



Muhasebe ve Finansman Dergisi

Journal of Accounting and Finance

Sayı/Issue : 76

ISSN: 2146-3042

Ekim/October 2017



Muhasebe ve Finansman Öğretim Üyeleri Bilim ve Araştırma Derneği (MUFAD)
MUHASEBE ve FİNANSMAN DERGİSİ
The Journal of Accounting and Finance



ISSN: 2146-3042

Editör

Prof.Dr. Ümit GÜCENME GENÇOĞLU

Sayı 76 - Ekim 2017

İçindekiler

1	Temel Konularda BOBİ FRS ve TMS/IFRS Karşılaştırması	Ümit Gücenme Gençoğlu
2	Üniversitelerde Muhasebe Öğretim Elemanlarının, Muhasebe Eğitimi Hakkındaki Görüşleri Üzerine Bir Araştırma: Güneydoğu Anadolu Bölgesi Örneği	Yasemin Ezin, Abdulkadir Bilen, Ramazan Aslan, Salahattin Altundağ
3	Muhasebe Dersinde Başarıyı Etkileyen Faktörlerin Belirlenmesi: Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Örneği	Ahmet Şerbetçi, Mahmut Yardımcıoğlu
4	Maliye Bakanlığı E-Dönüşüm Sürecinin Muhasebe Meslek Mensupları Açısından Değerlendirilmesine İlişkin Bir Alan Araştırması	Seçkin Gönen, Bilal Solak
5	Türkiye'deki Yeminli Mali Müşavirlerin Kültür Bazlı Muhasebe Değerlerinin Analizi	Ahmet Fethi Durmuş, Recep Güneş
6	Vergi Davalarında Adli Muhasebenin Rolü	Murat Özdemir, Murat Yıldırım
7	Altın Vadeli İşlem Sözleşmelerinin Muhasebeleştirilmesi	Mustafa Kılıç, Samet Evci
8	Kurumsal Risk Yönetimi Olgunlaşma Seviyesinin Finansal Performansa Etkisi: Türkiye Örneği	Yasemin Ertan, Aylin Poroy Arsoy, Tuba Bora Kılınçarslan
9	Uluslararasılaşma Düzeyi İle Finansal Performans İlişkisi: İmalat Sanayii Firmaları Üzerine Bir Araştırma	İkut Elif Kandil Göker, Bahadır Uysal
10	Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile Türk Bankacılık Sektörü Kâr Kalitesi Arasındaki İlişkiye Bir Bakış	Merve Acar, Burcu Gürol
11	Atatürk Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi'nde Genel Muhasebe Dersini Alan Öğrencilerin Performansını Etkileyen Faktörler	Meryem Öztürk
12	Muhasebe Eğitimi Almakta Olan Öğrencilerin Muhasebe Mesleğine Yönelik Tutumlarının Sektörde Çalışma Niyetine Etkisi	Oğuzhan Çankıç
13	Ar-Ge Yatırımlarının Finansal Performans Üzerindeki Etkisi Ve Bist Teknoloji Endeksi Firmalarının Etkinliklerinin Değerlendirilmesi	Levent Çıtak, Yüksel İltaş

Temel Konularda BOBİ FRS ve TMS/TFRS Karşılaştırması

Ümit GÜCENME GENÇOĞLU *

ÖZET

Kamu Gözetimi Kurumu(KGK) tarafından 29 Temmuz 2017 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanan 'Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS)'nin, "Türkiye Muhasebe /Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS)" ile temel konularda karşılaştırılması ve farklılıkların ortaya konması, bu çalışmanın amacını oluşturmaktadır. Genel olarak TMS/TFRS'ler ile uyumlu, daha sade bir dille kaleme alınmış olan BOBİ FRS'de, kapsama alınmayan standartlar bulunduğu ve uygulama kolaylıkları sağlandığından, iki standart seti arasında bazı farklılıklar ortaya çıkmaktadır. Kapsamlı kavramının kullanılmadığı BOBİ FRS'de finansal durum tablosu, kar zarar tablosu ve öz kaynak değişim tablosu formatında farklılıklar bulunmaktadır. Orta büyüklükteki işletmelerde genel olarak maliyet esaslı bir finansal raporlama getirilmiş, büyük işletmeler için finansal tablo kalemlerinin ölçümünde gerçeğe uygun değer kavramı korunmuş ve büyük işletmelere yönelik bazı ilâve yükümlülükler getirilmiştir.

***Anahtar Kelimeler:** Faydalı finansal bilgi, gerçeğe uygun değer, finansal raporlama standartları*

***JEL Sınıflandırması:** M40, M41.*

Comparison of the Differences between BOBİ FRS and TAS / TFRS

ABSTRACT

The purpose of this study is to compare and to determine the differences between "Financial Reporting Standard for Large and Medium Size Enterprises (BOB FRS)" and Turkish Accounting / Financial Reporting Standards (TAS / TFRS). BOBI FRS does not use the concept of comprehensive profit and does not cover some standards. Therefore, there are differences in the format of the financial position table and the profit and loss statement in particular. Medium-sized enterprises generally have cost-based financial reporting, the concept of fair value is maintained in the measurement of financial statement items for large enterprises and some additional obligations have been introduced for large enterprises.

***Keywords:** Useful financial information, true and fair value, financial reporting standards.*

***Jel Classification:** M40, M41.*

* Prof.Dr. Ümit Gücenme Gençoğlu, Uludağ Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, umitgucenme@uludag.edu.tr

1. GİRİŞ

Bağımsız denetime tâbi olup Türkiye Muhasebe/ Finansal Raporlama Standartlarını (TMS/TFRS) uygulamayan işletmelerin uygulayacakları finansal raporlama çerçevesi olan “Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS)” , Kamu Gözetimi Kurumu (KGK) tarafından 29 Temmuz 2017 tarihli ve 30138 Sayılı Mükerrer Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. KGK’nın, 2014 yılındaki bir kararı ile TMS/TFRS uygulamaları sadece Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar(KAYİK) için zorunlu tutulmuş, TMS/TFRS uygulamayan işletmelerin ise KGK tarafından bir belirleme yapıncaya kadar Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT)’ni, 29/12/2014 tarihli ve 41 sayılı KGK Kararıyla açıklanan “TMS’leri Uygulamayan Şirketlerin Finansal Tablolarının Hazırlanmasında Uygulanacak İlave Hususlar” ile birlikte uygulayarak raporlama yapması istenmiştir. Ancak TMS/TFRS’ler ile Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği uyumlu olmadığından, bağımsız muhasebe denetiminde, işletme finansal tablolarının doğruluğunu tespit etmek için iki farklı karşılaştırma kriteri (çifte standart) kullanılması sakıncası ortaya çıkmıştır. Bu nedenle KGK, 2014 yılından itibaren başlattığı TMS/TFRS’ler ile uyumlu yeni bir raporlama çerçevesi oluşturma çalışmalarını 2017 Temmuz sonunda tamamlamıştır. 1/1/2018 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere, yayımı tarihinde yürürlüğe giren ve uluslararası standartlarda bir finansal raporlama çerçevesi olan BOBİ FRS, KAYİK’ler dışındaki bağımsız denetime tâbi tüm şirketlerin bağımsız denetimlerinde kıstas oluşturacak, bağımsız denetimde çifte standart uygulanması sakıncasını ortadan kaldıracaktır.

BOBİ FRS’nin yer aldığı ‘Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Hakkında Tebliğ’de büyük işletme tanımı bulunmaktadır. Buna göre, aktif toplamı 75 milyon ve üstü, yıllık net satış hasılatı 150 milyon ve üstü Türk Lirası ve ortalama çalışan sayısı 250 ve üstü olan ve bu üç ölçütten en az ikisinin eşik değerlerini, varsa bağlı ortaklıklarıyla birlikte, art arda iki raporlama döneminde aşan işletmeler müteakip raporlama döneminde büyük işletme olarak değerlendirilir. Bu ölçütlerin altında kalan, ancak denetime tabi olma koşullarını karşılayan işletmeler ise standartta orta boy işletmelerin uyması gereken kurallara göre finansal raporlama yapacaktır.

Uluslararası muhasebe ve finansal raporlama uygulamalarıyla ve AB düzenlemeleriyle uyumlu olan ve 27 bölümden oluşan BOBİ FRS’de, orta büyüklükteki işletmeler için genel olarak maliyet esaslı bir finansal raporlama öngörülmüş; büyük işletmelere yönelik ise ilâve yükümlülükler getirilmiştir. Bu çalışmada temel konularda BOBİ FRS ile TMS/TFRS’ler karşılaştırılarak, benzer ve farklı yönleri ortaya konmaya çalışılacaktır. Aşağıdaki tabloda BOBİ FRS’deki her bölümün hangi TMS/TFRS kapsamındaki düzenlemelere yer verdiği özetlenmiştir. BOBİ FRS’de, bazı TMS/TFRS’lere ilişkin düzenleme yer almamaktadır.

BOBİ FRS Bölümler	TMS/TFRS
Bölüm 1 Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar	Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu
Bölüm 2 Nakit Akış Tablosu	TMS 7 Nakit Akış Tabloları
Bölüm 3 Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Yanlılıklar	TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar
Bölüm 4 Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar	TMS 10 Raporlama Döneminden (Bilanço Tarihinden) Sonraki Olaylar
Bölüm 5 Hasılat	TMS 18 Hasılat TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat
Bölüm 6 Stoklar	TMS 2 Stoklar
Bölüm 7 Tarımsal Faaliyetler	TMS 41 Tarımsal Faaliyetler
Bölüm 8 Maden Kaynaklarının Aranması ve Değerlendirilmesi	TFRS 6 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi
Bölüm 9 Finansal Araçlar Ve Özkaynaklar	TFRS 7 Finansal Araçlar: Açıklamalar TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum TMS 39 Finansal Araçlar TFRS 9 Finansal Araçlar
Bölüm 10 İştiraklerdeki Yatırımlar	TMS 28 İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar
Bölüm 11 Müşterek Girişimlerdeki Yatırımlar	TFRS 11 Müşterek Anlaşmalar
Bölüm 12 Maddi Duran Varlıklar	TMS 16 Maddi Duran Varlıklar
Bölüm 13 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
Bölüm 14 Maddi Olmayan Duran Varlıklar	TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar
Bölüm 15 Kiralamalar	TMS 17 Kiralama İşlemleri
Bölüm 16 Devlet Teşvikleri	TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklaması
Bölüm 17 Borçlanma Maliyetleri	TMS 23 Borçlanma Maliyetleri
Bölüm 18 Varlıklarda Değer Düşüklüğü	TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü
Bölüm 19 Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar	TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar
Bölüm 20 Yabancı Para Çevrim İşlemleri	TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri
Bölüm 21 İş Birleşmeleri	TFRS 3 İşletme Birleşmeleri
Bölüm 22 Konsolide Finansal Tablolar	TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar
Bölüm 23 Gelir Üzerinden Alınan Vergiler	TMS 12 Gelir Vergileri
Bölüm 24 Ara Dönem Finansal Raporlama	TMS 34 Ara Dönem Finansal Raporlama
Bölüm 25 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama	TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama
Bölüm 26 Dipnotlar	TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu
Bölüm 27 Geçiş Hükümleri	TFRS 1 Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması

Aşağıdaki TMS/TFRS'ler, BOBİ FRS'de ayrı bölüm olarak bulunmamakta, ancak bazı standartlardaki düzenlemelerin sadeleştirilmiş şekli diğer bölümler içinde yer almaktadır. Örneğin TMS 27 "Bireysel Finansal Tablolar" BOBİ FRS'de ayrı bölüm olarak ele alınmamış olmakla birlikte finansal yatırımların münferit finansal tablolarda nasıl raporlanacağı ilgili bölümler içinde açıklanmıştır.

TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler
TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri
TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler
TFRS 8 Faaliyet Bölümleri
TFRS 12 Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalar
TFRS 13 Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü
TFRS 14 Düzenlemeye Dayalı Erteleme Hesapları
TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar
TMS 24 İlişkili Taraf Açıklamaları
TMS 26 Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme Ve Raporlama
TMS 27 Bireysel Finansal Tablolar
TMS 33 Hisse Başına Kazanç

2. FİNANSAL RAPORLAMA

BOBİ FRS Bölüm 1’de yer alan kavramsal çerçeve ve finansal tablolar ile ilgili düzenlemeler genel olarak TMS/TFRS düzenlemeleri ile uyumludur. Buna göre, bir finansal bilginin faydalı olması için temel olarak, bilgiyi kullanacakların ihtiyacına ve işletme gerçeklerine uygun olmalı ve ayrıca bu bilgiler zamanında sunulmalı, anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir olmalıdır. Yönetimin, işletmeyi tasfiye etme veya ticari faaliyetlerine son verme niyetinin ya da zorunluluğunun bulunmadığı durumlarda finansal tablolar işletmenin sürekliliği varsayımına dayanılarak hazırlanır. Nakit akış tablosu hariç, tüm finansal tablolar tahakkuk esasına göre düzenlenir. İhtiyatlılık ilkesine uyularak, belirsizlikler nedeniyle tahmin yapılması gereken hallerde varlık ve gelirlerin olduğundan daha fazla, yükümlülük ve giderlerin ise olduğundan daha düşük belirlenmemesi için gerekli dikkatin gösterilmesi gerekir. Her bir önemli hesap sınıfı finansal tablolarda ayrı olarak gösterilir ve bu standartlarda zorunlu tutulan veya izin verilen hâller dışında, varlık ve yükümlülükler veya gelir ve giderler birbirlerinden mahsup edilemez.

TMS/TFRS’lerde olduğu gibi finansal durum tablosu, kâr veya zarar tablosu, nakit akış tablosu, özkaynak değişim tablosu ve önemli muhasebe politikalarını ve diğer açıklayıcı bilgileri içeren dipnotlar, bu Standart hükümlerine uygun olarak, açık ve anlaşılır bir şekilde hazırlanır. Varlık ve yükümlülüklerin tanımı ve finansal durum tablosunda yer alabilmesi için gerekli koşullar iki standart setinde aynıdır. BOBİ FRS’ye göre, gerçeğe uygun değer gibi başka bir ölçüm esası belirlenmediği sürece, varlık ve yükümlülükler ilk kayda almada maliyet bedeliyle (tarihi maliyet) ölçülür. BOBİ FRS’de gerçeğe uygun değer, “karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli taraflar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir yükümlülüğün yerine getirilmesi durumunda ortaya çıkabilecek tutar” olarak tanımlanmış, finansal araçlar, tarımsal faaliyetler ve maddi duran varlıklar bölümlerinde gerçeğe uygun değer nasıl belirleneceğine ilişkin açıklamalar yapılmıştır.

BOBİ FRS eklerinde yer alan finansal durum tablosu, kar zarar tablosu, özkaynak değişim tablosu ve nakit akış tablosu formatları genel olarak TMS/TFRS'ler ile uyumlu olmakla birlikte bazı farklar bulunmakta, en fazla fark da kar zarar tablosunda görülmektedir. Kavramsal çerçeve ve finansal tabloların kapsamı açısından TMS/TFRS'ler ile daha sade olan BOBİ FRS arasındaki farklılıklar aşağıdaki gibi özetlenebilir.

- TFRS 5 konusu olan “Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler”, BOBİ FRS’de yer almadığından kar zarar tablosunda da sürdürülen ve durdurulan faaliyet sonuçları ayrı ayrı raporlanmaz. Tabloda brüt kar/zararı takiben esas faaliyetlerden gelirler/giderler, diğer faaliyetlerden gelirler/giderler ve finansal gelirler/giderler eklenip çıkartılır.

- TMS 19 kapsamındaki “Çalışanlara Sağlanan Faydalar” ve “TMS 26 Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama” BOBİ FRS’de ayrı bölüm olarak yer almadığından, BOBİ FRS’ye göre hazırlanan finansal durum tablosunda sadece kısa ve uzun vadeli yabancı kaynaklar içinde “kıdem tazminatı karşılıkları” kalemi bulunmaktadır. BOBİ FRS BÖLÜM 19’da, tam set standartlardaki aktüeryal hesaplamalar yerine, gerek karşılıkların, gerek kıdem tazminatının hesaplanmasında kolaylaştırıcı yöntemlere yer verildiği görülmektedir.

- BOBİ FRS’ye göre büyük işletmeler ertelenmiş vergileri hesaplar ve raporlar ancak, orta büyüklükteki işletmelerin ertelenmiş vergileri bireysel finansal tablolarında raporlaması zorunlu değildir. Buna ilişkin BOBİ FRS Bölüm 23/3’de “Büyük işletmelerin konsolide ve münferit finansal tablolarında ertelenmiş vergi tutarlarını sunmaları zorunludur. Ancak diğer işletmelerin ertelenmiş vergi tutarlarını finansal tablolarında sunmaları şart değildir. Bununla birlikte, bu işletmelerin isteğe bağlı olarak konsolide finansal tablolarını hazırlamaları durumunda, ertelenmiş vergi tutarlarını sunmaları konsolide finansal tablolarında zorunlu, ancak münferit finansal tablolarında ihtiyaridir. Büyük işletmelerin ertelenmiş vergileri hesaplaması ve raporlaması ile ilgili düzenlemeler ise TMS 12 ile uyumludur. BOBİ FRS madde 23.40’a göre, “Ertelenmiş vergi yükümlülüğü veya varlığında meydana gelen değişimler vergi gideri/geliri olarak raporlanır. Ertelenmiş vergi gideri/geliri Kâr veya Zarar Tablosunda “Vergi Gideri” kalemi içerisinde gösterilir. Ancak ertelenmiş vergi giderinin/gelirinin, kâr veya zarara yansıtılmayan (diğer bir ifadeyle özkaynaklarda kayda alınan) işlem veya olayların sonucu olarak ortaya çıkması durumunda bunlara ilişkin ertelenmiş vergi tutarı, söz konusu işlem ve olayların etkilerinin yansıtıldığı özkaynak kaleminde gösterilir.” Ayrıca TMS 12’de olduğu gibi, finansal durum tablosunda duran varlıklar kapsamında “ertelenmiş vergi varlığı”, uzun vadeli yükümlülükler kapsamında “ertelenmiş vergi yükümlülüğü” raporlanmaktadır.

- TMS 1’deki diğer kapsamlı gelir tablosu, BOBİ FRS’de yer almamıştır. Kâr veya Zarar Tablosunun unsurları gelirler ve giderlerdir. Gelirler; ortakların yaptığı katkılar hariç olmak üzere, varlık girişi veya varlıkların değerinde artış ya da yükümlülüklerde azalma

şeklinde özkaynaklarda raporlama dönemi boyunca meydana gelen artıştır. Giderler ise, ortaklara yapılan dağıtımlar hariç olmak üzere, varlık çıkışı veya varlıkların değerinde azalış ya da yükümlülüklerde artış şeklinde özkaynaklarda raporlama dönemi boyunca meydana gelen azalıştır. Bu tanımlar iki standart setinde de müşterek olmakla birlikte BOBİ FRS’de kapsamlı gelir tanımı yer almamakta, TFRS 1’e göre hazırlanan finansal durum tablosunda yer alan “Kar Zararda Yeniden Sınıflandırılacak/Sınıflandırılmayacak Diğer Kapsamlı Gelirler/Giderler”, BOBİ FRS’e göre hazırlanan finansal durum tablosunda ve özkaynak değişim tablosunda bulunmamaktadır. BOBİ FRS finansal durum tablosunda özkaynaklar kapsamında sadece “Yeniden Değerleme Yedeği, Yabancı Para Çevrim Farkları ve Korunma Yedeği” yer almakta, bu kalemler özkaynak değişim tablosunda da raporlanmaktadır. Kar zarar tablosunda ise, “Diğer Faaliyetlerden Gelir Ve Giderler” içinde yatırım amaçlı gayrimenkul değer artış ve azalışları ile “Finansal Gelir / Giderler” içinde finansal yatırımlar değer artış ve azalışları yer almaktadır.

BOBİ FRS 3. bölümde yer alan “Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Yanlışlıklar” TMS 8 ile uyumlu düzenlemeler içermektedir. Bu Standartta herhangi bir işlem veya olay için belirlenmiş bir muhasebe politikası varsa bu muhasebe politikası uygulanır. İsteğe bağlı muhasebe politikasındaki değişiklik geçmişe dönük olarak uygulanır ve politika değişikliğinden etkilenen her kalem ile özkaynak kalemi mümkün olduğu kadar geriye giderek düzeltilir. Düzeltme “geçmiş yıllar karları” kalemine yapılır. Geçmişe dönük uygulama, açılış ve kapanış bilançosuna ait kümülatif etkinin hesaplanabildiği durumlarda uygulanabilir. Geçmiş dönemler için kümülatif etkinin belirlenmesi mümkün değilse, ilgili değişiklik geriye dönük uygulamanın mümkün olduğu en erken dönemin başında(bu cari dönem de olabilir) mevcut olan varlık, borç özkaynak kalemlerinin açılış bakiyelerine uygulanır. Yeni muhasebe politikasının önceki tüm dönemlere uygulanması sonucu cari dönemin başında ortaya çıkacak birikimli etkinin belirlenmesi mümkün değilse ilgili değişiklik, uygulamanın mümkün olduğu en erken tarihten itibaren ileriye yönelik olarak uygulanır. Bu durumda, politika değişikliğinin bu tarihten önceki varlık, yükümlülük ve özkaynak kalemlerine birikimli etkisi dikkate alınmamış olur. Muhasebe tahminlerindeki değişikliğin etkileri ileriye dönük olarak uygulanır ve muhasebe tahmini değişikliğinin etkisi ileriye dönük olarak, kar veya zarar ile ilişkilendirilir. Cari dönemde yapılan yanlışlıklar finansal tablolar onaylanmadan önce tespit edilirse cari dönemde düzeltilir. Ancak bazı durumlarda yanlışlıklar yapıldığı dönemde fark edilmeyebilir; bunlar geçmiş dönem yanlışlıkları olarak nitelendirilir. Önemli geçmiş dönem yanlışlıkları geriye dönük olarak düzeltilir.

BOBİ FRS Bölüm 4’de, TMS 10 paralelinde finansal durum tablosu tarihinden sonraki olaylar tanımlanmakta ve bu olaylara ilişkin muhasebe ilkeleri düzenlenmektedir. Raporlama döneminden sonraki olaylar, raporlama dönemi sonu ile finansal tabloların yönetim organı tarafından onaylandığı tarih arasında işletme lehine veya aleyhine ortaya çıkan olayları ifade eder. Raporlama döneminden sonraki olaylar düzeltme gerektiren ve düzeltme gerektirmeyen

olaylar şeklinde ikiye ayrılır. Raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektiren olaylar raporlama dönemi sonu itibarıyla mevcut olan durumları teyit eden olaylardır ve bu olayların etkisinin yansıtılması amacıyla ilgili dipnotlar dâhil raporlama dönemine ait finansal tablolarda yer alan tutarlar düzeltilir.

3. FİNANSAL VARLIK VE YÜKÜMLÜLÜKLER

TMS/IFRS'lerdeki finansal araçlar ile ilgili ayrıntılı düzenlemeler BOBİ FRS'de 9, 10 ve 11. bölümlerde sadeleştirilmiştir. Finansal durum tablosu formatında dönen ve duran varlıklar içinde yer alan finansal yatırımlar için ayrıntı yer almamaktadır BOBİ FRS 9. bölümde, finansal araçlar, “bir işletmenin bir finansal varlığının, başka bir işletmenin de bir finansal yükümlülüğünün veya özkaynak aracının artmasına neden olan sözleşmedir “şeklinde tanımlanmaktadır. Bu bölümde finansal varlık ve finansal yükümlülüklerle ilişkin muhasebe ilkeleri ve işletmenin ihraç ettiği özkaynak araçlarının muhasebeleştirilme esasları düzenlenmektedir. Finansal varlık tanımı, TMS/IFRS'lerde olduğu gibi menkul kıymetler ile nakit ve alacakları da kapsamaktadır. Ödeme çağrısı yapılan sermaye alacakları ile ilk defa kayda alındığı tarihte tahsil edileceği veya ödeneceği tarih arasında bir yıl veya daha kısa süre olan alacak ve borçlar itibari değeri ile, bir yıldan uzun olan alacaklar (ödeme çağrısı yapılan sermaye alacakları hariç) ve borçlar ise itfa edilmiş değeri üzerinden ölçülür.(madde 9.8) Ticari ve diğer alacaklar ile ticari ve diğer borçlar dışında kalan ve sabit bir tutar, sabit yada değişken ve sabit bileşenlerden oluşan bir getiri oranı veya kote edilmiş, gözlemlenebilir bir faiz oranı olan borçlanma araçları itfa edilmiş değeri üzerinden ölçülür. (madde 9.11) Borçlanma aracı niteliğindeki finansal varlıklara örnek olarak, bankalardaki vadeli mevduatlar, devlet tahvili, hazine bonusu veya özel sektör tahvil ve bonoları; finansal yükümlülüklerle örnek olarak ise alınan krediler, ihraç edilen tahvil ve bonolar gösterilebilir. (madde 9.13) Bir finansal varlık veya yükümlülüğünün her bir raporlama dönemi sonu itibarıyla itfa edilmiş değeri aşağıdakilerin net tutarıdır (madde 9.14):

- a) Finansal varlığın veya finansal yükümlülüğünün ilk kayda alma sırasında belirlenen değeri,
- b) Eksi anapara geri ödemeleri,
- c) Artı veya eksi ilk defa finansal tablolara alındığındaki tutar ile vadesindeki tutar arasındaki fark üzerinden etkin faiz yöntemi kullanılarak hesaplanan toplam itfa tutarı,
- ç) Eksi, finansal varlıklar için, değer düşüklüğü veya tahsil edilememe olasılığından kaynaklanan tüm indirimler.

Finansal varlığa veya finansal yükümlülüğe (veya finansal araçlar grubuna) ilişkin defter değeri yeniden gözden geçirildiğinde, gerçek ve gözden geçirilmiş tahmini nakit akışlarını yansıtacak şekilde düzeltilir. Finansal aracın defter değeri, başlangıçtaki etkin faiz oranı kullanılarak gelecekteki tahmini nakit akışlarının bugünkü değeri bulunmak suretiyle yeniden hesaplanır. Düzeltme, gözden geçirmenin yapıldığı tarihte, Kâr veya Zarar

Tablosunda “Finansal Yatırımlar Değer Artış Kazançları” veya “Finansal Yatırımlar Değer Azalış Zararları” kaleminde gösterilir.(madde 9.19)

Borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören özkaynak araçları, ilk muhasebeleştirmede işlem fiyatından ölçülerek işlem maliyetleri kâr veya zarara yansıtılır. Bu özkaynak araçları raporlama tarihinde ise gerçeğe uygun değerleri (piyasa değeri) üzerinden ölçülür ve ortaya çıkan değer farkları “Finansal Yatırımlar Değer Artış Kazançları” veya “Finansal Yatırımlar Değer Azalış Zararları” kalemlerinde kâr veya zarara yansıtılır. Borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görmeyen özkaynak araçları, ilk muhasebeleştirmede, işlem fiyatları ve işlem maliyetlerinin toplamından oluşan maliyet bedelinden ölçülür. Bu özkaynak araçları sonraki raporlama tarihlerinde maliyet bedelinden varsa değer düşüklüğü zararları düşülerek ölçülür.(madde 9.21) Bir başka deyişle borsada işlem gören hisse senetleri GUD ile değerlendirilir, değerlendirme farkları (TMS/TFRS’de bazı durumlarda özkaynaklarda kayıtlanamadığı halde) burada her zaman kar zarara yollar. Borsada işlem görmeyen hisse senetleri ise, maliyet yöntemi ile değerlendirilir ve sadece değer azalışları gider olarak kar zarara yollar. İşletme, korunma aracı ile korunan kalem arasında korunma ilişkisi tanımlayarak korunma muhasebesini ihtiyari olarak uygulayabilir. İtfa edilmiş bedeli üzerinden ölçülen bir borçlanma aracının sabit faiz oranı riskinden korunması durumunda, faiz oranı swapı niteliğindeki korunma aracına ilişkin dönemsel net nakit ödemeleri, bu ödemelerin tahakkuk ettiği dönemde kâr veya zarara yansıtılır.(madde 9.50) Korunulan riskin madde 9.53’dekilerden biri olması durumunda, korunma aracının gerçeğe uygun değerindeki değişimin, korunan kalemin gerçeğe uygun değerindeki veya beklenen nakit akışlarındaki değişimleri etkin olarak karşılayan kısmı, özkaynaklarda “Korunma Yedeği” kaleminde muhasebeleştirilir.

Buna göre tam set standartlardan farklı olarak, BOBİ FRS’de tüm finansal varlık ve yükümlülüklerdeki değerlendirme farkları kar zarar tablosunda raporlanırken, sadece koşulları belirlenen türev araçlardaki değerlendirme farklarının özkaynaklarda raporlanması söz konusudur.

İştirakler ve bağlı ortaklıklar, münferit finansal tablolarda maliyet yöntemi veya özkaynak yöntemi ile, konsolide finansal tablolarda ise iştirakler özkaynak yöntemi kullanılarak ölçülür.(madde 10.10) Özkaynak yönteminin önemli etkiye sahip olunan iştirakler için kullanılması gerektiğine ilişkin bir kısıtlama bulunmamaktadır. Bir işletmenin, yatırım yaptığı işletmenin oy hakkının yüzde 20 ya da daha fazlasını, doğrudan ya da dolaylı olarak (örneğin bağlı ortaklıkları vasıtasıyla) elinde tutması durumunda, aksi açıkça ortaya konulmadığı sürece, yatırım yapılan işletme üzerinde önemli etkisinin bulunduğu kabul edilir. Tam set standartlarda olduğu gibi maliyet yönteminde, hesaplanan değer düşüklüğü kar zarar tablosunda raporlanır, finansal durum tablosunda ise, birikmiş değer düşüklüğü zararları indirilerek maliyet bedelleri üzerinden ölçülür. Özkaynak yönteminin kullanıldığı durumlarda iştirak yatırımının defter değeri, iştirakin;

a) Dönem net kârından (zararından) ve

b) Cari dönemde özkaynaklarında (örneğin “Yeniden Değerleme Yedeği”, “Yabancı Para Çevrim Farkları” ve “Korunma Yedeği” kalemlerinde) kaydettiği kazanç ve kayıplarından, işletmeye düşen pay kadar artırılır veya azaltılır.(madde 10.19)

BOBİ FRS 11. bölümde müşterek girişimler ele alınmış, oluşum biçimlerine göre müştereken kontrol edilen faaliyetler, müştereken kontrol edilen varlıklar veya müştereken kontrol edilen işletmeler olmak üzere üç farklı türde sınıflandırılmış ve her birine ilişkin muhasebe ilkeleri belirlenmiştir. 21. bölümde ise işletme birleşmeleri ile ilgili genel olarak TFRS 3 ile uyumlu düzenlemeler bulunmaktadır. Ancak TFRS 3’ten farklı olarak şerefiye değer düşüklüğü testine tâbi tutulmaz. Şerefiyeye ilişkin itfa payının hesaplanmasında “Maddi Olmayan Duran Varlıklar” bölümünün “İtfa” başlıklı kısmında yer alan hükümler uygulanır. Şerefiyenin faydalı ömrünün güvenilir bir şekilde tahmin edilemediği durumlarda şerefiye 10 yılda itfa edilir. BOBİ FRS 22. bölümde, TFRS 10 ile uyumlu olarak bağlı ortaklık, kontrol gücü ve konsolide finansal tablolar tanımlanmış ve ilgili düzenlemeler yapılmıştır. Buna göre, büyük işletmeler, bağlı ortaklıklarını bu bölümde yer alan konsolidasyon işlemlerini uygulayarak (tam konsolidasyon yöntemine göre) konsolide eder ve konsolide finansal tablolarını düzenler. Konsolide finansal tablolar, ana ortaklığın ve onun bağlı ortaklıklarının varlıklarının, yükümlülüklerinin, özkaynaklarının, gelirlerinin, giderlerinin ve nakit akışlarının tek bir işletmenininki gibi sunulduğu, bir topluluğa ait finansal tablolardır. (madde 22.14) Büyük işletme dışındaki işletmeler konsolide finansal tablo düzenlemek zorunda değildir. Bununla birlikte bu işletmeler isteğe bağlı olarak konsolide finansal tablolarını hazırlayabilir.(madde 22.10) Ancak ana ortaklık büyük işletme olmasa dahi, doğrudan veya dolaylı olarak sahip olduğu herhangi bir bağlı ortaklığının 660 sayılı KHK’da tanımlanan Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluş(KAYİK) tanımını karşılaması ve bu bağlı ortaklığın 22.18 paragrafında belirtilen bir bağlı ortaklık olmaması durumunda konsolide finansal tablolarını hazırlar. (madde 22.11) Konsolide finansal tablo hazırlamayan işletmeler bağlı ortaklıklarındaki yatırımlarını maliyet yöntemi veya özkaynak yöntemi kullanarak muhasebeleştirir. (madde 22.12)

4. HASILATIN RAPORLANMASI

BOBİ FRS 5. bölümde hasılat, işletmenin olağan faaliyetleri esnasında ortaya çıkan gelir olarak tanımlanmakta ve bölüm kapsamında mal satışı, hizmet sunumu, işletmenin yüklenici olduğu inşa sözleşmeleri ile işletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan faiz, isim hakkı ve kâr payı bulunmaktadır. Bu bölüm düzenlemeleri, 9 Eylül 2016 Tarihli Resmi Gazete’de yayımlanarak Türkiye Finansal Raporlama Standartları arasında yer alan ve 1 Ocak 2018 tarihinde ve sonrasında başlayan yıllık raporlama dönemleri için geçerli olmak üzere TMS 11 ‘İnşaat Sözleşmeleri’ ve UMS 18 Hasılat Standardını yürürlükten kaldıran TFRS 15 ile karşılaştırıldığında çok daha sadedir. BOBİ FRS’de hasılat ile ilgili düzenlemeler genel olarak TMS 18 ile aynı paraleldedir. TMS 18’de hasılat kapsamındaki faiz ve temettü gelirleri TFRS 15 kapsamı dışında bırakılmış

olmasına karşılık BOBİ FRS bölüm 5 kapsamındadır. “TFRS 15’in temel prensibi, şirketlerin geliri, mal veya hizmetleri müşterilerine devretmesi karşılığında hak kazanmayı beklediği bedeli yansıtacak şekilde muhasebeleştirmeleri ve hasılatın istisnai türdeki uygulamalarının tanımlanmasına ve muhasebeleştirilmesine ve finansal tablo dipnotlarında gelir hakkında yatırımcıların daha iyi bilgilendirilmesine ilişkin detaylı hükümler içermesidir “(KGK, <http://kgk.gov.tr>, 2017).

TFRS 15’de hasılatın tanınması için işletmenin müşteri ile yaptığı sözleşmede belirtilen bir çok konu ile ilgili koşulun gerçekleşmesi gerekli iken, BOBİ FRS’de mal satışında, mal veya hizmetlerle takas işlemlerinde hasılatın kayda alınmasındaki kriterler TMS 18 paralelindedir. Buna göre mal satışına ilişkin hasılat, aşağıdaki ölçütlerin tümü sağlandığında kayda alınır(madde 5.14):

-Malların sahipliğinden kaynaklanan önemli risk ve getirilerin alıcıya devredilmiş olması.

-Satılan mallar üzerinde bir kontrolün sürdürülmemesi. Bir varlığın kontrolü, varlığın kullanımını yönetebilme ve varlığın kalan tüm faydasını büyük ölçüde elde edebilme gücünü ifade eder. Kontrol, başka işletmelerin varlığın kullanımını yönetebilmesini ve ondan fayda elde etmesini engelleyebilme gücünü kapsamaktadır.

- Hasılat tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi.

-İşleme ilişkin ekonomik faydaların işletmece elde edilmesinin muhtemel olması.

-İşleme ilişkin katlanılan veya gerçekleşecek maliyetlerin güvenilir biçimde ölçülebilmesi.

Mal veya hizmetlerin benzer özelliklere ve değere sahip mal veya hizmetlerle takasında hasılat ortaya çıkmaz. Bununla birlikte, mal veya hizmetlerin, benzer özelliklere ve değere sahip olmayan mal veya hizmetlerle takası durumunda, hasılat kayda alınır. Bu durumda hasılat, alınan mal veya hizmetin gerçeğe uygun değeri esas alınarak ölçülür. Hasılatın ölçümünde, alınan mal veya hizmetin gerçeğe uygun değerine varsa ilgili işlemde alınan (veya ödenen) tutarlar eklenir (veya çıkartılır). Alınan mal veya hizmetin gerçeğe uygun değerinin güvenilir şekilde ölçülememesi durumunda elden çıkarılan mal veya hizmetin gerçeğe uygun değeri esas alınır. Elden çıkarılan mal veya hizmetin gerçeğe uygun değerinin de güvenilir şekilde ölçülememesi durumunda elden çıkarılan varlığın defter değeri esas alınır.(madde 5.12)

Hizmet sunumuna ilişkin bir işlemin sonucunun güvenilir şekilde tahmin edilebildiği durumlarda, ilgili hasılat tutarı, işlemin raporlama dönemi sonu itibarıyla tamamlanma düzeyi dikkate alınarak kayda alınır. İşlemin tamamlanma düzeyi dikkate alınarak hasılatın kayda alınması “tamamlanma yüzdesi yöntemi” olarak adlandırılır. Bu yöntem göre hasılat, hizmetin sunulduğu dönemlerde finansal tablolara yansıtılır(madde 5.18) Bu düzenleme TMS

18 ve TMS 11 paralelindedir. Çünkü, TMS 18 ve TMS 11'deki tamamlanma yüzdesi yöntemi yerine TFRS 15'e göre, bir edim yükümlülüğü, müşteriye taahhüt edilen mal veya hizmet transfer edilerek yerine getirildiğinde, bu edim yükümlülüğüne dağıtılmış olan işlem fiyatı tutarı, hasılat olarak muhasebeleştirilmektedir.

TMS 18 ile uyumlu olarak, BOBİ FRS madde 5.21'e göre, hizmet sunumuna ilişkin bir işlemin sonucunun güvenilir şekilde tahmin edilemediği durumlarda, geri kazanılması beklenen gider tutarı kadar hasılat kayda alınır. Bu durumda ilgili hizmet sunumuna ilişkin olarak herhangi bir kâr ortaya çıkmaz. Hizmet sunumuna ilişkin işlemin sonucunun güvenilir şekilde tahmin edilemediği ve giderlerin de geri kazanılmasının beklenmediği durumlarda ise hasılat kayda alınmaz, giderler kâr veya zarara yansıtılmaya devam edilir. BOBİ FRS'de "İnşa Sözleşmeleri" ve "Tamamlama Yüzdesi Yöntemi" başlığı altında bu ilkeler doğrultusunda açıklamalar yapılmıştır.

BOBİ FRS'ye göre hasılat, taraflar arasında yapılan anlaşma kapsamında, satış iskontoları (kasa ve miktar iskontoları) da düşüldükten sonra, alınan veya alınması beklenen bedel esas alınarak ölçülür. Hasılatın tahsilatı geleceğe ötelenmişse, işlemin finansman niteliği taşıması durumunda, TMS 18 ve TFRS 15 ile uyumlu olarak faiz ayrıştırmasının yapılması gerekir. TMS 18'de faiz ayrıştırması için bir yıl esası yer almaz ancak bu konuda TFRS 15'deki kolaylaştırıcı yöntem esas alınmıştır ve BOBİ FRS'ye göre eğer hasılat bedelinin, bir yıl veya daha kısa sürede tahsil edilmesi öngörülüyorsa, hasılat, vade farkı ayrıştırması yapılmaksızın doğrudan tahsil edilen veya edilmesi beklenen bedel üzerinden ölçülür. Bu bedelin, bir yıldan daha uzun bir vadede tahsil edilmesinin öngörülmesi durumunda ise hasılat, işlemdeki vade farkı ayrıştırılarak ilgili mal veya hizmetin peşin bedeli üzerinden ölçülür. "Finansal Araçlar ve Özkaynaklar" bölümünde belirtildiği gibi etkin faiz yöntemine göre hesaplanan vade farkı tutarı faiz geliri olarak muhasebeleştirilir (madde 5.8. ve 5.9) Burada peşin bedelin esas alınması TMS 18 ve TFRS 15 ile uyumludur ancak iskonto oranı ile ilgili bir düzenleme BOBİ FRS'de bulunmamaktadır. Ayrıca bir yıldan kısa vadeli satışlar için faiz ayrıştırmasının yapılmaması, sadece TFRS 15 madde 63 ile uyumludur. TFRS 15 madde 61'e göre önemli bir finansman bileşeni için taahhüt edilen bedelde düzeltme yapılmasının amacı, taahhüt edilen mal veya hizmetler devredildiğinde müşteri bu mal veya hizmetler için nakden ödeme yapmış olsaydı ödeyeceği fiyatı (nakit satış fiyatını) yansıtan bir tutar üzerinden hasılatın işletmenin finansal tablolarına alınmasını sağlamaktır. Ancak TFRS 15 madde 63'de kolaylaştırıcı bir uygulama olarak işletme, sözleşmenin başlangıcında, müşteriye taahhüt ettiği mal veya hizmetin devir tarihi ile müşterinin bu mal veya hizmetin bedelini ödediği tarih arasında geçen sürenin bir yıl veya daha az olacağını öngörmesi durumunda, taahhüt edilen bedelde önemli bir finansman bileşeninin etkisi için düzeltme yapmak zorunda değildir.

5. STOK VE SATIŞ MALİYETLERİNİN RAPORLANMASI

BOBİ FRS Bölüm 6'da, olağan işletme faaliyetleri kapsamında satılmak üzere elde tutulan, üretilen ve üretim sürecinde veya hizmet sunumunda kullanılacak ham madde ve malzeme stoklarına ilişkin muhasebe ilkeleri düzenlenmektedir. TMS 2 ile uyumlu olarak stoklar, maliyet bedeli ile net gerçekleşebilir değerden düşük olanı üzerinden ölçülür(madde 6.4) Stokların değer düşüklüğüne uğraması durumunda, stokların defter değeri net gerçekleşebilir değerine indirilir. Bu indirim tutarı, değer düşüklüğü zararını oluşturur ve Kâr veya Zarar Tablosunda "Satışların Maliyeti" kalemine yansıtılır(madde 6.22)

Satın alınan stok maliyetinin belirlenmesinde TMS 2'den farklılaşan tek husus, vadeli alımlarda bir yıl veya daha kısa vadeli bir ödeme karşılığında satın alınan stokların, vade farkı ayrıştırılmaksızın, ödenen veya ödenmesi beklenen nakit tutar üzerinden ölçülmesidir. Bir yıldan uzun vadeli bir ödeme karşılığında satın alınan stoklar ise, vade farkı ayrıştırılarak peşin fiyat üzerinden (diğer bir ifadeyle işletme peşin ödeme yapmış olsaydı ödeyeceği fiyat üzerinden) ölçülür. Bu kapsamda bir stokun bir yıldan daha uzun vadeli bir ödeme karşılığında satın alınması durumunda vade farkı tutarı, etkin faiz yöntemine göre hesaplanarak, faiz gideri olarak muhasebeleştirilir(madde 6.8) Stoklara ilişkin borçlanma maliyetleri oluştuğu dönemde kâr veya zarara yansıtılır. Ancak üretilmesi normal şartlar altında bir yıldan daha uzun süren stoklar için katlanılan borçlanma maliyetleri satışa hazır hale geldiği tarihe kadar stokun maliyetine dâhil edilir.(madde 6.9)

Mamul maliyetleri üretim giderlerinin gerçekleşmiş tutarları esas alınarak fiili maliyet yöntemine göre belirlenir. Ancak sonuçlar fiili maliyete yakınsa, standart maliyet yöntemi veya perakende yöntemi gibi stok maliyeti ölçüm yöntemleri kullanılabilir. Standart maliyet hesabında, ham madde ve malzemelerin, işçiliğin, verimliliğin ve kapasite kullanımının normal düzeyleri dikkate alınır. Standart maliyetler, düzenli olarak gözden geçirilir ve gerektiği takdirde mevcut şartlara göre yeniden belirlenir. Perakende yönteminde maliyet, stokların satış değerinden uygun brüt kâr marjının düşülmesi suretiyle bulunur.(madde 6.19) Stokların maliyeti, ilk giren ilk çıkar (FIFO) veya ağırlıklı ortalama maliyet yöntemlerinden biri kullanılarak hesaplanır(madde 6.20)

Bu bölümdeki düzenlemeler genel olarak TMS 2 ile uyumlu olmakla birlikte aşağıdaki farklılıklar bulunmaktadır.

- Vadeli alımlarda bir yıl veya daha kısa vadeli bir ödeme karşılığında satın alınan stokların, vade farkı ayrıştırılmaz.

-TMS 2'de normal maliyet önerilmesine rağmen BOBİ TFRS'de dönüştürme maliyetlerinin belirlenmesinde tam maliyet yöntemi kullanılır. Tam maliyet yönteminde, sabit ve değişken genel üretim giderlerinin tamamı dönüştürme maliyetine dâhil edilir. Ancak faaliyetleri geçici veya kalıcı olarak durdurulan ya da henüz faaliyete geçmemiş bölümlere ilişkin sabit genel üretim giderleri dönüştürme maliyetine dâhil edilmez, gider olarak

“Satışların Maliyeti” kaleminde gösterilir. Ancak madde 6.13’e göre, TMS 2’de önerilen normal maliyet yöntemi de kullanılabilir. Her bir üretim birimine dağıtılan sabit genel üretim gider tutarı, düşük kapasite ya da atıl kapasite nedeniyle arttırılmaz. Dağıtılmayan genel üretim gideri, gerçekleştiği dönemde “Satışların Maliyeti” kaleminde gösterilir. Değer düşüklüğünün iptal edilecek kısmı, ilgili stokun maliyet bedeli esas alınarak belirlenir. Stokun, değer düşüklüğünden sonra belirlenen değeri, stokun maliyet bedelini aşamaz (madde 6.25) TMS 2 Madde 64’de yer alan “Net gerçekleşebilir değer artışından dolayı iptal edilen stok değer düşüklüğü karşılık tutarı, iptalin gerçekleştiği dönemin tahakkuk eden satış maliyetini azaltacak şekilde muhasebeleştirilir.” hükmü BOBİ FRS’de yer almamaktadır. Bir başka deyişle TMS 2’deki uygulamanın tersine, BOBİ FRS’de karşılık iptalleri nedeniyle satışların maliyetinin azaltılması söz konusu değildir.

- BOBİ FRS madde 6.15’de sıralanan “Stok Maliyetine Dâhil Edilmeyen Giderler” TMS 2’de de aynıdır. Ancak TMS 2 madde 38’de, “*Dönem içinde gider kaydedilen stokların tutarı, başka bir deyişle satılan malın maliyeti, satılan stokların ölçümünde stok maliyetine giren unsurlardan ve stok maliyetine dağıtılmayıp doğrudan gider kaydedilen dağıtılmamış genel üretim maliyetlerinden ve üretim maliyetleri ile ilgili fire ve kayıplar gibi anormal üretim giderleri tutarlarından oluşur. İşletmeye özgü bazı özel durumlar da dağıtım maliyetleri gibi başka tutarların da stok giderlerine dahil edilmesini gerektirebilir.*” şeklindeki bu ifade, BOBİ FRS Bölüm 6’da yer almamakta, stok maliyeti dışında satış maliyetinin arttıracak şekilde ilaveten sadece, durdurulan ya da henüz faaliyete geçmemiş bölümlere ilişkin sabit genel üretim giderleri, normal maliyet yönteminin kullanılması halinde üretim maliyetlerine dağıtılmayan genel üretim gideri ve stok değer düşüklüğü karşılık giderlerinin raporlanacağını ifade etmektedir.

- Hizmet sağlayan işletmelerin stok maliyeti BOBİ FRS 6.17’de düzenlenmiştir. Buna göre, hizmet işletmeleri, eğer varsa stoklarını bunların üretimi için katlanılan maliyetler üzerinden ölçer. Bu maliyetler esas olarak, hizmetin sunulmasında doğrudan görev alan çalışanların ücret ve diğer maliyetleri ile hizmet sunumuyla ilişkilendirilebilen giderleri içerir. Satış ve genel yönetimle ilgili işçilik ücretleri ve diğer giderler, hizmetin maliyetine dâhil edilmez; bunlar gerçekleştikleri dönemde gider olarak kayda alınır. Bu düzenleme TMS 2 madde 19 ile uyumludur. Ancak TMS 2’ye göre finansal durum tablosunda “tamamlanmış hizmet maliyetleri” ve “tamamlanmamış hizmet maliyetleri” isimli stok hesaplarının yer alması önerilmekteyken, BOBİ FRS düzenlemelerinde ve finansal durum tablosu aktifinde benzer hesaplara yer verilmemiştir.

6. MADDİ DURAN VARLIKLAR

BOBİ FRS 12. bölümde maddi duran varlık tanımı TMS 16 ile uyumlu olarak verilmiş, yedek parça ve bakım malzemelerinin de, maddi duran varlık tanımını karşılaması durumunda bu bölüm kapsamında ele alınacağı, aksi taktirde stoklar içerisinde sınıflandırılacağı, edinimden sonra yapılan ve varlığın ekonomik ömrünü uzatarak veya

kapasitesini genişleterek, gelecekte elde edilecek faydayı artıran harcamaların (yenileme harcamaları ve büyük çaplı kontroller için yapılan harcamalar gibi) varlığın defter değerine dâhil edileceği ifade edilmiştir.

Maddi duran varlıklar, ilk kayda almada maliyet bedeliyle ölçülür ve maliyet bedelinin tespiti TMS 16 ile uyumlu olmakla birlikte, vadeli alımlarda maliyetin tespitinde bazı farklılıklar bulunmaktadır. TMS 16'ya göre, eğer ödeme normal kredi vadelerinin ötesine erteleniyorsa, peşin fiyat eşdeğeri ile toplam ödeme arasındaki fark, (özellikli varlık olmadığı sürece) kredi dönemi boyunca faiz olarak finansal tablolara yansıtılır. (TMS 16 madde 23) BOBİ FRS'de ise, bir yıllık vade esas alınmıştır. Buna göre, *“Bir yıl veya daha kısa vadeli bir ödeme karşılığında satın alınan maddi duran varlıklar, vade farkı ayrıştırılmaksızın, ödenen veya ödenmesi beklenen nakit tutar üzerinden ölçülür.”* Bir yıldan uzun vadeli bir ödeme karşılığında satın alınan maddi duran varlıklar ise, vade farkı ayrıştırılarak peşin fiyat üzerinden (diğer bir ifadeyle işletme peşin ödeme yapmış olsaydı ödeyeceği fiyat üzerinden) ölçülür, vade farkı tutarı, etkin faiz yöntemine göre hesaplanan faiz gideri olarak muhasebeleştirilir. (madde 12.9) TMS 16'da olduğu gibi, maddi duran varlıklara ilişkin borçlanma maliyetleri (inşası bir yıldan daha uzun süren maddi duran varlıklar hariç) oluştukları dönemde kâr veya zarara yansıtılır.

Takas yoluyla edinimde elde edilen maddi duran varlığın değeri,, TMS 16'ya göre işlemin ticari içeriği varsa ve gerçeğe uygun değeri tespit edilebiliyorsa, elde edilen varlığın veya elden çıkarılan varlığın gerçeğe uygun değeri ile ölçülür. Eğer gerçeğe uygun değeri tespit edilemiyorsa, elden çıkarılan varlığın defter değeri ile ölçülür. BOBİ FRS madde 12'ye göre ise, takas yoluyla edinilen maddi duran varlığın veya varlıkların maliyeti, elden çıkarılan parasal olmayan kalemin net defter değeri esas alınarak belirlenir. Takasta parasal bir kalem de alınmış veya verilmiş ise, elden çıkarılan parasal olmayan kalemin net defter değerine, ödenen parasal kalemin gerçeğe uygun değeri eklenir ya da elden çıkarılacak parasal olmayan kalemin net defter değerinden, alınan parasal kalemin gerçeğe uygun değeri indirilir.

BOBİ FRS'ye göre maddi duran varlıkların sonraki ölçümlerinde, birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararları indirilmek suretiyle belirlenen maliyet değeri yada yeniden değerlendirilmiş tutarı kullanılabilir. Yeniden değerlendirilmiş tutar, değerlemenin yapıldığı tarihteki gerçeğe uygun değerinden, yeniden değerlendirilenin yapıldığı tarihten sonraki birikmiş amortisman tutarı ve birikmiş değer düşüklüğü zararı indirilerek hesaplanır. Finansal Durum Tablosunda özkaynaklarda “Yeniden Değerleme Yedeği” kaleminde gösterilir. Ancak, bu artış, aynı varlığın daha önce kâr veya zarara yansıtılan yeniden değerlendirme değer azalışını tersine çevirdiği ölçüde kâr veya zararda gösterilir. Bir maddi duran varlığın defter değerinin yeniden değerlendirme sonucunda azalması durumunda, bu azalışın aynı varlık için yeniden değerlendirme yedeğinde yer alan tutar kadarlık kısmı yeniden değerlendirme yedeğinden indirilir. Ancak yeniden değerlendirme azalışının yeniden değerlendirme yedeğinde yer alan tutardan yüksek olması durumunda aradaki fark kâr veya zarara yansıtılır.

Bir maddi duran varlık finansal tablo dışı bırakıldığında bu varlığa ilişkin olarak yeniden değerlendirme yedeğinde yer alan birikmiş tutar “Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları” kalemine aktarılır. Bu düzenlemeler TMS 16 ile aynı paraleldedir.

Tam set standartlarda gerçeğe uygun değer tespiti ile ilgili TFRS 13 kapsamında ayrıntılı düzenlemeler bulunmasına karşılık, BOBİ FRS madde 12.7’de yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değer, kamu kurumlarınca yetkilendirilmiş kişiler tarafından yada gerekli mesleki bilgiye sahip ve maddi duran varlığın sınıf ve yeri hakkında güncel bilgisi bulunan kişiler tarafından yapılabileceği ve değerlemelerin kim tarafından yapıldığının dipnotlarda açıklanması gerektiği belirtilmektedir.

Her bir raporlama dönemi sonunda varlık kalemlerinde değer düşüklüğü olup olmadığının ve varsa değer düşüklüğü zararının nasıl ölçülüp muhasebeleştirileceğinin belirlenmesi için BOBİ FRS “18. Varlıklarda Değer Düşüklüğü” bölümünde belirtilen hükümler uygulanır. BOBİ FRS madde 18.27’e göre, maliyet bedeliyle ölçülen varlıklara ilişkin değer düşüklüğü zararları kâr veya zarara yansıtılır. Ancak yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden ölçülen maddi duran varlıklara ilişkin değer düşüklüğü zararları “Maddi Duran Varlıklar” bölümüne göre yeniden değerlendirme değer azalışı olarak dikkate alınır. Kâr veya zarara yansıtılan değer düşüklüğü zararları Kâr veya Zarar Tablosunda varlığın kullanıldığı işletme fonksiyonuna ilişkin giderlerin yansıtıldığı kaleminde gösterilir. Örneğin, pazarlama bölümüyle ilgili olarak kullanılan varlığa ilişkin değer düşüklüğü zararı “Pazarlama Giderleri” kaleminde, üretim bölümüyle ilgili kullanılan varlıklara ilişkin değer düşüklüğü zararı ise “Satışların Maliyeti” kaleminde gösterilir.

Varlığın geri kazanılabilir tutarının defter değerini aşması durumunda ilgili varlığa ilişkin değer düşüklüğü zararının tamamı ya da bir kısmı iptal edilir. Değer düşüklüğü zararının iptal edilecek kısmı, ilgili varlığa ilişkin önceki dönemlerde değer düşüklüğü zararı kayda alınmamış olsaydı varlığın ulaşacağı (amortisman veya itfa payı çıkarılmış olarak) defter değeri esas alınarak belirlenir. Değer düşüklüğü zararının iptalinden sonra varlığın yeni defter değeri bu değeri aşamaz.(madde 18.34) İptal edilecek değer düşüklüğü zararı; bireysel olarak değer düşüklüğü testine tabi tutulan ve maliyet bedeli ile ölçülen varlıklarda kâr veya zarara yansıtılarak Kâr veya Zarar Tablosunun ilgili kaleminde gösterilirken, yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden ölçülen maddi duran varlıklarda “Maddi Duran Varlıklar” bölümüne göre yeniden değerlendirme değer artışı olarak dikkate alınır.

Amortisman uygulamalarında, TMS 16 ile uyumlu olmak üzere, varlık kullanıma hazır olduğunda başlanır ve kullanılan gün esasına göre kıst amortisman hesaplanır. Amortisman tâbi tutar, maddi duran varlığın maliyet bedelinden ya da yeniden değerlendirme sonrası bulunan tutarından kalıntı değer indirilmesi suretiyle belirlenir. Amortisman yöntemi, varlığın gelecekteki ekonomik faydasının işletme tarafından öngörülen tüketim şeklini yansıtacak şekilde tespit edilir. Doğrusal yöntem, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim miktarı yöntemleri gibi yöntemler kullanılabilir. Amortisman ayırma işlemine, varlık atıl

bırakıldığında ya da kullanımdan kaldırıldığında da devam edilir. Varlığın kalıntı değeri ve faydalı ömrü değişirse, bu değişiklikler “Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Yanlılıklar” bölümü uyarınca muhasebe tahminlerindeki değişiklikler olarak nitelendirilir. Eğer bir varlıkta değer düşüklüğü göstergeleri varsa, değer düşüklüğü zararı kayda alınmayacak olsa bile, söz konusu varlığın geri kalan faydalı ömrünün, amortisman veya itfa yönteminin ve kalıntı değerinin gözden geçirilmesi gerekebilir.

Amortisman veya itfa payı gelecekteki dönemlerde, değer düşüklüğü veya değer artışının kaydından sonraki varlığın yeni defter değeri esas alınarak hesaplanır.

7. MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR

Maddi olmayan duran varlıklar BOBİ FRS 14. bölümde ele alınmış ve TMS 38 paralelinde tanımlanmıştır. Bu bölüm iş birleşmeleri sonucu ortaya çıkan şerefiyeye ve işletmenin olağan faaliyetleri kapsamında satış amacıyla elde tuttuğu maddi olmayan duran varlıklara uygulanmaz. İş birleşmesinde ortaya çıkan şerefiyenin kayda alınma ve ölçüm hükümleri “İş Birleşmeleri” bölümünde ele alınmıştır. İşletmenin olağan faaliyetleri kapsamında satış amacıyla elde tuttuğu maddi olmayan duran varlıklar “Stoklar” bölümü uyarınca kayda alınır ve ölçülür. Madenler üzerindeki haklar ve maden kaynakları bu bölüm kapsamında maddi olmayan duran varlık olarak değerlendirilmez. Bir varlık maddi ve maddi olmayan unsurları birlikte içerebilir. Bu durumda varlık için hangi unsurun daha önemli olduğuna karar verilerek ilgili varlık maddi duran varlık ya da maddi olmayan duran varlık olarak kayda alınır.

Şerefiye ile ilgili düzenlemeler BOBİ FRS 21. bölümde yer almaktadır ve buna göre, edinen işletme birleşme tarihinde iş birleşmesinde ortaya çıkan şerefiyeyi varlık olarak kayda alır. Şerefiye tutarı; birleşme tarihinde, iş birleşmesinin maliyetinin, edinilen tarafın bu bölüme göre kayda alınan ve ölçülen net varlıklarındaki edinen işletmenin payını aşan kısmıdır. Tam set standartlara göre şerefiye için amortisman uygulanmayıp, değer düşüklüğü testi uygulanması gerektiği halde, BOBİ FRS’de şerefiye amortismanına tabi tutulur. Şerefiye sonraki dönemlerde, ilk kayda alındığı tutardan birikmiş itfa payları düşülerek ölçülür. Şerefiyeye ilişkin itfa payının hesaplanmasında “Maddi Olmayan Duran Varlıklar” bölümünün “İtfa” başlıklı kısmında yer alan hükümler uygulanır. Şerefiyenin faydalı ömrünün güvenilir bir şekilde tahmin edilemediği durumlarda şerefiye 10 yılda itfa edilir. Şerefiye değer düşüklüğü testine tâbi tutulmaz.

Maddi olmayan duran varlıklar, ilk kayda almada maliyet bedeliyle ölçülür ve maliyet bedelinin tespiti maddi duran varlıklardaki gibidir. Bir yıl veya daha kısa vadeli bir ödeme karşılığında satın alınan maddi olmayan duran varlıklar, vade farkı ayrıştırılmaksızın, ödenen veya ödenmesi beklenen nakit tutar üzerinden ölçülür. Bir yıldan uzun vadeli bir ödeme karşılığında satın alınan maddi olmayan duran varlıklar ise, vade farkı ayrıştırılarak peşin fiyat üzerinden (diğer bir ifadeyle işletme peşin ödeme yapmış olsaydı ödeyeceği fiyat

üzerinden) ölçülür, vade farkı tutarı, etkin faiz yöntemine göre hesaplanan faiz gideri olarak muhasebeleştirilir. Borçlanma maliyetleri ve takas ile edinilen maddi olmayan duran varlıklardaki uygulamalar, maddi duran varlıklardaki gibidir. Maddi olmayan duran varlığın iş birleşmesi kapsamında edinilmiş olması durumunda maliyet bedeli, “İş Birleşmeleri” bölümüne göre edinim tarihinde belirlenen değeridir.

Tam set standartlar ile uyumlu olarak, işletmede oluşturulan şerefiye ile maddi olmayan unsurlar için katlanılan ve maddi olmayan duran varlık tanımını karşılamayan harcamalar, BOBİ FRS uyarınca, diğer bir varlık maliyetinin bir parçası olmadığı sürece maddi olmayan duran varlık olarak aktifleştirilmez; bu harcamalar oluştukları dönemde gider olarak kâr veya zarara yansıtılır. Aşağıdakilere ilişkin harcamalar bu kapsamda değerlendirilir: (madde 14.14)

- a) İşletmede oluşturulan şerefiye,
- b) İşletmede oluşturulan markalar, logolar, yayın hakları, müşteri listeleri ve özü itibarıyla bunlara benzer nitelikteki kalemler.
- c) Kuruluş ve örgütlenme giderleri.
- ç) Eğitim harcamaları,
- d) Reklam ve tanıtım harcamaları,
- e) Bir işletmenin kısmen veya tamamen yerinin değiştirilmesi veya yeniden yapılandırılması sırasında katlanılan harcamalar.

Araştırma safhasında yapılan harcamalar aktifleştirilmez, gerçekleştiğinde gider olarak kâr veya zarara yansıtılır. Geliştirme; ticari üretime ya da kullanıma başlanmadan önce, araştırma sonuçlarının ya da diğer bilgilerin, yeni veya önemli ölçüde geliştirilmiş malzeme, cihaz, ürün, süreç, sistem ya da hizmetlerin üretiminin planlanmasında veya tasarımı uygulanmasıdır ve madde 14.17’deki şartları sağlayan geliştirme harcamaları maddi olmayan duran varlık olarak aktifleştirilir ve bu şartların sağlandığı tarihten itibaren katlanılan harcamalar işletmede oluşturulan maddi olmayan duran varlığın maliyetini oluşturur. Daha önce gider olarak kayda alınan harcamalar sonradan ilgili varlığın maliyetine dâhil edilemez.

Bir maddi olmayan duran varlığın oluşturulmasına yönelik işletme içi bir projenin araştırma safhasıyla geliştirme safhasının ayırt edilememesi durumunda, harcamalar araştırma safhasında yapılmış gibi dikkate alınır. Bir maddi olmayan duran varlıktan gelecekte elde edilecek faydayı arttıran ve varlıkla doğrudan ilişkisi kurulabilen harcamalar, ilgili varlığın defter değerine dâhil edilir.

Sonraki ölçümlerde, maddi olmayan duran varlıklar, ilk kayda almadan sonra birikmiş itfa payları ve birikmiş değer düşüklüğü zararları düşülmek suretiyle maliyeti üzerinden ölçülür. BOBİ FRS bölüm 12’de maddi duran varlıklarda, TMS 16 ve TMS 38’de maddi/maddi olmayan duran varlıklarda kullanılan yeniden değerlendirme yöntemi, BOBİ FRS

bölüm 14'e göre maddi olmayan duran varlıklarda kullanılmamaktadır. BOBİ FRS'de maddi olmayan duran varlıklar için sadece maliyet yönteminin kullanılması esas alınmıştır. Buna göre, maliyet değeri ile değerlendirilen duran varlıklardaki gibi değer düşüklüğü tespit edildiğinde değer azalışı gider olarak kaydedilir ve değer düşüklüğü zararının iptalinde, önceki gider kaydı tutarı kadar gelir kaydı yapılır.

Maddi olmayan duran varlıklar için kalıntı değerlerin tespiti, amortisman yönteminin seçimi, kıst amortisman uygulanması ve itfa giderlerinin kaydı ile ilgili uygulamalar maddi duran varlıklardaki gibidir. Ancak faydalı ömür ile ilgili maddi olmayan duran varlıklara özgü düzenlemeler bulunmaktadır. Buna göre sözleşmeden doğan haklardan veya diğer yasal haklardan kaynaklanan bir maddi olmayan duran varlığın faydalı ömrü, sözleşmeden doğan hakların veya diğer yasal hakların geçerlilik süresini aşamaz; ancak işletmenin varlığı kullanmayı öngördüğü süreye bağlı olarak bu sürelerden daha kısa olabilir. Sözleşmeden doğan hakların veya diğer yasal hakların, sınırlı bir zaman dilimi için (sözleşme yenilenecek bu zaman dilimi uzatılabilir) devralınmış olması durumunda, sadece, işletmenin sözleşmeyi yenileme işlemini, önemli maliyetlere katlanmadan yapacağına dair kanıt bulunduğu takdirde, söz konusu yenileme dönemi (dönemleri) ilgili maddi olmayan duran varlığın faydalı ömrüne dâhil edilir. Faydalı ömrü sınırlı olan maddi olmayan duran varlıklar için itfa payı ayrılması zorunludur. Bu düzenlemeler TMS 38 ile uyumludur.

Ancak TMS 38'den farklı olarak, BOBİ FRS madde 14.33'e göre, faydalı ömrü belirsiz olan maddi olmayan duran varlıklar, 5 yıldan az 10 yıldan çok olmayacak şekilde, işletme tarafından belirlenen sürede itfa edilir. Oysa TMS 38'de faydalı ömrü belirsiz olan maddi olmayan duran varlıkların değer düşüklüğü testine tabi tutulması gerekmektedir.

Faydalı ömrü belirsiz olduğu değerlendirilen maddi olmayan duran varlıkların faydalı ömürleri, her yıl gözden geçirilir. Daha önce faydalı ömrünün belirsiz olduğu tespit edilen bir maddi olmayan duran varlığın faydalı ömrü belirlenebildiğinde bu durum "Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Yanlışlıklar" bölümü uyarınca muhasebe tahminlerindeki değişiklikler olarak nitelendirilir.(madde 14.34)

8. VARLIKLARDA DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ

TMS 36 ile uyumlu olan BOBİ FRS 18. bölümde varlıklarda değer düşüklüğüne ilişkin düzenlemeler yer almaktadır. Buna göre, her raporlama dönemi sonunda varlığın değer düşüklüğüne uğradığına ilişkin bir göstergenin¹ mevcut olup olmadığı değerlendirilir. Bu tür bir gösterge varsa, varlığın geri kazanılabilir tutarı belirlenir. TMS 36'da olduğu gibi geri kazanılabilir tutar, varlığın (veya nakit yaratan birimin) satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri ile kullanım değerinden yüksek olanıdır. Geri kazanılabilir tutar, her bir varlık için ayrı ayrı belirlenir. Ancak bir varlığın geri kazanılabilir tutarının ayrı olarak

¹ Değer düşüklüğü göstergeleri BOBİ FRS madde 18.5'de sıralanmaktadır.

belirlenemediği durumlarda, varlığın ait olduğu nakit yaratan birimin geri kazanılabilir tutarı hesaplanır.

Elden çıkarmak üzere elde tutulan varlıklar için ve varlığın kullanım değerinin önemli ölçüde daha yüksek olmaması halinde, varlığın satış maliyetleri² düşülmüş gerçeğe uygun değeri, geri kazanılabilir tutar olarak kullanılabilir. Bu değer, bir varlığın, bilgili ve istekli taraflar arasında karşılıklı pazarlık ortamında piyasa şartları çerçevesindeki satış tutarından, elden çıkarma maliyetleri indirildikten sonra elde edilebilecek tutardır. Madde 18.13'e göre, eğer varlığa ilişkin bir satış anlaşması veya varlığın faal bir piyasası yoksa, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer, aynı sektördeki benzer varlıklara ilişkin yakın geçmişte yapılan işlemlerin sonuçları dikkate alınarak raporlama tarihi itibarıyla, elden çıkarma maliyetleri de düşüldükten sonra, bilgili ve istekli taraflar arasında karşılıklı pazarlık ortamında yapılacak bir satıştan sonra elde edilebilecek tutarı yansıtan en gerçekçi bilgiye dayanmak suretiyle ölçülür.

Kullanım değeri bir varlıktan elde edilmesi beklenen gelecekteki nakit akışlarının bugünkü değeridir.(madde 18.15) BOBİ FRS madde 18.20, nakit akışlarının tahmin edilmesi için yol gösterici düzenlemeler içermektedir. Bugünkü değer hesaplanmasında kullanılan iskonto oranı, risksiz cari piyasa faiz oranı ve varlığa özgü riskler gibi piyasa değerlendirmelerini yansıtan vergi öncesi orandır.(madde 18.22)

Kullanım değerinin hesaplanmasında aşağıdaki unsurlar dikkate alınır: (madde 18.16)

- a) İşletmenin varlıktan elde etmeyi beklediği gelecekteki nakit akışları,
- b) Söz konusu nakit akışlarının tutarında veya zamanlamasında beklenen muhtemel sapmalar,
- c) Paranın zaman değeri (risksiz cari piyasa faiz oranı üzerinden gösterilen),
- ç) Varlığa özgü belirsizliklere katlanmanın bedeli,
- d) Piyasa katılımcılarının, işletmenin varlıktan elde etmeyi beklediği gelecekteki nakit akışlarının fiyatlandırmasına yansıtacağı diğer unsurlar (örneğin varlığın likiditesinin azalması)

Bir varlığın(veya nakit yaratan birimin) satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri defter değerinden yüksekse ya da kullanım değerinin satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerini önemli ölçüde aşmayacağı değerlendiriliyorsa (her iki tutarı da belirlemek her zaman gerekli değildir) varlığın ait olduğu nakit yaratan birimin geri kazanılabilir tutarı hesaplanmaz.(madde 18.8) Bir nakit yaratan birimin defter değeri;

- a) Nakit yaratan birimle doğrudan ilişkilendirilebilen veya mantıklı ve tutarlı bir şekilde söz konusu birime dağıtılabilen ve

² Madde 18.14'e göre, satış maliyetlerine yasal olarak ödenmesi gereken işlem vergileri ve benzeri diğer ödemeler, varlığı taşıma maliyetleri, varlığın tâbi olduğu bir kısıtlamanın kaldırılması amacıyla katlanılan maliyetler ve varlığı satışa hazır hale getirmek için katlanılan ilave maliyetler örnek olarak gösterilebilir.

b) Nakit yaratan birimin kullanım değerinin belirlenmesi sırasında dikkate alınan gelecekteki nakit girişlerini oluşturan, varlıkların defter değerlerini içerir.(madde 18.24)

Tam set standartlardan farklı olarak BOBİ FRS'ye göre şerefiye değer düşüklüğü testine tâbi tutulmaz. Herhangi bir şerefiye tutarı nakit yaratan birimin defter değerinin hesabında dikkate alınmaz. Dolayısıyla bir varlığa ilişkin değer düşüklüğünün, bu varlığın ait olduğu nakit yaratan birimin geri kazanılabilir tutarı hesaplanarak tespit edildiği durumlarda, söz konusu nakit yaratan birimle ilişkilendirilebilen ya da bu birime dağıtılabilen bir şerefiye tutarı söz konusu olsa da ilgili nakit yaratan birimin defter değerine ilgili şerefiye tutarı dâhil edilmez. Nakit yaratan birim, şerefiye tutarı dâhil edilmemiş defter değeri ile geri kazanılabilir tutarı karşılaştırılarak değer düşüklüğü testine tâbi tutulur. Ayrıca nakit yaratan birimin defter değeri kayda alınan herhangi bir yükümlülüğün defter değerini içermez (geri kazanılabilir tutarın kayda alınan bir yükümlülük dikkate alınmadan belirlenmediği durumlar hariç)(madde 18.23,24,25).

Nakit yaratan birim için değer düşüklüğü zararı, nakit yaratan birime ait varlıkların (şerefiye dışındaki) defter değeriyle orantılı olarak ilgili varlıklara dağıtılır. Değer düşüklüğü zararı, varlığın kullanıldığı işletme fonksiyonuna ilişkin giderlerin yansıtıldığı kalemden gider olarak kayda alınarak Kâr veya Zarar Tablosunda gösterilir. Örneğin, pazarlama bölümüyle ilgili olarak kullanılan varlığa ilişkin değer düşüklüğü zararı “Pazarlama Giderleri” kaleminde, üretim bölümüyle ilgili kullanılan varlıklara ilişkin değer düşüklüğü zararı ise “Satışların Maliyeti” kaleminde gösterilir. Ancak, nakit yaratan birimdeki varlıkların defter değerleri, Satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerden, kullanım değerinden veya sıfırdan (hangisi büyükse o esas alınır) az olamaz: (madde 18.29) Bu nedenle bir varlığa dağıtılamayan değer düşüklüğü zararı tutarı, birimin diğer varlıklarına, söz konusu varlıkların defter değerleri ile orantılı olarak dağıtılır. Amortisman veya itfa payı gelecekteki dönemlerde, değer düşüklüğü zararının muhasebeleştirilmesinden sonra varlığın yeni defter değeri esas alınarak hesaplanır.

Nakit yaratan birimin geri kazanılabilir tutarının defter değerinden yüksek olması durumunda nakit yaratan birim için değer düşüklüğü zararı iptal edilir. İptal edilecek değer düşüklüğü zararları, nakit yaratan birime ait varlıkların (şerefiye dışındaki) defter değerleri ile orantılı olarak ilgili varlıklara dağıtılır. İptal edilecek değer düşüklüğü zararı; bireysel olarak değer düşüklüğü testine tabi tutulan ve maliyet bedeli ile ölçülen varlıklarda kâr veya zarara yansıtılarak Kâr veya Zarar Tablosunun ilgili kaleminde gösterilirken, yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden ölçülen maddi duran varlıklarda “Maddi Duran Varlıklar” bölümüne göre yeniden değerlendirme değer artışı olarak dikkate alınır.

9. YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER

BOBİ FRS 13. bölümde ele alınan yatırım amaçlı gayrimenkullerin tanımı ve ilgili düzenlemeler TMS 40 ile uyumludur. Kira geliri veya değer artış kazancı ya da her ikisini

birden elde etmek üzere elde tutulan, işletmenin sahip olduğu diğer varlıklardan büyük ölçüde bağımsız nakit akışı yaratan varlıklar, yatırım amaçlı gayrimenkul olarak nitelendirilir ve bu tür gayrimenkuller, işletmenin mülkiyetinde olan varlıklar olabileceği gibi, kiracı tarafından finansal kiralama yoluyla elde tutulan varlıklar da olabilir. (madde 13.2) Ayrıca geleneksel kiralama (faaliyet kiralaması) yoluyla elde tutulan bir gayrimenkulün yatırım amaçlı gayrimenkul tanımını karşılaması durumunda, bu gayrimenkullere ilişkin haklar, yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflandırılabilir. Bu durumda bu gayrimenkullere ilişkin haklar ilk kez kayda alınırken, “Kiralamalar” bölümündeki geleneksel kiralamaya ilişkin hükümler yerine finansal kiralamaya ilişkin hükümler uygulanır. Bu hakların sonraki ölçümü ise bu bölüm uyarınca yapılır. Bu durumda, gerek ilk kayda almada gerekse sonraki ölçümlerde değerlendirilmesi yapılacak unsur, sözleşmeye konu gayrimenkulün kendisi değil bu gayrimenkul üzerinde tesis edilen haklardır.(madde 13.6)

İşletme tarafından yatırım amaçlı olarak kullanılmak üzere inşa edilmekte veya geliştirilmekte olan gayrimenkuller de 13. bölüme göre değerlendirilir. Bir gayrimenkulün bir bölümü yatırım amacıyla elde tutulurken diğer bölümü de işletme faaliyetlerinde kullanılmak amacıyla elde tutulabilir. Yatırım amaçlı gayrimenkul olarak kullanılacak bölümün gerçeğe uygun değeri aşırı maliyet veya çabaya katlanılmadan ölçülemiyorsa gayrimenkulün tamamı “Maddi Duran Varlıklar” bölümü uyarınca maddi duran varlık olarak değerlendirilir.

Yatırım amaçlı gayrimenkuller (mevcut gayrimenkullerin sınıf değiştirdiği durumlar hariç) ilk kayda almada “Maddi Duran Varlıklar” bölümünün ilk kayıt hükümleri uygulanarak maliyet bedeliyle ölçülür. Bununla birlikte finansal kiralama yoluyla elde tutulan yatırım amaçlı gayrimenkullerin ilk kayda alma sırasındaki değeri, kiracı tarafından finansal kiralamaların ilk ölçümüne ilişkin “Kiralamalar” bölümündeki hükümler uygulanarak belirlenir.(madde 13.5)

Yatırım amaçlı gayrimenkuller, ilk kayda almadan sonra gerçeğe uygun değer yöntemi ya da maliyet yöntemi uygulanarak ölçülebilir. Gerçeğe uygun değer yönteminin uygulanması durumunda daha sonra muhasebe politikasında bir değişikliğe gidilerek yatırım amaçlı gayrimenkuller maliyet yöntemiyle ölçülemez. Ancak, gerçeğe uygun değer yöntemi seçilmiş olsa da yatırım amaçlı gayrimenkullerden gerçeğe uygun değeri aşırı maliyet veya çabaya katlanmadan ölçülemeyenler maliyet bedeliyle ölçülür. Bu durumda ilgili gayrimenkulün ölçümünde “Maddi Duran Varlıklar” bölümünde yer alan maliyet - amortisman - değer düşüklüğü yöntemi kullanılır. Gerçeğe uygun değerlerinin aşırı maliyet veya çabaya katlanmadan ölçülebilir hale gelmesi durumunda, bu gayrimenkuller, gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülmeye başlanır ve tespit edilen gerçeğe uygun değeriyle, önceki defter değeri arasındaki fark “Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Değer Artış ve Satış Kazançları” veya “Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Değer Azalış ve Satış Zararları” kaleminde kâr veya zarara yansıtılır.

BOBİ FRS'ye göre, maliyet bedeli üzerinden ölçülen yatırım amaçlı gayrimenkullere ilişkin amortisman giderleri ve değer düşüklüğü zararı, “Diğer Faaliyetlerden Giderler” altında “Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Değer Azalış ve Satış Zararları” kaleminde gösterilir.(madde 18.27)

Yatırım amaçlı gayrimenkullerin elde tutulma amacının farklılaşması durumunda yeni elde tutulma amacına uygun olarak, bu varlıklar maddi duran varlıklara ya da stoklara aktarılır. Bu durumda, gayrimenkulün sınıf değişikliği tarihindeki değeri bu bölüme göre tespit edilir ve bu değeriyle ilgili varlık gruplarına aktarılır. Öte yandan bir maddi duran varlığın yatırım amaçlı gayrimenkullere aktarılması durumunda ise, varlığın sınıf değişikliği tarihindeki gerçeğe uygun değeriyle defter değeri arasındaki fark “Maddi Duran Varlıklar” bölümüne göre yeniden değerlendirme artışı ya da yeniden değerlendirme azalışı olarak dikkate alınır. Söz konusu yatırım amaçlı gayrimenkul finansal tablo dışı bırakıldığında bu varlığa ilişkin olarak yeniden değerlendirme yedeğinde yer alan birikmiş tutar “Geçmiş Yıllar Kârları/ Zararları” kalemine aktarılır. Yatırım amaçlı gayrimenkulün finansal tablo dışı bırakılmasından doğan kazanç ya da kayıp, kâr veya zarara yansıtılır.

10. SONUÇ VE ÖNERİLER

Bu çalışmada, BOBİ FRS kapsamında yer alan, bazı özellikli sektörler ve durumlar için kullanılanlar hariç, tüm işletmelerin kullanacağı standartlar seçilerek temel konularda, tam set standartlar ile karşılaştırma yapılmış ve bunların büyük ölçüde tam set standartlar ile uyumlu olduğu tespit edilmiştir. Ancak, BOBİ FRS kapsamına alınmayan standartlar ve tam set standartlarda kıyasla yapılan sadeleştirmeler nedeniyle finansal durum tablosu ve kar zarar tablosu formatında değişiklikler ortaya çıkmaktadır. BOBİ FRS'de büyük işletmeler tarafından finansal tablo kalemlerinin ölçümünde gerçeğe uygun değer kavramı kullanılmaktadır, ancak kapsamlı kar kavramı kullanılmamakta, buna ilişkin kalemler tablolarda yer almamaktadır.

BOBİ FRS, ülkemizde ticari karın tespiti için tam set standartlara kıyasla daha sade ve kolay uygulanabilecek bir standart getirdiğinden, tam set standartların da daha net anlaşılması ve doğru uygulanmasına katkı sağlayacak ve ülkemizdeki yerleşik vergi için muhasebe anlayışından, bilgi için muhasebe anlayışına geçişte önemli bir adım oluşturacaktır. Böylece muhasebenin temel görevi olan, gerçek faaliyet sonuçlarının raporlanması, gerçek durum tespiti, planlama ve denetim için kullanılabilir bilgiler üretmesi mümkün hale gelecek, ticari amaçlarla finansal verilerin kullanılması alışkanlığı yerleşecektir.

Tekdüzen muhasebe sistemini ve hesap planını kullanmaya alışkın olan ülkemiz için, tam set TMS/TFRS gereklerine göre bu hesap planının ve finansal tablo formatlarının güncellenmesi, bu formatların BOBİ FRS için gerekli olan kalemler kapsamında kullanılması, finansal durum tablosunda, stoklar, maddi duran varlıklar ve maddi olmayan duran varlıklar, diğer alacak ve borçların daha detaylı verilmesi, hem tabloların daha ayrıntılı bir rehber

olmasını sağlayacak hem de ülkede tek tip finansal tablo uygulamalarını yaygınlaştıracaktır. Ayrıca denetime tabi olmayan işletmeler ve küçük işletmeler tarafından da bazı muafiyetler ile BOBİ FRS kullanımının teşvik edilmesi tek tip finansal raporlama sağlayacaktır. Bu yönde ülkemizde yapılacak çalışmalar, muhasebe eğitimi ve uygulamalarının kolaylaştırılması, ticari kar kavramının yaygınlaşması açısından büyük önem taşımaktadır. Türkiye ekonomisi içinde yer alan işletmelerin küresel rekabetin gereklerini uygulayabilmesi için zorunlu olan bu adımlar, ülke ekonomisinin de güçlenmesini sağlayacaktır.

KAYNAKLAR

- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, _Büyük Ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Hakkında Tebliğ, 29 Temmuz 2017 tarihli ve 30138 (Mükerrer) sayılı Resmi Gazete
- TMS 1 “Finansal Tabloların Sunuluşu”, 16/01/2005 tarihli ve 25702 sayılı Resmi Gazete, (17. Güncelleme: 09/04/2015 tarihli ve 29321 sayılı Resmi Gazete).
- TMS 2 Stoklar, 15/01/2005 tarih ve 25701 sayılı Resmi Gazete (7. Güncelleme 30/12/2012 tarih ve 28513 sayılı Resmi Gazete)
- TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar , 20/10/2005 tarih ve 25972 sayılı Resmi Gazete (7. Güncelleme 30/12/2012 tarih ve 28513 sayılı Resmi Gazete)
- TMS 10 Raporlama Döneminden (Bilanço Tarihinden) Sonraki Olaylar, 20/10/2005 tarih ve 25972 sayılı Resmi Gazete (4. Güncelleme 28/11/2008 tarih ve 27068 sayılı Resmi Gazete)
- TMS 12 Gelir Vergileri, 28/03/2006 tarihli ve 26122 sayılı Resmi Gazete (13. güncelleme 05/03/2014 tarih ve 28932 sayılı Resmi Gazete
- TMS 16 Maddi Duran Varlıklar, 31/12/2005 tarihli ve 26040 sayılı Resmi Gazete(10. Güncelleme 12/11/2014 tarih ve 29173 sayılı Resmi Gazete)
- TMS 18 Hasılat, 09/12/2005 tarih ve 26018 sayılı Resmi Gazete (8. Güncelleme 30/12/2012 tarih ve 28513 sayılı Resmi Gazete)
- TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü, 18/03/2006 tarih ve 26112 sayılı Resmi Gazete (20. Güncelleme 12/11/2014 tarih ve 29173 sayılı Resmi Gazete)
- TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar, 17/03/2006 tarih ve 26111 sayılı Resmi Gazete (12.Güncelleme 18/09/2014 tarih ve 29123 sayılı Resmi Gazete
- TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller, 17/03/2006 tarih ve 26111 sayılı Resmi Gazete ((8. güncelleme 12/11/2014 tarih ve 29173 sayılı Resmi Gazete)

Üniversitelerde Muhasebe Öğretim Elemanlarının, Muhasebe Eğitimi Hakkındaki Görüşleri Üzerine Bir Araştırma: Güneydoğu Anadolu Bölgesi Örneği *

Yasemin EZİN**

Abdulkadir BİLEN***

Ramazan ASLAN****

Salahattin ALTUNDAĞ*****

ÖZET

Bu çalışma akademisyenlerin bakış açısıyla, üniversitelerdeki muhasebe eğitim sürecindeki noksanlıkları, eğitimde yer alması gereken ders içeriklerini, ders ortamında kullanılan yöntem ve araçları, üniversitelerdeki çalışma koşulları gibi faktörlerin araştırılması ile eğitim sistemindeki ihtiyaçları belirlemek amaçlı yapılmıştır. Türkiye’de lisans ve ön lisans programlarında muhasebe eğitimi veren 1463 akademisyen yer almaktadır. Bu rakam Güneydoğu Anadolu bölgesinde faaliyet gösteren üniversitelerde 34 ön lisans, 88 lisans olmak üzere 122 öğretim elemanı olarak karşımıza çıkmaktadır.

Güneydoğu Anadolu bölgesinde görev yapan ve muhasebe eğitimi veren 48 akademisyen üzerinde gerçekleştirilen anket çalışmasında, akademisyenlerin cinsiyet, görev yeri, akademik unvan, çalışma süreleri gibi demografik özellikleri ile muhasebe eğitimi üzerindeki görüşleri incelenmiştir. Ayrıca akademisyenlerin eğitim sistemi hakkındaki öneri ve yorumlarına da çalışma sonunda yer verilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe Eğitimi, Akademisyen, Muhasebe.

JEL Sınıflandırması: M41, I20, I21.

A Research On The Opinions Of Accounting Teachers On Accounting Education In The University: The Case Of The Southeastern Anatolia Region

ABSTRACT

This study aims to determine, from an academic perspective, the needs of the accounting education by searching the factors such as the gaps in the accounting education process, the lesson contents that should be included in the education, the techniques and tools used in the accounting education process and the working conditions in universities. Despite having 1463 academicians teaching accounting courses in undergraduate and vocational college level in Turkey, the research is limited itself with the Southeastern Anatolia region in where 88 academicians at undergraduate level and 34 ones at college level are teaching accounting courses.

Interviewees were chosen in accordance with demographical features of academicians (gender, place of employment, academic title, working time and their opinions about accounting education) in the region. Based on that, the survey has been conducted with 48 academicians teaching accounting courses in the Southeastern Anatolian region. In addition, at the end of the study, suggestions and comments of academicians about the education system were included.

Keywords: Accounting Education, Academician, Accounting.

Jel Classification: M41, I20, I21.

* Bu makale Dicle Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Doktora Tezinden çıkartılmıştır.

** Öğr. Gör. Yasemin Ezin, Adıyaman Üniversitesi, Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu, yezin@adiyaman.edu.tr

*** Prof. Dr. Abdulkadir Bilen, Dicle Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, abilen@dicle.edu.tr

**** Yrd.Doç.Dr.Ramazan Aslan, Adıyaman Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, ramazanaslan@adiyaman.edu.tr

***** Yrd. Doç.Dr. Salahattin Altundağ, Dicle Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu, saltundağ64@gmail.com

1. GİRİŞ

Ülkemizde bireylerin toplum içerisinde eğitim düzeyi arttıkça, refah seviyesi yükselmekte ve yaşam kalitesi artmaktadır. Buna ilaveten hayat boyu öğrenme anlayışının oluşumu ile çalışma hayatlarında kural, yasal düzenleme ve işleyiş özelliklerinin aktarılması gerekliliği eğitimin sürekliliğini zorunlu kılmaktadır. Bu durum giderek artan eğitim talebinin ihtiyaç haline geldiğini göstermektedir.

Yükseköğretim kurumlarında muhasebe eğitiminde, eğitim sonrasında piyasaya uygun, bilgili, eğitimini tamamlamış, topluma katkı sağlayacak bireyler ortaya çıkarmak amaçlanmaktadır. Bu amaç doğrultusunda hedeflenen çıktıların kalitesi, muhasebe eğitiminde bulunan taraflar ile doğrudan ilişkilidir. Muhasebe eğitiminde yer alan temel unsurlar; eğitici, eğitimi alanlar ve diğer ilgili kurum veya kuruluşlar olarak belirlenmiştir (Yücenurşen vd., 2016:298).

Bu çalışma muhasebe eğitiminin temel unsurlarından biri olan eğitimcilerin, yani akademisyenlerin üzerinde yapılmıştır. Araştırma, Güneydoğu Anadolu bölgesinde bulunan Adıyaman, Batman, Diyarbakır, Gaziantep, Şanlıurfa, Kilis, Mardin, Siirt ve Şırnak illerindeki üniversiteleri kapsamaktadır. Çalışma lisansta muhasebe ve finansman anabilim dalı ve ön lisansta muhasebe vergi uygulamaları programlarında görev yapan öğretim elemanları ile sınırlandırılmıştır. Akademisyenlerin muhasebe eğitime yönelik görüşlerinin analizi için ise SPSS23 programından yararlanılmıştır.

2. YÜKSEKÖĞRETİM KURUMLARINDA MUHASEBE EĞİTİMİ

Muhasebe eğitimi meslek mensup adaylarının mesleğin gerektirdiği işlevselliğe sahip mesleki bilgi donanımı yanında kişisel nitelikler ve etik değerlere sahip bireyler yetiştirmelidir (Alkan, 2015:139). Bu nedenle eğitim ortaöğretim kurumlarında başlayan, yükseköğrenim ile geliştirilen ve mesleki hayatta da sürekli öğrenmeyi gereksinim haline getiren bir aday yaratması beklenmektedir. Ülkemizde Yükseköğretim kurumlarında verilen muhasebe eğitimi üç düzeyde karşımıza çıkmaktadır.

Meslek Yüksekokullarında Muhasebe Eğitimi: Ön lisans eğitimi olarak yükseköğretim programlarında yer alan Meslek Yüksekokullarında eğitim süresi iki yıl olup, toplamda dört yarıyıllık eğitim-öğretim döneminden oluşmaktadır (YÖK, 2002). Muhasebe dersleri bu dört dönem içerisinde seçmeli ve zorunlu olarak verilmektedir. Bu bölümlerin amacı piyasanın ihtiyacı olan ön muhasebe elemanı ihtiyaçlarını karşılamak olup, bu bölümlerde eğitim gören öğrenciler eğitimlerini örgün veya ağıktan/uzaktan eğitim yolları ile kariyer gelişimlerini devam ettirebilmektedir (Özdemir, 2010:15).

Lisans Düzeyinde Muhasebe Eğitimi: Genel olarak lisansta muhasebe eğitimi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesindeki bölümlerde üç ya da dört yıllık süreçten oluşmaktadır. Bu

bölgülerde muhasebe eğitimi sonrası meslek mensubu adaylarını yetiştirmek ön plana çıkmaktadır.

Yüksek Lisans ve Doktora Düzeyinde Muhasebe Eğitimi: Branşta uzmanlaşmak için yapılan lisans sonrası eğitimleri kapsamaktadır. Bu düzeyde bulunan öğrenciler iki veya dört dönem içerisinde ders aşaması ve tez çalışmasından oluşmaktadır. Doktora en yüksek eğitim seviyesi olup muhasebe bilimine katkı sağlayan çalışmaları içermektedir.

Meslek yüksekokulları, lisans ve lisansüstü programlarda eğitim sisteminde her üniversitenin düzenlemiş olduğu birbirinden farklı ders planları ve ders içerikleri bulunmaktadır (Gücenme ve Arsoy, 2006:15). Verilen muhasebe derslerinin aynı bölümlerde farklılık arz etmesi üniversitelerden mezun olanlar arasında da farklılıklara neden olmaktadır.

Günümüzde muhasebe eğitiminde, küresel boyutta ilerlemek için belirli bir standart oluşturma ihtiyacı doğmuştur. Bu nedenle Uluslararası Muhasebe Eğitim Standartları Kurulu (IAESB) kurulu, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından oluşturulmuştur (IFAC,2016). Bu kurulun ortaya koyduğu standartlardan ilk dördü meslek mensubu adaylarının eğitime yönelik, diğerleri eğitim sonrasına, sekizinci standart ise denetime yönelik hazırlanmıştır (Can ve Demirci, 2016:340). Uluslararası bir boyut taşıyan sekiz standarttın eğitim sistemimizde de yapılandırılması ülke gelişimize büyük katkı sağlayacaktır. Böyle bir yapılanma doğrultusunda ülkemiz eğitim sisteminde uluslararası muhasebe eğitim standartları sayesinde küresel piyasalarda ortak bir muhasebe dili oluşturulmuş olacaktır. Aynı zamanda akreditasyon ve mesleki eğitimin sürekliliğine yönelik olarak eğitim içeriği sürekli yenilenebilir sisteme kavuşacaktır (Tazegül ve Karabayır, 2015:72).

3. LİTERATÜR TARAMASI

Arsoy ve arkadaşları (2014), 63 Akademisyen ve 230 muhasebe meslek mensubu üzerinde yaptıkları çalışmada muhasebe meslek mensubu olabilmenin temel özelliklerini belirlerken araştırmaya katılanların deneyim ve bilgi birikimlerinden yararlanmışlardır. Her iki tarafında muhasebe eğitimi için içerik ve yöntem konusunda farklı düşündükleri yönünde bulgular elde edilmiştir.

Doğan ve Çürük (2001), öğretim üyelerine yönelik olarak muhasebe ders ve içeriklerinin tespiti konusunda yaptıkları çalışmada öğretim elemanlarının %82 çoğunluğunun program hazırlarken uluslararası gelişimleri ve yurtdışı eğitim programlarını dikkate aldıkları, geri kalan öğretim elemanlarının ise sadece %18 inin piyasa ihtiyacına yönelik derslerini belirlediklerini tespit etmişlerdir. 2002 yılında yapmış oldukları çalışmada işletmelerin üniversite ile işbirliğine olumlu baktıklarını tespit etmişlerdir. Bu çalışmalarında da akademisyenler tarafından % 91 gibi bir çoğunluğun muhasebe ders müfredatı oluşturulmasında sanayi ile işbirliğine taraftar oldukları yönünde benzer sonuçlar elde etmişlerdir.

Çelenk ve arkadaşları (2010) Marmara Üniversitesinde işletme bölümünde 103 öğrenci üzerinde, öğrencilerin muhasebe dersini veren öğretim elemanlarına ve muhasebe mesleğine bakış açılarını tespit etmek için anket çalışması yapmışlardır. Elde edilen bulgularda muhasebe eğitiminde derslerin alınmasında dersi veren hocaların önemli bir etken olduğu, bununla birlikte meslek olarak iş bulma imkânına sahip kariyerli bir meslek olduğu ortaya çıkmıştır.

Erol ve Erkan (2008), Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Biga İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesinde toplamda 219 öğrenciye anket çalışması uygulamışlardır. Araştırma sonuçları incelendiğinde, öğretim elemanların ders işleme tekniklerinin öğrencilerin ders başarılarını etkilediği tespit edilmiştir. Ayrıca Eğitim kurumunun fiziksel koşullarının yetersiz olmasından kaynaklı benzer şekilde muhasebe derslerindeki başarılarını olumsuz etkilediği bulguları elde edilmiştir.

Eleren ve Kayahan (2007), Afyon Kocatepe Üniversitesi Meslek Yüksekokulundan 150 öğrenci üzerinde anket uygulaması yapmışlardır. Elde ettikleri sonuçlara göre öğrencilerin muhasebe bölümünü tercih sebepleri arasında iş bulma olanağını ilk neden olarak göstermişlerdir. Ayrıca muhasebe eğitiminde öğrenmenin büyük çoğunluğunun öğretim elemanına bağlı olduğunu tespit etmişlerdir.

Gençtürk ve Bağcı (2005), MYO' lar da eğitim veren öğretim elemanları üzerine muhasebe eğitimindeki sorunların tespiti için anket uygulaması gerçekleştirmiş, elde edilen bulgular sonucunda ticaret liselerinden sınavsız üniversiteye geçiş olması sebebiyle öğrencilerin yeterli düzeyde bilgiye sahip olmaması başarı düzeyini düşürmekte, aynı zamanda teknik olanakların sağlanamaması temel sorun olarak belirlenmiştir.

4. GÜNEYDOĞU ANADOLU BÖLGESİNDE MUHASEBE ÖĞRETİM ELEMANLARININ DURUMU

Yükseköğretim kurumları içerisinde 109 devlet, 76 vakıf olmak üzere toplamda 185 üniversite bulunmaktadır. Meslek yüksekokullarına bakıldığında ise 827 devlet, 105 vakıf, 8 vakıf meslek yüksekokulu olmak üzere 940 tane ön lisans eğitim veren kuruluş yer almaktadır (YÖK, 2017). Bu üniversitelerimizde mevcut lisans ve ön lisans programlarında birçok bölüm/program farklı alanlarda eğitim vermektedir. Muhasebe alanına yönelik eğitim veren üniversitelerin öğretim elemanları incelendiğinde Tablo 1 de yer alan bilgiler elde edilmiştir.

Tablo 1. Ön lisans/ Lisans Eğitimi Veren Yükseköğretim Kurumlarında Muhasebe Alanında Görevli Öğretim Elemanlarının Sayıları, 2015-2016

Birimler	Prof.	Doçent	Yrd.Doç.	Öğr.Grv.	Okutman	Uzman	Ar.Gör.	Toplam
Muhasebe ve Vergi (Önlisans)	5	8	62	599	9	7	9	699
Muhasebe ve vergi (Lisans)	157	146	227	28		6	200	764
Toplam	162	154	289	627	9	13	209	1463

Kaynak: YÖK, Yükseköğretim İstatistikleri, <https://istatistik.yok.gov.tr/>, 2017

Yukarıdaki tabloda da görüldüğü üzere ön lisans programlarında çoğunluğu öğretim görevlisinden oluşan 699 öğretim elemanı bulunmaktadır. Lisans programlarına bakıldığında ise unvanlı öğretim elemanlarının birbirine yakın dağılım gösterdiği toplamda 764 öğretim elemanının yer aldığı görülmektedir. Yükseköğretim kurumlarında muhasebe ve vergi alanlarında eğitim veren akademik yapı altında toplamda 1463 akademisyen bulunmaktadır.

Bölgesel olarak çalışma ele alındığında ise Güneydoğu Anadolu Bölgesinde yer alan üniversitelerimiz Adıyaman, Batman, Diyarbakır, Gaziantep, Şanlıurfa, Kilis, Mardin, Siirt ve Şırnak illerini kapsamaktadır. Bu illerde toplamda 9 devlet 2 vakıf üniversitesi olmak üzere 11 üniversite yer almaktadır. Ülke geneline bakıldığında 185 üniversitenin sadece %5,4 oranı bu bölgede faaliyet göstermektedir.

Tablo 2. Güneydoğu Anadolu Bölgesinde Faaliyet Gösteren Üniversiteler

Üniversiteler	Bulunduğu İl	Türü
Adıyaman Üniversitesi	Adıyaman	Devlet
Batman Üniversitesi	Batman	Devlet
Dicle Üniversitesi	Diyarbakır	Devlet
Gaziantep Üniversitesi	Gaziantep	Devlet
Hasan Kalyoncu Üniversitesi	Gaziantep	Vakıf
Sanko Üniversitesi	Gaziantep	Vakıf
Harran Üniversitesi	Şanlıurfa	Devlet
Kilis 7 Aralık Üniversitesi	Kilis	Devlet
Mardin Artuklu Üniversitesi	Mardin	Devlet
Siirt Üniversitesi	Siirt	Devlet
Şırnak Üniversitesi	Şırnak	Devlet

Kaynak: YÖK, Yükseköğretim İstatistikleri, 2016

Yukarıdaki tabloda görüldüğü gibi Gaziantep ilinde 3 üniversite olup, diğer illerde birer tane üniversite mevcuttur. Bu üniversitelerde yer alan lisans ve ön lisans akademisyen sayıları ayrı ayrı ele alındığında ise lisans muhasebe ve finansman anabilim dalı, ön lisans muhasebe ve vergi uygulamaları programları incelenmiştir.

Tablo 3. Güneydoğu Anadolu Bölgesinde Yer Alan Üniversitelerdeki Muhasebe ve Finansman Anabilim Dalı Akademisyen Sayısı

Üniversite	Profesör	Doçent	Yardımcı Doçent	Öğretim Görevlisi	Araştırma Görevlisi	Toplam Akademisyen
Adıyaman	0	2	0	1	3	6
Batman	0	1	0	1	1	3
Dicle	1	0	0	1	3	5
Gaziantep	1	1	1	0	1	4
Harran	0	0	2	0	0	2
Kilis	0	0	1	0	0	1
Artuklu	0	1	2	1	0	4
Siirt	0	0	1	0	1	2
Şırnak	1	0	3	1	1	6
Toplam	3	5	11	5	10	34

Kaynak: YOK, Yükseköğretim İstatistikleri, 2017

Güneydoğu Anadolu bölgesinde muhasebe ve finansman anabilim dalının yer aldığı 7 üniversite bulunmaktadır. Bu üniversitelerdeki akademisyen sayısının 3 profesör, 5 doçent, 11 yardımcı doçent, 5 öğretim görevlisi, 10 araştırma görevlisi olmak üzere toplamda 34 olduğu görülmektedir. Ülkemizde lisans programları içerisinde muhasebe öğreticilerin sadece %4,45'i kadarı bu bölge içerisinde görev yapmakta olduğu tespit edilmiştir.

Tablo 4. Güneydoğu Anadolu Bölgesinde Yer Alan Meslek Yüksekokulu Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Programlarındaki Akademisyen Sayısı

Üniversiteler	MYO Sayısı	Akademisyen Sayısı
Adıyaman Üniversitesi	6	10
Batman Üniversitesi	4	2
Dicle Üniversitesi	10	12
Gaziantep Üniversitesi	10	22
Harran Üniversitesi	11	18
Şırnak Üniversitesi	4	8
Mardin Artuklu Üniversitesi	6	7
Kilis 7 Aralık Üniversitesi	2	5
Siirt Üniversitesi	5	4
TOPLAM	58	88

Kaynak: Üniversitelerin resmi internet sayfalarındaki bilgilerden yararlanılmıştır,(2016)

Türkiye'de 94 üniversiteye bağlı toplam 274 meslek yüksekokulunda muhasebe ve vergi uygulamaları bölümü bulunmaktadır (Alkan, 2015:144). Yükseköğretim kurumlarında yer alan lisans programlarından sonra, ülke genelinde daha yaygın olan meslek yüksekokullarındaki akademisyen sayıları ele alınmıştır. Yukarıdaki tabloda da görüldüğü

üzere 9 üniversiteye bağlı toplamda 58 meslek yüksekokulu bulunmaktadır. Ancak sadece 24 tanesinde muhasebe ve vergi uygulamaları bölümü mevcut olup toplamda 88 akademisyen görev yapmaktadır.

5. ÜNİVERSİTELERDE MUHASEBE ÖĞRETİM ELEMANLARININ, MUHASEBE EĞİTİMİ HAKKINDAKİ GÖRÜŞLERİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA: GÜNEYDOĞU ANADOLU BÖLGESİ ÖRNEĞİ

5.1. Araştırmanın Amacı

Bu çalışmada; üniversitelerde lisans bölümleri ve ön lisans programlarında uygulanan muhasebe eğitiminin, akademisyenlerin görüşleri doğrultusunda etkinliği araştırılmıştır. Bu amaç doğrultusunda, üniversitelerdeki muhasebe eğitim sürecindeki noksanlıklar, eğitimde yer alması gereken ders içerikleri, ders ortamında kullanılan yöntem ve araçlar, üniversitelerdeki çalışma koşulları gibi birçok yönden eğitim sistemindeki ihtiyaçları belirlemek ve öneriler getirmektir.

5.2. Araştırmanın Kapsamı ve Kısıtları

Bu araştırmanın evrenini Güneydoğu Anadolu Bölgesinde yer alan devlet ve vakıf üniversitelerinde lisans ve ön lisans programlarında muhasebe alanında eğitim veren akademisyenler oluşturmaktadır. Çalışma lisansta muhasebe ve finansman anabilim dalı ve ön lisansta muhasebe vergi uygulamaları programlarında görev yapan öğretim elemanları ile sınırlandırılmıştır.

Araştırmanın örneklemini Güneydoğu Anadolu Bölgesinde yer alan 11 üniversite içerisinde lisans ve ön lisans programlarında muhasebe eğitimi veren 122 akademisyen oluşturmaktadır. Veri toplama aracı olarak anket formu kullanılmıştır. Çalışma kapsamında bulunan akademisyenlere mail yolu ile ulaşılmış olup, 54 tanesinden geri dönüş alınmıştır. Bunlardan ise 6'sı geçersiz kabul edildiğinden 48'i üzerinde analiz ve değerlendirme yapılmıştır.

5.3. Araştırmanın Yöntemi ve Kapsamı

Araştırmada, Sayın ve diğerleri (2005) tarafından kullanılmış 9 boyutlu anket formundan yararlanılmış ve güncellemeler yapılarak çalışma tekrardan geliştirilip, düzenlenmiştir. Düzenlenen anket formu iki bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde, akademisyenlerin demografik özelliklerine yönelik 5 soru yer almakta olup, ayrıca uygulamalı derslerde uygulanan muhasebe paket programlarının tespitine yönelik açık uçlu 1 soru bulunmaktadır. İkinci bölümde ise akademisyenlerin üniversitelerdeki muhasebe eğitiminin etkinliğine yönelik bakış açılarını belirlemeye yönelik toplamda 24 sorudan oluşan anket formu oluşturulmuştur. İlk 23 soru hazırlanırken 5'li Likert ölçeğinden faydalanılmıştır. 24. soruda ise açık uçlu bir soru sorularak akademisyenlerin üniversitelerdeki lisans ve Meslek Yüksekokullarındaki muhasebe eğitimi ile ilgili görüşleri ve düşünceleri belirlenmeye

çalışılmıştır. İlk 23 soru 5 boyut olarak ele alınmıştır. Boyutlar, “2-3-4-5” numaralı ifadeler müfredat, “6-7-8-9-10” numaralı ifadeler anlatım teknikleri, “1-12-13-14-16” numaralı ifadeler eğitim çıktıları, “11-17-18-19-20” numaralı ifadeler eğitim ortamı ve “21-22-23” numaralı ifadeler ise meslek mensupları hakkında akademisyen görüşlerinin tespitine yöneliktir.

Çalışmada kullanılan 5’li Likert ölçeği “Kesinlikle Katılmıyorum”, “Katılmıyorum”, “Kararsızım”, “Katılıyorum” ve “Kesinlikle Katılıyorum” ifadelerinden oluşmakta ve ölçek puanlaması yapılırken verilen cevaplar “Kesinlikle Katılmıyorum” ifadesinden “Kesinlikle Katılıyorum” ifadesine doğru 1-2-3-4-5 şeklinde kodlanmıştır. Ayrıca ifadelerin ortalamalarının yorumlanmasında ise; “1-1,80” arasındaki ortalama değerlerin “Kesinlikle Katılmıyorum”, “1,81-2,60” arasında bulunanların “Katılmıyorum”, “2,61-3,40” arasındakileri “Kararsızım”, “3,41-4,20” arasındakilerin “Katılıyorum” ve “4,21-5” arasında yer alanların ise “Kesinlikle Katılıyorum” derecesinde değer taşıdığı kabul edilmiştir. Düzeylerin yer aldığı bu aralıklar, seçeneklere verilen en düşük değer olan 1 ile en yüksek değer olan 5 arasındaki seri genişliğinin seçenek sayısına bölünmesi ile elde edilmiştir. Anket sonuçları ise SPSS 23 programından yararlanılarak bulguların değerlendirilmesinde bağımsız t testi ve tek yönlü varyans analizi (Anova) kullanılmıştır.

5.4. Bulgular

Çalışmanın birinci bölümünde ankete katılan akademisyenlerin demografik özellikleri incelenmiştir. Cinsiyet, görev yeri, çalışma süreleri, akademik unvan ve eğitim durumlarına göre araştırmaya katılanların özellikleri aşağıdaki tabloda ayrıntılı olarak verilmiştir.

Tablo 5. Akademisyenlerin Demografik Özellikleri

Değişkenler	Sayı	Oran(%)
Cinsiyet		
Bayan	20	41,7
Erkek	28	58,3
Görev Yeri		
Fakülte	24	50,0
Meslek Yüksekokulu	24	50,0
Çalışma süresi		
1-5	15	31,3
6-10	17	35,4
11 ve üstü	16	33,3
Akademik Ünvan		
Profesör	5	10,4
Doçent	3	6,3
Öğr. Grv.	36	75,0
Arş. Grv	4	8,3

Eğitim Durumu		
Lisans	2	4,2
Yüksek Lisans	15	31,3
Doktora	31	64,6

Çalışmaya katılan akademisyenlerin %41,7'si bayan, %58,3'ü erkeklerden oluşturmaktadır. Görev yerleri değişkeni incelendiğinde katılımcıların yarısı fakültelerde diğer yarısı meslek yüksekokullarında görev yapmaktadır. Çalışma sürelerinde 1 ile 5 yıl arasında görev yapmış olanların oranı %31,3 iken 6-11 ve üstü görev süresi olanların toplam oranı %68,7 olduğu görülmektedir. Akademisyenlerin unvan sahipliğinde ise genel olarak katılımcıların öğretim görevlisi olduğu tespit edilmiştir. Çalışmada akademik unvan sahibi sadece 8 akademisyen yer almaktadır. Ancak eğitim durumlarına bakıldığında %64,6'sının doktora derecesine sahip olduğu görülmektedir.

Ayrıca bu bölümde akademisyenlerin uygulamalı bilgisayarlı muhasebe derslerinde kullanmış olduğu paket programların tespitine yönelik sorulan soruya 21 kişi cevap vermiş olup, diğer katılımcılar bilgi vermemiştir. Elde edilen verilerde, Orka (2), Eta (6), Logo(3), Zirve(1), Mikro(2), Luca(6), Vega Paket(1) programlarının üniversite eğitiminde yer aldığı görülmektedir. Eğitim sisteminde yer alan bu programlarının, piyasada kullanılan programlara göre güncellenmesi halinde piyasa ile uyum sağlanabilecektir.

5.5. Güvenilirlik Testi

Anketler SPSS 23 programına girildikten sonra öncelikli olarak normallik ve güvenilirlik testleri uygulanmıştır. Normallik testinde Kolmogorov-Smirnov testinden yararlanılmıştır. Bu yöntem hipotez testlerinin normallik varsayımını belirleyen ve yaygın olarak kabul gören bir yöntemdir. Kolmogorov-Smirnov testi sonucunda z değeri ve anlamlılıklarda $p > 0.05$ değeri elde edildiğinde dağılımın normal dağılımdan anlamlı bir farklılık yaratmadığı yorumu yapılır (Ortar,2017).

Bir diğer test ise ölçeğin güvenilirliğinin tespitine yöneliktir. Güvenilirlik testi olarak bilinen bu yöntemde önemli olan cronbach Alpha (α) değeridir (Tavakol ve Dennick, 2011:54). Eğer cronbach's alpha katsayısı $0.60 \leq \alpha < 0.80$ aralığı ölçeğin oldukça güvenilir olduğunu yorumu yapılabilir (Özdamar, 1999).

Ortalama müfredat, anlatım teknikleri, eğitim çıktıları ve eğitim ortamına ait ifadelerin değerleri üzerinden hesaplanmıştır. Bu serilerin normal dağılımı Kolmogorov-Smirnov (K-S) testi ile incelenmiş, z istatistiği anlamlılıkları sırasıyla 0,561, 0,561, 0,805, 1,366 ve 0,586 olduğundan verilerin normal dağıldığı kabul edilmiştir. Bu sonuç doğrultusunda ölçek üzerinde faktör analizine gidilmiştir. Ölçeğin tüm soruları ve 5 alt boyutu için cronbach's alpha değerleri aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 6. Boyutları ve Alpha Değerleri Dağılım Tablosu

Boyutlar	İfadeler	Cronbach's alpha
Müfredat	2-3-4-5	0,655
Anlatım teknikleri	6-7-8-9-10	0,646
Eğitim çıktıları	1-12-13-14-16	0,749
Eğitim Ortamı	11-17-18-19-20	0,723
Meslek Mensup Görüşleri	21-22-23	0,711

Çalışılan ölçeğinin tüm soruları için cronbach's alpha katsayısı $\alpha = 0,740$ olarak hesaplanmıştır. Boyut olarak ele alındığında ise cronbach's alpha katsayıları müfredat için $\alpha = 0,655$, anlatım teknikleri için $\alpha = 0,646$, eğitim çıktıları $\alpha = 0,749$, eğitim ortamı $\alpha = 0,711$ ve meslek mensupları görüşleri $\alpha = 0,723$ şeklinde tespit edilmiştir. Çıkan bu değerler çalışmanın oldukça güvenilir olduğunu göstermektedir.

5.6. Faktör Analizi

Sosyal bilimler alanında hipotezleri test etmek için en yaygın kullanılan yöntem t testidir. t testi, iki değişken grubun ortalamaları karşılaştırılarak aralarında istatistiksel olarak anlamlı farklılık olup olmadığını belirlemeye yöneliktir (Bayram,2004:83). Bu yüzden araştırmamızda cinsiyet değişkenine göre farklılık olup olmadığını incelenmesi için bayan ve erkek değişkenine bağımsız t testi uygulanmıştır.

Tablo 7. Akademisyenlerin Cinsiyetlerine Göre “t” Testi ile Karşılaştırılması

Boyut	Cinsiyet	n	Ort.±	t	P
Müfredat	Bayan	20	25	0,537	0,594
	Erkek	28	35		
Anlatım Teknikleri	Bayan	20	30	1,189	0,240
	Erkek	28	21		
Eğitim Çıktıları	Bayan	20	25	1,436	0,158
	Erkek	28	76		
Meslek Mensup Görüşleri	Bayan	20	33	1,569	0,123
	Erkek	28	71		
Eğitim Ortamı	Bayan	20	20	0,714	0,479
	Erkek	28	57		

n=Katılımcı Sayısı; Ort.=Ortalama; F=Varyans Değeri; P=Anlamlılık Değeri

Cinsiyet farklılıklarına göre bayan ve erkek durumları karşılaştırıldığında boyutların tamamında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki olmadığı belirlenmiş ve tablodan da görüleceği gibi anlamlı bir korelasyon saptanmamıştır ($p > 0,05$). Cinsiyet değişkeninden sonra akademisyenlerin görev yerlerine göre de t testi uygulanmış ve sonuçlar aşağıdaki gibi tablo haline getirilmiştir.

Tablo 8. Akademisyenlerin Görev Yerlerine Göre “t” Testi ile Karşılaştırılması

Boyut	Görev Yeri	n	Ort.±	t	P
Müfredat	Fakülte	24	3,167	-0,809	0,423
	MYO	24	3,344		
Anlatım Teknikleri	Fakülte	24	4,133	-2,363	0,022
	MYO	24	4,450		
Eğitim Çıktıları	Fakülte	24	3,444	-1,593	0,118
	MYO	24	3,715		
Meslek Mensup Görüşleri	Fakülte	24	3,625	-0,839	0,406
	MYO	24	3,819		
Eğitim Ortamı	Fakülte	24	3,767	-0,518	0,607
	MYO	24	3,883		

n=Katılımcı Sayısı; Ort.=Ortalama; P=Anlamlılık Değeri; MYO= Meslek Yüksekokulu

Elde edilen verilerde beş alt boyut içerisinde sadece anlatım teknikleri boyutunda p değeri 0,022 olarak bulunmuştur. Bu değer $p < 0.05$ aralığında olduğundan anlamlılık düzeyinde tespit edilmiştir. Anlatım teknikleri boyutunda görev yeri ortalamalarına bakıldığında, meslek yüksekokulunda çalışan akademisyenlerin anlatım tekniklerine ait ifadelere katılım düzeyleri, fakülte çalışanlarına göre daha yüksek olduğu anlaşılmaktadır. Meslek Yüksekokullarında daha çok ara eleman yetiştirmek üzere eğitim verildiğinden uygulamaya yönelik çalışmalar daha ağırlıklıdır. Bu nedenle Meslek Yüksekokulu öğretim elemanları, fakültedeki meslektaşlarına göre daha fazla uygulama alanları üzerinde durmaktadır. Geriye kalan diğer dört boyut incelendiğinde ise istatistiksel olarak $p > 0,05$ olduğundan anlamlı bir farklılık tespit edilmemiştir.

Diğer bir değişken olan akademisyenlerin çalışma sürelerine ilişkin değerlendirme yapabilmek için anova testi uygulanmıştır. Parametrik testlerden biri olan anova testi üç veya daha fazla bağımsız değişkenin ortalaması arasındaki farkın istatistiksel olarak anlamlı olup olmadığını ortaya koymaktadır (Bayram, 2004: 98).

Tablo 9. Akademisyenlerin Çalışma Süresine Göre Değişiminin Tek Yönlü Anova ile Karşılaştırılması

Boyut		KT.	Sd	KO	F	P
Müfredat	Gruplar Arası	1,119	2	0,560	0,980	,383
	Gruplar İçi	25,692	45	0,571		
	Toplam	26,811	47			
Anlatım Teknikleri	Gruplar Arası	1,321	2	0,660	3,034	,058
	Gruplar İçi	9,796	45	0,218		
	Toplam	11,117	47			
Eğitim Çıktıları	Gruplar Arası	1,277	2	0,639	1,847	,169
	Gruplar İçi	15,556	45	0,346		
	Toplam	16,833	47			
Meslek Mensup Görüşleri	Gruplar Arası	1,957	2	0,979	1,566	,220
	Gruplar İçi	28,117	45	0,625		
	Toplam	30,074	47			

Eğitim Ortamı	Gruplar Arası	2,050	2	1,025	1,764	,183
	Gruplar İçi	26,160	45	0,581		
	Toplam	28,210	47			

Tabloda akademisyenlerin muhasebe eğitiminin alt boyutlarına yönelik tek yönlü Anova testine bakıldığında $p > 0,05$ değerinde olması akademisyenlerin çalışma sürelerine göre anlamlı bir farklılık olmadığı görülmektedir. Araştırmanın bir diğer değişkeni ise muhasebe eğitiminin etkinliğine ait alt boyutlarda akademisyenlerin eğitim durumuna göre anlamlı bir farklılık olup olmadığına yöneliktir. Bu amaçla Anova testi sonucu elde edilen veriler aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 10. Akademisyenlerin Eğitim Durumları Göre Değişiminin Tek Yönlü Anova ile Karşılaştırılması

Boyut		KT.	Sd	KO	F	P
Müfredat	Gruplar Arası	1,336	2	0,668	1,180	0,317
	Gruplar İçi	25,475	45	0,566		
	Toplam	26,811	47			
Anlatım teknikleri	Gruplar Arası	0,196	2	0,098	0,405	0,670
	Gruplar İçi	10,920	45	0,243		
	Toplam	11,117	47			
Eğitim çıktıları	Gruplar Arası	0,641	2	0,321	0,891	0,417
	Gruplar İçi	16,192	45	0,360		
	Toplam	16,833	47			
Meslekmensup görüşleri	Gruplar Arası	0,206	2	0,103	0,155	0,857
	Gruplar İçi	29,868	45	0,664		
	Toplam	30,074	47			
Eğitim ortamı	Gruplar Arası	1,039	2	0,519	0,860	0,430
	Gruplar İçi	27,171	45	0,604		
	Toplam	28,210	47			

KT=Karelerin Toplamı; Sd=Serbestlik Derecesi; KO=Karelerin Ortalaması; F= Varyans Değeri; P=Anlamlılık Değeri

Elde edilen bilgiler doğrultusunda akademisyenlerin eğitim durumları ile muhasebe eğitimine yönelik beş boyut karşılaştırıldığında istatistik olarak $p > 0,05$ tespit edildiğinden anlamlı bir farklılık olmadığı tespit edilmiştir.

Çalışma süreleri ve eğitim durumlarında anlamlı sonuçlar elde edilmemiştir. Bir diğer değişken olan akademik unvana göre ise anova testi sonucu elde edilen bulgular aşağıdaki tabloda özetlenmiştir.

Tablo 11. Akademisyenlerin Unvanına Göre Değişiminin Tek Yönlü Anova ile Karşılaştırılması

		KT.	Sd	KO	F	P
Müfredat	Gruplar Arası	1,287	3	,429	,739	
	Gruplar İçi	25,524	44	,580		,534
	Toplam	26,811	47			
Anlatım teknikleri	Gruplar Arası	,609	3	,203	,850	
	Gruplar İçi	10,508	44	,239		,474
	Toplam	11,117	47			
Eğitim çıktıları	Gruplar Arası	2,475	3	,825	2,529	
	Gruplar İçi	14,357	44	,326		,070
	Toplam	16,833	47			
Meslek mensup görüşleri	Gruplar Arası	9,089	3	3,030	6,352	
	Gruplar İçi	20,985	44	,477		,001
	Toplam	30,074	47			
Eğitim ortamı	Gruplar Arası	4,842	3	1,614	3,039	
	Gruplar İçi	23,368	44	,531		,039
	Toplam	28,210	47			

KT=Karelerin Toplamı; Sd=Serbestlik Derecesi; KO=Karelerin Ortalaması; F= Varyans Değeri; P=Anlamlılık Değeri

Anova testi sonucunda elde edilen bilgiler doğrultusunda meslek mensupları görüşleri ve eğitim ortamı boyutlarında istatistiksel olarak $p < 0.05$ anlamlılık düzeyinde çıkmıştır. Farklılık tespit edilen bu boyutların yorumlanabilmesi için Post-Hoc Scheffe testinden yararlanılmıştır. Test sonrasında elde edilen veriler doğrultusunda meslek mensupları görüşleri ve eğitim ortamı boyutlarının da yer alan ifadeler katılım düzeyinde profesör ve doçent, öğretim görevlisi, araştırma görevlisi unvanları arasında farklılık bulunmuş olup, doçent, öğretim görevlisi ve araştırma görevlilerinin, profesörlere göre ifadeler katılım düzeyi daha yüksek olduğu belirlenmiştir. Akademik unvanlar ilerledikçe akademisyenlerin meslek mensuplarının görüşlerine daha az önem verdiği görülmektedir. Bu durum akademisyenlerin kariyerlerinde ilerledikçe kendi mesleki tecrübelerini edinmelerinden kaynaklanıyor olabilir.

5.7. Akademisyenlerin Yorum ve Önerileri

Son olarak açık uçlu yönlendirilen soruya 48 akademisyenden sadece 11 tanesinde yorum ve öneriler belirtilmiştir. Akademisyenlerin yorum ve önerileri sınıflandırılmadan belirtilmiştir.

-Öğretim elemanlarının donanımlı olması gerektiği, sadece teknolojiyi kullanarak eğitim vermenin tek başına yeterli olmadığı düşüncesindeyim. Öğrencinin de dersleri almaya hazır olması gerekir. Bizim en büyük problemimiz orta öğretimden gelen öğrencilerin yetersiz ve ilgisiz olmasından kaynaklanmaktadır. Ayrıca sınavsız geçiş ile gelen öğrenciler derse yeterince ilgi göstermemektedirler. Üniversitelerin piyasa ile yeterli işbirliği yeterli düzeyde yapılmamaktadır.

-Muhasebe alanında eğitim almış, deneyimli öğretim elemanlarının yetersiz olmasından dolayı zaman zaman muhasebe derslerini alan dışı hocalarımız vermek zorunda kalmaktadır. Bu durum öğrencilerin yeterli bilgiyi alamamalarına neden olmaktadır. Aynı zamanda öğretim elemanlarının da ders yükünü artırması nedeni ile performanslarını olumsuz yönde etkilemektedir. Ayrıca muhasebe bölümü ve derslerini sevdirecek, zorluk derecesini azaltacak uygulamalar yapılmalıdır.

-Sadece teori değil, pratik ve yeterli donanıma sahip laboratuvar imkânları dâhilinde bilgisayarlı muhasebe öğretilmesi faydalı olabilir. Bunun yanında öğrenci sayısının her şubede daha az olması eğitim açısından daha yararlı olacaktır.

-Özellikle meslek eğitimi alanında öğrenim gören öğrenciler yeterli motivasyona sahip olmadıklarından nitelikli mezun öğrenci yetiştirilememektedir. Üniversite sayısının ve kontenjanlarının arttırılması sebebiyle az bir netle öğrenciler yükseköğretime başlamaktadırlar. Bu da kabiliyeti bu alanlarda okumaya uygun olmayan öğrencilerin (niçin okuduğunu, mezun olunca ne yapacağını bilmeyen ve muhasebe eğitimi için gerekli bir analitik düşünceye sahip olmayan) bu okullarda yer almasına sebep olmaktadır.

-Öğrencilere bilgisayar laboratuvarında uygulamaya hakim ve mümkünse akademik unvanı da olan hocalar tarafından piyasa ile uyumlu, günceli yansıtan dersler verilmesi öğrencileri pratik hayata hazırlaması bakımından önem taşımaktadır.

-Ülkemizde birkaç öğretim kurumu dışında amaca uygun öğretim yapılmamaktadır. Kurumsal altyapı çok yetersiz kalmaktadır. Muhasebenin yönetim bilgi sistemi ile ilişkisi kurulamaması büyük bir sorundur. Vergi ve ticaret hukuku muhasebe derslerinin temel noktası olmadığından bilgi eksikliğine sebep olmaktadır.

-Uygulamalar SMMM' lerle işbirliği doğrultusunda staj şeklinde zorunlu olmalıdır.

-Sanal muhasebe ofisi oluşturulmalıdır.

-Sadece teoride gerçekleşen derslere mutlaka uygulamaları da eklenmelidir.

-Muhasebe dersi sadece bir ders gibi geçirilmemeli ileride bir meslek olarak görülmelidir.

-Eğitim için üniversitelerde yeterli imkan sağlanmamaktadır.

6. SONUÇ

Araştırma Güneydoğu Anadolu bölgesinde yer alan üniversitelerin İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi ve Meslek Yüksekokullarında İşletme ve Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Program/Bölümlerinde görev yapan akademisyenler oluşturmaktadır. Toplam 48 akademisyene mail yolu ile anketler ulaştırılmış olup elde edilen veriler analiz tabii tutulmuştur. Bulgular doğrultusunda cinsiyet, çalışma süresi ve eğitim durumlarına göre

çalışmada anlamlı sonuçlar elde edilmemiştir. Ancak görev yeri ve akademik unvanda anlamlı veriler bulunmuştur.

Akademisyenlerin, çalışmanın eğitim ortamı boyutunda yer alan ifadelerle ait görüşlerinde, %66,7'si öğrenci sayısının fazla olduğu, %54,1'i çalışma ortamında yeterli sayıda öğretim üyesinin bulunmadığını belirtmiştir. Ayrıca akademisyen öneri ve yorum bölümünde de bu konu üzerinde durulmuştur. Bunun sonucu ortaya çıkan ders yükü fazlalıklarının yanında öğretim elemanlarının üzerinde idari işlerin yoğun olması, eğitimcinin ders performanslarının olumsuz olarak etkilediği sonucu ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle muhasebe eğitim sisteminden daha çok eğitim ortamındaki fiziksel şartların iyileştirilmesine yönelik çalışmalar yapılmalıdır.

Araştırmada ayrıca akademisyenlerin, %77,5'i ders müfredatı, %54,2'si uygulama dersleri, % 85,5'i seminerler gibi konuların hazırlanmasında meslek mensupları ile işbirliğinin sağlanması gerektiği görüşlerine katıldıkları tespit edilmiştir. Bu birlikteliğin sağlanabilmesi için meslek odaları ile üniversitelerin işbirliği içerisinde çalışması gereklidir.

Muhasebe eğitiminde önemli bir rolü olan akademisyenlerin, personel yetersizliğinden dolayı idari ve akademik ders yüklerinin fazlalığı, alan dışı derslerde yoğunlaşmaları sistem içerisinde olumsuzluk yaratmaktadır. Ayrıca sınıf mevcutlarının fazlalığı eğitimci açısından yorucu olmakta ve ders motivasyonunu azaltmaktadır. Üniversitelerde akademisyenlere yönelik idari işlerin azaltılması ve ayrıca ders yüklerinin alanlarına yönelik dağıtılması halinde eğitimde istenilen beklentiler sağlanabilecektir.

KAYNAKLAR

- Alkan, G. (2015). "İşletmelerin Önlisans Muhasebe Eğitiminden Beklentileri: İzmir'de Bir Araştırma". Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 17(1), ss.137-158.
- Arsoy, A.P.- Bora, T. - Selimoğlu, S. (2014). "Muhasebe Eğitimindeki Bilgi, Beceri Ve Eğitim Tekniklerinin Gerekliliklerine İlişkin Beklentiler: Türkiye'deki Akademisyenlere Ve Meslek Mensuplarına Yönelik Bir Araştırma", Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi, Cilt 10, Sayı 23, ss.121-136
- Bayram, N. (2004). "Sosyal bilimlerde SPSS ile veri analizi". Bursa, Ezgi Kitabevi.
- Can, A. V.- Demirci, Ş. D. (2016). "Uluslararası Muhasebe Eğitim Standardı 2 Muhasebe Eğitim Programlarının İçeriğine Uyum: Sakarya Üniversitesi Örneği". Uluslararası Yönetim İktisat Ve İşletme Dergisi, 30, ss.319-338.
- Çelenk, H.- Atmaca M.- Horasan, E. (2010). "Marmara Üniversitesi'nde Muhasebe Eğitimi Alan Öğrencilerin Muhasebe Alanına Bakış Açılarının Değerlendirilmesine Yönelik Bir Araştırma". Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi (1), ss.159-171.

- Çürük, T. - Doğan, Z. (2002). “Muhasebe Ders ve İçeriklerinin Verilme Düzeyleri Konusunda İşletmelerin Üniversitelerden Taleplerinin Tespitine İlişkin Bir Araştırma”. Dokuz Eylül Üniversitesi İİBF Dergisi, 17(1), ss.107-126.
- Doğan, Z.- Çürük, T. (2001). “Muhasebe Eğitiminin İşletmelerin Taleplerini Karşılama Düzeyi: Türkiye Örneği”. ODTÜ Gelişme Dergisi. 28(3-4), ss. 281-310.
- Eleren, A. - Kayahan, C.(2007). “Muhasebe Eğitiminin Öğrenci Bakış Açısıyla Değerlendirilmesi ve Afyon Kocatepe Üniversitesi Meslek Yüksekokullarında Bir Araştırma”. Muhasebe ve Denetime Bakış, Sayı 23 (Eylül), ss. 47-64.
- Erol, M. - Erkan G. (2008). “Lisans Düzeyinde Muhasebe Eğitimi Alan Öğrencilerin Başarılarını Etkileyen Faktörlerin Belirlenmesine Yönelik Biga İktisadi ve İdari Birimler Fakültesinde Bir Araştırma”. KMU İİBF Dergisi Yıl:10 Sayı:14.
- Gençtürk, M.- Bağcı, Y. (2005)., “Meslek Yüksekokulları ve Öğretim Elemanı Profili”. 3. Ulusal Meslek Yüksekokulları Sempozyumu, Eylül: 2005, ss. 22-31.
- Gücenme, Ü.- Arsoy, A. P. (2006). “Accounting Education In The History Of Turkish Republic”. In Journal of Financial Analysis Special Issue Published by Istanbul Chamber of Certified Public Accountants for 17th World Congress of Accountants, pp. 13-16
- International Federation of Accountants (IFAC). (2016). www.ifac.org (14.04.2016)
- Ortar, M. (2017)., <http://mustafaotrar.net/istatistik/dagilimlarin-normalligi-ve-normalligin-test-edilmesi/> (Erişim Tarihi:25.03.2017)
- Özdamar, K. (1999). “Paket Programlar İle İstatistiksel Veri Analizi”. Eskişehir: Kaan Kitabevi.
- Sayın, K. Ş.- Tektüfekçi F. - Yeğınboy Y. (2005). “Dokuz Eylül Üniversitesi İ.İ.B.F’nde Öğretim Elemanlarının Bakış Açısıyla Muhasebe ve Finansman Eğitiminin Etkinliğinin Ölçülmesi ve Etkinliğin Artırılmasına Yönelik Çözüm Önerileri”. Muhasebe ve Finansman Dergisi 25 Ocak, ss.101-108.
- Tazegül, A.- Karabayır, M. E. (2015). “Muhasebe Eğitim Standartlarının Lisans Eğitiminde Gerçekleşme Durumu: Öğrenci Kazanımları Değerlendirme Çalışması”. XXXIV. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, ss.53-74.
- Tavakol, M.,- Dennick, R. (2011). “Making Sense of Cronbach's Alpha”. International Journal of Medical Education, 2, pp. 53-55.
- YOK, Yükseköğretim İstatistikleri 2017, <https://istatistik.yok.gov.tr/> (25.03.2017)
- Yücenurşen, M.- Bezirci, M.- Özpeynirci, R. - Peker, A. A. (2016). “Muhasebe Eğitimi ve Kalite Boyutları: Türkiye Alan Araştırması”. Journal of Human Sciences, 13(1), ss.296-308.

Muhasebe Dersinde Başarıyı Etkileyen Faktörlerin Belirlenmesi: Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Örneği

Ahmet ŞERBETÇİ*
Mahmut YARDIMCIOĞLU**

ÖZET

Bu çalışmada üniversitede bulunan öğrencilerin muhasebe dersine ilişkin başarılarını etkileyen faktörlerin tespit edilip elde edilen sonuç doğrultusunda bu faktörlerle ilgili çalışmalar yapılarak bireyin akademik eğitim kalitesinin artırılması amaçlanmıştır. Yapılan bu araştırmanın ana kütlesi için Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü'nde okuyan Genel Muhasebe-1 dersini almış, birinci sınıf (İkinci Öğretim) öğrencileri ve aynı dersten tekrara kalan (İkinci Öğretim) öğrenciler başarı düzeylerinden dolayı seçilmiştir. Doldurulması istenilen 63 sorudan oluşan toplam 180 anketin tamamı öğrenciler tarafından cevaplanmış olup çalışmada bu anketlerden elde edilen veri setinden yararlanılmıştır. Sorular, öğrencilerin sosyo-demografik özellikleri, alınmış olan Genel Muhasebe-1 dersiyle ilgili mevcut durum ve düşünceler ile muhasebe dersinde başarıyı etkileyebileceği düşünülen faktörlerden oluşmaktadır. Çalışmada muhasebe eğitimi ile ilgili genel bilgiler verilmiş ve başarı düzeyinde etkili olan 16 açıklayıcı değişkenin varlığı tespit edilmiştir.

Anketlere verilen cevaplar SPSS paket programından yararlanılarak değerlendirilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe Dersi, Muhasebe Eğitimi, Başarıyı Etkileyen Faktörler.

JEL Sınıflandırması: M40, M49, A29.

Determining The Factors That Affecting The Success In Accounting Lesson: Kahramanmaraş Sütçü İmam University Sample

ABSTRACT

The present study identifies the success factors of accounting course for the university students and aims to increase academic standards in light of the findings. Accounting course from Management Faculty of Kahramanmaraş Sutcu Imam University is selected and freshmen (Secondary Education) students, both who are taking the course for the first time and who have failed before are in involved in this study. The data set utilized consists of a total 180 questionnaires, which include 63 questions filled in by the students. Questionnaire questions cover socio-demographic characteristics of the students, opinions about accounting course, and possible success factors. The study outlines general information about the accounting education and identifies 16 different variables which are effective on success level.

SPSS is utilized in analyzing the questionnaire.

Keywords: Accounting Lesson, Accounting Education, Factors Affecting Success.

Jel Classification: M40, M49, A29.

* Ahmet Şerbetçi, Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi, SBE, İşletme Anabilim Dalı,
ahmserbetci@gmail.com

** Doç. Dr. Mahmut Yardımcıoğlu, Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü,
mahmutyardimcioglu@gmail.com

1. GİRİŞ

Eğitim gelişmiş veya gelişmemiş tüm ülkeler için hayati önem teşkil eden temel ihtiyaçlardandır. Toplumlar her geçen gün eğitilmiş insan gücüne daha fazla gereksinim duymakla birlikte bu gücü daha verimli ve etkin bir hale getirebilmek için çeşitli yöntem ve çözüm önerileri üretmeyi amaçlayan çalışmalar içerisinde bulunmaktadırlar. Toplumsal değişim ve gelişimin doğru ölçülerde yaşanabilmesi için eğitimde artan ve süreklilik arz eden bir kalite anlayışıyla hareket edilmesi zorunludur. Bireysel ve toplumsal başarı açısından eğitime gösterilen önem ve hassasiyetin niteliği çok önemlidir. Ülkelerin kalkınma plan ve politikaları eğitimsel büyüme kararları ve uygulamalarıyla daha anlamlı bir hal alarak başarılı sonuçlara ulaşmalarına sebep olacaktır.

Başarı için kişisel motivasyon kadar çevresel faktörlerde oldukça önemlidir. Bu konu başarının sadece bireyin kontrolünde olmadığını etkileşim içerisinde bulunduğu çevrenin katkısının olduğunu göstermektedir. Başarının temelinde eğitim kalitesi yer alırken başarıyı getiren tek faktörün yalnızca eğitim kalitesi olduğu düşünülmemeli sosyo-kültürel etkilerinde varlığı da göz önünde bulundurulmalıdır

Eğitim hayatının bir bölümü olan akademik öğrenim sürecinde başarıyı elde etmek ve sürekli kılmak için gerekli faktörler belirlenmeli ve motivasyon kaynaklarında desteklenmelidir. Bu çalışma muhasebe eğitiminin önemini ifade etmeyi ve muhasebe dersi için öğrencilerin başarılarına etki eden faktörlerin ve motivasyon kaynaklarının belirlenmesini amaçlamaktadır.

2. MUHASEBE EĞİTİMİNİN TANIMI VE ÖNEMİ

Günümüz dünyasında işletmelerin faaliyet gösterdikleri çevrede çok önemli değişiklikler yaşanmakta ve yaşanmaya devam etmektedir. İşletmelerin yaşadığı bu değişimlere neden olan değişim unsurları teknoloji, küreselleşme ve pazarın yatırım odaklı olmasıdır. Bu unsurların sonucunda artan rekabet ortamı ve ucuz bilginin ortaya çıkması, yeni endüstriler, karmaşıklaşan piyasa işlemleri ve finansal raporlamada değişiklik durumlarını gündeme getirmiştir.

İş dünyasında yaşanan değişimler, işletmelerin en önemli varlığı olan insan gücünün değerini artmakta ve muhasebe meslek mensuplarının da rollerinin değişmesi ve yeniden belirlenmesi gerekliliği ortaya çıkmaktadır. İşletme fonksiyonlarının bir bütün olarak belirtilen bu değişim sürecinden etkilenmesinin yanı sıra, yetişmiş insan gücü ve bilgisine dayanan muhasebe fonksiyonu da bu değişimin etkilerinin en fazla olarak yaşandığı alanlardan birisidir (Yürekli ve Gönen, 2015:303).

Muhasebe eğitiminin global düzeyde yapılması; bilgiye en kısa sürede ulaşabilen, ulaştığı bilgiyi üretime yansıtabilen ve değişimin gerçekleşmesinde kullanılabilen, değişen dünya koşullarına her an uyum sağlayabilen, bilinmeyen bulup onu dünya insanların

ihtiyaçlarına sunabilen, riske girebilen, karar verdiği kararına sahip çıkabilen, sorun değil çözüm üreten, soru sormaktan, cevap vermekten, düşüncelerini söylemekten çekinmeyen, dinleme becerisi gelişmiş insan gücünün yetiştirilmesine bağlıdır (Ayboğa, 2003:354).

Muhasebe mesleği, hem uygulama hem de teorik eğitimin bir arada düşünülüp, değerlendirildiği bir alandır. Amerikan Muhasebe Derneği (AAA) tarafından oluşturulan “Muhasebe Eğitimi Değişim Komitesi (The Accounting Education Change Committee: AECC)”, tarafından yapılan bir araştırmada muhasebe alanında kariyer yapacak öğrencilerin; meslek hayatında bilgi ve beceri anlamında ne kadar kabul edilebilir olduklarına bakılmıştır. Bu çalışma sonucunda; yalnızca üniversite eğitimlerinde kendilerini geliştirmek için değil, muhasebe alanında kariyer yapmak için gerekli bilgi ve becerilerin muhasebe programlarında mevcut olması gerektiği verisi elde edilmiştir. Muhasebe bilgi ve becerilerinin yanı sıra kişiler arası düşünsel beceriler, iletişim becerileri, etkili yazma, dinleme, sorunları tespit edip çözebilme becerilerine de ayrıca sahip olunması gereği araştırmanın diğer bir bulgusudur (Kutlu ve Öztürk, 2015:3).

Muhasebe eğitiminin en özellikli yönlerinden birisi de, muhasebe mantığının ve uygulamalarının yasayla belirlenen standartlara ve normlara dayandırılmış olmasıdır (Bilginer, 1999: 115, akt. Çukacı ve Elagöz, 2006:148). Muhasebe uygulamalarına yön veren yasalar ülkemizde sık sık değişikliğe uğramaktadır. Muhasebe eğitiminin etkinliği açısından, muhasebe uygulamaları ile ilgili yasal değişikliklerin öğrencilere zamanında aktarılması gerekir. “Burada en önemli rol öğretim elemanına düşmektedir. Öğretim elemanının güncel değişiklikleri takip etmesi, mesleki bilgisinin yeterliliği ve sunum kalitesi çok önemlidir. Muhasebe eğitiminde öğrenci, anlayamadığı veya eksik bilgisini ya öğretim elemanından ya da kendi çabalarıyla tamamlayacaktır” (Demirkan, 2001: 55, akt. Çukacı ve Elagöz, 2006:148).

3. MUHASEBE EĞİTİMİNİN AMACI

Küreselleşen dünyada, muhasebeden sağlanan verilere gereksinim günden güne artmış ve muhasebe, ekonomik hayat için daha önemi bir hale gelmiştir. İşletmeyle ilgili taraflar, ülke sınırları içinde kalmayıp, ülke sınırlarını aşmış, muhasebe biriminden üretilen bilgilerle uluslararası düzeyde de ilgilenilir duruma gelinmiştir. İlgili taraflar doğru, güvenilir, zamanlı ve karşılaştırılabilir muhasebe bilgileri talep etmektedirler. Buna bağlı olarak, işletmeyle ilgili tarafların gereksinim duyduğu bilgileri üretecek muhasebe meslek elemanlarının, sürekli güncel bilgi ve becerilerle donatılması, geliştirilmesi ve yetiştirilmesi önem kazanmaktadır (Özkan ve Aksoy, 2015:285).

Günümüzde teknolojideki hızlı değişim işletmeleri, muhasebe mesleğini ve dolayısıyla muhasebe eğitimini etkilemektedir. İşletmelerdeki gelişmeler muhasebenin yeniden yapılandırılmasını, hedef, araç ve uygulamalarının yeniden şekillendirilmesini gerektirmektedir. Teknolojiden önemli ölçüde etkilenen işletmelerde muhasebeciden sadece

defter tutma ya da rapor hazırlama istenmemektedir. İşletmelerde ileri teknolojilerin kullanılması özellikle proje yönetimi, risk yönetimi, bilgi yönetimi, zaman yönetimi, stratejik planlama, ulusal ve uluslararası pazarlama ve iletişim, e-ticaret, insan kaynakları yönetimi, üretim yönetimi, maliyet muhasebesi, denetim ve yönetim muhasebesi uygulamalarında önemli değişiklikler gerektirmektedir. Bu bakımdan muhasebe mesleğini yürütenlerin iyi bir mali analiz uzmanı, iyi bir girişimci, iyi bir pazarlamacı, iyi bir yönetici, iyi bir haberleşme uzmanı ve iyi bir halkla ilişkiler uzmanı olarak yetiştirilmesi gerekir. Bu bağlamda muhasebe eğitiminin hedefi, muhasebe temel kavram ve ilkelerini öğrenciye kazandırarak; öğrencilerin bilgiyi oluşturması, ölçmesi ve en önemlisi analiz ederek karar almada kullanmasının sağlanması olmalıdır (Dursun, 2006:17-18).

Küreselleşmeyle birlikte yaşanan liberalizasyonla işletmelerin mali tablolarının şeffaflığı, karşılaştırılabilirliği ve herkes tarafından yorumlanabilmesi için 2005 yılından itibaren işletmeler tarafından uygulanması zorunlu hale getirilen Uluslararası Muhasebe Standartları/Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IAS/IFRS) ile birlikte muhasebe bilgi sisteminin önemi daha da artmıştır. Özellikle yaşanan Enron olayı ve bu olayın yansımaları işletme yönetiminden, muhasebeye, denetime, raporlamaya ve muhasebe standartlarına kadar birçok alanı kalitenin artırılması açısından olumlu olarak etkilemiştir.

Muhasebe salt kayıt sistemi veya vergi yasaları çerçevesinde bilgi hazırlayan bir sistem olarak düşünülmemelidir. Muhasebe işletmenin içinde bulunduğu çevredeki değişimlerden doğrudan etkilenen ve kendini sürekli güncelleyen bir bilgi sistemidir. Bu bütün içinde yalnızca muhasebe bilgisi yeterli olmayıp, iktisat, maliye, hukuk, işletmecilik gibi bilgilerle muhasebecilerin donanması gerekmektedir. Bu nedenle muhasebe eğitimin amacı muhasebe bilgisinin kazandırılmasının yanı sıra, bu bilgileri yorumlama, analiz etme ve karar almada kullanmasına yardımcı olacak diğer disiplinlerden faydalanmaktır.

Hazırlanacak ders programlarında muhasebe eğitiminin amacı doğrultusunda, iktisat, hukuk, maliye, işletmecilik, matematik, edebiyat, müzik ve tiyatro gibi genel eğitim derslerine muhasebe dersleri kadar yer verilmelidir. Aksi takdirde muhasebe eğitimi almış öğrenciler, işletmelerin ihtiyacını karşılamada yetersiz kalacak ve finans ve mühendislik gibi alanların bu boşluğu doldurmasına neden olacaktır (Zaif ve Ayanoğlu, 2007:117).

4. TÜRKİYE’DE MUHASEBE EĞİTİMİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ

Tarihte en önemli ilk Türk devlet olarak sayılan Selçuklu Devleti, muhasebe tarihinde, vakıflar ve buna bağlı olarak Vakıf Muhasebesi’nin gelişimi açısından önemli bir yer tutmaktadır. Selçuklu ve Osmanlı devrinde ekonomik hayat, sistem bakımından birbirinin uzantısıdır. Devlet gelirlerinin büyük kısmı, toprak ürünlerinden aynı olarak tahsil edilen “Aşar vergisi” ile ticari emtiadan tahsil edilen “Öşür” ile sağlanmıştır. Osmanlı döneminde, maliye teşkilatı ilk olarak I. Murat döneminde kurulmuştur. Devlet ve orduya ait kayıtlar sadrazam ve defterdarın nezaretindeki “Vak-a Nüvis”lerce kayıt altına alınmıştır. Mali

sisteme ilişkin ilk yazılı kanun; Fatih Sultan Mehmet döneminde gerçekleştirilmiştir. Bu döneme kadar yazılı olmadığı halde uygulanan kanunlar 2. Mehmet zamanında “Ecdat Kanunları” olarak bir araya getirilmiş, Kanuni Sultan Süleyman zamanında ise ilave kanunlar çıkartılmıştır (Tekşen vd., 2010:101).

Osmanlı Devleti döneminde ilk muhasebe öğretim okulu 1836-1839 yılında açılan Bâb-ı Defterdârî Mektebi'dir. Maliye memurlarının eğitim gördüğü bir okul olan Bab-ı Defterdari mektebi başlangıçta bir okul niteliğinde değildi fakat Fazlı Paşa Sarayının bir odası bu memurların eğitimi için kullanılmaktaydı. Burada daha çok hesap tutma hakkında eğitim verilmekteydi. Tanzimat'tan sonra Maliye memurlarından olan kalem kâtipleri için Maliye Nezareti içinde dersane tarzında eğitim verildiği ve bu eğitimle memurların Fransızcaya vakıf oldukları ve Fenn-i Cedid-iDefterî'de kendilerini geliştirdikleri ifade edilmektedir (Özkul, 2012:233).

