas Yolu ile Elde Edilen Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Muhasebeleştirilmesi

Yatırım amaçlı gayrimenkul elde bulunan başka bir gayrimenkulün bedel olarak ödenmesiyle de satın alınabilir. Satılan gayrimenkulün birikmiş amortisman tutarı da muhasebe kaydına dahil edilmelidir. Aşağıda takas yolu ile elde edilen yatırım amaçlı gayrimenkullerle ilgili muhasebeleştirme işlemlerine örnek verilmektedir:

15.08.2017 tarihinde gelecekte satarak kazanç elde etmek amacıyla; birikmiş amortisman tutarı 340.000 TL, maliyet bedeli 900.000 TL olan bir bina ile kalan borç nakit olarak ödenmek üzere KDV hariç 1.000.000 TL değerindeki bina takas edilmiştir.

Tekdüzen Muhasebe Sistemi'ne Göre Muhasebeleştirme:

- Yatırım amaçlı gayrimenkulün satın alınması:

15.08.2017			
252 BİNALAR HS.		1.000.000	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS.		340.000	
191 İNDİRİLECEK KDV HS.		180.000	
	252 BİNALAR HS.		900.000
	102 BANKALAR HS.		620.000

BOBİ FRS'ye Göre Muhasebeleştirme

- Yatırım amaçlı gayrimenkulün satın alınması:

15.08.2017			
202 YATIRIM AMAÇLI BİNALAR HS.		1.000.000	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS.		340.000	
191 İNDİRİLECEK KDV HS.		180.000	
	252 BİNALAR HS.		900.000
	102 BANKALAR HS.		620.000

- 30.09.2017 tarihi itibariyle yatırım amaçlı binanın gerçeğe uygun değeri 300.000 TL artmıştır:

30.09.2017	
202 YATIRIM AMAÇLI BİNALAR HS.	300.000
641 YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER DEĞER ARTIŞ VE SATIŞ KAZANÇLARI HS.	300.000

3.4. İnşa Edilerek Elde Edilen Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Muhasebeleştirilmesi

Yatırım amaçlı gayrimenkulleri firma inşa edebilmektedir. İnşaatla ilgili yapılan harcamalar ayrı bir hesapta toplanmakta, inşaat tamamlandıktan sonra ilgili hesaba aktarılmaktadır. İnşaatı devam eden ve tamamlandığında ilgili gayrimenkulün hesabına aktarılacak olan, her türlü harcamaların izlendiği hesap, Tekdüzen Muhasebe Sistemi'ne göre muhasebeleştirmede Tekdüzen Hesap Planı'nda yer alan "258 Yapılmakta Olan Yatırımlar" hesabı olarak belirlenmiştir. Ancak BOBİ FRS'ye göre gayrimenkul elde tutulma sebebine göre farklı sınıflandırmalara tabi tutulduğundan yatırım amaçlı gayrimenkul olarak inşa edilen gayrimenkullerle ilgili yapılan harcamalar "20 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller" grubunda "208 Yapılmakta Olan Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller" olarak tanımlanabilecek bir hesap adı altında takip edilebilir. Aşağıda inşa edilerek elde edilen elde edilen yatırım amaçlı gayrimenkullerle ilgili muhasebeleştirme işlemlerine örnek verilmektedir:

Kira geliri elde etmek amacı ile inşaatı başlanılan bina için işçilik, hammadde ve diğer maliyetler olmak üzere 01.01.2017 tarihi itibariyle toplam 3.000.000 TL harcama gerçekleştirilmiş ve 30.11.2017 tarihinde inşaat tamamlanmıştır. 31.12.2017 tarihi itibariyle inşaat tamamlandığında yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değerinin 3.500.000 TL olduğu belirlenmiştir.

Tekdüzen Muhasebe Sistemi'ne Göre Muhasebeleştirme:

- 30.11.2017 tarihi itibariyle yapılmakta olan yatırım amaçlı binanın muhasebe kaydı:

30.11.2017			
258 YAPILMAKTA OLAN	3.000.000		
YATIRIMLAR HS.	540.000		
191 İNDİRİLECEK KDV HS.			
102 BANKALAR HS.		3.240.000	
335 PERSONELE BORÇLAR HS.		250.000	
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HS		30.000	
361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLER HS		20.000	

- Yapılmakta olan yatırımlar hesabında kayıtlı olan binanın 31.12.2017 tarihi itibariyle inşaatı tamamlandığında maddi duran varlıklar hesabına aktarılması:

31.12.2017			
252 BİNALAR HS.	3.000.000		
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR HS.		3.000.000	

BOBİ FRS'ye Göre Muhasebeleştirme

- 30.11.2017 tarihi itibariyle yapılmakta olan yatırım amaçlı binanın muhasebe kaydı:

30.11.2017	
208 YAPILMAKTA OLAN	3.000.000
YATIRIMLAR HS.	540.000
191 İNDİRİLECEK KDV HS.	
102 BANKALAR HS.	3.240.000
335 PERSONELE BORÇLAR HS	250.000
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HS.	30.000
361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ HS	20.000

- Yapılmakta olan yatırımlar hesabında kayıtlı olan binanın inşaatı tamamlandığında yatırım amaçlı gayrimenkuller hesabına aktarılması:

31.12.2017	
202 YATIRIM AMAÇLI	3.500.000
GAYRİMENKULLER HS.	
208 YAPILMAKTA OLAN	3.000.000
YATIRIMLAR HS.	
641 YATIRIM AMAÇLI	500.000
GAYRİMENKULLER DEĞER ARTIŞ VE SATIŞ KAZANÇLARI HS.	

31.12.2017 tarihi itibariyle inşaat tamamlandığından yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değeri 3.500.000 TL olduğundan yatırım amaçlı gayrimenkuller hesabına aktarılırken aradaki fark, “Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Değer Artış ve Satış Kazançları” hesabında muhasebeleştirilmektedir.

3.5 Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Transferinin Muhasebeleştirilmesi

Yatırım amaçlı elde tutulan ve gerçeğe uygun değer yöntemiyle ölçümü yapılmış olan binanın idari bir amaçla kullanılmasına karar verilmesi ile binanın sınıf değişikliği tarihindeki gerçeğe uygun değeri belirlenir ve meydana gelen değişim, kâr veya zarara aktarılır (BOBİ FRS 13, Md: 17). Aşağıda gayrimenkul transferine ilişkin örnek yer almaktadır:

30.09.2017 tarihinde gerçeğe uygun değer ile değerlendirilmekte olan yatırım amaçlı binanın gerçeğe uygun değeri 7.000.000 TL'dir. Söz konusu binanın araştırma ve geliştirme için laboratuvar olarak kullanılmasına karar verilmiştir. 30.09.2017 tarihinde gayrimenkulün kullanımındaki değişiklik gerçekleştiğinde gerçeğe uygun değerinin 6.000.000 TL olduğu belirlenmiştir.

Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nde gayrimenkuller sınıflandırılmadığından bu durumda söz konusu gayrimenkul "25 Maddi Duran Varlıklar" hesap grubu içinde muhasebeleştirilmiş olduğundan dolayı gayrimenkulün sınıf değiştirmesi ile tekrar muhasebeleştirilmesi gerekmemektedir.

BOBİ FRS'ye Göre Muhasebeleştirme

30.09.2017	
252 BİNALAR HS.	6.000.000
651 YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER DEĞER AZALIŞ VE SATIŞ ZARARLARI HS.	1.000.000
202 YATIRIM AMAÇLI BİNALAR HS.	7.000.000

BOBİ FRS'de firmaların maliyet değeri yöntemini tercih etmesi durumunda gayrimenkulün kayıtlı değeri esas alınmaktadır. BOBİ FRS yatırım amaçlı gayrimenkullerin sonraki dönemlerde değerlemesinde maliyet yöntemi ve gerçeğe uygun değer yöntemi üzerinden ölçümüne izin vermektedir. Maliyet yöntemi, firmaların Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nden aşına oldukları bir yöntem olduğundan dolayı yukarıdaki örnek uygulamalarda gerçeğe uygun değer yöntemi esas alınmıştır.

Gerçeğe uygun değer, piyasadaki alıcı ve satıcı arasında ölçüm tarihinde gerçekleşecek alım satım işleminde karşılıklı tarafların kabul ettiği fiyattır. Yatırım amaçlı gayrimenkul firma tarafından bir kazanç elde etmek amacıyla elde tutulan gayrimenkul olduğundan, piyasadaki hareketliliğin takibi ve elde bulunan gayrimenkulün an itibariyle satışından elde edilecek

kazanç ya da kaybın kolaylıkla ölçümüne imkan tanıdığından, gerçeğe uygun değer yönteminin bu tür gayrimenkul sayısı çok fazla olan firmalar açısından tercih edilme olasılığını arttırmaktadır.

Yatırım amaçlı gayrimenkul satış amaçlı olarak elde tutulabilir ve ekonomik fayda sağlamaktan vaz geçilebilir. BOBİ FRS’de bu tür sınıflandırma yer almamaktadır ve satış amaçlı duran varlıkların finansal tablolarda ayrı bir kaleme izlenmesine yönelik bir ayırım bulunmamaktadır. TMS/TFRS’de faaliyeti durdurulan ve satış amaçlı elde tutulan gayrimenkuller ayrı bir hesapta “Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler” olarak takip edilmekte ve söz konusu durum ile ilgili finansal tablolarda ayrı bir kalem olarak yer almaktadır. BOBİ FRS ve TMS/TFRS arasındaki farklardan biri de bu durumdur.

TMS/TFRS’de “TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler” başlığı altında standartlar yer almaktadır. TFRS 5 Standardında bu tür duran varlığın bir yıl içinde satılabilmesini sağlayacak gerekli bazı şartlar söz konusudur ve tüm şartları taşıması gerektiğine vurgu yapılmaktadır. Normalde bir yıl içinde satış işleminin gerçekleşmesi beklenirken satış gerçekleşmemiş ise, standart satış planının değişmemiş olması ve devam etmesi şartıyla aynı hesapta takibine izin vermektedir. TMS/TFRS’ de yatırım amaçlı gayrimenkuller gerekli şartları taşıması şartıyla “Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler” hesap grubuna aktarılabilir. Akdoğan ve Sevilengül (2007) tarafından “19 Diğer Dönen Varlıklar” grubu altında “199 Satış Amacıyla Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler” hesabında takibi önerilmektedir.

BOBİ FRS’de 13. Bölümde belirtildiği üzere yatırım amaçlı gayrimenkul kira geliri veya değer artış kazancı elde etmek ya da her ikisi için elde tutulan gayrimenkullerdir. TMS/TFRS’de yer alan TMS 40 Standardı’nda da yatırım amaçlı gayrimenkullerin tanımı BOBİ FRS ile aynıdır. TMS/TFRS yatırım amaçlı gayrimenkülü bir yıl içinde satılmasını planladığında söz konusu gayrimenkülü “Satış Amaçlı Duran Varlıklar” grubuna aktarabilmektedir ve finansal tablolarda dönen varlıklar grubunda yer almaktadır. Fakat, aynı durumda bir yatırım amaçlı gayrimenkul için BOBİ FRS’nin finansal tablolarında bu tür bir sınıflandırma bulunmamaktadır. BOBİ FRS Avrupa Birliği uyum sürecinde değişik büyüklükteki firmaların finansal tablolarına düzenlemeler getirmektedir ve firmalar açısından uygulanması TMS/TFRS’ye göre daha kolaydır. BOBİ FRS bu tür bir sınıflandırmayı finansal raporlama açısından gerekli görmemektedir.

3.6 Yatırım Amaçlı Gayrimenkulün Elden Çıkarılması

BOBİ FRS’ye göre yatırım amaçlı gayrimenkul elden çıkarıldığında ya da herhangi bir ekonomik fayda beklenmediğinde finansal tablo dışı

bırakılmaktadır ve elde edilen kazanç ya da kayıp kâr/zarara yansıtılmaktadır. Aşağıda yatırım amaçlı gayrimenkulün elden çıkarılmasına ilişkin örnek uygulama yer almaktadır:

15.03.2018 tarihi itibarıyla kira geliri için elde tutulan maliyet bedeli 700.000 TL birikmiş amortisman tutarı 280.000 TL olan yatırım amaçlı binanın kiracısının taşınması nedeniyle satışına karar verilmiş ve bu doğrultuda KDV hariç (%18) 900.000 TL olarak satış gerçekleştirilmiştir.

Tekdüzen Muhasebe Sistemi'ne Göre Muhasebeleştirme

- 15.03.2018 tarihinde yatırım amaçlı binanın satılması:

15.03.2018			
102 BANKALAR HS.		1.062.000	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN HS.		280.000	
	252 BİNALAR HS.		700.000
	391 HESAPLANAN KDV HS.		162.000
	649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR HS.		480.000

Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nde gayrimenkuller sınıflandırılmadığından bu durumda söz konusu gayrimenkul "25 Maddi Duran Varlıklar" hesap grubu içinde yer almakta ve birikmiş amortismanı ayrılmaktadır. Binanın satışında elde edilen kazanç "Diğer Olağan Gelir ve Kârlar" hesabında muhasebeleştirilmektedir.

BOBİ FRS'ye Göre Muhasebeleştirme

Yatırım amaçlı gayrimenkulden kazanç elde etmekten vazgeçilmiş ve gayrimenkulün satış işlemi gerçekleştirilmiştir. Finansal raporlamada firma büyüklüğünü göz önünde bulunduran BOBİ FRS'de satış amaçlı gayrimenkulün ayrı bir hesapta izlenmesi söz konusu olmadığından, gayrimenkulün kayıtlı olduğu hesaptan muhasebeleştirilmesi uygun olacaktır.

- 15.03.2018 tarihinde yatırım amaçlı binanın satılması:

15.03.2018	
102 BANKALAR HS.	1.062.000
257 BİRİKMiŞ AMORTİSMAN HS.	280.000
202 YATIRIM AMAÇLI BİNALAR HS.	700.000
391 HESAPLANAN KDV HS	162.000
641 YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER DEĞER ARTIŞ VE SATIŞ KAZANÇLARI HS.	480.000

Yukarıdaki muhasebe kayıtlarında görülmektedir ki, yatırım amaçlı binanın kira gelirinden vazgeçilmiş, satışına karar verilmiştir ve gayrimenkulün satış işlemi gerçekleştirilmiştir.

BOBİ FRS’de, satış amacı ile elde tutulan duran varlıkların finansal tablolarda ayrı bir kaleme izlenmesine yönelik bir ayırım bulunmamaktadır. Bu durumda TMS/TFRS’de yatırım amaçlı gayrimenkul bir yıl içinde kesin olarak satılmasının planının yapılması ile satış amaçlı elde tutulan duran varlıklar grubuna aktarılabilirken BOBİ FRS açısından finansal tablolarda satış amaçlı elde tutulan duran varlık ayırımı yoktur. Yatırım amaçlı gayrimenkulün satılmasına yönelik karar alınsa bile bu tür bir sınıflandırma BOBİ FRS’de yer almadığından söz konusu yatırım amaçlı gayrimenkul muhasebeleştirildiği hesapta takip edilmektedir.

4. SONUÇ

Bağımsız denetime tabi TMS/TFRS’yi uygulamayan firmaların hazırladıkları finansal raporlarının denetime uygun bir forma dönüştürülmesi ihtiyacından dolayı ortaya çıkmış olan BOBİ FRS 2018 yılından itibaren yürürlüğe girmiş bulunmaktadır. Ülkemizde uzun süredir uygulamada olan MSUGT açısından vergisel boyut önemli iken, Avrupa Birliği’ne uyum sürecinde yürürlüğe giren BOBİ FRS açısından finansal raporlama ön plana çıkmaktadır. BOBİ FRS’nin yürürlüğe girmesiyle bu standardı uygulayacak firmalar, standarttaki “Bölüm 13: Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller” kapsamında yatırım amaçlı olarak ellerinde bulundurdukları gayrimenkullerin muhasebeleştirilmesini gerçekleştireceklerdir.

Ülkemizde yatırım amaçlı gayrimenkuller muhasebe sistemimize TMS/TFRS ile birlikte girmiş bir kavramdır. Gayrimenkullerin yatırım amaçlı ve kullanım amaçlı olarak ayrıştırılması gerekliliği yönündeki ayrım BOBİ FRS’de de bulunmaktadır. Tekdüzen Muhasebe Sistemi’nde ise bu şekilde bir sınıflandırma bulunmamakta ve uygulamada ayrı bir hesap grubunda muhasebeleştirilmeyen yatırım amaçlı gayrimenkuller, Tekdüzen Hesap Planı’nda maddi duran varlıklar grubu içinde yer almaktadır. Tekdüzen Muhasebe Sistemi’nde tüm gayrimenkuller maliyet bedeli üzerinden muhasebeleştirilirken, BOBİ FRS ile birlikte ilk muhasebeleştirme maliyet bedeli üzerinden muhasebeleştirilmesine rağmen daha sonraki değerlemelerde firma tercihinin göre maliyet veya gerçeğe uygun değer yönteminden birini tercih edebilmektedir. Tekdüzen Muhasebe Sistemi’nde peşin veya vadeli satın alınan gayrimenkullerin muhasebe kayıtlarında vade farkı ayrıştırılmazken, BOBİ FRS’de yatırım amaçlı gayrimenkullerin satın alımında, bir yıl veya daha kısa vadeli olarak satın alım söz konusu ise, vade farkı ayrıştırılmamakta ve gayrimenkulün maliyeti olarak kabul edilmektedir. Fakat BOBİ FRS yatırım amaçlı gayrimenkullerin bir yıldan uzun vadeli alımlarında vade farkının ayrıştırılmasından yana olup, peşin bedeli maliyet bedeli olarak kabul etmekte ve vade farkı tutarı ayrıştırılarak ilgili hesapta muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

Tekdüzen Muhasebe Sistemi’nde yer almamasına rağmen TMS/TFRS’de olduğu gibi BOBİ FRS ile birlikte “gerçeğe uygun değer” kavramı ön plana çıkmaktadır. Gerçeğe uygun değer, alım satım işleminde karşılıklı tarafların kabul ettiği fiyat olup, yatırım amaçlı gayrimenkul özelliği gereği kazanç amacıyla elde tutulan gayrimenkul olduğundan satışından elde edilecek kazanç ya da kaybin kolaylıkla takibine imkan tanımaktadır.

Yatırım amaçlı gayrimenkulün kira geliri elde etme amacından vazgeçilerek kısa sürede elden çıkarılması hedeflendiğinde, bu tür gayrimenkulün ayrı bir hesap grubuna transfer edilerek muhasebeleştirilmesi hususu BOBİ FRS’de yer almamaktadır. Yatırım amaçlı gayrimenkul satılınca takip edildiği hesaptan satış işlemi muhasebeleştirilmektedir. Fakat, TMS/TFRS’de yatırım amaçlı gayrimenkulün bir yıl içinde satılması belli bir plan dahilinde ele alınmış ise, bu gayrimenkul “ Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler” olarak yeni bir hesapta sınıflandırılmaktadır. Aynı zamanda Tekdüzen Muhasebe Sistemi’nde de gayrimenkullerin tamamı maddi duran varlıklar grubu içinde yer aldığından bu tür bir sınıflandırma söz konusu değildir.

BOBİ FRS’nin uygulanmaya başlanmasından sonra karşılaşılabilecek bir diğer problem ise mevcut muhasebe kayıt sisteminde kullanılan Tekdüzen Hesap Planı’nda yer alan hesapların standartta belirtilen bazı hesapları karşılama noktasında yetersiz kalmasıdır. Muhasebeleştirmeler için bazı yeni hesapların tanımlanması gerektiğinden uygulamadaki Tekdüzen Hesap

Planı'nın gözden geçirilmesi gerekmektedir. BOBİ FRS'nin özünü tam olarak yansıtabilecek, mevcut kayıt sisteminde hali hazırda kullanılan hesap kalemlerinin revize edilmesine duyulan ihtiyaç nedeniyle hesaplar göz önünde bulundurularak Tekdüzen Hesap Planı otoriteler tarafından revize edilmiş olup hazırlanan taslak ilgili makamlara gönderilmiş ve cevap beklenilmektedir.

Çalışmada BOBİ FRS açısından yatırım amaçlı gayrimenkuller ele alınmış, muhasebeleştirilme esasları üzerinde durulmuş yürürlükteki Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile aralarındaki benzerlikler ve farklılıklar örnek uygulamalar ile açıklanmıştır. Bundan sonraki çalışmalarda yatırım amaçlı gayrimenkullerin BOBİ FRS ve TMS/TFRS'ye ilişkin muhasebeleştirme esaslarının benzerlik ve farklılıklar açısından örnek uygulamalar ile ele alınması literatüre katkı sağlayacaktır.

KAYNAKÇA

Akdoğan, N. ve Sevilengül, O. (2007). *Türkiye Muhasebe Standartları ile Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması*, 12.Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.

Ataman, B. ve Cavlak, H. (2017) “Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) ile Tam Set Türkiye Muhasebe ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının (TMS/TFRS) Karşılaştırılması”, *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 2 (3), 153-168.

Büyük ve Orta Büyüklükteki işletmelerin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS). (2017). http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/bobi_frs.PDF, [Erişim Tarihi: 17.09.2017].

Gücenme Gençoğlu, Ü. (2017) “Temel Konularda BOBİ FRS ve TMS/TFRS Karşılaştırılması”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 76, 1-24.

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), <http://kgk.gov.tr/>, [Erişim Tarihi: 25.12.2017].

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, <http://gib.gov.tr/node/88229>. [Erişim Tarihi: 25.12.2017].

Örten, R., Kaval, H. ve Karapınar, A. (2014). *Türkiye Muhasebe- Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları*, Yenilemiş 7. Baskı. Gazi Kitabevi, Ankara.

Şen ve Karagül (2018) “Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardına göre Ortak Kontrole Tabi İş Birleşmelerinin

Raporlanmasında Kullanılacak Hakların Birleşmesi Yöntemi ve Bir Uygulama”, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, Özel Sayı, 169-187.

Türk Ticaret Kanunu (TTK).
<http://www.mevzuat.gov.tr/Metin1.aspx?MevzuatKod=1.5.6102&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch=&Tur=1&Tertip=5&No=6102>, [Erişim Tarihi: 17.09.2017].

Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartları, (2018). <http://kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/7890/TMS/TFRS-2018-Seti>, [Erişim Tarihi: 17.09.2017].

Vergi Usul Kanunu, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.213.pdf> [Erişim Tarihi:25.12.2017].

Yelgen ve Uyar (2018) “BOBİ FRS Açısından Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi” *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, Özel Sayı, 98-109.

MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ MESLEKİ BAĞLILIK VE İŞ TATMİNİ SEVİYELERİNİN DEMOGRAFİK FAKTÖRLER AÇISINDAN ANALİZİ*

Dr. Öğr. Üyesi Ozan BÜYÜKYILMAZ^a
Dr. Öğr. Üyesi Hakan VARGÜN^b
Doç. Dr. Hasan UYGURTÜRK^c

Ampirik Araştırma
(Empirical Research)

*Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi
Mart 2019; 12 (1): 27-42*

ÖZ

Muhasebe mesleği toplumun tümü tarafından bilinen ve çok sayıda çalışana sahip olan bir meslektir. Her meslekte olduğu gibi muhasebe mesleğinde de çalışanların verimli olması yaptıkları işleri sevmelerine ve bu işlerden tatmin olmalarına bağlıdır. Bu çalışmada muhasebe meslek mensuplarının mesleki bağlılık derecesinin ve iş tatmin düzeyinin demografik faktörlere göre farklılaşıp farklılaşmadığının tespit edilmesi amaçlanmıştır. Bu amaç doğrultusunda Karabük, Zonguldak ve Bartın illerinde çalışan muhasebe meslek mensuplarına anket tekniği uygulanmıştır. Çalışmada ilk olarak ölçeklere ilişkin geçerlilik ve güvenilirlik analizleri gerçekleştirilmiş ve daha sonra hipotezler t-testi ve ANOVA testi aracılığıyla araştırılmıştır. Çalışma sonucunda muhasebe meslek mensuplarının mesleki bağlılığının ve iş tatmininin cinsiyet açısından, medeni hal açısından, eğitim durumu açısından farklılaşmadığı belirlenmiştir. Buna karşın, muhasebe meslek mensuplarının mesleki bağlılık ve iş tatminlerinin yaş, aylık gelir ve mesleği isteyerek seçme açısından farklılaştığı tespit edilmiştir.

Anahtar Sözcükler: İş Tatmini, Mesleki Bağlılık, Demografik Faktörler.

JEL Kodları: M40, M41, M49.

* Makalenin gönderim tarihi: 28.09.2017; Kabul tarihi: 19.05.2018, iThenticate benzerlik oranı %16

^a Karabük Üniversitesi, İşletme Fakültesi, ozanbuyukyilmaz@karabuk.edu.tr,
ORCID: 0000-0001-5499-1485

^b Karabük Üniversitesi, İşletme Fakültesi, hakanvargun@karabuk.edu.tr,
ORCID: 0000-0002-7781-0912.

^c Karabük Üniversitesi, İşletme Fakültesi, hasanuygurturk@karabuk.edu.tr,
ORCID: 0000-0002-9252-0155.

ANALYSIS OF OCCUPATIONAL COMMITMENT AND JOB SATISFACTION OF ACCOUNTING PROFESSIONALS IN TERMS OF DEMOGRAPHIC FACTORS

ABSTRACT

Accounting profession is a commonly known profession by and has a large number of members. As in every profession, the efficiency of the employees in the accounting profession depends on how much members of profession like and how much they are satisfied with their job. In this study, it is aimed to determine whether the level of occupational commitment and job satisfaction of accounting professional members differ according to demographic factors. For this purpose, a questionnaire was applied to the members of accounting profession working in Karabük, Zonguldak and Bartın. In the study, firstly, the validity and reliability analysis of the scales are carried out and then t-tests and analysis of variance (ANOVA) analyzes are used to test hypotheses. As a result of the study, it has been determined that the occupational commitment and job satisfaction of accounting professionals do not differ in terms of education status, marital status and gender of employees. On the other hand, it has been found that the occupational commitment and job satisfaction of accounting professionals differ in terms of age, monthly income and willingness to choose profession.

Keywords: Job Satisfaction, Occupational Commitment, Demographic Factors.

JEL Codes: M40, M41, M49.

1. GİRİŞ¹

Bireylerin çalışma hayatındaki beklentileri ve iş ortamında karşılaştıkları sorunlar doğal olarak çalışanların iş yapma biçimlerini, tutum ve davranışlarını ve iş tatminlerini etkileyecektir. Bu etkinin olumlu olması doğrudan çalışanların yaptıkları işlerden sağladıkları tatmin düzeyini de arttıracak, dolaylı etkiyi ise organizasyon bütününde verimlilik sonuçları ile ortaya çıkartacaktır. Bu açıdan organizasyonlarda çalışanların iş tatmini düzeylerinin ölçülmesi ve iş tatmini üzerinde olumsuz etkiye neden olan faktörlerin ortadan kaldırılması önemlidir. Çalışanların motivasyonunun artırılması ve karar alma süreçlerine dâhil edilmeleri aracılığıyla çalışanların mesleki açıdan ihtiyaç duydukları yenilikleri takip etmeleri mesleki bağlılık açısından son derece önemlidir. Bu perspektiften hareketle iş tatmini ve mesleki bağlılık kavramlarının birbiriyle yakından ilişkili olduğunu söylemek mümkündür. İş tatmini yüksek olan bir çalışanın mesleki bağlılığı yüksek olabileceği gibi tersi durum da söz konusu olabilmektedir.

Ekonomik ve sosyal yönü ağır basan bir meslek dalı olarak muhasebe mesleği toplumun hemen hemen tüm kesimlerini doğrudan veya dolaylı olarak etkileyen bir meslek olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu açıdan muhasebe mesleğini icra eden meslek mensuplarının sorumluluk alanları

¹ Bu makale, 13-17 Aralık 2017 tarihinde Erzurum'da düzenlenen 4.Uluslararası Muhasebe ve Finans Araştırmaları Kongresinde sunulmuş olan özet bildirinin genişletilmiş tam metnidir.

oldukça geniştir. Dolayısıyla muhasebe mesleğinin ideal bir şekilde yapılabilmesi, diğer bir deyişle muhasebe meslek mensuplarının ürettikleri muhasebe bilgilerinin mevzuat ve standartlara uygun bir şekilde olabilmesi meslek mensuplarının sahip olduğu deneyim, demografik özellikler, tutum ve davranışları ile doğrudan ilişkilidir. Söz konusu faktörler muhasebe meslek mensuplarının işe bağlılıkları, çalışma ahlakı ve mesleki etik davranışları üzerinde de etkili olmaktadır (Gül ve Erol, 2016, s. 51). 3568 sayılı muhasebecilik mesleğine ilişkin kanun kapsamında yasal bir zemine sahip olan muhasebecilik mesleğini icra eden meslek mensuplarının farklı muhasebe bilgisine ihtiyaç duyan bilgi kullanıcılarının bilgi ihtiyaçlarını en doğru ve en iyi şekilde karşılayabilmeleri ancak mesleki yeterliliğe ve yetkinliğe sahip olmaları ile mümkündür. Bunun için meslek mensuplarının iyi bir motivasyona, iş tatminine ve esnek bir çalışma ortamına sahip olmaları sağlıklı finansal bilginin üretilmesi açısından son derece önemlidir (Hacıhasanoğlu ve Karaca, 2014, s. 156).

Bununla birlikte, çalışanların iş tatmini ve mesleki bağlılık düzeylerinin çalışanların demografik özelliklerinden etkilendiği söylenebilir. Bu amaçla gerçekleştirilen çalışmalarda yaş, cinsiyet, medeni durum, eğitim durumu gibi faktörlere göre çalışanların iş tatmini ve mesleki bağlılık seviyelerinin farklılaştığı tespit edilmiştir (Toker, 2007; Negiz vd., 2011; Aydın vd., 2014). Bu çerçevede çalışmanın amacı, muhasebe meslek mensuplarının mesleklerine bağlılık derecesinin ve iş tatmin düzeyinin demografik faktörler açısından farklılaşıp farklılaşmadığını belirleyebilmektir.

2. KAVRAMSAL ÇERÇEVE

2.1. Mesleki Bağlılık

Mesleki bağlılık, çalışan bireylerin meslekleri dahilinde olan iş ve eylemleri en iyi şekilde yapmaları ve mesleki yeterliliklerini en iyi şekilde geliştirebilmek amacıyla katlandıkları zaman, yaptıkları çabalar ve bu amaç doğrultusundaki diğer eylemlerin bütünüdür (Çakır, 2001, s. 56; akt: Karakaş vd., 2017, s. 46).

Çalışan bireylerin mesleklerine bağlı olmaları yaşam tatminleri üzerinde de olumlu etkide bulunacaktır. Çünkü bir bireyin iş hayatı ve mesleği onun yaşamının önemli parçalarındandır. Bu nedenle çalışan bireylerin mesleğine bağlı olması, mesleğini devam ettirmede inançlı olması ve bireyin yaşamsal tatmini arasında pozitif yönde bir ilişkinin olması kaçınılmazdır (Özdevecioğlu ve Aktaş, 2007, s. 5).

Mesleki bağlılığın duygusal, normatif ve devamlılık olmak üzere üç temel boyutu bulunmaktadır. Duygusal bağlılık, çalışanların örgütüne duygusal olarak bağlanması ve kimliğini örgütüyle özdeşleştirilmesi anlamına gelmektedir. Devam bağlılığı, çalışanın içinde bulunduğu örgütü terk etmesi

sonucunda ortaya çıkabilecek maliyetleri algılayış şekli olarak tanımlanabilir. Normatif bağlılık ise çalışanın içerisinde bulunduğu örgüte borçlu hissetmesinden dolayı ortaya çıkan bağlılık türüdür. Diğer bir ifadeyle, çalışanın örgütüne karşı hissettiği bir minnet duygusu olarak da açıklanabilir (Allen ve Meyer, 1990, s. 2-3). Bu açıdan söz konusu boyutların bir çalışanın mesleğine devam etme niyeti ile ilişkisi bulunmaktadır. Dolayısıyla duygusal veya normatif bağlılığı yüksek olan bir çalışanın mesleği ile ilgili yenilikleri ve güncel bilgileri sürekli takip etme ve mesleği ile ilgili çeşitli organizasyonlara katılım sağlama gibi konulara daha fazla istek duyarken, mesleki bağlılığın devamlılık boyutuna daha fazla bağlı olan çalışanların söz konusu mesleki konulara daha az ilgilerinin olması söz konusu olabilir (Meyer vd., 1993, s. 540; akt: Şimşek ve Aslan, 2012, s. 420).

2.2. İş Tatmini

Organizasyonlarda çalışan bireylerin yaptıkları işlere karşı duygusal olarak tepkiler vermeleri kaçınılmaz bir olgudur. Bu açıdan çalışan bireylerin yaptıkları işler hakkındaki duygu, düşünce ve tutumları çalışanların iş tatminlerini ortaya koymaktadır. Günümüzde birçok organizasyon tarafından çalışan bireylerin iş tatmini örgütsel davranışı etkileyen en önemli faktör olarak değerlendirilmiş olup bu doğrultuda iş tatmininin artırılmasına yönelik politikaların oluşturulması önemli hale gelmiştir (Bilgiç, 2017, s. 44). Bununla birlikte yapılan araştırmalarda çalışanların iş tatmini üzerinde çalışanların kişisel özelliklerinin de etkili olduğu ortaya konmaktadır. Dolayısıyla meslek seçimi aşamasında olan bireylerin kişilik özelliklerine uygun olan meslekleri seçmeleri daha doğru bir yaklaşım olacaktır. Aynı şekilde organizasyonların da insan kaynağına ihtiyaç duydukları pozisyona uygun kişilik yapısında olan bireyleri seçmeleri hem organizasyon açısından hem de çalışanların iş tatmininin sağlanması açısından yararlı olacaktır (Tanç, 2016, s. 84-85). Bu çerçevede iş tatmininin sağlanması ve arttırılmaya yönelik olarak politikaların oluşturulması iş tatmininin performans arttırımı açısından etkili bir değişken olduğu gerçeğini de ortaya koymaktadır (Tayfun vd., 2016, s. 39).

Çalışan bireylerin iş tatminleri en temelde bu bireylerin ihtiyaçları ve beklentileri ile doğrudan ilişkilidir. Söz konusu ihtiyaçlar psikolojik ve fizyolojik olarak iki boyutta değerlendirilebilir. Buna göre psikolojik ihtiyaçlar tatmin edildikçe artmaktayken, fizyolojik ihtiyaçlar ise tatmin edildikçe azalmaktadır. Bu bağlamda çalışan bireylerin iş tatmin düzeyleri arttırıldıkça organizasyona olan bağlılıklarının da artması kaçınılmazdır. Çalışan bireylerin iş tatmin düzeylerinin azalması halinde ise hem organizasyonel verimliliğin azalması hem de psikolojik ve benzeri diğer nedenlerle ortaya çıkan sağlık problemleri nedeniyle organizasyonun önemli bir maliyet unsuru ile karşılaşmasına zemin hazırlayacaktır (Poyraz ve Kama, 2008, s. 148).

3. LİTERATÜR

Çalışma kapsamında mesleki bağlılık ve iş tatmini konuları temelinde yapılan literatür incelemesine göre her iki konuda çok sayıda farklı meslek grupları üzerinde çalışmalar yapıldığı görülmüştür. Bu çalışmada muhasebe meslek mensuplarının mesleklerine bağlılık derecesi ile iş tatmin düzeyi arasındaki ilişkinin incelenecek olması nedeniyle literatür incelemesinde sadece muhasebe meslek mensuplarına yönelik olarak yapılan çalışmalar yer almaktadır. Yapılan literatür incelemesinde söz konusu konular temelinde muhasebe meslek mensupları üzerinde yapılan çalışmaların önemli bir kısmının iş tatmini üzerinde yoğunlaştığı görülmektedir.

Özer ve Uyar (2010) çalışmalarında muhasebe meslek mensuplarının bireysel etik oryantasyonlarının mesleki bağlılıkları üzerindeki muhtemel etkilerini araştırmıştır. Bu kapsamda muhasebe meslek mensuplarının etik yönelimleri ile mesleki bağlılık boyutları arasındaki ilişki analiz edilmiştir. Araştırma sonucunda muhasebe meslek mensuplarının etik yönelimlerinin mesleki bağlılıkları üzerindeki etkisinin anlamlı olduğu belirlenmiştir.

Günlük vd. (2013) çalışmalarında muhasebe meslek mensuplarının iş tatmini algılamalarının örgütsel bağlılıkları ve işten ayrılma eğilimleri üzerindeki etkisi araştırılmıştır. Araştırma sonucunda iş tatmini düzeyinin organizasyona duygusal ve normatif bağlılık düzeyinde anlamlı ve pozitif yönde etkide bulunduğu, organizasyona devam bağlılığı açısından ise istatistiksel açıdan anlamlı ve negatif yönde bir etkide bulunduğu belirlenmiştir.

Heybeli vd. (2014) çalışmalarında muhasebe meslek mensuplarının iş tatmini düzeylerinin demografik özelliklerine göre farklılık gösterip göstermediğini araştırmıştır. Araştırma sonucunda muhasebe meslek mensuplarının cinsiyet, gelir, medeni durum, eğitim ve mesleki tecrübeleri gibi demografik özelliklerinin iş tatmini düzeyleri üzerinde farklılık gösterdiği belirlenmiştir.

Kayıhan vd. (2015) çalışmalarında muhasebe meslek mensuplarının iş tatmin düzeyleri ile iş yaşamlarındaki strese neden olan faktörler arasında bir ilişki olup olmadığı araştırılmıştır. Buna göre muhasebe meslek mensuplarını strese yönelten faktörler ile içsel tatmin düzeyi arasında bir ilişki olmadığı buna karşın dışsal tatmin düzeyi arasında negatif yönlü bir ilişkinin olduğu saptanmıştır. Aynı çalışmada çevresel faktörlerin iş tatmini üzerinde pozitif yönlü bir ilişkinin bulunduğu belirlenmiştir.

Tanç (2016) çalışmasında muhasebe meslek mensupları açısından kontrol odağı ile iş tatmini ve performansı arasındaki ilişkiyi incelemiş olup, araştırma hipotezlerini test etmek üzere basit doğrusal regresyon analizinden yararlanmışır. Araştırma sonucunda muhasebe meslek mensuplarının

kontrol odaklarının iş tatmini ve performans düzeylerinin belirlenmesinde kullanılabileceği saptanmıştır.

Karakaş vd. (2017) çalışmalarında çalışanların kişilik özelliklerinin iş tatmini ve mesleki bağlılıkları üzerinde etkisi olup olmadığı incelenmiştir. Araştırma sonucunda çalışanların organizasyonda kendi kararlarını uygulamaları ve böylece işlerini başarılı bir şekilde yapmış olma hissine kapılmaları halinde mesleki bağlılıklarının arttığı analiz edilmiştir. Bunun yanı sıra çalışanların kişilik özelliklerinin mesleki bağlılık üzerindeki etkisinde iş tatmini tam aracı olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

4. YÖNTEM

Yöntem başlığında çalışmanın evrenine ve örnekleme, veri toplama yöntemine, kullanılan ölçeklere ve analiz yöntemine yer verilmektedir.

4.1. Hipotezler

Çalışma kapsamında test edilecek hipotezler aşağıda yer almaktadır.

H1: Muhasebe meslek mensuplarının mesleki bağlılık derecesi (H1a) ve iş tatmini derecesi (H1b) cinsiyete göre farklılaşmaktadır.

H2: Muhasebe meslek mensuplarının mesleki bağlılık derecesi (H2a) ve iş tatmini derecesi (H2b) medeni duruma göre farklılaşmaktadır.

H3: Muhasebe meslek mensuplarının mesleki bağlılık derecesi (H3a) ve iş tatmini derecesi (H3b) yaşa göre farklılaşmaktadır.

H4: Muhasebe meslek mensuplarının mesleki bağlılık derecesi (H4a) ve iş tatmini derecesi (H4b) eğitim durumuna göre farklılaşmaktadır.

H5: Muhasebe meslek mensuplarının mesleki bağlılık derecesi (H5a) ve iş tatmini derecesi (H5b) aylık gelire göre farklılaşmaktadır.

H6: Muhasebe meslek mensuplarının mesleki bağlılık derecesi (H6a) ve iş tatmini derecesi (H6b) muhasebe eğitimi alıp almamaya göre farklılaşmaktadır.

H7: Muhasebe meslek mensuplarının mesleki bağlılık derecesi (H7a) ve iş tatmini derecesi (H7b) mesleği isteyerek seçip seçmemeye göre farklılaşmaktadır.

4.2. Evren ve Örneklem

Çalışma, muhasebe meslek mensupları üzerinde gerçekleştirilmiştir. Çalışmanın evrenini Karabük, Bartın ve Zonguldak illerinde Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası (SMMMO)'na kayıtlı muhasebe meslek mensupları oluşturmaktadır. SMMMO'lardan alınan bilgilere göre evren toplam 573 (Karabük=105 kişi, Bartın=103 kişi, Zonguldak=365 kişi) kişiden oluşmaktadır.

Araştırmada hedef evrenin tamamına ulaşılması amaçlanmıştır. Bu kapsamda araştırmada örnekleme yöntemi olarak tam sayım örnekleme kullanılmaktadır. Bu doğrultuda, veri toplama amacıyla hazırlanan anket formu online olarak evrene dahil olan tüm muhasebe meslek mensuplarına gönderilmiştir. Muhasebe meslek mensuplarının 135'inden geri dönüş sağlanmış ve geri dönüş oranı %23,5 olarak belirlenmiştir. İncelemeler sonucunda 7 anketin geçersiz olduğu tespit edilmiş ve dolayısıyla çalışma kapsamındaki analizler 128 kişi üzerinden gerçekleştirilmiştir.

4.3. Veri Toplama Yöntemi

Çalışmada veri toplamak amacıyla anket yöntemi kapsamında online anket tekniği kullanılmıştır. Bu amaçla çalışma amacına uygun olarak hazırlanan anket formu online bir sisteme yüklenmiş ve katılımcılara ulaştırılmıştır.

Hazırlanan anket formu üç bölümden oluşmaktadır. Formun ilk bölümünde katılımcıların demografik özelliklerini belirlemeye yönelik sorular bulunmaktadır. İkinci bölümde muhasebe meslek mensuplarının mesleki bağlılık derecelerini belirlemeye yönelik ifadeler yer verilmiştir. Üçüncü bölümde ise muhasebe meslek mensuplarının iş tatmin derecelerini belirlemeye yönelik ifadeler bulunmaktadır.

4.4. Kullanılan Ölçekler

Muhasebe meslek mensuplarının *mesleki bağlılık* derecelerini belirleyebilmek amacıyla Blau (1985) tarafından geliştirilen ölçekten faydalanılmıştır. Mesleki bağlılık ölçeği tek boyutlu olarak kullanılmakta ve 8 ifadeden oluşmaktadır. Ölçek beşli likert olarak uygulanmakta ve 1=kesinlikle katılmıyorum ile 5=kesinlikle katılıyorum arasında değişen cevaplar içermektedir. Ölçekte yer alan ifadelerin 3 tanesi olumsuzluk ifadesidir ve ters çevrilerek analizlerde kullanılmıştır.

Muhasebe meslek mensuplarının *iş tatmini* derecelerini belirleyebilmek amacıyla ise Minnesota İş Tatmini Ölçeği'nden faydalanılmıştır. Minnesota İş Tatmini Ölçeği, 1967 yılında, Weiss vd. (1967) tarafından geliştirilmiştir. Çalışmada ölçeğin 20 sorudan oluşan kısa formu kullanılmıştır. Ölçek, 1=hiç memnun değilim ile 5=çok memnunum arasında değişen cevaplar içermektedir. Ölçekte olumsuzluk ifadesi bulunmamaktadır.

4.5. Analiz Yöntemi

Çalışmada, öncelikle ölçeklere ilişkin güvenilirlik analizi gerçekleştirilmiştir. Ölçeklerin güvenilirlik derecelerini belirleyebilmek için her bir ölçeğin Cronbach alfa istatistiği hesaplanmıştır. Daha sonra ise araştırma hipotezleri t-testi ve ANOVA testi aracılığıyla araştırılmıştır.

5. BULGULAR

Bulgular kapsamında öncelikle katılımcıların demografik özellikleri ortaya konulmakta, daha sonra araştırmada kullanılan ölçeklerin güvenilirliği incelenmekte ve son olarak ise hipotez testleri sonucunda elde edilen bulgular gösterilmektedir.

5.1. Katılımcıların Demografik Özellikleri

Çalışmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının cinsiyet, medeni durum, yaş, eğitim durumu, aylık gelir, muhasebe eğitimi alma durumu ve muhasebe mesleğini isteyerek seçme durumu değişkenlerine göre dağılımları Tablo 1’de gösterilmektedir.

Tablo-1: Demografik Dağılım

Değişken	Kategori	Sayı	Yüzde	Değişken	Kategori	Sayı	Yüzde
Cinsiyet	Kadın	39	30,5	Medeni Durum	Evli	80	62,5
	Erkek	89	69,5		Bekar	48	37,5
Yaş	35 yaş ve altı	39	30,5	Aylık Gelir	1400 TL ve altı	6	4,7
	36-45 yaş arası	52	40,6		1401-2000 TL arası	28	21,9
	46 yaş ve üstü	37	28,9		2001-3000 TL arası	29	22,7
Eğitim Durumu	Lise ve altı	19	14,8		3001-4000 TL arası	28	21,9
	Önlisans	27	21,1		4001 TL ve üstü	37	28,9
	Lisans	74	57,8	Mesleği İsteyerek Seçme	Evet	75	58,6
	Lisansüstü	8	6,3		Hayır	53	41,4
Muhasebe Eğitimi Alma	Evet	83	64,8	TOPLAM		128	100
	Hayır	45	35,2				

Tablo-1 incelendiğinde katılımcıların çoğunluğunun erkek (%69,5) ve evli (%62,5) olduğu görülmektedir. Yaş açısından dağılıma bakıldığında %30,5’inin 35 yaş ve altında, %40,6’sının 36-45 yaş arasında ve %28,9’unun 46 yaş ve üstünde olduğu belirlenmiştir. Yine çalışmaya katılanların çoğunluğu lisans derecesine sahiptir (%57,8). Katılımcıların aylık gelirleri incelendiğinde %4,7’si 1400 TL ve da az, %21,9’u 1401-2000 TL arası, %22,7’si 2001-3000 TL arası, %21,9’u 3001-4000 TL arası ve %28,9’u 4001 TL ve daha fazla gelire sahiptir. Katılımcıların %64,8’i muhasebe eğitimi almış ve %35,2’si ise muhasebe eğitimi almamıştır. Son olarak ise katılımcıların %58,6’sı mesleği isteyerek seçtiğini belirtirken, %41,4’ü mesleği isteyerek seçmediğini beyan etmiştir.

5.2. Güvenilirlik Analizi

Çalışmada hipotez testleri öncesinde kullanılan ölçeklerin güvenilirlikleri araştırılmıştır. Bu çerçevede, mesleki bağlılık ve iş tatmini ölçeklerinin Cronbach Alfa (α) değerleri hesaplanmıştır. Sonuçlar Tablo 2’de gösterilmektedir.

Tablo-2: Ölçeklerin Güvenilirlik Değerleri

Ölçek / Boyut	Madde Sayısı	Güvenilirlik Değeri	Ortalama	Standart Sapma
Mesleki Bağlılık	8	0,863	2,998	0,795
İş Tatmini	20	0,959	3,043	0,846

Güvenilirlik analizi sonucunda mesleki bağlılık ölçeği için Cronbach Alfa değeri 0,863 ve iş tatmini ölçeği için Cronbach Alfa değeri 0,959 olarak hesaplanmıştır. Bu bulgu, mesleki bağlılık ölçeği ve iş tatmini ölçeği için hesaplanan güvenilirlik değerlerinin 0,70’in üzerinde olduğu ve dolayısıyla ölçeklerinin güvenilir ölçekler olduğu anlamına gelmektedir (Nunnally ve Bernstein, 1994, s. 265).

5.3. Hipotez Testleri

Hipotez testleri çerçevesinde, muhasebe meslek mensuplarının mesleklerine bağlılık derecesinin ve iş tatmin düzeyinin demografik faktörler açısından farklılaşıp farklılaşmadığı araştırılmaktadır. Bu amaçla T-testi ve ANOVA analizinden yararlanılmıştır.

İlk hipotez, muhasebe meslek mensuplarının mesleki bağlılık ve iş tatmini derecesinin cinsiyete göre farklılaşıp farklılaşmadığını belirlemeye yöneliktir. Gerçekleştirilen t-testi sonucunda, muhasebe meslek mensuplarının mesleklerine bağlılığının ($t(126)=0,832$, $p>0,05$) ve iş tatminlerinin ($t(126)=0,412$, $p>0,05$) kadın ve erkek çalışanlar açısından farklılaşmadığı belirlenmiştir. Dolayısıyla H1a ve H1b hipotezleri reddedilmektedir.

İkinci hipotez ile muhasebe meslek mensuplarının mesleki bağlılık ve iş tatmini derecesinin medeni duruma göre farklılaşıp farklılaşmadığı test edilmektedir. Gerçekleştirilen t-testi sonucunda, muhasebe meslek mensuplarının mesleklerine bağlılığının ($t(126)=0,264$, $p>0,05$) ve iş tatminlerinin ($t(126)=1,256$, $p>0,05$) evli ve bekar çalışanlar açısından farklılaşmadığı belirlenmiştir. Dolayısıyla H2a ve H2b hipotezleri de reddedilmiştir.

Üçüncü hipotez ile muhasebe meslek mensuplarının mesleki bağlılık ve iş tatmini derecesinin yaşa göre farklılaşıp farklılaşmadığı test edilmektedir. Gerçekleştirilen ANOVA analizi sonuçları Tablo-3’de gösterilmektedir.

Tablo-3: Yaşa Göre Mesleki Bağlılık ve İş Tatmini

Değişken	Kategori	Ortalama	Std. Sapma	F	Sig. (p)	Post Hoc. (LSD)
Mesleki Bağlılık	35 yaş ve altı ¹	2,605	0,725	7,750	0,001**	1-2 p=0,001**
	36-45 yaş arası ²	3,213	0,801			1-3 p=0,005**
	46 yaş ve üstü ³	3,108	0,722			
İş Tatmini	35 yaş ve altı ¹	2,557	0,828	11,045	0,001**	1-2 p=0,001**
	36-45 yaş arası ²	3,316	0,786			1-3 p=0,001**
	46 yaş ve üstü ³	3,170	0,739			

* p<0,05; ** p<0,01; N: 35 yaş ve altı=39, 36-45 yaş arası=52, 46 yaş ve üstü=37

Tablo-3 incelendiğinde, muhasebe meslek mensuplarının mesleki bağlılık (F(125)=7,750) ve iş tatmini (F(125)=11,045) algılarında yaş açısından farklılıklar bulunduğu görülmektedir. Bu çerçevede, 35 yaş altındaki çalışanların mesleki bağlılıkları ve iş tatminleri 36-45 yaş arasındakilere ve 46 yaş ve üstündekilere göre daha düşük seviyededir. Bununla birlikte, en yüksek mesleki bağlılığa ve iş tatminine sahip grubun 36-45 yaş arasındaki meslek mensupları olduğu belirlenmiştir. Bu bulguya göre H3a ve H3b hipotezleri kabul edilmiştir.

Dördüncü hipotez ile muhasebe meslek mensuplarının mesleki bağlılık ve iş tatmini derecesinin eğitim durumuna göre farklılaşıp farklılaşmadığı test edilmektedir. Gerçekleştirilen t-testi sonucunda, muhasebe meslek mensuplarının mesleklerine bağlılığının (t(126)=1,297, p>0,05) ve iş tatminlerinin (t(126)=0,276, p>0,05) eğitim durumu açısından farklılaşmadığı belirlenmiştir. Dolayısıyla H4a ve H4b hipotezleri de reddedilmiştir.

Beşinci hipotez muhasebe meslek mensuplarının mesleki bağlılık ve iş tatmini derecesinin aylık gelire göre farklılaşıp farklılaşmadığını belirlemeye yöneliktir. Gerçekleştirilen ANOVA analizi sonuçları Tablo-4'de gösterilmektedir.

Tablo-4: Aylık Gelire Göre Mesleki Bağlılık ve İş Tatmini

Değişken	Kategori	Ortalama	Std. Sapma	F	Sig. (p)	Post Hoc. (LSD)
Mesleki Bağlılık	2000 TL ve altı ¹	2,705	0,807	3,261	0,042*	1-2 p=0,026*
	2001-4000 TL arası ²	3,087	0,650			1-3 p=0,025*
	4001 TL ve üstü ³	3,128	0,931			
İş Tatmini	2000 TL ve altı ¹	2,545	0,902	11,016	0,001**	1-2 p=0,001**
	2001-4000 TL arası ²	3,100	0,753			1-3 p=0,001**
	4001 TL ve üstü ³	3,412	0,721			

* p<0,05; ** p<0,01; N: 2000 TL ve altı=34, 2001-4000 TL arası=57, 4001 TL ve üstü=37

Tablo-4 incelendiğinde muhasebe meslek mensuplarının mesleki bağlılık (F(125)=3,261) ve iş tatmini (F(125)=11,016) algılarında aylık gelir açısından farklılıklar bulunduğu görülmektedir. Bu çerçevede, 2000 TL ve altı gelire sahip olan çalışanların mesleki bağlılıkları ve iş tatminleri 2001-4000 TL arası ve 4001 TL ve üzeri gelire sahip olanlara göre daha düşük seviyededir. Bununla birlikte, en yüksek mesleki bağlılığa ve iş tatminine sahip grubun aylık geliri 4001 TL ve üzerinde olan meslek mensupları olduğu belirlenmiştir. Bu bulguya göre H5a ve H5b hipotezleri kabul edilmiştir.

Altıncı hipotez ile muhasebe meslek mensuplarının mesleki bağlılık ve iş tatmini derecesinin muhasebe eğitimi alanlar ve almayanlar açısından farklılaşıp farklılaşmadığı test edilmektedir. Gerçekleştirilen t-testi sonuçları Tablo-5’de sunulmaktadır.

