

MUHASEBE VE VERGİ UYGULAMALARI DERGİSİ

JOURNAL OF ACCOUNTING AND TAXATION STUDIES

ASMMMO Adına Sahibi / Owner

Mehmet OKKALI

Genel Yayın Yönetmeni / Senior Editor

Prof. Dr. Nalân AKDOĞAN

Editörler / Editors

Prof. Dr. Ganite KURT

Doç. Dr. Fevzi Serkan ÖZDEMİR

Editör Yardımcısı / Vice Editor

Doç.Dr. Tuğba UÇMA UYSAL

Yayın Kurulu Sektereri / Editorial Staff

Yrd. Doç. Dr. Mehpare KARAHAN GÖKMEN

Yayın Türü / Publication Type

Muhasebe ve Vergi alanında Türkçe ve İngilizce yayın kabul eden, yılda 3 kez yayınlanan, uluslararası, hakemli, süreli yayın.
International, peer-reviewed journal which accepts articles in Accounting and Taxation disciplines in English or in Turkish and publishes in three times in a year.

Bu derginin tüm telif hakları
Ankara Serbest Muhasebeci Mali M¼şavirler Odası (ASMMMO)'na aittir.

ISSN 1308-3740

Bu dergide ileri sür¼len fikirler makalelerin yazarlarına aittir.
Bu fikirler ASMMMO'nin görüşlerini yansıtmaz.

MUVU (JATS) Dergisi Ulakbim Dergipark arşivinde taranmaktadır.
Ayrıca Uluslararası Alan İndekslerinden EBSCOHOST Business Source
Complete'de Ulusal İndekslerden ASOS İndekste taranmaktadır.

Yılda üç defa yayınlanan, uluslararası akademik ve hakemli bir dergidir.

Makale gönderme adresi

<http://dergipark.ulakbim.gov.tr/muvu>
JatsEdit@gmail.com

Yönetim Merkezi ve Yazışma Adresi:

Ankara SMMM Odası
Kumrular Cad. No: 26 06440 Kızılay/Ankara

Telefon : (+90) 850 770 03 12
Belgeç : (+90) 312 231 71 17
E-posta : JatsEdit@asmmmo.org.tr

Sayfa ve Kapak Tasarımı: Uğur MERMER
Baskı: Ziraat Gurup Matbaacılık

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

ISSN 1308-3740

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

JATS is indexed by Ulakbim Dergipark archive. Additionally it has indexed by EBSCOHOST Business Source Complete which is an International Disciplinary Index and by ASOS Indeks which is a national index.

JATS is published three times a year as a international academic and peer-reviewed journal.

For Manuscript Submission

<http://dergipark.ulakbim.gov.tr/muvu>
JatsEdit@gmail.com

Headquarter and Inquiry Address:

Ankara SMMM Odası
Kumrular Cad. No:26 06440 Kızılay/Ankara

Phone : (+90) 850 770 03 12
Fax : (+90) 312 231 71 17
E-mail : JatsEdit@asmmmo.org.tr

Page and Cover Design: Uğur Mermer
Print: Ziraat Grup Matbaacılık

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
Prof. Dr. Abitter ÖZULUCAN
Prof. Dr. Ali ALAGÖZ
Prof. Dr. Banu DURUKAN
Prof. Dr. Banu Esra ASLANERTİK
Prof. Dr. Beyhan MARŞAP
Prof. Dr. Cemal İBİŞ
Prof. Dr. Durmuş ACAR
Prof. Dr. Dursun ARIKBOĞA
Prof. Dr. Ercan BAYAZITLI
Doç. Dr. Erkan AYDIN
Prof. Dr. Ersan ÖZ
Doç. Dr. Fevzi Serkan ÖZDEMİR
Prof. Dr. Ganite KURT
Doç. Dr. Hilmi ÜNSAL
Prof. Dr. Hou Shou PENG
Prof. Dr. Joshua RONEN
Prof. Dr. Kadir GÜRDAL
Prof. Dr. Kıymet ÇALIYURT
Doç. Dr. Lúcia L. RODRIGUES
Prof. Dr. Mehmet KOCAKULAH
Prof. Dr. Mehmet ÖZBİRECİKLİ
Prof. Dr. Mehmet TOSUNER
Prof. Dr. Mehmet YÜCE
Prof. Dr. Mevlüt KARAKAYA
Doç. Dr. Michael ALLES
Prof. Dr. Mustafa İPÇİ

Prof. Dr. Nalân AKDOĞAN
Prof. Dr. Nergis TEK
Prof. Dr. Nilüfer TETİK
Prof. Dr. Nuran CÖMERT
Prof. Dr. Orhan ÇELİK
Prof. Dr. Raif PARLAKKAYA
Prof. Dr. Recep PEKDEMİR
Prof. Dr. Selahattin KARABINAR
Prof. Dr. Semra KARACAER
Prof. Dr. Serdar ÖZKAN
Prof. Dr. Seval SELİMOĞLU
Doç. Dr. Seyfi YILDIZ
Prof. Dr. Sinan ARSLAN
Doç. Dr. Supriti MISHRA
Prof. Dr. Süleyman YÜKÇÜ
Prof. Dr. Swaminathan SRIDHARAN
Prof. Dr. Şaban UZAY
Doç. Dr. Tuba UÇMA UYSAL
Prof. Dr. Türker SUSMUŞ
Prof. Dr. Ülkü ERGUN
Doç. Dr. Ümmühan ASLAN
Doç. Dr. Volkan DEMİR
Prof. Dr. Yıldız ÖZERHAN
Prof. Dr. Yunus CERAN
Prof. Dr. Yusuf Ziya TAŞKAN
Prof. Dr. Zeynep ARIKAN

SUNUŞ

Kurumsal yönetim, Őirket yönetimi ile hissedarlar ve menfaat sahipleri arasındaki iliŐkileri dűzenleyen kurallar bűtűnűdűr. DiŐer bir ifadeyle herhangi bir Őirketteki hissedarlar dahil, Őirketin yűrűttűĐű faaliyetler ile doĐrudan veya dolaylı ilgili olan tűm menfaat sahiplerinin haklarını korumayı ve Őirket yűnetiminin sorumluluk ve yűkűmlűlűklerini ortaya koymayı amaçlayan bir yűnetim felsefesidir. Kurumsal yűnetim iŐletmenin tűm paydaŐlarıyla iliŐkilerini eŐitlik-adillik, Őeffaflık, hesap verilebilirlik ve sorumluluk ilkeleri temelinde kapsamlı biçimde dűzenlemektedir. Tűrkiye Kurumsal Yűnetim DerneĐi'ne (TKYD) gűre kurumsal yűnetim; Őirketlerin finansal kaynaklar ve insan kaynakları için cazip hale gelmelerine, performanslarını etkinleŐtirmelerine, hedef ve amaçlarına ulaŐmalarına, yasal gereklilikleri yerine getirmelerine ve sosyal beklentileri tatmin etmelerine yűnelik yasalar ve diŐer mevzuatla gűnűllű űzel sektűr inisiyatiflerini içeren bir kavramdır.

Ekonomik, yasal, ahlaki ve sorumluluk anlayıŐı içerisinde iŐletmelerin ticari faaliyetlerini organize bir yapı içerisinde kayıt altına alarak raporlayan, iŐletme hakkında bilgi veren muhasebeden, sadece belli kiŐi veya grupların deĐil tűm ilgi gruplarının da çıkarlarını dikkate alacak Őekilde gerçeĐe uygun, tarafsız ve dűrűst bir yaklaŐımla bilgi sunması beklenmektedir. Bugűn iŐletmelerden doĐru ve gűvenilir muhasebe kayıtları yanında, iŐletme ile ilgili taraflara gereksinim duydukları bilgileri sorumluluk anlayıŐı ile anlaşılır bir biçimde, Őeffaf, hesap verebilirlik yaklaŐımı ile zamanında sunmaları istenmektedir. Bu kapsamda iŐletmenin muhasebe bilgi sisteminden beklentiler ancak iŐletmede geçerli kurumsal yűnetim anlayıŐı ile műmkűn olabilecektir.

Kurumsal yűnetim ilkelerine iŐlerlik kazandırmak muhasebe meslek mensuplarının sosyal sorumluluğundadır. Bu sorumluluk çerçevesinde muhasebe, birey odaklılıktan ziyade kurumsal bir muhasebe kimliğine kavuŐmalıdır.

Mehmet OKKALI

Ankara SMMM Odası Başkanı

editörden

Değerli MUVU Okuyucuları

2015 yılının ilk baskısında güncel konuları içeren hem akademisyenlerin hem uygulamacıların ilgi göstereceğini düşündüğümüz dört makale ile karşınızdayız.

Yeni sayıda görüşmek dileği ile.

Prof Dr. Nalan AKDOĞAN

Muhasebe ve Vergi Uygulamaları

Dergisi Editörü

İçindekiler

Ercan BAYAZITLI Fevzi Serkan ÖZDEMİR Elif ENSARİ ALPAY	FİNANSAL RAPORLAMADA STANDARDİZASYON VE MUHASEBE MESLEK MENSUPLARINI ZORLAYAN ÖĞRENME SÜRECİNİN BİLİNÇLİ YETKİNLİK ÖĞRENME MODELİ TEMELİNDE İRDELENMESİ..... 1
Osman AKIN Osman Kürşat ONAT	MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ ADLİ MUHASEBECİLİK KAVRAMINA BAKIŞ AÇILARININ DEĞERLENDİRİLMESİ..... 33
Tuğba UÇMA UYSAL	YİYECEK-İÇECEK HİZMETİ VEREN KONAKLAMA İŞLETMELERİNDE MALİYET KONTROL SİSTEMLERİNİN ETKİNLİĞİ AÇISINDAN İÇ KONTROL..... 53
İsmail ÇELİK İ. Ethem DAĞDEVİREN	MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ ETİK ALGILAMALARI VE MUHASEBE MESLEK MENSUPLARINI ETİK DIŞI DAVRANIŞLARA YÖNLENDİREN FAKTÖRLER: GÖLLER BÖLGESİNDE BİR ARAŞTIRMA..... 67

Contents

Ercan BAYAZITLI Fevzi Serkan ÖZDEMİR Elif ENSARİ ALPAY	THE STANDARDIZATION OF FINANCIAL REPORTING AND AN EXAMINATION OF ITS LEARNING PROCESS THAT CHALLENGES ACCOUNTING PROFESSIONALS WITH REGARDS TO COMPETENCE LEARNING MODEL.....1
Osman AKIN Osman Kürşat ONAT	EVALUATION OF PERSPECTIVES OF ACCOUNTANTS TO FORENSIC ACCOUNTANCY CONCEPT 33
Tuğba UÇMA UYSAL	INTERNAL CONTROL FOR EFFECTIVENESS OF COST CONTROL SYSTEM IN HOSPITALITY ENTERPRISES SERVING FOOD AND BEVERAGE 53
İsmail ÇELİK İ. Ethem DAĞDEVİREN	PROFESSIONAL ACCOUNTANTS' ETHICAL PERCEPTIONS AND THE FACTORS THAT LEAD TO THEM UNETHICAL BEHAVIORS: A RESEARCH ON THE LAKES REGION 67

FINANSAL RAPORLAMADA STANDARDİZASYON VE MUHASEBE MESLEK MENSUPLARINI ZORLAYAN ÖĞRENME SÜRECİNİN BİLİNÇLİ YETKİNLİK ÖĞRENME MODELİ TEMELİNDE İRDELENMESİ

Prof.Dr. Ercan BAYAZITLI*
Doç.Dr. Fevzi Serkan ÖZDEMİR**
Arş.Gör. Elif ENSARI ALPAY***

*Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi
Mart 2015; 8 (1): 1-31*

ÖZ

Finansal raporlamanın standardizasyonu, günümüz itibariyle genel kabul gören, bu yönüyle gerekliliği ve yararları sıklıkla dile getirilen ancak bütünüyle hayata geçirilemeyen bir olgudur. Bunun birçok nedeni vardır. Bunlardan biri yayınlanan standartların öğrenilmesinde ve etkili bir uygulama sürecinin sağlanmasında karşılaşılan güçlüktür. Tüm dünyada olduğu gibi Türkiye’de de muhasebe meslek mensupları bu standartları öğrenmek ve uygulamakla mükelleftirler. Fakat yapılan araştırmalara bakıldığında muhasebe meslek mensuplarının bu standartları etkili bir biçimde öğrenemedikleri ve/veya uygulayamadıkları göze çarpmaktadır. Bu çalışmanın amacı da meslek mensuplarının; mevcut öğrenme süreçlerinde hangi aşamada olduklarının ortaya çıkarılması ve UFRS’yi öğrenme ve uygulama bağlamında, istenilen seviyeye hızlı ve etkili biçimde ulaşabilmeleri adına bilinçli yetkinlik öğrenme modeli çerçevesinde edinilecek bulguların değerlendirilmesidir. Bu amaçla, online anket yolu ile 121 meslek mensubuna ulaşılmış ve toplanan veriler uygun yöntemler ile analize tabi tutulmuştur. Meslek mensuplarının büyük çoğunluğunun standartlar hakkında bilinçli fakat yetersiz oldukları ortaya çıkarken, bilincin ve yeterliliğin ancak öğrenim düzeyindeki artış ile sağlanabileceği sonucuna ulaşılmıştır.

* Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi İşletme Bölüm Başkanı, Muhasebe-Finansman ABD öğretim üyesi, bayazitli@politics.ankara.edu.tr

** Ondokuz Mayıs Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölüm Başkanı, Muhasebe-Finansman ABD öğretim üyesi, fsozdemir@gmail.com

*** Ondokuz Mayıs Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı araştırma görevlisi, elifensarialpay@gmail.com

Anahtar Sözcükler: UFRS, Muhasebe Meslek Mensubu, Öğrenme Süreci, Bilinçli Yetkinlik Öğrenme Modeli.

JEL Kodları: M480, M410, I250

THE STANDARDIZATION OF FINANCIAL REPORTING AND AN EXAMINATION OF ITS LEARNING PROCESS THAT CHALLENGES ACCOUNTING PROFESSIONALS WITH REGARDS TO COMPETENCE LEARNING MODEL

ABSTRACT

Standardization of financial reporting is a generally accepted phenomenon, and its requirements and benefits are often raised, but this phenomenon could not be comprehensively implemented yet. One of these is having some difficulties about learning the published standards and providing effective implementation process. All over the world as well as in Turkey the accounting professionals are obliged to learn and apply these standards. But when the literature is examined, it has been shown that the accounting professionals can not learn effectively and / or unable to implement these standards. The aim of this study is to reveal that accounting professionals in which stage of existing learning process and, to evaluate the findings to be obtained in the framework of conscious competence learning model in the context of learning and practice in IFRS to reach the desired level quickly and effectively. For this purpose, 121 accounting professionals have been reached with the online survey and the data collected has been analyzed with using appropriate methods. It was found that the majority of accounting professionals be aware of the standards, but incompetence, and also it has been concluded that awareness and competence can be achieved with the increase in education level.

Key Words: IFRS, Turkish Accountants, Learning Process, Conscious Competence Learning Model

JEL Codes: M480, M410, I250

1. GİRİŞ⁵

İşletmeler tarafından yayınlanan finansal tablolar, bilgi kullanıcılarının ve recekleri ekonomik kararlar bakımından önem taşır ve talep edilir. Küreselleşme ile eş zamanlı olarak değişen işletme çevresi; bilgi kullanıcılarının ve bilgi ihtiyaçlarının da değişmesine neden olmuş, finansal raporlama

⁵ Bu çalışma, Elif ENSARI ALPAY'ın Ondokuz Mayıs Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme ABD'nda tamamlanmış ve yayınlanmamış "Finansal Raporlamada Standardizasyon Ve Muhasebe Meslek Mensuplarının Öğrenme Süreçlerinin Psikolojik Temelleri" adlı yüksek lisans tezinden üretilmiştir.

da buna bağlı olarak ulusal düzeyden çıkıp uluslararası düzeye evrilmeye başlamıştır. Bu evrim, ulusal muhasebe uygulamalarının yanı sıra ikinci bir finansal raporlama sisteminin geliştirilmesi ve uygulanması ile sonuçlanmıştır.

Ulusal muhasebe sistemlerinin öteden beri kullanılageldiği, işleyişin ötesinde öğrenme süreçlerinin ve materyallerinin buna göre yapılandırıldığı bir süreçte, paradigmaları farklı ikinci bir sistemin, var olan sistemin yanı sıra öğrenilmesi ve öğretilmesi de ancak bazı güçlüklerle karşılaşmak suretiyle mümkün olabilmektedir. Bu olgu, literatürde yapılmış birçok araştırma ile kanıtlanmış ve değişimin üzerinde doğrudan etki yarattığı meslek mensupları bakımından ne tür güçlükler yaşandığı ve bu güçlerinin sebepleri yoğunlukla tartışılmış ya da ele alınmıştır. Bunun nedeni bu süreçte en önemli faktör ve arayüzün insan unsuru olması ve standardizasyonun sağlanmasında da asli görevi meslek mensuplarının üstlenecek olmasıdır. Bu bağlamda, muhasebe meslek mensuplarının UFRS'ye geçişe dair psikolojileri (algıları, yargıları, beklentileri, öğrenme becerileri ve isteklilikleri) ile mesleki birikimleri, çalışma biçimleri, iş hacimleri gibi çeşitli etkenler önemli olmaya devam edecektir. Bu çalışmanın amacı da *meslek mensuplarının; mevcut öğrenme süreçlerinde hangi aşamada olduklarının ortaya çıkarılması, UFRS'yi öğrenme ve uygulama bağlamında, istenilen seviyeye hızlı ve etkili biçimde ulaşabilmeleri adına bilinçli yetkinlik öğrenme modeli çerçevesinde edinilecek bulguların değerlendirilmesidir.*

2. FİNANSAL RAPORLAMADA STANDARDİZASYONA DUYULAN İHTİYAÇ

Standart, belirli ölçülere, yasaya, kullanıma uygun olan, ölçün, ölçünlü demektir. Bu doğrultuda, finansal raporlama standartları,² muhasebe uygulamalarına yön veren ve finansal tabloların hazırlanmasına düzen getiren normlar olarak tanımlanabilir (Elitaş, 2010: 1). Standardizasyon (standartlaştırma) ise bütün ülkelerin tek bir muhasebe yapısına uygun hale getirilmesidir (Fritz ve Lammler, 2003: 34).

Ayrıca standardizasyon kavramı, sıklıkla karşılaşılan harmonizasyon kavramından farklıdır. Harmonizasyon daha çok iki şey arasındaki önemli olmayan farklılıkların giderilmesi ve esnekliğin sağlanmasıdır. Harmonizasyon, standartlar arasında herhangi bir çelişki olmaksızın farklı ülkelerdeki farklı muhasebe standartlarının varlığını öngörür. Buradaki amaç finansal tabloların uluslararası düzeyde karşılaştırılabilirliğini sağlamak için muhasebe

² Standardizasyonun ilk aşamasında, muhasebede standardizasyon hedefi hakim olduğundan, ilk aşamada geliştirilen standartlar, muhasebe standartları ile anılmıştır. Ancak sonraları standardizasyonun hedefinin finansal raporlama olması yönündeki görüşün hakimiyet kazanması ile standartlar da finansal raporlama standartları adı ile anılmaya başlamıştır. Çalışmada, bütünlük açısından yalnızca "finansal raporlama standartları" kullanılmış, "muhasebe standartları" kullanılmamıştır.

ve finansal raporlama standartlarının uygulanmasında ülkelerarası farklılıkları azaltmaktır (Köse ve Saban, 2005: 145). Standardizasyon ise tüm farklılıkları ve alternatifleri bertaraf ederek her ülkede aynı standartların varlığının ve geçerliliğinin olması anlamındadır (Doupnik ve Perera, 2007: 3-4).

Uluslararası düzeyde muhasebe standartlarına duyulan ihtiyaç, ilk defa 1959 yılında, uyumlaştırma (standartlaştırma) sürecinin babası olarak anılan Jacob Kraayenhof tarafından yayımlanan bir makalede dile getirilmiştir (Seçgen, 1998: 10). Bu alanda dikkat çeken ikinci gelişme ise Amerika, Kanada ve İngiltere arasındaki muhasebe farklılıklarını gidermek için 1966 yılında Uluslararası Muhasebeciler Çalışma Grubu (Accountants' International Study Group)'nun kurulmasıdır. Ardından, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC)'nin kurulması, Avrupa Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (OECD) deklerasyonu, Avrupa Birliği (AB)'nin yönergeleri ile Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü (IOSCO), Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB), ABD Menkul Kıymetler Borsa Komisyonu (SEC) ve Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB)'nin gayretleri standardizasyonun sağlanması adına yapılan diğer çalışmalar niteliğindedir.

Literatürde akademik çalışmaların birçoğunda finansal raporlamanın standardizasyonu sürecini destekleyen görüşlere sıklıkla rastlanmaktadır. Bu çalışmalardan Shim ve Siegel (1999), işletmelerde uluslararası ticaret hacmi yükseldikçe, uluslararası ölçekte karar veren yatırımcılara yardımcı olacak uluslararası muhasebe standartlarına gerek duyulduğunu belirtmişlerdir. Nolke (2005), ulusal muhasebe standartlarına göre düzenlenen finansal raporları analiz eden yatırımcının, bu raporları değerlendirmesinin zorlaştığından bahsetmektedir. Gökdeniz (2006), küreselleşme olgusuyla politik, mesleki ve çağdaş gelişmelerin etkisi altında kalan muhasebenin bunlara uyum sağlaması gerekliliğini vurgulamıştır. Bunun da uluslararası muhasebe standartları aracılığı ile ortak bir muhasebe diliyle, sağlanabileceğini belirtmiştir. Kothari ve Borone (2006), sadece ulusal muhasebe standartlarına göre düzenlenmiş finansal raporların yatırımcının alternatif yatırım fırsatlarını değerlendirmesini ve hazırlanan raporların anlaşılabilirliğini güçleştirdiğini vurgulamışlardır. Mustata, Matis ve Bodea (2007), ulusal ve uluslararası muhasebe sistemini etkileyen faktörler değerlendirildiğinde bölgesel farklılıklar, bilginin karşılaştırılmasının gerekliliği ve farklı yatırım fırsatlarının değerlendirilebilmesinin göz önüne alınması gerektiğini bu nedenle ortak bir muhasebe diline ihtiyaç duyulmasının kaçınılmaz olduğunu dile getirmişlerdir. Melville (2008) tarafından, uluslararası ilişkilerin artması ile tüm işletmeler için tek bir muhasebe standart setinin uygulanması zorunlu kılınarak; ancak bu şartlar altında hazırlanan finansal

raporlar ile işletmenin sürekliliğinin sağlayabileceği vurgulanmıştır. Lantto ve Sahlström (2009), uluslararası muhasebe standartlarına uyum süreci işletmeler için her ne kadar maliyetli bir durum olsa da finansal raporların karşılaştırılabilirliği ve şeffaflığının ancak bu şekilde sağlanabilir olduğunu belirtmişlerdir. Ankarath, Mehta, Ghosh ve Alkafoji (2010), muhasebe alanında uluslararası düzeyde standartlaşmanın yatırımcılar, kredi verenler, finansal analistler ve diğer finansal bilgi kullanıcıları için önemini ve bu bağlamda dünyada yaygın bir muhasebe setine ihtiyacın olduğunu vurgulamışlardır.

Etkisi küresel çapta hissedilen bazı kötü tecrübeler de standardize edilmiş finansal raporlama sistemine olan ihtiyacın anlaşılmasında önemli bir etken olmuştur. Örneğin, 1997–1998 yıllarında Asya ülkelerinde yaşanan kriz ve 2002’de Amerika’da Enron, WorldCom, Arthur Andersen gibi prestijli şirketlerdeki finansal raporlama skandalları, yatırımcıların sermaye piyasalarına olan güvenlerinin sarsılmasına neden olmuştur (Arı, 2008: 94). 1997 yılının sonlarına doğru, Asya ülkelerinden başlayıp dünya finans piyasasını etkileyen krizin muhtemel nedenlerinden birisi olarak bu ülkelerdeki firmaların aldıkları yüksek risklere karşı, kredi verenlerin bunu fark etmemeleri ve geç önlem almaları gösterilmektedir. Finansal piyasaların alt yapılarının oluşmamış olması ve yatırımcının aydınlatılabilmesi için gerekli muhasebe ilkelerinin düzenlenmemiş olması, Asya’da krizin oluşmasına neden olmuştur. Bu durum kriz ile birlikte yabancı yatırımcının yatırım yapacağı ülkedeki muhasebe standartlarını daha sıkı sorgulama isteğine (Özök, 2000: 87) ve finansal raporlarının gerçek durumu yansıtmayı yansıtmadığına dair yüksek güvence ihtiyacına sebep olmuştur. Finansal skandallar olarak tarihe geçmiş bu gibi olayların yanı sıra küresel ölçekli vakalar, finansal raporlara olan güveni iyice azaltmış ve çözüm olarak standartların usulsüzlüklere engel olabileceği kanısını doğurmuştur (Ataman ve Özden, 2009: 60).

Ayrıca farklı ülkelerde bulunan işletmelerin ve farklı borsalarda işlem yapan yatırımcıların varlığı da piyasalar yönüyle standardizasyonu gerekli hale getirmiştir. Özellikle 1970’lere kadar işletmelerin ve muhasebe meslek mensuplarının rolü, ulusal hükümetlerin yerel kuralları ile belirlenmekte idi. Daha öncede belirtildiği üzere, 1980’lerde küreselleşme olgusunun kendini göstermesi ile uluslararası ölçekte faaliyet gösteren işletme ve finans kuruluşlarının sayısı artmıştır. Böylece işletmelerin sadece kendi ülke sınırlarında faaliyet göstermeleri yerine diğer ülkelerde de faaliyetleri söz konusu olmuştur (Varıcı ve Özdemir, 2013: 16). Fiili anlamda farklı ülkelerde faaliyet göstermekle beraber farklı borsalarda da belli bir işlem hacmine ulaşılmıştır. Fakat bu durum, muhasebesel birtakım sorunları da beraberinde getirmiştir.

Ülkelerin hali hazırda kullandıkları muhasebe kurallarını bırakıp küresel

çapta geçerliliği olan başka bir sisteme geçişi veya kimi ülkelerin ikinci bir muhasebe sistemi olarak UFRS'yi benimsemeleri elbette kolay bir süreç değildir. Bu zorluğa rağmen, neredeyse dünya genelinde tüm işletmeler ve yatırımcılar, bu geçişi arzulamaktadır. Bu arzunun sebebini aşağıda bahsi geçen bazı çalışmalar açıkça ortaya koymaktadır. Örneğin Barth, Landsman ve Lang (2008), standartlaşmanın muhasebe kalitesine etkisinin olup olmadığını inceleyerek, UFRS öncesi ve sonrası muhasebe kalitesi farklarını ortaya koymuşlardır. Böylece, UFRS'ye uyum sağlayan işletmelerin muhasebe kalitesinde önemli bir gelişme olduğu ortaya çıkarılmıştır. Aynı şekilde, Bhattacharjee ve Hossain'ın (2010) araştırmalarında finansal raporlamanın muhasebe kalitesini etkileyen faktörlere bağlı olduğu belirtilmiş ve UFRS'ye uyumun muhasebe kalitesinde etkili olduğu sonucuna varılmıştır. Özdemir (2011; 2012), Türkiye'deki halka açık işletmeler yönüyle UFRS'ye geçişin işletme dışı finansal (muhasebe) bilgi kullanıcılarının ihtiyaçlarına daha uygun finansal bilgi sağlayıp sağlamadığını ampirik olarak incelemiştir. Sonuçta, UFRS esaslı finansal bilgilerin, piyasa değerini esas alarak verilecek kararlar yönüyle ulusal genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri (GKGMİ)'ne göre raporlanan finansal bilgilere nazaran daha güçlü olduğunu belirlemiştir. Beke (2011), Macaristan'da yaptığı çalışma ile uluslararası muhasebe standardını uygulayan işletmelerdeki işletme kararı ve yönetim performansını incelenmiştir. Sonuçta, muhasebe sisteminde standardizasyonu sağlayan işletmelerin daha yaratıcı endüstri grubuna sahip olduğu, işletme kazançlarının ve satışlarının da arttığını gözlemlemiştir.

Dünyada ortak bir muhasebe dilinin (ortak standart ve kurallar) uygulanmasının ya da finansal raporlamada standardizasyonun beklenen önemli yararlarından biri, tüm ülkelerde benzer kural ve standartlara göre hazırlanan finansal raporlar için daha düşük işlem maliyetlerine katlanılacak olmasıdır. Diğer bir önemli yarar, finansal raporlardaki kalemlerin ekonomik değerlerinin, tarihi defter değerleri ile değil, güvenilir olarak ölçülebiliyor olması kaydıyla, gerçeğe uygun değeri ile raporlanmasıdır. Standartlaşmanın avantajı olarak gösterilebilecek bir diğer önemli nokta da finansal raporların ve muhasebenin karmaşıklığının azalacak olmasıdır (Wilde, 2010: 162-164). Bunlardan başka, yatırımcıya kaliteli ve şeffaf muhasebe verilerinin sunulması neticesinde, işletmenin gelecekteki finansal performansının önceden daha tutarlı biçimde tahmin edilebilmesi ve finansal kararların hızlı ve doğru alınabilmesini kolaylaştırması da önemli bir yarar olarak nitelendirilmektedir (Iatridis, 2010: 165).

Ayrıca finansal tabloların konsolidasyonunun kolaylaşacak olması, böylece farklı ülkelerdeki portföy yatırımlarının anlamlı ve doğru karşılaştırılabilmesi de önemli yararlardandır. Standartlaşma ile uluslararası menkul kıymet borsalarında yaygın muhasebe uygulamaları aracılığıyla ticaret teşvik

edilecek; yatırımcı sayısı artacak ve işlem maliyetleri azalarak uluslararası yatırım hacmi büyücektir (Ehijeagbon, 2010: 149). Elbette ki, kurumlar kendi faaliyetlerini ve performansını daha sağlıklı bir şekilde ölçerken, finansman ihtiyacı için dış kaynak temininde de önemli rekabet avantajı sağlayacaklardır (Deloitte Academy, 2010).

3. FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINA GEÇİŞ SÜRECİNDE MESLEK MENSUPLARI

Uluslararası ölçekte finansal raporlama esası geliştirilmesi, doğası gereği, finansal raporlamanın standartlaştırılmasına odaklanan bir çalışma niteliğindedir. Dolayısıyla finansal raporlama standardizasyon, bir hedef olarak da görülebilir. Fakat bu hedefe ulaşmak ifade edildiği kadar kolay değildir. Çünkü finansal raporlamada standardizasyonun sağlanmasında, standartların kendisi kadar, bu standartları uygulayacak olanlar da önem arz etmektedir. Zira finansal raporlama standartlarının, finansal tabloların içeriğini ve şeklini temelden değiştirmenin ötesinde, köklü bir paradigma değişimini de beraberinde getirdiği açıktır. İşte bu değişim karşısında standartları asıl olarak uygulamakla sorumlu olan muhasebe meslek mensuplarının durumları, yaşadıkları veya yaşamaları muhtemel sorunlar, kısacası standardizasyonun uygulamaya dair yansımaları; bir hedef olarak görülen standardizasyona ulaşmayı doğrudan etkileyen faktörler olmaktadır.

Finansal raporlamada standardizasyonun sağlanmasında muhasebe meslek mensupları açısından da önemli avantajlar mevcuttur. Meslek mensupları yüksek kaliteyi hedefleyerek, çok yönlü düşünebilmeyi başaracak ve böylece karar alma süreçlerinde daha fazla söz sahibi olacaktır (Uzay, 2004: 10). Bu sayede muhasebe mesleğinin uluslararası bir statüye kavuşmasının da önü açılmaktadır.

4. UFRS'YE GEÇİŞ VE UYGULAMA SÜRECİNDE KARŞILAŞILAN GÜÇLÜKLER

UFRS'ye geçiş ve uygulama sürecinde karşılaşılan güçlükler; eğitim düzeyi, sermaye piyasasının gelişmişlik derecesi, sosyal ve politik faktörler, yasal sistem, ekonomik kalkınmışlık düzeyi, işletme yapıları ve kurumsallık başlıkları altında toplanmaktadır (Çelik, 2012: 54).

Ayrıca UFRS'nin dünyada yaygın bir şekilde uygulanamadığına dair potansiyel sorunlar araştırılmış ve 2004 yılında hazırlanan *Wong Raporu'nda* aşağıdaki gibi sıralanmıştır:

- Standartların karmaşıklığı ve yapısı nedeniyle ortaya çıkabilecek anla-

şılabilirlik sorunları,

- Standartları ülkelerin kendi diline çevirmesi konusundaki zorluklar ve bu görev için ayrılacak kaynaklar konusundaki sorunlar,
- Küçük ve orta ölçekli işletmelerin standartları uygulamalarıyla ilgili olarak ortaya çıkacak sorunlar,
- Standartların ülke içerisinde benimsenmesi konusunda karar vericilerin özendirici ya da tersi yaklaşımları,
- Ülkedeki öğrencilerin ve muhasebecilerin uluslararası standartlar konusunda eğitilmesi sorunları,
- Standartların kabul edilmesi ve uygulanmasında kültürel farklılıktan dolayı ortaya çıkan güçlükler.

UFRS'nin uygulanmasına dair güçlük nedir sorusuna cevap olarak, "standartın anlaşılmasındaki zorluk" ve "standartların teknik/karmaşık bilgiler içermesi" öne çıkmaktadır (Akdoğan, 2007: 113). Standartların anlaşılmasının zor olmasının nedeni olarak, standart setinin tercüme olması gösterilirken, teknik ifadelerin çok olması da, dilinin ağır olmasına neden olmuştur. Standartların bu karmaşık yapısı, finansal tablo hazırlama ve kayıt işlemlerinde meslek mensupları açısından daha fazla çabayı gerektirmiştir (Varıcı, 2009: 284).