1860'lı yıllara kadar muhasebe uygulamaları, batının kayıt yöntemine benzemeyen, Osmanlının kendine özgü muhasebe düzenine göre yürütülmüştür. Çift yanlı kayıt yöntemi ile tanışma XIX. Yüzyılın ikinci yarısında olmuş ve Osmanlı bu dönemde çift taraflı kayıt yöntemine uyum sağlamak durumunda kalmıştır. Bu durum muhasebe eğitiminde de etkisini göstermiş, 1860'lı yıllara kadar Türk okullarının eğitim programlarında muhasebe dersi yer almamıştır ve muhasebe öğretimi kitabı bulunmamaktadır. Bu dönemde muhasebe eğitimi yabancı okulların, özellikle Ermeni okullarının ders programlarında yer almış, muhasebe öğretimi kitapları Ermeni asıllı yazarlar tarafından hazırlanmıştır. Çift yanlı kayıt yöntemine ilişkin Osmanlı Devleti'nde ilk kitaplar, Ermenice olarak hazırlanmış olup, 1828 ve 1830 yıllarında basılmıştır. Daha sonra 1853-1928 yılları arasında Fransızcadan tercüme edilen yaklaşık kırk kadar Türkçe muhasebe kitabına rastlanmaktadır. Fransızca kaynakların etkinliği uzun süre devam etmiştir. Fransız kültürü ağırlıklı muhasebe öğretiminin XIX. yüzyılın ilk yarısı ortalarından, XX.yüzyılın ortalarına kadar yaklaşık yüz yıl boyunca devam ettiği ileri sürülebilir. Bunun nedeni, XIX. yüzyıl ortalarına doğru Tanzimat sonrasında, sayısı 200'ü bulan Türk gencinin Fransa'ya gönderilmesi ve Paris'te bir Osmanlı okulunun açılması, XIX. Yüzyılın ikinci yarısı başlarında Türkiye'ye dönen bu Türk aydınlarının hem yönetimde etkili olmaları hem de Fransız muhasebe kitaplarını ve muhasebe öğretilerini Türkiye'ye getirmeleridir. Çift yanlı kayıt yöntemi, dünya standartlarına uygun olarak XIX. yüzyılın ikinci yarısında Türkiye'ye bu şekilde gelebilmiştir (Gücenme Gençoğlu, 2009:32-32).

1926-1960 döneminde Türkiye'de çağdaş anlamda üniversitelerin kurulduğu dönemdir. Alman ekolünün muhasebe eğitimi üzerinde etkisi bulunmaktadır. Bu dönemde üniversiteler içinde muhasebe eğitimi veren kürsüler oluşturulmuş ve muhasebe eğitiminin kapsamı genişletilmiştir. Bu dönemde yüksekokullarda ve üniversitelerde muhasebe eğitime yer verilmektedir. 1960 ve sonraki dönemlerde Amerikan ve İngiliz ekolünün etkili olduğu bir dönemdir. Bu dönemin en belirgin özelliği muhasebeyi kurala bağlama çalışmalarında hesap planlarına yer verilmiş olmasıdır. Muhasebe eğitimi ve buna bağlı olarak muhasebe

uygulamaları açısından önemli gelişmelerin olduğu bir dönemdir. Bu dönemde Kamu İktisadi Teşekkülleri Tekdüzen Muhasebe Sistemi benimsenmiştir, 1971 yılında uygulamaya konulmuştur. Ayrıca Sermaye Piyasası kapsamındaki ortaklıklar için 1983 yılında Standart genel Hesap Planı, 1986 yılında bankacılık için Tekdüzen Hesap Planı ve 1994 yılında tüm işletmeler için Tekdüzen Hesap Planı uygulamaya konulmuştur (Şengel, 2010:82-83).

Ayrıca 1980’lerde muhasebe eğitim sürecinde etik eğitimi konuları da tartışılmaya başlamıştır. 1989 yılında yürürlüğe giren 3568 sayılı Meslek Kanunu, muhasebe mesleğinin hukukunu oluşturmakta ve 3568 Sayılı Meslek Kanunu ile yeni bir döneme giren muhasebecilik mesleğinin, kurumsallaşma süreci bir ölçüde muhasebe eğitimini de etkilemiştir.

Genel anlamda muhasebe standartları, muhasebe uygulamalarına yön veren ve finansal tabloların hazırlanmasına düzen getiren normlardır(Akgül ve Akay,2006:4). Finansal tabloların karşılaştırılabilir olması ve gerçeği yansıtması amacıyla muhasebe standartları oluşturulmuştur. 2005 tarihinden sonra yürürlüğe girmiştir.

2013 de yürürlüğe giren 6102 sayılı Türk Ticaret kanunu ile muhasebe standartlarının uygulanması zorunlu hale getirilirken bu olgu muhasebe eğitime de yansımıştır (Güney, 2015:82).

5. KONUYLA İLGİLİ LİTERATÜR İNCELEMESİ

Bugüne kadar, muhasebe dersi alan öğrencilerin muhasebe eğitimlerinin değerlendirilmesine yönelik birçok araştırma yapılmıştır. Yapılan bu araştırmalardan bazılarına göre;

Demir ve Çam (2006), “Muhasebe Bölümü Öğrencilerinin Muhasebe Öğreniminde Başarılarını Olumsuz Etkileyen Faktörlere İlişkin Bir Araştırma” isimli makalelerinde muhasebe öğreniminde başarıyı olumsuz etkileyen faktörler olarak “Dersin, her öğrencinin temel muhasebe bilgisine sahip olduğu düşüncesi ile işlenmesi, Muhasebe bilgi temelinin yetersiz oluşu, Sınavsız geçiş sistemi sebebiyle sınıfta bölümle (meslekle) ilgili hedef birliğinin kaybolması, Muhasebe derslerinin uygulama üzerinde gösterilmemesi, Öğretim elemanlarının dersleri monoton olarak anlatması, Muhasebedeki olayların bir bütün olarak kavranamaması, Hesapların temel işleyiş mantığının kavranamaması, Etkili öğrenme yöntemlerinin bilinmemesi, Verilen teorik bilginin iş bulmada etkili olmayacağı düşüncesi, Konuya ilişkin örnek sayısının az verilmesi, Derslere düzenli olarak devam edilmemesi, Başarılı olunamayacağı düşüncesi, Muhasebe mesleğine ilgi duyulmaması, MYO’ya YOK düzenlemesi sebebiyle zorunlu olarak gelinmesi, Bölümle ilgili geleceğe yönelik bir hedefin olmaması” değişkenlerini tespit etmişlerdir.

Tekşen, Tekin ve Gençtürk (2010), “Muhasebe Eğitiminin Değerlendirilmesi: Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi’ne Bağlı Meslek Yüksek Okulları Öğrencileri Üzerine Bir Araştırma”

isimli çalışmalarında muhasebe eğitimi üzerinde öğrencilerin haftada 4 saat olarak almış oldukları genel muhasebe dersinde verilen eğitimin kalitesinin daha da arttırılmasının gerekli olduğu tespit edilmiştir. Gelecekte öğrencileri için her alanda ihtiyaç olacak muhasebe ders sayısının artırılması ve derslerde aktarılan bilgilerin mesleğe ilişkin temel bilgileri öğretme açısından daha da yeterli hale getirilmesinin gerekliliği belirtilmiştir. Bunun da gerek muhasebe eğitimi açısından gerekse de muhasebe mesleğinin kalitesi açısından başarıyı artıracığı açıklanmıştır.

Tuğay (2014), “Muhasebe Dersi Alan Öğrencilerin Muhasebe dersine Yönelik Algıları ve Muhasebe Öğretim Elemanlarından Beklentileri Üzerine Mehmet Akif Ersoy Üniversitesinde Bir Araştırma” isimli makalesinde yapılan araştırmada öğrencilerin büyük bir çoğunluğunun lisede muhasebe dersini almadığı, muhasebe derslerinde orta derecede zorlandıkları, muhasebe dersini en iyi anlama yönteminin tahtada açıklama yöntemi olduğu sonucu ortaya çıkmıştır. Ayrıca öğrencilerin, özellikle teknolojiyi kullanan, öğrencileriyle iyi iletişim kurabilen, öğretmeyi pekiştiren ve özellikle mesleki etik becerisine sahip, öğretim elemanlarını derslerinde görmek istedikleri tespit edilmiştir.

Kızıl ve Gencer (2016), “Muhasebe Dersi Alan Öğrencilerin Başarısına Etki Eden Faktörlerin Tespiti: Yalova Üniversitesi’nde Bir Uygulama” isimli çalışmalarında yapılan araştırma sonucu ticaret lisesi mezunlarının üniversitede muhasebe derslerinde daha başarılı olup olmadıkları hususunda kararsızlığın hakim olduğu görülmüştür. Ayrıca üniversitede iyi bir çalışma ortamına sahip olmanın, öğretim elemanının dersi sevdirmesinin, uygulamaya yönelik işleminin ve öğretim elemanının derslere devam durumunun öğrenci başarısını artıracığı tespit edilmiştir. Buna karşın öğretim elemanının etkili öğretim yöntemlerini bilmemesi, not değerlendirmesinde adil olmaması, monoton ve sınırlı ders işlemesi, muhasebe mantığının ilk derslerde oturmaması ve sınav sorularının açık ve anlaşılır olmaması durumunun öğrenci başarısını düşüreceği açıklanmıştır.

Yıldırım (2015), “Genel Muhasebe Dersi Alan Öğrencilerin Dersle İlişkin Beklentileri ve Başarı Durumlarının Değerlendirilmesi” isimli makalesinde yapılan araştırma sonucunda elde edilen sonuçlara göre “öğrencilerin cinsiyete göre başarı, kariyer, ödül, zaman, merak veya zevkli, zor, sıkıcı, motivasyon, bilgi, eğitici ve puan ortalaması arasında bir farklılık bulunmamıştır. Ancak, öğrencilerin bekledikleri ve aldıkları ders notları bakımından kadın öğrenciler lehine anlamlı bir fark bulunmuştur.

6. MUHASEBE DERSİNDE BAŞARIYI ETKİLEYEN FAKTÖRLER: İSTATİSTİKSEL İNCELEME

6.1. Problemin Tanımlanması

Bu çalışmada muhasebe dersinde başarıyı etkileyen faktörler üzerinde, sosyo-demografik karakteristiklerin, öğrencilerin alınmış olan Genel Muhasebe-1 dersiyle ilgili

mevcut durumlarının ve düşüncelerinin, muhasebe dersi ile ilgili başarıyı etkileyebileceği düşünülen unsurların, öğrenciler ve öğretim elemanları ile ilgili faktörlerin araştırılması ve belirlenmesi amaçlanmıştır. Çalışmanın genel amacı muhasebe dersine ilişkin başarıyı etkileyen faktörlerin belirlenmesi ve elde edilen sonuca bağlı olarak bu faktörler ile ilgili çalışmalar yapılarak bireylerin akademik eğitim kalitesinin daha fazla iyileştirilmesine katkı sağlamaktır.

6.2. Değişkenlerin Belirlenmesi

Muhasebe dersi ile ilgili başarıyı etkileyen faktörleri ölçmek için 63 adet açıklayıcı değişken belirlenmiştir. Bağımlı değişken Genel Muhasebe-1 dersini almış, birinci sınıf (İkinci Öğretim) öğrencilerine ve aynı dersten tekrara kalan (İkinci Öğretim) öğrencilere sorulan "Dersten Aldığınız Harf Notu Nedir?" sorusudur. Fakültede "FF ve FD" harf notları başarısız, ""DD ve DC" harf notları şartlı başarılı, "CC, CB, BB, BA ve AA" harf notları ise başarılı olarak değerlendirilmektedir.

Açıklayıcı değişkenler, öğrencilerin sosyo-demografik özellikleri, öğrencilerin almış oldukları Genel Muhasebe-1 dersiyle ilgili mevcut durumları ve düşünceleri ile muhasebe dersiyle ilgili başarıyı etkileyebileceği düşünülen faktörlerden oluşmaktadır. Muhasebe dersiyle ilgili başarıyı etkileyebilecek faktörler; dersler ile ilgili, öğrenciler ile ilgili ve öğretim elemanları ile ilgili olmak üzere üç bölümden oluşmaktadır. Açıklayıcı değişkenlerin ve bölümlerin belirlenmesinde fakülte öğretim elemanları ve uzmanlarla yapılan görüşmeler sonucu elde edilmiş bilgiler ile deneyimlerden yararlanılmıştır.

6.3. Yöntem

6.3.1. Araştırma Örnekleminin Belirlenmesi

Araştırma örneklemini iki aşamada seçilmiştir. İlk etapta araştırma ana kütleli olarak Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi belirlenmiştir. İkinci etapta ise Genel Muhasebe-1 dersini almış birinci sınıf (İkinci Öğretim) öğrencileri ve aynı dersten tekrara kalan (İkinci Öğretim) öğrenciler başarı düzeylerinden dolayı uygulama için örneklem olarak seçilmiştir.

Genel Muhasebe-1 dersini almış, birinci sınıf (İkinci Öğretim) ve aynı dersten tekrara kalan (İkinci Öğretim) toplam öğrenci sayısı olan 180 anketin tamamı öğrenciler tarafından cevaplanmıştır. Sonuç olarak çalışmada 180 adet anketten elde edilmiş olan veri setinden yararlanılmıştır.

6.3.2. Anket Formunun Tasarımı ve Değişkenlerin Ölçülmesinde Kullanılan Ölçek Tipi

Veri setini elde etmek için hazırlanmış olan anket kağıdı üç bölümden oluşmaktadır. İlk bölümde öğrencilerin sosyo-demografik karakteristiklerine ilişkin toplam dokuz soru

bulunmaktadır. Anket kağıdının ikinci bölümünde öğrencilerin almış olduğu Genel Muhasebe-1 dersi ile ilgili mevcut durumlarına ve düşüncelerine ilişkin on soruya yer verilmiştir. Birinci ve ikinci bölümde genel olarak evet, hayır şeklinde ve kategorik cevaplara sahip sorular bulunmaktadır. Üçüncü bölümde ise muhasebe dersinde başarıyı etkileyebileceği düşünülmüş kırkdört faktör üç başlık altında beşli likert ölçeği kullanılarak verilmiştir. Birinci bölümde dersler ile ilgili faktörler, ikinci bölümde öğrenciler ile ilgili faktörler ve üçüncü bölümde ise öğretim elemanları ile ilgili faktörlere yer verilmiştir. Üçüncü bölümde kullanılan likert ölçeği "Kesinlikle Etkisizdir, Etkisizdir, Kararsızım, Etkilidir ve Kesinlikle Etkilidir" ifadeleriyle kullanılmıştır.

Anket Genel Muhasebe-1 dersini almış olan birinci sınıf (İkinci Öğretim) öğrencilerine ve aynı dersten tekrara kalan (İkinci Öğretim) toplam 180 öğrenciye birçok kez uygulanarak test edilmiştir. Test tekrar test yöntemi, soruların uzunluğunun ve cevaplayıcıların anlayacağı biçimde uygun ifadelerin belirlenmesi ve soruların uygun sırada sorulması için uygulanmıştır. Geliştirilen ölçeklerin güvenilirlik düzeyini saptamak için tutarlılığın ölçütü olan Cronbach α katsayısı 0,90 olarak bulunmuştur. Bu değer ölçekte bulunan maddelerin yüksek oranda birbirleriyle tutarlı ve aynı özelliğin öğelerini ölçen maddeler olduğunu göstermektedir.

6.4. Veri Analizi

Bu çalışmada tüm analizler SPSS 16.0 paket programı kullanılarak yürütülmüştür. Ankette kullanılan ölçeklerin güvenilirliği ve tutarlılığının belirlenmesi için Cronbach tarafından geliştirilmiş α katsayısı kullanılmıştır.

Muhasebe dersinde başarıyı etkileyebileceği düşünülmüş unsurlar ile sosyo-demografik faktörler ve alınmış olan Genel Muhasebe-1 dersiyle ilgili mevcut durum ve düşünceler arasındaki ilişkiyi modellemek için Sıralı Lojistik Regresyon tekniği kullanılmıştır. Sıralı Lojistik Regresyon analizinin temelinde bağlantı fonksiyonları yer almaktadır. Bu bağlantı fonksiyonları kullanılarak Sıralı Lojistik Regresyon modeli geliştirilmiştir. Alınmış olan Genel Muhasebe-1 dersiyle ilgili mevcut durum ve düşünceler, sosyo-demeografik faktörler ve muhasebe dersinde başarıyı etkileyebileceği düşünülmüş unsurlar için betimleyici istatistikler elde edilmiştir. Ayrıca paralel eğriler varsayımının geçerliliğinin test edilmesi için ki-kare değerinden yararlanılmıştır. Kurulan modelin uygunluğunun test edilmesi ve verideki değişkenliği açıklamak için sözde R^2 modele uygunluk testleri kullanılmıştır.

6.5. Uygulama

Belirlenen Genel Muhasebe-1 dersini almış, birinci sınıf (İkinci Öğretim) öğrencileri ve aynı dersten tekrara kalan (İkinci Öğretim) öğrencilere uygulanan 180 ankette elde edilen veri setine ait sosyo-demografik betimleyici değişkenler aşağıda verilmiştir. Yapılan

araştırmada öğrencilerin %41,1'i bayan, %58,9'u baydır. Veri setinden elde edilen sonuçlara göre öğrencilerin yaş ortalaması 21 olarak bulunmuştur. Öğrencilerin mezun oldukları lise türü incelendiğinde %48,9'unun normal lise, %0,6'sının süper lise, %31,7'sinin anadolu lisesi, %7,8'inin özel lise, %11,1'inin ise diğer liselerden mezun oldukları görölmüştür. Öğrencilerin mezun oldukları lisedeki bölümleri incelendiğinde %76,1'inin eşit ağırlık, %23,9'unun ise sayısal çıkışlı oldukları görölmüştür. Öğrencilere öğrenim gördükleri sınıf sorulduğunda %40,6'sı birinci sınıf, %23,9'u ikinci sınıf, %18,9'u üçüncü sınıf, %11,1'i dördüncü sınıf, %11,1'i ise fakülteyi dört senelik süreyi aşarak uzatmış olduklarını belirtmişlerdir. Öğrencilere öğrenim gördükleri bölümü isteyerek mi seçtikleri sorulduğunda %60'ının evet, %40'ının hayır olarak cevap verdiği görölmüştür. Öğrencilere dersin alınış şekli sorulduğunda %43,9'u ilk ve %56,1'i tekrar olarak belirtmiştir. Derse ilgi duyuyor musunuz sorusuna öğrencilerin %67,2'si evet, %32,8'i hayır olarak cevap verdiği görölmüştür. Dersi sunan öğretim elemanını ders hakkında yeterli buluyor musunuz sorusuna öğrencilerin %88,9'u evet, %11,1'i hayır şeklinde cevap vermiştir. Ders için öğretim elemanının yararlanmanızı istediği kaynağı anlaşılır buluyor musunuz sorusuna öğrencilerin %75,6'sı evet, %24,4'ü hayır olarak cevap vermiştir. Fakültenizde ders hakkında yeterli bilgi verildiğini düşünüyor musunuz sorusunu öğrencilerin %54,4'ü evet, %45,6'sı hayır olarak yanıtlamıştır. Günlük ders tekrarı yapar mısınız sorusuna öğrencilerin %22,2'si evet, %77,8'i hayır şeklinde cevaplamıştır. Öğrencilerin Genel Muhasebe-1 dersi için haftalık ayırdıkları vaktin ortalaması 4,6 saat olarak bulunmuştur. Dersi anlama ve öğrenme konusunda birilerinin yardımına ihtiyaç duyduunuz mu sorusuna öğrencilerin %75,6'sı evet, %24,4'ü hayır olarak cevaplamıştır. Derste edindiğiniz bilgileri üniversite yaşantınız haricinde kullanacağınız düşünüyor musunuz sorusunu öğrencilerin %63,3'ü evet, %36,7'si hayır şeklinde yanıtlamıştır.

Tablo 1. Betimleyici Değişkenler (Sosyo-Demografik Değişkenler)

		N	%
Dersten Aldığınız Harf Notu Nedir	AA	6	3,3%
	BA	6	3,3%
	BB	5	2,8%
	CB	6	3,3%
	CC	18	10,0%
	DC	16	8,9%
	DD	13	7,2%
	FD	9	5,0%
	FF	101	56,1%
	Cinsiyetiniz	Bayan	74
Bay		106	58,9%
Yaşınız	18	2	1,1%
	19	27	15,0%
	20	41	22,8%
	21	43	23,9%
	22	34	18,9%
	23	19	10,6%
	24	8	4,4%
	25	2	1,1%
	26	1	,6%
	27	2	1,1%
Mezun Olduğunuz Lisenin Türü	Normal Lise	88	48,9%
	Süper Lise	1	,6%
	Anadolu Lisesi	57	31,7%
	Özel Lise	14	7,8%
	Diğer Liseler	20	11,1%
Mezun Olduğunuz Lisedeki Bölümünüz	Eşit Ağırlık	137	76,1%
	Sayısal	43	23,9%
Öğrenim Gördüğünüz Sınıf	1	73	40,6%
	2	43	23,9%
	3	34	18,9%
	4	20	11,1%
	4+x	10	5,6%
Öğrenim Gördüğünüz Bölümü İsteyerek mi Seçtiniz	Evet	108	60,0%
	Hayır	72	40,0%
Barındığınız Yerde Uygun Ders Çalışma Ortamı Var mı	Evet	149	82,8%
	Hayır	31	17,2%
Not Ortalamanız Hangi Aralıktadır	≤1.5	43	23,9%
	1.6-2.0	85	47,2%
	2.1-2.5	41	22,8%
	2.6-3.0	8	4,4%
	3.1-3.5	3	1,7%

Tablo 2. Betimleyici Değişkenler (Genel Muhasebe-1 Dersi İle İlgili Mevcut Durum ve Düşünceler)

Dersin Alınış Şekli	İlk	79	43,9%
	Tekrar	101	56,1%
Derse İlgili Duyuyor musunuz	Evet	121	67,2%
	Hayır	59	32,8%
Dersi Sunan Öğretim Elemanını Ders Hakkında Yeterli Buluyor musunuz	Evet	160	88,9%
	Hayır	20	11,1%
Ders İçin Öğretim Elemanının Yararlanmanızı İsteddiği Kaynağı Anlaşılır Buluyor musunuz	Evet	136	75,6%
	Hayır	44	24,4%
Fakültenizde Ders Hakkında Yeterli Bilgi Verildiğini Düşünüyor musunuz	Evet	98	54,4%
	Hayır	82	45,6%
Günlük Ders Tekrarı Yapar mısınız	Evet	40	22,2%
	Hayır	140	77,8%
Ders İçin Haftalık Ortalama Kaç Saat Vakit Ayırırsınız	0	27	15,0%
	1	27	15,0%
	2	29	16,1%
	3	20	11,1%
	4	13	7,2%
	5	23	12,8%
	6	4	2,2%
	7	6	3,3%
	8	4	2,2%
	9	1	,6%
	10	9	5,0%
	12	2	1,1%
	14	1	,6%
	15	4	2,2%
	20	6	3,3%
21	1	,6%	
25	1	,6%	
30	2	1,1%	
Dersi Anlama ve Öğrenme Konusunda Birilerinin Yardımına İhtiyaç Duydunuz mu	Evet	136	75,6%
	Hayır	44	24,4%
Dersi Hiç Başaramayacağınızı Düşündünüz mü	Evet	120	66,7%
	Hayır	60	33,3%
Derste Edindiğiniz Bilgileri Üniversite Yaşantınız Haricinde Kullanacağınızı Düşünüyor musunuz	Evet	114	63,3%
	Hayır	66	36,7%
Valid		180	100,0%
Missing		0	
Total		180	

Sosyo-demografik karakteristikler, Genel Muhasebe-1 dersiyle ilgili mevcut durum ve düşünceler ile muhasebe dersindeki başarıyı etkileyen faktörleri belirlemek için Sıralı Lojistik Regresyon analizi kullanılmıştır. Cauchit, Complementary Log-log, Logit, Negative Log-log ve Probit olmak üzere beş bağlantı fonksiyonu kullanılarak Sıralı Lojistik Regresyon modelleri yapılandırılmıştır. Ancak uygulamada Probit haricindeki modellere uygun kriterleri yani paralel eğriler varsayımını sağlamadığı ve bu modellerin uygunluk testleri anlamsız sonuçlar verdiği için çalışmada yer verilmemiştir. Yapılandırılan modeller arasından uygulama için Probit bağlantı fonksiyonu kullanılarak elde edilen Sıralı Lojistik Regresyon modeli, paralel eğriler varsayımını sağlamış ve modelin uygunluk testleri istatistiksel olarak anlamlı sonuçlar vermiştir.

6.5.1. Muhasebe Dersinde Başarıyı Etkileyen Faktörlerin Analizi

Genel Muhasebe-1 dersi için yapılmış Probit bağlantılı Sıralı Lojistik Regresyon Modeli için Paralel Eğriler varsayımı Tablo 3 de verilmiştir.

Tablo 3. Paralel Eğriler

Model	-2 Log Likelihood	X^2	s.d.	Olasılık
Yokluk Hipotezi	400,673			
General	223,408 ^b	177,265 ^c	441	1,000

Bağlantı Fonksiyonu: Probit

H_0 =Parametre tahminleri aynı kesme noktasından geçer.

H_1 =Parametre tahminleri farklı kesme noktasından geçer

Paralellik varsayımı gereği parametrelerin tahmini değerlerinin bağımlı değişkenin tüm kategorileri için aynı kesme noktasından geçmeleri şartı bulunmaktadır. Paralellik varsayımı görüldüğü üzere Ki kare testi ile test edilmiştir. P olasılığı 1'dir. $P > 0,005$ olduğu için de H_0 parametresi reddedilemez ve paralellik varsayımını sağladığı ifade edilebilir.

Tablo 4. Kİ-kare

	X^2	s.d.	Olasılık
Pearson	1357,129	1361	,525
Sapma	399,287	1361	1,000

Bağlantı Fonksiyonu: Probit

H_0 =Model verileri itibariyle uygundur.

H_1 =Model verileri itibariyle uygun değildir.

Modelin uyum iyiliğinin incelenmesi konusunda Sapma ve Ki kare değerleri göz önünde bulundurulmalıdır. Tablo 4 de görüldüğü üzere bu test istatistiklerine ait olasılıklar

0,05'ten büyüktür. Dolayısıyla modelin verilerle uyum içinde olduğunu ifade eden H_0 hipotezi reddedilemez. Buda modelin uyum iyiliğinin sağlandığını gösterir.

Ek olarak bağımlı değişken “Dersten Aldığınız Harf Notu Nedir?” ile açıklayıcı değişkenler “sosyo-demografik karakteristikler, Genel Muhasebe-1 dersiyle ilgili mevcut durum ve düşünceler ile muhasebe dersinde başarıyı etkileyebileceği düşünülmüş faktörler” arasındaki ilişkinin gücünü ölçmek ve değerlendirmek için sözde R^2 değerleri, Cox-snell (0,937), Nagelkerke (1), McFadden (1) olarak bulunmuştur.

Tablo 5 de görüldüğü gibi modelde yer alan 16 açıklayıcı değişken olarak, sosyo-demografik karakteristikler için “Öğrencilerin Not Ortalamasının Bulunduğu Aralık”, Genel Muhasebe-1 dersiyle ilgili mevcut durum ve düşünceler hakkında “Ders İçin Öğretim Elemanının Yararlanılmasını İsteddiği Kaynağın Anlaşılır Bulunması, Ders İçin Haftalık Ortalama Ayrılan Vakit, Dersi Anlama ve Öğrenme Konusunda Birilerinin Yardımına İhtiyaç Duyulması”, muhasebe dersinde başarıyı etkileyebileceği düşünülmüş faktörler hakkında ders ile ilgili bölüm için “Dersin Yeterli Sayıda Örnek Problemler Dahilinde İşlenmesi, Konuların İşleniş Tarzı, Derste Verilen Bilgilerin İş Hayatıyla İlgili Güncel Bilgiler Olması, Ders Saatlerinin Erken Olması, Dersin Teori Kısmının Yanında Özgün Uygulamalarla Birlikte Verilmesi, Ders Hakkında Dersi Almış Öğrenciler Tarafından Yapılan Yönlendirmeler”, öğretim elemanı için “Konulara Hakim Olması, Tecrübeli Olması, Derste Zamanı Etkili ve Verimli Kullanması, Ders Süresince Öğrencilerle Etkileşimini Yitirmemesi, Dersi Sınıf Tahtasını Kullanarak İşlemesi, Dersi Slaytlar Yardımı İle İşlemesi” faktörleri anlamlı bulunmuştur.

Tahmin edilen parametre değeri istatistiksel olarak anlamlı ve pozitif işaretli olan Genel Muhasebe-1 dersiyle ilgili mevcut durum ve düşünceler hakkında “Ders İçin Öğretim Elemanının Yararlanılmasını İsteddiği Kaynağın Anlaşılır Bulunması”, muhasebe dersinde başarıyı etkileyebileceği düşünülmüş faktörler hakkında ders ile ilgili bölüm için “Dersin Yeterli Sayıda Örnek Problemler Dahilinde İşlenmesi, Derste Verilen Bilgilerin İş Hayatıyla İlgili Güncel Bilgiler Olması, Ders Saatlerinin Erken Olması, Dersin Teori Kısmının Yanında Özgün Uygulamalarla Birlikte Verilmesi”, öğretim elemanı ile ilgili bölüm için “Konulara Hakim Olması, Derste Zamanı Etkili ve Verimli Kullanması, Dersi Sınıf Tahtasını Kullanarak İşlemesi” değişkenlerinin değeri bir birim artırıldığında “Dersten Alınan Harf Notu” düzeyinde parametre değeri kadar artışa neden olacaktır.

Tablo 5. Parametre Tahminleri

	Tahminler	Std. Hata	Wald	s.d.	p	
Eşik Değerleri	[Alınan Harf Notu= AA]	3,165	3,061	1,069	1	,301
	[Alınan Harf Notu =BA]	3,836	3,058	1,574	1	,210
	[Alınan Harf Notu = BB]	4,248	3,058	1,929	1	,165
	[Alınan Harf Notu = CB]	4,599	3,060	2,259	1	,133
	[Alınan Harf Notu = CC]	5,345	3,066	3,039	1	,081
	[Alınan Harf Notu = DC]	5,869	3,071	3,653	1	,056
	[Alınan Harf Notu = DD]	6,240	3,074	4,120	1	,042
	[Alınan Harf Notu = FD]	6,470	3,076	4,424	1	,035
Bağımsız Değişkenler	Dersin ve Kaynak Kitapların Güncelliği ve Anlaşılabilirliği	-,005	,139	,002	1	,969
	Mevcut Ders Kaynaklarının Başka Kaynaklarla Desteklenmesi	,248	,136	3,340	1	,068
	Dersin Yeterli Sayıda Örnek Problemler Dahilinde İşlenmesi	,467	,179	6,817	1	,009
	Konular İçin Verilen Örneklerin Sayısı	-,141	,172	,675	1	,411
	Derste Verilen Örneklerin Öğrenim Gördüğünüz Bölüm ile İlgili Olması	,088	,167	,278	1	,598
	Konuların İşleniş Tarzı	-,604	,202	8,950	1	,003
	Konular ile İlgili Verilen Ödevler	-,031	,183	,029	1	,865
	Derste Verilen Ödevlerin Mezuniyet Sonrası Sınavlara Yönelik Olması	-,111	,136	,673	1	,412
	Derste Verilen Bilgilerin İş Hayatıyla İlgili Güncel Bilgiler Olması	,367	,148	6,116	1	,013
	Derste Teknolojik İmanlardan Yararlanılması	,098	,121	,654	1	,419
	Öğrencilerin Grup Çalışmasına Özendirilmesi	,056	,126	,195	1	,659
	Sınav Sorularının İçeriği	,141	,164	,744	1	,388
	Sınav Süresi	-,032	,131	,059	1	,808
	Sınav Stilinin Klasik Olması	-,072	,103	,487	1	,485
	Sınav Stilinin Test Olması	,151	,097	2,417	1	,120
	Sınavlarda Hesap Planı Kullanmanın Serbest Olması	-,172	,139	1,514	1	,219
	Sınavlarda Kitap Kullanma Serbestliğinin Tanınması	,078	,124	,399	1	,528
	Sınav Kağıtlarının Dersi Veren Öğretim Elemanı Tarafından Değerlendirilmesi	,157	,130	1,445	1	,229
	Ders Saatlerinin Erken Olması	,245	,122	4,023	1	,045
	Dersin Teori Kısmının Yanında Özgün Uygulamalarla Birlikte Verilmesi	-,449	,148	9,238	1	,002
	Derste Sınıf Mevcudu	,114	,142	,645	1	,422
	Ders Hakkında Dersi Almış Öğrenciler Tarafından Yapılan Yönlendirmeler	-,452	,129	12,345	1	,000
	Derslere Devam Durumu	-,265	,153	3,004	1	,083
	Derslere Aktif Katılımda Bulunulması	,125	,151	,681	1	,409
	Günlük Ders Tekrarının Yapılması	-,147	,153	,919	1	,338
	Derse Duyulan İlgi	,122	,167	,537	1	,464

Tablo 5. Parametre Tahminleri (Devamı)

Bağımsız Değişkenler	Derste Not Tutulması	,010	,162	,004	1	,951
	Konulara Hakim Olması	,670	,188	12,659	1	,000
	Konuları Daha anlaşılır Bir Biçimde İşlemesi	-,128	,196	,424	1	,515
	Tecrübeli Olması	-,512	,221	5,361	1	,021
	Derse Hazırlıklı Gelmesi	-,435	,225	3,742	1	,053
	Öğretmeye Daha Hevesli Olması	-,197	,177	1,230	1	,267
	Sınavlardaki Puanlandırma Tutumu	,013	,168	,006	1	,938
	Derste Zamanı Etkili ve Verimli Kullanması	,402	,194	4,304	1	,038
	Ders Süresince Öğrencilerle Etkileşimini Yitirmemesi	-,459	,198	5,395	1	,020
	Öğrencilerine Ders Haricinde de Vakit Ayırması	,071	,174	,166	1	,684
	Öğrenciler ile Arasında Olumlu Bir İletişimin Olması	,171	,186	,844	1	,358
	Öğrenciler ile Olan İlişkilerinde Tarafsız Olması	,323	,195	2,752	1	,097
	Öğrencilerin Derse Aktif Katılımını Teşvik etmesi	-,156	,206	,575	1	,448
	Dersi sınıf Tahtasını Kullanarak İşlemesi	,496	,181	7,535	1	,006
	Dersi Slaytlar Yardımı ile İşlemesi	-,440	,161	7,447	1	,006
	Daha akıcı Bir Hitabete Sahip Olması	-,159	,189	,710	1	,399
	Sınıf Üzerindeki Otoritesi	,358	,188	3,617	1	,057
	Genç Olması	,003	,120	,001	1	,978
	Cinsiyet	,164	,265	,384	1	,535
	Yaş	,114	,107	1,136	1	,286
	Mezun Olunan Lisenin Türü	,004	,079	,002	1	,962
	Mezun Olunan Lisedeki Bölüm	,047	,297	,025	1	,875
	Öğrenim Görülen Sınıf	,077	,186	,174	1	,677
	Öğrenim Görülen Bölümün İsteyerek Seçilmesi	,024	,289	,007	1	,934
	Barınılan Yerde Uyun Ders Çalışma Ortamının Olması	-,034	,345	,010	1	,921
	Not Ortalaması	-,769	,158	23,662	1	,000
	Dersin Alınış Şekli	,279	,365	,585	1	,444
	Derse Duyulan İlgi	-,076	,331	,053	1	,819
	Dersi Sunan Öğretim Elemanının Ders Hakkında Yeterli Olması	-,159	,609	,068	1	,794
	Ders İçin Öğretim Elemanının Yararlanılmasının İstedığı Kaynağın Anlaşılır Bulunması	1,099	,427	6,611	1	,010
	Fakültede Ders Hakkında Yeterli Bilgi Verilmesi	,487	,264	3,406	1	,065
	Günlük Ders Tekrarının Yapılması	-,294	,319	,854	1	,355
	Ders İçin Haftalık Ortalama Ayrılan Vakit	-,060	,023	6,507	1	,011
	Dersi Anlama ve Öğrenme Konusunda Birilerinin Yardımına İhtiyaç Duyulması	-1,034	,290	12,706	1	,000
Dersin Hiç Başarılılamayacağını Düşünülmesi	-,230	,310	,548	1	,459	
Derste Edinilen Bilgilerin Üniversite Yaşantısı Haricinde de Kullanılacağını Düşünülmesi	,283	,307	,850	1	,357	

Benzer şekilde parametre değeri İstatistiksel olarak anlamlı ve negatif işaretli olan sosyo-demografik karakteristikler için “Not Ortalamasının Aralığı”, Genel Muhasebe-1 dersiyle ilgili mevcut durum ve düşünceler hakkında “Ders İçin Haftalık Ortalama Ayrılan Vakit, Dersi Anlama ve Öğrenme Konusunda Birilerinin Yardımına İhtiyaç Duyulması”, muhasebe dersinde başarıyı etkileyebileceği düşünülmüş faktörler hakkında ders ile ilgili bölüm için “Konuların İşleniş Tarzı, Ders Hakkında Dersi Almış Öğrenciler Tarafından Yapılan Yönlendirmeler”, öğretim elemanı ile ilgili bölüm için “Tecrübeli Olması, Ders Süresince Öğrencilerle Etkileşimini Yitirmemesi, Dersi Slaytlar Yardımı İle İşlemesi” değişkenlerinin değeri bir birim arttığında “Dersten Alınan Harf Notu” düzeyinde sahip olduğu parametre değeri kadar azalışa neden olacaktır. Örneğin, öğretim elemanının derste zamanı etkili ve verimli kullanması faktörü bir birim arttığında dersten alınan harf notu düzeyinde 0,402 birimlik bir artış görülecektir ve dersi anlama ve öğrenme konusunda birilerinin yardımına ihtiyaç duyulması faktörü bir birim arttığında dersten alınan harf notu düzeyinde 1,034 birimlik bir azalış görülecektir.

Ders için Öğretim elemanının yararlanılmasını istediği kaynağın anlaşılır bulunması ve dersi anlama ve öğrenme konusunda birilerinin yardımına ihtiyaç duyulması değişkenlerine göre muhasebe dersinde başarıyı etkileyen faktörler değerlendirildiğinde dersten alınan harf notu düzeyinde yüksek derecede etkili olduğu görülmektedir. Ayrıca dersi hiç başaramayacaklarını düşünenlerin oranı %66,7 ve dersi anlama ve öğrenme konusunda birilerinin yardımına ihtiyaç duyanların oranı da %75,6’dır.

7. SONUÇ

Bu çalışmada Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü'nde okuyan Genel Muhasebe-1 dersini almış, birinci sınıf ve aynı dersten kalan tüm öğrenciler seçilmiştir. Yapılan anket sonucunda muhasebe dersinde başarıyı etkileyen faktörler üzerinde, sosyo-demografik karakteristiklerin, öğrencilerin alınmış olan Genel Muhasebe-1 dersiyle ilgili mevcut durumlarının ve düşüncelerinin, muhasebe dersi ile ilgili başarıyı etkileyebileceği düşünülen unsurların, öğrenciler ve öğretim elemanları ile ilgili faktörlerin araştırılması ve belirlenmesi amaçlanmıştır. Araştırmanın uygun lama sıralı lojistik regresyon analizi kullanılmıştır. Muhasebe dersi için Probit bağlantı fonksiyonu kullanılarak yapılandırılan sıralı lojistik regresyon modeli gerekli ölçütler (model varsayımının sağlanması, modelde uygunluk istatistikleri ve parametre tahmin tutarlılığı göz önünde bulundurulduğunda en iyi model olarak seçilmiştir. Muhasebe dersi için Tablo 6.5.1.3. de görüldüğü üzere 16 açıklayıcı değişkenin başarı düzeyi üzerinde anlamlı etkilerinin olduğu tespit edilmiştir.

Muhasebe dersi için yapılan analiz sonucunda sosyo-ekonomik karakteristikler, öğrencilerin alınmış olan Genel Muhasebe-1 dersiyle ilgili mevcut durumları ve düşünceleri,

muhasebe dersi ile ilgili başarıyı etkileyebileceği düşünülen unsurlar, öğrenciler ve öğretim elemanları ile ilgili faktörler değerlendirilmiştir.

Sosyo-demografik karakteristikler için "Öğrencilerin Not Ortalamasının Bulunduğu Aralık" değişkeni muhasebe dersinde başarıyı etkileyen faktör olarak tespit edilmiştir. Bu durum için genel not ortalaması hakkında gösterilen başarının muhasebe dersine yansıtacağı ve yüksek not ortalamasının muhasebe dersinde de kendisini göstereceği düşünülebilir.

Genel Muhasebe-1 dersiyle ilgili mevcut durum ve düşünceler için muhasebe dersinde başarıyı etkileyebilecek üç anlamlı değişken tespit edilmiştir. "Ders için öğretim Elemanının Yararlanılmasını İsteddiği Kaynağın Anlaşılır Bulunması" değişkeni değerlendirildiğinde öğrenciler açısından ders kaynağının anlaşılabilirliğinin başarıda etkili olabileceği ve bu durumun dersteki harf notuna olumlu olarak yansıtacağı düşünülebilir. "Ders İçin Haftalık Ortalama Ayrılan Vakit" değişkeni için öğrencilerin muhasebe dersi açısından çalışmaya vakit ayırmaları ve bu vaktin de artırılması durumunda dersteki başarının olumlu düzeyde etkileneceği söylenebilir. Genel Muhasebe-1 dersiyle ilgili mevcut durum ve düşünceler açısından diğer bir anlamlı değişken olan "Dersi Anlama ve Öğrenme Konusunda Birilerinin Yardımına İhtiyaç Duyulması" faktörü değerlendirildiğinde muhasebe dersinde edinilecek başarı için öğrencilerin bir başka kişinin yardımına ihtiyaç duyabileceği ve bu yardımın alınması durumunda dersteki başarının olumlu olarak etkileneceği ve harf notunda da etkisinin görüleceği düşünülebilir.

Muhasebe dersinde başarıyı etkileyebileceği düşünülmüş faktörler hakkında oniki açıklayıcı değişkenin varlığı tespit edilmiştir. Ders ile ilgili bölüm değerlendirildiğinde "Dersin Yeterli Sayıda Örnek Problemler Dahilinde İşlenmesi" değişkeni muhasebe dersinde öğrencilerin başarısı için örnek problemlere ihtiyaç duyulduğu ve dersin örnek problemlerle işlenmesi durumunda harf notu üzerinde olumlu etkiler sağlayacağı söylenebilir. "Konuların İşleniş Tarzı" değişkeni değerlendirildiğinde muhasebe dersinde başarının sağlanabilmesi için dersin işleniş öğrencilerin ilgisi ve seviyesi göz önünde bulundurularak gerçekleştirildiğinde başarı düzeylerinin artacağı söylenebilir. "Derste Verilen Bilgilerin İş Hayatıyla İlgili Güncel Bilgiler Olması" değişkeni değerlendirildiğinde öğrenciler tarafından derste verilen bilgilerin gelecekte çalışma hayatlarında kullanabilecekleri ve güncel nitelikte olmasının önemsendiği ayrıca derste verilen bilgilerin bu düzeyde olmasının öğrencilerin derse olan ilgi ve alakalarını artırarak başarı seviyelerinde olumlu etkilere sebep olabileceği söylenebilir. Ders hakkında başarı konusunda anlamlı bir başka değişken olan "Ders Saatlerinin Erken Olması" faktörü değerlendirildiğinde ders saatlerinin öğrencilerin başarısında etkili olduğu ve muhasebe derslerinin erken saatlerde yapılmasının başarı düzeyinde olumlu etkilere sebep olabileceği söylenebilir. "Dersin Teori Kısmının Yanında Özgün Uygulamalarla Birlikte Verilmesi" değişkeni değerlendirildiğinde öğrencilerin dersin teori kısmıyla edindikleri bilgileri pekiştirebilecekleri özgün nitelikteki uygulamalarla birlikte gerçekleştirildiğinde başarılarında olumlu etkilerin olabileceği söylenebilir. "Ders Hakkında Dersi Almış Öğrenciler Tarafından

Yapılan Yönlendirmeler” değişkeni değerlendirildiğinde dersi almış ders hakkında bilgili ve tecrübeli öğrencilerin yapacağı doğru yönlendirmelerin dersi alan öğrenciler üzerinde olumlu etkiler oluşturabileceği ve dersteki başarılarını artırabileceği düşünülebilir. Öğretim elemanı ile ilgili bölüm için anlamlı bulunan “Konulara Hakim Olması” ve “Tecrübeli Olması” değişkenleri değerlendirildiğinde öğrencilerin gerekli ve yeterli bilgileri alması açısından bu faktörlerin gerekli olduğu ve öğrencilerin başarılarını olumlu olarak etkileyebileceği söylenebilir. “Sınıf Üzerinde Sağlayacağı Otorite” değişkeni değerlendirildiğinde dersin sağlıklı koşullar altında işlenebilmesi için öğretim elemanının sınıf üzerinde sağlayacağı otoritenin öğrencilerin başarısına etki edeceği ve olumlu derecede etkileyeceği düşünülebilir. Öğretim elemanı açısından başarıyı etkileyen bir başka değişken olarak “Derste Zamanı Etkili ve Verimli Kullanması” faktörü tespit edilmiş ve gerçekleştirilmesi halinde başarıyı olumlu düzeyde etkileyebileceği söylenebilir. “Ders Süresince Öğrencilerle Etkileşimini Yitirmemesi” değişkeni hakkında öğretim elemanının dersi sınıftan bağımsız olmayarak öğrencilerin tepkilerine dikkat ederek işlemesi halinde başarının artırılacağı söylenebilir. Öğretim elemanı ile ilgili bölüm için anlamlı bulunan son değişkenler olan “Dersi Sınıf Tahtasını Kullanarak İşlemesi” ve “Dersi Slaytlar Yardımı ile İşlemesi” faktörleri değerlendirildiğinde öğretim elemanının dersi sınıf tahtasını kullanarak ve slaytlar yardımı ile işlemesi halinde öğrencilerin başarılarının olumlu düzeyde etkileeneceği tespit edilmiştir.

Bu çalışmada geliştirilen sıralı lojistik regresyon modeliyle, muhasebe dersinde öğrencilerin başarısının artırılması konusunda araştırmacılara yeni bir bakış açısının kazandırılması amaçlanmıştır. Ayrıca muhasebe dersinde başarıyı etkileyen faktörlerin belirlendiği ve tartışıldığı bu çalışmadaki bulguların, muhasebe dersinde öğrencinin daha başarılı olabilmesi için desteklenmesi gereken unsurlar ve motivasyon kaynakları konusunda araştırmacılara rehberli etmesi düşünülmüştür.

KAYNAKLAR

- Ayboğa, H. (2003), “Globalleşme Sürecinde Ülkemizde Muhasebe Mesleği ve Meslek Mensuplarının Eğitimi”, Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi, 18 (1), ss. 327-359.
- Bilginer, N. (1999), “Lisans Düzeyindeki Muhasebe Eğitiminde Bir Motivasyon Aracı Olarak Sunum Kalitesinin Etkileri”, MuhasebeBilim Dünyası Dergisi, 1(3), Eylül.
- Çukacı, Y. C. - Elagöz, İ. (2006), “Muhasebe Derslerinde Kullanılan Öğretim Yöntemleri İle Öğrenme Stillerinin İlişkinin Ortaya Konulması Ve Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi’nde Bir Uygulama”, Dokuz Eylül Üniversitesi İİBF Dergisi, 21 (1),ss. 147-164.
- Demir, M.- Çam, M.(2006), “Muhasebe Bölümü Öğrencilerinin Muhasebe Öğreniminde Başarılarını Olumsuz Etkileyen Faktörlere İlişkin Bir Araştırma”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, (32), ss. 1-11.

- Demirkan, Ş. (2001), “Muhasebe Eğitim Yöntemleri”, XX. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Antalya.
- Dursun, A. (2006), Muhasebe Eğitiminde Kalite Arayışı, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Gücenme Gençoğlu, Ü. (2009), Türkiye’de Harf Devriminin Muhasebe Eğitimi Ve Muhasebe Uygulamalarına Etkisi, Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi (AKAD), 1 (1), ss. 30-37.
- Güney, A. (2015), “Muhasebe Eğitiminde Uygulamalı Bilimler Yüksekokullarının Yeri”, Eğitim ve Öğretim Araştırmaları Dergisi, 4 (3), ss. 81-85.
- Kızıl, C.- Gencer, K. (2016), “Muhasebe Dersi Alan Öğrencilerin Başarısına Etki Eden Faktörlerin Tespiti: Yalova Üniversitesi’nde Bir Uygulama” İstanbul Medeniyet Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi, 1 (2), ss. 67-110.
- Kutlu, H. A.- Öztürk, S. (2015), “Muhasebe Eğitiminde “Alternatif Ölçme ve Değerlendirme Yöntemleri” Üzerine Görüşler”, Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies 1 (4), ss. 1-22.
- Özkan, F.- Aksoy, C. (2015), “Ticaret Meslek Lisesi Muhasebe Bölümü Öğrencilerinin İşletmelerde Beceri Eğitimi Uygulaması, Gaziantep İlinde Bir Alan Araştırması”, Bartın Üniversitesi İİBF Dergisi, 6 (12), ss. 283-305.
- Özkul, A. S. (2012), “19. Yüzyıl Türk Yükseköğretiminde İşletme Eğitimi”, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, (16), ss. 223-241.
- Şengel, S. (2010), “Sürekli Muhasebe Meslek Eğitiminin Önemi ve Bir Değerlendirme”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, (47), ss. 81-94.
- Tekşen, Ö.- Tekin M.- Gençtürk, M. (2010), “Muhasebe Eğitiminin Değerlendirilmesi: Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi’ne Bağlı Meslek Yüksekokulları Öğrencileri Üzerine Bir Araştırma” Muhasebe ve Finansman Dergisi, 46, ss. 100-112.
- Tuğay, O. (2014), “Muhasebe Dersi Alan Öğrencilerin Muhasebe Dersine Yönelik Algıları ve Muhasebe Öğretim Elemanlarından Beklentileri Üzerine Mehmet Akif Üniversitesinde Bir Araştırma” Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi, 9 (3), 48-68.
- Yıldırım, S., (2015), “Genel Muhasebe Dersi Alan Öğrencilerin Derse İlişkin Beklentileri ve Başarı Durumlarının Değerlendirilmesi “ Muhasebe ve Denetime Bakış, 14 (44), ss. 1-14.
- Yürekli, E.- Gönen, S. (2015), “Muhasebe Meslek Mensuplarının Nitelikli Meslek Mensubu Yetiştirilmesine Yönelik Önlisans Programından Beklentileri”, Kafkas Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi KAÜ İİBF Dergisi, 6 (10), ss. 301-316.

Zaif, F.- Ayanoğlu, Y.(2007), “Muhasebe Eğitiminde Kalitenin Arttırılmasında Ders Programlarının Önemi: Türkiye'de Bir İnceleme”, Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 9 (1), ss. 115- 136.

Maliye Bakanlığı E-Dönüşüm Sürecinin Muhasebe Meslek Mensupları Açısından Değerlendirilmesine İlişkin Bir Alan Araştırması

Seçkin GÖNEN*
Bilal SOLAK**

ÖZET

Küreselleşme süreci bilgi teknolojilerinde hızlı bir ilerlemeyi beraberinde getirmiştir. Bilgi teknolojilerindeki bu değişim; ticari hayatı, mali işlemleri ve sosyal yaşamın tamamında kendini göstermiştir. Ticari ve mali işleyişin önemli aktörlerinden biri Maliye Bakanlığı ve muhasebe meslek mensuplarıdır. Maliye bakanlığı bilgi teknolojilerindeki bu değişime yönelik olarak, vergi gelirlerini artırmak, vergi toplama maliyetini düşürmek ve vergi denetimlerinin etkinliğini artırmak amacı ile e-dönüşümü başlatmıştır. Maliye bakanlığının e-dönüşüm süreci özellikle muhasebe meslek mensuplarını yakından etkilemiştir. Bu araştırmanın amacı, muhasebe meslek mensuplarının maliye bakanlığının e-dönüşümü sürecine ilişkin, iş yükü, hizmet maliyeti vb. konularda bakış açılarını tespit etmektir. Bu amaçla, İzmir 'de faaliyet gösteren ve hali hazırda e-dönüşümü aktif olarak kullanan muhasebe meslek mensuplarına yönelik anket yöntemi uygulanmış ve edinilen bulgular analiz edilmiştir. Yapılan analizler sonucunda e-dönüşümde sistemsel hataların devam ettiği ve meslek mensuplarına ek maliyet getirmesine karşın maliye bakanlığı ile mükellefin işlem maliyetlerini düşürdükleri tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: E-dönüşüm, Maliye Bakanlığı, Muhasebe Meslek Mensupları.

JEL Sınıflandırması: M41, M42, M49.

A Field Research Regarding Assessments Of E-Transformation Processes Of Ministry Of Finance From Accounting Professionals' Viewpoint

ABSTRACT

A rapid advancement in information technologies is brought by globalization process. This alteration in information technologies manifested itself in commercial life, financial transactions and entire social life. Key actors of financial functioning are ministry of finance and accounting professionals. Important players of financial mechanism are ministry of finance and accounting professionals. E-transformation is commenced in order to increase tax revenues, decrease tax collecting costs and upgrade effectiveness of tax audits by ministry of finance as a respond for altering information technologies. E-transformation process of ministry of finance particularly affected accounting professionals closely.

The aim of this study is to detect viewpoints of accounting professionals about e-transformation process of ministry of finance in specifically issues like workloads and service costs. Serving to this aim, survey method is conducted amongst accounting professionals working in İzmir which are active users of e-transformation system. As a result of analysis conducted, it is reached that systematic errors are still being experienced and despite bringing additional costs to accounting professionals, e-transformation has reduced transaction costs of ministry of finance and taxpayers.

Keywords: E-transformation, Ministry of Finance, Accountant Profession

Jel Classification: M41, M42, M49.

* Prof. Dr. Seçkin Gönen, Dokuz Eylül Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, seckingonen@hotmail.com

** Yrd. Doç. Dr. Bilal Solak, Dokuz Eylül Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, bilalsolak23@gmail.com

1. GİRİŞ

Bilgi teknolojilerindeki ilerlemeler sosyo-ekonomik bütün alanları etkisi altına almıştır. Ekonomik yapının önemli bir parçası olan muhasebe uygulamaları da bilgi teknolojilerinde yaşanan değişimden etkilenmiştir.

Muhasebe uygulamalarının önemli bir parçası olan muhasebe meslek mensupları, e-dönüşüm sürecinde e dönüşüme gönüllü veya zorunlu olarak geçen mükelleflerinden gelen talepler doğrultusunda e-dönüşüme yönelik hizmetler sunmaya başlamışlardır.

E-dönüşüm sürecinin uygulamaya başlanması ile birlikte sistemsel, teknik ve kişilerden kaynaklı çeşitli sorunlar ortaya çıkmıştır. Mevcut sorunlardan etkilenen hiç kuşkusuz muhasebe meslek mensupları olmuştur.

Çalışmada İzmir ilinde faaliyet gösteren ve aktif olarak e-dönüşüm sürecini kullanan muhasebe meslek mensuplarının e-dönüşüm sürecinde yaşadıkları sorunlar tespit edilmeye çalışılmıştır. Çalışmada anket yöntemi kullanılmıştır. Anket katılımcılarına 5 li likert ölçeği kullanılarak hazırlanan sorular ve açık uçlu sorular sorularak mevcut durum tespit edilmeye çalışılmıştır.

Çalışmanın birinci bölümünde, e-dönüşüme ilişkin teorik bilgilere yer verilmiş, ikinci bölümde literatür taramasına yer verilmiştir. Çalışmanın üçüncü bölümünde İzmir ilinde muhasebe meslek mensuplarına uygulanan anket sonuçları değerlendirilmiştir.

Çalışmanın sonucunda, muhasebe meslek mensuplarının hizmet maliyetinde ve iş yüklerinde artış olduğu ayrıca sistemsel sorunların hala devam ettiği tespit edilmiştir. Mükelleflerin işlem ve zaman maliyetlerinin düştüğü tespit edilmiştir.

2. MALİYE BAKANLIĞINDA E-DÖNÜŞÜM

Ülkemizde Elektronik Devlet (e-Devlet) uygulamaları kapsamında elektronik dönüşüm (e-dönüşüm) süreci başlamış ve elektronik ortamda muhasebe uygulamalarına da yansımıştır. Günümüzde işletmelerde bilgi teknolojileri oldukça yoğun bir şekilde kullanılmakta ve bütünleşik bir sisteme dayalı muhasebe sistemleri üretilmektedir. Dolayısıyla söz konusu yazılımlar e-dönüşüm sürecinde önemli katkılar sağlamaktadır (Tektüfekçi, 2016; 22).

E-Dönüşüm ilk olarak 2003-2004 yılı eylem planında ‘Vergi beyanı, tahakkuku ve ödemelerinin elektronik ortamda yapılması’ şeklinde açıklanmış, 2005 tarihinden itibaren de elektronik beyanname ile uygulanmaya başlamıştır. Daha sonra ise elektronik fatura ve elektronik defter olarak iki önemli hedef belirlenmiştir (Alptürk, 2008; 12).

E-Dönüşüm, işletmelerin muhasebe düzenlerini büyük ölçüde etkilemiş ve değiştirmiştir. Bu etkiler kayıt, defter, belge ve arşiv gibi alanlarda muhasebe sisteminin

elektronik ortama aktarılması şeklinde gerçekleşmiştir. Söz konusu etkiler aşağıda özetlenmiştir (Güney ve Özyiğit, 2015; 290)

✓ Kayıtlara etkisi: Geleneksel muhasebe sistemlerine göre kayıtlar defter yerine elektronik ortamlara kaydedilmektedir. Günlük işlemler kaydedilirken sınıflandırılarak analize hazır hale gelmektedir. Günlük defterde yapılan herhangi bir kayıt, yeni bir veri girişi yapılmadan defteri kebire aktarılmaktadır. Bununla birlikte kayıt işleminde dijital imza kullanılarak veri girişi yapan kişinin bilgileri kaydedilmektedir.

✓ Belgelemeye etkisi: Elektronik muhasebede belgeler, karşılıklı olarak taraflar arasında manyetik ortamda düzenlenmekte ve alıcıya ulaştırılmaktadır. Burada özellikle bilginin güvenilir olması için çalışanın dijital imzanın bulunması oldukça önem arz etmektedir.

✓ Arşive etkisi: Geleneksel muhasebe sisteminden farklı olarak arşiv uygulamaları elektronik muhasebede manyetik ortamda saklanmaktadır. Dolayısıyla fiziki olarak kaydedilmemesi işletme verilerinin korunmasını zorlaştırmakta ve veri depolama alanlarının gerekliliğini gün yüzüne çıkartmaktadır.

✓ Raporlamaya etkisi: Finansal tablo kullanıcılarının ve işletme yönetiminin karar alabilmesi açısından gerekli olan finansal ve yönetim raporları çevrimiçi olarak hazırlanabilmekte ve kullanıcılara internet bağlantısı üzerinden hızlı bir şekilde aktarılmaktadır.

✓ Personele etkisi: Elektronik muhasebede, geleneksel muhasebe sistemleri içerisinde görev alan meslek elemanlarından daha farklı özellikler ve yetenekler beklenmektedir. Sistemin elektronik ortamda çalışmasından dolayı, ilgili kişinin muhasebe bilgisinin dışında internet ve bilgi teknolojilerine de hâkim olması beklenmektedir.

Yukarıdaki bilgilerden de görüleceği üzere elektronik muhasebe sistemi, geleneksel muhasebe sistemine göre oldukça farklı uygulamalar içermekte ve farklı gereksinimlere ihtiyaç duymaktadır. Sistemin en önemli unsurlarını ise Elektronik Fatura Kayıt Sistemi (EFKS), e-fatura, e-defter ve e-arşiv oluşturmaktadır.

2.1. Elektronik Fatura Kayıt Sistemi

Elektronik Fatura Kayıt Sistemi (EFKS), kurum ve kuruluşların düzenledikleri faturalarda bulunan bazı bilgilerin, belirlenen uygulama ve veri standartları çerçevesinde Gelir İdaresi Başkanlığı sistemine aktarılması şartı ile faturalara ait ikinci nüshaların kağıt olarak saklanması zorunluluğunu ortadan kaldıran; ayrıca alıcılarına verilmek üzere hazırlanan birinci nüsha faturaların da güvenli elektronik imzalı dijital belge şeklinde oluşturulmasına imkan sağlayan pilot bir uygulamadan oluşmuştur (www.efatura.gov.tr).

Türkiye’de 397 sıra no.lu VUK tebliğine ile hayata geçirilen ve 5 Mart 2010 tarihinden itibaren uygulamada olan e-fatura, veri format ve standardı Gelir İdaresi Başkanlığı

tarafından belirlenen, VUK gereği bir faturada yer alması gereken bilgilerin içerisinde yer aldığı, satıcı ve alıcı arasındaki iletimin merkezi bir platform (GİB) üzerinden gerçekleştirildiği elektronik bir belgedir. E-fatura yeni bir belge türü olmayıp, kâğıt fatura ile aynı hukuki niteliklere sahiptir. 397 sıra no.lu VUK ile tüzel kişiler sistemden faydalanabilirken 416 sıra no.lu VUK tebliği ile gerçek kişilere de e-fatura uygulamasına dahil olma hakkı tanınmıştır (www.efatura.gov.tr).

E-fatura uygulama kapsamında V.U.K. mükerrer 242. maddesinin 2 numaralı fıkrasında; “Maliye Bakanlığı, elektronik defter, kayıt ve belgelerin oluşturulması, kaydedilmesi, iletilmesi, muhafazası ve ibrazı ile defter ve belgelerin elektronik ortamda tutulması ve düzenlenmesi uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye, elektronik ortamda tutulmasına ve düzenlenmesine izin verilen defter ve belgelerde yer alması gereken bilgileri internet de dâhil olmak üzere her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında Maliye Bakanlığına veya Maliye Bakanlığının gözetim ve denetimine tâbi olup, kuruluşu, faaliyetleri, çalışma ve denetim esasları Bakanlar Kurulunca çıkarılacak bir yönetmelikle belirlenecek olan özel hukuk tüzel kişiliğini haiz bir şirkete aktarma zorunluluğu getirmeye, bilgi aktarımında uyulacak format ve standartlar ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye, bu kanun kapsamına giren işlemlerde elektronik imza kullanım usul ve esasları düzenlemeye ve denetlemeye yetkili kılınmıştır” ifadesine yer verilmiştir.

421 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği kapsamında;

· 04.12.2003 tarihli ve 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu kapsamında madeni yağ lisansına sahip olanlar ile bunlardan 2011 takvim yılında mal alan mükelleflerden 31.12.2011 tarihi itibarıyla asgari 25 Milyon TL brüt satış hasılatına (ciro) sahip olanlar ile,

· 06.06.2002 tarihli ve 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu’na ekli (III) sayılı listedeki malları imal, inşa veya ithal edenler ile bunlardan 2011 takvim yılında mal alan mükelleflerden 31.12.2011 tarihi itibarıyla asgari 10 Milyon TL brüt satış hasılatına (ciro) sahip olanlar,

“01.09.2013 tarihine kadar Gelir İdaresi Başkanlığı’na başvurmak ve 31.12.2013 tarihine kadar e-fatura uygulamasına geçme” zorunluluğu getirilmiştir.

E-belge, e-fatura, e-imza, e-bildirge gibi uygulamalar e-dönüşümü oluşturmakta, internetin gücünden faydalanarak tüm operasyonların eskisinden çok daha verimli, çok daha düşük maliyetli ve çok daha esnek yönetilmesini sağlamaktadır (Hacırüstemoğlu, 2008:3).

2.2. E-Faturanın Faydaları

Kâğıt tabanlı faturalamanın aksine e-faturada tüm verilerin dijital ortamda oluşturulması önemli yararlar sağlamaktadır. Öncelikli olarak faturaların daha kısa sürede ilgililere ulaşması ödeme gecikmelerini azaltmaktadır. Bununla birlikte fatura üretirken daha az hata, daha az baskı ve posta maliyeti oluşmakta ve sistemin tüm birimlerle entegre olarak

çalışması bilgi akışını hızlandırmaktadır. Dolayısıyla e-faturanın ayırt edici bir özelliği, faturanın yapılandırılmış bir sistem içerisinde gönderilmesi durumunda otomasyona olan potansiyelidir. E-Fatura; ihraççı ya da hizmet sağlayıcının finansal tedarik zinciri sistemlerinde otomatik olarak ve doğrudan alıcıya aktarılması ile sadece baskı ve posta masraflarından elde edilen tasarruf ile ekonomik fayda sağlamamakta, aynı zamanda siparişin hızlı tamamlanması ile taraflar arasındaki ödeme süresini kısaltmaktadır. Son olarak kağıt tüketiminin azalması ve ulaşım için harcanan enerji maliyetlerinin düşürülmesi açısından e-faturalamanın çevresel faydaları da önem arz etmektedir (European Commission, 2010:3).

2.3. E-Defter

E-defter, Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu hükümleri gereğince tutulması zorunlu olan defterlerin bu sitede duyurulan format ve standartlara uygun biçimde elektronik dosya biçiminde hazırlanması, bastırılmaksızın kaydedilmesi, değişmezliğinin, bütünlüğünün ve kaynağının doğruluğunun garanti altına alınması ve ilgililer nezdinde ispat aracı olarak kullanılabilmesine imkan tanımayı hedefleyen hukuki ve teknik düzenlemeler bütünüdür (www.edefter.gov.tr).

E-defter, hem mükelleflerin hem de birçok kamu ve özel sektör kurumunun vergisel ve vergisel olmayan birçok amacına katkıda bulunacak olan bir uygulamadır. Elbette bilgi teknolojilerinin bu kadar yoğun olarak kullanıldığı günümüzde diğer ülkelerdeki benzer uygulamalara paralel olarak e-defter uygulamasının ülkemizde de hayata geçirilmesi bir gerekliliğin ötesinde artık bir zorunluluk halini almıştır. Ayrıca e-defter, mükelleflerin uyum maliyetlerine ciddi katkı sağlayacaktır. Bu kapsamda e-deftere geçilmesinin amaçlarını aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Doğan, 2012; 17):

- ✓ Defter kayıtlarının oluşturulması ile ilgili yükümlülükleri değişen teknolojik ve idari ihtiyaçlara uygun biçimde revize etmek,
- ✓ Kâğıt ortamında basım, tasdik ve saklama yükümlülüklerini ortadan kaldırmak suretiyle bu yükümlülüklerin elektronik ortam ve araçlarla yerine getirilebilmesine imkân sağlamak,
- ✓ Mükellef hizmetlerinde ve idari işlemlerde yeni açılımlar sağlamak,
- ✓ Vergiye gönüllü uyumu artırmak,
- ✓ Elektronik denetim için uygun altyapıyı oluşturmak ve yerleştirmek,
- ✓ Uzaktan denetim yapabilmeyi mümkün kılacak şekilde araştırmak,
- ✓ Uluslararası ortak denetime imkan sağlamak,
- ✓ Farklı yasal ortamlarda faaliyet gösteren uluslararası firmaların hem yönetsel hem de iç ve dış denetimleri ihtiyaçları için ortak bir format ve standart sağlamak,

E-defter uygulaması şüphesiz sadece Maliye Bakanlığı uygulamaları için değil, firmalardan çeşitli sebeplerle (örneğin bankalarca kredi taleplerinin değerlendirilmesi) bilgi ve raporlamalar isteyen diğer kamu ve özel sektör kurumları için de standart bir veri formatında bilgiler sunacağı için hayati öneme sahiptir.

2.4. Arşiv

433 Seri No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile yürürlüğe giren e-arşiv uygulaması, Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından belirlenen standartlara uygun olarak faturanın elektronik ortamda oluşturulması, elektronik ortamda muhafazası, ibrazı ve raporlamasını kapsayan bir uygulamadır. E-arşiv uygulamasından yararlanmak isteyen mükelleflerin, öncelikle e-fatura uygulamasına kayıtlı olmaları gerekmektedir. Elektronik Fatura Kayıt Sistemi (EFKS) kapsamında faturalarını elektronik ortamda oluşturma ve muhafaza izni almış olan mükellefler, 1/4/2015 tarihinden geç olmamak üzere Başkanlığın kendilerine yazıyla bildireceği bir tarihte e-arşiv uygulamasına geçmek zorundadırlar. İnternet üzerinden mal ve hizmet satışı yapan ve 2014 yılı gelir tablosu brüt satış hasılatı tutarı 5 milyon lira ve üzerinde olan mükelleflerin, en geç 1/1/2016 tarihine kadar e-arşiv uygulamasına geçme zorunluluğu getirilmiştir. 2017 yılı için bu rakamlar güncelliğini korumaktadır (www.efatura.gov.tr).

3. DÖNÜŞÜMÜN MUHASEBE MESLEK MENSUBUNA ETKİSİ

Bilgi teknolojilerinin muhasebe uygulamaları içine entegre edilmesi e-dönüşüm sürecini başlatmış, yaşanan ekonomik ve teknolojik gelişmeler ise muhasebe meslek mensuplarının çalışma şekillerini önemli ölçüde değiştirmiştir. E-fatura ve e-defter uygulamaları, hali hazırda muhasebe uygulamalarında var olan bilgisayar kullanımını daha da önemli hale getirmiş ve gerçekleştirilen hizmetin büyük bir bölümünü bilgisayar ortamına taşımıştır. Muhasebe çalışanları; sürekli geliştirilen yeni uygulamalar nedeniyle iyi bir muhasebe sisteminin kullanılabilmesi için gerekli olan muhasebe eğitiminin yanında artık iyi birer bilgisayar kullanıcısı da olmak zorundadırlar.

E-dönüşümün muhasebe meslek mensupları üzerindeki etkileri aşağıda özetlenmiştir (Hatunoğlu ve Bakan, 2010; 124 ve Çetin ve Eren, 2015; 99);

- E-dönüşümün en önemli etkisi zaman tasarrufu sağlayarak verimliliği arttırmasıdır.
- Defter tutma işlemi daha da kolaylaşmıştır.
- Yapılan işlemler hızlanmış ve daha açık, anlaşılır bir hal almıştır.
- Oto kontrolü sağladığı için hata yapma olasılığı azalmıştır.
- Daha az iş gücüne ihtiyaç duyulması sebebiyle maliyetler azalmıştır.
- İş performansını arttırıcı özellikler ortaya çıkmıştır.

- Mesleki gelişmelerin takibi kolaylaşmıştır.
- Yapılan işin kalitesine olumlu etki ederek müşteri memnuniyetini arttırmaktadır.
- Bilginin aktarılması hız kazanmış, zamandan sıkıntısından dolayı yaşanan gelişmeler ortadan kalkmıştır.
- Çalışma ortamında iş yapma isteğini olumlu yönde değiştirmiştir.
- İletişim maliyetlerini azaltmıştır.

E-dönüşüm sayesinde kayıt altına alınan belgelerin ve defterlerin elektronik ortamda kaydedilmesi, aktarılması ve depolanması ile oluşturulan sistem, yalnızca işletme maliyetlerini düşürmeye yardımcı olmamakta, aynı zamanda finans ve diğer yargı konularında daha kolay ve daha etkin bir denetimi mümkün kılmaktadır (Güney, 2014; 855).

4. LİTERATÜR TARAMASI

Aşağıda e- dönüşüm ve elektronik muhasebe sürecine ilişkin farklı açılardan ele alınan ulusal ve uluslararası belli başlı çalışma bulgularına yer verilmiştir.

Hatunoğlu ve Bakan (2010) muhasebe bürolarında bilgisayar ve internet kullanımının faydaları ile işyeri özellikleri arasındaki ilişkileri incelemek adına bir alan araştırması yapmıştır. Dönem itibari ile elde edilen bulgularda muhasebe meslek mensuplarının bilgisayar ve internet kullanımlarının beklenen düzeye henüz ulaşmadığını ancak belirli alanlarda kullanıldığını belirlemişlerdir. Dolayısıyla beklenen faydanın önemli bir kısmı elde edilememektedir. Bilgi teknolojilerinden yararlanma düzeyi arttıkça elde edilen faydalarda da artış sağlanacağı ise yapılan çalışma sonucunda tespit edilmiştir.

Amidu vd. (2012) Gana'da bulunan KOBİ'lerin e-muhasebe uygulamalarını analiz etmiş ve söz konusu işletmelerin neredeyse tamamının bünyesinde muhasebe meslek mensubu çalıştırdığı tespit edilmiştir. Çalışmada elde edilen bulgularda işletmeler çoğunlukla mali bilgileri üretmek amacıyla e-muhasebe yazılımları kullanmakta, maliyetleri düşürme, büro çalışmalarını geliştirme, veri saklamak için yeterli alan ve yönetim kararlarına ilişkin bilgilerin hızlı bir şekilde kaydedilmesi açısından da önemli bir avantaj elde etmektedirler.

Çınar ve Güney (2012) yaptıkları çalışmada muhasebe meslek mensuplarının elektronik uygulamalardan oldukça yüksek düzeyde etkilendiğini belirlemiş ve bu sorunlar üzerine Erzurum ilinde bulunan ve anket formunu eksiksiz olarak dolduran 105 kişi ile bir araştırma gerçekleştirmiştir. Elde edilen bulgulardaki en önemli sorun Gelir İdaresi sistemlerinde ortaya çıkan aksaklıklar ve bilişim altyapısının yetersizliğinden kaynaklanan erişim zorluğudur. Ayrıca mevzuat değişikliklerinin zamanında sisteme uyarlanmaması bir değer sorunu ortaya çıkarmıştır. Çalışmada son olarak meslek mensuplarının muhasebe

yazılımları ve internet bilgileri üzerindeki yetersizlikleri ortaya konmuş ve meslek adaylarına yeterli düzeyde eğitimlerin verilmesi gerektiği belirtilmiştir.

Tektüfekçi (2013) bilişim uygulamalarındaki gelişmelerin muhasebe üzerindeki etkilerini incelemiş, elektronik ortamda düzenlenen e-Fatura, e-Defter ve diğer muhasebe uygulamaların gerçekleştirilmesi ile birlikte matbaa basım ve ciltleme, noter tasdik, arşivleme-depo, işgücü, zaman, yazıcı toner/kartuş maliyetlerinde önemli ölçüde tasarruf sağlanacağını tespit etmiştir.

Güney (2014), teknolojik gelişmelerin muhasebe faaliyetleri kapsamında görevleri yerine getirme yöntemlerini değiştirdiğini belirtmiş, elektronik ortamda yapılan muhasebe kayıtlarının işleme sürecinde bilgi teknolojilerinin önemini vurgulamıştır. Dolayısıyla değişen muhasebe uygulamalarına uyum sağlamak için eğitimcilere ve uygulamacılara yeni görevler yüklendiğini ve teorik bilgilere teknolojik faktörlerin dahil edilerek ders anlatılması gerektiğini açıklayarak muhasebe eğitiminin kalitesinin işletme ve dolayısıyla muhasebe meslek mensuplarının başarısına doğrudan etki eden bir faktör olduğunu ortaya koymuştur.

