

MUHASEBE DERSİNDE ÖĞRETİLEN KONULARIN/YÖNTEMLERİN UYGULAMADA TERCİH EDİLME DÜZEYİ: SİVAS İLİNDE BİR ARAŞTIRMA

Mehmet DEMİR*

ÖZET

Bilginin değeri; doğru, hızlı, zamanında ve uygulanabilir düzeyde üretilmesi ile artacaktır. Herhangi bir meslekle ilgili olarak sunulan teorik bilginin yeterliliği yanında, öğretilen konuların da uygulamada tercih edilme düzeyi önemlidir. Muhasebe derslerinde aktarılan hem teorik bilgilerin hem de üzerinde durulan konuların/yöntemlerin uygulamayla örtüşmediği veya uygulamanın gerisinde kaldığı yönündeki eleştiriler, özellikle uygulayıcı ve öğrenciler tarafından sıklıkla dile getirilmektedir.

Bu çalışmada, muhasebe derslerinde öğretilen konuların/yöntemlerin uygulamada tercih edilme düzeyinin belirlenmesi ve muhasebeci-mükellef ilişkilerindeki memnuniyet düzeyinin tespit edilmesi amaçlanmaktadır. Araştırma, Sivas ilindeki muhasebecilik bürosunda faaliyet gösteren, serbest muhasebeci ve mali müşavirler üzerinde anket uygulanarak tamamlanmıştır. Elde edilen bulgulara göre, muhasebe derslerinde üzerinde durulan konuların/yöntemlerin büyük bir çoğunluğu uygulayıcılar tarafından da tercih edilmekte ve konu açısından öğrencilere yapılan olumsuz eleştiriler dayanaksız olarak görülmektedir. Ayrıca meslek elemanlarının, hem mesleki hem de mükelleflerle olan iş ilişkileri açısından memnuniyet düzeylerinin yeterli olmadığı sonucuna da ulaşılmıştır.

Anahtar Kelimeler: muhasebecilik mesleği, muhasebe eğitimi, mükellef, muhasebe konuları

JEL Sınıflaması: M40, M41

* Yrd. Doç. Dr., Cumhuriyet Üniversitesi

**PREFERRED PRACTICE LEVEL OF THE SUBJECTS/METHODS TAUGHT
IN ACCOUNTING COURSES: A RESEARCH IN THE PROVINCE OF SIVAS
ABSTRACT**

Value of information is going to improve by its production at an accurate, fast and applicable level. The level of a tutorial issue's being preferred in practice is also an important factor beyond the theory taught about any profession.

Accounting is such a discipline that yields information about the financial situation and operational performance of a firm for its users and produces this information through special tools, methods and principles. From this point of view, accounting is language of the firm. Difficulties emerging during a language learning/teaching process are also shown up during an accounting learning/teaching process. This specific language differentiates in terms of concepts, symbols and illustrations etc. Hence, there occurs several difficulties in presentation of accounting information to the students and learning process of the related area by the students. Therefore, the process of teaching/learning of this language may cause a stressful period both for the instructor and the student.

On the other hand, criticisms are made that the information transmitted at universities does not meet the needs of business life and also the instructors are unfairly seen the focal point of these criticisms for many times. Beyond all questions, an important part of the instructors is to make an effort as transmitting the information related to accounting, however they fail to depict a proper approach approximating to those in business life. This situation in turn, leads to criticisms that the instructors fall short of business life.

By all means, the whole subjects/methods emphasized by the instructors would not be met at the same level of practice by each unit of business life. While a subject/method is of capital importance in a sector, would have very rare field of application in another. It is expected that the instructors transfer information within the scope of the general curriculum and present the information compatible with the necessities of business life. In a further aspect, the way a subject/method handled in practice cannot be directly influential in the transfer of these subjects/methods. There may be seen different approaches between the theory and the practice in almost every profession. The instructor is supposed to teach the information he intends to tell as a result of his experiences and the relationships formed by his experiences and the community of practice.

Another criticism against the instructors both by students and practitioners is that the subjects/methods taught in accounting classes do not match up with the practice or fall short of practice. Many academic studies striving to find out the reflective results of accounting information in the field of practice have been conducted. It is seen that the majority of these studies are related to the topics such as the level of competence of the theoretical knowledge transferred in accounting classes for stakeholders and/or practitioners, the level of lack of knowledge, measures to be done to eliminate the differences between the theory and the practice, factors being effective in learning issues related to accounting and so on. As a result, it is found that the thoughts regarding the insufficiency of the level of information being taught are mostly overriding.

However this research is not done in order to determine whether the level of information taught in accounting classes is sufficient. The research primarily aims to determine the preference level of accounting subjects/methods taught in practice. In other words, availability of compliance or non-compliance between theory and practice within the scope of subject/method is tried to be identified. Secondly, satisfaction level of the accountant from the relationship with taxpayers is also tried to be figured out in this study.

The research was carried out on the members of profession operating at the bureau of certified public accountants of Sivas province. In this context, the questionnaire forms prepared in accordance with the objectives was filled out through face to face survey method. The questionnaire consists of two basic parts. First part includes the demographic characteristics of the participant and to what degree they agree with some statements (satisfaction, taxpayer relations, fiscal holiday practice etc.) regarding the profession. As to the second part, there exist 12 questions aiming to determine to what degree subjects/methods taught in accounting classes and included in this research are preferred by the practitioners.

It is found that, majority of some specific subjects/methods emphasized in accounting classes are also preferred by the practitioners and match up with the application in whole or moderate levels. Therefore, the findings obtained depicts that the criticism against the instructors related to the subjects/methods taught in accounting classes has no grounds.

Another significant finding is that the satisfaction level of members of profession arising from their profession and the relations with the taxpayers is at low rates. Professionals stating that they have a very stressful professional life are also dissatisfied with the consideration of taxpayers regarding the profession, attention of taxpayers to the information and document flow and the practice of fiscal holiday. Especially, public authorities who undertake outstanding roles at preventing or reducing underground economy and therefore striving for tax increase and true determination of tax to be paid must stand closer to this field of profession and take demands of profession members seriously in order to eliminate the negative outcomes they face.

Keywords: accountancy profession, accounting education, tax payer, accounting topics

JEL Code: M40, M41

GİRİŞ

Eğitim ve öğretimin önemi, işletmelerin içinde bulunduğu rekabet ortamı, çevre, kaydedilen teknolojik gelişmeler, küreselleşme ve karmaşık piyasa şartları gibi sebeplerden dolayı her geçen gün biraz daha artmaktadır. Bunun yanında bilginin doğru, hızlı, zamanında ve uygulanabilir düzeyde olması, üretilen bilginin kullanılabilirliğini ve bu sayede kişi ve kurumların aldıkları kararların isabet derecesini artmaktadır.

Hemen her meslek dalında okul ortamında aktarılan teorik bilgilerle, bu bilgilerin uygulanması sırasında hem uyum hem de uyumsuzluk ortaya çıkabilmektedir. Lisans veya önlisans programlarında yer alan muhasebe derslerinde elde edilen teorik bilgilerin ve üzerinde durulan konuların/yöntemlerin uygulamayla uyuşmadığı veya uygulamanın gerisinde kaldığı yönündeki eleştiriler, özellikle uygulayan ve öğrenen konumunda olan kişiler tarafından dile getirilmektedir. Bu düşünceye

sahip öğrencilerin bir kısmında muhasebe derslerine olan ilgide azalmalar yaşanabilmekte; uygulayıcıların bir kısmında ise muhasebe biriminde çalışma isteğinde olan mezun öğrencilere hak ettikleri değeri vermeme yönünde eğilimler olabilmektedir. Bütün bunlar ise zaman zaman öğreticiyi, emeğinin değer görmediği fikrine sürüklemekte ve öğretme isteğinde azalmalara sebep olmaktadır.

1. EĞİTİM, ÖĞRENME, ÖĞRETME VE MUHASEBE EĞİTİMİ

Eğitim, bireyin davranışında, kendi yaşantısı yoluyla ve kasıtlı olarak eğitimin amaçlarına uygun istenilen yönde değişme meydana getirme sürecidir (Demirel, 2010:34).