Ayrıca ulusal mevzuatta bazı yasal boşlukların olması da standart uygulamalarını güçleştirmektedir. Örneğin, Türkiye'de TFRS'lerde adı geçen değerlendirme yöntemlerinden gerçeğe uygun değer yönteminin uygulaması oldukça zordur (Gönen ve Uğurluel, 2007: 6). Çünkü her türlü mal ve hizmete dair ayrı bir piyasa söz konusu değildir. Bu nedenle standartların uygulanmasında beliren boşlukları dolduracak yeni düzenlemelere ihtiyaç duyulmaktadır.

Türkiye için standartların uygulanması sırasında karşılaşılan bir diğer güçlükte vergi odaklılığıdır. Zira standartlar, vergi kanunlarını uygulama yerine, yatırımcıların beklentilerini karşılama gayesindedir. Bu nedenle, şeffaflığı, esnekliği ve karşılaştırılabilirliği esas almaktadır. Vergi kanunları ise vergi matrahının aşındırılmasının, vergi kaçırmanın önüne geçilmesini hedeflemektedir. Buna göre vergi kanunları açısından yapılan bir değerlendirme sonucunun standartlara göre yapılan bir değerlendirme sonucuna göre farklılık göstermesi olağan bir durumdur (Gönen ve Uğurluel, 2007: 5).

Türkiye ve diğer ülkeler için standartların uygulanması sırasında karşılaşılan bir diğer güçlük de yürürlüğe girmiş olan standartların revize edilerek değiştirilmesidir. Bu durum, finansal tabloların hazırlanmasını ve raporların analiz edilmesini zorlaştıran önemli bir etkidir. Standardın değiştiril-

diği yılda raporlayan işletme için hazırlanması gereken finansal tabloların bu değişiklikten etkilenmemesi için değişikliğin etkili olacağı tarih, ileriki bir tarih olarak belirlenmekte ve yaşanabilecek karmaşa önlenmektedir. Ancak finansal tabloların karşılaştırılabilirliği bu değişikliklerden olumsuz etkilenmektedir. Başka bir ifade ile finansal tablo kullanıcıları için bir standart ile ilgili olarak, farklı versiyonların bilinmesi ve bunun analiz sırasında dikkate alınması gerekliliği ortadadır (Özkan ve Erdener, 2010).

Ayrıca finansal raporlama standartları setini bilen ve uygulama noktasında yeterli olan muhasebe meslek mensuplarının, tüm meslek mensupları içindeki oranının istenilen düzeyde olmaması, standartları uygulama noktasında karşılaşılan bir diğer güçlük olarak gösterilebilir. Özellikle AB müktesebatında, tüm boyutlarıyla uyum gösterecek eğitilmiş insan sayısının artırılması, Türkiye gibi üyelik müzakereleri devam eden ülkeler için zorunlu bir durumdur (Gönen ve Uğurluel, 2007: 5). UFRS'yi bilen ve uygulamada yeterli olan meslek mensubu sayısının artırılması için ilgili kurum ve bireylerin üzerlerine düşen sorumluluğu yerine getirmeleri önemlidir.

5. ÖĞRENMENİN PSİKOLOJİK TEMELİ BAĞLAMINDA BİLİNÇLİ YETKİNLİK ÖĞRENME MODELİ

Öğrenme sözcüğü, Türk Dil Kurumu Sözlüğü'nde, "öğrenmek işi", şeklinde tanımlanmaktadır. Öğrenmek ise, "bilgi edinmek", "bellemek", "yetenek, beceri kazanmak" ve "haber almak" biçimlerinde tanımlanmaktadır. Öğrenme, kendiliğinden gerçekleşen, basit bir durumu veya süreci niteleyebileceği gibi, bazen büyük emeklerin ve özverinin sonucunda gerçekleşen bir durum veya süreci de niteleyebilir. Zira öğrenenlerin kim, öğrenilen şeyin ne olduğu, öğrenenlerin ve öğrenilenin nitelikleri, öğrenme sonucunda ulaşılmaması beklenen eşik düzeyi, öğrenmenin biçimi ve süresi gibi birçok faktör söz konusu olmaktadır.

Öğrenme, nörofizyolojik ve psikolojik temelde ele alınmaktadır. Öğrenme sırasında beyinde kimyasal ve elektriksel birtakım değişiklikler meydana geldiğinden öğrenme, nörofizyolojik bir olgudur. Dolayısıyla sinir sisteminde yeni bağlar kurulur. Öğrenmenin psikolojik bir olgu olması ise insanın bir şey öğrendiğinde, öğrendiği şey ile alakalı her şeyi anlamak ve bilmek istemesi, konu ile ilgili tüm gerçekleri daha önceki algıları ile birleştirip yorumlamaya çalışması, her şeyi göz önünde bulundurarak davranışlarını yeniden yapılandırması ile ileri gelmektedir. Bu nedenle yorumlama, algı ve uyum gibi psikolojinin temel olguları öğrenmede oldukça etkilidir (Akbaba, 2013: 19).

Öğrenme kavramı, literatürde de birçok yazar tarafından incelenmiş ve farklı şekillerde tanımlanmıştır. Kronolojik olarak ele alındığında, Gates ve

diğerleri (1962), Özkalp (2002), Kaya ve Akçin (2002), Gökalp (2005) tanımlarında, ortak yön olarak, öğrenmenin süreç boyutu ve insan ögesine yani öğrenmenin davranışsal yönüne yapılan vurgu öne çıkmaktadır. Zira davranışın, bireyin karakterinden şekil alan, bu nedenle bireyden bireye değişen bir sonuç olduğu ve öğrenme (değişim) süreci ile bağıntısı düşünüldüğünde, sonuca (davranışa) etki eden asıl faktörlerden birinin de bireyin karakteri olduğunu söylemek mümkün olur.

Öğrenme kuramı, bireyin öğrenme sonucunda elde ettiği davranış değişikliğinin nasıl meydana geldiği konusundaki varsayımdır (Işık ve Şenyuva, 2009: 144) Dolayısıyla öğrenmenin hangi koşullar altında oluşacağı ya da oluşmayacağı betimlenerek; düşünce, davranış, değer ve tutumların anlaşılması ve kavranması kuramlar sayesinde sağlanacaktır (Taşocak, 2003: 18). Öğrenmeyi farklı ilke ve bakış açılarıyla açıklayan birçok kuram mevcuttur. İlgili literatür incelendiğinde genel olarak; *Davranışçı Yaklaşım Kuramı*, *Bilişsel Yaklaşım Kuramı*, *Yapılandırmacı Yaklaşım Kuramı*, *İnsancıl/Hümanist Yaklaşım Kuramı* ve *Nörofizyolojik Yaklaşım Kuramı* öne çıkan kuramlar olmuştur.

Öğrenme konusunda ortaya çıkışı 1970'lerin başı olan ve Martin Broadwell tarafından ancak formüle edilen ve gelişimi Amerika'da Gordon Training International (GTI) tarafından sağlanan *Bilinçli Yetkinlik Öğrenme (BYÖ) Modeli* de önemli bir yer tutmaktadır.

BYÖ modeli, öğrenme süreçlerinde, bireyin sahip olduğu beyin tipi, kişiliği, çevresi ve tecrübesi gibi faktörleri bir arada değerlendirmekte, "bilinci (farkındalığı)" temel almaktadır. Literatürde bu modele "*Bilinçli Yetkinlik Döngüsü*"de denilmektedir (Rajah, 2013). Ayrıca bu modelin doğuşunun ve felsefesinin, kesin olmamakla birlikte, Konfüçyüs ve Sokrates'e dayandığı literatürde rastlanılan bilgiler arasındadır (Jones ve diğerleri, 2006: 47).

Günümüze uyarlanarak en son şeklini alan, kişinin öğrenme süreçlerini gösteren BYÖ Modeli, uygulanması kolay, çabuk sonuç veren mantıksal bir yapıya oturtulmuştur (Rajah, 2013). Adından da anlaşılacağı üzere model, bilinç ve yetkinlik bileşenlerinden meydana gelmektedir.

Bilinç sözcüğünün kelime anlamı; bilerek, isteyerek ve ilgili tüm faktörler göz önünde tutularak kişinin harekete geçmesi veya karar alabilmesidir. Bilinç, elde edilen başarı veya başarısızlık deneyimlerinin sonucunda oluşur (Coto, 2009). Yani bir farkındalık durumudur. Buradaki bilinç çeşidi daha çok benlik ile ilişkili olduğundan "*Yansıtıcı Bilinç*" (*Reflective Consciousness*) olarak da ifade edilmektedir.

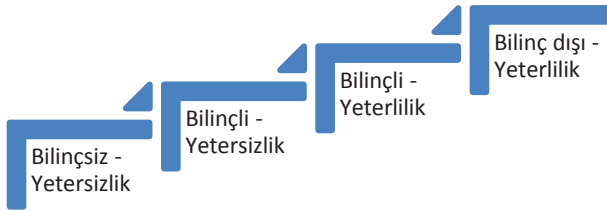
Modelin tamamlayıcısı konumunda olan ikinci bileşen ise yetkinliktir. Yetkinlik, bir görevi başarılı bir şekilde tamamlayabilme yeteneğidir (Coto,

2009). Bu nedenle yetkinliğe giden yol sırasıyla; bilinç, eğitim (alıştırma), deneyim ve sonrasında yeterlilikten geçmektedir. Bilinçli yetkinlik öğrenme modelindeki yetkinlik, kişinin bilincinde olduğu duruma dair yeterliliğinin olup olmamasıdır.

Bilinçli yetkinlik öğrenme modeli, kişinin bilgi eksikliğini farkına varması ve üstesinden gelmesi gerektiği hakkında yol gösterir. Birkaç aşamadan oluşan model sayesinde birey öğrenme sürecinde, hangi aşamada olduğunu öğrenip bir üst aşamaya geçmek için ne yapması gerektiğinin farkına varır. Birey için en önemli şey öncelikle durum tespiti yapabilesidir. Bu yönüyle model, birey(ler)in nerede olduğunu ve nasıl bir yol izlemesi gerektiği hakkında bireye kılavuzluk eder (Murphy, 2006: 44).

- **Bilinçli Yetkinlik Öğrenme Modelinde Aşamalar**

Bilinçli yetkinlik öğrenme modeli dört aşamalı bir süreci kapsamaktadır. Sırası ile bu aşamalar (Adams, 2012):



Şekil 1: Bilinçli-Yetkinlik Öğrenme Süreci Aşamaları

Doğru bir öğrenme süreci şu aşamaları izlemelidir: İlk olarak bireye öğretilmesi hedeflenen veya bireyin öğrenmek istediği konu hakkında, bireyin bilgi seviyesinin ne olduğu netleştirilmelidir. Konuyu hiç bilmiyorsa, konu ile ilgili farkındalık çalışmaları yapılmalı, ardından eksiklikler tamamlanarak öğrenme süreci tamamlanmalıdır. Eğer konu biliniyorsa; bireyin bilgi aşamasının hangi seviyede olduğu tespit edildikten sonra, yeterli ve tam öğrenmenin yolları araştırılmalıdır. Bilgiye hızlı kavuşma imkânı sağlayan ve öncelikle bireyin kendini tanıması gerektiğini vurgulayan BYÖ Modeli, tanımladığı öğrenme süreci aşamaları ile bunu oldukça uygulanabilir hale getirmiştir.

Birbirlerinin tamamlayıcısı olarak ilerleyen aşamaların biri tamamlanmadan diğerine geçilmemektedir. Örneğin kişi eğer direkt ikinci aşamadan başlıyorsa bunun anlamı zaten birinci aşamayı tamamlamış olmasıdır.

- **Bilinçsiz – yetersizlik aşaması:**

Bilinçsiz-yetersizlik (*unconscious incompetence*) aşamasında olan birey, bilginin varlığından habersizdir. Bu bilgiyi daha önce hiç duymamış bile olabilir. Aslında bireyin durumu, tam anlamıyla, neyi bilmediğini dahi bil-

meyen bir bebek gibidir. Bu nedenle de yetersizdir (Thatchenkery ve Metzker, 2009: 116). Örneğin birey, Almanca diye bir dilin varlığından habersiz ise yani dünyada böyle bir dilin olduğunu bilmiyorsa, bu birey bilinçsizdir. Dolayısıyla Almanca dilini konuşma yeteneği de yoktur. Bu bağlamda birey yetersiz kabul edilmektedir. Bu aşamada olan birey için yapılması gereken, öncelikle bireyin bilgi sahibi olması gereken konu ile ilgili farkındalık yaratmak, ardından eğitimler vererek bilinçlenmesini sağlamak ve son olarak bilgi sahibi olduğu konu ile ilgili yeterli seviyeye gelmesi için çabalamaktır.

- **Bilinçli – yetersizlik aşaması:**

Bilinçli-yetersizlik (*conscious incompetence*) aşamasında olan birey, bilginin varlığından haberdardır. Fakat bilgiyi kullanamamaktadır. Bu aşamadaki en önemli kısım farkındalığın oluşmuş olmasıdır. Nitekim farkındalığın oluşması, öğrenme sürecinin en önemli aşaması olarak kabul edilmektedir. Bu nedenle, bireyin öğrenme sürecinin önemli bir kısmının tamamlandığı kabul edilmektedir. Bu aşamadaki bireyin yapması gereken, motivasyonunu artırarak çalışmak ve yeterli duruma gelmektir (Rajah, 2013).

Bilinçli-yetersizlik aşaması, Zen Doğu Felsefesindeki “*beginner’s mind*” aşamasına benzetilerek, bireyin beyinin öğrenmeye aç olduğuna, bilgiyi öğrendikten sonra ise uygulamak için aşırı istek duyulacağına inanılır.

- **Bilinçli – yeterlilik aşaması:**

Bilinçli-yeterlilik (*conscious competence*) aşamasında olan birey, bilginin varlığından haberdardır ve bu aşamada bilgi kullanılabilir. Fakat birey bilgiyi kullanabilme noktasında henüz yeterince pratik değildir. Bu nedenle uygulamada bir takım problemlerle karşılaşılabilir ve duraksamalar yaşanabilir. Örneğin, birey Almanca dilinden haberdar (yani Almanca dilinin dünyada birçok yerde konuşulduğunu biliyor) ise bu konuda bilinçli olduğu kabul edilir. Eğer birey, Almanca’yı öğrenmeye başlamış ve konuşabilir hale gelmiş ise bireyin aynı zamanda yeterliliğinden de söz edilebilir. Bireyin yeterliliğinden söz etmek için Almanca’yı ileri düzeyde konuşması gerekmez. Yeterlilikten söz etmek için bireyin biraz dahi konuşabilir hale gelmiş olması kâfidir.

- **Bilinç dışı – yeterlilik aşaması:**

Bilinç dışı-yeterlilik³ (*unconscious competence*) aşamasında olan birey, bilginin varlığından haberdar olduğu gibi, pratikte de bilgiyi iyi bir şekilde uygulayabilmektedir. Kişi bilgiyi kullanırken düşünmediği ya da zihinsel fa-

3 Modelin yapılandırılmasında öne çıkan boyutların bilinç ve yeterlilik olduğu ifade edilmiş idi. Bu iki boyutun durumuna göre dört farklı grup oluşacağı açıktır. Zira modele göre söz konusu olabilecek gruplar; bilinçli-yeterli, bilinçli-yetersiz, bilinçsiz-yetersiz gruplarıdır. Dördüncü grup ise sanılanın aksine bilinçsiz-yeterli grubu değil, bilinç dışı-yeterli grubudur. Bunun nedeninin, bireylerin herhangi bir konuda bilgi sahibi olmadan fikir sahibi olabilmelerinin teorik olarak mümkün olmayacağı düşüncesine dayandığı ifade edilebilir.

aliyette bulunmadığı için sonraki davranış için kendini zorlamaz (Howell ve diğerleri, 1982). Bu aşamada olan birey için “doğuştan yetenekli” söylemi çokça duyulabilir. Örneğin araba kullanılırken kişi neyi ne zaman yapacağını hiç düşünmez. Yol bitince kişiye neler yaptığı sorulduğu takdirde kişi bunu hatırlamayacaktır. Çünkü yaptığı işi o kadar iyi biliyor ve uygulayabiliyordur ki her şey için refleks oluşturmuştur (Peck, 2013). Bu aşama, kişilerin öğrenme sürecinde ulaşmaları istenen en son aşamadır.

• **Bilinçli Yetkinlik Öğrenme Modeli Matrisi**

Bilinçli yetkinlik öğrenme modelinin özeti niteliğinde olan “Öğrenme Modeli Matrisi”, aşamalar arasındaki farkı anlamak ve aşamalar arasındaki geçişleri ortaya koymak amacıyla oluşturulmuştur. Matris, Tablo 1’de gösterilmektedir (Mackay, 2007):

Tablo 1: Bilinçli-Yetkinlik Öğrenme Matrisi

	YETERSİZLİK	YETERLİLİK
BİLİNÇSİZLİK	<ul style="list-style-type: none"> * Birey, bilgiden habersizdir * Birey, kendi eksiğinin farkında değildir. * Bireyin öncelikle farkındalığı artırılmalıdır. * Birey, bu aşamayı tamamlar ise diğer aşamalara geçebilir 	<ul style="list-style-type: none"> * Birey bilgiyi çok iyi derecede biliyor ve uygulayabiliyor. * Başkalarına öğretecek kadar pratik ve refleksleri gelişmiştir. Bireyin adeta doğuştan bir yetenek ile geldiğine inanılır.
BİLİNÇLİLİK	<ul style="list-style-type: none"> * Birey, bilgiden haberdardır. * Birey, beceri ve yeteneğini arttırması gerektiğini bilir. * Birey, uygulama yaparak bilinçli yeterli olma amacındadır 	<ul style="list-style-type: none"> * Birey, bilgiden haberdardır. * Haberdar olduğu bilgiyi uygulayabilmektedir. * Birey yoğunlaşmadan uygulamaya geçememektedir. * Birey, uygulamaya yönelik çalışarak bilinç dışı yeterlilik aşamasına geçebilir.

4 aşamalı olan bilinçli yetkinlik öğrenme modelindeki öğrenme süreci aşamalarının özellikleri matriste net bir şekilde görülmektedir.

6. MESLEK MENSUPLARI ÜZERİNDE AMPİRİK ARAŞTIRMA

6.1. Araştırmanın Konusu

Araştırmanın konusu, psikoloji temelli BYÖ modeli yardımıyla muhasebe meslek mensuplarının finansal raporlama standartlarını öğrenme süreçlerinin değerlendirilmesi, bilinç ve yetkinlik yönüyle değerlendirmelerde bulunulmasıdır.

6.2. Araştırmanın Amacı

Araştırmanın amacı, meslek mensuplarının; mevcut öğrenme süreçlerinde hangi aşamada olduklarının ortaya çıkarılması, UFRS'yi öğrenme ve uygulama bağlamında, istenilen seviyeye hızlı ve etkili biçimde ulaşabilmeleri adına bilinçli yetkinlik öğrenme modeli çerçevesinde edinilecek bulguların değerlendirilmesidir.

6.3. Araştırmanın Önemi

Türkiye'nin ekonomik gelişiminin sağlanmasında ve dünya ile bütünleşmesinde bir ön gereklilik olan UFRS'ye geçişin sağlıklı ve sürdürülebilir olması arzu edilen bir durumdur. Bu noktada, UFRS'nin öğrenilmesi ve uygulanabilmesi adına, meslek mensuplarına önemli görevler düşmektedir. Muhasebe mesleğini uluslararası statüye taşıyacak olan UFRS uygulamalarının en kısa zamanda öğrenilmesi ve uygulanabilmesi amacıyla yapılan çalışmalar, bu anlamda önem arz etmektedir. Bu çalışmada da benzer amaç ile hareket edilerek UFRS'nin "öğrenilmesi" ve "uygulanmasının" psikoloji temelinde ele alınmasının önemi vurgulanmıştır.

UFRS'ye ilişkin yapılan birçok çalışmada genel olarak, meslek mensuplarının algı düzeyleri, görüş ve düşünceleri, bilgi düzeyleri incelenmiştir. Fakat UFRS'nin meslek mensupları tarafından öğrenilmesi, meslek mensuplarına nasıl bir katkı sağlayacağı ve doğru eğitim sürecinde neyin ve nasıl olması gerektiği yönündeki çalışmalara pek rastlanmamaktadır. Bu nedenle araştırma, öğrenme psikolojisinde başvurulan BYÖ modeli yardımıyla, meslek mensuplarının öğrenme sürecini ele alan ve bu yönüyle literatüre katkı sağlayan, disiplinlerarası önemli bir çalışma olacaktır.

6.4. Araştırmanın Kapsamı

Araştırma kapsamında, meslek mensuplarının UFRS'ye ilişkin öğrenme süreci aşamaları, Gordon Training Institution tarafından geliştirilen BYÖ modeli yardımıyla değerlendirilecektir. Öğrenme eylemine en temelden başlayan bu model, öğrenme sürecinin tamamlandığı aşamaya ulaşarak, meslek mensuplarının UFRS'ye ilişkin öğrenme sürecinde hangi aşamada olduklarını ortaya çıkarmaya odaklanmaktadır.

6.5. Araştırmanın Kısıtları

Araştırmadaki en önemli kısıt, anket uygulanan meslek mensubu sayısına ilişkindir. Çalışma neticesinde ulaşılabilecek sonuçların ülke genelindeki durumu daha belirgin biçimde ortaya koyması, ancak yurt genelindeki veya daha çok sayıdaki meslek mensubuna uygulanan anket ile mümkündür. Bu nedenle araştırmanın evreni yurt genelinde muhasebe mesleğini icra eden meslek mensupları olduğu halde, zaman, emek ve bütçe kısıtları nedeniyle, yurt geneli ölçeğinde bir çalışma yapmak mümkün olmamıştır. Bu nedenle örnekleme gidilmiştir.

Araştırmanın bir diğer kısıtı da, anket ile toplanan verilerin, kağıt ortamında değil, elektronik olarak gerçekleştirilmesine ilişkindir. Buradaki kısıt, internet üzerinden toplanan anket verilerinin yüz yüze toplananlara göre daha düşük güvenilirlik düzeyine sahip olabileceğidir. Fakat günümüzde, bu sakıncayı önleyecek bir takım prosedürlerin geliştirilmiş olduğu ifade edilebilir.

Son olarak, meslek mensuplarının öğrenme aşamalarında hangi süreçte olduklarına dair yapılan araştırmada, önceden denenmiş ve genel geçerli bir ölçek bulunmaması bir kısıt olarak görülebilir. Bu yüzden önceden yapılmış akademik çalışmalardan hareketle, ölçek geliştirme yoluna gidilmiştir. Ölçeğin genel geçerliliği olmayan yeni geliştirilmiş bir ölçek olması, araştırmanın bulguları açısından bir sınırlılıktır. Literatürde, muhasebe meslek mensuplarını ve standartlarını konu alan çalışmalara bakıldığında, araştırmanın metodolojisine benzer bir yaklaşım uygulayan evvel bir çalışma bulunmadığı, çalışmanın bundan sonraki benzer çalışmalar için başlangıç teşkil edebileceği hususu da yadsınmamalıdır.

6.6. Araştırmanın Sorusu ve Hipotezleri

Araştırmanın sorusu, Türkiye'deki muhasebe meslek mensuplarının, standartlaştırılmış bir raporlama sistemi olan UFRS setini öğrenme sürecinde, yaşadıkları zorlukları ortaya koymanın ötesinde, meslek mensuplarının birbirlerine göre öğrenme süreçleri bakımından ne durumda olduklarıdır. Bu amaçla aşağıdaki hipotezler sınanmıştır:

H₁: Meslek mensuplarının öğrenim düzeyleri ile UFRS'ye ilişkin bilinç ve yeterlilik düzeyleri arasında anlamlı fark vardır.

H₂: Meslek mensuplarının yaş grupları ile UFRS'ye ilişkin bilinç ve yeterlilik düzeyleri arasında anlamlı fark vardır.

H₃: Meslek mensuplarının unvanları ile UFRS'ye ilişkin bilinç ve yeterlilik düzeyleri arasında anlamlı fark vardır.

H₄: Meslek mensuplarının tecrübeleri ile UFRS'ye ilişkin bilinç ve yeterlilik düzeyleri arasında anlamlı fark vardır.

H₅: Meslek mensuplarının çalışma biçimleri, ortalama mükellef sayıları ve mükellefinin olmaması ile UFRS'ye ilişkin bilinç ve yeterlilik düzeyleri arasında anlamlı fark vardır.

6.7. Araştırmanın Yöntemi

6.7.1. Araştırmanın Evreni ve Örneklem Seçimi

Araştırmanın evreni, Türkiye'de muhasebe mesleği icra eden meslek mensuplarıdır. Bu çalışmada meslek mensupları, yeni mevzuata uygun olarak, serbest muhasebeci mali müşavir (SMMM) veya yeminli mali müşavir (YMM) olmak üzere iki grupta değerlendirilmiştir. Ancak geri dönüşlerin ve geçerli gözlem sayısının düşük kalması nedeniyle örneklem hacminin belirlenmesinde meslek mensuplarının statüleri bakımından ayrıma gidilmemiş, araştırmanın evreni Türkiye'deki tüm muhasebe meslek mensupları kabul edilmiştir.

Mart 2014 itibarıyla TÜRMOB bünyesindeki ruhsatlı muhasebe meslek mensubu sayıları 76.923 SMMM, 4.275 YMM olarak tespit edilmiştir. Bu sayı toplam 81.198 meslek mensubuna karşılık gelmekte ve araştırmanın evrenini teşkil etmektedir. Bu çalışmada olduğu gibi görece büyük hacimli araştırma evrenlerinde, tüm gözlem birimlere ulaşmak mümkün olmadığından kimi zaman örnekleme başvurulabilmektedir. Örneklem seçiminde, belirli bir örneklem çerçevesi sağlanamamıştır. Bu nedenle gözlemlere ulaşmada çeşitli mesleki internet sitelerinden yararlanılması ve bu siteler üzerinden anket formunun yer aldığı elektronik ortama yapılacak yönlendirmenin uygun olacağı düşünülmüştür. Dolayısıyla örneklem, internet üzerinden anket formunu dolduran meslek mensupları olarak değerlendirilmiş ve belirli bir hata payı ve güven aralığı için, hesaplanan örneklem hacimleri referans alınarak, ulaşılan gözlem sayısına karşılık gelen hata payı ve güven aralığının tespitine gidilmiştir.

Anketlerin geri dönüşüne bakıldığında; toplam cevaplanan anket sayısı 137'dir. Fakat cevaplanan anketlerden geçerli olanlarının sayısı ise 121'dir. Bilinçli yetkinlik öğrenme modelinin uygulamasında bireylerin öğrenme ve yeterliliğine ilişkin net fikirlerinin olması şarttır. Fakat anket sonuçlarına bakıldığında, 16 meslek mensubunun UFRS'ye ilişkin bilinç ve yeterlilikleri konusunda kararsız oldukları saptanmıştır. Nitekim modelin sonuçlarına aykırı olan bu 16 bireyin cevapları araştırma kapsamında analiz dışı bırakılarak 121 meslek mensubu üzerinden analizler yapılmıştır.

Araştırma kapsamında elde edilen toplam 121 geçerli gözlemin, örneklem hacmi olduğu kabul edilmesi durumunda, bu değer % 95 güven aralığında % 8,9'luk bir hata payına karşılık geldiği görülmektedir.⁴

4 Bu yönde bir hesaplama için <http://www.surveysystem.com/sscalc.htm> ağ sayfasından yararlanılabilmektedir.

Bu şekilde gerçekleşen örnekleme, literatürde *kolayda örnekleme* adı verilmektedir. Kolayda örnekleme yönteminde, örneklem, kolayca ulaşılabilir birimleri seçmek suretiyle oluşturulur. Örnekleme girmesi arzu edilen birimler, doğru zamanda doğru yerde bulunan, gönüllü katılımcılar arasından yapılır. Bu nedenle olasılıklı olmayan örnekleme teknikleri arasında gruplandırılır.

6.7.2. Araştırmada Kullanılan Verilerin Toplanması

Araştırma kapsamında kullanılan veriler, “anket yöntemi” ile toplanmıştır. Fakat araştırmanın kısıtlarından ötürü anketin yüz yüze değil, elektronik ortamda gerçekleştirilmesi yoluna gidilmiştir.

Araştırmada veri toplamak amacıyla başvuru anket ve toplanan veriler şu aşamalar doğrultusunda yapılandırılmıştır: Anket formu çeşitli kaynaklarda (Kurtuluş, 2011; Sevinç 2010) belirtilen kurallara göre hazırlanarak, formda yer verilen ifadelerin yeterli, açık ve anlaşılır, sade olmasına dikkat edilmiştir. Sorular, mesleğin gelişiminin ötesinde meslek mensuplarının profilini, akademik yönünün yanı sıra meslek örgütü içindeki pozisyonu ile mesleğin ve meslek mensuplarının geleceğini yakından takip eden ve araştırmanın içeriği ve başlığı konusunda yönlendirici olan Muhasebe Profesörü Ercan Bayazıtlı ile yapılan yüzyüze görüşmeler ve yönlendirmeler neticesinde hazırlanmıştır.

Hazırlanan anket, elektronik olarak uygulanmadan önce, Ondokuz Mayıs Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü ile Samsun SMMM Odası arasındaki protokol kapsamında sürdürülen İşletme Tezsiz Yüksek Lisans programındaki muhasebe meslek mensubu yüksek lisans öğrencilerine, pilot uygulama yapılarak, anketin aksayan ve olası anlaşılma güçlüğü içeren yönleri değerlendirilmiştir. Yapılan bu ön test çalışmasında 15 meslek mensubunun görüşlerinden yararlanılmıştır. Araştırma dâhilinde, katılımcılara yöneltilen anket formunda yer alan sorular 3 bölüm halinde yapılandırılmıştır. İlk bölüm, betimsel bulgu (demografik) sağlamaya dönük 12 sorudan ibarettir. Sonraki bölümler ise istatistiki bulgu sağlamaya yöneliktir. Bu bağlamda ikinci bölümde, bilinçli yetkinlik öğrenme modeli için geliştirilmiş 20 soru bulunmaktadır. Ankete nihai şeklinin verilmesinin ardından, yine Muhasebe Profesörü Ercan Bayazıtlı aracılığı ile muhasebe meslek mensupları tarafından takip edilen çeşitli internet sitelerine, anket formunun yer aldığı elektronik ortamın adresine dair duyuru yapılması talebinde bulunulmuş ve belirlenen zaman dilimi içinde veri toplama aşaması tamamlanmıştır.

6.8. Araştırmanın Bulguları

6.8.1. Demografik Bulgular

Değerlendirmeye tabi tutulan 121 meslek mensubunun demografik bilgileri yönüyle aşağıdaki gibi ayrı ayrı verilmiştir.

- **Cinsiyet değişkeni yönüyle**

Esasen cinsiyet değişkeninin öğrenme veya başarı üzerinde etkili olması⁵nedeniyle araştırmaya katılanların cinsiyet dağılımı üzerinden bir değerlendirilmede bulunulmadığı halde, anket formunda yine de bu soruya yer verilmiştir. Bunun nedeni, katılan meslek mensuplarının profillerinin ortaya konulabilmesidir. Buna göre sağlanan bulgular Tablo 2'deki gibidir.

Tablo 2: Araştırmaya Katılanların Cinsiyet Dağılımı

	Frekans	%
Erkek	100	83
Kadın	21	17
Toplam	121	100

- **Öğrenim düzeyi değişkeni yönüyle**

Araştırmanın başında meslek mensuplarının öğrenim düzeyleri ile UFRS'yi öğrenme aşamaları arasında anlamlı bir ilişki olabileceği öngörülerek meslek mensuplarının öğrenim düzeyleri bilgisi edinilmiştir. Tablo 3'de araştırmaya katılan meslek mensuplarının öğrenim düzeyleri gösterilmektedir.

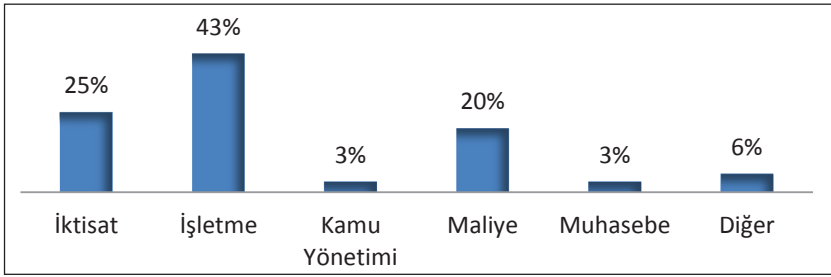
Tablo 3: Araştırmaya Katılanların Öğrenim Düzeyleri

	Frekans	%
Doktora	2	2
Yüksek Lisans	12	10
Lisans	106	87
Önlisans¹	1	1
Toplam	121	100

- **Mezun olunan bölüm değişkeni yönüyle**

Esasen hem muhasebenin işletmelerin bir temel fonksiyonu gibi görüldüğü hem de muhasebe derslerinin işletme bölümlerinde daha yoğun okutulduğu düşünüldüğünde, muhasebe meslek mensuplarının daha çok işletme bölümü mezunlarından oluştuğu ifade edilebilir. Bu husus, araştırmaya katılan meslek mensuplarının mezun oldukları bölümlere ilişkin dağılım grafiğinde görülmektedir.

5 Bakınız: Kılıç, E. ve Karadeniz, Ş. (2004). Cinsiyet ve öğrenme stiline gezinme stratejisi ve başarıya etkisi. Gazi Eğitim Fakültesi, (24) 3, 129-146.



Grafik 1: Araştırmaya Katılanların Mezun Oldukları Bölümler

- **Yaş grupları değişkeni yönüyle**

Meslek mensuplarının yaşı ile öğrenme süreci arasında anlamlı bir ilişki olup olmadığı araştırılmak istenmiş; nitekim araştırmaya katılanların yaş grupları dağılımını gösteren Tablo 4 oluşturulmuştur.

Tablo 4: Araştırmaya Katılanların Yaş Grupları

	Frekans	%
35 ve aşağısı	15	12
36-45 arası (45 dahil)	34	28
46-55 arası (55 dahil)	38	31
56-65 arası (65 dahil)	32	27
66 ve üzeri	2	2
Toplam	121	100

• **Unvan değişkeni yönüyle**

Tecrübe faktörünün bir göstergesi sayılabilecek unvan değişkeninin UFRS'yi öğrenme ve uygulayabilme noktasında meslek mensupları için etkili olup olmadığı araştırılmıştır. Araştırmaya katılan meslek mensuplarının unvanlarına göre dağılımını Tablo 5'te gösterilmektedir.