Spoz (2014) elektronik faturanın kağıt faturaya oranla çok iyi bir alternatif olduğunu belirtmiş ve e-faturaların girişi sırasında elde edilen zaman ve para tasarrufunun dışında faturalama sürecini kolaylaştırdığı için muhasebe elemanlarına kolaylık sağladığını tespit etmiştir. Çalışmada Avrupa Birliği ülkelerinden gelen veriler incelenerek bir yıl içerisinde faturalama maliyetlerinde toplamda 240 milyon Euro'luk bir tasarrufun sağlandığı görülmüştür.

Lian (2015), Tayvan'da e-faturanın benimsenmesi için kritik faktörleri anlamak adına bir ampirik çalışma gerçekleştirmiştir. Anket yoluyla gerçekleştirilen çalışmada toplamda 251 katılımcı bulunmakta ve elde edilen bulgularda e-fatura uygulamasının mevcut şartlar göz önünde bulundurulduğunda e-devlete olan güven ve algılanan risk düzeyi arasında toplumsal cinsiyet farklılıklarının, sosyal etkinin ve davranışsal niyetin karar vermede aşamasında belirleyici rol oynadığını tespit etmiştir.

Marinagi vd. (2015) Yunanistan'da e-faturanın benimsenmesini ve kullanılmasını belirlemek için bir saha araştırması gerçekleştirmişlerdir. 42 adet Yunan işletmesinden oluşan çalışma, özellikle e-faturanın kullanımını engelleyen konular üzerinde soruşturma gerçekleştirmiş ve e-faturalandırmayı uygulamak için gerekli bilgi birikiminin yeterli olmaması ve yönetim desteğinin bulunmaması olmak üzere iki ana sorun üzerinde yoğunlaşmıştır.

Gökçen ve Özdemir (2016) e-fatura ve e-defter uygulamalarının muhasebe meslek mensuplarına sağladığı avantajları ve dezavantajları incelemiştir. Çalışmada elde edilen bulgulara göre söz konusu uygulamalar kolay erişim, arşivleme, maliyet tasarrufu açısından avantaj sağlarken, altyapı yetersizliği, güvenlik, yasal zorunluluk gibi sebeplerden ötürü de bazı zorluklara neden olmaktadır.

5. ARAŞTIRMANIN METODOLOJİSİ

Bu bölümde çalışmanın amacı kapsamı ve analiz sonuçlarına yer verilmiş ve sonuçlar yorumlanmıştır.

5.1. Araştırmanın Amacı

Bu araştırmanın temel amacı, muhasebe meslek mensuplarının Maliye Bakanlığı'nın e-dönüşümü sürecine ilişkin, yaşadıkları sorunlar, çözüm önerileri, iş yüklerine etkisi ve hizmet maliyetlerine etkisini tespit etmektir. Bu amaçla, İzmir ili merkez ilçelerde faaliyet gösteren ve hali hazırda e-dönüşümü aktif olarak kullanan muhasebe meslek mensuplarına yönelik anket yöntemi kullanılmış ve bulgular analiz edilmiştir.

5.2. Araştırmanın Kısıtları

Çalışmamızın verileri, İzmir ili merkez ilçelerinde bağımsız olarak faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarına uygulanmıştır. Bu durum aynı zamanda çalışmamızın kısıtını oluşturmaktadır. İzmir ilinin tercih edilmesinin nedeni, gelişmiş bir ekonomisinin olması ve Maliye Bakanlığı'nın e-dönüşüm sürecinde e-dönüşümü kullanan mükellef sayısının fazla olmasıdır.

5.3. Araştırmanın Yöntemi

Çalışmanın veri kaynağı olarak, araştırmada kullanılan temel araştırma metodolojisi ankettir. Yöntem, göz atım araştırmalarında en önemli bilgi toplama aracı olup, cevaplayıcılardan istenen bilgileri elde etmek için biçimlendirilmiş bilgi formlarıdır (Nakip, 2006:119). Anket uygulaması İzmir ili merkez ilçelerinde bağımsız olarak faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarına uygulanmıştır. Çalışmada 5'li likert ölçeği kullanılmıştır. Ölçekte sayısal değerler şu şekilde belirlenmiştir: 1= Kesinlikle Katılmıyorum, 2= Katılmıyorum, 3= Fikrim Yok, 4= Katılıyorum ve 5= Kesinlikle Katılıyorum. Ayrıca anketimizde açık uçlu sorulara da yer verilerek muhasebe meslek mensuplarının ankete bağlı kalmaksızın görüşlerini belirtmeleri hedeflenmiştir.

Anket 27 sorudan oluşmaktadır. 27 sorunun 6 tanesi demografik özelliklerine yönelik olarak sorulmuştur. Anket formunda ayrıca 2 tane açık uçlu soru sorularak cevaplayıcıların anket dışında belirtmesi gereken durumların tespitinin sağlanmasına çalışılmıştır. Çalışmanın anketin giriş kısmında sadece e-dönüşümü kullanan muhasebe meslek mensuplarının anketi cevaplaması istenmiştir. Bu şekilde cevaplayıcıların verecekleri yanıtların daha objektif olması hedeflenmiştir.

5.4. Araştırmanın Kapsamı

Çalışmamızın kapsamını İzmir ili merkez ilçelerinde faaliyet gösteren bağımsız muhasebe meslek mensupları oluşturmaktadır. İzmir ili merkez ilçelerinde 878 muhasebe

meslek mensubu faaliyet göstermektedir ve bu sayı aynı zamanda çalışmamızın evrenini oluşturmaktadır. Çevrimiçi olarak oluşturulan anket formları İzmir SMMM odasının izni ve desteği ile merkez ilçelerinde bağımsız faaliyet gösteren bütün muhasebe meslek mensuplarına gönderilmiştir. Çevrimiçi anket formunu sadece aktif olarak e-dönüşümü kullanan muhasebe meslek mensuplarının yanıtlaması istenmiştir. Çalışma kapsamında, İzmir ili merkez ilçelerinde faaliyet gösteren 174 muhasebe meslek mensubu çalışmamıza katılmayı kabul etmiştir. Ancak 12 anket eksik doldurulmuş olup çalışmanın güvenilirliğini etkileyeceği için analiz dışı bırakılmıştır. Toplamda 162 anket analize tabi tutulmuş ve sonuçlar yorumlanmıştır.

Tablo 1. Çalışmanın Ana kütlesi ve Ankete Katılan Meslek Mensuplarının Sayısı

İzmir	878	162
Toplam	878	162

Çalışma kapsamında elde edilen örneklem sayısı olan 162 Yazıcıoğlu ve Erdoğan (2004) tarafından belirtilen 500-1000 arasındaki evrenler için yüzde 5 hata payı ile kabul edilebilir nitelikte bir örneklem olduğu görülmektedir.

5.5. Araştırmanın Bulguları

Bu bölümünde çalışmamızın bulguları verilerek literatüre dayalı tartışılmıştır.

Tablo 2. Ankete Katılan Meslek Mensuplarına Ait Demografik Özellikler

Cinsiyet	Gözlem Sayısı	Yüzde
Kadın	37	% 22,8
Erkek	125	% 77,2
Yaş	Gözlem Sayısı	Yüzde
23-30	10	% 6,2
31-37	50	% 30,9
38-45	43	% 26,5
46-53	29	% 17,9
53 ve üstü	30	% 18,5
Tecrübe	Gözlem Sayısı	Yüzde
0-5	7	% 4,3
6-11	21	% 13,0
12-17	43	% 26,5
18-23	36	% 22,2
23 ve üstü	55	% 34,0
İşletme Türü	Gözlem Sayısı	Yüzde
Ulusal	151	% 93,2
Uluslararası	11	% 6,8

Mezuniyet	Gözlem Sayısı	
SMMM	162	% 100
SMMM+Bağımsız Denetçi	27	% 15.9
Eğitim	Gözlem Sayısı	Yüzde
Lisans	133	% 82.1
Yüksek Lisans	29	% 17.9
Doktora	0	% 0

Tablo 2 incelendiğinde araştırmamıza katılan meslek mensuplarından yüzde 77,2'sinin erkek iken yüzde 22,8'sinin kadın olduğu görülmüştür. Ayrıca mesleki deneyimleri incelendiğinde meslek mensuplarının 1-11 yıl arasında yüzde 17,3'lük bir paya, 10 yıl üstü ise yüzde 82,7'lik paya sahip olduğu görülmektedir. Mesleki deneyim ile e-dönüşüme ilişkin sorun yaşama arasında ve cinsiyet ile e-dönüşüme ilişkin sorun yaşama arasında istatistiki olarak anlamlı bir ilişki tespit edilememiştir. Tablo 2'ye göre, meslek mensuplarının yüzde 82,1'inin lisans mezunu olduğu buna karşın yüksek lisans derecesine sahip olan muhasebe meslek mensubunun sadece yüzde 17,9 olduğu görülmektedir. Doktora mezunu meslek mensubu ise bulunmamaktadır. Genç meslek mensuplarının güncel gelişmeleri takip edebilmeleri ve teorinin uygulamaya dönüşümünün hızlandırılması için, lisansüstü eğitime teşvik edilmesi gerektiği düşünülmektedir. Çalışma kapsamında yüksek lisans eğitimi ile e-dönüşüme ilişkin sorun yaşama arasında istatistiki olarak anlamlı bir ilişki tespit edilememiştir. E-dönüşümde sistemsel ve yazılım programlarından kaynaklı olmasının bu durumun temel nedeni olduğu düşünülmektedir.

Tablo 3. Mükellefin E-dönüşüme Dahil Olma Süreci

Cevap	Gözlem Sayısı	Yüzde
Zorunlu olarak katılım	154	95,1
Gönüllü olarak katılım	8	4,9

Tablo 3'de mükelleflerin e-dönüşüm sürecine gönüllü mü, yoksa zorunlu olarak mı katıldığı tespit edilmeye çalışılmıştır. Tablo 3 incelendiğinde mükelleflerin yüzde 95,1'nin e-dönüşüm sürecine zorunlu olarak geçtiği görülmüştür. Alınan yanıtlardan mükelleflerin e-dönüşüm sürecine katılımı istemedikleri düşünülmektedir. Bu durumun temel nedeni olarak muhasebe meslek mensuplarının hizmet maliyetlerini artırması ve ayrıca sistem entegrasyonunun getirmiş olduğu ek maliyetlerin olduğu düşünülmektedir.

Tablo 4. E-dönüşüm Süreci ve İşlemlerine Yönelik Seminer/Eğitim Katılım Durumu

Katılım Sayısı	Gözlem Sayısı	Yüzde
1-3	78	48,1
4-7	34	21,0
8-11	10	6,2
Hiç Katılmadım	40	24,7

Tablo 4’de muhasebe meslek mensuplarının e-dönüşüme yönelik eğitim seminerine katılımlarını ölçmeye yönelik soru sorularak cevap aranmıştır. Alınan yanıtlardan yüzde 75,3’ünün en az bir eğitime katıldıkları, buna karşın yüzde 24,7’sinin ise eğitime hiç katılmadıkları tespit edilmiştir. Çalışma kapsamında şirketlerin türü ile eğitim seminere katılım arasında bir ilişki olup olmadığı araştırılmıştır. Analiz sonucunda, uluslararası şirketlere hizmet veren muhasebe meslek mensuplarının 1-3 eğitime katılanlar içerisinde yüzde 100 oluşturduğu tespit edilmiştir. Bu durum uluslararası şirketlere hizmet sunan muhasebe meslek mensuplarının hizmet kalitelerini artırmada daha duyarlı davrandıkları düşünülmektedir.

Tablo 5. E-dönüşüm Süreci ve İşlemlerine Yönelik Seminerin/Eğitimin Nereden Alındığı

Cevap	Gözlem Sayısı	Yüzde
SMMM Odasından	106	65,4
Maliye Bakanlığında	16	9,9
Herhangi Bir Yerden Almadım	40	24,7

Tablo 5 incelendiğinde yüzde 65,4’nün meslek odalarından eğitim aldıkları tespit edilmiştir.

Tablo 6. E-dönüşüm Süreci ve İşlemlerinde Sorun Yaşama Sıklığı

Cevap	Gözlem Sayısı	Yüzde
1-5 Arası sorun yaşadım	63	38,9
6-11 Arası sorun yaşadım	27	16,7
12-17 Arası sorun yaşadım	18	11,1
18-23 Arası sorun yaşadım	5	3,1
23 ve Üstü sorun yaşadım	32	19,8
Hiç Sorun yaşamadım	17	10,5

Muhasebe meslek mensuplarının e-dönüşüm sürecinde kaç kez sorun yaşadıklarına yönelik yanıtları Tablo 6 verilmiştir. Muhasebe meslek mensuplarının yüzde 89,5 nin en az

bir kez sorun yaşadıkları tespit edilmiştir. Ayrıca uluslararası şirketlere hizmet veren muhasebe meslek mensuplarının ulusla şirketlere hizmet verenlere göre sorun yaşamama oranını belirlemeye yönelik yapılan analizde pozitif yönlü anlamlı bir sonuç tespit edilmiştir.

Tablo 7. E-dönüşüm Süreci ve İşlemlerinde Hata yapma Sıklığı

Cevap	Gözlem Sayısı	Yüzde
1-5 Arası hata yaptım	75	46,3
6-11 Arası hata yaptım	28	17,3
12-17 Arası hata yaptım	10	6,2
18-23 Arası hata yaptım	6	3,7
23 ve Üstü hata yaptım	16	9,9
Hiç hata yapmadım	27	16,7

Muhasebe meslek mensuplarının e-dönüşüm sürecinde kaç kez hata yaptıklarına yönelik yanıtları Tablo 7’de verilmiştir. Muhasebe meslek mensuplarının yüzde 83,3 ünün en az bir kez hata yaptıkları tespit edilmiştir. Muhasebe meslek mensuplarının eğitim yetersizlikleri, sistemsel hatalar ve kullandıkları programdan kaynaklı sorunların, bu yüksek oranda hata yapılmasının nedeni olabileceği düşünülmektedir.

Tablo 8. Kullanmakta olduğum muhasebe programı e-dönüşüm için yeterli alt yapıya yönelik yanıtları

Cevap	Gözlem Sayısı	Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	9	5,6
Katılmıyorum	9	5,6
Fikrim Yok	46	28,4
Katılıyorum	46	28,4
Kesinlikle Katılıyorum	52	32,1

Muhasebe meslek mensuplarının kullanmakta oldukları muhasebe programlarının e-dönüşüm için yeterli alt yapısına yönelik yanıtları tablo 8’de verilmiştir. Çalışmaya katılan katılımcıların sadece yüzde 11’2’si programlarının yetersiz olduklarını beyan etmişlerdir. Muhasebe paket programları sunan şirketlerin e-dönüşüm için yeterli teknik alt yapıyı kullanıcılarına sundukları bu durumun nedeni olabileceği düşünülmektedir.

Tablo 9. E-Dönüşümün Hizmet Maliyetini Artırmasına Yönelik Yanıtlar

Cevap	Gözlem Sayısı	Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	19	11,7
Katılmıyorum	7	4,3
Fikrim Yok	31	19,1
Katılıyorum	34	21,0
Kesinlikle Katılıyorum	71	43,8

E-dönüşümün, muhasebe meslek mensuplarının hizmet maliyetini artırmasına yönelik yanıtları Tablo 9’da verilmiştir. Çalışmaya katılan katılımcıların sadece yüzde 16’sı hizmet maliyetlerine etkisi olmadığını beyan etmişlerdir. Tabloda verilen yanıtlardan e-dönüşümün muhasebe meslek mensuplarının hizmet maliyetlerinin artmasına neden olduğu, bu maliyetlerin mükelleflere yansıtacağı düşünülmektedir. E-dönüşümü daha cazip hale getirmek için, Maliye bakanlığı tarafından, e-dönüşüme geçen mükelleflere teşvik ve muafiyetler getirmesinin önemli olduğu düşünülmektedir.

Tablo 10. E-dönüşüm Güvenli Bir Veri Saklama Olanığı Sunmasına Yönelik Yanıtları

Cevap	Gözlem Sayısı	Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	18	11,1
Katılmıyorum	11	6,8
Fikrim Yok	48	29,6
Katılıyorum	41	25,3
Kesinlikle Katılıyorum	44	27,2

E-dönüşümün, güvenli bir veri saklama olanığı sunmasına yönelik muhasebe meslek mensuplarının yanıtları Tablo 10’da verilmiştir. Çalışmaya katılan katılımcıların yaklaşık yüzde 60’ı e-dönüşümün güvenli bir veri saklama hizmeti sunduğunu beyan etmişlerdir.

Tablo 11. E-Dönüşüm Paydaşlara Sunulan Bilginin Güvenliğini Artırmasına Yönelik Yanıtları

Cevap	Gözlem Sayısı	Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	20	12,3
Katılmıyorum	9	5,6
Fikrim Yok	46	28,4
Katılıyorum	43	26,5
Kesinlikle Katılıyorum	44	27,2

E-dönüşümün, paydaşlara sunulan bilginin güvenliğini artırmasına yönelik muhasebe meslek mensuplarının yanıtları Tablo 11’de verilmiştir. Çalışmaya katılan katılımcıların yaklaşık yüzde 70’i, e-dönüşümün paydaşlara sunulan bilginin güvenliğini artırdığını beyan etmişlerdir. Bu beyanlar esas alındığında e-dönüşümün paydaşlara (Devlet, Yatırımcı, Ortaklar, Çalışanlar vb) güvenli bilginin sağlanmasında önemli bir rol oynadığı düşünülmektedir.

Tablo 12. E-Dönüşüm Bütün İnternet Browserlarında Kolaylıkla Kullanılabilmesine Yönelik Yanıtları

Cevap	Gözlem Sayısı	Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	38	23,5
Katılmıyorum	22	13,6
Fikrim Yok	58	35,8
Katılıyorum	26	16,0
Kesinlikle Katılıyorum	18	11,1

E-dönüşümün, bütün internet browserlarında kolaylıkla kullanılabilmesine yönelik muhasebe meslek mensuplarının yanıtları Tablo 12’de verilmiştir. Çalışmaya katılan katılımcıların yaklaşık yüzde 65’i, e-dönüşümün bütün internet browserlarında kolaylıkla kullanılmadığını beyan etmişlerdir. Katılımcılara anketin son bölümünde açık uçlu sorular yöneltilmiştir. Açık uçlu sorulara verilen yanıtlardan yaşanan problemlerin bir kısmının internet browserlarından kaynaklandığı tespit edilmiştir. Maliye bakanlığı yetkililerinin en kısa sürede gerekli alt yapı çalışmalarını tamamlayarak bu sorunu gidermesinin önemli olduğu düşünülmektedir.

Tablo 13. E-Dönüşüm Mükelleflerime Ek Maliyet Getirmesine Yönelik Yanıtları

Cevap	Gözlem Sayısı	Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	15	9,3
Katılmıyorum	8	4,9
Fikrim Yok	20	12,3
Katılıyorum	31	19,1
Kesinlikle Katılıyorum	88	54,3

E-dönüşümün, mükelleflere ek maliyet getirmesine yönelik muhasebe meslek mensuplarının yanıtları Tablo 13’de verilmiştir. Çalışmaya katılan katılımcıların yüzde 73,4’ü gibi büyük oranda, e-dönüşümün bütün mükelleflere ek maliyet getirdiğini beyan etmişlerdir. Katılımcılara anketin son bölümünde açık uçlu sorular yöneltilmiştir. Açık uçlu sorulara

verilen yanıtlardan, e-dönüşümden kaynaklı ek maliyeti, mükelleflerin, muhasebe meslek mensubuna ödemekten kaçındığı tespit edilmiştir. TÜRMOB'un Maliye Bakanlığı ile görüşerek en kısa sürede, Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Asgari Ücret Tarifesi'ni güncellemesinin, bu sorunun giderilmesine önemli bir katkı sunacağı düşünülmektedir.

Tablo 14. "E-Dönüşüm İçin Etkin Biriyim" Sorusuna Yönelik Yanıtlar

Cevap	Gözlem Sayısı	Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	11	6,8
Katılmıyorum	14	8,6
Fikrim Yok	36	22,2
Katılıyorum	41	25,3
Kesinlikle Katılıyorum	60	37,0

"E-dönüşüm için etkin biriyim" sorusuna yönelik muhasebe meslek mensuplarının yanıtları Tablo 14'de verilmiştir. Çalışmaya katılan katılımcıların yüzde 62,3'ü e-dönüşüme yetkin olduklarını beyan etmişlerdir.

6. SONUÇ VE ÖNERİLER

Ticari ve mali işleyişin önemli aktörlerinden biri hiç kuşkusuz Maliye Bakanlığıdır. Maliye Bakanlığı bilgi teknolojilerindeki bu değişime yönelik olarak, vergi gelirlerini artırmak, vergi toplama maliyetini düşürmek, kayıt dışılığın önüne geçilmesi, şeffaf ve daha kontrollü bir ortam oluşturulması, işlemlerin daha hızlı ve ulaşılabilir hale getirilmesi ve ayrıca vergi denetimlerinin etkinliğini artırmak amacı ile e-dönüşümü başlatmıştır.

Maliye Bakanlığı tarafından e-dönüşüme yönelik belirlenen hedeflere, maliye bakanlığının yayınlamış olduğu raporları esas alındığında, ulaşıldığı görülmektedir.

Bu araştırmanın temel amacı, muhasebe meslek mensuplarının Maliye Bakanlığının e-dönüşümü sürecine ilişkin, bakış açıları, yaşadıkları sorunlar, çözüm önerileri, iş yüklerine etkisi ve hizmet maliyetlerine etkisini tespit etmek amacı ile yapılmıştır.

Araştırma kapsamında muhasebe meslek mensuplarının e-dönüşüme ilişkin olarak;

➤ E-dönüşümün, mükelleflere ek maliyet getirmiş olmasına karşın, mükelleflerin, e-dönüşümden kaynaklı ek maliyeti, muhasebe meslek mensubuna ödemekten kaçındığı tespit edilmiştir. TÜRMOB ve Maliye Bakanlığı gerekli çalışmaları yaparak e-dönüşüme bağlı olarak hizmet maliyeti artan muhasebe meslek mensuplarının asgari ücret tarifelerinde güncelleme yapılması gerektiği düşünülmektedir.

- E-dönüşümde muhasebe meslek mensupları, internet browserlarından kaynaklı sorunlar yaşadıkları tespit edilmiştir. Maliye Bakanlığı yetkililerinin en kısa sürede gerekli alt yapı çalışmalarını tamamlayarak bu sorunu gidermesinin önemli olduğu düşünülmektedir.
- Muhasebe paket programları sunan şirketlerin e-dönüşüm için yeterli teknik alt yapıyı muhasebe meslek mensuplarına sundukları tespit edilmiştir.
- Muhasebe meslek mensuplarının yüzde 83,3'nün e-dönüşüm sürecinde, en az bir kez hata yaptıkları tespit edilmiştir. Muhasebe meslek mensuplarının eğitim yetersizlikleri, sistemsel hatalar ve kullandıkları programdan kaynaklı sorunlar bu yüksek oranda hata yapılmasının nedeni olabileceği düşünülmektedir.
- Çalışmamızda, meslek mensuplarının yüzde 82,1'inin lisans mezunu olduğu buna karşın yüksek lisans dercesine sahip olan muhasebe meslek mensubu sadece yüzde 17,9 olduğu tespit edilmiştir. Meslek mensuplarının güncel gelişmeleri takip edebilmeleri için ve ayrıca teoriyi uygulamaya dönüşümünün hızlandırılması amacıyla lisansüstü eğitime teşvik edilmesi gerektiği düşünülmektedir.

KAYNAKLAR

- Alptürk, Ercan, (2008), 'Elektronik Denetim Rehberi', Gelirler Kontrolörleri Derneği, İstanbul.
- Amıdu, Mohammed,- John Effah, JosuaAbor, (2011), "E-Accounting Practices Among Small and Medium Enterprises in Ghana", Journal of Managment Policyand Practice,12(4), pp. 146-155.
- Çetin, Hüseyin - Tefik Eren,(2015), "Muhasebe Meslek Mensupları Tarafından Bürolarda Kullanılan Muhasebe Paket Programı Seçimi: Konya İline Yönelik Bir Araştırma", Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 29(1), ss. 83-100.
- Çınar, Orhan - Selami Güney, (2012), "Muhasebe Meslek Mensuplarının E-Sorular Hakkındaki Görüşleri: Erzurum Örneği", Ekev Akademi Dergisi, 16(50), ss. 259-272.
- Doğan, Uğur, (2012), '100 Soruda e-Defter', Vergi Sorunları Dergisi, 280, ss. 5-73
- European Commission, (2010), Reaping the Benefits of Electronic Invoicing for Europe, Brussels, <https://www.europeanpaymentscouncil.eu/news-insights/insight/reaping-benefits-electronic-invoicing-europe>, (16.03.2017).
- Gökçen, Gürbüz - Mustafa Özdemir, (2016), "Türkiye'de Muhasebe Uygulamalarından E-Defter ve E-Fatura Uygulaması", Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi, 12(46), ss. 137-154.
- Güney, Aysel, (2014), "Role Of Technology in Accounting and e-accounting", Socialand Behavioral Science, 152, pp. 852-855.

- Güney, Selami - Hüseyin Özyiğit, (2015), “Muhasebedeki Verilerin Yönetimde Kullanılması ve Elektronik Muhasebe Verilerinin Yönetim Kararlarına Etkisi”, Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi,14(53), ss. 279-297.
- Hacırüstemoğlu, Rüstem, (2008), “Bilgi Çağında Muhasebe Eğitimi”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 10(4), ss. 1-6.
- Hatunoğlu, Zeynep - İsmail Bakan, (2010), “Muhasebe Bürolarında Bilgisayar ve İnternet Kullanımının Faydaları ile İş Yeri Özellikleri Arasındaki İlişki: Bir Alan Araştırması”, Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 7(13), ss. 88-129.
- Lian, Jiunn-Woei, (2015), “Critical Factors for Cloud Based e-Invoice Service Adoptaion in Taiwan: An EmpiricalStudy”, International Journal of Information Management, 35, pp. 98-109.
- Marinagi, Catherine C. Trivellas- Panagiotis Reklitis, C.Skourlas, (2015), “Adoption and Use of E-Invoicing in Greece”, International Conference on Integrated Information, 1644, pp. 279-286.
- Nakip, Mahir, (2006), Pazarlama Araştırmaları, Ankara: Seçkin Yayıncılık
- Spoz, Anna,(2014), “A Look at e-invoices From Enterprises and Government’s Perspective”, Research Papers of Wroclaw University of Economics, 365, pp. 254-264.
- Tektüfekçi, Fatma, (2013), ‘Bilişim Teknolojilerindeki Gelişmelerin Muhasebe Uygulamalarına Etkisi: E-Muhasebe’, Sosyal ve Beşeri Bilimler Dergisi, 5(2), ss. 89-102.
- Tektüfekçi, Fatma, (2016), ‘E-Dönüşüm Sürecinde Elektronik Muhasebe Uygulamaları’, Kitapana Yayınları, İzmir.
- www.edeFTER.gov.tr (06.03.2017)
- www.efatura.gov.tr (06.03.2017)

Türkiye'deki Yeminli Mali Müşavirlerin Kültür Bazlı Muhasebe Değerlerinin Analizi

Ahmet Fethi DURMUŞ *
Recep GÜNEŞ**

ÖZET

Muhasebe alanında yapılan uluslararası ve ulusal tüm yasal ve mesleki düzenlemelerin kültürel boyutları ile birlikte ele alınması gerektiği yapılan birçok çalışma sonucunda ortaya konmuştur. Bu nedenle muhasebe uygulayıcılarının çalışmalarına yön veren kültür ve değer etkileşimlerinin araştırılması son derece önemlidir. Bu çalışmada bu noktadan hareketle Türkiye'deki yeminli mali müşavirlerin muhasebe değerlerinin Hofstede- Gray kültürel değerler çerçevesinde analiz edilmesi amaçlanmıştır. Gray, Hofstede'nin kültürel boyutlarından esinlenerek dört temel muhasebe değeri geliştirmiştir. Bu değerler; "profesyonelliğe karşı statükoculuk", "tekdüzelğe karşı esneklik", "tutuculuğa karşı iyimserlik" ve "gizliliğe karşı şeffaflık" olarak belirlenmiştir. Çalışmamızda bu değer boyutlarının yeminli mali müşavirlerin mesleki faaliyetlerine etkileri incelenmiş ve yeminli mali müşavirlerin profesyonellikten yana, tekdüzelığı ve tutuculuğu savunan buna karşın şeffaflık ilkesini destekleyen düşüncelerde oldukları tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe, Kültür, Kültürel değerler, Muhasebe Değerleri.

JEL Sınıflandırması: M41,M42.

The Analysis of Cultural Based Accounting Values of Certified Public Accountant in Turkey

ABSTRACT

It has been revealed by the results of many studies that all international and national legal and occupational regulations in the field of accounting should be taken into consideration together with the cultural dimensions. For this reason, it is crucial to investigate the interaction between culture and value which directs the practice of accounting practitioners. In this study, from this point it is aimed to analyze the accounting values of the certified public accountants in Turkey within the framework of Hofstede-Gray cultural values. Gray has developed four basic accounting values inspired by Hofstede's Cultural Dimensions. These values are; "Professionalism versus statutory control", "Uniformity versus flexibility", "Conservatism versus optimism" and "Secrecy versus transparency". In our study, the effects of these value dimensions on the Professional activities of the certified public accountants have been examined and it has been found that the certified public accountants are in favor of transparency and professionalism, on the other hand support monism and conservatism.

Keywords: Accounting, Culture, Cultural Values, Accounting Values.

Jel Classification: M41,M42.

* Yrd.Doç.Dr. Ahmet Fethi Durmuş, İnönü Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
ahmet.durmus@inonu.edu.tr

** Prof.Dr. Recep Güneş, İnönü Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, recep.gunes@inonu.edu.tr

1. GİRİŞ

Muhasebe bilgi sisteminin çıktıları olan finansal tabloları düzenleyenler ile bu finansal tablolardan sağlanan bilgilerden yararlanarak karar verenler birbirinden farklıdır. Bu farklılığın doğru anlaşılması ve karar vericilere doğru karar vermelerini sağlayacak bilgilerin üretilmesi, muhasebe uygulamalarına yön veren genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, muhasebe standartları, kanunlar ve diğer uygulamaların yanı sıra, muhasebe uygulayıcılarının kültürel değerlerinin, doğru ve tarafsız finansal bilgi üretmede önemli bir etken olduğu literatürdeki birçok çalışmada ortaya konmuştur.

Çalışmamızda, ülkemizde muhasebe meslek mensubu olarak, özellikle vergi denetimi açısından denetim hizmeti veren yeminli mali müşavirler üzerinde yapılan anket çalışması ile uygulayıcıların kültür algıları ile kültürün muhasebe uygulamalarına etkisi tartışılmıştır. Çalışmada, önce kültür değerleri ve kültür algılamaları açıklanmış, sonra kültürün muhasebe uygulaması üzerindeki etkisi, Gray'in muhasebe değerlerine ilişkin ortalamaları ile karşılaştırma yapılarak değerlendirilmiştir. Çalışmanın sonuçları ülkemizdeki diğer çalışmalar ile paralellik göstermesine rağmen, özellikle işletmeler ile devlet arasındaki muhasebe bilgi akışını denetim ve bilgi güvenilirliği açısından değerlendiren yeminli mali müşavirler ile değerlendirilmesinin önemli olduğu düşünülmektedir.

2. KÜLTÜR DEĞER İLİŞKİSİ

En basit toplumdan en gelişmiş topluma kadar bütün insan topluluklarında kültür olarak tanımlanan ortak bir olgu mevcuttur. Her toplumda belirli maddi ihtiyaçları gidermek amacıyla geliştirilen bir teknik sistemin yanında insanlar arası ilişkileri inceleyen kurallar, örf ve adetler, gelenekler, fikirler ve düşünceler mevcuttur (Güney, 2006: 23). Bu teknik sistem ve ilişki sistemleri kültürü oluşturan temel öğelerdir.

Modern anlamdaki ilk kültür tanımı antropolojik bir bakış açısıyla 1871 yılında Edward B.Taylor tarafından yapılmıştır (Kroeber ve Kluckhohn, 1952: 9-10). Taylor, "Primitive Culture " adlı kitabında kültürü şu şekilde tanımlamaktadır; "Kültür, bilginin, imanın, sanat ve ahlakın, örf ve adetlerin, hukukun ve bireyin mensubu bulunduğu toplum tarafından kazandırılmış olan alışkanlıklarının ve yeteneklerin oluşturulduğu karmaşık bir bütündür." (Usal ve Kuşlivan, 2002:105-106; Urban, 2010:122).

Literatürde yer alan bazı kültür tanımları aşağıdaki gibidir : "Kültür bir insanın sosyal mirasıdır " (Vander Zenden, 1993: 33). " Geleneksel fikirler ve bunlara bağlı olan değerlerdir." (Kağıtçıbaşı, 2000: 36), " Bir toplumun tüm hayat biçimidir " (Linton,1946:115) " Bir toplumun yaşama tarzı olarak karakterize edilen ve bilgi, inanç, gelenek, örf, adet, sanat, ahlak, araç-gereç, teknik vb gibi maddi ve maddi olmayan unsurlardan oluşan karmaşık bir bütündür" (Şimşek ve diğerleri, 2001: 27). " Genel olarak benimsenen, üyeler için örgütsel hayatı anlamlı hale getiren ve onların davranışlarını yönlendiren inançlar, tutumlar ve değerler topluluğudur." (Barlı,2008:447), Hofstede ise; zihnin kolektif programları olarak tanımlamış

ve kültürün kendisini sadece değerlerle değil aynı zamanda yüzeysel olarak sembollerle, kahramanlarla ve ritüellerle gösterebileceğini savunmuştur (Hofstede, 2001: 1). Her sosyal olguyu kültürün bir parçası olarak gören düşünceler olduğu gibi ilişki kurulan alana göre de kültür tanımı yapılmaktadır. Toplumsal yapının kültürel boyutundan bahsetmek için belirli özelliklere sahip olan bir kavramdan söz etmek gerekir. Kültürü özellikleri açısından tanımladığımızda toplum içerisinde kazanılan bir gruptan başka bir gruba iletilen yargı, inanç ve davranış ölçülerinden ortaya çıkan; alışılmış davranış kalıplarının maddi ürünlerinden oluşan bir düzen olduğu görülür (Lundberg vd.,1970: 122).

Kültürün en önemli özelliklerinden biri öğrenilmiş davranışlar bütünü olmasıdır. Kültürün diğer bir özelliği paylaşılmasıdır. Kültür değişebilir, yani; kültür toplumsal evrimin belirli kesitleri içerisinde durgun olduğu kadar devamlıdır. Kültür herhangi bir şahıs veya toplumca oluşturulmadığı gibi, insan yaşamıyla da sınırlanmamıştır. Kültürün bireysel veya toplumsal gereksinimleri giderici özelliği bunlardan biridir. Kültür, insanın biyolojik ihtiyaçlarını ve bunlardan doğan ikincil ihtiyaçlarını karşıladığı gibi, bazı psikolojik gereksinimlerini de giderir. Kültür aynı zamanda semboliktir. Her kültürün kendisine göre geliştirdiği, insan ihtiyaçlarını karşılayan sembolleri vardır. Bu sembollerin anlamlılığı değil, yararlılığı önemlidir. Kültürler arası farkın görülmesinde bu sembollerin önemi oldukça büyüktür. Kültürün diğer bir özelliği de bütünleyici eğiliminin olmasıdır. Kültür, kültürel kalıpların yoğun olarak kabul edildiği, tarihi sosyolojik ayrılıkların sınırlı olduğu toplumlarda gruplar arası bütünleştirmede son derece önemli rol oynamaktadır (Erdoğan, 2007:243-247).

Kültür ve değerler arasındaki ilişki bir bütün içerisinde ele alınması gerekir. Zira kültür ve değerlerin mahiyeti iç içe geçmiştir. Kültür; bir toplumun tavırlarını, inançlarını ve değerlerini gösterir. Kültürel açıdan değerler, toplumun nasıl davrandığını, hissettiğini ve düşündüğünü anlamamıza yardım eder. Bir kişi ya da toplum için yararı olan her şey bir değer olarak düşünülür. Değer(ler), kültürel olarak şekillendirilmiştir ve aynı zamanda kültür üzerinde de yönlendirici olarak etki etmektedir. Bu bakımdan değerler, belirli bir kültürün gelişme süreci içinde şekil almaktadır. Bu da genel olarak sembol, moral ve estetik normlar, davranış şekilleri olarak belirginleşir. Bu açıdan değerler kültürün esasını oluşturmaktadır (Özensel, 2003: 230). Sonuç olarak, bir sosyal aktörü oluşturan değerler, inançlar ve tutumlar, esasında o sosyal aktörün mensup olduğu kültürdür. Bireyin inançları, değerleri ve tutumları mutlaka bulunduğu toplumdan önemli ölçüde etkilenir ve o toplumun sahip olduğu kültüre göre şekillenir.

Değerler, sosyal yönü ve görüntüsü içinde, kişilerin özel hayattaki eğilimlerinden sosyal hayattaki oluşturdıkları imajlara kadar somutlaşan zihniyetlerini, süreklilik içinde ve mevcut değişkenlere de bağlı olarak, zaman ve mekan çerçevesinde günlük hayatı yansıtan bir ayna niteliğindedir (Uysal, 2007:216) Değerlerin ahlaksal, estetik, dinsel vb. olmak üzere çeşitli tipleri olduğunu biliyoruz. İçeriği farklı olsa da, bütün değerler; insan ürünü olmaları, insan tarafından gerçekleştirilmeleri bakımından ortak bir özelliğe sahiptirler. Değerler

insanın tarih ve kültür varlığı olarak kendini gerçekleştirme bakımından olduğu kadar, kendisinin ne olduğunu bilmesi bakımından da önem taşır. Değerlerin hem eylem hem de bilme bakımından insan varoluşunun temeli olduğu bir gerçektir. İnsanın her eylemi, her kararı ve her tercihi belli bir değere işaret eder. Ancak değerlerin insan eylemlerini belirlemelerinde doğa yasalarına benzer bir zorunluluk söz konusu değildir (Günay, 2002: 265).

2.1. Hofstede-Gray Kültürel Değerleri ile Muhasebe Değerleri Çerçevesi Arasındaki ilişki

Hollandalı sosyal psikolog ve örgütsel antropolog Geert Hofstede'nin 1970'lerde IBM çalışanları ile yaptığı temel araştırma kültürel farklılıkların incelenmesi için bir başlangıç olurken yeni bir paradigma yarattı. Bu paradigma 4 boyutlu bir ulusal kültür modeli ortaya çıkardı. Daha sonra bu model yayıldı ve diğer karşıt kültürel verilerin analizinde oldukça yaygın olarak kullanılmaya başladı. Sonuç olarak model kültürel farklılıkların araştırılmasında geniş alanlarda ve farklı disiplinlerde oldukça popüler bir model olarak kullanılmaya başlandı (Minkov ve Hofstede, 2011:10)

Hofstede kültürel değerler çerçevesini tüm dünyadaki insanların farklı tutumları, inançları, gelenekleri, ahlak ve etik standartları ile yönlendirildikleri üzerine inşa etmiştir. Toplumlar farklı gelenekler, ritüeller ve dinlere dayanır; aile, iş, sosyal ve kişisel sorumluluklara ait farklı görüşler bu nedenle oldukça önem taşımaktadır (Blodgett vd., 2008: 340) Hofstede'nin bu temel mantıktan hareketle gerçekleştirdiği "kültürel değer boyutları teorisi" birçok disiplin tarafından kullanıldığı gibi muhasebe disiplini de son dönemlerde oldukça yaygın kullanılmaya başlanmıştır. Bu teoride Hofstede değerlerin 4 boyutta oluştuğunu ifade etmiştir. Bu boyutlar;

- Bireycilik karşıtı kolektiflik
- Güç mesafesi
- Belirsizlikten kaçınma
- Erkeklik olgusu karşıtı kadınlık olgusu.

Bireysellik, toplumda seyrek yapıları bir sosyal çerçeve tercihi anlamına gelmektedir. Bu kavram toplumda yaşayan bireylerin "ben" veya "biz" kavramları arasındaki tercihiyle ilişkilidir. Bireysellik kavramında, birey kendisi ve çekirdek ailesinden sorumlu iken kolektiflikte birey, kendisi, ailesi, akrabası ve toplumun tümünden kendini sorumlu tutmaktadır. Toplumun bireysellik derecesi, toplumun bireyler üzerindeki etkisine bağlıdır (Demir, 2009: 78). Bireysellik ve toplumsallık bireyin kendi ihtiyaçlarına mı toplumun ihtiyaçlarına mı öncelik verdiği ile ilgilidir.

Güç mesafesi, kişilerin kurum ve organizasyonlarda gücün dağılımında eşitliğin olmadığını kabul etmesi eğilimidir (NG vd., 2007:167). Bir toplumda bireyin kendisinden bir üst seviyedekilerle ilişkisi o topluma özgü bir şekil alır. Sosyal statüsü daha düşük olanların

kendilerinden daha yukarıda olanlara nasıl davrandıkları her kültürde farklıdır. Güç mesafesinin yüksek olduğu toplumlarda emirler sorgulanmadan yerine getirilir ve bireysel inisiyatif alınmazken güç mesafesinin düşük olduğu toplumlarda katılımcı karar alma ve bireysel inisiyatif alma durumları daha fazladır.

Belirsizlikten kaçınma, bir toplumdaki insanların belirsizliğe tahammül edebilme düzeyini ölçer. İnsanlar kesin olmayan belirsizlik içeren durumlar karşısında rahatsızlık ya da tehdit hissederler. Bu durumu düzeltebilmek için inanç sistemleri ve kurumlar oluştururlar. Sosyal veya finansal güvenlikle ilgili yüksek düzeyde belirsizlikten kaçınma eğiliminde olan toplumlarda, normlardan mümkün olduğunca sapmadan, yazılı kurallara göre hareket edilmesi isteği fazla iken, belirsizlikten kaçınma eğilimi düşük toplumlarda daha az yazılı kurallara dayanan ve risk alma düzeyinin yüksek olduğu bir işleyiş söz konusudur (Blodgett vd., 2008: 340). Belirsizlikten kaçınmayla uğraşmanın yolları saldırganlığın kontrol edilmesi ve duyguların açıklanmasıdır (Minkov ve Hofstede, 2011: 14).

Erkeklik olgusu karşıtı kadınlık olgusu boyutunda, erkeklik olgusunda başarı, kahramanlık, atılganlık gibi değer tercihleri yüksek iken kadınlık olgusunda, zayıflık, tevazu ve yaşam kalitesi tercihleri daha yüksektir (NG vd., 2007:167).

Hofstede kültürel değer boyutları teorisine temel teşkil eden çalışmasını 72 ülke ve yaklaşık 20 dili kapsayan çok uluslu büyük ölçekli bir şirket olan IBM çalışanları üzerinde yapmıştır. Çalışmanın odaklandığı nokta farklı ülkelerin çalışanlarının değerlerindeki farklılık olmuştur. Hofstede çalışmasında farklı ülkelerde çalışan IBM çalışanlarının iş tatmini ve çalışma tutumları arasındaki ilişkiyi incelemiştir (Blodgett vd., 2008: 340). Ülkeler arasında benzer farklılıkların oluştuğu görülmüştür. Araştırmada çalışanlar arasındaki işle ilgili değer ve tutum farklılığının; meslek, yaş veya cinsiyetten kaynaklanmadığı ayrıca ulusal kültürün işle ilgili değer ve tutumlar arasındaki değişikliğin kaynağı olduğu sonuçlarına ulaşılmıştır (Hofstede, 2001: 41).

Gray, Hofstede'nin oluşturduğu kültürel değer boyutlarını muhasebeye uyarlamıştır. Gray (1988), Hofstede'nin teorik taslağını genişleterek kültür ve muhasebe değerleri arasındaki ilişkiyi gösteren bir model geliştirmiştir. Gray'in muhasebe değerleri aşağıdaki gibidir;

- Profesyonelliğe karşı Yasalarla kontrol (Statükoculuk)
- Muhafazakârlığa karşı İyimserlik
- Gizliliğe karşı Şeffaflık
- Tekdüzeliğe karşı Esneklik

Profesyonelliğe karşı yasalarla kontrol sıkı kurallara dayalı yasal gereklilikler ve yasal kontrollere karşı bireysel profesyonel yargıları ve kişisel sürdürülebilir profesyonel düzenlemeleri içeren bir tercihtir. Profesyonelliğe karşı yasalarla kontrol önemli bir muhasebe

değeri olarak önerilmiştir. Çünkü dünyanın her yerindeki muhasebe uygulayıcıları uygulamalarında az ya da çok mesleki yargılarında bağımsız davranabilmeyi benimsemektedirler.

Muhafazakârlığa karşı iyimserlik yaklaşımı gelecekteki olayların belirsizliğini ölçme konusunda çok fazla tedbirci bir yaklaşım ile buna karşın müdahalesiz, daha iyimser olma ve risk almaya yönelik bir yaklaşım arasındaki tercihi ifade etmektedir.

Gizliliğe karşı şeffaflık işletmelerin yönetim ve finansal durumu ile ilgili gizlilik ve bilgi kısıtlanmasına yönelik bir yaklaşım ile daha şeffaf, açık ve kamuya hesap verilebilir bir yaklaşım arasındaki tercihtir. Bilgilerin ifşasında gizlilik ve yasaklama mali tablolaradaki ulaşılabilir bilgi düzeyini azaltacağından değerlendirmelerde sorun yaratır ve kişileri mali tablolarındaki içerik düzeyi ve muhasebe uygulamalarındaki gizlilik düzeyi arasında olumsuz bir ilişki olduğu tahminine yöneltir.

Tekdüzelige karşı esneklik de tekdüzelik, şirketler arasında muhasebe uygulamalarında tutarlılık açısından benzer uygulamaların oluşturulmasını amaçlarken esneklik, işletmelerin kendi yapısına uygun özgün muhasebe uygulamaları serbestisini amaçlamaktadır (Gray,1988:8). Tekdüzelige yönelik davranışlar tutarlılık ve karşılaştırılabilirlik sağlaması bakımından muhasebe prensibi olarak ele alındığında bu muhasebe değerinin önemi anlaşılmaktadır.

Gray muhasebe değerleri modeli kültür muhasebe etkileşimini test etmeyi amaçlayan araştırmacılara temel oluşturmuştur. Birçok denetçi Gray'in modelini geliştirmeye teşebbüs etmiştir. Örneğin Eddie (1990) Gray hipotezlerinin dördünü de 13 Asya-pasifik ülkesi için test etmiş ve bütün çalışmaları kültür ve muhasebe değerleri arasındaki ilişkiyi doğrulamıştır (Noravesh vd, 2007: 254).

Gray (1988:1) çalışmasında muhasebe de ve finansal raporlamadaki uluslararası farklılıkları Hofstede kültürel değerler kuramı çerçevesinde farklı kültürel faktörler içerisinde açıklamaya çalışmıştır. Araştırmanın birinci bölümünde uluslararası alanda sınıflandırılmış önceki çalışmalar gözden geçirilmiş ve çevresel faktörlerin etkisi incelenmiş, ikinci bölümde kültürel boyutun önemi ve onun muhasebede uygulanması, üçüncü bölümde uluslararası muhasebe tutum ve sistemlerinin geliştirilmesine yönelik hipotezler Hofstede'nin kültürler arası çalışmasına dayandırılarak oluşturulmaya çalışılmıştır. Dördüncü bölümde kültür alanı ile ilgili bazı sınıflamalar önerilmiştir. Gray çok uluslu şirketler ve büyük muhasebe firmalarında kültürle ilgili amprik araştırmalarının sonuçlarının yorumlanmasında savaş, yabancı yatırım, kolonizasyon ve benzeri dış etkenlerin yanında muhasebe içerisinde değişen birçok faktöründe etkisinin incelenmesi gerektiğini belirtmiştir.

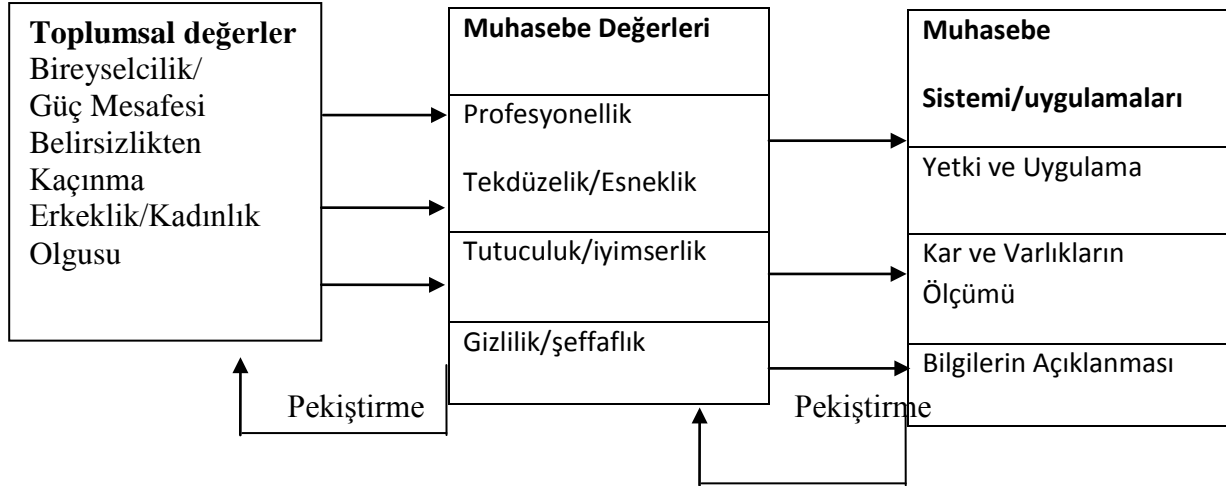
Tablo 1. Gray Muhasebe Değerleri İle Hofstede'nin Kültür Boyutları Arasındaki İlişki

Hofstede'nin Kültür Boyutları ↓	Gray Muhasebe Değerleri			
	Profesyonellik	Tekdüzelik	Muhafazakarlık (Tutuculuk)	Gizlilik
Güç Mesafesi	(-) zayıf negatif ilişki	Zayıf pozitif ilişki	Belirlenememiş	Güçlü pozitif ilişki
Belirsizlikten Kaçınma	Güçlü negatif ilişki	Güçlü pozitif ilişki	Güçlü pozitif ilişki	Güçlü pozitif ilişki
Bireysellik & Kolektiflik	Güçlü pozitif ilişki	Güçlü negatif ilişki	(-) zayıf negatif ilişki	Güçlü negatif ilişki
Erkeklik Kadınlik Olgusu	Belirlenememiş	Belirlenememiş	(-) zayıf negatif ilişki	(-) zayıf negatif ilişki

Kaynak: Gray (1988), Baydoun ve Willett (1995)

Kültür birçok unsuru içinde barındıran bir kavramdır. Bu unsurların en önemlisi de değerlerdir. Değerler birçok araştırmada kültürün içerisinde sabit bir eleman olarak kullanılmıştır. Ancak kültürle ilgili karşılaştırmalı araştırmalar değerlerin ölçülmesine başlangıç teşkil etmiştir (Hofstede vd., 2010: 12). Tablo incelendiğinde hofstede'nin güç mesafesi ile Gray'in muhasebe değerlerinden gizlilik arasında güçlü pozitif bir ilişkinin olduğu görülmektedir. Güç mesafesi yüksek toplumlarda emirler sorgulanmadan yerine getirilir inisiyatif alınmaz, gizlilik ilkesi de yasalarla kontrol altına alınan işletme bilgilerinin açıklanmamasını gerektirir bu nedenle güç mesafesini tamamlar. Belirsizlikten kaçınma değeri ile Tekdüzelik ve Muhafazakarlık değerleri arasındaki güçlü pozitif ilişki incelendiğinde belirsizlikten kaçınma; insanların belirsizlik içeren durumlar karşısında rahatsız olması tehdit hissetmesi anlamı taşırken, tekdüzelik; muhasebe uygulamalarında tutarlılık açısından benzer uygulamalar içeren belirsiz durumların ortaya çıkmasını engelleyen muhasebe değeridir. Ayrıca tabloda bireysellik ile Profesyonellik değeri arasında güçlü pozitif ilişkinin olduğu görülmektedir. Bireysellik bireyin kendi ihtiyaçlarına öncelik vermesi anlamı taşır, profesyonellikte de önemli olan mesleki yargılardan bağımsız davranabilmektir.

Tablo 2 de toplumsal değerlerin oluşturduğu muhasebe değerlerinin muhasebe sistemine yansımaları Gray tarafından aktarılmıştır. Gray Muhasebeyi genel kültür altında bir alt kültür olarak değerlendirmiş ve bu alt kültürün oluşturduğu değerlerin muhasebe uygulamalarına yansımalarını incelemiştir. Tabloda görüldüğü üzere toplumsal değerler muhasebe değerlerini etkilemekte ve muhasebe değerleri de muhasebe uygulamalarında bireyin davranışlarına yön vermektedir. Bu ilişki karşılıklı olarak değerler arasındaki etkileşimi güçlendirmektedir.

Tablo 2. Gray'in Muhasebe Değerlerinin Ölçümü Ve Açıklanması

Kaynak: Gray (1988), Baydoun ve Willett (1995)

Gray'in çalışmalarını baz alan bazı çalışmalar incelendiğinde; Baydoun ve Willett (1995: 67-89) çalışmalarında, gelişmekte olan ülkelerde kullanılan farklı kültürel değerlere göre geliştirilmiş muhasebe sistemlerinin, kullanıldıkları ülke kültürlerine uymadığından bu ülkelerin ihtiyaçlarını karşılamada yetersiz kalacağı savından hareket etmişlerdir. Bu noktada Lübnan'da kullanılan Fransız muhasebe sisteminin etkilerini Hofstede- Gray kültür muhasebe ilişkisi çerçevesinde belirlemeye çalışmışlardır. Sonuç olarak Hofstede teorisinin daha bireyselci toplumlara uygulanabilirliğinin olduğu ve Lübnan gibi dini açıdan muhafazakar spesifik toplumlara uygulanabilirliğinin daha zor olacağı belirlenmiştir.

Chanchani ve Willett (2004:125) çalışmalarında Yeni Zelanda ve Hindistan'daki finansal tablo kullanıcıları ve hazırlayıcılarının muhasebe değerlerini ölçmeyi amaçlamışlardır. Çalışma sonuçları Gray muhasebe değerleri teorisini destekler yönde çıkmıştır. Çalışmada profesyonellik en açık olarak tanımlanmış yapı olarak ortaya çıkmıştır. Gizlilik finansal tablolardaki detay düzeyinin yapıtaşısı olarak görülürken muhafazakarlık ölçümü ve yapısının açıklanması yönleri ile katılımcılar arasında farklı görüşler oluşturmuştur. Yine tekdüzelik ve gizlilik boyutlarının yapısal olarak önem arz ettiği görülmüştür. Araştırma bulguları muhasebe uygulamalarını anlamada kültürel faktörlerin önemini incelemek için daha fazla nicel araştırmanın yapılması gerekliliğini ortaya koymuştur.

Noravesh ve diğerleri (2007) çalışmalarında, İran'daki kültürel değerlerle muhasebe değerleri arasındaki ilişkiyi incelemişlerdir. Araştırmanın sonuçları İran'daki kültür ve muhasebe değerleri arasında birbirlerini etkileme derecesi açısından güçlü bir ilişki olduğunu göstermiştir. Ayrıca araştırmada elde edilen bulguların Gray'in hipotezlerinin yarından

fazlasını destekler nitelikte olduğu görülmüştür. Araştırmada karşılaşılan birçok sorun; İran’da muhasebenin normal olmayan gelişimi, ekonomik istikrarsızlık etkisi, uygun olmayan muhasebe yöntem ve tekniklerinin kullanılması, devlet sahipliği, iyi gelişmiş sermaye pazarlarının eksikliği vb. Gray hipotezlerinin bir kısmının desteklenmemesinin belirleyici nedenleri olarak gösterilmiştir.

Askary ve diğerleri (2008:145) çalışmalarında Arap ülkeleri arasında muhasebe bütünlüğü ve tutarlılığı üzerinde kültürel değerlerin etkisini incelemiştir. Çalışmada Hofstede-Gray hipotezinin muhasebede tekdüzelik boyutunun Arap ülkelerindeki gerçek muhasebe uygulamaları tarafından desteklendiği belirlenmiştir. Ayrıca Müslüman Arap ülkelerinde kültürel faktörlerin genel olarak muhasebe sisteminin gelişimini kısmen de tekdüzeliği etkilediği ve Suudi Arabistan’daki muhasebe uygulamalarındaki tekdüzeliğin diğer Arap ülkelerine oranla daha az katı olduğu görülmüştür.

3. YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN KÜLTÜR BAZLI MUHASEBE DEĞERLERİNİN ANALİZİ

Hofstede’nin kültürel boyutlarını geliştirerek Gray tarafından oluşturulan ve ulusal ve uluslararası literatür de “muhasebe değerleri” olarak yer alan Gray’in oluşturduğu değer kavramları birçok araştırmaya konu olmuştur. Türkiye’de de bu değer kavramları kullanılarak birçok çalışma yapılmıştır. Ülkemizde Gray muhasebe değerlerini kullanarak yapılan bazı çalışmalar aşağıdaki gibidir:

- 1- Bekçi ve Bitlisli (2012) “muhasebe –kültür değerleri analizi: Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma”
- 2- Tecimer ve Karabımar (2009),” Muhasebe Kültürü Bağlamında Yapılan Seçilmiş Bazı Çalışmaların Metodolojik Analizi”
- 3- Nezaket GÜVENÇ (2005); “Mersin İlinde Bağımsız Çalışan Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Kültür Değerleri” (Yüksek Lisans Tez)
- 4- Münevver AKTAŞ (2008); Bursa İli Muhasebe Meslek mensuplarının Muhasebe Kültür değerlerinin Araştırılması” (Yüksek Lisans Tez)

Yapılan çalışmalar genellikle Serbest muhasebeci mali Müşavirlerle yapılan anket uygulamaları şeklindedir. Bizde bu çalışmamızda mesleki tecrübeleri yüksek olan Yeminli Mali Müşavirlerle (YMM) anket uygulaması gerçekleştirdik.

Yeminli mali müşavirlik mesleğinin konusu 3568 sayılı yasada; “Yeminli malî müşavirler gerçek ve tüzelkişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin malî tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelediğini tasdik ederler (Madde 12)” şeklinde belirtilmiştir. YMM’lerin tasdik edecekleri belgeler, tasdik konuları ve tasdike ilişkin usul ve esaslar maliye bakanlığınca belirlenmekte ve bu tasdikten doğan mali ve disiplin sorumlulukları bulunmaktadır. Bu kapsamda YMM’lerin yapmış oldukları tasdik ve

denetim faaliyetleri süreçlerinde sahip oldukları muhasebe değerleri Hofstede-Gray kültür bazlı muhasebe değerleri çerçevesinde analize tabi tutulmuştur.

3.1. Araştırmanın Amacı

Araştırmamızın amacı, Hofstede'nin kültürel boyutları ile Gray'in muhasebe değerleri çerçevesinde yeminli Mali Müşavirlerin kültür bazlı muhasebe değerlerinin ölçülmesi ve analiz edilmesidir. Bu amaçla ulusal ve uluslararası literatür taranmış ve oluşturulan anket Türkiye'de faal olarak çalışan YMM'lere uygulanmıştır.

3.2. Araştırmanın Kapsamı

Araştırmanın ana kütlelerini Türkiye'de faal olarak bağımsız denetim ve tasdik hizmetleri yapan yeminli mali müşavirler oluşturmaktadır. YMM olabilmenin koşulları göz önünde bulundurulduğunda YMM olabilmek için en az 10 yıl serbest muhasebeci mali müşavirlik yapmak gerektiği dolayısıyla YMM'lerin en az 10 yıllık muhasebe deneyimine sahip oldukları görülmektedir. Bundan dolayı YMM'lerin deneyimden kaynaklanan bir muhasebe kültürünün oluştuğu söylenebilir. Bu araştırmada Türkiye'deki 8 yeminli mali müşavirler odasına bağlı 420 YMM ile yüz yüze anket uygulaması yapılmıştır.

3.3. Araştırmanın Yöntemi

Araştırmada anket yöntemi kullanılmıştır. Bu kapsamda yerli ve yabancı literatür taranmış, araştırmanın amacına uygun veriler, Chanchani ve Willett (2004), Baydoun ve Willett 1995, Karabınar ve Soyhan (2006), Bekçi ve Bitlisli (2012) çalışmalarından derlenerek anket hazırlanmıştır. Anket 5'li likert şeklinde muhasebe kültür değerlerini ölçmeyi amaçlayan 16 sorudan oluşmaktadır. Araştırma kapsamında elde edilen veriler SPSS istatistik paket programıyla değerlendirilmiş ve güvenilirlik analizi, frekans analizi, korelasyon yapılmıştır.

3.4. Bulguların Analizi

Hofstede ve diğerleri (2002) çalışmalarında kültürün çok karışık ve dinamik bir yapıya sahip olduğunu bu nedenle kültürün güvenilirlik ve geçerlilik problemlerinin onun ölçümünü oldukça zor kıldığını ifade etmişlerdir. Çalışmamızda muhasebe değerlerini ölçmeye yönelik kullanılan ölçeğin Cronbach's Alpha katsayısı 0,608 olarak bulunmuştur. Bu değer ölçeğin sosyal bilimlerde yeterli güvenlik düzeyine sahip olduğunu toplum taramalarında kullanılabileceğini göstermektedir (Özdamar, 2011:605). Bu araştırmada Yeminli Mali Müşavirlerin demografik özelliklerini ölçmeye yönelik dört soru ve muhasebe değerlerini ölçmeye yönelik 16 soru yöneltilmiştir.

Tablo 3. YMM'lerin Demografik Özellikleri

YAŞ			MESLEKİ DENEYİM		
	Frekans	Yüzde		Frekans	Yüzde
35-40 Arası	28	6,7	1-5 Yıl	57	13,6
41-45 Arası	47	11,2	6-10 Yıl	48	11,4
46-50 Arası	48	11,4	11-15 Yıl	107	25,5
51-55 Arası	89	21,2	16-20 Yıl	85	20,2
56 ve Üstü	208	49,5	21 Yıl ve Üstü	123	29,3
CİNSİYET			EĞİTİM DÜZEYİ		
	Frekans	Yüzde		Frekans	Yüzde
Kadın	25	6,0	Lisans	327	77,9
Erkek	395	94,0	Yüksek lisans	80	19,0
			Doktora	13	3,1

Tablo 3' teki veriler incelendiğinde uygulamaya katılan meslek mensuplarının % 49,5'inin 56 yaş ve üstünde olduğu görülmektedir. YMM olabilmenin şartları göz önüne alındığında lisans mezuniyetinden sonra 3 yıllık Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirlik stajından sonra on yıllık mesleki deneyim gerekmekte ve Yeminli Mali Müşavirlik sınavını kazanmak için harcanan zamanda eklenince önemli bir süre ortaya çıkmaktadır. Meslek mensuplarının yaklaşık % 75'inin vergi denetimi (tasdik faaliyetleri) ve bağımsız denetim faaliyetlerinde geçirdikleri sürelerin on yıldan daha fazla olduğu görülmektedir. Mesleki deneyimlerinin oldukça yüksek olması muhasebe kültürünün ve değerlerinin önemli düzeyde yerleşmiş olduğunu düşündürmektedir. Bu da çalışmamız için son derece önem arz etmektedir. Uygulamaya katılan meslek mensuplarının yüzde 94 ü erkek, yüzde 6'sı kadındır. Ayrıca eğitim düzeyleri incelendiğinde meslek mensuplarının yüzde 77,9'unun lisans, yüzde 19'unun yüksek lisans ve yüzde 3,1'inin doktora mezunu olduğu görülmüştür.

Tablo 4. YMM'lerin Gray Muhasebe Değerlerine İlişkin Ortalamaları

Gray Muhasebe Değerleri	Ortalamalar (1 Kesinlikle Katılıyorum..... 5 Kesinlikle Katılmıyorum)
Profesyonelliğe Karşı Statükoculuk	2,2023
Tekdüzeliğe Karşı Esneklik	2,7238
Tutuculuğa Karşı iyimserlik	2,9964
Gizliliğe Karşı Şeffaflık	2,6297

Tablo 4' ten elde edilen veriler YMM'lerin profesyonellikten yana, tekdüzeliği ve tutuculuğu savunan buna karşın şeffaflık ilkesini destekleyen düşüncelerde olduklarını göstermektedir.

Tablo 5. “Profesyonelliğe Karşı Statükoculuk” Değeri Frekans Dağılımları Tablosu

İfade (1 Kesinlikle Katılıyorum..... 5 Kesinlikle Katılmıyorum)		Frekans Ve Yüzde Dağılımı				
		Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Fikrim Yok	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum
4. Muhasebe mesleği ile ilgili düzenlemeler meslek mensupları ve onların kurduğu kurum ve kuruluşlar tarafından yapılmalıdır.	F	209	143	27	29	12
	%	49,8	34,0	6,4	6,9	2,9
8. Bir firmanın mali yapısını ve performansının nasıl değerlendirileceğini en iyi sadece meslek mensupları bilir.	F	61	154	54	126	25
	%	14,5	36,7	12,9	30,0	6,0
12. Mali tablolarda hangi bilgilerin yer alacağına en iyi muhasebe meslek mensupları karar verebilirler.	F	68	157	49	120	26
	%	16,2	37,4	11,7	28,6	6,2
16. Muhasebe meslek mensupları yüksek düzeyde etik standartları sürdürmelidir.	F	251	133	21	6	9
	%	59,8	31,7	5,0	1,4	2,1

Gray'in profesyonelliğe karşı statükoculuk değeri anketimizin 4,8,12 ve 16. Soruları ile ölçülmeye çalışılmıştır. Bu değer sıkı kurallara dayalı yasal gereklilikler ile kişisel sürdürülebilir profesyonel düzenlemeler arasındaki tercihleri belirlemeyi amaçlamaktadır. Tablo incelendiğinde YMM'lerin bu değerdeki sorulara verdikleri yanıtların ortalamasının 2,2023 ile katılıyorum ifadesine çok yakın olduğu görülmektedir. YMM'lerin % 83,8'inin muhasebe mesleği ile ilgili düzenlemelerin profesyonel meslek mensupları ve onların kurduğu kurum ve kuruluşlar tarafından yapılması ve mali tablolarda yer alacak bilgilere meslek mensuplarının karar vermesi gerektiği düşüncelerine sahip oldukları görülmektedir. Bu durum meslek mensuplarının çok büyük oranda profesyonellikten yana tavır sergilediklerini ve meslek üzerinde resmi kurumların baskısının az olması gerektiği düşüncesine sahip olduklarını göstermektedir. Çünkü yüksek profesyonellik derecesinde meslek mensuplarında resmi kurumların müdahale beklentisi oldukça düşüktür.

Tablo 6. “Tek Düzeliğe Karşı Esneklik” Değeri Frekans Dağılımları Tablosu

İfade	Frekans Ve Yüzde Dağılımı					
		Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Fikrim Yok	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum
(1 Kesinlikle Katılıyorum..... 5 Kesinlikle Katılmıyorum)						
2. Amortisman Kuralları Her Farklı Varlık grubu için maliye ve SPK tarafından belirlenmelidir.	F	68	137	39	116	60
	%	16,2	32,6	9,3	27,6	14,3
6.Tüm şirketlerin Mali tabloları tek tip olmalıdır.	F	127	150	31	86	26
	%	30,2	35,7	7,4	20,5	6,2
10. Muhasebe politikaları (stok değerleme, amortisman yöntemleri gibi), bir kere belirlendikten sonra değiştirilmemelidir.	F	59	126	35	168	32
	%	14,0	30,0	8,3	40,0	7,6
14. Mali Tablolarda standartlaştırılmış ayrıntılı bilgilerin sayısı artırılmalıdır.	F	47	195	61	94	23
	%	11,2	46,4	14,5	22,4	5,5

Tekdüzelik şirketler arasında muhasebe uygulamalarında tutarlılık ilkesine uygun olarak benzer uygulamaların oluşturulmasını amaçlarken, esneklik değeri ile amaçlanan işletmelerin kendi yapısına uygun özgün muhasebe uygulamaları kullanabilmesidir. Anket sorularımızdan 2,6,10 ve 14. sorular tekdüzeliğe karşı esneklik değerini ölçmeyi amaçlamaktadır. Bu grup soruların ortalama değerinin 2,7238 ile katılıyorum ile fikrim yok arasında olduğu görülmektedir. Tablo incelendiğinde Meslek mensuplarının yüzde 65,9’u tüm şirketlerin mali tablolarının tek tip olması gerektiğini, yüzde 57,6 sının mali tablolarda standartlaştırılmış ayrıntılı bilgilerin sayısının artırılması gerektiğini, yüzde 44’ünün belirlenmiş muhasebe politikalarının bir daha değiştirilmeden sürekli uygulanması gerektiğini düşündükleri görülmektedir. Bu yargılar değerlendirildiğinde meslek mensuplarının daha çok tekdüzelikten yana tavır sergiledikleri görülmüştür. Bu sonuçlar, YMM’lerin genellikle vergi denetimi ile uğraşmalarının sonucu, vergi kanunlarının gereği olarak kurala dayalı bir muhasebe uygulamalarını tercih ettikleri sonucunu çıkarmaktadır. Bu sonuç, kurala bağlı muhasebe uygulamalarının daha kolay anlaşılır ve yorumlanabilir olmasına karşılık, muhasebe biliminde meydana gelen uluslararası gelişmelerin takip edilememesi sonucunu da meydana getirebilir.

Tablo 7. “Tutuculuğa Karşı İyimserlik” Değeri Frekans Dağılımları Tablosu

İfade (1 Kesinlikle Katılıyorum..... 5 Kesinlikle Katılmıyorum)	Frekans Ve Yüzde Dağılımı					
	Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Fikrim Yok	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	
1. Şüphede durumunda Kar ve Varlıkların değeri Düşük Gösterilmelidir.	F	21	79	56	165	99
	%	5,0	18,8	13,3	39,3	23,6
5. Cari Piyasa değeri tarihi maliyetlere göre daha az yararlıdır.	F	32	105	86	145	52
	%	7,6	25,0	20,5	34,5	12,4
9. Tarihi maliyetler yerine genellikle cari piyasa değeri kullanılmalıdır.	F	82	221	44	52	21
	%	19,5	52,6	10,5	12,4	5,0
13. Fiyatların yükseldiği zamanlarda, stok değerlemede Fifo Yöntemi Yerine LİFO kullanılmalıdır.	F	39	155	66	124	36
	%	9,3	36,9	15,7	29,5	8,6

Tutuculuğa karşı iyimserlik değeri gelecekteki belirsizlikler karşısında risk alabilme yeteneği ile ilgili bir değerdir. Bu değer daha çok tedbirci yaklaşım veya müdahalelerden uzak, riski göze alabilme durumu arasındaki tercihi göstermektedir. Bu grup soruların ortalama değerinin 2,9960 ile katılıyorum ve fikrim yok ifadeleri arasında olduğu görülmektedir. Tablo 7 incelendiğinde meslek mensuplarının yüzde 62,9’unun şüphede durumunda kar ve varlıkların değerinin düşük gösterilmesi ifadesine katılmadıkları, yüzde 72,1’inin tarihi maliyetler yerine cari piyasa değerinin kullanılması gerektiği ifadesine katıldıkları görülmektedir. Meslek mensuplarının tablodaki verilere göre riskden daha uzak dolayısı ile tutuculuk değerine daha yakın oldukları görülmektedir. Meslek mensupları her ne kadar tutuculuk değerine daha yakın olduklarını açıklamış olsalar da, tarihi maliyetlerin yerine cari maliyetlerin kullanılması tutuculuk kavramından uzak olduklarında göstermektedir. Çünkü tarihi maliyetler, ilk kayıt tarihi ile kayıtlanan değerler olup, bu değerlerin değiştirilmemesi tutuculuk kavramının bir sonucudur. Hâlbuki cari maliyetler, finansal tabloların düzenlendiği tarihteki gerçek değerlerin dikkate alınması ile elde edilmektedir. Cari değer iyimserlik kuralına daha yakın olduğu söylenebilir.

Tablo 8. “Gizliliğe Karşı Şeffaflık” Değeri Frekans Dağılımları Tablosu

İfade	Frekans Ve Yüzde Dağılımı					
		Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Fikrim Yok	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum
(1 Kesinlikle Katılıyorum..... 5 Kesinlikle Katılmıyorum)	F					
	%					
3. Finansal tablolar, sadece işletme ve yöneticileri ve hissedarları için değil kamuoyuna yönelik olarak hazırlanmalıdır.	F	224	144	19	21	12
	%	53,3	34,3	4,5	5,0	2,9
7. Mali Tablolarda Minimum düzeyde detaylı bilgiye yer verilmelidir.	F	65	147	32	144	32
	%	15,5	35,0	7,6	34,3	7,6
11. Şirket yöneticileri ve sahipleri hakkındaki bilgiler mali tablolarda yer almamalıdır.	F	60	114	37	163	46
	%	14,3	27,1	8,8	38,8	11,0
15. Yönetimin işletme ile ilgili tahminleri mali tablolarda yer almalıdır.	F	37	158	61	123	41
	%	8,8	37,6	14,5	29,3	9,8

Gizliliğe karşı şeffaflık değeri işletmelerin yönetim ve finansal durumu ile ilgili gizlilik ve bilgi kısıtlamalarına karşılık daha şeffaf, açık ve hesap verebilir bir yaklaşım arasında ortaya çıkan tercihleri ifade etmektedir. Bu grup soruların ortalama değerinin 2,6297 ile Katılıyorum ile fikrim yok arasında olduğu görülmektedir. Tablo incelendiğinde şeffaflığı açıklayan “ finansal tablolar sadece işletme ve yöneticileri ve hissedarları için değil kamuoyuna yönelik olarak hazırlanmalıdır” ifadesine meslek mensuplarının yüzde 87,6 sının güçlü olarak katıldığı ve şeffaflıktan yana oldukları görülmektedir. Meslek mensuplarının yüzde 50,2’sinin de yine şeffaflığı ifade eden “Şirket yöneticileri ve sahipleri hakkındaki bilgiler mali tablolarda yer almamalıdır” ifadesine katılmadıkları görülmektedir. Sonuç olarak meslek mensuplarının çoğunlukla şeffaflıktan yana düşünceler ifade ettikleri görülmektedir.