Tablo-5: Muhasebe Eğitimi Alıp Almamaya Göre Mesleki Bağlılık ve İş Tatmini

Değişken	Kategori	Ortalama	Std. Sapma	t-değeri	Sig. (p)
Mesleki Bağlılık	Evet	3,076	0,759	1,529	0,129
	Hayır	2,852	0,849		
İş Tatmini	Evet	3,266	0,718	4,340	0,001**
	Hayır	2,630	0,915		

* p<0,05; ** p<0,01; N: muhasebe eğitimi alan=83, muhasebe eğitimi almayan=45

Tablo-5 incelendiğinde muhasebe meslek mensuplarının mesleklerine bağlılığının muhasebe eğitimi alanlar ve almayanlar açısından farklılaşmadığı belirlenmiştir (t(126)=1,529, p>0,05). Buna karşılık muhasebe meslek mensuplarının iş tatmin seviyesinin muhasebe eğitimi

alma durumuna göre farklılaştığı görülmektedir ($t(126)=4,340$, $p<0,01$). Buna göre muhasebe eğitimi alan ($Ort=3,266$) katılımcıların iş tatmini seviyesi, muhasebe eğitimi almayan ($Ort=2,630$) katılımcılardan daha yüksektir. Dolayısıyla H6a hipotezi reddedilmekte, fakat H6b hipotezi kabul edilmektedir.

Yedinci hipotez ile muhasebe meslek mensuplarının mesleki bağlılık ve iş tatmini derecesinin mesleği isteyerek seçip seçmemeye göre farklılaşp farklılaşmadığı test edilmektedir. Gerçekleştirilen t-testi sonuçları Tablo-6'da sunulmaktadır.

Tablo-6: Mesleği İsteyerek Seçip Seçmemeye Göre Mesleki Bağlılık ve İş Tatmini

Değişken	Kategori	Ortalama	Std. Sapma	t-değeri	Sig. (p)
Mesleki Bağlılık	Evet	3,230	0,739	4,166	0,001**
	Hayır	2,669	0,761		
İş Tatmini	Evet	3,425	0,681	7,190	0,001**
	Hayır	2,501	0,761		

* $p<0,05$; ** $p<0,01$; N: mesleği isteyerek seçen=75, mesleği isteyerek seçmeyen=53

Tablo-6'ya göre muhasebe meslek mensuplarının mesleklerine bağlılık ve iş tatmini derecesi muhasebe mesleğini isteyerek seçtiğini belirten ($t(126)=4,166$, $p<0,01$) ve istemeyerek seçtiğini belirten ($t(126)=7,190$, $p<0,01$) katılımcılar açısından farklılaşmaktadır. Buna göre muhasebe mesleğini isteyerek seçtiğini ($Ort=3,230$) belirten katılımcıların mesleki bağlılık seviyesi mesleği isteyerek seçmediğini ($Ort=2,669$) belirten katılımcılardan daha yüksektir. Yine aynı şekilde, muhasebe mesleğini isteyerek seçtiğini ($Ort=3,425$) belirten katılımcıların iş tatmini seviyesi, mesleği isteyerek seçmediğini ($Ort=2,501$) belirten katılımcılardan daha yüksektir. Dolayısıyla H7a ve H7b hipotezleri kabul edilmektedir.

Hipotez testleri sonucunda elde edilen bulgular genel olarak Tablo-7'de özetlenmektedir.

Tablo-7: Hipotez Testleri Sonuçları

Hipotezler	Hipotez Testi
H1a: Cinsiyet → Mesleki Bağlılık	Red
H1b: Cinsiyet → İş Tatmini	Red
H2a: Medeni Durum → Mesleki Bağlılık	Red
H2b: Medeni Durum → İş Tatmini	Red
H3a: Yaş → Mesleki Bağlılık	Kabul
H3b: Yaş → İş Tatmini	Kabul
H4a: Eğitim Durumu → Mesleki Bağlılık	Red
H4b: Eğitim Durumu → İş Tatmini	Red
H5a: Aylık Gelir → Mesleki Bağlılık	Kabul
H5b: Aylık Gelir → İş Tatmini	Kabul
H6a: Muhasebe Eğitimi Alıp Almama → Mesleki Bağlılık	Red
H6b: Muhasebe Eğitimi Alıp Almama → İş Tatmini	Kabul
H7a: Mesleği İsteyerek Seçip Seçmeme → Mesleki Bağlılık	Kabul
H7b: Mesleği İsteyerek Seçip Seçmeme → İş Tatmini	Kabul

6. SONUÇ

Rekabetin gittikçe arttığı günümüz iş dünyasında başarılı olmanın ve rekabet avantajı sağlamanın önemli unsurlarından biri de çalışanlardır. Çalışanların işlerine bağlılığı ve işlerinden duyduğu tatmin düzeyi doğrudan işletmeyi etkilediği gibi dolaylı olarak da işletmenin faaliyette bulunduğu çalışma alanına etkide bulunmaktadır. İş tatmini olmayan çalışanın sergileyeceği düşük performans işletme kaynaklarının verimsiz kullanımına sebep olabileceği gibi işletmede yüksek personel devrine de yol açabilecektir. Dolayısıyla işletmelerde çalışanların iş tatmini ve mesleki bağlılık düzeylerinin belirlenmesi ve bunları etkileyen faktörlerin ortaya konması önem taşımaktadır.

Bu çalışmada, muhasebe meslek mensuplarının mesleklerine bağlılık derecesinin ve iş tatmin düzeyinin demografik faktörler açısından farklılaşp farklılaşmadığının tespit edilmesi amaçlanmıştır. Bu amaç doğrultusunda çalışmanın evrenini Karabük, Bartın ve Zonguldak illerinde Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası (SMMMÖ)'na kayıtlı muhasebe meslek mensupları oluşturmuştur. Evreni oluşturan üç ildeki toplam 573 muhasebe meslek mensubuna hazırlanan anket formu online olarak gönderilmiş ve 135'inden geri dönüş sağlanmıştır. Ancak 7 anketin geçersiz olduğunun

tespiti üzerine analizler 128 kişi üzerinden gerçekleştirilmiştir. Analiz işlemlerinde ilk olarak kullanılan ölçeklere ilişkin geçerlilik ve güvenilirlik analizi gerçekleştirilmiş ve daha sonra ortaya konan hipotezler t-testi ve ANOVA testi aracılığıyla incelenmiştir.

Muhasebe meslek mensuplarının mesleklerine bağlılığının ve iş tatminlerinin cinsiyet, medeni durum ve eğitim durumu açısından farklılaşmadığı belirlenmiştir. Buna karşın, muhasebe meslek mensuplarının mesleki bağlılık ve iş tatmini algılarında yaş açısından farklılıklar bulunduğu tespit edilmiştir. Buna göre en yüksek mesleki bağlılığa ve iş tatminine sahip grubun 36-45 yaş arasındaki meslek mensupları olduğu belirlenmiştir. Muhasebe meslek mensuplarının mesleki bağlılık ve iş tatmini algılarında aylık gelir açısından farklılıklar olduğu da belirlenmiştir. En yüksek mesleki bağlılığa ve iş tatminine sahip grubun aylık geliri 4001 TL ve üzerinde olan meslek mensupları olduğu tespit edilmiştir.

Çalışmada muhasebe meslek mensuplarının mesleki bağlılık ve iş tatmini derecesinin muhasebe eğitimi alanlar ve almayanlar açısından farklılaşp farklılaşmadığı da test edilmiştir. Buna göre muhasebe meslek mensuplarının mesleklerine bağlılığının muhasebe eğitimi alanlar ve almayanlar açısından farklılaşmadığı belirlenirken, iş tatmin seviyesinin muhasebe eğitimi alma durumuna göre farklılaştığı belirlenmiştir. Elde edilen sonuçlara göre muhasebe eğitimi alan katılımcıların iş tatmini seviyesi, muhasebe eğitimi almayanlardan daha yüksektir. Çalışmada ayrıca muhasebe meslek mensuplarının mesleklerine bağlılık ve iş tatmini derecesinin muhasebe mesleğini isteyerek seçen ve istemeyerek seçen katılımcılar açısından da farklılaştığı tespit edilmiştir.

KAYNAKÇA

- Allen, N. J. & Meyer, J. P. (1990). The Measurement and Antecedents of Affective Continuance and Normative Commitment to the Organization. *Journal of Occupational Psychology*. 63(1), 1-18.
- Aydın, A., Özmen, M. & Tekin, Ö. A. (2014). İş Tatmini ve Demografik Özellikler Arasındaki İlişkiler: Su Ürünleri İşletmeleri Çalışanları Üzerinde Bir İnceleme. *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. 6(11), 57-72.
- Bilgiç, H. F. (2017). Örgütsel Bağlılık-İş Tatmini İlişkisi. *Bitlis Eren Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Akademik İzdüşüm Dergisi*, 2(3), 35-49.
- Blau, G. J. (1985). The Measurement and Prediction of Career Commitment. *Journal of Occupational Psychology*, 58(4), 277-288.

- Çakır, Ö. (2001). *İşe Bağlılık Olgusu ve Etkileyen Faktörler*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Gül, H., & Erol, M. (2016). Muhasebe Meslek Mensuplarında İşe Bağlılık ve Çalışma Ahlakının Mesleki Etik Davranışına Etkisi. *Mali Çözüm Dergisi*, 26, 51-74.
- Günlük, M., Özer, G., & Özcan, M. (2013). İş Memnuniyetinin Muhasebecilerin Örgütsel Bağlılık ve İşten Ayrılma Eğilimleri Üzerindeki Etkisi. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*. 9(20), 57-76.
- Hacıhasanoğlu, T., & Karaca, N. (2014). Bağımsız Çalışan Muhasebe Meslek Mensuplarının ve Muhasebe Çalışanlarının Tükenmişlik, İş Tatmini ve Stres Düzeylerinin Belirlenmesine Yönelik Bir Alan Araştırması. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*. 19, 153-170.
- Heybeli, B., Kayıhan, B., & Tepeli, Y. (2014). Muhasebe Meslek Mensuplarının İş Tatmin Düzeylerinin Demografik Değişkenlere Göre İncelenmesi: Muğla İli Örneği. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 16(2), 155-165.
- Karakaş, A., Saban, M., & Aslan, A. (2017). Muhasebe Meslek Mensuplarının Kişilik Özelliklerinin İş Tatmini ve Mesleki Bağlılıklarına Etkisi. *Mali Çözüm Dergisi*. 144, 41-62.
- Kayıhan, B., Tepeli, Y., Heybeli, B., & Bakan, H. (2015). Muhasebe Meslek Mensuplarında Strese Neden Olan Faktörlerle İş Tatmin Düzeyleri Arasındaki İlişkinin Analizi: Muğla İli Örneği. *Akademik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*. 3(14), 374-390.
- Meyer, J. P., Allen, N. J., & Smith, C., A. (1993). Commitment to Organizations and Occupations: Extension and Test of a Three-Component Conceptualization. *Journal of Applied Psychology*. 78, 538-551.
- Negiz, N., Oksay, A. & Akman, E. (2011). İşe Bağlılık ve İşten Tatmin Açısından Cinsiyet ve Sektörel Farklılık: Kamu ve Özel Sektör Kuruluşlarında Karşılaştırmalı Bir İnceleme (Isparta Örneği). *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. 14(2), 207-229.
- Nunnally, J. C., & Bernstein, I. H. (1994). *Psychometric Theory*. 3rd Edition, New York: McGraw-Hill Inc.
- Özdevecioğlu, M., & Aktaş, A. (2007). Kariyer Bağlılığı, Mesleki Bağlılık ve Örgütsel Bağlılığın Yaşam Tatmini Üzerindeki Etkisi: İş-Aile Çatışmasının Rolü. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 28, 1-20.

- Özer, G., & Uyar, M. (2010). Muhasebecilerin Etik Oryantasyonlarının Mesleki Bağlılığa Etkisi Üzerine Bir İnceleme. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. 48, 89-100.
- Poyraz, K., & Kama, B. (2008). Algılanan İş Güvencesinin, İş Tatmini, Örgütsel Bağlılık ve İşten Ayrılma Niyeti Üzerindeki Etkilerinin İncelenmesi. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*. 2, 143-164.
- Şimşek, Ş. M., & Aslan, Ş. (2012). Meslekî ve Örgütsel Bağlılığın, Örgütsel Davranışa İlişkin Sonuçlarla İlişkileri. *SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*. 23, 415-454.
- Tanç, A. (2016). Muhasebe Meslek Mensuplarının İş Tatmini Üzerinde Kontrol Odağı Etkisini Tespit Etmeye Yönelik Bir Araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. 69, 83-98.
- Tayfun, A., Işın, A., & Küçükergin, K. G. (2016). Örgütsel Sessizliğin İş Tatmini ve Örgütsel Bağlılık Üzerindeki Belirleyici Rolü. *Gazi Üniversitesi Turizm Fakültesi Dergisi*. 1, 35-49.
- Toker, B. (2007). Demografik Değişkenlerin İş Tatminine Etkileri: İzmir'deki Beş ve Dört Yıldızlı Otellere Yönelik Bir Uygulama. *Doğuş Üniversitesi Dergisi*. 8(1), 92-107.
- Weiss, D. J., Dawis, R. V., England, G. W., & Lofquist, L. H. (1967). *Manual for the Minnesota Satisfaction Questionnaire*. Minneapolis: University of Minnesota.

TFRS 15 MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNDEN HASILAT STANDARTI: İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ ÜZERİNE BİR UYGULAMA*

Prof. Dr. Metin SABAN^a
Doç. Dr. Serhan GÜRKAN^b
Dr. Öğr. Üyesi Hakan VARGÜN^c

Ampirik Araştırma
(Empirical Research)

*Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi
Mart 2019; 12 (1): 43-64*

ÖZ

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından 01.01.2018 tarihi itibarıyla işletmelerde uygulanmak üzere “TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı” yayımlanmıştır. Bu standart, hasılatın tutarı ve muhasebeleştirilme zamanı konusunda mevcut uygulamalara göre farklı bir bakış açısına sahip olup; bazı yenilikler getirmektedir. Standart, beş adımlı bir model ve hasılatın zamanın belirli bir noktasında veya zaman süresince muhasebeleştirilmesi şeklinde iki yaklaşım öngörmektedir. Bu çalışmanın amacı; TFRS 15’in hasılatın zamanlaması konusunda ortaya koyduğu iki yaklaşımın, örnek olay üzerinden ve gayrimenkul sektörü açısından incelenmesi olarak belirlenmiştir.

Anahtar Sözcükler: Hasılat, TFRS15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı, Gayrimenkul Sözleşmesi.

JEL Kodları: M40, M41, M49.

* Makalenin gönderim tarihi: 30.09.2017; Kabul tarihi: 19.05.2018, iThenticate benzerlik oranı %28

^a Bartın Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, metinsaban@bartin.edu.tr,
ORCID 0000-0002-5998-6543.

^b Karabük Üniversitesi, İşletme Fakültesi, serhangurkan@karabuk.edu.tr,
ORCID: 0000-0002-2363-5661.

^c Karabük Üniversitesi, İşletme Fakültesi, hakanvargun@karabuk.edu.tr,
ORCID: 0000-0002-7781-0912.

IMPLEMENTATION OF TFRS 15 “REVENUE FROM CONTRACTS WITH CUSTOMERS: A CASE STUDY ON CONSTRUCTION CONTRACTS

ABSTRACT

Public Oversight Accounting and Auditing Standards Authority (KGK) has issued a new Standard on revenue recognition – TFRS 15 “Revenue from Contracts with Customers”. Companies are required to apply TFRS 15 to their annual reporting periods beginning on or after 1 January 2018. TFRS 15 brings a different perspective to revenue concept than current practices regarding amount of revenue to be recognize and accounting treatment. The standard involves a five-step model and two new approaches as recognition of revenue at a point in time or over time. The aim of this study is to examine these two approaches by way of case study on construction contracts.

Keywords: Revenue, TFRS 15 Revenue from Contracts with Customers, Construction Contracts.

JEL Codes: M40, M41, M49.

1. GİRİŞ¹

Günümüzde işletmelerin müşterilerine yapmış olduğu mal veya hizmet satışlarının niteliği büyük ölçüde değişmiştir. Bazı işletmeler müşterilerine tek bir mal veya hizmetin satışını yaparken; bazı işletmeler belirli mal veya hizmetleri paket halinde veya seri biçiminde satmaktadırlar. TMS 18 Hasılat standardı, satışın birden fazla bileşenden oluştuğu işlemleri tamamen yok saymamış; ancak kısa bir açıklama ile yetinmiştir. TMS 18’de birden fazla bileşenli satış işlemlerinin muhasebeleştirilmesi konusunda ayrıntılara yer verilmemesi, finansal tabloların karşılaştırılabilirliği konusunda eleştirilere neden olmaktadır. Özellikle bahsedilen bu eleştirileri ortadan kaldırmak ve hasılat konusunda daha ayrıntılı bir rehber oluşturmak amacıyla Ülkemizde Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) UFRS 15 standardını, “TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat” standardı olarak düzenlemiş ve 9 Eylül 2016 Tarih ve 29826 sayılı Resmi Gazete’de 54 Sıra no.lu tebliğ yayımlanarak 01 Ocak 2018 tarihinden itibaren uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir.

TFRS 15 Standardı’nın amacı; müşterilerle gerçekleştirilen bir sözleşmeden kaynaklanan hasılatın ve nakit akışlarının niteliği, tutarı, zamanlaması ve belirsizliğine yönelik faydalı bilgilerin finansal tablo kullanıcılarına raporlanmasında işletmenin uygulayacağı temel ilkeleri düzenlemesi şeklinde açıklanmıştır (TFRS 15/1). Bu Standart yürürlüğe girdiğinde aşağıdaki standartların yerini alacaktır (TFRS 15/Ek C-10);

¹ Bu makale, 13-17 Aralık 2017 tarihinde Erzurum’da düzenlenen 4.Uluslararası Muhasebe ve Finans Araştırmaları Kongresinde sunulmuş olan özet bildirinin genişletilmiş tam metnidir.

- a) TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri,
- b) TMS 18 Hasılat,
- c) TFRS Yorum 13 Müşteri Sadakat Programları,
- d) TFRS Yorum 15 Gayrimenkul İnşaat Anlaşmaları,
- e) TFRS Yorum 18 Müşterilerden Varlık Transferleri ve
- f) TMS Yorum 31 Hasılat-Reklam Hizmetleri İçeren Takas (Barter) İşlemleri.

Buna ek olarak, TFRS 15 standardı yürürlüğe girdiğinde; aşağıda belirtilen sözleşmeler haricinde kalan müşterilerle yapılan diğer tüm sözleşmelere bu standart uygulanacaktır (TFRS 15/5).

1. TMS 17 Kiralama İşlemleri kapsamına giren kira sözleşmeleri,
2. TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri kapsamına giren sigorta sözleşmeleri,
3. TFRS 9 Finansal Araçlar, TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar, TFRS 11 Müşterek Anlaşmalar, TMS 27 Bireysel Finansal Tablolar ve TMS 28 İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar kapsamındaki finansal araçlar ve diğer sözleşmeye dayalı haklar veya yükümlülükler,
4. Aynı iş alanında faaliyet gösteren işletmeler arasında müşterilere veya potansiyel müşterilere satışları kolaylaştırmak adına yapılan parasal olmayan değişimler. Örneğin, bu Standart belirlenen farklı bölgelerdeki müşterilerinin talebini zamanında karşılamak amacıyla petrol takasında anlaşan iki petrol şirketi arasındaki sözleşmeye uygulanmaz.

Hem yürürlükten kaldırdığı standartlar hem de müşterilerle yapılan sözleşmelere getirdiği yenilikler göz önünde bulundurulduğuna; TFRS 15 yürürlüğe girdiğinde birçok sektörde yer alan işletmelerin hasılatı tanınması ve raporlanması sürecinde yer alan işlemlerini etkileyeceği söylenebilir. Standartın en çok etkilemesinin beklendiği sektörlerden bazıları ve etkileneceği adımlar Tablo 1'deki gibi sıralanabilir. TFRS 15'in etkileyeceği adımlara çalışmanın devamında yer verilmiştir.

Tablo-1: TFRS 15’den Etkilenecek Sektörler ve Etkileneceği Adımlar

Sektörler	Etkilendiği Adımlar				
	1	2	3	4	5
Uzay ve Savunma	X		X		X
Varlık Yöneticileri			X		
Yapı ve İnşaat			X		X
Fason Üreticiler					X
Lisans Verenler (medya, yaşam bilimleri, franchise)	X	X			X
Gayrimenkul	X	X			X
Yazılım		X		X	X
Telekomünikasyon (mobil ağlar, kablo)		X		X	

Kaynak: KPMG, “Revenue Issues In-Depth”, May 2016, www.kpmg.com, s.2

Standardın yaratacağı etkinin temeli, ortaya koyduğu model ve yaklaşımlara dayandırılabilir. Standart, hasılatın muhasebeleştirilmesinde tek bir model ve hasılatın kazanma süreci boyunca zamanın belirli bir noktasında veya zaman süresince muhasebeleştirme şeklinde tanımlayabileceğimiz iki yaklaşım içermektedir. Model, hasılatın ne zaman ve ne tutarda muhasebeleştirilmesi gerektiğini belirlemek amacıyla müşteriyle yapılan sözleşmeye dayalı ve kontrolün transferine odaklanan beş adımlı bir yapıdan oluşmaktadır (Köse ve Çelikay, 2015, s.20).

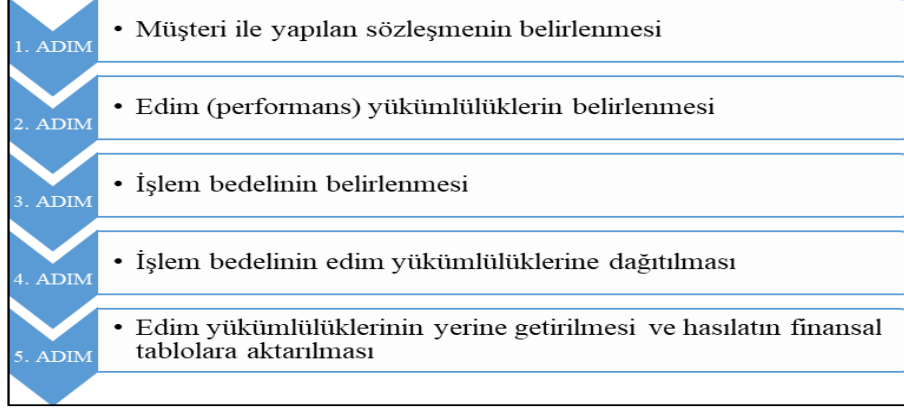
Çalışmanın tasarlanması aşamasında, yeni standardın mevcut uygulamalara göre getirdiği yeniliklerin bir sektör üzerinden örnek olay uygulaması ile açıklanması planlanmıştır. Bu plan çerçevesinde TFRS 15 standardının olası etkilerine ve getireceği yeniliklere odaklanan literatürdeki çalışmalar incelenmiştir. Bu aşamada standardın etkilerinin en çok hissedileceği varsayılan sektörlerden biri olan gayrimenkul sektörüne ilişkin herhangi bir çalışmaya rastlanılmamıştır.

Bu çalışmada TFRS 15’in hasılatın zamanlaması konusunda ortaya koyduğu iki yaklaşım, örnek olay üzerinden ve gayrimenkul sektörü açısından incelenmiştir. Çalışmada öncelikle standardın ortaya koyduğu model ve yaklaşımlara değinilmiş; sonrasında ise örnek olay üzerinden konu daha ayrıntılı açıklanmaya çalışılmıştır.

2. STANDARDIN ORTAYA KOYDUĞU MODEL VE YAKLAŞIMLAR

Bölüm içerisinde modelden yaklaşımlara doğru bir anlatım biçimi benimsenmiş olup bu nedenle öncelikle beş adımlı modele ilişkin kısa bilgilere yer verilecek; sonrasında ise hasılatın zamanlaması konusunda standardın getirdiği iki yaklaşım açıklanacaktır.

Standart; sözleşmede taahhüt edilen mal ve hizmet devri karşılığında hak edeceği bedeli yansıtan bir tutarla hasılatın finansal tablolara alınması ilkesine uygun olarak yansıtılabilmesi için beş adımlı bir model öngörmektedir.



Şekil-1: İlkelerin Uygulanmasında Beş Adımlı Model

2.1. Müşteri ile Yapılan Sözleşmenin Belirlenmesi

Sözleşme; iki veya daha fazla taraf arasında yapılan, hukuken icra edilebilir hak ve yükümlülükler doğuran bir anlaşmadır. Müşteri ile yapılacak sözleşme yazılı, sözlü veya işletmenin ticari teamüllerine uygun olarak benimsediği başka şekillerde de olabilir (TFRS 15/10). Sözleşme, hakların talep edilebildiği ve yükümlülüklerin üstlenildiği durumu yansıtan bir işlemdir. Ancak işletme aşağıdaki şartlarının tümünü karşılaması durumunda müşteri ile yapılan bir sözleşmeyi bu standart kapsamında muhasebeleştirir. (TFRS 15/9).

- Tarafları sözleşmeyi onaylamış ve kendi edimlerini yerine getirmeyi taahhüt etmiştir.
- İşletme, devredilecek mal veya hizmetlerle ilgili tarafların haklarını tanımlayabilmektedir.
- İşletme, devredeceği mal veya hizmetler için kendisine yapılacak ödeme koşullarını tanımlayabilmektedir.
- Sözleşme özü itibarıyla ticari niteliktedir. Sözleşmenin özünün ticari olması; işletmenin gelecekteki nakit akışlarının tutarı, zamanı ve riskinde sözleşmenin bir sonucu olarak meydana gelecek değişikliktir.
- Müşteriye devredilecek mal veya hizmetler karşılığında işletmenin hak kazanacağı bedelin tahsilinin muhtemel olması.

Müşteriyle yapılan bir sözleşmenin yukarıdaki şartları karşılamamasına rağmen, işletme şayet müşterisinden mal ve hizmetlerin bedelini tahsil etmiş ise, tahsil edilen bu bedelin hasılat olarak finansal tablolara aktarılabilmesi ancak aşağıdaki durumlardan birinin gerçekleşmesi halinde mümkün olur. Bu koşullar (TFRS 15/15);

- a) İşletmenin müşteriye mal veya hizmet devrine ilişkin kalan hiçbir yükümlülüğünün bulunmaması ve müşteri tarafından taahhüt edilen bedelin tamamının veya büyük kısmının işletmeye ödenmiş olması ve bu bedelin de iadesinin mümkün olmaması veya
- b) Sözleşmenin feshedilmesi ve müşteriden tahsil edilen bedelin iadesinin olanaksız olması.

İşletmenin müşterisinden tahsil ettiği bu bedel yukarıdaki koşullardan birisi gerçekleşene veya 9. Maddede yer alan sözleşme koşullarının tümünün karşılanması durumunda kadar bir yükümlülük olarak finansal tablolarda gösterilir. Finansal tablolara alınan bu yükümlülük, işletmenin gelecekte mal veya hizmetleri devretme ya da tahsil ettiği bedeli iade etme yükümlülüğünü temsil edecektir.

2.2. Edim (Performans) Yükümlülüklerinin Belirlenmesi

TFRS 15 standardının en önemli noktalarından birisi müşteriye sunulacak mal ve hizmetlere ilişkin sözleşmedeki edim yükümlülüklerinin belirlenmesidir. Edim veya performans yükümlülüğü müşteri ile yapılan sözleşmede, işletmenin müşteriye devretmeyi taahhüt ettiği mal veya hizmetlerdir. Sözleşme başlangıcında işletme, müşteriyle yaptığı bir sözleşmede taahhüt ettiği mal veya hizmetleri değerlendirir ve aşağıdakilerden birini devretmeye yönelik müşteriye verdiği her bir taahhüdü bir edim yükümlülüğü olarak belirler. Edim yükümlülükleri (TFRS 15/22);

- 1) Farklı bir mal veya hizmet veya bir mal veya hizmetler paketini ya da
- 2) Birbirleri ile büyük ölçüde benzerlik gösteren ve müşteriye aynı şekilde devredilecek farklı mal veya hizmetler serisinden oluşabilir.

2.3. İşlem Bedelinin Belirlenmesi

Modelin üçüncü aşamasında işlem bedelinin veya fiyatının belirlenmesi gerekmektedir. İşletmenin işlem bedelini belirlerken sözleşme hükümleri ile birlikte ticari teamüllerini de göz önünde bulundurması gerekmektedir. İşlem bedeli, işletmenin taahhüt ettiği mal veya hizmetleri müşteriye devretmesi karşılığında hak etmeyi beklediği bedeli ifade etmektedir. Standartta göre işlem bedeline işletmenin üçüncü kişiler adına almak zorunda olduğu Katma Değer Vergisi, Özel Tüketim Vergisi vb. gibi tutarlar dahil edilmez (TFRS 15/47).

İşlem bedelinin belirlenmesinde işletmenin ve müşterinin sözleşme şartlarına uyacağı, mevcut sözleşmenin şartlarında değişme olmayacağı, sözleşmenin değiştirilmeyeceği ve iptal edilmeyeceği varsayılır (TFRS 15/49). Dolayısıyla işletmenin mal ve hizmetleri sözleşme koşullarındaki şartlara göre devredeceği, müşterinin de yükümlüğünü yerine getireceği varsayılır. Müşteri ile yapılan sözleşmede işlem bedeli sabit, değişken veya bunların her ikisini de kapsayan tutarlar olabilir.

2.4. İşlem Bedelinin Edim Yükümlülüklerine Dağıtılması

İşletmenin işlem bedelini edim yükümlülüklerine dağıtmasındaki amacı, işlem bedelini her bir edim yükümlülüğüne atamaktır. Bu amaca ulaşmak için işlem bedelinin, söz konusu mal veya hizmetlerin bağımsız satış fiyatları esas alınarak sözleşmede belirlenen her bir edim yükümlülüklerine dağıtılması gerekir (TFRS 15/73-74).

Bu doğrultuda sözleşmenin başlangıcında her bir edim yükümlülüğünün bağımsız satış fiyatı belirlenir ve işlem bedelinin dağıtımını belirleyen bağımsız satış fiyatlarına orantılı bir şekilde gerçekleştirilir (TFRS 15/76). Sözleşmede sadece tek bir edim yükümlülüğü varsa bu durumda işlem bedelinin dağıtılmasına gerek yoktur. Ancak sözleşmede tek bir edim yükümlülüğü bir seri farklı mal veya hizmetlerin devrine ilişkin ve değişken tutar içermesi durumunda, işlem bedelinin dağıtımında değişken bedelin dağıtımına ilişkin hükümler uygulanır (TFRS 15/75).

Giriş bölümünde sunulan Tablo 1'den de görüleceği üzere bu adımın özellikle yazılım ve telekomünikasyon şirketleri üzerinde önemli etkilerinin olacağı düşünülmektedir.

2.5. Edim Yükümlülüklerinin Yerine Getirilmesi ve Hasılatın Finansal Tablolara Aktarılması

Beş adımlı modelin son adımı olan edim yükümlülüklerinin yerine getirilmesi ve hasılatın finansal tablolara aktarılması, Tablo 1'den de görüleceği gibi, diğer adımlara göre en fazla sektörü aynı anda etkilemesi beklenen adımdır. Bu doğrultuda çalışmadaki örnek olay beşinci adım üzerinden tasarlanmıştır.

İşletmenin hasılatı tanıyarak finansal tablolara aktarabilmesi müşterisine taahhüt etmiş olduğu mal veya hizmetleri devretmesi ve dolayısıyla edim yükümlülüğünü yerine getirmesine bağlıdır. Sözleşme kapsamındaki bir varlığın (bir mal veya hizmetin) kontrolü müşterinin eline geçtiği zaman veya geçtikçe varlık müşteriye devredilmiş olur (TFRS 15/31).

Bir varlığın kontrolü, varlığın kullanımını yönetebilme ve varlığın kalan faydasını elde edebilme gücünü ifade etmektedir. Aynı zamanda kontrol, varlığın diğer işletmeler tarafından kullanımının yönetilebilmesi ve ondan fayda elde etmelerini engelleme gücünü de içermektedir. Bir varlığın

faydası doğrudan veya dolaylı olarak elde edilebilen nakit akışlarını ifade eder. Buna ilişkin aşağıdakiler örnek olarak verilebilir (TFRS 15/33).

- a) Varlığın mal üretimi veya hizmet sunumu için kullanılması (kamu hizmetleri dâhil),
- b) Varlığın başka varlıkların değerini arttırmak için kullanılması,
- c) Varlığın yükümlülükleri yerine getirmek veya giderleri azaltmak için kullanılması,
- d) Varlığın satılması veya takas edilmesi,
- e) Varlığın bir borcun teminatı olarak rehin verilmesi,
- f) Varlığın elde tutulması.

TMS 18 Hasılat standardında, hasılatın tanınması için bir varlığa (mal veya hizmetlere) ilişkin önemli risk ve getirilerin müşteriye devredilmesi esas alınmaktadır. TFRS 15’de ise hasılat, varlığın devredilerek kontrolün müşterinin eline geçmesiyle tanınmaktadır. TFRS 15’de öncelikle sözleşmedeki her bir edim yükümlülüğüne ilişkin işlem bedeli belirlenmekte, mal veya hizmetler devredildiğinde edim yükümlülükleri yerine getirildiğinde veya getirildikçe ve hasılat finansal tablolara yansıtılmaktadır.

2.6. Hasılatın Zamanlamasına İlişkin Yaklaşımlar

İşletmenin edim yükümlülüklerini nasıl yerine getireceği sözleşmenin başlangıcında belirlenir ve işletme edim yükümlülüklerini sözleşmeden sonra belirli bir anda yerine getirebileceği gibi, zamana yaygın olarak da yerine getirebilir (TFRS 15/32). Diğer bir ifade ile yeni standart TMS 18’den farklı olarak hasılatın, kazanma süreci boyunca zamanın belirli bir noktasında veya zaman süresince muhasebeleştirilmesini öngören iki farklı yaklaşım sunmaktadır.

2.6.1 Edim Yükümlülüğünün Belirli Bir Anda Yerine Getirilmesi Yaklaşımı

İşletme sözleşme kapsamındaki mal veya hizmetlerin kontrolünü sözleşmeden sonraki belirli bir anda yerine getirebilir. Müşterinin varlığın kontrolünü ele geçirdiği ve işletmenin de edim yükümlülüğünü yerine getirdiği anın belirlenmesi için yapılacak değerlendirmede kontrole ilişkin gereklilikleri ve aşağıdakilerle de sınırlı olmayan göstergeleri dikkate alır (TFRS 15/38).

- İşletmenin, varlığın devri karşılığında bir tahsil hakkı vardır,
- Varlığın yasal mülkiyeti müşteriye aittir,
- İşletme varlığın zilyetliğini devretmiştir,

- Müşterinin, varlığın mülkiyetine sahiplikten kaynaklanan önemli risk ve getirileri vardır,
- Müşteri varlığı kabul etmiştir.

2.6.2. Edim Yükümlülüğünün Zamana Yayılı Olarak Yerine Getirilmesi Yaklaşımı

İşletme, sözleşmede müşteriye taahhüt etmiş olduğu mal ve hizmetlerin transferini ve kontrolünü zamana yayılı olarak gerçekleştirebilir. Söz konusu mal ve hizmetlere ilişkin edim yükümlülüğünün zamana yayılı olarak yerine getirilmesiyle hasılat da zamana yayılı olarak finansal tablolara alınır. Bir edim yükümlülüğünün, zamana yayılı olarak ifa edilmesi (yerine getirilmesi) için aşağıdaki şartlardan birinin karşılanmış olması gerekir (TFRS 15/B2):

a) İşletme edimi yerine getirdikçe, müşterinin edimin sağladığı faydayı aynı anda alıp tüketmesi: Bazı edim yükümlülüklerinde işletme edimi yerine getirdikçe müşterinin edimden faydayı alıp almadığının ve bunu aynı anda tüketip tüketmediğinin değerlendirilmesi kolaydır. Bazı rutin veya tekrarlayan hizmetlerde (Örneğin; bakım, teknik servis, temizlik hizmetleri vb.) bir edimden müşterinin faydayı aldığı ve aynı anda tüketildiği kolaylıkla belirlenebilir.

Bazı yerine getirilen edimlerde ise müşterinin faydayı aynı anda alıp tükettiğinin değerlendirmesi kolay olmayabilir. Bu gibi durumlarda işletmenin; kalan edim yükümlülüğü başka bir işletme tarafından yerine getirilecek olsaydı, işletmenin o güne kadar tamamladığı işleri bu diğer işletmenin büyük ölçüde yeniden ifa etmesinin gerekeceğine karar vermesi halinde, edim yükümlülüğü zamana yayılarak ifa edilir (TFRS 15/B3–B4). Örneğin bir bağımsız denetim şirketinin, üstlenmiş olduğu bağımsız denetim işinde denetim programında yerine getirilen işlerin değerlendirilmesi.

b) İşletme ediminin, oluşturuldukça veya geliştirildikçe kontrolü müşteriye geçen bir varlık niteliğinde olması: İşletme tarafından müşterinin bir varlığı (maddi ya da maddi olmayan varlık) oluşturuldukça veya geliştirildikçe müşterinin kontrol edip etmediğinin değerlendirilmesi (TFRS 15/B5). Örneğin, yapım aşamasındaki bina, tesis, makine ve yazılım gibi işler.

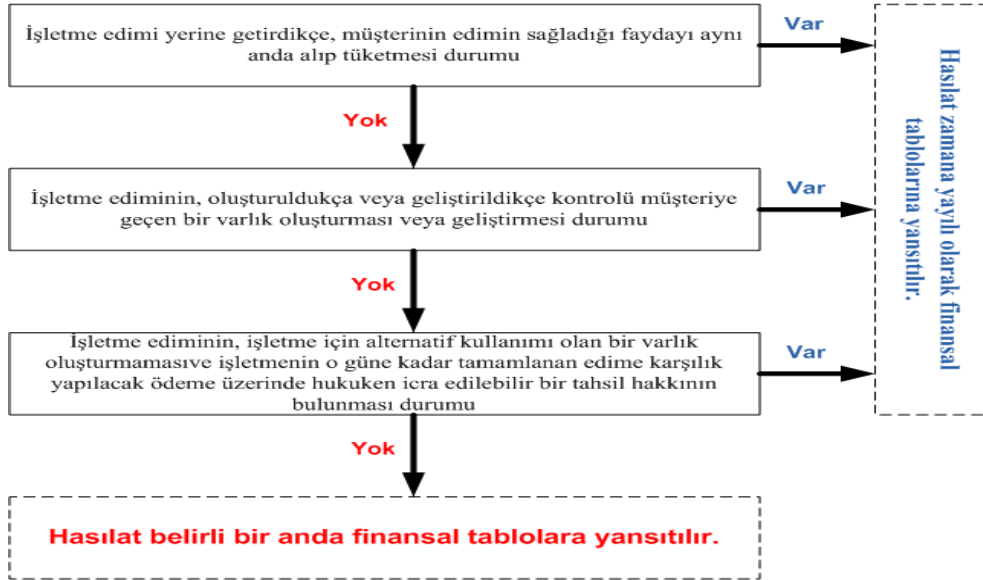
c) İşletme ediminin, işletme için alternatif kullanımı olan bir varlık meydana getirmemesi ve o güne kadar tamamlamış olduğu edime karşılık yapılması gerekli ödeme üzerinde yasal bir tahsil hakkının olması: İşletme tarafından oluşturulan bir varlığın işletme için alternatif bir kullanımının olmaması; sözleşme ile varlığın alternatif alanlarda kullanımının yönetiminin, potansiyel sınırlandırmaların veya fiili kısıtlamaların etkilerinin değerlendirilmesi gerekir. Bu değerlendirme sözleşmenin başlangıcında yapılmalıdır.

İşletmenin varlığı başka bir kullanım amacıyla yönetme yolu araması halinde müşterinin taahhüt edilen varlıkla ilgili haklarını hukuki yollarla alabilmesi durumunda, sözleşmeden kaynaklanan önemli bir kısıtlama söz konusudur. Örneğin işletmenin müşterinin özel bir projesini yapımı konusunda sözleşme yaptığını, projenin uygulanmasında, sözleşmede bu varlığın başkasına devrinin kısıtlanmış olabilir.

İşletme varlığı başka bir kullanım amacıyla yönetebilmek için önemli ekonomik kayıplara katlanıyorsa, işletmenin bir varlığı başka bir kullanım amacıyla yönetebilmesine yönelik fiili bir sınırlama mevcuttur. Önemli ekonomik kayıp, işletmenin varlığın üzerinde yeniden çalışmak için önemli maliyetlere katlanacak olması ya da varlığı ancak önemli bir kayıpla satabilecek olması durumunda ortaya çıkabilir. Örneğin işletme, tasarım özellikleri bir müşteriye has olan veya uzak bölgelerde bulunan varlıkların yeniden yönlendirilmesi açısından fiili bir sınırlama yaşayabilir.

İşletme, o güne kadar tamamlanan edimine karşılık kendisine yapılacak ödeme üzerinde yasal bir tahsil hakkının olup olmadığını değerlendirirken, sözleşmeyi ilgilendiren kanunlarla birlikte sözleşme şartlarını da göz önünde bulundurur. Sözleşmenin, işletmenin taahhüt etmiş olduğu biçimde edimini yerine getirememesi dışındaki nedenlerle müşteri veya başka bir tarafça feshedilmesi durumunda, işletme sözleşme süresince her zaman en az o güne kadar tamamladığı edimi karşılayan bir tutara hak kazanmalıdır.

Hasılatın finansal tablolara yansıtılması hususunda yukarıda anlatılanlar Şekil-3'deki gibi şematize edilebilir.



Şekil-3: Hasılatın Finansal Tablolara Yansıtılma Zamanı

2.6.3 Edim Yükümlülüğünün Yerine Getirilmesine Yönelik İlerlemenin Ölçülmesi

Hasılatın zamana yayılı olarak finansal tablolarda doğru bir şekilde gösterebilmesi için, işletme tarafından zamana yayılı olarak yerine getirilen edim yükümlülüğünün tamamen ifasına yönelik ilerlemenin ölçülmesi gerekmektedir. Bu nedenle ilerlemenin ölçülmesi konusu çalışmada ayrı bir başlık olarak sunulmuştur.

İlerlemenin ölçülmesindeki amaç, ölçüm tarihi itibarıyla işletmenin taahhüt ettiği mal veya hizmetlerin kontrolünün müşteriye devrine ilişkin performansını göstermektir (TFRS 15/39). İşletme zamana yayılı her bir edim yükümlülüğü için tek bir ilerleme ölçüm yöntemi uygular ve bu yöntemi benzer edim yükümlülüklerine ve benzer koşullarda tutarlı bir şekilde uygular. Her raporlama döneminin sonunda, işletme yerine getirdiği zamana yayılı edim yükümlülüğünün tamamen yerine getirilmesi doğrultusundaki ilerlemeyi yeniden ölçer. Ancak bu ölçümde, müşteriye henüz kontrolü devredilmeyen mal veya hizmetler ilerleme ölçümü dışında bırakılır (TFRS 15/42).

İşletmenin zaman içerisinde şartlardaki değişime göre, edim yükümlülüğünün yerine getirilmesindeki değişimi yansıtmak amacıyla ilerlemedeki ölçümünü güncellemesi gerekir. Meydana gelen bu değişiklikler, TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar uyarınca muhasebe tahminindeki bir değişiklik olarak muhasebeleştirilir (TFRS 15/43).

Standartta işletmenin zamana yayılan bir edim yükümlülüğünün tamamen ifasına yönelik olarak gerçekleştirdiği ilerlemenin ölçümünde kullanılabileceği iki yöntem vardır (TFRS 15/B14). Bu yöntemlerden hangisini uygun olacağının değerlendirilmesinde, işletmenin taahhüt ettiği mal veya hizmetlerin niteliğini göz önünde bulundurması gerekmektedir.

2.6.3.1. Çıktı Yöntemleri

Çıktı yöntemleri hasılatı, mal veya hizmetlerin müşteriye devredildiği tarihteki değeri ile ölçerek finansal tablolara alınmasını esas almaktadır. Çıktı yöntemlerinde, işletme tarafından müşteriye o ana kadar devredilmiş olan mal veya hizmetlerin müşteri açısından değerini, sözleşmede taahhütten geri kalan mal veya hizmetlere oranlanmasıyla belirlenen tutar hasılat olarak finansal tablolara aktarılır. Çıktı yöntemlerinde; üretilen veya devredilen birim sayısı, geçen süre, ulaşılan hedefler, ulaşılan sonuçlara ilişkin değerlendirmeler gibi ölçüler kullanılmaktadır. İşletmeler çıktı yönteminin uygulamasını değerlendirmeli ve seçilen çıktının işletmenin edimini doğru olarak gösterip göstermediğini göz önünde bulundurmalıdırlar (TFRS 15/B15).

Standart kolaylaştırıcı bir uygulama olarak; müşterisine o tarihe kadar yerine getirmiş olduğu ediminin müşteri açısından değerine denk gelen bir bedeli tahsile hak kazanmış durumda ise, işletmelere bu tutarı hasılat olarak finansal tablolara aktarma olanağını sağlamaktadır (TFRS 15/B16). Örneğin müşterisi ile saat ücreti karşılığında bakım ve teknik hizmet desteği sağlanması şeklinde bir sözleşme imzalayan bir yazılım firması, müşterisine vermiş olduğu hizmet saati kadar bir ücreti fatura edebilir.

Örnek: Bir muhasebe firması müşterisi K Ltd. Şti. ile bir yıllık sözleşme yapmıştır. Sözleşmenin toplam bedeli 24.000 TL olup, müşteri ödemeleri aylık olarak yapacaktır.

İşletme sözleşmedeki edim yükümlülüğü zamana yayılı olarak yerine getirdiğinden, hasılatı da zamana yayılı olarak tanınarak finansal tablolara alacaktır. İşletme hizmetin ifası yerine getirdikçe her ay 24.000 TL/12 Ay = 2.000 TL muhasebe ücreti faturasını keserek, bu tutarı hasılat olarak kaydedecektir.

Çıktı yönteminin uygulanmasında kullanılan çıktıların doğrudan gözlemlenebilir olmaması ve maliyetinin yüksek olması bu yöntemin dezavantajları olarak söylenebilir.

2.6.3.2. Girdi Yöntemleri

Girdi yöntemleri, işletmenin edim yükümlülüklerinin yerine getirilmesinde kullanmış olduğu girdilerinin, söz konusu edim yükümlülüğünün yerine getirilmesi için beklenen toplam girdilere kıyaslanmasını ve buna göre hasılatın finansal tablolara alınmasını esas almaktadır. Girdi yöntemlerinde; katlanılan maliyetler, tüketilen kaynak, geçen zaman, harcanan işçilik saati, makine kullanım saati gibi ölçütler kullanılmaktadır. Bu yöntemlerde işletmenin emek veya girdilerini edim dönemi boyunca eşit olarak kullanması halinde, hasılat eşit tutarlarla finansal tablolara alınabilir (TFRS 15/B18).

İşletmenin kullanmış olduğu girdiler ile bu mal veya hizmetlerin kontrolünün müşteriye devri arasında bir ilişki olmaması olasılığı girdi yönteminin zayıf yönünü oluşturur. Bu nedenle işletme, mal veya hizmetlerin kontrolünün müşteriye devredilmesinde işletmenin kaydettiği ilerlemeye katkısı olmayan girdilerin etkilerini girdi yöntemine dahil etmez (TFRS 15/B19). Örneğin, sözleşme fiyatına yansıtılmamış ve edimin yerine getirilmesi esnasında meydana gelen önemli verimsizliklere ilişkin maliyetler (anormal malzeme kaybı, verimsiz işçilik ve diğer kaynakların oluşturduğu maliyetler) dikkate alınmaz.

Çalışmada yer alan örnek olay incelemesinde ilerleme ölçütü olarak girdi yöntemi kullanılacaktır. Bu nedenle bu aşamada girdi yöntemine yönelik herhangi bir örneğe yer verilmemiştir.

3. İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ ÜZERİNE ÖRNEK OLAY İNCELEMESİ

Çalışmanın bu bölümünde, TFRS 15'in getirmiş olduğu beş adımlı model ve hasılatın zamanlamasına ilişkin yaklaşımlar örnek olay incelemesi üzerinden somutlaştırılmaya çalışılmıştır.

3.1. Örnek Olayın Tanımlanması

MSH İnşaat Taahhüt İşletmesi, apartman inşası için açılan 2 adet yap devret ihalesini kazanmıştır. Her bir apartman projede birbirinin aynısıdır. İşletme, 10.01.2017 tarihinde iki müşterisiyle (Bay A ve Bay B) de ayrı ayrı sözleşme yapmıştır. Sözleşmelerin ikisinde de apartman özellikleri aynı olup her bir apartman için sözleşme bedeli 1.500.000 TL olarak belirlenmiştir. Her bir apartman için tahmini maliyet ise 1.200.000 TL olarak tespit edilmiştir.

Sözleşmede;

- Her bir müşterinin işe başlamadan önce 500.000 TL avans vereceği,
- Kaba inşaatın tamamlandığına dair raporun sunulmasının ardından her bir müşterinin 500.000 TL daha ödeyeceği ve
- İnşaatların tamamlanıp yasal hakların tamamının müşterilere devredilmesi ile de geriye kalan 500.000 TL'nin işletmeye ödenmesi maddeleri yer almaktadır.

Sözleşmede inşaatın sözleşme tarihinden itibaren 2 yıl içerisinde tamamlanması öngörülmektedir. Bu noktada iki sözleşme arasında bir maddelik bir fark bulunmaktadır.

İlk müşteri Bay A ile yapılan sözleşmede müşteri Bay A temerrüde düşerse işletme o zaman kadar yapılan ödemeleri alıkoyabilecek ve apartmanı bir başka müşteriye satabilecektir.

İkinci müşteri Bay B ile yapılan sözleşmeye göre ise işletme apartmanı bir başka müşteriye satamayacak ve Bay B de sözleşmeyi feshedemeyecektir. Bay B'nin vazgeçmesi durumunda veya ödeme yapmaması durumunda işletmenin sözleşme bedelinin tamamını müşterisinden isteme hakkı vardır.

3.2. Örnek Olayın Değerlendirilmesi

İki sözleşme esasen birbirine çok benzer olmakla beraber TFRS 15 açısından gelirin, zamana yayılı edim yükümlülükleri olarak mı yoksa belirli bir anda yerine getirilen edim yükümlülükleri olarak mı kaydedilmesi gerektiği noktasında farklılık ortaya çıkmaktadır.

İnşaat taahhüt işletmelerinin yapmış oldukları inşaat ve onarım işlerinin yapımı genellikle birden fazla yılı kapsamaktadır. Bu nedenle söz konusu işletmeler, müşterileri ile genellikle uzun dönemli sözleşmeler yapmaktadır. TFRS 15 standardına göre hasılatın ne zaman finansal tablolara

yansıtılabileceği, önceki bölümlerde ayrıntılı şekilde sunulduğu üzere, aşağıdaki şartların sağlanıp sağlanmamasına göre farklılaşmaktadır. Aşağıdaki şartlardan birinin karşılanması durumunda, işletme bir mal veya hizmetin kontrolünü zamana yayılı olarak devreder ve dolayısıyla bir edim yükümlülüğünü zamana yayılı olarak yerine getirir ve hasılatı zamana yayılı olarak finansal tablolarına alır:

- a) İşletme edimi yerine getirdikçe, müşterinin edimin sağladığı faydayı aynı anda alıp tüketmesi,
- b) İşletme ediminin, oluşturulduka veya geliştirildikçe kontrolü müşteriye geçen bir varlık oluşturması veya geliştirmesi,
- c) İşletme ediminin, işletme için alternatif kullanımı olan bir varlık oluşturmaması ve işletmenin o güne kadar tamamlanan edime karşılık yapılacak ödeme üzerinde hukuken icra edilebilir bir tahsil hakkının bulunması.

Söz konusu şartlardan ilk ikisi, yapılan sözleşmelerin ikisine de uymamaktadır. Örneğimizdeki sözleşmeler arasında fark yaratan en sonuncu maddedir.

Bay A sözleşme ile ilgili olarak temerrüde düşmesi durumunda işletme, apartmanı bir başka müşteriye satabilme veya devredebilme hakkına sahip olacaktır. Buna karşılık müşteri Bay A ödeme yapmadığında işletmenin o güne kadar yapmış olduğu harcamaları Bay A'dan isteme hakkı da bulunmamaktadır. Dolayısıyla Bay A ile yapılan ilk sözleşme işletme açısından belirli bir anda yerine getirilen edim yükümlülüğü olarak değerlendirilmeli ve işletme apartmanı müşterisine teslim ettiği tarihte tüm sözleşme bedelini gelir olarak finansal tablolarına yansıtmalıdır.

Bay B ile yapılan sözleşme ise üçüncü kriteri sağlamakta; dolayısıyla zamana yayılı edim yükümlülüğü olarak değerlendirilmektedir. Öngörülen iki yıllık dönemde işletme Bay B'den elde ettiği gelirleri uygun ilerleme ölçütüne göre dönem dönem finansal tablolarına yansıtacaktır.

İnşaat faaliyetlerinden elde edilen kârın nasıl belirleneceği konusunda iki yöntem vardır. Bunlar; (i) İşin Kısmen Bitim Yöntemi (Tamamlanma Oranı Yöntemi) ve (ii) İşin Tam Bitim Yöntemi (Tamamlanma Yöntemi)'dir. Buna göre Bay A ile yapılan sözleşmede işin tam bitim yöntemi; Bay B ile yapılan sözleşmede ise işin kısmen bitim yöntemi kullanılmalıdır.

3.3. Örnek Olayda Hasılatın Muhasebeleştirilmesi

Finansal tablolarını yıllık hazırlayan MSH İnşaat Taahhüt işletmesi, 2017 yılı sonu itibariyle her iki inşaat için de ayrı ayrı 550.000 TL harcama yapmıştır. İnşaatların ikisinin de Aralık 2018'de tamamlanıp müşterilerine teslim edilmiştir. Bütün tutarların aynı olmasına rağmen işletmenin finansal

tablolarına hasılat olarak yansıtacağı tutarlar iki sözleşme için farklı olacaktır.

Müşteri Bay A için işletmenin inşa ettiği apartman işin tam bitim yöntemine göre kaydedileceğinden inşaatın geçici kabulünün yapıldığı yıl – 2018 – hasılatlar ve maliyetler kâr-zarar hesabına devredilerek; kâr ve zararın işin bütününe kapsayacak şekilde işin bittiği yıl hesaplanması gerekmektedir. Bu süreçte, taahhüt işi devam ettiği sürece bu işlerle ilgili elde edilen hasılatları ifade eden hakedişler, bilançonun pasifinde 350 – 359 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri hesabında izlenmeli; inşaat maliyetleri ise 170 – 179 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri hesabında izlenmelidir. 2017 yılı sonunda Bay A ile yapılan sözleşmeyle ilgili herhangi bir kâr zarar hesaplaması yapılmayacak ve finansal tablolara yansıtılmayacaktır.