Tablo 5: Araştırmaya Katılanların Unvanları

	Frekans	%
SMMM	105	87
YMM	16	13
Toplam	121	100

• **Ruhsat alım yılı değişkeni yönüyle**

Mevzuat, ilgili yasa ve yönergelerin tarihleri ve olası etkileri göz önüne alınarak gruplandırılan ruhsat alım yılları ile ilgili veriler Tablo 6'da gösterilmektedir.

Tablo 6: Araştırmaya Katılanların Ruhsat Alım Yılları

	Frekans	%
2005 ve öncesi	80	66
2006–2010 arası (2010 dahil)	25	20
2011–2013 arası (2013 dahil)	8	7
2013 ve sonrası	8	7
Toplam	121	100

Tabloda görüldüğü üzere, meslek mensuplarının büyük çoğunluğunun ortalama 40 yaş ve üzeri olması dolayısıyla mesleki anlamda deneyimlerinin yüksek çıkması beklenen sonuçtur. Tablodaki verilere bakıldığında da 2005 ve öncesinde ruhsat alan meslek mensubu grubunun, tüm meslek mensupları içinde % 66 gibi bir paya sahip olduğu görülmektedir.

- **Çalışma biçimleri ve ortalama mükellef sayıları değişkenleri yönüyle**

Çalışanların bağımlı ya da bağımsız olması, meslek mensuplarının mükellef sayıları ve mükellefi olmama durumu gibi faktörlerin öğrenme sürecine etkisinin araştırılması amacıyla Tablo 7’de meslek mensuplarının çalışma biçimleri ve ortalama mükellef sayıları gösterilmiştir.

Tablo 7: Araştırmaya Katılanların Çalışma Biçimleri ve Ortalama Mükellef Sayıları

	Frekans	%
1–20 arası (20 dahil)	34	28
21–40 arası (40 dahil)	21	17
41–60 arası (60 dahil)	13	11
61–80 arası (80 dahil)	4	3
81–100 arası (100 dahil)	1	1
100’den fazla	4	3
Bağımlı çalışıyorum	31	26
Mükellefim yok ²	13	11
Toplam	121	100

Araştırmaya katılan meslek mensuplarına, demografik sorular haricinde, UFRS ile ilgili eğitim veya seminere katılma durumları, katılmış iseler hangi kurum aracılığıyla olduğu, UFRS’ye ilişkin en son ne zaman eğitim aldıkları ve UFRS ile ilgili hangi kaynaklara sahip oldukları bilgisi de edinilmiştir. Buna göre aşağıdaki bulgulara ulaşılmıştır:

- **Eğitim/seminere katılma durumu değişkeni yönüyle**

Araştırmaya katılan 121 meslek mensubunun UFRS'ye ilişkin eğitim veya seminere katılımlarının olup olmadığı araştırılarak, katılımları söz konusu ise hangi kurum aracılığıyla katılmış oldukları açık uçlu soru şeklinde sorulmuş ve Tablo 8'deki sonuçlara ulaşılmıştır.

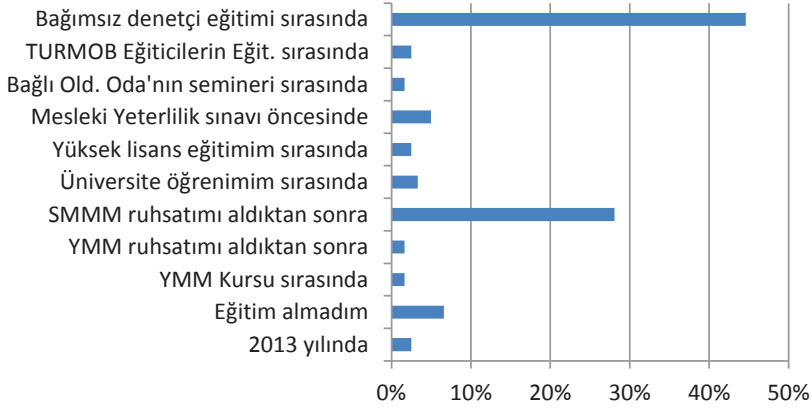
Tablo 8: Araştırmaya Katılanların Eğitim/Seminere Katılma Durumu

Hangi Kurum Aracılığıyla UFRS'ye İlişkin Eğitim/Seminer(ler)e Katıldığı	Meslek Mensubu Sayısı	%
Katılmadım	9	7
Üniversite aracılığıyla	3	2
Özel Eğitim Kurumları (Dershane vb) aracılığıyla	1	1
Bağlı bulunduğum oda veya TÜRMOB kanalıyla	74	61
Bağımsız denetim hizmeti veren şirket aracılığıyla	2	2
Üniversiteler (Sürekli Eğitim Merkezleri) aracılığıyla	15	12
Bağlı bulunduğum oda/TÜRMOB kanalıyla ve Özel Eğitim Kurumları (Dershane vb) aracılığıyla	3	2
Bağlı bulunduğum oda/TÜRMOB kanalıyla ve Üniversiteler (Sürekli Eğitim Merkezleri) aracılığıyla	11	9
Bağlı bulunduğum oda veya TÜRMOB kanalıyla, Üniversiteler (Sürekli Eğitim Merkezleri) aracılığıyla ve Özel Eğitim Kurumları (Dershane vb) aracılığıyla	3	2
Toplam	121	100

Tabloya göre; araştırmaya katılan meslek mensuplarının % 7 gibi küçük bir oranı konu ile ilgili eğitim veya seminere katılmazken, eğitim alan meslek mensuplarının % 61'inin yalnızca bağlı oldukları oda veya TÜRMOB kanalıyla eğitim aldıkları görülmektedir.

- **Eğitim zamanı değişkeni yönüyle**

Araştırmaya katılan 121 meslek mensubunun UFRS'ye ilişkin en son ne zaman (hangi aşamada) eğitim aldıkları sorusu, açık uçlu şekilde sorulmuş olup; Grafik 2'deki sonuçlara ulaşılmıştır.



Grafik 2: UFRS'ye İlişkin En Son Ne zaman Eğitim Alındığı

Araştırmaya katılanların büyük çoğunluğunun (% 45'i) en son "bağımsız denetçi yetki belgesi eğitimi" sırasında UFRS'ye ilişkin eğitim aldıkları görülmektedir. İkinci büyük çoğunluğu % 28 oran ile "SMMM ruhsatımı aldıktan sonra" diyenler oluşturmuştur.

Eğitim zamanlarına bakıldığında, araştırmaya katılan meslek mensuplarının UFRS'yi öğrenmek için çaba gösterdikleri ve eğitimleri bir zorunluluktan daha çok bir gereksinim olarak gördükleri anlaşılabilir.

• UFRS'ye ilişkin sahip olunan kaynak yönüyle

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının UFRS'ye ilişkin kaynaklarının olup olmadığı; var ise hangi kaynaklar olduğu belirtilmesi istenmiştir. Buna göre hazırlanan soruda belli başlı bazı kaynaklar liste halinde verilerek katılımcılardan işaretlemeleri istenmiş; bunların dışında olan kaynaklar için ise ayrı bir bölüm verilerek yazmaları talep edilmiştir. Anket sırasında, birden çok kaynağı işaretleyenler olduğu gibi sadece bir kaynağı olan veya hiçbir kaynağa başvurmayan anket sonucunda ulaşılan sonuçlar arasındadır. Tablo 9'da meslek mensuplarının sahip oldukları kaynak sayıları gösterilmektedir.

Tablo 9:UFRS'ye ilişkin Kaynak Sayıları

	Meslek Mensubu Sayısı	%
Sadece "bir" çeşit kaynağa başvuranlar	47	39%
"İki" veya "üç" çeşit kaynağa başvuranlar	49	40%
"Üçten fazla" çeşit kaynağa başvuranlar	12	10%
"Hiçbir" kaynağa başvurmayanlar	13	11%
Toplam	121	100%

Tabloda görüldüğü gibi araştırmaya katılan meslek mensuplarının % 89'unun (108 kişi) UFRS'ye ilişkin en az bir kaynağa sahip olduğu görülmektedir. % 11 gibi ufak bir oranda (13 kişi) ise hiçbir kaynağa başvurmeyen meslek mensupları vardır.

Kaynak çeşitleri incelendiğinde çıkan sonuçlar ise 121 meslek mensubun yaklaşık %30'u "standartlara ilişkin örneklere yer verilen kitaplara" sahiptir. Geri kalan kısım, "standartların yayımlanan orijinal metinlerine", "standartları konu alan bilimsel olmayan makalelere" ve "standartları konu alan bilimsel makalelere" sahiptir.

6.8.2. İstatistikî Bulgular

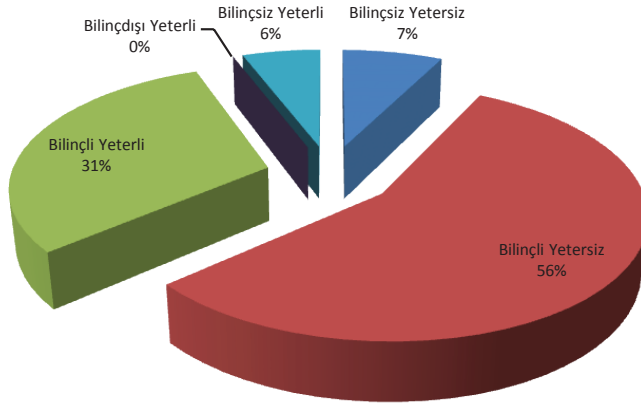
Bilinçli yetkinlik öğrenme modeli için geliştirilen ölçeğin güvenilirlik analizi, Tablo 10'da gösterilmiştir.

Tablo 10: Güvenilirlik Analizi

Cronbach's Alpha	Soru Sayısı
.818	20

Tabloya göre, bilinçli yetkinlik öğrenme modeline dair uygulamada, hazırlanan 20 soru için % 82'lik bir güvenilirlik sağlanmıştır. Geliştirilen ölçeğin güvenilirlik düzeyinin yüksek çıkması tatmin edicidir.

Geliştirilen ölçek doğrultusunda bilinçli yetkinlik öğrenme modeli meslek mensuplarını Grafik 2'deki gibi gruplandırmıştır.



Grafik 3: Meslek Mensuplarının Bilinç ve Yeterlilik Durumları

Grafiğe göre, meslek mensuplarının % 56'sı bilinçli-yetersiz, % 31'i bilinçli-yeterli, % 7'si bilinçsiz-yetersizdir. Bilinç dışı-yeterli olan meslek mensubu ise yoktur. Fakat modelde olmamasına rağmen araştırma sonucunda ortaya çıkan bir grup vardır ki, o da "bilinçsiz-yeterli" meslek mensubu grubudur. Bu grupta yer alanların oranı % 6 olarak belirlenmiştir.

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının % 6'sında, UFRS'ye ilişkin bilinç seviyelerinin çok düşük olması ya da hiç olmaması söz konusu iken; UFRS uygulamalarında kendilerini yeterli görmeleri teorik olarak anlamlı ve açıklanabilir bir durum değildir. Zira belirlenen bu durum, meslek mensuplarından bazılarının standartlar konusunda bilgi sahibi olmadıkları halde, kendilerini standartları uygulayabilme noktasında muktedir gördükleri şeklinde yorumlanabilir.

- **Ki-Kare Analizleri**

Demografik değişkenlerin bazı spesifik değişkenlerle birlikte değişimini göstermek amacıyla Ki-kare analizlerinden yararlanılmıştır. Bilinçli yetkinlik öğrenme modeli kapsamında test edilen hipotez sonuçları aşağıdaki gibidir:

- H_2 ($p=0,536$), H_3 ($p=0,927$), H_4 ($p=0,475$), H_5 ($p=0,532$) hipotezleri reddedilmiştir. Çünkü bu testlerde p değerleri $>0,05$ 'dir.
- Buna karşın H_1 hipotezi (p değeri $=0,032$; $p < 0,05$ olduğundan) kabul edilmiştir.

Buna göre;

i) Meslek mensuplarının yaş grupları ile UFRS'ye ilişkin bilinç-yetkinlik düzeyleri arasında anlamlı fark olmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

ii) Meslek mensuplarının unvanları ile UFRS'yi ilişkin bilinç-yetkinlik düzeyleri arasında anlamlı fark olmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

iii) Meslek mensuplarının tecrübeleri ile UFRS'yi ilişkin bilinç-yetkinlik düzeyleri arasında anlamlı fark olmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

iv) Meslek mensuplarının çalışma biçimleri, ortalama mükellef sayıları ve mükellefinin olmaması ile UFRS'ye ilişkin bilinç-yetkinlik düzeyleri arasında anlamlı fark olmadığına ulaşılmıştır.

v) *Bunlara karşın, meslek mensuplarının öğrenim düzeyleri ile UFRS'ye ilişkin bilinç-yetkinlik düzeyleri arasında anlamlı fark olduğu ortaya çıkarılmıştır. H_1 hipotezi ile ilgili ki-kare analiz sonucu, Tablo 11'de gösterilmektedir.*

Tablo 11: Öğrenim Düzeyleri ile Bilinç Arasındaki Kikare Testi Anlamlılık Sonucu

	p Değeri	Serbestlik Derecesi	Anlamlılık Düzeyi (Çift Yönlü)
Öğrenim Durumu	8,775	3	0,032

Öğrenim ve bilinç-yetkinlik durumu değişkenlerinin birlikte değişimi incelendiğinde meslek mensuplarının öğrenim düzeyi arttıkça UFRS'ye ilişkin bilinçlerinin oluştuğu sonucuna varılmış; bu da öğrenim düzeyi ile bilinç arasındaki pozitif ilişkiyi doğrulamıştır.

7. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Disiplinlerarası yapılan çalışmalar, incelenen konuya farklı bakış açıları getirdiği gibi araştırma sonuçlarının ortaya çıkarılmasında tek bir alanda düşünme ve değerlendirmeyi de ortadan kaldırır. Nitekim bu tarz çalışmaların yararlı olacağı düşünülmektedir. Bu amaç doğrultusunda yola çıkılan çalışmada, psikoloji biliminden yararlanarak muhasebe meslek mensuplarının finansal raporlama standartlarını öğrenme süreçleri “bilinçli yetkinlik öğrenme modeli” çerçevesinde değerlendirilmiştir. Türkiye’de ulusal GKGMİ siteminin yanı sıra UFRS’nin uygulanması hususu, muhasebe meslek mensuplarını yakından ilgilendirdiğinden çalışmaya akademisyenlerin, meslek mensuplarının ve ilgili kurum ve kuruluşların ilgi duyacağı düşünülmektedir.

Meslek mensuplarının UFRS alt yapılarının olması, konuya olan ilgilerinin yüksek olması ile sağlanacağından UFRS’yi öğrenmeleri için çaba harcamaları gerekmektedir. İlgi ve çaba faktörlerinin kişiden kişiye değişmesi, meslek mensuplarının da UFRS ile ilgili bilinç ve yeterlilik düzeylerinin farklı olmasına neden olmuştur. Bu bağlamda, araştırmaya katılan meslek mensuplarının UFRS ile ilgili farklı öğrenme aşamalarında olmalarının nedenleri araştırılmış ve aşağıdaki bulgular ortaya çıkarılmıştır:

- Dörde ayrılmış öğrenme süreci içinde, UFRS’ye ilişkin bilinç dışı-yeterli olan meslek mensubuna rastlanmamıştır. Bilinç dışı yeterli olma durumu, kişinin bilgiyi özümsemiş ve başka bir şahsa öğretebilecek kadar yeterli seviyede bilgiyi kullanabilmesi ve uygulayabilmesi durumudur. Ayrıca bir konu hakkında bilinç dışı-yeterli seviyeye ulaşabilmek için eğitim, kaynak, ilgi gibi faktörler tek başına ya da tamamı ile yeterli olmayıp, uzun süreli tecrübe ile mümkün olabilmektedir. Nitekim Türkiye’de UFRS uygulamalarının 2006 yılından itibaren başlamış olması, 2013 yılında belli şirketler açısından zorunlu kılınmasıyla ülkemizde UFRS uygulamalarının halen yeni bir sistem olarak değerlendirilmesi yanlış olmayacaktır. Bu nedenle ülkemizde halen yeni sayılabilecek UFRS uygulamaları konusunda, araştırma öncesi, bilinç dışı-yeterli meslek mensubu sayısının “çok az” olabileceği tahmin edilmiştir. Nitekim araştırmaya katılan 121 meslek mensubundan hiçbiri bilinç dışı yeterli seviyesinde çıkmamıştır.
- UFRS’ye ilişkin bilinçli olan meslek mensupları, 121 meslek mensubunun % 87’sini oluşturmaktadır. Meslek mensuplarının bilinç düzeylerinin

yüksek çıkmasının en önemli nedeni, araştırmaya katılanların %50'sinin bağımsız denetçi yetki belgesi eğitime katılma seviyesinde olmaları ile ilişkilendirilebilir. Nitekim bu eğitime katılanların % 92'sinin bilinçli çıkması yadsınamaz.

- UFRS'ye ilişkin bilinçli olan meslek mensuplarının ortak özelliği, daha çok bağlı buldukları oda veya TÜRMOB kanalıyla eğitim ve seminerlere katılmış olmaları; ikinci olarak tercih ettikleri kurum ise üniversitelerin sürekli eğitim merkezleri olarak göze çarpmaktadır. Aynı şekilde bilinçli olan grupta en çok tercih edilen UFRS'ye ilişkin kaynaklar; standartlara ilişkin örneklere yer veren kitaplar ve standartların yayımlanan orjinal metinleri şeklindedir.
- UFRS'ye ilişkin bilinçli-yeterli olan grubun; etkili biçimde öğrenmeyi gerçekleştirememiş diğer gruplara göre niteliksel farklılıklarının olabileceği düşünülerek, bu gruptaki meslek mensupları incelenmiştir.
- Buna göre bilinçli-yeterli olan 37 meslek mensubunun % 86'sı lisans mezunu olup geri kalan kısmı yüksek lisans mezunudur. Büyük çoğunluğunun 46-65 yaş aralığında olduğu görülmektedir. Yarısından fazlası ruhsatını 2000 ve öncesi yıllarda almıştır. % 60'nın ortalama mükellef sayısı 20 civarındadır. % 84'ü SMMM olan bilinçli-yeterli meslek mensuplarını diğer gruplardan ayrılan en önemli özellik ise diğer gruplarda UFRS'ye ilişkin hiçbir kaynağa başvurmeyen meslek mensubuna rastlanmış iken; bu grupta herkesin en az 1 tane UFRS'ye ilişkin kaynağının olmasıdır. Bunun dışında bağlı bulunduğu oda veya TÜRMOB kanalıyla eğitimlere katılım oranının yüksek olduğu (% 54), çoğunlukla en son alınan eğitimin bağımsız denetçi yetki belgesi eğitimi olduğu dikkat çekmektedir.
- Araştırmada, en yüksek çoğunluğu oluşturan UFRS'ye ilişkin bilinçli-yetersiz grubunun niteliksel özellikleri incelenerek yetersiz olma nedenleri ile ilgili varsayımda bulunulmuştur.
- Bilinçli-yetersiz olan 68 meslek mensubunun; % 87'si lisans, geri kalan kısmı yüksek lisans ve doktora mezunudur. Çoğunluğunun 36-45 yaş aralığında olduğu görülmektedir. Ruhsat alım zamanlarına bakıldığında sırasıyla, 2001-2010 arası alanlar ile 2000 ve öncesinde alanlar çoğunluğu oluşturmaktadır. Meslek mensuplarının % 57'si bağımsız olarak çalışmaktadır. %88'i SMMM'dir. UFRS'ye ilişkin hiçbir kaynağa başvurmeyen meslek mensubu oranı % 12'dir. Bilinçli olmalarına rağmen UFRS'ye ilişkin herhangi bir kaynağa sahip olunmaması beklenmeyen bir sonuç iken, UFRS'ye ilişkin yeterliliklerinin eksik olması bu nedene bağlanabilir. Ayrıca, bağlı bulunan oda veya TÜRMOB kanalıyla eğitimlere katılımın yüksek olduğu (% 65), bağımsız denetim yetki belgesi eğitime katılım oranının ise % 49 olduğu gözlemlenmiştir. Burada dikkate değer bir husus da grubun % 49'unun ba-

ğimsiz denetçi yetki belgesi eğitimine katılmış olmasına karşın, yeterliliklerinin istenen düzeyde olmamasıdır.

- Son olarak, araştırmada sayıca az, fakat öğrenme sürecinin henüz en alt basamağında olan UFRS'ye ilişkin bilinçsiz-yetersiz çıkan meslek mensuplarının öğrenme sürecinde, diğer aşamalara geçebilmeleri için öncelikle bilinçlenme konusunda gerekli özveride bulunmaları gerektiği ifade edilebilir.

KAYNAKÇA

Adams, L. (2012). Learning a new skill is easier said than done. *Gordon Training International*. Retrieved May 23, 2014, from <http://www.gordontaining.com/free-workplace-articles/learning-a-new-skill-is-easier-said-than-done/>

Akbaba, S. (2013). *Psikolojik danışma ve sınıf ortamlarında öğrenme psikolojisi*. 6. Baskı, Ankara: Pegem.

Akdoğan, N. (2007). Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının uygulama süreci, sorunlar, çözüm önerileri, *Mali Çözüm Dergisi*, S 80, 101-117.

Ankarath, N., Mehta, K. J., Ghosh, T.P. & Alkafoji, Y. A. (2010). *Understanding IFRS fundamentals: International Financial Reporting Standards*. New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.

Arı, M. (2008). *Finansal raporlamada güvenilirlik*. Bursa: Ekin

Ataman, B. ve Özden, E. A. (2009). Tek Düzen Hesap Planına göre hazırlanan finansal tabloların UFRS'ye uyarlanması ve rasyo yöntemi ile analizi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, S 44, 59-73.

Barth, M. E., Landsman, W. & Lang, M. H. (2008). International accounting standards and accounting quality. *Journal of Accounting Research*, Vol. 46, No. 3, 467-498.

Bhattacharjee, S. & Hossain, S. (2010). Determinants of financial reporting outcomes following IFRS adoption-implications for Bangladesh. *The Bangladesh Accountant*, January – March, 10-19.

Beke, J. (2011). International business accounting standardization and Hungarian practice. *International Business Research*, Vol. 4, No. 1, 125-132.

Coto, *Conscious decision-making in occupational therapy practice* (2009). Toronto.

Çelik, E. (2012). *Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS)'nin varlıkların değerlendirilmesi hususunda getirdiği yenilikler: serbest muhasebeci mali müşavirlerin bilgi düzeylerinin tespitine yönelik bir araştırma*. Doktora Tezi. Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Adana.

Deloitte Academy (2010). KOBİ'lere dış pazarlarda rekabet avantajı. Deloitte academy haberleri içinde. Erişim: 10 Temmuz 2010, <http://www.deloitteacademy.com.tr:9999/Pages/DeloitteAcademyHaberleri.aspx>

Doupnik, T. S. & Perera, H. (2007). *International accounting*. New York: McGraw Hill.

Ehijeagbon, A. A. (2010). The adoption and implementation of International Financial Accounting Reporting Standards (IFRSs): Evaluation of the roles of key stakeholders in Nigeria, *AAU JMS*, Vol. 1, No.1, 147-158.

Elitaş, C. (2010). *Türkiye Muhasebe Standartları / Türkiye Finansal Raporlama Standartları üzerine yorumlar ve örnek uygulamalar*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Fritz, S. & Lammler C. (2003). *The International Harmonisation Process Accounting Standards*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Linköping Universitet, İsveç.

Gates, A. I. et al. (1962). *Eğitim psikolojisi*. Necmi R. Sarı (çev.). Ankara: Milli Eğitim Basımevi.

Gökalp, N. (2005). Öğrenme ve etkin öğrenme, *Journal of İstanbul Kültür University*, (1), 1-8.

Gökdeniz, A. Ü. (2006). *Muhasebe Uygulamalarındaki Uluslararası Farklılıklar ve Çözüm Önerisi*. İstanbul: Avcıol Basım Yayın.

Gönen, S. ve Eğurluel G. (2007). Türkiye'de uluslararası finansal raporlama standartları (UFRS) uygulamalarına geçişte karşılaşılan sorunlar ve çözüm önerileri, *Vergi Dünyası Dergisi*, S 316, 229-236.

Howell, W. C., Alluisi E.A., Dunnette M.D & Fleishman, E.A. (1982). *Human performance and productivity*. V 2, New Jersey: Erlbaum

Iatridis, G. (2010). IFRS adoption and financial statement effect: the UK case. *International Research Journal of Finance and Economics*, Issue: 38, 165-172.

Işık, B. ve Şenyuva, E. (2009). Öğrenme kuramları ve hemşirelik eğitimine yansımaları. *İ.Ü. F.N. Hem. Derg.* (17) 2, 144-150.

Jones J., Jenkin M. & Lord S., (2006). *Developing effective teacher performance*. London: SAGE Publications.

Kaya, H. ve Akçin, E. (2002). Öğrenme biçimleri / stilleri ve hemşirelik eğitimi, C.Ü. Hemşirelik Yüksek Okulu Dergisi, 2(6), 31-35

Kothari, J. & Borone, E. (2006). Financial accounting an international approach. Harlow: Prentice-Hall

Köse, Y. ve Saban, M. (2005, Haziran). Global Muhasebe Eğitiminde Uluslararası Düzenlemeler ve Gelişmeler. 24. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Muğla Üniversitesi, Muğla.

Kurtuluş, K. (2011). *Araştırma Yöntemleri*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Lantto, A. M. & Sahlström, P. (2009). Impact of international financial reporting standard adoption on key financial ratios. Account and Finance, Vol: 49, 341-361.

Mackay, A. (2007). Motivation, ability and confidence building in people. UK: Elsevier Ltd.

Melville, A. (2008). *International financial reporting: a practical guide*. Second Edition, Harlow: PrenticeHall.

Mustata, R. V., Matis, D. & Bodea, G. (2007), The Impact of globalization on regulations and accounting system: dimensioning and quantification. *Munich Personal RePEc Archive*, Retrieved May 05, 2014 <http://mpra.ub.uni-muenchen.de/6214/>

Murphy, M. (2006, November). *Are you aware of your knowledge needs?* Retrieved March 15 2014, from <http://www.cadalyst.com/management/lesson-plans-conscious-competence-5908>

Nolke, A. (2005), Introduction to the special issue: the globalization of accounting standards. *Business and Politics*, V. 7, Issue: 3.

Özdemir, F. S. (2011). *Finansal raporlama sistemlerinin bilginin ihtiyaca uygunluğu açısından değerlendirilmesi: IMKB şirketlerinde finansal başarısızlık tahminleri yönüyle bir uygulama*. Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.

Özkalp, E. (2002). *Davranış bilimlerine giriş*. Eskişehir: Açıköğretim Fakültesi Yayınları.

Özkan, S. ve Erdener, E. (2010). Finansal raporlama standartlarına göre hazırlanmış finansal tabloların analizinde dikkat edilmesi gereken özellikli alanlar, TMMOB Bildirileri 12, (ss. 1-18) içinde. Erişim: 18 Haziran 2014, http://dosya.izsmmmo.com/documan/TMSS_XII_BİLDİRİLERİ/serdar_ozkan_ece_erdener.doc.

Özkök, S. (2000). Avrupa birliğine üye ülkeler arasında muhasebe standartlarını uyumlaştırma çalışmaları. *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, S 2, 87-93.

Peck, M. (2013). *The Four Stages of Learning*, Retrieved November 9, 2013, from <http://www.vanishlive.com/2013/09/29/the-four-stages-of-learning/>

Rajah, P. (2013, October). The competence cycle of learning. *Rainmakers*. Retrieved December 10, 2013, from <http://www.rainmakerfiles.com/2013/10/19/the-competence-cycle-of-learning/>

Seçgen, B. (1998), Uluslararası muhasebe uyumlaştırma çalışmaları ve Türkiye muhasebe standartları ile uyumu. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.

Sevinç, B. (2010). *Survey araştırması yöntemi*. Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri. 7. Bölüm, 245-286.

Shim, J. K. & Siegel, J. G. (1999), *Financial accounting*, Second Edition, New York: McGraw-Hill.

Taşocak, G. (2003). *Hasta eğitimi*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Basım ve Yayımevi.

Thatchenkery, T. & Metzker, C. (2009). *Appreciative Intelligence*. San Francisco: Berrett-Koehler Publishers.

Uzay, Ş. (2004). 21. Yüzyılın başında muhasebe mesleğini etkileyen gelişmeler ve geleceğe yönelik değerlendirmeler (ss. 1-15) içinde. Erişim: 3 Nisan 2014, http://iibf.erciyes.edu.tr/akademi/mh/suzay/SUZAY_23_06_2004.pdf

Varıcı, İ. (2009). Uluslararası finansal raporlama standartlarına (UFRS) uyum aşamasında etkisi olan faktörlerin incelenmesi: Avrupa ve Amerika Kıtası ülkeleri üzerine bir araştırma. C 27, S 2, 279-296.

Varıcı, İ. ve Özdemir F. S. (2013). Uluslararası finansal raporlama standartlarına yönelişin kültür bağlamında değerlendirilmesi. *Mali Çözüm Dergisi*, S 119, 15-42.

Wilde, O. (2010). The impact of the adoption of International financial reporting standards on the legal profession. *Houston Business and Tax Law Journal*, Vol: X, 140-165.

Ek: Anket Soruları

I) Demografik Sorular

Cinsiyetiniz?

Kadın Erkek

Doğum Yılıınız?

Öğrenim Durumunuz?

Lise Yüksek Lisans
Önlisans Doktora
Lisans

Mezun Olduğunuz Okul.....

Mezun Olduğunuz Bölüm.....

Unvanınız?

SMMM YMM

Ruhsat Alım Yılıınız?

Ortalama Mükellef Sayınız?

Bağımlı Çalışıyorum 41-60 arası
Mükellefim Yok 61-80 arası
1-20 arası 81-100 arası
21-40 arası 100'den fazla

Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına (UFRS'ye) ilişkin en son ne zaman eğitim aldınız?

Eğitim almadım SMMM ruhsatımı aldıktan sonra
Lise öğrenimim sırasında YMM ruhsatımı aldıktan sonra
Üniversite öğrenimim sırasında Bağımsız denetçi yetki belgesi eğitimi sırasında
Staj başlatma sınavı öncesinde Diğer.....
Mesleki yeterlilik sınavı öncesinde Diğer.....

UFRS ile ilgili eğitim veya seminere katıldınız mı? Katılmış iseniz hangi kurum aracılığıyla olduğunu iletiniz.

Katılmadım Özel Eğitim Kurumları (Dershane vb)
Bağlı bulunduğum oda veya TÜRMOB aracılığıyla
kanalıyla Diğer.....
Üniversiteler (Sürekli Eğitim Merkezleri) aracılığıyla

UFRS ile ilgili kaynaklardan hangi veya hangilerine sahipsiniz? (birden çok maddeyi işaretleyebilirsiniz)

Standartların yayımlanan orjinal metinlerine Standartları konu alan lisansüstü tezlere
Standartlara ilişkin örneklerle yer veren Standartları iyi bilen tanıklara
kitaplara Hiçbir kaynağa başvuruyorum.
Standartları konu alan bilimsel makalelere Diğer.....
Standartları konu alan bilimsel olmayan makalelere

Bağımsız denetçi yetki belgesi için hangi üniversitenin eğitimlerine katıldınız?

II) Bilinçli Yetkinlik Öğrenme Modeli Kapsamında Hazırlanan Anket Soruları

Lütfen aşağıda yer alan ifadeleri okuyunuz ve bu ifadelere ne derece katıldığınıza ilişkin görüşünüzü “kesinlikle katılmıyorum”dan “kesinlikle katılıyorum”a doğru uzanan ölçek üzerinde belirtiniz.	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
--	-------------------------	--------------	------------	-------------	------------------------

- 1) Tekdüzen'den Uluslararası Muhasebe Standartları (UFRS)'na geçilmesi muhasebeciye ilave hiçbir somut katkı sağlamaz.
- 2) Tekdüzen ile UFRS Seti arasında farklılık olduğunu düşünmüyorum.
- 3) UFRS'nin Türk Muhasebe Sistemine uygun olduğunu düşünmüyorum.
- 4) Meslek mensuplarının tamamının UFRS'de uzman olması gerektiğinden, UFRS uygulamalarını öğrenmeleri bir zorunluluk olmamalıdır.
- 5) Tekdüzen muhasebe sistemi muhasebecinin de devletin de ihtiyacını karşılamaya yeterli olduğundan UFRS'ye gerek olduğunu düşünmüyorum.
- 6) Finansal raporlarda sunulan bilginin kalitesini düşündüğümde, UFRS'ye dayalı finansal tabloları daha nitelikli buluyorum.
- 7) UFRS biçimsel yapı, kapsam ve içerik bakımından Tekdüzene göre daha güçlüdür.
- 8) Tekdüzen, vergi için muhasebe ihtiyacını karşılarken; UFRS bilgi için muhasebeye daha çok hizmet etmektedir.
- 9) UFRS'ye göre raporlanan finansal bilgilerin daha nitelikli ve kaliteli olacağını düşünmekteyim.
- 10) UFRS'nin Tekdüzenden farklı olarak ertelenmiş vergi varlığı ve yükümlülüğünü de dikkate alması vergisel açıdan daha gerçekçi bir ortam hazırlayacaktır.
- 11) UFRS'yi yeterince öğrenebildiğimi düşünmüyorum.
- 12) UFRS uygulamaları konusunda eğitim aldığım halde, hala sıkıntılarım/eksiklerim olduğunu düşünüyorum.
- 13) UFRS'yi yeterince öğrenebilmem için iyi bir eğitim almam gerektiğini düşünüyorum.
- 14) Tekdüzene olan hâkimiyetimin, UFRS'yi öğrenmemi zorlaştırdığını düşünüyorum.
- 15) Kaynaklarda yer verilen UFRS'ye ilişkin uygulama örneklerini kavramakta zorlanıyorum.
- 16) Mükellefimin UFRS'yi ilk defa uygulayacak olması durumunda Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulamasına İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardını (TFRS 1'i) mevcut bilgimle rahatlıkla uygulayabilirim.
- 17) UFRS'ye göre raporlanmış finansal tabloları da Tekdüzen Muhasebe Sistemine göre raporlanmış finansal tablolarda olduğu gibi kolaylıkla analiz edebilirim.
- 18) UFRS'ye göre raporlanmış finansal raporların bağımsız denetiminde görev alabilirim.
- 19) Meslektaşlarım, UFRS konusundaki sıkıntılarında bana danışırlar.
- 20) Kendimi UFRS uygulamaları ve raporlama konusunda meslektaşlarıma eğitim verebilecek yeterlilikte görüyorum.

MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ ADLİ MUHASEBECİLİK KAVRAMINA BAKIŞ AÇILARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

Yrd.Doç.Dr. Osman AKIN*
Yrd.Doç.Dr. Osman Kürşat ONAT**

*Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi
Mart 2015; 8 (1): 33-51*

ÖZ

İşletmelerin günlük ekonomik faaliyetleri içerisinde bireysel veya kurumsal nedenlerle hile, hata, yolsuzluk gibi sorunlar giderek daha fazla ortaya çıkmaktadır. Adli muhasebecilik, muhasebecilik mesleğinin özellikle hile, hata ve yolsuzluk konularına odaklanmış olan bir türü olarak karşımıza çıkmaktadır. Adli muhasebecilik özellikle hukuk, muhasebe, bilişim gibi alanların kesişimi içerisinde hile ve benzeri olayların değerlendirilmesine yardımcı olmaktadır. Dünyada hızla yaygınlaşan ve ayrı bir mesleki uzmanlık olarak değerlendirilen adli muhasebecilik ülkemizde yeni bir kavram olarak gelişme aşamasındadır. Bu çalışmada Batı Akdeniz Bölgesi'nde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının adli muhasebecilik kavramı ile ilgili görüşleri araştırılmıştır.

Anahtar Sözcükler : Muhasebe, Adli Muhasebe, Hata, Hile, Yolsuzluk

JEL Kodları: M40, M41

EVALUATION OF PERSPECTIVES OF ACCOUNTANTS TO FORENSIC ACCOUNTANCY CONCEPT

ABSTRACT

Problems such as fraud, fault and corruption appears (more) in daily business activities of companies because of personal and corporate reasons. Forensic accountancy appears as a kind of accountancy focusing more on fault, fraud and corruption concepts. Forensic accountancy specially aids on evaluation of fraud and similar cases within intersection of law, accounting

* Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi, Bucak Zeliha Tolunay Uygulamalı Teknoloji ve İşletmecilik Yüksek Okulu Öğretim Üyesi,

** Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Sağlık Yönetimi Bölümü Öğretim Üyesi,

and information technologies. Forensic accountancy that is evaluated as a separate professional expertise and being common around the world, is at an emerging phase as a new concept in our country. In this study perspectives of public accountants in West Mediterrenean region has been researched.

Key Words : Accounting, Forensic Accounting, Fault, Fraud, Corruption.

JEL Codes: M40, M41

1. GİRİŞ

Dünya genelinde özellikle Enron, Worldcom, Pharmalat vb. muhasebe skandallarının ortaya çıkması muhasebe uygulamalarının birçok açıdan sorgulanmasına neden olmuştur. Muhasebe hata ve hileleri genel olarak muhasebe uygulamaları içerisinde en fazla sorgulanan kavramlar olarak öne çıkmışlardır. İşletmeler ve denetim firmaları açısından hata ve hilelerin önemlilik düzeyleri büyük ölçüde artmış ve muhasebecilik mesleğinin uzmanlık hata ve hilelere daha fazla odaklanması gerektiği üzerinde durulmuştur.

Günümüzde işletmelerin zarar sonucu elde etmelerine ve varlıklarında eksilmelere neden olabilecek en önemli unsurlardan bazıları da işletme içerisinde yer alan paydaşlardan bir kısmının kasıtlı olarak bazı yanlış uygulamalarda bulunmalarıdır. Bu tür uygulamalar genellikle bazı hissedar, yönetici ve danışmanların işletme içinde veya dışında sahip oldukları konum neticesinde elde ettikleri bilgileri ve gücü kendi menfaatlerini arttırmak için kullanmalarıdır. Bu tür girişimlerin başarıya ulaşmasında işletmedeki iç kontrol sistemindeki eksikliklerin, dış denetimin yeterli düzeyde olmamasının, ilgili mevzuattaki boşlukların, hata-hile kavramlarının gereken önem düzeyinde algılanmamasının etkili olduğu söylenebilir.

Dünya genelinde ortaya çıkan muhasebe skandalları sonucunda iç ve dış denetimdeki eksikliklerin ortadan kaldırılmasının yanısıra, özellikle yaratıcı muhasebe uygulamalarının ortaya çıkarılmasına, hata-hile kavramlarının daha fazla irdelenmesine ve muhasebe işlemlerinin hukuki boyutuna daha fazla önem veren bir muhasebe dalına ihtiyaç olduğu belirlenmiştir. Adli muhasebe bu ihtiyaç sonucunda ortaya çıkmış bir alandır.

Çalışmanın ilerleyen bölümlerinde sırasıyla; adli muhasebe kavramının ortaya çıkışı, adli muhasebe kavramı, adli muhasebenin kapsamı ve faaliyetleri, adli muhasebecilerin özellikleri, Türkiye’de adli muhasebecilik, araştırma ve sonuçlar yer almaktadır.

2. ADLİ MUHASEBE KAVRAMININ ORTAYA ÇIKIŞI

Tarihsel süreç içerisinde adli muhasebe konusu kapsamında değerlendirilebilecek durumlar göz önüne alındığında, adli muhasebeciliğin 5.000 yıldan fazla bir geçmişe sahip olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır. Şöyle ki, değişik kaynaklardan öğrenildiği kadarıyla, M.Ö. 3.300-3.500 yıllarında Mezopotamya ve Mısır'daki katipler, ticari işlemleri ıslak kil tabletlerin üzerine kaydetmekte ve bu dökümanlar ince bir kil zarf şeklindeki bir dış tablete konulmaktaydı. Eğer bu dış tablette bir kurcalama olursa, durum soruşturmaya konu oluyordu. Yine muhasebe kavramları üzerine en eski bilimsel çalışma olarak tanınan Kautilya'nın Arthashastra'sında yaklaşık kırk farklı tip zimmet şekline söz edilmekte ayrıca muhasebecilerin işlemiş oldukları suçlar nedeniyle cezalandırılmaları gerektiğine de vurgu yapılmaktadır (KARACAN, 2012, s. 106-107).

Ayrıca on altıncı yüzyıl Avrupa'sında ve özellikle İngiltere'de uzman tanıkların varlığına dair belgeler bulunmaktadır. Bugünkü anlamda adli muhasebe uygulamasına ise ilk olarak 1824'de James McClelland isimli İskoçyalı bir muhasebecinin tanıtım reklamında rastlanmıştır. Bu tanıtımda yer alan "finansal tabloların hazırlanması, ihtilaflı hesapların raporlanması ve mahkemede savunma yapılması" ifadeleri muhasebe mesleğinin sadece muamelelerin kayıtlanmasından ibaret olmadığını yazılı olarak da vurgulayan ilk metindir (ÇABUK & YÜCEL, 2012, s. 31).

1900'lü yıllarda artık konuyla ilgili çalışmalar hız kazanmış, çeşitli makaleler yazılmaya başlanmış, konuya ilişkin yasal düzenlemelerin sayısında artışlar gözlenmiştir. "Forensic Accounting-Adli Muhasebe" kavramını ilk kullanan kişi "Forensic Accounting: Its Place in Today's Economy – Adli Muhasebe: Bugünün Ekonomisindeki Yeri" adlı çalışmasıyla 1946 yılında New York'ta bir muhasebecilik şirketi ortağı olan Maurice Peloubet (1892-1976) dir. Daha sonraları 1960'lı yıllarda Kanada'da ilk uzman ekonomik suç birimi Royal Canadian Mounted Police (RCMP) kurulmuş, daha sonraları bu birimlerin sayısı artmıştır. Böylece, ekonomik suçların değerlendirilmesinde muhasebe tecrübesi ve uzmanlığına olan ihtiyaç artmıştır. Bu durum 70'li ve 80'li yıllar boyunca devam etmiş, bu yıllardan sonra bilişim sektöründeki hızlı gelişme ve değişimlere paralel olarak önemi artarak günümüze kadar gelmiştir (KARACAN, 2012, s. 107).

Adli muhasebecilik mesleği özellikle 1980'li yıllarda başta ABD olmak üzere, pek çok gelişmiş ülkede önemli gelişmeler göstermiş ve adli muhasebe alanında uzmanlaşan muhasebe meslek mensuplarının sayısı artmaya başlamıştır. Bu yıllarda tam anlamıyla bir muhasebe uzmanlık alanı haline gelen adli muhasebecilik mesleği, gelişen pazar ekonomisine ve yasal düzenlemelere uyumu sağlamıştır. Değişen ekonomik çevreyle birlikte mu-

hasebe mesleğinin ihtiyaçlarının da farklılaşması ve mevcut uzmanlıkların kısıtlı kalmasının itici gücüyle adli muhasebecilik mesleği çok hızlı gelişim göstermiştir (ÇABUK & YÜCEL, 2012, s. 31).

Adli muhasebenin mesleki anlamda gelişimindeki en önemli dönüm noktası ise, yaşanan küresel ölçekli şirket skandalları sonrası 2002 yılında SOX Yasasının kabul edilmesidir. SEC (Amerikan Sermaye Piyasası Kurulu) bu yasa ile denetim çalışmalarında adli muhasebecilik uygulamalarından yararlanması gerektiğini vurgulamıştır (ÇABUK & YÜCEL, 2012, s. 31) .

Adli muhasebeciler, denetim ve inceleme becerilerine dayanarak denetim komitelerine veya şirketlerin yönetici CEO, CFO ve CAO suna özel danışmanlık hizmeti verebilecek veya SEC'in izniyle denetim komitesinde görev alabileceklerdir. Bir adli muhasebeciye ihtiyaç duyabilecek taraflar ise, aşağıda sıralanmıştır (PAZARÇEVİREN, 2005, s. 3-4) :

- Avukatlar
- Polis Kuvvetleri
- Sigorta Şirketleri
- Bankalar
- Mahkemeler
- İş alemi
- Hükümet temsilcileri ve hükümete bağlı tüzel kuruluşlar

3. ADLİ MUHASEBE KAVRAMI

“Adli muhasebe” kavramı İngilizce “Forensic Accounting” kavramından gelmektedir. Forensic kelimesinin sözlük anlamı, “mahkemeye ait”, “adli davalarda bir standart olarak kabul edilme” şeklinde ifade edilmektedir. Dilimizde “Adli Muhasebecilik” olarak karşılık bulan bu meslek: muhasebe, denetleme ve araştırma becerilerinden oluşan bir sahayı tanımlar (PAZARÇEVİREN, 2005, s. 2).

Adli muhasebe, en güzel ifadeyle, muhasebe bilgisi ve araştırmacılık yeteneklerinin yargısal sorunların çözümünde kullanılmasını sağlayan bir bilim dalıdır. Bu bilim dalı, çeşitli uyumsuzlukların çözümünde kullanılmak üzere delil niteliğindeki tüm unsurları toplamak, analiz etmek ve değerlendirmek ve sonuçları anlaşılır hale getirerek kamuoyu ile paylaşmak amacıyla muhasebe, denetim, finans, kanıtatif yöntemler ve hukuk alanlarında özel araştırma ve incelemeye yönelik becerilerin uygulanmasını içermektedir (ÇABUK & YÜCEL, 2012, s. 30).

Bir başka tanımlama ile adli muhasebe, mevcut deliller kapsamında finansal konulardaki yeteneklerin ve araştırmacılık mantığının çözülmemiş sorunlara uygulanmasıdır. İşletmelerdeki finansal skandallar, muhasebecilerin görevlerini yaparken, potansiyel hile ve diğer yasal olmayan faaliyetlerden haberdar olmaları nedeniyle ortaya çıkmaktadır. Bu noktada adli muhasebecilik mesleği muhasebe ve hukuk arasında ilişki kuran, yeni bir muhasebe bakış açısı sunmaktadır (KASAP, 2013, s. 122) .

4. ADLİ MUHASEBENİN KAPSAMI VE FAALİYETLERİ

Adli muhasebeciler, iş dünyasındaki sorunların realitesine eğilerek, sayıların ötesine geçecek şekilde eğitilmişlerdir. Bu meslek vasıtasıyla, muhasebe bilgisi ve becerisi kanun önündeki meseleler için kullanılmaya başlamıştır. Adli muhasebe mesleğinin uygulama kapsamını üç bölüme ayırmak mümkündür (PAZARÇEVİREN, 2005, s. 4) ;

- Dava Desteği
- Uzman Şahitlik
- Hile Denetçiliği ya da Araştırmacı Muhasebecilik

4.1. Dava Desteği

Dava desteği, mahkemeye intikal etmiş bir suçun oluşumundan itibaren tüm dava süresince ilgili taraflara karşı adli muhasebeci, tarafından sağlanan desteği ifade etmektedir. Dava desteği ile adli muhasebeci yasal mahkeme sürecinin bir parçası haline gelmektedir. Özellikle muhasebe ve finansla ilgili konularda çok fazla bilgiye sahip olmayan avukat ve hâkimlere karşı sağlanan dava desteği kapsamında adli muhasebeciler çeşitli faaliyetlerle yardımcı olabilmektedirler (ÇABUK & YÜCEL, 2012, s. 32).

Adli muhasebecilerin hukuki destek anlamında yardımcı olabilecekleri konular;

- Gerekli verilerin ortaya konulması,
- Toplanan verilerin analiz edilmesi,

olmak üzere iki temel noktada toplanabilir (KARACAN, 2012, s. 113).

Genel olarak bir adli muhasebecinin sağlayacağı dava desteği şu konuları kapsar (PAZARÇEVİREN, 2005, s. 4-5) :

- Bir iddiayı tezip etmek veya desteklemek için gerekli dökümanları temin etmek,

- Eksik noktaları belirlemek veya durumun öncül bir değerlendirmesini yapmak için dökümanları incelemek,
- Finansal durumun anlaşılmasını ve sorulacak ek soruların bildirimini kolaylaştıracak olan bulguların incelenmesi sürecine katılmak,
- Karşı taraftaki bilirkişinin zarar (tazminat) talebi raporunu incelemek ve mevcut durumun eksik veya iyi yönleri hakkındaki raporları gözden geçirmek,
- Davanın sonuca bağlanılmasına (feragata) yönelik görüşme ve tartışmalara yardımcı olmak,
- Karşı tarafında tanığının dinlemek için duruşmaya katılmak ve “bir tarafın tanığının diğer tarafın avukatı tarafından sorguya çekilmesi” işlemine yardımcı olmak.

4.2. Uzman Şahitlik

Amerikan Yetkili Kamu Muhasebeciler Birliği (AICPA)’ne göre uzman şahit, bir konu hakkında bilimsel teknik veya özel bir fikir verme noktasında veya bir konunun aydınlatılması noktasında yardım edebilecek gerekli bilgi, yetenek, denetim ve eğitime sahip kişidir. Bir başka ifade ile uzman şahit, bilgi, yetenek, tecrübe ve eğitim noktasında alanında uzman kişi olarak değerlendirilir (ELİTAŞ, 2012, s. 159).

Adli muhasebecilerin uzman şahitlik faaliyetlerinde üzerlerine düşen görevler, aşağıdaki gibi sıralanabilir (PAZARÇEVİREN, 2005, s. 9) :

- Dava konusu ile ilgili olarak gerekli araştırmaları yaparak çeşitli verileri toplamak,
- Bu verilerden bir sonuca vararak bir kaniya ulaşmak,
- Oluşturduğu görüşünü mahkemede hakimlere ve avukatlara aydınlatıcı ve öğretici bir biçimde yansıtmak.

4.3. Hile Denetçiliği

Adli muhasebecilik mesleğinin en temel çalışma konusu hile ve yolsuzlukların tespit edilmesidir. Bu açıdan gerek yürütülen bir soruşturma kapsamında gerekse işletmelerin önlem almalarını sağlamak amacıyla yapılan hile ve yolsuzluk araştırmaları, adli muhasebe çalışmalarının büyük bir bölümünü kapsamaktadır (ÇABUK & YÜCEL, 2012, s. 34).

Son yıllarda işletme çalışanlarınca işlenen suçların/hilelerin sayısında da artışlar olduğu yapılan çeşitli araştırmaların sonucunda ortaya çıkmaktadır. Bu suç ve hilelerin merkezinde ise, genellikle tepe yönetiminin ya da işletme çalışanlarının olduğu göze çarpmaktadır. Bu hilelere örnek olarak (KARACAN, 2012, s. 112) ;

- İşletme çalışanları tarafından işletmelerine karşı yapılan hileler,
- Beyaz yakalılar tarafından işlenen suçlar,
- İşletme tepe yöneticilerinin işletme ilgililerini yanıltmaya yönelik olarak yaptıkları mali tablo hileleri,
- Yatırımlarla ilgili hileler,
- Ticari rüşvetler ve komisyonlar,
- Banka işlemleri ile ilgili hileler,
- Elektronik fon transferleri ile ilgili hileler,
- Kredi kartı hileleri,
- Bilgisayar hileleri,
- İnternet yoluyla yapılan hileler, verilebilir.

Genellikle cezai müeyyideleri gerektiren hile ve yolsuzluk suçlarına karşı adli muhasebecilerin, araştırmacı muhasebecilik yoluyla mahkemeye yardımcı olabilecekleri konuları, aşağıdaki gibi sıralanabilir (ÇABUK & YÜCEL, 2012, s. 34);

- Şüphe duyulan hileli işlemleri kanıtlarıyla birlikte ortaya çıkarmak,
- Mevcut durumun analizi ve yapılacaklara ilişkin önerilerin düzenlenmesi,
- Aktiflerin geri alınması, korunması ve iyileştirilmesinde destek sağlanması,
- Konu ile ilgili diğer alanlardaki uzmanlarla koordineli çalışma,
- Adli kovuşturma açma veya dava açma yoluyla varlıkların geri alınmasına yardımcı olmak.

5. ADLİ MUHASEBECİLERİN ÖZELLİKLERİ

Adli, geleneksel muhasebe ve denetim görevini yerine getiren muhasebe meslek mensuplarından farklı olarak değerlendirmek gerekmektedir. Yaptıkları işler nedeniyle suç ve hileye teşkil eden belge, kanıt ve destekleyici materyallerle belirli yargı ve görüş oluşturmak üzere bir dedektif gibi araştır-

ma ve inceleme yamaktadırlar. Bu nedenle adli muhasebecilerin muhasebe meslek mensuplarının taşıması gereken özelliklere ek olarak bazı ek niteliklere de sahip olmaları beklenir. Genel olarak bir adli muhasebecinin taşıması gereken kişisel özellikler aşağıdaki gibidir (PAZARÇEVİREN, 2005, s. 10) ;

- **Meraklı olmak:** Bir adli muhasebeci mesleğiyle ilgili gelişmelere karşı ilgili ve meraklı olmalı, üzerine aldığı her olayda şüphelerini korumalı ve doğruluklarını araştırmalıdır.
- **Dirençli olmak:** Adli muhasebeci, karşılaştığı olumsuzluklar karşısında hemen pes etmemeli, savunduğu durumu ispat etmede ısrarlı olmalıdır.
- **Yaratıcılık:** Adli muhasebeci uyması gereken genel ilke ve standartlar yanında mümkün olduğunda yaratıcı olmalıdır.
- **Sezgi:** Adli muhasebeci her olayı hem genel hem de ayrıntıları ile yerinde derinden incelemelidir. İyi bir işletme sezgisine sahip olmalı, muhakeme gücü sağlam olmalı, kararlarında net, analitik ve mantıklı bir düşünceyi hakim kılmalıdır.
- **Güvenilirlik:** Bir adli muhasebeci, dikkatlice dinlemesini bilmeli, yazılı ve sözlü iletişimde başarılı olmalı, insan ilişkilerini sağlıklı bir biçimde kurabilmelidir.

6. TÜRKİYE'DE ADLİ MUHASEBECİLİK

Adli muhasebecilik, batılı ülkelerdeki işlevi itibariyle incelendiğinde hâlihazırda mevcut bulunan muhasebecilik mesleği özelliklerine ek olarak adli inceleme, dedektiflik gibi kolluk kuvvetlerinin yetki alanına giren işlemlerin de yapılmasını içermektedir. Birçok Avrupa ülkesi ve Amerika'da kolluk kuvvetlerinin yetki alanlarına giren bazı görevler özel kişi/kurumlarca belirli sınırlar dâhilinde paylaşılmaktadır. Ülkemizde ise bir muhasebe meslek mensubunun kendi mükellefleri haricindeki üçüncü kişiler hakkında bilgi istemesi suç olarak değerlendirilmekte ve kendi mükellefleri ile ilgili olsa dahi sınırlı bilgiye ulaşabilmektedir. Bu bağlamda ülkemizde adli muhasebeciliğin uygulanabilmesi için çok ayrıntılı yasal düzenlemeler ve değişiklikler gerekmektedir. Bununla birlikte mesleki eğitim ve staj altyapılarının da geliştirilmesi gerekmektedir.

Ülkemizde adli muhasebecilikle ilgili en somut çaba İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası'na (İSMMM) bağlı İSMMM Akademi tarafından "Adli Muhasebecilik Sertifika Programı" olmuştur. Konu ile ilgili yasal ve teknik düzenlemelerin tamamlanması adli muhasebeciliğin ülkemizdeki gelişimini hızlandıracaktır.

7. MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ ADLİ MUHASEBECİLİK KAVRAMINA BAKIŞ AÇILARININ DEĞERLENDİRİLMESİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA

7.1. Araştırmanın Amacı

Araştırmamızın temel amacı, muhasebe meslek mensuplarının adli muhasebecilik mesleğine bakış açıları ve farkındalıklarının analizinin değerlendirmektir. Bu kapsamda meslek mensuplarının adli muhasebecilik mesleği hakkındaki bilgilerinin değerlendirilmesi ve bu yeni meslek dalına yönelik konusundaki potansiyelin ölçülmesi hedeflenmiştir. Bu doğrultuda yapılan çalışmaların az olması dikkate alındığında, çalışmamız bundan sonraki çalışmalara veri sağlayacak ve katkıda bulunacaktır.

7.2. Anket Formu ve Ölçekler

Araştırmada veri toplama aracı olarak anket tekniği kullanılmıştır. Anket formunda beş aralıklı likert tipi metrik ifade kullanılmıştır. Örneğin, “muhasebe derslerinin sınavlarında herhangi bir sınav tekniği kullanılabilir” ifadesinin yanıtı için “1-Kesinlikle Katılmıyorum”, “2-Katılmıyorum”, “3-Kararsızım”, “4-Katılıyorum”, “5-Kesinlikle Katılıyorum” gibi beş seçenek bulunmaktadır. Buna ilaveten, meslek mensuplarının demografik yapısını incelemek amacıyla 5 soru sorulmuştur.

7.3. Veri Hazırlama

Araştırma sonucunda toplanan veriler SPSS 20.0 programına yüklendikten sonra verilerin analizini gerçekleştirmeden önce, ilk iş olarak verilerin hazırlanması gerekmektedir. Bu bağlamda, kayıp veri, uç değer, güvenilirlik, homojenlik ve normallik testleri yapılmaktadır.

Kayıp veri: Her bir ankette cevabı boş bırakılan maddelerin toplam maddelere oranı %15 ve yukarısı olup olmadığına bakılmış. Böyle bir anket olmadığı için kayıp veriye atama işlemi yapılmamıştır.

Uç Değer: “Z” ve “T” puanları + 3 ve – 3 üzerinde olan bir veriye rastlanmamıştır. Bu nedenle toplamda 92 anketlik veri analize alınmıştır.

Güvenilirlik: Güvenilirlik analizi ölçmede kullanılan testlerin, anketlerin ya da ölçeklerin özelliklerini ve güvenilirliklerini değerlendirmek üzere geliştirilmiş bir yöntemdir (Kalaycı, 2008: 403). Ankette yer alan tüm ifadelerin güvenilirlik analizi sonucunda Cronbach’s Alpha değeri 0,967 olarak hesaplanmıştır. Bu alfa değeri muhasebe meslek mensuplarının adli muhasebecilik mesleğine bakış açılarını ölçmeye yönelik olarak uygulanan anketin kendi içinde oldukça güvenilir olduğunu göstermektedir.

7.4. Araştırma Bulgularının Değerlendirilmesi

Tablo 1. Demografik Bulgular

Mesleki Ünvan	Kişi Sayısı (N)	Yüzde (%)
Serbest Muhasebeci Mali Müşavir	92	100
Cinsiyet	Kişi Sayısı (N)	Yüzde (%)
Bay	82	89,1
Bayan	10	10,9
Yaş	Kişi Sayısı (N)	Yüzde (%)
25-30 yaş arası	14	15,2
31-40 yaş arası	34	37
41-50 yaş arası	39	42,4
51 ve üzeri	5	5,4
Çalışma Yılı	Kişi Sayısı (N)	Yüzde (%)
1-3 yıl arası	3	3,3
4-6 yıl arası	20	21,7
7-9 yıl arası	25	27,2
10-15 yıl arası	37	40,2
16-19 yıl arası	5	5,4
20 ve üzeri	2	2,2
Mükellef Sayısı	Kişi Sayısı (N)	Yüzde (%)
0-10 arası	1	1,1
11-25 arası	17	18,5
26-50 arası	23	25
51-100 arası	42	45,7
100 ve üzeri	9	9,8

Araştırmaya katılanların öncelikle mesleki ünvanlarına baktığımızda %100 (92 kişi) serbest muhasebeci mali müşavir oluşturmaktadır. Muhasebe ile ilgili ortaya çıkan yeniliklerin söz konusu ünvana sahip serbest muhasebeci mali müşavirler tarafından daha çok takip edildiği ve 3568 sayılı yasada yapılan değişiklik ile birlikte serbest muhasebeci ünvanının yerini serbest muhasebeci mali müşavir ibaresinin alması nedeniyle, araştırma kapsamına sadece SMMM (Serbest Muhasebeci Mali Müşavir) dahil edilmiştir. Araştırmaya katılanların %89,1'ini (82 kişi) bay, %10,9 (10 kişi), bayan oluşturmaktadır. Meslek mensuplarının yaş aralığına baktığımızda %15,2'sinin (14 kişi), 25-30 yaş aralığında, %37'sinin (34 kişi), 31-40 yaş aralığında

%42,4'ünün (39 kişi), 41-50 yaş aralığında ve son olarak %5,4 (5 kişi) 51 yaş ve üzerinde olduğu görülmektedir. Araştırma kapsamında yer alan meslek mensuplarının çalışma yıllarını incelediğimizde %40,2'sinin (37 kişi), 10-15 yıl ile büyük çoğunluğu oluşturduğu bunu takiben de %27,2'sinin (25 kişi), 7-9 yıl arası ve %21,7 (20 kişi), 4-6 yıl arasında bulunduğu görülmektedir. 20 yıl ve üzeri faaliyette bulunan meslek mensubunun ise, sadece %2,2'sini (2 kişi) oluşturduğu görülmektedir. Son olarak meslek mensuplarının mükellef sayılarını değerlendirdiğimizde %45,7'sinin (42 kişi), 51-100 arası mükellefe sahip oldukları görülmekle birlikte sadece %1,1'inin (1kişi), 0-10 aralığında mükellef sayısına sahip olduğu görülmektedir.

Tablo 2. Muhasebe Meslek Mensuplarının Adli Muhasebecilik İle İlgili Boyutlara Vermiş Oldukları

Cevapların Ortalamaları			
Boyutlar	N	Ortalama	Standart Sapma
Meslek Mensuplarının Adli Muhasebecilik Mesleğinin Ülkemizdeki Gelişimi ile İlgili Düşünce Boyutu	92	3,2403	,78607
Meslek Mensuplarının Adli Muhasebecilik Mesleğine Farkındalığı Boyutu	92	3,3139	,75490
Meslek Mensuplarının Adli Muhasebecilik Mesleğinin Eğitimi ile ilgili Düşünce Boyutu	92	3,0489	,80966
Meslek Mensuplarının Adli Muhasebecilik Mesleğinin Konusu Boyutu	92	3,0851	,67327
Toplam	92		

Meslek mensuplarına adli muhasebecilik ile ilgili sorulara vermiş oldukları yanıtlar dört boyut ile ele alınarak analize tabi tutulmuştur. Buna göre:

Meslek mensupların adli muhasebecilik mesleğinin eğitimi ile ilgili düşünce boyutunun (3,0489) en düşük ortalamaya, ülkemizde gelişimi ile ilgili düşünce boyutunda ise (3,2403) en yüksek ortalamaya sahip oldukları görülmektedir. Bu durumda meslek mensuplarının adli muhasebecilik mesleğinin ülkemizde gelişimi ile ilgili sorulara veya görüşlere daha fazla katıldıkları görülmektedir.

Araştırma bağlamında oluşturulan boyutların ortalamaları inceledikten sonra söz konusu boyutları oluşturan soruların ortalamalarına da bakmak gerekmektedir. Böylece meslek mensuplarının hangi soruya veya sorulara daha fazla olumlu veya olumsuz görüş bildirdikleri noktasında veri elde edilecektir.

Tablo 3. Muhasebe Meslek Mensuplarının Adli Muhasebecilik ilgili Sorulara Vermiş Oldukların Cevapların Ortalamaları

Sorular	Sayı	Ortalama	Standart Sapma
Adli Muhasebe Alanıyla ilgili Yeterli Düzeyde Bilgi Sahibiyim.	92	2,98	1,016
İleride Adli Muhasebe Uzmanı Sertifikası Almayı Düşünüyorum.	92	3,00	,972
Ülkemizde Adli Muhasebecilik Mesleğine Önemli Ölçüde İhtiyaç Olduğunu Düşünüyorum.	92	3,24	1,217
Adli Muhasebecilik Mesleği ile Ülkemizde Muhasebe Mesleği Daha Saygın Olacağını Düşünüyorum	92	3,20	1,197
Adli Muhasebecilik Mesleğinin Türkiye'deki Gelişme Potansiyeli Pozitifdir.	92	3,10	,799
Adli Müşavirlik Mesleği Türkiye'de bir Meslek Olarak Kabul Edilebilir.	92	3,28	1,062
Ülkemizde Adli Muhasebecilik Mesleğine Duyulan İhtiyaca Rağmen Henüz Tam Anlamıyla Uygulanmıyor.	92	3,45	1,133
Adli Muhasebeciliği İcra Edecek ve Geliştirecek Kişilerin Mesleği Algılamaları Önem Taşır.	92	3,34	,975
Adli Muhasebecilik Mesleğine Yönelik Programların Oluşması Mesleğin Gelişmesin de Öneme Sahiptir	92	3,47	1,094
Adli Müşavirlik Mesleğinin Türkiye'de Meslek Olarak Kabul Edilmesi İçin Eğitim Staj ve Sertifikasyon Olmalıdır	92	3,42	1,160
Adli Muhasebe Üzerine Yapılan Çalışmalar Daha Çok Mesleki Uygulamaların Değerlendirilmesi ve Etkinliği üzerine yoğunlaşmıştır.	92	3,02	,983
Adli Müşavirin Geleneksel Muhasebeciden Genel Anlamda Farkları Vardır.	92	3,12	1,098
Adli Muhasebe Uzman Ünvanına Sahip Olunması İçin Maliye Bakanlığının Gözetiminde Bir Sınav Yapılması Gerekir.	92	3,05	1,208
Mesleği Yapabilmek İçin En az 10 yıl Denetim Mesleğinin de Deneyim Şartı Getirilmelidir.	92	2,70	1,290
Dava destekleri, Uzman, Tanıklık, Suistimal, Hile, Yolsuzluk Araştırmacılığı Adli Muhasebeciliğin Konusudur.	92	3,29	1,033

Adli Muhasebe ve Adli Psikoloji Bilim Dalları Arasında Bir İlişki Vardır.	92	3,00	,825
Avukatları, Polis Kuvvetleri, Sigorta Şirketleri, Bankalar Adli Muhasebe Uygulamalarına İhtiyaç Duyar.	92	3,25	,945
Muhasebe de Yasal Sorunların Tespiti ve Çözümünde Kullanılan Bilim dalı Adli Muhasebedir.	92	3,38	1,128
Serbest Adli Müşavirler Ellerinde Yeterli Belge ve Delil Olmadan Hiç Kimseyi Suçlayamaz Suç İspat Edemezler.	92	3,54	1,199
Serbest Adli Müşavirler Görevleriyle İlgili Araştırmalar da Kendilerini Hakim Savcı, Avukat Yerine Koyamazlar.	92	3,51	1,153
Ortaklık ve Hissedar Davaları Adli Muhasebeciliğin Konusuna Girmektedir.	92	3,30	1,014
Şahsi yaralanma ve motorlu Taşıt Kazaları Adli Muhasebeciliğin Konusuna Girmektedir.	92	2,71	1,115
Sigorta Tazminatları Adli Muhasebeciliğin Konusuna Girmektedir.	92	2,90	1,090
Boşanmalarda Mali Anlaşmazlık Adli Muhasebeciliğin Konusuna Girmektedir.	92	2,84	,998
Bağımsız Denetçiler ve İç Deneticiler ile Adli Muhasebeciler Arasında Farklar Söz konusudur.	92	3,47	1,104
Adli Muhasebecilik Mesleğinin Meslek Yasası ile Yeniden Düzenlenmesi Gerekir.	92	3,36	1,297
Toplam	92		

1-Kesinlikle Katılmıyorum, 2-Katılmıyorum, 3-Kararsızım, 4-Katılıyorum, 5-Kesinlikle Katılıyorum

Meslek mensuplarının adli muhasebe noktasında farkındalıklarının belirlenmesine yönelik soruların ortalamalarını incelediğimizde en yüksek (3,54), **“Serbest Adli Müşavirler Ellerinde Yeterli Belge ve Delil Olmadan Hiç Kimseyi Suçlayamaz Suç İspat Edemezler”** ifadesinin yer aldığı görülmektedir. En düşük ortalamaya ise (2,71) **“Şahsi Yaralanma ve Motorlu Taşıtların Kazaları Adli Muhasebeciliğin Konusuna Girmektedir”** ifadesi yer almaktadır. Söz konusu ortalamadan da anlaşılacağı gibi adli muhasebeciliğin temel unsurlarında birisi olan gerekli verilerin ortaya konulması yani kanıtların belirlenmesi ve daha sonraki karar aşaması önemli bir unsur olarak karşımıza çıkmakta yani meslek mensupları tarafından yüksek bir ortalama ile cevaplanmaktadır.