Öğrenme, insanlık tarihi ile başlamış bir faaliyettir. Örneğin eski Yunan filozofu Plato, bilginin insan zihninde depolanmış olarak doğuştan var olduğunu ileri sürmüştür. O'na göre öğrenme, insan ruhunun gördüklerini veya edindiklerini geri çağırma, hatırlama veya akla getirme sürecidir. John Locke ise Plato'nun aksine insan zihnini boş bir levhaya (depo) olarak algılar ve bu deponun doldurulması için beklediğini savunur. Ancak Locke, bireyin doğuştan öğrenmek için getirdiği belli becerileri veya potansiyelleri olduğunu da inkâr etmez (Saban, 2000:120).

Temel olarak öğrenme, değişim demektir. Öğrenme bireyin çevresiyle etkileşimi sonucunda belli bir olgu, olay veya durum ile ilgili olarak bilgisini, anlayışını veya davranışını inşa etmesinden oluşan aktif bir süreçtir (Saban, 2000:125). Bir başka ifade ile öğrenme, genel olarak yaşantı yoluyla kazanılan kalıcı davranış değişikliğidir (Fidan, 1996:11).

Öğretme ise öğrenmeyi sağlamaya yönelik olarak yapılan etkinliklerdir. Ancak bu etkinlik bilinçli ve amaçlı bir özelliğe sahip olmalıdır. Öğrenme davranış değişikliği olarak ifade edildiğinde öğretme bu değişikliği meydana getirme sürecidir. Bu değişiklik kişi veya grup tarafından düzenlenebileceği gibi televizyon, film, kitap gibi çeşitli materyaller de yer alan görsel ve yazılı sembollerle de sağlanabilir (Fidan, 1996:11).

Öğrenme-öğretme süreci ile ilgili olarak birçok çalışma yapılmış; birçok öğrenme-öğretme stratejisi geliştirilmiştir. Bu stratejileri üç ana başlıkta ele almak mümkündür:

- a. Buluş yoluyla öğretim stratejisi (öğrenci merkezli bir stratejidir)
- b. Sunuş yoluyla öğretim stratejisi (öğretmen merkezli bir öğretim stratejisidir)
- c. İşbirliğine dayalı öğretim stratejisi (öğrenci merkezli bir stratejidir)

Ülkemizde çoğu muhasebe derslerinde daha çok sunuş yoluyla öğretim stratejisinin uygulandığı söylenebilir. Öğretimde daha çok sunuş yoluyla öğretim stratejisinin uygulanması bir diğer ifade ile öğretimin öğretici merkezli olması öğrenmeyi güçleştiren bir diğer faktördür.

Muhasebe eğitimi; öğrencinin, işletmede alınacak kararlara yararlı bilgilerin saptanması, toplanması, işlenmesi, doğruluğunun denetlenmesi, özetlenmesi ve raporlanan bilgilerin karar alma aşamalarında nasıl kullanılacağı konusunda bilgilendirilmesi ve bu bilgilerin uygulanması konusunda öğrenci yeteneğinin gelişen bilgi teknolojilerinden de yararlanarak geliştirilmesidir (Gökçen, 1998:43). Her yönden hızla gelişen dünyada yetenekli, mesleki bilgiyle donanmış ve mesleğe hâkim, hem zihinsel ve sosyal ve hem de etik yönden eğitilmiş, bu yönleri daha da geliştirilmiş meslek mensupları ile mesleğin geleceği daha da aydınlık olacaktır. Eğitim ve öğretim planlamalarının da bu amaç doğrultusunda şekillenmesi büyük önem arz etmektedir.

Muhasebe öğretiminde asıl amaç, öğrenciye, mesleğin gerektirdiği hem teorik bilgiyi hem de uygulama becerisini kazandırmaktır. Elbette bu amacın gerçekleştirilmesinde, eğitim/öğretim ortamında yer alan öğretici, öğrenen ve uygulayan olarak isimlendirilebilen üç tarafın kendine düşen görevleri vardır. Dolayısıyla verimli bir muhasebe öğretiminden söz edebilmek için;

- ✓ Öğreticinin, bilgi aktarımı konusunda etkili olması ve konu hakkındaki gelişmeleri, değişimleri takip edip bunları öğrencileriyle paylaşması,
- ✓ Öğrenenin, teorik bilgileri anlamaya ve uygulama safhasına aktarmaya yönelik gayret ve yeteneğinin olması ve

- ✓ Uygulayıcının, (meslek mensubunun) öğretici titizliğinde ve sabrında, öğrenenleri desteklemesi ve onları meslek hayatına hazırlama konusunda istekli olması gerekmektedir.

Bu üç tarafın birisinde yaşanacak herhangi bir eksiklik, muhasebe öğretiminde amaçlanan sonucun elde edilememesine veya çok geç elde edilmesine sebep olacaktır.

2. LİTERATÜR İNCELEMESİ

Yapılan bu çalışmayla ilgili literatür araştırması sırasında, daha önce aynı konu hakkında aynı yöntemle ve muhasebe meslek elemanları üzerinde yapılmış fazla bir araştırma olmadığı görülmüştür. Yapılan araştırmaların daha çok muhasebe derslerinde aktarılan teorik bilginin uygulama için yeterli olup olmadığı, üniversitelerde verilen bilgilerin iş dünyasının beklentilerine cevap verip vermediği, öğretici ve öğrenci açısından muhasebe derslerine ait başarısızlığın sebeplerinin neler olduğu, çeşitli öğretim yöntemlerinin muhasebe bilgisini elde etme konusunda hangi düzeyde katkı sağladığı vb. konularda olduğu görülmüştür.

Bu çalışma ile doğrudan ve dolaylı olarak ilgili olan önceki çalışmaların bazılarına ait özet bilgiler aşağıdadır.

Büyükşalvarcı vd. tarafından yapılan “*Türkiye’de Lisans Düzeyinde Finans Eğitim Konuları: Eğitimciler ve Uygulayıcıların Görüşleri Kapsamında Mevcut Durum ve Beklentiler*” konulu araştırmada, eğitimcilerin ve uygulayıcıların görüşleri kapsamında Türkiye’de lisans düzeyinde finans eğitim konularına ilişkin mevcut durum ve beklentiler anket çalışması ile tespit edilmeye çalışılmıştır. Çalışmada, eğitimcilerin ve uygulayıcıların bakış açılarına göre hem finans alanında çalışacak kişiler için gerekli olan lisans düzeyinde finans eğitim konularının önemlilik düzeyleri ve bu konuların öğrencilere aktarılma yeterlilik düzeyleri belirlenmiş, hem de ilgili konuların öğrencilere aktarılmada yeterlilik düzeyleri hakkında eğitimciler ve uygulayıcıların algıları arasında farklılık gösterdiği tespit edilmiştir (Büyükşalvarcı vd. 2011:479).

Yıldız ve Durak tarafından “*Üniversitelerde Verilen Muhasebe Eğitiminin Kırklareli Yöresi’nde Faaliyet Gösteren Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Beklentilerini Karşılama Düzeyinin İncelenmesi*” adlı araştırma Türkiye’de üniversitelerde verilen muhasebe eğitiminin, işletmelerin taleplerini tam olarak karşılar düzeyde olmadığına ilişkin önemli veriler sunmaktadır. Ülkemizdeki işletmeler, muhasebe eğitimine gereken önemi vermemekte, özellikle yetişmiş elemanları istihdam etme yolunu seçmektedirler. İşletmelerin, muhasebe eğitimine önem vermeleri, muhasebe veri ve bilgilerini kullanan çalışanlarına yönelik eğitim programları gelişimlerine katkı sağlayabilir. Çalışanların eğitime yönelik verilecek eğitimlerde üniversite-sanayi işbirliği kurulabilir, var olan ilişkiler geliştirilebilir, böylece teori ve uygulama birbirini bütünler hale getirilebilir önerisi yer almaktadır.(Yıldız ve Durak, 2011:47)