2018 yılı sonunda inşaatın 1.200.000 TL maliyetle bitirildiği ve müşteri Bay A'ya teslim edildiği varsayıldığında yapılması gereken muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

1. Aşama: İnşaat taahhüt işine ait maliyetlerin ilgili gelir tablosu hesabına aktarılması.

31.12.2018			
622 – SATILAN HİZMET MALİYETİ HS.		1.200.000	
	170 – YILLARA YAYGIN (BAY A) İNŞAAT MALİYETİ HS.		1.200.000

2. Aşama: İnşaat taahhüt işine ait hakediş bedellerinin ilgili gelir tablosu hesabına aktarılması.

31.12.2018			
350 – YILLARA YAYGIN (BAY A) İNŞAAT HAKEDİŞLERİ HS.		1.500.000	
	600 – YURTİÇİ SATIŞLAR HS.		1.500.000

3. Aşama: İnşaat taahhüt işine ait gelirlerin ilgili kâr zarar hesabına aktarılması.

3	31.12.2018		
	600 – YURTIÇİ SATIŞLAR HS.	1.500.000	
	690 – DÖNEM KARI VEYA ZARARI HS.		1.500.000

4. Aşama: İnşaat taahhüt işine ait giderlerin ilgili kâr zarar hesabına aktarılması.

4	31.12.2018		
	690 – DÖNEM KARI VEYA ZARARI HS.	1.200.000	
	622 – SATILAN HİZMET MALİYETİ HS.		1.200.000

5. Aşama: Dönem karının gelir tablosu hesabında gösterimi.

5	31.12.2018		
	690 – DÖNEM KARI VEYA ZARARI HS.	300.000	
	692 – DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI HS.		300.000

6. Aşama: Dönem karının bilanço hesabında gösterimi.

6	31.12.2018		
	692 – DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI HS.	300.000	
	590 – DÖNEM NET KARI HS.		300.000

Bay B ile yapılan sözleşme gereği inşa edilen apartman ise işin kısmen bitim yöntemine göre muhasebeleştirilmeli ve raporlanmalıdır. İşin kısmen bitim yönteminde dönem sonunda, yıllara yaygın inşaatın kâr veya zararını tespit etmek için, önce inşaatın tamamlanma yüzdesi hesaplanmaktadır. Bu tamamlanma yüzdesine göre de gerçekleşen hasılat (gelir) tutarı hesaplanmaktadır. Hesaplanan gelir ile inşaat için dönemde yapılan giderler karşılaştırılmakta; eğer inşaatın dönem geliri, dönem giderinden (maliyetinden) büyükse kâr; küçükse zarar ortaya çıkmaktadır.

Tamamlanma yüzdesi TFRS 15 standardında uygun ilerleme ölçüm yöntemlerinden biri olan girdi yöntemine göre aşağıdaki gibi hesaplanabilmektedir.

$$\text{Tamamlanma Yüzdesi} = \text{Fiili Maliyet} / \text{Tahmini Sözleşme Maliyeti} \quad (1)$$

Buna göre Bay B için yapılan apartmanda 2017 yılı sonunda tamamlanma yüzdesi fiili maliyetin (550.000 TL) tahmini sözleşme maliyetine (1.200.000 TL) bölünmesi ile 0,46 olarak bulunmuştur.

2017 yılı için hak edilen inşaat geliri ise sözleşme bedelinin (1.500.000 TL) tamamlanma yüzdesi (0,46) ile çarpılmasıyla 690.000 TL olarak hesaplanmıştır.

Söz konusu apartman inşaatı için işletmenin 2017 yılında elde ettiği kar ise dönemin inşaat geliri tutarından (690.000 TL) dönemde inşaat için yapılan harcamaların (550.000 TL) çıkartılması sonucunda 140.000 TL olarak hesaplanmıştır.

İşletmenin 2017 yılı sonunda Bay B ile yaptığı sözleşme gereği yapması gereken muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olmalıdır.

1. Aşama: İnşaat taahhüt işine ait maliyetlerin ilgili gelir tablosu hesabına aktarılması.

31.12.2017		
622 – SATILAN HİZMET MALİYETİ HS.		550.000
171 – YILLARA YAYGIN (BAY B) İNŞAAT MALİYETİ HS.		550.000

2. Aşama: İnşaat taahhüt işine ait hakediş bedellerinin ilgili gelir tablosu hesabına aktarılması.

2	31.12.2017		
	351 – YILLARA YAYGIN (BAY B) İNŞAAT HAKEDİŞLERİ HS.	690.000	
	600 – YURTIÇİ SATIŞLAR HS.		690.000

3. Aşama: İnşaat taahhüt işine ait gelirlerin ilgili kar zarar hesabına aktarılması.

3	31.12.2017		
	600 – YURTIÇİ SATIŞLAR HS.	690.000	
	690 – DÖNEM KARI VEYA ZARARI HS.		690.000

4. Aşama: İnşaat taahhüt işine ait giderlerin ilgili kar zarar hesabına aktarılması.

4	31.12.2017		
	690 – DÖNEM KARI VEYA ZARARI HS.	550.000	
	622 – SATILAN HİZMET MALİYETİ HS.		550.000

5. Aşama: Dönem karının gelir tablosu hesabında gösterimi.

5	31.12.2017		
	690 – DÖNEM KARI VEYA ZARARI HS.	140.000	
	692 – DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI HS.		140.000

6. Aşama: Dönem karının bilanço hesabında gösterimi.

6	31.12.2017		
	692 – DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI HS.	140.000	
	590 – DÖNEM NET KARI HS.		140.000

İşletmenin üstlenmiş olduğu iki adet apartman inşaatı işi gerek proje açısından gerekse de tutarlar açısından tıpa tıp aynı olsa da sözleşmedeki tek maddelik fark TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardı gereği işletmenin kar ve zarar tutarlarında aşağıdaki tablodan da görüleceği üzere önemli farklıklara neden olmaktadır.

Tablo-2: Sözleşmelerin Yıllar İtibariyle İşletme Karına Katkısı

Yıl	Sözleşme A'nın İşletme Karına Katkısı	Sözleşme B'nin İşletme Karına Katkısı
2017	0	140.000
2018	300.000	160.000
Toplam	300.000	300.000

MSH İnşaat Taahhüt işletmesi her iki sözleşme sonucunda da 300.000 TL kar elde etmiş olsa da söz konusu karın yıllara göre dağılımı farklılık göstermiştir. Bay A ile yapılan ilk sözleşmeden elde edilen karın tamamı 2018 yılı karı içerisinde gösterilmiştir. Buna karşılık Bay B ile yapılan ikinci sözleşmeden elde edilen karın 140.000TL'si 2017 yılı karı içerisinde; 160.000TL'si ise 2018 yılı karı içerisinde muhasebeleştirilmiştir.

4. SONUÇ

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) ve Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) hasılatın finansal tablolara alınması konusunda farklılıkları ortadan kaldırmak ve işletmeler arasında sağlıklı karşılaştırma yapmak amacıyla başlatılan yakınsama çalışmaları kapsamında “UFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat (IFRS15 Revenue from Contracts with Customers)” standardını 28 Mayıs 2014 tarihinde 01 Ocak 2017 tarihinden itibaren uygulanmak üzere yayımlamışlardır. Ülkemizde Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) UFRS 15 standardını, “TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat” standardı olarak düzenlemiş ve 9 Eylül 2016 Tarih ve 29826 sayılı Resmi Gazete’de 54 Sıra no.lu tebliğ yayımlanarak 01 Ocak 2018 tarihinden itibaren uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir.

TFRS 15’in yürürlüğe girmesi ile birlikte “TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri” ve “TMS 18 Hasılat” standartları yürürlükten kalkmıştır. Bu sayede hasılatın muhasebeleştirilmesine yönelik uygulamalar tek bir standart altında toplanmıştır. Ancak bu noktada TFRS 15, yürürlükten kaldırdığı standartların birleşimi olarak düşünülmemelidir; aksine hasılatın ölçülmesi ve zamanlaması konusunda önemli yenilikler getirmiştir.

Hasılatın getirdiği yeniliklerin başında ortaya koyduğu beş adımlı model ve hasılatın zamanlamasına yönelik hasılatın kazanma süreci boyunca zamanın belirli bir noktasında veya zaman süresince muhasebeleştirme şeklinde getirdiği iki yaklaşım sayılabilir. Söz konusu yeniliklerin mevcut uygulamaları değiştirmesi nedeniyle çoğu işletmeyi etkileyeceği düşünülmektedir. Bu işletmelerden bir tanesi de inşaat işletmeleridir.

Bu çalışma TFRS 15’in hasılatın zamanlaması konusunda getirdiği yeni iki yaklaşımın inşaat işletmeleri açısından yaratacağı değişikliği örnek olay üzerinden incelemek olarak belirlenmiştir. Bu çerçevede örnek olay içerisinde birbirine oldukça benzeyen iki inşaat taahhüt sözleşmesinden elde edilen hasılatın, ufak farklar nedeniyle finansal tablolara yansıtılmasının nasıl farklılaşacağı anlatılmıştır.

Hasılatın ne zaman ve ne tutarda kâr zarar tablosuna yansıtılacağı işletmenin hesaplanan vergisini, kar dağıtımını, finansal oranlarını ve benzeri birçok durumu etkilemektedir. İşletmelerin en büyük gelir kaleminin normal şartlar altında hasılat olduğu göz önünde bulundurulduğunda TFRS 15’in getirmiş olduğu farklılıkların işletmelerin finansal tabloları üzerinde önemli etkilerinin olacağı söylenebilir.

İnşaat sözleşmeleri üzerine TFRS 15’in olası etkilerinden sadece bir tanesini ele alan çalışmamızı büyük bir yapbozun bir parçası olarak değerlendirebiliriz. TFRS 15’in işletmelerin finansal tabloları üzerinde

yaratacağı olası etkileri örnek uygulamalar üzerinden açıklayacak her türlü çalışmanın yapbozu bir parça daha tamamlayacağı düşüncesindeyiz.

KAYNAKÇA

Köse, T. ve Çelikay, D. (2015). Yeni Hasılat Standardı ve Getirdiği Değişiklikler. *Mali Çözüm Dergisi*, 127, 19-44.

KPMG, “Revenue Issues In-Depth”, May 2016, www.kpmg.com , (Erişim Tarihi: 20.01.2018).

TFRS 15 “Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat” <http://kgk.gov.tr/contents/files/TMS18.pdf>, (Erişim Tarihi: 20.01.2018).

TMS 11 “İnşaat Sözleşmeleri”, <http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2016Seti/TMS11.pdf>, (Erişim Tarihi: 20.01.2018).

TMS 18, “TMS 18 Hasılat”. <http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2011Seti/TMS18.pdf>. (Erişim Tarihi: 20.01.2018).

MUHASEBE AKADEMİSYENLERİNİN MUHASEBE EĞİTİMİNDE UZAKTAN EĞİTİM UYGULAMALARI KULLANIMINA YÖNELİK ALGILARININ TEKNOLOJİ KABUL MODELİ ÇERÇEVESİNDE İNCELENMESİ*

Prof. Dr. Gökhan ÖZER^a
Dr. Öğr. Üyesi Mehmet GÜNLÜK^b
Dr. Öğr. Üyesi Murat ÖZCAN^c

Ampirik Araştırma
(Empirical Research)

*Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi
Mart 2019; 12 (1): 65-90*

ÖZ

Bilgi ve iletişim teknolojilerinde yaşanmakta olan gelişmeler, toplumsal yaşamın her alanını önemli ölçüde etkilemeye devam etmektedir. Eğitim, bu gelişmelerden en fazla etkilenen alanlardan birisidir. Bilgi ve iletişim teknolojilerindeki gelişmelerin bir sonucu olarak akademik ve yönetim anlayışlarında değişiklikler yapma zorunluluğu duyan üniversiteler, bu teknolojileri yükseköğretim ile bütünleştirerek uzaktan eğitim uygulamalarını ortaya çıkarmışlardır.

Bu çalışmanın amacı, muhasebe akademisyenlerinin muhasebe eğitiminde uzaktan eğitim uygulamalarını kabullerini etkileyen faktörlerin Teknoloji Kabul Modeli (TKM) çerçevesinde ortaya konmasıdır. Teknoloji Kabul Modelinin değişkenleri arasındaki ilişkileri test edebilmek için 78 muhasebe akademisyeninden anket yoluyla oluşturulan veri setinin analizinden elde edilen bulgular, teoriyi desteklemektedir. Bu bulgulara göre, a) algılanan kullanılabilirlik değişkeninin, muhasebe akademisyenlerinin uzaktan eğitim uygulamalarının kullanımına yönelik tutum ve davranışsal niyetleri üzerinde istatistiksel olarak anlamlı ve pozitif bir etkisinin; b) algılanan kullanım kolaylığı değişkeninin, muhasebe akademisyenlerinin uzaktan eğitim uygulamalarının kullanımına yönelik tutumları üzerinde istatistiksel olarak anlamlı ve pozitif bir etkisinin ve c) bunun sonucunda da kullanıma yönelik tutumlarının ise davranışsal niyetleri üzerinde istatistiksel olarak anlamlı ve pozitif etkisinin olduğu sonuçlarına ulaşılmıştır.

Anahtar Sözcükler: Muhasebe Akademisyenleri, Uzaktan Eğitim, Teknoloji Kabul Modeli.

JEL Kodları: M40, M41, M49

* Makalenin gönderim tarihi: 18.04.2018; Kabul tarihi: 03.06.2018, iThenticate benzerlik oranı %33

^a Gebze Teknik Üniversitesi, İşletme Fakültesi, İşletme Bölümü, e-posta: gokozerhan@gmail.com, ORCID: 0000-0002-3255-998X

^b Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi, Milas Meslek Yüksekokulu, Yönetim ve Organizasyon Bölümü, e-posta: mehmetgunluk@mu.edu.tr, ORCID:0000-0001-9665-7557

^c Abant İzzet Baysal Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, e-posta: mozc@ibu.edu.tr, ORCID: 0000-0001-9106-4146

AN EXAMINATION ON ACCOUNTING ACADEMICIANS' PERCEPTIONS OF DISTANCE EDUCATION APPLICATIONS IN ACCOUNTING EDUCATION WITHIN THE FRAMEWORK OF TECHNOLOGY ACCEPTANCE MODEL

ABSTRACT

Developments in information and communication technologies continue to affect every aspect of social life. Education is one of the most affected areas by these developments. As a consequence of the constantly evolving developments in information and communication technologies, universities have to make an effort to integrate these technologies into the field of education. Distance education (DE) is one of the applications that are emerged by the integration of communication technologies in higher education.

The purpose of this study is to investigate the factors affecting accounting academicians' usage of distance learning practices via Technology Acceptance Model (TAM). Relationships between variables are investigated using data obtained from randomly selected 78 accounting academicians via questionnaire applied by e-mail. The results of analysis are supporting the theory. According to the findings a) accounting academicians perceived usefulness perceptions towards DE has a positive and statistically significant effect on their attitude toward use and behavioral intentions, b) accounting academicians perceived ease of use perceptions towards DE has a positive and statistically significant effect on their behavioral intentions and as a result of this c) perceived ease of use has a positive effect on behavioral intentions.

Keywords: Accounting Academicians, Distance Education, Technology Acceptance Model.

JEL Codes: M40, M41, M49

1. GİRİŞ¹

Bilim ile teknoloji arasındaki doğal döngüsel ilişkinin bir sonucu olarak bilgi ve iletişim alanında meydana gelen sürekli ve önüne geçilemeyen teknolojik gelişmelerden (Acun, 1998:83) toplumsal ve bireysel yaşamın her alanı etkilenmektedir (Clemons ve Lorin, 2000:4). Teknolojide meydana gelen hızlı gelişmeyle birlikte bireylerin de gelişen teknolojileri kullanma alışkanlıklarında hızlı bir değişim olmaktadır (Demir ve Akpınar, 2016:63). Bilişim teknolojilerinin bilgiye erişme yöntemlerinde yaptığı köklü değişikliklerin bir sonucu olarak belirli bir zamanda ve mekânda bilgiye erişim zorunluluğu ortadan kalktığından, yeni durum ve fırsatlardan etkilenen alanlardan biri de kaçınılmaz olarak eğitim olmuştur.

Küresel rekabet şartları ve yönetim paradigmalarındaki değişimlerin doğal bir sonucu olarak eğitimin öneminin giderek artması, yükseköğretimin en önemli paydaşlarından birisi olan üniversiteleri, eğitim kalitesinin yükseltilmesi ve eğitim imkânlarının yaygınlaştırılması yönünde, akademik

¹ Bu çalışma, International Congress on Political, Economic and Social Studies (ICPESS 2017, Saraybosna)'de sunulan "Muhasebe Akademisyenlerinin Muhasebe Eğitiminde Uzaktan Eğitim Uygulamalarının Kullanımına Yönelik Algılarının Teknoloji Kabul Modeli Çerçevesinde İncelenmesi" başlıklı bildirden yararlanılarak hazırlanmıştır.

ve yönetim anlayışlarında sürekli değişiklikler yapmaya zorlamaktadır. Her geçen gün artan maliyet ve mali kaynak problemleriyle başa çıkmaya çalışan üniversiteler, öğrencilerin demografik yapısındaki farklılıkları da göz önünde bulundurarak, eğitime ayrılan kaynakların etkili biçimde kullanılmasını sağlayan, öğrenme ortamlarına esneklik kazandıran ve öğrenmenin niteliğini artıran yeni eğitim programları ve öğrenme-öğretme modelleri geliştirerek eğitim alanına bütünleştirmeye yönelik olarak yoğun bir çaba harcamaktadırlar (Horzum, 2003:247-248; Ayyıldız vd., 2006:2). Bütün bu yoğun çabaların bir sonucu olarak, iletişim ve bilgi teknolojilerinin eğitim alanına bütünleştirilmesiyle ortaya çıkan (Arat ve Bakan, 2011:363) ve getirdiği öğrenme esnekliği olgusu ile öğretim ortamlarına yenilikçi ve çevrimiçi yaklaşımları dahil eden uygulamalardan birisi de, uzaktan eğitimidir (Altıparmak vd., 2011:320; Demiralay vd., 2016:161).

Öğrenenler, öğreticiler ve kaynaklar arasındaki etkileşimde uzaktan iletişim sistemlerinin kullanıldığı; bu nedenle özel ders tasarımı ve belirli yönetsel düzenlemeler yapılmasını gerektiren bir öğrenme süreci olan uzaktan eğitim (Aydın, 2011:12; Moore ve Kearsley, 2012; Simonson vd., 2012:10), kamu ve özel sektörün çeşitli alan ve disiplinlerindeki eğitim problemlerini çözüme düşük işletme maliyeti ve araçlar sunmaktadır. Bu çözümler, çalışmakta olan bireyler için kişisel ve mesleki gelişim, akademik ya da sertifika programlarına katılma gibi fırsatlar içerdiğinden (Al ve Madran, 2004:262), dünyada ve Türkiye’de gün geçtikçe daha fazla ilgi görmektedir. Örneğin, Amerika Birleşik Devletleri Eğitim Bakanlığının 2003 yılı istatistiklerine göre 2001-2002 akademik yılında, tüm iki ve dört yıllık eğitim programlarının %56’sı uzaktan eğitim imkanı sunmuştur (U.S. Dept. of Education, 2003). Çin’in 1998 yılında 4 üniversitede başladığı uzaktan eğitimde geldiği nokta ise 2005 yılı rakamlarıyla 68 üniversite olarak belirtilmiştir (Chen ve Guo, 2005:2). Türkiye’de uzaktan eğitim veren yükseköğretim kurumu sayısı 2006 yılında on tane iken (Ayyıldız vd., 2006:7), bu sayı 2012 yılında 47’ye (Koçdar, 2015:32), 2014 yılında 68’e ulaşmıştır (Ateş, 2014:33).

Uzaktan eğitimin kalitesini ve başarısını etkileyen faktörlerin başında uzaktan eğitimde görev alan öğretim elemanları gelmektedir (Nielsen, 1997:286). Bu sebeple uzaktan eğitimde görev alan öğretim elemanlarından hızla gelişen teknolojiye ayak uydurmaları, teknoloji okur-yazarı olmaları, görev ve rollerindeki değişiklikleri kabullenebilmeleri ve yeni teknolojilere karşı olumlu bir tutum sergilemeleri beklenmektedir. Öğretim elemanlarının uzaktan eğitime yönelik algıları ile akademik rolleri gereği öğrencilerle, yönetimle, dersin hazırlanması, sunulması sürecinde görev alan yardımcı görevlilerle olan etkileşimleri, uzaktan eğitimin kalitesini ve öğrenme çıktılarını doğrudan etkilemektedir (Gök, 2011:4). Bu durumda öğretim elemanlarının uzaktan eğitimi benimsemelerine etki eden faktörlerin ve yeni

teknolojilere karşı nasıl bir tutum sergilediklerinin bilinmesi, önem kazanmaktadır.

Uzaktan eğitimin uygulama alanı bulduğu yerlerden biri de, muhasebe eğitimidir. Uzaktan eğitimin uygulandığı her alanda olduğu gibi uzaktan muhasebe eğitiminin kalitesini ve başarısını etkileyen en önemli faktör muhasebe akademisyenleridir. Muhasebe eğitiminde uzaktan eğitim yönteminin etkili bir şekilde uygulanabilmesi ve beklenen öğrenme çıktılarının elde edilebilmesi için öncelikle muhasebe akademisyenlerinin uzaktan eğitime yönelik tutumlarının belirlenmesi gerekmektedir. Bu noktada muhasebe akademisyenlerinin uzaktan muhasebe eğitimini kabul edip etmediklerini tespit etmek önem taşımaktadır.

Muhasebe akademisyenlerinin uzaktan eğitim uygulamaları kabulünü etkileyen faktörleri belirleyerek ve bu faktörlerin birbirine etkilerini Teknoloji Kabul Modeli çerçevesinde incelemeyi amaçlayan bu çalışma beş bölümden oluşmaktadır. Girişten oluşan birinci bölümden sonra ikinci bölümde; konuyla ilgili literatür, uzaktan eğitim ve teknoloji kabul modeli kavramları tanımlanmakta ilgili literatüre dayanılarak geliştirilen hipotezler, araştırma modeli ile ortaya konmaktadır. Araştırma yönteminin açıklandığı üçüncü bölümü, araştırma hipotezlerini test etmek üzere muhasebe akademisyenlerinden toplanan verilerin kullanıldığı dördüncü bölüm izlemektedir. Beşinci ve son bölümde ise, araştırmaya ilişkin bulgular değerlendirilerek gelecek çalışmalara yönelik önerilerde bulunulmuştur.

2. KAVRAMSAL ÇERÇEVE, HİPOTEZLER VE ARAŞTIRMA MODELİ

2.1. Uzaktan Eğitim

Eğitim ihtiyacının artması ve eğitim maliyetinin azaltılması gerekliliğinin ortaya çıktığı günden günümüze kadar gelen bir uygulama olan uzaktan eğitim (Horzum, 2003:247), geleneksel eğitim yönteminin aksine, fiziksel olarak birbirinden uzakta bulunan öğrenci ve öğreticinin zaman ve mekân kısıtlaması olmadan (Moore ve Kearsley, 2012; Simonson vd., 2012:10), eğitimin bütünlüğünü sağlamak amacıyla ders materyallerinin ve aradaki etkileşimin iletişim teknolojilerinin kullanılarak uygulandığı bir eğitim modelidir (Horzum, 2003:248; Ağır vd., 2007:129).

Bilgiye zaman, mekan ve hız anlamında esnek erişim imkânı sağladığı için bireylerce tercih edilen uzaktan eğitim (Kurt, 2015:1923), bu özellikleriyle geleneksel eğitimden ayrılmaktadır. Öğretmen ve öğrencinin aynı fiziksel ortamda olduğu geleneksel eğitim; aynı zamanlı ve yüz yüze bir eğitim sunarken, uzaktan eğitim uygulaması ile geleneksel sınıf- sanal sınıf ayrımı oluşmuştur. Geleneksel eğitim yöntemi ile uzaktan eğitim yönteminin karşılaştırılması Tablo 1’de yapılmıştır.

Tablo-1: Geleneksel Sınıf-Sanal Sınıf Karşılaştırması

Eğitim Yöntemi	Geleneksel Sınıf	Sanal Sınıf
Ders Yeri	Kampus	Web site
Ders Malzemesi	Ders kitabı	Ders kitabı, CD-ROM, online kaynaklar
Ders İşleme Yöntemi	Öğretim elemanının sunumu	Online ders notları ve sunumlar
Ders Akışı	Yüz yüze etkileşim	Whiteboard, grup tartışmaları, sanal ders tanıtımları, sohbet odaları, tartışma odaları ve elektronik posta
Görevler/projeler	Yazılı belgelerin ve disklerin elden teslimi	e-posta ekleyerek veya web formlarıyla postalayarak
Öğrenciyi değerlendirme	Sınıf içi sınavlar ve derse katılım	Online sınavlar, sohbet odasına/tartışmalara katılım

Kaynak: Motiwalla, L., Tello, S., 2000. "Distance Learning on the Internet: An Exploratory Study", The Internet and Higher Education, Vol 2(4): 253-264

Geleneksel yöntemlerle çözülemeyen eğitim sorunlarına çözüm arayışının sonucu olarak ortaya çıkan uzaktan eğitim, bir yandan sağladığı olanak ve esneklikler nedeniyle yaygınlaşmaya devam ederken diğer yandan ortaya çıkacak problemlerin çözümünü de beraberinde getirecek biçimde gelişmesini (Özden, 2004:18) sürdürmektedir.

2.2. Uzaktan Muhasebe Eğitimi

Muhasebe, işletmelerle ilgili bilgi üreten ve ürettiği bu bilgiler aracılığıyla toplumun her kesimine fayda sağlayan pragmatik bir bilimdir (Bilginioğlu, 1996). Muhasebenin ürettiği bilgilerin değeri, muhasebe bilgi sisteminin etkin çalışmasıyla ilişkilidir. Çeşitli faktörlere bağlı olmakla birlikte, muhasebe bilgi sisteminin etkinliği, muhasebe meslek mensuplarının almış oldukları meslek öncesi ve alacakları meslek sonrası eğitime bağlıdır (Ayyıldız vd., 2006:2). Ayrıca, muhasebe mesleğinin uygulanması, imajı ve dünyadaki konumunu doğrudan etkilediği için muhasebe eğitiminin yöntemi, kalitesi ve niteliği son derece önemlidir (Collins, 2000; Byrne ve Flood, 2003; Çukacı ve Elagöz, 2006:147; Arsoy vd., 2014:123).

20. Yüzyılın ortalarından bu yana muhasebe eğitiminin nasıl olması gerektiği konusunda varılamayan fikir birliği (Ayyıldız vd., 2006:7) muhasebe eğitiminde bilgi ve iletişim alanındaki teknolojik gelişmelerin daha yoğun kullanılması gerektiği konusunda uzlaşıya dönüşmüştür (Uslu, 1999; Erdoğan, 2000; Zaif ve Karapınar, 2002; Greenstein ve McKee'ne, 2004; Kızıl vd., 2014). Bunun sonucunda öğretmen ve öğrencinin eğitim süreci boyunca birbirinden fiziksel olarak ayrı yer ve mekânlarda bulunduğu bir öğretim yöntemi olan uzaktan eğitim (Barker ve Holley, 1996), işletme

eğitimi veren okullar arasında gittikçe rağbet görmeye (Albrecht ve Sack, 2000:8) ve pek çok okulun uzun vadeli stratejisinde yer almaya başlamıştır (Allen ve Seaman, 2006:3). İşletme ve muhasebe eğitimi veren kurumların uzaktan eğitim programlarının, Amerika Birleşik Devletleri Eğitim Bakanlığının bu konudaki istatistik verilerini güncelleştiremeyeceği kadar hızlı çoğaldığı Amerika Birleşik Devletlerinde (Burke, 2001:1), iki yüzden fazla üniversitede çevrimiçi muhasebe dersi sunulmaktadır (Bryant vd., 2005). Türkiye’de de uzaktan muhasebe eğitimi veren üniversite sayısında yıllar itibariyle bir artış gözlenmektedir. Türkiye’de 2006 yılında yetmiş dokuz üniversitenin on tanesinde açık ve uzaktan eğitim yöntemi kullanılarak uzaktan muhasebe eğitimi verilirken (Ayyıldız vd., 2006:7), Yüksek Öğretim Kurumunun 2018 yılı verilerine göre yüz seksen altı üniversitenin otuz üçünde ön lisans, lisans ve yüksek lisans seviyesinde uzaktan muhasebe eğitimi verilir duruma gelinmiştir (<https://istatistik.yok.gov.tr/erişim tarihi 01.03.2018>).

Muhasebe eğitiminde web temelli uzaktan eğitim yönteminin tercih edilmesinin sonuçlarıyla ilgili göreceli olarak az sayıdaki araştırmada (Terry vd., 2001; Gagne ve Shepherd, 2001; Vamosi vd., 2004; Chen ve Jones, 2007; Jones ve Chen, 2008) uzaktan eğitimde kullanılan teknolojilerin ve öğretim yöntemlerinin öğrenim çıktıları üzerindeki etkisine odaklanıldığı görülmektedir (Apostolou vd., 2010; 2015; 2017).

Bu çalışmalardan Gagne ve Shepherd (2001) tarafından çevrimiçi ve geleneksel yöntemle finansal muhasebe dersi alan MBA öğrencileri üzerine yapılan çalışmada her iki grubun performansı ile öğretim elemanlarının öğrenci değerlendirmelerinin benzer olduğu rapor edilmiştir. Benzer bir bulgu Chen ve Jones (2007) tarafından muhasebe dersi alan MBA öğrencileri üzerine yapılan çalışmada elde edilmiştir. Bu çalışmada hem karma öğrenim gören öğrencilerin hem de geleneksel sınıf ortamındaki öğrencilerin öğrenme çıktıları açısından olumlu cevaplar verildiği raporlanmıştır. Ancak Terry vd. (2001), muhasebe dersini geleneksel sınıflarda yüz yüze işleyen MBA öğrencilerinin, çevrimiçi sınıflardaki öğrencilere göre daha iyi performans gösterdikleri sonucuna varmışlardır. Benzer bir bulgu Vamosi vd., (2004) tarafından raporlanmıştır. Vamosi vd., (2004) lisans seviyesinde muhasebe ilkeleri dersi alan öğrencilerin memnuniyet ve algılarını inceledikleri çalışmalarının sonucunda; öğrencilerin geleneksel sınıfta öğrenmeye kıyasla uzaktan eğitimden daha az memnun olduklarını ve muhasebe eğitiminde uzaktan öğrenmenin geleneksel sınıf yöntemine göre daha az etkili olduğunu raporlamışlardır. Vamosi vd., (2004)’nin bulgularının aksine, Jones ve Chen (2008) ise muhasebe dersi alan MBA öğrencileri üzerine yapılan çalışmalarında uzaktan ve geleneksel yöntemlerinin birlikte uygulandığı öğrencilerin geleneksel sınıf yöntemi uygulanan öğrencilere kıyasla daha olumlu grup çalışması deneyimleri ve daha olumlu öğretici algıları olduğunu

bildirmişlerdir. Serçemeli, Kurnaz ve Özcan (2015) ise yaptıkları araştırmanın sonucunda, Y kuşağı öğrencilerinin muhasebe eğitiminde hem video, uzaktan eğitim ve web tabanlı eğitim (VUW) ürünlerinin kullanımına hem de geleneksel eğitimle birlikte bilgi teknoloji ürünlerinin kullanılmasına olumlu baktıkları bulgusuna ulaşmıştır

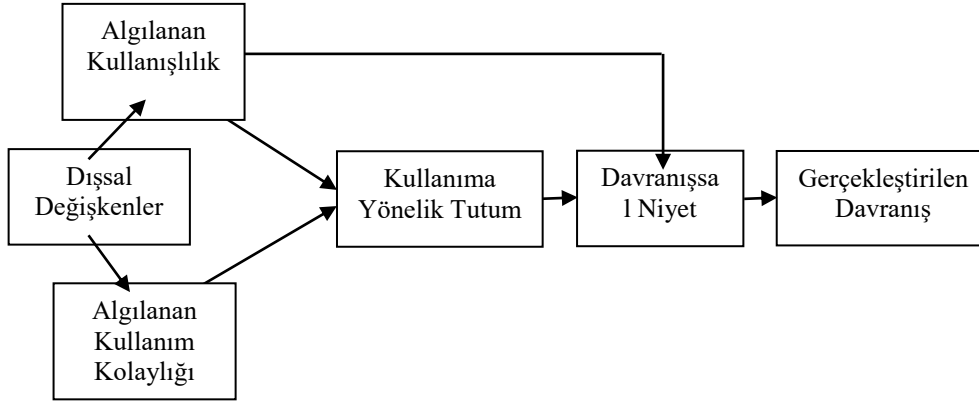
Ayyıldız vd., (2006) tarafından muhasebe öğretim elemanlarının uzaktan eğitim ve uzaktan muhasebe eğitimine yönelik tutumlarının araştırıldığı çalışmanın sonucunda öğretim üyeleri, uzaktan muhasebe eğitimi ile ilgili faaliyetlerden zevk aldıklarını ve uzaktan eğitimin desteklenmesi gerektiğini vurgulamalarına rağmen, uzaktan eğitim yönteminin geleneksel yöntem kadar etkili olmadığını ve bu yöntemden alınan diplomaları saygın bulmadıklarını ifade etmişlerdir (Ayyıldız vd., 2006:96).

2.3. Teknoloji Kabul Modeli

Teknolojinin hızla gelişmesiyle birlikte bireyler için zorunluluk haline gelen bilgisayar ve internet kullanımı, mobil teknolojilerin devreye girmesiyle yeni bir boyut kazanmıştır. Bireylerin yeni teknolojileri kullanma ve kabul etmelerine yönelik tutumları, lehte veya aleyhte olabilmektedir. Dolayısıyla lehte veya aleyhte olabilen bu tutumlar, yeni teknolojinin performansına etki etmektedir. Bu nedenle yeni teknolojinin kullanımını belirleyen faktörlerin incelenmesi gerekmektedir. Sosyal psikolojiyi temel alan, bireylerin teknoloji kullanmaya karşı tutum ve niyetlerinden yola çıkarak teknolojiyi kabul etme ve kullanma davranışlarını inceleyen çeşitli model ve kuramlar geliştirilmiştir. Sebepli davranış teorisi, yeniliğin yayılımı kuramı, planlı davranışlar kuramı ve teknoloji kabul modeli bu konuda öne çıkan kuramlar ve örnek bir modeldir (Akça ve Özer, 2012: 80).

Davis (1985) tarafından geliştirilen Teknoloji Kabul Modeli (TKM), Fishbein ve Ajzen (1975) tarafından, özel bir durum karşısında bireylerin isteğe bağlı ve iradeleri dâhilinde olan davranışlarını açıklamak amacıyla geliştirilen Sebepli Davranış Kuramının bir uygulaması niteliğindedir (Moon ve Kim, 2001:218; Ursavaş vd., 2014:890). Özellikle bilgi teknolojilerinin kullanıcı bireyler tarafından kabul edilmesinde nelerin etkili olduğunun belirlenmesinde önemli bir rol oynayan teknoloji kabul modeli, bilgi teknolojilerine teorik ve deneysel katkılar oluşturması açısından da önemli görülmektedir (Davis vd., 1989:998).

Sistem kullanımını ve kullanıcı davranışlarını açıklamakta kullanılan Teknoloji Kabul Modeli, yeni teknolojinin bireyler tarafından kabulünü bireyin algıları, eğilimleri, niyetleri ve davranışları arasındaki nedensel bağlarla açıklar (Şekil 1). Modelde yer alan algılanan kullanım kolaylığı ve algılanan kullanılabilirlik, yeni teknolojiyi kullanıma yönelik tutumun ve davranışsal niyetin etkenleri olarak tanımlanmaktadır (Davis, 1985:24).



Şekil-1: Teknoloji Kabul Modeli

Kaynak: Davis, F. D., 1985. A technology acceptance model for empirically testing new enduser information systems: Theory and results. Doctoral Dissertation, Massachusetts Institute of Technology

Kullanıcıların yeni teknolojileri kabul etmesinin nedenlerinin ortaya konulmasında önemli bir açıklayıcı güce sahip olan Teknoloji Kabul Modeline (Dasgupta vd., 2002: 87; King ve He, 2006: 740; Lu vd., 2003:207) göre yeni bir teknolojiyi kabul etmek ve uyum göstermek sadece o teknolojinin teknik ve yönetsel özelliklerine bağlı değildir. Yeni bir teknolojiyi kabul etmek ve uyum göstermek aynı zamanda bu teknolojiyi kullanacak olan bireylerin kişisel özelliklerine, beklentilerine ve algılarına göre şekillenmektedir (Venkatesh ve Morris, 2000:116; Venkatesh ve Davis, 2000:186; Turan ve Khasawneh, 2008:272).

Yeni teknolojiyi kullanım davranışı dört aşamalı bir süreci içerir. Bu sürecin ilk aşamasında dışsal değişkenler vardır. İkinci aşamayı algılanan kullanım kolaylığı ve algılanan faydayı içeren inançlar oluşturur. Üçüncü aşama kullanıma yönelik tutumdur. Dördüncü ve son aşama ise davranış niyetidir. Böylece kullanım gerçekleşmektedir (Fishbein ve Ajzen, 1975; Chau ve Hu, 2002).

Dışsal değişkenleri temsil eden bireyin demografik özellikleri ve çevresi, görev tanımı, sistemin teknik özellikleri, eğitim seviyesi, kişisel yetenek ve beceriler ile iş tecrübesidir (Kim ve Chang, 2007:792; Legris vd., 2003:196).

Bilgi teknolojisi kullanımının esas belirleyicilerini, algılanan kullanım kolaylığı ve algılanan fayda oluşturur. Algılanan kullanım kolaylığı; kişinin belirli bir sistemi kullanırken fiziksel ve zihinsel çabaya gereksinim olmadığını algılama derecesidir (Davis, 1989: 320). Teknolojinin algılanan kullanım kolaylığı, hem algılanan faydayı ve hem de kullanıma yönelik tutumu etkiler (Yang ve Yoo, 2004:25). Bireyler yeni teknolojinin kullanımını kolay şekilde algıladıklarında sistemi kullanmakta daha istekli olacaktırlar (Saade ve Bahli, 2005:318). Algılanan fayda ise kişinin belirli

bir sistemi kullandığında iş performansını artıracığına olan inancına işaret eder (Gyampah ve Salam, 2004:733). Sistemin kolay öğrenilmesi sayesinde kullanım daha faydalı hale getirilebilir (Venkatesh ve Davis, 2000:187). Algılanan fayda doğrudan kullanıma yönelik tutumu ve kullanım için davranış niyetini etkiler. Algılanan fayda ve algılanan kullanım kolaylığı birlikte sistemi kullanıma yönelik tutum üzerine baskı yapar (Davis, 1989). Algılanan fayda ve kullanıma yönelik tutum doğrudan sistemin kullanımı için davranış niyetini etkiler (Chau ve Hu, 2002; Mathieson, 1991; Moon ve Kim, 2001; Shih, 2004; Özer ve Yılmaz, 2010; Özer vd., 2010). Kullanım için davranış niyeti; kişinin belirli bir davranışı sergileme olasılığıdır (Al-Gahtani ve King, 1999:278). Bireyin, davranışı gerçekleştirmeye ne kadar istekli olduğunu gösterir. Kullanım için davranış niyeti de tek başına güncel sistem kullanımını belirler (Jones ve Hubona, 2006:706). Kullanım bir davranıştır (Mathieson, 1991:173; Downing, 1999:204).

Alan literatüründe, teknoloji kabul modeli çerçevesinde bireylerin teknolojiyi kullanma davranışlarını araştıran bazı çalışmalara rastlanmaktadır. Tarcan, Varol, Kantarcı ve Fırlar (2012) yaptıkları çalışmada kişisel değerler ve kolaylaştırıcı şartlar bileşenlerini kullanarak genişlettikleri teknoloji kabul modelinin akademisyenlerin bilgi teknolojilerini kabul etme ve eğitimde kullanma davranışlarını açıkladığı sonucuna ulaşmışlardır. Wu, Hwang, Tsai ve Huang (2011), yaptıkları yarı deneysel çalışmada biyoteknoloji alanı ile ilgili eğitsel bir mobil iletişim ortamı geliştirmişler, teknoloji kabul modelinin katılımcıların bu ortamı kabul etme ve kullanma davranışlarını açıkladığını ve tasarlanan ortamın konuyu öğrenmelerine olumlu etkisinin olduğunu göstermişlerdir. Turan ve Çolakoğlu (2008) Adnan Menderes Üniversitesi öğretim elemanları üzerinde yaptıkları çalışmalarında Teknoloji Kabul Modeline kişisel normlar değişkenini ekleyerek akademisyenlerin bilgi teknolojilerini kabul etme ve eğitimde kullanma davranışlarını açıkladığı sonucuna ulaşmışlardır. Konuyla ilgili Ma, Andersson ve Streith (2005) tarafından yapılan bir başka araştırmada ise öğretmen adaylarının bilgisayarlara ilişkin kullanım kolaylığı ve kullanılabilirlik algılarının bilgisayarı kullanmaya yönelik niyetleri üzerinde büyük ölçüde etkili olduğu gösterilmiştir.

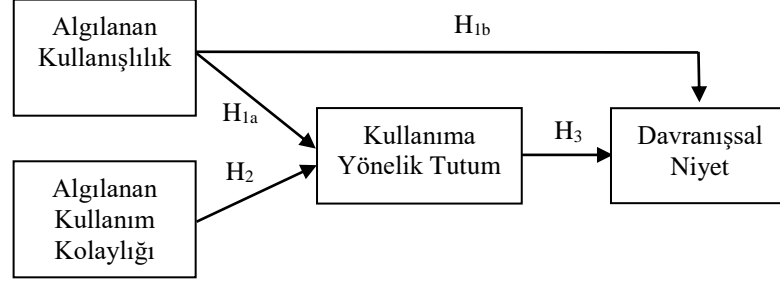
Literatürdeki bu çalışmalardan yola çıkarak muhasebe akademisyenlerinin uzaktan eğitimi kabulüne yönelik olarak aşağıda yer alan hipotezler geliştirilmiştir.

H_{1a}: Algılanan kullanılabilirlik, muhasebe akademisyenlerinin uzaktan eğitimi kullanımlarına yönelik tutumlarının oluşmasını pozitif etkiler.

H_{1b}: Algılanan kullanılabilirlik, muhasebe akademisyenlerinin uzaktan eğitim konusundaki davranışsal niyetlerini pozitif etkiler.

H₂: Algılanan kullanım kolaylığı, muhasebe akademisyenlerinin uzaktan eğitimi kullanımına yönelik tutumlarının oluşmasını pozitif etkiler.

H₃: Kullanıma yönelik tutum, muhasebe akademisyenlerinin uzaktan eğitim konusundaki davranışsal niyetlerini pozitif etkiler.



Şekil-2: Teorik Araştırma Modeli

3. ARAŞTIRMA YÖNTEMİ

3.1. Ölçeklerin Oluşturulması

Geliştirilmiş olan araştırma modelinin test edilebilmesi için ihtiyaç duyulan veri seti muhasebe akademisyenlerine uygulanan anket yardımıyla oluşturulmuştur. Araştırma modelinde yer alan değişkenlerin ölçümü ve katılımcıların bu değişkenlere ait algılarının belirlenmesi için uygulanan anketin oluşturulmasında, geçerlilik ve güvenilirlikleri daha önceki çalışmalarda onaylanmış ölçeklerden yararlanılmıştır. En küçük değer “kesinlikle katılmıyorum” ve en büyük değer “kesinlikle katılıyorum” algısına denk geldiği Likert tipi eşit aralıklı ölçüm şeklinin kullanıldığı ankette yer alan tüm ölçeklerde birden fazla ifade kullanılmış ve katılımcılardan bu ifadelere birden beşe kadar bir değer atamaları istenmiştir.

Tablo-2’de gösterilen çalışmalarda ölçeklerden yararlanılarak oluşturulan anket formunda muhasebe akademisyenlerine ayrıca cinsiyetleri, akademik unvanları, uzaktan eğitim yöntemi ile ilgili tecrübeleri ve uzaktan eğitim yöntemi ile hangi dersleri verebilecekleri yönünde sorular bulunmaktadır.

Tablo-2: Değişkenler ve Ölçeklerin Oluşturulmasında Yararlanılan Çalışmalar

Değişkenin Adı	Tanımı	İfade Sayısı	Ölçeğin Oluşturulmasında Yararlanılan Çalışmalar
Algılanan Kullanışlılık	Bireyin uzaktan eğitim yöntemini kullanmasının, kendisine sağlayacağı performans artışı ile ilgili olumlu ya da olumsuz değerlendirmeleridir.	6	Ölçekteki 5 ifade Ursavaş vd. (2014)'den faydalanılarak, 1 ifade de tarafımızdan geliştirildi.
Algılanan Kullanım Kolaylığı	Bireyin uzaktan eğitim yöntemini çaba sarf etmeden kullanabileceğine inanması ile ilgili olumlu ya da olumsuz değerlendirmeleridir.	5	Ölçekteki 5 ifade Ursavaş vd. (2014)'den faydalanılarak geliştirildi.
Kullanıma Yönelik Tutum	Bireyin uzaktan eğitim yöntemini kullanmasına yönelik olumlu ya da olumsuz değerlendirmeleridir.	5	Ölçekteki 3 ifade için Ursavaş vd. (2014)'den faydalanılarak, 2 ifade de tarafımızdan geliştirildi.
Davranışsal Niyet	Bireyin uzaktan eğitimi kullanma davranışının bir ölçüsüdür.	7	Ölçekteki 4 ifade Ursavaş vd. (2014)'den, 3 ifade ise Özer ve Yılmaz (2011)'den faydalanılarak geliştirildi.

3.2. Araştırma Evreni, Örneklem ve Verilerin Toplanması

Bu çalışmanın evrenini, Türkiye'deki devlet ve vakıf üniversitelerinde muhasebe dersleri veren akademisyenler oluşturmaktadır. Ankete katılan tüm muhasebe akademisyenleri uzaktan eğitim konusunda bilgi sahibidir. Geliştirilmiş olan araştırma modelinin test edilmesinde kullanılan veri seti, Marmara bölgesinde tesadüfi örnekleme yöntemiyle belirlenmiş 100 muhasebe öğretim üyesine e-posta yoluyla uygulanan anket ile oluşturulmuştur. E-postalara cevap veren anket sayısı 80 olarak gerçekleşmiştir. Bu çalışmada %80 (80/100) olarak gerçekleşen yanıt oranı anket çalışmaları için oldukça yüksek bir oran olarak kabul edilmektedir (Babbie,1990:262). Bu anketlerden 2 tanesi eksik doldurulma ve güvenilir olmadığı gerekçeleriyle elenmiş, kalan 78 anket analizlerde kullanılmak üzere veri tabanı oluşturulmasında kullanılmıştır.

Anketi cevaplayan muhasebe akademisyenlerinin %15,4'ü Prof. Dr., %23,1'i Doç. Dr. ve %61,5'i de Yrd. Doç. Dr. ünvanına sahip olduklarını belirtmişlerdir. Cinsiyet bakımından da katılımcıların %69,2'si erkek, %30,8'i de kadınlardan oluşmaktadır. Daha önce uzaktan eğitim veren akademisyenlerin oranı %38,5 iken mesleki teorik derslerin uzaktan eğitim ile verilebileceğini düşünen muhasebe akademisyenlerinin oranı da %76,9'dur. Örneklemi oluşturan muhasebe akademisyenlerinin demografik

özellikleri ile uzaktan eğitim konusundaki düşüncelerine ilişkin bilgiler Tablo 3'te verilmiştir.

Tablo-3: Muhasebe Akademisyenlerinin Demografik Özellikleri ve Uzaktan Eğitim Konusundaki Düşüncelerine İlişkin Bilgiler

Özellikler	Frekans	%	Uzaktan Eğitim Düşüncesi	Frekans	%
<u>Akademik Ünvan</u>			<u>Uzaktan Eğitim Verme Durumu</u>		
Prof. Dr.	12	15,4	Evet	30	38,5
Doç. Dr.	18	23,1	Hayır	48	61,5
Yrd. Doç. Dr.	48	61,5	Toplam	78	100
Toplam	78	100	<u>Hangi Derslerin Verilebileceği</u>		
			Mesleki Teorik Dersler	60	76,9
<u>Cinsiyet</u>			Ortak Zorunlu Dersler	12	15,4
Erkek	54	69,2	Diğer	6	7,7
Kadın	24	30,8	Toplam	78	100
Toplam	78	100			

4. BULGULAR

Verilerin analizinde WarpPLS5.0 istatistik programı aracılığıyla yapısal eşitlik modeli kullanılmıştır. Program yardımıyla faktör analizi, güvenilirlik testleri, korelasyon ve araştırma modelinin testini içeren regresyon analizleri yapılmıştır.

4.1. Analizler

Araştırma modelinde yer alan bağımlı ve bağımsız değişkenler arasındaki ilişkiler, karmaşık bir araştırma problemini tek bir süreçte, sistematik ve kapsamlı bir şekilde ele almayı sağlayan (Anderson ve Gerbing, 1988:411) Yapısal Eşitlik Modellemesi (YEM) yöntemi kullanılarak analiz edilmiştir. Özellikle örneklemin küçük olduğu durumlarda ise kısmi en küçük kareler (PLS) tabanlı yapısal eşitlik modellemesi (YEM), kovaryans tabanlı modellere göre daha iyi sonuçlar verdiği için bu araştırma modelini test etmek için kısmi en küçük kareler (PLS) tabanlı Yapısal Eşitlik Modellemesi (YEM) yöntemi kullanılmıştır (Sarıoğlu, 2017:87).

Analiz sırasında PLS tabanlı YEM yazılımı olan WarpPLS 5.0 kullanılmış, böylece gizli değişkenler arasındaki doğrusal olmayan ilişkiler de dikkate alınmıştır (Kock, 2015:33).

Modelin uyumunu ve kalite göstergelerini değerlendirmek için hesaplanan uyum ve kalite göstergeleri Tablo 4'te görülmektedir.

Tablo-4: Uyum İyiliği Kalitesine İlişkin İstatistikler

Kriter	Değer	Kabul edilebilirlik
Ortalama Yol Katsayısı (APC)	0.516	P<0.001
Ortalama R-kare (ARS)	0.799	P<0.001
Ortalama Düzeltilmiş R-kare	0.794	P<0.001
Ortalama Blok VIF (AVIF)	1.1710	AVIF≤ 3.3 olması idealdir. Ancak, AVIF≤ 5 ise kabul edilebilir.
Ortalama Tam Doğrusallık VIF (AFVIF)	3.942	AFVIF≤ 3.3 olması idealdir. Ancak, AFVIF≤ 5 ise kabul edilebilir.
Tenenhaus GoF (GoF)	0.736	GoF≥0.1 ise küçük; GoF≥0.25 ise orta, GoF≥ 0.36 ise büyük.
Sympson'un paradoks oranı (SPR)	1.000	SPR=1 olması idealdir. Ancak, SPR≥ 0.7 ise kabul edilebilir.
R-Kare Katkı Oranı (RSCR)	1.000	RSCR=1 olması idealdir. Ancak, RSCR≥ 0.9 ise kabul edilebilir.
Nedensellik Problemi Göstergesi (SSR)	1.000	SSR≥ 0.7 ise kabul edilebilir.
İki değişkenli doğrusal olmayan katsayıların ortalama R ² oranı (NLBCDR)	0.750	NLBCDR≥ 0.7 ise kabul edilebilir

Modelin Tablo-4'te gösterilen uyum ve kalite iyiliği göstergelerinin ideal uyuma işaret ettiği görülmektedir (Kock, 2015: 51).

4.2. Güvenirlilik Analizi

Yapısal Eşitlik Modelleri için geliştirilen araştırma hipotezlerinin, etkin bir şekilde test edilmesi için araştırma verilerine geçerlilik ve güvenilirlik analizlerinin yapılması tavsiye edilir (Kline,1998). Ölçeklerin güvenilirlikleri Bagozzi ve Yi (1988) tarafından kullanılan analiz yöntemi ile tespit edilerek sonuçları Tablo 5'te verilmiştir.

Tablo-5: Güvenirlilik Analizi Sonuçları

	AK	AKK	KYT	DN
Birleşik Güvenirlilik Katsayısı (CRC)	0,930	0,768	0,920	0,955
Cronbach's Alpha	0,897	0,689	0,887	0,944
Ayıklanmış Ortalama Varyans (AVE)	0,772	0,555	0,702	0,781
AK: Algılanan Kullanışlılık, AKK: Algılanan Kullanım Kolaylığı, KYT: Kullanıma Yönelik Tutum DN: Davranışsal Niyeti ifade etmektedir.				

Tablo-5'teki analiz sonuçlarının güven sınırları içinde olduğu görülmektedir. Teknoloji Kabul Modeli ile ilgili olarak hazırlanan ankette kullanılan ifadelerin araştırmaya katılan denekler tarafından yeterli şekilde anlaşılıp anlaşılmadığını (Kock, 2012:69) ve değişkenlere ait ölçeklerin birbirleriyle yeterli bir korelasyona sahip olup olmadıklarını gösteren ölçek güvenilirliği, Composite Reliability (CR) ve Cronbach's alpha katsayıları kullanılarak değerlendirilmiştir.

Ölçeklerin güvenilir kabul edilebilmesi için, CRC ve Cronbach's alpha katsayılarının 0.70 değerinden büyük olması gerekmektedir (Fornell ve Larcker, 1981). Soru sayısına bağlı olarak yükselebilen bu değerler, hem keşifsel araştırmalarda hem de az sayıda ifadenin yer aldığı ölçeklerde 0.7'nin altında da olabilmektedir (Hair et al., 2010:123). Tablo 5 incelendiğinde Composite reliability katsayılarının 0,70 değerinden büyük olduğu, Cronbach's alpha katsayısının ise sadece algılanan kullanım kolaylığı faktörü için 0,689 olduğu görülmektedir. Nunnally ve Bernstein (1994) Cronbach's alpha katsayısı için 0,60 değerinin de kabul edilebilir bir değer olduğunu ifade etmektedirler. Chiang ve Hsieh (2012) ve Karatepe (2006), AVE değerinin 0.50 ve üzerinde olması gerektiğini ifade etmektedir. Tablo 5'te gösterilen tüm değişkenlere ait AVE katsayıları % 50'nin üzerinde bulunmaktadır. Ölçeklerin güvenilirliğine ilişkin Tablo 5'te yer alan üç katsayı ile ilgili analiz sonuçları, ölçeklerin bir bütün olarak yeterli güvenilirliğe sahip olduklarını göstermektedir.