Anket verilerine ilişkin demografik bulgular ve ortalamalara ilişkin bilgilerin verilmesinden sonra araştırma hipotezlerini ortaya koymak ve bunları incelemek gerekmektedir. Çalışmada oluşturulan hipotezler, $\alpha=0,10$ anlamlılık düzeyinde test edilmiştir. Muhasebe meslek mensuplarının adli muhasebeciliğe bakış açıları ve farkındalığının araştırılmasına yönelik oluşturduğumuz çalışmamızın hipotezleri aşağıdaki gibidir:

H1: Meslek mensuplarının adli muhasebecilik mesleğinin ülkemizdeki gelişimi ile ilgili düşünce boyutu ile cinsiyet arasında anlamlı farklılık vardır.

H2: Meslek mensuplarının adli muhasebecilik mesleğine farkındalığı boyutu ile cinsiyet arasında anlamlı farklılık vardır.

H3: Meslek mensuplarının adli muhasebecilik mesleğinin eğitimi ile ilgili düşünce boyutu ile cinsiyet arasında anlamlı farklılık vardır.

H4: Meslek mensuplarının adli muhasebecilik mesleğinin konusu ile ilgili farkındalık boyutu ile cinsiyet arasında anlamlı farklılık vardır.

H5: Meslek mensuplarının adli muhasebecilik mesleğinin ülkemizdeki gelişimi ile ilgili düşünce boyutu ile meslek mensuplarının yaşları arasında anlamlı farklılık bulunmaktadır.

H6: Meslek mensuplarının adli muhasebecilik mesleğine farkındalığı boyutu ile meslek mensuplarının yaşları arasında anlamlı farklılık bulunmaktadır.

H7: Meslek mensuplarının adli muhasebecilik mesleğinin eğitimi ile ilgili düşünce boyutu ile meslek mensuplarının yaşları arasında anlamlı farklılık bulunmaktadır.

H8: Meslek mensuplarının adli muhasebecilik mesleğinin konusu boyutu ile meslek mensuplarının yaşları arasında anlamlı farklılık bulunmaktadır.

Çalışma sorularının demografik özelliklerinde de belirtildiği üzere araştırma sorularında meslek mensuplarının cinsiyetlerine ilişkin sorular da bulunmaktadır. Bu durumda adli muhasebeciliğin farkındalığının ölçülmesi noktasında oluşturulan boyutlar ile cinsiyet faktörü arasında anlamlı bir ilişki olup olmadığına dair oluşturulan hipotezler test edilecek olunursa bağımsız iki örnek T testi (Independent-Samples T-Test) kullanmak gereklidir. Bu test farklı ana kütleden elde edilen gruplar arasında karşılaştırmalar yapmak için kullanılmaktadır (<http://www.istatistikanaliz.com/t-testi.asp>).

Tablo 4: Muhasebe Meslek Mensuplarının Cinsiyetleri ile Adli Muhasebecilik Mesleğinin Farkındalık Boyutlarını İnceleyen T testi Sonuçları

Cinsiyet	N	Ortalama	Standart Sapma	Ortalama Farklılıkları	Anlamlılık (Sig)
Meslek Mensuplarının Adli Muhasebecilik Mesleğinin Ülkemizdeki Gelişimi ile İlgili Düşünce Boyutu	Bay	82	3,1775	,80557	
	Bayan	10	3,7556	,27617	-,57805
Meslek Mensuplarının Adli Muhasebecilik Mesleğine Farkındalığı Boyutu	Bay	82	3,2515	,75882	
	Bayan	10	3,8250	,50415	-,57348
Meslek Mensuplarının Adli Muhasebecilik Mesleğinin Eğitimi ile ilgili Düşünce Boyutu	Bay	82	3,0518	,83494	
	Bayan	10	3,0250	,59454	,02683
Meslek Mensuplarının Adli Muhasebecilik Mesleğinin Konusu Boyutu	Bay	82	3,0467	,69304	
	Bayan	10	3,4000	,37019	-,35325

Adli muhasebecilik boyutları ile meslek mensuplarının cinsiyetleri arasında anlamlı farklılığın bulunup bulunmadığını görmek amacıyla yapılan bağımsız t testi sonuçlarına baktığımızda, meslek mensuplarının adli muhasebecilik mesleğinin ülkemizdeki gelişimi ile ilgili düşünce ve meslek mensuplarının adli muhasebecilik mesleğine farkındalık boyutlarının cinsiyet arasında anlamlı bir farklılığın bulunduğu görülmektedir ($p < 0,010$). Söz konusu farklılığın yönünü tayin etmek amacıyla meslek mensupları arasında araştırmaya katılan bay ve bayanlar arasında sorulara verilen yanıtların ortalamalarına baktığımızda, araştırmaya katılan bayanların (3,7556) adli muhasebecilik mesleğinin ülkemizdeki gelişimi ile ilgili düşünce boyutuna baylara göre (3,1755) daha fazla önem atfettikleri görülmektedir. Aynı şekilde adli muhasebeciliğin farkındalık boyutu ile ilgili düşüncelere baktığımızda ise, bayanların (3,8250), baylara göre (3,2515) daha fazla katıldıkları görülmektedir. Bu durumda her ne kadar araştırma kapsamında yer alan bayanların sayısı az olsa da adli muhasebecilik ilgili farkındalık düzeyinin ve gelecek düşüncesinin bayan meslek mensuplarında daha fazla olduğu

veya önemli olduğu görülmektedir. Dolayısıyla H1 ve H2 hipotezleri kabul edilirken, H3 ve H4 hipotezleri red edilmektedir.

Araştırmanın örneklemini oluşturan muhasebe meslek mensuplarının yaşları ile adli muhasebeciliğin boyutları arasında anlamlı bir farklılık olup olmadığını tespit etmeye yönelik alternatif hipotezler ANOVA analizi uygulanarak istatistiksel test edilmiştir. Herhangi bir farklılığın olması durumunda ise, bu farklılığın hangi değişkenler arasında olduğunu tespit etmek amacıyla Post Hoc (Tukey) testi yapılmıştır.

Tablo 5: Muhasebe Meslek Mensuplarının Yaşları ile Adli Muhasebecilik Mesleğine Farkındalık Boyutlarını İnceleyen

Anova Testi Sonuçları						
Boyutlar	F	Sig	Ortalamalar		Standart Sapma	Farklılıklar
Meslek Mensuplarının Adli Muhasebecilik Mesleğinin Ülkemizdeki Gelişimi ile İlgili Düşünce Boyutu	5,090	,003	25-30 yaş arası	3,8333*	,56108	25-30 yaş arası ile 41-50 yaş arasında
			31-41 yaş arası	3,2222	,79231	
			41-50 yaş arası	2,9886*	,77853	
			51 yaş ve üzeri	3,6667	,13608	
Meslek Mensuplarının Adli Muhasebecilik Mesleğine Farkındalığı Boyutu	5,596	,001	25-30 yaş arası	3,9018*	,66358	25-30 yaş arası ile 31-41 yaş ve 41-50 yaş arası
			31-41 yaş arası	3,3088*	,77498	
			41-50 yaş arası	3,0545*	,66873	
			51 yaş ve üzeri	3,7250	,50312	
Meslek Mensuplarının Adli Muhasebecilik Mesleğinin Eğitimi ile İlgili Düşünce Boyutu	1,923	,132	25-30 yaş arası	3,4107	,62486	YOK
			31-41 yaş arası	2,9853	,73066	
			41-50 yaş arası	2,9167	,92005	
			51 yaş ve üzeri	3,5000	,53033	
Meslek Mensuplarının Adli Muhasebecilik Mesleğinin Konusu Boyutu	1,498	,221	25-30 yaş arası	3,3690	,48118	YOK
			31-41 yaş arası	2,9755	,64892	
			41-50 yaş arası	3,0427	,73620	
			51 yaş ve üzeri	3,3667	,66039	

*Post Hoc (Tukey) Testine göre aralarında fark bulunan değişkenler

Adli muhasebecilik doğrultusunda oluşturduğumuz boyutlar ile meslek mensuplarının yaşları arasında farklılık ölçmek amacıyla oluşturduğumuz ANOVA testi sonuçlarını değerlendirdiğimizde aşağıdaki sonuçlara ulaşılmaktadır.

Meslek mensuplarının adli muhasebecilik mesleğinin ülkemizdeki gelişimi ile ilgili düşünce boyutu ile meslek mensuplarının yaşları arasındaki ilişkiyi değerlendirdiğimizde, anlamlı farklılığın olduğu görülmektedir ($p < 0,005$). Bu farklılığın hangi gruplar arasında olduğunu belirlemek amacıyla yapılan Tukey çoklu karşılaştırma testi neticesinde, farklılığın 25-30 yaş arası ($\bar{X}=3,8333$) ile 41-50 yaş ($\bar{X}=2,9886$) arasında olduğu görülmektedir. Söz konusu farklılığın ortalamalarına baktığımızda ise, 25-30 yaş arasında bulunan meslek mensuplarının adli muhasebecilik mesleğinin ülkemizde gelişimi noktasında daha fazla olumlu görüşe sahip oldukları görülmektedir. Bu durumda H5 hipotezi kabul edilmektedir.

Meslek mensuplarının adli muhasebecilik mesleğine farkındalığı boyutu ile meslek mensuplarının yaşları arasındaki ilişkiye baktığımızda ise anlamlı farklılığın olduğu görülmektedir ($p < 0,005$). Farklılığın hangi gruplar arasında olduğuna baktığımızda, 25-30 yaş ile ($\bar{X}=3,9018$), 31-41 yaş arası ($\bar{X}=3,3088$) ve 41-50 yaş arasında ($\bar{X}=3,0545$) anlamlı farklılığın olduğu görülmektedir. Yaş grupları arasında 25-30 yaş aralığında bulunan meslek mensuplarının daha fazla farkındalığa sahip oldukları yani farkındalığı ölçmeyi amaçlayan sorulara daha fazla katıldıkları görülmektedir. Dolayısıyla, H6 hipotezi kabul edilmektedir.

Son olarak meslek mensuplarının adli muhasebecilik mesleğinin eğitimi ile ilgili düşünceleri ile adli muhasebecilik mesleğinin konusu ile ilgili boyutların her ikisinde de anlamlı farklılığın bulunmadığı görülmektedir ($p > 0,05$). Her iki durumda farklılığın bulunmaması neticesinde Tukey testinde de farklılık çıkmamaktadır. Dolayısıyla, meslek mensuplarının sahip olduğu ve araştırma kapsamında bulunan bütün yaş grupları adli muhasebeciliğin eğitimi ve konusu noktasında aynı görüşe sahiptir. Böylece, H7 ve H8 hipotezleri red edilmektedir.

8. SONUÇ

Muhasebe mesleğinin faaliyet alanının genişlemesiyle beraber, muhasebe ve denetim alanında yeni denilebilecek unsur ortaya çıkmıştır. Her ne kadar meslek ile ilgili düzenlemeler gerçekleştirilmemiş olsa bile, ülkemizde yeni tanınan şu andaki muhasebecilik anlayışından çok daha farklı olan, daha fazla uzmanlık gerektiren bir meslek alanı olarak karşımıza çıkan “adli muhasebecilik” mesleğine olan ihtiyaç her geçen gün artmaktadır. Adli muhasebeci olarak söz edilen muhasebe meslek mensupları, denetleme ve inceleme yeteneklerini kullanarak, herhangi bir konudaki soruşturma-

nın yürütülmesine ve sonuçlanmasına destek olurlar. Bu destek, dava konusu oluşmadan hile denetçiliği şeklinde yolsuzlukların ortaya çıkarılması aşamasında olabileceği gibi, mahkemeye intikal etmiş davalarda avukatlara yardımcı olacak analizler yapmak veya uzman şahit olarak görüşünü bildirmek şeklinde de olabilmektedir.

Ülkemizde söz konusu meslek ile ilgili gelişmelerin diğer ülkelere nazaran daha geriden takip edilmesi üniversitelere daha fazla eğitim, bilimsel çalışma, Adli Muhasebe adı altında derslerin konulması veya birimlerin oluşturulması gibi unsurlar noktasında görevler yüklemektedir.

Bu bağlamda gerçekleştirmiş olduğumuz çalışmamızda, meslek mensuplarının söz konusu mesleğe farkındalık düzeyleri ölçülmeye çalışılmıştır. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin yer aldığı çalışma kapsamında 92 kişiye adli muhasebecilik mesleği ile ilgili sorular yöneltilmiştir. Araştırma kapsamına dahil olan meslek mensuplarının çoğunluğunu erkek, 41-50 yaş arasında, 10-15 yıl arasında mesleki faaliyette bulunan ve 51-100 arasında mükellef sayısına sahip kişilerden oluşmaktadır.

Araştırma kapsamında meslek mensuplarının farkındalığını ölçmek amacıyla adli muhasebecilik ile ilgili oluşturulmuş sorular dört farklı boyutta ele alınmıştır. Söz konusu boyutların ortalamaları incelenmiştir. Buna göre, meslek mensuplarının adli muhasebecilik mesleğinin eğitimi ile ilgili düşünce boyutunun (3,0489) en düşük ortalamaya, ülkemizde gelişimi ile ilgili düşünce boyutunda ise, (3,2403) en yüksek ortalamaya sahip oldukları görülmektedir. Meslek mensupları adli muhasebecilik ile ilgili boyutlardan ülkemizdeki gelişimi ile ilgili boyuta daha fazla katıldıkları görülmektedir. Meslek mensupları, söz konusu mesleğin geleceğini olumlu görmekle birlikte, bu doğrultuda entelektüel birikimlerini arttırmak istemektedirler.

Meslek mensuplarının cinsiyetleri ve yaşlarını ele alarak, adli muhasebecilik mesleği ile ilgili oluşturulan boyutlar çerçevesinde öne sürülen hipotezler neticesinde ise; adli muhasebecilik mesleğine farkındalık boyutlarının cinsiyet arasında anlamlı bir farklılığın bulunduğu görülmektedir. Farklılığın yönü incelendiğinde ise bayanların farkındalık düzeyleri daha yüksek çıkmıştır. Bu durumda, bayan meslek mensuplarının mesleki inovatif anlamında erkek meslektaşlarına göre daha iyi bakış açısına sahip olduğu söylenebilir.

Meslek mensuplarının yaşları ile adli muhasebecilik mesleğinin farkındalık düzeylerini ölçmek amacıyla oluşturulan hipotezlerde ise, adli muhasebecilik mesleğinin ülkemizdeki gelişimi ile ilgili düşünce boyutu ve farkındalık boyutunda anlamlı farklılıklar görülmüştür. Farklılığın yönünü incelediğimizde ise, 25-30 yaş aralığında bulunan meslek mensupları ile 41-50 yaş aralığında meslek mensupları arasında farklılık görülmele birlikte, 25-30

yaş aralığında bulunan meslek mensupları hem mesleğin ülkemizdeki gelişim noktasında hem de farkındalık noktasında 41-50 yaş aralığında bulunan meslektaşlarına göre daha olumlu kanaatlere sahiptirler. 25-30 yaş aralığında meslek mensuplarının mesleğe yeni başlamış olmaları, mesleki gelişim ve kariyer noktasında daha istekli olmaları, almış oldukları eğitimin daha güncel olması gibi bir çok unsur söz konusu farkındalığın nedenini oluşturabilir.

Sonuç olarak, adli muhasebecilik mesleği muhasebe mesleğine farklı bir boyut getirmekle birlikte, ülkemizde alt yapı yetersizlikleri, meslek mensuplarının ilgisizliği gibi unsurlar uygulanabilirliğini zorlaştırmaktadır. Bu nedenle adli muhasebecilik mesleğinin gelişimini tamamlayabilmesi ve uygulanabilmesi için, mesleğe yönelik lisans ve yüksek lisans düzeyinde programların açılması, meslek yasaları ve ilgili kanunlar ile birlikte desteklenmesi ve staj imkanlarının sağlanması gerekmektedir.

KAYNAKÇA

ÇABUK, A., & YÜCEL, E. (2012, Nisan). Adli Muhasebecilik Mesleği ve Türkiye’de Uygulanabilirliğine Yönelik Bir Araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 27-50.

ELİTAŞ, B. L. (2012, Temmuz). Seçilmiş Örneklerle Adli Muhasebe Eğitimi ve Türkiye İçin Bir Değerlendirme. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 153-172.

KARACAN, S. (2012). Hukuk ile Muhasebenin Kesişme Noktası: Adli Muhasebe. *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, 4(8).

KASAP, M. (2013). Adli Muhasebecilik Mesleği ve Aklama Suçuyla Mücadele. *Çankırı Karatekin Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 3(1), 121-132.

PAZARÇEVİREN, S. Y. (2005). Adli Muhasebecilik Mesleği. *ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, 1(2), 1-19.

YİYECEK-İÇECEK HİZMETİ VEREN KONAKLAMA İŞLETMELERİNDE MALİYET KONTROL SİSTEMLERİNİN ETKİNLİĞİ AÇISINDAN İÇ KONTROL

Doç.Dr. Tuğba UÇMA UYSAL*

*Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi
Mart 2015; 8 (1): 53-65*

ÖZ

İşletmelerde yönetimin finansal raporlamadaki sorumluluğunu etkin bir şekilde yerine getirebilmesine yardımcı olan ve raporlama ile işletme süreçleri arasında güvenilir ortamın yaratılmasına uygun olarak tasarlanmış bir iç kontrol sistemine ihtiyaç duyulduğu bilinmektedir. Güvenilir kontrol ortamının yaratılması konaklama işletmelerinde verimliliğin artırılması için maliyetlerin etkin bir araç olarak kullanılması ile ilişkilendirilmekte ve bu da ancak maliyetlerin saptanabilir ve denetlenebilir olması ile açıklanmaktadır. Bu doğrultuda çalışmada yiyecek – içecek hizmeti veren konaklama işletmelerinde maliyet kontrol sistemleri üzerinde durulmakta ve bu kontrol sistemlerinin güvenilir bilginin üretilmesi noktasında işletmelerdeki iç kontrol sisteminin etkinliği ile birlikte değerlendirilmesi yapılmaktadır. Böylelikle de hem iç kontrol sistemi bileşenleri hem de bu işletmelerdeki maliyet kontrol sistemi aşamaları birlikte açıklanmaktadır.

Anahtar Sözcükler: Yiyecek – İçecek Hizmeti, Konaklama İşletmeleri, Maliyet Kontrol Sistemi, İç Kontrol

JEL Kodları: M40, M41

INTERNAL CONTROL FOR EFFECTIVENESS OF COST CONTROL SYSTEM IN HOSPITALITY ENTERPRISES SERVING FOOD AND BEVERAGE

ABSTRACT

It is known that enterprises require an internal control system designed convenient for creating credible environment between business proces-

* Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi, Fethiye İşletme Fakültesi, İşletme Bölümü Öğretim Üyesi, ucmatugba@gmail.com

ses with reporting and contributing to fulfill responsibility on financial reporting. Building a reliable control environment in hospitality enterprises is largely associated with costs as an efficient tool for productivity growth and explained with auditable and detectable costs. Accordingly in this study cost control systems in hospitality enterprises serving food and beverage are elaborated and evaluated with effectiveness of internal control systems in the manner of dependable information production. In this way not only components of internal control system but also cost control system stages in those enterprises are explained together.

Key Words: Food and Beverage Service, Hospitality Organizations, Cost Control Systems, Internal Control

JEL Codes: M40, M41

1. GİRİŞ

Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK) verilerine göre Türkiye'deki turizm geliri 2013 yılında % 11.4 oranında artarak 32,3 milyar dolara ulaştığı bilinmektedir. Türkiye Seyahat Acentaları Birliği'nin (TÜRSAB) 2012 yılı verilerine göre turizm gelirlerinin dış ticaret açığını kapama oranının % 43,75 olarak gerçekleştiği ve Birleşmiş Milletler Dünya Turizm Örgütü (UNWTO) 2013 yılı turizmde önemli göstergeler verilerinde dünyada en çok turist alan 10 ülke içerisinde Türkiye 6. sırada yer aldığı bilinmektedir. Verilerden yola çıkılarak, turizm sektörünün ülke ekonomisi açısından son derece önemli bir yere sahip olduğunu ve sektördeki gelişmelerin de doğrudan makroekonomik etki yarattığını söylemek mümkündür. Konaklama sektöründeki işletme gelirleri incelendiğinde ise, yiyecek ve içecek gelirlerinin bu işletmelerdeki gelirlerin büyük bir kısmını oluşturduğunu söylemek mümkündür. Bu noktada işletme gelirleri içerisinde yüksek bir paya sahip olan gelir kaynaklarının maliyetlerinin kontrolünün de büyük bir önem taşıdığını söylemek gerekmektedir. Özellikle de maliyetlerin analizi ve maliyet azaltıcı önlemlerin alınması konusu gündeme geldiğinde işletme içerisinde üretilen finansal bilginin kalitesi sorusunu gündeme getirmektedir. Güvenilir finansal bilginin üretilmesi her işletmenin yönetiminin temel sorumluluğudur. İşletmelerin etkin bir şekilde şirketin gerekliliklerini sağlaması için ise, zamanında ve doğru sunuma ihtiyaç duyulmaktadır. Durumu özellikle de dış bilgi kullanıcıları açısından değerlendirdiğimizde, potansiyel yatırımcılar başta olmak üzere tüm bilgi kullanıcıları işletmenin finansal tablolarındaki bilgiye güvenmek ve finansal bilginin gerçeğe uygun olarak sunulmasında işletme yönetiminin sorumluluğunu yerine getirdiğine inanmak istemektedir. Bu noktada işletmelere yönetimin finansal raporlamadaki sorumluluğunu etkin bir şekilde yerine getirebilmesine yardımcı olan ve

raporlama ile işletme süreçleri arasında güvenilir ortamın yaratılmasına uygun olarak tasarlanmış iç kontrol sistemi devreye girmektedir. Güvenilir kontrol ortamının yaratılması konaklama işletmelerinde verimliliğin artırılması için maliyetlerin etkin bir araç olarak kullanılması ile ilişkilendirilmekte ve bu da ancak maliyetlerin saptanabilir ve denetlenebilir olması ile açıklanmaktadır. Açıklamalar doğrultusunda bu çalışmada yiyecek – içecek hizmeti veren konaklama işletmelerinde maliyet kontrol sistemleri üzerinde durulmakta ve bu kontrol sistemlerinin güvenilir bilginin üretilmesi noktasında işletmelerdeki iç kontrol sisteminin etkinliği ile birlikte değerlendirilmesi yapılmaktadır.

2. MALİYET VE MALİYET KONTROL SİSTEMLERİ

Maliyet ve maliyetlerin kontrolü başarılı işletme faaliyetleri açısından kritik öneme sahip olan kavramlardır (Dopson ve Hayes, 2011: 509). Bununla birlikte, planlama ve bu kavramla doğrudan ilişki içerisinde bulunan kontrol işletme yönetiminin en önemli fonksiyonlarından. En genel ifade ile kontrol, işletmede öngörülen hedeflere, planlara, politikalara ve standartlara başarıyla ulaşılmasını güvence altına alan hareketler olarak tanımlanabilir. Bu tanımdan yola çıkılarak kontrolün, işletmedeki etkinliklerin planlandığı şekilde gerçekleştirilip, gerçekleşmediğinin izlendiği ve eğer varsa önemli sapmaların düzeltildiği bir süreç olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu sürecin temelinde de gerçekleşen durum ile belirlenen ya da tahminlenen durum arasındaki farkların ya da sapmaların belirlenmesi sağlanmakta ve ortaya çıkan sapmaların düzeltilmesi amacıyla da gereken önlemlerin alınması mümkün olmaktadır. Sertifikalı Maliyet Muhasebecileri Enstitüsü (CIMA - Chartered Institute of Management Accountants) maliyet kontrolünü “işletmede yürütülen faaliyetlere yönelik maliyetlerin maliyet muhasebesi temelinde değerlendirilmesi ve düzenlenmesi” olarak ifade etmektedir. Yani maliyet kontrolü, maliyetlerin düşürülmesi veya işletmenin büyüme hedefleri doğrultusunda belirli seviyede tutulması sağlanarak işletmenin maliyet etkinliğinin artırılması amacıyla kullanılan maliyet muhasebesi yöntemleri veya yönetim teknikleri olarak ifade edilmektedir (Tunji ve Mojeed, 2013). Maliyet kontrolü ve maliyet sistemleri işletmenin planlama ve kontrol süreçlerine ilişkin olarak üç aşamalı bir şekilde işletme içerisinde organize edilmelidir. Bu aşamalar aşağıdaki gibidir (Tunji ve Mojeed, 2013):

- **Kurulma Aşaması:** Kontrol sisteminin kurulmasındaki standartların belirlenmesi ve ürünler, hizmetler, çalışma saatleri, hız, satışlar, sermaye maliyeti, gider ve kar vb. verilere ilişkin performansların ortaya çıkarılması sağlanır.
- **Faaliyet Aşaması:** İşletmede üretilen ürünlere ilişkin hammaddenin

edinilmesi ve üretim süreci sonrasında çıktılarının belirlenmesi ve hizmetin verilmesi sağlanır.

- Geribildirim Aşaması: Bu aşamada sistemin içerisinde karar alımının gerçekleştirilmesi için uygun geri bildirimlerin alınması sağlanır.
- Yiyecek ve içecek hizmeti veren konaklama işletmelerinde maliyet kontrolü, yöneticiler tarafından maliyetlerin etkinliğini arttırmak ve maliyetleri işletme amaçlarına ulaşmak için uygun bir seviyede tutmak amacıyla kullanılmaktadır. Etkin bir yiyecek-içecek maliyet kontrol sistemi ile konaklama işletmelerinde çeşitli faydalar sağlamaktadır. Aşağıda belirtilen faydalar işletmenin stratejik öneme sahip yönetimsel kararlarının alınmasına da olanak sağlamaktadır (Erdoğan, 2009: 314):
- Maliyet kontrolünün etkin bir şekilde sağlanabilmesi için gerekli raporların hazırlanması konusunda yönetime yardımcı olan bilgilerin toplanmasını sağlar.
- İşletmenin satış politikasının belirlenmesine ve satış artırma çabalarına yardımcı olur.
- Üst yönetimin giderleri sınıflandırmalarına yardımcı olarak maliyet analizlerini kolaylaştırır.
- Belirli süreler içerisinde yapılacak olan yiyecek – içecek harcamalarının daha önceden tahminlenmesine olanak sağlar.
- Konaklama işletmelerinde Her Şey Dahil Sistemi dışında kalan işletmelerde yiyecek – içecek maliyetlerinin belirlenmesini kolaylaştırarak da gelirlerinin hesaplanmasına yardımcı olur.
- İşletmede satılan her bir yiyecek ve içeceğin birim maliyetlerinin belirlenmesine imkan tanıdığı için işletmenin fiyatlandırma politikalarına yardımcı olur.

Sayılan faydaların her biri yiyecek – içecek hizmeti veren konaklama işletmelerinde satışlardan sağlanan karın en yüksek seviyede tutulması için giderlerin minimum seviyede tutulmasına yani etkin bir maliyet kontrolü yapılmasına (Çetiner, 2002: 549) olanak tanımaktadır. Etkin bir maliyet kontrolü için işletmede yalnızca etkin bir maliyet kontrol sisteminin kurulması yeterli değildir. Örneğin işletmenin büyüklüğü ya da bu konuda uzmanlaşmamış olması maliyet kontrol süreçlerini zorlaştırmaktadır. Bununla birlikte işletmenin kurumsal bir yapıda olmaması, gerek işletme yöneticilerinin gerekse de işletme personelinin yiyecek-içecek üretimi, maliyetlendirme, fiyatlandırma ve servis konusunda gereken özeni göstermemeleri, maliyet kontrolünün doğrudan gerçekleşmesini engellemektedir (Erdoğan, 2009: 313). İşletmelerdeki etkin bir maliyet kontrol sisteminin kurulması ve iş-

leyişinin sağlanması açısından literatürde çeşitli maliyet kontrol sistemleri önerilmektedir. Bu sistemlerin açıklamaları aşağıdaki tablo üzerinde özetlenmektedir.

Tablo 1: Yiyecek – İçecek Maliyet Kontrol Sistemleri

Maliyet Kontrol Sistemi		Açıklaması	Varsayımı/Temeli
Basit Maliyet Kontrol Yöntemi	Aylık Basit Maliyet Kontrol Yöntemi	Maliyetlerin satışlara olan oranına dayanmaktadır ve bu nedenle de yüzde kontrol yöntemleri olarak da adlandırılmaktadır.	Aylık yiyecek malzeme maliyetinin belirlenmesi için ay sonu depo sayımları yapıldıktan sonra depo mevcutlarının parasal değerleri işletmenin kullandığı stok değerlendirme yöntemlerine göre hesaplanır.
	Günlük Basit Maliyet Kontrol Yöntemi	Bu yöntem ile maliyetler günlük olarak tespit edilmektedir. Burada amaçlanan maliyetlerin günlük tespit edilmesidir. Böylelikle maliyetlerin günlük olarak karşılaştırılmasına imkan tanımaktadır.	Bu yöntemde o gün satın alınan malların o gün tüketildiği varsayımı esastır. Ancak işletmenin aynı satın aldığı malların tamamını tüketmesi gerçekçi değildir.
Ayrıntılı Maliyet Kontrol Yöntemi	Harris, Kerr and Forster Yöntemi	Bu yöntemde işletmede satılan yemeklerin maliyetlerinin hangi yiyecek gruplarından oluştuklarını belirlemektedir.	Yöntemde yiyecekler gruplara ayrılmakta ve günlük maliyetin yanında ay içerisinde alınacak bir ara toplamla istenilen gün kadar maliyetlerin de görülmesine imkan tanımaktadır.
	Horwarth and Horwarth Yöntemi	Bu yöntemde maliyetlerle birlikte, her bir yiyecek ve içecek grubunun satış oranını bulunması sağlanmaktadır. Diğer yöntemde olduğu gibi yiyecek grupları bu yöntem içerisinde de kullanılmaktadır.	Bu yöntem yiyecek ve içecek maliyetleri ile birlikte satış kalemlerinin ve stokların da takip edilmesi üzerine temellenmektedir.
Standart Maliyet Kontrol Yöntemi		Bu yöntemde bir işletmenin gerçekleşen yiyecek maliyetinin o işletmenin belirlemiş olduğu standartlarla karşılaştırılarak gerçekleşen durum ile standartların arasındaki farkların belirlenmesi mümkün olabilmektedir.	Bu sistemin temelinde gerçekleşen durum ile belirlenen standartları arasındaki sapmaların günlük standart maliyet raporu yardımı ile takip edilmesi yer almaktadır.
Potansiyel Maliyet Kontrol Yöntemi		Ön maliyet ya da ön kontrol olarak bilinen ve uygulanan bu yöntem, gelecekte olması gereken maliyetlerin tahmini olarak belirlenerek beklenen karın elde edilmesi için, gerekli olan satış fiyatlarının belirlenmesinin ve bu amaçla yapılacak tüm faaliyetleri kapsamaktadır.	Bu yöntemin temelinde yiyecek – içecek maliyetlerinin tahminlenmesi yatmaktadır. Tahminleme yapabilmek için de önceki dönem verilerinden yararlanılmaktadır. Böylelikle satış istatistikleri kullanılarak işletmenin potansiyel satış tutarı üzerinden maliyet kontrolü yapılmaktadır.

Kaynak: Erdinç 2009; Bulut 2014; Akın ve Akın 2013; Dönmez vd. 2011 (Bu tablo kaynaklarından yararlanılarak hazırlanmıştır.)

İşletmelerin faaliyetlerini başarılı bir şekilde yürütülmeleri açısından kritik önem taşıyan ve yukarıdaki tabloda ifade edilen her bir maliyet kontrol yöntemi, işletme büyüklüğüne, işletmedeki kurumsal yapıya, uzmanlaşmaya, standartlaşmaya bağlı olarak değişebilmektedir. Ancak ortak olan bir nokta vardır ki o da işletmenin hangi maliyet kontrol yöntemini kullanırsa kullansın maliyet kontrol sürecinde hem işletme içi faaliyetleri hem de işletme dışı faaliyetleri göz önüne alması gerektiğidir. Özellikle artan maliyet kontrol çabalarında etkin sonuçlar alabilmek ve işletme içerisinde üretilen finansal bilginin güvenilir olması işletme içerisinde kurulan iç kontrol sisteminin varlığı ile birlikte açıklanmaktadır. İşletme içerisinde kurulan iç kontrol sistemi ne kadar etkin olursa işletmenin maliyet analiz ve kontrol süreçleri de kolaylaşmakta ve üretilen finansal bilginin kalitesi de artmaktadır.