Ünal ve Doğanay, “*Lisans Düzeyindeki Muhasebe Eğitiminin Etkinliği: Sayıştay Özelinde Ampirik Bir Çalışma*” adlı araştırmalarında son dönemlerde muhasebe eğitiminde teori ile uygulama arasındaki farkın kapatılmasına yönelik önemli çalışmaların yapıldığının düşünüldüğü, ancak bu farkın tamamen giderilmesi, güncelliğin sağlanması için uygulayıcı ve yöneticilerin de muhasebe derslerine katılmasının önem kazandığı, teori ile uygulama arasındaki bağları güçlendirmek için teorik altyapıya sahip uygulayıcıların lisans düzeyindeki muhasebe derslerine katılması sağlanarak muhasebe eğitiminin etkinliğinin artırılması gerektiği sonucuna ulaşmışlardır. Ayrıca muhasebe eğitiminin yeterliliğinin ve etkinliğinin belirlenmesinde kamu maliyesinin denetiminde kilit bir rol üstlenen Sayıştay denetçilerinin bakış açılarını ortaya koymayı amaçlayan bu çalışmayla, muhasebe eğitim sürecinde örnek olay çalışmalarına ağırlık verilmesinin; öğrencilere, araştırmaya yönelik ödev ve projelerin verilmesinin muhasebe eğitiminde etkinliği artırıcı unsur olacağı ortaya konmuştur. Muhasebe grubu derslerinin önem derecelerinde genel muhasebe, finansal tablolar analizi ve denetim dersinin yüksek oranda önemli olarak değerlendirildiği ve yapılan çalışma doğrultusunda önemli görülen derslere daha fazla ağırlık verilmesinin gerektiği bu geribildirim mekanizmasından sağlanan bilgilerin kullanılmasının, hem muhasebe eğitiminin ileri seviyelere taşınmasında, hem de muhasebe bilgisinin

kullanıldığı alanlarda etkinlik sağlanmasında önemli bir işleve sahip olacağına anlaşıldığı belirtilmiştir.(Ünal ve Doğanay, 2009:134)

Gençtürk, “*Alınan Eğitimin Meslek Yaşamındaki Yeterlilik Düzeyinin İşletmelerin Muhasebe – Finans Bölümünde Çalışanlar Üzerinde Tespitine Yönelik Bir Alan Çalışması: Isparta, Burdur, Denizli ve Antalya Organize Sanayi Bölgeleri Örneği*” isimli çalışma yapmıştır. Bu çalışma ile verilen eğitimin kalitesinin artırılması, teorik eğitim kadar uygulamalı eğitime de (özellikle MYO’da) önem verilmesi ve meslek lisesinden veya meslek yüksek okulundan mezun olmuş kişilerin daha fazla eğitim almalarına imkân sağlayacak (hayat boyu öğrenme) sistemlerin geliştirilmesi gerektiği bulgusu elde edilmiştir. Ayrıca, KOBİ’lere organizasyon yapılanmalarında gerekli destek sağlanarak finansal yönetimin gerekliliğinin anlatılması ve özellikle ufak dalgalanmaların bile krize dönüşebildiği Türkiye’de bu bölümün stratejik öneminin vurgulanmasının gerektiği belirtilmiştir (Gençtürk, 2006:80).

Zaif ve Karapınar, “*Muhasebe Eğitiminde Değişim İhtiyacı*” adlı çalışmalarında etkin bir muhasebe eğitiminin gerçekleştirilebilmesi için; öğretim üyesi, fiziki şartlar, ders geçme sistemlerinin bir arada dikkate alınması gerektiği, araştırmaya katılan öğretim üyelerinin bir test kitabına veya kurallara bağlı problem çözme tekniğinden çok örnek olaylara dayalı eğitim tekniğinin sınıfta yaygın bir şekilde kullanılmasının etkin öğrenmeyi sağlayacağı, bu doğrultuda öğrencilerin gözlem yaparak gerçek işletmeler üzerinde araştırma yapmaları ve öğrencilere dinamik bir sınıf ortamının sağlanmasının araştırma sonuçlarına göre daha faydalı olacağı, öğretim elemanlarının kullanacağı teknik ve bilgi düzeyinin muhasebe eğitiminin kalitesini yükselteceği bunun sonucunda meslek mensuplarının da kalitesinin yükseleceği belirtilmiştir (Zaif ve Karapınar, 2002:133).

Korukoğlu tarafından yapılan “*İşletmelerde Muhasebe Eğitimi ve Üniversitelerle İşbirliği*” adlı çalışmada, işletmelerde muhasebe eğitimi uygulamalarına hangi düzeyde yer verildiği, ne gibi düzenlemeler yapıldığı ve bu konuda üniversitelerle olan işbirliğinin boyutu ve önemi saptanmaya çalışılmıştır. Araştırma bulgularında işletmelerin muhasebe eğitimine gereken önemi vermediği, özellikle yetişmiş elemanları istihdam ederek eğitim konusundan uzaklaştığı, işletmelerin bu tutumu yerine, öncelikle muhasebe eğitimine önem vermeleri, muhasebe veri ve

bilgilerini kullanan tüm çalışanlarına yönelik geliştirici ve yenileyici programları sürekli bir şekilde uygulamaları gerektiği ortaya konmuştur. Bu konuda üniversite-sanayi işbirliğinin kurulması gerektiği, mevcut ilişkilerin arttırılması, iki yönlü bilgi alışverişi ile teori ve uygulamanın birbirini tamamlar hale getirilmesi gerektiği belirtilmektedir (Korukoğlu, 1998:23).

3. ARAŞTIRMA SÜRECİ

3.1. Araştırmanın Amacı

Finansal olayların bazılarının muhasebe defterlerine aktarımında kullanılacak farklı hesaplar, yöntemler, usuller bulunmaktadır. Örnek olarak, 7 nolu hesap sınıfında giderlerin kaydıyla ilgili olarak 7/A ve 7/B olmak üzere iki farklı uygulama seçeneği vardır. Bazı işletmeler için zorunluluk, bazıları için de seçimsel bir durum arz eden bu iki seçeneğin muhasebe derslerinde öğretilme/tercih edilme ağırlığı 7/A seçeneği yönündedir. Muhasebeyle ilgili hemen bütün akademik yayınlarda ve kitaplarda daha çok 7/A seçeneğine göre bilgiler sunulmakta; öz bir şekilde aynı durumun 7/B seçeneğindeki kullanımına değinilmektedir. Yine, kredi kartıyla yapılan satışlarda bu satış tutarının kaydında da farklı hesaplar (108 No.lu hesap ve/veya 127 No.lu hesap gibi) kullanılabilir. Elbette ki öğretici, bu farklılığın sebepleri hakkında açıklamalar yapacak ve konuya ait her hesap, yöntem ve usul hakkında önemi oranında bilgiler verecektir.

Bir başka açıdan öğretimde daha çok olması gereken durum hakkında bilgiler verilmektedir. Ancak o konu/yöntem, uygulayıcılar (muhasebeciler) tarafından daha esnek bir yaklaşımla ele alınabilmektedir. Mesela, her muhasebe öğreticisi, muhasebe fişleri hakkında bilgi verirken nakit tahsilâtın tahsil fişine, nakit ödemenin tediye fişine ve kasayı ilgilendirmeyen işlemlerin ise mahsup fişine kaydedilmesi gerektiğini anlatır. Ancak özellikle muhasebe bürolarında bütün işlemler için çoğunlukla sadece mahsup fişi kullanıldığını gören yeni mezun bir öğrencinin zihninde öğretim sistemini sorgulamaya yönelik düşünceler belirlemektedir. Öğreticinin, bu şekildeki uygulamayı temel alarak, her işlem için sadece mahsup fişinin kullanılmasının yeterli olduğunu anlatması ise doğru olmayacaktır. Bu ve benzeri durumlar,

üniversitelerde öğretilen muhasebe konularıyla (yöntemleriyle) uygulamada tercih edilenlerin farklı olduğu, hatta bazı muhasebe konuların/yöntemlerin gereksiz yere öğrencilere aktarıldığı biçiminde eleştirilere sebep olmaktadır. Kaldı ki her mesleğe ait yazılı (teorik) bilgilerle bunların uygulanması arasında farklılıklar, duruna göre esnek yaklaşımlar vardır.

Mevzuatta yer alan düzenlemelerin sıklığı ve karışıklığı yanında mükellefler tarafından muhasebeyi ilgilendiren işlemlere ait bilgi ve belgenin zamanında aktarılmamış olması da uygulayıcıyı (muhasebeciyi) zor durumda bırakmakta ve zorunlu olarak esnek davranmaya ve belki de bu şekilde sosyal sorumluluk duygusundan ayrılmaya itebilmektedir. Sözelimi, yılsonunda satılan malların maliyetini hesaplamak isteyen bir muhasebeciye, mükellef tarafından zamanında bilgi ve belge gelmediğinde (bazen hiç gelmediğinde) muhasebeci kayıtlar üzerinden hareketle veya belli bir kâr rakamını beyan edecek bir biçimde satışların maliyetini hesaplamak zorunda kalacaktır. Bu ise doğru olmayan ve öğreticinin satış maliyeti yöntemi olarak anlatmayacağı bir uygulamadır. Uygulamada yaşanan benzer türden örneklerin sayısı artırılabilir.