4.3. Geçerlilik Analizi

Değişkenler arasındaki ilişkiye dair daha önce saptanan bir hipotezin test edilmesi amacıyla yönelik olarak geçerlik analizi yapılır (Özçelik,1981). Kock (2013), faktör analizi sonucunda bulunacak P değeri ile faktör katsayısı olarak da isimlendirilen faktör yükü değerlerinin araştırmanın yapısal geçerliliği konusunda referans olacak değerleri verdiğini belirtmektedir. Faktör analizi sonucunda bulunacak P değerlerinin anlamlı olması ve madde yüklerinin değerinin 0,30 değerine eşit ya da yüksek çıkması ölçek için yapısal geçerliliğin sağlandığını göstermektedir (Tinsley ve Tinsley, 1987). İşaretine bakılmaksızın faktör yükünün 0.60 ve üstü olması istenen bir durumdur ve bu durumdaki yük değeri "yüksek" kabul edilir. Faktör yükünün 0.30 ile 0.59 arasında olması durumunda ise yük değeri "orta" düzeyde bir büyüklük olarak kabul edilir ve faktör analizi sırasında, söz konusu aralıkta bir değere sahip olan ifadeyi faktör analizinden çıkartmada önem taşır (Eroğlu, 2003). Tablo 6'daki sonuçlar incelendiğinde faktör yüklerinin önerilen eşik değerlerin üzerinde olduğu görülmektedir.

Tablo-6: Faktör Analizi Sonuçları

Faktörler ve Madde Yükleri *						
	(KYT)	(DN)	(AKK)	(AK)	Standart Hata	P-value
KYT1	0.836	0.455	-0.233	-0.215	0,077	<0.001
KYT2	0.564	0.141	-0.324	-0.394	0,183	<0.001
KYT3	0.927	-0.091	-0.055	-0.057	0,094	<0.001
KYT4	0.906	-0.304	0.320	0.193	0,075	<0.001
KYT5	0.901	-0.111	0.153	0.310	0,078	<0.001
DN1	-0.533	0.867	-0.066	0.603	0,066	<0.001
DN2	-0.426	0.892	0.133	0.577	0,065	<0.001
DN3	-0.048	0.900	-0.158	0.038	0,072	<0.001
DN4	0.596	0.907	-0.198	-0.496	0,067	<0.001
DN5	0.261	0.845	0.194	-0.378	0,076	<0.001
DN6	0.139	0.890	0.108	-0.340	0,077	<0.001
AKK4	-0.242	0.189	0.796	0.195	0,118	<0.001
AKK5	-0.752	0.805	0.669	-0.284	0,353	<0.001
AKK2	0.110	-0.190	0.772	0.337	0,153	<0.001
AK1	-0.263	-0.037	0.174	0.955	0,050	<0.001
AK2	0.965	0.117	-0.401	0.703	0,199	<0.001
AK3	-0.293	0.192	-0.092	0.929	0,053	<0.001
AK4	-0.171	-0.250	0.223	0.904	0,069	<0.001

*Sonuçlar WarpPLS analizi ile elde edilmiştir.
AK: Algılanan Kullanışlılık, **AKK:** Algılanan Kullanım Kolaylığı, **KYT:** Kullanıma Yönelik Tutum **DN:** Davranışsal Niyet

4.4. Korelasyon Analizi

Araştırma modelinde yer alan değişkenlere ait ortalamalar, standart sapmalar ve korelasyon analizi sonuçları Tablo 7’de verilmiştir.

Tablo-7: Korelasyon Değerleri ve Temel İstatistikler

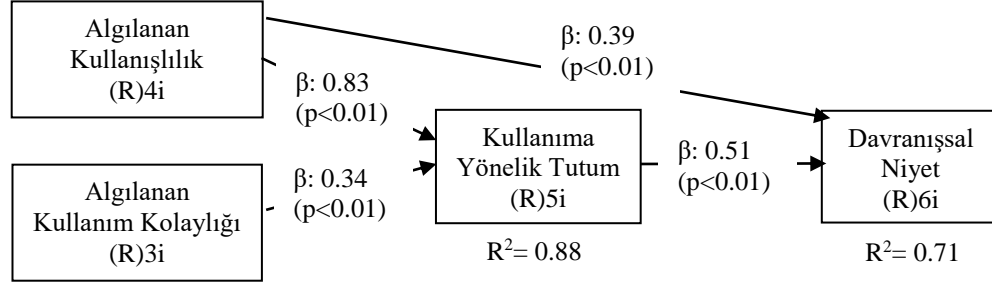
	AK	AKK	KYT	DN	Ort.	S.S
Algılanan Kullanışlılık	1,00				3,086	0,888
Algılanan Kullanım Kolaylığı	,941**	1,00			3,403	0,837
Kullanıma Yönelik Tutum	,851**	,855**	1,00		3,150	1,026
Davranışsal Niyet	,753**	,660**	,745**	1,00	2,937	1,174

N=78; ** 0.01 düzeyinde anlamlı (İki yönlü). **AK:** Algılanan Kullanışlılık, **AKK:** Algılanan Kullanım Kolaylığı, **KYT:** Kullanıma Yönelik Tutum, **DN:** Davranışsal Niyet

İki değişken arasındaki ilişkinin derecesini ve yönünü belirleyen korelasyon analizinin sonuçları, modelde yer alan tüm değişkenler arasında istatistiksel olarak anlamlı ve pozitif yönlü bir ilişkinin olduğu göstermektedir.

5. BULGULAR VE YORUM

Modelin değişkenleri arasındaki ilişkileri ortaya koymak için yapılan Yapısal Eşitlik Modeli sonuçları Şekil-3'te gösterilmiştir.



Şekil-3: Yapısal Eşitlik Analizi Sonuçları

Algılanan kullanılabilirliğin ve algılanan kullanım kolaylığının kullanıma yönelik tutum ile algılanan kullanılabilirliğin ve kullanıma yönelik tutumun davranışsal niyet üzerindeki etkisine yönelik yapılan WarpPLS uygulamasından alınan regresyon analizi sonuçları Tablo 8'de verilmiştir.

Tablo-8: Yol Katsayıları ve P değerleri

Hipotezler	Yol	Yol Katsayısı	P Değerleri	Sonuç
H _{1a}	AK → KYT	β: 0.83	p<0.01	Desteklendi
H _{1b}	AK → DN	β: 0.39	p<0.01	Desteklendi
H ₂	AKK → KYT	β: 0.34	p<0.01	Desteklendi
H ₃	KYT → DN	β: 0.51	p<0.01	Desteklendi

AK: Algılanan Kullanışlılık, AKK: Algılanan Kullanım Kolaylığı, KYT: Kullanıma Yönelik Tutum, DN: Davranışsal Niyet

Analiz sonuçlarına göre algılanan kullanılabilirlik ile kullanıma yönelik tutum arasında ($\beta=0.83$, $p<0.01$) istatistiksel olarak önemli ve pozitif bir etkisi bulunmaktadır (H_{1a} desteklendi). Yani algılanan kullanılabilirliğin, kullanıma yönelik tutum üzerinde pozitif bir etkisi bulunmaktadır. Muhasebe öğretim üyelerinin uzaktan eğitimi kullanışlı olarak algılama düzeyleri arttıkça uzaktan eğitim kullanımına yönelik tutumları da ortaya çıkmaktadır. Algılanan kullanılabilirliğin davranışsal niyet üzerinde pozitif bir etkisi olduğunun öne sürüldüğü H_{1b} hipotezi için elde edilen bulgular ($\beta=0.39$, $p<0.01$), H_{1b} hipotezinin desteklendiğini ortaya koymaktadır. Bu bulgulara göre algılanan kullanılabilirlik, davranışsal niyeti istatistiksel olarak önemli ve

pozitif bir şekilde etkilemektedir. Muhasebe öğretim üyelerinin uzaktan eğitimi kullanışlı olarak algılama düzeyleri arttıkça uzaktan eğitim konusunda davranışsal niyetleri oluşmaktadır.

Algılanan kullanım kolaylığının kullanıma yönelik tutum üzerindeki pozitif etkisi olduğunu öne süren H₂ hipotezi için yapılan analizin sonucu ortaya çıkan yol katsayısının değeri ($\beta=0.34$, $p<0.01$) pozitif ve istatistiksel olarak anlamlıdır. Bu sonuca göre algılanan kullanım kolaylığının kullanıma yönelik tutum üzerinde pozitif bir etkisi bulunmaktadır (H₂ desteklendi). Muhasebe öğretim üyelerinin muhasebe eğitiminde uzaktan eğitim yönteminin kullanımını kolay algılamaları, uzaktan eğitimi kullanmaları yönündeki tutumlarını olumlu yönde etkilemektedir.

Kullanıma yönelik tutumun, davranışsal niyet üzerinde pozitif etkisi olduğunu ifade eden H₃ hipotezi için yapılan analizler, kullanıma yönelik tutumun davranışsal niyet üzerinde ($\beta=0.51$, $p<0.01$) istatistiksel olarak anlamlı ve pozitif bir etkisinin olduğunu göstermektedir (H₃ desteklendi). Bu bulgu, muhasebe öğretim üyelerinde uzaktan eğitimi kullanmaya yönelik tutumlarının oluşması durumunda, muhasebe eğitiminde uzaktan eğitim yöntemini kullanma konusunda niyetli davranacaklarını ortaya koymaktadır.

6. SONUÇ

Bilgi teknolojileri kullanılarak gerçekleştirilen uzaktan eğitim modeli kullanımı, son yıllarda giderek artmakta ve kolay erişim sayesinde öğrenmeyi desteklemektedir. Bu eğitim modelinin verimliliği ve etkinliği, akademisyenlerin yeni teknolojileri “kabul etmelerine” ve “kullanmaya açık” olmalarına bağlı olacaktır. Bu çalışmada muhasebe akademisyenlerinin, muhasebe eğitiminde uzaktan eğitim uygulamalarını kabullerini etkileyen faktörlerin Teknoloji Kabul Modeli çerçevesinde ortaya konması amaçlanmaktadır. Çalışmadan elde edilen bulgulara göre akademisyenlerin %38,5’i uzaktan eğitim modelinde ders verdiklerini %61,5’i ise, gelecekte bu eğitim modelinde ders vermeyi düşündüklerini ifade etmişlerdir.

Bilgi teknolojisi ürünlerinin kullanımına karşı olumlu veya olumsuz tutumların varlığı her alanda olduğu gibi eğitim alanında da görülmektedir. Bu çalışmayla muhasebe akademisyenlerinin uzaktan eğitim modelinin kullanımına yönelik davranışları Teknoloji Kabul Modeli kullanılarak belirlenmeye çalışılmıştır. Devlet ve vakıf üniversitelerinde görev yapan 78 muhasebe öğretim üyesine yapılan anket çalışmasıyla elde edilen verilerin analiz sonuçları, Teknoloji Kabul Modelinin muhasebe akademisyenlerinin uzaktan eğitim modeli kullanımı davranışının tahmininde kullanılabileceğini göstermektedir. Yapılan analizlerden elde edilen bulgular, (1) algılanan kullanışlılığın ve algılanan kullanım kolaylığı değişkenlerinin uzaktan

eğitim modeli kullanımına yönelik tutum üzerinde pozitif ve istatistiksel olarak anlamlı bir etkiye sahip olduğunu göstermektedir. Bu sonuç muhasebe akademisyenlerinin uzaktan eğitim modelini kendileri için kullanışlı ve kolay uygulanabilir olarak algılamaları durumunda kendilerinde uzaktan eğitim modelini kullanım yönünde tutum oluşturacaklarını ve bu konuda herhangi bir şekilde direnç göstermeyeceklerini göstermektedir. Ortaya çıkan bu sonuç Davis (1989), Chau ve Hu (2002), Mathieson (1991), Moon ve Kim (2001), Shih (2004), Özer ve Yılmaz (2010) ile Özer vd., (2010)'nin bulguları ile örtüşmektedir. Başka bir sonuç ise, (2) algılanan kullanışlılık ve kullanıma yönelik tutumun davranışa yönelik niyet üzerinde pozitif ve istatistiki olarak anlamlı bir etkisinin olduğudur. Bunun sonucunda muhasebe akademisyenleri uzaktan eğitim modelini kullanışlı olarak algıladıklarında ve kullanıma yönelik olumlu yönde tutum oluşturdıklarında uzaktan eğitim modelini kullanma yönünde niyete dönüştüreceklerdir. Bulgular Davis'in (1989) algılanan faydanın davranış niyeti üzerinde güçlü etkiye sahip olduğu sonucunu desteklemektedir. Aynı zamanda kullanıma yönelik tutumun davranışa yönelik niyet üzerindeki etkisi (Gyampah ve Salam, 2004; Chau ve Hu, 2002; Mathieson, 1991; Moon ve Kim, 2001; Shih, 2004; Özer ve Yılmaz, 2010; Özer vd., 2010) önemli sayıdaki araştırmanın sonuçlarını desteklemektedir.

KAYNAKÇA

- Acun, R. (1998). Bilim, Bilgi Teknolojisi ve Türkiye. *Milli Kültürler ve Küreselleşme*, 83-92.
- Ağır, F., Gür, H ve Okçu, A. (2007). Uzaktan Eğitime Karşı Tutum Ölçeği Geliştirmesine Yönelik Geçerlik ve Güvenirlik Çalışması. *e-Journal of New World Sciences Academy*, 3(2), 128-139.
- Akça, Y. ve Özer, G. (2012). Teknoloji Kabul Modeli'nin Kurumsal Kaynak Planlaması Uygulamalarında Kullanılması. *Business and Economics Research Journal*, 3 (2), 79-96.
- Al, U., Madran, R.O. (2004). Web Tabanlı Uzaktan Eğitim Sistemleri: Sahip Olması Gereken Özellikler ve Standartlar, *Bilgi Dünyası*, 5(2), 259-271.
- Albrecht, W. S. ve Sack, R.J. (2000). Accounting Education: Charting the Course Through A Perilous, *Accounting Education Series*, 16, 1-72.
- Al-Gahtani, S.S. ve King, M. (1999). Attitudes, Satisfaction and Usage: Factors Contributing to Each in the Acceptance of Information Technology, *Behaviour & Information Technology*, 18(4), 277-297.

- Allen, I. E. ve Seaman, J. (2006). Growing by Degrees: Online Education in the United States, 2005. Retrieved May 15
- Altıparmak, M., Kurt, İ. D. ve Kapıdere, M. (2011). E-Öğrenme ve Uzaktan Eğitimde Açık Kaynak Kodlu Öğrenme Yönetim Sistemleri, Akademik Bilişim'11 - XIII. Akademik Bilişim Konferansı Bildirileri 2-4 Şubat 2011 İnönü Üniversitesi, Malatya.
- Anderson, J. C. ve Gerbing, D. W. (1988). Structural Equation Modeling in Practice: A Review and Recommended Two-Step Approach, *Psychological Bulletin*, 103, 411-423.
- Apostolou, B., Dorminey, J. W., Hassell, J. M., ve Rebele, J. E. (2017). Accounting education literature review (2016). *Journal of Accounting Education*, 39, 1-31.
- Apostolou, B., Dorminey, J. W., Hassell, J. M., ve Rebele, J. E. (2015). Accounting education literature review (2013-2014). *Journal of Accounting Education*, 33, 69-127.
- Apostolou, B., Dorminey, J. W., Hassell, J. M., ve Rebele, J. E. (2010). Accounting education literature review (2006-2009). *Journal of Accounting Education*, 28, 145-197.
- Arat, T. ve Bakan, Ö. (2011). Uzaktan Eğitim ve Uygulamaları. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler MYO Dergisi*, 14(1-2), 363-374.
- Arsoy, A.P., Bora, T. ve Selimoğlu, S. (2014). Muhasebe Eğitimindeki Bilgi, Beceri ve Eğitim Tekniklerinin Gerekliliklerine İlişkin Beklentiler: Türkiye'deki Akademisyenlere ve Meslek Mensuplarına Yönelik Bir Araştırma *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 10(23), 121-136
- Ateş, Ö.T. (2014). Yükseköğretimde Uzaktan Eğitimin Sayısal Verilerle Değerlendirilmesi, *Bayburt Üniversitesi Eğitim Fakültesi Dergisi*, 9(1), 22-40.
- Aydın, C. H. (2011). Açık ve Uzaktan Öğrenme: Öğrenci Adaylarının Bakış Açısı. Ankara: Pegem Akademi
- Ayyıldız, S.Ü., Günlük, M ve Erbey S.N. (2006). Muhasebe Öğretim Elemanlarının Uzaktan Eğitim ve Uzaktan Muhasebe Eğitimine Yönelik Tutumları Üzerine Bir Araştırma, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 32, 1-14.
- Babbie, E.R. (1990). Survey Research Methods, (2nd ed.), Wadsworth Pub. Co., Belmont, CA.
- Bagozzi, R. P. ve Yi, Y. (1988), On the Evaluation of Structural Equation Models, *Journal of the Academy of Marketing Science*, 16(2), 74-94.

- Barker, R. T. ve Holley, C. L. (1996). Interactive Distance Learning: Perspective and Thoughts, *Business Communication Quarterly*, 59, 88-97.
- Bilginoğlu, F. (1996). İşletmelerde Maliyet-Karın Planlanması ve Kontrolü (Mühendisler İçin), İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Yayın No:265.
- Bryant, S. M., Kahle, J. B., ve Schafer, B. A. (2005). Distance Education: A Review of Contemporary Literature. *Issues in Accounting Education*, 20(3), 255-272
- Burke, J.A., (2001). Collaborative Accounting Problem Solving via Group Support Systems in A Face-to-Face Versus Distant Learning Environment, *Information Technology, Learning and Performance Journal*, 19(2), 1-19.
- Byrne M, ve Flood B. (2003). Defining The Present and Shaping The Future: The Changing Nature of Accounting Education In Ireland. *Journal of Accounting Education*, 21, 197-213
- Chau, P.Y.K. ve Hu, P.J.H. (2002). Investigating Healthcare Professionals' Decision to Accept Telemedicine Technology: An Empirical Test of Competing Theories, *Information and Management*, 39(4), 297-311.
- Chen, C., ve Jones, K. (2007). Blended learning vs. traditional classroom settings: Assessing effectiveness and student perceptions in an MBA accounting course, *The Journal of Educators Online*, 4 (1), 1-15.
- Chen, D. ve Guo, W. (2005). Distance learning in China, *Journal of Distance Education Technology*, 3(4),1-5.
- Chiang C.F. ve Hsieh T.S. (2012). The Impacts of Perceived Organizational Support and Psychological Empowerment on Job Performance: The Mediating Effects of Organizational Citizenship Behaviour, *International Journal of Hospitality Management*, 31, 180-190.
- Clemons, E. K. ve Lorin M. H. (2000). The Internet and the Future of Financial Services: Transparency, Differential Pricing and Disintermediation. Center for Financial Institutions Working Papers 00-35:4, Wharton School Center for Financial Institutions, University of Pennsylvania.
- Collins A. (2000). Accountants as Custodians of Information and Knowledge. *Accountancy Ireland*, 32(4), 16-7.
- Çukacı, Y. C. ve Elagöz, İ. (2006). Muhasebe Derslerinde Kullanılan Öğretim Yöntemleri ile Öğrenme Stillerinin İlişkisinin Ortaya Konulması ve Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesinde Bir Uygulama, *Dokuz Eylül Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 21(1), 147-164.
- Dasgupta, S., Granger, M. ve McGarry, N. (2002). User Acceptance of E-collaboration Technology: An Extension of the Technology Acceptance Model, *Group Decision and Negotiation*, 11, 87-100.

- Davis, F.D. (1989). Perceived Usefulness, Perceived Ease of Use and User Acceptance of Information Technology, *MIS Quarterly*, 13(3), 319-339.
- Davis, F. D., 1985. A technology acceptance model for empirically testing new enduser information systems: Theory and results. Doctoral Dissertation, Massachusetts Institute of Technology.
- Davis, F.D., Bagozzi, R.P. ve Warshaw, P.R. (1989). User Acceptance of Computer Technology: A Comparison of Two Theoretical Models, *Management Science*, 35(8), 982-1003.
- Demir, K. ve Akpınar, E. (2016). Mobil Öğrenmeye Yönelik Tutum Ölçeği Geliştirme Çalışması. *Eğitim Teknolojisi Kuram ve Uygulama*, 6(1), 59-79.
- Demiralay, R., Bayır, E. A., ve Gelibolu, M. F. (2016). Öğrencilerin Bireysel Yenilikçilik Özellikleri İle Çevrimiçi Öğrenmeye Hazır Bulunuşlukları İlişkisinin İncelenmesi, *Eğitim ve Öğretim Araştırmaları Dergisi*, 5(1), 161-168.
- Downing, C.E. (1999). System Usage Behavior As A Proxy for User Satisfaction: An Empirical Investigation, *Information & Management*, 35, 203-216.
- Erdoğan, M. (2000). Teknolojik Gelişmelerin Muhasebe ve Muhasebe Eğitimine Etkileri (Rapor), *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Aralık.
- Eroğlu, E. (2003). Toplam Kalite Yönetimi Uygulamalarının Yapısal Eşitlik Modeli ile Analizi (Doktora Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Sayısal Yöntemler Bilim Dalı, İstanbul
- Fishbein, M., ve Ajzen, I. (1975). Belief, Attitude, Intention, and Behavior: An Introduction to Theory and Research. Reading, MA: Addison-Wesley.
- Fornell, C. ve Larcker, D. F. (1981). Evaluating Structural Equation Models with Unobservable Variables and Measurement Error: Algebra and Statistics, *Journal of Marketing Research*, 18(3), 382-388.
- Gagne, M., ve Shepherd, M. G. (2001). Distance learning in accounting: A comparison between distance and traditional graduate accounting class. *The Journal*, 28(9), 58-64.
- Gök, B. (2011). Uzaktan Eğitimde Görev Alan Öğretim Elemanlarının Uzaktan Eğitim Algısı (Yüksek Lisans Tezi), Gazi Üniversitesi, Bilişim Enstitüsü, Yönetim Bilişim Sistemleri Ana Bilim Dalı, Ankara
- Greenstein, M., ve Mckee T. E. (2004). Assurance practitioners' and educators' self-perceived IT knowledge level: an empirical assessment. *International Journal of Accounting Information Systems*, 5(2), 213-243.

Gyampah, K.A. ve Salam, A.F. (2004). An Extension of the Technology Acceptance Model in an ERP Implementation Environment, *Information & Management*, 41, 731-745.

Horzum, M. B. (2003), Sakarya Üniversitesi Eğitim Fakültesinde Görev Yapan Öğretim Elemanlarının İnternet Destekli Eğitime Yönelik Düşünceleri. *Sakarya Üniversitesi Eğitim Fakültesi Dergisi*, 6, 246-262.

Jones, K., ve Chen, C. (2008). Blended learning in a graduate accounting course: Student satisfaction and course design issues, *The Accounting Educators' Journal*, 18, 15-28.

Jones, A.B. ve Hubona, G.S. (2006). The Mediation of External Variables in the Technology Acceptance Model, *Information & Management*, 43, 706-717.

Karatepe, O.M. (2006). Customer Complaints and Organizational Responses: The Effects of Complaints' Perceptions of Justice on Satisfaction and Loyalty, *International Journal of Hospitality Management*, 25(1), 69-90.

Kızıl C., Şeker Ş.E., Bozan D. (2014). Bilgi Teknolojileri ve Bilgisayar Kullanımının Öğrencilerin Muhasebe Dersindeki Başarısına Etkisi, *Alphanumeric Journal*, 2, 77-97.

Kim, D. ve Chang, H. (2007). Key Functional Characteristics in Designing and Operating Health Information Websites for User Satisfaction: An Application of the Extended Technology Acceptance Model, *International Journal of Medical Informatics*, 76, 790-800.

King, W.R. ve He, J. (2006). A Meta Analysis of the Technology Acceptance Model, *Information & Management*, 43, 740-755.

Kline, R.B. (1998). Principles and Practice of Structural Equation Modeling, Guilford Press, New York.

Kock, N. (2012). WarpPLS 3.0 User Manual, ScriptWarp Systems, Laredo, TX, USA.

Kock, N. (2013). Using WarpPLS in E-collaboration Studies: What If I Have Only One Group and One Condition, *International Journal of e-Collaboration*, 9(3), 1-12.

Kock, N. (2015). WarpPLS 5.0 User Manual, Texas: ScriptWarp Systems.

Koçdar, S. ve Doğan, T. G. (2015). Türkiye'deki Açık ve Uzaktan Öğrenme Programlarının Bir Analizi: Eğilimler ve Öneriler, *Eğitim ve Öğretim Araştırmaları Dergisi*, 4(4), 23-36.

Kurt, M. (2015). The Teachers Research Self Efficacy and Attitudes Towards Scientific Research Based on Different Parameters: A Case Study of Agri Province, *Educational Research and Reviews*, 10(14), 1922-1929.

- Legris, P., Ingham, J. ve Collette, P. (2003). Why Do People Use Information Technology? A Critical Review of the Technology Acceptance Model, *Information & Management*, 40, 191-204.
- Lu, J., Yu, C.S.; Liu, C. ve Yao, J.E. (2003). Technology Acceptance Model for Wireless Internet, *Internet Research*, 13(3), 206-222.
- Ma, W.W.K., Andersson, R. ve Streith, K.O. (2005). Examining User Acceptance of Computer Technology: An Empirical Study of Student Teachers, *Journal of Computer Assisted Learning*, 21(6), 387-395.
- Mathieson, K. (1991). Predicting User Intentions: Comparing the Technology Acceptance Model with the Theory of Planned Behavior, *Information Systems Research*, 2(3), 173-191.
- Moon, J.W. ve Kim, Y.G. (2001). Extending the TAM for a World-Wide-Web Context, *Information & Management*, 38(4), 217-230.
- Moore, M. G. ve Kearsley, G. (2012). Distance Education: A Systems View of Online Learning (3. Baskı). New York: Cengage.
- Motiwalla, L., Tello, S., (2000). Distance Learning on the Internet: An Exploratory Study, *The Internet and Higher Education*, (4), 253-264.
- Nielsen, H.D. (1997) Quality assessment and quality assurance in distance teacher education, *Distance Education*, 18(2), 284-317.
- Nunnally, J. ve Bernstein, I. (1994). Psychometric Theory, (3rd Ed.) New York: McGraw-Hill. Oliva, T. A.
- Özçelik, D.A. (1981). Araştırma Teknikleri: Düzenleme ve Analiz, Ankara: ÖSYM-Eğitim Yayınları 4.
- Özden, M.Y. (2004). Türkiye 2. Bilişim Şurası Eğitim Çalışma Grubu Taslak Rapor. 10 Şubat 2016 tarihinde <http://guide.ceit.metu.edu.tr/tbs/EgitimCalismaGrubuTaslakRaporuMYO.pdf> adresinden erişilmiştir
- Özer, G. ve Yılmaz, E. (2010). Mantıklı Eylem Teorisi (MET) ile Muhasebecilerin Bilgi Teknolojisi Kullanımına Yönelik Bir Uygulama, *İktisat İşletme ve Finans*, 25 (290), 65-88.
- Özer, G. ve Yılmaz, E. (2011). Comparison of the Theory of Reasoned Action and the Theory of Planned Behavior: An Application on Accountants' Information Technology Usage", *African Journal of Business Management*, 5(1), 50-58
- Özer, G., Özcan, M., ve Aktaş, S. (2010). Muhasebecilerin Bilgi Teknolojisi Kullanımının Teknoloji Kabul Modeli (TKB) ile İncelenmesi, *Journal of Yasar University*, 5(19), 3278 - 3293

Saade, R. ve Bahli, B. (2005). The Impact of Cognitive Absorption on Perceived Usefulness and Perceived Ease of Use in Online Learning: An Extension of the Technology Acceptance Model, *Information & Management*, 42, 317-327.

Sarıoğlu, C.İ. (2017). Bilişsel ve Duyuşsal Hizmet Kalitesinin Tüketicinin Değişirme Niyeti Üzerine Etkisi ve Değişirme Maliyetinin İlmılaştırıcı Rolü: Üniversite Öğrencileri Üzerine Bir Araştırma, *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi* (22. UPK Ahmet Hamdi İslamoğlu Özel Sayısı): 79-94

Serçemeli, M., Kurnaz, E. ve Özcan, M. (2015). Y Kuşağı Öğrencilerinin Muhasebe Eğitimine Bakışı: Atatürk Üniversitesi İİBF’de Bir Araştırma, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 20 (1), 261-276

Shih, H.P. (2004). An Empirical Study on Predicting User Acceptance of E-Shopping on the Web, *Information & Management*, 41, 351-368.

Simonson, M., Smaldino, S., Albright, M., ve Zvacek, S. (2012). Teaching and Learning at A Distance: Foundations of Distance Education. (5. Baskı). Boston: Allyn & Bacon.

Tarcan, E., Varol, E.S., Kantarcı, K. ve Fırlar, T. (2012). A Study on Kazakh Academicians’ Information Technology Acceptance, *Bilig*, 62, 205-230.

Terry, N., Owens, J., ve Macy, A. (2001). Student performance in the virtual versus traditional classroom, *Journal of the Academy of Business Education*, 2 (1), 1-4.

Tinsley, H. E. A. ve Tinsley, D. J. (1987). Uses of Factor Analysis in Counseling Psychology Research, *Journal of Counseling Psychology*, 34, 414-424.

Turan, A. H., ve Khasawneh, A. (2008). Technology Acceptance and Usage in Higher Education: the Turkish Experience, *International Journal Management in Education*, 2(3), 271-288.

Turan, A.H. ve Çolakoğlu, B.E. (2008). Yüksek Öğretimde Öğretim Elemanlarının Teknoloji Kabulü ve Kullanımı: Adnan Menderes Üniversitesinde Ampirik Bir Değerlendirme, *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, 9(1), 106-121

Ursavaş, Ö.F., Şahin, S. ve McIlroy, D. (2014). Öğretmenler İçin Teknoloji Kabul Ölçeği: Ö-TKÖ, *Eğitimde Kuram ve Uygulama*, 10(4), 885-917

Uslu, S. (1999). Bilgi Teknolojisindeki Gelişmelerin Işığında Muhasebe Mesleği ve Uygulamalar. IV. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, 5-9 Mayıs, Antalya, İSMMMÖ Yayın No:30.

- Vamosi, A., Pierce, B. G. ve Slotkin, M. H. (2004). Distance learning in an accounting principles course-student satisfaction and perceptions of efficacy, *Journal of Education for Business*, 79 (6), 360-366
- Venkatesh, V. ve Davis, F.D. (2000). A Theoretical Extension of the Technology Acceptance Model: Four Longitudinal Field Studies, *Management Science*, 46(2), 186-204.
- Venkatesh, V. ve Morris, M.G. (2000). Why Don't Men Ever Stop to Ask for Directions? Gender, Social Influence and Their Role in Technology Acceptance and Usage Behavior, *MIS Quarterly*, 24 (1), 115-139.
- Wu, P.H., Hwang, G.J., Tsai C.C., Chen, Y.C. ve Huang Y.M. (2011). A Pilot Study on Conducting Mobile Learning Activities for Clinical Nursing Courses Based on the Repertory Grid Approach, *Nurse Education Today*, 31, 8-15.
- Yang, H.D. ve Yoo, Y. (2004). It's All About Attitude: Revisiting the Technology Acceptance Model, *Decision Support Systems*, 38, 19-31.
- Zaif, F., ve Karapınar, A. (2002). Muhasebe Eğitiminde Değişim İhtiyacı, *Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi*, 4(3), 111-134.
- Öğrenim Düzeyleri ve Yükseköğretim Kurumlarının Birimlerine Göre Öğrenci Sayıları, 2016-2017 <https://istatistik.yok.gov.tr/erişim> tarihi 01.03.2018.

YENİLİKÇİ BİR YÖNETİM MODELİ: BÜTÇESİZ YÖNETİM (BEYOND BUDGETING)*

Dr. Gülçin YILDIRIM^a
Prof. Dr. Figen ÖKER TÜRÜDÜOĞLU^b

Derleme
(Compilation)

*Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi
Mart 2019; 12 (1): 91-106*

ÖZ

Bütçeler, işletmenin tümü için belirli bir dönem içinde ulaşılması beklenen karı, nakit akışlarını ve finansal durumu gösteren detaylı bir faaliyet planı olarak tanımlanmaktadır ve tarihsel gelişimi içinde yönetimin planlama ve kontrol işlevlerinde anahtar rol oynamıştır. Ancak son yıllarda birtakım eleştiri ve tartışmalarla karşı karşıya kalmıştır. Bu eleştiriler, geleneksel bütçe uygulamasının oldukça zaman alıcı olması, değişime hızlı uyum sağlayamaması, işletme stratejisinden uzak olması, müşteri tatmininden çok satış hedeflerine odaklanmış olması ve kimi zaman etik olmayan davranışlara yol açması olarak özetlenebilir. Bu eleştiriler sonucunda uygulamalardan yola çıkarak tasarlanan güncel yönetim yaklaşımlarından biri de Bütçesiz Yönetim (Beyond Budgeting) yaklaşımıdır. Bu yeni yaklaşım anlayışı geleneksel bütçelerin eksikliklerini gidermeye çalışan stratejik bir yönetim modeli olup uygulandığı işletmelerde etkili bir yönetim modeli olduğu düşünülmektedir.

Bu çalışma kapsamında işletmeler için önemli bir planlama ve kontrol aracı olarak görülen işletme bütçelerinin günümüz koşullarında gereksinimlere yeterince cevap verememesi ve bunun sonucunda yeni bir yönetim aracı olarak önerilen Bütçesiz Yönetim yaklaşımı ayrıntılarıyla incelenmiştir.

Anahtar Sözcükler: Bütçeleme, Bütçesiz Yönetim, İşletme Bütçeleri

JEL Kodları: M41, M10.

* Makalenin gönderim tarihi: 13.04.2018; Kabul tarihi: 19.05.2018, iThenticate benzerlik oranı %1

^a gulcinyildirim@gmail.com, ORCID: 0000-0002-3877-6774.

^b Bahçeşehir Üniversitesi, İşletme Bölümü, figen.oker@bahcesehir.edu.tr, ORCID: 0000-0001-8613-5229.

INNOVATIVE MANAGEMENT MODEL: MANAGEMENT WITHOUT BUDGET (BEYOND BUDGETING)

ABSTRACT

Budgets are defined as a detailed action plan that shows the expected profit, cash flows and financial position of the entity over a period of time, and has played a key role in management's planning and control functions in its historical development. In recent years, it has faced some criticism and debate. These criticisms can be summarized as the traditional budget practice being quite time-consuming, not being adaptable quickly, being far from business strategy, being focused on sales goals rather than customer satisfaction, and sometimes leading to unethical behavior. As a result of these criticisms, one of the current management approaches designed is the Beyond Budgeting. This new approach is a strategic management model that tries to overcome the shortcomings of traditional budgets and is thought to be an effective management model in the businesses.

Within the context of this study, the budgetary management approach, which is considered as an important planning and control tool for the enterprises, can not respond adequately to the requirements in today's conditions and as a result, the Management without Budget approach proposed as a new management tool has been examined in detail.

Keywords: Budgeting, Management without Budget, Business Budgets.

JEL Codes: M41, M10.

1. GİRİŞ

Günümüz organizasyonlarında başarının sırrı yöneticilerin temel işlevleri olan "planlama", "organizasyon" ve "kontrol"de saklıdır. Planlamada ana unsur bütçelerdir. Bütçeler işletme yönetimlerinin kontrol aracı olarak da önemli bir rol üstlenmektedir.

Bütçeler üst yönetimin gelecekle ilgili beklenti ve projelerine göre hazırladığı planların ve işletmenin uygulama sonrasında elde ettiği sonuçların da izlendiği bir yönetim aracıdır. Dolayısıyla bütçe, planlayıcılar ile uygulayıcılar arasında bir iletişim aracı olarak planların parasal hale getirilmiş şeklidir. Bu sebeple, bütçe hem planlama, hem uygulama kontrolü, hem de başarı değerlendirme açılarından oldukça önemlidir.

Yapılan çalışmalar bütçelerin kuruluşlar için en önemli ve yaygın olarak kullanılan planlama ve kontrol araçlarından biri olmaya devam etmekte olduğunu göstermektedir. Ancak bütçelerin günümüzün hızla değişen ve yoğun rekabetin yaşandığı piyasa koşulları altında işletmeler için yeterli faydayı sağlayıp sağlamadığına ilişkin süregelen tartışmalar da mevcuttur. Bu kapsamda geleneksel bütçelemeye getirilen eleştirileri aşağıdaki gibi özetleyebiliriz;

- Geleneksel bütçe uygulaması zaman alıcıdır.
- Hızla değişen piyasa koşullarına uyum sağlayamamaktadır.
- İşletme stratejisinden uzaktır.
- Geçmişe dönüktür.

- Müşteri tatmininden çok satış hedeflerine odaklanmıştır.
- Kimi zaman etik olmayan davranışlara imkan verir.

Geleneksel bütçelemeye yöneltilen bu eleştiriler sonucunda ortaya iki alternatif çıkmıştır; bütçe sistemlerini iyileştirmek veya bütçeleri tamamen ortadan kaldırmak.

Bütçeleri tamamen kaldırarak bütçesiz yönetim yaklaşımına geçilmesi gerekliliğinin savunucuları bu amaçla 1998 yılında “Bütçesiz Yönetim Çalışma Grubunu” (Beyond Budgeting Round Table -BBRT) kurmuşlardır.

Bütçesiz Yönetim, geleneksel bütçe sürecinin kaldırılmasını organizasyonlar içindeki yönetim kontrolünü iyileştirmenin tetikleyicisi olarak gören yeni bir yönetim yaklaşımıdır. Bütçesiz Yönetim Çalışma Grubu’nun (BYÇG) sunduğu çözüm oldukça radikaldir ve bütçeleme sürecinin eksikliklerinin üstesinden ancak bütçelemeyi tamamen terk ederek gelinebileceğine savunmaktadır (CIMA, 2007).

Bu çalışma kapsamında işletmeler için önemli bir planlama ve kontrol aracı olarak görülen işletme bütçelerinin günümüz koşullarında gereksinimlere yeterince cevap verememesi ve bunun sonucunda yeni bir yönetim aracı olarak önerilen Bütçesiz Yönetim yaklaşımı ayrıntılarıyla incelenmiştir.

2. BÜTÇESİZ YÖNETİM YAKLAŞIMI

2.1. Geleneksel Bütçelemeye İlişkin Sorunlar

Son dönemlerde akademisyenler ve uygulayıcılar geleneksel bütçelerin fonksiyonu ve kuruluşların yönetiminde bütçelemenin rolüne dikkat çekmektedirler. Bütçelerin ve bütçeleme sistemlerinin belli eksikliklerinin var olduğu tartışılmakta ve özellikle dinamik ve hızla değişen ortamlarda faaliyet gösteren kuruluşlarda genel olarak bütçeleme kullanımı kritik edilmektedir. Eleştiriler bütçelerin, kaynakların verimli dağıtılması (Wallander, 1999) ve yönetsel kontrol sisteminin tasarlanması konusunda yetersiz olduğu, bütçeler ve kurumsal strateji arasındaki uyum eksikliği (Hansen, Otley & Stede, 2003; Østergren & Stensaker, 2011) olduğu yönündedir.

Neely vd., 2003 yılında yaptıkları araştırmada geleneksel bütçelemeye ilişkin en önemli zayıflıkları aşağıdaki şekilde sıralamışlardır;

- Zaman alıcı,
- Maliyetli,
- Strateji odaklı değil,
- Çelişkili ve değer yaratmaktan uzak,
- Sıklıkla güncellenemez,
- Desteklenmeyen tahminlere dayanır,

- Dikey emir kontrol zincirini güçlendirir,
- Bilgi paylaşımından ziyade birimler arasında bariyerler örer
- İnsanlara değersiz hissi verir

Benzer sonuçlara Libby and Lindsay (2010) de ulaşmıştır. Yaptıkları çalışmanın sonucunda geleneksel bütçelerin zaman alıcı, maliyetli, problemleri çözme konusunda yetersiz, çabuk eskiyen, stratejiyi yansıtmayan, performans değerlendirmesinde yetersiz ve hileli davranışlara yol açtığını vurgulamışlardır.

Hansen vd (2003), geleneksel bütçelerin ortaya çıkarttığı olumsuzlukları zaman, süreç ve çalışan olarak üç kategoride toplamıştır. Bütçelerin en çok bahsedilen eksikliği zaman alıcı bir aktivite olmasıdır. McNally (2002) bütçe sürecinin zaman alıcı ve maliyetli olduğuna vurgu yapmaktadır. Bartam (2006) yaptığı çalışmada, bütçe uygulamalarının en başarısız olduğu şirketlerde 210 gün harcanırken, en verimli şirketlerde bütçeleri hazırlamanın 79 günü bulunduğunu ortaya koymuştur. Harcanan bu süre, şirkete değer katıp katmadığı tartışmalı bir aktivite için oldukça ciddi bir süredir.

“Cranfield School of Management and Accenture” tarafından 2001 yılında yapılan bir araştırma sonucunda geleneksel bütçe yaklaşımlarına getirilen 12 temel eleştiri aşağıdaki gibi tespit edilmiştir; Bütçeler;

- Zaman alıcı ve maliyetlidir,
- Esneklik ve hızlı cevap verme yeteneğinden uzaktır ve sıklıkla değişim karşısında bir engel oluşturur,
- Nadiren strateji odaklıdır ve genellikle çelişkiler içerir,
- Hazırlanması için harcanan zamana oranla işletmeye kattığı değer oldukça düşüktür,
- Değer yaratmaktan ziyade maliyetlerin azaltılmasına odaklanır,
- Hiyerarşiyi arttırır,
- Organizasyonlar tarafından kabul edilen gelişmiş ağ yapılarını yansıtmaz,
- Hileli ve hatalı davranışlara neden olur,
- Nadiren güncellenir, yaygın olarak yıllık bütçe yapılır,
- Desteklenmeyen varsayımlar ve tahmin çalışmalarına dayanır,
- Birimler arası bilgi paylaşımını güçlendirmekten ziyade bariyerler örer,
- Başlangıçta belirlenen hedeflere odaklanması nedeniyle çalışanlarda değersiz oldukları hissini oluşmasına neden olur.

Geleneksel bütçe yaklaşımı 1920'lerde maliyetlerin kontrolü amacıyla geliştirilmiştir. Organizasyonlar büyüdükçe ve daha karmaşık hale geldikçe, üst yönetim, farklı ürün hatlarını, yeni teknolojilerin karmaşıklığını kontrol etmek ve belirlenen hedeflere ulaşmak için yöneticileri motive etmek

amacıyla bütçe süreçlerine daha fazla gereksinim duymaya başladı. Günümüz bütçeleme süreçleri özellikle büyük çaplı organizasyonlarda, çok sayıda çalışanın dahil olduğu, muazzam miktarlarda zaman ve kaynak kullanılan ve genellikle bir yıllık bir zaman dilimini içeren bir süreçtir (Atkinson, Kaplan, Matsumura & Young, 2012).

Eleştirmenlere göre geleneksel bütçeleme süreci çok uzun süre kontrolsüz bir şekilde ilerlemiştir. Geleneksel model, piyasa koşullarının sabit olduğu, rekabet ve yenilik ihtiyacının günümüzde olduğu kadar yoğun olmadığı ve müşterilerin talepkar olmadıkları bir yapıda yararlı olabilmektedir. Geleneksel bütçe yapıları yukarıdan aşağıya doğru ilerleyen bir yaklaşımı yansıtmaktadır. Ayrıca, örgütlerin stratejik hedeflerine ulaşmasına yardımcı olmaktan ziyade yönetimin kontrol fonksiyonlarına odaklanmaktadır.

2.2. Bütçesiz Yönetim Yaklaşımı: Tanımı ve Özellikleri

Yukarıda belirtilmiş olan geleneksel bütçelemeye yöneltilen eleştirilere karşılık ortaya iki alternatif çıkmıştır;

- Bütçe sistemlerini iyileştirmek veya
- Bütçeleri tamamen ortadan kaldırmak.

Eleştiri getirenlerin bir kısmı günümüz koşullarında bütçelemenin eksikliklerine ilişkin çözümün bütçe sistemlerini iyileştirme olamayacağını, bütçe süreçlerinin tamamen ortadan kaldırılarak alternatif bir yönetim modeli geliştirilmesi gerektiğini vurgulamışlardır. Geleneksel bütçe sistemlerine alternatif olarak, Jeremy Hope ve Robin Fraser yeni bir yönetim modeli olarak bütçelerin tamamen terk edilmesini savunan Bütçesiz Yönetim (İngilizce adıyla Beyond Budgeting) yaklaşımını ortaya koymuşlardır. Hope ve Fraser'a (2001) göre, bütçeler merkez ofisteki insanların bir takım kararlar aldığı ve alt kademe çalışanlara alınan kararlar çerçevesinde ne yapmaları gerektiğini ilettikleri geçmişten gelen bir sistemdir. Fakat böylesine bir uzaktan kumanda mekanizması, rekabet yoğun bir çağda artık işlevselliğini yitirmektedir.

Bütçesiz Yönetim yaklaşımını geliştirmek amacıyla Consortium for Advanced Manufacturing International (CAM-I) adlı ABD merkezli araştırma ve geliştirme organizasyonu tarafından Bütçesiz Yönetim Çalışma Grubu (Beyond Budgeting Round Table) olarak bilinen bir organizasyon oluşturulmuştur. (Becker, Messner, & Schaffer, 2009).

Bu yaklaşımı yirmi birinci yüzyılın başında geliştiren Hope ve Fraser, iş dünyası içerisindeki çıkarımlarından hareketle Bütçesiz Yönetimi yeni bir yönetim aracı olarak tanımlamaya çalışmışlardır. Ortaya koydukları kavramsal çerçeveye göre yeni yönetim modeli, organizasyonların yıllık ve sabit geleneksel bütçeler olmaksızın operasyonlarını kontrol edebileceği ve yönetebileceği bir dizi araç ve ilkeleri içerir. Bütçesiz Yönetim modeli, organizasyonların daha iyi nasıl yönetilebileceğinin temelden gözden

geçirilmesini ve yönetimin farklı kontrol mekanizmaları geliştirebilmesi için geleneksel bütçe uygulamalarının tamamen ortadan kaldırılmasını savunur.

Bütçesiz Yönetim, bütçelemeye ilişkin geleneksel yaklaşımların zayıflıklarını ve kısıtlı yönlerini çözmeyi amaçlar. Yaklaşımın özünde ağırlıklı olarak bütçelere dayanan geleneksel yönetim modellerinin günümüz organizasyonlarını yönetmekte yetersiz kalması yatmaktadır. Dünyadaki değişime paralel olarak, yönetim süreçlerimizin de değişmesi gerekliliğine vurgu yapmaktadır. Yaklaşım bütçe temelli yönetim modelinin özellikle Y tipi insan modelinin yer alacağı organizasyonlarda çalışanların ve dolayısıyla müşterilerin beklentilerini karşılayamayacağını, organizasyonların farklı bir bakış açısıyla yönetilmesi gerektiğini savunur.

Geleneksel yönetim X tipi insan modelinin yer aldığı daha durağan piyasa koşullarını kapsar. Bogsnes (2009) yıllık bütçelere dayalı geleneksel modelin, çoğunluk insanların " Teori X "e ait olduğu varsayımı üzerine inşa edildiğini belirtir, BY yaklaşımı ise insanları "Y" teorisine göre sınıflandırmaktadır. Teori X ve Teori Y kavramı D. Mc Gregor tarafından 1960 yılında geliştirmiştir. Mc Gregor 1960 yılında İşletmenin İnsan Boyutu adlı kitabı yayınlamıştır. Kitabında X ve Y olmak üzere iki farklı insan tipini ele almış ve karşılaştırmıştır. "Teori X" tipi insanlar genellikle sorumluluk almaktan ve çalışmaktan hoşlanmayan mümkün olduğunca işten kaçan tiplerdir. Bu tip insanların sıkıca denetlenmesi ve kontrol edilmesi gerekir. "Teori Y" ise iddialı, sorumluluk almayı isteyen, yaratıcılığı yüksek, yetenekli çalışanları tanımlar (Aktan, 1999).

Bütçesiz Yönetim yaklaşımı yıllık bütçelerde olduğu gibi sadece planlama ve kontrol fonksiyonlarına odaklanmaz. Bütçesiz Yönetim Çalışma Grubu'nun bütçelerin yerini almasını düşündüğü yönetim yaklaşımı daha geniş kapsamlıdır ve tüm yönetim süreçlerini tanımlamak için kullanılır. Genel olarak yıllık bütçelerin ana merkezini oluşturduğu bir yönetim ve kontrol modeli anlamına gelmektedir. Bu yönetim yaklaşımı planlama ve kontrol amaçlarının yanı sıra operasyonlar ile strateji arasında ilişki kurarak hareket eder. Bu kapsamda bütçesiz yönetim, yönetim kültürü ve performans yönetim sisteminde köklü değişiklikler gerektirir.

Bütçesiz Yönetim iki adımlı bir süreç olarak tanımlanır. İlk adım, bütçe uygulamalarını güncellemek, performans yönetimini kullanıcılarıyla daha alakalı hale getirmek ve bütçeleme maliyetlerini azaltacak yeni süreçler oluşturmaktır. İkinci adım, örgütsel yapıları radikal bir şekilde değiştirerek işletmelerin yerinden yönetimle desteklenmesidir. Bu iki aşamalı süreç son on yılda birkaç kez güncellenen ve ileriki bölümlerde ele alınacak on iki ilke ile tanımlanmıştır.

2.3. Geleneksel Bütçeleme ve Bütçesiz Yönetim Yaklaşımı Arasındaki Farklar

Bütçesiz Yönetim yaklaşımını geleneksel bütçe sisteminden ayıran iki temel unsur söz konusudur. Birincisi, geleneksel bütçeler yöneticileri bağlayan önceden belirlenmiş sabit yıllık planlara dayanmaktadır. Ancak Bütçesiz Yönetim yaklaşımında hedefler, rakipler ve önemli küresel kriterlere göre geliştirilmektedir. Bu hedefler gerekli görüldüğünde gözden geçirilir ve revize edilir. Hedefler, içsel yapay amaçlardan ziyade piyasadaki rekabet ile doğrudan bağlantılı olduğundan, yöneticiler bu hedeflere ulaşmak için daha fazla istekli olurlar. İkinci olarak, Bütçesiz Yönetim yaklaşımı yetkilerin daha fazla dağıtıldığı bir yönetim yaklaşımıdır. Geleneksel hiyerarşik ve merkezi yönetimin aksine, yöneticilerin ekipler ve çalışma gruplarına ilişkin sorumlulukları çok daha fazladır. Bu yapı çalışanların doğrudan sorumluluk duygusu ile hareket etmesini sağlar ve bütçelere göre daha teşvik edicidir. Bütçesiz Yönetim yaklaşımı organizasyonun bütününde köklü düşünsel ve operasyonel değişiklikler gerektirdiğinden, birçok yapı için uygulaması oldukça zordur.

Geleneksel Bütçeleme ve Bütçesiz Yönetim yaklaşımı arasındaki temel fark yönetimin odağı ve kuruluşların yönetilme şeklidir. Bütçesiz Yönetim yaklaşımında yönetim planlamak ve kontrol etmek yerine süreç, müşteri, öğrenme, değer, bağlılık ve güven gibi kelimeleri kullanır. Yönetim pazar ve rekabete odaklanır. Bunu başarmak için, Bütçesiz Yönetim yaklaşımı organizasyonlarda aşağıdan yukarıya bir bilgi sisteminin gerekli olduğunu söyler. Geleneksel bütçe sisteminin merkezi yapısından ziyade yetki ve sorumlulukların dağıtıldığı bir yapı önerilmektedir. Yöneticilere sıra dışı fikirler üretmek ve yenilikçi projelere katılmak için daha fazla özgürlük ve güven sağlanmaktadır.

Başka bir farklılık ise sık aralıklarla güncelleme yapılmasıdır (Rolling Forecast). Aylık veya üç aylık bazda hazırlanan tahminler, yöneticilerin daha gerçekçi rakamlarla çalışmasına olanak tanır. Yöneticiler rekabet koşullarının gerçek performansını, ekonomik durumunu ve rakiplerinin sonuçlarını değerlendirir. Bütçesiz Yönetim yaklaşımı savunucuları, bu yöntemin dinamik ve değişken pazar ortamına uyum sağlamanın en iyi yol olduğuna dikkat çekmektedirler.

Geleneksel Bütçeleme ve Bütçesiz Yönetim yaklaşımı arasındaki temel farklılıklar Tablo-1 de özet olarak sunulmuştur:

Tablo-1: Geleneksel Bütçeleme ve Bütçesiz Yönetim Yaklaşımı Arasındaki Temel Farklılıklar

	Geleneksel Bütçeleme	Bütçesiz Yönetim
Hedefler & Ödüllendirme	Artan hedefler Sabit teşvikler	Esnek amaçlar Görelî hedefler ve ödüller
Planlama & Kontrol	Sabit yıllık planlar Değişken kontroller	Sürekli planlama Temel Performans Göstergeleri ve Döngülü Tahminler (Rolling Forecast)
Kaynak & Koordinasyon	Önceden dağıtılan kaynaklar Merkezi koordinasyon	Talebe göre kaynak dağıtımı Dinamik koordinasyon
Organizasyon kültürü	Merkezi kontrol Sayıları yönetmeye odaklanma	Hedef ve planların merkezi kontrolü Değer yaratmaya odaklanma

Kaynak: www.kfknowledgebank.kaplan.co.uk

2.4. Bütçesiz Yönetim Çalışma Grubu (BYÇG)

Bütçeleri tamamen kaldırarak bütçesiz bir yönetim modeline geçilmesi gerekliliğinin savunucuları bu amaçla İngiltere’de 1998 yılında “Bütçesiz Yönetim Çalışma Grubunu” kurmuşlardır. BYÇG, bütçeleme sürecindeki eksikliklerin üstesinden sadece bütçelemeyi tamamen terk ederek gelinebileceği inancıyla Bütçesiz Yönetim yaklaşımını ortaya çıkartmıştır. Bütçesiz Yönetim Çalışma Grubu geleneksel bütçelemeyle artan memnuniyetsizlik ve hayal kırıklığına yanıt olarak kurulmuştur. Bu çalışma grubu iş dünyası uzmanları, düşünce liderleri ve akademisyenlerden oluşan geniş bir ağ içeren güçlü bir küresel üyelik programı oluşturmuştur. Bu kuruluş üye kuruluşlar ile Bütçesiz Yönetim yaklaşımını ve dünya çapındaki en iyi Bütçesiz Yönetim uygulama çalışmalarına ilişkin bilgi ve deneyimlerini paylaşır.

Bütçesiz Yönetim Çalışma Grubu şu anda Batı Avrupa’da ve Kuzey Amerika’da olmak üzere iki aktif topluluğa sahiptir.