3. İÇ KONTROL VE MALİYET KONTROLÜNE ETKİLERİ

Kontrol kavramı, muhasebe literatüründe denetim kavramından farklı anlamda kullanılmaktadır. Muhasebe literatüründe kontrol kavramı olaylara, faaliyetlere ve kişilere etki edebilme gücüne sahip olma anlamında kullanılmaktadır. Denetim ise ekonomik olayların gerçek mahiyetinin ilgili mevzuat ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak kayıtlarda yer alıp almadığını tarafsız olarak delilleri ile araştırıp sonuçlandıran ve onaylayan sistematik bir çalışmadır (Kepekçi, 2004: 65). Yukarıda da ifade edildiği gibi, iç kontrol sistemi yönetimin bir fonksiyonudur ve içerisinde çeşitli unsurlar barındırmaktadır. Ancak iç kontrol sistemi de iç denetimin bir unsuru olarak işletmelerde yer almaktadır. İşletmelerde iç kontrol sisteminin sağladığı faydalar ise aşağıdaki gibidir (<http://www.denetimnet.net>):

- İç kontrol sistemi, işletmelerde standartlaşmış süreçler yardımıyla operasyonların etkinliğini ve verimliliğini artırır. Bir organizasyonda kontrollerin varlığı, süreçlerin standart tanımları, görev tanımları, kuralların düzenlenmesi ve sonuç olarak işletme etkinliğinin ve verimliliğinin artırılmasında katma değer yaratır. Aynı zamanda kontrol faaliyetleri aracılığıyla işletmenin var olan varlıklarının korunmasını sağlar. Çünkü işletme büyüdükçe varlıklarını korumak sistemsel bir sorun haline gelmektedir.
- İç kontrol sistemi, finansal raporlama güvenilirliğini sağlamaktadır. Finansal tabloların güvenilir olması yönetimin ticari kararlarda doğru kararlar alması, işletme içi herhangi bir yolsuzluğun önlenmesi veya tespitinde yardımcı olmaktadır.
- İç kontrol sistemi, gerek işletme içi, gerekse yasal düzenlemelerin getirdiği kurallara uygunluğun sağlanmasında işletmelere yardımcı olmakta ve güvence sağlamaktadır.

Bir sistem olarak iç kontrol etkili operasyonel faaliyetler ve muhasebe süreçlerinin yürütülmesi için gerekli olan ve devam etmesi gereken çeşitli kontrollerden oluşan bir faaliyet olarak tanımlanmaktadır. Özellikle 1970'lerden sonra Amerika'da yaşanan düzenleyici gelişmeler sonrasında iç kontrol çerçevesi günümüzde de yaygın olarak dikkat çeken konuların başında gelmektedir. İç kontrol kavramı hem bağımsız denetçiler hem de iç denetçiler tarafından her düzeyde bilinmesi ve anlaşılması gereken temel bir kavramdır. Bu nedenle bir örgütte hem operasyonel hem de finansal anlamda iç kontrolün amaçlarının oluşturulması ve kullanılması gerekmektedir (Moeller, 2009: 23-24).

Uluslararası Sayıştaylar Birliği (INTOSAI – International Organisation of Supreme Audit Institutions) tanımına göre iç kontrol işletmenin yönetimi ve çalışanları tarafından etkilenen tamamlayıcı bir süreçtir ve riskleri ısharet eden aşağıda sayılan amaçlara ulaşmayı hedefleyen, işletmenin misyonunu sürdürülebilir kılmak için makul seviyede güvence veren bir tasarım olarak tanımlanmaktadır (IFAC, 2011: 10):

- İşletmede sıralı, etik, ekonomik, etkili ve etkin faaliyetleri sürdürmek,
- Hesap verebilirlik için gereklilikleri yerine getirmek,
- Kurallara ve yasalara uygun hareket etmek,
- Kayıp, zararlara karşı işletme kaynaklarının korunmasını sağlamak,
- İşletmenin bilgi teknolojisi sisteminin erişebilirliğini, güvenilirliğini ve bütünlüğünü korumaktır.

1992 yılında yayınlanan COSO bütünleşik çerçevede iç kontrolün tanımı aşağıdaki gibi yapılmaktadır.

“İç kontrol genel anlamda bir kuruluşun yönetim kurulu, yöneticileri ve diğer personeli tarafından yönlendirilen ve aşağıdaki hedeflere ulaşmada makul güvence sağlamak üzere tasarlanmış bir süreçtir:

- *Finansal raporlamanın güvenilirliği*
- *Faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği*
- *Yasa ve düzenlemelere uygunluk”*

COSO (1992) bütünleşik çerçevede iç kontrol, kurumun yönetim kurulu, yöneticileri ve diğer personelince belirlenen ve işletmenin faaliyetlerle, raporlama ve uyum hedeflerine ulaşmasında makul bir güvence sağlamayı amaçlayan bir süreç olarak tanımlanmaktadır. Bu tanım kapsamında iç kontrolün temel kavramları şöyledir:

- İç kontrol bir süreçtir.

- İç kontrol çalışanlardan etkilenir.
- İç kontrol, mutlak bir güvence değil, sadece makul bir güvence sağlanabilir. ,
- İç kontrol, işletmenin yapısına uygun hale getirilebilir.
- İç kontrolün; Kontrol Ortamı (Control Environment), Risk Değerlendirme (Risk Assessment), Kontrol Faaliyetleri (Control Activities), Bilgi ve İletişim (Information and Communication), İzleme Faaliyetleri (Monitoring Activities) olmak üzere beş bileşeni bulunmaktadır.

Güncellenen COSO 'da (2013)¹ iç kontrolün tanımında büyük değişiklikler olmamıştır. Özellikle iç kontrolün Sarbanes Oxley Yasası (SOX) 404. Madde ile uyumlaştırılması amaçlanmıştır. SOX 404 ile uyumlaştırmadaki amaç ise, işletmelerin finansal raporlama üzerindeki riskleri de dikkate alarak iç kontrol sistemlerini geliştirmelerini sağlamaktır. Çünkü iç kontrol riskin yönetilmesini sağlayan temel bir ilkedir. Sarbanes – Oxley yasası yönetimin yıllık ya da çeyrek dönemlerdeki finansal raporlarının önemli iç kontrol eksikliklerini de raporlayarak ya da açıklayarak tanımlamalarını gerektirmektedir. Özellikle iç kontrolden sorumlu olan çalışanlar iç kontrol ile ilgili bilgileri raporlarken aşağıdakileri içerecek nitelikte olması gerektiğini belirtmektedir (Elder vd., 2009: 547):

- İşletmedeki iç kontrollerdeki eksikliklerin listesi ve iç kontrol faaliyetleri ile ilgili herhangi bir hile olayı varsa bilgi vermelidir.
- İç kontrollerdeki herhangi bir önemli gelişme veya iç kontroller üzerinde önemli bir etkiye sahip olarak oluşabilecek faktörlerin değerlendirilmesini içermelidir.

Yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda iç kontrolün işletme faaliyetlerinden ayrı bir sistem olarak örgütlenmediği açıkça görülmektedir. Bu sistemin işletmenin işleyişi üzerinde doğrudan etkileri bulunduğu gibi işletme faaliyetlerine bağlı olarak da şekillendiği ya da kapsamının değiştiği bilinmektedir. Bu da yiyecek – içecek hizmeti veren ve gelirlerinin büyük bir kısmını bu hizmetlerden elde eden konaklama işletmelerindeki maliyet kontrol süreçleri üzerinde ayrı bir öneme sahiptir. Maliyet kontrolü ile fiyatlandırma politikasının birbiri ile olan ilişkisi göz önüne alındığında her

1 COSO Kasım 2010'da COSO İç Kontrol – Bütünleşik Çerçeve'yi (1992) gözden geçirmek ve güncellemek amacıyla yeni bir proje duyurusunda bulunmuştur. Güncelleme projesi kapsamında hazırlanan yeni çerçeve 19 Aralık 2011 tarihinden 31 Mart 2012 tarihine kadar kamuoyunun görüşüne açılmıştır. 2011 yılı boyunca toplam 700 paydaşa küresel anlamda yürütülen anket gönderilmiştir. Bu süreçte hazırlanan yeni çerçeve 21.000 kez indirilmiş ve değerlendirme için hazırlanan ankete de 100 tane cevap gelmiştir. Bunun yanında tüm dünyadaki işletmelerden ve uzmanlardan 97 tane de yorum mektubu gelmiştir. Eylül 2012'de kamuoyundan gelen görüşler doğrultusunda hazırlanan taslak metin yayınlanmıştır (<http://www.coso.org>). Projenin tamamı ve güncellenen COSO İç Kontrol – Bütünleşik Çerçevesi 14 Mayıs 2013 tarihinde yayınlanmıştır. COSO güncelleme projesinin yürütücüsü PwC'dir. Projenin danışma kurulumunda AICPA, AAA, FEI, IIA, IMA, Düzenleyici Gözlemciler, IFAC, ISACA yer almakta olup, paydaşlar olarak da tüm dünyadaki uzmanlar ve örgütlerdir (<http://www.coso.org>).

iki sürece ait olan döngülerin kontrollerinin yapılması gerekmektedir. Böylelikle kaynakların etkin bir şekilde kullanılıp kullanılmadığı sorusuna da cevap verilebilecektir.

4. YİYECEK – İÇECEK HİZMETİ VEREN KONAKLAMA İŞLETMELERİNDE MALİYET KONTROL SÜRECİNDE İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ETKİSİ VE ÖNEMİ

İşletmelerin amaçlarına ulaşmasında kritik öneme sahip olan iç kontrol sistemi günümüz iş dünyasının karmaşıklaşması ve rekabetin artması sonucunda daha çok gündeme gelmiştir. Durum ülke ekonomisine büyük katkılar yapan konaklama endüstrisi açısından değerlendirildiğinde, bu sektördeki işletmelerin gelirleri içerisinde yüksek paya sahip olan yiyecek – içecek gelirlerinin ya da bu gelirlere ilişkin döngünün dolayısıyla da fiyatlandırma politikalarının üzerinde iç kontrollerin doğrudan etki yaptığını söylemek mümkündür. Bilindiği gibi her işletmede stoklar varlık yapısı içerisinde incelenmesi gereken en önemli kalemleri oluşturmaktadır. Yiyecek – içecek işletmeleri açısından ürünlerin tedarik sürecinden çıktı olarak sunulması sürecine kadarki döngü içerisinde maliyetler en önemli konudur. Çünkü belirlenen maliyetler ve kontrolü işletmenin fiyatlandırma politikalarına doğrudan etki yapmaktadır. Yani hem gelir döngüsünün hem de tedarik döngüsünün gerçekleşen durumu ile işletmenin belirlediği ya da tahminlediği durumu arasındaki farklılıkları iç kontrol sistemi ile birlikte açıklanabilecektir.

Faaliyetlerin ne durumda olduğunun, hedeflenen sonuçlara ulaşıp ulaşılamadığının anlaşılabilmesi açısından konaklama işletmelerinde etkin bir kontrol sisteminin oluşturulması gerekir. Kontrol temelinde işletme yöneticilerine şu açılardan fayda sağlar (Atmaca ve Yılmaz, 2011: 18):

- Yöneticinin sorumluluklarının doğru şekilde yerine getirilip getirilmediğinin belirlenmesi,
- Genel ekonomik, sektörel durumdan ya da rekabet koşullarından kaynaklanan değişmelere uyum sağlanıp sağlanmadığının değerlendirilmesi,
- Daha büyük sorunlara neden olmadan sorunların önceden tespit edilebilmesi,
- Sorunların kaynaklarının belirlenebilmesi,
- Hataların düzeltilmesi için bu hataların zamanında tespit edilip gereken müdahalenin yine zamanında yapılabilmesi.

Kontrolün sağladığı faydalar incelendiğinde her bir faydanın temelinde işletmede üretilen finansal bilginin güvenilirliğine, amaçlara ulaşıp ulaşılmadığının tespitine ve faaliyetlerin verimliliğinin ölçülmesine dolayısıyla

da yasa ve düzenlemelere uygunluğunun belirlenmesine hizmet ettiği görülmektedir. Bu faydalar iç kontrolün temeli içerisindeki hedeflere de tam olarak ölçülmektedir. Güncellenen COSO İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve üzerinde durulan en önemli konulardan biri iç kontrolün işletmede üstlendiği finansal olmayan raporlama amaçlarıdır. Güncellenen COSO’da finansal olmayan raporlama amaçları aşağıdaki gibi ifade edilmektedir (COSO, 2013; Aktaran Cömert, 2015):

“ Yönetime ve yönetim kuruluna yapılan iç raporlama, kuruluşu yönetmek için gerekli olan bilgileri içerir. Bu bilgiler kuruluşun karar alma süreçlerini, faaliyetleri ve performansının değerlendirilmesini destekler. İç raporlama amaçları, yönetim ve kurulun tercihleri ve muhakemelerine dayanır. Farklı kuruluşların farklı stratejik yönelimleri, faaliyet planları ve beklentileri bulunduğundan dolayı, iç raporlama amaçları kuruluşun kuruluşu farklılık gösterir.”

Belirtilen açıklama işletme içerisinde yürütülen ve finansal olmayan bilginin de raporlamasının gerekliliğini ifade etmektedir. Durum yiyecek – içecek hizmeti veren konaklama işletmeleri açısından değerlendirildiğinde, finansal olmayan bilginin raporlaması noktasında ilk akla gelen maliyet kontrolü ve yönetimi olmaktadır. Aşağıdaki tabloda iç kontrol unsurları ve yiyecek – içecek hizmeti veren konaklama işletmelerinde maliyet kontrol sistemi aşamaları eş anlı olarak değerlendirmesi yapılmaktadır.

Tablo 2: İç Kontrol Sistemi Unsurları ve Maliyet Kontrol Sistemi Aşamaları

Yiyecek – İçecek Hizmeti Veren Konaklama İşletmelerindeki Maliyet Kontrol Sistemi Aşamaları	İç Kontrol Sistemi Unsurları	Değerlendirme
Kurulma Aşaması: Kontrol sisteminin kurulmasındaki standartların belirlenmesi ve ürünler, hizmetler, çalışma saatleri, hız, satışlar, sermaye maliyeti, gider ve kar vb. verilere ilişkin performansların ortaya çıkarılması sağlanır.	Kontrol Ortamı: Kontrol ortamı; iç kontrolün örgüt genelinde yürütülmesi için temel oluşturan bir takım standartlar, süreçler ve yapılardan oluşur. Kontrol ortamı diğer bileşenler için de temel oluşturur ve bu anlamda işletmede bir disiplin ve düzen sağlar.	İşletmenin kuruluş aşamasında kontrol ortamının belirlenerek yiyecek – içecek hizmeti ve üretimi açısından tüm süreçlerin belirlenmesi gerekir.

<p>Faaliyet Aşaması: İşletmede üretilen ürünlere ilişkin hammaddenin edinilmesi ve üretim süreci sonrasında çıktılarının belirlenmesi ve hizmetin verilmesi sağlanır.</p>	<p>Kontrol Eylemleri: Kontrol eylemleri, yönetimin, amaçların başarılmasıyla ilgili riskleri azaltacak talimatlarının uygulanmasını sağlamaya yardım eden politika ve prosedürlerle belirlenen eylemlerdir. Kontrol eylemleri, kuruluşun tüm kademelerinde, iş süreçleri içerisindeki çeşitli aşamalarda ve teknoloji ortamında yürütülür.</p>	<p>İşletmedeki yiyecek – içecek hizmetlerine ilişkin süreçlerde yürütülecek olan kontrol eylemlerinin belirlenmesi ve bunun yürütecek işletme personelinin belirlenmesi sürecidir.</p>
	<p>Risk Değerlendirme: Risk değerlendirme, amaçları, başarmak için riskleri tanımlayan ve değerlendiren dinamik ve yinelenmeli bir süreçtir. Böylece, risk değerlendirme risklerin nasıl yönetileceğini belirlemek için temel oluşturur. Risk değerlendirmesinde, kuruluşun farklı seviyelerinde birbiriyle bağlantılı amaçların oluşturulması bir ön koşuldur.</p>	<p>İşletmede yürütülen tedarik ve üretim döngüsü temelinde işletme içi ve dışı risklerin belirlenmesi ve bu risklere karşı alınacak önlemlerin geliştirilerek yönetilmesi sürecidir.</p>
	<p>Bilgi ve İletişim: Bilgi, kuruluşun amaçlarını başarması ve iç kontrol sorumluluklarını yerine getirmesi için gereklidir. İletişim ise, gerekli bilgilerin sağlanması, paylaşılması ve elde edilmesinde sürekli ve yinelenmeli bir süreçtir. İç iletişim; bilginin örgütün her tarafında, aşağıdan yukarıya, yukarıdan aşağıya akışla ve çapraz şekilde dağıtıldığı araçlardır.</p>	<p>Yiyecek – içecek tedarik ve üretim süreçlerinde yürütülecek kontrol faaliyetlerinin işletme içi ya da dışı riskleri dikkate alacak biçimde yönetilmesi için işletme içerisindeki iletişimin sağlanması ve işletme içi paydaşları ile paylaşılmasını kapsar.</p>
<p>Geribildirim Aşaması: Bu aşamada sistemin içerisinde karar alınmasının gerçekleştirilmesi için uygun geri bildirimlerin alınması sağlanır.</p>	<p>İzleme: İç kontrol bileşenlerinin her birinin içindeki ilkelere yönelik kontroller de dahil olmak üzere, iç kontrollerin beş bileşeninin her birinin mevcut ve işler durumda olup olmadığını belirlemek amacıyla; sürekli değerlendirmeler, ayrı değerlendirmeler veya bu ikisinin bileşiminden oluşan değerlendirmeler kullanılır.</p>	<p>İşletme içerisindeki etkin iç kontrol sisteminin kurulması ve maliyet kontrollerinin yapılabilmesi açısından izleme süreci son derece önem taşımaktadır. Bu işletme faaliyetlerinin etkinliği açısından da önemlidir.</p>

Kaynak: COSO 2013, Tunji and Mojeed 2013 (Kaynaklarından Yaralanılarak tasarlanmıştır.)

Yukarıdaki tabloda da ifade edildiği gibi, işletmede etkin bir maliyet kontrolü açısından kritik önem taşıyan iç kontrol sistemi unsurları işletme içerisindeki maliyet yönetimi açısından finansal olmayan bilginin raporlanmasını kolaylaştırmaktadır. Bu da işletme içerisinde üretilen finansal bilginin güvenilirliğini etkilemektedir.

5. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Turizm sektörünün ülke ekonomisi açısından son derece önemli bir yere sahip olduğu ve sektördeki gelişmelerin de doğrudan makroekonomik etki

yarattığı bilinmektedir. Ulusal ve uluslar arası anlamda bu derece büyük önem sahip olan bu sektördeki işletmelerin gelirleri incelendiğinde ise, yiyecek ve içecek gelirlerinin bu işletmelerdeki gelirlerin büyük bir kısmını oluşturduğunu söylemek mümkündür. Bu noktada işletme gelirleri içerisinde yüksek bir paya sahip olan gelir kaynaklarının maliyetlerinin kontrolünün de büyük bir önem taşıdığını söylemek yanlış olmayacaktır. Özellikle de maliyetlerin analizi ve maliyet azaltıcı önlemlerin alınması konusu gündeme geldiğinde işletme içerisinde üretilen finansal bilginin kalitesi sorusunu da birlikte değerlendirmek gerekmektedir. Bu doğrultuda bu çalışmada yiyecek – içecek hizmeti veren konaklama işletmelerindeki etkin maliyet kontrol sistemi açısından kritik öneme sahip olan iç kontrol sistemi ve gerekliliği tartışılmaktadır. İşletmelerde üretilen finansal bilginin makul seviyede güvenilir olmasına doğrudan katkı yapan iç kontrol sistemi çalışmada konu alınan işletmelerin maliyet kontrol sistemlerinde üç temel aşamada iç kontrol sistemi bileşenleri yardımıyla kurulmalıdır. Her bir bileşen işletmenin maliyet kontrolü yapmasında ve maliyet yönetimini etkin bir şekilde tamamlayıp fiyatlandırma politikalarını belirlemesinde olumlu etkiler yapmaktadır.

KAYNAKÇA

Akın, A. ve A. Akın. 2013. Yiyecek İçecek İşletmelerinde Uygulanan Maliyet Kontrol Sistemlerinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma: Gaziantep Örneği, *Akademik Bakış Dergisi*, Sayı: 36, Mayıs – Haziran, sf. 1 – 16.

Atmaca, M. ve B.B. Yılmaz. 2011. Konaklama İşletmelerinin Faaliyetlerinde Maliyet Kontrolünün Etkileri: Marmara Bölgesinde Faaliyet Gösteren Beş Yıldızlı Oteller Üzerine Bir Araştırma, *Mali Çözüm Dergisi*, Kasım – Aralık, S. 15 – 34.

Bulut, H. 2014. 4 - ve 5 Yıldızlı Otellerde Yiyecek-İçecek Maliyet Kontrol Sistemi: Ankara İli Örneği, Atılım Üniversitesi, SBE, İşletme Yönetimi Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara.

COSO. (2013) **Internal Control – Integrated Framework, Executive Summary**, http://www.coso.org/documents/990025P_Executive_Summary_final_may20_e.pdf.

Cömert, Nuran. 2015. İç Kontrollerle İlgili Teorik Çerçeve ve COSO iç kontrol Yaklaşımı, içinde: **Bütünleşik Yaklaşımla KOBİ'lerde Risk Temelli İç kontrol**, Editörler: Ganite Kurt ve Tuğba Uçma Uysal, Gazi Kitabevi, Ankara.

Çetiner, E. 2002. **Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Uygulamaları**, 3. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.

Dopson, Lea R. and David K. Hayes. 2011. **Food and Beverage Cost Control**, Fifth Edition, John Wiley & Sons, USA.

Dönmez, A., A. Arıcı ve F.A. Kutluk. 2011. Antalya'daki Beş Yıldızlı Konaklama İşletmelerinde Yiyecek-içecek Maliyet Kontrolü VE Fiyatlandırma Uygulamaları Üzerine bir Araştırma, *Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi*, 3/1, S. 201-222.

Elder, R., Y. Zhang, J. Zhou and N. Zhou. (2009). Internal Control Weaknesses and Client Risk Management, *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, Vol: 24, No: 4, pp. 543 – 579.

Erdinç, S.B. 2013. Konaklama İşletmelerinde Yiyecek – İçecek Maliyet Analizi, *Süleyman Demirel Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt: 14, Sayı: 1, sf.313-330.

IFAC. 2011. **Global Survey on Risk Management and Internal Control: Results, Analysis and Proposed Next Steps**, Published by the Professional Accountants in Business Committee, February, USA.

Kepekçi, C. 2004. **Bağımsız Denetim**, Avcıol Basım Yayın, Ankara .

Kurt, Ganite ve Tuğba Uçma Uysal. 2015. KOBİ'ler İçin Risk Temelli İç Kontrol Modeli, İçinde: **Bütünleşik Yaklaşımla KOBİ'lerde Risk Temelli İç kontrol**, Editörler: Ganite Kurt ve Tuğba Uçma Uysal, Gazi Kitabevi, Ankara.

Kurt, Ganite ve Tuğba Uçma Uysal. 2013. COSO İÇ KONTROL-BÜTÜNLEŞİK ÇERÇEVE GÜNCELLEME PROJESİNİN YENİLİKLERİ, *World of Accounting Science*, Vol. 15 Issue 2, p99-109.

Moeller, Robert. 2009. **Brink's Modern Internal Auditing: A Common Body of Knowledge**, Seventh Edition, John Wiley & Sons Inc., Canada.

Tunji, S.T. and R.G. Mojeed. 2013. The Impact of Cost Control on Manufacturing Industries' Profitability, *International Journal of Management and Social Sciences Research*, Volume: 2, No: 4, April.

İnternet Kaynakları

www.coso.org

www.denetimnet.net

<http://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/4042,ickontrolstandartlaripdf.pdf?0>

www.tuik.gov.tr

www.tursab.org.tr

www.unwto.org

MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ ETİK ALGILAMALARI VE MUHASEBE MESLEK MENSUPLARINI ETİK DIŞI DAVRANIŞLARA YÖNLENDİREN FAKTÖRLER: GÖLLER BÖLGESİNDE BİR ARAŞTIRMA

Yrd.Doç.Dr. İsmail ÇELİK*
Öğr.Gör. İ. Ethem DAĞDEVİREN**

*Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi
Mart 2015; 8 (1): 67-89*

Öz

Bu çalışma, göller bölgesinde bağımsız çalışan serbest muhasebeci (SM), serbest muhasebeci mali müşavir (SMMM) ve yeminli mali müşavirlerin (YMM) etik algılamaları ve muhasebecileri etik dışı davranışlara yönlendiren faktörler ölçülmüştür. Bunun için Antalya, Isparta ve Burdur'da faaliyet gösteren bağımsız muhasebe meslek mensuplarına birincil veri toplama aracı olan anket yöntemi uygulanmıştır. Meslek mensuplarının vermiş oldukları cevaplar SPSS programında analiz edilmiştir.

Yapılan analizler neticesinde muhasebecilerin, meslekle ilgili yasal düzenlemelerin yeterli olmadığı düşüncesinde oldukları ortaya çıkmıştır. Birçok kanunun sık sık değişmesinin meslek mensuplarının etik dışı davranışlarına neden olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Erkek meslek mensuplarının kadın meslek mensuplarına göre daha fazla etik dışı davranışlara başvurdukları anlaşılmaktadır.

Anahtar Sözcükler: Etik, Etik Algılama, Göller Bölgesi, Muhasebede Etik

JEL Kodları: M40, M41.

* Yrd. Doç. Dr., Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi İ.İ.B.F. Bankacılık ve Finans Bölümü, ismailcelik@mehmeta-kif.edu.tr

** Öğr. Gör. Uşak Üniversitesi Eşme Meslek Yüksekokulu Lojistik Bölümü, ethem.dagdeviren@usak.edu.tr

PROFESSIONAL ACCOUNTANTS' ETHICAL PERCEPTIONS AND THE FACTORS THAT LEAD TO THEM UNETHICAL BEHAVIORS: A RESEARCH ON THE LAKES REGION

ABSTRACT

In this study, Certified Public Accountants (CPA) and Sworn-in Certified Public Accountants (SCPA) perceptions of ethics and professional accountants' unethical behaviors were measured. For this, Accountants was applied to the primary data collection tools survey method in Antalya, Isparta and Burdur. You also which factor that lead to unethical behavior has tried to measure for Accountants. Answer they have given the profession were analyzed with SPSS.

As a result of the analysis, accountants, legal regulations related to the profession that has emerged in thinking is not enough. Many of the members of the profession of the law changes frequently caused them to act unethically is concluded. According to the professionals of men more than women professionals are understood to refer to unethical behavior.

Key Words: Ethical, Ethical Perceptions, On the Lakes Region, Ethical Accounting

JEL Codes: M40, M41.

1. GİRİŞ [§]

Kelime anlamı olarak "gelenek, görenek anlamına gelen etik kavramı, neyin doğru neyin yanlış olduğunu ortaya koyan bir felsefe dalıdır" (Uçma 2007,4). Etik insanlara yaşamlarının her safhasında neyin doğru neyin yanlış olduğunu gösterdiği için bütün toplumlar kendilerine göre bazı kurallar ortaya koymuşlardır. Fakat bu kurallar bazı toplumlar tarafından benimsenirken bazı toplumlar tarafından kabul görmemiştir. Onun için hemen hemen tüm toplumların kendilerine özgü bir takım etik kuralları mevcuttur. Bu etik kurallar bazen dine bazen de meslek gruplarının özelliklerine göre şekillenmektedir (Zeytin 2007,53-54). Etik ve ahlak kavramları gündelik yaşamda çok karıştırılan terimler olarak karşımıza çıkmaktadır. Ahlak kavramı Latince kökenli 'morale' kelimesinden ortaya çıkmıştır. "Ahlak, yazılı olmayan toplum tarafından genel kabul görmüş kurallardır" (Kolçak 2012,8). Kullanılan ahlak kuralları genellikle törelere göre düzenlenmiştir. Törelere de gelenek görenekler oluşturduğu için etik gibi ahlak kavramı da toplumdan topluma farklılık göstermektedir. Aynı toplum içerisindeki gruplar arasında dahi ahlaki farklılıklar yer almaktadır. Hatta önceden yasaklanmış olan bir ahlaki davranış gelecek zamanlarda teşvik edilerek uygulamaya

[§] Söz konusu çalışma, MAKÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe ve Finansal Yönetim Anabilim Dalında tamamlanan yüksek lisans tezinin gözden geçirilmiş halidir.

konulan bir davranış haline de gelebilmektedir. Etik kavramı her ne kadar toplumdan topluma farklılık gösterse de ahlak kavramına göre daha evrenseldir. (Küçükkaraduman 2006,5).

Gündelik hayatta olduğu gibi muhasebe mesleğinde de etik dışı davranışlara rastlamak mümkündür (Kutlu 2011,144). İnsanlar hayatları boyunca birçok nedenden dolayı etik dışı davranışlara başvurmaktadır. Muhasebe mesleği incelendiğinde meslek mensuplarını etik dışı davranışlara yönlendiren faktörlerin başında “müşterileriyle arkadaşlık ve dostluk ilişkileri, haksız rekabet, çok kazanma hırsı, müşteriye kaybetmeme, mevcut vergi ve ekonomik koşulları adil görmeme, müşteriye koruma, başarılı görünme arzusu gibi faktörler sayılabilir (Zeytin 2007,109).

Meslek etiği “bir meslek grubunun mesleklerine ilişkin olarak oluşturulan, meslek üyelerini belli standartlar çerçevesinde davranmaya yönlendiren, meslek içindeki rekabet kurallarını belirleyen mesleki ilkelerdir” (Zeytin 2007,55). Her meslek grubunda mesleki etik ilkelerin belirlenmesi gerekmektedir (Sökmen ve Tarakçıoğlu 2013,37). Meslek etiği sayesinde meslekteki işlemler daha disiplinli bir şekilde gerçekleşecek ve meslekteki ilişkiler ve bağlar kuvvetlenecektir (Elgin 2006,75). Meslek etiğinin önemli olan yanı, aynı meslek grubunda olan bireylerin nerde olursa olsun bu davranış kurallarına uygun davranmak zorunda olmalarıdır (Özkeskin 2012,15). Muhasebe meslek etiği denilince ise ; “meslek mensuplarının meslek faaliyetlerini yerine getirirken kanunlara uygun hareket ederek, toplumun değer yargılarını dikkate alıp güvenilir ve doğru bilgilerin sunulmasıdır” (Kısakürek ve Alpan 2010,217). Her meslekte olduğu gibi muhasebe mesleğinde de etiğe ihtiyaç duyulmaktadır (Akay 2002,79).

Çalışmamızda etik, ahlak, meslek etiği ve muhasebe meslek etiği, etik dışı davranışların nedenleri açıklanarak göller bölgesinde faaliyette bulunan muhasebecilerin etik hakkındaki algılamaları ölçülmeye çalışılmıştır. Bunun için 311 adet anket yapılmış olup SPSS programında analiz edilmiştir.

2. ETİK VE AHLAK KAVRAMLARI

Etik kavramı son zamanlarda birçok bilim tarafından yakından takip edilmeye başlamıştır. Çok sık kullanılmaya başlamasına rağmen soyut bir kavram olmasından dolayı ortak bir tanım ortaya konulamamıştır. Kelime anlamı olarak “gelenek, görenek anlamına gelen etik, neyin doğru neyin yanlış olduğunu ortaya koyan bir felsefe dalıdır” (Uçma 2007,4). Etik felsefesi insan davranışlarını ve hareketlerini araştırma konusu yapmaktadır. Etik insanlara yaşamlarının her safhasında neyin doğru neyin yanlış olduğunu gösterdiği için bütün toplumlar kendilerine göre bazı kurallar ortaya koymuşlardır. Fakat bu kurallar bazı toplumlar tarafından benimsenirken

bazı toplumlar tarafından kabul görmemiştir. Onun için hemen hemen tüm toplumların kendilerine özgü bir takım etik kuralları mevcuttur. Bu etik kurallar bazen dine bazen de meslek gruplarının özelliklerine göre şekillenmektedir (Zeytin 2007,53-54).

Etik ve ahlak kavramları gündelik hayatta birbirine çok karıştırılan kavramlar olarak karşımıza çıkmaktadır. Hatta kimi zaman birbirinin yerine de kullanıldığı görülmektedir. “Ahlak, davranış kuralları anlamında pratik ahlak esaslarıyla birlikte, kişinin ahlaki yapısını, iyi ve kötü yaratılışı(huyu),tabiati ifade etme yanında insanın toplum hayatı içinde uyduğu ve uyma mecburiyeti duyduğu kurallar bütünü olarak da tanımlanabilir”(Şirin 2006,55). Kullanılan ahlak kuralları genellikle törelere göre düzenlenmiştir. Törelere de gelenek görenekler oluşturduğu için etik gibi ahlak kavramı da toplumdandan topluma farklılık göstermektedir (Küçükkaraduman 2006,5).

“Ahlak kavramı doğruyu – yanlış, iyiyi - kötüyü değerlendirme işi iken etik kişilerin ahlaki tutumlarının ardındaki nedenlerle ilgilenmektedir” (Bayram 2005,5). Yani etik ahlaki konu edinen bir felsefe dalıdır. Ahlak, etiğin araştırma konusunu oluşturmaktadır. Toplum yapısı değişince o topluma ait ahlaki değerlerde değişiklik göstermektedir. Etik ise böyle bir durum söz konusu değildir. Etik kuralların ahlak kurallarına göre daha belirgin olması beklenmektedir. Aynı zamanda etik kuralların yazılı olması gerektiği de savunulmaktadır (Küçükkaraduman 2006,4-9).

3. ETİK DIŞI DAVRANIŞLARIN SEBEPLERİ

Etik olmayan davranış, bireylerin inançlarına göre kötü ve yanlış kabul edilen davranışlardır. Bu davranışlar toplum tarafından kabul görmeyen meşru davranışlardır (Büte 2011,105). İnsanlar hayatları boyunca birçok nedenden dolayı etik dışı davranışlara başvurmaktadır. Ancak insanların kanunları çiğneyerek ya da bilmezlikten gelerek etik dışı davranışlara başvurmaları kabul edilemez (Küçükkaraduman 2006,16).

Gündelik hayatta olduğu gibi muhasebe mesleğinde de etik dışı davranışlara rastlamak mümkündür (Kutlu 2011,144). Muhasebe mesleği incelendiğinde meslek mensuplarını etik dışı davranışlara yönlendiren faktörlerin şunlar olduğu ortaya çıkmaktadır: Müşterileriyle arkadaşlık ve dostluk ilişkileri, haksız rekabet, çok kazanma hırsı, müşteriye kaybetmeme, mevcut vergi ve ekonomik koşulları adil görmeme, müşteriye koruma, başarılı görünme arzusudur (Zeytin 2007,109).