4. SONUÇ

Çalışmamızda elde edilen sonuçlar incelendiğinde Kültür muhasebe ilişkisini inceleyen ülkemizdeki diğer çalışmalara paralellik gösterdiği tespit edilmiştir. Gerek muhasebe mesleğinde gerekse denetim faaliyetlerinde dünya genelinde yapılan çalışmaların kuralların standartların ya da diğer yasal düzenlemelerin ülke kültürünü dikkate almadan düzenlemelerinin başarıya ulaşmadığı tespit edilmiştir. Çünkü nihai olarak muhasebe ve denetim faaliyetini gerçekleştirenler bireylerdir ve bireyler yaşadıkları kültürden ve bu kültürün en önemli unsurlarından olan değerlerden etkilenmekte ve bu etkiler profesyonel davranışlarını ve karar verme süreçlerini etkileyen en önemli unsurlardır. Kültür bazlı muhasebe çalışmaları Hofsteden’in kültür boyutlarının Gray tarafından muhasebe değerleri ile ilişkilendirilmesi ve bunların geliştirilmesi neticesinde yaygınlaşmıştır. Bizde bu

çalışmamızda bu çerçeveden yararlanarak ülkemizdeki Yeminli Mali Müşavirlerin kültür bazlı muhasebe değerlerini tespit etmeye çalıştık. Elde ettiğimiz sonuçlara göre YMM'lerin Gray'in dört muhasebe değerine bakış açılarının profesyonellikten yana; resmi kurum ve kuruluşlarının baskısından uzak meslek mensuplarının muhasebe ile ilgili düzenlemelerde etkili olduğu, tekdüzelikten yana; standartlaştırılmış bilgi ve politikaların uygulanması isteğinde oldukları, muhafazakarlıktan yana: risk almadan uzak ya da ihtiyatlı davranışların sergilenmesi gerektiğine inandıkları ve son olarak ta mali tablo ve bu tablolarla yer alacak bilgilerin açıklanmasında şeffaflıktan yana tavır sergiledikleri görülmüştür.

KAYNAKLAR

- Askary, Saeed- James S. Pounder- Hassan Yazdifar (2008), "Influence of Culture On Accounting Uniformity Among Arabic Nations", Education, Business and Society: Contemporary Middle Eastern, Emerald Group Publishing Limited, Cilt.1, S. 2, pp. 145-154
- Barlı, Önder (2008), Davranış Bilimleri ve Örgütlerde Davranış, İstanbul: Aktif yayınevi.
- Baydoun, Nabil- Roger Willett (1995), "Cultural Relevance of Western Accounting Systems to Developing Countries", Abacus, Volume 31, Issue 1, pp.67-92.
- Bekçi, İsmail- Ferhat Bitlisli (2012), " Muhasebe- Kültür Değerlerinin Analizi Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma" C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt 13, Sayı 1,ss. 61-76.
- Blodgett, Jeffrey G.- Ayşen Bakır- Gregory M. Rose (2008), "A Test of The Validity of Hofstede's Cultural Framework", Journal of Consumer Marketing Volume 25, Issue 6, pp.339-349.
- Chanchani, Shalin- Roger Willett (2004), "An Empirical Assessment of Gray's Accounting Value Constructs", The International Journal of Accounting, Volume 39, Issue 2, pp. 125- 154.
- Demir, Volkan (2009), "Finansal Raporlama Uygulamalarına İlişkin Farklı Yaklaşımlar" Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Nisan, ss.73-92.
- Erdoğan, İlhan (2007), İşletmelerde Davranış, İstanbul: MİAD- Malatyalı İşadamları Derneği Yönetim Yayınları Dizisi 1.
- Gray, Solomon. J. (1988), Towards a Theory of Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally, Volume 24, Issue 1, Abacus. pp.1-15.
- Günay, Mustafa (2002), "Hermeneutik Felsefe Açısından Bilgi-Değer İlişkisi" Bilgi ve Değer, (Editör: Şehabettin Yalçın), Ankara: Vadi Yayınları
- Güney, Salih (2006), Davranış Bilimleri, Ankara: Nobel Kitapevi.

- Hofstede, Geert (2001), Culture's Consequences, London: Sage Publications.
- Hofstede, Gert J.- Paul B. Pedersen- Geert Hofstede (2002), Exploring Culture, London: Intercultural Press.
- Hofstede, Geert- Gert Jan Hofstede- Michael Minkov (2010), Cultures and Organizations, USA: Mc Graw Hill.
- Kağıtçıbaşı, Çiğdem (2000), Kültürel Psikoloji, İstanbul: Evrim Yayınevi.
- Karabınar, Selahattin- Callut, Soyhan (2006), "Sakarya İlinde faaliyet Gösteren Bağımsız Muhasebe Meslek Mensuplarının Kültür Bazlı Muhasebe değerleri" İktisat İşletme ve Finans Dergisi, Kasım 2006, ss.138-147.
- Kroeber, Alfred L.- Clyde Kluckhohn (1952), Culture A Critical Review Of Concepts and Definitions, Cambridge Museum, USA.
- Linton, Ralph (1946), "The Cultural Background of Personality". American Anthropologist, Volume 48, Issue 1, Pp.115.
- Lundberg, George A.- Clarence C.- Otto SCHRAG- Paul N. LARSEN (1970), Sosyoloji,(Çev. Ö.Ozankaya) Sociology, Ankara: Ayyıldız Matbaası, Cilt.1.
- Minkov, Michael- Geert Hofstede (2011), "The evolution of Hofstede's doctrine", Cross Cultural Management: An International Journal, Volume. 18, No. 1,pp. 10-20.
- Ng, Siew Imm- Julie Anne LEE- Geoffrey N. SOUTAR (2007), "Are Hofstede's and Schwartz's Value Frameworks Congruent?" International Marketing Review, Volume. 24 No. 2, pp. 164-180.
- Noravesh, Iraj- Zahra Dianati Dilami- Mohammad S. Bazaz (2007), "The Impact of Culture on Accounting: Does Gray's Model Apply To Iran?" Review of Accounting and Finance, Volume. 6, No.3, pp. 254-272.
- Özdamar, Kazım (2011), Paket Programlar ile İstatistiksel Veri Analizi 1, Eskişehir: Kaan Kitabevi.
- Özensel, Ertan. (2003). "Sosyolojik Bir Olgu Olarak Değer" Değerler Eğitimi Dergisi, Cilt:1,S.3, ss. 217-239.
- Şimşek, M. Şerif- Tahir Akgemici- Adnan Çelik, (2001), Davranış Bilimlerine Giriş ve Örgütlerde Davranış, Ankara: Nobel yayınları.
- Tecimer, Yalçın- Selahattin Karabınar (2009), "Muhasebe Kültürü Bağlamında Yapılan Seçilmiş Bazı Çalışmaların Metodolojik Analizi", Akademik İncelemeler Cilt:4 S.2 ss.1-12.
- Urban, Greg (2010), "A Method for Measuring the Motion of Culture", American Anthropologist, Volume 112, No.1, pp.122-139.

Usal, Alparslan- Zeynep Kuşluvan (2002), Davranış Bilimleri, İzmir: Barış Yayınları Fakülteler Kitabevi.

Uysal, Veysel (2007), “Yetişkinlerde Dindarlık ve Değerler: Dini Hayat, Değer Tercihleri ve Kadına Bakış Eğilimi”, (Edt. Recep Kaymakcan, Seyfi Kenan, Hayati Hökelekli, Şeyma Arslan, Mahmut, Zengin), Değerler ve Eğitimi Uluslararası Sempozyumu, İstanbul: Değerler Eğitimi Merkezi Yayınları. ss.215-239.

Vander Zanden, James W. (1993), Sociology, The Ohio State University, Third Edition.

3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlik Ve Yeminli Malî Müşavirlik Kanunu.

Vergi Davalarında Adli Muhasebenin Rolü*

Murat ÖZDEMİR**
Murat YILDIRIM***

ÖZET

Adli muhasebe: Muhasebe bilgi ve becerileriyle harmanlanmış araştırma yöntem ve tekniklerini kapsayan muhasebe uzmanlığıdır. Adli muhasebe uzmanları vergi hukukundan dolayı mağdur olduğunu düşünen mükelleflere, vergi davalarında görevli hâkim ve avukatlara bilirkişilik, uzman tanıklık ve danışmanlık desteği adı altında yardımcı olabileceklerdir. Bu doğrultuda yapılan çalışmada vergi davaları ve adli muhasebe ilişkisi ortaya konulmaya çalışılmış daha sonra anket yoluyla SMMM, avukat ve hâkimlerin adli muhasebe uygulamalarına bakış açıları sorgulanmıştır. 426 anketten elde edilen veriler SPSS 21.0 programı kullanılarak analiz edilmiştir. Analiz sonucunda meslek, hizmet yılı ve yaş değişkenleri açısından anlamlı farklılıklar tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Adli Muhasebe, Uzman Tanık, Vergi Davaları, Muhasebe, Vergi
JEL Sınıflandırması: M40, M41.

The Role of Forensic Accounting In Tax Cases**ABSTRACT**

The purpose of this study is to compare and to determine the differences between " Forensic accounting: It's the accounting expertise that includes research techniques and methods blended with accounting information and skills. Forensic accounting specialists will be able to help taxpayers who think they are victims of tax law, to judges and lawyers in tax cases under the name of expertise, expert witness and counseling support. In this study, the tax cases and forensic accounting relations were tried to be put forward, later by the questionnaires the perspectives of certified public accountants, lawyers and judges were questioned to forensic accounting practises. The data obtained from 426 questionnaires were analyzed using SPSS 21.0 software. As a result of the analysis, significantly differences were found in terms of occupation, years of service and age.

Keywords: Forensic Accounting, Expert Witness, Tax Cases, Accounting, Tax.

Jel Classification: M40, M41.

* Bu çalışma "Vergi Davalarında Adli Muhasebenin Öneminin Uygulamalı Bir Analizi" adlı doktora tezinden üretilmiştir.

** Öğr. Gör. Dr. Murat Özdemir, Giresun Üniversitesi, Sosyal Bilimler MYO, murat.ozdemir@giresun.edu.tr

*** Doç. Dr. Murat YILDIRIM, Karabük Üniversitesi, İşletme Fakültesi, muratyildirim@karabuk.edu.tr

1. GİRİŞ

Toplumların gelişmişliği, birbirinden farklı disiplinlerden yararlanılarak bir arada yaşamının en mükemmel seviyeye getirilmesi olarak açıklanabilir. Daha düzenli ve iyi bir yaşam için gerekli unsurları sistematik olarak bir araya getiren bu disiplinler bir yandan hayatı kolaylaştırırken diğer yandan insanı geliştirmektedir. Ancak gelişen insanla birlikte toplumda yaşanan değişimlerle yetersiz kalan bu disiplinler yeni alanların gelişimini zorunlu kılar. Muhasebenin yeni bir uzmanlık alanı olan adli muhasebe bu duruma örnek olarak verilebilir. Ekonomik ve ticari hayatın gelişmesi, teknolojik değişimlerle işlemlerin karmaşıklaşması, devletle bireyler arasındaki sorunların artması, yolsuzlukların çoğalması ve işletme başarısızlıkları (Pazarçeviren, 2005: 3) gibi sayılabilecek bu değişimler karşısında yetersiz kalan muhasebe denetim uygulamaları, adli muhasebe olarak adlandırılan yeni bir muhasebe alanının doğmasına neden olmuştur.

Boşanma davaları, sigorta anlaşmazlıkları, kara para aklama suçu ile mücadele, terörün finansmanı, kredi kartı hileleri, işletmelerde hile riskinin belirlenmesi, dava desteği, bilirkişilik gibi birçok hizmeti bünyesinde toplayan adli muhasebe, Türkiye’de de son yıllarda rağbet gören konulardandır. Henüz meslek tanımının yapılmamış olmasına rağmen bazı bağımsız denetim firmaları tarafından adli muhasebe hizmetleri verilmekte, bilimsel yayınlarla farkındalık yaratılmaya çalışılmaktadır.

Türkiye’de önemli sorunların başında olan vergi uyuşmazlıkları muhasebe boyutu ağırlıklı hukuki ihtilaflardandır. Vergi mevzuatında sıklıkla yapılan değişiklikler vergi konusunda uyuşmazlıkları daha da artırmakta, idari aşamada uzlaşma yolu ile çözülemeyen uyuşmazlıkların giderilmesinde vergi yargısına başvurulmaktadır. Vergi davalarının çoğunluğunda üst seviye muhasebe bilgisi ve analizi gerekmektedir. Vergisel hile ve yolsuzluklarla, mali tablolar ve defterlerde yapılan hesap oyunlarının tespit edilmesi adli muhasebecilerin uzmanlık alanıdır. Dolayısıyla üst derece muhasebe bilgisi gerektiren karmaşık vergi davalarında adli muhasebe hizmetlerinin kullanımı davaların çözüme kavuşturulmasında önemli katkılar sağlayabilecektir.

Bu bağlamda çalışmada ilk önce vergi davalarında adli muhasebe uygulamaları ele alınmış, daha sonra SMMM, avukat ve vergi mahkemelerinde görevli hâkimlerin adli muhasebe uygulamalarına ilişkin düşüncelerinin sorgulandığı anket çalışmasına yer verilmiştir.

2. VERGİ DAVALARINDA ADLİ MUHASEBE UYGULAMALARI

Ticari faaliyetler nedeniyle ortaya çıkan mali sorunların araştırılması ve çözümlenmesinde hukuk ile muhasebenin birlikte çalışması olarak nitelendirilen adli muhasebe, bu iki bilim dalının kesiştiği nokta olarak da ifade edilmektedir (Karacan; 2012: 107). Bu yeni uzmanlık alanı; muhasebe, denetim ve soruşturma becerilerinin birleşmesinden oluşmaktadır. Üst seviye muhasebe bilgi ve tekniklerinden yararlanılarak, ekonomik suçların

tespit ve takip edilmesi bu bilim dalının görevleri arasındadır (Singleton vd., 2006: 43). Özellikle ticari davalarda ortaya çıkan uyuşmazlıkların giderilmesinde ve adli yargı kurumlarının karar vermesinde hukuk ile muhasebenin ortaklaşa çalışmasıdır (Owojori ve Asaolu, 2009: 184).

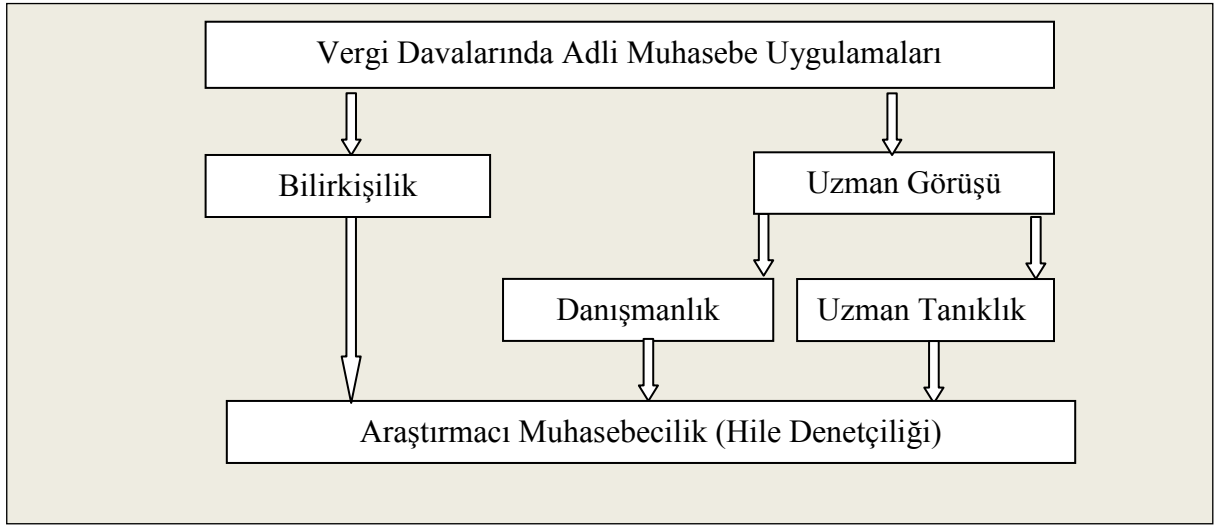
Oberholzer (2002: 5) adli muhasebeyi sezgisel bir yaklaşım olarak nitelendirmiştir. Ona göre, soruşturma tekniklerinin kullanılması ve geliştirilmesi, muhasebe ve ticaret becerilerinin birleştirilmesi, mahkemelerde tanıklık ve uzman tanıkların kullanılması için fikirler geliştirilmesi, her türlü finansal sorun ve uyuşmazlıkların çözülmesi, zararların hesaplanması, işletmelere değer biçilmesi bu sezgisel yaklaşımın ürünüdür.

Adli muhasebe kapsamında dava destek hizmetleri, dava sürecinde hukukçulara bağlı olarak yürütülen mesleki teknik yardımlar olarak ifade edilebilir. Başlıca dava destek hizmetleri uzman danışmanlık, uzman tanıklık ve bilirkişilik olarak sayılabilir (Aksu, Uğur ve Çukacı, 2008: 66). Bu bağlamda, Türkiye’de Hukuk Muhakemeleri Kanunu (HMK) m.266 ve devamında yer alan maddelerde hâkimlerin bilirkişiye başvurma esasları düzenlenmiştir. Bilirkişilik sistemi mahkeme sürecinde hâkimlere verilen teknik destektir. Bilirkişilik sisteminin yanı sıra HMK m.293’te “uzman görüşü” adı altında bir düzenlemeye gidilmiş, bu düzenlemeyle uyuşmazlık taraflarının dilekçelerinin hazırlanması, iddia ve savunmalarının güçlendirilmesi gibi konularda uzmanından bilimsel görüş alabilmelerine olanak sağlanmıştır (Akil, 2011: 173). Uzman görüşü sisteminin getirilmesi ile adli muhasebenin uzman danışmanlık ve uzman tanıklık faaliyetlerinin yolu açılmıştır.

Türkiye’de hukukçuların (avukat, savcı ve hâkim), mali konulardaki hukuki problemlerin çözümlenmesinde gerekli olan teknik bilgi ihtiyacı, özellikle vergi ve muhasebe kayıtlarında, mali tabloların analiz ve yorumlamasında görülmektedir (Terzi ve Gülten, 2014: 5). Avukatlara danışmanlık, hâkimlere ise bilirkişi desteği olarak sunulan bu hizmetler genellikle muhasebe meslek mensupları tarafından verilmektedir. Esasında bu hizmetler adli muhasebecilerin görevleri arasındadır.

Adli muhasebe, muhasebe prensip ve teorilerini, hukuki bağlamda söz konusu olaylara ve hipotezlere uygulayarak, dava veya diğer uyuşmazlıkların çözümlenmesinde etkili olan bir disiplindir. Adli muhasebe uyuşmazlık çözme sürecinde uyuşmazlık konularının soruşturulması, değerlendirilmesi ve kanıtlanmasıyla bağlantılı olarak hâkime yardımcı olmak üzere yapılan tüm muhasebe ve finansal analizleri kapsar. Tüm bunlar için kanıtların yasal mevzuat bağlamında toplanıp sistemli bir şekilde düzenlenerek sorunların çözülmesi sağlanır (Chattopadhyay, 2014: 22).

Vergi davalarında adli muhasebe uygulamaları anlamında verilebilecek hizmetler Şekil 1’de sunulmuştur.



Şekil 1. Vergi Davalarında Adli Muhasebe Uygulamaları

Şekil 1’de görüldüğü üzere vergi davalarında adli muhasebe uygulamaları bilirkişilik ve uzman görüşü olarak iki başlık altında toplanabilir. Adli muhasebecilerin uzman görüşü adı altında verebileceği hizmetler ise danışmanlık ve uzman tanıklıktır.

2.1. Vergi Davalarında Bilirkişilik

Davalarda özel ve teknik bilgiye ihtiyaç duyulduğunda hâkim tarafından bilgi ve görüşüne başvurulmuş, verdiği bilgi ve açıklamalarla hâkime yardımcı olan kişi “*bilirkişi*” olarak tanımlanmıştır. Bilirkişi hâkimdeki eksik, özel ve teknik bilgilerin giderilmesine yardımcı olur. Bilirkişinin hâkime yardımcı olacağı konular genel tecrübe kurallarını bildirmek, özel bilgi sahibi kişinin gözlemleyebileceği olguları saptamak ve özel bilgi ile bilimsel kuralları uygulayıp sonuç çıkarmaktır (Koroğlu, 2001: 70).

Bilirkişilik, uyuşmazlık konusuna ilişkin hususların ispatı için kullanılmaktadır. Vergi yargısında bilirkişilik müessesesinden yararlanılması aşağıdaki iki temel amaca dayanmaktadır (Organ ve Sevinç, 2016: 119-120).

a) Vergiyi doğuran olaya sebep olan özel hukuk ile bağlantılı hususların ispatı, *örneğin*: Motorlu taşıtlar vergisi ile ilgili bir uyuşmazlıkta mükellefin sahip olduğu aracın özelliklerine ilişkin (yaşı, cinsi, motor hacmi gibi.) bir çelişkinin giderilmesinde bilirkişi incelemesi istenebilir.

b) Vergilendirme sürecinde vergi idaresinin veya mükellefin işlemlerinin incelenmesi, *örneğin*: İkmalen vergi tarhi yapılması durumunda idarenin matrah farkını doğru hesaplayıp hesaplamadığını tespit etmek amacıyla mükellefin defter ve kayıtlarının bilirkişi tarafından incelenmesi istenebilir.

2.2. Vergi Davalarında Danışmanlık Desteği

Danışman: Bilgi ve düşüncesi alınmak için kendisine danışılan görevli kimse veya diğer ismi ile müşavirdir (TDK, 2016). Adli muhasebenin danışmanlık desteği, hakem, arabulucu, profesyonel görevli, uzman tayin hakemi veya benzeri bir rolde olmak üzere çeşitli işlemler kapsamında sağlanan profesyonel bir hizmettir (Munday ve Wilkinson, 2011: 1).

Adli muhasebeciler vergi mükellefleri ve gelir idaresi yetkilileri arasındaki anlaşmazlıkların çözümünde taraflara yardımda bulunabilirler (Muehlmann, Burnaby ve Howe, 2012: 3). Bilindiği gibi vergi idaresi görevi icabı zaten vergi konularında mükellefe nazaran üstün konumdadır. Mükellef, uyuşmazlık konusunda alacağı adli muhasebe desteğiyle bu dengesizliği bir nebze olsun giderebilecektir.

Vergi uygulamaları sırasında mükellef ve idare arasında ortaya çıkan uyuşmazlıklar tarafların yaklaşımına bağlı olarak kimi zaman uzlaşmayla kimi zaman yargı yolu ile çözümlenebilmektedir. Adli muhasebe uygulamalarının görüldüğü ülkelerde uyuşmazlığa düşen taraflar, uyuşmazlık konularını mahkemeye taşımadan önce adli muhasebecilere götürmekte ve onların görüşleri doğrultusunda karar vermekte, böylece uyuşmazlıklar daha erken bir sürede çözümlenebilmektedir (Aksu, Uğur ve Çukacı, 2008: 71).

Türkiye’de mükelleflere verilebilecek danışmanlık desteğiyle uyuşmazlıkların bilinçsiz bir şekilde yargıya taşınmasının önüne geçilecek, hem mükellefe hem de hukukçulara zaman ve maliyet açısından fayda sağlayabilecektir. Bu bağlamda adli muhasebecilerin mükelleflere sağlayabileceği danışmanlık desteği kapsamında bazı hizmetler aşağıdaki gibi sıralanabilir.

- Çözüm yolunun belirlenmesi: Mükellef ile vergi idaresi arasında ortaya çıkan uyuşmazlık konusu araştırılarak yasal mevzuat açısından değerlendirilmesi ve en uygun çözüm yolunun belirlenmesi,
- Uzlaşma Müzakereleri: Vergi idaresi ile uzlaşma yoluna gidildiğinde mükellefe sağlanacak danışmanlık desteği,
- Dava başvuru desteği: Vergi davası açmaya karar veren mükelleflere başvuru ve cevap dilekçelerinde sağlanacak teknik muhasebe desteği,
- Bilgi ve belge desteği: Dava için gerekli olan bilgi ve belgelerin sağlanması,
- Kontrol ve denetim desteği: Dava sonrası vergi dairesinin işlemlerinin karara uygunluğunun kontrol ve denetimi,
- Temyiz desteği: Temyiz sürecinin takibi ve teknik destek,

Vergi davalarında danışmanlık desteği sağlanabilecek taraflardan biri de avukatlardır. Davaların büyük çoğunluğunda avukatlar, hangi kanıtların kullanılacağını bilmelerine rağmen teknik muhasebe bilgilerinden oluşan belge ve kanıtlar üzerinde tam hâkimiyet kuramayabilirler. Avukatların savundukları müvekkillerinin mali kayıtları ile ilgili bütün ayrıntıları bilmeleri hem dava stratejisini oluşturabilmek hem de davaya hazırlanabilmek için önemlidir. Zaten hukuki konularda uzman olan avukatın mali konularda da adli

muhasebeciden alacağı destekle iyi bir savunma yapması kaçınılmaz olacaktır (Sanchez ve Zhang, 2012: 104-105).

Adli muhasebecilerin avukatlara verebileceği danışmanlık desteği aşağıdaki gibi özetlenebilir (Terzi ve Gülten: 2014, 22).

- Savunma stratejisinin belirlenebilmesi için muhasebe konularının anlaşılmasına katkıda bulunmak,
- Savunma oluşturulması ve müvekkilinin haklılığını ortaya koyacak delil, bilgi ve belgelerin elde edilmesi,
- Karşı tarafın savunmasını çürütebilecek delil, bilgi ve analizlerin sağlanması,
- Müvekkilinin alacağı cezayı hafifletecek bilgi ve belgelere ulaşılması.

Adli muhasebe teknolojide meydana gelen hızlı değişimlere iyi adapte olabilen bir alandır. Adli muhasebecilerin avukatlara vereceği danışmanlık desteğiyle bu teknolojilerin daha verimli ve etkin bir şekilde kullanılmasını sağlayacak ve savunmalarını güçlendirebilecektir. Avukatlar karmaşık finansal sorunları çözmek ve bu konularla ilgili taktikler geliştirebilmek, planlama yapabilmek, davalarda gereken açıklamalarda bulunabilmek için adli muhasebeciye başvurmaktadır. Adli muhasebecinin danışmanlık desteği, avukatın dava stratejisini formüle etmesine yardımcı olması ve konunun güçlü-zayıf yönlerinin değerlendirilmesi ile ilgilidir (Ross ve Stewart, 2014).

2.3. Vergi Davalarında Uzman Tanıklık

Adli muhasebe uygulamalarından uzman tanıklık, danışmanlıktan farklı olarak daha çok mahkemeye dönük uygulamaları kapsamaktadır. Diğer bir anlatımla ilk aşamada adli muhasebeciden danışmanlık desteği sağlanırken, mahkeme sürecinde bu destek uzman tanıklık olabilmektedir (Ross ve Stewart, 2014). Uzman tanıklar, müşterilerinin maddi meseleleri ile ilgili olarak mahkemede ifade verir, elde ettikleri bulgulara dayalı bir uzman görüşü sunarlar (Sanchez ve Zhang, 2012: 105). Sunulan bu görüş, kanıtlar çerçevesinde sözlü veya yazılı bir raporla ya da her ikisi ile birlikte olabilmektedir (Munday ve Wilkinson, 2011:1). Uzman tanıklar, görgü şahitlerinin aksine gördüklerini ve duyduklarını değil kendi eğitim, tecrübe ve uzmanlıklarına dayanan görüşleri sunarlar (Murray, 2009: 20/Çankaya, Dinç ve Çoban, 2014: 73).

Dava konusu olayların daha sağlıklı bir şekilde çözümlenmesinde oldukça önemli olan uzman tanıklık, gerekli araştırmalarla verilerin toplanması, toplanan veriler doğrultusunda bir görüşe ulaşılması ve ulaşılan bu görüşün hâkimlere ve avukatlara aydınlatıcı ve öğretici bir biçimde yansıtılması olarak özetlenebilir. Yansıtılan bu görüş, uzman tanıklık yapan adli muhasebecinin kendi kişisel fikir ve yargıları olmayıp kanıt niteliğindeki belge ve bilgilere dayalı gerçeklerden oluşmaktadır. Davalarda adli muhasebecilerden uzman tanık olarak faydalanılması günden güne artış göstermektedir. Bu artışın sebepleri aşağıdaki gibi sıralanabilir (Toraman, Abdioğlu ve İşgüden, 2009: 43-44).

- Adli muhasebecilerin uzman tanık olarak hizmet verdiği davalarda açıklanamayan olay ve durumlara kabul edilebilir ve mantıklı bir açıklama getirebilmeleri,
- Uzman tanıklık görevini ifa eden adli muhasebecilerin her bir dava sürecinde aynı hassasiyeti gösterebilmeleri,
- Uzman tanıklık yapan adli muhasebecilerin sahip oldukları uzmanlık alanı dolayısıyla güvenilir kişiler olarak kabul edilmeleri.

Yukarıda sayılan nedenlerin yanına hile ve suçların tespit edilmesinde bilirkişilik müessesesinin yetersiz kalması da eklenebilir (Toraman, Abdioğlu ve İşgüden, 2009: 44).

2.4. Vergi Davalarında Araştırmacı Muhasebecilik

Adli muhasebe mesleğinin en hareketli uygulama alanlarından birisi şüphesiz araştırmacı muhasebecilik faaliyetidir. Araştırmacı muhasebecilik çalışmalarında adli muhasebeci, hesaplarda ve mali tablolarda yapılan hile ve yolsuzlukları tespit edebilmek için belge ve dokümanları incelemekte, adli muhasebe konusu olayla ilgili kim, ne, nerde, ne zaman, nasıl ve niçin gibi soruların cevabını aramaktadır. Tabi bunun için yalnızca sayılarla uğraşmayıp sayıların ardındaki iş ve işlemlerle de ilgilenmektedir (Toraman, Abdioğlu ve İşgüden, 2009: 39-40).

Rasmussen ve Leauanae (2004: 165) göre, muhasebe bilgilerinin doğruluğundan şüphe duyuluyorsa başvurulacak adli muhasebe uzmanlık alanı araştırmacı muhasebecilik ya da diğer ismiyle hile denetçiliğidir. Araştırmacı ve soruşturmacı muhasebecilik faaliyeti kapsamında bir adli muhasebeci standart bir muhasebeci gibi davranmayıp olayları pek çok yönden araştırmalı, muvazaalı işlem ve sözleşmelerin ardında yatan tüm gerçekleri ortaya koyabilmelidir (Terzi ve Gülten, 2014: 118).

Vergi davalarında araştırmacı muhasebecilik çalışmaları uyuşmazlık konusunun anlaşılması ile başlar. Dava konusunun genel bir değerlendirmesi yapıldıktan sonra sorunun daha detaylı anlaşılması için mükellefin defter, kayıt ve belgeleri üzerinde incelemeler yapılır. Bu incelemeler, kayıt ve işlemlerin yasalara uygun olup-olmadığının belirlenmesine, hata ve hilelerin ortaya çıkarılmasına katkı sağlayacaktır. Vergi davalarında araştırma konuları aşağıdaki gibi özetlenebilir (Biniş, 2012: 486-487; Atak, 2014).

- Muhasebe Hataları
 - Beyannameler düzenlenirken yapılan hatalar,
 - Matrah saptanırken yapılan hatalar,
 - Vergi tarhı sırasında yapılan hatalar.
- Muhasebe Hileleri
 - Vergi matrahının azaltılması için yapılan eylemler,
 - Gider ve maliyetlerin yüksek gösterilmesi için yapılan eylemler.
- Kayıt Dışı İşlemler
- Sahte/Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belgeler

3. LİTERATÜR TARAMASI

Adli muhasebe ile ilgili çalışmalar önceleri daha çok ABD, Kanada ve Avusturalya gibi ülkelerde görülürken son yıllarda gelişmekte olan ülkelerde ve Türkiye’de önemli oranda artış sağlamıştır. Bu bağlamda yerli literatürde yer alan bazı çalışmalar aşağıda verilmiştir.

Pazarçevirene (2005) göre, adli muhasebe ister kamu ister özel sektör işletmelerinde yaşanan genellikle işletme çalışanları tarafından gerçekleştirilen kanuna aykırı davranışların tespit edilmesine yönelik çalışmaların adli muhasebenin konusunu oluşturduğunu belirtmektedir.

Toraman, Abdioğlu ve İşgüden (2009), çalışmalarında, adli muhasebe uygulamalarının aklama suçunun önlenmesi ve ortaya çıkarılmasında destek sağlayabilecek nitelikte olduğu, adli muhasebecilerinde gerekli yetkinlikte meslek elemanları olduklarına değinmişlerdir.

Gülten (2010) çalışmasında, ülkemizde yeni tanınan ancak Amerika, Kanada ve Avrupa Birliği ülkelerinin çoğunluğunda uygulanan adli muhasebenin ve adli muhasebe mesleğinin bilirkişilik müessesesinden kaynaklanan sorunlara bir dereceye kadar çözüm bulabileceği ve yargılama süreçlerini hızlandırabileceği belirtilmektedir.

Elitaş (2012) çalışmasında, Türkiye’de adli muhasebe mesleğinin gerekliliği ve adli muhasebenin yasal dayanağını incelemiştir. Türkiye’de adli muhasebe konusunda derslerin üniversitelerde verilmediğini dolayısıyla adli muhasebe mesleğinin gelişmesine engel teşkil ettiğini tespit etmiştir.

Çabuk ve Yücel (2012) çalışmalarında Türkiye’de mevcut denetim sisteminin, adli muhasebe için gerekli alt yapının ve eğitim sisteminin yetersiz olduğu tespit edilmiştir. Bu bağlamda mesleğe yönelik lisans ve yüksek lisans programları oluşturulması, staj imkânlarının sağlanması, mesleğin ilke ve standartlarının somutlaştırılarak meslek yasasının düzenlenmesinin gerektiği vurgulanmıştır.

Yazarkan ve Kaygın (2016), mali nitelikli davalarda bilirkişilik uygulamalarını ele almış, asliye hukuk ve vergi mahkemesi hâkimlerinin adli muhasebecilik mesleğine yaklaşımı çeşitli açılardan sorgulamıştır. Araştırmada ulaştıkları sonuca göre, hâkimlerin adli muhasebe mesleği hakkında yeterli bilgilerinin olmadığı, bilirkişilere sıklıkla başvurdukları, bilirkişilik yapan meslek mensuplarının ise beklentilere cevap veremedikleri dolayısıyla yargı sisteminde adli muhasebe uygulamalarına ihtiyaç duydukları tespit edilmiştir.

4. ARAŞTIRMA

4.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi

Vergi mahkemelerinde görevli hâkimler, teknik muhasebe konularını daha iyi anlayabilmek ve daha sağlıklı kararlar verebilmek için muhasebe meslek mensuplarından bilirkişilik adı altında muhasebe desteği almaktadır. Ancak Türkiye’de bilirkişilik müessesesinin sorunları tüm çevreler tarafından bilinmektedir. Diğer yandan avukatlar, vergi

davalarında mükelleflerini daha iyi savunacak stratejiyi belirleyebilmek adına muhasebe konularında destek ihtiyacı duymaktadır. Muhasebe ile hukukun birlikte çalışmasını konu edinen adli muhasebe bu ihtiyaçlara cevap verebilecek niteliktedir.

Vergi mahkemelerinde görevli hâkimlerin, avukatların ve muhasebe meslek mensuplarının adli muhasebeye bakış açıları önem arz etmektedir. Çalışmayla vergi davalarında mevcut bilirkişilik sistemi ve bilirkişilerin yeterlilikleri, danışmanlık ve uzman tanıklık faaliyetlerinin uygulanabilirliği, destek ihtiyacı duyulan dava türleri, gerekli alt yapının varlığı gibi soruların cevaplarına ulaşılması beklenirken aynı zamanda meslek gruplarının vergi davalarında adli muhasebe algıları arasında farklılık olup olmadığı tespit edilmeye çalışılacaktır. Çalışmayı diğerlerinden ayıran en önemli özellik vergi ile ilgili konularda birlikte çalışan bu meslek gruplarının düşüncelerinin ilk defa sorgulanmasıdır.

4.2. Araştırmanın Evreni ve Kısıtları

Araştırmanın evrenini Türkiye'deki Vergi Mahkemeleri'nde görevli yaklaşık 350 Hâkim, Türkiye Barolar Birliğine kayıtlı yaklaşık 90 bin avukat ve TÜRMOB'a bağlı 90 bin civarında Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) oluşturmaktadır. Evrenin tamamına anket uygulamasının mümkün olmaması nedeniyle Türkiye'nin 7 coğrafi bölgesinden 22 büyük il seçilmiştir. Görüşme talebi kabul edilen her vergi mahkemesinde ikişer anket uygulanmıştır. Anket çalışması yapılacak diğer meslek grupları olan avukat ve SMMM'ler de aynı şehirlerden vergi davalarıyla münasebetli olanlar arasından seçilmiştir¹. Muhasebe meslek mensuplarının temsili bakımından Yeminli Mali Müşavir (YMM) ve SMMM'leri aynı anda araştırmaya dâhil etmenin analiz sonuçlarının yorumlanmasında karışıklığa sebep olabileceği göz önünde bulundurularak anket sayıca çoğunlukta olan SMMM'lere uygulanmıştır.

Araştırmaya katılım sağlayan meslek gruplarının iş yoğunluğu nedeniyle ankette toplam 32 ifadeye yer verilebilmiştir. YMM'lerin dâhil edilememesi, yüz yüze görüşme talebinin kabul edilmesindeki güçlükler, meslek gruplarının ankete ayıracak zamanlarının olmayışı gibi sorunlar araştırmanın en büyük kısıtlarındandır.

4.3. Araştırmanın Yöntemi

Türkiye'deki vergi yargısıyla ilgili taraflara uygulanacak anket maddelerinin oluşturulması için literatür taranmış bu doğrultuda bir anket formu hazırlanmıştır. Hazırlanan anketin aksaklıklarını ve anlaşılabilirliğini tespit etmek, aynı zamanda ilave edilebilecek hususları belirleyebilmek amacıyla Trabzon, Ordu ve Samsun illerini kapsayan pilot uygulamaya geçilmiştir. Pilot uygulama esnasında söz konusu illerde bulunan vergi mahkemelerinde görevli hâkim, avukat ve SMMM'lerin anket formu hakkında görüşleri alınmış, bu görüşler çerçevesinde aksaklıklar ve eksiklikler giderilmiş ve anket formuna son

¹ Anket uygulaması yapılan iller ve anket sayıları EK 1'de verilmiştir.

hali verilmiştir. Böylece anketin ilk bölümünde beş demografik, bir vergi dava türüne ait soru, vergi davalarında adli muhasebe algısına yönelik ikinci bölümde ise 26 maddeye yer verilmiştir. 5’li likert ölçeğinde oluşturulan 26 madde 1=Kesinlikle Katılmıyorum, 5=Kesinlikle Katılıyorum şeklindedir. Anket formunda toplamda 32 madde bulunmaktadır.

Anket yoluyla elde edilen verilerin analizinde SPSS 21.0 istatistik paket programı kullanılmış, temel varsayımlar ve örneklemin güvenilirliği test edilmiş, faktör analizi yapılmıştır. Alt gruplar ve genel ölçek için T-testi, Anova ve Tukey analizleri ile çeşitli bulgulara ulaşılmaya çalışılmış ve sonuç kısmı ile araştırma tamamlanmıştır.

4.4. Araştırma Verilerinin Frekans Dağılımları

Araştırmanın ana kütesini oluşturan meslek mensuplarının demografik özelliklerine ilişkin frekans dağılımları Tablo 1’de sunulmuştur.

Tablo 1. Demografik Özelliklere Ait Frekans Dağılımları

Frekans Dağılımları		N	%
Meslek	Hâkim	68	16
	Avukat	176	41,3
	SMMM	182	42,7
	Toplam	426	100
Cinsiyet	Kadın	131	30,8
	Erkek	295	69,2
	Toplam	426	100
Eğitim	Lisans	328	77,0
	Lisansüstü	98	23,0
	Toplam	426	100
Yaş	25-30	83	19,5
	31-35	107	25,1
	36-40	90	21,1
	41-45	61	14,3
	46-50	39	9,2
	51 ve üzeri	46	10,8
	Toplam	426	100
Hizmet Yılı	1-5	100	23,5
	6-10	113	26,5
	11-15	80	18,8
	16-20	58	13,6
	21-25	30	7,0
	26 ve üzeri	45	10,6
	Toplam	426	100

Tablo 1’de görüldüğü üzere meslek gruplarının %16’sı hâkim, %41,3’ü avukat ve %42,7’si SMMM’dir. Katılımcılar cinsiyet açısından değerlendirildiğinde, %30,8 oranı ile 131 kadın, %69,2 oranı ile 295 erkek yer almaktadır. %77’si lisans eğitimine, %23’ü

lisansüstü eğitime sahiptir. Araştırmaya en fazla katılım 31-35 yaş aralığındadır. Katılımın en az olduğu yaş grubu ise %9,2 oranı ile 46-50 yaş aralığındadır.

Hâkim ve avukatların uzman desteğine ihtiyaç duydukları dava türlerini belirleyebilmek amacıyla sorulan “*En çok hangi vergi dava türünde adli muhasebeciye ihtiyaç duyulmaktadır*” ifadesine alınan yanıtlar Tablo 2’de sunulmuştur.

Tablo 2. Vergi Dava Türü Frekans Dağılımları

Meslek	Kurumlar Vergisi	Gelir Vergisi	Vergi Cezaları	KDV	Gümrük Vergisi	Diğer Vergi Davaları	Toplam
Hâkim	29	7	0	19	13	0	68
	% 42,7	%10,3	%0,0	%27,9	%19,1	%0,0	%100
Avukat	27	24	88	10	5	22	176
	%15,3	%13,7	%50,0	%5,7	%2,8	%12,5	%100
Toplam	56	31	88	29	18	22	244

Tablo 2’de görüldüğü üzere hâkimlerin %42,7’si “*kurumlar vergisi*”, %27,9’u “*katma değer vergisi*”, %19,1’i “*gümrük vergisi*”, %10,3’ü “*gelir vergisi*” davalarında adli muhasebe desteğine ihtiyaç duyduklarını belirtmişlerdir. Araştırmaya katılan avukatların ise %50’si “*vergi cezaları*”, %15,3’ü “*kurumlar vergisi*”, %13,7’si “*gelir vergisi*” davalarında uzman desteğine ihtiyaç duydukları görülmektedir.

4.5. Güvenirlilik analizi

Güvenirlilik analizi: Bir araştırmada kullanılan test, anket veya ölçeğin hem birbiri ile olan tutarlılığını hem de ilgili konuyu ne derece yansıttığını belirlemek üzere geliştirilmiş bir yöntemdir (Kalaycı, 2014: 405). Güvenirliliğin ölçülmesinde en fazla kullanılan yöntem alfa (α) katsayısı modelidir. Alfa (α) katsayısına bağlı olarak ölçeklerin güvenirliliği aşağıdaki değerlere göre yorumlanır (İslamoğlu, 2009: 135).

- ✓ $0.00 \leq \alpha < 0.40$ ölçek güvenilir değil.
- ✓ $0.40 \leq \alpha < 0.60$ ölçeğin güvenirliliği düşük.
- ✓ $0.60 \leq \alpha < 0.80$ ölçek oldukça güvenilir.
- ✓ $0.80 \leq \alpha < 1.00$ ölçek yüksek derecede güvenilir.

Bu bağlamda SPSS 21 paket programıyla yapılan araştırmanın güvenirlilik test sonuçları alfa (Cronbach Alpha) katsayısı Tablo 3’te sunulmuştur.

Tablo 3. Güvenirlilik Test Sonuçları

Alfa Katsayısı (Cronbach Alpha)	Madde Sayısı
,86	26

Tablo 3'ten anlaşılacağı üzere alfa Katsayısı (α) değeri 0.86 olup anket verilerinin yüksek derecede güvenilir olduğunu göstermektedir.

4.6. Faktör Analizi Ve Faktörlerin Açıklanması

Faktör analizi: Aynı yapının ölçülmesinde yararlanılan çok sayıdaki değişkenden, az sayıda tanımlanabilir anlamlı değişkenler elde etmeye yarayan istatistiksel bir tekniktir. Dolayısıyla faktör analizi ile değişken sayılarını azaltmak ve değişkenler arasındaki ilişkiden faydalanarak yeni yapılar elde etmek amaçlanmaktadır (Büyüköztürk, 2002).

Bir ölçeğe faktör analizi yapılabilmesi için ilk şart, ölçeğin faktör analizine uygunluğunun bazı testlerle ölçülmesidir. Bu testler örneklem yeterliliği (Kaiser-Meyer-Olkin-KMO) ve Bartlett küresellik testidir. KMO gözlenen korelasyon katsayıları büyüklüğü ile kısmi korelasyon katsayılarının büyüklüğünü karşılaştıran bir yöntemdir. KMO ölçütü 0,9 ile 1 arasındaysa mükemmel, 08-0,89 arasında ise çok iyi, 07-0,79 arasında olduğunda iyi, 06-0,69 arası orta, 05-059 arasında zayıf ve 0,5 altında olması veri setinin faktör analizi için uygun olmayan yapıda olduğunu göstermektedir. Bartlett küresellik testi ise, veri setindeki değişkenler arasında yeterli derecede ilişki olup olmadığını ölçmek için uygulanır. Bartlett testi $p < 0,05$ arasındaysa anlamlı olduğu kabul edilir (Patır, 2009: 72-73).

Çalışmanın örneklem yeterliliği (Kaiser-Meyer-Olkin-KMO) test sonuçları Tablo 4'te sunulmuştur.

Tablo 4. Örneklem Yeterlilik Test Sonuçları

KMO ve Bartlett Testi		
Kaiser-Meyer-Olkin Örneklem Yeterlilik Testi	,876	
Bartlett Küresellik Testi	Yaklaşık Ki-Kare	3749,002
	Df	325
	Sig.	,000

Tablo 4'ten anlaşılacağı üzere çalışmanın 0,876 olan KMO'su çok iyi bir değere sahiptir. Bunun yanında Bartlett testi *sig.* değeri $p: 0,000$ 'dır. Bu değer 0,05'ten küçük olması değişkenler arasında yeterli düzeyde ilişki olduğunun göstergesidir.

Çalışmaya uygulanan faktör analizi sonucunda oluşan faktörler ve faktör yükleri Tablo 5'de sunulmuştur.

Tablo 5. Faktör Dağılımları ve Faktör Yükleri

<i>Faktör 1: Yeterlilik</i>	Faktör Yükleri	Güvenirlilik Katsayısı
A12.Muhasebe meslek mensupları vergi mevzuatı konusunda yeterlidir.	0,835	0,82
A14.Muhasebe meslek mensupları bilirkişilik faaliyetlerinde yeterlidir.	0,833	
A13.Muhasebe meslek mensupları adli sürecin işleyişi konusunda yeterlidir.	0,823	
A16.Vergi davalarında mevcut bilirkişilik sistemi yeterlidir.	0,595	
A15.Muhasebe meslek mensupları, bir iddiayı desteklemek ya da çürütmek için gerekli bilgi ve belgeleri sağlamada yeterlidir.	0,576	
<i>Faktör 2: Katkı</i>		
A9.Adli muhasebe desteği mükelleflerin vergi dava süreci bilgilerine katkı yapacaktır.	0,749	0,77
A10.Adli muhasebe desteği mükelleflerin iddialarını destekleyici bilgi ve belgeleri sağlamalarına katkı yapacaktır.	0,715	
A8.Adli muhasebe desteği mükelleflerin vergi mevzuatı bilgilerine katkı sağlayacaktır.	0,705	
A11.Adli muhasebe desteği mükellefin iddiasını güçlendirmesine katkı sağlayacaktır.	0,594	
<i>Faktör 3: Gerekliklik</i>		
A24.Adli muhasebecilik, muhasebe mesleğinin gelişimi ve saygınlığı açısından gereklidir.	0,749	0,77
A25.Adli muhasebe vergi mevzuatının değişkenliği açısından gereklidir.	0,672	
A23.Adli muhasebe hizmetleri muhasebe konularının anlaşılması için gereklidir.	0,628	
A26.Vergi davalarında adli muhasebe hizmetleri için koşulların olgunlaştırılması gereklidir.	0,589	
<i>Faktör 4: Fayda</i>		
A17.Bilirkişilerin adli alanda eğitim almaları faydalıdır.	0,672	0,71
A18.Adli muhasebe hizmetleriyle bilirkişilik sisteminin desteklenmesi faydalıdır.	0,581	
A19.Vergi davalarında araştırmacı-soruşturmacı muhasebeciliğin uygulanması faydalıdır	0,552	
A20.Vergi davalarında dava destek danışmanlığının uygulanması faydalıdır.	0,544	
A21.Adli muhasebe desteği vergi mahkemelerindeki iş yükünün hafiflemesinde faydalıdır.	0,493	
<i>Faktör 5: Etki</i>		
A5.Adli muhasebeci raporu davanın seyrini değiştirmede etkilidir.	0,724	0,72
A4.Adli muhasebe desteği, vergi dava sürelerinin kılınmasında etkilidir.	0,691	
A7.Dava hazırlığında adli muhasebeci danışmanlığı mükellefin yargıya gidip gitmemesinde etkilidir.	0,539	
A6.Vergi dava hazırlığında Avukat ve Adli muhasebeci koordinasyonu davacının iddiasını kanıtlamasında etkilidir.	0,498	
A22.Vergi davalarından dava destek danışmanlık hizmetleri etkilidir.	0,466	
<i>Faktör 6: Tespit</i>		
A1.Vergi davalarında adli muhasebe hizmetleri için alt yapı yeterlidir.	0,837	0,73
A2.Vergi davalarında adli muhasebe hizmetleri için kanunlar yeterlidir.	0,832	
A3.Vergi davalarında adli muhasebe hizmetlerinin kullanımı yeterlidir.	0,653	

Tablo 5’de görüldüğü üzere uygulanan faktör analizi sonucunda 6 faktör elde edilmiştir. Kalaycı (2014: 330)’ya göre, bir araştırmada veri sayısı 350 ve üzerinde ise her bir ifadenin faktör yükü 0,40’ın üstünde bir değere sahip olması gerekmektedir. Çalışmanın tüm ifadelerin faktör yükleri 0,40’ın üzerinde görülmekte dolayısıyla faktör dağılımlarında herhangi bir sorunun olmadığı anlaşılmaktadır.

Diğer yandan faktörler arasındaki ilişkiyi gösteren korelasyon katsayıları Tablo 6’da sunulmuştur.

Tablo 6. Korelasyon Katsayıları

	F1	F2	F3	F4	F5	F6
F1	1					
F2	,128**	1				
F3	,162**	,474**	1			
F4	,158**	,412**	,596**	1		
F5	,123*	,511**	,527**	,569**	1	
F6	,395**	,092	,088	,098*	,124*	1
FT	,590**	,642**	,707**	,720**	,713**	,469**

(*p<0,05 ** p<0,01)

Faktörler arasında ilişkiyi gösteren korelasyon analizi sonuçlarına göre katkı faktörü ile Tespit faktörü arasında bir de gereklilik faktörü ile tespit faktörü arasında ilişki bulunamamıştır. Diğer faktörler arasında ilişki pozitif yönde olup “p” değeri 0,01’den ya da 0,05’ten küçüktür.

4.7. Ortalama ve Standart Sapma Değerleri

Ankette yer alan her bir ifadenin ortalama ve standart sapma değerleri Tablo 7’de sunulmuştur.

Tablo 7. Anket İfadelerinin Ortalama ve Standart Sapma Değerleri

Anket Formunda Yer Alan İfadeler	N	\bar{X}	SS
1. Vergi davalarında adli muhasebe hizmetleri için altyapı yeterlidir.	426	2,96	1,120
2. Vergi davalarında adli muhasebe hizmetleri için kanunlar yeterlidir.	426	3,00	1,066
3. Vergi davalarında adli muhasebe hizmetlerinin kullanımı yeterlidir.	426	3,11	1,074
4. Adli muhasebe desteği vergi dava sürelerinin kısalmada etkilidir.	426	3,94	0,891
5. Adli muhasebeci raporu davanın seyrini değiştirmede etkilidir.	426	4,12	0,761
6. Dava hazırlığında avukat ve adli muhasebeci koordinasyonu davacının iddiasını kanıtlamasında etkilidir.	426	4,08	0,792

7. Dava hazırlığında adli muhasebeci danışmanlığı mükellefin yargıya gidip-gitmemesinde etkilidir.	426	3,91	0,838
8. Adli muhasebe desteği mükelleflerin vergi mevzuatı bilgilerine katkı sağlayacaktır.	426	3,88	0,914
9. Adli muhasebe desteği mükelleflerin vergi dava süreci bilgilerine katkı yapacaktır.	426	3,89	0,885
10. Adli muhasebe desteği mükelleflerin iddialarını destekleyici bilgi ve belgeleri sağlamalarına katkı yapacaktır.	426	4,00	0,823
11. Adli muhasebe desteği mükellefin iddiasını güçlendirmesine katkı sağlayacaktır.	426	4,01	0,804
12. Muhasebe meslek mensupları vergi mevzuatı konusunda yeterlidir.	426	3,18	1,113
13. Muhasebe meslek mensupları adli sürecin işleyişi konusunda yeterlidir.	426	3,14	1,111
14. Muhasebe meslek mensupları bilirkişi faaliyetlerinde yeterlidir.	426	3,09	1,164
15. Muhasebe meslek mensupları bir iddiayı desteklemek veya çürütmek için gerekli bilgi ve belgeleri sağlamada yeterlidir.	426	3,67	0,973
16. Vergi davalarında mevcut bilirkişilik sistemi yeterlidir.	426	2,89	1,102
17. Bilirkişilerin adli alanda eğitim almaları faydalıdır.	426	4,17	0,932
18. Adli muhasebe hizmetleriyle bilirkişilik sisteminin desteklenmesi faydalıdır.	426	3,97	0,883
19. Vergi davalarında araştırmacı-soruşturmacı muhasebeciliğin uygulanması faydalıdır.	426	3,78	0,955
20. Vergi davalarında dava destek danışmanlığının uygulanması faydalıdır.	426	3,81	0,888
21. Adli muhasebe desteği vergi mahkemelerindeki iş yükünün hafiflemesinde faydalıdır.	426	3,85	0,878
22. Vergi davalarında dava destek danışmanlık hizmetleri etkilidir.	426	3,90	0,930
23. Adli muhasebe hizmetleri muhasebe konularının anlaşılması için gereklidir.	426	3,97	0,824
24. Adli muhasebecilik, muhasebe mesleğinin gelişimi ve saygınlığı açısından gereklidir.	426	4,04	0,853
25. Adli muhasebe vergi mevzuatı değişkenliği açısından gereklidir.	426	4,05	0,855
26. Vergi davalarında adli muhasebe hizmetleri için koşulların olgunlaştırılması gereklidir.	426	4,22	0,843

Tablo 7’de görüldüğü üzere araştırmada kullanılan ifadelerden (A26) “*Vergi davalarında adli muhasebe hizmetleri için koşulların olgunlaştırılması gereklidir.*” ortalama puanı diğer ifadelerin ortalama puanından yüksek düzeydedir. En düşük puan düzeyi ise (A16) “*Vergi davalarında bilirkişilik sistemi yeterlidir.*” ifadesinde oluşmuştur. Dolayısıyla verilen cevapların ortalamaları arasında bir tutarlılığın olduğu söylenebilir. Daha açık ifade etmek gerekirse, vergi davalarında bilirkişilik sisteminin yeterli olmadığı, adli muhasebe için gerekli koşulların olgunlaştırılması gerektiği görüşü öne çıkmaktadır.

Diğer yandan faktörlerin her birinin ortalama ve standart sapma değerleri Tablo 8’de sunulmuştur.

Tablo 8. Faktörlerin Ortalama ve Standart Sapma Değerleri

Faktörler	N	\bar{X}	SS
1.Faktör: Yeterlilik	426	3,19	0,831
2.Faktör: Katkı	426	3,94	0,659
3.Faktör: Gereklilik	426	4,07	0,656
4.Faktör: Fayda	426	3,91	0,617
5.Faktör: Etki	426	3,98	0,579
6.Faktör: Tespit	426	3,02	0,876

Tablo 8’de görüldüğü üzere anket ifadelerine verilen cevapların ortalama puanları faktör bazında değerlendirildiğinde en yüksek puanlama 4,07 ortalama ile **gereklilik** faktöründe oluşmuştur. Gereklilik faktöründeki ifadeler vergi davalarında adli muhasebe uygulamalarının gerekliliğine yöneliktir. Dolayısıyla katılımcıların çoğunluğunun vergi davalarında adli muhasebe uygulamalarına olumlu baktıkları söylenebilir.

Diğer yandan faktörler içinde en düşük puanlama, 3,02 ortalama ile tespit faktöründe oluşmuştur. Adli muhasebe hizmetlerinin kullanımı, gerekli altyapı ve kanunların yeterliliğinin tespitine ilişkin ifadelerden oluştuğu için bu faktöre tespit ismi verilmiştir. Tespit faktörünü oluşturan üç ifadenin de olumlu sorulmasına karşın araştırmaya katılan meslek grupları; altyapı, kanunlar ve mevcut adli muhasebe hizmetlerinin yeterli olmadığı fikrinde birleşmişlerdir.

4.8. Hipotezlere Yönelik Uygulanan İstatistiksel Yöntemler

Araştırmada kullanılan istatistiksel yöntemler: Anova analizi ve T-testidir. **Anova Analizi (One-Way Anova):** İncelenmek istenen değişken açısından bağımsız üç veya daha fazla grup arasında anlamlı farklılık olup olmadığının belirlenmesi için kullanılmaktadır. **T-testi** ise: birbirinden bağımsız farklı iki gurubun ortalama puanlarının karşılaştırılması ile aralarındaki farkın rastlantısal mı, yoksa istatistiksel olarak mı anlamlı olduğuna karar vermede yardımcı olur (Kalaycı, 2014: 74; İslamoğlu ve Alnıaçık, 2014: 318). Çalışmada hipotezlerin test edilmesinde çok seçenekli cevaplara sahip olan **meslek, yaş, hizmet yılı** değişkenlerine anova analizi; iki seçenekli cevaplara sahip **cinsiyet ve eğitim** değişkenlerine t-testi uygulanmıştır.

4.8.1. Meslek Değişkeni Anova Analizi

Meslek değişkenine ilişkin Anova analizi sonuçları ile ortalama ve standart sapma değerleri Tablo 9’da sunulmuştur.

Tablo 9. Adli Muhasebe Algısının Meslek Değişkeni ile Karşılaştırılması

Tek Yönlü Varyans (Anova) Analizi							
Faktörler	Meslek	N	\bar{X}	SS	F	P	Tukey
F1: Yeterlilik	Hâkim	68	3,60	0,364	7,313	0,001	1-3 2-3
	Avukat	176	3,66	0,422			
	SMMM	182	3,80	0,473			
F2: Katkı	Hâkim	68	2,97	0,488	27,813	0,000	1-3 2-3
	Avukat	176	2,93	0,814			
	SMMM	182	3,52	0,839			
F3: Gereklilik	Hâkim	68	4,00	0,610	1,758	0,174	
	Avukat	176	3,87	0,666			
	SMMM	182	3,99	0,667			
F4: Fayda	Hâkim	68	3,95	0,636	1,438	0,239	
	Avukat	176	4,06	0,605			
	SMMM	182	4,11	0,708			
F5: Etki	Hâkim	68	3,97	0,478	0,495	0,610	
	Avukat	176	3,91	0,608			
	SMMM	182	3,88	0,671			
F6: Tespit	Hâkim	68	3,96	0,441	0,174	0,841	
	Avukat	176	4,00	0,599			
	SMMM	182	3,98	0,607			
F7: Toplam	Hâkim	68	2,47	0,669	18,751	0,000	1-2 1-3
	Avukat	176	3,04	0,888			
	SMMM	182	3,20	0,853			

Tablo 9’da görüldüğü üzere meslek değişkeni ile önce faktörler toplamı ve her bir faktörün Anova analiz sonuçları sırasıyla verilmiştir. Faktörler Toplamı (FT) tüm faktörlere uygulanan analiz sonuçlarını göstermektedir.

Faktörler toplamından anlaşılacağı üzere meslek değişkeni ile vergi davalarında adli muhasebe uygulamaları algısına yönelik anlamlı farklılık ($p=0,001$) bulunmuştur. Bulunan bu anlamlı farklılığın hangi meslek grupları arasında olduğunun belirlenmesi için Tukey testi uygulanmıştır. Uygulanan Tukey testi sonuçları, hâkimlerden SMMM’lere, avukatlardan SMMM’lere doğru anlamlı farklılık olduğunu göstermektedir.

Faktör 1’de görüldüğü üzere meslek değişkeni ile yeterlilik faktörü arasında anlamlı farklılık ($p=0,000$) bulunmuştur. Bulunan bu anlamlı farklılığın hangi meslek grupları arasında olduğunun belirlenmesi için Tukey testi uygulanmıştır. Uygulanan Tukey testi sonuçları, hâkimlerden SMMM’lere, avukatlardan SMMM’lere doğru anlamlı farklılık olduğunu göstermektedir.

Faktör 6’da görüldüğü üzere meslek değişkeni ile tespit faktörü arasında anlamlı farklılık ($p=0,000$) bulunmuştur. Bulunan bu anlamlı farklılığın hangi meslek grupları arasında olduğunun belirlenmesi için Tukey testi uygulanmıştır. Uygulanan Tukey testi

sonuçları, hâkimlerden avukatlara doğru ve yine hâkimlerden SMMM'lere doğru anlamlı farklılık olduğunu göstermektedir.

4.8.2. Cinsiyet Değişkeni T-Testi

Cinsiyet değişkenine ilişkin T-testi sonuçları ile ortalama ve standart sapma değerleri Tablo 10'da sunulmuştur.

Tablo 10. Adli Muhasebe Algısının Cinsiyet Değişkeni ile Karşılaştırılması

T-Testi						
<i>Faktörler</i>	<i>Cinsiyet</i>	<i>N</i>	\bar{X}	<i>SS</i>	<i>T</i>	<i>P</i>
<i>FT: Faktörler Toplamı</i>	Kadın	131	3,65	0,416	-2,000	0,046
	Erkek	295	3,74	0,452		
<i>F1: Yeterlilik</i>	Kadın	131	3,10	0,767	-1,459	0,145
	Erkek	295	3,23	0,857		
<i>F2: Katkı</i>	Kadın	131	3,85	0,627	-1,864	0,063
	Erkek	295	3,98	0,670		
<i>F3: Gereklilik</i>	Kadın	131	3,99	0,662	-1,597	0,111
	Erkek	295	4,10	0,652		
<i>F4:Fayda</i>	Kadın	131	3,89	0,565	-0,456	0,649
	Erkek	295	3,92	0,640		
<i>F5: Etki</i>	Kadın	131	3,90	0,569	-1,876	0,061
	Erkek	295	4,02	0,581		
<i>F6:Tespit</i>	Kadın	131	2,99	0,935	-0,383	0,702
	Erkek	295	3,03	0,850		

Tablo 10'da görüldüğü üzere cinsiyet değişkeni ile önce faktörler toplamı, daha sonra her bir faktörün T-testi sonuçları verilmiştir.

Faktörler toplamından anlaşılacağı üzere cinsiyet değişkeni ile vergi davalarında adli muhasebe uygulamaları algısı arasında anlamlı farklılık ($p=0,046$) bulunmuştur. Faktörler toplamında erkeklerin ortalama puanları kadınların ortalama puanlarına göre daha yüksektir.

4.8.3. Eğitim Değişkeni T-Testi

Eğitim değişkenine ilişkin T-testi sonuçları ile ortalama ve standart sapma değerleri Tablo 11'de sunulmuştur.

Tablo 11. Adli Muhasebe Algısının Eğitim Değişkeni ile Karşılaştırılması

T-Testi						
Faktörler	Eğitim	N	\bar{X}	SS	T	P
FT: Faktörler Toplamı	Lisans	328	3,72	0,437	0,567	0,571
	Lisansüstü	98	3,69	0,464		
F1: Yeterlilik	Lisans	328	3,18	0,864	-0,393	0,694
	Lisansüstü	98	3,22	0,714		
F2: Katkı	Lisans	328	3,94	0,639	-0,312	0,755
	Lisansüstü	98	3,96	0,725		
F3: Gereklilik	Lisans	328	4,08	0,654	0,727	0,468
	Lisansüstü	98	4,02	0,667		
F4: Fayda	Lisans	328	3,90	0,644	-0,534	0,594
	Lisansüstü	98	3,94	0,519		
F5: Etki	Lisans	328	4,02	0,558	2,174	0,030
	Lisansüstü	98	3,87	0,636		
F6: Tespit	Lisans	328	3,04	0,868	0,938	0,349
	Lisansüstü	98	2,94	0,904		

Tablo 11’de görüldüğü üzere eğitim değişkeni ile önce faktörler toplamı daha sonra her bir faktörün T-testi sonuçları verilmiştir.

Faktör 5’te görüldüğü üzere eğitim değişkeni ile etki faktörü arasında anlamlı farklılık ($p=0,030$) bulunmuştur. Etki faktöründe lisans mezunlarının lisansüstü mezunlarına göre ortalama puanları daha yüksektir.

4.8.4. Yaş Değişkeni Anova Analizi

Yaş değişkenine ilişkin Anova Analizi sonuçları ile ortalama ve standart sapma değerleri Tablo 12’de sunulmuştur.

Tablo 12. Adli Muhasebe Algısının Yaş Değişkeni ile Karşılaştırılması

Tek Yönlü Varyans (Anova) Analizi							
Faktörler	Yaş	N	\bar{X}	SS	F	P	Tukey
FT: Faktörler Toplamı	25-30	83	3,62	0,462	3,615	0,003	1-6
	31-35	107	3,64	0,406			
	36-40	90	3,79	0,373			
	41-45	61	3,80	0,435			
	46-50	39	3,61	0,497			
	51 ve üzeri	46	3,85	0,504			
F1: Yeterlilik	25-30	83	3,07	0,777	2,125	0,061	
	31-35	107	3,10	0,729			
	36-40	90	3,24	0,834			
	41-45	61	3,27	0,877			
	46-50	39	3,07	0,906			
	51 ve üzeri	46	3,49	0,956			

F2: Katkı	25-30	83	3,79	0,687	3,391	0,005
	31-35	107	3,90	0,682			
	36-40	90	4,06	0,550			
	41-45	61	4,07	0,644			
	46-50	39	3,73	0,647			
	51 ve üzeri	46	4,09	0,695			
F3: Gereklilik	25-30	83	3,87	0,715	2,606	0,025	1-4 1-6
	31-35	107	4,03	0,621			
	36-40	90	4,11	0,663			
	41-45	61	4,19	0,610			
	46-50	39	4,08	0,545			
	51 ve üzeri	46	4,22	0,702			
F4: Fayda	25-30	83	3,83	0,661	1,294	0,265	
	31-35	107	3,85	0,581			
	36-40	90	3,99	0,528			
	41-45	61	3,98	0,647			
	46-50	39	3,83	0,664			
	51 ve üzeri	46	4,01	0,685			
F5: Etki	25-30	83	3,91	0,628	1,916	0,091	
	31-35	107	3,91	0,581			
	36-40	90	4,12	0,517			
	41-45	61	4,04	0,531			
	46-50	39	3,90	0,524			
	51 ve üzeri	46	4,03	0,667			
F6: Tespit	25-30	83	3,14	0,855	1,097	0,362	
	31-35	107	2,88	0,863			
	36-40	90	3,03	0,889			
	41-45	61	3,07	0,919			
	46-50	39	2,91	0,894			
	51 ve üzeri	46	3,10	0,840			

Tablo 12’de görüldüğü üzere yaş değişkeni ile önce faktörler toplamı daha sonra her bir faktörün Anova analizi sonuçları verilmiştir.

Faktörler toplamından anlaşılacağı üzere yaş değişkeni ile vergi davalarında adli muhasebe uygulamaları algısı arasında anlamlı farklılık ($p=0,003$) bulunmuştur. Bulunan bu anlamlı farklılığın hangi yaş grupları arasında olduğunun belirlenmesi için Tukey testi uygulanmıştır. Uygulanan Tukey testi sonuçları, 25-30 yaş aralığında olanlar ile 51 ve üzeri yaş aralığında olanlar arasında anlamlı farklılık olduğunu göstermektedir.

Faktör 2’de görüldüğü üzere yaş değişkeni ile katkı faktörü arasında anlamlı farklılık ($p=0,005$) bulunmuştur. Bulunan bu anlamlı farklılığın hangi yaş grupları arasında olduğunun belirlenmesi için Tukey testi uygulanmıştır. Uygulanan Tukey testi sonuçlarına göre anlamlı farklılığı oluşturan yaş grupları belirlenememiştir.

Faktör 3'te görüldüğü üzere yaş değişkeni ile gereklilik faktörü arasında anlamlı farklılık ($p=0,025$) bulunmuştur. Bulunan bu anlamlı farklılığın hangi yaş grupları arasında olduğunun belirlenmesi için Tukey testi uygulanmıştır. Uygulanan Tukey testi sonuçları 25-30 yaş aralığı ile 41-45 yaş aralığında ve 25-30 yaş aralığı ile 51 ve üzeri yaş aralığında anlamlı farklılık olduğunu göstermektedir.

4.8.5.Hizmet Yılı Değişkeni Anova Analizi

Hizmet yılı değişkenine ilişkin Anova analizi sonuçları ile ortalama ve standart sapma değerleri Tablo 13'de sunulmuştur.

Tablo 13. Adli Muhasebe Algısının Hizmet Yılı Değişkeni ile Karşılaştırılması

Tek Yönlü Varyans (Anova) Analizi							
Faktörler	Hizmet yılı	N	\bar{x}	SS	F	P	Tukey
F1: Faktörler Toplamı	1-5	100	3,57	0,454	4,467	0,001	1-3 1-6
	6-10	113	3,72	0,367			
	11-15	80	3,83	0,388			
	16-20	58	3,66	0,470			
	21-25	30	3,72	0,375			
	26 ve üzeri	45	3,84	0,586			
F2: Yeterlilik	1-5	100	2,99	0,746	3,263	0,007	1-6
	6-10	113	3,23	0,691			
	11-15	80	3,28	0,915			
	16-20	58	3,11	0,881			
	21-25	30	3,10	0,846			
	26 ve üzeri	45	3,54	0,987			
F3: Katkı	1-5	100	3,80	0,690	3,567	0,004	1-3
	6-10	113	3,94	0,646			
	11-15	80	4,15	0,577			
	16-20	58	3,84	0,703			
	21-25	30	3,82	0,609			
	26 ve üzeri	45	4,10	0,638			
F4: Gereklilik	1-5	100	3,88	0,677	3,012	0,011	1-3
	6-10	113	4,05	0,623			
	11-15	80	4,24	0,628			
	16-20	58	4,06	0,618			
	21-25	30	4,17	0,565			
	26 ve üzeri	45	4,14	0,765			
F5: Fayda	1-5	100	3,74	0,667	2,380	0,038	1-2
	6-10	113	3,98	0,507			
	11-15	80	3,98	0,566			
	16-20	58	3,88	0,628			
	21-25	30	4,04	0,552			
	26 ve üzeri	45	3,92	0,798			
F6: Etki	1-5	100	3,86	0,625	1,807	0,110	
	6-10	113	4,01	0,500			
	11-15	80	4,11	0,588			

	16-20	58	3,94	0,546			
	21-25	30	4,01	0,492			
	26 ve üzeri	45	4,03	0,697			
<i>F6: Tespit</i>	1-5	100	3,04	0,832	0,951	0,448	
	6-10	113	2,91	0,864			
	11-15	80	3,10	0,968			
	16-20	58	2,95	0,883			
	21-25	30	2,97	0,900			
	26 ve üzeri	45	3,20	0,805			

Tablo 13’de görüldüğü üzere hizmet yılı değişkeni ile önce faktörler toplamı daha sonra her bir faktörün Anova analizi sonuçları verilmiştir.

Faktörler toplamından anlaşılacağı üzere hizmet yılı değişkeni ile vergi davalarında adli muhasebe uygulamaları algısı arasında anlamlı farklılık ($p=0,001$) bulunmuştur. Bulunan bu anlamlı farklılığın hangi hizmet yılı grupları arasında olduğunun belirlenmesi için Tukey testi uygulanmıştır. Uygulanan Tukey testi sonuçları 1-5 hizmet yılı bulunanlar ile 11-15 hizmeti yılı bulunanlarda ve 1-5 hizmet yılı bulunanlar ile 26 ve üzeri hizmet yılı bulunanlar arasında anlamlı farklılık olduğunu göstermektedir.

Faktör 1’de görüldüğü üzere hizmet yılı değişkeni ile yeterlilik faktörü arasında anlamlı farklılık ($p=0,007$) bulunmuştur. Bulunan bu anlamlı farklılığın hangi hizmet yılı grupları arasında olduğunun belirlenmesi için Tukey testi uygulanmıştır. Uygulanan Tukey testi sonuçları 1-5 hizmet yılı bulunanlar ile 26 ve üzeri hizmet yılı bulunanlar arasında anlamlı farklılık olduğunu göstermektedir.

Faktör 2’de görüldüğü üzere hizmet yılı değişkeni ile katkı faktörü arasında anlamlı farklılık ($p=0,004$) bulunmuştur. Bulunan bu anlamlı farklılığın hangi hizmet yılı grupları arasında olduğunun belirlenmesi için Tukey testi uygulanmıştır. Uygulanan Tukey testi sonuçları 1-5 hizmet yılı bulunanlar ile 11-15 hizmet yılı bulunanlar arasında anlamlı farklılık olduğunu göstermektedir.

Faktör 3’te görüldüğü üzere hizmet yılı değişkeni ile gereklilik faktörü arasında anlamlı farklılık ($p=0,011$) bulunmuştur. Bulunan bu anlamlı farklılığın hangi hizmet yılı grupları arasında olduğunun belirlenmesi için Tukey testi uygulanmıştır. Uygulanan Tukey testi sonuçları 1-5 hizmet yılı bulunanlar ile 11-15 hizmet yılı bulunanlar arasında anlamlı farklılık olduğunu göstermektedir.

Faktör 4’te görüldüğü üzere hizmet yılı değişkeni ile fayda faktörü arasında anlamlı farklılık ($p=0,038$) bulunmuştur. Bulunan bu anlamlı farklılığın hangi hizmet yılı grupları arasında olduğunun belirlenmesi için Tukey testi uygulanmıştır. Uygulanan Tukey testi sonuçları 1-5 hizmet yılı bulunanlar ile 6-10 hizmet yılı bulunanlar arasında anlamlı farklılık olduğunu göstermektedir.

Çalışma hipotezleri ve test sonuçları toplu olarak görülebilecek biçimde Tablo 14’te sunulmuştur.