2.5. Bütçesiz Yönetim İlkeleri

Bütçesiz Yönetim Çalışma Grubu, tamamen veya büyük ölçüde bütçe olmadan yönetilen 13 şirketi incelemiştir. Yaptıkları incelemenin

sonucunda, bu çalışma grubunun kurucuları Jeremy Hope, Robin Fraser ve Peter Bunce Bütçesiz Yönetim (BY) ilkelerinin ilk setini 2002 yılı Haziran ayında BYÇG tarafından dönemsel olarak yayınlanan “White Paper” adlı yayınlarında sunmuşlardır. Ancak, bu ilkeler soru-cevap şeklinde sunulmuştur. Bir yıl sonra Hope ve Fraser (2003) BY’ye ilişkin ilk kitabı yayınlamışlardır. Kitaplarında BY yaklaşımını destekleyen 12 ilke ortaya koymuşlardır. Bu ilkelerin 6 tanesi çalışanlara yetkilerin dağıtıldığı esnek organizasyon yapısının kurulmasına yöneliktir. Diğer 6 ilke ise esnek organizasyon yapısının oluşturulması için gerekli uyarlanabilir yönetim modelini tanımlar.

Bütçesiz Yönetim yaklaşımını uygulamak isteyen bir şirket başarılı bir uygulama için BYÇG tarafından ortaya konulan bu on iki ilkeyi takip etmelidir. Söz konusu on iki ilke bütüncül bir model oluşturmaktadır. İlkeler bir bütünün ayrılmaz bir parçasıdır ve birbirlerini desteklemektedir (Bogsnes, 2009). İlkelerin izlenmesinin, kuruluşların performansının geliştirilmesine katkıda bulunması amaçlanmıştır.

Bütçesiz Yönetim Çalışma Grubu, süreç içerisinde yaptığı çalışmalara paralel olarak belirlediği ilkeleri güncellemiştir. 2011 yılına gelindiğinde BY ilkeleri liderlik ve süreçler olmak üzere iki gruba ayrılmıştır. Liderlik ilkeleri iş kültürünün geliştirilmesine yönelik ilkelere, süreç ilkeleri ise organizasyonun daha etkin çalışmasını sağlayacak ilkelere aittir.

2016 yılında BYÇG Bütçesiz Yönetim ilkelerini revize etmiştir. Revize edilen BY ilkeleri yine iki grup halinde sunulmuştur. İlkeler BY’den tam fayda sağlamak için gerekli en önemli liderlik ve yönetim süreci ilkelerini içermektedir. BYÇG tarafından Mart 2016’da güncellenen ilkeler aşağıdaki tabloda yer almaktadır:

Tablo-2: Mart 2016 itibarıyla Güncellenmiş Bütçesiz Yönetim İlkeleri

Liderlik İlkeleri	Yönetim İlkeleri
1. Amaç - İnsanları cesur ve soylu hedeflerle donatın; kısa vadeli finansal hedeflerle değil	7. Ritim – Yönetim süreçlerini işletmenin ritmine ve çevresel süreçlerine göre düzenleyin; sadece takvim yılını baz almayın
2. Değerler - Ortak değerler ve sağduyu ile hüküm verin; ayrıntılı kurallar ve düzenlemeler yoluyla değil	8. Hedefler - Yönlendirici, iddialı ve görelî hedefler belirleyin; sabit hedeflerden kaçının
3. Şeffaflık – Yenilikçilik, öğrenme ve kontrol için bilgiyi paylaşın; kısıtlamayın	9. Planlar ve Tahminler – Planlama ve tahmin süreçlerini yalın ve önyargısız hale getirin; katı ve politik süreçler haline değil
4. Organizasyon - Güçlü bir aidiyet duygusu geliştirin ve hesap verebilir ekipler örgütleyin; hiyerarşik kontrol ve bürokrasiden kaçının	10. Kaynak dağıtım - Maliyet bilinci oluşturun ve kaynakları gerektiği zamanlarda hazır bulundurun; ayrıntılı yıllık bütçe tahsisleri yoluyla değil
5. Özerklik – İnsanlara özgür hareket etme fırsatını verin; birinin bu özgürlüğü kötüye kullanması durumunda herkesi cezalandırma yoluna gitmeyin	11. Performans değerlendirme - Performansı çalışan geribildirimi yoluyla bütünsel olarak ve öğrenme ve gelişim yönüyle değerlendirin; sadece ölçmeye dayandırmayın, yalnızca ödüllendirmek amacı gütmeyin
6. Müşteriler - Personelin çalışmalarını müşteri ihtiyaçlarıyla bağlantılandırın; çıkar çatışmalarından kaçının	12. Ödüllendirme - Rekabet karşısındaki başarıyı ödüllendirin; sabit performans sözleşmelerine göre değil

Kaynak: <http://bbt.org/the-beyond-budgeting-principles/>

Bütçesiz Yönetim Çalışma Grubu kurucularından Bjarte Bogsnes BY prensiplerini bir reçete değil bir yönetim felsefesi olarak açıklamaktadır. BY ilkelerini uygulamak, yalnızca daha esnek ve uygulanabilir organizasyonlara değil aynı zamanda daha güçlü bir performansa imkan sağlar. Tablo-2’de yer alan güncel BY ilkelerinin ayrıntıları aşağıda verilmiştir.

1. Amaç - Organizasyonun amaçları tüm çalışanlar ile paylaşılmalıdır. Bu paylaşım çalışanlar arasında yüksek motivasyon ve heyecan yaratır. Büyük hedeflere sahip işletmeler aynı zamanda kaliteli çalışanları da çeker. Amacın çalışanlar tarafından bilinmesi ve kabul görmesi performansı artırır. Bu nedenle BYÇG organizasyonların soylu ve cesur amaçlar belirlemelerini tavsiye eder.

2. Değerler - Bir organizasyonu sahip olduğu değerlerle tanımlayabilirsiniz. Değer odaklı yönetimler çalışanlara rehberlik yapar, onlara özerklik ve özgürlük tanır. Bu yaklaşım çalışanlar arasında yaratıcılığı ve sorumluluk duygusunu geliştirir. Böylelikle örgütsel performans artar. Kural bazlı

yönetim tarzı istisnai durumlar için geçerli olabilir. BYÇG değer paylaşımını ve sağduyulu yönetim tarzını önerir.

3. Şeffaflık - Şeffaflık, BY için önemli bir ilkedir, çünkü kuruluşlar üzerinde oldukça olumlu etkiye sahiptir. Şirketin doğru bir şekilde faaliyet gösterdiğinin önemli bir mesajıdır. Şeffaflığın diğer bir özelliği ise alt kademe çalışanlara bilginin doğru ve zamanında ulaşmasını sağlamasıdır. Şeffaflığın bir başka olumlu özelliği, mükemmel bir sosyal kontrol mekanizması yaratmasıdır. BY kesinlikle gerekli olmadığı sürece bilgilerin kısıtlanmamasını tavsiye etmektedir. Organizasyon tamamen şeffaf olursa, daha hızlı ve etkin bir şekilde çalışacaktır.

4. Organizasyon - BY şeklinde örgütlenme, bir şirketteki çalışanların sorumlu ve sosyal varlıklar olarak görülmesi demektir. Sonuçta takip edilmesi gereken üç temel nokta vardır:

- a) Karar verme süreçleri merkezi olmaktan çıkartılmalıdır.
- b) Çalışanlara örgüt içinde doğrudan birebir iletişim içinde, özgürce etkileşime girme fırsatı verilir ve desteklenir.
- c) Takımların faaliyetleri başlatma ve koordine etme özgürlüğü vardır.

Bu üç temel unsurun kombinasyonu, güçlü bir aidiyet duygusu, yüksek katılım ve organizasyonun bütününde hesap verebilirlik sağlar ve böylelikle esnek ve uyarlanabilir organizasyonlar oluşur.

5. Özerklik - Özerklik, çalışanların katılımı için temel önem taşır ve yüksek performanslı organizasyon için çok önemlidir. Günümüzde çalışanlar ağırlıklı olarak eğitilmiş kişilerdir. Kurum içerisinde en alttan en üste kadar güven duygusunun yayılması, çalışanların motivasyonunu artırır. Onlara sorumluluk ve hareket özgürlüğü sağlanması organizasyon performansı olumlu yönde etkileyecektir. BYÇG, şirket içerisinde güvenin istismar edilmesi durumunda daha fazla kural ve prosedürün eklenmesinin tipik fakat yanlış bir yönetim reaksiyonu olduğunu savunur. Çalışanların katılımını sağlamak için yöneticiler, bu ve benzeri sorunları istisna olarak ele almalıdır. Bu sorunları gidermenin yolu daha fazla bürokrasi eklenmesi olmamalıdır. Çalışanlar koçluk yapılmasından ve desteklenmekten hoşlanırlar ama katı bir yönetimi benimsemezler.

6. Müşteri - Organizasyonların en önemli amaçlarının başında, sadık müşterilere sahip olmak gelir. Bu nedenle, BY ilkelerinden biri müşterilere odaklanmak ve onların ihtiyaçlarına göre hizmet vermektir. BY yaklaşımına göre, organizasyon yapıları, faaliyetler ve süreçler müşteri ihtiyaçlarını anlamak ve onlara en iyi nasıl hizmet edileceğini bulmak için tasarlanmalıdır. Performans odaklı kuruluşlarda herkes müşteri ihtiyaçlarıyla bağlantılı olarak çalışır. Bu modelde, müşteri odaklılık esastır.

7. Ritim - BY, kuruluşların takvim yılı odaklı bakış açısını değiştirmelerini gerekli kılmaktadır. BY, yönetim süreçlerinin iş ve pazar dinamiklerine göre tasarlanmasını amaçlar. Aynı zamanda hedef belirleme, öngörme, kaynak ayırma ve performans değerlendirmesine odaklanmaktadır. Bu süreçler, iş ritmine göre daha fazla yönlendirilmeli ve organize edilmelidir. BY'in bu bakış açısı, takvim yılını esas alan yaklaşımı tamamen reddetmemektedir. Bazı durumlarda takvim yılı mantıklı olabilir. Ancak BY, şirketlerin zorunlu haller dışında yönetim modelinin daha fazla esneklik ve dayanıklılık içermesi gerektiğini vurgular.

8. Hedefler - Birçok organizasyonun birçok hedefi vardır, ancak hepsi işlevsel değildir. Çalışanlar için anlamlı hedefler belirlemek, hedeflere ulaşılmasını desteklemektedir. BY ayrıca, hedeflerin şirketin genel amacı ile ilgili olması gerektiğini vurgular. Sabit hedefler belirlemek, düşük performansa neden olur. Bundan dolayı BY, yönlendirici, iddialı ve göreceli hedefler belirlemeyi önerir.

9. Planlar ve tahminler -BY modeline göre, planlama ve tahmin ile hedefin anlamı çok farklıdır. Hedef iddialı, planlar ve tahminler ise gerçekçi olmalıdır. BY modelinde, yıllık bütçeler yerine hedef belirleme ve planlama süreçleri kullanılmalıdır. Planlama ve tahminler önyargısız ve yalın bir şekilde yapılmalı, kuruluşların gitmek istedikleri yolu açıkça göstermelidir.

10. Kaynakların dağıtımı - BY modelinde, kaynak tahsisinin amacı kaynakların en uygun şekilde kullanılmasını sağlamaktır. Amaç her zaman maliyetleri minimumda tutmak değildir. Asıl amaç, maliyet bilinci oluşturmaktır. Maliyetler, değer yarattıkları anda tahsis edilmelidir. Bir şirketin veya endüstrinin özel durumuna bağlı olarak uygulanabilen maliyet yönetimi araçları geliştirilmeli ve bunlar daha fazla özerklik, esneklik ve sonuçta kaynakların en uygun şekilde kullanılmasına yol açmalıdır.

11. Performans değerlendirme - Performans değerlendirme sürecinde çalışma arkadaşlarından ve yöneticilerden gelen geribildirim dikkate alınmalıdır. Performans değerlendirmesinin ana amacı salt ödüllendirme değil, öğrenme ve gelişimin sağlanmasıdır.

12. Ödüllendirme - BY modelinde, ödüllendirme sistemi, sabit hedefler yerine başarıya dayanır. BY, "paylaşma" kelimesini kullanır, çünkü kar paylaşımı bireysel teşviklerden daha iyi bir performansa neden olur. Günümüzde kuruluşların birçoğunda, işbirliği ve ekip çalışması başarı için kullanılan önemli unsurlardır. Bu nedenle BY, kâr paylaşımına yönelik ödül sistemlerinin kurulmasını ve bireysel teşviklerden kaçınılmasını önerir.

Bir arada kullanıldığında BY'nin liderlik ve performans ilkeleri, bir şirketin stratejileri ile operasyonel faaliyetleri arasında daha iyi bir uyum sağlar. BY uygulamasıyla yöneticilerin ve çalışanların olumsuz davranışları azaltılır,

operasyonlar daha esnek ve uyarlanabilir hale gelir, daha düşük maliyet elde edilir ve sonuç olarak işletmenin ekonomik ve paydaş değeri artar.

BY dünya uygulamalarına bakıldığında karşımıza çıkan en önemli örnek dünyanın en büyük İskandinav bankalarından biri olan Handelsbanken örneği olmaktadır (Olesen, 2013). 1970'lerin başlarında yeni yönetim modelinin temellerini atan Handelsbaken'in benzersiz yönetim modeli ile banka sürekli bir şekilde etkileyici sonuçlar elde etmiştir. Bu başarı müşterilere birinci önceliği tanıyarak ve bütçe ve tahminler gibi geleneksel yönetim araçlarının kullanımının terk edilmesiyle sağlanmıştır. Handelsbaken'in yönetim modeli günümüzde BY uygulamalarının en önemli modeli olarak ele alınmaktadır. Bunun dışında Borealis, SpareBank ve Coloplast gibi birçok firma günümüzde BY yaklaşımını organizasyonlarında uygulamakta ve elde ettikleri başarılı sonuçları BYÇG vasıtası ile paylaşmaktadır (Rickards, 2006; Bogsnes, 2009; Olesen, 2010).

3. SONUÇ

Geleneksel yönetim araçlarının başında gelen bütçeler organizasyonların yönetiminde önemli bir rol oynamaktadır. Bu nedenle bütçeleme ve bütçeler, araştırmacıların ve uygulayıcıların ilgisini çeken bir konu olmuştur. Bütçeler önemli bir yönetim aracıdır. Hedeflerin belirlenmesi, stratejilerin uygulaması, planlama ve kontrol faaliyetlerinde yönetimi destekler.

Geleneksel veya alternatif bütçeleme yöntemlerinin hangisinin daha iyi olduğuna karar vermek ve işletmeler üzerindeki etkilerinin ölçülebilmesi amacıyla birçok çalışma yapılmış ve yapılmaktadır. Çoğu araştırmacı, geleneksel, statik yıllık bütçelerin değişen koşulların gerekliliklerini karşılamaktan çok uzak olduğunu düşünmektedir. Geleneksel bütçeleme çoğu zaman günümüz iş dünyası için uygun görülmemesine rağmen kuruluşlar arasında hâlâ çok yaygındır ve yakın bir zamanda da bu yaygın kullanımın ortadan kalkacağı düşünülmektedir.

Geleneksel bütçeleme sisteminin bir takım kusurlar içerdiği ve organizasyonların bu eksikleri bertaraf etmek için alternatifler aradıkları aşikârdır. Ancak geleneksel veya alternatif bütçeleme yöntemleri arasında seçim yapmak basit bir uygulama değildir. Üst yönetim, bütçelemeyi iş kültürüne yerleştirdiği için tamamen terk etmeyi zor bulabilir. Ülkemizdeki duruma baktığımızda, bütçeyi yönetim ve kontrol aracı olarak kullanmanın avantajları, düşünülen dezavantajlarından daha önemlidir. Ülkemizde de geleneksel bütçeleme yöntemlerinin yakın gelecekte eleştirilere maruz kalması olasıdır. Bu süreç içerisinde dünyada BY yaklaşımı uygulamalarının oturması ve ülkemiz için yön gösterici bir yapıya kavuşması muhtemeldir. Bu yaklaşımı uygulayan organizasyon sayısı

gittikçe artmaktadır. Ancak BY yaklaşımı hala gelişme aşamasında olup uygulamada pek yaygınlaşmamıştır. BY yaklaşımı, coğrafi ve kültürel yapıları dikkate almaksızın kolaylıkla uygulanabilecek bir yönetim modeli değildir. Bu yaklaşım daha fazla araştırma, geliştirme ve pratik uygulama gerektirmektedir.

Bu çalışmanın konusu olan BY, son yıllarda yönetim muhasebesindeki en önemli gelişmelerden biridir. BY yaklaşımı organizasyonların bütçeleme süreçlerine, planlama süreçlerine ve organizasyon yapısına yeni bir bakış açısı ile bakmasını sağlayacaktır. Her organizasyon tamamen bu uygulamaya geçmese bile bir veya birden fazla BY ilkesini uygulayarak fayda yaratabilir. Kuruluşların BY yaklaşımından sağlayacakları faydalar, sadece Türkiye’de değil, uluslararası arenada da Türk şirketlerinin başarısını artıracaktır. BY’nin ülkemizde tanıtılması ve dünyadaki uygulama örneklerinin artmasıyla birlikte, ülkemiz yöneticileri konuya daha fazla ilgi duyacaklardır. Ülke ve şirket kültürü temelinde bu yaklaşımı uyarlayarak fayda yaratmaları mümkündür. Bu yöntemin Türkiye genelinde yaygınlaştırılması için, BY üzerine yapılacak araştırmalarla üst düzey yöneticilerin ilgisini çekmek mümkündür. Ayrıca, yeni yönetim yaklaşımları üzerine yapılan tartışmaların ülkelerin şirket kültürünün değişimlerine katkıda bulunması beklenmektedir. Gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerdeki şirket kültüründeki yönetsel değişikliklerin kapsamını belirlemek için daha fazla araştırma yapılmalıdır.

KAYNAKÇA

Aktan, C. (1999). 2000’li Yıllarda Yeni Yönetim Teknikleri (4): İnsan Mühendisliği, İstanbul. TÜGİAD Yayınları
<http://www.canaktan.org/yonetim/insanyonetim/neo-klasik.htm> [accessed 29.01.2017]

Atkinson, A.A., Kaplan, R.S., Matsumura, E.M. & Young S.M., (2012). Management accounting: Information for decision-making and strategy execution. 6th Edition. Pearson.

Bartram, P. 2006. Forecasting the end for budgets. Director. 60 (1), p.30.

Becker, S., Messner, M. and Schaffer, U. (2009). The Evolution of Management Accounting Idea: The Case of Beyond Budgeting. Working paper.

http://www.hec.unil.ch/hec/hec_en_bref/evenements/BeyondBudgeting_Lausanne_Oct2010.pdf [accessed 19.02.2017]

Bogsnes, B.. 2009. Implementing Beyond Budgeting – Unlocking the Performance Potential. NJ: John Wiley & Sons.

CIMA (2007). Beyond Budgeting. [Online] Available at: http://www.cimaglobal.com/documents/importeddocuments/cid_tg_beyond_budgeting_oct07.pdf [Accessed: 28/11/16]

Cranfield University School of Management, (2001). Driving Value Through Strategic Planning and Budgeting.

<http://www.som.cranfield.ac.uk/som/dinamic-content/media/CBP/>

Hansen, S.C., Otley, D.T.& Van der Stede W.A.. (2003). Practice Developments in Budgeting: An Overview and Research Perspective. Journal of Management Accounting Research. 15, pp.95-116.

Hope, J & Fraser, R. (2001). Beyond Budgeting, Questions and Answers. CAM-I Beyond Budgeting Round Table. <https://pdfs.semanticscholar.org/>

Hope, J. & Fraser, R.. (2003). Who needs Budgets? Harvard Business Review, 81 (2), pp. 108–115.

Libby, T. & Lindsay, R.M., 2010. Beyond budgeting and budgeting reconsidered? A survey of North-American budgeting practices, Management Accounting Research, 21(1), pp.56-75.

McNally, R.. 2002. The annual budgeting process. Accountancy Ireland, 34(1), pp.10-12.

Neely, A., Bourne, M. & Adams, C.. 2003. Better budgeting or beyond budgeting? Measuring Business Excellence. 7(3), pp.22-28.

Olesen, A., 2010. Coloplast: “No more budgets!”. Beyond Budgeting Institute June 2010. www.bbrt.org

Olesen, A., 2013. Handelsbanken: Consistency at its Best. Beyond Budgeting Institute, www.bbrt.org

Østergren, K. & Stensaker, I.. (2011). Management control without budgets: A field study of beyond budgeting in practice. European Accounting Review. 20(1), pp.149-181.

Rickards, R.C.. 2006. Beyond budgeting: boon or boondoggle? Investment Management and Financial Innovations. 3(2), pp. 62-76.

Wallander, J.. 1999. Budgeting- an unnecessary evil. Scandinavian Journal of Management. 15(4), pp. 405- 421.

www.kfknowledgebank.kaplan.co.uk

<http://bbrt.org/the-beyond-budgeting-principles/>

ÇALIŞMA SERMAYESİ İLE EKONOMİK KATMA DEĞER ARASINDAKİ İLİŞKİ: BORSA İSTANBUL ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA*

Doç. Dr. Emre KAPLANOĞLU^a
Öğr. Gör. Canan YÜKÇÜ^b

Ampirik Araştırma
(Empirical Research)

Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi
Mart 2019; 12 (1): 107-128

ÖZ

Çalışma sermayesinin kârlılık üzerindeki etkisiyle ilgili çalışmaların büyük bir kısmı nakit dönüşüm süresi ve bileşenleri ile kârlılık arasında anlamlı bir ilişki olduğunu tespit etmiştir. Ayrıca çalışma sermayesi ve kısa vadeli yükümlülükler arasındaki fark olan net işletme sermayesinin duran varlıklarla toplamı da yatırılan sermaye olarak ifade edilmektedir. Çalışma sermayesinin kârlılıkla ve yatırılan sermaye ile olan ilişkisi performans ölçüm üzerinde de çalışma sermayesinin etkisinin olabileceğini düşündürmektedir. Bu çalışmanın amacı, çalışma sermayesi unsurlarının Ekonomik Katma Değer (EVA) üzerindeki etkisini araştırmaktır. BIST imalat sektöründe 2009-2016 yılları arasında faaliyet gösteren 112 şirket analiz kapsamındadır. Analiz yöntemi olarak çoklu regresyon modelleri oluşturulmuştur. Bağımsız değişkenler, net işletme sermayesi, alacak tahsil süresi, stok tutma süresi, borç ödeme süresi ve nakit dönüşüm süresidir. Bağımlı değişken ise EVA'dır. Kontrol değişkenleri olarak firma büyüklüğü, kaldıraç oranı ve cari oran kullanılmıştır.

Anahtar Sözcükler: Çalışma Sermayesi, Ekonomik Katma Değer-EVA, Nakit Dönüşüm Süresi, İmalat Sektörü.

JEL Kodları: C32, L25, M21.

* Makalenin gönderim tarihi: 29.09.2017; Kabul tarihi: 25.05.2018, iThenticate benzerlik oranı %21

^a Ege Üniversitesi, Bergama Meslek Yüksekokulu, e-posta: emre.kaplanoglu@ege.edu.tr,
ORCID: 0000-0001-7287-1938.

^b Ege Üniversitesi, Ege Meslek Yüksekokulu, e-posta: canan.yukcu@ege.edu.tr,
ORCID: 0000-0001-8225-7114.

THE RELATIONSHIP BETWEEN WORKING CAPITAL AND ECONOMIC VALUE ADDED: A RESEARCH IN BORSA İSTANBUL

ABSTRACT

Many of the studies about the impact of working capital on profitability have found a significant relationship between cash conversion cycle and its components with profitability. In addition, the difference between working capital and short-term liabilities is net working capital that is expressed also as employed capital which is the sum of net working capital and fixed assets. The relationship between working capital, profitability and net working capital can be evidence that the effect of the working capital on performance measurement methods may also be influenced. The purpose of this study is to investigate the effect of working capital components on the Economic Value Added (EVA). BIST manufacturing sector companies which are listed from 2009 to 2016 are in the scope of analysis. Multiple regression models have been developed as analysis method. Independent variables are net working capital, days receivables outstanding, days inventory outstanding, days payables outstanding and cash conversion cycle. The dependent variable is EVA. Also control variables include firm size, leverage ratio and current ratio.

Keywords: Working Capital, Economic Value Added-EVA, Cash Conversion Cycle, Manufacturing Sector.

JEL Codes: C32, L25, M21.

1. GİRİŞ¹

Çalışma sermayesinin etkisiyle ilgili literatür tarandığında çoğunlukla nakit dönüşüm süresi ve bileşenleri olan alacak tahsil süresi, stok tutma süresi ve borç ödeme süresinin kârlılıkla ilişkisinin anlamlılık düzeyinin belirlendiği çalışmalar olduğu görülmektedir. Bu çalışmaların büyük bir kısmı nakit dönüşüm süresi ve bileşenleri ile kârlılık arasında anlamlı bir ilişki olduğunu tespit etmiştir. Çalışma sermayesi ve kısa vadeli yükümlülükler arasındaki fark net işletme sermayesi olarak ifade edilmektedir (Atağan vd., 2017). Dolayısıyla çalışma sermayesi unsurları olarak bu çalışmada bahsi geçen kavramlar, nakit dönüşüm süresi ve bileşenleri ile net işletme sermayesidir. Çalışma sermayesinin bu unsurları işletmenin faaliyet döngüsü içinde kısa vadedir ve kısa vadeli finansmanı karşılama gerektirdiği kabul görmektedir. Diğer taraftan net işletme sermayesi ile duran varlık toplamı da yatırılan sermayedir. Ekonomik Katma Değer (EVA) bir performans ölçüm yöntemidir. Bu yöntemde kâr, yatırılan sermaye ve ağırlıklı ortalama maliyet hesaplanarak performans ölçümü yapılmaktadır. EVA, faaliyet kârından yatırılan sermayenin maliyetinden arındırılarak ortaya çıkan değerdir (Yükçü ve Kaplanoğlu, 2014: 359). Bilanço eşitliği dikkate alındığında yatırılan sermaye bilançonun pasifinde uzun vadeli yükümlülükler ve öz kaynaklarla finanse edilmektedir. Dolayısıyla net

¹ Bu makale, 13-17 Aralık 2017 tarihinde Erzurum'da düzenlenen 4.Uluslararası Muhasebe ve Finans Araştırmaları Kongresinde sunulmuş olan özet bildirinin genişletilmiş tam metnidir.

işletme sermayesi fonlama tercihini (uzun vadeli yükümlülükler ve/veya öz kaynaklar), fonlama tutarını ve hatta fonlama maliyetini dahi etkileyebilir. Bu bakış açısıyla net işletme sermayesinin artı bir değer olması ve bu değer oluşumunda nakit dönüş süresinin ve bileşenlerinin katkıda bulunacağı göz önüne alındığında EVA ile aralarında anlamlı bir ilişkinin olması gerektiği düşünülebilir. Literatür tarandığında bu ilişkinin varlığına ilişkin oldukça az sayıda çalışma bulunmaktadır. Bu araştırma konuya bu açıdan katkı sağlayacaktır.

Bu çalışmanın amacı, Borsa İstanbul (BIST) imalat sektöründen 112 şirketin 2009-2016 yılları arasındaki çalışma sermayesi unsurları olan net işletme sermayesi, nakit dönüş süresi, alacak tahsil süresi, stok devir süresi ve borç ödeme süresinin EVA üzerindeki etkisini araştırmak ve bulguları açıklamaktır. Çalışmanın giriş kısmında çalışma sermayesi unsurlarının kârlılıkla, yatırılan sermayeyle ve EVA ile ilişkisi kısaca anlatılmış, ikinci bölümde çalışma sermayesi unsurları ve EVA açıklanmış, üçüncü bölümde araştırmanın kapsamı ve yöntemi paylaşılmış, dördüncü bölümde bulgulara ve beşinci bölümde de sonuca yer verilmiştir.

2. ÇALIŞMA SERMAYESİ İLE KÂRLILIK İLİŞKİSİ VE EVA YÖNTEMİ

Bu başlık altında çalışma sermayesi ile kârlılık ilişkisine ve konuya ilişkin literatür taramasına yer verilmiştir.

2.1. Çalışma sermayesi ile kârlılık ilişkisi

Şirketlerin kısa vadeli sermayesinin yönetimini ilgilendiren çalışma yönetimi, dönen varlık yatırımı ve yatırımın finansman kararlarını kapsamaktadır. Dönen varlıklara yapılacak yatırım tutarı ile finansman tutarı arasında yakın bir ilişki bulunmaktadır. Bu ilişki kârlılığı da etkilemektedir. Eğer işletme dönen varlık yatırım tutarını artırırsa finansman maliyetini azaltacak ancak kârlılığını düşürme durumuyla karşılaşacaktır. Diğer taraftan da dönen varlıklara yaptığı yatırım tutarını azalttığında kârlılığını düşük fon bulundurma maliyetiyle artırabilecek veya kısa vadeli yükümlülüklerini ödeyememe ve ticari faaliyetlerini devam ettirememesi riskiyle karşılaşabilecektir. Çalışma sermayesi yönetimi, kârlılık ve riskin yönetilmesidir (Aytürk ve Yanık, 2015: 158). Çalışma sermayesiyle ilgili literatür taraması yapıldığında en fazla kârlılıkla ilgili ilişki düzeyinin tespitine yönelik araştırmalar öne çıkmaktadır. Bu çalışmalar Tablo-1'de verilmiştir.

Tablo-1: Çalışma sermayesiyle kâr/kârlılık ilişkisinin tespitine yönelik araştırmaların özeti

Yazarlar	Tarih	Ülke	Kullanılan Değişkenler	Yöntem	Sonuç
Shin ve Soenen	1998	Amerika	Bağımlı Değişken: Firma Kârlılığı (FK) Bağımsız Değişken: Nakit Dönüş Süresi (NDS)	Korelasyon ve Regresyon Analizi	NDS ile FK arasında güçlü bir negatif ilişki bulunmuştur.
Wang	2002	Japonya ve Tayvan	Bağımlı Değişken: Yatırım Kârlılığı (YK) Bağımsız Değişken: NDS	Korelasyon Analizi	NDS ile YK arasında negatif bir ilişki bulunmuştur.
Deloof	2003	Belçika	Bağımlı Değişken: Brüt Faaliyet Kârı (BFK) Bağımsız Değişken: NDS, Stok Dönüş Süresi (SDS), Borç Ödeme Süresi (BÖS), Alacak Tahsil Süresi (ATS) Kontrol Değişkenleri: Firma Büyüklüğü (S), Satışların Büyümesi, Finansal Kaldıraç (KLDC)	Regresyon Analizi	NDS ve BFK arasında anlamlı bir ilişkiye rastlanamazken, kârlılık ile SDS, BÖS ve ATS arasında anlamlı ve negatif bir ilişki bulunmuştur. Kârlılık ile firma büyüklüğü ve satışların büyümesi arasında pozitif bir ilişki ve finansal borçluluk ile kârlılık arasında negatif bir ilişki bulunmuştur.
Teruel ve Solano	2007	İspanya	Bağımlı Değişken: Aktif Kârlılığı (AK) Bağımsız Değişken: NDS	Panel Veri Analizi	NDS ile AK arasında negatif bir ilişki bulunmuştur.
Raheman ve Nasr	2007	Pakistan	Bağımlı Değişken: Net kâr marjı (NKM) Bağımsız Değişkenler: ATS, BÖS, NDS Kontrol Değişkenleri: Cari Oran (CO), Borçlanma Oranı, Satış Hacmi.	Korelasyon ve Regresyon	Çalışma sermayesi (ÇS) yönetimi ile ilgili oranlar ile kârlılık arasında güçlü bir negatif ilişki bulunmuştur.
Öz ve Güngör	2007	Türkiye	Bağımlı Değişken: Brüt Satış Kârlılığı Bağımsız Değişkenler: ATS, SDS, BÖS, Net Ticaret Süresi	Panel veri analizi	ATS, SDS, BÖS ve net ticaret süresinin kârlılıkla negatif yönlü ilişkisi tespit edilmiştir.
Şamiloğlu ve Demirgüneş	2008	Türkiye	Bağımlı Değişken: Aktif Kârlılığı Bağımsız Değişken: ATS, SDS, KLDC	Çoklu Regresyon Analizi	ATS, SDS ve KLDC ile kârlılık arasında negatif, satışların büyümesi ile pozitif bir ilişki olduğu gözlemlenmiştir.
Dong ve Su	2010	Vietnam	Bağımlı Değişken: Brüt Kâr Marjı (BKM) Bağımsız Değişkenler: NDS, ATS ve SDS, BÖS	Regresyon analizi	NDS ile brüt kâr marjı arasında güçlü bir negatif ilişki mevcuttur.
Akbulut	2011	Türkiye	Bağımlı Değişken: AK Bağımsız Değişkenler: KLDC, ATS ve SDS, NDS, Büyüme Oranı.	Regresyon analizi	NDS ile kârlılık arasında negatif bir ilişki bulunmuştur.

ÇALIŞMA SERMAYESİ İLE EKONOMİK KATMA DEĞER ARASINDAKİ İLİŞKİ: BORSA İSTANBUL ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

MUVUJ / 2019-1

Bellouma	2011	Tunus	Bağımlı Değişken: BKM Bağımsız Değişkenler: ATS, SDS, BÖS, NDS, ihracat kapasitesi, ihracat/hasılat, piyasa değeri, CO, işletme büyüklüğü, borçlanma oranı.	Korelasyon ve Regresyon Analizi	NDS, ATS, SDS, BÖS ile BKM arasında negatif bir ilişki tespit edilmiştir.
Şahin	2011	Türkiye	Bağımlı Değişken: Öz Sermaye Kârlılığı (ROE), AK (ROA), Tobin-Q Bağımsız Değişkenler: Dönen Varlıklar/Toplam Aktif (DV/TA), Kısa Vadeli Borçlar/Toplam Aktif (KVB/TA)	Panel Veri Analizi	Kriz dönemlerinde DV/TA ve KVB/TA ile ROA arasında negatif bir ilişki tespit edilmiştir.
Sharma ve Kumar	2011	Hindistan	Bağımlı Değişken: AK Bağımsız Değişkenler: NDS, ATS, SDS, BÖS	Çoklu regresyon analizi	BÖS ve SDS ile kârlılık arasında negatif, ATS ve NDS ile kârlılık arasında pozitif ilişki tespit edilmiştir.
Abuzayed	2012	Ürdün	Bağımlı Değişken: AK Bağımsız Değişkenler: NDS, ATS, SDS, BÖS	Panel Veri Analizi	Firma kârlılığı ile NDS arasında pozitif bir ilişki olduğu bulunmuştur
Aygün	2012	Türkiye	Bağımlı Değişken: Aktif Kârlılığı Bağımsız Değişkenler: ATS, SDS, BÖS	Korelasyon ve Regresyon Analizi	Kârlılık ile ATS, BÖS ve SDS arasında negatif bir ilişki bulunmuştur.
Poyraz	2012	Türkiye	Bağımlı Değişkenler: Öz Sermaye ve Aktif Kârlılığı Bağımsız Değişkenler: CO, Kısa ve Uzun Vadeli Yabancı Kaynak/Pasif, Devamlı Sermaye/Pasif	Korelasyon ve Çoklu Regresyon Analizi	CO ve kısa vadeli borçlanmadaki değişimlerin kârlılık üzerinde ters yönlü ve önemli bir etkisi olduğu sonucuna ulaşılmıştır.
Uchenna ve diğerleri	2012	Uluslararası	Bağımlı Değişken: AK Bağımsız Değişkenler: NDS, Satış Hacmi, BÖS	Çoklu Regresyon Analizi	NDS'nin, satış hacminin ve BÖS'nin kârlılık üzerine anlamlı ilişkisini belirtmişlerdir.
Pouraghajan ve Emamgholipourarchi	2012	İran	Bağımlı Değişkenler: AK, Yatırım Kârlılığı, Tobin Q Bağımsız Değişkenler: NDS, CO, Dönen Varlıklar/Aktif, KVB/AT Borçlar/Aktif	Çoklu Regresyon Analizi	ÇS'nin kârlılıkla ilişkisi olmasına karşın Tobin Q ile ilişki tespit edilememiştir.
Napompech	2012	Tayland	Bağımlı Değişken: BKM Bağımsız Değişkenler: NDS, ATS, SDS, BÖS	Regresyon Analizi	ÇS'ne ilişkin esas oran sonuçlarına bakılmış ve NDS, ATS ve SDS kısaltılmasıyla kârlılığın arttırılacağı sonucuna ulaşılmıştır.
Monika, Kacprzyk ve Wolski	2012	Polonya	Bağımlı Değişken: NDS/365 Bağımsız Değişken: EVA	Regresyon Analizi	İstatistiksel olarak anlamsız negatif bir ilişki bulunmakla birlikte NDS'deki azalma (likiditedeki artış) EVA'yı

					arttırmaktadır.
Arshad ve Gondal	2013	Pakistan	Bağımlı Değişken: AK Bağımsız Değişkenler: CO, Nakit Oran, Dönen Varlıklar/Aktif, NÇSD Hızı, SDS	Regresyon Analizi	ÇS yönetimi ile kârlılık arasında negatif yönlü bir ilişki tespit edilmiştir.
Makori ve Jagongo	2013	Kenya	Bağımlı Değişken: AK Bağımsız Değişkenler: NDS, ATS, SDS, BÖS	Korelasyon ve Regresyon Analizi	ATS ve NDS ile kârlılık arasında negatif, SDS ve BÖS arasında pozitif yönlü bir ilişki bulunmuştur.
Akoto ve diğerleri	2013	Gana	Bağımlı Değişken: AK Bağımsız Değişkenler: NDS, ATS, CO, S, Dönen Varlık Devir Hızı (DVDH)	Panel Veri Analizi	NDS, CO, S, DVDH'ın kârlılıkla pozitif bir ilişkisi tespit edilmiştir.
Altan ve Şekeroğlu	2013	Türkiye	Bağımlı Değişken: AK Bağımsız Değişken: CO	Basit Regresyon Analizi	ÇS finanslama stratejileri ile AK arasında anlamlı bir ilişki tespit edilmiştir.
Bilehsavar, Aslani ve Barandagh	2013	İran	Bağımlı Değişken: NDS Bağımsız Değişkenler: EVA, AEVA, Tobin Q, F/K, HBK, İFNA	Korelasyon Analizi	NDS ile EVA ve İFNA arasında negatif ilişki varken, NDS'nin AEVA, Tobin Q, F/K, HBK ilişkisi bulunmamıştır.
Angahar ve Alematu	2014	Nijerya	Bağımlı Değişken: AK Bağımsız Değişkenler: NDS, ATS, SDS, BÖS	Çoklu Regresyon Analizi	ATS ile kârlılık arasında anlamlı olmayan negatif bir ilişki tespit edilirken, NDS ile anlamlı pozitif bir ilişki olduğu sonucuna ulaşılmıştır.
Enqvist, Graham ve Nikkinen	2014	Finlandiya	Bağımlı Değişken: AK Bağımsız Değişkenler: NDS, ATS, SDS, BÖS	Regresyon Analizi	Ekonomik krizin şirketlerin çalışma sermayesi-kârlılık düzeylerini etkilediği belirtilmiştir.
Thoa ve Nguyen	2014	Vietnam	Bağımlı Değişken: BKM Bağımsız Değişkenler: NDS, ATS, SDS, BÖS	Panel Veri Analizi	Brüt kârlılık oranı ile NDS, ATS ve SDS arasında güçlü bir negatif ilişki tespit edilmiştir.
Agha ve Mba	2014	Hindistan	Bağımlı Değişken: AK Bağımsız Değişkenler: ATS, SDS, BÖS, CO	Regresyon Analizi	NDS, ATS, SDS, BÖS ile AK arasında anlamlı bir ilişki tespit edilmiştir. ÇS oranların etkinliğinin artırılmasıyla kârlılığın yükseltilebileceği vurgulanmıştır.
Kendirli ve Konak	2014	Türkiye	Bağımlı Değişkenler: Tobin's Q, AK, ÖK Bağımsız Değişkenler: ATS, SDS, BÖS, NDS	Çoklu Regresyon Analizi	NDS ve ATS ile AK ve ÖK arasında anlamlı negatif ilişki bulunurken diğer değişkenlerle anlamlı bir ilişki bulunmamıştır.
Yazfandar ve Öhmen	2014	İsviçre	Bağımlı Değişken: AK	Varyans Analizi Üç aşamalı En	NDS ve firma yaşı ile kârlılık arasında

ÇALIŞMA SERMAYESİ İLE EKONOMİK KATMA DEĞER ARASINDAKİ İLİŞKİ: BORSA İSTANBUL ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

MUVUJ / 2019-1

			Bağımsız Değişken: NDS Kontrol Değişkenler: S, Firma Yaşı	Küçük Kareler Modellemesi	anlamli negatif bir ilişki, firma büyüklüğü ile kârlılık arasında anlamli negatif bir ilişki bulunmuştur.
Ademola	2014	Nijerya	Bağımlı Değişken: Faaliyet Kârı Bağımsız Değişkenler: NDS, ATS, BÖS SDS Kontrol Değişkenleri: CO, KLDC, Satışların Büyümesi, Gayri Safi Milli Hasıla	Korelasyon Analizi	Firma kârı ile NDS arasında istatistiki olarak anlamsız ama pozitif bir ilişki bulunmuştur. ATS, satışların büyümesi, kaldıraç oranları ve GSMH ile kârlılık arasında pozitif; SDS, BÖS ve CO ile kârlılık arasında negatif bir ilişki bulunmuştur.
Muhammad ve diğerleri	2015	Nijerya	Bağımlı Değişken: AK Bağımsız Değişkenler: NDS, ATS, BÖS SDS	Regresyon Analizi	AK ile SDS, BÖS arasında negatif, CO, işletmenin büyüklüğü ve ATS arasında ise pozitif yönlü ilişki tespit edilmiştir
Aytürk ve Yanık	2015	Türkiye	Bağımlı Değişken: Vergi ve Faiz Öncesi Kâr/Aktif Bağımsız Değişkenler: Nakit Döngüsü, İşletme büyüklüğü, Kaldıraç Oranı, Satışlardaki Büyüme.	Panel Veri Analizi	Nakit döngüsü ile kârlılık arasında negatif yönlü bir ilişki tespit edilmiştir.
Maswadeh	2015	Ürdün	Bağımlı Değişken: AK Bağımsız Değişkenler: NDS, ATS, BÖS SDS	Korelasyon analizi	NDS, ATS, SDS, BÖS ile kârlılık arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki tespit edilmiştir.
Topal ve Dizkırıncı	2015	Türkiye	Bağımlı Değişkenler: Varlık Kârlılığı Bağımsız Değişkenler: NDS, ATS, BÖS SDS, FB, SB	Korelasyon ve Regresyon Analizi	Çalışma sermayesi yönetimin kârlılık üzerinde anlamlı bir etkisinin bulunmadığı sonucuna ulaşılmıştır.
Sağlam ve Karaca	2015	Türkiye	Bağımlı Değişkenler: Özsermaye ve Varlık Kârlılığı Bağımsız Değişkenler: ADH, ATS, BÖS CO, Asit Test, KVBO	Panel Veri Analizi	Kısa vadeli borç oranı ile toplam borç oranının kârlılığı negatif etkilediği, cari oranın kârlılık üzerinde anlamlı bir ilişkisi olmadığı tespit edilmiştir. Diğer oranların kârlılıkla pozitif bir ilişkisi olduğu sonucuna ulaşılmıştır.
Erdaş	2015	Türkiye	Bağımlı Değişken: Net Kâr Marjı Bağımsız Değişken: NDS, ATS, BÖS CO, GSYİH, Enflasyon Oranı, Döviz Kuru	Çoklu Regresyon Analizi	NDS ve döviz kuru ile net kâr marjı arasında negatif, BÖS, işletme büyüklüğü ve döviz kuru (avro) ile net kâr marjı arasında pozitif yönlü ilişki

					tespit edilmiştir.
Topaloğlu ve Nur	2016	Türkiye	Bağımlı Değişken: AK ve ÖK Bağımsız Değişkenler: NDS, Kurumsal Yönetim Derecelendirme Notu, Ln Toplam Varlık, KO	Çoklu Regresyon Analizi	NDS ile AK arasında pozitif bir ilişki tespit edilirken, ÖK ile arasında ilişki bulunmamıştır.
Keskin ve Gökalp	2016	Türkiye	Bağımlı Değişken: AK Bağımsız Değişkenler: NDS, CO, ATS	Panel Veri Analizi	NDS'nin, kârlılıkla anlamlı olmayan ancak negatif bir ilişkisi tespit edilmiştir. ATS ve CO'nun kârlılık üzerinde anlamlı ve negatif bir etkisi olduğu sonucuna ulaşılmıştır.
Fettahoğlu ve Mohamud	2016	Türkiye	Bağımlı Değişken: AK Bağımsız Değişkenler: NDS, CO, ATS	Çoklu Regresyon Analizi	Alacak, stok ve borç ödeme süreleri ve NDS AK ile anlamlı ve negatif yönlü; satışlardaki artış ve işletmenin büyüklüğü ile AK arasında anlamlı ve pozitif bir ilişki tespit edilmiştir.
Atmaca	2016	Türkiye	Bağımlı Değişkenler: Varlık Kârlılığı, Öz Kaynak Kârlılığı (ÖK) Bağımsız Değişkenler: NDS, ATS, SDS, BÖS, CO	Korelasyon Analizi ve Panel Veri Analizi	Öz kaynak kârlılığının SDS, ATS ve BÖS ile negatif, NDS ve CO'nun VK ile pozitif yönlü ilişkisi tespit edilmiştir. SDS, ATS, BÖS, NDS ve CO'nun bağımlı değişkenler üzerinde anlamlı bir etkisi bulunmamıştır.
İltaş ve Erdoğan	2017	Türkiye	Bağımlı Değişken: AK Bağımsız Değişkenler: NDS, KO, ADH, GSYİH, TÜFE	Panel Veri Analizi	NDS'nin uzaması kârlılık üzerinde negatif, kaldıraktan yararlanma ve GSYİH'nin artması kârlılık üzerinde pozitif etkiye sahiptir. Uzun dönem sonuçları da NDS, KO ve ADH'nin istatistiksel olarak anlamlıdır.
Cumbie ve Donnellan	2017	A.B.D.	Bağımlı Değişken: EVA Bağımsız Değişkenler: ATS, BÖS, STS, Kontrol Değişkenleri (Satışlardaki Büyüme, KO, Altman ZScore, Ln TV)	Panel Veri Analizi	ATS ile EVA arasında negatif anlamlı ilişki, BÖS ile EVA arasında negatif anlamlı ilişki ve STS ile EVA arasında negatif anlamlı ilişki bulunmuştur.

2.2. Ekonomik katma değer yöntemi

Bir muhasebe ölçüsü olan artık kâr, faaliyet kârından sermaye yükümlülüğü (capital charges) çıkarıldıktan sonra kalan tutar olarak tanımlanmıştır ve

EVA artık kâr yaklaşımının bir türüdür. 1890'da artık kârdan ilk bahsedenlerden biri Alfred Marshall'dır. Marshall'a göre ekonomik kâr, toplam kazançlardan faizden arındırılmış yatırılan sermaye düşüldükten sonra kalandır. Artık kâr kavramı muhasebe teorisi literatüründe ilk 1917 yılında Church, 1924 yılında Scovell tarafından kullanılmış ve yönetim muhasebesi literatüründe 1960'lı yıllarda ortaya çıkmıştır (Yükçü ve Kaplanoğlu, 2014: 359). Rekabet koşullarındaki değişimle pazar odaklı yönetim yerine maliyet odaklı yönetimin benimsenmeye başlamasıyla birlikte değer tabanlı performans ölçüm sistemleri ortaya çıkmıştır. Geleneksel performans ölçüm yöntemlerinin, performans değerlemesinde sermaye maliyetlerini dikkate almamaları nedeniyle yetersiz görülmüşlerdir. Değer tabanlı ölçüm yöntemleri ise, kaynakların doğru olarak dağıtılmasına, işletmeler arasında karşılaştırılabilirliğe, sermaye maliyetlerini değerlendirerek yatırımlarda isabetli kararlar alınmasına olanak tanır. Bu değer tabanlı ölçüm yöntemlerinden biri de EVA'dır. EVA, vergi sonrası net faaliyet kârının, o kârı elde etmek için kullanılan sermayenin maliyetinden çıkarılarak ulaşılan değerdir (Hacırüstemoğlu vd., 2002). EVA'nın hesaplanabilmesi için şirketlerin bilanço ve gelir tablolarından yararlanılmaktadır. EVA aşağıdaki gibi hesaplanır (Yükçü ve Kaplanoğlu, 2014: 362-363).

Net Satışlar
- Faaliyet Giderleri
= Faaliyet Kârı (Faiz ve Vergi Öncesi Kâr-FVÖK)
- Vergi
= Vergi Sonrası Net Faaliyet Kârı (VSNFK)
- Sermaye Yükümlülüğü (Yatırılan Sermaye x Sermayenin Maliyeti)
= EVA

EVA sadece kazanılan getiri oranını değil toplam sermaye maliyetini dikkate alan bir ölçüdür. Ayrıca EVA aşağıdaki gibi de formüle edilebilir.

$$EVA = VSNFK - (Yatırılan Sermaye \times \text{Ağırlıklı Ortalama Sermaye Maliyeti}) \quad (1)$$

$$VSNFK = FVÖK \times (1-T) \quad (2)$$

$$T = \text{Vergi Oranı}$$

$$\text{Yatırılan Sermaye} = \text{Net İşletme Sermayesi} + \text{Duran Varlıklar} \quad (3)$$

Bir şirketin ağırlıklı ortalama sermaye maliyeti aşağıdaki gibi hesaplanabilir:

$$AOSM = w_e \times r_e + [(w_s (1-T) \times r_{ds}) + (w_l (1-T) \times r_{dl})] \quad (4)$$

w_s = Kısa Vadeli Borç Ağırlığı (Kısa Vadeli Borçlar/Toplam Borçlar+Özkaynaklar)

r_{ds} = Ağırlıklı Ortalama Kısa Vadeli Faiz Oranı

w_l = Uzun Vadeli Borç Ağırlığı (Uzun Vadeli Borçlar/Toplam Borçlar+Özkaynaklar)

r_{dl} = Ağırlıklı Ortalama Uzun Vadeli Faiz Oranı

w_e = Özkaynak Ağırlığı (Özkaynaklar/Toplam Borçlar+Özkaynaklar)

r_e = Özkaynak Maliyeti

AOSM hesaplanırken özkaynak maliyetinin bulunması için Finansal Varlıkları Fiyatlama Modeli (FVFM-CAPM) kullanılabilir. FVFM’inde özkaynak maliyetinin (r_e) hesaplanması aşağıda verilmiştir (Koller, Goedhart ve Wessels, 2010: 239).

$$r_e = r_f + \beta (r_m - r_f) \quad (5)$$

r_f = Risksiz faiz oranı

β = Beta katsayısı

r_m = Piyasa getirisi

$(r_m - r_f)$ = Piyasa risk primi

3. ARAŞTIRMANIN AMACI, KAPSAMI VE YÖNTEMİ

3.1. Araştırmanın amacı

Bu çalışmanın amacı, BIST-İmalat sektöründeki şirketlerin 2009-2016 yılları arasında çalışma sermayesi unsurları olan net işletme sermayesi, nakit dönüş süresi, alacak tahsil süresi, stok tutma süresi ve borç ödeme süresinin EVA üzerindeki etkisini belirlemek ve bulguları açıklamaktır.

3.2. Araştırmanın kapsamı

Bu araştırmanın kapsamına BIST-İmalat sektöründe faaliyet gösteren şirketler girmektedir. 2017 yılı Kasım ayı itibariyle 181 şirketten 2009-2016 yıllarında devamlı olarak işlem gören 112 şirket araştırmaya alınmıştır. Bu şirketler BIST kodlarıyla Tablo-2’de verilmiştir.

Tablo-2: Çalışmada kullanılan BIST-İmalat sektöründe işlem gören şirketler

	KOD		KOD		KOD		KOD		KOD		KOD		KOD
1	ADANA	17	BAGFS	33	CEMTS	49	EGGUB	65	IHEVA	81	MRDIN	97	SKTAS
2	ADEL	18	BAKAB	34	CMBTN	50	EGSER	66	IZMDC	82	MRSHL	98	TOASO
3	AFYON	19	BANVT	35	CMEN	51	EMKEL	67	IZOCM	83	MNDRS	99	TRKCM
4	AKCNS	20	BTCIM	36	CIMSA	52	EMNIS	68	KRDMD	84	MERKO	100	TUKAS
5	ATEKS	21	BSOKE	37	DMSAS	53	ERBOS	69	KARSN	85	TIRE	101	TUPRS
6	AKSA	22	BOLUC	38	DENCM	54	EREGL	70	KRTEK	86	NUHCM	102	PRKAB
7	ALCAR	23	BRSAN	39	DERIM	55	ERSU	71	KARTN	87	OLMIP	103	TTRAK
8	ALKIM	24	BFREN	40	DESA	56	FMIZP	72	KENT	88	OTKAR	104	TBORG
9	ALKA	25	BOSSA	41	DEVA	57	FROTO	73	KERVT	89	PARSN	105	USAK
10	ANACM	26	BRISA	42	DITAS	58	GENTS	74	KLMSN	90	PENGD	106	ULKER
11	AEFES	27	BURCE	43	DOBUR	59	GEREL	75	KNFRT	91	PETKM	107	UNYEC
12	ASUZU	28	BURVA	44	DGZTE	60	GOODY	76	KONYA	92	PETUN	108	VESBE
13	ARCLK	29	BUCIM	45	DGKLB	61	GOLTS	77	KORDS	93	PINSU	109	VESTL
14	ARSAN	30	CCOLA	46	DURDO	62	GUBRF	78	KRSTL	94	PNSUT	110	VKING
15	ASLAN	31	COMDO	47	DYOBY	63	HEKTS	79	KUTPO	95	SARKY	111	YATAS
16	AYGAZ	32	CELHA	48	EGEEN	64	HURGZ	80	LUKSK	96	SODA	112	YUNSA

İmalat sektöründe yer alan şirketlerden yakın izleme pazarında işlem görenler, 2009-2016 yılları arasında devamlı olarak borsada yer almayanlar ve ilgili yıllar arasında veri kaybı olanlar araştırma kapsamının dışında tutulmuştur.

3.3. Araştırmanın yöntemi

Çalışma sermayesi unsurlarının EVA üzerindeki etkisini ortaya koymak amacıyla üç farklı değişken belirlenmiştir. Bu değişkenler bağımlı, bağımsız ve kontrol değişkenleri olarak kullanılmıştır.