İşte bu araştırmanın amacı, muhasebe dersinde öğretilen veya üzerinde daha çok durulan konuların uygulamada tercih edilme düzeyini tespit etmektir. Bunun için hazırlanan anket formunda, seçilmiş bazı muhasebe kayıt, yöntem ve usullerine ait sorulara yer verilmiştir. Buradan elde edilen bulguya göre de öğretici ve uygulayıcı arasında hangi konu/yöntemlerde uyum, hangi konularda uyumsuzluk olduğu ortaya çıkacaktır. Böylece öğretimde üzerinde daha çok durulan hesap, yöntem ve usullerin uygulamada tercih edilme düzeyi hakkında bilgiye ulaşılabilecektir. Yine bu sorulara verilen cevaplardan yola çıkarak, muhasebe teorisine veya muhasebeleştirme sistemine uygun düşmeyen uygulamaların olup olmadığı da belirlenmeye çalışılacaktır.

Araştırmada ayrıca, muhasebecilerin mesleki ve mükellefleriyle olan iş ilişkileri açısından memnuniyet düzeyleri de saptanacaktır.

3.2. Araştırmanın Yöntemi ve Kapsamı

Araştırmanın amaçlarına ulaşmak için anket yöntemi uygulanmıştır. Anket, toplam 21 sorudan ve iki ana bölümden oluşmaktadır. Birinci

bölüm, katılımcıların demografik niteliklerini, mesleğe ait bazı ifadelerle (memnuniyet, mükellef ilişkileri, mali tatil uygulaması vb.) katılım düzeylerini tespit etmeyi amaçlayan 9 adet sorudan meydana gelmektedir. İkinci bölümde ise muhasebe derslerinde öğretilen muhasebe konularını/yöntemlerini, uygulayıcıların hangi düzeyde tercih ettiklerini tespit etmeyi amaçlayan 12 adet soru yer almaktadır.

Araştırma, Sivas ilinde serbest muhasebecilik ve mali müşavirlik bürosunda faaliyet gösteren meslek elemanları üzerinde yürütülmüştür. Bu kapsamda, amaçlara uygun olarak hazırlanmış anket formları, 80 meslek elemanı ile yüz yüze görüşülme suretiyle doldurulmuştur.

Anket ile elde edilen veriler SPSS.17 paket programından yararlanılarak analiz edilip sonuçlar yorumlanmıştır.

3.3. Araştırmanın Bulgularının Analiz ve Yorumu

Daha önce de belirtildiği üzere araştırma anketi iki ana bölümden oluşmaktadır. Anketin birinci bölümü, katılımcıların genel demografik niteliklerini, çeşitli yönlerden mesleki faaliyetlerindeki memnuniyet düzeylerini ortaya koymaya; ikinci bölümü ise muhasebe dersinde öğretilen/üzerinde daha çok durulan konuların uygulamada tercih edilme düzeyini tespit etmeye yönelik sorulardan meydana gelmektedir.

Çalışmanın düzeni bu bölümlere ait bulgu ve değerlendirme ile devam edecektir.

3.3.1. Genel Tanımlayıcı İstatistikler

Araştırmanın birinci bölümde yer alan sorular genel olarak katılımcıları tanımlamaya yöneliktir. Bu başlık altında katılımcıları tanımlayıcı sorular ile katılımcıların mesleğe ait düşüncelerini, mükelleflerle olan iş ilişkilerindeki memnuniyet düzeylerini belirlemeye yarayan sorulara ait bulgular ve değerlendirmeler yer almaktadır.

3.3.1.1. Demografik Özellikler

Anket kapsamında yer alan meslek elemanlarının demografik özelliklerini ölçen üç adet sorunun cevabına ait istatistikî veriler tablo1’de topluca yer almaktadır.

Tablo 1. Katılımcıların Demografik Özellikleri

Demografik Bulgular			Açıklama
			TÜRMOB verilerine göre Şubat 2012 tarihi itibarıyla ülkemizde SM, SMMM kadın sayısı 20.584 Erkek sayısı ise 63.344’tür (www.turmob.org). Yani % 24,5’i bayan %75,5’i erkektir. Ulaştığımız verilerde de kadın ve erkek oranının ülke geneline yakın düzeyde olması değerlendirmenin tutarlılığını artırıcı bir durumdur.
Cinsiyet	f	%	
Kadın	18	22,5	
Erkek	62	77,5	
Toplam	80	100	
Eğitim düzeyi	f	%	Muhasebe mesleğini uygulayıcı konumunda olan meslek elemanlarının eğitim düzeyine bakıldığında yarıdan fazla (%71,3) bir bölümünün lisans mezunu olduğu görülmektedir. Lisansüstü eğitim alan meslek elemanının sadece 1 kişi olduğu gerçeğinden hareketle, meslek odasının üyelerinin lisansüstü öğretilere yönelmelerini teşvik etmelidir.
Lise	11	13,8	
Ön lisans	11	13,8	
Lisans	57	71,3	
Lisansüstü	1	1,3	
Toplam	80	100	
Mesleki Tecr.	f	%	Görüldüğü üzere meslek elemanlarında en çok tecrübe % 37,5 ile 5–10 yıl arası en az ise %12,5 ile 16–20 yıl arasındır. Buradan hareketle, katılımcıların orta yaş grubunda oldukları söylenebilir.
5 yıldan az	15	18,8	
5–10 yıl arası	30	37,5	
11–15 yıl arası	14	17,5	
16–20 yıl arası	10	12,5	
20 yıldan fazla	11	13,8	
Toplam	80	100	

3.3.1.2. Katılımcıların Mesleğe ve Mükellef İlişkilerine Ait Düşünceleri

Tablo 1’de, meslek elemanlarını öz bir biçimde tanımlayan istatistikî bilgiler yer almaktadır. Tablo 2, Tablo 3 ve Tablo 4’te ise meslek elemanlarının, genel olarak mesleğin memnuniyetini ölçmeyi hedefleyen sorulara katılım düzeyi yer almaktadır.

Tablo 2. Meslek Elemanlarının Genel Olarak Mesleğe Ait Düşünceleri

Düşünceler		Çok Memnunum	Memnunum	Kararsızım	Memnun Değilim	Hiç Memnun Değilim	Toplam
Mesleki memnuniyet düzeyiniz	f	8	42	13	13	4	80
	%	10,0	52,5	16,3	16,3	5,0	100
Mükelleflerin mesleğinize gösterdiği saygıdan duyulan memnuniyet düzeyiniz	f	3	23	13	31	10	80
	%	3,8	28,8	16,3	38,8	12,5	100
Mükelleflerden Belge ve Bilgi Elde Etme Konusunda Memnuniyet Düzeyiniz	f	0	23	13	38	6	80
	%	0,0	28,8	16,3	47,5	7,5	100
Mali tatil uygulamasından memnuniyet düzeyiniz	f	5	17	14	29	15	80
	%	6,3	21,3	17,5	36,3	18,8	100

Tablo 2’de yer alan bulgular aşağıda özetlenmiştir.

- ✓ Meslek elemanlarının %62,5’i yaptıkları işten memnun olduklarını, %21,3’ü ise memnun olmadıklarını ifade etmişlerdir. Kararsızlar da dikkate alındığında her dört meslek elemanının bir tanesinin mesleği icra etmekten memnun olmadığı söylenebilir.
- ✓ Her ne işle meşgul olunursa olunsun hizmet sunduğunuz kişiden memnun değilseniz, doğal olarak yaptığınız işi de sevmeyebilirsiniz. Meslek elemanlarının yarısı (%51,3) hizmet sundukları mükelleflerinin mesleklerine saygı göstermediğini düşünmektedirler. Bu şekilde bir mesleğin yürütülmesindeki memnuniyetin daha fazla çıkması beklenemez. Bu iki soruya verilen cevapların dağılımı birbiriyle uyum içindedir. Bu düşünceye sahip olan bir meslek elemanının stres düzeyinin de yüksek olacağı (tablo 3) kaçınılmazdır.
- ✓ Genellikle belge ve bilgi edinme konusunda sıkıntı olduğu gözlemlenmektedir. Her üç meslek elemanından yaklaşık ikisi (kararsızlar dikkate alındığında) muhasebecilik faaliyetinin en önemli ve ilk aşaması olan belge/bilgi edinme konusunda memnun olmadıklarını beyan etmişlerdir.