4. MESLEK ETİĞİ VE MUHASEBE MESLEĞİNDE ETİK

Pehlivan’a göre; meslek etiği (ahlaki), “bir meslek grubunun, mesleğe ilişkin olarak oluşturup koruduğu, meslek üyelerine emreden, onları belir-

li bir şekilde davranmaya zorlayan, kişisel eğilimlerini sınırlayan, yetersiz ve ilkesiz üyeleri meslekten dışlayan, meslek içi rekabeti düzenleyen ve hizmet ideallerini korumayı amaçlayan mesleki ilkeler bütünüdür” (Sayın 2006,72). Tanımda da görüldüğü gibi bir meslekte mesleki bilgiler kadar mesleki etik ilkelerde önemlidir. Bu etik kurallar her meslekte yazılı hale getirilmeli ve meslek mensupları tarafından uyulmalıdır. Yazılı hale getirilen etik kurallar sayesinde dünyanın neresinde olursa olsun aynı meslektekiler arasında karşılıklı güven ilişkileri gelişecektir (Uçma 2007,18-19).

Her meslek grubu için farklı meslek etik kuralları bulunmaktadır. Standart bir kurallardan söz edilemez. Çünkü bir meslek grubunda doğru olan diğer meslek grubunda doğru olmayabilir (Eren 2010,7). Meslekler arasında her ne kadar etik ilkeler farklılık gösterse de birçok benzer etik ilkelere rastlamak mümkündür. Örneğin “birçok meslekte dürüstlük, saygı, gibi ortak ilkeler” kendini göstermektedir (Özbek 2003,33). Yapılan bir yanlış sadece bir bireyi değil tüm meslek mensuplarını etkilemektedir. O mesleğin itibarının kaybına neden olur. Bir mesleğin itibarının kaybolması da hem toplumu hem de ekonomiyi derinden etkileyecektir (Kutlu 2011,72).

Ülkemizde meslek etiği ile ilgili eski çalışmalara Ahilik teşkilatının çalışmaları örnek gösterilebilir. Ahilik Teşkilatı XII. YY(Yüz Yıl) da şimdiki Sanayi ve Ticaret Odalarının yapmış olduğu çalışmaları yerine getirmekteydi. Aynı meslekle uğraşanları biraraya getirmekteydi. Bu teşkilat, belirlemiş olduğu ilkelerde doğruluğu ve sadakati hep birinci planda tutmuştur. Teşkilatın kurucusu Ahi Evran meslektaşlar arasındaki rekabet kurallarının belirlenmesi gerektiğini, bunun için de meslek etiğinin gerekliliğini ortaya koymuştur (Sayın 2006,74-75). Dünyada ise ilk olarak meslek etiği ile ilgili çalışma yapılan alan hekimlik olmuştur. Hekimlikle ilgili meslek etiğine kaynaklık edecek And hazırlanmıştır (Özbek 2003,47-48).

Muhasebe meslek etiği; “meslek mensuplarının meslek faaliyetlerini yerine getirirken kanunlara uygun hareket ederek, toplumun değer yargılarını dikkate alıp güvenilir ve doğru bilgilerin sunulmasıdır” (Kısakürek ve Alpan 2010,217). Meslekte çalışan tüm bireyler etik kuralları iyice öğrenip ona göre hareket etmek zorundadırlar. Çünkü toplumun güvenini kazanmak için bireylerin üstüne düşen görevleri tam manasıyla ahlak kuralları çerçevesinde yerine getirmeleri gerekir (Akay 2002,79).

Ülkemizde muhasebecilerin uyması gereken kurallar SM, SMMM, YMM kanununda ve bunların çalışma usul ve esasları hakkındaki yönetmeliğinde belirtilmiştir (Özyürek 2012,127). 3568 sayılı kanunda belirtilen etik ilkelere uygun davranılmazsa etik olmayan davranışta bulunmuş sayılacağı ayrıca belirtilmiştir. Bu kanuna göre belirlenmiş olan etiksel ilkeler şunlardır” (Zeytin 2007,67-80):

- Dürüstlük, güvencirlik ve tarafsızlık,
- Tasdik işlemlerinde ve denetiminde bağımsızlık kuralı
- Denetim standartları ve muhasebe ilkeleri
- Denetim kamu yasağı
- Mesleki özen ve titizlik
- Sır saklama-gizlilik
- Haksız rekabet yasağı
- Mesleki yeterlilik ilkesi

18.10.2011 tarihinde resmi gazetede muhasebe mesleğinde uyulması zorunlu ahlakla ilgili kurallar açık açık belirlenmiştir. Bu kararda TÜRMOB'DAN (Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği) ruhsat alan bütün muhasebecilerin TMMOB (Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu) tarafından yayınlanan standartlara uyacakları ile ilgili hükümde yer almıştır. Ülkemizde muhasebecilerin çalışma esaslarına ilişkin çıkarılan yönetmelikte meslek etiği ile ilgili 7 tane standart belirtilmiştir. Bu standartlar: Mesleki unvan ve yeterlilik, Mesleki eğitim ve bilgi, Dürüstlük, güvenirlik ve tarafsızlık, Sır saklama, Sorumluluk, Bağımsızlık, Haksız rekabettir (Zeytin 2007,60-61).

Çoğu meslekte olduğu gibi muhasebe mesleğinde de bazı meslek mensupları etik kuralları kendilerinin önünde engel olarak görmektedirler. Tabi ki böyle bir yaklaşım doğru olarak kabul edilemez. Tam aksine etik kurallar bireyleri başarıya götüren kılavuz niteliği görmektedir. Etik kurallara uymamak belki bireylere kısa vadede faydalıymış gibi görünecektir. Fakat uzun vadede değerlendirildiğinde ise birey kendi çıkarlarını arzularken toplumdaki diğer bireylerin haklarına saygısızlık etmiş olacaktır. Bazı işyerleri etik kurallara uyulma derecesini hizmet kalitesini ölçmek içinde kullanmaktadırlar (İşgüden ve Çabuk 2006,66).

5. ARAŞTIRMAYA İLİŞKİN ULUSAL LİTERATÜR TARAMASI

Akay (2002), muhasebe mesleğinde etik isimli çalışmasında muhasebecilik faaliyetini üstlenen bireylerin sahip olması gereken ahlaki kuralların neler olduğu araştırılmıştır. TÜRMOB tarafından yapılan çalışmalara daha çok önem verilmeli ve devam edilmelidir. Kurallara uymayan meslek mensupları kesinlikle yaptırımlarla karşı karşıya kalmalıdır. Ortaya konulan ilkelerin meslek mensuplarına öğretilip uyulması sağlanmalıdır. Eğitim kurumlarında da mesleki etiğe ilişkin dersler konulmalı, öğrencilere meslek etiğinin önemi vurgulanmalıdır.

Çiftçi (2003), muhasebe mesleğinde meslek etiği adlı çalışmasında muhasebecilik mesleğinde oluşturulmuş olan meslek etiği kurallarını inceleyerek bu kuralların nasıl daha etkin olabileceği araştırmıştır. Ulusal ve

uluslararası yayınlanan meslek etiği kurallarını karşılaştırarak farklılıkları ortaya koymaya çalışmıştır. Ülkemizde etikle ilgili kuralları düzenleyen TÜRMOB'un daha fazla çalışma yapması gerekmektedir. Yayınlanan meslek etiği kurallarını daha anlaşılır bir biçimde yayınlaması gerekmektedir. Ayrıca eğitim programları düzenlenmeli üniversitelerde meslek etiği dersleri konulmalıdır.

Ergün ve Gül (2005), muhasebe mesleği etik kuralları ve bu kuralların meslek mensuplarının algılanışı adlı makale çalışmasında; ülkemizde ve diğer ülkelerde muhasebe mesleğine ilişkin oluşturulmuş etik ilkeler incelenerek Balıkesir ilinde faaliyet gösteren bağımsız meslek mensuplarının etikle ilgili düşüncelerinin neler olduğu ve bu konuda hangi bilgiye sahip olduklarını ortaya koymaya çalışmıştır. Yapılan çalışma neticesinde meslek mensuplarının etikle ilgili ilkeler hakkında çok fazla bilgiye sahip olmadıkları anlaşılmıştır. Oluşturulmuş olan ilkeleri yorumlama kısmında da çok büyük sıkıntılar yaşandığı ortaya çıkmıştır.

Aymankuy ve Sarıoğlan (2005), muhasebe meslek mensuplarının meslek etiğine yaklaşımları ve Balıkesir il merkezinde bir uygulama adlı çalışmasında Balıkesir ilinde çalışan muhasebecilerin meslek etiğine bakış açıları incelenmiştir. Balıkesir'deki muhasebeciler meslek etiği hakkında bilgi sahibi oldukları meslek etiği ile kendilerini geliştirmeye çalıştıkları ortaya çıkmıştır. Bunun dışın da yasalarda yer alan boşlukları meslek mensuplarının müşteri lehine kullandıkları görülmektedir. Böyle davranınca yapılan eylemler meslek etiğine uymamaktadır.

Akbaş, Çalışkan ve Özarslan (2009), muhasebe mesleğinde etik algısı ve etik dışı davranışlarla ilişkisi: işletme bölümü öğrencileri üzerine bir inceleme adlı çalışmada muhasebe meslek etiğinin önemini ortaya koyarak etik dışı davranışlar incelenmiştir. Yapılan anket çalışması neticesinde öğrencilerin demografik özelliklerinin etik dışı davranışları etkilediği ortaya çıkmıştır.

Kutlu (2011), muhasebe meslek mensupları ve çalışanlarının etik ikilemleri: Kars ve Erzurum İllerinde bir araştırma adlı makale çalışmasında muhasebe elemanlarının yaşamış oldukları etiksel çelişkileri analiz etmeye çalışmıştır. Yapılan anket çalışması neticesinde etiksel anlamda çelişkiye çok düştükleri anlaşılmıştır. Bu çelişki yaş, gelir, müşteriye kaybetme etmenlerine göre de farklılık göstermektedir.

Güney ve Çınar (2012), SMMM'lerin etik konusundaki düşüncelerini belirlemek amacıyla Erzurum ilinde anket çalışması yapmıştır. Analizler neticesinde muhasebe meslek mensuplarının etikle ilgili belirlenmiş olan ilkelerin önemini bilmedikleri ortaya çıkmıştır. SMMM'ler yapmış oldukları işlemlerde etik dışı davranışların olabileceğini düşünerek etik konusunda kurumlar tarafından eğitim verilmesi gerektiğini düşünmektedirler.

Hacıhasanoğlu (2013), çalışmasında Sakarya ilinde faaliyette bulunan muhasebe meslek mensuplarının muhasebe meslek etiğine ilişkin kararlarını incelemiştir. Analizler neticesinde de muhasebecilerin etiksel kararlara uygun davrandıkları ortaya çıkmıştır.

Akın ve Özdaşlı (2014), çalışmalarında muhasebe meslek mensupları ile meslek yüksekokulu öğrencilerinin etik konusundaki algıları belirlenmeye çalışılmıştır. Yapılan analizler sonucunda meslek yüksekokulu öğrencileri muhasebe meslek mensuplarına göre mesleği yerine getiren muhasebecilerin dürüstlük ve şeffaflık ilkelerine daha fazla ihlal ettiklerini düşünmektedirler.

Fidan ve Subaşı'nın (2014), yapmış olduğu çalışmada muhasebe meslek mensubu olmak isteyen stajyerlerin etik algıları anket yoluyla belirlenmeye çalışılmıştır. Stajyerler etik konusunda eğitim almadıklarını ifade etmişlerdir. Stajyer adaylara göre muhasebe meslek mensupları müşterilerini kaybetmemek için ve daha fazla para kazanmak için etik dışı davranışlara başvurmaktadırlar. Ayrıca bireylerin cinsiyeti ve eğitim seviyeleri etiksel algılarını etkilediği ortaya çıkmıştır.

Yılmaz ve arkadaşları (2015), Serbest Muhasebeci Mali müşavirlerin Mesleki Etik Algısı: Samsun örneği adlı çalışmalarında SMMM'lerin TÜRMOB tarafından belirlenmiş olan etikle ilgili yönetmelik hakkındaki görüşleri belirlenmeye çalışılmıştır. Bunun için Samsun ilinde anket uygulaması yapılmıştır. Yapılan analizler sonucunda SMMM'lerin kıdemleri etiksel anlamda ve bireylerin dürüstlüğü konusunda etkili olduğu ortaya çıkmıştır.

Dinç ve Tunçer (2015), çalışmalarını vergi müfettişlerinin muhasebe meslek mensuplarının etik ilkelere duyarlılığı ile ilgili düşüncelerini ortaya koymak amacıyla yapmıştır. Anket verileri analiz edildikten sonra vergi müfettişlerinin muhasebeciler hakkında olumsuz düşüncelere sahip oldukları ortaya çıkmıştır. Vergi müfettişleri muhasebecilerin yeterince dürüst ve tarafsız davranmadıklarını düşünmektedirler.

6. ARAŞTIRMANIN DİZAYNI

6.1. Araştırmanın Amacı

Muhasebe meslek elemanlarının yaptığı işlemler toplumun tamamını yakından ilgilendirmektedir. Böylesine önemli bir meslekte faaliyette bulunan bireyler bazen bilerek bazen de istemeden etik dışı davranışlarda bulunmaktadırlar. Çalışmamızda Göller Bölgesinde faaliyet gösteren meslek mensuplarının etik algılamaları ölçülerek, muhasebecileri etik dışı davranışlara yönlendiren faktörler belirlenmeye çalışılmıştır.

Bu amaca ulaşmak için çalışmada 17 alt hipotez belirlenmiş olup bu hipotezler çeşitli analizlere tabi tutularak araştırmanın bulguları kısmında değerlendirilmiştir.

6.2. Araştırmanın Yöntemi

Antalya, Burdur, Isparta illerinde faaliyet gösteren muhasebe meslek elemanlarının etik algılamalarını ölçmek ve onları etik dışı davranışlara yönlendiren etkenleri belirlemek için 311 meslek mensubu üzerine birincil veri toplama aracı olan anket yönteminden yararlanılmıştır. Elde edilen veriler SPSS programında analiz edilerek bulgular yorumlanmıştır.

6.3. Araştırmanın Evreni, Örnekleme ve Sınırlılıkları

Çalışma evrenimizi Göller Bölgesinde faaliyette bulunan Serbest Muhasebeci (SM), Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) ve Yeminli Mali Müşavirler oluşturmaktadır. Ancak bağımsız olarak çalışan meslek mensupları çalışma evrenimize girmektedir. İşletme bünyesinde çalışan muhasebeciler araştırma dışında bırakılmıştır. Üç ilde faaliyet gösteren toplam da SM 375, SMMM 2776, YMM 73 adet meslek mensubu bulunmaktadır (<http://www.turmob.org.tr/TurmobWeb/Istatistikler.aspx>, 20.08.2014). Bunların arasından tesadüfi olarak seçim yapılmıştır. Tesadüfi seçim neticesinde 311 adet meslek mensubuna ulaşıp anket uygulaması yapılmıştır. Bu 311 adet meslek mensubunun 152 tanesi Antalya' da 91 adedi Isparta ve 68 adedi Burdur'da faaliyet göstermektedir.

Araştırmamızda kullanılan anket, Mustafa Zeytin'in çalışmasında kullanmış olduğu anket olup, toplamda 65 adet önerme cümlesi bulunmaktadır. Anket formu likert ölçeğine göre hazırlanmıştır.

Çalışmamızın genel güvenilirliği 0,856 olarak hesaplanmıştır. Çalışmamızın güvenilirlik değeri yüksek bulunmuştur. Yani meslek mensupları anket sorularını cevaplarken anket formunda yer alan ifadeleri doğru anlamışlar ve yorumlamışlardır. Tutarlı bir ölçek kullanılmıştır (<http://yunus.hacettepe.edu.tr/~yurdugul/3/indir/Guvenirlik.pdf>, 20.08.2014).

$0,00 < a < 0,40$ ölçek güvenilir değildir.

$0,40 < a < 0,60$ ölçek düşük güvenilirliktedir.

$0,60 < a < 0,80$ ölçek oldukça güvenilirdir.

$0,80 < a < 1,00$ ölçek yüksek derecede güvenilirdir.

Aşağıdaki tabloda çalışmamızda kullanmış olduğumuz her bir alt boyutun güvenilirlik dereceleri gösterilmiştir.

Tablo 1: Güvenirlilik Dereceleri

ALT BOYUTLAR	n	ALPHA
Mesleğin Saygınlığının Etik Üzerindeki Etkisi	311	0,861
Meslek Mensubunun Meslek Etiği Davranışı	311	0,855
Diğer Meslek Mensuplarının Etik Davranışları	311	0,827
Etikle İlgili Düzenlemeler	311	0,849
Muhasebecilerin Yaptığı Kasıt Dışı Hatalar	311	0,841
Muhasebecilerin Yaptığı Kasti Hatalar	311	0,812
Müşteriyle Arkadaşlık ve Dostluk İlişkileri	311	0,905
Muhasebecilerin Müşteriyi Kaybetme Korkusu	311	0,874
Mevcut Vergi Sistemini Adil Görmemesi	311	0,867
Muhasebecilerin Müşteri Aleyhine Davranışları	311	0,887
Etik Dışı Davranışta Bulunmama	311	0,888

6.4. Verilerin İstatistiksel Analizi

Araştırmada elde edilen veriler SPSS (Statistical Package for Social Sciences) programı kullanılarak analiz edilmiştir. Yapılan anket çalışmasının sonuçlarının normal dağılım gösterip göstermediğini tespit etmek amacıyla One-Sample Kolmogorov-Smirnov Testi uygulanmış ve sonuçlar incelendiğinde verilerin normal dağılım göstermediği anlaşılmıştır. Bunun sonucunda niceliksel verilerin karşılaştırılmasında iki grup arasındaki farkı Mann Whitney-U, ikiden fazla grup durumunda parametrelerin gruplararası karşılaştırmalarında Kruskal Wallis H-Testi ve farklılığa neden olan grubun tespitinde Mann Whitney U testigibinanparametrik testler kullanılmıştır. Fakat sonuçlara baktığımızda sonuçlarda herhangi bir farklılık ortaya çıkmadığı için ve örneklem sayısının fazla olmasından dolayı normal dağılım göstermiş kabul edip verilerin karşılaştırılmasında iki grup arasındaki farkı t-testi, ikiden fazla grup durumunda parametrelerin gruplar arası karşılaştırmalarında Tek yönlü (Oneway) Anova testi ve farklılığa neden olan grubun tespitinde Scheffe testi kullanılmıştır.

Elde edilen bulgular %95 güven aralığında, %5 anlamlılık düzeyinde değerlendirilmiştir.

6.5. Araştırmanın Değişkenleri

Anket çalışmamızda yer alan 58 adet önerme cümlesine ait 11 adet alt değişken oluşturulmuştur. Bu alt boyutlar şunlardır:

- Mesleğin saygınlığının etik üzerindeki etkisi
- Meslek mensubunun meslek etiği davranışı
- Diğer meslek mensuplarının etik davranışları
- Etik ile ilgili düzenlemeler

- Muhasebecilerin yaptığı kasıt dışı hatalar
- Müsterileriyle arkadaşlık-dostluk ilişkileri
- Muhasebecilerin müşteriyi kaybetme korkusu
- Muhasebecilerin müşteri aleyhine davranışları
- Muhasebecilerin yaptığı kasti hatalar
- Mevcut vergi sistemini adil görmemesi
- Etik dışı davranışta bulunmama

6.6. Araştırma Sonuçları

Anket yoluyla elde ettiğimiz verilere ilişkin bulgular belirtilip yorumlama işlemi gerçekleştirilmiştir.

Tablo 2: Katılanların Tanımlayıcı Özelliklere Göre Dağılımı

Tablolar	Gruplar	Frekans(n)	Yüzde (%)
Cinsiyet	Erkek	162	52,1
	Kadın	149	47,9
	Toplam	311	100,0
Yaş	20-30 Yaş	83	26,7
	31-40 Yaş	99	31,8
	41-50 Yaş	95	30,5
	50 Yaş ve üzeri	34	10,9
	Toplam	311	100,0
Öğrenim Durumu	Lise	19	6,1
	Ön Lisans	39	12,5
	Lisans	210	67,5
	Yüksek Lisans	43	13,8
	Toplam	311	100,0
Mesleki unvan	Serbest Muhasebeci	65	20,9
	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir	239	76,8
	Yeminli Mali Müşavir	7	2,3
	Toplam	311	100,0

Mesleki Deneyim	1-5 Yıl	110	35,4
	6-10 Yıl	78	25,1
	11-15 Yıl	56	18,0
	16-20 Yıl	35	11,3
	21-25 Yıl	19	6,1
	25 Yıl ve üzeri	13	4,2
	Toplam	311	100,0
Faaliyet Gösterilen İl	Antalya	152	48,9
	Isparta	91	29,3
	Burdur	68	21,9
	Toplam	311	100,0

Tablo 2’de meslek mensuplarının demografik özelliklerine ilişkin analiz sonuçları yer almaktadır. Anket uygulanan bireylerin çoğunluğu erkeklerden oluşmaktadır(% 52,1).

Meslek mensuplarının % 67,5 i lisans mezunu olarak karşımıza çıkmaktadır. Çalışmamıza katkı sağlayan muhasebecilerin büyük kısmının SMMM olarak görev yapmaktadır(%76,8).Yapılan anket çalışmasının yaklaşık % 49 u Antalya’daki muhasebecilere uygulanmıştır. Anket sonuçları mesleki deneyim açısından değerlendirildiğinde ise büyük kısmının (%35,4) 1-5 yıllık muhasebeci oldukları görülmektedir.

Tablo 3: Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Etiği Boyutları Ortalaması

One-SampleStatistics

	N	Ort	Ss	Min.	Max.
Mesleğin Saygınlığının Etik Üzerindeki Etkisi	311	3,840	0,778	1,000	5,000
Meslek Mensubunun Meslek Etiği Davranışı	311	2,950	0,746	1,000	5,000
Diğer Meslek Mensuplarının Etik Davranışları	311	3,827	0,862	1,000	5,000
Etikle İlgili Düzenlemeler	311	3,349	0,931	1,000	5,000
Muhasebecilerin Yaptığı Kasıt Dışı Hatalar	311	3,964	1,041	1,000	5,000
Muhasebecilerin Yaptığı Kasti Hatalar	311	1,900	1,027	1,000	5,000
Müşteriyile Arkadaşlık ve Dostluk İlişkileri	311	1,990	1,141	1,000	5,000
Muhasebecilerin Müşteriyi Kaybetme Korkusu	311	1,912	1,114	1,000	5,000
Mevcut Vergi Sistemini Adil Görmemesi	311	2,814	1,132	1,000	5,000
Muhasebecilerin Müşteri Aleyhine Davranışları	311	2,073	1,078	1,000	5,000
Etik Dışı Davranışta Bulunmama	311	3,873	1,050	1,000	5,000

Anket çalışmamızda 11 tane alt değişken belirlenmiştir. Bu alt boyutlara ait ortalamalar ve standart sapmaları yukarıdaki tabloda gösterilmiştir. Alt boyutlara onesample t testi uygulanmıştır. Anket çalışmamızda kullanılan 5'li Likert ölçeğine göre 3,41'den fazla ortalama değer beklentisi bulunmaktadır.

Tablo 4: Anket Seçeneklerinin Puan Aralığı

Seçenekler	Kesinlikle Katılmıyorum	Kısmen Katılmıyorum	Bilğim Yok	Kısmen Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
Dereceler	1	2	3	4	5
Puan Aralığı	1.00-1.80	1.81-2.60	2.61-3.40	3.41-4.20	4.21-5.00

Yukarıdaki tabloda aralıkların belirlenmesinde sınır katsayısı, alan sayısının derece sayısına bölünmesiyle bulunmuştur.

$$\text{Sınır Sayısı} = \frac{\text{Alan Sayısı}}{\text{Derece Sayısı}} = \frac{4}{5} = 0,80$$

Daha sonra bulunan sınır katsayısı derecelerin puan aralıklarına eklenmiştir. Dolayısıyla ideal nokta 4. derecedeki puan aralığından başlamaktadır (Taşkın 2003, 171).

Araştırmaya katılanların "Mesleğin Saygınlığının Etik Üzerindeki Etkisi" ile ilgili sorulara olumlu cevap vermeleri beklenen bir sonuçtur. Anket sonuçları incelendiğinde mesleğin saygınlığı ile ilgili sorulara verdikleri cevapların ortalama değeri yüksek bulunmuştur. Yani ankete katılan bireylerin çoğunluğu mesleğin saygın bir meslek olduğu görüşüne katılmaktadır. Bu nedenle H_2 = Muhasebe meslek mensuplarına göre, muhasebe mesleği saygın bir meslektir hipotezi reddedilememiştir.

Meslek mensupların faaliyetlerini yerine getirirken bireysel anlamda meslek etiği davranışını benimsedikleri düşüncesinin hâkim olması beklenebilir. Fakat muhasebecilerin bireysel anlamda her zaman etik davranışlar sergilemedikleri sonucu ortaya çıkmaktadır. Meslek mensubunun meslek etiğine ilişkin verilen cevaplarının beklenen değer altında kaldığı anlaşılmaktadır. Dolayısıyla H_1 =Muhasebe meslek mensuplarına göre, kendileri meslek etiğine uygun davranışta bulunmaktadır hipotezi reddedilmiştir.

Bireylerin, diğer meslek mensuplarının etik davranışları ile ilgili düşüncelerini ortaya koymak amacıyla sorulmuş olan soruların ortalama değeri yüksek çıkmıştır (3,827±0,862). Yani meslek mensupları, diğer meslektaşlarının etik dışı davranışlar sergiledikleri kanısına varmaktadırlar. Ortalama değer beklenen değer üstünde çıktığı için H_3 = Muhasebe meslek

mensuplarına göre, meslektaşları etik dışı davranışlarda bulunmaktadırlar hipotezi reddedilememiştir.

Araştırma sonuçlarına göre, meslek mensuplarını etik dışı davranışlardan alıkoyacak düzeyde yasal düzenlemenin yapılmadığı anlaşılmaktadır. Devletin muhasebecilik mesleği ile ilgili daha fazla yasal düzenleme yapması gerekmektedir. Belirlemiş olduğumuz $H_4 =$ Muhasebe meslek mensuplarına göre, yapılan yasal düzenlemeler yeterlidir hipotezi bu yüzden reddedilmiştir.

Meslek mensuplarının faaliyetlerini yerine getirirken kasıt dışı hata yapmadıkları ortaya çıkmaktadır ($3,964 \pm 1,041$). Anket çalışmasına katılanların büyük kısmı istemeden de olsa hata yapmadıklarını düşünmektedirler. Bu yüzden $H_5 =$ Muhasebe meslek mensupları, kasıt dışı hataları çok az yaptıkları görüşündedirler hipotezini reddedilememiştir.

Muhasebe mesleğini icra eden bireyler çalışırken "kasti hatalar" yapmadıklarını düşünmektedirler ($1,900 \pm 1,027$). Bu sonuçlara göre $H_6 =$ Muhasebe meslek mensuplarına göre, meslek mensupları (isteyerek) kasti hata yapmaktadırlar hipotezi reddedilmiştir.

Çoğu muhasebeci kendisinin müşterileriyle arkadaşlık ve dostluk ilişkilerinin olmadığını, olsa bile bu arkadaşlığın ve dostluğun yapacağı işleri etkilemediğini düşünmektedir. Ortalamanın 3,41 den az olmasından dolayı $H_7 =$ Muhasebe meslek mensuplarına göre, meslek mensupları, arkadaşlık-dostluk gibi ilişkilere bağlı olarak etik dışı davranışta bulunmakta, hata yapmaktadırlar hipotezi reddedilmiştir.

Meslek mensuplarının müşteriye kaybetme korkusundan dolayı müşteri lehine etik dışı davranışta bulunmadıklarından dolayı ($1,912 \pm 1,114$) $H_8 =$ Muhasebe meslek mensupları, müşteri kaybetme korkusundan dolayı etik dışı davranışta bulunmaktadırlar hipotezi reddedilmiştir.

Meslek mensuplarının vermiş oldukları cevaplardan, yapmış oldukları etik dışı davranışların vergi sistemi ile alakalı olmadığı anlaşılmaktadır ($2,814 \pm 1,132$). Bu yüzden $H_9 =$ Muhasebe meslek mensuplarına göre, meslek mensupları vergi sistemini adil görmeme nedeniyle etik dışı davranışlarda bulunmaktadırlar hipotezi reddedilmiştir.

Muhasebeciler, diğer meslektaşlarının muhasebe işlemlerini yürütürken müşterileri aleyhine davranışlar sergilediklerini düşünmektedirler. Buda etik bir davranış olarak kabul edilmemektedir ve aynı zamanda suç sayılmaktadır. Belirlemiş olduğumuz $H_{10} =$ Meslek mensupları müşterileri aleyhine etik dışı davranışlarda bulunmamaktadırlar hipotezi reddedilmiştir.

Muhasebecilik mesleğinin en büyük problemlerinden bir tanesi de meslekle ilgili yasaların ve mevzuatın karışık olmasıdır. Çıkarılan yasaların sü-

rekli olarak değiştirilmesi meslek mensuplarının çıkarılan yasaları takip etmesini zorlaştırıyor. Bu nedenle yapmış oldukları işlemlerde hatalar ve yanlışlıklar ortaya çıkıyor. Meslek mensuplarının vermiş oldukları cevaplardan bu sonuçlar çıktığı için H_{11} Muhasebe meslek mensuplarına göre yasaların ve mevzuatın sürekli değişmesi meslek mensuplarını hata ve etik dışı davranışlara yönlendirmektedir hipotezi reddedilememiştir.

Tablo 5: Meslek Mensuplarının Etik Sorumluluklarının Faaliyet Gösterilen İle, Mesleki Ünvana ve Cinsiyete Göre Ortalamaları

	Meslek Mensuplarının Etik Sorumluluklarının Faaliyet Gösterilen İle Göre Ortalamaları						Meslek Mensuplarının Etik Sorumluluklarının Mesleki Ünvana Göre Ortalamaları						Meslek Mensuplarının Etik Sorumluluklarının Cinsiyete Göre Ortalamaları					
	Grup	N	Ort	Ss	F	P	Fark	Grup	N	Ort	Ss	F	P	Grup	Ort	Ss	T	P
1	Antalya	152	3,946	0,662	7,496	0,001	1>3 2>3	SM	65	3,785	0,672	0,623	0,537	Erkek	3,759	0,789	-1,914	0,057
	Isparta	91	3,898	0,805				SMMM	239	3,847	0,808			Kadın	3,928	0,758		
	Burdur	68	3,526	0,900				YMM	7	4,119	0,647							
2	Antalya	152	2,990	0,725	1,256	0,286	1>3 2>3	SM	65	3,200	0,728	4,749	0,009	Erkek	3,017	0,783	1,638	0,102
	Isparta	91	2,846	0,724				SMMM	239	2,882	0,740			Kadın	2,878	0,700		
	Burdur	68	3,000	0,817				YMM	7	2,952	0,731							
3	Antalya	152	3,851	0,843	1,059	0,348	1>3 2>3	SM	65	3,887	0,758	0,368	0,693	Erkek	3,887	0,800	1,268	0,206
	Isparta	91	3,886	0,884				SMMM	239	3,806	0,894			Kadın	3,763	0,923		
	Burdur	68	3,696	0,875				YMM	7	4,000	0,694							
4	Antalya	152	3,544	0,784	15,194	0,000	1>3 2>3	SM	65	3,492	0,902	1,334	0,265	Erkek	3,309	0,939	-0,805	0,421
	Isparta	91	3,408	0,956				SMMM	239	3,303	0,938			Kadın	3,394	0,923		
	Burdur	68	2,835	1,018				YMM	7	3,607	0,876							
5	Antalya	152	2,955	1,004	1,020	0,362	1>3 2>3	SM	65	2,852	1,043	0,535	0,586	Erkek	3,073	1,021	1,929	0,055
	Isparta	91	2,872	1,003				SMMM	239	2,990	1,051			Kadın	2,846	1,053		
	Burdur	68	3,109	1,167				YMM	7	3,129	0,650							
6	Antalya	152	1,795	0,934	4,788	0,009	3>1 3>2	SM	65	1,858	0,889	0,576	0,563	Erkek	1,965	1,036	1,171	0,243
	Isparta	91	1,823	1,031				SMMM	239	1,922	1,068			Kadın	1,829	1,017		
	Burdur	68	2,236	1,158				YMM	7	1,524	0,795							
7	Antalya	152	1,850	1,010	3,189	0,043	3>1	SM	65	2,139	1,222	0,794	0,453	Erkek	2,095	1,170	1,694	0,091
	Isparta	91	2,018	1,194				SMMM	239	1,956	1,123			Kadın	1,876	1,102		
	Burdur	68	2,265	1,301				YMM	7	1,762	0,995							
8	Antalya	152	1,764	0,961	3,277	0,039	3>1	SM	65	1,867	0,993	0,144	0,866	Erkek	1,969	1,146	0,941	0,348
	Isparta	91	1,969	1,179				SMMM	239	1,929	1,149			Kadın	1,850	1,079		
	Burdur	68	2,167	1,295				YMM	7	1,762	1,101							
9	Antalya	152	2,693	1,096	1,806	0,166	3>1	SM	65	2,830	1,124	1,168	0,312	Erkek	2,871	1,142	0,919	0,359
	Isparta	91	2,897	1,194				SMMM	239	2,792	1,140			Kadın	2,753	1,121		
	Burdur	68	2,974	1,114				YMM	7	3,452	0,855							
10	Antalya	152	1,963	0,996	1,985	0,139	3>1	SM	65	2,149	0,885	0,450	0,638	Erkek	2,122	1,136	0,837	0,403
	Isparta	91	2,110	1,094				SMMM	239	2,061	1,131			Kadın	2,020	1,013		
	Burdur	68	2,269	1,209				YMM	7	1,771	0,875							
11	Antalya	152	3,985	0,973	1,725	0,180	3>1	SM	65	3,623	1,111	2,803	0,062	Erkek	3,742	1,079	-2,298	0,022
	Isparta	91	3,755	1,096				SMMM	239	3,928	1,033			Kadın	4,015	1,003		
	Burdur	68	3,779	1,140				YMM	7	4,310	0,683							

1 Mesleğin saygınlığının etik üzerindeki etkisi	7 Müşteriyle arkadaşlık ve dostluk ilişkileri
2 Meslek mensubunun meslek etiği davranışı	8 Muhasebecilerin müşteriye kaybetme korkusu
3 Diğer meslek mensuplarının etik davranışları	9 Mevcut vergi sistemini adil görmemesi
4 Etik ile ilgili düzenlemeler	10 Muhasebecilerin müşteri aleyhine davranışları
5 Muhasebecilerin yaptığı kasti hatalar	11 Etik dışı davranışta bulunmama dışı hatalar
6 Muhasebecilerin yaptığı kasti hatalar	

Tablo 5' de meslek mensuplarının etik sorumluluklarının faaliyet gösterdikleri illere göre ortalamaları yer almaktadır.