Tablo 14. Hipotezlerin Test Sonuçları

<i>H₁: Meslek değişkeni ile vergi yargısında adli muhasebe uygulamaları algısı arasında anlamlı farklılık vardır.</i>	<i>Reddedilmemiştir.</i>
H _{1.1} : Meslek ile yeterlilik faktörü arasında anlamlı farklılık vardır.	Reddedilmemiştir.
H _{1.2} : Meslek ile katkı faktörü arasında anlamlı farklılık vardır.	Reddedilmiştir.
H _{1.3} : Meslek ile gereklilik faktörü arasında anlamlı farklılık vardır.	Reddedilmiştir.
H _{1.4} : Meslek ile fayda faktörü arasında anlamlı farklılık vardır.	Reddedilmiştir.
H _{1.5} : Meslek ile etki faktörü arasında anlamlı farklılık vardır.	Reddedilmiştir.
H _{1.6} : Meslek ile tespit faktörü arasında anlamlı farklılık vardır.	Reddedilmemiştir.
<i>H₂: Cinsiyet ile vergi yargısında adli muhasebe uygulamaları algısı arasında anlamlı farklılık vardır.</i>	<i>Reddedilmemiştir.</i>
H _{2.1} : Cinsiyet ile yeterlilik faktörü arasında anlamlı farklılık vardır.	Reddedilmiştir.
H _{2.2} : Cinsiyet ile katkı faktörü arasında anlamlı farklılık vardır.	Reddedilmiştir.
H _{2.3} : Cinsiyet ile gereklilik faktörü arasında anlamlı farklılık vardır.	Reddedilmiştir.
H _{2.4} : Cinsiyet ile fayda faktörü arasında anlamlı farklılık vardır.	Reddedilmiştir.
H _{2.5} : Cinsiyet ile etki faktörü arasında anlamlı farklılık vardır.	Reddedilmiştir.
H _{2.6} : Cinsiyet ile tespit faktörü arasında anlamlı farklılık vardır.	Reddedilmiştir.
<i>H₃: Eğitim ile vergi yargısında adli muhasebe uygulamaları algısı arasında anlamlı farklılık vardır.</i>	<i>Reddedilmiştir.</i>
H _{3.1} : Eğitim ile yeterlilik faktörü arasında anlamlı farklılık vardır.	Reddedilmiştir.
H _{3.2} : Eğitim ile katkı faktörü arasında anlamlı farklılık vardır.	Reddedilmiştir.
H _{3.3} : Eğitim ile gereklilik faktörü arasında anlamlı farklılık vardır.	Reddedilmiştir.
H _{3.4} : Eğitim ile fayda faktörü arasında anlamlı farklılık vardır.	Reddedilmiştir.
H _{3.5} : Eğitim ile etki faktörü arasında anlamlı farklılık vardır.	Reddedilmemiştir.
H _{3.6} : Eğitim ile tespit faktörü arasında anlamlı farklılık vardır.	Reddedilmiştir.
<i>H₄: Yaş ile vergi yargısında adli muhasebe uygulamaları algısı arasında anlamlı farklılık vardır.</i>	<i>Reddedilmemiştir.</i>
H _{4.1} : Yaş ile yeterlilik faktörü arasında anlamlı farklılık vardır.	Reddedilmiştir.
H _{4.2} : Yaş ile katkı faktörü arasında anlamlı farklılık vardır.	Reddedilmemiştir.
H _{4.3} : Yaş ile gereklilik faktörü arasında anlamlı farklılık vardır.	Reddedilmemiştir.
H _{4.4} : Yaş ile fayda faktörü arasında anlamlı farklılık vardır.	Reddedilmiştir.
H _{4.5} : Yaş ile etki faktörü arasında anlamlı farklılık vardır.	Reddedilmiştir.
H _{4.6} : Yaş ile tespit faktörü arasında anlamlı farklılık vardır.	Reddedilmiştir.
<i>H₅: Hizmet yılı ile vergi yargısında adli muhasebe uygulamaları algısı arasında anlamlı farklılık vardır.</i>	<i>Reddedilmemiştir.</i>
H _{5.1} : Hizmet yılı ile yeterlilik faktörü arasında anlamlı farklılık vardır.	Reddedilmemiştir.
H _{5.2} : Hizmet yılı ile katkı faktörü arasında anlamlı farklılık vardır.	Reddedilmemiştir.
H _{5.3} : Hizmet yılı ile gereklilik faktörü arasında anlamlı farklılık vardır.	Reddedilmemiştir.
H _{5.4} : Hizmet yılı ile fayda faktörü arasında anlamlı farklılık vardır.	Reddedilmemiştir.
H _{5.5} : Hizmet yılı ile etki faktörü arasında anlamlı farklılık vardır.	Reddedilmiştir.
H _{5.6} : Hizmet yılı ile tespit faktörü arasında anlamlı farklılık vardır.	Reddedilmiştir.

5. SONUÇ

Vergi mevzuatı ile muhasebenin ayrılmaz bir bütün olduğu düşünülduğünde vergi uyuşmazlıklarında adli muhasebe uygulamalarının önemi yadsınamaz. Türkiye’de vergi davalarında bilirkişilik hizmetleri genelde muhasebe meslek mensupları tarafından verilmektedir. Ancak sisteminin sağlıklı bir yapıda olmadığı ve kronik sorunlarının bulunduğu tüm çevrelerce bilinmektedir. Bu doğrultuda Yazarkan ve Kaygın (2016) tarafından hâkimlerle yapılan bir araştırmaya göre bilirkişilik görevini üstlenen muhasebe meslek mensuplarının mali davalarda beklentiyi karşılayacak düzeyde olmadıkları, kendilerini mesleki ve hukuki konularda geliştirmedikleri öne çıkmıştır. Hâkimlerin ortak kanaatine göre bilirkişilerle yaşanan problemlerin başında mesleki ve hukuki konularda yetersizlik, gerekli özenin gösterilmemesi, yazılı anlatım eksikliği gelmektedir.

Vergi uyuşmazlık davalarında bilirkişi sorunlarının çözümlenmesi, sistemin daha etkin işlemesi ancak adli muhasebe uygulamaları ile mümkün olabilecektir. Dolayısıyla vergi mahkemelerinde görevli hâkimlerin, mükellefi temsilen avukatların ve mevcut bilirkişi görevini yürüten SMMM’lerin adli muhasebe uygulamalarına bakış açıları önem kazanmaktadır. Bu amaçla yapılan çalışmada bulunan sonuçlar aşağıda özetlenmeye çalışılmıştır.

Vergi davalarında hâkim ve avukatların uzman desteğine en çok ihtiyaç duydukları dava türlerini belirleyebilmek amacıyla sorulan ifadeye verilen cevaplara göre hâkimlerin uzman görüşüne başvurdukları ilk dört dava türü: Kurumlar, KDV, gümrük ve gelir vergisi davaları olduğu söylenebilir. Diğer yandan avukatlar vergi davalarında muhasebe meslek mensuplarından danışmanlık desteği almaktadır. Avukatlarda vergi cezaları, kurumlar vergisi, gelir vergisi ve diğer vergi davaları ilk dört dava türüdür. Dolayısıyla vergi davalarında görevli hâkimlerin ve avukatların *kurumlar vergisi*, *vergi cezaları*, *KDV*, *gelir vergisi* ve *gümrük vergisi* dava türlerinde daha çok adli muhasebeci desteğine ihtiyaç duydukları söylenebilir.

Yeterlilik faktöründe mevcut bilirkişi sistemi ve bilirkişi olarak yararlanılan muhasebe meslek mensuplarının yeterliliği sorgulanmıştır. Faktör 1’de oluşan ortalama puanlar göz önünde bulundurulduğunda SMMM puanlarının avukat ve hâkimlerin puanlarından yüksek olduğu görülmektedir. SMMM’lerde muhasebe meslek mensuplarının yeterli olduğu algısı, avukat ve hâkimlerde ise yeterli olmadıkları algısının öne çıktığı söylenebilir. Bu farklılığın sebebi SMMM’lerin muhasebe meslek mensubu olmalarına bağlanabilir.

Katkı faktörü ortalama puanları hâkimlerin 4,00, SMMM’lerin 3,99 ve avukatların 3,87 düzeyindedir. Vergi davalarında adli muhasebe uygulamaları ile mükellefin vergi mevzuatı ve adli süreç konusunda bilgi sahibi olacağı, dava için gerekli bilgi ve belgeleri sağlayabilecekleri dolayısıyla iddialarını güçlendirebilecekleri yönünde üç meslek grubu da olumlu düşünülmektedir.

Gereklilik faktörü ortalama puanları SMMM’lerde 4,11, avukatlarda 4,06 ve hâkimlerde 3,97 düzeyindedir. Meslek grupları muhasebe mesleğinin gelişimi ve saygınlığı açısından, vergi mevzuatının değişkenliği ve muhasebe konularının anlaşılması bakımından adli muhasebe uygulamalarının gerekliliğine önemli oranda katılmaktadır.

Bilirkişilerin adli alanda eğitim almaları, adli muhasebe ile bilirkişilik sisteminin desteklenmesi, vergi davalarında araştırmacı muhasebecilik ve danışmanlık desteğinin faydalı olacağı yönündeki ifadeler fayda faktöründe yer almaktadır. Çoğunlukla olumlu cevap veren katılımcılar aynı zamanda adli muhasebe desteğinin vergi mahkemelerindeki iş yüküne hafifletici yönde faydalı olacağına inanmaktadır.

Etki faktöründe adli muhasebe uygulamalarının vergi davalarında etkili olacağı yönünde ifadeler bulunmaktadır. Meslek gruplarının ortalama puanlarına bakıldığında birbirlerine oldukça yakın ve yüksek düzeyde oldukları görülmektedir. Bu nedenle üç meslek grubunda çoğunluğun adli muhasebe uygulamalarının olumlu etkileri olacağı kanısında oldukları söylenebilir.

Vergi davalarında mevcut adli muhasebe uygulamalarının kanunların ve altyapının yeterli olmadığı kanısının en fazla olduğu meslek grubu hâkimlerdir. Onları sırasıyla avukatlar ve SMMM’ler takip etmektedir.

Sonuç olarak vergi davalarında adli muhasebe uygulamaları algısını ölçmeye yönelik ifadeler verilen cevapları en az etkileyen değişkenler cinsiyet ve eğitim değişkenleridir. En fazla etkileyen değişkenler ise hizmet yılı, yaş ve meslek değişkenleridir. Hizmet yılı ile yaşın mesleki tecrübe ve deneyime katkısı bu değişkenlerin etkisini açıklarken SMMM’lerin muhasebe meslek mensubu olmaları nedeniyle muhasebecilerin yeterliliklerinin sorgulandığı ifadelerde objektif olamayacakları gerçeği meslek değişkeninin etkisini açıklamaktadır. Bununla birlikte üç meslek grubunda önemli çoğunluğun vergi davalarında adli muhasebe uygulamalarına olumlu yaklaşımları ifade edilebilir.

Diğer yandan HMK ile getirilen uzman görüşü sistemi danışmanlık ve uzman tanıklık uygulamalarının önünü açmış adli muhasebeye zemin hazırlamıştır. Vergi davalarında adli muhasebenin danışmanlık desteği mükellefin yargıya gidip-gitmemesinde belirleyici olabilecek davaların bilinçsiz bir şekilde yargıya taşınmasını dolayısıyla zaman ve kaynakların boşa gitmesini önleyebilecektir. Avukatlara ise savunma stratejisinin oluşturulması, bilgi ve belgelerin sağlanması, gerekli analizlerin yapılması gibi konularda destek olabilecektir. Danışmanlık desteğinin ileri bir aşaması olan uzman tanıklık uygulamaları ise davalarda kararların daha çabuk ve sağlıklı verilmesini sağlayacak biriken dava dosya sayılarının azalması yönünde katkı yapabilecektir.

İleride yapılacak araştırmalarda adli muhasebecilerin mali kazançlarının boyutu, adli muhasebeci yetiştirmeye yönelik eğitimin içeriği, mesleğin sertifikalandırılması, örnek olaylarda danışmanlık desteği, uzman tanıklık ve bilirkişilik uygulamaları, vergi davalarının

bir tarafı olan vergi idaresi yetkililerinin ve adli muhasebe eğitimi almış kişilerin adli muhasebe algıları gibi konular ele alınabilir.

KAYNAKLAR

- Akil, Cenk (2011). “Medeni Yargılama Hukukunda Mahkeme Tarafından Atanan Bilirkişi-Uzman Tanık Ayrımı,” Ankara Barosu Dergisi, 69 (2), ss. 172-18.
- Aksu, İbrahim - Uğur, Ahmet - Çukacı, Yusuf, Cahit (2008). “Adli Muhasebe ve Adli Muhasebecilik Mesleğinin Bir Kolu Olarak Bilirkişilik,” Yönetim ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, (9), ss.63-71.
- Atak, İmdat (2014). “Hesap ve Muhasebe Hileleri-Hatalar 2,” Bursa: BSMMMO, Bilanço Dergisi, 16 (149).
- Biniş, Mine (2012). “Vergi Hatalarının Mükellef ve İdare Açısından Sonuçları ve Bu Sonuçları Saptamaya Yönelik Yapılan Bir Araştırma,” Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 17 (2), ss. 485-508.
- Büyüköztürk, Şener (2002). “Faktör Analizi: Temel Kavramlar ve Ölçek Geliştirmede Kullanımı,” Eğitim Yönetim Dergisi, 8 (32), ss.470-483.
- Chattopadhyay, P. (2014). “A Theoretical Construct of Forensic Accounting And Auditing” The Management Accountant, The Journal For CMAs, 49 (9), pp.22-28.
- Çabuk, Âdem – Yücel, Elif (2012). Adli Muhasebecilik Mesleği ve Türkiye’de Uygulanabilirliğine Yönelik Bir Araştırma, Muhasebe ve Finansman Dergisi, (54), ss.27-50.
- Elitaş, Bilge, Leyli (2012). Seçilmiş Örneklerle Adli Muhasebe Eğitimi ve Türkiye İçin Bir Değerlendirme, Muhasebe ve Finansman Dergisi, (55), ss.153-172.
- Gülten, Selçuk (2010). Adli Muhasebe Kavramı ve Adli Müşavirlik Mesleği, Ankara Barosu Dergisi, 68 (3) ss.311-320
- İslamoğlu, Ahmet, Hamdi (2009). Sosyal Bilimlerde Araştırma Teknikleri (SPSS Uygulamalı), İzmit: Beta Basın Yayım.
- Kalaycı, Şeref (2014). SPSS Uygulamaları Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri, Ankara: Asil Yayıncılık.
- Karacan, Sami (2012). “Hukuk ile Muhasebenin Kesişme Noktası: Adli Muhasebe,” Of Economic and Administrative Studies. 4 (8), ss.105-128.
- Köroğlu, Hasan (2001). Türk Mahkemelerinde Bilirkişilik ve Bilirkişi Kurumları, Ankara: Seçkin Yayıncılık,
- Muehlmann, Birigitte,W.- Burnaby, Priscilla, Ann - Howe, Martha, A. (2012) “The Use of Forensic Accounting Experts in Tax Cases as Identified in Court Opinions,” Journal of Forensic & Investigative Accounting, 4 (2) ,pp. 1-34.
- Munday, Russell - Wilkinson, Bruce (2011). Forensic Accounting for commercial disputes, Chartered & ForensicAccountants, Edition 3, June. Melbourne.
- Murray, Susan, L. (2009). Being an Expert Witness, [Aktaran: Fikret Çankaya - Engin Dinç – Yurdagül Çoban, (2014), “Adli Muhasebede Uzman Tanıklık Mesleği: Muhasebe

- Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma”, Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi (23): ss.93-94.]
- Oberholzer, Corné (2002). “Quality Management In Forensic Accounting”, Gordon Enstitute Of Business Science, University of Pretoria.
- Organ, İbrahim - Sevinç, Cansu (2016). “Vergi Yargılamasında Bilirkişilik Kurumu ve Bilirkişilik Kanun Tasarısının Getireceği Yenilikler,” Maliye Dergisi, Ocak-Haziran, (170), ss.116-130.
- Owojori, A. A. ve Asaolu, T. O. (2009). “The Role of Forensic Accounting in Solvingthe Vexed Problem of Corporate World”, European Journal of Scientific Research, 29 (2), pp.183-187.
- Patır, Sait (2009). “Faktör Analizi ile Öğretim Üyelerini Değerleme Çalışması,” Erzurum: Atatürk Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 23 (4), ss.69-86.
- Pazarçeviren, Selim, Yüksel (2005) “Adli Muhasebecilik Mesleği” Zonguldak: Karaelmas Üniversitesi, Sosyal Bilimler Dergisi, , 1 (2), ss.1-19.
- Rasmussen, Derk, G. - Leauanae, Joseph, L. (2004). “Expert Witness Qualifications and Selection”, Journal of Financial Crime, 12 (2), pp.165-171.
- Ross, Andrew, P. - Stewart, James (2014). “The Role of the Forensic Accountant in Litigation,” The Official Publication of The Suffolk County Bar Association, 30 (3).
- Sanchez, Maria, H. - Zhang, Shirley, Wei (2012). “The Role Of The Expert Witnessin Accounting Fraud Cases,” Global Journal Of Business Research, 6 (1), ss.103-111.
- Singleton, Tommie - Singleton, Aaron - Bologna, Jack - Lindquist, Robert (2006). Fraud Auditing and Forensic Accounting-Third Edition, New Jersey: John Wiley&Sons Inc.
- TDK. (2016). <http://www.tdk.gov.tr>. (03.08.2016).
- Terzi, Serkan - Gülten, Selçuk (2014). Adli Muhasebe Uygulamaları, Mesleki İhtisas Eğitim Notları, ASMMMO, Mayıs.
- Toraman, Cengiz – Abdioğlu, Hasan – İşgüden, Burcu (2009). “Aklama Suçunun Önlenmesine Yönelik Çabalar: Adli Muhasebe Mesleği ve Uygulamaları,” Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi, C.XI, SI.
- Yazarkan, Hakan - Kaygın, Yerdelen, Ceyda (2016). “Mali Nitelikli Uyuşmazlık Davalarında Bilirkişilik Uygulamasına Karşı Adli Muhasebecilik: Ordu Adliyesi Örneği,” Business and Economics Research Journal, 7 (1), ss.161-180.

EK 1

Araştırma Yapılan İller ve Anket Sayıları			
	Hâkim	Avukat	SMMM
Trabzon	2	7	7
Ordu	2	7	7
Samsun	2	7	7
Zonguldak	2	7	7
İstanbul	20	22	26
Edirne	2	7	7
Bursa	2	7	7
Sakarya	2	7	7
Ankara	8	14	16
Konya	2	7	7
Kayseri	2	7	7
Kırıkkale	2	7	7
Çorum	2	7	7
İzmir	2	7	7
Manisa	2	7	7
Adana	2	7	7
Antalya	2	7	7
Malatya	2	7	7
Gaziantep	2	7	7
Diyarbakır	2	7	7
Erzurum	2	7	7
Van	2	7	7
Toplam	68	176	182

Altın Vadeli İşlem Sözleşmelerinin Muhasebeleştirilmesi*

Mustafa KILLI **

Samet EVCI ***

ÖZET

Son zamanlarda türev finansal araçların kullanımı ülkemizde giderek artmaktadır. Türev piyasalarda işlem gören finansal araçlardan biri de vadeli işlem sözleşmeleridir. Vadeli işlem sözleşmeleri, sözleşmenin taraflarına, standartlaştırılmış miktar ve kalitedeki bir malı, kıymeti veya finansal göstergeyi, belirlenen ileri bir tarihte, bugünden üzerinde anlaşılan fiyattan alma veya satma yükümlülüğü getiren sözleşmelerdir. Riskten korunmak isteyen yatırımcılar, spekülâtörler ve arbitrajcılar vadeli işlem piyasalarında işlem yapabilmektedirler. Vadeli işlem piyasalarında pay senedi, borsa endeksi, döviz, altın, emtia, enerji gibi çeşitli dayanak varlıklara bağlı vadeli işlem sözleşmeleri işlem görmektedir.

Bu çalışmada, vadeli işlem sözleşmeleri çeşitli yönleriyle açıklandıktan sonra TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme Standardı kapsamında Borsa İstanbul'da Vadeli İşlem ve Opsiyon Piyasası'nda işlem görmekte olan Altın Vadeli İşlem Sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesine yönelik uygulama örneklerine yer verilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Türev Araçlar, Vadeli İşlem Sözleşmeleri, TMS 39.

JEL Sınıflandırması: M40, M41.

Recognition of Gold Futures Contracts

ABSTRACT

The use of derivative financial instruments has been recently increasing in our country. One of the financial instruments traded in derivative markets is futures contracts. A futures contract is a standardized contract between two parties obligating them to buy or sell a predetermined quantity of a specified underlying asset of predetermined features at a predetermined price in a certain maturity. Investors who want to protect themselves from risk, speculators and arbitrageurs can make transactions in the futures market. Futures contracts on depending various underlying assets such as stock, indexes, foreign exchange, gold, commodities and energy are traded in futures markets.

In this study, at first explaining various aspects of futures contracts then practises relating to recognition of Gold Futures Contracts that trading in Derivatives Market in Borsa Istanbul within the framework of TAS 39 Financial Instruments: Recognition and Measurement Standard are given.

Keywords: Derivatives, Futures Contracts, TAS 39.

Jel Classification: M40, M41.

* Bu çalışma 22-23 Eylül 2016 tarihlerinde Uşak'ta düzenlenen 1.Uluslararası Gelecek İçin Bilimsel İşbirliği Konferansında (1.International Conference on Scientific Cooperation for Future) bildiri olarak sunulmuş ve daha sonra geliştirilerek makale haline getirilmiştir.

** Yrd.Doç.Dr. Mustafa Kılı, Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, mkilli@osmaniye.edu.tr

*** Yrd.Doç.Dr. Samet Evci, Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, sametevci@osmaniye.edu.tr

1. GİRİŞ

Altın, finansal piyasalarda yatırım aracı olarak; kuyumculuk, elektronik ve sağlık sektörü gibi birçok endüstriyel alanda hammadde olarak yaygın bir kullanım alanına sahiptir. Bu nedenle altın fiyatlarındaki oynaklık altın yatırımcısının ve işletmelerin piyasa riskine maruz kalmasına neden olmaktadır. Maruz kalınan riski yönetmek amacıyla kullanılan araçlardan biri de türev finansal araçlardır. Türev araçlar, fiyatları bir başka ürünün fiyatına bağlı olan ürünler ya da vade sonundaki değeri sözleşmeye konu olan varlığın fiyatı tarafından belirlenen finansal varlık olarak tanımlanabilir (Çonkar ve Ata, 2002: 5). Bu kapsamda kullanılan araçlar arasında forward, vadeli işlem (futures), opsiyon ve swap sözleşmeleri yer almaktadır. Bu araçlar arasından vadeli işlem sözleşmeleri, standart süre ve tutarı içeren, organize borsalarda işlem gören ve günlük dengeleme prosedürüne bağlı olan bir anlaşmadır (Chambers, 2012:6). Vadeli işlem sözleşmeleri spekülasyon, arbitraj ve riskten korunma amaçlı olarak yaygın şekilde kullanılmaktadır. Bu durum vadeli işlem sözleşmelerinin nasıl muhasebeleştirileceği ve finansal tablolarda nasıl raporlanacağı sorununu da getirmiştir. Türev finansal araçların muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesi konusunda düzenlemeler getiren Türkiye Muhasebe Standardı (TMS) 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme standardı, finansal araçların tanımları, sınıflandırılması, kayda alma, değerlendirme, raporlama ve kayıttan çıkarma yöntemlerini kapsamaktadır.

Literatür incelendiğinde altın vadeli işlem sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesini konu alan çalışmaya rastlanmamıştır. Bu çalışmanın amacı, Borsa İstanbul (BİST) Vadeli İşlem ve Opsiyon Piyasası'nda (VİOP) işlem gören vadeli işlem sözleşmelerinin türleri, özellikleri ve işleyişini incelemek ve TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme standardı çerçevesinde muhasebeleştirilme ilkelerini örnek uygulamalar ile açıklamaktır.

2. VADELİ İŞLEM SÖZLEŞMELERİ

Vadeli işlem sözleşmeleri ya da futures sözleşmeleri, sözleşmenin taraflarına belirlenen gelecekteki bir tarihte, üzerinde anlaşılan fiyattan, standartlaştırılmış miktar ve kalitedeki bir malı, kıymeti veya finansal göstergiyi alma veya satma yükümlülüğü getiren sözleşmelerdir (Karatepe, 2000: 11). Genel olarak vadeli işlem sözleşmesinde taraflar, alıcı, satıcı, vadeli işlem borsası, takas kurumu ve aracı kurumlardan oluşmaktadır. Alıcı, vadeli işlem sözleşmesini satın alan yani sözleşmede uzun pozisyon alan taraf iken satıcı, sözleşmeyi yazan yani kısa pozisyon alan taraftır (Bouchentouf, 2007:138). Vadeli işlem sözleşmesinde uzun pozisyon almış bir yatırımcı gelecekte belli bir tarihte, belirlenen fiyattan, belirlenen miktarda malı, anlaşmanın karşı tarafından satın almak zorundadır. Kısa pozisyon almış yatırımcı ise gelecekte belli bir tarihte, belirlenen fiyattan, belirlenen miktardaki malı anlaşmanın karşı tarafında yer alan kişiye yani uzun pozisyon almış kişiye teslim etmek zorundadır (Doğukanlı, 2008: 137). Vadeli işlem piyasasında uzun pozisyon alan yatırımcı fiyatların yükseleceği beklentisi içerisinde iken kısa pozisyon alan yatırımcı fiyatların düşeceği beklentisi içerisinde (Bouchentouf, 2007: 138). Bu piyasaya konu olan

sözleşmelerin büyüklüğü, sözleşmeye konu olan dayanak varlığın niteliği, kalitesi, işlem gördüğü para birimi, pozisyon ve fiyat limitleri gibi sözleşmeye ilişkin tüm hükümler vadeli işlem borsası tarafından belirlenmekte ve standart hale getirilmektedir. Vadeli işlem sözleşmelerinde diğer bir taraf ise takas kurumudur. Takas kurumu, vadeli işlem piyasasında yapılan tüm işlemlerde alıcı ve satıcının muhatap olduğu ve tarafların sözleşmeden doğan yükümlülüklerini yerine getirmemesinden kaynaklanan tüm riskleri üstlenen kurumdur (Frush, 2008: 227).

Vadeli işlem sözleşmeleri herhangi bir finansal varlık (hisse senedi, tahvil, bono, hisse senedi endeksi, dolar, euro gibi) üzerine düzenlenebileceği gibi emtialar (altın, bakır, platin, pamuk, pirinç, buğday) üzerine de düzenlenebilmektedir. Ülkemizde vadeli işlem sözleşmeleri BİST bünyesinde yer alan VİOP'ta işlem görmektedir. Bu piyasada işlem gören sözleşmeler, pay, endeks, döviz, kıymetli madenler, emtia, enerji, yabancı endeks, metal, borsa yatırım fonu ve gecelik repo vadeli işlem sözleşmeleri olarak sınıflandırılmaktadır. Sözleşmelere konu olan dayanak varlıklar, pay vadeli işlem sözleşmelerinde BİST pay piyasasında işlem gören hisse senetlerinden, endeks vadeli işlem sözleşmelerinde BİST 30 endeks değerinin 1000'e bölünmüş şeklinden, döviz vadeli işlem sözleşmelerinde TL/ABD doları, TL/Euro ve Euro/ABD doları çapraz kurlarından, kıymetli maden vadeli işlem sözleşmelerinde ise saf altından oluşmaktadır. Emtia vadeli işlem sözleşmesi olarak Ege pamuk, Anadolu kırmızı buğday ve makarnalık buğday vadeli işlem sözleşmeleri işlem görmekte iken enerji vadeli işlem sözleşmesi altında elektrik, yabancı endeks altında SASX 10 Endeksi, metal sözleşmesi altında çelik hurda, borsa yatırım fonu altında FBİST borsa yatırım fonu ve gecelik repo altında ise aylık ve üç aylık gecelik repo oranı vadeli işlem sözleşmeleri işlem görmektedir (<http://www.borsaistanbul.com/sss/vadeli-islem-ve-opsiyon-piyasasi-viop>).

3. VADELİ İŞLEM SÖZLEŞMELERİNDE KARIN VE ZARARIN HESAPLANMASI

Vadeli işlem piyasasında işlem yapmak isteyen yatırımcının öncelikli olarak takas kurumu tarafından belirlenen ve pozisyon alınacak sözleşmeye göre farklılık gösteren başlangıç teminatını yatırması gerekmektedir. Yatırımcının teminat hesabı, vadeli işlem piyasasında aldığı kısa veya uzun pozisyona göre uzlaşma fiyatı esas alınarak her gün kontrol edilmektedir. Uzlaşma fiyatı, günlük kar-zararın hesaplanmasında ve teminat gereksiniminin belirlenmesinde kullanılan fiyattır. Uzlaşma fiyatı genellikle seans sona ermeden önce işlem gören sözleşmelerin fiyatları esas alınarak hesaplanmakta ve borsa tarafından ilan edilmektedir (Hull, 2012: 35). Bir vadeli işlem sözleşmesinde uzun pozisyon alan yatırımcı için kar, pozisyon aldığı vadeli işlem sözleşmenin piyasa fiyatının artması, zarar ise vadeli işlem sözleşmesinin fiyatının düşmesi durumunda ortaya çıkmaktadır. Kısa pozisyon alan bir yatırımcı ise vadeli sözleşmenin fiyatı arttığında zarar, azaldığında ise kar etmektedir. Yatırımcının zarar etmesi ve teminat hesabının belli bir seviyenin altına gerilemesi

durumunda Takas Kurumu teminat çağrısında bulunur. Teminat hesabının düşebileceği bu alt sınır sürdürme teminatı seviyesidir. Sürdürme teminatı seviyesi genellikle başlangıç teminatı seviyesinin %75'i olarak belirlenmektedir (VOB Türev Araçlar Lisanslama Rehberi, 2006: 21-44). Alıcı ya da satıcının gün sonunda zarar etmesi ve başlangıç teminatının sürdürme teminatının altına düşmesi durumunda takas kurumu yatırımcıdan teminatın başlangıç seviyesine çıkartılması için ek fon talep eder. Buna teminat tamamlama çağrısı adı verilir. Eğer yatırımcı hesabını istenen seviyeye çıkartmıyorsa hesap kapatılmaktadır. Vadeli işlem sözleşmelerinde pozisyon, sözleşmeye konu olan varlığın fiziki teslimiyle, nakdi ödemeyle veya vadeli işlem borsasında sözleşmeye uygun ters bir işlemle kapatılmaktadır. (Ceylan ve Korkmaz, 2008: 596).

Vadeli işlem sözleşmelerinde pozisyonun kapatılması durumunda toplam kar-zarar tutarı, günlük hesaplaşmalar sonucunda belirlenen geçici kar-zararların toplanması suretiyle hesaplanabileceği gibi aşağıdaki formül kullanılarak da hesaplanabilmektedir (VOB Teminatlandırma ve Diğer Risk Yönetimi Esasları, 2005: 21)

Uzun pozisyon alınması durumunda;

$$\text{Kar/Zarar} = (\text{Uzlaşma Fiyatı} - \text{İşlem Fiyatı}) * \text{Sözleşme Büyüklüğü} * \text{Pozisyon Adedi}$$

Kısa pozisyon alınması durumunda;

$$\text{Kar/Zarar} = (\text{İşlem Fiyatı} - \text{Uzlaşma Fiyatı}) * \text{Sözleşme Büyüklüğü} * \text{Pozisyon Adedi}$$

Günlük hesaplaşma durumunda yatırımcının geçici kar-zararını hesaplamak için yukarıdaki eşitlikte uzlaşma fiyatı olarak gün sonunda belirlenen uzlaşma fiyatı esas alınırken, pozisyon kapatılması durumunda kesin kar-zararı hesaplamak için son işlem günü uzlaşma fiyatı yani vade sonu uzlaşma fiyatı dikkate alınmaktadır.

4. VADELİ İŞLEM SÖZLEŞMELERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Finansal araçların muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesine ilişkin düzenlemeler getiren “TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme” Standardı 31/12/2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk defa 03/11/2006 tarih ve 26335 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır. Standart, finansal varlıkların, finansal borçların ve finansal olmayan kalemlerin alım satımına ilişkin düzenlenen sözleşmelerin muhasebeleştirme ve ölçülmesine yönelik ilkeleri belirlemek amacını taşımaktadır.

TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme standardına göre; gerçeğe uygun değerle ölçülen bir finansal varlıktan ya da finansal borçtan kaynaklanan kazanç veya kayıplar kâr veya zararda muhasebeleştirilmelidir. Buna göre, altın vadeli işlem sözleşmelerinden elde edilen kazanç ve kayıpların ait oldukları dönemin sonuç hesaplarına kaydedilmesi gerekir.

Vadeli işlem sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesinde öncelikle sözleşme tutarı, sözleşmeye taraf olanların varlık veya kaynaklarında herhangi bir artış veya azalışa yol açmadığından sözleşmenin yapıldığı tarihte nazım hesaplara kaydedilerek sözleşme sona erene kadar nazım hesaplarda izlenmesi gerekir (Örten ve Örten,2001:185; Birgili ve Karaca, 2005:113).

Vadeli işlem sözleşmelerinde, sözleşmeye taraf olduğu anda merkezi takas kuruluşu olan Takasbank'a bir başlangıç teminatının ödenmesi gerekir. Literatüre bakıldığında türev ürünlerin muhasebeleştirilmesi ile ilgili bazı çalışmalarda başlangıç teminatı tutarının 113 Türev Finansal Varlıklar (Okudan, 2009:69), 116 Türev Finansal Varlıklar (Ocakoglu,2013:57; Dızman, 2014:25) hesaplarında izlendiği görülmektedir. Vadeli işlem sözleşmelerinde taraflar başlangıç teminatı tutarlarını sözleşme sonunda geri aldıkları için teminat tutarlarının sözleşme süresi boyunca "126 Verilen Depozito Ve Teminatlar Hesabı"nda izlenmesi daha uygun olacaktır. Sözleşmenin, süresi içinde borsa tarafından ilan edilen günlük uzlaşma fiyatı ile değerlendirilmesi sonucu ortaya çıkan kar veya zararlar bir taraf için gider, diğer taraf için ise gelir niteliğini taşıyacağından, bu tutarların sözleşmenin yapıldığı dönemin sonuç hesaplarına aktarılması gerekir.

5. ÖRNEK UYGULAMA

Örnek uygulamada önce uzun pozisyon alan yatırımcı açısından sonrada kısa pozisyon alan yatırımcı açısından yapılması gereken muhasebe kayıtlarına yer verilecektir.

1-Bir yatırımcının 25.02.2016 tarihinde VİOP'dan F_XAUTRYM0216SO kodlu gram altın vadeli işlem sözleşmesinden spekülasyon amaçla 114,88TL fiyatla 100 adet satın alarak uzun pozisyon aldığını varsayalım. Söz konusu sözleşmenin büyüklüğü 1 gram altından oluşmaktadır. Yatırımcının ilgili sözleşmede pozisyon alabilmek için yatırması gereken başlangıç teminatı sözleşme başına 8TL'dir. Buna göre yatırılması gereken başlangıç teminat tutarı 800TL'dir (8*100). Sürdürme teminatı ise 600TL (800*0,75) olarak belirlenmiştir.

-Altın vadeli işlem sözleşmesinin nazım hesaplara kaydı;

950 Türev Finansal Araçlardan Alacaklar	11.488,00	
-Altın Vadeli İşlem Sözleşmesi (VİS)		
951 Türev Finansal Araçlardan Borçlar		11.488,00
-Altın VİS		
114,88 TL*100 Adet Altın Vadeli İşlem Sözleşmesi		

-Altın vadeli işlem sözleşmesi başlangıç teminatının Takasbank'a yatırılması;

126 Verilen Depozito ve Teminatları	800,00	
126.0X Altın VİS Başlangıç Teminatı		
102 Bankalar		800,00
Takasbank'a VİS başlangıç teminatının yatırılması		

Seans sonunda sözleşmenin ilgili tarihte günlük uzlaşma fiyatı borsa tarafından 118,63TL olarak ilan edilmiştir. Bu durumda yatırımcı uzun pozisyon aldığı için sözleşme fiyatının yükselmesi nedeniyle kar etmektedir. Yukarıdaki eşitlik kullanılarak yatırımcının günlük hesaplaşmalar sonucunda geçici karı, 375,00TL $((118,63-114,88)*1*100)$ olarak hesaplanmaktadır.

-Altın vadeli işlem sözleşmesi değerlendirme artışının kaydı;

126 Verilen Depozito ve Teminatları	375,00	
126.0X Altın VİS Başlangıç Teminatı		
649 Diğer Olağan Gelir ve Karlar		375,00
649.0X Altın VİS Değer Artış Karı		
Altın VİS değerlendirme artışı geliri kaydı $((118,63-114,88)*100)$ adet		

Başlangıç teminatı değerine göre oluşan fark 375,00 TL takas odası tarafından teminat hesabına eklenmektedir. Yatırımcılar futures işlemlerde yapılan günlük değerlendirme sonucunda teminat hesabı bakiyelerinde artış olduğunda, teminat hesaplarının başlangıç teminatı seviyesini aşan kısmını vade sonunu beklemeden hemen çekip kullanabilirler.

26.02.2016 tarihinde günlük uzlaşma fiyatının 115,95TL olarak belirlenmiştir. Sözleşme fiyatının düşmesi nedeniyle yatırımcı için zarar söz konusu olmakta ve geçici zarar tutarı -268,00TL $((115,95-118,63)*1*100)$ olarak hesaplanmaktadır.

-Altın vadeli işlem sözleşmesi değerlendirme azalışının kaydı;

659 Diğer Olağan Gider ve Zararlar	268,00	
659.0X Altın VİS Değer Azalış Zararı		
126 Verilen Depozito ve Teminatlar		268,00
126.0X Altın VİS Başlangıç Teminatı		
Altın VİS değerlendirme azalışının zarar kaydı $((115,95-118,63)*100)$ adet		

Yatırımcının zarar etmesi nedeniyle başlangıç teminatı sürdürme teminatının altına gerilemiş ve 532,00TL $(800,00-268,00)$ seviyesine düşmüştür. Bu durumda teminat

çağrısında bulunulmakta ve yatırımcının hesabına 268,00 TL yatırarak, hesap bakiyesini başlangıç teminat tutarı seviyesine çekmesi istenmektedir.

-Altın vadeli işlem sözleşmesi sürdürme teminatının tamamlanması kaydı;

126 Verilen Depozito ve Teminatlar	268,00	
<i>126.0X Altın VİS Başlangıç Teminatı</i>		
102 Bankalar		268,00
<i>Eksilen başlangıç teminatının Takasbank'a yatırılması</i>		

Söz konusu altın vadeli işlem sözleşmelerinde vade, şubat ayının son iş günü olan 29.02.2016 tarihidir. İlgili tarihte vade sonu uzlaşma fiyatı 117,68 olarak ilan edilmiştir. Bu durumda yatırımcının geçici karı, 173,00TL $((117,68-115,95)*1*100)$ olarak hesaplanmaktadır. Yatırımcının pozisyonunu vade sonunda kapatması durumunda kesinleşen toplam kar 280,00TL'dir $(375,00-268,00+173,00)$ yada $(117,68-114,88)*1*100)$.

-Altın vadeli işlem sözleşmesi vade sonunda yapılacak kayıtlar;

126 Verilen Depozito ve Teminatlar	173,00	
<i>126.0X Altın VİS Başlangıç Teminatı</i>		
649 Diğer Olağan Gelir ve Karlar		173,00
<i>649.0X Altın VİS Değer Artış Karı</i>		
<i>Altın VİS değer artışının gelir kaydı $(117,68-115,95)*100$</i>		
102 Bankalar	1.348,00	
126 Verilen Depozito ve Teminatlar		1.348,00
<i>126.0X Altın VİS Başlangıç Teminatı</i>		
<i>Altın VİS Başlangıç teminatının tahsili</i>		

-Altın vadeli işlem sözleşmesi nazım hesapların kapatılması;

951 Türev Finansal Araçlardan Borçlar	11.488,00	
<i>-Altın VİS</i>		
950 Türev Finansal Araçlardan Alacaklar		11.488,00
<i>-Altın VİS</i>		
<i>Nazım hesapların kapatılması</i>		

2- Yatırımcının uzun pozisyon yerine 25.02.2016 tarihinde F_XAUTRYM0216SO kodlu gram altın vadeli işlem sözleşmesinde 114,88TL fiyatla 100 adet kısa pozisyon aldığı

varsayalım. Başlangıç ve sürdürme teminatları uzun pozisyonda olduğu gibi sırasıyla 800 TL ve 600 TL olarak belirlenmiştir.

-Altın vadeli işlem sözleşmesinin nazım hesaplara kaydı; Altın vadeli işlem sözleşmesinde kısa pozisyon alan yatırımcı sözkonusu sözleşme büyüklüğü olan 11.488,00TL'yi nazım hesaplarda izleyecektir. Sözleşmenin nazım hesaplarda izlenmesi kaydı yukarıdaki örnekte verildiği için tekrar verilmemiştir.

-Altın vadeli işlem sözleşmesi başlangıç teminatının Takasbank'a yatırılması;

126 Verilen Depozito ve Teminatları	800,00	
126.0X Altın VİS Başlangıç Teminatı		
102 Bankalar		800,00
Takasbank'a VİS başlangıç teminatının yatırılması		

Sözleşmenin ilgili tarihteki günlük uzlaşma fiyatı borsa tarafından 118,63TL olarak ilan edilmiştir. Bu durumda yatırımcı kısa pozisyon aldığı için sözleşme fiyatının yükselmesi nedeniyle zarar etmektedir. Yukarıdaki eşitlik kullanılarak yatırımcının günlük hesaplaşmalar sonucunda geçici zararı, -375,00TL $((114,88-118,63)*1*100)$ olarak hesaplanmaktadır.

-Altın vadeli işlem sözleşmesi değerlendirme azalışının kaydı;

659 Diğer Olağan Gider ve Zararlar	375,00	
659.0X Altın VİS Değer Azalış Zararı		
126 Verilen Depozito ve Teminatlar		375,00
126.0X Altın VİS Başlangıç Teminatı		
Altın VİS değerlendirme azalışı zarar kaydı $(118,63-114,88)*100$ adet		

Yatırımcının zarar etmesi nedeniyle başlangıç teminatı sürdürme teminatının altına gerilemiş ve 425,00TL (800,00-375,00) seviyesine düşmüştür. Bu durumda teminat çağrısında bulunulmakta ve yatırımcının hesabına 375,00TL yatırarak, hesap bakiyesini başlangıç teminat tutarı seviyesine çekmesi istenmektedir.

-Zarar nedeniyle azalan başlangıç teminatının tamamlanması;

126 Verilen Depozito ve Teminatlar	375,00	
126.0X Altın VİS Başlangıç Teminatı		
102 Bankalar		375,00
Eksilen başlangıç teminatının Takasbank'a yatırılması		

26.02.2016 tarihinde günlük uzlaşma fiyatının 115,95TL olarak belirlenmiştir. Sözleşme fiyatının düşmesi nedeniyle yatırımcı için kar söz konusu olmakta ve geçici kar tutarı 268,00TL $((118,63-115,95)*1*100)$ olarak hesaplanmaktadır.

-Altın vadeli işlem sözleşmesi değerlendirme artışının kaydı;

126 Verilen Depozito ve Teminatları	268,00	
<i>126.0X Altın VİS Başlangıç Teminatı</i>		
649 Diğer Olağan Gelir ve Karlar		268,00
<i>649.0X Altın VİS Değer Artış Karı</i>		
<i>Altın VİS değerlendirme artışı gelir kaydı $((118,63-115,95)*100)$</i>		

Söz konusu altın vadeli işlem sözleşmelerinde vade, şubat ayının son iş günü olan 29.02.2016 tarihidir. İlgili tarihte vade sonu uzlaşma fiyatı 117,68 olarak ilan edilmiştir. Bu durumda yatırımcının geçici zararı, -173,00TL $((115,95-117,68)*1*100)$ olarak hesaplanmaktadır. Yatırımcının pozisyonunu vade sonunda kapatması durumunda kesinleşen toplam zarar -280,00TL'dir $(-375,00+268,00-173,00)$ yada $(114,88-117,68)*1*100)$.

-Altın vadeli işlem sözleşmesi vade sonunda yapılacak kayıtlar;

659 Diğer Olağan Gider ve Zararlar	173,00	
<i>659.0X Altın VİS Değer Azalış Zararı</i>		
126 Verilen Depozito ve Teminatlar		173,00
<i>126.0X Altın VİS Başlangıç Teminatı</i>		
<i>Altın VİS değer azalışının zarar kaydı $((115,95-117,68)*100)$ adet</i>		
102 Bankalar	895,00	
126 Verilen Depozito ve Teminatlar		895,00
<i>126.0X Altın VİS Başlangıç Teminatı</i>		
<i>Altın VİS Başlangıç teminatının tahsili</i>		

-Altın vadeli işlem sözleşmesi nazım hesapların kapatılması; Altın vadeli işlem sözleşmesinde kısa pozisyon alan yatırımcı, 280,00 TL zarar ile pozisyon kapatma işleminden sonra sözleşmeyi izlediği nazım hesapları ters kayıt yaparak kapatır.

6. SONUÇ

Vadeli işlem sözleşmeleri (futures), sözleşmenin taraflarına belirlenen gelecekteki bir tarihte, üzerinde anlaşılan fiyattan, standartlaştırılmış miktar ve kalitedeki bir malı, kıymeti veya finansal göstergiyi alma veya satma yükümlülüğü getiren sözleşmelerdir. Vadeli işlem sözleşmeleri, hisse senedi, tahvil, bono, hisse senedi endeksi, dolar, euro gibi herhangi bir finansal varlık üzerine düzenlenebileceği gibi altın, bakır, platin, pamuk, pirinç, buğday gibi

emtiyar üzerine de düzenlenebilmektedir. Ülkemizde, BİST bünyesinde faaliyet gösteren VİOP'ta vadeli sözleşmeleri işlem görmeye başlamıştır. Bu piyasada işlem gören sözleşmelerden biri de altın vadeli işlem sözleşmeleridir. Altın fiyatlarındaki oynaklık altın yatırımcısının ve işletmelerin piyasa riskine maruz kalmasına neden olmaktadır. Altın fiyatlarındaki oynaklıktan spekülasyon olarak yararlanmak veya maruz kalınan riski yönetmek amacıyla yatırımcılar ve işletmeler altın vadeli işlem sözleşmelerine taraf olabilmektedir.

Bir vadeli işlem sözleşmesinde uzun pozisyon alan yatırımcı, sözleşmenin piyasa fiyatının artması durumunda kar ederken, sözleşme fiyatının düşmesi durumunda zarar etmektedir. Kısa pozisyon alan bir yatırımcı ise sözleşme fiyatının artması durumunda zarar, azalması durumunda ise kar etmektedir.

Türev finansal araçların muhasebeleştirilmesi ve finansal tablolarda raporlanması ile ilgili düzenlemeler getiren TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme standardında türev ürünler, gerçeğe uygun değer farkı kar veya zarara yansıtılan finansal varlıklar arasında sayılmıştır. Standarda göre; gerçeğe uygun değer farkı kar veya zarara yansıtılan finansal varlıklar ilk kez ve sonraki dönemlerde muhasebeleştirilirken gerçeğe uygun değer ile ölçülmelidir ve ortaya çıkan kazanç veya kayıplar da ilgili dönemin sonuç hesaplarına aktarılmalıdır.

KAYNAKLAR

- Bouchentouf, Amine (2007), *Commodities for dummies*, Wiley Publishing, Canada.
- Birgili, Erhan - Karaca, Nevran ve Akyel, Nermin (2005), "Futures Sözleşmeler ve Muhasebeleştirilmesi", *Muhasebe ve Finans Dergisi*, Sayı 26 (Nisan), ss.109-119.
- Ceylan, Ali - Korkmaz, Turhan (2008), *İşletmelerde finansal yönetim*, 4. Baskı, Ekin Basım Yayın, Bursa.
- Chambers, Nurgül (2012), *Türev Piyasalar*, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul.
- Çonkar, Kemalettin - Ata, H.Ali (2002), "Riskten korunma aracı olarak türev ürünlerin gelişmiş ülkeler ve Türkiye'de kullanımı". *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi*, 4(2), ss.1-17.
- Dızman, Şakir (2014), "Türev Finansal Ürünlerin; Türkiye Muhasebe Standartları (TMS), Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) Ve Yeni Hesap Planı Taslağı Kapsamında Muhasebeleştirilmesi". *Erzurum Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 7(1), ss.17-30.
- Doğukanlı, Hatice (2008), *Uluslararası Finans*, Karahan Kitapevi, Adana.

Frush, Scott (2008), Commodities demystified, 1. Edition, McGraww Hill, USA.

Hull, John. C. (2012), Options, futures and other derivative securities, 9.Edition, Pearson Inc., England.

Karatepe, Yalçın (2000), Türev piyasaları, A.Ü. Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayını, Ankara.

Ocakoğlu, Orçun (2013), “Türev Ürünlerin Muhasebeleştirilmesi”, Mali Çözüm, Sayı,120 (Kasım-Aralık), ss.49-63.

Okudan, Fahrettin (2009), “TMS 39’a Göre Hisse Senedi Endeks Vadeli İşlem Sözleşmelerinin Muhasebeleştirilmesi: VOB Uygulaması”, Mali Çözüm, Sayı,95 (Eylül-Ekim), ss.57-80.

Örten, Remzi - Örten, İpek (2001), Türev Finansal Araçlar ve Muhasebe Uygulamaları, Gazi Kitapevi, Ankara.

Vadeli İşlem ve Opsiyon Borsası (2005). VOB Teminatlandırma ve Diğer Risk Yönetimi Esasları. <http://www.vob.org.tr/VOBPortalTur/ProcedureTree/2005-6.pdf>. (16.05.2016).

Vadeli İşlem ve Opsiyon Borsası (2006). VOB türev araçlar lisanslama rehberi. http://www.vob.org.tr/VOBPortalTur/EduDocs/Turev%20Araclar%20Lisanslama%20K%C4%B1lavuzu-Mart_2006.pdf. (11.05.2016.)

<http://www.borsaistanbul.com/sss/vadeli-islem-ve-opsiyon-piyasasi-viop> (11.05.2016).

Kurumsal Risk Yönetimi Olgunlaşma Seviyesinin Finansal Performansa Etkisi: Türkiye Örneği*

Yasemin ERTAN**

Aylin POROY ARSOY***

Tuba BORA KILINÇARSLAN****

ÖZET

1990'lı yıllarda yaşanan bazı şirket skandalları risk yönetimine verilen önemin artmasına neden olmuş ve risk yönetimi faaliyetlerinin bütünleşik bir yaklaşımla uygulanmasının gerektiğini göstermiştir. Risk yönetiminde uygulanan bütünleşik yaklaşım, kurumsal risk yönetimi olarak ifade edilmektedir. Bu çalışmanın amacı, Borsa İstanbul'da işlem gören imalat işletmelerinin kurumsal risk yönetimi olgunlaşma seviyelerinin, finansal performansları üzerindeki etkisini incelemektir. Araştırmanın sonuçları, işletmelerin kurumsal risk yönetimi olgunlaşma seviyeleri ile varlık karlılıkları ve özsermaye karlılıkları arasında istatistiki olarak anlamlı ve pozitif bir ilişkinin olduğunu ortaya koymaktadır.

Anahtar Kelimeler: Kurumsal risk yönetimi, finansal performans, aktif karlılığı, özsermaye karlılığı.

JEL Sınıflandırması: M41, M49, G32.

The Effect of Enterprise Risk Management Maturity Level on Financial Performance: The Turkish Case

ABSTRACT

Some Corporate failures in 1990s have increased the importance of risk management and revealed that risk management activities must be maintained with integrated perspective. Integrated perspective in risk management is expressed as enterprise risk management. The aim of this study is to investigate the effect of Enterprise Risk Management Maturity Level of manufacturing companies listed on Borsa Istanbul on their financial performance. The results show that there is a significant positive relationship between Enterprise Risk Management Maturity Level and return on assets and between Enterprise Risk Management Maturity Level and return on equity.

Keywords: Enterprise risk management, financial performance, return on assets, return on equity.

Jel Classification: M41, M49, G32.

* Bu çalışma Uludağ Üniversitesi Bilimsel Araştırma Projeleri tarafından desteklenen KUAP(İ)-2015-75 Nolu ve "Kurumsal Risk Yönetimi Olgunlaşma Seviyesinin Finansal Performansa Etkisi" adlı proje kapsamında hazırlanmıştır. Bu çalışma, 2-3 Ağustos 2017 tarihleri arasında Almanya, Münih'te gerçekleştirilen, "221st International Conference on Economics and Business Management (ICEBM)" isimli konferansta sunulan "The Effect of Enterprise Risk Management Maturity Level on Financial Performance: The Turkish Case" başlıklı bildirinin geliştirilmiş bir versiyonudur.

** Yrd. Doç. Dr. Yasemin Ertan, Uludağ Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, yasertan@uludag.edu.tr

*** Prof. Dr. Aylin Poroy Arsoy, Uludağ Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, aporoy@uludag.edu.tr

**** Arş. Gör. Tuba Bora Kılınçarslan, Uludağ Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, tubabora@uludag.edu.tr

1. GİRİŞ

Günümüzde, iş hayatında meydana gelen değişikliklerin ve rekabetin yoğunluğu nedeniyle, işletmelerin karşı karşıya kaldıkları riskler giderek artmakta, bu risklere karşılık verirken kullanılabilir süre kısalmaktadır. Bu durum, aslında yeni bir kavram olmayan risk yönetimi kavramının önemini arttırmıştır. Risk, beklenmeyen kayıplarla karşı karşıya kalma olasılığı olarak tanımlanabilir. Risk yönetimi faaliyetlerinin etkin bir şekilde sürdürülmesi, işletmenin hem tehditlerden korunmasını sağlayarak kayıpları azaltmakta, hem de fırsatları değerlendirmesini sağlayarak olası kazançları elde etmesini sağlamaktadır.

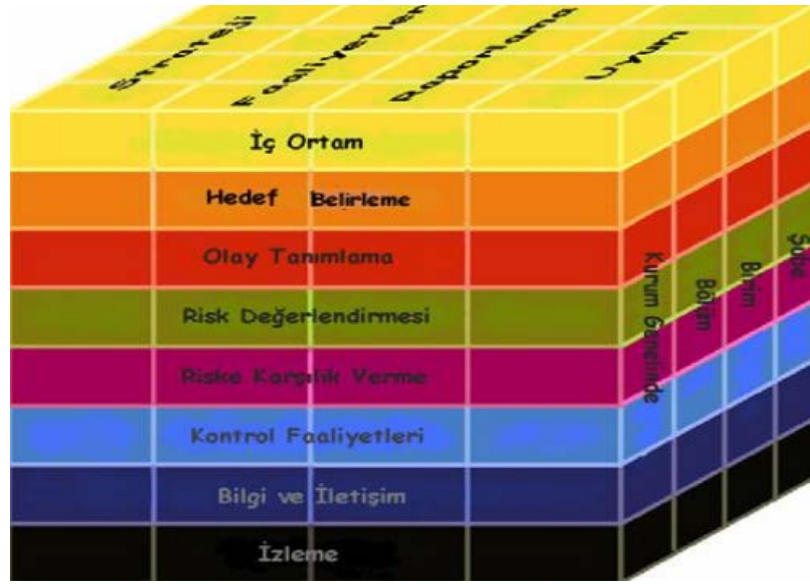
1990'lı yıllarda Amerika Birleşik Devletleri'nde yaşanan şirket skandalları, kamuoyunun dikkatinin “risk yönetimi” kavramı üzerinde odaklanmasına neden olmuştur. Bu skandallar sonucunda risk yönetiminde uygulanan yaklaşım da değişmiştir. 1990'lı yıllardan önce risk yönetiminde yaygın olarak silo temelli (silo-based) risk yönetimi yaklaşımı uygulanmıştır. Silo temelli risk yönetimi yaklaşımında, işletmedeki her birim, doğrudan etkilendiği ve ilgi alanları içinde bulunan risklerin yönetimine odaklanmaktadır (Şenol ve Karaca, 2017:5). Riskler her birim tarafından ayrı ayrı yönetilmektedir. Ancak 1990'lı yıllarda ortaya çıkan şirket skandalları risklerin bütünlük bir şekilde yönetilmesi gerektiğini göstermiştir ve kurumsal risk yönetimi kavramı ortaya çıkmıştır.

Bu çalışmada kurumsal risk yönetimi sisteminin unsurları ve işletmelere sağladığı faydalar irdelenerek, Borsa İstanbul'da işlem gören imalat işletmelerinin kurumsal risk yönetimi olgunlaşma seviyeleri ile finansal performansları arasındaki ilişki incelenmiştir.

2. KURUMSAL RİSK YÖNETİMİ

Riske ve risk yönetimine verilen önemin artmasıyla birlikte, işletmelere risk yönetimi faaliyetlerinde yardımcı olması amacıyla rehberler oluşturulmuştur.¹ Bu rehberlerden en yaygın olarak kullanılanlarından biri Treadway Komisyonunu Destekleyen Kuruluşlar Komitesi (COSO) tarafından 2004 yılında yayınlanan Kurumsal Risk Yönetimi- Bütünlük Çerçeve (Enterprise Risk Management-Integrated Framework- ERM)' dir (<https://www.coso.org/Pages/default.aspx>). COSO ERM' de kurumsal risk yönetimi, “kurumun yönetim kurulundan, yöneticilerinden ve diğer personellerinden etkilenen, kurumu etkileyebilecek olayları tanımlamak ve risk iştahı sınırları içinde yönetmek üzere kurum genelinde yapılandırılmış olan ve stratejilerin oluşturulmasında uygulanan, kurum hedeflerinin oluşturulmasında makul derecede güvence sağlamak amacını taşıyan bir süreç” olarak tanımlanmıştır (COSO, 2004: 4). COSO ERM' de kurumsal risk yönetimi modeli Şekil 1 de gösterildiği gibi küp şeklindeki 3 boyutlu bir matrisle görselleştirilmiştir.

¹ Örneğin, COSO Kurumsal Risk Yönetimi Bütünlük Çerçevesi, AS/ NZS 4360 Avustralya/Yeni Zelanda Risk Yönetimi Standartları, Turnbull Rehberi, ISO 31000 Risk Yönetimi Standartlar Seti....



Şekil 1. COSO ERM Küpü

Kaynak: COSO, 2004: 7

Kübün ön yüzünde kurumsal risk yönetiminin bileşenleri yer almaktadır. Kurumsal risk yönetimi, iç ortam, hedef belirleme, olay tanımlama, risk değerlendirme, risk tutumu, kontrol faaliyetleri, bilgi- iletişim ve izleme olmak üzere birbiri ile ilişkili 8 bileşenden oluşmaktadır. Kurumsal risk yönetimi sisteminin etkinliği bu 8 bileşenin etkin bir şekilde konumlandırılmasına ve faaliyet göstermesine bağlıdır. Diğer bileşenlerin temelini oluşturan iç ortam, organizasyonun risk yönetimine karşı tavrını yansıtmaktadır. İç ortam çalışanların risk bilincini etkilemekte, kurum içerisinde disiplin sağlamak ve altyapı oluşturmaktadır. İç ortam kurum stratejilerinin ve amaçlarının oluşturulmasında, işletme faaliyetlerinin yapılandırılmasında, risklerin tanımlanması, değerlendirilmesi ve yönetilmesinde etkili olmaktadır (COSO ERM, 2004: 27). Kurumsal risk yönetimi bileşenlerinden biri olan hedef belirleme bileşeni, olay tanımlama, risk değerlendirme ve riske karşılık verme bileşenlerinin ön koşuludur. Hedef belirleme, kurumda risklerin tanımlanmasından ve risklere uygun tutumların belirlenmesinden önce kurumun hedeflerinin belirlenmesinin gerekliliğini ifade etmektedir. Yönetim, önce amaçları belirlemeli daha sonra da bu amaçların başarılmasında etkili olacak riskleri tanımlamalı, değerlemeli ve bu riskleri yönetmek için gerekli önlemleri almalıdır (COSO ERM, 2004: 35). Kurumsal risk yönetiminin diğer bir bileşeni olan olay tanımlama bileşeni gereğince, yönetim; ortaya çıkması halinde kurumu etkileyebilecek olan potansiyel olayları tanımlamalı ve bu olayların kurum stratejilerinin uygulanmasını ve amaçlarının gerçekleştirilmesini olumlu mu yoksa olumsuz mu etkileyeceğini belirlemelidir (COSO ERM, 2004: 41). Diğer bir bileşen olan risk değerlendirilmesi, yönetimin, olayları ortaya çıkma olasılığı ve ortaya çıkması durumunda olası etkisi açısından nitel ve nicel yöntemler kullanarak değerlendirmesini ifade etmektedir (COSO ERM, 2004: 49). Riske karşılık verme bileşeni kapsamında, yönetim değerlendirilmiş olan risklere karşı verilecek olan tepkiyi belirlemektedir (COSO ERM, 2004: 55). Diğer bir kurumsal risk yönetimi

bileşeni olan kontrol faaliyetleri, yönetimin belirlemiş olduğu risk tepkilerinin hayata geçirilmesini sağlamak üzere geliştirilmiş politikalar ve prosedürlerdir. Kontrol faaliyetleri organizasyonun tüm seviyelerinde ve fonksiyonlarında konumlandırılmalıdır (COSO ERM, 2004: 61). Bilgi ve iletişim bileşeni, çalışanların sorumluluklarını yerine getirebilmesi için ilgili bilgilerin tanımlanmasını, toplanmasını ve iletilmesini kapsar (COSO ERM, 2004: 67). İzleme bileşeni ise kurumsal risk yönetimi bileşenlerinin varlığının ve etkinliğinin değerlendirilmesidir. İzleme faaliyetleri sonucunda belirlenen aksaklıklar ve eksiklikler üst yönetime ve yönetim kuruluna bildirilir (COSO ERM, 2004: 75). Kurumsal risk yönetimi sisteminin etkin bir şekilde işlemesi için, kurum içinde tüm bu bileşenlerin etkin bir şekilde konumlandırılması ve faaliyette bulunması gerekmektedir. Kurumsal risk yönetimi bileşenlerinin işletme içindeki varlığı ve etkinliği, kurumsal risk yönetiminin etkinliğini diğer bir ifade ile kurumsal risk yönetimi olgunlaşma seviyesini belirlemektedir. Şekil 1’de görüldüğü gibi, COSO ERM kübünün sağ yüzünde kurum seviyeleri yer almaktadır. Kurumsal risk yönetimi faaliyetlerinin kurum genelinde uygulanması gerekmektedir. Bununla birlikte kurumsal risk yönetimi bölüm, birim ve şube bazında da bütünlük bir yaklaşımla uygulanmalıdır. COSO ERM kübünün üst yüzünde işletmenin amaçları yer almaktadır. Şekil 1’de görüldüğü gibi kurum amaçları stratejik amaçlar, operasyonel amaçlar, raporlama amaçları ve uyum amaçları olmak üzere dört gruba ayrılmıştır. Stratejik amaçlar, kurumun misyonunu ve vizyonunu destekleyen üst düzey amaçlardır. Operasyonel amaçlar, kaynakların etkin ve verimli kullanılmasına ilişkin amaçlardır. Raporlama amaçları, raporların güvenilirliğine ilişkin amaçlardır. Uyum amaçları da, kurumun işleyişinin kanun ve düzenlemelere uygun bir şekilde sürdürülmesine ilişkin amaçlardır (COSO ERM, 2004: 5)

Kurum içerisinde kurumsal risk yönetimi sisteminin bileşenlerinin her birinin, birbiriyle etkileşimli bir şekilde faaliyette bulunması ve risk yönetimi faaliyetlerinin kurum genelinde yürütülmesi durumunda, kurumsal risk yönetimi, işletmenin stratejik amaçlarına, operasyonel amaçlarına, raporlama amaçlarına ve uyum amaçlarına ulaşmasına yardımcı olacaktır.

3. LİTERATÜR ARAŞTIRMASI

Kurumsal risk yönetiminin uygulanması işletmenin bazı finansal ve finansal olmayan kaynaklarının kullanılmasını gerektirmektedir. Doğal olarak işletmeler bu kaynak kullanımları karşılığında bazı getiriler elde etmeyi ummaktadır. Literatürde kurumsal risk yönetiminin işletmelere sağlayacağı hipotetik yararlardan bahseden birçok çalışma bulunmaktadır. Örneğin kurumsal risk yönetiminin performansı arttıracığını (Beasley vd., 2008), sermaye maliyetini azaltacağını (Nocco ve Stulz, 2006), işletmelerin daha isabetli kararlar vermelerini sağlayacağını (Nocco ve Stulz, 2006), rekabet avantajı sağlayacağını (Kommunori vd, 2016: 19), sermaye dağılımının etkinliğini arttıracığını (Myers ve Read, 2001) ifade eden çalışmalar bulunmaktadır. Bununla birlikte kurumsal risk yönetiminin

işletmelerin finansal performansına etkisini inceleyen sınırlı sayıda ampirik çalışma bulunmaktadır.

Yapılmış olan ampirik çalışmalar incelendiğinde, bu çalışmalarda kurumsal risk yönetiminin uygulanıp uygulanmadığının ve uygulanıyorsa ne derecede etkin olduğunun belirlenmesinde genel olarak iki yöntemin uygulandığı görülmektedir. Bilindiği gibi, işletmeler, finansal raporlarında ve faaliyet raporlarında risk yönetimi uygulamalarına ilişkin bazı bilgilere yer vermektedir. Yapılmış olan çalışmaların bir kısmında işletme raporlarında veya medya haberlerinde kurumsal risk yönetimine ilişkin olarak yer alan bilgiler incelenmiş ve işletmelerin kurumsal risk yönetimi uygulayıp uygulamadıklarına karar verilmiştir. Örneğin, Hoyt ve Liebenberg (2011), sigorta şirketlerinde firma değeri ile kurumsal risk yönetimi arasındaki ilişkiyi incelemiştir. Çalışmada firma değerinin göstergesi olarak Tobin Q oranı kullanılmıştır. İşletmelerde kurumsal risk yönetimi sisteminin var olup olmadığını belirlemek için işletmenin finansal tablolarında ve işletmeyle ilgili çıkmış olan haberlerde kurumsal risk yönetimine işaret edebilecek kelimelerin (kurumsal risk yönetimi, stratejik yönetim, risk komitesi gibi) var olup olmadığı araştırılmıştır. Bu kelimelerin bulunması durumunda işletmede kurumsal risk yönetiminin uygulandığı aksi halde ise uygulanmadığı kabul edilmiştir. Araştırmanın sonucunda firma değeri ile kurumsal risk yönetimi arasında pozitif bir ilişki olduğu görülmüştür. Rakauskaite (2016), Litvanya’da enerji ve telekomünikasyon işletmeleri üzerinde yaptığı çalışmada, 2008 yılında yaşanan ekonomik krizden önceki ve sonraki dönemlerde, işletmelerin kurumsal risk yönetimi uygulamaları ve aktif karlılıkları arasındaki ilişkiyi incelemiştir. Çalışmada işletmelerin kurumsal risk yönetimini uygulayıp uygulamadıkları kamuya sunulan işletme raporları incelenerek belirlenmiştir. Çalışmanın sonucunda kriz öncesi dönemde işletmenin kurumsal risk yönetimini uygulaması ile aktif karlılığı arasında pozitif ve istatistiki olarak anlamlı bir ilişki olduğu ortaya konulurken, kriz sonrası dönemde istatistiki açıdan anlamlı bir ilişkinin olmadığı görülmüştür. Florio ve Leoni (2017), İtalya’daki işletmelerde kurumsal risk yönetimi ve aktif karlılığı arasındaki ilişkiyi inceledikleri çalışmalarında, kurumsal risk yönetimi uygulamalarının mevcut olup olmadığını belirlemek için kurumsal yönetim raporlarını incelemiştir. Çalışmanın sonucunda işletmelerin kurumsal risk yönetimini uygulamaları ve aktif karlılıkları arasında istatistiki olarak anlamlı pozitif bir ilişkinin olduğu ortaya konmuştur. Agustina ve Bararoh 2016 yılında Endonezya Borsa’sında işlem gören bankalar üzerinde yaptıkları çalışmada, işletmelerin yıllık raporları kullanılarak kurumsal risk yönetimini uygulayıp uygulamadıkları belirlenmiştir. Çalışmanın sonucunda kurumsal risk yönetimi uygulamaları ile işletmelerin özsermaye karlılığı arasında bir ilişki olmadığı ortaya konmuştur. Pagach and Warr (2010), çalışmalarında, risk yönetimi müdürü ile ilgili duyuru ve açıklamalar yapan işletmeleri, kurumsal risk yönetimi uygulamalarının var olduğu şirketler olarak kabul etmiş ve kurumsal risk yönetimi uygulamaları ile finansal performans arasındaki ilişkiyi değerlendirmiştir. Çalışmada işletmelerin özsermaye karlılıklarının, kurumsal risk yönetimini uyguladıkları dönemde arttığı ortaya konmuştur. Ramlee ve Ahmed (2015),

işletmelerin kamuya açıklanan raporlarını inceleyerek kurumsal risk yönetiminin uygulanıp uygulanmadığını belirlemiştir. Çalışmanın sonucunda işletmelerin kurumsal risk yönetimini uygulamaları ve aktif karlılıkları ve özsermaye karlılıkları arasında istatistiki olarak anlamlı olmayan negatif ilişki olduğunu ortaya koymuşlardır.

Ancak daha önce de belirtildiği gibi kurumsal risk yönetiminin 8 bileşeni bulunmaktadır. Her bir bileşenin işletmedeki varlığına ve etkinliğine göre, kurumsal risk yönetiminin olgunlaşma derecesi de değişmektedir. Dolayısıyla, işletmelerin finansal raporlarından ve faaliyet raporlarından edinilen bilgiler, işletmelerin kurumsal risk yönetimi olgunlaşma seviyelerini belirlemede kullanılabilir kapsamlı bilgiler sunmamaktadır. Bu noktadan hareket edilerek bazı çalışmalarda, işletmelerin kurumsal risk yönetimi olgunlaşma seviyelerini araştırmak üzere anketler geliştirilmiş ve anketlere verilen cevaplar değerlendirilerek işletmelerin kurumsal risk yönetimi olgunlaşma seviyeleri hesaplanmıştır. Örneğin Nyagah 2014 yılında Kenya'daki emeklilik şirketleri üzerinde yaptığı araştırmada, işletmelerin kurumsal risk yönetimi olgunlaşma dereceleri anket aracılığı ile tespit etmiş, daha sonra da kurumsal risk yönetimi uygulanma seviyeleri ile finansal performansları arasındaki ilişki incelemiştir. Araştırmada finansal performansın göstergesi olarak aktif karlılık oranı ve özsermaye karlılık oranı kullanılmıştır. Araştırmanın sonucunda olay tanımlama, risk değerlendirme, amaç belirleme, bilgi ve iletişim bileşenleri ile finansal performans arasında negatif bir ilişki olduğu, riske karşılık verme, iç ortam ve kontrol faaliyetleri ile finansal performans arasında pozitif bir ilişki olduğu görülmüştür.

Kurumsal risk yönetiminin etkinliğinin belirlenmesi için anket yönteminin uygulandığı diğer bir araştırma, Grace vd. (2015) tarafından yapılmıştır. Araştırmada işletmelerin kurumsal risk yönetimi uygulamaları ile aktif karlılığı arasında pozitif bir ilişki olduğunu ortaya koymuştur.

Ping ve Muthuveloo (2015), Malezya'daki 103 halka açık işletme üzerinde yaptıkları çalışmalarında, işletmelerin kurumsal risk yönetimi olgunlaşma derecelerini anket yöntemiyle belirlemiştir. Çalışmanın sonucunda kurumsal risk yönetimi uygulamaları ile firma performansı arasında pozitif bir ilişkinin bulunduğu ortaya konmuştur.

4. METODOLOJİ

Bu çalışmada, kurumsal risk yönetimi olgunlaşma derecesinin işletmelerin finansal performanslarını etkileyip etkilemediğini araştırılmıştır. Bunu belirleyebilmek için öncelikle işletmelerin kurumsal risk yönetimi olgunlaşma derecelerinin ölçülmesi gerekmektedir. Kurumsal risk yönetimi ile ilgili olarak işletmenin yıllık finansal tablolarında, faaliyet raporlarında veya kurumsal yönetim raporlarında yer alan bilgiler, kurumsal risk yönetiminin olgunlaşma derecesinin belirlenmesinde yeterli olmamakta, bu değerlendirmenin yapılabilmesi için daha kapsamlı bilgilere ihtiyaç duyulmaktadır. Daha önce de bahsedildiği gibi kurumsal risk yönetiminin sekiz bileşeni vardır. Kurumsal risk yönetiminin olgunlaşma

seviyesi (etkinliği), işletme içerisinde her bir bileşenin var olmasına ve etkin bir şekilde faaliyet göstermesine bağlıdır. Çalışmamızda, işletmelerin kurumsal risk yönetimi uygulamaları ile ilgili bilgi edinmek için anket yöntemi kullanılmıştır. Yapılan literatür araştırmasında günümüze kadar yapılan benzer çalışmalarda kullanılan kapsamlı bir ankete rastlanmamıştır. Bu nedenle COSO ERM incelenmiş ve kurumsal risk yönetimi bileşenlerinin her birinin etkinliğini tesbit etmeye yönelik ifadeler türetilerek bir anket formu oluşturulmuştur. Anket formu oluşturulduktan sonra 2'si profesör ve 1'i de banka müdürü olmak üzere 3 uzmanın incelemesine sunularak kapsam geçerliliği araştırılmıştır. Anket formu uzmanların görüşleri doğrultusunda revize edilmiştir.

Çalışmamızın ana kütlesi hisse senetleri Borsa İstanbul'da işlem gören imalat sanayi sektöründe faaliyette bulunan 182 işletmedir. Bu işletmelerin hepsine ulaşılmaya çalışılmış 58 işletmeden (182 işletmenin %31,86'sından) geri dönüş sağlanmıştır. Anket formuna 38 firmadan yanıt alındığında güvenilirlik testi yapılmıştır. Testin sonucunda Cronbach's Alpha değerinin 0,758 olduğu, diğer bir ifade ile anket formunun güvenilir olduğu görülmüştür.

Anket formu iki bölümden oluşmaktadır. İlk bölümde katılımcıların demografik özelliklerine ilişkin 3 adet açık uçlu soru, ikinci bölümde de kurumsal risk yönetimi bileşenlerinin işletmede var olup olmadığı ve etkin olup olmadığını belirlemek amacıyla 5'li likert ölçeği ile hazırlanmış 28 adet soru bulunmaktadır. 5'li likert ölçeği ile hazırlanmış sorularda (1) Kesinlikle katılmıyorum, (2) Katılmıyorum, (3) Kararsızım, (4) Katılıyorum, (5) Katılmıyorum olarak ifade edilmiştir. Anket formu EK 1'de yer almaktadır.

İşletmelerin kurumsal risk yönetimi olgunlaşma seviyesi, her bir bileşen için hazırlanmış olan sorulara verilen puanların ortalamalarının ayrı ayrı hesaplanması ve 8 bileşen için hesaplanan ortalamaların toplanması ile hesaplanmıştır. İşletmelerin kurumsal risk yönetimi olgunlaşma seviyelerinin finansal performanslarına etkisinin belirlenebilmesi için, finansal performans göstergeleri olarak aktif karlılık oranları (ROA) ve özsermaye karlılık oranları (ROE) kullanılmıştır. Finansal performans göstergesi olarak ROA'nın ve ROE'nin kullanılmasının nedeni, tanımlanmaları ve hesaplanmaları ile ilgili herhangi bir fikir ayrılığının olmamasıdır (Liargovas ve Skandalis, 2010: 185). Yapılmış olan literatür araştırması doğrultusunda, çalışmamızda kurumsal risk yönetimi olgunlaşma seviyesinin aktif karlılığına etkisinin belirlenmesinde aşağıdaki model kullanılmıştır:

$$ROA_i = \beta_0 + \beta_1 ERM_i + SIZE_i + LEV_i + \varepsilon_i$$

Modelin bağımlı değişkeni olan ROA, işletmenin aktif karlılığını ifade etmekte olup, net karın toplam varlıklara bölünmesi ile hesaplanmıştır. ROA, işletme yönetiminin işletme varlıklarını ne kadar verimli kullandığını göstermektedir.