Bu sonuca göre, muhasebecilik mesleğinin daha başlangıç aşamasında ciddi sıkıntılar söz konusu olmakta bu da hem finansal tabloların doğruluğunu şüpheye düşürmekte hem de beyannamelerin zamanında verilmesi konusunda muhasebecileri zor duruma sokabilmektedir. Muhasebeci, resmi kurumlara ait bildirimlerde belki de sosyal sorumluluk duygusunu ihlal edecek davranış sergilemekten zorunlu olarak kaçınmayacaktır. Zamanında ve/veya doğru olarak yapılamayan muhasebecilik faaliyeti sonucunda ortaya çıkacak cezalar sebebiyle muhasebeci-mükellef tartışması kaçınılmaz olacaktır.

- ✓ Meslek elemanlarının yarısından fazlası mali tatil uygulamasından memnun olmadıklarını beyan etmişlerdir.

Mali tatil uygulaması aşırı iş yükü ile çalışan muhasebeciler için yerinde bir uygulama olacağı; bu tatil ile birlikte meslek elemanlarının biraz rahat nefes alacağı ve psikolojik yıpranmalarının önüne geçebileceği bulgusu birçok çalışmada elde edilmiştir. Nihayet 2007 yılında mali tatil uygulamasına geçildi. Ancak bu araştırma, bu uygulamadan beklenen faydanın elde edilemediğini tespit etmiştir. Hatta bu sorusuyla ilgili sözlü eleştirilerde, mali tatil uygulamasının meslek elemanlarını daha da yıprattığı, iş yükünü daha da artırdığı, adının ötesinde olumlu bir anlamının olmadığı yönünde ifadeler kullanılmıştır.

Mali tatil uygulamasının tekrar gözden geçirilmesi, hemen hemen Türkiye'nin her tarafında aynı türden olan aksaklıkların önüne geçilerek adına yakışır bir uygulama haline gelmesi konusunda Maliye Bakanlığı, meslek kuruluşları ve meslek elemanlarının karşılıklı görüş alışverişine gitmeleri yararlı sonuçlar verebilecektir.

Tablo 3. Muhasebecilik Mesleğinin Stres Düzeyi

Düzye	Sayı	Yüzde
Çok stresli	46	57,5
Stresli	32	40,0
Kararsızım	1	1,3
Stressiz	1	1,3
Hiç stresi yok	0	0,0
Toplam	80	100

Tablo 3'e göre, katılımcıların neredeyse tamamı (%97,5) mesleklerinin stresli olduğunu ifade etmişlerdir. Üstelik bu oran içinde ağırlık, "çok stresli" (%57,5) yönünde gerçekleşmiştir.

Stresin çeşitli sebepleri vardır. Tablo 2’de yer alan sonuçlarla yaşamak zorunda olan bir meslek elemanının stresi şüphesiz daha da artacaktır. Başka bir açıdan zaten mesleki streslerinin çok olduğunu düşünen meslek elemanlarının Tablo 2’nin sonuçlarıyla da yaşamaları onlar için oldukça zor bir durumdur. Özellikle zihni faaliyetin öne çıktığı bu tür mesleklerdeki zihin yorgunluğunun düzeyi, bedeni faaliyetlere dayanan mesleklerdeki bedeni yorgunluğun düzeyinden daha fazladır. Birinde dinlenme kesin bir çözüm diğerinde ise sıkıntıyı geçici olarak ötelemekten başka bir anlam ifade etmemektedir.

Özellikle kayıtdışı ekonomiyi engellemede önemli görevler üstlenen, bu sayede vergi artışını ve verginin doğru olarak tespitini sağlamaya çalışan meslek elemanlarının maruz kaldıkları bu olumsuzlukların giderilmesi veya düzeltilmesi için kamu otoritesinin mesleğe daha yakın durması ve onların taleplerini ciddiye alması gerekmektedir.

Tablo 4. Mükelleflerinizin Ticari Faaliyetle İlgili İki Farklı Kasa, Banka vb. Uygulaması Olduğunu Düşünüyor musunuz?

Seçenekler	Sayı	Yüzde
Cevap vermek istemiyorum.	20	25,0
Mükelleflerimizin hepsinde böyle bir uygulama olduğunu düşünüyorum.	11	13,8
Mükelleflerimizin en az yarısında böyle bir uygulama olduğunu düşünüyorum.	14	17,5
Mükelleflerimizin çok azında böyle bir uygulama olduğunu düşünüyorum.	19	23,8
Mükelleflerimizin hiçbirinin böyle bir uygulamaya gittiğini düşünmüyorum.	16	20,0
Toplam	80	100

Meslek elemanlarına, mükelleflerinin sosyal sorumluluk duygusunu zedeleyen bu şekilde bir uygulamayı/davranışı hangi düzeyde sergilediklerini tespit etmek için, Tablo 4’teki bu soru yöneltilmiştir. Verilen cevapların dağılımı Tablo 4’te yer almaktadır. Buna göre meslek elemanlarının %25’i bu soruya cevap vermek istememiştir. Bu oran, meslek elemanlarının bu konudaki rahatsızlığını da ortaya koymaktadır. Mükelleflerinin hiç birinde ticari faaliyetleriyle ilgili olarak bu türden bir uygulama olmadığını düşünen meslek elemanlarının oranı %20’dir. Katılımcıların %55’i mükelleflerinin az veya çok bu şekilde davrandıklarını düşünmektedir. Genel bir ifade ile her 5 meslek elemanından 4’ü, mükelleflerinin ticari faaliyetleriyle ilgili bu türden bir

davranış sergilediklerini düşünmektedirler. Bu oldukça yüksek ve düşündürücü bir orandır.

Muhasebecilik mesleğinin icrasında meslek elemanlarının sosyal sorumluluk bilinci ile hareket etmesi gerekmektedir. Böylece işletme hakkında, karar vericilerin kararlarına dayanak olan bilgiler doğru, güvenilir ve tarafsız bir biçimde üretilmiş olur. Meslek elemanlarını bu duygudan uzaklaştıran çeşitli faktörler arasında mükelleflerin ticari faaliyetle ilgili belge/bilgi aktarımı konusundaki eksiklikleri de (Tablo 2) sıralanabilir. Diğer taraftan her ticari faaliyetin olması gereken seviyede belgeye konu edilmemesi, çift yönlü uygulamalara gidilmesi (kasa, banka) işletmenin gerçek durumunu yansıtmayı engelleyen davranışlardır.

Tablo 4'te yer alan sonuçlar, muhasebecilik mesleğinin icrasında meslek elemanlarının sosyal sorumluluk bilinci ile hareket etmesini engelleyebilecek görünüm arz etmektedir.

3.3.2. Muhasebe Dersinde Öğretilen Konuların/Yöntemlerin Uygulamada Tercih Edilme Düzeyine Ait Bulguların Analiz Ve Yorumu

Meslekle ilgili her toplantıda, konferansta, makalelerde ve sohbette muhasebe derslerinde öğretilen teorik bilginin uygulamada yeterli olmadığı, teori ile pratiğin örtüşmediği gibi eleştiriler yapılmakta ve daha çok da üniversite camiasının bu çelişkide suçlu olduğu düşüncesi ağırlık kazanmaktadır.

Öğreticilere yöneltilen eleştiriler, verilen teorik bilginin uygulamada yetersizliği yanında üzerinde durulan konuların/yöntemlerin de uygulamada tercih edilmeyen türden olduğu yönündedir. Hiçbir öğretim elemanı bütün bir dönemi işe yaramayacağını bildiği konular/yöntemler hakkında bilgiler vererek geçirme düşüncesinde değildir. Elbette ki teorik bilgi sunumu, uygulamadaki esnekliği yakalayamaz. Öğretim elemanı, genel müfredat kapsamında teorik doğrular çerçevesinde konuları aktarmaya çalışır. Bir konu/yöntem, muhasebe bürolarında belki hiç rastlanılmayacak türden olsa bile bir işletmenin bağımsız muhasebe biriminde önemli olabilir. Öğreticinin kendi mesleki tecrübesi ve

uygulayıcılarla kurduğu iletişim, üzerinde daha çok durulacak ve öğretilen konuların/yöntemlerin seçimde etkili olabilir.