Bağımsız değişkenler ve kontrol değişkenleri de bağımsız değişken olarak Deloof (2003), Şamiloğlu ve Demirgüneş (2008), Sharma ve Kumar (2011), Aygün (2012), Ademola (2014), Atmaca (2016), Keskin ve Gökalp (2016), Cumbie ve Donnellan (2017) çalışmaları değerlendirilerek modellere dahil edilmiştir. Değişkenlerle ilgili tüm hesaplamalar için Microsoft EXCEL 2010 programı kullanılmıştır. Değişkenlerin hesaplama yöntemleri ve veri kaynakları Tablo-3'te verilmiştir.

Tablo-3: Çalışmada kullanılan değişkenler, hesaplama yöntemleri ve veri kaynakları

Değişkenler	Hesaplama Yöntemi	Veri Kaynağı
Bağımlı Değişken		
Ekonomik Katma Değer (EVA)	$EVA = \text{Vergi Sonrası Net Faaliyet Kârı (VSNFK)} - [\text{Yatırılan Sermaye (YS)} \times \text{Ağırlıklı Ortalama Sermaye Maliyeti (AOSM)}]$ $EVA^* = VSNFK - (YS \times AOSM)$	Kamuyu Aydınlatma Platformu (KAP) ve Şirketlerin Web Siteleri/ Finansal Tablolar ve Açıklamalar Matriks Bilgi Dağıtım A.Ş./Endeks ve Hisse Verileri T.C.M.B İstatistikler/Hazine Bonosu Faiz Oranları
Bağımsız Değişkenler		
Net İşletme Sermayesi (NİS)	NİS = Dönen Varlıklar – Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar	KAP/Finansal Tablolar
Alacak Tahsil Süresi (ATS)	$\text{Alacak Tahsil Süresi} = \left(\frac{\text{Ticari Alacaklar}}{\text{Satışlar}} \right) \times 365$	KAP/Finansal Tablolar
Stok Tutma Süresi (STS)	$\text{Stok Tutma Süresi} = \left(\frac{\text{Ortalama Stok}}{\text{Satışların Maliyeti}} \right) \times 365$	KAP/Finansal Tablolar
Borç Ödeme Süresi (BÖS)	$\text{Borç Ödeme Süresi} = \left(\frac{\text{Ticari Borçlar}}{\text{Satışların Maliyeti}} \right) \times 365$	KAP/Finansal Tablolar
Nakit Dönüş Süresi (NDS)	NDS = STS + ATS – BÖS	KAP/Finansal Tablolar
Kontrol Değişkenleri		
Firma Büyüklüğü (LOGS)	Net Satışların Doğal Logaritması	KAP/Finansal Tablolar
Kaldıraç Oranı (KO)	$\frac{\text{Toplam Borçlar}}{\text{Toplam Aktifler}}$	KAP/Finansal Tablolar
Cari Oran (CO)	$\frac{\text{Dönen Varlıklar}}{\text{Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar}}$	KAP/Finansal Tablolar

* EVA'nın ayrıntılı hesaplaması başlık 2.2'de açıklanmıştır.

Çalışmada bağımlı değişken Ekonomik Katma Değerdir. Çalışma sermayesi unsurları olarak NİS, NDS ve NDS'nin bileşenleri olan ATS, STS, BÖS bağımsız değişkenler olarak belirlenmiştir. Bu bağımsız değişkenlerin ayrı ayrı her birinin EVA'ya etkisini ve hangi yönde etkilediğini bulabilmek için beş farklı model oluşturulmuştur. Ayrıca ekonometrinin temel varsayımlarından olan bağımsız değişkenler arasında güçlü ve tam bir doğrusal bağlantının bulunmaması durumu da gerçekleştirilmiş olmaktadır. Bu modellerin her birinde bağımsız değişkenler NİS, NDS ATS, STS ve

BÖS tek tek yer alırken kontrol değişkeni olarak her birine LOGS, KO ve CO eklenmiştir. Bu modellere ait denklemler aşağıda verilmiştir.

$$EVA_{it} = \beta_i + \beta_1 NIS_{it} + \beta_2 LOGS_{it} + \beta_3 KO_{it} + \beta_4 CO_{it} + u_{it} \quad (6)$$

$$EVA_{it} = \beta_i + \beta_1 NDS_{it} + \beta_2 LOGS_{it} + \beta_3 KO_{it} + \beta_4 CO_{it} + u_{it} \quad (7)$$

$$EVA_{it} = \beta_i + \beta_1 ATS_{it} + \beta_2 LOGS_{it} + \beta_3 KO_{it} + \beta_4 CO_{it} + u_{it} \quad (8)$$

$$EVA_{it} = \beta_i + \beta_1 STS_{it} + \beta_2 LOGS_{it} + \beta_3 KO_{it} + \beta_4 CO_{it} + u_{it} \quad (9)$$

$$EVA_{it} = \beta_i + \beta_1 BÖS_{it} + \beta_2 LOGS_{it} + \beta_3 KO_{it} + \beta_4 CO_{it} + u_{it} \quad (10)$$

Yukarıdaki denklemlerde i indisi 1, 2, 3,,112 şeklinde şirket sayısını, t indisi 2009, 2010,, 2016 şeklinde zaman aralığını göstermektedir. Çoklu regresyon analizinde hata teriminin ardışık değerleri arasında ilişki bulunmasına otokorelasyon denmektedir. Ardışık bağımlılığı saptamak amacıyla Durbin-Watson testi yapılmıştır. Durbin-Watson d istatistiği genellikle 1,5 ile 2,5 arasında oto-korelasyon olmadığı anlamına gelmektedir (Kalaycı, 2008: 267). Bağımsız değişkenler arasında çoklu doğrusal bağlantı etkisini araştırmak amacıyla varyans artış faktörü (variance inflation factor-VIF) de hesaplanmıştır. VIF değerinin 10'un altında olduğu durumlar modelde çoklu doğrusal bağlantı sorunu olmadığı anlamına gelmektedir (Cumbie ve Donnellan, 2017: 145).

4. BULGULAR

2009-2016 yılları arasında BIST-İmalat sektöründe faaliyet gösteren 112 şirketin NIS, NDS, ATS, STS, BÖS, LOGS, KO ve CO bağımsız değişkenleri çoklu regresyon analizi yapılarak EVA bağımlı değişkeni üzerindeki etkisi araştırılmıştır. Bu çalışmada kullanılan modellerin analiz sonuçları Tablo-4'te verilmiştir.

Tablo-4: Çalışmada kullanılan modellerin çoklu regresyon analizi sonuçları

Modeller	Gözlem Sayısı	Bağımsız Değişkenler	Katsayı β	Standart Hata	t	$P > t $	R^2	Ayarlı R^2	F	Sig F	VIF	Durbin-Watson	
MODEL 1	896	Sabit	-191407009	57075685	-3,35	0,001*	0,19	0,19	53,2	0,000		1,864	
		NİS	0,079189875	0,0076	10,40	0,000*							1,35
		LOGS	10026164,37	2846680	3,52	0,000*							1,44
		KO	-304554,14	1079249	-0,28	0,778							1,00
		CO	1044409,16	2323645	0,45	0,653							1,11
MODEL 2	896	Sabit	-568776299	57945734,7	-9,82	0,000*	0,11	0,10	26,8	0,000		1,893	
		NDS	160543,36	45565,5	3,52	0,000*							1,29
		LOGS	28838177,31	2791582	10,33	0,000*							1,25
		KO	-622993,77	1136869,04	-0,55	0,584							1,01
		CO	3676842,80	2460706,16	1,49	0,135							1,12
MODEL 3	896	Sabit	-496322699	54930778	-9,04	0,000*	0,10	0,09	23,6	0,000		1,897	
		ATS	70790,14	73395,6	0,96	0,335							1,08
		LOGS	25552810,6	2643110,7	9,67	0,000*							1,11
		KO	-404303,26	1142325,2	-0,35	0,723							1,00
		CO	5220180,83	2445756,2	2,13	0,033**							1,10
MODEL 4	896	Sabit	-553286538	59051605,9	-9,37	0,000*	0,10	0,10	25,3	0,000		1,905	
		STS	143754	53961,4	2,66	0,008*							1,18
		LOGS	27975494,4	2806839,7	9,97	0,000*							1,26
		KO	-461587,83	1138620,2	-0,41	0,685							1,00
		CO	6041095,67	2413033,2	2,50	0,012**							1,07
MODEL 5	896	Sabit	-463629304	54635296,3	-8,49	0,000	0,10	0,09	23,8	0,000		1,902	
		BÖS	-106666,68	86730,98	-1,23	0,219							1,13
		LOGS	24685853	2612663,9	9,45	0,000*							1,08
		KO	-471547	1143761,3	-0,41	0,680							1,01
		CO	4543051	2560458,11	1,77	0,076**							1,20

* $p < 0,01$, ** $p < 0,05$, *** $p < 0,10$

Çoklu doğrusal bağlantı etkisini araştırmak amacıyla yapılan varyans artış faktörü (VIF) hesaplamalarına göre modellerdeki bağımsız değişkenler arasında çoklu bağlantının düşük olduğu bulunmuştur. Ardışık bağımlılığı saptamak amacıyla yapılan Durbin-Watson testine göre kurulan modellerin hepsinde değerler 1,5 ile 2,5 arasında olduğundan oto-korelasyon bulunmadığı belirlenmiştir.

MODEL 1: Net İşletme Sermayesiyle (NİS) Ekonomik Katma Değer (EVA) ilişkisinin araştırıldığı Model 1'de düzeltilmiş R^2 değeri 0,19 ve modelin açıklama gücü zayıf olarak bulunmuştur. Modelin olasılık değeri sig F ($P < 0,01$) olduğundan model anlamlıdır. Bağımsız değişken NİS, kontrol değişkenleri Net Satışların Logaritması (LOGS) ve Cari Oran (CO) EVA'yı pozitif yönde etkilerken, diğer kontrol değişkeni Kaldıraç Oranı (KO) ise negatif yönde etkilemektedir. Model 1'in P sütunundaki değerlere bakıldığında NİS, LOGS ve sabit katsayısı $p < 0,01$ düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı çıkarken KO ve CO ile EVA arasında anlamlı bir ilişki tespit edilmemiştir.

MODEL 2: Nakit Dönüş Süresiyle (NDS) EVA ilişkisinin araştırıldığı Model 2’de düzeltilmiş R^2 değeri 0,10 ve modelin açıklama gücü zayıf olarak bulunmuştur. Modelin olasılık değeri sig F (P)<0,01 olduğundan model anlamlıdır. Bağımsız değişken NDS, kontrol değişkenleri LOGS ve CO EVA’yı pozitif yönde etkilerken, diğer kontrol değişkeni KO ise negatif yönde etkilemektedir. Model 2’nin P sütunundaki değerlere bakıldığında NDS, LOGS ve sabit katsayısı $p<0,01$ düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı çıkarken KO ve CO ile EVA arasında anlamlı bir ilişki tespit edilmemiştir.

MODEL 3: Alacak Tahsil Süresiyle (ATS) EVA ilişkisinin araştırıldığı Model 3’te düzeltilmiş R^2 değeri 0,09 ve modelin açıklama gücü zayıf olarak bulunmuştur. Modelin olasılık değeri sig F (P) < 0,01 olduğundan model anlamlıdır. Bağımsız değişken ATS, kontrol değişkenleri LOGS ve CO EVA’yı pozitif yönde etkilerken, diğer kontrol değişkeni KO ise negatif yönde etkilemektedir. Model 3’ün P sütunundaki değerlere bakıldığında LOGS ve sabit katsayısı $p<0,01$ düzeyinde, CO $p<0,05$ düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı çıkarken ATS ve KO ile EVA arasında anlamlı bir ilişki tespit edilmemiştir.

MODEL 4: Stok Tutma Süresiyle (STS) EVA ilişkisinin araştırıldığı Model 4’te düzeltilmiş R^2 değeri 0,10 ve modelin açıklama gücü zayıf olarak bulunmuştur. Modelin olasılık değeri sig F (P)<0,01 olduğundan model anlamlıdır. Bağımsız değişken STS, kontrol değişkenleri LOGS ve CO EVA’yı pozitif yönde etkilerken, diğer kontrol değişkeni KO ise negatif yönde etkilemektedir. Model 4’ün P sütunundaki değerlere bakıldığında STS, LOGS ve sabit katsayısı $p<0,01$ düzeyinde, CO $p<0,05$ düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı çıkarken KO ile EVA arasında anlamlı bir ilişki tespit edilmemiştir.

MODEL 5: Borç Ödeme Süresiyle (BÖS) EVA ilişkisinin araştırıldığı Model 5’te düzeltilmiş R^2 değeri 0,09 ve modelin açıklama gücü zayıf olarak bulunmuştur. Modelin olasılık değeri sig F (P)<0,01 olduğundan model anlamlıdır. Kontrol değişkenleri LOGS ve CO EVA’yı pozitif yönde etkilerken, bağımsız değişken BÖS ve diğer kontrol değişkeni KO ise negatif yönde etkilemektedir. Model 5’in P sütunundaki değerlere bakıldığında LOGS ve sabit katsayısı $p<0,01$ düzeyinde, CO $p<0,10$ düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı çıkarken BÖS ve KO ile EVA arasında anlamlı bir ilişki tespit edilmemiştir.

5. SONUÇ

Çalışmanın amacı doğrultusunda BİST-İmalat sektöründe 2009-2016 yılları arasında faaliyet gösteren şirketlerin çalışma sermayesi unsurlarının EVA üzerindeki etkisi belirlenmiştir. Konuyla ilgili çalışan yazarların çalışmalarında istatistiksel olarak farklı anlamlar ortaya çıkmakla birlikte

çalışma sermayesi yönetiminin ve dolayısıyla unsurları olarak bu çalışmada ele alınan net işletme sermayesi, nakit dönüş süresi, alacak tahsil süresi, stok tutma süresi ve borç ödeme süresine yatırımın gerekliliği ortak noktalarıdır. Çünkü çalışma sermayesi unsurlarına fazla veya az yatırım yapılması şirketin borçlanmasının artmasına, satış fırsatlarının kaçırılmasına, düşük kârlılığa ve hatta iflas etme riskini arttırabilmektedir.

Model 1'e göre net işletme sermayesinin, satışların ve cari oranın (anlamli bir ilişkisi olmamakla birlikte) artışı şirket değeri ölçüsü olan EVA'yı arttırmaktadır. Net işletme sermayesi dönen varlıkların uzun vadeli yabancı kaynak ve öz kaynaklarla finanse edilen, kısa vadeli kaynakları aşan kısımdır. Ancak Model 1'e göre net işletme sermayesi artışının uzun vadeli yabancı kaynak yerine öz kaynakla finanse edildiğini ve bu artışın satışlardan kaynaklandığı (ki satışlar da artmaktadır) şeklinde ifade edilebilir.

Model 2'ye göre nakit dönüş süresi ve satışların artışı şirket değeri EVA'yı arttırmaktadır. Nakit dönüş süresinin arttırılması likiditeyi azaltır şeklinde düşünülse de modele göre satışların da arttırılması gerekmektedir. Satış artarken tahsil edilecek nakit tutarı da büyüyecektir. Ancak nakit dönüş süresinin artması içinde bulunulan ekonomik döngüyle de ilişkili olabilir. Bu döngüyle olan ilişki nakit dönüş süresinin bileşenleri incelendikten sonra açıklanacaktır. Burada şirketlerin optimal bir nakit dönüş sürelerinin olmadığı ifade edilebilir.

Model 3'te alacak tahsil süresi istatistiksel olarak anlamlı olmamakla birlikte artması EVA'yı arttırmaktadır. İstatistiksel olarak anlamlı bulunan satışlar ve cari oran arttığında EVA da artmaktadır. Ancak alacak tahsil süresinin arttırılması alacakların vade yapısıyla ilgili olabilir ve bu sürelerin kısılması EVA'yı arttırabilecektir.

Model 4'te stok tutma süresi ve cari oran artışı şirket değeri EVA'yı arttırmaktadır. İncelenen dönem itibariyle şirketlerin stok seviyelerini fiyat artışlarından korunmak için arttırdıkları ve stok fiyatlarındaki artış ile kazançlarını arttırmayı hedefleri yönünde olabilir.

Model 5'te istatistiksel olarak anlamlı olmayan borç ödeme süresi azaldıkça EVA artmaktadır. İncelenen dönem itibariyle şirketlerin alış iskontolarından yararlanarak EVA'yı arttırdığı olarak yorumlanabilir. Ayrıca bu modelde istatistiksel olarak anlamlı çıkan satışlar ve cari oran arttıkça EVA da artmaktadır.

Bu çalışmada nakit dönüşüm süresi bileşenlerinin etkileri dikkate alındığında şirket değerinin arttırılması için her bir bileşenin ayrı ayrı yönetilmesi gerektiği söylenebilir ve böylece nakit dönüş süresinin tek başına etkinliği kalmayabilir. Bileşenlerin ekonominin iyi olduğu dönemler ile kötü olduğu dönemlerde farklılaştığı düşünülmektedir. Bu durum yeni

bir çalışma konusu olmakla birlikte ekonominin iyi olduğu dönemlerde alacak tahsil süresi, stok tutma süresi, borç ödeme süresinin kısaltılması, kötü olduğu dönemlerde arttırılması gerekebilir. Nakit dönüş süresinin hesaplama yönteminde Sayılğan (2017)'de belirtildiği üzere ağırlandırılarak daha dinamik kapsamlı bir yapıya dönüştürülüp modele eklenebilir. Kısa vadeli borçlanma maliyetlerinin de nakit dönüş süresinin etkisinde hesaplamaya dahil edilmesi şirket değerini açıklamayı kolaylaştıracaktır.

KAYNAKÇA

- Ademola, J. (2014). Working Capital Management and Profitability of Selected Quoted Food and Beverages Manufacturing Firms in Nigeria. *European Journal of Accounting Auditing and Finance Research*, 2(3), 10-21.
- Afrifa, G. A., Tauringana, V., Tingbani, I. (2015). Working Capital Management and Performance of Listed SMEs. *Journal of Small Business & Entrepreneurship*, 27(6), 557-578.
- Akbulut, R. (2011). İMKB'de İmalat Sektöründeki İşletmelerde İşletme Sermayesi Yönetiminin Karlılık Üzerindeki Etkisini Ölçmeye Yönelik Bir Araştırma. *İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi*, Cilt:40, Sayı:2, 195-206.
- Akoto, R. K., Awunyo-Vitor, D. Lawer Angmor, P. (2013). Working Capital Management and Profitability: Evidence from Ghanaian Listed Manufacturing Firms. *Journal of Economics and International Finance*, Vol:5, No:9, 373-379.
- Akyüz, Y., Bozdoğan, T., Hantekin, E. (2011). TOPSIS Yöntemiyle Finansal Performansın Değerlendirilmesi ve Bir Uygulama. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, C.XIII S.I, 73-92.
- Altan, M., Şekeroğlu, G. (2013). Çalışma Sermayesi Finanslama Stratejilerinin Firma Kârlılığı Üzerine Etkileri: İMKB'de Kayıtlı Firmalar Üzerinde Bir Araştırma. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı:30, 223-228.
- Angahar, A., Alematu, A. (2014). Impact of Working Capital on The Profitability of The Nigerian Cement Industry. *European Journal Of Accounting Auditing and Finance Research*, Vol:2, No:7, 17-30.
- Arshad, Z., Gondal, M. Y. (2013). Impact of Working Capital Management on Profitability A Case The Pakistan Cement Industry. *Interdisciplinary Journal of Contemporary Research in Business*, Vol:5, No:2, 384-390.
- Atağan, G., Kaplanoğlu, E., İçerli, M.Y., Yükçü, C. (2017). *Mali Tablolar Eğitimi*. 1. Basım İzmir Editör: Süleyman Yükçü, Kitapana Yayınevi.

Atmaca, M. (2016). Finansal Oranlar Aracılığıyla Çalışma Sermayesi Bileşenlerinin Kârlılığa Etkisi: Borsa İstanbul’da İşlem Gören Kimya, Plastik ve Kauçuk Şirketlerinde Bir Araştırma. *Yönetim Bilimleri Dergisi*, Cilt:14 Sayı:28, 633-649.

Aygün, M. (2012). Firma Performansı Üzerinde Çalışma Sermayesinin Etkisi: Türk İmalat Sektörü Üzerine Bir Uygulama. *Ege Akademik Bakış*, Cilt:12, Sayı:2, 215-223.

Aytürk, Y., Yanık, S. (2015). Çalışma Sermayesi Yönetimi Türkiye’deki KOBİ’lerde Kârlılığı Nasıl Etkiler?. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı:68 Ekim, 157-167.

Bellouma, M. (2011). The Impact of Working Capital Management on Profitability: The Case of Small and Medium-Sized Export Companies in Tunisia. *Management International*, Vol:15, No:3, 71-88.

Bilehsavar, F. N., Aslani, A., Barandagh, M.I. (2013). The Study of Relationship Between Performance Metrics And Cash Conversion Cycle of Companies Listed In Tehran Stock Exchange. *International Journal of Accounting Research*, Vol.1 No 4, 10-20.

Bolek, M., Kacprzyk, M., Wolski, R. (2012). The Relationship Between Economic Value Added and Cash Conversion Cycle in Companies Listed on The WSE. *e-Finanse: Financial Internet Quarterly*, Vol.8 Iss.2: 1-10.

Deloof, M. (2003). Does Working Capital Management Affect Profitability of Belgian Firms?. *Journal of Business Finance&Accounting*, Vol:30, No:3, 573-587.

Dong, H. P., Su, Jyh-tay. (2010). The Relationship Between Working Capital Management and Profitability: A Vietnam Case. *International Research Journal of Finance and Economics*, Vol:49, 59-67.

Enqvist, J., Graham M., Nikkinen J. (2014) The Impact of Working Capital Management on Firm Profitability in Different Business Cycles: Evidence from Finland. *Research in International Business and Finance*, Vol:32, 36-49.

Erdaş, M. L. (2015). Firma Kârlılığı Üzerinde Çalışma Sermayesi Yönetiminin ve Makroekonomik Faktörlerin Etkisi: Borsa İstanbul Endeksi Turizm Sektöründe Faaliyet Gösteren Firmalar Üzerine Bir Uygulama. *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, Cilt:8, Sayı:41, 1220-1229.

Fettahoğlu, S., Mohamud, F. A. (2016). Çalışma Sermayesi Yönetiminin Kârlılığı Üzerine Etkisi: BİST’de Bir Uygulama. *Elektronik Mesleki Gelişim ve Araştırma Dergisi*, 16-28.

Garcia-Teruel, P., Martinez-Solano, P. (2007). Effects of working capital management on SME profitability. *International Journal of Managerial Finance*, 3(2), 164-177.

Hacırüstemoğlu, R., Şakrak M., Demir V. (2002). Etkin Performans Ölçüm Aracı (EVA),(Ekonomik Katma Değer- Ekonomik Kâr Yaklaşımı). *Mali Çözüm Dergisi* Sayı:59.

İltaş, Y. ve Erdoğan S. (2017). İşletme Sermayesi İhtiyacının Kârlılık Üzerindeki Etkisi: Sektörel Bir Uygulama. *Business and Economics Research Journal* Vol:8 No:3, 433-452.

Kalaycı, Şeref (2008). *SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri*, Asil Yayın Dağıtım, 3. Baskı, İstanbul.

KAP-Kamuyu Aydınlatma Platformu. (2017). <https://www.kap.org.tr/tr/Sektorler> (Erişim Tarihi: 14.09.2017).

Kendirli, S. ve Konak F. (2014). İşletme (Çalışma) Sermayesi Yönetiminin Firma Performansı Üzerindeki Etkisi. *Akademik Bakış Dergisi* Sayı:41 Mart-Nisan.

Keskin, R. ve Gökalp F. (2016). Çalışma Sermaye Yönetiminin Firma Kârlılığı Üzerine Etkisi: Panel Veri Analizi. *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, 17 (1), 15-25.

Koller, T., Goedhart, M., Wessels, D. (2010). *VALUATION Measuring and Managing The Value of Companies*. Fifth Edition (University Edition) MCKINSEY&Company.

Makori, D. M., Jagongo, A. (2013). Working Capital Management and Firm Profitability: Evidence from Manufacturing and Construction Firms Listed on Nairobi Securities Exchange, Kenya. *International Journal of Accounting and Taxation*, Vol:1, No:1, 1-14.

Maswadeh, Sana N. (2015). Association Between Working Capital Management Strategies and Profitability. *International Journal of Accounting and Financial Reporting*, Vol:5, No:1, 91-98.

Muhammad, S., Rabi'u S. Jibril, Usman S. K.Wabai, Fatima B. Ibrahim, Tjjani H. A. (2015). The Effect of Working Capital Management on Corporate Profitability: Evidence from Nigerian Food Product Firms. *Applied Finance and Accounting*, Vol:1, No:2, 55-63.

Napompech, K. (2012). Effects of Working Capital Management on The Profitability of Thai Listed Firms. *International Journal of Trade, Economics and Finance*, Vol:3, No:3, 227-232.

Öz, Y., Güngör, B. (2007). Çalışma Sermayesi Yönetiminin Firma Karlılığı Üzerine Etkisi: İmalat Sektörüne Yönelik Panel Veri Analizi. *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt:10, Sayı:2, 319-332.

- Pouraghajan, A., Emamgholipourarchi, M. (2012). Impact of Working Capital Management on Profitability and Market Evaluation: Evidence from Tehran Stock Exchange. *International Journal of Business and Social Science*, Vol:3, No:10, 311-318.
- Poyraz, E. (2012). İşletme Sermayesi Finanslama Stratejilerinin Kârlılık Oranları Üzerindeki Etkisi (Akbank T.A.Ş. Uygulaması). *Dokuz Eylül Üniversitesi İİBF Dergisi*, Cilt:27, Sayı:1, 47-56.
- Raheman, A., Nasr M. (2007). Working Capital Management and Profitability – Case of Pakistani Firms. *International Review of Business Research Papers*, Vol:3, No:1, 279-300.
- Sağlam, M., Karaca S. S. (2015). Çalışma Sermayesi Unsurlarının Firma Karlılığına Etkisi: Borsa İstanbul Şirketleri Üzerine Bir Uygulama. *Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi*, Cilt:10, Sayı:1, 100-120.
- Sayılğan, G. (2017). Ağırlıklı ve Kapsamlı Nakit Dönüşüm Süresi: Varsayımsal Veriler Üzerinden Bir Örnek Hesaplama. *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi* Yıl:17 Sayı:51 Nisan, 1-14.
- Sharma A.K., Kumar, S. (2011). Effect of Working Capital Management on Firm Profitability Empirical Evidence from India. *Global Business Review*, Vol:12, No:1, 159-173.
- Shin, H., Soenen, L. (1998). Efficiency of Working Capital Management and Corporate Profitability. *Financial Practice and Education*, Vol.8 No. 2, 37-45.
- Şahin, O. (2011). İMKB'ye Kayıtlı İmalat Şirketlerinde Çalışma Sermayesi Politikaları ve Firma Performansı İlişkileri. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, Cilt:6, Sayı:2, 123-141.
- Şamiloğlu, F., Demirgüneş, K. (2008). Effect of Working Capital Management on Firm Profitability: Evidence from Turkey. *The International Journal of Applied Economics and Finance*, Vol.2, No.1, 44-50.
- Thoa, T.T.K., Nguyen T.U. U. (2014). Relationship Between Working Capital Management and Profitability-Empirical Evidence from Vietnamese Listed Firms. *International of Conference on Finance and Economics ICFE-2014*.
- Topal, B., Dizkırıcı, A.S. (2015). Borsa İstanbul Gayrimenkul Yatırım Ortaklıkları Endeksi'nde Faaliyet Gösteren İşletmeler İçin Çalışma Sermayesi Yönetimi ile Kârlılık İlişkisi. *7. Uluslararası Balkanlarda Sosyal Bilimler Kongresi*, Kaposvar, Macaristan, 1263-1276.

Topaloğlu, E.E., Nur T. (2016). Nakit Dönüşüm Süresinin Finansal Performansa Etkisi: Kurumsal Yönetim Endeksinde Bir Uygulama. *Akademik Bakış Dergisi* Sayı:53 Ocak-Şubat, 304-317.

Uchenna, W.A., Okwo, I.M., Ugwunta, D.O. (2012). Effects of Working Capital Management on Profitability Evidence from The Top Five Beer Brewery Firms in The World. *Asian Economic and Financial Review*, Vol:2, No:8, 966-982.

Ukaegbu, B. (2014). The significance of working-capital management in determining firm profitability: Evidence from developing economies in Africa. *Research in International Business and Finance*, Vol.31, 1-16.

Wang, Y. J. (2002). Liquidity management, operating performance, and corporate value: Evidence from Japan and Taiwan. *Journal of Multinational Financial Management*, 12 (2), 159-169.

Yükçü S., Kaplanoğlu, E. (2014). The Comparative Performance Analysis of Borsa İstanbul and Tokyo Stock Exchange with EVA and MVA. *3rd International Symposium on Accounting and Finance ISAF-2014*, Tokyo/Japan 10-12 September, 357-375.

MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ ÇALIŞMA ORTAMLARININ MESLEKİ YETKİNLİKLERİNİN GELİŞTİRİLMESİ ÜZERİNDEKİ ETKİSİ: MARMARA BÖLGESİ'NDE BİR ARAŞTIRMA*

Dr. Öğr. Üyesi Hüseyin İSKENDER^a
Öğr. Gör. Dr. Metin BAYRAM^b

Ampirik Araştırma
(Empirical Research)

*Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi
Mart 2019; 12 (1): 129-146*

ÖZ

Muhasebe mesleği, bu mesleğin gerektirdiği ilke ve standartlara uygun olarak icra etmek isteyenlerin, akademik anlamda birçok uzmanlık alanında bilgi ve beceri kazanmaları ve meslek mensubu olarak mesleğe başladıktan sonra da ortaya çıkan değişme ve gelişmelere paralel, mesleki bilgi ve becerilerini yenileyip; sürekli olarak mesleki yetkinliklerini geliştirmelerini gerekli kılan bir meslektir. Muhasebe mesleğindeki bu hızlı ve sürekli değişim, küresel ölçekte düşünebilen ve onun gereklerini yerine getirebilme yetkinliğine sahip bir meslek mensubu olmayı zorunlu kılmaktadır. Türkiye'deki muhasebe meslek mensupları, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odaları'ndan herhangi birine kayıtlı olarak, serbest ya da bağımlı bir şekilde Serbest Muhasebeci (SM) ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) olarak faaliyetlerini sürdürmektedirler. Mesleki faaliyetlerini "serbest" olarak icra eden meslek mensuplarının, mesleğin birçok alt uzmanlık alanları ile ilgili ve çok sayıda (tuttukları defter sayısınca) uygulama yaptıkları göz önüne alındığında, muhasebe mesleğinin sınırlı tek bir uzmanlık alanında çalışan "bağımlı" meslek mensuplarına göre bilgi ve becerilerini daha fazla geliştirmeleri kaçınılmazdır.

Çalışmanın amacı, muhasebe meslek mensuplarından mesleğini kendine ait muhasebe bürosunda "serbest" olarak icra edenler ile bir iş yerinde işyerine "bağımlı" olarak icra edenlerin çalışma ortamlarının mesleki yetkinliklerinin geliştirilmesi üzerinde etkisini araştırmaktır. Bu amaca yönelik meslek mensuplarının üzerinde bir ampirik araştırma gerçekleştirilerek, çalışma ortamlarının meslek mensuplarının mesleki yetkinliklerinin geliştirilmesine etki eden mesleki bilgi, mesleki beceri ve mesleki etik faktörleri üzerinde etkileri hakkında bilgi sahibi olunmuştur.

Anahtar Sözcükler: Muhasebe Meslek Mensupları, Mesleki Yetkinlik, Mesleki Bilgi, Mesleki Beceriler, Mesleki Etik.

JEL Kodları: A29, C12, M40, M41.

* Makalenin gönderim tarihi: 29.10.2017; Kabul tarihi: 02.06.2018, iThenticate benzerlik oranı %32

^a Sakarya Üniversitesi, İşletme Fakültesi, İşletme Bölümü, hiskender@sakarya.edu.tr,
ORCID: 0000-0002-5654-9962.

^b Sakarya Üniversitesi, Arifiye Meslek Yüksekokulu, İş Sağlığı ve Güvenliği Programı,
ORCID: 0000-0002-9483-7850.

THE EFFECT OF WORKING ENVIRONMENT ON ACCOUNTING PROFESSIONALS' PROFESSIONAL COMPETENCE: A STUDY IN MARMARA REGION

ABSTRACT

Accounting is a profession which requires those want to perform it in accordance with the principles and standards required by it to acquire knowledge and skills in many areas of specialty in academic terms and to renew their professional knowledge and skills in parallel with the changes and developments occurring after they start working as a member of this profession, thereby improving their professional competencies continuously. This quick and continuous change in accounting makes it obligatory to be a member of this profession who is capable of thinking on a global scale and fulfilling its requirements. The members of accounting profession in Turkey perform their jobs as an independent or dependent Public Accountant (PA) and Public Accountant and Financial Consultant (PAFC) with their registration at a chamber of certified public accountants. Given the fact that the members of this profession performing their professional activities as "independent" ones engage in a lot of (as many as the number of books they keep) practices related to many areas of subspecialty of the profession, it is essential for them to improve their knowledge and skills more compared to "dependent" members of this profession engaged in a single limited area of specialty of this profession.

The purpose of this study is to investigate the effects of working conditions of "independent" members of accounting profession who perform their job in their own accounting offices and of those of "dependent" ones who perform their job in a workplace possessed by an employer on the improvement of their professional competencies. To this end, an empirical study was conducted on the members of this profession, and an insight was provided into the effects of working conditions on factors such as professional knowledge, professional skills, and professional ethics, which all influence the improvement of the professional competencies of the members of this profession.

Keywords: Accounting Professionals, Professional Competence, Professional Knowledge, Professional Skills, Professional Ethics.

JEL Codes: A29, C12, M40, M41.

1. GİRİŞ

Meslek; kişilerin hayatlarını kazanmak için yaptığı ve belli bir eğitimle elde ettiği bilgi ve becerilere dayalı faaliyetlerin tamamıdır. Bir diğer deyişle meslek, kişilerin kendini ve yeteneklerini geliştirme yolu olup, bu yol bireyin kişilik özelliklerini, hayallerini, hayat görüşünü ve değerlerini belirler (Ömürbek ve Usul, 2008, s. 164). Ancak, yapılan her iş genel geçer olarak meslek kabul edilmemektedir. Bir faaliyetin meslek olarak tanımlanabilmesi için bazı özelliklere sahip olması gerekmektedir. Bunlar: (i) karmaşık ve sürekli gelişen bir bilgi yapısını içermesi, (ii) uygulamada karşılaşılan sorunların çözümünde mesleki yargı kullanılması, (iii) toplum yararına hizmet edecek mesleki bir sorumluluk taşımasıdır (Yayla ve Cengiz, 2005, ss. 148-149).

İnsanlık tarihinin en eski mesleklerinden biri olarak kabul edilen muhasebe mesleği (Can, 2007, s. 2) de genel olarak bir mesleğin taşıması gereken

özelliklerin tümünü bünyesinde barındırmaktadır. Şöyle ki; meslek mensupları karşılaştıkları sorunlara çözüm yolları ararken muhasebe temel kavramları ve ilkelerinden hareketle mesleki yargılarını kullanmalarının yanında, gelişen ve değişen kapsam ve niteliklerine uygun bir şekilde çağın işletmecilik anlayışı ile ekonomik ve sosyal gerçeklerine uygun bilgi üretimi gerçekleştirirken, muhasebe teorisi ve uygulamasının yanında hukuk, iktisat, maliye ve teknoloji gibi alanlarda da bilgi sahibi uzman kişilere ihtiyaç duyulması muhasebe mesleğinin karmaşık bir yapıda olduğunu ortaya koymaktadır. Diğer taraftan muhasebe mesleği, işletme ile ilgili tüm kişi ve kuruluşlara ihtiyaç duydukları mali nitelikli bilgileri üretip bunları mali tablolar aracılığı ile ilgili kesimlere sunarken aynı zamanda iktisadi, sosyal ve teknolojik alanlardaki gelişmelerin etkisiyle zaman içinde kendisini sürekli geliştirmekte ve ürettiği bilgilerin kapsamını genişletmektedir (Daştan, 2001, ss. 32-33). Buna ek olarak, mesleğin kamu yararına yerine getirdiği faaliyet ve hizmetler nedeniyle meslek mensuplarının üstlendiği sorumluluklar açık bir şekilde görülmektedir (Yayla ve Cengiz, 2005, ss. 148-149).

Bu özelliklere sahip bir mesleğin görev ve sorumluluklarını mesleki bilgi ve beceriye sahip olmayan sıradan kişilerin yerine getirebilmesi mümkün değildir. Söz konusu özellikleri taşıyan bir mesleği icra edecek kişinin mesleğin gerektirdiği görev ve sorumlulukları başarılı bir şekilde yerine getirerek; belirlenen hedeflere ulaşabilmesini sağlayacak mesleki yetkinliğe sahip olması ve bunu sürekli olarak geliştirmesi gerekmektedir. Yetkinlik kavramı ise, bir işletmede üstün başarının elde edilmesinde katma değer oluşturan; bilgi, beceri ve kişilik özelliklerinden oluşan gözlemlenebilir davranışlar olarak tanımlanabilir (Ünsar, 2009, s. 44). Birbiriyle yakın ilişkisi bulunduğu için genellikle birbiriyle karıştırılan ancak anlamları farklı olan “yetkinlik” ve “yeterlilik” kavramlarının özelliklerine vurgu yapmak yerinde olacaktır. Yetkinlik kavramı, ulaşılmak istenen bir sonuca “nasıl” ulaşılabileceğini açıklamaktadır. İstenen sonuçları elde etmek için gösterilmesi gerekli davranışlar olarak ifade edilebilir (Ünsar, 2009, s. 45). Başka bir anlatımla yetkinlik; organizasyonun hedefleri ile uyumlu, kurumsal ve kişisel performans için kritik davranışlardan oluşmaktadır. Yani organizasyon için belirlenen hedefe “nasıl” ulaşılabileceğinin ifadesidir (Biçer ve Düztepe, 2003, s. 14). Yeterlilik kavramı ise, ulaşılmak istenen sonucun “ne/neresi” olduğunu ifade etmektedir. Kişinin yapmaya yeterli olduğu işin özelliklerini gösterir (Ünsar, 2009, s. 45). Diğer bir anlatımla yeterlilik, şirket ve çalışanlar için “neye/nereye” ulaşılabileceğini yani hedefi göstermektedir (Biçer ve Düztepe, 2003, s. 14).

İnsanlık tarihinin en eski mesleklerinden biri olarak ifade edilen muhasebe mesleği, genel olarak bir mesleğin taşınması gereken tüm özelliklere sahip olarak günümüzde akademik bir meslek olarak kabul görmektedir. Muhasebenin ilk nerede, ne zaman, ne şekilde ortaya çıktığı tam ve kesin

olarak bilinmemekle beraber insanlık tarihi kadar eski olduğu düşünülmekte, bütün yönetim bilim, teknik ve uygulamalarının en eskisi olduğu kabul edilmektedir. Plunkett'e (1979) göre muhasebe, mesleklerin de en eskisidir (de Santis'den (2007) aktaran; Can, 2007, s. 2). Ekonomik hayat genişledikçe, işlemler değişip çeşitlendikçe muhasebe bunları izleyebilir duruma gelmiştir (Sevilengül, 2000, s. 12). Küreselleşme ile birlikte, daha büyük uluslararası yatırımlar ve yeni teknolojilerin ticari işlemlerin hızını artırması gibi nedenlerle son yıllarda iş dünyası özellikle de muhasebe mesleği önemli ölçüde değişime uğramış (Valle, 2008, s. 17) ve bu değişim halen devam etmektedir. Muhasebe mesleği ile ilgili küresel ölçekte yaşanan bu değişim, mesleğin akademik bir meslek haline dönüşmesi sonucunu doğurmuştur. Bu durum ise mesleki faaliyetlerin yerine getirilmesinde rol alacak muhasebe meslek mensuplarının mesleki görev ve sorumluluklarının da artmasına neden olmuştur.

Muhasebe mesleğinde hızlı ve sürekli olarak meydana gelen değişim, küresel ölçekte düşünebilen ve onun gereklerini yerine getirebilme yetkinliğine sahip bir meslek mensubu olmayı zorunlu kılmaktadır. Mesleki uygulamalardaki yetkinlik ise; önemli ölçüde muhasebe mesleğiyle ilgili bilgi, beceriler, değerler, etik ilkeler ve tutumların geliştirilmesini gerektirmektedir (İskender, 2011, s. 44). Yetkinliğin tanımından da anlaşılacağı üzere, profesyonel bir muhasebe meslek mensubunun mesleki yetkinlik kazanabilmesi için, aynı zamanda mesleki yetkinliğin üç sac ayağı denilebilecek, mesleki bilgi, mesleki beceriler ve mesleki değerler, etik ilkeler, tutum ve davranışlara eş zamanlı olarak sahip olması gerekmektedir.

Meslek mensuplarının mesleki yetkinliklerini kazanabilmelerinin birinci unsuru iyi düzeyde mesleki bilgiye sahip olmalarıdır. Tarihin her döneminde “bilgi”nin insan için önemli olduğu kabul edilmiştir. “İşletmenin dili” olarak algılanan muhasebe (Karasioğlu ve Altan, 2004, s. 53), bilgiyi üreten, analiz eden, yorumlayan ve ilgili bilgileri bilgi kullanıcılarına ileten bir sistem konumundadır. Günümüzde bilgi, geleceğin ürünü olarak düşünülürse, muhasebe meslek mensupları da işletmelerde bu ürünün üretilmesinde baş aktör olmak durumundadır (Aktaş ve Acar, 2009, s. 44). Bu nedenle bilgi çağının işletmeleri, yetişmiş insan kaynaklarının en değerli ve önemli sermayesi olduğunun farkındadırlar (Bek, 2007, s. 108). Çünkü, insanın bilgisi, yapıcılığı, tecrübesi ve yetenekleri işletmelerin rekabette üstünlük sağlamaları için temel dayanak noktası olmuş, böylece insan kaynaklarının önemi daha da artmıştır (Biçer ve Düztepe, 2003, s. 13). İşte bu durum bilginin sürekli yenilenmesi ve yeni bilgilerin devrim niteliğinde değişimler oluşturacak özelliklere sahip olması öğrenmenin sürekli bir süreç haline getirilmesini gerekli kılmaktadır (Karacan, 2004, s. 178). Bu nedenle işletme yönetimindeki yeni anlayışa göre organizasyon ortamı, tek taraflı yetiştirme ve öğretme anlayışının hakim olduğu bir ortam olmaktan çıkmış,

yöneticiler tarafından da desteklenen sürekli öğrenme ortamı haline gelmiştir (Biçer ve Düztepe, 2003, s. 13).

Meslek mensuplarının mesleki yetkinliklerini kazanabilmelerinin ikinci unsuru bilgiye dayalı mesleki becerilere sahip olmalarıdır. Beceri, “bir kimsenin bedensel ya da düşünsel bir çaba göstererek bir işi kolaylık ve ustalıkla yapabilmesi” şeklinde tanımlanırken, diğer bir şekilde kişinin yatkınlık ve öğrenime bağlı olarak bir işi başarma veya bir işlemi amaca uygun olarak sonuçlandırma yeteneği” (TDK-Bilim ve Terimleri Ana Sözlüğü) olarak da tanımlanmaktadır. Bu da göstermektedir ki, muhasebe meslek mensuplarının teknolojiye hakimiyeti muhasebe mesleği açısından önemli olmasına karşın, onların mali analiz becerileri, problem çözümünde yenilikçilik, iletişim ve müşteri ilişkileri vb. kişisel bilgi ve beceriye dayalı fonksiyonları yerine getirmesi de önemini sürekli koruyan unsurlardandır (Howieson, 2003, p. 69). Beceri tanımından anlaşılacağı üzere, meslek mensuplarının mesleki becerilerini kazanıp geliştirebilmeleri için çok sayıda uygulama yapmaları gerekmektedir. Bu durum meslek mensuplarının mesleki tecrübeleriyle orantılı olarak mesleki becerilerini geliştirebileceklerini ortaya koymaktadır.

Muhasebe meslek mensuplarının mesleki yetkinliklerini kazanabilmelerinin üçüncü unsuru ise mesleki değerlere, etik ilkelere ve mesleki tutumlara gerektiği ölçüde duyarlı olmalarıdır (İskender, 2011). Mesleki değerler, meslek mensuplarının objektif davranmasını sağlar. Her meslek mensubu, bağlı bulunduğu kuruluşun yayınlamış olduğu meslek standartları, etik standartları gibi standartlara uyarak üyeliklerini sürdürebilir ve mesleği yapabilirler (Subaşı, 2006, s. 56). Etimolojik olarak etik; neyin iyi neyin kötü, neyin doğru neyin yanlış olduğunu ve neyin yaşama anlam kazandırdığını soruşturan, ahlaklı ve erdemli bir yaşayışın hangi unsurları içerdiğini irdeleyen bir felsefe dalıdır (Uçma, 2007, s. 4). Tutum ise kişilik özellikleri, karakter, inanç ve değerler gibi soyut özelliklerin bilgi ve beceriye harekete geçirme konusundaki yaklaşımıdır (İskender, 2011).

Bazen bir tarafta müşterilerin talepleri ile diğer tarafta devletin, toplumun, meslek kuruluşlarının vb. ilgili kesimlerin talepleri birbiriyle zıt olabilmektedir (Usul ve Aslantaş, 2007, ss. 86-87; Gül ve Ergün, 2004, ss. 54-59). Çıkar çatışmasına neden olabilecek bu gibi durumlarda, ideal olan, kamuya ve işverene karşı olan sorumluluklara ek olarak, bazen kişisel çıkarlarına ters düşse de, yüksek mesleki davranış standartlarına göre hareket edebilmektir (Toraman ve Akcan, 2003, s. 60). İşte muhasebe meslek mensupları söz konusu tarafların çatışan taleplerini büyük bir ustalıkla yönetip; aynı zamanda bir eğitmen (danışman) fonksiyonuyla müşterilerini mesleki yasalar, standartlar, etik ilkeler vb. konularda bilgilendirip, hiçbir şekilde dürüstlük ve tarafsızlığını bozmayarak yasalara uygun ve muhasebe kuralları çerçevesinde işlem yapmasını başarabilmesi gerekmektedir (Usul ve Aslantaş, 2007, s. 87). Bu bağlamda muhasebe

meslek mensupları bir taraftan müşterileri için maksimum müşteri memnuniyetini sağlamaya çalışacaklar; diğer taraftan mesleki yasalara, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve temel kavramları yanında mesleki etik kurallarına uygun hareket ederek; devlete, topluma ve mesleki kuruluşlara vb. ilgili kesimlere karşı sosyal sorumluluk bilinci içinde davranacaklardır (Bilen, 2008, ss. 28-29).

Çalışma için yapılan literatür incelemesinde, muhasebe meslek mensuplarının yetkinliği konusunda Türkiye ölçeğinde çok az sayıda ampirik çalışma yapılmış olduğu görülmüştür. Aşağıda bir kaç çalışmaya yer verilmiştir.

Yürekli ve Özdemir (2017), meslek mensuplarının mesleki yetersizlikleri nedeniyle meslek mensupları ile müşterileri/işverenleri arasında sorun yaşandığını ve bu nedenle yaşanan sorunların çözümü açısından meslek mensuplarının mesleki yetkinliklerinin geliştirmesinin önemini ortaya koymuştur.

İskender (2011), muhasebe meslek mensuplarının mesleki uygulamalarda başarılı olabilmeleri için mesleki yetkinliğe sahip olmaları gerektiğini ve zaman içinde bu yetkinliklerini geliştirmek için sürekli mesleki eğitim sürecine dahil olmalarının zorunlu olduğunu ifade etmiştir.

Mbekomize (2009), Botswana’da muhasebecilerin yaşamış olduğu problemleri, işverenlerin gözüyle incelemiş ve araştırması sonucunda, işverenlerin profesyonel ve yetkinlik sahibi muhasebeci sıkıntısı yaşadıklarını belirlemiştir.

Ayboğa (2003) tarafından Türkiye’deki muhasebe meslek mensuplarının mesleki yetkinliğin sürdürülebilmesi için sürekli mesleki eğitiminin önemli olduğu belirtilmektedir.

Çalışmada öncelikle muhasebe meslek mensuplarının mesleki yetkinliklerini etkileyen mesleki bilgi, mesleki beceriler ve mesleki değerler/etik/tutum faktörleri üzerinde durulmuş, bu faktörler esas alınarak mesleğini muhasebe bürosunda “serbest” olarak icra edenler ile bir işyerine “bağımlı” olarak icra eden meslek mensuplarının çalışma ortamlarının mesleki yetkinliklerinin geliştirilmesi üzerindeki etkisi araştırılmıştır.

2. YÖNTEM

Çalışmanın evrenini Marmara Bölgesi’ndeki Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odaları’ndan herhangi birine kayıtlı olarak, “serbest” ya da “bağımlı” bir şekilde muhasebe mesleğinde faal olan (çalışan) Serbest Muhasebeciler (SM) ile Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler (SMMM) oluşturmaktadır. TÜRMOB’un 01.11.2011 tarihinde web sitesinde yayınlamış olduğu Meslek Mensubu Dağılım Tablosu’ndan (TÜRMOB,

2011), Marmara Bölgesi'nde toplam SM ve SMMM sayısının 38.416 olduğu görülmektedir. Yeminli Mali Müşavirler (YMM) muhasebe meslek mensubu olarak tanımlanmakla birlikte, fonksiyonel ayırım nedeniyle çalışma kapsamı dışında bırakılmıştır.

Araştırma için gerekli verinin toplanmasında anket yöntemi kullanılmıştır. Veriler SPSS programında istatistik analiz yöntemleri kullanılarak analiz edilmiştir. Çalışmanın adımları ve her bir adımda gerçekleştirilen faaliyetler Tablo-1'de verilmiştir.

2.1. Anketin Tasarımı

Anket Formu “Muhasebe meslek mensuplarına ait demografik bilgiler” ve “Muhasebe meslek mensuplarının mesleki yetkinliklerinin ölçülmesi ile ilgili sorular” olmak üzere iki ana bölümden oluşmaktadır.

Tablo-1: Araştırma Yöntemi Olarak İzlenen Adımlar

Adım	Faaliyet
1	Ölçekler arasında varsayılan ilişkileri test etmek amacıyla bir anket formu tasarlandı.
2	Anket formunun geçerliliğinden emin olmak için pilot çalışma yapıldı.
3	Verilerin toplanacağı muhasebe meslek mensupları belirlendi.
4	Veriler toplandı.
5	Toplanan veriler SPSS programına girildi.
6	Toplanan verinin faktör olabilirlik ve faktör analizi için numunenin yeterlilik hususları değerlendirildi.
7	Araştırmanın faktörlerini ve bu faktörlerin değişkenlerini belirlemek için Açıklayıcı Faktör Analizi (AFA) gerçekleştirildi.
8	Belirlenen faktörlerde yer alan değişkenlere verilen yanıtların tutarlılığını ölçmek üzere her bir faktör için ayrı ayrı güvenilirlik analizi yapıldı.
9	Güvenilirliği test edilen faktörler ve değişkenleri için tanımlayıcı istatistik analizleri yapıldı

- 10 Araştırmada kullanılan verilerin normal dağılıma uygunluğu araştırıldı.
- 11 Çalışma ortamları baz alındığında “Serbest/Bağımsız” ve “Bağımlı” çalışan muhasebe meslek mensuplarının faktör ve değişken bazında ortalamaları arasında anlamlı bir farklılık olup olmadığını belirlemek amacıyla parametrik olmayan Mann-Whitney U Testi yapıldı.

Birinci bölümde muhasebe meslek mensuplarına ait demografik bilgilerin ölçülmesi amacıyla şu sorulara yer verilmiştir: 1) Cinsiyetiniz? (Kadın ve erkek); 2) Yaşınız? (29 yaş ve altı, 30–39, 40–49, 50–59 ve 60 yaş ve üstü); 3)Eğitim düzeyiniz? (İlk ve ortaokul, Ticaret Lisesi, Diğer Liseler, Ön lisans, Lisans ve Lisansüstü); 4) Mesleki unvanınız? (Serbest Muhasebeci (SM) ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM)); 5) Mesleğinizi icra ettiğiniz ortam? (“Serbest/bağımsız” ve “bağımlı”); 6) Bağlı bulunduğunuz meslek odası (.....SMMM Odası).

Muhasebe meslek mensuplarının mesleki yetkinliklerinin ölçümünde kullanılan üç boyuta ait toplam 16 soru Uluslararası Muhasebe Eğitim Standartları (IES/UES)’ndan uyarlanarak geliştirilmiştir (TÜRMOB, 2015). Araştırmada kullanılan Mesleki Bilgi, Mesleki Beceriler ve Mesleki Değerler, Etik, Tutum ve Davranışlar boyutlarına ait sorular Tablo 2’de verilmiştir. Muhasebe meslek mensuplarının bu bölümdeki 16 soruyu 5’li Likert ölçeğine göre (1-Hiç Katılmıyorum, 2-Çok Az Katılıyorum, 3-Kısmen Katılıyorum, 4-Genellikle Katılıyorum, 5-Tamamen Katılıyorum) cevaplandırmaları istenmiştir.

Tablo-2: Mesleki Yetkinliğin Ölçülmesinde Kullanılan Boyutlara Ait Sorular

Mesleki Bilgi

- BİL-1: Muhasebe belgelerindeki mali verilere göre, Tek Düzen Hesap Planı (TDHP)’na uygun olarak muhasebe kayıtlarını yapabilmekteyim.
- BİL-2: Dış ticaret işlemleriyle ilgili muhasebe kayıtlarını yapmakta zorlanmaktayım.
- BİL-3:İnşaat taahhüt işleri yapan işletmelerin muhasebe defterlerini tutabilecek bilgiye sahibim.
- BİL-4: Üretim işletmelerinde ortaya çıkan mamul maliyetlerini hesaplayabilmekte ve bu tutarları ilgili maliyet hesaplarına kaydedebilmekteyim.
- BİL-5: Şirketlerin kuruluş, devir, tasfiye vb. işlemlerine ait muhasebe kayıtlarını yapabilmekteyim.
- BİL-6: Bilanço ve gelir tablolarını hazırlayıp, bu tablolara ait kalemler arasında ilişkiler kurarak; işletmenin mali yapısı hakkında bilgi verebilecek analizler yapabilmekteyim.
- BİL-7: Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartları karmaşık bir yapıya sahip oldukları için anlamakta zorlanıyor ve bu konularda bilgi ihtiyacı duyuyorum.
- BİL-8:Mesleğimle ilgili bazı mevzuat (vergi, sos. güv. mesleki mevzuat vb. hukuk) konularında bilgi ihtiyacımın olması, mesleki uygulamalarda sorun yaşamama neden olmaktadır.