Modelin bağımsız değişkeni ERM, kurumsal risk yönetimi olgunlaşma seviyesidir. Kurumsal risk yönetiminin, her bir bileşen için 5'li likert ölçeği ile hazırlanmış olan anket

sorularına verilen puanların ortalamalarının hesaplanması ve 8 bileşen için ayrı ayrı hesaplanmış olan ortalamaların toplanması ile hesaplanmıştır.

Modelin kontrol değişkenlerinden biri olan SIZE, işletme büyüklüğünü ifade etmektedir ve aktif toplamının doğal logaritması alınarak hesaplanmıştır. Büyük işletmeler, faaliyetlerini etkin bir şekilde devam ettirebilmek için gelişmiş yönetim araçlarına ihtiyaç duymaktadır. Ayrıca büyük işletmeler kurumsal risk yönetimi uygulamalarını hayata geçirebilmek için ihtiyaç duyulan fonları daha kolay temin edebilmektedir. Nitekim yapılmış olan çalışmalarda, işletmelerin büyüklükleri ve kurumsal risk yönetimi uygulamaları arasında pozitif yönlü bir ilişki olduğu diğer bir ifadeyle büyük işletmelerin, küçük işletmelere göre kurumsal risk yönetimini daha çok uyguladıkları ve kurumsal risk yönetimi olgunlaşma derecelerinin daha yüksek olduğu tesbit edilmiştir (Beasley vd., 2005; Hoyt ve Liebenberg, 2011; Önder ve Engin, 2012; Gatzert ve Martin, 2013; Farrell ve Gallegher, 2015). Diğer taraftan yapılmış olan çalışmalarda, işletme büyüklüğü ile finansal performans arasında pozitif yönlü bir ilişki olduğu ortaya konmuştur (Liargovas ve Skandalis, 2010; Doğan ve Topal, 2016). Modelin diğer kontrol değişkeni olan LEV, kaldıraç oranını ifade etmektedir ve işletmenin toplam borçlarının aktif toplamına bölünmesiyle hesaplanmıştır. Kaldıraç oranı işletmenin varlıklarının ne kadarını borçlarla finanse ettiğini göstermektedir. Kaldıraç oranının yüksek olması işletmenin yüksek risk altında olduğunu göstermektedir. Bu tür işletmelerde, risk yönetimi faaliyetlerine daha fazla önem verilmektedir. Dolayısıyla kaldıraç oranının yüksek olduğu işletmelerde kurumsal risk yönetimi sisteminin oluşturulması ve etkinleştirilmesi konusunda daha fazla istekli olunmaktadır (Liebenberg ve Hoyt, 2003; Önder ve Ergin, 2012; Gatzert ve Martin, 2013). Diğer taraftan kurumsal risk yönetimi uygulamaları işletmelerin daha düşük kaldıraç oranlarıyla faaliyette bulunarak, risklerini azaltmalarını sonucunu da ortaya çıkarabilir (Hoyt ve Liebenberg, 2011). Kaldıraç oranının belli bir seviyeye kadar yükselmesi işletmenin finansal performansının yüksek olması sonucunu ortaya çıkarabilir (Abor, 2005: 444; Liargovas ve Skandalis, 2010), düşük olması ise işletmenin potansiyelini tam olarak kullanamamasına ve işletmenin karlılığının da bu durumdan olumsuz yönde etkilenmesine neden olabilmektedir. İşletmelerin finansal performansları ve kurumsal risk yönetimi olgunlaşma dereceleri arasındaki ilişki işletmelerin büyüklükleri ve kaldıraç oranlarından etkilenmektedir. Bu etkilerin izole edilebilmesi için işletme büyüklüğü ve kaldıraç oranları değişkenleri regresyon denkleminde kontrol değişkeni olarak eklenmiştir.

Araştırmamızda özsermaye karlılığı ve kurumsal risk yönetimi olgunlaşma dereceleri arasındaki ilişkiyi belirlemek için, literatür araştırması doğrultusunda, aşağıdaki model kullanılmıştır:

$$ROE_i = \beta_0 + \beta_1 ERM_i + SIZE_i + LEV_i + \varepsilon_i$$

Modelin bağımlı değişkeni ROE, işletmelerin özsermaye karlılığını ifade etmektedir ve net karın toplam özsermayeye bölünmesi ile hesaplanmaktadır. Bu oran işletme ortakları tarafından sağlanan sermayenin ne derecede verimli bir şekilde kullanıldığını ölçmektedir

(Gücenme Gençoğlu, 2014:103) Modelin bağımsız değişkeni olan ERM ve kontrol değişkenleri olan SIZE ve LEV hesaplanma yöntemleri ve modele dahil edilme nedenleri yukarıda geniş kapsamlı bir şekilde açıklanmaktadır.

ROA, ROE, SIZE ve LEV değerleri işletmelerin Kamu Aydınlatma Platformu tarafından yayınlanan 2016 yılına ait yıllık finansal tabloları kullanılarak hesaplanmıştır (<https://www.kap.org.tr/tr/>).

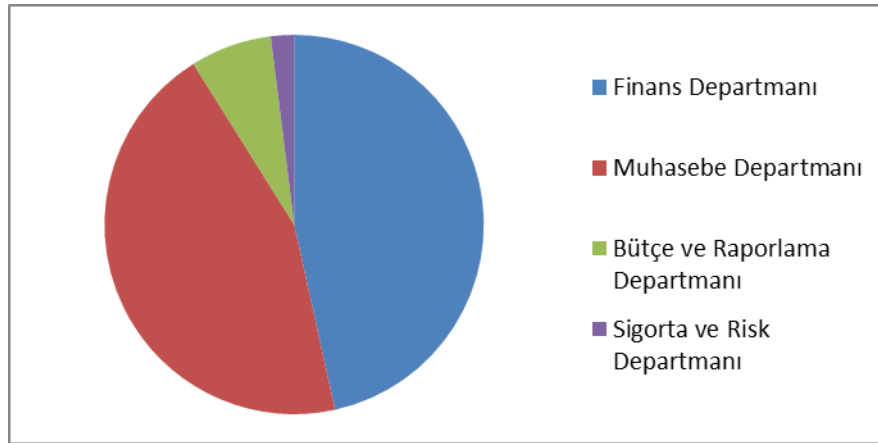
İşletmelerin kurumsal risk yönetimi olgunlaşma derecelerinin finansal performanslarına etkileri STATA 13 paket programı yardımıyla çoklu doğrusal regresyon analizi yöntemi kullanılarak analiz edilmiştir.

5. BULGULAR

5.1. Anket Formunu Cevaplandırانların Demografik Özellikleri

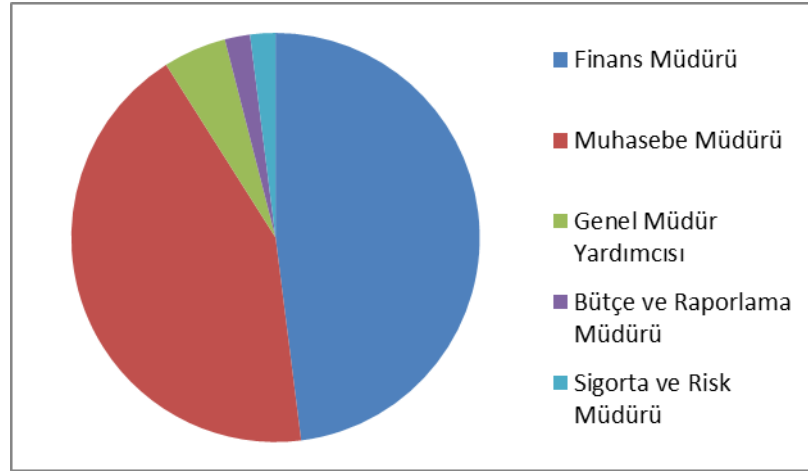
BİST'te işlem gören ve imalat endüstrisinde faaliyette bulunan 182 işletme üzerinde yapılan anket çalışmasına 58 işletmeden geri dönüş sağlanmıştır. Ankete cevap verenlerin eğitim durumu incelendiğinde %55'inin lisans, %45'inin de yüksek lisans mezunu olduğu görülmüştür.

Grafik 1'de anket formunu cevaplandırانların işletmelerde çalıştıkları departmanlara göre dağılımı gösterilmektedir. Şekilde de görüldüğü gibi anket formunu cevaplandırانların %47'si finans departmanında, %45'i muhasebe departmanında, %7'si bütçe ve raporlama departmanında ve %2'si de sigorta ve risk departmanında çalışmaktadır.



Grafik 1. Anketi Cevaplandırانların İşletmede Çalıştıkları Departman

Anket cevap verenlerin işletmedeki pozisyonları incelendiğinde, Grafik 2'den görüldüğü gibi, %48'inin finans müdürü, %43'ünün muhasebe müdürü, %5'inin genel müdür yardımcısı, %2'sinin bütçe ve raporlama müdürü ve %2'sinin de sigorta ve risk müdürü olarak görev yapmaktadır.



Grafik 2. Anketi Cevaplandırılanların İşletmedeki Pozisyonları

Anket formunu cevaplandırılanların demografik özellikleri, anket formunun işletmelerde çalışan yetkin kişiler tarafından cevaplandırıldığını göstermektedir.

5.2. Çoklu Regresyon Analizi Bulguları

Kurumsal risk yönetimi olgunlaşma derecesinin finansal performans üzerindeki etkisini regresyon analizi ile incelemeye önce, bağımsız değişkenler arasında çoklu doğrusal bağlantı olup olmadığının incelenmesi gerekmektedir. Tablo 1’de bağımsız değişkenler arasındaki korelasyon analizinin sonuçları görülmektedir.

Tablo 1. Bağımsız Değişkenler Arasındaki Pearson Korelasyon katsayıları

	ERM	SIZE	LEV
ERM	1.0000		
SIZE	-0.0042	1.0000	
LEV	-0.2173	-0.0335	1.0000

Tablo 1’de görüldüğü gibi, bağımsız değişkenler arasında çoklu doğrusal bağlantı problemi bulunmamaktadır.

Tablo 2’de kurumsal risk yönetimi olgunlaşma seviyesinin aktif karlılığına etkisinin incelenmesi için yapılan çoklu doğrusal regresyon analizi sonuçları yer almaktadır.

Tablo 2. Kurumsal Risk Yönetimi Olgunlaşma Derecesinin Aktif Karlılığına Etkisi

Değişken	Katsayı	Std. Hata	Prob.
ERM	.2801844	.113847	0.017*
SIZE	.555073	.3493236	0.118
LEV	.0011787	.0038841	0.763
cons	-13.32009	4.780518	0.007
F (Prob > F)		.0454*	
R ²		0.1370	

*%5 anlamlılık derecesinde anlamlıdır.

Tablo 2’de görüldüğü gibi, kurumsal risk yönetimi olgunlaşma derecesinin aktif karlılığına etkisini ölçmek üzere oluşturulmuş olan model istatistiki olarak anlamlıdır (F (Prob > F)= 0,0454) ve modele dahil edilen bağımsız değişken (ERM), ve kontrol değişkenleri (SIZE,LEV), bağımlı değişkendeki (ROA) değişimin %13,70’ini açıklayabilmektedir. Bununla birlikte aktif karlılığı ile kurumsal risk yönetimi olgunlaşma derecesi arasında istatistiki açıdan anlamlı ve pozitif bir ilişki bulunmaktadır. Diğer bir ifadeyle kurumsal risk yönetimi olgunlaşma seviyesindeki 1 birimlik artış, işletmenin aktif karlılığını 0,28 birim arttırmaktadır. Çoklu regresyon analizi sonuçlarına göre SIZE ve ROA arasında pozitif yönlü olmakla birlikte istatistiki açıdan anlamlı bir ilişkiye rastlanmamıştır. LEV ve ROA arasındaki ilişki de negatif olmakla birlikte istatistiki açıdan anlamlı değildir.

Tablo 3. Kurumsal Risk Yönetimi Olgunlaşma Derecesinin Özsermaye Karlılığına Etkisi

Değişken	Katsayı	Std. Hata	Prob.
ERM	.0349681	.0170373	0.045*
SIZE	.0033745	.0522765	0.949
LEV	-.088104	.0005813	0.000*
cons	-.9704956	.7154079	0.181
F (Prob > F)		0.0000*	
R ²		0.9978	

*%5 anlamlılık derecesinde anlamlıdır.

Tablo 3’de görüldüğü gibi, kurumsal risk yönetimi olgunlaşma derecesinin özsermaye karlılığına etkisini ölçmek üzere oluşturulmuş olan model istatistiki olarak anlamlıdır ($F(Prob > F) = 0,0000$) ve modele dahil edilen bağımsız değişken (ERM) ve kontrol değişkenleri (SIZE,LEV), bağımlı değişkendeki (ROE) değişimin %99,78’ini açıklayabilmektedir. Bununla birlikte özsermaye karlılığı ile kurumsal risk yönetimi olgunlaşma derecesi arasında istatistiki açıdan anlamlı ve pozitif bir ilişki bulunmaktadır. Diğer bir ifadeyle kurumsal risk yönetimi olgunlaşma seviyesindeki 1 birimlik artış, işletmenin özsermaye karlılığını yaklaşık olarak 0,35 birim arttırmaktadır. Ayrıca kaldıraç derecesi ile özsermaye karlılığı arasında da istatistiki olarak anlamlı ($p=0,000$) ve negatif yönlü ($-0,088104$) bir ilişki bulunmaktadır. Diğer bir ifade ile kaldıraç derecesinin artması, işletmelerin özsermaye karlılığını azaltmaktadır.

6. SONUÇ

İşletmelerin kendileri için söz konusu olan riskleri ve fırsatları tespit etmeleri; stratejilerini, riskler karşısında sergileyecekleri tutum ve fırsatlardan yararlanmaları için yapılması gerekenler doğrultusunda belirlemeleri, günümüzün dinamik iş yaşamı şartlarında varlıklarını sürdürebilmeleri ve rekabet üstünlüğü elde edebilmeleri için kaçınılmaz bir gerekliliktir. Bu ise kurum çapında bütünleşik bir şekilde faaliyette bulunacak etkin bir risk yönetim sisteminin oluşturulması ile mümkün olmaktadır. Bu çalışmada, kurumsal risk yönetimi olgunlaşma derecesinin Borsa İstanbul’da işlem gören imalat işletmelerinin finansal performansına etkisi incelenmiştir. Literatürdeki kurumsal risk yönetiminin işletmelere sağlayacağı yararları konu edinen birçok hipotetik çalışma bulunmakla birlikte, bu konuda yapılmış olan ampirik çalışmaların sayısı sınırlıdır.

Çalışmamızda Borsa İstanbul’da faaliyet gösteren imalat işletmelerinin kurumsal risk yönetimi olgunlaşma seviyeleri, COSO ERM’den yola çıkılarak oluşturulmuş bir anket formu yardımıyla belirlenmiş, kurumsal risk yönetimi olgunlaşma seviyelerinin işletmelerin aktif karlılıkları ve özsermaye karlılıkları üzerindeki etkisi çoklu regresyon analizi yöntemi kullanılarak analiz edilmiştir. Analiz sonuçlarına göre kurumsal risk yönetimi uygulamalarının işletmedeki etkinlik seviyesi ile aktif karlılığı ve özsermaye karlılığı arasında istatistiki olarak anlamlı, pozitif bir ilişki bulunmaktadır. Diğer bir ifadeyle kurumsal risk yönetimi olgunlaşma seviyesi yüksek olan işletmelerde işletme varlıkları ve özsermaye daha verimli bir şekilde kullanılmıştır. Çalışma sonuçlarına göre kurumsal risk yönetimi uygulamaları işletmelerin finansal performansını olumlu yönde etkilemektedir.

Bu çalışmanın kurumsal risk yönetiminin finansal performans üzerindeki etkisini konu alan sınırlı sayıda çalışmanın bulunduğu literatüre katkı yapması beklenmektedir. Kurumsal risk yönetimi uygulamalarının hayata geçirilmesi işletmenin finansal olan ve finansal olmayan kaynaklarının kullanılmasını gerektirmektedir. Çalışmamız, bu kaynak kullanımının finansal performansı arttırdığını ortaya koymuştur. Dolayısıyla uygulamacıları, işletmelerin

kurumsal risk yönetimi uygulamalarının hayata geçirmeleri ve etkinleştirmeleri doğrultusunda motive edici bir niteliktedir.

Çalışmamızın kısıtlarından biri tek bir dönem kullanılarak gerçekleştirilmesidir. Çalışmada işletmelerin yalnızca 2016 yılına ilişkin kurumsal yönetim uygulamaları ve finansal performansları incelenmiştir. Bunun nedeni kurumsal risk yönetimi sisteminin işletme içerisinde yıllar itibarı ile farklılaşabilecek olmasıdır. Diğer bir ifade ile 2016 yılında uygulanmış olan anket çalışması sonucunda hesaplanan kurumsal risk yönetimi olgunlaşma seviyesi, sistemde yapılmış olası iyileştirmeler ve değişiklikler nedeniyle, 2015 yılının kurumsal risk yönetimi uygulamalarının olgunlaşma seviyesi ile ilgili bilgi veremeyecektir. Ancak anket çalışmasının izleyen yıllarda tekrar yapılması ve işletmelerin izleyen yıllardaki kurumsal risk yönetimi olgunlaşma seviyeleri tespit edilmesiyle birlikte daha kapsamlı analizlerin yapılması mümkün olabilecektir. Diğer taraftan bu çalışmanın farklı sektörler ve daha büyük örneklemeler kullanılarak geliştirilmesi kurumsal risk yönetiminin işletmelerin finansal performansı ile ilgili daha kapsamlı sonuçların elde edilmesini sağlayacaktır.

KAYNAKLAR

- Abor, J. (2005), The Effect of Capital Structure on Profitability: An Empirical Analysis of Listed Firms in Ghana, *The Journal of Risk Finance*, Cilt 6, Sayı 5, ss. 438-445.
- Beasley, M. S.- Branson, B. C.- Hancock, B. V. (2008), “Rising Expectations,” *Journal of Accountancy*, Cilt 205, Sayı 4, ss. 44-51.
- Beasley, M. S.- Clune, R.- Hermanson, D. R. (2005). Enterprise Risk Management: An Empirical Analysis of Factors Associated with the Extent of Implementation, *Journal of Accounting and Public Policy*, Cilt 24, Sayı 6, ss.521-531.
- Committee of Sponsoring Organizations (COSO), 2004. Enterprise Risk Management—Integrated Framework. COSO, New York.
- Doğan, M.- Topal, Y. (2016), Karlılığı Belirleyen Finansal Faktörler: BIST’te İşlem Gören İmalat Sanayi Firmaları Üzerine Bir Araştırma, *Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, Cilt 3, Sayı 1, ss.53-64.
- Farrell, M.- Gallagher, R. (2015), The Valuation Implications of Enterprise Risk Management Maturity, *The Journal of Risk and Insurance*, Cilt 82, Sayı 3, ss. 625–657.
- Florio, C.- Leoni, G. (2017), Enterprise Risk Management And Firm Performance: The Italian Case, *The British Accounting Review*, Cilt 49, Sayı 1, pp. 56-74.
- Gatzert, N. - Martin, M. (2013), Determinants and Value of Enterprise Risk Management: Empirical Evidence from the Literature, Working Paper, Department for Insurance Economics and Risk Management Friedrich-Alexander-University (FAU) of

- Erlangen-Nürnberg, https://www.vwrm.rw.fau.de/files/2016/05/ERM_2013-11-23_WP.pdf (22.06.2017)
- Grace, M. F.- Levery J. T.- Phillips, R. D.- Shimpi, P. (2015), The Value of Investing in Enterprise Risk Management, *The Journal of Risk and Insurance*, Cilt 82, Sayı 2, ss. 289–316
- Gücenme Gençoğlu, Ü. (2014), *Finansal Tablolar Analizi*, Aktüel Yayınları, Bursa.
- Hoyt, R. E.- Liebenberg, A.P. (2011), The Value of Enterprise Risk Management, *The Journal of Risk and Insurance*, Cilt 78, Sayı 4, ss. 795- 822.
<https://www.kap.org.tr/tr/> (03.01.2017).
<https://www.coso.org/Pages/default.aspx> (26.02.2017)
- Kommunuri, J.- Narayan, A.- Wheaton, M.- Jandug, L.- Gonuguntla, S. (2016), Firm Performance and Value Effects of Enterprise Risk Management, *New Zealand Journal of Applied Business Research*, Cilt 14, ss. 17-28.
- Liargovas, P.G.- Skandalis, K.S., (2010), Factors Affecting Firms' Performance: The Case of Greece, *Global Business and Management Research: An International Journal*, Cilt 2, Sayı 2-3, ss. 184-197.
- Liebenberg, A.P.- Hoyt, R.E. (2003), The Determinants of Enterprise Risk Management: Evidence from the Appointment of Chief Risk Officers, *Risk Management and Insurance Review*, Cilt 6, Sayı 1, ss. 37–52.
- Nocco, B. W.- Stulz, R.M. (2006), Enterprise Risk Management: Theory and Practice, *Journal of Applied Corporate Finance*, Cilt 18, Sayı 4, ss. 8-20.
- Nyagah, B.K. (2014), The Effect of Enterprise Risk Management on Financial Performance of Pension Fund Management Firms in Kenya, A Research Project Submitted in Partial Fulfilment Of The Requirements For The Award Of The Degree Of Master Of Science In Finance, School Of Business, University Of Nairobi, <http://chss.uonbi.ac.ke/sites/default/files/chss/BKN%20MSC%20PROJECT%20-%20COC%206.11.14.pdf> (04.01.2017)
- Myers, S. C.- Read, J. A. (2001), Capital Allocation for Insurance Companies, *Journal of Risk and Insurance*, Cilt 68, Sayı 4, ss. 545-580.
- Önder, Ş.- Engin, H (2012), Determiners of Enterprise Risk Management Applications in Turkey: An Empirical Study with Logistic Regression Model on the Companies Included in ISE (Istanbul Stock Exchange). *Business and Economic Horizons*, Sayı 7, ss. 19-26.
- Pagach, D.- Warr, R (2010), The Effects of Enterprise Risk Management on Firm Performance, https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=115218(02.02.2017)

- Ping, T. A- Muthuveloo, R (2015), The Impact of Enterprise Risk Management on Firm Performance: Evidence from Malaysia, Asian Social Science; Cilt 11, Sayı 22, ss.149-159
- Rakauskaite, A. (2016), Impact of Enterprise Risk Management on Companies' Financial Performance and Value During Crisis: European Non-Financial Sectors- Energy and Telecommunication, A Thesis Presented to the Faculty of ISM University of Management and Economics in Partial Fulfilment of the Requirements for the Degree of Master in Financial Economics, <http://gs.elaba.lt/object/elaba:18201978/> (05.02.2017)
- Ramlee, R.- Ahmed, N. (2015), Panel Data Analysis on the Effect of Establishing the Enterprise Risk Management on Firms' Performance, Proceedings of 4th European Business Research Conference 9 - 10 April 2015, Imperial College, London, <https://wbiworldconpro.com/uploads/london-conference-2015/finance/1427268183.pdf> (16.02.2017)
- Şenol, Z.- Karaca S. S. (2017), Finansal Risklerin Firma Değeri Üzerine Etkisi: Bist Örneği, Gazi İktisat ve İşletme Dergisi, Cilt 3, Sayı 1, ss.1-18.

EK 1: Çalışmada Kullanılan Anket Formu

KURUMSAL RİSK YÖNETİMİ OLGUNLAŞMA DERECESESİ

Sayın İlgili,

İşletmelerin kurumsal risk yönetimi olgunlaşma seviyelerinin incelenmesi amacıyla hazırladığımız ankete katılmanızı rica ediyoruz. Anket sonucunda elde edilecek bilgiler gizli tutulacak ve bilimsel araştırmalar için kullanılacaktır. Çok değerli görüşlerinizi, bilgi ve tecrübelerinizi bizimle paylaştığınız için teşekkür ederiz.

Saygılarımızla,

Prof. Dr. Aylin POROY ARSOY – Uludağ Üniversitesi
Yrd. Doç. Dr. Yasemin ERTAN- Uludağ Üniversitesi
Arş. Gör. Tuba BORA – Uludağ Üniversitesi

1- Eğitim düzeyiniz?

- () Lisans
() Yüksek lisans
() Doktora
() Diğer.....

2- Kurumda hangi departmanda çalışıyorsunuz?

.....

3- Kurumda çalıştığınız pozisyon nedir?

.....

4- Aşağıdaki tabloda kurumsal risk yönetimi sistemi ile ilgili ifadeler yer almaktadır. Çalıştığınız kurumu bu ifadeleri dikkate alarak değerlendiriniz. ((1) Kesinlikle katılmıyorum, (2) Katılmıyorum, (3) Kararsızım, (4) Katılıyorum, (5) Katılmıyorum)

	1	2	3	4	5
Kurumumuzda, yönetim kurulu tarafından onaylanmış bir kurumsal risk yönetimi politikası bulunmaktadır.					
Kurumumuzun risk yönetim politikasını tüm çalışanlar tarafından bilinmektedir.					
Kurumumuzda, kurumsal risk yönetimi kapsamında sürdürülen faaliyetler yönetim kurulunun değişmesi durumunda kesintiye uğramadan devam etmektedir.					
Tüm işletme çalışanları kurumsal risk yönetimi sürecine aktif olarak katılmaktadır.					

Yönetim kurulu aldığı kararlarda kurumun risk iştahını dikkate almaktadır.					
Kurumumuzda, çalışanları, etik ihlalleri raporlama konusunda cesaretlendirici bir mekanizma bulunmaktadır.					
Kurumumuzun amaçları açık bir şekilde belirlenmiştir.					
Kurumun amaçları tüm seviyelerdeki çalışanlar tarafından bilinmektedir.					
Kurumumuzda plan ve beklentilerden sapmalar söz konusu olduğunda sapmaların nedeni incelenmektedir.					
Kurum hedefleri belirlenirken, hedeflerin stratejilerle uyumlu olmasına özen gösterilmektedir.					
Kurum stratejileri belirlenirken kurumun risk iştahı dikkate alınmaktadır.					
Kurumumuzda nitel ve /veya nicel olay tanımlama teknikleri rutin bir şekilde uygulanmaktadır.					
Kurumumuzda riskin kaynakları, etki alanları, nedenleri ve potansiyel etkileri kapsamlı bir şekilde tanımlanmaktadır.					
Kurumsal risk yönetimi kapsamında risklerin bireysel etkilerinin yanında, risklerin birbiri ile etkileşimleri de dikkate alınmaktadır.					
Tanımlanmış tüm risklerin meydana gelme olasılıkları ve meydana gelmeleri durumunda etkilerinin büyüklükleri analiz edilerek riskler sıralanmaktadır.					
Risklerin değerlendirilmesinde nitel ve nicel teknikler beraber kullanılır.					
Kurumumuzda, risk değerlendirme faaliyetleri kapsamında artık riskler de dikkate alınmaktadır.					

Risklerin önemi, risk iştahı, risklerin maliyet ve faydaları dikkate alınarak uygun risk tutumu geliştirilmektedir.					
Yönetim, risk tutumlarının maliyetlerini ve faydalarını karşılaştırarak yeni fırsatları değerlendirir.					
Kontrol faaliyetleri geliştirilirken işletmenin risk tutumu dikkate alınmakta, bu doğrultuda yeterli ve uygun kontrol faaliyetleri geliştirilmektedir.					
Kurumumuzda görevlerin ayrılığı ilkesi tam olarak uygulanmaktadır.					
Yönetim ve çalışanlar risklerden korunmak için geliştirilen çözüm önerileri hakkında yeterli bilgiye sahiptir.					
Üst yönetim tüm çalışanlara, kurumsal risk yönetiminin ciddiyetle ele alınması gerektiğine dair mesajlar vermektedir.					
Kurumumuzda tüm çalışanlar, üstlerin, karşılaştıkları sorunları bilmek istediklerine ve bunlarla ilgilenileceğine inanmaktadır.					
Kurumumuzda iletişim kanalları en alt seviyeden en üst seviyeye kadar etkin bir şekilde faaliyet göstermektedir.					
Kurumsal risk yönetimi uygulamaları periyodik olarak izlenmektedir.					
Kurumsal risk yönetimi politikalarının hala geçerli olup olmadığı periyodik olarak gözden geçirilmektedir.					
Kurumumuzda iç denetim fonksiyonu etkin bir şekilde faaliyet göstermektedir.					

Uluslararasılaşma Düzeyi İle Finansal Performans İlişkisi: İmalat Sanayii Firmaları Üzerine Bir Araştırma

İlkut Elif KANDİL GÖKER *
Bahadır UYSAL **

ÖZET

Günümüzde firmaların sadece kendi ülkelerinde değil, lojistik ve finansal hareketliliğin katkısı ile farklı coğrafyalarda da faaliyet gösterdikleri görülmektedir. Bu durum firmalara globalleşme sonucu artan rekabet ortamında kendi pazarında ayakta kalabilme, yeni pazarlardan kazanç elde edebilme imkanı sağlamaktadır. Öte taraftan farklı ülkelerde faaliyet göstermenin firmaya yüklediği işlem maliyetleri de söz konusudur. Bu anlamda uluslararası faaliyetlerin, firma performansını ne şekilde etkilediği literatürde sıkça tartışılan bir konu olmuştur. Bu çalışma ile BİST'te işlem gören imalat sanayii firmalarının uluslararasılaşma düzeylerinin firma performanslarına etkisinin tespit edilmesi amaçlanmıştır. 187 firmanın 2008-2015 yıllarına ait verileri ile yapılan panel veri analizi sonucunda firmaların performansları ile uluslararasılaşma düzeyleri arasında ters yatay S şeklinde bir ilişki olduğu tespit edilmiştir. Bu ilişki literatürde firmaların uluslararasılaşmayı üç aşamada gerçekleştirdiklerini ileri süren üç aşama teorisini destekler bir bulgu niteliğinde olmakla birlikte, eğimin ters yatay S şeklinde olması uluslararasılaşma düzeyi ile firma performansı arasındaki ilişkinin uluslararasılaşmanın ilk aşamalarında firma performansını artırıcı, daha sonra azaltıcı ve sonra tekrar artırıcı etki yarattığını göstermektedir.

Anahtar Kelimeler: Finansal Performans, Uluslararasılaşma, Panel Veri.

JEL Sınıflandırması: L25, M21.

Relationship Between Internationalization And Financial Performance: Evidence From Turkish Manufacturing Firms

ABSTRACT

In these days, it is seen that firms operate not only in their own countries, but also in different geographical areas with the contribution of logistical and financial mobility. This gives the firms the opportunity to survive in their own market and to generate profits from new markets in the increasingly competitive environment that is the result of globalization. On the other hand, there are also the transaction costs that arise out of operating in different countries. In this sense, the relationship between the internationalization and the performance of the firm is being discussed in the literature. The aim of this study is to determine the effect of internationalization levels of the manufacturing firms traded on Istanbul Stock Exchange (BIST) on their financial performances. Using a panel data analysis with the sample of 187 firms for the period of 2008-2015, it is determined that there is a reverse S shaped relationship between internationalization and financial performance. This relationship supports the three-stage theory that suggests firms have achieved internationalization in three stages in the literature, but it shows that the relationship between firm's level of internationalization and firm performance, which is inversely horizontal S form with slope, increases firm performance in the first stages of internationalization, then decreases and then increases again.

Keywords: Financial Performance, Internationalization, Panel Data.

Jel Classification: L25, M21.

* Yrd. Doç. Dr. İlkut Elif Kandil Göker, Kırıkkale Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü, kandilelif@yahoo.com

** Arş. Gör. Dr. Bahadır Uysal, Kırıkkale Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, bahadiruysal@kku.edu.tr

1. GİRİŞ

Çok uluslulaşma, uluslararası çeşitlendirme, uluslararası genişleme veya coğrafi çeşitlendirme kavramları ile de ifade edilen uluslararasılaşma (Lopez-Morales vd., 2015: 21) en genel anlamda firmaların kurulmuş oldukları ülke sınırları dışında faaliyet göstermeleri olarak tanımlanmaktadır. Söz konusu faaliyetler ihracat, doğrudan dış yatırım, uluslararası isim hakkı kullandırma, uluslararası lisanslama vb. şekillerde gerçekleştirilmektedir. Uluslararasılaşma teorisi, firmalar için uluslararasılaşmanın sınırını, ülke sınırları dışında yapılan faaliyetler neticesinde elde edilen gelirlerin katlanılacak maliyetleri karşıladığı kar marjı olarak ifade etmektedir (Casson vd., 2009: 237). Bu anlamda firmalar için uluslararasılaşma düzeyine ilişkin karar verilmesinde önemli göstergelerden bir tanesi de çeşitli karlılık oranları ile ifade edilen firma performansı olarak kabul edilmektedir.

Uluslararasılaşma düzeyi ve firma performansı arasındaki ilişkiyi açıklamaya yönelik bugüne kadar pek çok çalışma yapılmış olmasına rağmen, ilişkinin şekli ve yönü hususunda henüz genel kabul görmüş bir kanaat mevcut değildir. Çalışmaların bir kısmı söz konusu değişkenler arasında doğrusal, bir kısmı doğrusal olmayan bir ilişki tespit etmiş; bununla birlikte doğrusal ilişkinin yönünün bazı çalışmalarda negatif, bazı çalışmalarda ise pozitif olduğu görülmüştür. Uluslararasılaşma düzeyi ile firma performansının doğrusal ve pozitif bir ilişki içinde olduğunu öne süren çalışmalar (Delios ve Beamis, 1999; Loncan ve Nique, 2010), uluslararasılaşma düzeyinde bir birimlik artışın firma performansında da bir birimlik artışa neden olacağını belirtmişlerdir. Bu durumu uluslararasılaşmanın doğası gereği bir genişlemeye yol açması ve bu genişleme neticesinde firmaların karlılık durumlarının da artması ile açıklamışlardır. Uluslararasılaşma düzeyi ile firma performansı arasında negatif doğrusal bir ilişki olduğunu öne süren çalışmalar (Gomes ve Ramaswamy, 1999; Genthon, 2008) ise firmaların faaliyetlerinin uluslararasılaşması ile bu durumdan elde edecekleri faydanın katlanacakları maliyetin altında kalacağını hatta uluslararasılaşmanın firma performansına zarar vereceğini savunmuşlardır. Söz konusu değişkenler arasında doğrusal olmayan bir ilişki olduğunu öne süren çalışmaların elde ettikleri bulgular genel olarak ilişkinin U şeklinde bir eğim, ters U şeklinde bir eğim, yatay S şeklinde bir eğim ve W şeklinde bir eğim gösterdiğini ifade etmişlerdir. U şeklindeki ilişki ilk olarak negatif bir eğim, belirli bir süre sonra da pozitif bir eğim şeklinde gözlenmektedir. Uluslararasılaşmanın ilk aşamalarında firma performansının düştüğü ancak uluslararası pazarda firmanın tanınırlığının artması ve firmanın kendisini yabancı piyasa şartlarına adapte etmesiyle birlikte performansın da aşamalı olarak arttığı şeklinde açıklanmıştır (Ruigrok ve Wagner, 2003). Capar ve Kotabe (2003), U şeklindeki eğimin çoğunlukla küçük ve yeni uluslararasılaşmış firmalar için ve genellikle imalat sektöründeki firmalardan daha küçük olan hizmet sektörü firmaları için geçerli olduğunu öne sürmüşlerdir. Ters U eğrisi ise firmaların uluslararasılaşma düzeyilerindeki artış ile performanslarının da ilk aşamada artacağı fakat belirli bir süre sonra azalış göstereceğini ifade etmektedir (Wagner ve Ruigrok, 2004). İki değişken arasındaki bu ilişkinin ilk aşamada pozitif olması firmaların uluslararası pazarlara girdiği ilk aşamada ölçek

ekonomisinden yararlanma, faaliyet alanının genişlemesi dolayısıyla fayda sağlama ve kaynak erişiminde kolaylığa bağlanmış; belirli bir süre eğimin negatife dönmesi ise uluslararası sınırlar genişledikçe artan işlem maliyetleri dolayısıyla performans düşüşüne bağlanmıştır. Ters U şeklindeki eğimin en çok, büyük imalat firmalarında ve özellikle bu firmalar arasından en yüksek düzeyde uluslararasılaşmış olanlarda görüldüğü öne sürülmüştür (Hitt vd., 1997). Yatay S şeklindeki eğim uluslararasılaşma düzeyi ile firma performansı arasında üç aşamalı bir ilişki olduğunu göstermektedir (Contractor vd., 2007). İlk aşamada uluslararasılaşma ile firma performansı arasında negatif yönlü bir ilişki olduğunu, bu durumun firmanın girmiş olduğu yeni pazara yabancı olması, belirsizlik düzeyinin ve yeni bilgi edinme maliyetinin yüksek olmasından kaynaklandığını; ikinci aşamada, girdi maliyetlerini düşürebilme, riski çeşitlendirme, ölçek ve faaliyet alanı ekonomisinden yararlanma gibi sebeplerle pozitif bir eğimin söz konusu olduğunu ifade etmişlerdir. Üçüncü ve son aşamada ise firma performansının yeniden düşeceğini, yani eğimin negatif olacağını çünkü uluslararasılaşmadan sağlanacak faydanın sonsuz olmadığını, bir eşik değeri olacağını belirtmişlerdir. Yatay S eğrisinin geçerliliği hem hizmet sektöründe (Contractor vd., 2007), hem de büyük imalat firmalarında (Thomas ve Eden, 2004) doğrulanmıştır. Söz konusu iki değişken arasındaki ilişkinin W eğrisi şeklinde olduğunu ifade eden çalışmalar uluslararasılaşma düzeyindeki artışla birlikte ilk aşamada firma performansının düşeceği, sonra yükseleceği, sonra tekrar düşeceği ve tekrar yükseleceği dört aşamalı bir süreçten bahsetmektedir (Olmos vd., 2016).

Her ülkede faaliyet göstermekte olan firmaların kendi iç dinamikleri ve ülke ekonomisinin beraberinde getirdiği sistematik riskler söz konusu değişkenler arasındaki ilişkilerin farklılaşmasına yol açmaktadır. Değişkenler arasındaki ilişkinin bilinmesi geliştirilecek uluslararasılaşma politikaları için hem firmalara hem de ekonomi politikası belirleyicilerine yol gösterici olacaktır. Bu anlamda bu çalışma, her geçen yıl artan ihracat hacmi ile ülke ekonomisinin gelişmesinde büyük rol oynayan imalat sanayiinde firmaların toplam satışları içindeki yurtdışı satış payının artışının yani firmaların artan uluslararasılaşma düzeylerinin, ülke ekonomisine katkı sağlarken kendi finansal performanslarında nasıl bir etki yarattığını tespit etmek üzere yürütülmüştür.

2. LİTERATÜR

Literatürde firmaların uluslararasılaşma düzeyleri ile finansal performansları arasında bir ilişki olup olmadığını, bu ilişkinin doğrusal mı yoksa doğrusal olmayan bir ilişki mi olduğu, söz konusu ilişkiyi pozitif ya da negatif yönde etkileyerek güçlendiren ya da zayıflatan faktörlerin neler olduğunu tespit etmeye yönelik oldukça geniş kapsamlı pek çok çalışmaya rastlamak mümkündür.

Akben ve Yeşil (2015), uluslararasılaşma düzeyinin işletme performansı üzerindeki etkisini araştırdıkları çalışmalarında, uluslararasılaşma düzeyinin tesbitinde Sullivan (1994)'ün geliştirmiş olduğu DOI_{INTS} ölçeğini kullandıklarını, buna göre firmaların uluslararasılaşma düzeylerinin tespitinde kullanılan parametrelerin yurtdışı satışlar/toplam

satışlar, yabancı varlık toplamı/ toplam varlıklar, yabancı şube sayısı/toplam şube sayısı, tepe yönetimin uluslararası tecrübesi/ bütün yöneticilerin toplam tecrübesi, ihracat yapılan toplam ülke sayısı/ pazardaki toplam ülke sayısı olduğunu ifade etmişlerdir. İşletme performansını ise hem subjektif kriterlere göre hem de finansal göstergelerden oluşan objektif kriterlere göre tespit ederek her iki gösterge için de durum değerlendirmesi yapmışlardır. İşletmelerin faaliyette buldukları süre, sektör, çalışan sayıları, uluslararası faaliyetlerinin fiziksel dağılımı gibi özelliklerini ortaya koymaya yönelik yapılan anket çalışması sonucunda elde edilen bulgular işletmelerin subjektif performans göstergesi olarak kabul edilmiştir. Aktif karlılığı, özsermaye karlılığı, satışların karlılığı, satış toplamı, ihracat satışları ve net kar kalemleri ise objektif performans göstergesi olarak kabul edilmiştir. Fortune 500 Türkiye listesinde 2011, 2012 ve 2013 yıllarında üst üste yer alan en az ihracat faaliyetleri ile de olsa uluslararası pazarlarla ilgisi bulunan 258 şirket verisi ile yapılan doğrusal regresyon analizi sonuçlarına göre, işletmelerin uluslararasılaşma derecesinin subjektif işletme performansını pozitif yönde etkilediği, bununla birlikte objektif performans göstergelerinden yalnızca ihracat satışları üzerinde pozitif bir etkisinin olduğu tespit edilmiştir.

Şahin (2006), uluslararasılaşmanın ihracat, lisans verme, ortak yatırım ve doğrudan yabancı yatırım yollarının çeşitli şekillerde uygulanması ile sağlanacağını belirterek çalışmada hem uluslararasılaşma öncesi ve sonrası firmaların finansal performanslarında bir değişiklik olup olmadığını test etmiş, hem de firmaların seçtiği uluslararasılaşma metodu ile bağlantılı olarak gösterdikleri finansal performans gelişiminin farklılaşıp farklılaşmadığını belirlemeye çalışmıştır. Araştırma, BIST'e hisse senetleri kote edilen ve tekstil, metal, cam, makine, savunma, kimya, bilgisayar, elektrik, gıda, ulaşım, iletişim, hizmet sektörlerinde faaliyet gösteren, 1998-2003 yılları arasında uluslararasılaşma kararı veren ve bu kararı uygulayan toplam 145 işletme üzerinde yapılmıştır. t testi sonuçlarına göre firmaların finansal performanslarının uluslararasılaşma faaliyetine başladıktan sonra istatistiki olarak anlamlı bir artış gösterdiği, varyans analizi sonuçlarına göre de farklı uluslararasılaşma metotları izleyen firmaların, finansal performanslarında gösterdikleri iyileşme düzeyleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir fark olmadığı tespit edilmiştir.

Bae vd., (2008), şirketlerin çokuluslulaşmasının daha iyi bir finansal performans göstermelerinde etkili olup olmadığını ve bununla birlikte Ar&Ge yatırımlarının bu iki değişken arasındaki ilişkide bir rolü olup olmadığını araştırmışlardır. Ar&Ge yatırımlarının en yoğun yapıldığı sektör olması sebebiyle Amerika imalat sektöründe yer alan 672 şirkete ait 1997-2000 dönemi verileri kullanılmıştır. Çokuluslulaşma düzeyi, yurtdışı satışların toplam satışlara oranı, yurtdışında çalışan sayısının toplam çalışan sayısına oranı ve yurtdışındaki ofis sayısının toplam ofis sayısına oranı olarak sıralanan üç ağırlıklandırılmış faktörün toplamı ile ifade edilmiştir. Finansal performans aktif karlılığı, özsermaye karlılığı ve satışların karlılığı ile gösterilmiştir. Şirket yaşı, piyasa betası ve toplam borcun toplam varlıklara oranı kontrol değişkenler olarak kullanılmıştır. Hem muhasebe hem piyasa tabanlı değerlendirme ölçütleri kullanmak suretiyle finansal performansı ölçmüşlerdir. Literatürde yer alan söz konusu

değişkenler arasındaki doğrusal olmayan ilişkiyi sınamak için şirketlerin yurtdışı satışlarının toplam satışlara oranını göz önünde bulundurarak 10 ayrı grup oluşturmuşlar ve bu grupların karlılık, büyüme ve piyasa değerlerini incelemişlerdir. Elde ettikleri bulgulara göre çokuluslulaşma ile finansal performans arasında tekdüze bir ilişkinin olmadığını; şirketlerin çokuluslulaşma aşamalarına göre ilişkinin yönünün değiştiğini, başlangıçta negatif başlayan ilişkinin ikinci aşamada pozitif olduğunu sonra tekrar negatif olduğunu öne sürmüşlerdir. Bu doğrusal olmayan, yatay S şeklindeki ilişki daha çok muhasebe tabanlı performans ölçütleriyle doğrulanmış ve uluslararasılaşmada üç aşama teorisini desteklemiştir. Bununla birlikte Ar&Ge yatırımları olan şirketlerin çokuluslulaşmasının daha yüksek bir finansal performans ile sonuçlandığını tespit etmişlerdir.

Pattnaik ve Elango (2009), 2000-2003 dönemi için borsada işlem gören yıllık satışları 50 milyon Rupî'nin üzerinde olan 787 imalat işletmesini konu alan çalışmalarında uluslararasılaşma düzeyi ile firma performansı arasındaki ilişkiyi, bununla beraber firma kaynaklarının bu ilişki üzerindeki etkisini incelemişlerdir. Özsermaye getirisi finansal performans ölçütü olarak, yurtdışı satışların toplam satışlara oranı uluslararasılaşma göstergesi olarak, firma yaşı, pazar gücü, firma çeşitlendirmesi ise kontrol değişkeni olarak alınmıştır. Yapılan panel veri analizi sonuçlarına göre uluslararasılaşma düzeyi ile firma performansı arasında doğrusal olmayan bir ilişkinin söz konusu olduğu ve ar&ge yoğunluğunun bu ilişkiyi hiçbir şekilde etkilemediği, bununla birlikte pazarlama yoğunluğu ve maliyet etkinliğinin uluslararasılaşma düzeyi ile finansal performans ilişkisini pozitif yönde etkilediğini tespit etmişlerdir.

Assaf vd., (2012), Avrupa ve Amerika'da faaliyet göstermekte olan uluslararası market zinciri 43 şirketin 10 yıllık verilerini kullanarak uluslararasılaşmanın firma performansı üzerindeki etkisini ve uluslararası pazarda yer alma tecrübesi, gelişmiş ya da gelişmekte olan ülke olma durumu, ülkenin ekonomik büyüklüğü, birleşme ve devralma durumlarının söz konusu iki değişken arasındaki ilişkiyi ne şekilde etkilediklerini araştırmışlardır. Finansal performans göstergesi olarak literatürdeki pek çok çalışmadan farklı olarak maliyet etkinliğini ele almışlardır. Uluslararasılaşma göstergesi olarak da literatürde en çok kullanılan yurtdışı satışların toplam satışlara oranı, yurtdışındaki varlıkların toplam varlıklara oranı ve bağlı ortaklığın olduğu ülke sayısı değişkenlerinin her birinin farklı bir üstünlüğü olduğunu belirterek bu üç değişkenin ortalamasını almışlardır. Kontrol değişkeni olarak firma büyüklüğü, finansal kaldıraç ve Ar&Ge yoğunluğunun kullanıldığı Bayesyen model analizi sonucu uluslararasılaşma düzeyi ile firma performansı arasında U şeklinde eğilimli bir ilişki olduğunu tespit etmişlerdir. Bu ilişkiyi market zincirlerinin faaliyet alanlarını en aşina oldukları pazarlarla sınırlı tutuklarını ve daha düşük uluslararasılaşma düzeyindeki firmaların onlara göre daha fazla uluslararasılaşmış firmalara göre daha iyi performans gösterdiği, zamanla uluslararasılaşan firmaların bu yeni pazarlarda faaliyetlerini daha etkin yürütmeyi öğrendikleri ve bu nedenle de en fazla uluslararasılaşan firmaların en yüksek maliyet etkinliğini elde ettiği şeklinde açıklamışlardır.

Xiao vd., (2013), uluslararasılaşma ile firma performansı ilişkisinin Çin'in kendine özgü dinamiklerinde geçerliliğini araştırmışlardır. İlk olarak literatürdeki ağırlıklı görüş olan uluslararasılaşma ile performans arasındaki S şeklindeki eğimin varlığını test etmişler, buna ek olarak şirketlerin kurumsal yapısı ve merkezileşmiş yönetim düzeyinin söz konusu ilişkideki düzenleyici rolünü araştırmışlardır. 2001-2007 döneminde Çin ulusal devlet istatistiklerini konu olan yıllık geliri 5 milyon Renbini'nin üzerindeki üretim işletmelerini örneklem büyüklüğü olarak kabul etmişlerdir. Uluslararasılaşma düzeyi göstergesi olarak yurtdışı satışların toplam satışlara oranı alınmış ancak literatürdeki çalışmalardan farklı olarak yurtdışı satışların toplam satışlarının en az %10'unu teşkil etme sınırlılığını koymuşlardır. Firma performans göstergesi olarak satışların karlılığını almışlardır. Şirket büyüklüğü, şirket yaşı, finansal kaldıraç, reklam yoğunluğu ve Ar&Ge yoğunluğu ise kontrol değişkenleri olarak alınmıştır. Elde edilen bulgulara göre uluslararasılaşma düzeyi ile firma performansı arasında S şeklinde bir eğim olduğu; değişkenler arasında doğrusal, kuadratik ve kübik modellerden birinci ve üçüncü modelde negatif, ikinci modelde pozitif ilişki olduğu tespit edilmiştir. Bu durum Çin'de üretim firmalarının uluslararası piyasaları girme kararı almaları ile düşük uluslararasılaşma düzeyinde performanslarının düşük olduğu, uluslararasılaşma düzeyinin artması ile performanslarının da arttığı ve yüksek uluslararasılaşma düzeyinde performanslarının yeniden düşüş gösterdiği şeklinde yorumlanmıştır.

Singla ve George (2013), uluslararasılaşma ve firma performansı arasındaki ilişkiyi ve firma özelliklerinin bu ilişki üzerindeki etkisini araştırdıkları çalışmalarında uluslararasılaşma düzeyi göstergesi olarak literatürdeki yaygın yurtdışı satışlar odaklı yaklaşıma ek olarak yurtdışındaki doğrudan yatırımları da ele almışlardır. Yurtdışı doğrudan yatırımların hesaplanması için bir endeks geliştirilmiş; endeksi belirleyen üç temel faktör olarak yurtdışı satışların toplam satışlara oranı, yurtdışı varlıkların toplam varlıklara oranı ve denizaşırı bağlı ortaklıkların toplam bağlı ortaklıklara oranı alınmıştır. 2002-2008 yılları arasında Hindistan'da ihracat yapan 237 firma ve uluslararası doğrudan yatırım yapan 101 firma için iki farklı model oluşturulmuştur. Aktif karlılığı ve Tobin's Q değeri finansal performans göstergesi olarak alınmış; firma büyüklüğü, firma yaşı, iş grubu olup olmama durumu ve finansal kaldıraç kontrol değişkenleri olarak modellere dahil edilmiştir. Elde edilen bulgulara göre yurtdışı satış hacmi baz alınarak belirlenen uluslararasılaşma düzeyi ile firma performansı arasında beklenenin aksine negatif bir ilişki olduğu tespit edilmiştir. Bu durumun gerekçesi Hindistan'daki firmaların büyük çoğunluğunun ulusal piyasalarda büyümek için yeterli imkan yakalaması şeklinde açıklanmıştır. Benzer şekilde uluslararası doğrudan yatırımlar ile firma performansı arasında da negatif ilişki tespit edilmiş; bu durum da Hindistan'da doğrudan yabancı sermaye yatırımı yapan şirketlerin büyük çoğunluğunun bu faaliyetten ölçek ve kapsam boyutuyla fayda sağlayamayacak kadar küçük olmalarına bağlanmıştır.

Hsu vd., (2013), Tayvan Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören 187 küçük ve orta büyüklükteki işletme (KOBİ)'nin 2000-2006 döneminde uluslararasılaşmalarının firma

performanslarına etkisini ve CEO katkılarının bu ilişki üzerindeki etkisini araştırdıkları çalışmalarında uluslararasılaşmayı hem ölçek hem de sayı olarak ele almışlar; yurtdışı satışların toplam satışlara oranı ile birlikte yurtdışı satış yapılan ülke sayısını da bir değişken olarak analiz etmişlerdir. Analiz sonucunda yurtdışı satışların toplam satışlara oranının firma performansını pozitif yönlü olarak etkilediğini, fakat yurtdışı satış yapılan ülke sayısı ile firma performansı arasında ters yönlü U şeklinde eğilimli bir ilişki olduğunu öne sürmüşlerdir. Yani küçük ulusal bir piyasanın yurtdışı piyasalara açılması ve yabancı kaynaklara ulaşması KOBİ'lere ölçek ekonomisinden yararlanma ve girdi maliyetlerini düşürme dolayısıyla finansal performanslarını artırma hususunda destek olurken, uluslararasılaşmayı birçok ülkeye yapmanın ilk aşamada pozitif bir etki yaratırken belirli bir noktadan sonra daha fazla ülkeye açılmanın firma performanslarında düşüşü tetikleyici etki yarattığını öne sürmüşlerdir.

Altat ve Shah (2015), uluslararasılaşma düzeyi ile firma performansı arasındaki ilişkiyi ve bu ilişkide ürün çeşitlendirmenin düzenleyici rolünü araştırmışlardır. Hindistan'da üretim sektöründe yer alan 180 şirketin 2010-2015 dönemine ait verilerinin kullanıldığı çalışmada uluslararasılaşma düzeyi yurtdışı satışların toplam satışlara oranının 100 ile çarpımı olarak alınmış, aktif karlılığı firma performans göstergesi olarak kabul edilmiş ve şirket büyüklüğü, finansal kaldıraç ve reklam yoğunluğu ise kontrol değişkenler olarak alınmıştır. Havuzlanmış zaman serisi lineer, kübik ve kuadratik regresyon analizlerinden oluşan 3 modelin sonuçlarına göre uluslararasılaşma düzeyi ve firma performansı arasında lineer olmayan, U şeklinde bir ilişki olduğu ve ürün çeşitlendirmenin söz konusu ilişkiyi güçlendirici bir etki yarattığını tespit etmişlerdir. Uluslararasılaşma düzeyi ile performans arasındaki ilişkinin U şeklinde olmasını şirketlerin uluslararasılaşmaya başladıkları ilk zamanlarda maliyetlerden kaynaklı firma performansının düşmesi ancak şirketin uluslararası piyasalarda tanınmışlığının artması ile birlikte performansın aşamalı olarak artmasına bağlamışlardır.

Vithessonthi (2016), daha fazla sermaye yatırımı yapan şirketlerin uluslararasılaşma düzeylerinin artıp artmadığını ve uluslararasılaşma düzeyi daha yüksek olan şirketlerin olmayanlara göre finansal açıdan daha iyi bir performans gösterip göstermediklerini araştırdığı çalışmasında Güneydoğu Asya bölgesindeki beş ülkede faaliyet gösteren borsaya kote olmuş, finansal olmayan şirketleri ele almıştır. Örneklem büyüklüğünü söz konusu nitelikleri haiz, yurtdışına satış yapan toplam 1270 şirket (toplam şirketlerin %58'i) oluşturmuştur. 1990-2014 dönemine ait şirket verileri kullanılarak panel veri analizleri yapılmıştır. Sermaye yatırımlarının uluslararasılaşma düzeyine etkisi; bağımlı değişkenin yurtdışı satışların toplam satışlara oranı, bağımsız değişkenin sermaye harcamalarının toplam varlıklara oranı olarak alınması suretiyle; uluslararasılaşma düzeyinin firma performansına etkisi ise aktif karlılığı ve hisse senedi getirisinin bağımlı değişken; yurtdışı satışların toplam satışlara oranının bağımsız değişken olarak ele alınması suretiyle test edilmiştir. Elde edilen bulgulara göre sermaye yatırımlarının, uluslararasılaşma düzeyini negatif yönlü etkilediği, daha yüksek derecede uluslararasılaşmış şirketlerde söz konusu negatif etkinin daha zayıf

olduğu, bununla birlikte sermaye yatırımlarının yurtdışına satışlardaki büyüme üzerinde pozitif yönde etkili olduğu tespit edilmiştir. Firma performansının aktif karlılığı ile ölçülmesi halinde uluslararasılaşma düzeyinin firma performansı ile ilişkili olmadığını; performansın hisse senedi getirisi ile ölçülmesi halinde ise uluslararasılaşma düzeyi ile firma performansı arasında pozitif yönlü bir ilişki olduğunu öne sürülmüştür. Bununla birlikte, uluslararasılaşma düzeyi ile firma performansı arasında lineer bir ilişki olduğunu tespit etmişlerdir. Literetürde ağırlıklı olarak yer alan ülke bazlı çalışmaların aksine, bu çalışma ile gelişmekte olan piyasalara odaklanarak küreselleşme sürecinde uluslararasılaşma stratejilerinin gelişmekte olan ülkelerde firma performansına katkısı sorgulanmıştır.

Olmos vd., (2016) İspanya’da örgüt yapısının ağırlıklı olarak aile şirketlerinden oluştuğunu ve aile şirketlerinin küreselleşen ve gittikçe karmaşık hal alan piyasalarda varlığını sürdürebilmesi için uluslararasılaşmanın bir zorunluluk haline geldiğini vurgulayarak aile şirketlerinde uluslararasılaşma düzeyi ile firma performansı ilişkisini incelemiştir. 2006-2011 döneminde KOBİ statüsünde olan, üretim sektöründe yer alan, ihracat yapan aile şirketlerinin konu edildiği çalışmada panel veri analizi kullanılmıştır. Performans göstergesi olarak birçok çalışmanın aksine aktif karlılığı ya da özsermaye karlılığı yerine satışların karlılığı; uluslararasılaşma düzeyi göstergesi olarak yurtdışı satışların toplam satışlara oranı alınmıştır. Uluslararasılaşma, W eğrisi yaklaşımına göre dört düzeyde ifade edilmiş; birinci düzey, yurtdışı satışların toplam satışlara oranını ile ifade edilirken, ikinci, üçüncü ve dördüncü düzeyler sırasıyla söz konusu oranının karesi, üçüncü kuvveti ve dördüncü kuvveti alınarak hesaplanmıştır. Araştırma geliştirme yoğunluğu, reklam yoğunluğu, şirket büyüklüğü, yabancı sermaye payı ve şirket yaşının kontrol değişkeni olarak alındığı model sonuçlarına göre birinci ve üçüncü düzeyde uluslararasılaşmış şirketlerde firma performansı ile uluslararasılaşma düzeyi arasında negatif ilişki; ikinci ve dördüncü düzeyde uluslararasılaşmış şirketlerde pozitif ilişki tespit etmişlerdir. Elde ettikleri bulguların politika yapıcılar tarafından KOBİ’lere uzun vadeli uluslararasılaşma stratejisi geliştirme hususunda yol gösterici olacağını öne sürmüşler ve özellikle uluslararasılaşma bakımından birinci ve üçüncü düzeyde olan şirketlere gerekli desteklerin sağlanması gerektiğini ifade etmişlerdir.

Vithessonthi ve Racela (2016), ise uluslararasılaşma düzeyleri ve Ar&Ge yoğunluklarının firma performansı üzerindeki etkilerini araştırmışlardır. Amerika borsalarında işlem gören, finansal olmayan şirketlerin 1990-2013 dönemine ait verilerinin kullanıldığı çalışmada firma performansı göstergesi olarak muhasebeye dayalı faaliyet performans ölçütü olan aktif karlılığı ve satışların getirisi; piyasaya dayalı finansal performans ölçütü olan hisse senedi getirisi ve Tobin’s Q kullanılmıştır. Yurtdışı satışların toplam satışlara oranının yanında yurtdışındaki varlıkların toplam varlıklara oranı da uluslararasılaşma göstergesi olarak ele alınmıştır. Uluslararasılaşmanın aktif karlılığı üzerinde hiçbir etkisi olmadığı, satışların getirisini pozitif yönde; hisse senedi getirisi ve Tobin’s Q’yu ise negatif yönde etkilediği tespit edilmiştir. Bununla birlikte Ar&Ge yoğunluğunun firma performansı üzerindeki negatif etkisinin uluslararasılaşma ile hafifletildiğini öne sürmüşlerdir.

Osorio vd., (2016), uluslararasılaşma düzeyi ve firma performansı arasındaki ilişkinin firmaların büyüklüğüne bağlı olarak değişip değişmediğini araştırmışlardır. 1994-2008 döneminde İspanya’da faaliyet göstermekte olan büyük üretim işletmeleri ve KOBİ niteliğindeki üretim işletmelerini konu alan çalışmalarında uluslararasılaşma düzeyi göstergesi olarak yurtdışı satışların toplam satışlara oranını, firma performansı göstergesi olarak aktif karlılığını, kontrol değişkenleri olarak da; satışlardaki büyüme, şirket yaşı, şirket varlık büyüklüğü, reklam yoğunluğu, Ar&Ge yoğunluğu, üretkenlik ve borç düzeylerini almışlardır. Uluslararasılaşma düzeyi ile firma performansı arasındaki ilişkinin büyük firmalarda yatay S eğrisi şeklinde, orta büyüklükteki firmalarda U eğrisi şeklinde, küçük firmalarda ise doğrusal ve negatif eğimli şeklinde olduğunu tespit etmişlerdir. Dolayısıyla uluslararasılaşma düzeyi ile firma performansı arasındaki ilişkinin büyüklüğe bağlı bir ilişki olduğu sonucuna varmışlardır.

Borda vd., (2017), uluslararasılaşma düzeyi ve işletme gruplarında çeşitlendirme düzeyinin firma performansına etkisini ve bu etkinin hizmet ve üretim sektörü firmalarında nasıl değiştiğini incelemişlerdir. Brezilya, Şili ve Meksika’dan oluşan üç Latin Amerika ülkesindeki toplam 103 şirketin 2000—2007 dönemi verileri kullanılarak yapılan çalışmada uluslararasılaşma düzeyi yurtdışı satışların toplam satışlara oranı ile ifade edilirken firma performans göstergesi olarak aktif karlılığı alınmıştır. Uluslararasılaşma düzeyi ile firma performansı arasında ters yönlü U şeklinde bir ilişki olduğu tespit edilmiş bununla birlikte, panel veri analizi sonucu elde edilen bulgulara göre; işletme gruplarında çeşitlendirme düzeyinin uluslararasılaşma ile firma performansı arasındaki ilişkiyi pozitif yönlü olarak düzenleyici bir rol üstlendiğini ve bu etkinin özellikle üretim sektöründen ziyade hizmet sektörü şirketlerinde daha fazla önem arz ettiğini ifade etmişlerdir.

3. VERİ SETİ VE METODOLOJİ

Bu çalışma firmaların artan uluslararasılaşması sonucunda firma performansının nasıl etkilendiğini analiz etmeyi amaçlamaktadır. Türkiye üzerine yapılan çalışmalarda, söz konusu ilişkinin doğrusal bir ilişki olduğu ve/veya uluslararasılaşmanın firma performansını uluslararasılaşmanın ilk aşamasında pozitif (negatif), ikinci aşamasında negatif (pozitif) şekilde etkilediği yönünde tespitlerde bulunulmuştur. Bu çalışma ise, literatüre firmaların uluslararasılaşmasının üç aşamada gerçekleşeceğini öne süren Üç Aşama Teorisi’nin Türkiye için geçerliliğini sınavarak katkı sağlamayı amaçlamaktadır. Analizin, veri setinin uygunluğu ve diğer analiz yöntemlerine göre sağladığı avantajlar nedeniyle panel veri analizi yöntemiyle yapılması uygun bulunmuştur.

Analizde kullanılacak değişkenler literatürde anlamlı sonuçlar verdiği tespit edilen değişkenler arasından seçilmiştir. Analizin bağımlı değişkeni olan firma performansı için literatürde sıkça kullanılan aktif karlılığı (ROA) oranı tercih edilmiştir (Borda vd., 2017, Osorio vd., 2016, Vithessonthi ve Racela, 2016, Vithessonthi, 2016, Akben ve Yeşil, 2015, Altaf ve Shah, 2015, Xiao vd., 2013, Singla ve George, 2013, Hsu vd., 2013). Analizde

kullanılacak bağımsız değişkenler ise uluslararasılaşma seviyesi, firmanın maddi duran varlık yoğunluğu, kaldıraç oranı ve satışlardaki büyüme oranı (büyüme fırsatları)'dır. Uluslararasılaşma seviyesini ifade etmek için yurt dışı satışların toplam satışlara oranı kullanılmıştır (Borda vd., 2017, Osorio vd., 2016, Vithessonhi ve Racela, 2016, Olmos vd, 2016, Vithessonhi, 2016, Altaf ve Shah, 2015, Xiao vd., 2013, Hsu vd., 2013). Firmanın maddi duran varlıklarının toplam varlıklar içerisindeki payı, maddi duran varlık yoğunluğu olarak analize dahil edilmiştir (Vithessonhi ve Racela, 2016, Vithessonhi, 2016). Analizde finansal yapının temsil edilebilmesi için yabancı kaynakların toplam kaynaklara oranı olarak ölçülen kaldıraç oranı yer almaktadır (Osorio vd., 2016, Vithessonhi, 2016, Altaf ve Shah, 2015, Xiao vd., 2013, Singla ve George, 2013, Hsu vd., 2013). Satışlardaki büyüme oranı ise firmanın büyüme fırsatlarını ifade eden bir bağımsız değişken olarak ele alınmıştır (Osorio vd., 2016).

Veri seti BIST'te işlem gören 187 imalat firmasının 2008-2015 tarihleri arasında verilerinden oluşmaktadır. Söz konusu firmaların bilanço ve gelir tabloları kullanılarak elde edilen veri setindeki değişkenlerin tanımlayıcı istatistikleri aşağıdaki gibidir. Tablo incelendiğinde 1.496 gözlem içerisinde yurt dışı satışların toplam satışlar içerisindeki payı ortalama %23,77'dir. Türkiye İhracatçılar Meclisi verilerine göre Türkiye'nin ilgili dönemdeki toplam ihracatının %80,04'ü imalat sanayii tarafından gerçekleştiriliyor olmasına rağmen, yurtdışı satışların %23,77 gibi düşük bir seviyede kalması Türkiye'nin üretiminin büyük bölümünü yurt içi piyasada değerlendirdiğini yani bir anlamda uluslararasılaşma düzeyinin oldukça düşük olduğunu göstermektedir.

Değişkenler arasındaki ilişkiyi gösteren korelasyon matrisi ise değişkenler arasında anlamlı ve güçlü bir korelasyon olmadığını göstermektedir.

Tablo 1. Değişkenlerin Tanımlayıcı İstatistikleri ve Korelasyon Matrisi

		Gözlem	Ortalama	Standart Sapma	Min	Max	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
(1)	ydsts	1,496	0.2377	0.2464	0	0.9983	1				
(2)	roa	1,496	0.0296	0.2125	-2.2115	6.8046	0.0634*	1			
(3)	mdvtv	1,496	0.3343	0.1927	0	0.9821	0.0892*	-0.0788*	1		
(4)	kal	1,496	0.4609	0.4543	0	8.6743	0.0980*	-0.01	0.1245*	1	
(5)	gro	1,496	0.1219	0.6023	-1	16.0548	0.0408	0.0525*	-0.0066	0.0081	1

*: %5 düzeyinde anlamlıdır.

Model tanımlamalarına geçmeden önce değişkenlerin durağanlığının sınanması gerekmektedir. Durağan olmayan, başka bir ifade ile birim kök içeren değişkenler arasında sahte ilişkiler gözlemlenmektedir. Bu nedenle değişkenlerin durağan olması; durağan olmayan değişkenlerin ise durağanlaştırılması gerekmektedir. Durağanlık testlerine ilişkin aşağıda yer alan tabloya göre bütün değişkenler düzeyde durağandır, dolayısıyla değişkenlerin bu halleriyle analize dahil edilmesi uygundur.

Tablo 2. Değişkenlerin Birim Kök Test Sonuçları

	Levin, Lin & Chu t*		Im, Pesaran ve Shin W-stat		ADF - Fisher Chi-square		PP - Fisher Chi-square	
	Sabit ve Trendsiz	Sabit ve Trendli	Sabit ve Trendsiz	Sabit ve Trendli	Sabit ve Trendsiz	Sabit ve Trendli	Sabit ve Trendsiz	Sabit ve Trendli
ydsts	-42.4078 0.0000	-76.2356 0.0000	-10.885 0.0000	-3.29798 0.0005	708.938 0.0000	507.685 0.0000	660.109 0.0000	805.867 0.0000
ydsts2	-461.367 0.0000	-128.658 0.0000	-56.3832 0.0000	-7.17365 0.0000	727.2870 0.0000	535.204 0.0000	723.761 0.0000	843.6310 0.0000
ydsts3	-4781.27 0.0000	-599.997 0.0000	-797.579 0.0000	-32.7295 0.0000	705.571 0.0000	573.73 0.0000	749.128 0.0000	837.869 0.0000
ydsts4	-462.304 0.0000	-2477.96 0.0000	-534.227 0.0000	-174.645 0.0000	696.346 0.0000	-549.223 0.0000	758.640 0.0000	793.583 0.0000
roa	-27.0347 0.0000	-51.294 0.0000	-9.95716 0.0000	-4.29005 0.0000	760.652 0.0000	656.72 0.0000	927.3090 0.0000	1078.62 0.0000
mdvtv	-50.1743 0.0000	-42.9641 0.0000	-9.67241 0.0000	-1.19179 0.1167	667.583 0.0000	473.542 0.0002	670.7770 0.0000	770.009 0.0000
kal	-24.5928 0.0000	-46.1875 0.0000	-6.38267 0.0000	-3.34548 0.0004	650.812 0.0000	614.657 0.0000	676.128 0.0000	997.181 0.0000
gro	-43.1264 0.0000	-28.5947 0.0000	-15.5395 0.0000	-0.86721 0.1929	942.837 0.0000	437.841 0.0038	754.133 0.0000	718.816 0.0000

Uluslararasılaşma düzeyinin firma performansına etkisinin tahmin edileceği genel model şu şekilde ifade edilebilir:

$$\begin{aligned}
 roa_{it} &= f(ydsts, kal, mdvtv, gro) \\
 &= \beta_0 + \beta_1 ydsts_{it} + \beta_2 ydsts_{it}^2 + \beta_3 ydsts_{it}^3 + \beta_4 ydsts_{it}^4 + \beta_5 kal_{it} + \beta_6 mdvtv_{it} + \beta_7 \\
 &gro_{it} + \varepsilon_{it}
 \end{aligned}$$

Literatürde uluslararasılaşma ile firma performansı arasındaki ilişkinin ne şekilde olduğunu tespit etmek üzere yapılan çeşitli çalışmaların bulgularında yer alan doğrusal, U ve ters U şekli, yatay S ve W şeklindeki ilişkinin Türkiye için geçerliliğini test etmek üzere ydsts değişkeninin lineer, kuadratik, kübik ve dördüncü kuvveti ile elde edilen formlarının yer aldığı 5 farklı model oluşturulmuştur (Osorio vd., 2016). Her model için sabit ve rassal etkiler modelleri tahmin edilmiş; aralarındaki tercih için Hausman testi kullanılmıştır. Test sonuçlarına göre, p değeri 0,05'den büyük olduğu için rassal etkilerin etkin olduğu boş hipotezi red edilememiş ve rassal etkiler modelleri tercih edilmiştir. Her model için tahmin edilen model sonuçları aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

Tablo 3. Model Sonuçları

Değişkenler	Model 1	Model 2	Model 3	Model 4	Model 5
Sabit	0.0564 *** (0.0119)	0.0456 *** (0.0125)	0.0416 *** (0.0129)	0.0352 *** (0.0132)	0.0327 ** (0.0134)
gro	0.0183 ** (0.00910)	0.0173 * (0.00908)	0.0174 * (0.00908)	0.0169 * (0.00907)	0.017 * (0.00907)
kal	-0.000316 (0.0122)	-0.00317 (0.0122)	-0.00433 (0.0122)	-0.00577 (0.0122)	-0.00716 (0.0123)
mdvtv	-0.0864 *** (0.0287)	-0.0924 *** (0.0287)	-0.0966 *** (0.0289)	-0.105 *** (0.0290)	-0.109 *** (0.0292)
ydsts		0.0599 *** (0.0224)	0.138 ** (0.0675)	0.426 *** (0.137)	0.668 *** (0.251)
ydsts2			-0.108 (0.0882)	-1.095 *** (0.418)	-2.581 * (1.356)
ydsts3				0.799 ** (0.331)	3.569 (2.427)
ydsts4					-1.566 (1.360)
Gözlem Sayısı	1,496	1,496	1,496	1,496	1,496
DW	1.9419	1.9432	1.9431	1.9453	1.9455
Hausman Testi p değeri	0.1437	0.1939	0.2952	0.482	0.5793

Parantezli değerler standart sapmalardır.

*** p<0.01, ** p<0.05, * p<0.1

Analizde firma performansını etkileyebilecek bazı firma temelli değişkenler kullanılmıştır. Bu değişkenlerden maddi duran varlık yapısı ile firma performansı arasında anlamlı ve negatif yönlü bir ilişki olduğu görülmektedir. Başka bir ifade ile maddi duran varlıkların toplam varlıklardaki payı arttıkça, firma performansı azalmaktadır. Vithessonthi (2016) ile uyumlu olan bu sonuca göre her ne kadar artan maddi duran varlık yatırımlarının karlılığı artırması beklenmekteyse de Türkiye gibi gelişmekte olan ülkeler dikkate alındığında, maddi duran varlık yatırımlarının tamamlanmadığı ve yeni yatırımların ek maliyetler yaratması nedeniyle karlılığı düşürdüğü görülmektedir.

Büyüme fırsatları ve kaldıraç oranı ile ilgili sonuçlar ise Osorio vd., (2016)'u desteklemektedir. Büyüme fırsatları, firma performansı ile pozitif ve anlamlı bir ilişki gösterirken; kaldıraç değişkeninin firma performansı üzerinde anlamlı bir etkisi bulunmamaktadır. Şüphesiz firma faaliyetlerini karlı bir satış ile sonuçlandırabiliyor ve pazardaki payını artırabiliyorsa; satışların büyümesi firma performansını artıracaktır. Öte taraftan firmanın faaliyetlerinin finansmanı için yaptığı tercihin, başka bir ifade ile sermaye yapısındaki farklılıkların firma performansını etkilemediği tespit edilmiştir.