İşte bu çalışmada, muhasebe derslerinde üzerinde durulan seçilmiş bazı konuların/yöntemlerin uygulamada hangi düzeyde tercih edildiği veya dikkate alındığı böylece konu/yöntem anlamında teori ile uygulama arasında uyumun veya uyumsuzluğun olup olmadığı belirlenmeye çalışılmıştır. Her konuya ait istatistikî bilgiler tabloleştirilmiş ve iki taraflı kıyaslamayla uyum veya uyumsuzluk durumu ortaya konmuştur.

Tablo 5. Stok Değerlemede Tercih Edilen Yöntem

Yöntemler	Sayı	Yüzde
Ortalama maliyet	45	56,3
İlk giren ilk çıkar	19	23,8
Ağırlıklı ortalama maliyet	11	13,8
Herhangi bir yöntem uygulamıyoruz	4	5,0
Son giren ilk çıkar	1	1,3
Toplam	80	100,0

Muhasebe derslerinde stok değerlendirme konusunda ortalama maliyet, ağırlıklı ortalama maliyet, ilk giren ilk çıkar ve son giren ilk çıkar yöntemleri üzerinde durulmaktadır.

Tablo5'te yer alan bulgular stok değerlendirme yöntemleri konusunda uygulamayla bir paralellik olduğunu göstermektedir. Bu konu/yöntem açısından *teori ile uygulama arasında çatışma değil sıkı bir uyum vardır*. Elde edilen bu bulguya dayanarak bu konuda öğretim kurumlarına karşı yapılan eleştirilerin doğru olmadığı söylenebilir.

Tablo 6. Maliyetlerin/Giderlerin Takibinde Tercih Edilen Yöntem

Seçenek	Sayı	Yüzde
7/A Seçeneği	76	95,0
7/B Seçeneği	4	5,0
Toplam	80	100,0

Tekdüzen hesap planının 7 nolu (700–799) hesap sınıfında maliyet hesapları yer almaktadır. Bu hesap sınıfındaki hesaplar, mal ve hizmetlerin planlanan biçim ve niteliğe getirilmesi için yapılan giderlerin toplandığı ve maliyet unsurlarına dönüştürülerek izlendiği hesap sınıfıdır. Bu sınıfta yer alan gider hesapları iki seçenek halinde sunulmuştur. 7/A ve 7/B seçeneği. Bu seçeneklerden 7/A seçeneğinin kullanımı bazı

işletmeler için zorunludur. Ancak bazı işletmeler isterlerse 7/B isterlerse de 7/A seçeneğine göre maliyet hesaplarını kayıt altına alabilirler. Muhasebe derslerinin çoğunda 7/A seçeneğine göre problemler çözülmekte, daha çok 7/A seçeneği üzerinde durulmaktadır.

Uygulamaya bakıldığında ise tercih edilen yöntemin 7/A seçeneği olduğu ortadadır (Tablo 6). Katılımcıların neredeyse tamamı (%95), 7/A seçeneğini tercih ettiklerini belirtmişlerdir. 7/B seçeneği uygulanabilecek işletmelerde bile 7/A seçeneğinin tercih edildiği bu sonuçlara göre söylenebilir. Zaten yüz yüze yapılan bu çalışma sırasında meslek elemanları, 7/B seçeneğini, yılsonunda tekrardan 7/A çevirmeleri gerektiğinden tercih etmediklerini söylemişlerdir. Tablo 6'da yer alan bulgular, gider hesaplarını takip etmede kullanılan yöntemler açısından **teori ile uygulama arasında çatışma değil sıkı bir uyumun olduğunu göstermektedir**. Elde edilen bu bulguya dayanarak bu konuda öğretim kurumlarına karşı yapılan eleştirilerin doğru olmadığı söylenebilir.

Tablo 7. Alacak ve Borç Senetlerinde Reeskont Uygulaması

Cevap	Sayı	Yüzde
Evet	11	13,8
Hayır	69	86,3
Toplam	80	100,0

Reeskont işlemi, muhasebe açısından, senetli alacak ve borçların değerlendirme gününde sahibi için arz ettiği değeri bulma işlemidir. Bu yolla senetli alacak veya borcun bugünkü değeri tespit edilmeye çalışılmaktadır. Bu işlem işletmelerin gelir ve gider tutarlarını etkilemesi bakımından önemlidir. Ayrıca finansal tablonun gerçeği yansıtması bakımından da yapılması gerekli olan bir işlemdir. Fakat vergi kanunu bu işlemin yapılıp yapılmaması konusunda mükellefleri serbest bırakmıştır. Öğretici, kanundaki ihtiyarılığı ifade etmekle birlikte reeskont işleminin önemini dikkate alarak bu konuda detaylı bilgiler vermekte ve örneklerle konunun daha iyi anlaşılmasına çalışmaktadır.

Tablo 7'ye bakıldığında meslek elemanları tarafından reeskont işlemlerinin çoğunlukla yapılmadığı (%86,3) görülmektedir. Bu açıdan **teori ile uygulama arasında güçlü uyumsuzluk vardır**. Ancak, meslek elemanlarının reeskont işlemini tercih etmeme sebebi belge/bilgi eksikliği olabilir. Meslek elemanlarının bu konuya daha çok eğilmeleri gerekir.

Çünkü bu işlem işletmelerin yılsonundaki durumlarını farklı gösterebilecek bir mahiyet taşımaktadır. Ayrıca yakın bir gelecekte muhasebe standartlarına göre hareket edileceğinden bu işlemin yapılması seçimlik değil zorunluluk olacaktır. Kısaca öğreticilerin bu konudaki yaklaşımları daha doğrudur.

Tablo 8. Alınan Malın Nakliye Giderinin Kaydında Tercih Edilen Hesap

Seçenekler	Sayı	Yüzde
Doğrudan 153 ticari mallar hesabına ekliyorum.	63	78,8
Doğrudan 770 genel yönetim giderleri hesabına aktarıyorum.	9	11,3
Dağıtım kolay ise 153 ticari mallar hesabına aksi halde 770 genel yönetim giderleri hesabına aktarıyorum.	6	7,5
Düşük tutarlı veya belgesi sonradan gelenleri 770 genel yönetim giderlerine aktarıyorum.	2	2,5
Toplam	80	100,0

Teorik eğitimde 153 Ticari Mallar hesabının işleyişine ait bilgiler verilirken malın edinimi sırasında katlanılan bütün giderlerin malın maliyetine eklendiği ifade edilir. Vergi kanununa uygun bir biçimde TMS-2 Stoklar Standardında “Stokların satın alma maliyeti; satın alma fiyatı, ithalat vergileri ve diğer vergiler (firma tarafından vergi idaresinden iade alınabilecekler hariç) ve nakliye, yükleme boşaltma maliyetleri ile mamul, malzeme ve hizmetlerin elde edilmesiyle doğrudan bağlantısı kurulabilen diğer maliyetleri içerir” biçiminde tanımlanmıştır. Bu açıdan öğretici, mal alışıyla ilgili nakliye giderinin öncelikli olarak alınan malın maliyetine eklenmesinin gerektiği yönünde açıklamalarda bulunmakta ve bu açıklamaları örnek verilerle pekiştirmektedir.

Tablo 8’de yer alan bulgular, öğreticilerin konuyla ilgili aktarımlarıyla uygulayıcıların tercihleri arasında güçlü bir uyum olduğunu ortaya koymaktadır. Katılımcıların %78,8’i, üniversitedeki uygulamaya paralel bir davranış sergilemektedirler. Bu açıdan **teori ile uygulama arasında çatışma değil sıkı bir uyum söz konusudur**. Elde edilen bu bulguya dayanarak bu konuda da öğretim kurumlarına karşı yapılan eleştirilerin doğru olmadığı söylenebilir.

Tablo 9. Ticari Malların Yardımcı Hesapla Takibinde Tercih Edilen Yöntem

Seçenek	Sayı	Yüzde
Ticari mallar hesabının altında her mal çeşidi için yardımcı hesap açıyorum	27	33,8
Sadece ticari mallar ana hesabını kullanıyorum	5	6,3
KDV oranlarına göre yardımcı hesap açıyorum	48	60,0
Toplam	80	100,0

Özellikle bilgisayarlı muhasebe derslerinde ticari malların hangi kıstasa göre detaylandırılması gerektiğine yönelik bilgiler verilir. Burada en doğru ancak zor olanın her bir mal çeşidi için yardımcı hesap açılması olduğu izah edildikten sonra daha az yardımcı hesapla bu sorunu çözmek için KDV oranları temelinde yardımcı hesapların kullanılmasının da yeterli olabileceği ifade edilir ve ders bu çerçevede ilerler.