Araştırmaya katılanların “mesleğin saygınlığının etik üzerindeki etkisi (F=7,496; p=0,001<0.05), etik ile ilgili düzenlemeler (F=15,194; p=0,000<0.05), muhasebecilerin yaptığı kasti hatalar (F=4,788; p=0,009<0.05), müşteriyle arkadaşlık ve dostluk ilişkileri (F=3,189; p=0,043<0.05), müşteriye kaybetme korkusu(F=3,277; p=0,039<0.05) alt değişkenlerine ilişkin puan ortalamalarının faaliyet gösterilen il değişkenine göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla yapılan tek yönlü varyans analizi (Anova) sonucunda grup ortalamaları arasındaki fark istatistiksel açıdan anlamlı bulunmuştur. Farklılıkların kaynaklarını belirlemek amacıyla tamamlayıcı post-hoc analizi yapılmıştır. Üç ilde de faaliyet de bulunan meslek mensupları, mesleklerinin saygın bir meslek olduğunu ve mesleklerini icra ederken kasti hata yapmadıklarını düşünmektedirler. Araştırma sonuçlarına göre, meslek mensuplarının müşterileriyle kurmuş olduğu arkadaşlık ve dostluk ilişkilerinin yapmış olduğu işlemlere etki etmediği ve müşterilerini kaybetmemek için etik dışı davranışlara başvurmadıkları ortaya çıkmaktadır. Antalya ve Isparta'da faaliyet gösteren muhasebecilerin Burdur'daki muhasebecilere göre etik alanında yapılan düzenlemelerin yeterli olduğu kanısında oldukları ortaya çıkmıştır.

Bu beş alt değişken dışında kalan alt değişkenlerle meslek mensubunun çalıştığı yer arasında anlamlı bir fark olup olmadığını ortaya koymak amacıyla tek yönlü varyans analizi uygulanmış olup, grup ortalaması arasındaki fark istatistiksel açıdan anlamlı bulunmadığından dolayı (p>0.05) $H_{12} =$ Muhasebe meslek mensuplarının faaliyet gösterdikleri illerle hata ve etik dışı davranışa yönlendiren nedenler arasında anlamlı bir farklılaşma vardır hipotezi bu alt boyutlar bakımından reddedilemezken geriye kalan meslek

mensubunun meslek etiği davranışı, diğer meslek mensuplarının etik davranışları, muhasebecilerin yaptığı kasıt dışı hatalar, mevcut vergi sistemini adil görmemesi, muhasebecilerin müşteri aleyhine davranışları ve etik dışı davranışta bulunmama faktörleri bakımında anlamlı bulunmamış, hipotez reddedilmiştir.

Tablo 5’de meslek mensuplarının etik sorumluluklarının mesleki unvana göre ortalamaları yer almaktadır. Araştırmaya katılanların meslek mensubunun meslek etiği davranışı puan ortalamalarının mesleki unvan değişkenine göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla yapılan tek yönlü varyans analizi (Anova) sonucunda grup ortalamaları arasındaki fark istatistiksel açıdan anlamlı bulunmuştur ($F=4,749$; $p=0,009<0,05$). Farklılıkların kaynaklarını belirlemek amacıyla tamamlayıcı post-hoc analizi yapılmıştır. Meslek mensuplarının unvanları muhasebecilerin meslek etiği davranışları üzerinde etkili olmaktadır. SM lerin diğer SMMM ve YMM e göre etik değerlere daha bağlı olduklarını ortaya çıkarmaktadır.

Araştırmaya katılanların diğer alt değişkenlerinin puan ortalamalarının mesleki unvan değişkenine göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla yapılan tek yönlü varyans analizi (Anova) sonucunda grup ortalamaları arasındaki fark istatistiksel açıdan anlamlı bulunmamıştır ($p>0,05$). Meslek mensuplarının unvanları bu alt boyutları üzerinde herhangi bir etkiye sahip olmadığı anlaşılmaktadır. O halde; H_{14} Muhasebe meslek mensuplarının unvanlarıyla hata ve etik dışı davranışlara yönlendiren faktörler arasında anlamlı bir farklılaşma vardır hipotezi meslek mensubunun meslek etiği davranışı faktörü açısından reddedilemezken diğer faktörler açısından reddedilmiştir.

Tablo 5’de meslek mensuplarının etik sorumluluklarının cinsiyete göre ortalamaları yer almaktadır. Araştırmaya katılanların etik dışı davranışta bulunmama puan ortalamalarının cinsiyet değişkenine göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla yapılan t-testi sonucunda grup ortalamaları arasındaki fark istatistiksel açıdan anlamlı bulunmuştur ($t=-2,298$; $p=0,022<0,05$). Meslek mensubunun cinsiyeti bireyin etik dışı davranışta bulunmalarına etki ettiği anlaşılmaktadır. Kadınların etik dışı davranışta bulunmama puanları ($x=4,015$), erkeklerin etik dışı davranışta bulunmama puanlarından ($x=3,742$) yüksek bulunmuştur. Erkeklerin kadınlara göre daha fazla etik dışı davranışlara başvurdukları görülmektedir.

Etik sorumluluklar dışında geri kalan alt değişkenlerin puan ortalamalarının cinsiyet değişkenine göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla yapılan t-testi sonucunda grup ortalamaları arasındaki fark istatistiksel açıdan anlamlı bulunmamıştır ($p>0,05$). Muhasebecilerin

cinsiyetinin belirlenmiş olan bu değişkenler üzerinde herhangi bir etkisinin olmadığı ortaya çıkmaktadır. Böylece $H_{17} =$ Muhasebe meslek mensuplarının cinsiyetiyle hata ve etik dışı davranışa yönlendiren faktörlerle anlamlı bir farklılaşma vardır hipotezi etik dışı davranışta bulunmama faktörü açısından reddedilemezken diğer faktörler açısından belirlenmiş olan hipotez reddedilmiştir.

Tablo 6: Meslek Mensuplarının Etik Sorumluluklarının Öğrenim Durumuna Göre, Yaşa Göre ve Mesleki Deneyimlerine Göre Ortalamaları

	Meslek Mensuplarının Etik Sorumluluklarının Öğrenim Durumuna Göre Ortalamaları					Meslek Mensuplarının Etik Sorumluluklarının Yaşa Göre Ortalamaları					Meslek Mensuplarının Etik Sorumluluklarının Mesleki Deneyimlerine Göre Ortalamaları				
	Grup	Ort	Ss	F	P	Grup	Ort	Ss	F	p	Grup	Ort	Ss	F	p
1.	Lise	3,754	0,621	0,794	0,498	20-30 Yaş	3,902	0,594	1,214	0,305	1-5 Yıl	3,847	0,629	0,100	0,992
	Ön Lisans	3,821	0,795			31-40 Yaş	3,740	0,788			6-10 Yıl	3,852	0,760		
	Lisans	3,818	0,787			41-50 Yaş	3,832	0,875			11-15 Yıl	3,805	0,854		
	Yüksek Lisans	4,006	0,784			50 ve üzeri	4,002	0,844			16-20 Yıl	3,815	1,035		
						25 Yıl ve üzeri	3,962	0,974			21-25 Yıl	3,819	0,807		
2.	Lise	3,140	0,748	1,423	0,236	20-30 Yaş	2,986	0,739	2,241	0,084	1-5 Yıl	3,026	0,741	1,267	0,278
	Ön Lisans	3,111	0,735			31-40 Yaş	3,040	0,724			6-10 Yıl	2,868	0,731		
	Lisans	2,926	0,728			41-50 Yaş	2,790	0,756			11-15 Yıl	2,833	0,593		
	Yüksek Lisans	2,837	0,827			50 ve üzeri	3,049	0,757			16-20 Yıl	2,895	0,835		
						25 Yıl ve üzeri	3,231	0,854			21-25 Yıl	3,105	0,950		
3.	Lise	3,842	0,765	1,347	0,259	20-30 Yaş	3,912	0,712	3,307	0,021	1-5 Yıl	3,824	0,843	1,802	0,112
	Ön Lisans	3,795	0,716			31-40 Yaş	3,741	0,927			6-10 Yıl	3,684	0,879		
	Lisans	3,783	0,896			41-50 Yaş	3,712	0,922			11-15 Yıl	3,869	0,838		
	Yüksek Lisans	4,070	0,841			50 ve üzeri	4,196	0,730			16-20 Yıl	3,743	0,940		
						25 Yıl ve üzeri	4,231	0,774			21-25 Yıl	4,193	0,780		
4.	Lise	3,316	1,047	1,091	0,353	20-30 Yaş	3,578	0,873	3,161	0,025	1-5 Yıl	3,471	0,858	1,854	0,102
	Ön Lisans	3,494	0,802			31-40 Yaş	3,316	0,920			6-10 Yıl	3,305	0,960		
	Lisans	3,291	0,931			41-50 Yaş	3,160	0,931			11-15 Yıl	3,080	0,949		
	Yüksek Lisans	3,521	0,981			50 ve üzeri	3,419	1,011			16-20 Yıl	3,276	0,910		
						25 Yıl ve üzeri	3,592	0,973			21-25 Yıl	3,592	0,973		
5.	Lise	2,826	1,086	0,717	0,543	20-30 Yaş	3,048	1,079	0,859	0,254	1-5 Yıl	2,930	1,071	0,688	0,633
	Ön Lisans	2,792	1,088			31-40 Yaş	2,920	0,995			6-10 Yıl	2,889	0,965		
	Lisans	2,982	1,064			41-50 Yaş	2,942	1,031			11-15 Yıl	2,891	1,065		
	Yüksek Lisans	3,097	0,856			50 ve üzeri	2,953	1,140			16-20 Yıl	3,157	1,067		
						25 Yıl ve üzeri	3,158	1,025			21-25 Yıl	3,158	1,025		
6.	Lise	1,830	0,959	0,776	0,508	20-30 Yaş	1,886	1,033	1,752	0,156	1-5 Yıl	1,912	1,048	0,970	0,436
	Ön Lisans	1,960	0,968			31-40 Yaş	2,079	1,144			6-10 Yıl	2,048	1,087		
	Lisans	1,938	1,065			41-50 Yaş	1,791	0,927			11-15 Yıl	1,847	0,983		
	Yüksek Lisans	1,688	0,918			50 ve üzeri	1,712	0,872			16-20 Yıl	1,622	0,944		
						25 Yıl ve üzeri	1,735	0,990			21-25 Yıl	2,001	0,941		
7.	Lise	1,965	1,082	1,642	0,180	20-30 Yaş	2,000	1,200	1,120	0,341	1-5 Yıl	1,971	1,200	0,792	0,556
	Ön Lisans	2,368	1,357			31-40 Yaş	2,143	1,256			6-10 Yıl	2,154	1,174		
	Lisans	1,933	1,104			41-50 Yaş	1,877	0,994			11-15 Yıl	1,893	1,079		
	Yüksek Lisans	1,938	1,111			50 ve üzeri	1,833	1,016			16-20 Yıl	1,752	0,961		
						25 Yıl ve üzeri	1,974	1,258			21-25 Yıl	2,158	1,085		
8.	Lise	1,807	1,062	0,298	0,827	20-30 Yaş	1,884	1,147	2,410	0,067	1-5 Yıl	1,889	1,101	2,072	0,069
	Ön Lisans	2,060	1,144			31-40 Yaş	2,133	1,205			6-10 Yıl	2,158	1,226		
	Lisans	1,896	1,134			41-50 Yaş	1,814	1,029			11-15 Yıl	1,744	1,011		
	Yüksek Lisans	1,903	1,033			50 ve üzeri	1,613	0,896			16-20 Yıl	1,695	1,040		
						25 Yıl ve üzeri	1,462	0,788			21-25 Yıl	2,237	1,154		
										25 Yıl ve üzeri	1,462	0,788			

9.	Lise	3,009	1,105	0,770	0,511	20-30 Yaş	2,788	1,242	2,479	0,061	1-5 Yıl	2,775	1,181	2,771	0,018
	Ön Lisans	2,872	1,097			31-40 Yaş	3,010	1,103			6-10 Yıl	3,092	1,095		
	Lisans	2,751	1,139			41-50 Yaş	2,586	1,053			11-15 Yıl	2,561	1,004		
	Yüksek Lisans	2,986	1,148			50 ve üzeri	2,946	1,073			16-20 Yıl	2,486	1,091		
											21-25 Yıl	2,895	1,276		
25 Yıl ve üzeri				3,340	0,936										
10.	Lise	1,979	0,916	1,038	0,376	20-30 Yaş	2,101	1,104	1,845	0,139	1-5 Yıl	2,066	1,091	0,935	0,459
	Ön Lisans	2,354	1,136			31-40 Yaş	2,239	1,131			6-10 Yıl	2,245	1,077		
	Lisans	2,042	1,085			41-50 Yaş	1,974	1,025			11-15 Yıl	1,917	1,074		
	Yüksek Lisans	2,009	1,050			50 ve üzeri	1,794	0,949			16-20 Yıl	2,011	1,020		
											21-25 Yıl	2,200	1,151		
25 Yıl ve üzeri				1,754	1,037										
11.	Lise	3,640	1,107	1,276	0,283	20-30 Yaş	3,819	1,053	0,591	0,622	1-5 Yıl	3,975	0,974	0,836	0,525
	Ön Lisans	3,868	0,999			31-40 Yaş	3,796	1,067			6-10 Yıl	3,703	1,085		
	Lisans	3,841	1,074			41-50 Yaş	3,970	1,052			11-15 Yıl	3,941	1,070		
	Yüksek Lisans	4,136	0,935			50 ve üzeri	3,956	1,006			16-20 Yıl	3,957	1,020		
											21-25 Yıl	3,711	1,214		
25 Yıl ve üzeri				3,744	1,247										

Tablo 6'da meslek mensuplarının etik sorumluluklarının mesleki deneyimlerine göre ortalamaları görülmektedir. Araştırmaya katılanların mevcut vergi sistemini adil görmeme puan ortalamalarının mesleki deneyim değişkenine göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla yapılan tek yönlü varyans analizi (Anova) sonucunda grup ortalamaları arasındaki fark istatistiksel açıdan anlamlı bulunmuştur ($F=2,771$; $p=0,018<0.05$). Farklılıkların kaynaklarını belirlemek amacıyla tamamlayıcı post-hoc analizi yapılmıştır. Meslek mensuplarının deneyimleri mevcut vergi sistemini adil görmeme üzerinde etkili olmaktadır. Yani meslek mensuplarının meslekte faaliyette bulunduğu yıl mevcut vergi sistemini değerlendirmede etkili olmaktadır. Geriye kalan alt değişkenlere ilişkin puan ortalamalarının mesleki deneyim değişkenine göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla yapılan tek yönlü varyans analizi (Anova) sonucunda grup ortalamaları arasındaki fark istatistiksel açıdan anlamlı bulunmamıştır ($p>0.05$). Meslek mensuplarının deneyimlerinin bu değişkenler üzerinde herhangi bir etkisinin olmadığı ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla $H_{13=}$ Meslek mensuplarının mesleki deneyimi ile hata ve etik dışı davranışlara yönlendiren faktörler arasında anlamlı bir farklılaşma vardır hipotezi mevcut vergi sistemini adil görmeme açısından reddedilemezken, diğer değişkenler açısından da reddedilmiştir.

Tablo 6'da meslek mensuplarının etik sorumluluklarının yaşa göre ortalamaları yer almaktadır. Araştırmaya katılanların diğer meslek mensuplarının etik davranışları ($F=3,307$; $p=0,021<0.05$) ve etik ile ilgili düzenlemelere ($F=3,161$; $p=0,025<0.05$) ilişkin puan ortalamalarının yaş değişkenine göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla yapılan tek yönlü varyans analizi (Anova) sonucunda grup ortalamaları arasındaki fark istatistiksel açıdan anlamlı bulunmuştur. Farklılıkların kaynaklarını belirlemek amacıyla tamamlayıcı post-hoc analizi yapılmıştır. Anket çalışmamıza katılan meslek mensuplarının yaşına göre diğer meslek mensuplarının etik davranışları hakkındaki düşünceleri farklılık göstermektedir.

Muhasebecilerin yaş seviyesi kendilerinin meslek etiği ile ilgili düzenlemeler hakkındaki düşüncelerini etkilediği görülmektedir. Geriye kalan alt değişkenlerin puan ortalamalarının yaş değişkenine göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğinin tespiti için tek yönlü varyans analizi uygulanmış ve fark istatistiksel açıdan anlamlı bulunmamıştır ($p>0.05$). Yaş faktörünün bu alt boyutların üzerinde etiksel açıdan herhangi bir etkisinin olmadığı ortaya çıkmıştır. H_{15} Muhasebe meslek mensuplarının yaşı ile hata ve etik dışı davranışa yönlendiren nedenler arasında anlamlı bir farklılaşma vardır hipotezi diğer meslek mensuplarının etik davranışları ve düzenlemeler faktörleri açısından reddedilemezken geriye kalan dokuz faktör açısından reddedilmiştir.

Tablo 6'da meslek mensuplarının etik sorumluluklarının öğrenim durumuna göre ortalamaları yer almaktadır. Araştırmaya katılanların belirlenmiş olan alt değişkenlere ilişkin puan ortalamaları ile öğrenim durumu arasında anlamlı bir farklılık olup olmadığını belirlemek amacıyla yapılan tek yönlü varyans analizi (Anova) sonucunda grup ortalamaları arasındaki fark istatistiksel açıdan anlamlı bulunmamıştır ($p>0.05$). Araştırmaya katılanların eğitim seviyelerinin belirlemiş olduğumuz alt boyutlar ve etik dışı davranışlar üzerinde herhangi bir etkisinin olmadığı görülmektedir. O halde H_{16} = Muhasebe meslek mensuplarının eğitimleri ile hata ve etik dışı davranışlara yönlendiren nedenler arasında anlamlı bir ilişki bulunmuştur hipotezi reddedilmiştir.

7. SONUÇ

Yapılan araştırma sonuçlarına göre, Antalya, Burdur ve Isparta'da faaliyette bulunan muhasebe meslek mensupları yapmış oldukları mesleklerinin saygın bir meslek olduğunu düşünmektedirler. Bireylerin muhasebecilik mesleğini saygın bir meslek olarak görmeleri yapmış oldukları çalışmalarını da etkileyecektir. Muhasebecilerin böyle bir saygın mesleğin toplumdaki itibarını düşürmemek için mesleki etik ilkeler çerçevesinde hareket etmeleri beklenmektedir. Ancak araştırmanın elde edilen sonuçlara göre, meslek mensupları hem kendilerinin hem de diğer meslektaşlarının zaman zaman etik dışı davranışlar sergilediklerini düşünmektedirler. Bu etik dışı davranışlara kasıtlı olarak başvurmadığı ifade etmektedir. Her ne kadar kasıt dışı da olsa yasalara uymamak bir suç kabul edilmektedir. Bu yüzden muhasebeciler işlemleri gerçekleştirirken, değişiklikleri takip edip yasalar çerçevesinde hareket etmek zorundadırlar. Aksi davranış yasal yaptırımları gerektirecektir.

Bu üç ilde faaliyet gösteren muhasebecilerin eğitim seviyeleri ve yaşları meslek etiğine ilişkin tutumlarını çok fazla etkilemediği gözlemlenmekte-

dir. Fakat bireylerin cinsiyeti etik dışı davranışlarda etkili olmaktadır. Kadın muhasebeciler erkek muhasebecilere göre daha fazla etik ilkelere bağlı kalmaktadırlar. Erkek muhasebecilerinde bu tutumlarını değiştirerek belirlenmiş olan etik ilkelere göre hareket etmeleri gerekmektedir. SM lerin SMMM ve YMM lere göre mesleki etik ilkelere daha bağlı oldukları görülmektedir.

Gündelik hayatta bazen muhasebecilerin müşterileriyle çok sıkı ilişkiler içerisinde oldukları görülmektedir. Bu durum diğer bireylerin akıllarında, müşterileri aleyhinde davranışlar sergiledikleri düşüncesini ortaya çıkarabilmektedir. Fakat meslek mensupları arkadaşlık ve dostluk ilişkilerinin yaptığı işleri kesinlikle etkilemediğini düşünmektedirler. Bu müşterilerini kaybetmemek için etik dışı davranışlara başvurma yollarına gitmediklerini belirtmektedirler. Muhasebecilerin buna fırsat verecek davranışlardan uzak durmaları gerekmektedir. Muhasebeciler etik dışı davranışları toplum nazarında bütün meslek mensuplarının değerini düşüreceğini idrak ederek, belirlenmiş olan etik ilkelere bağlı kalarak yükümlülüklerini yerine getirmeleri gerekmektedir.

KAYNAKÇA

Akay, H. 2003. "Muhasebe Mesleğinde Etik", Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt:8, Sayı:17: 77-92.

Yılmaz, E. ve Yıldırım, S. 2015. "Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Mesleki Etik Algısı:Samsun Örneği", Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:65: 27-42.

Akın, O. ve Özdaşlı, K. 2014. "Muhasebe Meslek Mensuplarının Mesleki Faaliyetlerinde Uymaları Gereken Etik İlkelere Uyuma Düzeyine Yönelik Meslek Mensupları ile Meslek Yüksekokulu Muhasebe Bölümü Öğrencilerinin Algıları", Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:63: 59-74.

Erol, M. ve Subaşı, Ş. 2014. " Muhasebe Meslek Mensubu Adaylarının Etik Algıları: İstanbul İli Örneği",Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:64:111-130.

Güney, S. ve Çınar, O. 2012. "Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin(SMMM) Etik Algıları:Erzurum Örneği", Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt:26, Sayı:2: 91-106.

Dinç, E. ve Tuncer, M. 2015. " Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Duyarlılıkları ile İlgili Vergi Müfettişlerinin Algılarına Yönelik Bir Araştırma", Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi, Sayı: 14: 317-338.

Hacıhasanoğlu, T. 2013. " Sakarya İlinde Faaliyet Gösteren Bağımsız Mu-

hasebecilerin Meslek Etiği Algılama Düzeylerine İlişkin Bir Araştırma”, Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt: 14, Sayı:1: 357-372

Akbaş, E., Çalışkan, A. ve Özarslan, E. 2009. “ Muhasebe Mesleğinde Etik Algısı ve Etik Dışı Davranışlarla İlişkisi: İşletme Bölümü Öğrencileri Üzerine Bir İnceleme ”, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Hakemli Dergisi, Cilt:8, Sayı:32: 175-184.

Aymankuy, Y. ve Sarioğlan, M. 2005. “ Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Etiğine Yaklaşımları ve Balıkesir İl Merkezinde Bir Uygulama”, Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi,Cilt:8, Sayı:14: 23-45.

Bayram, S. 2005. İşletme Etiği ve Çalışanların Şirketlerinde Mevcut Olan Etik Uygulamalara İlişkin Algılarının Ölçülmesine İlişkin Bir Araştırma. Yüksek Lisans Tezi.Bursa: Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Büte, M. 2010. “ Algılanan Örgüt İkliminin Etik Olmayan Davranışlar Üzerindeki Etkilerinin Belirlenmesine Yönelik Bir Araştırma”, Atatürk üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt: 14, Sayı:1: 209-232.

Çiftçi, Y. ve Çiftçi, B. 2003. “Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi,Sayı:1: 79-95.

Dağdeviren, E. 2014. Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Algılamaları ve Etik Dışı Davranışlara Yönlendiren Faktörler: Göller Bölgesinde Bir Araştırma. Yüksek Lisans Tezi. Burdur: Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Elgin, T. 2006. Meslek Etiği ve Etik Kodu; Jandarma Teşkilatı İçin Etik Kodu Önerisi. Yüksek Lisans Tezi.Kütahya: Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Eren, E. 2010 Toplum Medya ve Etik. Yüksek Lisans Tezi.Antalya: Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Ergün, H. ve Gül, K. 2005. “ Muhasebe Mesleği Etik Kuralları ve Bu Kuralların Meslek Mensuplarınca Algılanışı”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:25: 144-154.

İşgüden,B. ve Çabuk, A. 2006. “ Meslek Etiği ve Meslek Etiğinin Meslek Yaşamı Üzerindeki Etkileri”, Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt:9, Sayı:6:59-86.

Kısakürek, M. ve Alpan, N. 2010. “Muhasebe Meslek Etiği ve Sivas İlinde Bir Uygulama”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:47: 213-228.

Kolçak, M. 2012. Meslek Etiği, Ankara: Murathan Yayınevi

Kutlu, A.H. 2011. Muhasebe Meslek Ahlakı.(2. Basım), Ankara: Nobel Yayıncılık

Kutluk, F. ve Ersoy, A. 2011. “Muhasebe Meslek Üyelerinin Etik Yargı Düzeyleri Üzerine Bir Araştırma”, Ege Akademik Bakış, Cilt:11, Sayı: 3: 425-438.

Küçükkaraduman, E. 2006. İlköğretim Okul Müdürlerinin Etik Davranışlarının İncelenmesi. Yüksek Lisans Tezi. Ankara: Gazi Üniversitesi Eğitim Bilimleri Enstitüsü.

Özbek, O. 2003. Beden Eğitimi Öğretmenlerinin Mesleki Etik İlkeleri ve Bu İlkelere Uyuma Düzeyleri. Doktora Tezi. Ankara: Ankara Üniversitesi Eğitim Bilimleri Enstitüsü.

Özkeskin, E.2012.“Okul Liderliğinde Etik Liderlik Yaklaşımı”, Karatekin Üniversitesi Edebiyat Fakültesi Dergisi, Sayı:1: 1-25.

Özyürek, H. 2013. “ Muhasebe Meslek Mensuplarında Etik: Ankara’da Muhasebeciler Üzerinde Bir Araştırma”, Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi, Cilt:4, Sayı:1: 125- 137.

Sayın, C. 2006. Kolluk Kuvvetleri Etik İlkeleri. Yüksek Lisans Tezi.Ankara: Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Sökmen, A. ve Tarakçıoğlu, S. 2013. Mesleki Etik, Ankara: Detay Yayıncılık.

Şirin, N. Y. 2006.Kamu Yönetiminde Yeniden Yapılanma Sürecinde Etik Sorunlar ve Türkiye. Yüksek Lisans Tezi.Muğla: Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Taşkın, E. 2003. Öğrenen Pazarlama, İstanbul: Değişim Yayınları

Uçma, T. 2007. Muhasebe Meslek Mensubu Olmak İsteyenlerin Etik Değer Anlayışlarının Belirlenmesi ve Muğla Üniversitesi Uygulaması. Yüksek Lisans Tezi.Muğla:Muğla Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Zeytin, M. 2007. Bağımsız Muhasebe Meslek Mensuplarını Hata ve Etik Dışı Davranışlara Yönlendiren Faktörler. Yüksek Lisans Tezi.Kütahya: Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

(<http://www.turmob.org.tr/TurmobWeb/Istatistikler.aspx>,20.08.2014).

(<http://yunus.hacettepe.edu.tr/~yurdugul/3/indir/Guvenirlik.pdf>, 20.08.2014).

YAZIM KURALLARI ve YAYIN KOŞULLARI

I. Biçimlendirmeye Dair Genel Kurallar

1. Bütün metinler; Times New Roman, 12 punto ile A4 kağıdının tek yüzüne ve çift satır aralığı ile yazılmalıdır.
2. Metin kısmı araştırmanın gerektirdiği ve izin verdiği yeterlik, derinlik ve hacimde olmalıdır. Katı olmamakla birlikte tüm kısımlar dâhil sayfa sınırı 25'tir.
3. Giriş ve sonuç dâhil olmak üzere tüm başlıklar numaralandırılmalı ve koyu olmalıdır. Kaynakçaya numara verilmemelidir.
4. Birinci derecedeki başlıkların "tümü büyük harf", diğerlerinde "sadece ilk harf büyük" şeklinde olmalıdır.
5. Üst, alt ve her iki yandaki kenar boşlukları düzenleme ve çoğaltmayı kolaylaştıracak şekilde 4cm. olmalıdır.
6. Tarafsız bir değerlendirme yapılabilmesi için yazarlar kendilerini doğrudan veya dolaylı biçimde belli edecek şekilde davranmamalıdır.
7. Çalışmanın başlığı, yazarın adı, unvanı ve bağlı olduğu kuruluş, e-mail adresi, varsa teşekkür notları ve yazarın verileri paylaşmak isteyip istemediğini belirten dipnotu içeren bir kapak sayfası oluşturulmalıdır.
8. Ayrıca Yayın Kurulu olarak yazarlara tavsiyemiz bir önceki sayıda basılmış bir eserin örnek alınmasıdır.

Sayfa numaralandırma:

Bütün sayfalar sıralı biçimde numaralandırılmalıdır. Sayfa numaraları sayfanın altında ve ortalanmış biçiminde konumlandırılmıdır.

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 kelimeler:

Özetin ve abstractın altında, ilgili dilde, endekslemeye yardımcı olacak 4 anahtar kelimeye yer verilir.

Jel Kodları: Anahtar kelimelere uygun olarak <https://www.aea-web.org/jel/guide/jel.php> adresinden belirlenecek jel kodlarına yer verilmelidir.

II. Özet ve Giriş

1. Makalenin dili Türkçe ise İngilizce başlığın da bulunduğu bir abstract, makalenin dili İngilizce ise Türkçe başlığın da bulunduğu bir özet yer almalıdır.
2. Özet ve abstract, metinden önce ayrı bir sayfada yer almalıdır.
3. Özet okuyucuyu metnin başlığı, metodu ve bulguları hakkında bilgilendirmelidir.
4. Anahtar kelimeler ve jel kodları özeti takip etmelidir.
5. Açıklama ve teşekkürde bulunulmak istendiğinde “**1. GİRİŞ**” başlığının yanına konulacak “§” simgesi ile referans eklenmeli ve

açılan dipnotta gerekli açıklamaya veya teşekkürü yer verilmelidir. Örnek: **1. GİRİŞ^s**

6. Giriş bölümü, çalışmayı genel olarak tanıtan, genel olarak çalışmanın amacı, metodolojisi ve bulguları hakkında bilgi sunmalıdır.

7. İzleyen bölümler, yazar tarafından konunun akışına uygun olarak yapılandırılmalı ve sıralanmalıdır.

8. 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,

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,

Grafik-1: Örneklem 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. Her grafiğin referansı metinde yer almalıdır. Yazar her grafiğin metnin neresine ait olduğunu göstermelidir.

6. Grafiklerin içeriği metne bakılmadan önemli biçimde anlaşılabilir.

7. Tablo, şekil, grafik vb. alıntı ise alıntı yapılan kaynak alt kısmında 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:

Kitaplar

Standart form

1.Yazar, Adının Baş Harfi., 1.Yazar, Adının Baş Harfi., & 1.Yazar, Adının Baş Harfi. (yıl). *Kitabın başlığı* (Eğer birden çok baskı var ise kaçınıcı baskı olduğu örnek: 3. Baskı). Basım yeri: Yayınevi.

Örnek

Armitage, A., Bryant, R., Dunnill, R., Hammersley, M., Hayes, D., Hudson, A., & Lawes, S. (2008). *Teaching and training in post-compulsory education* (3. Baskı). Maidenhead: Open University Press.

Metin içi alıntı örnekleri

Creme and Lea (2003, p. 51) indicate that ...

It has been suggested (Moore, Estrich, McGillis, & Spelman, 1984, pp. 142-143) that offenders ...

Makaleler

Standart form

Yazarın Soyismi, Adının Baş Harfi. (yıl). Makalenin başlığı. *Derginin Adı, Cilt – Eğer tek cilt ise (Sayı), sayfa başlangıç ve bitiş numaraları.*

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. *Global and Planetary Change*, 18(3-4), 113-128.

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 ...

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.

SUBMISSION GUIDELINES

I. General Rules About Style

1. Manuscripts should be written in Times New Roman, 12 font size and double 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 “^s” symbol that will be place by “**1. INTRODUCTION**” and acknowledgements should be indicated in this footnote. Example: **1. INTRODUCTION^s**
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

Creame 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.gcric.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 Der-](#)

gipark, 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.

Ercan BAYAZITLI
Fevzi Serkan ÖZDEMİR
Elif ENSARİ ALPAY

FİNANSAL RAPORLAMADA STANDARDİZASYON VE MUHASEBE
MESLEK MENSUPLARINI ZORLAYAN ÖĞRENME SÜRECİNİN
BİLİNÇLİ YETKİNLİK ÖĞRENME MODELİ TEMELİNDE
İRDELENMESİ.....1

Osman AKIN
Osman Kürşat ONAT

MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ ADLİ MUHASEBECİLİK
KAVRAMINA BAKIŞ AÇILARININ DEĞERLENDİRİLMESİ.....33

Tuğba UÇMA UYSAL

YİYECEK-İÇECEK HİZMETİ VEREN KONAKLAMA İŞLETMELERİNDE
MALİYET KONTROL SİSTEMLERİNİN ETKİNLİĞİ AÇISINDAN İÇ
KONTROL..... 53

İsmail ÇELİK
İ. Ethem DAĞDEVİREN

MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ ETİK ALGILAMALARI VE
MUHASEBE MESLEK MENSUPLARINI ETİK DIŞI DAVRANIŞLARA
YÖNLENDİREN FAKTÖRLER: GÖLLER BÖLGESİNDE BİR
ARAŞTIRMA.....67