Mesleki Beceriler

- BEC-1: Mevzuat değişikliği ve diğer mesleki konularla ilgili eğitim almadan; kendi çabamla bilgi ihtiyacımı karşılayarak, mesleki görevlerimi yapıyor ve herhangi bir sorun yaşamıyorum.
- BEC-2: Mesleki uygulamalara yönelik olarak ortaya çıkan bir problemi doğru olarak tanımlayıp; çözümlenebilirim.
- BEC-3: Bir işletmenin belge, defter, mali tablolar vb. mali içerikli unsurlarını inceleyerek; muhasebe kayıtlarında hata ya da hile yapıp - yapılmadığını anlayabilmekteyim.
- BEC-4: Mesleki değişim ve gelişmelere kolayca uyum sağlayabilmekte ve herhangi bir mesleki sorun yaşamamaktayım.
- BEC-5: Mesleki görüş ve düşüncelerimi gerekli ortamlarda ifade eder, tartışır ve savunabilirim

Mesleki Değerler, Etik, Tutum ve Davranışlar

- ETİK-1: Mesleki uygulamalarla ilgili, mesleki değerler ve etik kurallara uygun hareket etmekteyim.
- ETİK-2: Müşterilerime ait gizli bilgileri yasal zorunluluk dışında, üçüncü kişilere açıklamam.
- ETİK-3: Mesleki görevlerimi; ilgili yasalara, mesleki ilke ve standartlara uygun olarak yerine getirmek için gereken özen ve gayreti gösteririm.

2.2. Veri Toplama ve Örneklem

Araştırma kapsamında anket soruları ile ilgili hazırlanan hem kağıda basılı anket formu hem de online anket formu kullanılmıştır. Online anket formlarının meslek mensuplarına iletilmesinde, İstanbul'da Mali Müşavirler ve Muhasebeciler Dernek Yönetimi'nden, Marmara Bölgesi'nin diğer illerinde ise SMMM Odaları Yönetimleri'nden yardım alınmıştır. Sakarya'da kağıda basılı anket formları muhasebe meslek mensuplarına elden ulaştırılarak ankete katılımları sağlanmıştır. Marmara Bölgesi'nde yapılan ankete 848 muhasebe meslek mensubu katılım göstermiş ve bu şekilde örnek kütle oluşturulmuştur.

2.3. Araştırmanın Kısıtları

Araştırmanın verileri 2010 – 2011 yıllarında Marmara Bölgesi'nde TÜRMOB bünyesinde mesleki ruhsata sahip olup, aktif olarak muhasebe mesleğini icra eden Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavir unvanlarına sahip olan muhasebe meslek mensuplarından elde edilmiştir. Meslek mensubu olmalarına rağmen fonksiyonel açıdan farklılık bulunduğu için Yeminli Mali Müşavirler araştırma dışı bırakılmıştır.

Her ne kadar araştırma verileri 2010 ve 2011 yıllarında elde edilmiş olsa da, muhasebe mesleğini bir işyerine “bağımlı” olarak icra eden meslek mensupları ile kendine ait büro ortamında “serbest” olarak icra eden meslek mensuplarının mesleki faaliyetlerinde uymak zorunda buldukları muhasebe sisteminin günümüzde de aynen uygulanıyor olması, bu verilerinin güncel kılmasını sağlamaktadır.

3. BULGULAR

Bulgular demografik, AFA, güvenilirlik analizi, tanımlayıcı istatistiksel analiz ve çıkarımsal istatistiki analiz bulguları başlıkları altında ele alınmıştır.

3.1. Demografik Bulgular

Araştırmaya katılım sağlanan muhasebe meslek mensuplarının cinsiyet, mesleki unvan, çalışma ortamı, yaş, eğitim düzeyi ve bağlı bulunduğu meslek odası dağılımları Tablo 3’de verilmiştir.

Tablo-3: Ankete Katılan Muhasebe Meslek Mensuplarının Demografik Bulguları

Karakteristik Özellikler	Frekans	%
Cinsiyet	848	100,0
Kadın	111	13,1
Erkek	737	86,9
Mesleki Unvan	848	100,0
SM	92	10,8
SMMM	756	89,2
Çalışma Ortamı	848	100,0
Bağımlı	206	24,3
Serbest/Bağımsız	642	75,7
Yaş	848	100,0
≤29	41	4,8
30– 39	296	34,9
40– 49	305	36,0
50 – 59	160	18,9
≥60	46	5,4
Eğitim Düzeyi	848	100,0
İlk ve Ortaokul	8	0,9
Ticaret Lisesi	72	8,5
Diğer Liseler	23	2,7
Önlisans	38	4,5
Lisans	638	75,2
Lisansüstü	69	8,1

<i>Bağlı Bulunduğu Meslek Odası</i>	<i>848</i>	<i>100,0</i>
Balıkesir	20	2,4
Bilecik	8	0,9
Bursa	159	18,8
Çanakkale	7	0,8
İstanbul	576	67,9
Kırklareli	5	0,6
Kocaeli	6	0,7
Sakarya	64	7,5
Tekirdağ	3	0,4

3.2. Açıklayıcı Faktör Analizi Bulguları

Veri setini oluşturan 848 meslek mensubuna ait veriler SPSS programına girilmiştir. Her bir gizil değişkenin bir temel faktör altında yer almadığının değerlendirilmesini yapmak üzere AFA gerçekleştirilmiştir. AFA'ya başlamadan önce, veri setinin faktör olabilirliğini araştırmak üzere Bartlett'in küresellik testi (Bartlett, 1954) ve faktör analizi için numunenin yeterliliğini ölçmek için Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) testi (Kaiser, 1974) uygulanmıştır. Bulgular anlamlı bir test istatistiği göstermiştir. Bartlett'in küresellik testi için sigma değeri 0.000 ($\text{sig} < 0.05$ olması öngörülmektedir) ve KMO değeri 0.867 (KMO'nun 0,5'den büyük olması öngörülmektedir) bulunmuştur. Bu itibarla, örneklem ile tatmin edici bir faktör analizi yapılabilir sonucuna ulaşılmıştır.

Analizin ikinci aşamasında Lumpkin ve Dess (2001) tarafından gerçekleştirilen prosedür esas alınarak, en iyi sonucu veren promaks rotasyonu icra edilmek suretiyle AFA gerçekleştirilmiş ve faktör yükleri 0,4'ten küçük ($> 0,400$) değişkenler hariç tutulmuştur. AFA toplam varyansı % 53,20 ve özdeğeri 1'den büyük Mesleki Beceriler (BEC), Genel Mesleki Bilgi (GMB), Mesleki Etik (ETİK) ve Spesifik Mesleki Bilgi (SMB) olarak isimlendirilen dört faktör ile sonuçlanmıştır.

BEC olarak isimlendirilen ve beş değişkenden oluşan birinci faktörün özdeğeri 4.87 ve toplam varyansı % 28.62, GMB olarak isimlendirilen ve beş değişkenden oluşan ikinci faktörün özdeğeri 1,72 ve toplam varyansı %10.10, ETİK olarak isimlendirilen ve dört değişkenden oluşan üçüncü faktörün özdeğeri 1,27 ve toplam varyansı % 7,50 ve SMB olarak isimlendirilen ve üç değişkenden oluşan dördüncü faktörün özdeğeri 1,19 ve toplam varyansı % 6,98 olarak ölçülmüştür.

3.3. Güvenilirlik Analizi Bulguları

Bir önceki aşamada bulunan faktörlerde yer alan değişkenlere verilen yanıtların tutarlılığını ölçmek üzere Cronbach's Alpha Yöntemi (Cronbach, 1951) kullanılarak ayrı ayrı güvenilirlik analizi yapılmıştır. Analiz

sonucunda BEC, GMB, ETİK ve SMB faktörlerine ait Cronbach's Alpha değerleri sırasıyla 0.784, 0.731, 0.521 ve 0.622 olarak bulunmuştur. ETİK faktörünün güvenilirliğini düşürdüğünden ETİK-4 değişkeni çıkarılarak faktör için tekrar güvenilirlik analizi yapılmış ve Cronbach's Alpha değeri 0.616 olarak bulunmuştur. Dolayısıyla dört faktörün tamamının da oldukça güvenilir olduğu bulunmuştur.

3.4. Tanımlayıcı İstatistik Analiz Bulguları

Araştırmaya destek veren tüm katılımcılar göz önüne alındığında; daha önceki analiz aşamalarında bulunan faktörler ile bu faktörlere ait değişkenlerin tanımlayıcı istatistik analiz bulguları Tablo 4'deki gibi gerçekleşmiştir.

Tablo-4: Faktörlerin Tanımlayıcı İstatistik Analiz Bulguları (N=848)

GMB		SMB		BEC		ETİK	
Değişk.	Ort. SS	Değişk.	Ort. SS	Değişk.	Ort. SS	Değişk.	Ort. SS
BİL-1	4,62 0,687	BİL-2	3,58 1,330	BEC-1	3,75 1,045	ETİK-1	4,64 0,607
BİL-3	3,85 1,300	BİL-7	2,47 1,174	BEC-2	4,100,837	ETİK-2	4,89 0,488
BİL-4	4,14 1,095	BİL-8	3,02 1,237	BEC-3	4,230,875	ETİK-3	4,75 0,506
BİL-5	4,42 0,999			BEC-4	3,84 1,094		
BİL-6	4,39 0,899			BEC-5	4,160,973		
GMB	4,28 0,706	SMB	3,02 0,942	BEC	4,020,710	ETİK	4,76 0,403

Araştırmaya destek veren katılımcılar çalışma ortamlarına göre ayrıma tabi tutularak, “serbest/bağımsız” ve “bağımlı” olarak göz önüne alındıklarında; daha önceki analiz aşamalarında bulunan faktörler ile bu faktörlere ait değişkenlerin tanımlayıcı istatistik analiz bulguları Tablo 5'teki gibi gerçekleşmiştir. Tablo 5'te görüleceği üzere çalışma ortamları “serbest/bağımsız” olan muhasebe meslek mensuplarının “bağımlı” çalışanlara nispeten daha fazla genel mesleki bilgi, mesleki beceriler ve mesleki etik ve değerlere, “bağımlı” olarak çalışanların ise az farkla da olsa “serbest/bağımsız” çalışanlara nispeten daha fazla spesifik mesleki bilgiye sahip oldukları bulunmuştur.

Tablo-5: Çalışma Ortamı Ayrımına Göre Tanımlayıcı İstatistiksel Analiz Bulguları

Değişkenler	Serbest/Bağımsız			Bağımlı		
	Katılımcı	Ort	Std. Sapma	Katılımcı	Ort	Std. Sapma
BİL-1	642	4,62	,674	206	4,62	,728
BİL-3	642	4,10	1,150	206	3,06	1,421
BİL-4	642	4,17	1,065	206	4,04	1,181
BİL-5	642	4,57	,861	206	3,97	1,235
BİL-6	642	4,40	,896	206	4,33	,910
GMB	642	4,37	,66014	206	4,00	,76941
BİL-2	642	3,52	1,347	206	3,77	1,262
BİL-7	642	2,46	1,192	206	2,51	1,116
BİL-8	642	3,05	1,274	206	2,95	1,114
SMB	642	3,01	,96961	206	3,08	,85104
BEC-1	642	3,78	1,041	206	3,64	1,054
BEC-2	642	4,12	,865	206	4,03	,739
BEC-3	642	4,29	,861	206	4,07	,897
BEC-4	642	3,86	1,107	206	3,78	1,054
BEC-5	642	4,20	,964	206	4,04	,992
BEC	642	4,05	,71098	206	3,91	,69969
ETİK-1	642	4,67	,582	206	4,54	,674
ETİK-2	642	4,92	,436	206	4,81	,618
ETİK-3	642	4,75	,489	206	4,72	,555
ETİK	642	4,78	,36809	206	4,69	,49272

3.5. Çıkarımsal İstatistiksel Analiz Bulguları

Bu aşamada çalışma ortamları baz alındığında “serbest/bağımsız” ve “bağımlı” çalışan muhasebe meslek mensuplarının faktör ve değişken bazında ortalamaları arasında anlamlı bir farklılık olup olmadığı araştırılmıştır. Veriler normal dağılıma uygunluk göstermediğinden iki grup

ortalamaları parametrik olmayan “Mann-Whitney U” testi kullanılarak analiz edilmiştir. Analiz sonucunda Tablo 6’da görüleceği üzere, “serbest/bağımsız” ve “bağımlı” çalışan meslek mensuplarının ortalamaları arasında; GMB, BEC ve ETİK açısından serbest çalışanlar lehine anlamlı bir fark bulunmuştur. SMB açısından ise anlamlı bir fark bulunmamıştır.

Tablo-6: Mann-Whitney U Testi Bulguları

	GMB	SMB	BEC	ETİK
Mann-Whitney U	46032,500	62542,000	58174,000	59750,500
Wilcoxon W	67353,500	268945,000	79495,000	81071,500
Z	-6,634	-1,178	-2,611	-2,396
Asymp. Sig. (2- kuyruklu)	0,000	0,239	0,009	0,017

Bulgular “serbest/bağımsız” olarak çalışanlar ile “bağımlı” olarak çalışanların spesifik mesleki bilgilerinin birbirine yakın olduğunu göstermekle birlikte “serbest/bağımsız” çalışan meslek mensuplarının genel mesleki bilgi, mesleki beceri ve meslek etiği açılarından bağımlı çalışanlara göre daha üstün olduklarını ortaya koymaktadır.

Ancak, göz ardı edilmemesi gereken bir durum olarak, BİL-2 “Dış ticaret işlemleriyle ilgili muhasebe kayıtlarını yapmakta zorlanmaktayım.” değişkeni açısından sigma değeri 0.019 olarak bulunmuştur. Bu değer 0,05’ten küçük olması, “bağımlı” çalışanların lehine, “serbest/bağımsız” olarak çalışan meslek mensupları ile “bağımlı” olarak çalışanların bu ifadeye ilişkin görüşleri arasında istatistikî açıdan anlamlı bir farklılığın olduğunu göstermektedir. Bu da mesleki faaliyetlerini sadece dış ticaret işlemleri alanında icra eden muhasebe meslek mensuplarının, dış ticaret işlemleri muhasebesi bilgisi ile sınırlı olmak üzere, diğer meslek mensuplarından daha bilgili olduklarını göstermektedir.

4. SONUÇ

Muhasebe mesleği, bu mesleğin gerektirdiği ilke ve standartlara uygun olarak icra etmek isteyenlerin, akademik anlamda bir çok uzmanlık alanında bilgi ve beceri kazanmaları ve meslek mensubu olarak mesleğe başladıktan sonra da ortaya çıkan gelişme ve değişmeye paralel, mesleki bilgi ve becerilerini yenileyip; sürekli olarak mesleki yetkinliklerini geliştirmelerini gerekli kılmaktadır.

Bu bağlamda “bağımlı” ve “serbest” olarak mesleki faaliyetlerini icra eden muhasebe meslek mensuplarının zaman içinde meslekte ortaya çıkan değişimlere uyum sağlayabilmek için mesleki yetkinliklerini

geliştirebilecekleri sürekli mesleki eğitim faaliyetlerinin içinde yer almaları gerekmektedir.

Çalışmanın sonucunda, Marmara Bölgesi'nde muhasebe mesleğini kendisine ait büro ortamında “serbest/bağımsız” olarak icra eden muhasebe meslek mensuplarının, mesleğini bir işyerine “bağımlı” olarak icra eden meslek mensuplarına göre mesleki yetkinliklerinin daha yüksek olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Daha spesifik olarak, muhasebe meslek mensuplarının genel mesleki bilgi ve mesleki beceriler faktörleri bağlamında “serbest/bağımsız” olarak çalışan meslek mensuplarının “bağımlı” olarak çalışanlara oranla genel mesleki bilgi ve mesleki beceri düzeyleri ile mesleki etik ilkelerine olan duyarlılıklarının daha yüksek olduğu sonucuna varılmıştır.

Mesleki faaliyetlerini kendine ait muhasebe bürosunda “serbest/bağımsız” olarak icra eden meslek mensuplarının farklı faaliyet alanlarında bilanço esasına göre tuttukları muhasebe defter sayısının artmasına paralel mesleki bilgi ve becerilerinin de artmasına ve bununda meslek mensuplarının mesleki yetkinlik düzeylerini olumlu yönde etkilemesi ile ilişkili olabileceği düşünülmektedir. Dolayısı ile farklı faaliyet alanlarında çok sayıda defter tutarak, benzer olaylar bile olsa daha çok sayıda tekrar yapan ve mesleki uygulama yoğunluğu fazla olan meslek mensuplarının elde ettikleri bu birikimin zaman içinde yetkinlik düzeylerini geliştirmelerine olumlu yönde katkı sağlamakta olduğu söylenebilir.

Oysa bir işyerine “bağımlı” olarak muhasebe mesleğini icra eden meslek mensupları sadece çalıştıkları işletmenin faaliyet konusu ile sınırlı muhasebe defteri tutmakta olmaları, onların muhasebenin diğer faaliyet alanlarındaki mesleki bilgi ve becerilerini geliştirmeleri konusunda zayıf kalmalarına neden olmaktadır. Bu durumun muhasebe mesleğini “bağımlı” olarak icra eden meslek mensuplarının mesleğini “serbest/bağımsız” olarak icra eden meslek mensuplarına göre mesleki yetkinliklerinin daha düşük seviyede kalmasına neden olduğu söylenebilir.

Dolayısı ile çalışmada, mesleki faaliyetlerini “serbest/bağımsız” olarak icra eden meslek mensupları, mesleğin birçok alt uzmanlık alanları ile ilgili ve çok sayıda (tuttukları defter sayısınca) uygulama yaptıkları için bunun doğal bir sonucu olarak, bir işyerine “bağımlı” olarak muhasebenin sınırlı bir uzmanlık alanında çalışan meslek mensuplarına göre bilgi ve becerilerini daha fazla geliştirme fırsatı bulduklarını ve bu hususun da onların mesleki yetkinliklerinin daha yüksek çıkmasını sağladığını ortaya koymaktadır.

Ancak burada göz ardı edilmemesi gereken önemli bir husus bulunmaktadır. Şöyle ki; araştırma ölçeğinin oluşturulmasında muhasebe mesleğinin uzmanlık alanları ile ilgili değişkenler kullanılmıştır. Bir işyerine “bağımlı” olarak çalışan muhasebe meslek mensuplarının dış ticaret işlemleri muhasebesi alanında bilgilerinin “serbest” çalışanlara nazaran yüksek

çıkılmış olması, muhasebe meslek mensuplarının uzmanlık alanları esasına göre çalışmaları halinde, çalıştıkları alanla sınırlı olmak üzere mesleki yetkinliklerinin daha da artabileceğini göstermektedir.

Bundan sonra bu konuda araştırma yapmak isteyen bilim insanlarına, faaliyet alanı çok geniş olan muhasebe mesleğinde alt uzmanlık alanlarına göre mesleki uygulamalarının hayata geçirilmesinin, meslek mensuplarının mesleki yetkinliklerinin geliştirilmesi üzerindeki etkilerinin araştırılması önerilmektedir.

KAYNAKÇA

Aktaş, R. ve Acar, A. (2009) Muhasebe Eğitiminde Bilgisayarlı Muhasebeden Kurumsal Kaynak Planlaması (ERP) Uygulamalarına Geçiş ‘ERP Eğitim Modül Önerisi, *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, (Ocak 2009), 43-60.

Ayboğa, H. (2003). Globalleşme Sürecinde Ülkemizde Muhasebe Mesleği ve Meslek Mensuplarının Eğitimi, *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, XVIII(1), 327-359.

Bartlett, M. S. (1954). A Note On The Multiplying Factors For Various Chisquare Approximations. *Journal Of The Royal Statistical Society*, Vol.16(2), (Series B), p.296–298.

Bek, H. (2007). İnsan Kaynakları Yönetiminde Eğitim ve Geliştirme Etkinliği (Örnek Bir Uygulama), *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (17), 107-120.

Biçer, G. ve Düztepe, Ş. (2003). Yetkinlikler ve Yetkinliklerin İşletmeler Açısından Önemi, *Havacılık ve Uzay Teknolojileri Dergisi*, (2), 13-20.

Bilen, A. (2008). Doğu Anadolu Bölgesindeki Muhasebe Meslek Mensuplarının Profilleri, Etik Kurallarına Bakışları ve Meslek Sorunları Üzerine Bir Araştırma, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 85, 27-42.

Can, A. V. (2007). Luca Pacioli Muhasebenin Babası mıdır?, *Akademik Bakış Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E Dergisi*, Sayı 12, Makale No: 8

Cronbach, L. J. (1951). Coefficient Alpha And The Internal Structure Of Tests. *Psychometrika*, 16(3), p.297–334.

Daştan, A. (2001). Meslek Ahlakı Kuralları ve Muhasebe Mesleğindeki Yeri, *Basılmamış Yüksek Lisans Tezi*, Karadeniz Teknik Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Trabzon

Gül, K. ve Ergün, H. (2004). Muhasebe Mesleğinde Etik, *Muhasebe ve Bakış Dergisi*, (Ocak 2004), 53-76.

Howieson, B. (2003). Accounting Practice In The New Millennium: Is Accounting Education Ready To Meet The Challenge? *The British Accounting Review*, 35(2), p.353-362.

İskender, H. (2011). Türkiye’de Muhasebe Meslek Mensuplarının Mesleki Yetkinlik Sorunları ve Bu Sorunların Çözümünde Sürekli Eğitimin Rolü, *Basılmamış Doktora Tezi*, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya.

Kaiser, H. F. (1974). An Index Of Factorial Simplicity, *Psychometrika*, 39(1), p.31–36.

Karacan, S. (2004). Entelektüel Sermaye ve Yönetimi, *Mali Çözüm Dergisi*, 69, s.177-199.

Karasioğlu, F. ve Altan, M. (2004). Muhasebecilerin Bilgi, Beceri, Güvenilirlik ve Toplumsal Sorumluluk Açısından Toplumun Çeşitli Katmanları Tarafından Algılanma Biçimi Üzerine Bir Araştırma, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 21, 53–64.

Lumpkin, G. T. Dess, G. G. (2001). Linking Two Dimensions Of Entrepreneurial Orientation To Firm Performance: The Moderating Role Of Environment And Industry Life Cycle, *Journal Of Business Venturing*, 16(5), p.429–451.

Mbekomize, C.J. (2009). Demand For Accountants in Botswana: Views of Employers, *Business Management Review*, Vol: 13, 42-61, January-December 2009.

Ömürbek, V. ve Usul, H. (2008). Muhasebe Mesleğinin Seçilmesinde Etkin Olan Etkenlerin Faktör Analiziyle İncelenmesi, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (37), s.164-173.

Sevilengül, O. (2000). Genel Muhasebe (9. Baskı), Ankara: Gazi Kitabevi.

Subaşı, Ş. (2006). *Muhasebe Meslek Mensuplarının Sürekli Eğitimi ve Türkiye'deki Uygulamanın Değerlendirilmesi*, Basılmamış Doktora Tezi, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir.

TDK – Bilim ve Sanat Terimleri Ana Sözlüğü (2018), Çevrimiçi http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bilimsanat&view=bilimsanat

Toraman, C. ve Akçan, A. (2003). Muhasebe Denetiminde Etik Teori, *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, (Ocak 2003), 59-69.

TÜRMOB, (2011). Meslek Mensubu Dağılım Tablosu (SM ve SMMM). <http://www.turmob.org.tr/TurmobWeb/turkce/popup.aspx?Sayfa=/Arsiv/turmobwebdb/dosyalar/istatistikler10.pdf>, 23.11.2011

TÜRMOB, (2015). Uluslararası Muhasebe Eğitimi Standartları Kurulu, *Uluslararası Eğitim Bildirileri El Kitabı*, Ankara: TÜRMOB Yayınları–482,

ISBN:978-605-4880-24-9.Çevirimiçi

<http://www.turmob.org.tr/ekutuphane/detailPdf/1c462a8e-246b-4759-8335-cce1e9bf95f1/deneme>

Uçma, T. (2007). *Muhasebe Meslek Mensubu Olmak İsteyenlerin Etik Değer Anlayışlarının Belirlenmesi ve Muğla Üniversitesi Uygulaması*, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Muğla Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muğla.

Uşul, H. ve Aslantaş, B. A. (2007). Muhasebeci – Mükellef Çatışması, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, (22), 85-103.

Ünsar, S. (2009). Yetkinliğe Dayalı Ücret Yönetiminin Genel Bir Değerlendirilmesi, *C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 10(1), 43-56.

Valle, F. D. (2008). Küreselleşme, Standartlarda Yakınsama ve Muhasebe Mesleğine Rehberlik Eden İlkeler, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı 40, 17-23.

Yayla, H. E. ve Cengiz, E. (2005). Muhasebe Mesleğinin Tercih Edilmesinde Etkili Olan Faktörlerin Belirlenmesine Yönelik Bir Alan Çalışması: Karadeniz Teknik Üniversitesi Örneği, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 5(16), 147-168.

Yürekli, E. Ve Özdemir, S. (2017). Muhasebe Yetkinliği Özelinde Meslek Mensupları İle Mükellefler Arasında Yaşanan Sorunlar ve Çözüm Önerileri: Denizli İli Örneği, *Social Sciences studies Journal*, Vol: 3(6), 1008-1019.

TÜRKİYE'DE BANKALARDA LİSANSÜSTÜ EĞİTİME SAHİP YÖNETİM KURULU ÜYELERİNİN BANKALARIN KÂRLILIKLARI ÜZERİNDEKİ ETKİSİ: BORSA İSTANBUL BANKALAR VE ÖZEL FİNANS KURUMLARI SEKTÖRÜ ÖRNEĞİ*

Doç. Dr. Cevdet Yiğit ÖZBEK^a

Ampirik Araştırma
(Empirical Research)

*Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi
Mart 2019; 12 (1): 147-166*

ÖZ

Şirketlerin yönetiminde çeşitlendirmenin şirket kârlılığı üzerindeki etkisi uzun zamandır araştırılan bir konudur. Ekonominin temel taşlarından birisi olan bankaların yönetimi de bu açıdan önemlidir. İyi yönetimin unsurlarından birisinin nitelikli insan gücü olduğu varsayılmaktadır. Bu nedenle Bankacılık Kanunu'nda yöneticilerin sahip olması gereken niteliklere ilişkin düzenlemeler yapılmıştır. Kanun'da yönetim kurulunu oluşturacak kişilerin genel niteliklerinin yanı sıra öğrenim ve deneyim niteliklerine de vurgu yapılmıştır. Buna göre bankaların yönetim kurulunu oluşturacak kişilerin çoğunluğunun lisans derecesine sahip olması şartı aranmıştır. Uygulamaya baktığımızda Türkiye'de Borsa İstanbul'da "Bankalar ve Özel Finans Kurumları" sektöründe yer alan şirketlerin yönetim kurullarında lisans derecesine sahip üyelerin yanı sıra lisansüstü derecesine sahip kişilerin bulunduğu da dikkati çekmektedir. Yönetim kurullarında lisansüstü derecesine sahip kişilerin bir kısmı yasal zorunluluktan bulunurken bir kısmı da tercih sebebidir.

Bu çalışmada bankaların lisansüstü derecesine sahip yönetim kurulu üyelerinin bankaların kârlılıklarında farklılık yaratıp yaratmadığı araştırılmıştır. Bağımsız değişken olarak banka yönetim kurullarında yer alan lisansüstü derecesine sahip üye oranı, bağımlı değişken olarak Aktiflerin Kârlılığı oranı kullanılmıştır. Kruskal-Wallis H testi kullanılarak yürütülen çalışmada bankaların yönetim kurullarında daha yüksek oranda lisansüstü öğrenim almış üyelerin bulunmasının, aktiflerin kârlılığı oranı açısından farklılık yaratmadığı sonucuna varılmıştır.

Anahtar Sözcükler: Kruskal-Wallis H testi, Öğrenim Geçmişi, Türkiye, Bankacılık.

JEL Kodları: G21, M10, M40.

* Makalenin gönderim tarihi: 07.09.2018; Kabul tarihi: 09.10.2018, iThenticate benzerlik oranı %9

^a Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Bankacılık ve Sigortacılık Yüksekokulu, Bankacılık Bölümü öğretim üyesi, yigitozbek@gmail.com, ORCID: 0000-0002-5554-8124.

ANALYSIS OF OCCUPATIONAL COMMITMENT AND JOB IMPACT ON THE PROFITABILITY OF THE BOARD OF DIRECTORS WITH POST-GRADUATION DEGREE IN TURKISH BANKS: EVIDENCE FROM BORSA ISTANBUL BANKS AND SPECIAL FINANCE CORPORATIONS SECTOR

ABSTRACT

The effect of management diversification on company profitability has been an issue of debate for a long time. Management of banks, which is one of the fundamental building stones of economy, is important from this aspect. It is assumed that one of the elements of good management is the qualified human resource. For that reason, regulations have been made in Banking Law on qualifications that the managers should have. In the Law, in addition to general qualifications of persons to comprise the board of directors, also their education and experience qualifications are emphasized. According to this, majority of the members establishing the board of directors are required to have bachelor degree in the banks. When we look at the practice, it is striking that in addition to members holding bachelor degree, persons had post-graduate degrees also have positions in the board of directors of companies in the "Banks and Special Finance Corporations" Sector in Borsa Istanbul in Turkey. Some of the boards of directors form with the members who have post-graduation degree because of the legal obligations instead of preference.

This research analyzes whether the members of board of directors holding post-graduation degrees in banks create any difference in the profitability of the banks. The independent variable is taken as the rate of members holding post-graduation degree in the board of directors of the banks, whereas the dependent variable is the asset profitability rate. In the research which analyzed by Kruskal-Wallis H test, it was concluded that presence of members with post-graduation degree in the boards of directors of the banks did not create any statistically meaningful difference in terms of return on assets.

Keywords: Kruskal-Wallis H test, Educational Background, Turkey, Banking Business.

JEL Codes: G21, M10, M40

1. GİRİŞ

Yönetim kurulu, kurumların karar alma süreçlerini şekillendirdiği gibi süreçlerin işleyişini kontrol etmekle de yükümlü bir organdır. Alınan kararların başarısı ve kararların doğru biçimde uygulanıp uygulanmadığının kontrolü nitelikli kişiler gerektirir. Küçük işletmeler dar bir kadro ile hatta bir kişi ile yönetilebilirken günümüzde çoğu işletmenin büyük ölçekli olması, farklı uzmanlığa sahip kişiler tarafından yönetilmesini gerekli kılmaktadır. Kurumların üst seviyede yönetim organı olan yönetim kurulları, farklı kaynaklardan gelme kişilerden oluşan karar alma ve kontrol aracıdır. Kurumların hedeflerine ulaşmasında nasıl bir yönetim kurulu yapısına sahip olması gerektiği üzerinde araştırmalar özellikle 1980'lerden beri yoğun olarak yapıla gelmektedir. Farklı teorileri esas alan araştırmalar, insan kaynağının ölçülebilir ve ölçülemez niteliklerinden hareket etmektedir. Bhagat, Bolton ve Subramanian'a (2010) göre üst düzey yöneticilerin mevkidaşlarına oranla üstün olmasına yol açan yetenekler gözlemlenebilir özelliklerinden (öğrenim geçmişi ve deneyim gibi) ve

gözlemlenemeyen özelliklerinden (liderlik ve takım oluşturma becerileri gibi) ortaya çıkar. Gözlemlenemeyen özelliklerin ölçülmesi güvenilebilir sonuçlar vermediği ve maliyetli olduğundan yazarlar, öğrenim seviyesi gibi gözlemlenebilir özelliklerin önemine vurgu yapmışlardır. Bu nitelikte çalışmalara kaynaklık eden araştırmaların öncüsü sayılabilecek olan Hambrick ve Mason (1984) çalışmalarında, kurumların başarısının üst düzey yöneticilerin öğrenim seviyeleri, yaşları, deneyimleri, cinsiyetleri gibi niteliklere bağlı olarak şekillendiğini ve üst seviyede öğrenim düzeyinin açık fikirlilik, bilgi işleme kapasitesi ve değişime toleransla ilişkili olduğunu ileri sürmüştür. Hambrick ve Mason (1984)'a göre üst düzey yöneticilerin bilişsel temellerinin, değerlerinin ve algılarının doğrudan ölçümlenebilmesi uygun olmasa da, bir kişinin öğrenim altyapısı; sosyoekonomik geçmişinin, motivasyonunun, bilişsel tarzının, risk alma eğiliminin ve diğer temel özelliklerinin altında yatan bir gösterge olabileceğinden, karar verme ve yönetsel davranışlarını önemli ölçüde etkileyebilecektir. Benzer biçimde, Datta ve Rajagopalan (1998) da öğrenim altyapısını, yönetim yetkinliğinin iyi bir göstergesi olarak gören çalışmalara dikkat çekmiştir.

Genellikle büyük ölçekli işletme şeklinde örgütlenmek zorunda olan bankalar üzerinde araştırma yapan Bantel ve Jackson (1989), 199 bankada üst yönetimin inovasyonu benimseme eğilimini üst yönetimin; yaş ortalaması, kurumdaki ortalama görev süresi, öğrenim seviyesi özelliklerini dikkate alarak yürüttükleri araştırmada, öğrenim seviyesinin inovasyonu benimseme ile önemli ölçüde ilişkili olduğunu ortaya koymuştur.

Diğer niteliklerin yanı sıra öğrenim seviyesinin iyi yönetime etkisi dünyada araştırılıp tartışılırken ve daha iyi yönetim için düzenlemeler yapılırken, Türkiye'de bankaların organizasyon yapısını şekillendiren 5411 sayılı Bankacılık Kanunu'nda üst yönetimin oluşturulması konusunda hükümler getirilmiştir. Anonim şirket şeklinde kurulmak zorunda olan bankalar bu özelliklerinden dolayı Türk Ticaret Kanunu hükümlerine tabi olmakla birlikte, bankaların ülke ekonomisinin önemli yapı taşlarından birisi olması nedeniyle ayrıca Bankacılık Kanunu hükümlerine tabi tutulmuş; kuruluşu, yönetimi ve işleyişine ilişkin sektöre özgü düzenlemeler yapılmıştır. 2005 yılında kabul edilen Bankacılık Kanunu, dünya çapında yaşanan şirket skandalları, iflaslar ve ekonomik krizlerin etkisiyle 1990'lı yıllarda çalışmalarına başlanılan ve 1999 yılında Ekonomik İş Birliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) tarafından yayımlanan kurumsal yönetim ilkeleri dikkate alınarak hazırlanmıştır. Birinci maddesinde "finansal piyasalarda güven ve istikrarın sağlanmasına, kredi sisteminin etkin bir şekilde çalışmasına, tasarruf sahiplerinin hak ve menfaatlerinin korunmasına ilişkin usûl ve esasları düzenlemek" şeklinde ifade edilen Kanun'un amacı; şirket ortaklarının ortaklık hakları, kamuyu aydınlatma ve şeffaflık, menfaat sahiplerinin hakları ile yönetim kuruluna ilişkin düzenlemeleri içeren kurumsal yönetim ilkeleri (OECD, 2004: 17-25) ile uyumludur.

Kanun'un yönetim kurulu, denetim komitesi ile genel müdür ve yardımcılara ilişkin hükümleri düzenleyen 23., 24. ve 25 inci maddelerinin üst başlığı "kurumsal yönetim"dir. 23 üncü maddede kurumsal yönetim ilkeleri dikkate alınarak düzenlenen yönetim kurulunun, genel müdür dahil en az beş kişiden oluşacağı ifade edilmiştir. Bankaların bağlı olduğu Türk Ticaret Kanunu'nda bu sayı bir veya daha fazla kişi (Madde 359) şeklinde ifade edilmişken, geçmişteki bankalar kanunlarında da yer aldığı gibi (Alıcı, 2007: 255) Bankacılık Kanunu'nda banka yönetim kurullarının en az beş kişiden oluşması gerektiği hükme bağlanmıştır. Uygulamaya baktığımızda bu sayının beş kişiden daha fazla olduğu görülmektedir.

Kanun'un 23 üncü maddesi yönetim kurulu üyelerinin tamamının; Kanun'un 8 inci maddesinin birinci fıkrasının (a), (b), (c) ve (d) bentlerinde belirtilen şartları taşıması gerektiğini, ayrıca yönetim kurulu üyelerinin yarıdan bir fazlasının Bankacılık Kanunu'nda genel müdür için öngörülen şartları haiz olması gerektiğini hükme bağlamıştır. Bu maddeye göre yönetim kurulu üyeliği için gerekli olan koşulların bir kısmı istenmeyen, bir kısmı da istenen niteliklerden oluşmaktadır. Yönetim kurulu üyelerinde istenmeyen nitelikler, genel olarak itibar zedeleyici olarak ifade edilebilir.

Kanun'un banka kurucularında aranan şartları düzenleyen 8 inci maddesinin birinci fıkrasının (a), (b), (c) ve (d) bentleri; yönetim kurulu üyelerinin daha önceki faaliyetlerinden dolayı iflas etmemiş olması, konkordato ilan etmemesi, hakkında iflas erteleme kararı verilmemiş olması, Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna devredilmiş olan bankalarda nitelikli paya sahip olmaması veya kontrolü elinde bulundurmaması, Türk Ceza Kanunları, Bankacılık Kanunu, Sermaye Piyasası Kanunu gibi çeşitli kanunlarca cezai müeyyidelere tabi tutulmamış olması şeklinde özetlenebilir. Sahip olunması istenmeyen itibar zedeleyici nitelikler, bankanın kurucuları ve yönetim kurulu üyelerinin tamamı için geçerlidir.

Bu araştırmayı ilgilendiren hüküm, yönetim kurulu üyelerinin yarısından bir fazlasının Kanun'un 25 inci maddesinde düzenlenen genel müdür için öngörülen şartları taşıması gerekliliğidir. İlgili madde gereğince "banka genel müdürlerinin hukuk, iktisat, maliye, bankacılık, işletme, kamu yönetimi ve dengi dallarda en az lisans düzeyinde, mühendislik alanında lisans düzeyinde öğrenim görmüş olanların ise belirtilen alanlarda lisansüstü öğrenim görmüş olmaları ve bankacılık veya işletmecilik alanında en az on yıllık meslekî deneyime sahip olmaları şarttır". Yönetim kurulu içerisinde murahhas üye görevlendirilmesi halinde bu kişilerin de genel müdürde aranan niteliklere sahip olması gerekir. Yönetim kurulunun öğrenim seviyesi ile ilgili konu ilk kez 1983 yılında yayımlanan 70 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'de kabul edilmiştir. Gerekçe olarak bankacılığın özel ihtisas gerektiren bir meslek olduğu ve yöneticilerinde de bazı özelliklerin bulunması gerekliliği ifade edilmiştir (Reisoğlu, 2007: 380).

Kurumsal yönetim ilkelerinde yönetim kurulu üyelerinin öğrenimi konusuna yer verilmemesine karşın aşağıda sıralanan işlevler, kurul üyelerinin belirli bir öğrenim ve deneyime sahip olması gereğini ortaya koymaktadır (SPK, 2011: 9):

- Yönetim kurulu, alacağı stratejik kararlarla, şirketin risk, büyüme ve getiri dengesini en uygun düzeyde tutarak akılcı ve tedbirli risk yönetimi anlayışıyla şirketin öncelikle uzun vadeli çıkarlarını gözeterek, şirketi idare ve temsil eder.
- Yönetim kurulu şirketin stratejik hedeflerini tanımlar, şirketin ihtiyaç duyacağı insan ve finansal kaynaklarını belirler, yönetimin performansını denetler.
- Yönetim kurulu, şirket faaliyetlerinin mevzuata, esas sözleşmeye, iç düzenlemelere ve oluşturulan politikalara uygunluğunu gözetir.

SPK'nun bu düzenlemesinde genel işlev sıralamasını esas aldığı anlaşılmaktadır. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu'nun yayımladığı Bankaların Kurumsal Yönetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik'te (2006) belirtilen hükümlere ek olarak Bankacılık Kanunu'nda yönetim kurulunun sorumluluğu "iç kontrol, risk yönetimi ve iç denetim sistemlerinin ilgili mevzuata uygun olarak tesis edilmesi, işlerliğinin, uygunluğunun ve yeterliliğinin sağlanması, finansal raporlama sistemlerinin güvence altına alınması, banka içindeki yetki ve sorumlulukların belirlenmesi" biçiminde ifade edilmiştir (Madde 23).

2. LİTERATÜR TARAMASI

Yönetim kurulunun çeşitliliği üzerine yapılan araştırmalar çeşitlilik kavramını gözlemlenebilir ve gözlemlenemez özellikler olarak ikiye ayırmış; cinsiyet, yaş, ırk, etnik köken gibi özellikler gözlemlenebilir özellikler olarak ele alınırken; bilgi birikimi, öğrenim, değerler, algılama düzeyi, eğilim, kişisel özellikler gibi özellikler de gözlemlenemez özellikler olarak değerlendirilmiştir (Erhardt, Werbel and Shrader, 2003: 102). Doğal olarak konu hakkında yapılan araştırmaların birçoğu ölçülebilir olan demografik özellikler üzerinde yoğunlaşmıştır. Araştırmalar; özellikle cinsiyet, etnik köken, öğrenim, yabancıların oranı gibi unsurların çeşitlendirilmesiyle oluşturulan kurul çeşitliliğinin, performansı artırarak şirket performansının artırılabilceği kurgusuna dayanmaktadır.

Üst yönetimde görev yapanların nitelikleri ile işletmelerin çeşitli çıktıları arasındaki ilişkileri araştıran çalışmalarda üst yönetim olarak; genel müdür, yönetim kurulu üyeleri ve üst düzey yöneticiler bu çalışmaların bir değişkenini oluştururken, bağımlı değişken olarak işletmelerin muhasebe bazlı göstergeleri (aktiflerin kârlılığı oranı, özkaynakların kârlılığı oranı gibi), uluslararası çeşitlendirme yeteneği, araştırma - geliştirme yatırımları,

firma değeri veya pazar bazlı göstergeleri (Tobin's Q gibi) kullanılmıştır. İşletmelerin muhasebe bazlı göstergelerini etkileyen unsurları esas alan çalışmalar, üst yönetimin öğrenim geçmişlerinin yanı sıra farklı demografik özelliklerini de değerlendirmeye katmışlardır.

Yalnızca genel müdürlerin öğrenim seviyeleri ile firma performansları arasındaki ilişkiye yönelik araştırmalar birbirlerinden farklı sonuçlar vermiştir. Yüksek lisans seviyesine sahip genel müdürlerin, olmayanlara oranla Tobin's Q ve aktiflerin kârlılığı oranı performans göstergeleriyle anlamlı ve pozitif olarak ilişkili olduğunu gösteren çalışmaların (Jalbert, Rao ve Jalbert (2002), Graham ve Harvey (2002), Monastyrenko (2014) gibi) yanı sıra, söz konusu değişkenler arasında anlamlı ilişkinin bulunmadığını gösteren çalışmalar (Gottesman and Morey (2006) ile Bhagat ve diğerleri (2010) gibi) da bulunmaktadır.

Yönetim kurulu üyelerinin karakteristik özelliklerinin şirket performansı üzerindeki etkilerini inceleyen araştırmalar genellikle ülkelerin menkul kıymet borsalarında listelenen şirketler esas alınarak yapılmıştır. Araştırmalarda başlı başına yönetim kurulu üyelerinin öğrenim seviyesinin şirket performansına etkisini inceleyen bir araştırmaya rastlanmamış, bazı araştırmalarda kurul üyelerinin karakteristik özelliklerinin bir unsuru olarak farklı unsurlarla birlikte ele alındığı gözlenmiştir. Yapılan araştırmalarda, araştırma deseninde yer alan karakteristik özellikleri şekillendiren de kurumsal yönetim ilkelerindeki değişiklikler olmuştur. Örneğin kurumsal yönetim ilkelerinde kurullarda bağımsız üye bulundurulması koşulu getirildikten sonra yapılan araştırmalar bağımsız üye sayısının; kadın üye bulundurulması koşulu getirildikten sonra yapılan araştırmalar kadın üye sayısının şirket performansı üzerine etkisini araştırmıştır. Genel olarak araştırmalar; yönetim kurulunun büyüklüğü, genel müdürün aynı zamanda kurul başkanı olup olmaması, kuruldaki kadın üye sayısı, üyelerin etnik yapısı, ortalama görev süreleri, yaş ortalaması gibi çeşitliliklerin şirket performansı üzerindeki etkisi konularında yoğunlaşmıştır.

Türkiye'de yönetim kurulu çeşitliliğinin şirket performansına etkilerini inceleyen araştırmalar (Kaymak ve Bektas (2008); Selekler-Goksen ve Karatas (2008); Elitaş, Ağca ve Aydemir (2009); Aygün, İç ve Sayın (2011); Yıldız ve Doğan (2012); Ocak (2013); Okan, Sarı ve Nas (2014); Karayel ve Doğan (2014); Kılıç (2014); Çarkcı ve Ataman (2016), Taşkın ve Mandacı (2017) gibi) genellikle son on yılda yapılmıştır. Doğrudan öğrenim seviyesinin etkisi üzerinde yoğunlaşan araştırmaya rastlanmamakla birlikte öğrenim seviyesi değişkeninin de yer aldığı araştırmalar vardır. Çalışmalarında öğrenim seviyesini kullanmamakla birlikte bankacılık sektörünü değerlendiren Kaymak ve Bektas (2008), 27 ticari bankanın 2001-2004 yılları arasındaki verilerinden yararlanarak yürüttükleri araştırmada; bağımsız üye, aynı zamanda kurul üyesi olan genel müdür,

büyüklik ve görev süresi değişkenlerinin performansa etkilerini incelemişlerdir.

Bantel (1993) bankaların üst düzey yöneticilerinin demografik özellikleri ile stratejik açıklık arasındaki ilişkiyi inceleyen araştırmasında üst yönetimde daha ileri öğrenim seviyesinin daha iyi bir stratejik karar alma sürecine yol açtığı sonucuna varmıştır.

Smith ve arkadaşları (1994) üst düzey yöneticilerin demografik çeşitliliği ile şirket performansı arasındaki ilişkiyi ele aldıkları araştırmalarını 53 yüksek teknoloji firmasından elde ettikleri verilere dayandırmıştır. Yazarlar çeşitliliği; deneyim, öğrenim, işlevsel arka plandaki değişiklik olarak üç alt başlık altında incelemişler ve öğrenim kalitesinde heterojenliğin; satışların büyümesi ve özkaynakların kârlılığı üzerinde olumlu etkisinin olduğunu tespit etmişlerdir. Benzer bir çalışma yapan Hambrick, Cho ve Chen (1996), 32 büyük havayolu şirketinin üst yönetimlerinin ortalama öğrenim düzeyinin şirketin kârlılığı ve pazar payındaki büyümeye olumlu ve anlamlı etkisi olduğunu kanıtlamıştır.

Yalnızca yönetim kurulunu esas alan ve üyelerin öğrenim geçmişlerini de değerlendirmeye katan yazarların ilki olarak kabul edilebilecek olan Rose (2007), Danimarka Menkul Kıymetler Borsası'nda işlem gören banka ve sigorta şirketleri haricindeki şirketlerin 1998-2001 yılları arasındaki verilerinden yararlanarak yaptığı araştırmada, yönetim kurulu üyelerinin yaklaşık yüzde 29'unun iktisat, yüzde 22'sinin mühendislik, yüzde 11'inin hukuk öğrenimine sahip olduğu bulgusuna erişmiştir. Yazar, kurul üyelerinin öğrenim geçmişlerinin, Tobin's Q ile ifade ettiği şirket performansı üzerinde anlamlı etkisi olmadığı sonucuna ulaşmış; bunun olası nedeni olarak yönetim kurullarında yapılan çalışmaların özel bir beceri gerektirmediğini, üyelerin bir üniversite derecesi veya eşdeğer bir beceri sahibi olduğu sürece yeterli olduğunu ifade etmiştir.

Bathula (2008) yönetim kurulunun özellikleri ve şirket performansı başlıklı çalışmasında Yeni Zelanda Menkul Kıymetler Borsası'na kayıtlı şirketlerin verilerini kullanmıştır. Yönetim kurulu üyelerinin pek çok özelliğini değerlendirirken, öğrenim yeterliliği özelliğini üyelerin doktoralı olup olmama ayrımına göre yapmıştır. Yazar doktora düzeyinde öğrenim yeterliliğinin, aktiflerin kârlılığı oranı ile ölçtüğü şirket performansı üzerinde olumsuz etkisi olduğu sonucuna varmıştır.

Cheng, Chan ve Leung (2010) Çin'de faaliyet gösteren finans sektörü dışındaki sektörlerdeki şirketlerin, yönetim kurulu başkanlarının sahip olduğu üniversite derecesinin; hisse başına kazanç, aktiflerin kârlılığı, toplam kazanç, hisse başına kazançtaki değişim, aktiflerin kârlılığındaki değişim ve piyasa değeri / defter değeri oranı ölçütleri ile pozitif olarak ilişkili olduğu sonucuna ulaşmıştır.

Ararat, Aksu ve Çetin (2010), İMKB 100 endeksindeki şirketlerin verilerini kullanarak yönetim kurulu çeşitliliğinin şirket performansına etkilerini inceledikleri araştırmalarında diğer değişkenlerin yanında kurul üyelerinin öğrenim seviyesi değişkenini de kullanmışlardır. Yazarlar, Hambrick ve Mason'un (1984) araştırmasında örgün öğretimin miktarı ve türünün bilişsel yönelimleri belirleyen önemli bir demografik özellik olarak öne çıktığı sonucuna dayanarak, öğrenim seviyesinin farklı perspektifleri ifade ettiğini ve bilişsel fikir ayrılıklarına yol açtığını iddia etmişlerdir (Ararat, Aksu ve Çetin, 2010: 7). Yazarlar modellerini oluştururken öğrenim değişkenini; yönetim kurulu üyelerini ilkökul ve ortaokul, lise, üniversite, yüksek lisans, doktora mezunu olmalarına göre beşli bir sınıflandırmaya tabi tutmuşlardır. Çalışmada yönetim kurulu çeşitliliği ve şirket performansı arasında pozitif bir ilişki olduğu sonucu ortaya çıkmıştır.

Gantenbein ve Volonté (2011) 197 İsviçre şirketinin 2008 yılı verileri üzerinde yaptıkları araştırmada yönetim kurulu üyelerinin öğrenim ve iş deneyiminin şirket performansına etkisini araştırmıştır. Bağımlı değişkenin Tobin's Q olarak belirlendiği araştırma sonucunda, büyük olarak belirlenmiş sekiz İsviçre üniversitesi dışındaki üniversitelerden mezunların yer aldığı kurullar ile şirket performansı arasında negatif ilişki olduğu ortaya konulmuştur.

Ujunwa (2012) Nijerya Menkul Kıymetler Borsası'na kayıtlı 122 şirketin 1991-2008 yılları arasındaki verilerinden yararlanarak yürüttüğü araştırmasının sonucunda doktora derecesine sahip yönetim kurulu üyeleri ile aktiflerin kârlılığı oranını esas alarak değerlendirdiği şirket performansları arasında pozitif bir ilişki olduğu sonucuna varmıştır.

Darmadi (2013) Endonezya Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören 160 firmanın 2007 yılı verilerinden yararlandığı çalışmada yönetim kurulu üyelerinin ve genel müdürlerin öğrenim niteliklerini kullanmıştır. Çalışmada yönetim kurulu üyeleri ve genel müdürlerin öğrenimi dört ölçeğe göre sınıflandırılmıştır: Lisansüstü dereceler, prestijli yerli üniversitelerden alınan dereceler, gelişmiş ülke üniversitelerinden alınan dereceler ve finansal alanlardan alınan dereceler. Yazar bağımlı değişken olarak aktiflerin kârlılığı oranı ve Tobin's Q değişkenlerini kullanmıştır. Çalışma sonucunda, lisansüstü öğrenime sahip, prestijli yerel üniversitelerden mezun olmuş ve gelişmiş ülke üniversitelerinde öğrenim almış yönetim kurulu üyeleri ile şirketlerin aktif kârlılığı oranı arasında pozitif ve anlamlı ilişki tespit edilmişse de yazar, öğrenim niteliğinin yönetim kurulu üyelerinin belirlenmesinde her zaman başlı başına iyi bir gösterge olmadığı; deneyim, okul dışında elde edilen yönetim becerileri ve diğer beceriler gibi becerilerin de dikkate alınması gerektiğini ifade etmiştir.

Akpan ve Amran (2014) yönetim kurulu üyelerinin nitelikleri ile şirket performansı arasındaki ilişkiyi araştırdıkları çalışmalarında bağımsız

değişkenlerden birisini yönetim kurulu üyelerinin öğrenimi olarak belirlemişlerdir. Nijerya Menkul Kıymetler Borsası'na kayıtlı 119 şirketin 2010-2012 verilerinden yararlanarak yürüttükleri araştırmada yönetim kurulu üyelerinin öğrenim seviyesinin yüksekliği (yüksek lisans, doktora sahipliği gibi) ile şirket performans göstergesi olarak benimsedikleri şirketin cirosu arasında anlamlı bir ilişki olduğu sonucuna varmışlardır.

Çalışmalarını öğrenim seviyesinin, yönetim kurulu üyelerinin görevlerini etkin bir şekilde yürütebilmesi için gerekli insan sermayesini sağlayacağı ana fikri üzerine kurgulayan Arena ve diğerleri (2015), kadın yöneticilerin üst seviyede öğrenim düzeyinin, yönetim kurulu içindeki dinamikleri etkileyebileceğinden, firma performansını olumsuz etkilediği sonucuna varmıştır. Yazarlar araştırmalarında Avrupa'daki halka açık madencilik ve inşaat sektöründeki 211 şirketin verileri kullanılmıştır.

Lamers (2016), ticaret ve hizmet sektörlerinde faaliyet gösteren, yönetim kurulunda en az bir kadın üye bulduran Avrupalı halka açık şirketlerin verileri üzerinden yönetim kurulu çeşitliliğinin şirket performansına etkisini araştırdığı çalışmada değişkenlerden birisini yönetim kurulundaki kadın üyelerin öğrenim seviyesi olarak belirlemiştir. Araştırma sonucunda kurul üyelerinin yaş, etnik köken ve öğrenim seviyeleri ile şirket performansı ilişkisi arasında önemli bir kanıt bulunmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

Phan (2016) Avrupalı şirketlerin yer aldığı veri seti aracılığıyla şirketlerin 1999-2013 yılları arasındaki verilerinden yararlanmış. Şirketlerin yönetim kurulu üyelerini doktora dereceli, MBA dereceli, prestijli üniversite mezunu ayırmasına tabi tutarak sınıflandırmış ve bunların şirketlerin ilgili yıllardaki performansları üzerindeki etkisini araştırmıştır. Araştırma sonucunda MBA ve prestijli üniversite değişkenleri ile şirketlerin performansları arasında pozitif yönde bir ilişki saptarken, doktora derecesi değişkeni ile şirket performansı arasında negatif yönde bir ilişki saptamıştır.