Uygulayıcıların %60'ının, ticari malları KDV oranlarına göre takip ettikleri; %33,8'inin ise her bir mal çeşidine göre detaylandırma yaptıkları dikkate alındığında *teori ile uygulama arasında çatışma değil sıkı bir uyumun olduğu* söylenebilir. Elde edilen bu bulgu bu konuda da öğretim kurumlarına karşı yapılan eleştirilerin doğru olmadığını ortaya koymaktadır.

Tablo 10. Kredi Kartıyla Yapılan Satışların Takip Edildiği Hesaplar

Hesaplar	Sayı	Yüzde
108 Diğer Hazır Değerler Hesabı	65	81,3
127 Diğer Ticari Alacaklar Hesabı	7	8,8
102 Bankalar Hesabı	6	7,5
100 Kasa Hesabı	2	2,5
Toplam	80	100,0

Muhasebe derslerinde kredi kartıyla satış olduğunda bu satışın bedelinin kesinlikle 100 No.lu veya 102 No.lu hesaba kaydedilmemesi; bedelin 108 No.lu veya 127 No.lu hesaba aktarılması gerektiği sebepleriyle anlatılmaktadır.

Tablo 10'a göre bu konuya yaklaşımları açısından uygulayıcıların %90'ı doğru, %10'u ise yanlış bir uygulama içerisinde olup kredi kartıyla yapılan satışlar için kullanılmaması gereken hesapları kullanmaktadırlar. Çoğunluğun davranışı dikkate alındığında *teori ile uygulama arasında*

çatışma değil sıkı bir uyumun olduğu açıktır. Dolayısıyla bu konuda öğretim kurumlarına karşı yapılan eleştiriler doğru değildir.

Tablo 11. Yenileme Amacıyla Maddi Duran Varlığın Elden Çıkarılması Sonucu Oluşan Kâr Takip Edildiği Hesap

Hesaplar	Sayı	Yüzde
549 Özel Fonlar Hesabı	20	28,6
679 Diğer Olağan Dışı Gelir ve Kârlar Hesabı	37	52,9
İşletmenin kâr/zarar durumuna göre tercihim değişir	13	18,6
Toplam	70¹	100

Teorik açıdan, MDV'nin yenilenmesi amacıyla satılması durumunda oluşan kârın 549 Özel Fonlar Hesabında takibinin daha yerinde bir uygulama olacağı üzerinde durulmaktadır. Bunun dışında 679 No.lu hesabın kullanılması da mümkündür.

Uygulamaya baktığımızda yenileme dolayısıyla oluşan kârın, genelde 679 No.lu hesapta izlendiği Tablo 11 ile ortaya konmuştur. Bu sonuca göre *teori ile uygulama arasında orta düzeyde bir uyumsuzluk olduğu* söylenebilir. Ancak yine de bu konuda öğretim kurumlarına karşı yapılan eleştiriler doğru değildir. Çünkü daha doğru olan ve vergi ertelemesine zemin hazırlayan uygulama, bu kârın 549 No.lu hesapta takip edilmesidir.

Tablo 12. Satışların Maliyetini Hesaplama Tercih Edilen Yöntem

Seçenek	Sayı	Yüzde
Stokların Fiili Sayımını Yaptırarak	42	52,5
İşletmelere Elemanımı Gönderip Fiili Sayım Yaptırarak	2	2,5
Brüt Kâr Yöntemiyle	8	10,0
İşletmeyi Belli Tutarda Kârlı Gösterecek Şekilde	10	12,5
Yaptığımız Kayıtlara Dayanarak	18	22,5
Toplam	80	100

Bilânço çıkarma zamanında satışların maliyetini hesaplamak için özellikle aralıklı envanter yöntemini uygulayan işletmeler için stokların maliyetinin bilinmesi oldukça önemlidir. Muhasebe derslerinde en doğru yöntemin stokların fiili sayımını yapılması olduğu, zaman zaman brüt kâr yöntemine başvurulabileceği söylenmekte ve örnekler verilerek konunun anlaşılması sağlanmaktadır. Ayrıca yasal olarak izin almış işletmelerde

¹ Bu soruya cevap verenlerin sayısı 70 olmuş ve yüzdeler buna göre hesaplanmıştır.

kayıtlara dayanılarak² satışların maliyeti için gerekli olan stok tutarının belirlenmesinin de mümkün olduğunun üzerinde durulmaktadır. Denetim yapıldığında ise stok sayım tutanakları incelenecektir.

Uygulayıcıların bu konudaki tercihlerinde öğretilen yolların ağır bastığı Tablo 12’de görülmektedir. Bu sonuç dikkate alındığında *teori ile uygulama arasında çatışma değil sıkı bir uyumun olduğu* söylenebilir.

Tablo 13. Verilen Çeklerin Takibinde Kullanılan Hesaplar

Kullanılan Hesaplar	Sayı	Yüzde
Çek ödeninceye kadar 103 No.lu hesapta	76	95,0
Çek kesildiği anda 102 No.lu hesapta	4	5,0
Toplam	80	100

Muhasebe derslerinde, bir iş dolayısıyla çek düzenlendiğinde bu çekin 103 No.lu hesapta takip edilmesinin daha doğru bir uygulama olduğu ve çek kesildiği anda 102 No.lu hesabın kullanılmasının muhasebe tekniği açısından ne gibi sakıncalara yol açabileceği örneklerle izah edilmeye çalışılmaktadır.

Uygulayıcıların, verilen çeklerle ilgili muhasebeleştirmede tercih ettikleri yolun (%95) teorik öğretiyle aynı paralelde olduğu Tablo 13’te görülmektedir. Bu sonuca göre *teori ile uygulama arasında çatışma değil sıkı bir uyum olduğu* açıktır. Dolayısıyla bu konuda öğretim kurumlarına karşı yapılan eleştiriler doğru değildir.

Tablo 14. Yılsonunda Alınan/Verilen Çeklerle İlgili Yapılan Uygulama

Uygulama Biçimi	Sayı	Yüzde
Herhangi bir işlem yapmayıp bu hesapların kalanlarını doğrudan bilançooya aktarıyorum	32	40,0
Alınan çekleri 121 No.lu hesaba, verilen çekleri de 321 No.lu hesabına aktarıyorum	48	60,0
Toplam	80	100

Yılsonu envanter işlemleri sırasında öğretici, 101 ve 103 No.lu hesapların 121 ve 321 No.lu hesaplara aktarılması ve ertesi dönemin hemen başında tekrardan ilgili hesaplara dönüştürülmesinin gerekliliğini hem muhasebe tekniği hem de özün önceliği kavramı açısından izah eder

² İşletmeler, izin almak suretiyle fiili envanteri 3 yılda bir yapabilirler. Bu durumda envanter kayıtlara göre yapılabilir.

ve örnekler vererek konunun anlaşılmasını sağlamaya çalışır. Bir düzenleyici hesap olan 103 No.lu hesabın bakiyesinin yılsonunda hazır değerlerden daha fazla olması imkân dâhilindedir. Bu durumda işletmenin yılsonu bilânçosunda hazır değerler grubunun eksi (-) değerle görülmesi gibi muhasebe tekniğine zıt bir durum ortaya çıkabilir. Bunun önüne geçilmesi için dönemsonlarında 103 No.lu hesabın 321 No.lu hesaba geçici olarak devredilmesi gerekir.

Tablo 14, uygulamada katılımcıların %60'lık kesimini doğru; %40'lık kesiminin ise yanlış yolu tercih ettiklerini göstermektedir. Bu açıdan *teori ile uygulama arasında orta düzeyde bir uyumsuzluk olduğu* söylenebilir. Ancak bu uyumsuzluğun sebebi öğreticiden ziyade uygulayıcıdır. Çünkü öğretici doğru olan yolu öğretmiştir.

Tablo 15. Ciro İşleminin Yapılma Sıklığı

Seçenekler	Sayı	Yüzde
Çok Sık Yapmaktayız	10	12,5
Nadiren Yapmaktayız	38	47,5
Hiç Yapmadık	21	26,3
Mükelleflerimizden Bununla İlgili Herhangi Bir Belge/Bilgi Gelmediği İçin Yapmadık	11	13,8
Toplam	80	100

İşletmeler, bazen kıymetli evrak üstündeki haklarını bir başka kişiye devrederek bir fon elde edebilir. Bu fonu mal ve hizmet alımında veya borç ödemesinde kullanabilir. Muhasebe derslerinde bu konunun üzerinde sıklıkla durulmaktadır.