Performans ölçüsü olarak Tobin's Q, aktiflerin kârlılığı oranı ile özkaynakların kârlılığı oranını esas alan Nguyen, Nguyen, Locke ve Reddy (2017) Vietnam şirketleri üzerinde yaptıkları araştırmada lisansüstü dereceye sahip yönetim kurulu üyelerinin bulunduğu şirketler ile şirket performansları arasında pozitif anlamlı ilişki olduğunu saptamıştır.

Bankaların sağlamlığını Basel III kriterlerine uygun kaldıraç oranı ile ölçen Lippi, Marinoni ve Rossi (2018), yönetim kurulunun demografik özelliklerinin bankaların sağlamlığı üzerindeki etkisini inceleyen araştırmalarında, ekonomi öğrenimi ile risk alma eğilimi arasında negatif bir ilişki olduğu, dolayısıyla yönetim kurulları çoğunluğu ekonomi öğrenimi almış üyelerden oluşan bankaların, yönetim kurulları çoğunluğu hukuk öğrenimi almış üyelerden oluşan bankalara oranla daha sağlıklı olduğu sonucuna ulaşmışlardır.

Kagzi ve Mahua (2018) Hindistan Milli Menkul Kıymetler Borsası'nın İlk 200'de yer alan bilgi yoğun şirketlerin 2010-2014 yılları arasındaki verilerinden yararlanarak yaptıkları çalışmanın bağımsız değişkenlerinden birisini öğrenim düzeyi olarak belirlemiştir. Öncelikle, doktora, yüksek lisans, lisans ve daha erken öğrenim seviyeleri de dahil olmak üzere beş kategoriden oluşacak genişlikte bir öğrenim endeksi oluşturmuşlardır. Çalışmalarının sonucunda öğrenim seviyesindeki farklılıkların şirket performansını negatif etkilediği yargısına varmışlardır.

3. VERİ SETİ, ARAŞTIRMA YÖNTEMİ VE BULGULAR

Bu çalışmada Borsa İstanbul (BİST) “Bankalar ve Özel Finans Kurumları Sektörü”nde listelenen kurumların yönetim kurullarında görev yapan lisansüstü öğrenimli kişilerin, kurumların kârlılıkları üzerindeki etkisinin araştırılması amaçlanmıştır. Bankacılık Kanunu’nda yönetim kurulu üyelerinin çoğunluğu için lisans derecesine sahip olma şartı aranmış ancak özellikle hukuk ve iktisadi-idari alanlarda lisans derecesi olan üyeler için lisansüstü öğrenim koşulu aranmamıştır. Kanun ile getirilen öğrenim koşulunun bankaların daha iyi yönetilebilmesini sağlamayı amaçladığı Kanun’un gerekçesinde ifade edilmiştir. Ayrıca kurumsal yönetim ilkelerinin benimsenmesinin de yönetim kurullarının şekillendirilmesi konusunda etkisi olmuştur.

Araştırmada kurumların 2012-2017 yılları arasında bağımsız denetimden geçmiş finansal tabloları ve faaliyet raporları esas alınmıştır. Kurumların yönetim kurullarındaki kişilerin öğrenim bilgileri her bir kurumun faaliyet raporundan, aktiflerin kârlılığı oranları ise Türkiye Bankalar Birliği’nin (TBB) her yıl yayımladığı Bankalarımız adlı yayınlardan ve Türkiye Katılım Bankaları Birliği’nin web sitesinden alınmıştır.

3.1. Veri Seti

BİST “Bankalar ve Özel Finans Kurumları Sektörü”nde listelenen toplam 13 şirket olmasına karşın, bunlardan ikisinin ticari banka olmayıp kalkınma ve yatırım bankası olması nedeniyle araştırmaya 11 şirket alınmıştır. Listedeki Türkiye Kalkınma Bankası A.Ş. ile Türkiye Sınai Kalkınma Bankası A.Ş. çıkartılmıştır. Kalan 11 mevduat / katılım bankası Tablo 1’de gösterilmiştir.

Tablo-1: BİST Bankalar ve Özel Finans Kurumları Sektöründe Yer Alan Mevduat / Katılım Bankaları ve Sermaye Kaynakları

Banka Ticari Ünvanı	Sermaye Kaynağı
AKBANK T.A.Ş.	Özel
ALBARAKA TÜRK KATILIM BANKASI A.Ş.	Yabancı
DENİZBANK A.Ş.	Yabancı
ICBC TURKEY BANK A.Ş.	Yabancı
QNB FİNANSBANK A.Ş.	Yabancı
ŞEKERBANK T.A.Ş.	Özel
TÜRKİYE GARANTİ BANKASI A.Ş.	Yabancı
TÜRKİYE HALK BANKASI A.Ş.	Kamu
TÜRKİYE İŞ BANKASI A.Ş.	Özel
TÜRKİYE VAKIFLAR BANKASI T.A.O.	Kamu
YAPI VE KREDİ BANKASI A.Ş.	Özel

Kaynak: <https://www.kap.org.tr/tr/Sektorler>

Tablo-1’de yer alan bankalardan yabancı sermayeli Albaraka Türk Katılım Bankası A.Ş. dışında kalan 10 banka mevduat bankasıdır. Bunlardan Türkiye Halk Bankası ile Türkiye Vakıflar Bankası T.A.O. kamusal sermayeli; Akbank T.A.Ş., Şekerbank T.A.Ş., Türkiye İş Bankası A.Ş. ile Yapı ve Kredi Bankası A.Ş. özel sermayeli; Denizbank A.Ş., QNB Finansbank A.Ş., ICBC Turkey Bank A.Ş. ve Türkiye Garanti Bankası A.Ş. yabancı sermayeli mevduat bankalarıdır. Sermaye kaynakları ve sınıflandırılmaları farklı da olsa, kalkınma ve yatırım bankalarından farklı olarak bu bankaların ortak amacı, piyasadan çeşitli adlarla topladıkları fonları piyasaya sunarak kâr elde etmektir.

3.2. Değişkenler ve Araştırma Yöntemi

Araştırmanın bağımsız değişkeni lisansüstü öğrenimli yönetim kurulu üyelerinin, yönetim kurulu üyelerinin toplamına oranıdır. Bankacılık Kanunu yönetim kurulu üyelerinin en az sayısını belirlemiş, ancak üst sınır belirlememiştir. Uygulamaya bakıldığında incelenen dönemde üye sayılarının altı ilâ 14 arasında değiştiği görülmüştür. Bu nedenle bağımsız değişken oluşturulurken lisansüstü öğrenimli üye sayısı değil lisansüstü öğrenimli üyelerin toplam üyelere oranı esas alınmıştır. Böylece araştırmanın bağımsız değişkeni oran olarak ifade edilmiştir. Bağımsız değişkenin oluşturulabilmesi için araştırmaya konu bankaların 2012 yılı faaliyet raporlarından yararlanılmıştır. Oran olarak ifade edilen bağımsız değişken daha sonra, istatistik yöntem gereği dokuz grupta sınıflandırılmıştır.

Performans göstergesi olarak kullanılan bağımlı değişken beş yılın verilerinden elde edilmiştir. Stratejik kararlar almakla sorumlu yönetim kurulu üyeleri işletmenin ulaşmayı istediği sonuçları, diğer bir deyişle amaçları belirler. Bu bağlamda amaçlar kısa ve uzun vadeli olmak üzere iki başlıkta sınıflandırılabilir. Kısa vadeli olanlar genellikle 1-2 yıllık, uzun vadeli olanlar ise 3-5 yıllık dönemler için hazırlanırlar (Eren, 2013: 17). Alınan kararların işletme üzerindeki etkilerinin 1 ilâ 5 yıl içerisinde gözlemlenebileceği varsayımıyla lisansüstü öğrenimli yönetim kurulu üyeleri ile bankaların performans göstergesi arasındaki ilişkiyi gözlemek için beş yıla kadar bir aralık uygun görülmüştür. Erhardt, Werbel ve Shradler (2003: 106) da araştırmalarının modelini kurarken benzer gerekçeden yararlanmışlardır.

Araştırmanın bağımlı değişkeni olarak bankaların 2013-2017 yıllarına ait kârlarını kullanmak yerine aktiflerin kârlılığı oranlarının kullanılması tercih edilmiştir. Mutlak değer kullanılmayıp oran tercih edilmesinin sebebi, bağımsız değişkenin oransal olarak belirlenmesi ile benzerdir. Araştırmaya konu bankalar farklı aktif büyüklüklerine sahiptir. Literatür taramasında da yapılan çalışmalarda mutlak değer kullanılmayıp oranların kullanıldığı dikkati çekmektedir. Bu çalışmada kârlılık göstergesi olarak pek çok çalışmada tercih edilen aktiflerin kârlılığı oranı kullanılmıştır. Bankaların “Dönem Net Kârı (Zararı) / Toplam Aktifler” formülü yardımıyla hesaplanan aktiflerin kârlılığı oranı, bankaya tahsis edilen varlıklarla (kaynaklarla) banka yönetiminin ne kazandığının göstergesidir. Oran, varlıkların verimliliğinin bir ölçüsü şeklinde de ifade edilebilir. Oranın pay kısmında bankanın esas ve diğer faaliyetlerinden sağlanan tüm kârın vergiden sonraki kısmı yer alır. Bu rakam bankanın aktif toplamına oranlandığında aktiflerin iyi yönetilip yönetilemediği sonucunu ortaya koyar. Bu oran banka yönetiminin kontrol edebildiği ve edemediği değişkenlere bağlı olduğundan yönetimin risklere karşı koyma başarısının bir göstergesi olarak da değerlendirilebilir.

Sürekli ve nicel özellik içeren bağımsız ve bağımlı değişkenlerin bulunduğu araştırmada değişkenlerin yapısı ve veri sayısının az olması nedeniyle parametrik olmayan testlerden birisi olan Kruskal-Wallis H testi kullanılmıştır. Normallik dağılımı ölçülmüş ve değişkenlerden en az birisinin normal dağılım göstermediği görülmüştür. Değişkenlerin yapısı ile grupların küçük frekanslara sahip olması ve dağılımların normal olmaması nedeniyle parametrik olmayan testlerden Kruskal-Wallis H testi kullanılması uygundur (Gamgam ve Altunkaynak, 2013).

Araştırmanın hipotezi aşağıdaki gibi ifade edilmiştir:

H₀: Yönetim kurullarında farklı oranda lisansüstü öğrenimli üye bulundurulması bankaların kârlılık oranları üzerinde fark yaratmaz.

H₁: Yönetim kurullarında farklı oranda lisansüstü öğrenimli üye bulundurulmasının bankaların kârlılık oranları üzerinde fark yaratır.

3.3. Bulgular

SPSS 21 programı ile gerçekleştirilen çözümleme sonucunda elde edilen tanımlayıcı istatistik bulguları Tablo 2'de verilmiştir.

Tablo-2: Tanımlayıcı İstatistikler

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
2013 KARI	11	,8	2,2	1,409	,4158
2014 KARI	11	,3	1,5	1,118	,3545
2015 KARI	11	-,3	1,3	,873	,4692
2016 KARI	11	,3	1,8	1,155	,5126
2017 KARI	11	,6	1,9	1,309	,4969
LİSANS USTU ORANI	11	18,18	75,00	45,9791	16,46751
Valid N (listwise)	11				

Tablo-2'den lisansüstü öğrenimli üyelerin yönetim kurullarındaki oranlarının yüzde 18,18 ilâ yüzde 75 arasında değiştiği anlaşılmaktadır. Yönetim kurullarında ortalama yüzde 45,97 oranında üye lisansüstü öğrenimlidir. 11 bankadan elde edilen bu oran, bankalarda yönetim kurullarında lisansüstü öğrenimli üye bulundurulmasına önem verildiği izlenimi vermektedir.

Tablo-2'den bankaların 2013-2015 yıllarını kapsayan beş yıllık aktiflerinin kârlılığı oranlarına bakıldığında en yüksek oranın yüzde 2,2 olduğu anlaşılmaktadır. 2015 yılında zarar açıklayan en az bir banka olduğu da gözlemlenmektedir. 2015 yılı hariç tutulduğunda beş yıl boyunca bankaların ortalama aktif kârlılığı oranları yüzde 1,11 ilâ yüzde 1,4 aralığında değişirken 2015 yılında bu oran yüzde 1'in altındadır.

Tablo-2'de görüldüğü gibi araştırmaya konu olan her bankanın 2012 yılında yönetim kurulunda bulunan lisansüstü öğrenimli üye sayısı ve yönetim kurulu üye sayısı farklı olduğundan grup sayısı dokuzdur. Üç bankanın lisansüstü öğrenimli yönetim kurulu üyesi oranı aynı, diğerleri farklıdır.

Tablo-3: Kruskal-Wallis H Testi Sonuçları Tablosu

	2013 KARI	2014 KARI	2015 KARI	2016 KARI	2017 KARI
Chi-Square	7,767	5,818	4,977	5,535	5,413
Df	8	8	8	8	8
Asymp. Sig.	,457	,668	,760	,699	,713

a. Kruskal Wallis Test

b. Grouping Variable: GRUP

Tablo-3’de araştırmaya konu edilen tüm yıllar için p (Asymp.Sig.) değerleri 0,05’in üzerinde çıkmıştır. 2013 yılı ($x^2=7,767$; $p=0,457$; $p>0,05$), 2014 yılı ($x^2=5,818$; $p=0,668$; $p>0,05$), 2015 yılı ($x^2=4,977$; $p=0,76$; $p>0,05$), 2016 yılı ($x^2=5,535$; $p=0,699$; $p>0,05$) ve 2017 yılı için ($x^2=5,413$; $p=0,713$; $p>0,05$) sonuçları alındığından H_0 hipotezi kabul edilerek yüzde 95 güvenilirlikle, yönetim kurullarında farklı oranda lisansüstü öğrenim almış üye bulunduran bankaların aktif kârlılık oranları arasında anlamlı bir fark yoktur şeklinde ifade edilebilir.

4. SONUÇ

İyi yönetimin işletmelerin varlığını sürdürebilmesi için temel koşul olduğu hem araştırmacılar hem de uygulamacılar tarafından kabul edilen bir olgudur. Günümüzde giderek büyüyen, karmaşıklaşan, eskisine oranla daha fazla riske maruz kalan işletmeler artık birden fazla kişiyle yönetilmek zorunda kalmıştır. Farklı cinsiyet, inanç, deneyim, öğrenim, kültür gibi unsurlardan etkilenen kişilerden oluşan kurullar tarafından yönetimin işletmeye avantaj sağlayabileceği düşüncesi, araştırmalara konu olmuştur. Çeşitli ülkelerde farklı dönemlerde, farklı sektörlerde, farklı boyutlarıyla yapılan araştırmalar farklı sonuçlar vermiştir.

Öğretim konusunda çeşitlilik barındıran kurullara ve / veya lisansüstü öğrenimli üyelerin bulunduğu kurullara sahip işletmelerin performansında öğrenim seviyesinin / çeşitliliğinin etkisine ilişkin araştırmalar nadir de olsa yapılmış, ancak öğrenim seviyesi konusu başlı başına bir araştırmaya konu olmayıp diğer unsurların yanında bir unsur olarak ele alınmıştır. Literatür taraması kısmında da izlendiği üzere araştırmaların tek bir görüşte birleştiği söylenemez.

Dünyada yaşanan işletme skandalları ve ekonomik krizler işletmelerde bir takım ek önlemlerin alınmasını zorunlu kılmış, bu önlemlerin birkaç ülke ekonomisi ile sınırlı kalmayıp dünyaya yayılması için uluslararası organizasyonlar tarafından çaba gösterilmiştir. Çünkü bilinmektedir ki günümüzde bir ülkenin ekonomik koşulları başka ülkelerin ekonomilerini de etkilemektedir. Aynı durum sektörler için de geçerlidir. Bir sektörde

yaşanan olumsuzluk diğer sektörleri de etkilemektedir. Özellikle ekonomilerin lokomotifi olarak nitelendirilebilecek bankacılık sektörünün etkileri, hem diğer sektörleri, hem ülke ekonomisini, hem de diğer ülke ekonomilerini etkilemektedir. Bu etkilerin olumsuz örnekleri dünya tarihinde defalarca yaşanmıştır.

Türkiye'de de bankacılık sektörü gerek büyüklüğü gerekse işlevi nedeniyle ekonominin öncü sektörüdür. Bu nedenle, bankalar birer şirket olması nedeniyle Türk Ticaret Kanunu hükümlerine tabi olduğu halde sektöre özgü bir kanun olan Bankacılık Kanunu hükümlerine de tabi tutulmuştur. Bankalara özgü düzenlemelerin birisi de iyi yönetimin sağlanabilmesi için yönetim kurulunun sahip olması gereken niteliklerdir. Bu niteliklerden birisi araştırmanın motivasyonunu sağlayan yönetim kurulu üyelerinin öğrenim seviyesidir. Bankacılık Kanunu, istisnai bir koşulu dikkate almazsak, üyelerin çoğunluğunun lisans öğrenimine sahip olmasını zorunlu tutmakla yetinirken uygulamada banka yönetim kurullarında farklı oranlarda lisansüstü öğrenimli kişiler olduğu dikkat çekmektedir. Araştırma yaptığımız BİST Bankacılık ve Özel Finans Kurumları Sektörü'nde yer alan mevduat / katılım bankalarında bu oranın yüzde 75'e vardığı görülmüştür.

Araştırmanın sorusu, banka yönetim kurullarında farklı oranlarda bulunan lisansüstü öğrenimli üyelerin etkisinin bankanın kârlılığı üzerinde fark yaratıp yaratmadığıdır. Toplanan veriler SPSS paket programında değişken yapısına uygun Kruskal-Wallis H testi ile çözümlenmeye tabi tutulduğunda, yönetim kurullarında farklı oranlarda lisansüstü öğrenimli üye bulunduran bankalar ile bu bankaların aktiflerin kârlılığı oranları arasında yüzde 95 güvenirlilikle anlamlı bir farklılık gözlemlenememiştir. Benzer sonuç Bathula (2008) ve Lamers (2016)'in çalışmaları ile de uyumludur. Ayrıca Phan (2016) da yönetim kurullarındaki doktoralı üyeler ile şirket performansı arasında negatif yönde bir ilişki saptamıştır. Bağımlı değişkeni farklı olsa da Rose (2007) da çalışmamızın sonucuna benzer bir sonuca ulaşmıştır.

Şirket yönetim kurullarındaki çeşitlilik ile şirket performansı arasındaki ilişkiyi çalışan araştırmalar genellikle finans sektörünü kapsam dışında bırakmıştır. Türkiye'de de bu konudaki yönelim dünyadakiyle paraleldir. Oysa kendisine özgü olmakla birlikte ekonomi üzerindeki etkisi çok güçlü olan bankalar konusunda araştırmalar yapılması önemlidir. Bu bağlamda Bankacılık Kanunu'nda yönetim kurulu üyeleri için getirilen deneyim koşulu bir başka çalışmanın konusu olarak önerilebilir. Benzeri araştırmalar farklı sektörlerde de yürütülebilir.

KAYNAKÇA

Akpan, E. O. & Amran, N. A. (2014). Board characteristics and company performance: Evidence from Nigeria. *Journal of Finance and Accounting*, 2(3), 81-89. Erişim adresi doi: 10.11648/j.jfa.20140203.17

Alıcı, Y. (2007). *Bankacılık Kanunu Şerhi*, İstanbul: Beta Basım A.Ş.

Ararat, M., Aksu, M. ve Çetin, A. T. (2010). Impact of board diversity on boards' monitoring intensity and firm performance: Evidence from the Istanbul Stock Exchange. Erişim <https://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1572283>

Arena, C., Cirillo, A., Mussolino, D., Pulcinelli, I., Saggese, S. & Sarto, F. (2015), Women on board: Evidence from a masculine industry. *Corporate Governance*, 15(3), 339-356. Erişim adresi <https://doi.org/10.1108/CG-02-2014-0015>

Aygün, M., İç, S. ve Sayın, C. (2011). Yönetim kurulu büyüklüğünü belirleyen faktörler ve yönetim kurulu büyüklüğü ile firma performansı arasındaki ilişki: Türk sermaye piyasası üzerine bir inceleme. *Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 10(1), 77-92. Erişim adresi <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/223416>

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu (BDDK) (2006). Bankaların kurumsal yönetim ilkelerine ilişkin yönetmelik, Erişim adresi https://www.bddk.org.tr/websitesi/turkce/mevzuat/bankacilik_kanununa_iliskin_duzenlemeler/1682kurumsalyonetimyonetmeligiislenmishali.pdf

Bankacılık Kanunu (2005). Erişim adresi <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.5411.pdf>

Bantel, K. A. (1993). Strategic clarity in banking: role of top management-team demography. *Psychological Reprts*, 73, 1187-1201. Erişim adresi <https://doi.org/10.2466/pr0.1993.73.3f.1187>

Bantel, K. A. & Jackson, S. E. (1989), Top management and innovations in banking: does the composition of the top team make a difference?. *Strategic Management Journal*, 10(S1), 107-124. Erişim adresi <https://www.researchgate.net/publication/227770306>

Bathula, H. (2008). *Board characteristics and firm performance: Evidence from New Zealand* (Yayımlanmamış doktora tezi). Auckland University of Technology, New Zealand. Erişim adresi <http://hdl.handle.net/10292/376>

Bhagat, S., Balton, B. J. & Subramanian, A. (2010). CEO education, CEO turnover, and firm performance. Erişim: <https://ssrn.com/abstract=1670219>

Cheng, L. T. W., Chan, R. Y. K., & Leung, T. Y. (2010). Management demography and corporate performance: Evidence from China. *International Business Review*, (19)3, 261-275. Erişim adresi <https://doi.org/10.1016/j.ibusrev.2009.12.007>

Çarkcı, A. ve Ataman, G. (2016). Temsil kuramı bakış açısıyla yönetim kurulu yapısının finansal performans üzerindeki etkisi. *Eurasian Academy of Sciences Social Sciences Journal*. S1, 151-164, Erişim adresi <http://socialsciences.eurasianacademy.org/dergi//S1/13-Social%20Sciences.pdf>

Darmadi, S. (2013). Board members' education and firm performance: Evidence from developing economy. *International Journal of Commerce and Management*, 23 (2), 113-135. Erişim adresi <https://www.emeraldinsight.com/doi/pdfplus/10.1108/10569211311324911>

Datta, D. K. & Rajagopalan, N. (1998). Industry structure and CEO characteristics: An empirical study of succession events. *Strategic Management Journal*, (19)9, 833-852. Erişim adresi <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/epdf/10.1002/%28SICI%291097-0266%28199809%2919%3A9%3C833%3A%3AAID-SMJ971%3E3.0.CO%3B2-V>

Elitaş, C., Ağca, V. ve Aydemir, O. (2009). Yönetim kurulu yapısı, işleyişi ve performans ilişkisi: Ege bölgesi örneği. *MUFAD Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 42, 103-116.

Eren, E. (2013). *İşletmelerde stratejik yönetim ve işletme politikası*, 9.B., İstanbul: Beta Basım A.Ş.

Erhardt, N. L., Werbel J. D. & Shrader, C. B. (2003). *Board of director diversity and firm financial performance*. Management Publications. Iowa State University. Erişim adresi https://lib.dr.iastate.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1005&context=management_pubs

Gamgam, H. ve Altunkaynak, B. (2013). *SPSS uygulamalı parametrik olmayan yöntemler*. 5. B., Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Gantenbein, P. & Volonté, C. (2011). *Director characteristics and firm performance*. Working paper, University of Basel. Erişim adresi https://edoc.unibas.ch/61216/1/20180305165023_5a9d673f2e248.pdf

Gottesman, A. A. & Morey, M. R. (2006). *Does a better education make for better managers? An empirical examination of CEO educational quality and firm performance*. Working paper, Pace University, New York. Erişim: <https://pdfs.semanticscholar.org/fafd/23fe8945e7277cd048a394c246b1c0b07c81.pdf>

Graham, J. R. & Harvey, C. R. (2002). How do CFOs make capital budgeting and capital structure decisions?. *Journal of Applied Corporate Finance*, (15)1, 8-23. Erişim adresi <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/epdf/10.1111/j.1745-6622.2002.tb00337.x>

Hambrick, D. C., Cho, T. S., & Chen, M. J. (1996). The influence of top management team heterogeneity on firms' competitive moves.

Administrative Science Quarterly, (41)4, 659-684. Erişim adresi <https://www.jstor.org/stable/pdf/2393871.pdf>

Hambrick, D. C. & Mason, P. A. (1984). Upper echelons: the organization as a reflection of its top managers. *Academy of Management Review*, (9)2, 193-206. Erişim adresi <http://www.jstor.org/stable/258434>

Jalbert, T., Ramesh P. R., & Mercedes J. (2002). Does school matter? An empirical analysis of CEO education, compensation and firm performance. *International Business and Economics Research Journal*, 1(1) 83-98. Erişim adresi https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1461643

Kagzi, M. & Guha, M. (2018). Does board demographic diversity influence firm performance? Evidence from Indian-knowledge intensive firms. *Benchmarking: An International Journal*, (25)3, 1028-1058. Erişim adresi <https://doi.org/10.1108/BIJ-07-2017-0203>

Karayel, M. ve Doğan, M. (2014). Yönetim kurulunda cinsiyet çeşitliliği ve finansal performans ilişkisi: BİST 100 şirketlerinde bir araştırma. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 19(2), 75-88. Erişim adresi <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/194232>

Kaymak, T. & Bektas, E. (2008). East meets west? Board characteristics in an emerging market: Evidence from Turkish banks. *Corporate Governance*, 16(6), 550-561. Erişim adresi <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/epdf/10.1111/j.1467-8683.2008.00713.x>

Kılıç, M. (2014). Yönetim kurulu yapısının işletme performansına etkisi: Türkiye’de bir uygulama. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 16(3), 33-56.

Lamers, E. (2016). *Board diversity and firm performance* (Yayımlanmamış yüksek lisans tezi). Radboud University. Nederland. Erişim adresi https://theses.ubn.ru.nl/bitstream/handle/123456789/1754/Lamers%2C_Else_1.pdf?sequence=1

Lippi, A., Marinoni, M. A. & Rossi, S. (2018). The demographic characteristics of the boards of directors and effects on bank robustness. *International Journal of Business and Social Science*, 9(2), 53-63. Erişim adresi https://ijbssnet.com/journals/Vol_9_No_2_February_2018/6.pdf

Monastyrenko, E. (2014). *Opening the black box of firm performance: the role of CEO’s education* (Yayımlanmamış yüksek lisans tezi) Université Paris Economies and finances. Erişim adresi <https://dumas.ccsd.cnrs.fr/dumas-01103161>

Nguyen, T., Nguyen, A., Locke, S. ve Reddy, K. (2017). Does the human capital of board directors add value to firms? Evidence from an Asian market. *Cogent Economics & Finance* 5(1) 1-17. Erişim adresi <https://doi.org/10.1080/23322039.2017.1385439>

Ocak, M. (2013). Yönetim kurulu ve üst yönetimde yer alan kadınların finansal performansa etkisi: Türkiye'ye ilişkin bulgular. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 60, 107-126.

Okan, T., Sarı, S. ve Nas, T. İ. (2014). Yönetim kurulu yapısı ile finansal performans arasındaki uluslararası çeşitlenmenin aracılık etkisi. *İ.Ü. İşletme Fakültesi İşletme İktisadi Enstitüsü Yönetim Dergisi*, 25(77). 39-78. Erişim adresi <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/98093>

Organisation for Economic Co-Operation and Development (OECD) (2004). *OECD principles of corporate governance*. France: OECD Publications Service. Erişim adresi www.oecd.org/corporate/ca/corporategovernanceprinciples/31557724.pdf

Phan, H. (2016). *Board of director education and firm performance: A dynamic approach* (Yayımlanmamış yüksek lisans tezi). Aalto University. Erişim adresi <http://urn.fi/URN:NBN:fi:aalto-201609223942>

Reisoğlu, S. (2007). *Bankacılık Kanunu Şerhi*. C.I. Yaklaşım Yayıncılık San. Ve Tic. A.Ş., Ankara: Cem Web Ofset San Tic. Ltd. Şti.

Rose, C. (2007). Does female board representation influence firm performance? The Danish Evidence. *Corporate Governance*, 15(2), 404-413. Erişim adresi <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/epdf/10.1111/j.1467-8683.2007.00570.x>

Selekler - Goksen, N. ve Karatas, A. (2008). Board structure and performance in an emerging economy: Turkey. *International Journal of Business Governance and Ethics*, 4(2), 132-147. Erişim adresi <https://doi.org/10.1504/IJBGE.2008.019172>

Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) (2011). Kurumsal yönetim ilkelerinin belirlenmesine ve uygulanmasına ilişkin tebliğ (Seri: IV, No: 56). Erişim adresi <http://www.spk.gov.tr/Sayfa/Dosya/66>

Smith, K. G., Smith, K. A., Olian, J. D., Sims, Jr., H. P., O'Bannon, D. P., & Scully, J. A. (1994). Top management team demography and process: the role of social integration and communication. *Administrative Science Quarterly*, (39)3, 412-438. Erişim adresi <https://www.jstor.org/stable/pdf/2393297.pdf>

Taşkın, F. D. ve Mandacı, P. E. (2017). Şirket yönetim kurulundaki kadın üyelerin firma performansına etkisi. *İşletme Fakültesi Dergisi*, 18(1), 29-45. DOI: 10.24889/ifade.297685 Erişim adresi <https://www.researchgate.net/publication/317424679>

Türk Ticaret Kanunu (2011). Erişim adresi www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.6102.pdf

Türkiye Bankalar Birliği (2014). Bankalarımız 2013. Erişim adresi www.tbb.org.tr/Content/Upload/istatistikraporlar/ekler/708/Bankalarimiz_2013_TR.pdf

Türkiye Bankalar Birliği (2016). Bankalarımız 2015. Erişim adresi www.tbb.org.tr/Content/Upload/Dokuman/7375/Bankalarimiz_2015-tum_kitap.pdf

Türkiye Bankalar Birliği (2018). Bankalarımız 2017. Erişim adresi www.tbb.org.tr/Content/Upload/Dokuman/7519/Bankalarimiz_2017.pdf

Türkiye Katılım Bankaları Birliği Veri Seti. Erişim adresi <http://www.tkbb.org.tr/veri-seti>

Ujunwa, A. (2012). Board characteristics and the financial performance of Nigerian quoted firms. *Corporate Governance: The international journal of business in society*, (12)5, 656-674. Erişim adresi <https://doi.org/10.1108/14720701211275587>

Yıldız, F. ve Doğan, M. (2012). Genel müdürün yönetim kurulu üyesi olması halinin menkul kıymet yatırım ortaklığı firmalarının performansına etkisi. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 17(2), 353-366. Erişim adresi <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/194407>.

YAZIM KURALLARI ve YAYIN KOŞULLARI

I. Biçimlendirmeye Dair Genel Kurallar

1. Çalışmanın adı (diğer dildeki adı da aynı biçimde) Times New Roman, 14 punto ve tek satır aralığı ile yazılmalıdır.
2. Çalışmada metin kısmı Times New Roman, 12 punto ve çift satır aralığı ile yazılmalıdır.
3. Dipnotlar, öz ve abstract bölümleri ise Times New Roman, 10 punto ve tek satır aralığı ile yazılmalıdır.
4. Metin kısmı araştırmanın gerektirdiği ve izin verdiği yeterlik, derinlik ve hacimde olmalıdır. Katı olmamakla birlikte tüm kısımlar dâhil sayfa sınırı 30'dur.
5. Giriş ve sonuç dâhil olmak üzere tüm başlıklar numaralandırılmalı ve koyu olmalıdır.
6. Kaynakçaya numara **verilmemelidir**.
7. Birinci derecedeki başlıkların “tümü büyük harf”, diğerlerinde “sadece ilk harf büyük” şeklinde olmalıdır.
8. Üst, alt ve her iki yandaki kenar boşlukları düzenleme ve çoğaltmayı kolaylaştıracak şekilde 4cm. olmalıdır.
9. Tarafsız bir değerlendirme yapılabilmesi için yazarlar kendilerini doğrudan veya dolaylı biçimde belli edecek şekilde davranmamalıdır.
10. İlk sayfada Times New Roman 12 punto ile çalışmanın başlığının hemen altında yazar(lar)ın unvanı, adı ve bunlara eklenmiş dipnotlar (*, **, ***, yazar sayısı kadar) da yazar(lar)ın bağlı olduğu kurum/kuruluş ile e-mail adresi yer almalıdır.

ÖRNEK:

**KURUMSAL İTİBARIN BAĞIMSIZ DENETİME ETKİSİ
VE DENETİM FİRMASI SEÇİMİNDEKİ ROLÜ: BİST
İMALAT SEKTÖRÜNDE BİR UYGULAMA**

Öğr. Gör. Mehmet ÜNAL*

ÖZ

Anahtar Sözcükler:**Jel Kodları:**

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

11. Ayrıca teşekkür notu, yazar(lar)ın çalışmada kullandıkları verileri paylaşma istekleri, ortak çalışmalarda yazarların çalışmaya olan katkıları gibi çalışmaya dair çeşitli açıklamaların verilmesi isteniyor ise bunlar “1. GİRİŞ” başlığının yanına konulacak “§” simgesi ile refere edilmeli ve dipnotta gösterilmelidir.

ÖRNEK:**1. GİRİŞ**

§ Çalışmanın analiz kısmındaki yardımlarından ötürü Ankara Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü İstatistik ABD doktora öğrencisi Mehmet Bayar'a, verilerin konsolidasyonu sırasındaki desteklerinden ötürü Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'na teşekkür ederiz.

veya

§ Bu çalışma, Sezin Demir'in Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye ABD'nda Prof. Dr. Ayla Yılmaz'ın danışmanlığında yürütülen "Vergi Reformları ve Maliye Bakanlığının Performansına Katkısı" adlı yüksek lisans tezinden yararlanılarak hazırlanmıştır.

12. Ayrıca Yayın Kurulu olarak yazarlara tavsiyemiz örnek dosyanın referans alınmasıdır.

Sayfa numaralandırma:

Bütün sayfalar sıralı biçimde numaralandırılmalıdır. Sayfa numaraları sayfanın altında ve ortalanmış biçiminde konumlandırılmalıdır.

Metin içinde yer verilecek rakamlar:

Birden ona kadar olan rakamlar; tablo ve listelerde kullanılması, matematiksel, istatistikî veya teknik birim ve miktarların (uzaklık, ağırlık vs.) belirtilmesi hariç yazı ile yazılmalıdır. Diğer tüm sayılar nümerik olarak gösterilmelidir.

Örneğin: üçüncü gün, 3 km., 30 yıl.

Yüzdeler ve kesirler:

Zorunlu olmadıkça metin içerisinde "%" işareti yerine doğrudan "yüzde" ifadesi kullanılmalıdır.

Denklemler:

Denklemler parantez içinde numaralandırılmalı, numaralar sağa yaslanmış ve müteselsil olarak birbirini izlemelidir.

Anahtar Sözcükler:

Özün ve abstractın altında, ilgili dilde, endekslemeye yardımcı olacak 4 anahtar kelimeye yer verilir.

Jel Kodları: Anahtar kelimelere uygun olarak <https://www.aeaweb.org/jel/guide/jel.php> adresinden belirlenecek jel kodlarına yer verilmelidir.

II. Öz ve Giriş

1. Makalenin dili Türkçe ise İngilizce başlığında bulunduğu bir abstract, makalenin dili İngilizce ise Türkçe başlığında bulunduğu bir özet yer almalıdır.
2. Öz ve abstract, metinden önce ayrı bir sayfada yer almalıdır.
3. Öz okuyucuyu metnin başlığı, metodu ve bulguları hakkında bilgilendirmelidir.
4. Anahtar sözcükler ve jel kodları özeti takip etmelidir.
5. Giriş bölümü, çalışmayı genel olarak tanıtan, genel olarak çalışmanın amacı, metodolojisi ve bulguları hakkında bilgi sunmalıdır.
6. İzleyen bölümler, yazar tarafından konunun akışına uygun olarak yapılandırılmalı ve sıralanmalıdır.
7. Sonuç bölümü, eserin bulgularının değerlendirilmesi, literatür ile ilişkilendirilmesi veya literatüre katkısının açık olarak ifade edilmesi, sonraki çalışmalara dair yönlendirmeleri gibi somut ifadeleri içermelidir. Sonuç bölümü, çalışmanın özetlendiği veya bulguların yeniden tekrarlandığı bir kısım olarak değerlendirilmemelidir.

III. Tablo ve Şekiller

Yazar şu noktalara dikkat etmelidir:

1. Her tablo ve şekil tek bir sayfada görünecek şekilde ve metnin sonuna gelecek şekilde yerleştirilmelidir. Her biri bir numaraya ve içeriği tam olarak belirten bir başlığa sahip olmalıdır.
2. Tablolar kendi içinde birbirini müteselsil takip edecek şekilde ve aşağıdaki örnekte olduğu gibi Times New Roman biçiminde 10 punto ile tablonun üzerinde, iki yana yaslanmış olarak,
Tablo-1: Yıllar İtibariyle Enflasyon Oranları
3. Şekiller, çiziler ve grafikler ise kendi içinde birbirini müteselsil takip edecek şekilde ve aşağıdaki örnekte olduğu gibi Times New Roman biçiminde 10 punto ile şekil, çizi veya grafiğin altında, iki yana yaslanmış olarak,
Grafik-1: Örnekleme İçindeki Gözlemlere Ait Pasta Grafiği

4. Tablo ve şekiller her değişkeni açıklayabilmelidir. Başlık ve tanımlar, okuyucunun metne bakmadan tablo veya şekli anlayabileceği kadar yeterli detaylandırılmış olmalıdır.
5. Grafiklerin içeriği metne bakılmadan önemli biçimde anlaşılabilir. Her grafiğin referansı metinde yer almalıdır. Yazar her grafiğin metnin neresine ait olduğunu göstermelidir.
6. Tablo, şekil, grafik vb. alıntı ise alıntı yapılan kaynak alt kısımda parantez içinde belirtilmelidir.

IV. Alıntılar, Kaynakça ve Dipnotlar

1. Alıntılar, kaynakça ve dipnotlar APA Style Guide (6. Baskı)'ya göre hazırlanmalıdır. Bu konuda yardım almak için <http://referencing.port.ac.uk/> adresi ziyaret edilebilir.
2. Bu başlık için APA Style Guide (6. Baskı)'dan alınan bazı örnekler aşağıdaki gibidir:

<p>Kitaplar</p> <p>Standart form 1.Yazar, Adının Baş Harfi., 2.Yazar, Adının Baş Harfi., & 3.Yazar, Adının Baş Harfi. (yıl). <i>Kitabın başlığı</i> (Eğer birden çok baskı var ise kaçınıcı baskı olduğu örnek: 3. Baskı). Basım yeri: Yayınevi.</p> <p>Örnek Armitage, A., Bryant, R., Dunnill, R., Hammersley, M., Hayes, D., Hudson, A., & Lawes, S. (2008). <i>Teaching and training in post-compulsory education</i> (3. Baskı). Maidenhead: Open University Press.</p> <p>Metin içi alıntı örnekleri Crene and Lea (2003, p. 51) indicate that ... It has been suggested (Moore, Estrich, McGillis, & Spelman, 1984, pp. 142-143) that offenders ...</p>
--

<p>Makaleler</p> <p>Standart form Yazarın Soyismi, Adının Baş Harfi. (yıl). Makalenin başlığı. <i>Derginin Adı, Cilt – Eğer tek cilt ise (Sayı), sayfa başlangıç ve bitiş numaraları.</i></p> <p>Örnek Guo, Z., Liu, T., Fedoroff, N., Wei, L., Ding, Z., Wu, N., . . . An, Z. (1998). Climate extremes in Loess of China coupled with the strength of deep-water formation in the North Atlantic. <i>Global and Planetary Change, 18</i>(3-4), 113-128.</p> <p>Metin içi alıntı örnekleri Guo et al. focused their research on climate extremes (1998, p. 120) ... Recent theories (Noguchi et al., 1993, p. 658) suggest that ... Popper and McCloskey (1993, pp. 75-76) state that ...</p>

İnternet sayfaları**Standart form**

Yazarın Soyismi, Adının Baş Harfi. (yıl). *Başlık*. Alıntının yapıldığı web sayfası

Örnek

Yazarı belli olması halinde

Banks, I. (t.y.). *The NHS Direct healthcare guide*. Çevrimiçi www.healthcareguide.nhsdirect.nhs.uk

United Nations Environment Programme. (2004). *Common questions about climate change: Introduction*. Çevrimiçi <http://www.gcric.org/ipcc/qa/01.html>

3. Her çalışmada sadece atıfta bulunulan çalışmaları içeren bir kaynak listesi bulunmalı ve yazarlar metin içerisinde alıntı yapılan referanslar ile referans listesinde listelenenlerin birebir eşleştiğinden emin olmalıdırlar (isimler ve yıllar da eşleşmelidir).
4. Dipnotlar atıf yapmak için kullanılmamalıdır. Ancak metin içerisinde kullanıldığı takdirde metnin bütünlüğünü bozacak nitelikteki bilgiler dipnot olarak kullanılmalı ve metinden daha uzun olmamalıdır. Dipnotlar metin boyunca, yer verilmesi gereken noktada referans numarası *üst simge* biçiminde olacak biçimde müteselsil numaralandırılarak ilerlemelidir. Dipnot metni tek satır aralığıyla sayfa altında, Times New Roman fontu ile ve 10 punto ile yer almalıdır.

V. Makale Gönderim Kuralları

1. Başka bir dergi tarafından değerlendirmede olan çalışmalar gönderilmemelidir. MUVU Dergisine eser gönderiminde bulunan yazarın ilgili çalışmasını başka bir yerde yayınlamadığı veya değerlendirilmek üzere başka bir dergiye sunmadığı kabul edilir. Bu konudaki sorumluluklar yazarı bağlar.
2. Makale gönderiminde [ULAKBİM Dergipark](#) platformu kullanılmalıdır.
3. [ULAKBİM Dergipark](#) üzerinden makale gönderimi yapılamıyor ise makale gönderimi JatsEdit@gmail.com adresine elektronik posta yoluyla yapılmalıdır.
4. Gönderilen eserlerin kabulü telif haklarının Muhasebe ve Vergi Uygulamaları (MUVU) Dergisi'ne geçtiğini ifade etmektedir.
5. MUVU Dergisi kısa bir süre daha yayın başvuru ücreti almadan yayın hayatına devam edecektir.
6. Etik kurulu izin belgesi gerektiren hallerde, yazarın söz konusu belgeyi de editörlüğümüze ulaştırması gerekmektedir. Bu belge gerektiği halde, belge gönderimizi gerçekleştirmemiş yazarlar, doğacak sorumlulukları kabul etmiş sayılırlar.

7. Tüm yazarlara ait kimlik bilgileri gönderilen metin ve herhangi bir ekli dosyadan kaldırılmalıdır. İsimler dosyaların “Özellikler” kısmından da kaldırılmalıdır.
8. Yayın Kurulu, saha çalışması veya deneye dayalı çalışmalarda, çalışmanın dayandığı veri kaynağını (anket, görüşme planı vs.) talep edilebilir. MUVU Dergisine makale gönderen yazar, bu koşulu kabul etmiş sayılır.
9. Dergiye gönderilen yazılar, baskı öncesi sorumlu yazara gönderilir. Sorumlu yazar, ivedi olarak, çalışması ile ilgili hatalı veya düzeltilmesini istediği yerleri geciktirmeden ve metin üzerinde geniş çaplı değişiklikten kaçınarak yapar ve sorumlu yazar makalenin basımı için son halini onaylar. Tanınan süre içinde sorumlu yazar tarafından onay verilmemesi halinde, makale yazara onay için gönderilen şekliyle basılır. MUVU Dergisi Editörlüğü, bu görevini zamanında yerine getirmeyen yazar tarafından sorumlu tutulamaz.
10. Makale gönderen yazarların, dergimiz ile yaptıkları yazışmaları saklamaları önerilir.
11. Yeniden gönderimlerde hakem(ler)in ve editörün yaptıkları yorumlara karşı yanıtlar ayrı bir belge olarak gönderilmelidir.
12. Düzeltme alan eserlerin yeniden yayın sürecine alınabilmesi için, düzeltme kararı yazara ulaştıktan sonra düzeltme için öngörülen süre en çok 12 aydır. 12 aydan sonra yapılan başvurular ikinci başvuru olarak değil, yeni başvuru biçiminde değerlendirilecek, editör veya hakemler değişiklik gösterebilecektir.
13. Yazar(lar) ulusal ve uluslararası geçerli **etik kurallara** uymak zorundadır. MUVU dergisine başvuruda bulunan her yazarın bu kurala uyduğu varsayılır ve bu konuda doğabilecek sorunlar karşısında yazar(lar) sorumlu tutulacaktır.

SUBMISSION GUIDELINES

I. General Rules About Style

1. Manuscripts should be written in Times New Roman, 12 font size and single spaced on one side of A4 paper.
2. Manuscript should be competent, profound and voluminous as required and allowed by the research. Not being strict, number of pages including all parts is limited to 25.
3. All headings including introduction and conclusion should be numbers and typed bold. References should not be numbered.
4. First degree headings should be written in “upper case” and others should be written in “title case”.
5. Top, bottom, left and right margins should be 4 cm. in order to ease editing and reproduction.
6. Authors, directly or indirectly, should not act so as to reveal their identity for an objective assessment process.
7. A cover page that consists of title, author name, author title and affiliation, e-mail address, if available any acknowledgment and a footnote indicating if author share research data.
8. Additionally our advice as Publication council is for authors to take a paper published in the previous issue as an example.

Page numbers:

All pages should be numbered consecutively. Page numbers should be centered at the bottom of the page.

Numbers in the manuscript:

Numbers from one to ten, except for ones in tables and lists or in indicating mathematical, statistical or technical units and amounts (distance, weight etc.) should be written in text. All other numbers should be written numerically.

Example: third day, 3 km., 30 years.

Percentages and fractions:

If not mandatory “percentage” should be used in the manuscript instead of “%”.

Equations:

Equations should be numbered in parenthesis and numbers should be right aligned and consecutive.

Key words:

Below abstract 4 key words should be written, in the matching same language with the abstract, in order to help indexing.

Jel codes:

Jel codes consistent with key words that are specified from <https://www.aeaweb.org/jel/guide/jel.php> should be indicated.

II. Abstract and Introduction

1. If manuscript is in Turkish an abstract in English with a title in English or if manuscript is in English an abstract in Turkish with a title in Turkish should be included.
2. Abstract and “özet” should take place on a previous separate page.
3. Abstract should inform reader about title, method and findings of the paper.
4. Key words and jel codes should follow abstract.
5. If there is any acknowledgement, a footnote should be added with “§” symbol that will be place by “**1. INTRODUCTION**” and acknowledgements should be indicated in this footnote. Example: **1. INTRODUCTION**§
6. Introduction part should present general information introducing the study and general information about objective, methodology and findings of the study.
7. Following parts should be structured and arrayed by the author in accordance with the flow of the subject.
8. Conclusion part should consist of solid statements such as an evaluation of findings of the study, relationship with the literature or apparent statement of contribution to the literature, guidance for further studies. Conclusion part should not be considered as a section in which study is summarized or findings are restated.

III. Tables and Figures

Authors should remark those points:

1. Each table and figure should be fitted on one page and should be placed below text. Each of them should include a number and a heading precisely indicating the content.
2. Tables should be numbered consecutively and should be as in the following example; Times New Roman, 10 font size and above the table

Table-1: Inflation rates across years

3. Figures, drawings and graphs should be numbered consecutively and should be as in the following example; Times New Roman, 10 font size and below figure, drawing or graph

Graph-1: Pie Chart for Observations within the Sample

4. Tables and figures should be defining each variable. Heading and definitions should be detailed enough so that reader can understand table or figure without reading the text.
5. Reference for each graph should be placed in the manuscript. Author should indicate for each graph which part of the text that they are related to.
6. Content of graphs should be substantially understandable without reading the text.
7. If a table, figure, graph etc. is cited, cited source should be referred within parenthesis.

IV. Citations, References and Footnotes

1. Citations, references and footnotes should be prepared according to APA Style Guide (6. Edition). You can visit <http://referencing.port.ac.uk/> for further help.
2. Some examples that are taken from APA Style Guide (6. Edition) for this heading are given below:

Books

Standard form
1st Author, Initial Letter of Name of Author., 2nd Author, Initial Letter of Name of Author., & 3rd Author, Initial Letter of Name of Author. (year). *Book Title* (Number of the Edition if there is more than one edition, example: 3rd Edition). Place of Printing: Publisher

Example
Armitage, A., Bryant, R., Dunnill, R., Hammersley, M., Hayes, D., Hudson, A., & Lawes, S. (2008). *Teaching and training in post-compulsory education* (3rd Edition). Maidenhead: Open University Press.

In-Text Citation examples
Creme and Lea (2003, p. 51) indicate that ...
It has been suggested (Moore, Estrich, McGillis, & Spelman, 1984, pp. 142-143) that offenders ...

Articles

Standard form
Last Name of Author, Initial Letter of Name of Author., (year). Title of Article . *Journal Name, Volume – Number if one volume (Number)*, beginning and ending page numbers.

Example
Guo, Z., Liu, T., Fedoroff, N., Wei, L., Ding, Z., Wu, N., . . . An, Z. (1998). Climate extremes in Loess of China coupled with the strength of deep-water formation in the North Atlantic. *Global and Planetary Change, 18*(3-4), 113-128.

In-Text Citation examples
Guo et al. focused their research on climate extremes (1998, p. 120) ...
Recent theories (Noguchi et al., 1993, p. 658) suggest that ...
Popper and McCloskey (1993, pp. 75-76) state that ...

Web pages

Standard form

Last Name of Author, Initial Letter of Name of Author. (year). *Title*. Cited web page.

Example

If author is known,

Banks, I. (t.y.). *The NHS Direct healthcare guide*. Online www.healthcareguide.nhsdirect.nhs.uk

United Nations Environment Programme. (2004). *Common questions about climate change: Introduction*. Online <http://www.gcio.org/ipcc/qa/01.html>

3. Each study should have reference list that includes only cited studies and authors should ensure that there is one to one correspondence between cited references in text and ones listed on references list (names and years should correspond).
4. Footnotes should not be used for citation. Solely information that would impair the integrity of text should be footnoted and should not be longer than text. Footnotes should be numbered consecutively and appropriately as *superscript*. Footnote text should be placed with single space below the page, Times New Roman and 10 font size.

V. Article Submission Rules

1. Studies that are under assessment for another journal should not be submitted. It is assumed that author's submitted study is not published elsewhere or presented to another journal for assessment. Responsibilities for this issue are attached to author.
2. [ULAKBİM Dergipark](#) should be utilized for article submission.
3. If article submission cannot be made through [ULAKBİM Dergipark](#), [article should be submitted to JatsEdit@gmail.com](#) via electronic mail.
4. Acceptance of submitted articles implies that copyright are transferred to Accounting and Taxation Studies (JATS).
5. JATS will continue publication without requesting application fee for a short period of time.
6. In cases where approval of ethics boards is needed, author should convey aforementioned document to editors. Authors who have not sent the document, even the document is needed, are considered to accept all responsibilities.
7. Identifying information of all authors should be removed from text and any supplementing file. Names also should be removed from "Properties" section of files.
8. Publication Board may request data set (survey, interview plan, etc.) for studies that are based on field work or experiments. Authors that submit articles to JATS are considered to accept this.

9. Papers submitted to journal are sent to corresponding author before publication. Corresponding author promptly corrects errors and proofs avoiding extensive change in the text and corresponding authors approves the final state of the article. If author does not approve within the prescribed period of time, article is published as it is sent to author. JATS Editors cannot be held responsible by authors who have not approved within the prescribed time.
10. It is recommended for authors to preserve correspondences with the journal.
11. In case of resubmission responses to peer reviews and editor comments should be submitted as a separate document.
12. For all submission with a revise to be considered for publication, projected period for revision is within 12 months of the decision letter. Any revisions submitted after 12 months will not be considered as a second submission but as a new submission, and need not receive the same editor or referee.

Birsel SABUNCU

Teorik İnceleme

YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLERİN ÖLÇÜM VE MUHASEBE ESASLARININ BÜYÜK VE ORTA BOY İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI VE TEKDÜZEN MUHASEBE SİSTEMİ AÇISINDAN KARŞILAŞTIRILMASI

1

Ozan BÜYÜKYILMAZ
Ozan VARGÜN
Hasan UYGURTÜRK

Ampirik Araştırma

MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ MESLEKİ BAĞLILIK VE İŞ TATMİNİ SEVİYELERİNİN DEMOGRAFİK FAKTÖRLER AÇISINDAN ANALİZİ

27

Metin SABAN
Serhan GÜRKAN
Hakan VARGÜN

Ampirik Araştırma

TFRS 15 MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNDEN HASILAT STANDARDI: İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ ÜZERİNE BİR UYGULAMA

43

Gökhan ÖZER
Mehmet GÜNLÜK
Murat ÖZCAN

Ampirik Araştırma

MUHASEBE AKADEMİSYENLERİNİN MUHASEBE EĞİTİMİNDE UZAKTAN EĞİTİM UYGULAMALARI KULLANIMINA YÖNELİK ALGILARININ TEKNOLOJİ KABUL MODELİ ÇERÇEVESİNDE İNCELENMESİ

65

Gülçin YILDIRIM
Figen ÖKER TÜRÜDÜOĞLU

Derleme

YENİLİKÇİ BİR YÖNETİM MODELİ: BÜTÇESİZ YÖNETİM (BEYOND BUDGETING)

91

Emre KAPLANOĞLU
Canan YÜKÇÜ

Ampirik Araştırma

ÇALIŞMA SERMAYESİ İLE EKONOMİK KATMA DEĞER ARASINDAKİ İLİŞKİ: BORSA İSTANBUL ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

107

Hüseyin İSKENDER
Metin BAYRAM

Ampirik Araştırma

MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ ÇALIŞMA ORTAMLARININ MESLEKİ YETKİNLİKLERİNİN GELİŞTİRİLMESİ ÜZERİNDEKİ ETKİSİ: MARMARA BÖLGESİ'NDE BİR ARAŞTIRMA

129

Cevdet Yiğit ÖZBEK

Ampirik Araştırma

TÜRKİYE'DE BANKALARDA LİSANSÜSTÜ EĞİTİME SAHİP YÖNETİM KURULU ÜYELERİNİN BANKALARIN KÂRLILIKLARI ÜZERİNDEKİ ETKİSİ: BORSA İSTANBUL BANKALAR VE ÖZEL FİNANS KURUMLARI SEKTÖRÜ ÖRNEĞİ*

147