Uygulamada ciro işleminin meslek elemanları tarafından dikkate alındığı, Tablo 15'te yer alan bulgularda görülmektedir. Meslek elemanlarının %60'ının (%12,5+%47,5) az veya çok bu şekilde bir fon kaynağını değerlendirdikleri söylenebilir. Çoğunluğun bu yönde davrandığı dikkate alındığında *teori ile uygulama arasında çatışma değil orta düzeyde bir uyum olduğu*, bu sebeple bu konuda öğretim kurumlarına karşı yapılan eleştirilerin yersiz olduğu ortadadır.

Tablo 16. Poliçe İşleminin Yapılma Sıklığı

Sıklık Derecesi	Sayı	Yüzde
Çok sık yapmaktayız	6	7,5
Nadiren yapmaktayız	29	36,3
Hiç yapmadık	28	35,0
Mükelleflerimizden belge/bilgi gelmediği için yapmadık	17	21,3
Toplam	80	100

Muhasebe derslerinde alacak senetleri konusunda poliçe hakkında bilgiler verilmektedir. Ancak, bu işleme, daha çok işletmelerin bünyesinde muhasebe birimi varsa rastlanabileceği, muhasebe bürolarında çok sık görülmeyeceği de ifade edilmektedir.

Tablo 16, poliçe işleminin uygulanma düzeyinin yüksek olmadığını göstermektedir. Araştırma, muhasebe bürolarında yürütüldüğünden bu sonuç normaldir. Buradan hareketle, *teori ile uygulama arasında çatışma değil orta düzeyde bir uyum olduğu* söylenebilir.

4. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Bu çalışma ile ulaşılmaya çalışılan ana amaç, muhasebe derslerinde öğretilen konuların, uygulamada hangi düzeyde tercih edildiğini ortaya koymaktır. Ayrıca meslek elemanlarının hem mesleki hem de mükellefle olan iş ilişkilerindeki memnuniyet düzeylerini tespit etmek de amaçlar arasındadır.

Meslek elemanlarının, hem mesleki hem de mükellefle olan iş ilişkilerindeki memnuniyet düzeylerinin yeterli olmadığı tespit edilmiştir. Bunlara ait özet bilgiler aşağıdadır.

Meslek elemanlarının;

- ✓ Mesleki memnuniyet düzeyleri orta seviyelerdedir. (Memnuniyet oranı: %62,5)
- ✓ Mükelleflerin mesleğe gösterdiği saygıdan duyulan memnuniyet düzeyleri azdır. (Memnuniyet oranı: %32,6)
- ✓ Mükelleflerden belge ve bilgi elde etme konusunda memnuniyet düzeyleri azdır. (Memnuniyet oranı: %28,8)

- ✓ Mali tatil uygulamasından memnuniyet düzeyleri azdır. (Memnun olanların oranı: %27,6)
- ✓ Mesleki stres düzeyleri çok yüksektir. (Stresli görenlerin oranı: %97,5)
- ✓ Mükelleflerinin ticari faaliyetleriyle ilgili olarak iki farklı kasa, banka vb. kullandıklarını düşünenlerin oranı yüksektir. (Bu şekilde düşünenlerin oranı: %55; cevap vermek istemeyenlerin oranı %25)

Çalışmanın amacına yönelik olarak elde edilen bulgular özet halinde şöyle sıralanabilir:

- ✓ Stok değerlendirme yöntemleri konusunda ***teori ile uygulama arasında sıkı bir uyum*** vardır.
- ✓ Gider hesaplarını takip etmede kullanılan yöntemler açısından ***teori ile uygulama arasında sıkı bir uyum*** söz konusudur.
- ✓ Reeskont işlemleri açısından ***teori ile uygulama arasında güçlü bir uyumsuzluk*** vardır.
- ✓ Alınan malın nakliye giderinin kaydında tercih edilen yöntem açısından ***teori ile uygulama arasında sıkı bir uyum*** söz konusudur.
- ✓ Ticari malların yardımcı hesapla takibinde tercih edilen yöntem açısından ***teori ile uygulama arasında sıkı bir uyumun*** olduğu söylenebilir.
- ✓ Kredi kartıyla yapılan satışların takip edildiği hesaplar açısından ***teori ile uygulama arasında sıkı bir uyum*** vardır.
- ✓ Yenileme amacıyla maddi duran varlığın satılması sonucu oluşan kârın takip edildiği hesap açısından ***teori ile uygulama arasında orta düzeyde bir uyumsuzluk*** olduğu söylenebilir.
- ✓ Satışların maliyetini hesaplamada tercih edilen yollar açısından ***teori ile uygulama arasında sıkı bir uyumun*** olduğu söylenebilir.
- ✓ Verilen çeklerle ilgili muhasebeleştirmede tercih edilen yol açısından ***teori ile uygulama arasında sıkı bir uyum*** vardır.

- ✓ Yılsonunda alınan/verilen çeklerle ilgili yapılan uygulama açısından *teori ile uygulama arasında orta düzeyde bir uyumsuzluk* olduğu söylenebilir.
- ✓ Ciro işlemi açısından *teori ile uygulama arasında orta düzeyde bir uyum* vardır.
- ✓ Poliçe işleminin uygulanması açısından *teori ile uygulama arasında orta düzeyde bir uyum* olduğu söylenebilir.

Bu bulgular ışığında, muhasebe derslerinde üzerinde durulan konuların/yöntemlerin uygulayıcılar tarafından da tercih edildiği ve öğretilen konu/yöntem açısından öğrencilere yapılan olumsuz eleştirilerin dayanaksız olduğu, uyumsuzluğun yaşandığı konularda bile öğrencilerin daha doğru bir yaklaşım sergiledikleri söylenebilir.

KAYNAKLAR

BÜYÜKŞALVARCI A., S. Güler, B. Taner (2011). “Türkiye’de Lisans Düzeyinde Finans Eğitim Konuları: Eğiticimler ve Uygulayıcıların Görüşleri Kapsamında Mevcut Durum ve Beklentiler” Ege Akademik Bakış Dergisi Cilt:11 Sayı:3 /Temmuz, ss:479–486

DEMİREL, Özcan (2010). Eğitim Terimleri Sözlüğü, Geliştirilmiş 4. Baskı, Pegem Yayınları

GENÇTÜRK, M. (2006). “Alınan Eğitimin Meslek Yaşamındaki Yeterlilik Düzeyinin İşletmelerin Muhasebe – Finans Bölümünde Çalışanlar Üzerinde Tespitine Yönelik Bir Alan Çalışması: Isparta, Burdur, Denizli ve Antalya Organize Sanayi Bölgeleri Örneği” Kocaeli Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi Sayı:12, ss: 55–82

GÖKÇEN, G. (1998) “Uygulamacıların Muhasebe Eğitiminden Beklentileri”. Marmara Üniversitesi Muhasebe Araştırma Merkezi Muhasebe-Finansman Dergisi, Sayı: 9, ss:43

FİDAN, Nurettin (1996). Okulda Öğrenme ve Öğretme, Alkım Yayınevi, Ankara.

KORUKOĞLU, A. (1998). “İşletmelerde Muhasebe Eğitimi ve Üniversitelerle İşbirliği” Dokuz E. Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi Cilt:13, Sayı: II, ss:13–24

SABAN, Ahmet (2000). Öğrenme Öğretme Süreci: Yeni Teori ve Yaklaşımlar, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara.

ÜNAL, O. ve M. Doğanay (2009). “Lisans Düzeyindeki Muhasebe Eğitiminin Etkinliği: Sayıştay Özelinde Ampirik Bir Çalışma” Sayıştay Dergisi Temmuz-Aralık, Sayı:74-75, ss: 117-138

YILDIZ, F. Ve G. Durak (2011). “Üniversitelerde Verilen Muhasebe Eğitiminin Kırklareli Yöresi’nde Faaliyet Gösteren Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Beklentilerini Karşılama Düzeyinin İncelenmesi” Muhasebe ve Finansman Dergisi, Ocak, ss:37-47.

ZAFİF, F. ve A. Karapınar (2002); “Muhasebe Eğitiminde Değişim İhtiyacı” Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, sayı:3, ss:111-134

<http://www.turmob.org>. Erişim tarihi: 11.07.2012