Uluslararasılaşma düzeyini ifade ettiğimiz ve yurtdışı satışların toplam satışlara oranı ile analize dahil ettiğimiz ydsts değişkenin bütün modellerde anlamlı ve firma performansı ile pozitif ilişki gösterdiği tespit edilmiştir. İlgili ifadenin quadratik formunun anlamlı olmadığı ancak kübik formu ile birlikte analiz edildiğinde anlamlı sonuç verdiği görülmektedir. W şeklindeki ifadenin sınıdığı Model 5'te ise uluslararasılaşma düzeyinin kübik ve dördüncü kuvvetinin anlamlı olmadığı görülmektedir. Bu sonuçlar literatürde yer alan U, ters U ve W şeklindeki ilişkilerin Türkiye için geçerli olmadığını göstermektedir. Model 4'teki Kübik model dikkate alındığında ilişkinin ters yatay S şeklinde olduğu görülmektedir. Uluslararasılaşmanın ilk aşamasında firma performansının artırdığı görülmektedir. Gerçekten de ihracat yapan firmalar bu konuda gerekli piyasa araştırmalarını yapmış, nitelikli işgücünü sağlamış, finansal imkanlar ile kendilerini güvence altına almıştır. Bu anlamda firmaların uluslararası piyasa açıldıkları ilk dönemde firma performansının artması beklenmektedir. Faaliyet sınırlarının genişlemesi ile uluslararasılaşmanın ikinci aşamasına geçilmiş olur. Bu aşamada genişleyen faaliyet alanı, işlem çeşitliliğini ve dolayısıyla işlem maliyetini artırmaktadır. Firma yeni ihtiyaçları karşılamaya çalışırken firma performansından feragat etmektedir. Ancak bu noktadan sonra firmalar artan tecrübeleri, piyasadaki saygınlıkları ve etkin iş bağlantıları ile performanslarını artırdıkları üçüncü aşamaya geçerler.

4. SONUÇ

Her geçen gün daha küresel ve daha karmaşık hale gelen ekonomilerde hayatta kalabilmenin en önemli araçlarından birisinin uluslararasılaşmayı başarmak, uluslararasılaşma düzeyini yükseltmek ve bu durumu sürdürülebilir kılmak olduğuna dair yaygın bir görüş söz konusudur. Her ne kadar farklı pazarlara girmek beraberinde birçok ek maliyet getirirse de çoğu zaman firmaların, maliyetin üzerinde bir fayda beklentisi ve kazanımı söz konusu olmuştur. Bu anlamda firmaların uluslararasılaşma düzeylerini yükselttikçe performanslarında bu durumun nasıl bir etki yarattığı birçok ülke için önemli bir sorunsal teşkil etmiştir. Türkiye'de toplam ihracat hacminin en büyük bölümünü gerçekleştirmekte olan imalat sanayi firmalarından oluşturulan örneklem ile, bu çalışma da bu sorunsala cevap bulmak amacıyla hazırlanmıştır.

Elde edilen bulgular, ilk olarak uluslararasılaşma düzeyi ne olursa olsun firmaların uluslararasılaştıkça bu durumun finansal performanslarını etkilediğini ortaya koymaktadır. Bununla birlikte Türkiye'de imalat sanayiinde faaliyet gösteren firmalar için literatürde yer alan uluslararasılaşma ile firma performansı arasındaki U, ters U, W şeklindeki ilişkilerin geçerli olmadığı; söz konusu firmaların uluslararasılaşmayı üç aşamada gerçekleştirdikleri ve bu durumun iki değişken arasındaki ilişkinin ters yatay S şeklinde olduğu tespit edilmiştir.

Ülkemizde birçok sanayi işletmesinin uluslararasılaşma teorilerinin büyük çoğunluğunun öne sürdüğü firmaların öncelikle iç pazarda belirli bir pazar payını elde edip, daha sonra yurtdışı pazarlara yöneldikleri öngörüsünün aksine doğrudan ihracat amacıyla kurulmuş olması uluslararasılaşmanın ilk aşamasında performanslarını artırıcı etki yaratması

durumunu açıklamaktadır. Büyüme sürecinde ortaya çıkan işlem maliyetleri nedeniyle ileriki dönemde firma performansı düşse de, piyasaya hakim olan ve tecrübe kazanan firmalar tekrar performanslarını artırmaktadırlar. Bu anlamda Türkiye’de ters yatay S şeklinde bir eğimin olduğu görülmektedir.

Mevcut çalışma geleneksel uluslararasılaşma teorilerinin daha çok geçerli olduğu imalat sanayii işletmelerinde uluslararasılaşma düzeyi ile firma performansını ele almıştır. Ancak içinde bulunduğumuz yüzyılda, teknolojinin gelişimi ile özellikle ticaret ve hizmet işletmelerinin gerek internet kullanımı gerekse teknoloji transferleri ile uluslararasılaşma imkanlarının çok daha geniş olması sebebiyle özellikle bu sektörlerde uluslararasılaşmanın firmaların finansal performanslarını ne şekilde etkiledikleri bir başka akademik çalışma için önemli bir sorunsal teşkil etmektedir.

KAYNAKLAR

- Akben A.-Yeşil S., (2015), The Effects of the Degree of Internationalization on Business Performance: A Field Study, Eurasian Academy of Science Eurasian Business & Academics Journal, 1, pp.69-85.
- Altaf N.- Shah F. A., (2015), Internationalization And Firm Performance Of Indian Firms: Does Product Diversity Matter?, Pacific Science Review: Humanities and Social Sciences, 1, pp.76-84.
- Assaf A. G.- Josiassen A.- Ratchford B. T.- Barros C. P., (2012), Internationalization and Performance of Retail Firms: A Bayesian Dynamic Model, Journal of Retailing, 88 (2), pp.191-205.
- Bae S.- Park B.- Wang X., (2008), Multinationality, R & D Intensity, and Firm Performance: Evidence from US Manufacturing Firms, Multinational Business Review, 16 (1), pp.53-78.
- Borda A.- Geleilate J. M.- Newburry W.- Kundu S. K., (2017), Firm Internationalization, Business Group Diversification and Firm Performance: The Case of Latin American Firms, Journal of Business Research, 72, pp.104-113.
- Capar N.- Kotabe M., (2003), The Relationship between International Diversification and Performance in Service Firms, Journal of International Business Studies, 34, (4), pp.345-355.
- Casson M.- Dark K.- Gulamhussen M.A., (2009), Extending Internalisation Theory: From The Multinational Enterprise to The Knowledge-Based Empire, International Business Review, 18, pp.236-256.

- Contractor F.J.- Kumar V.- Kundu S.K., (2007), Nature of Relationship Between International Expansion and Performance: The Case of Emerging Market Firms, *Journal of World Business*, 42 (4), pp.401-417.
- Delios A.- Beamish P. W., (1999), Geographic Scope, Product Diversification, and the Corporate Performance of Japanese Firms, *Strategic Management Journal*, 20, pp.711-727.
- Genthon, C., (2008), International Diversification, Performance and Offshoring: The Case of Computer Service Industry, XVIII international RESER conference "New horizons for the role and production of services", Stuttgart, 25-26 septembre 2008, Sep 2008, Stuttgart, Germany, <https://hal.archives-ouvertes.fr/halshs-00348198/document>
- Gomes, L.- Ramaswamy, K., (1999), An Empirical Examination of The Form of The Relationship Between Multinationality And Performance. *Journal of International Business Studies*, 30: pp.173-188.
- Hitt, M.A.- Hoskisson R.E.- Kim H. (1997), International Diversification: Effects on Innovation and Firm Performance in Product Diversified-Firms, *Academy of Management Journal*, 40, pp.767-798.
- Hsu, W. T.- Chen H. L.- Cheng C. Y., (2013), Internationalization and Firm Performance of SMEs: The Moderating Effects of CEO Attributes, *Journal of World Business*, 48, pp.1-12.
- Loncan, T.- Nique W. M., (2010), Degree of Internationalization and Performance: Evidence from Emerging Brazilian Multinationals, *GCG Georgetown University- Universia*, 4 (1), 40-51. <https://gcg.universia.net/article/download/375/501>
- Lopez-Morales, J. S.- Vargas-Hernandez, J. G.- Gomez-Casas, M. M., (2015), Multinationality - Performance Relationship: A Review and Research Agenda, *Journal of Arts, Science & Commerce*, 6, 4(1).
- Olmos, M.F.- Castel A. G.- Bagües E. G., (2016), Internationalisation and Performance in Spanish Family SMES: The W-Curve, *Business Research Quarterly*, 19, pp.122-136.
- Osorio, D. B.- Colino A.- Martin L. A. G.- Vicente, J. A. Z., (2016), The International Diversification-Performance Link in Spain: Does Firm Size Really Matter?, *International Business Review*, 25, pp.548-558.
- Pattnaik C.- Elango B.- (2009), The Impact of Firm Resources on the Internationalization and Performance Relationship: A Study of Indian Manufacturing Firms, *Multinational Business Review*, 17 (2), pp.69-87.
- Ruigrok W.- Wagner, H., (2003), Internationalization and Performance: An Organizational Learning Perspective, *Management International Review*, 43, pp.63-83.

- Singla C.- George R, (2013), Internationalization and Performance: A Contextual Analysis of Indian Firms, *Journal of Business Research*, 66, pp.2500-2506.
- Şahin, E., (2006), Uluslararasılaşma Firma Finansal Performansına Etkisi, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Teknik Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü.
- Thomas, D. E.- Eden, L., (2004), What is the Shape of the Multinationality-Performance Relationship?, *The Multinational Business Review* , 12: 1, pp.89-110.
- Xiao S. S.- Jeong I.- Moon J.J.- Chung C.C.- Chung J., (2013), Internationalization and Performance of Firms in China: Moderating Effectsof Governance Structure and the Degree of Centralized Control, *Journal of International Management*, 19, pp.118-137.
- Vithessonthi, C., (2016), Capital Investment, Internationalization, and Firm Performance: Evidence from Southeast Asian Countries, *Research in Interntional Business and Finance*, 38, pp.393-403.
- Vithessonthi, C.- Racela, O. C., (2016), Short and Long Run Effects of Internationalization and R&D Intensity on Firm Performance, *Journal of Multinational Financial Management*, 34, pp.28-45.
- Wagner, H.- Ruigrok W., (2004), Internationalization and Performance: A Meta Analytic Review nad Future Research Directions, *Academy of International Business Meeting*, Stockholm, Sweeden, https://www.researchgate.net/publication/228930392_Internationalization_and_firm_performance_MetaAnalytic_review_and_future_research_directions

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile Türk Bankacılık Sektörü Kâr Kalitesi Arasındaki İlişkiye Bir Bakış

Merve ACAR *
Burcu GÜROL **

ÖZET

Finansal sistemin en önemli kurumları arasında yer alan bankaların sundukları finansal tablolar, yatırımcı ve müşteri sayılarının fazlalığı, faaliyetlerinin ülke/ülkeler ekonomilerini etkileme gücü vb. nedenlerle birçok kullanıcı tarafından kullanılmaktadır. Kullanıcıların finansal tabloları hazırlayanlardan beklentileri, finansal tablo kalite düzeylerinin yüksek olmasıdır. Kâr yönetimi ve sermaye yönetimi uygulamaları finansal tablo kalite düzeyini olumsuz etkilemektedir. Bu çalışmada, amacı finansal tabloların kalite ve karşılaştırılabilirlik düzeylerini artırmak olan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın Türk Bankacılık sisteminin kâr ve sermaye yönetimi uygulamaları üzerindeki etkisi görülmeye çalışılmıştır. Elde edilen sonuçlara göre Türk Bankacılık sektörü kredi ve diğer alacaklar değer düşüklüğü karşılıkları aracılığıyla sınırlar dahilinde kâr ve sermaye yönetimi faaliyetlerinde bulunmaktadır. Diğer taraftan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na geçiş ile kâr yönetimi davranışında azalış gözlemlenirken UFRS sonrası sermaye yönetimi faaliyetlerinde anlamlı bir değişim gözlemlenmemiştir.

Anahtar Kelimeler: Bankalar, Kâr Yönetimi, Sermaye Yönetimi, Banka Finansal Tabloları, UFRS, Finansal Tablolarda Kalite, Muhasebe Kalitesi, Kredi Kayıp Karşılıkları.

JEL Sınıflandırması: G21, M40, M41.

A Perspective on Association Between International Financial Reporting Standards and Earnings Quality of Turkish Banking Sector

ABSTRACT

Banks are the among the most important institutions of the financial system. Bank financial statements are used by many users for many reasons such as the number of investors and customers and the power of their activities affecting the economies of the country/countries. The users of the financial statements expects high quality reporting from the preparers. Earnings management and capital management practices adversely affect the quality of the financial statement. In this study, impact of the use of International Financial Reporting Standards, which aims to increase the quality and comparability levels of the financial statements, on the earnings and capital management practices is analyzed for the Turkish banking system. According to the results, banks are using loan loss provisions for earnings and capital management purposes. Significant decrease has been observed for earnings management activities for post-IFRS period, however IFRS resulted in no significant change for capital management activities.

Keywords: Banks, Earnings Management, Capital Management, Bank Financial Statements, IFRS, Financial Statements Quality, Accounting Quality, Loan Loss Provisions.

Jel Classification: G21, M40, M41.

* Dr. Merve Acar, Yıldırım Beyazıt Üniversitesi, İşletme Fakültesi, merve-hun@hotmail.com

** Dr. Burcu Gürol, Başkent Üniversitesi, Ticari Bilimler Fakültesi, bgurol@baskent.edu.tr

1. GİRİŞ

Türkiye’de finansal kurumlara bakıldığında birçok ülke ile benzer şekilde bankaların finansal sistemin en büyük kurumları oldukları görülmektedir. Türkiye Bankalar Birliği’nin (TBB) verilerine göre Haziran 2016 tarihi itibarıyla sektörün aktif toplamı yaklaşık 2,5 trilyon TL’ye ulaşmıştır. Gerek sektörün bu denli büyük oluşu gerekse mudi, çalışan, borç veren sayılarının fazlalığı nedeniyle bankaların hazırlayıp sundukları finansal tablolar birçok gerçek ya da tüzel kişi tarafından kullanılmaktadır. Kullanıcılar bu finansal tablolar üzerinden ekonomik kararlar almaktadırlar. Bu sebeple söz konusu finansal tabloların ait olduğu bankanın gerçek durumunu gösterir nitelikte olmaktan uzaklaşması yatırımcıların ve mudilerin para kaybetmelerine, bankalara yatırım yapmaktan uzaklaşmalarına, finansal sistemin ihtiyacı olan fonu temin edememesine ve fon eksikliği olanlara kaynak sağlayamamasına neden olabilmektedir. Tüm bu olumsuz tablonun yaşanmaması için sunulan finansal tabloların kalite ve karşılaştırılabilirlik düzeylerinin yüksek olması büyük önem taşımaktadır.

Finansal tablolarda kalite kavramı net olarak bir tanımlamaya sahip değildir. Gençoğlu ve Ertan bu kavramı finansal tablolarda yer alan bilgilerin, finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaçlarına uygun olması olarak tanımlamaktadırlar (2012). Bankacılık sektörü üzerinde yapılan çalışmalarda finansal tabloların kalitesi, kâr kalitesi kavramı üzerinden açıklanmaktadır. Kâr kalitesi, tahakkukların kalitesi ile ilgilidir. Tahakkukların yatırımcıları gelecek nakit akışları hakkında tahminlerde bulunarak bilgilendirme işlevleri yanında, ne yazık ki yöneticiler tarafından raporlanan kârları manipüle ederek finansal tablo kullanıcılarına gerçeğe aykırı bilgi verme gibi çıkarlar çerçevesinde kötüye kullanılma gibi işlevleri de bulunmaktadır (Bannister ve Newman 1996, Dechow ve Dichev 2002, DeFond ve Jiambalvo 1994, McNichols 2002, Plenborg 1996, Richardson ve diğerleri 2005, Sloan 1996).

Finansal sektör kâr kalitesinin ele alındığı bu çalışmada, gerek kâr yönetimi gerek sermaye yönetimi açısından incelenen “kâr kalitesi” bankacılık sektörünün nitelik ve nicelik açısından en ön plana çıkan tahakkuk kalemi olan “kredi ve diğer alacaklar değer düşüklüğü karşılıkları”¹ (loan loss provisions/LLP) aracılığıyla ele alınmıştır. Çalışma kapsamında Türkiye’de 2003-2015 yılları arasında faaliyette bulunmuş 24 bankanın bu yıllar arasında yayınladıkları yılsonu finansal tabloları üzerinden oluşturulan veri seti panel veri analiz teknikleri uygulanarak analiz edilmiş ve Türk Bankacılık sisteminde kredi kayıp ve karşılıkları ile karşılık öncesi net kâr ve sermaye yeterlilik oranı arasında ilişki bulunup bulunmadığı ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının (UFRS) bu ilişkileri ne yönde etkilediği sonuçlarına ulaşılmaya çalışılmıştır. Çalışma kapsamına 2003-2015 yılları arasında yayınlanan finansal tabloların alınmasının sebebi 2005 yılından itibaren Türk bankalarının UFRS uyumlu finansal raporlama yapmaya başlamaları ve bu etkinin

¹Çalışmanın geri kalan kısmında kredi ve diğer alacaklar değer düşüklüğü karşılıklarından “LLP” olarak bahsedilecektir.

görülebilmesi için öncesinde ve sonrasında yayınlanan finansal tabloların analiz edilmelerinin gerekliliğidir. 2003 yılından itibaren finansal tabloların alınmasının nedeni, daha önceki yıllarda 2001 yılında yaşanan bankacılık krizinin etkilerinin görülmesidir. Sonuçların kalite düzeylerini artırmak amacıyla veri seti hazırlanırken 2005 yılından sonraki dönem olarak ise 2015 yılı finansal tabloları da dahil olmak üzere 10 yıllık finansal tablolar çalışma kapsamına alınmıştır.

2. LİTERATÜR TARAMASI

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun (IASB) temel amacı, tüm dünya çapında sermaye piyasası katılımcıları ve diğer finansal tablo kullanıcılarının karar verme süreçlerinde kullanacakları yüksek kaliteli, şeffaf ve karşılaştırılabilir bilgiye sahip finansal tabloların hazırlanabilmesi için kaliteli, anlaşılabilir ve uygulanabilir bir ortak finansal raporlama dili olan uluslararası muhasebe standartları oluşturmaktır (Epstein ve Mirza 1997). Bu kapsamda UFRS'nin finansal tablolarda yer alan bilgilerin doğruluğunu, güvenilirliğini ve karşılaştırılabilirliğini arttırmak konularında öne çıktığı söylenebilir. Bushman ve Smith (2001) UFRS sonrasında yatırımcılarla şirketler arasında bilgi asimetrisinin azaldığını raporlayarak daha kaliteli ve karar verme süreçlerini olumlu yönde etkileyen finansal raporların hazırlandığını belirtmiştir. Diğer taraftan UFRS sayesinde yatırımcılar şirketlerin gelecek finansal performansları hakkında daha yerinde ve doğru tahminler yapabilmektedirler (Street ve diğerleri 2000). UFRS uygulamalarının şirketlerin finansal performansları ve finansal tablo kalitesi üzerinde olumlu etkileri olduğuna dair literatürde daha pek çok çalışma bulunmaktadır (Callao ve diğerleri 2014, Holthausen 1990, Jermakowicz 2004, Street ve diğerleri 2000, Tarca 2004, Van Tendeloo ve Vanstraelen 2005).

Bu kapsamda bu çalışma Türkiye'de UFRS uygulamalarının bankacılık sektörü kâr kalitesi üzerindeki etkisini ortaya koymayı amaçlamıştır. Kâr kalitesi ise; kâr yönetimi ve sermaye yönetimi uygulamaları, bir diğer ifadeyle tahakkuk kalitesi dikkate alınarak ölçülmüştür. Bu kapsamda literatürde kâr kalitesini tahakkuk kalitesi aracılığıyla ölçen ve tahakkuk kalitesi yüksek olan işletmelerin kâr kalitesinin de yüksek olduğu çıkarımını yapan pek çok çalışma bulunmaktadır (Boonlert-U-Thai ve diğerleri 2006, Francis ve diğerleri 2004, Rahman ve diğerleri 2010).

2.1. Kâr Yönetimi Uygulamaları: Kârın İstikrarlı Gösterilmesi

Çalışma kapsamında Türk finans sektörü, kâr yönetimi uygulamalarından “kârın istikrarlı gösterilmesi” ele alınmış ve incelenmiştir. Muhasebeleştirme manipülasyonları arasında gösterilen kâr yönetimi en genel şekliyle, yöneticilerin şirket performansı hakkında piyasa katılımcılarını yanlış yönlendirmek ya da raporlanan kâr bilgisine göre şekillenen bazı sözleşmelerden doğan sonuçları etkilemek amacıyla, kendilerine tanınan karar verme yetkisini kullanarak, finansal raporlarda yer alan bilgileri aslına uygun bir şekilde yayınlamamalarıdır (Mulford ve Comiskey 2011). Raporlanan kâr; özellikle ek ödenek ve primlerin belirlenmesi,

borç sözleşmeleri, proje değerlendirme, halka arz edilme gibi geniş bir piyasa kitlesine hitap eden ve muhasebenin tahakkuk esası çerçevesinde firmanın performansı hakkında özet bilgi sunan en önemli kalemlerden biri olarak karşımıza çıkar(Dechow 1994). Piyasa katılımcıları finansal tablolarda yer alan kâr tutarını o kadar önemserler ki çoğu zaman sadece kâra odaklanıp onu meydana getiren bileşen ve süreçlerle özellikle de kârın tahakkuk bileşeniyle ilgilenmez, karar verme süreçlerinde miyop davranış sergilerler (Bradshaw ve diğerleri 2001, Richardson ve diğerleri 2005, Sloan 1996).

Çalışmada test edilecek olan “kârın istikrarlı gösterilmesi” hipotezi, literatürde kâr yönetimi çerçevesinde geliştirilen özel bir muhasebeleştirme manipülasyonu olarak ele alınmaktadır. En genel ifadeyle kârın istikrarlı gösterilmesi, uygun muhasebe ilke, yöntem ve politikaları aracılığıyla kârdaki dalgalanmaların azaltılarak hedef kâr düzeyine çekilmesidir (Copeland 1968). Bu çalışma kapsamında kârın istikrarlı gösterilmesi hipotezi finansal sektör çerçevesinde ele alınmıştır; ancak bu kâr yönetimi uygulamasını reel sektör üzerinde de test eden birçok çalışma vardır (Bao ve Bao 2004, Beidleman 1973, Breton ve Stolowy 2000, Cahan 1992, Dechow ve Skinner 2000, DeFond ve Park 1997, Fudenberg ve Tirole 1995, Imhoff 1979, Martinez ve Castro 2011, Michelson ve diğerleri 1995, Stolowy ve Breton 2004, Trueman ve Titman 1988, White 1970).

Finansal sektör açısından ele alındığında, kârın istikrarlı gösterilmesi uygulaması raporlanan muhasebe kârının ekonomik kâra kıyasla daha istikrarlı görünmesini sağlayan, bir bakıma kârdaki dip ve tepe noktalarını törpüleyerek kârda dönemler arası dengeli bir seyir elde etmeyi amaçlayan uygulamalar olarak tanımlanabilir (Ma 1988). Bu durum ekonomik olarak elde edilen kârın bazen olduğundan yüksek bazen de düşük gösterilerek istikrarlı hale getirilmesi ve bu sayede bankanın finansal gücüne ve kalitesine ilişkin algıyı kuvvetlendirmek olarak ortaya çıkar (Beidleman 1973, Bhat 1996).

Bankacılık sektöründe kârın istikrarlı gösterilmesine dair ilk çalışma Scheiner (1981) tarafından yapılmıştır; ancak Scheiner (1981) olağan kâr ile LLP arasında pozitif ilişki saptayamamış, dolayısıyla bankaların kârı istikrarlı gösterdiği yönünde kurulan hipotezi destekleyememiştir. Yapılan çalışmaların çoğu ABD bankaları üzerine yapılmakla beraber ulaşılan sonuçların hemen hepsi kârın istikrarlı gösterilmesi hipotezini desteklemektedir (Ali ve diğerleri 2015, Beaver ve Engel 1996, Bhat ve diğerleri 2014, Bhat 1996, Blasco ve Pelegrin 2006, Bushman ve Williams 2012, Cavallo ve Majnoni 2002, Collins ve diğerleri 1995, Curcio ve Hasan 2008, Curcio ve Hasan 2015, El Sood 2012, Greenawalt ve Sinkey Jr 1988, Hasan ve Wall 2004, Kanagaretnam ve diğerleri 2003, Kanagaretnam ve diğerleri 2004, Kim 2013, Kwak ve diğerleri 2009, Lobo ve Yang 2001, Moyer 1990, Rivard ve diğerleri 2003, Scholes ve diğerleri 1990). Tablo 1’de finansal sektörde (bankacılık sektörü) kârın istikrarlı gösterilmesi alanında yapılan çalışmalar özetlenmektedir²

² Tablonun oluşturulmasında büyük ölçüde Temiz vd. (2016) çalışmasından yararlanılmıştır.

Tablo 1. Kâr Yönetimi Alanında Finansal Sektör İçin Yapılan Çalışmalar

YAZAR	ARAŞTIRMA KONUSU VE ULAŞILAN SONUÇLAR
Scheiner (1981)	1969-1976 yılları arasında ABD’de faaliyet gösteren 107 banka holding şirketinin LLP ile kârı istikrarlı gösterme durumları incelenmiştir. SONUC: Faaliyet kârı ile LLP arasında anlamlı pozitif ilişki saptanmamıştır. Sadece 23 bankada (örneklem %21,5’i) kârın istikrarlı gösterilmesi hipotezi desteklenmiştir.
Ma (1988)	1980-1984 dönemi için THE AMERICAN BANKER’de yer alan en büyük 45 banka örneklem olarak seçilmiş ve LLP ile faaliyet kârı arasındaki ilişki analiz edilmiştir. SONUC: Örneklemdeki bankalar LLP ve aktiften silinen krediler ile kârı istikrarlı hale getirmektedirler.
Greenawalt ve Sinkey Jr (1988)	1976-1984 dönemi için Compustat’ta yer alan 106 banka holding şirketinin kâr yönetimi davranışı incelenmiştir. SONUC: Kredi portföy kalitesine ve makroekonomik faktörlere ilişkin kontrol değişkenlerinin de dikkate alınması sonucu, bankaların LLP’yi kârı istikrarlı göstermek için kullandıkları sonucuna ulaşılmıştır.
Collins ve diğerleri (1995)	1971-1991 dönemi için Compustat’ta yer alan 160 bankaya ait LLP kâr ve sermaye yönetimi açısından incelenmiştir. SONUC: LLP sadece kâr yönetimi için kullanılmaktadır. Aktiften silinen krediler ve menkul kıymet ihracı ise sadece sermaye yönetiminde kullanılmaktadır.
Bhat (1996)	1981-1991 dönemi için ABD bankalarının karşılıklar ile kâr yönetimi yapıp yapmadıkları ve eğer yapıyorlarsa bu bankaların sahip olduğu özellikler sorgulanmıştır. SONUC: LLP aracılığı ile kâr yönetimi yaparak kârını istikrarlı gösteren bankalar, büyüme hızı düşük, düşük defter değeri/varlık değerine sahip, yüksek kredi/mevduat ve kredi/varlık oranına sahip, piyasa değeri/defter değeri düşük, varlıklarının kârlılığı düşük, yüksek LLP/brüt krediler oranına sahip küçük, kredi portföyünde yüksek riskli kredilerin çoğunlukla bulunduğu, finansal durumları iyi olmayan bankalardır.
Ahmed ve diğerleri (1999)	1987-1995 dönemi için ABD’de faaliyet gösteren 113 bankanın LLP kâr yönetimi, sermaye yönetimi ve sinyal verme rolü kapsamında analiz edilmiştir. Bahsi geçen ilişkilerin 1990 sermaye yeterlilik düzenlemeleri sonucu nasıl değiştiği sorgulanmıştır. SONUC: LLP ile sermaye yeterlilik oranı arasında negatif ilişki bulunmuştur (sermaye yönetimi yapılmaktadır), bu ilişki düzenlemeler sonrasında değişmemiştir. Kârın istikrarlı gösterilmesine ve karşılıkların piyasaya olumlu sinyal verme rolüne rastlanılmamıştır.
Cavallo ve Majnoni (2002)	1988-1999 dönemi için G10 üyesi ülkelerle (Belçika, Kanada, Fransa, Almanya, İtalya, Japonya, Hollanda, İsviçre, İsveç, Birleşik Krallık, Amerika Birleşik Devletleri) G10 üyesi olmayan 26 ülke bankası kârın istikrarlı gösterilmesi kapsamında analiz edilmiştir. SONUC: G10 ülkelerinde karşılıklar ile kâr arasında güçlü bir pozitif ilişki vardır, dolayısıyla bankalar kârı istikrarlı göstermektedirler. Ancak G10 ülkesi olmayan ülkelerin oluşturduğu veri setindeki bankalar için karşılıklar ile kâr arasında negatif ilişki saptanmakla beraber ilişki istatistiksel olarak anlamlı çıkmamıştır.

Tablo 1. (Devamı)

YAZAR	ARAŞTIRMA KONUSU VE ULAŞILAN SONUÇLAR
Shrieves ve Dahl (2003)	1989-1996 dönemi için Japonya’da faaliyet gösteren bankalar analiz edilmiştir. Basel düzenlemelerinin Japon bankacılık sektöründe kâr yönetimi üzerindeki etkisi sorgulanmıştır. SONUC: Japon bankaları LLP ve menkul kıymet kazançları aracılığıyla kârı istikrarlı göstermektedirler. Basel düzenlemeleri sonrasında kâr yönetimi uygulamalarında azalma gözlemlenmiştir.
Kanagaretnam ve diğerleri (2003), Kanagaretnam ve diğerleri (2004)	Yöneticileri kârı istikrarlı göstermeye iten nedenleri 1987-2000 yılları için ABD’de faaliyet gösteren banka holding şirketleri için ortaya koymaya çalışmışlardır. 1980-1997 dönemi için Compustat veri tabanında listelenen bankaların LLP kâr yönetimi ve sinyal verme rolü kapsamında analiz edilmiştir. SONUC: Ulaşılan sonuçlara göre, banka yöneticileri performansın iyi olduğu dönemlerde (yüksek kâr açıklanan dönemler) karşılıklarını arttırarak bir çeşit tasarrufta bulunmakta, kötü dönemlerde (düşük kâr açıklanan dönemler) ise karşılıklarını azaltarak geleceğe borçlanmaktadır. Bu bulgular kârın istikrarlı gösterildiğini ve bunun iş güvenliği hakkındaki endişeler yüzünden yapıldığını desteklemektedir. Ayrıca çalışmaya göre kârın istikrarlı gösterilmesini etkileyen bir diğer faktör de işletme dışı finansman sağlama ihtiyacıdır. Kârın istikrarlı gösterilmesi ve ihtiyari karşılıklarla piyasaya olumlu mesaj verme rolü bulgularla desteklenmiştir.
Hasan ve Wall (2004)	1993-2000 dönemleri için ABD, Japonya ve Kanada’da faaliyet gösteren bankaların kâr yönetimi davranışı incelenmiştir. SONUC: Kanada’da faaliyet gösteren bankalar dışındaki tüm bankalar kârı istikrarlı göstermek için özel karşılıkları kullanmaktadır. Kâr yönetiminin yoğunluğu ise ABD’de faaliyet gösteren bankalarda Japonya’da faaliyet gösterenlere göre daha azdır.
Anandarajan ve diğerleri (2005)	1986-1995 döneminin analiz edildiği çalışmada yatırım ve mevduat bankalarının kâr yönetimi, sermaye yönetimi ve sinyal verme davranışları incelenmiştir. SONUC: LLP kâr yönetimi ve sermaye yönetimi kapsamında yöneticiler tarafından kullanılmaktadır. Ancak Basel düzenlemeleri sonrasında LLP’nin sermaye yönetiminde kullanılma rolü kalmamış, kâr yönetimi uygulamaları ise hız kazanmıştır. Ayrıca mevduat bankaları yatırım bankaları ile kıyaslanınca daha çok kâr yönetimi yapmaktadırlar. Sinyal verme hipotezi ise reddedilmiştir.
Pérez ve diğerleri (2008)	1986-2002 yıllarında İspanya’da faaliyet gösteren bankaların kâr ve sermaye yönetimi davranışları incelenmiştir. SONUC: LLP’nin kâr yönetimi amacıyla kullanıldığı ancak sermaye yönetimi alanında kullanılmadığı sonucuna ulaşılmıştır.
Fonseca ve González (2008)	1995-2002 yıllarının ele alındığı çalışmada 40 ülkeye ait bankacılık verisi kullanılarak kârın istikrarlı gösterilmesi hipotezi uluslararası bir örneklem çerçevesinde incelenmiştir. SONUC: Kârın istikrarlı gösterilmesi hipotezini destekleyici sonuçlar elde edilmiştir. Ülke bazında denetim faaliyetleri arttıkça ya da küçük yatırımcıyı koruyan yasalar düzenlendikçe kâr yönetimi faaliyetleri de azalmaktadır.

Tablo 1. (Devamı)

YAZAR	ARAŞTIRMA KONUSU VE ULAŞILAN SONUÇLAR
Bouvatier ve Lepetit (2008)	1992-2014 dönemi için Avrupa'da faaliyet gösteren örneklem dahilinde 15 ülke bankasının kâr yönetimi, sermaye yönetimi ve piyasaya sinyal verme rolleri analiz edilmiştir. SONUC: LLP ile kâr arasında anlamlı negatif ilişki saptanmış, kârın istikrarlı gösterilmesi hipotezi reddedilmiştir. Sermaye yönetimi ve sinyal verme hipotezleri ise desteklenmiştir.
Curcio ve Hasan (2008)	1996-2006 dönemleri için 2004 yılı öncesinde AB üyesi ülkeler (15 ülke), 2004 yılında üye olan ülkeler (10) ve 2006 yılı itibarıyla birliğe üye olmayan 23 ülke bankası kâr yönetimi, sermaye yönetimi ve sinyal verme hipotezleri kapsamında analiz edilmiştir. SONUC: Analiz edilen tüm ülkeler karşılıklar aracılığıyla kârı istikrarlı göstermektedir. Sermaye yönetimi uygulamalarına AB ülkelerinde, piyasaya ihtiyari karşılıkları artırarak olumlu sinyal verme davranışı ise sadece AB'ye üye olmayan ülkelerde gözlemlenmiştir.
Kwak ve diğerleri (2009)	1991-1999 yılları için Japonya'da faaliyet gösteren bankaların LLP ile kâr yönetimi davranışları incelenmiştir. SONUC: Kâr yönetimini sahiplik yapısı çerçevesinde analiz eden çalışmada kârın istikrarlı gösterilmesi hipotezi desteklenmekle birlikte, banka paylarında kurumsal yatırımcı ve finansal kuruluş ağırlığı arttıkça daha agresif bir şekilde kâr yönetimi yapıldığı raporlanmıştır.
Leventis ve diğerleri (2011)	1999-2008 dönemi için 18 AB üye ülke bankasının kâr yönetimi davranışı üzerinde UFRS'nin etkisi ortaya konmaya çalışılmıştır. SONUC: UFRS sonrası kârın istikrarlı gösterilmesi faaliyetinde azalma gözlemlenmiştir.
El Sood (2012)	ABD'de faaliyet gösteren bankaların kârın istikrarlı gösterilmesi yönünde kâr yönetimi davranışları 2008 finansal kriz dönemi için test edilmiştir. SONUC: kriz öncesi dönemde (2002-2006) kârın istikrarlı gösterilmesi gözlemlenmiştir ancak bu durum kriz döneminde (2007-2009) yok olmuş, sermaye yönetimi faaliyetleri ağırlık kazanmıştır.
Bushman ve Williams (2012)	1995-2006 dönemine ait 23 ülkeye ait bankacılık verisi ile analiz yapılarak LLP'nin kârın istikrarlı gösterilmesinin tespit edilmesindeki yeri saptanmaya çalışılmıştır. SONUC: Örneklem dahilinde incelenen bankalar LLP ile kârı istikrarlı göstermektedir. Ayrıca kârın LLP'yi belirleyen önemli bir faktör olduğu da raporlanmıştır.

Tablo 1. (Devamı)

YAZAR	ARAŞTIRMA KONUSU VE ULAŞILAN SONUÇLAR
Kim (2013)	2000-2008 dönemleri için Kore Hisse Senedi Piyasası'nda işlem gören bankaların kâr yönetimi davranışları ve bankaları bu davranışa iten sebepler belirlenmeye çalışılmıştır. SONUC: Bankalar ana bankalar (genel merkez) ve şubeleri olmak üzere iki sınıfta analiz edilmiştir. Elde edilen sonuçlara göre şubelerin finansal performansı doğrudan ana bankanın performansını ve kâr yönetimi davranışını etkilemektedir. Şubeler beklenenin altında kâr açıkladığında ilgili ana banka ihtiyari karşılıklar ile kâr yönetimi faaliyetlerini arttırmaktadır.
Curcio ve Hasan (2015)	1996-2006 dönemi için AB'ye üye olan ve olmayan ülkelerden oluşan veri setleri çerçevesinde 491 bankayı kâr yönetimi, sermaye yönetimi ve sinyal verme hipotezleri kapsamında analiz etmişlerdir. Analizlerine 2008 global finansal krizinin etkilerini de eklemişlerdir. SONUC: LLP aracılığıyla kârın istikrarlı gösterilmesi tüm örneklem için doğrulanmıştır. Piyasaya gelecek performans hakkında sinyal verme davranışı sadece AB'ye üye olmayan ülke bankalarında gözlemlenmiştir. Kriz döneminde (2007-2010) AB üye bankalarında kâr yönetimi gözlemlenmezken, üye olmayan bankalarda kârın istikrarlı gösterilmesi hipotezi reddedilememiştir.
Ali ve diğerleri (2015)	2003-2010 dönemi için faizsiz bankacılık hizmeti veren bankaların kâr yönetimi davranışları sorgulanmıştır. SONUC: İslami bankalarda kârın istikrarlı gösterilmesi hipotezi desteklenmiştir. UFRS'ye göre raporlama yapan bankalar, GKGMİ'ne göre raporlama yapanlara göre daha yoğun bir şekilde kâr yönetimi yapmaktadırlar.

2.1.1. Kredi ve Diğer Alacaklar Değer Düşüklüğü Karşılıklarının Kârın İstikrarlı Gösterilmesi Hipotezinin Test Edilme Sürecindeki Yeri Ve Önemi

Finansal sektör özellikle de bankacılık sektörü üzerine yapılan kârın istikrarlı gösterilmesi çalışmalarında genellikle LLP (Ahmed ve diğerleri 1999, Beaver ve Engel 1996, Greenawalt ve Sinkey Jr 1988, Ma 1988) ve menkul kıymet işlemlerinden elde edilen kâr (Beatty ve diğerleri 2002, Scholes ve diğerleri 1990) dikkate alınmakla beraber, aktiflerin menkul kıymetleştirilmesi sonucu gerçeğe uygun değer üzerinden değerlendirilmesi sürecinde elde edilen getiriler, finansal araçların sınıflandırılması ve ölçülmesi çerçevesinde de kâr yönetimi tespiti yapan çalışmalar bulunmaktadır (Dechow ve diğerleri 2010, Huizinga ve Laeven 2012, Song ve diğerleri 2010).

Bankalar piyasaya kullandıkları kredilerin geri ödenmeme riskleri doğrultusunda bu krediler için karşılık ayırmaktadırlar. Bu süreçte banka, bilançosunda negatif karakterli bir düzenleyici hesap olan özel karşılıklar hesabında yer alan tutarı bugünkü ekonomik koşullar çerçevesinde değerlendirerek oluşturduğu kredi zarar beklentisiyle karşılaştırır. Eğer geçmiş olaylardan kaynaklanan zarar beklentileri mevcut özel karşılık hesabından yüksekse, banka ilgili fark kadar özel karşılıklar hesabını arttırır ve bu artışı gelir tablosunda yer alan kredi ve diğer alacaklar değer düşüklüğü karşılığı kısmında raporlar. Bu raporlamanın bilançodaki yansımaları ise aktif düzenleyici ve negatif nitelikli bir hesap olan özel karşılıklar hesabında izlenir. Hesabın kümülatif gösterimi ise gelir tablosu hesabı olan LLP hesabında izlenir (Ronen ve Sadan 1981). Dünya uygulamaları ve ülkemiz uygulamaları incelendiğinde, denetim otoritelerinin takipteki krediler için ayrılması gereken karşılıklar için belli limitler belirledikleri görülebilir.

Ülkemizde BDDK düzenlemelerinden kısaca bahsedilecek olunursa 1985 tarihli 18955 sayılı, 1988 tarihli 19820 sayılı, 1998 tarihli 23227 sayılı, 1999 tarihli 23786 ve 23913 sayılı, 2001 tarih ve 24416 ve 24448 sayılı, 2002 yılı 24980 sayılı, 2005 yılı 25692 sayılı ve son olarak da günümüzde de geçerliliği süren 2006 tarihli 26333 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan yönetmeliklerle bankaların kredi ve diğer alacaklarına dair sınıflandırma ve bunlar için ayrılacak karşılıklara ilişkin usul ve esaslar ile karşılaştırılır. İlgili yönetmeliğe (2006 yılı) göre karşılık kavramı ; “krediler ve diğer alacaklardan doğmuş veya doğması beklenen ancak tutarı kesin olarak belli olmayan zararların karşılanması amacıyla mali tablolarında hesaben ayrılarak gider yazılan tutarlar” olarak tanımlanmıştır. Bu kapsamda bankalar yurtdışı şubeleri de dahil olmak üzere, kredilerini ve diğer alacaklarını tahsil kabiliyetine ve borçluların kredi değerliliğine göre, bu yönetmelikte belirlenen esas ve usulleri dikkate almak suretiyle, gruplar itibarıyla sınıflandırarak buna göre uygun karşılıkları ayırarak izlemek zorundadırlar. Buna göre yönetmelikte sıralanan kredi sınıfları; 1. Standart Nitelikli Krediler ve Diğer Alacaklar, 2. Yakın İzlemedeki Krediler ve Diğer Alacaklar, 3. Tahsil İmkânı Sınırlı Krediler ve Diğer Alacaklar, 4. Tahsili Şüpheli Krediler ve Diğer Alacaklar, 5. Zarar Niteliğindeki Krediler ve Diğer Alacaklar şeklindedir. Düzenlemeler çerçevesinde banka yöneticilerine üçüncü, dördüncü ve beşinci grupta sınıflanan kredi grupları için sırasıyla en az %20, %50 ve %100 karşılık ayırma imkânı verilmiştir. Diğer taraftan yönetmelikle banka yöneticilerine yapılacak risk analizleri ve kredilere ilişkin öngörüler çerçevesinde kredilerin sınıflandırılmasında

dikkate alınacak vade aşımaları ya da risklilik değerlendirme kriterleri dışında üç, dört ve beşinci grup kredilerinin sınıflandırılmasında karar alabilme hakkı da tanınmıştır (BDDK, 2006). Örnek vermek gerekirse banka yönetimi gerek görürse üçüncü grupta izlenen bir krediyi dördüncü gruba kaydırabilecek, dolayısıyla karşılık ayırma süreci de buna göre şekillenecektir. Diğer bir ifadeyle, bankalar gerek kredilerin karşılık ayrılan kredi grupları arasında (üçüncü, dördüncü ve beşinci grup krediler) sınıflandırılması gerek kredilere ayrılacak karşılık tutarının belirlenmesi konusunda belli sınırlar dahilinde karar verme yetkisine sahiptirler ki bahsedildiği gibi kâr yönetimi uygulamalarını tetikleyen faktör de yöneticilere tanınan bu karar verme yetkisidir. Diğer taraftan, düzenlemeye göre bankalar, standart nitelikli ve yakın izlemedeki nakdi kredileri toplamının yüzde bir (%1) ve teminat mektupları, aval ve kefaletleri ile diğer gayri nakdi kredileri toplamının binde ikisi (%0,2) oranında genel karşılık ayırırlar. Tablo 2.'de özel karşılık ve genel karşılıklara ilişkin oranlar ve vade aşımı süreleri verilmiştir.

Tablo 2. Kredi ve Diğer Alacaklar İçin Ayrılan Karşılıklara İlişkin Kriterler

Kredi Grubu	Kriter	Vade Aşımı(Gün)	Min.Karşılık Oranı	Genel Karşılıklar
Birinci Grup	Ödemeleri yapılan, gelecekte ödeme sorunları beklenmeyen, tamamen tahsil edilebilecek krediler	<30	-----	Nakdi krediler için %1, Gayri nakdi krediler için %0.2
İkinci Grup	Ödemelerinin kredi sözleşmesindeki şartlara göre yapılmasında sorunlar doğması muhtemel, bu sorunların giderilmemesi durumunda borcun tamamının veya bir kısmının geri ödenmeme riski bulunan krediler	30-90	-----	Nakdi krediler için %2, Gayri nakdi krediler için %0.4
Üçüncü Grup	Borçlunun kredibilitesinin düştüğü ve son zamanlarda kredi ödenme güçlükleri yaşanan krediler	90-180	%20	-----
Dördüncü Grup	Mevcut koşullarda geri ödenmesi veya tasfiyesi muhtemel görünmeyen krediler	180-365	%50	-----
Beşinci Grup	Tahsilinin mümkün olmadığına kanaat getirilen krediler	>365	%100	-----

Kaynak: Bankalarca Kredilerin Ve Diğer Alacakların Niteliklerinin Belirlenmesi Ve Bunlar İçin Ayrılacak Karşılıklara İlişkin Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik (01.12.2006 tarihli 26333 sayılı Resmi Gazete)

2.1.2.Kredi ve Diğer Alacaklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları ve Sermaye Yönetimi Uygulamaları

LLP'nin finansal sektör açısından bir diğer önemli rolü ise bu hesabın kâr yönetimi uygulamalarına ek olarak sermaye yönetimi uygulamalarında da kullanılıyor olmasıdır. Sermaye yönetimi uygulamalarında ise LLP'nin bankalar tarafından asgari sermaye yeterliliği oranına ulaşmak için kullanıldığı görülmektedir (Anandarajan ve diğerleri 2007, Bishop ve Eccher 2000, Bouvatier ve Lepetit 2008, Kim ve Kross 1998, Leventis ve diğerleri 2011, Moyer 1990, Stinson 1994). Ancak literatürde bu çerçevede ele alınan sermaye yönetimi, bankanın sermayeyi iyi yönetmesi şeklinde değil; kâr yönetiminde olduğu gibi finansal tablo hazırlayıcılarının kredi karşılıklarını asgari sermaye yeterlilik oranına ulaşmak için manipüle etmeleri şeklinde ele alınır.

Basel uzlaşısı öncesinde (1990 öncesi) bankalar toplam aktiflerinin %6'sı kadar toplam sermaye bulundurmak zorundaydılar. Toplam sermaye ise ödenmiş sermaye, dağıtılmamış kâr, bazı melez finansal araçlar (dönüştürülebilir borçlar) ve özel karşılıklar ve LLP'den oluşmaktaydı. Böyle bir sermaye düzenlemesi çerçevesinde LLP'deki artış sermaye yeterlilik oranında da artışa yol açmaktaydı. Bu çerçevede Basel düzenlemeleri öncesinde yapılan bazı çalışmalar LLP'nin düzenleyici sermayenin oluşumunda bir sermaye yönetimi aracı olarak kullanıldığını ortaya koymuştur. Bu çalışmaların ilki Moyer (1990) tarafından yapılmıştır. Yapılan çalışmada banka yöneticilerinin sermaye yeterlilik oranlarının denetimi esnasında karşılaşılabilecek denetim maliyetlerinden kaçınmak için, LLP'nin ihtiyaten ayrılan kısmı aracılığıyla sermaye yeterlilik oranını manipüle ettikleri raporlanmıştır.

Bishop ve Eccher (2000) ise bankaların minimum sermaye yeterlilik oranlarını ihlal etme durumunda karşılaşılabilecek maliyetlerin çok yüksek olması durumunda ihtiyari tahakkukların (LLP) sermaye yönetim aracı olarak kullanılacağı hipotezini öne sürmüştür.

Basel I çerçevesinde sermaye kalemleri için geliştirilen yeni kurallar altında, birinci kuşak sermaye risk ağırlıklı aktiflerin %4'ünü ve toplam sermaye de risk ağırlıklı aktiflerin %8'ini aşmak zorundadır. Ayrıca birinci kuşak sermaye toplam aktiflerin de en az %3'ü kadar olmalıdır. Diğer taraftan ikinci kuşak sermaye birinci kuşak sermayeyi geçemez ve dolayısıyla toplam sermayenin en az %50'si çekirdek ana sermayeden oluşmalıdır. Basel I düzenlemeleri ile LLP'nin ve genel karşılıkların sermaye bileşeni olarak nasıl dikkate alınacağı konusunda da değişiklikler yapılmıştır. Yeni düzenleme ile LLP artık birinci kuşak sermaye içinde yer almamaktadır. Bu kapsamda Basel düzenlemeleri öncesinde sermaye yeterlilik oranı üzerinde pozitif bir etkiye sahip olan LLP ile sermaye oranı arasındaki ilişki düzenlemeler sonrasında negatife dönmüştür. Dolayısıyla yeni düzenlemeler LLP'nin sermaye oranı üzerindeki artırıcı etkisini ortadan kaldırmıştır (Kim ve Kross 1998).

Kim ve Kross (1998) Basel I düzenlemeleri sonrasında düşük sermayeye sahip bankaların LLP'yi azaltarak sermaye yeterlilik oranlarını yükselttiğini raporlayarak, sermaye yönetimi hipotezini destekleyen sonuçlara ulaşmışlardır. Ahmed ve diğerleri (1999) de benzer

şekilde bankaların Basel I düzenlemeleri sonrasında LLP'yi azaltmak aracılığıyla istenen sermaye yeterlilik oranlarına ulaştığını dolayısıyla sermaye yönetimi yapıldığını raporlamıştır.

Genel karşılıklara ilişkin temel düzenlemeleri kabul etmekle beraber, Basel II ile genel karşılıklar ile LLP ikinci kuşak sermayeye ancak risk ağırlıklı aktiflerin en fazla %1.25'i oranında dahil edilebilir. Eğer zarar beklentisi ayrılan karşılıkların üzerindeyse farkın %50'si birinci kuşak sermayeden kalan kısım ise ikinci kuşak sermayeden düşülecektir. Karşılıkların zarar beklentilerinin üzerinde olması halinde ise fark ikinci kuşak sermayede risk ağırlıklı aktiflerin maksimum %0.6'sını geçmeyecek şekilde gösterilecektir. Bu çerçevede LLP'nin birinci kuşak ve ikinci kuşak sermaye üzerinde karşıt etkileri bulunmaktadır (Ahmed ve diğerleri 1999).

Anandarajan ve diğerleri (2005) İspanya'da faaliyet gösteren yatırım bankaları ve ticari bankaları örneklem olarak inceleyen çalışmalarında LLP'nin Basel düzenlemeleri öncesinde sermaye yönetimi aracı olarak kullanıldığını ancak bu durumun düzenlemeler sonrasında gözlemlenmediğini ifade etmişlerdir. Anandarajan ve diğerleri (2006) tarafından yürütülen bir diğer çalışmada Avustralya'da faaliyet gösteren bankalar incelenmiş ve bankaların LLP'yi sermaye yönetimi aracı olarak kullandıklarını ancak bu durumun Basel düzenlemeleri öncesi ve sonrasında anlamlı bir değişim göstermediğini raporlamışlardır.

Bouvatier ve Lepetit (2008) Avrupa'da faaliyet gösteren bankalar üzerine yaptıkları çalışmada sermaye yeterlilik oranları açısından zayıf performans gösteren bankalar tarafından LLP'nin ihtiyari ayrılan kısmının sermaye yönetimi faaliyetinde kullanıldığını göstermişlerdir.

2.2. UFRS Uygulamalarının Kâr ve Sermaye Yönetimi Üzerine Etkileri

Yerel ve uluslararası boyutta UFRS'ye uygun finansal tablo hazırlanmaya başlanması ve bu durumun birçok ülkede artık zorunlu bir uygulama haline getirilmesiyle birlikte UFRS uygulamalarının finansal raporlama kalitesi üzerindeki etkileri de tartışılmaya başlanmıştır. Daha önce de bahsedildiği gibi bu çalışma kapsamında kâr kalitesi tahakkuk kalitesi aracılığıyla ölçülmüş ve bu çerçevede kâr yönetimi ve sermaye yönetimi uygulamaları açısından ele alınmıştır. Ülke temelli muhasebe ve finansal raporlama standartları, kural temelli yerel muhasebe ilkelerine (genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri) göre daha büyük ölçüde piyasa odaklıdır ve finansal tablo kullanıcısıyla bilgi paylaşımına daha fazla önem verir. Bu kapsamda şirketin durumunu en iyi yansıtan muhasebe ölçütlerinin seçilmesini gerekli kılan muhasebe standartları kurulu ortak bir dil geliştirme amacıyla alternatif muhasebe uygulamalarının kullanımına da bir sınır getirmiştir.

Kâr ve sermaye yönetimi açısından ele alındığında UFRS tarafından getirilen en önemli yenilik saklı rezerv kullanımını yasaklayarak yöneticilerin bu konudaki insiyatiflerini büyük ölçüde kısıtlamasıdır. Bu açıdan ele alındığında UFRS'nin, yöneticilerin muhasebeleştirme seçeneklerini seçme konusundaki karar verme yetkilerini sınırlandırarak fırsatçı yaklaşımlarla kâr yönetimi uygulamalarını azaltması ve bu sayede finansal

raporlamanın güvenilirliğini arttırması beklenen bir durumdur (Ashbaugh ve Pincus 2001, Barth ve diğerleri 2008, Ewert ve Wagenhofer 2005, Jeanjean ve Stolowy 2008). Hernekadar muhasebe standartları muhasebe kalitesini sağlamayı amaçlasa da muhasebe kalitesinin muhasebe standartları tarafından mutlak bir şekilde belirlenmediğini gösteren çalışmalar bulunmaktadır (Ball ve diğerleri 2000, Ball ve Shivakumar 2005, Beatty ve diğerleri 2002, Burgstahler ve Eames 2006, Ewert ve Wagenhofer 2005, Fonseca ve González 2008, Leuz ve diğerleri 2003). Çalışmalarda muhasebe kalitesinin piyasa koşulları ve kurumsal yapı, ortaklık yapısı, denetleyici otoritenin yapısı gibi firma özellikleri nedeniyle değişiklik gösterebildiği sonuçlarına varılmıştır.

UFRS uygulamalarının kâr ve sermaye yönetimi üzerindeki etkilerine bakıldığında da bu konuda tam bir fikir birliğine ulaşılamadığı görülmektedir. Van Tendeloo ve Vanstraelen (2005) UFRS'nin kâr yönetimi üzerindeki etkisini Almanya'da faaliyet gösteren şirketler için sorgulamış ve saklı rezerv kullanım durumuna göre farklı sonuçlara ulaşmıştır. Buna göre, saklı rezerv kullanımı analizlere dahil edilmediğinde UFRS ile uyumlu raporlama yapan şirketlerin ihtiyari tahakkuklar aracılığıyla yapılan kâr yönetimi faaliyetlerini arttırdığı sonucuna ulaşılmıştır. Ancak dört büyük denetim şirketinden biri tarafından denetlenen şirketlerde kâr yönetimine daha az rastlanılmıştır. Diğer taraftan analizlere saklı rezervler dahil edildiğinde UFRS ile uyumlu raporlama yapan şirketler ile yapmayan şirketler arasında kâr yönetimi açısından bir farklılığa ulaşılamamıştır. Benzer şekilde Jeanjean ve Stolowy (2008) UFRS uygulamalarına ilk kez geçiş yapan ülkeler olan Avustralya, Fransa ve Birleşik Krallık'ta faaliyet gösteren şirketleri incelemişler ve UFRS sonrasında kâr yönetiminde bir azalış değil, tersine Fransa örneğinde artış raporlamışlardır. Ozili (2015) Nijerya örneklemini için yaptığı analizde UFRS sonrası dönem için bankaların LLP aracılığı ile kârı istikrarlı göstermeye devam ettikleri sonucuna ulaşmıştır. Ali ve diğerleri (2015) faizsiz bankacılık hizmeti veren bankaları incelemişler ve beklentilerin aksine UFRS'ye göre raporlama yapan bankalarda sermaye ve kâr yönetimi faaliyetlerini gözlemlerken, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre raporlama yapan bankalarda bu duruma daha az rastlamışlardır.

Diğer taraftan UFRS'e geçiş sonrası kâr ve sermaye yönetimi faaliyetlerinde düşüş gözlemlenen çalışmalar da bulunmaktadır. Barth ve diğerleri (2008) inceledikleri şirketlerde UFRS sonrası kâr yönetimi uygulamalarında anlamlı düşüşler raporlamışlardır. Leventis ve diğerleri (2011) de Avrupa'da faaliyet gösteren ve borsaya kayıtlı 91 banka üzerinde yaptıkları çalışmada UFRS'nin LLP aracılığıyla sermaye yönetiminde neden olduğu etkiyi incelemişlerdir. Yaptıkları çalışma sonucunda yüksek riskliliğe sahip bankaların daha yüksek oranlarda kayıp kredi karşılığı ayırdıklarını raporlamışlar; ancak karşılıkların sermaye yönetimi aracı olarak kullanıldığına ilişkin bir kanıt bulamamışlardır. Diğer taraftan UFRS sonrası dönemde kâr yönetimi faaliyetinde anlamlı derecede azalma da raporlamışlardır. Gebhardt ve Novotny-Farkas (2011) ise UFRS sonrası dönemde bankaların kâr yönetimi faaliyetlerinde anlamlı düşüşler gözlemlenmişlerdir; ancak UFRS öncesi dönemde LLP aracılığıyla sermaye yönetimi yapıldığını destekleyen sonuçlara ulaşmazken UFRS sonrası dönemde sermaye yeterlilik oranını arttırmak için karşılıkların kullanımının arttırıldığı şeklinde sonuçlar raporlamışlardır.

3. VERİ VE YÖNTEM

3.1. Örneklem, Yöntem ve Hipotezler

Bu çalışma kapsamında Türk bankacılık sektörünün kâr yönetimi ve sermaye yönetimi davranışı üzerinde UFRS'e geçiş ve uygulama sürecinin etkisi incelenmiştir. Bu çerçevede amaçlanan ise sektörün finansal raporlama kalitesinde uluslararası standartların olumlu bir etkisi olup olmadığını ortaya koymaktır. Çalışma kapsamında yapılan bütün analizler panel veri analiz teknikleri kullanılarak "Eviews 8" istatistik ve ekonometri paket programı aracılığıyla yapılmıştır. Bu çerçevede çalışmada Türk Bankacılık sistemi içerisinde 2003-2015 yılları arasında faaliyette bulunmuş 23 bankanın finansal tabloları incelenmiş ve örneklem seti oluşturulmuştur. Farklı faaliyet süreçlerinden dolayı kalkınma ve yatırım bankalarının dahil edilmediği analizlerde nihai örneklem ise 299 banka-yılı veridir³.

Panel veri analizi, zaman boyutuna ait kesit verileri kullanarak ekonomik ilişkilerin tahmin edilmesini içeren bir ekonomik yöntemdir (Gujarati, 2003). Diğer bir ifadeyle panel veri analizi verileri yatay kesit ve zaman serisi bazında birleştirilerek bir analiz kurgular. Bu çerçevede panel veri ile yapılan analizler yatay kesit ve zaman serilerinin özelliklerini de içerdiği için yatay kesit ve zaman serisi analizlerine oranla daha çok ve istatistiki anlamda daha sağlam bilgi yansıtır (Baltagi, 2008; Greene, 2003).

Panel veri analizinin yatay kesit ve zaman serisi analizlerine göre öne çıkan bazı üstün yönlerini şu şekilde sıralamak mümkündür (Baltagi, 2008):

- i. Panel veriler kısa zaman serisi ya da yetersiz kesit gözleminin olduğu yani örneklem boyutunda sıkıntıların yaşandığı durumlarda da analiz yapılmasını mümkün kılmaktadır.
- ii. Panel veri seti kesitlerin heterojen olduğu varsayımına dayanır, böylece veri seti heterojenliğe karşı kontrol edilir.
- iii. Panel veri analizi, zaman serisi ve kesit veri analizlerine göre daha çok değişkenlik gösterir, bu sayede çoklu bağlantı sorunuyla daha az karşılaşılır.
- iv. Panel veri analizleri bir dönem uygulanan politikaların etkilerinin değerlendirilmesinin söz konusu olduğu analizlerde değişim dinamiklerini modele daha iyi entegre eder.

Çalışmanın sadece Türk bankacılık sektörünü ele alması nedeniyle gözlem sayısı nispeten azdır, diğer taraftan örneklem içinde tüm sektör yer aldığından veri heterojen bir yapı göstermektedir (kamu/özel sermayeli bankalar, yerli/yabancı sermayeli bankalar, vb.). bu yüzden de bu kısıtları optimize etmesi açısından analizlerin yapılmasında panel regresyon yöntemi kullanılmıştır.

³Çalışmada kullanılan banka listesi Ek.1'de yer almaktadır. Veri seti talebi halinde yazarlarla iletişime geçilebilir.

Kâr yönetimi ve sermaye yönetiminin incelendiği çalışmaların hemen hepsinde ele alınan birincil muhasebe kalemi LLP'dir (Ahmed, Takeda, & Thomas, 1999; Anandarajan, Hasan, & McCarthy, 2007; Beaver & Engel, 1996; Gebhardt & Novotny-Farkas, 2011; Greenawalt & Sinkey Jr, 1988; Kanagaretnam, Lobo, & Mathieu, 2003; Kanagaretnam, Lobo, & YANG, 2004; Leventis, Dimitropoulos, & Anandarajan, 2011; Ma, 1988). Bu çerçevede bu çalışmada da bankacılık sektörünün kâr ve sermaye yönetimi davranışı LLP açısından ele alınarak analiz edilmiştir. Yöntemsel olarak ise çalışmaya temel oluşturan regresyon modeli kâr ve sermaye yönetiminin tespitinde çoğu çalışmada kullanılan modele (Ahmed et al., 1999; Anandarajan, Hasan, & Lozano-Vivas, 2005; Anandarajan et al., 2007; Beatty, Ke, & Petroni, 2002; Fonseca & González, 2008; Kanagaretnam et al., 2004; Kim & Kross, 1998) benzerlik gösteren Gebhardt and Novotny-Farkas (2011) tarafından kullanılan modele dayanmaktadır.

Bu çerçevede kârın istikrarlı gösterilmesi (kâr yönetimi) ve sermaye yönetiminin tespitinde ve bu iki gösterge üzerinde UFRS uygulamalarının etkisinin ortaya konulmasını amaçlayan ilgili regresyon modeli şu şekilde ifade edilebilir:

$$LLP_{it} = \alpha_0 + \alpha_1 NPL_{it-1} + \alpha_2 \Delta NPL_{it} + \alpha_3 \Delta Loans_{it} + \alpha_4 EBLLP_{it} + \alpha_5 IFRS_{it} + \alpha_6 Reg.Cap_{it} + \alpha_7 EBLLP_{it} * IFRS_{it} + \alpha_8 Reg.Cap_{it} * IFRS_{it} + \varepsilon_t$$

İlgili modelde bağımlı değişken LLP_{it} , cari döneme ait LLP'yi (LLP) ifade ederken; NPL_{it-1} , takipteki kredilerin dönem başı açılış bakiyesini, ΔNPL_{it} , takipteki krediler hesabındaki cari dönem değişimini ($NPL_{it} - NPL_{it-1}$), $\Delta Loans_{it}$, cari dönem toplam kredilerdeki değişimi ve $EBLLP_{it}$ ise cari dönem LLP öncesi net kârını ifade etmektedir. Sermaye yönetiminin tespitine yönelik modele dahil edilen değişkenlerden $Reg.Cap_{it}$ bankanın ilgili dönemdeki sermaye yeterlilik oranını ifade etmektedir. UFRS uygulamalarının kâr ve sermaye yönetimi üzerindeki etkilerinin tespiti için analize gölge değişkenler dahil edilmiştir. Bu değişkenlerden $IFRS_{it}$ bankanın ilgili dönemde UFRS'e göre raporlama yaptığı dönemler için "1", yapmadığı dönemler için ise "0" değerlerini almaktadır. $EBLLP_{it} * IFRS_{it}$ ve $Reg.Cap_{it} * IFRS_{it}$ etkileşim değişkenleri ise sırasıyla kâr yönetimi ve sermaye yönetimi davranışlarının uygulanan muhasebe politikasıyla (UFRS'e göre raporlama yapma veya yapmama durumu) etkileşimini ifade etmektedir. Bu kapsamda örneğin $Reg.Cap_{it} * IFRS_{it}$ değişkeni UFRS kullanımı sonrasında LLP'nin sermaye yönetimi amacıyla kullanılmasındaki değişimi ölçmektedir.

Bu kapsamda çalışma kapsamında kurulan hipotezler şu şekilde sıralanabilir:

Kâr yönetiminin test edilmesinde kurulan hipotez:

$H1_0$ = Kredi ve Diğer Alacaklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları ile karşılık öncesi net kâr arasında bir ilişki yoktur.

Sermaye yönetiminin test edilmesinde kurulan hipotez:

$H2_0$ = Kredi ve Diğer Alacaklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları ile sermaye yeterlilik oranı arasında bir ilişki yoktur.

UFRS uygulamalarının kâr yönetimi üzerindeki etkisinin test edilmesinde kurulan hipotez:

H_{3_0} = UFRS uygulamalarının kâr yönetimi üzerinde anlamlı bir etkisi yoktur.

UFRS uygulamalarının sermaye yönetimi üzerindeki etkisinin test edilmesinde kurulan hipotez:

H_{4_0} = UFRS uygulamalarının sermaye yönetimi üzerinde anlamlı bir etkisi yoktur.

Analiz çerçevesinde kullanılan ilgili hipotezler kapsamında test edilen temel değişkenlere ilişkin ilişki yön tahminleri için şu açıklamalar yapılabilir: Finansal sektörün (özellikle de bankacılık sektörü) kredi karşılıkları aracılığıyla kârı istikrarlı gösterdiğine dair geniş bir çerçevede kabul görmüş ampirik kanıtlar ışığında, analizler kapsamında α_4 katsayısının pozitif ve anlamlı olması beklenmektedir. Bu kabul altında, bankaların kârın yüksek olduğu zamanlarda daha yüksek, kârın düşük olduğu dönemlerde ise daha düşük karşılık ayırarak kârda zamanlar arası gözlemlenebilecek dalgalanmaları azalttıkları önermesi test edilmektedir. Sermaye yönetimi davranışının test edilmesi için modele eklenen sermaye yeterlilik oranı katsayısı α_6 içinse literatürle uyumlu bir şekilde (Anandarajan et al., 2007; Bouvatier, Lepetit, & Strobel, 2014; Leventis et al., 2011) negatif sonuç beklenmektedir. Bu beklentinin nedeni ise Basel düzenlemeleri sonrasında (Basel 2 ve sonrası) LLP'nin artık sermaye yeterlilik oranı üzerinde arttırıcı bir etkisi olmamasıdır. Ancak bu yeni düzenlemelerle LLP sermaye yeterlilik oranını dağıtılmayan kârlar aracılığıyla dolaylı olarak etkilemektedir. LLP'nin yüksek olması görece olarak batık kredi zararlarında artışa neden olacak; bu durum da dağıtılmayan kârları azaltacaktır (Leventis et al., 2011). Bu sürecin sermaye yeterlilik oranı üzerindeki etkisi ise negatif yönde olacaktır. Bu açıdan bakıldığında LLP ile sermaye yeterlilik oranı arasında negatif ilişki beklenmektedir. UFRS'in kâr ve sermaye yönetimi üzerindeki etkisini görmek için ele alınan etkileşim gölge değişkenleri için ise $(EBLLP_{it} * UFRS_{it})$ ve $(Reg.Cap_{it} * UFRS_{it})$ UFRS'in raporlama kalitesinin arttıracağı beklentisi altında negatif ya da en azından UFRS öncesi etkileri de içinde barındıran α_4 ve α_6 katsayılarından daha düşük bir katsayı değeri beklenmektedir.

4. AMPİRİK ANALİZ ve BULGULAR

4.1. Tanımlayıcı İstatistikler

Çalışma kapsamında yapılan analizlerde kullanılan değişkenlere ilişkin özet tanımlayıcı istatistik bilgileri Tablo 3'te Panel A'da verilmiştir. Panel B'de ise değişkenler arası Pearson korelasyon katsayıları yer almaktadır. Panel A'da yer alan toplam değerlere bakıldığında LLP'nin büyüklük toplam aktifler ve net kâr içindeki payının oldukça yüksek olması kâr yönetimi tespitinde karşılıkların önemli bir araç olduğu savını desteklemektedir (McNichols, 2001).

Diğer taraftan korelasyon tablosunda yer alan veriler incelendiğinde LLP ile karşılık öncesi net kâr arasında pozitif anlamlı ilişki ve LLP ile sermaye yeterlilik oranı arasında ise

negatif ilişki saptanmıştır. Bu durum ampirik analizler öncesinde bankacılık sektörünün LLParacılığıyla kâr ve sermaye yönetimi davranışlarında bulunduğu beklentisini güçlendirir niteliktedir.

4.2. Regresyon Analizi Sonuçları

Çalışma kapsamında yapılan analizler panel regresyon teknikleri kullanılarak yapılmıştır. Panel regresyon ile analiz yapılmadan önce değişkenlerin durağan olup olmadıklarının tespiti için birim kök testlerinin yapılması gerekmektedir (Gujarati, 2003). Bu doğrultuda yapılan birim kök testleri (Im, Pesaran, & Shin, 2003; Levin, Lin, & Chu, 2002) sonucunda analizde kullanılan değişkenlerin durağan özellik gösterdikleri görülmüştür.

Diğer taraftan regresyon analizinde hata terimleri arasında görülebilecek değişen varyans ve otokorelasyon problemleri analiz sonuçlarını yanlış yönde etkileyebilmektedir. Bu problemin önüne geçmek amacıyla veride değişen varyans ya da oto korelasyon sorunu olsa bile sağlam tahminler yapılmasına olanak veren White (rassal etkiler modelinde) ya da SUR (sabit etkiler modeli) düzeltmeleri yapılmıştır (White, 1980; Wooldridge, 2010).

Tablo 3. Tanımlayıcı İstatistikler

Panel A. Değişkenlere Ait Tanımlayıcı İstatistikler (bin TL)

	DEĞİŞKENLER					
	LLP	REG_CAP	TL	TA	NPL	EBLLP
Ortalama	392765.6	25.70456	23387997	41151797	780155.6	1076151.
Ortanca	129674.5	16.96618	6844700.	12064358	259048.5	293465.5
Maximum	2521496.	148.2000	1.87E+08	3.03E+08	6131740.	6583024.
Minimum	-369.0000	7.239254	2329.000	25564.00	0.000000	-1416668.
Std. Sap.	554195.7	20.60517	36730782	60572251	1065449.	1504432.
Toplam	1.12E+08	7351.505	6.69E+09	1.18E+10	2.23E+08	3.08E+08
Gözlem Sayısı	286	286	286	286	286	286

Panel B. Pearson Korelasyon Tablosu

	DEĞİŞKENLER					
	LLP	REG_CAP	TL	TA	NPL	EBLLP
LLP	1.000 ----					
REG_CAP	-0.284 0.00***	1.000 ----				
TL	0.870 0.00***	-0.285 0.00***	1.000 ----			
TA	0.879 0.00***	-0.267 0.00***	0.986 0.00***	1.000 ----		
NPL	0.905 0.00***	-0.273 0.00***	0.866 0.00***	0.851 0.00***	1.000 ----	
EBLLP	0.882 0.00***	-0.251 0.00***	0.925 0.00***	0.962 0.00***	0.827 0.00***	1.00 ----

***, **, * sırasıyla %1, %5 ve %10 düzeyinde istatistiksel anlamlılığı ifade etmektedir.

Ayrıca panel regresyon tekniği ile tahmin yapılması durumunda sabit etkiler ya da rassal etkiler modellerinden hangisinin kullanılması gerektiğine karar vermek için de Hausman (1978) test istatistiği kullanılmıştır.

Yapılan regresyon analizi sonuçları Tablo 4’de yer almaktadır. Elde edilen sonuçlar incelendiğinde Türk bankacılık sektöründe faaliyet gösteren bankaların örneklem dönemi olan 2003-2015 dönemi için LLP’yi hem kâr yönetimi hem de sermaye yönetimi amacıyla kullandıkları görülmektedir. Bu çerçevede döneme ait LLP ile karşılık öncesi net kâr arasında beklentilerle uyumlu olarak anlamlı ve pozitif ilişki saptanmıştır (katsayı: 0.261, p: 0.00). Elde edilen bu sonuç ışığında H_{10} reddedilerek, Türk bankacılık sektörünün LLP aracılığıyla kârı istikrarlı gösterme yönünde kâr yönetimi faaliyetinde bulunduğu söylenebilir. Dolayısıyla finansal tablo hazırlayanlar kendilerine sağlanan karar verme yetkileri çerçevesinde kârın yüksek (düşük) olduğu zamanlarda kredi karşılıklarını (özel karşılıklar aracılığıyla) arttırarak (azaltarak) kâr trendinde istikrarlı bir görünüm elde etmektedirler. Bu sonuç kârın istikrarlı gösterilmesi hipotezini ele alan ve LLP ile kâr yönetimi faaliyeti yapıldığını gösteren literatürle (Bao & Bao, 2004; Bhat, 1996; Blasco & Pelegrin, 2006; El Sood, 2012; Fonseca & González, 2008; Kanagaretnam et al., 2004; Kilic, Lobo, Ranasinghe, & Sivaramakrishnan, 2012; Liu & Ryan, 2006; Rivard, Bland, & Morris, 2003; Taktak, Shabou, & Dumontier, 2010) de uyumludur.

Bankacılık sektörünün kâr yönetimine ek olarak sermaye yönetimi davranışının da ele alındığı bu çalışmada sermaye yönetimine ilişkin elde edilen sonuçlara göre ise, döneme ait LLP ile sermaye yeterlilik oranı arasında anlamlı negatif ilişki raporlanmıştır (katsayı: -0.0001, p:0.00). Bu sonuç ışığında Türk bankacılık sektöründe LLP aracılığıyla sermaye yönetimi faaliyetinde bulunduğu söylenebilir. Buna göre, bankalar için oldukça önemli bir denetim mekanizması olan sermaye yeterlilik oranını hedeflenen seviyelerde tutabilmek için LLP kullanılabilir. Bu çerçevede sermaye yeterlilik oranında düşüş beklendiğinde finansal tablo hazırlayıcılarının belli limitler dahilinde karar verme yetkilerinin bulunduğu LLP arttırılarak oranda istenen artış sağlanabilecektir. Dolayısıyla H_{20} reddedilmiştir. Elde edilen bu sonuç LLP ile sermaye yeterlilik oranı arasında Basel 1 düzenlemeleri sonrasında negatif ilişki olduğunu savunan literatürle de uyum içerisindedir (Ahmed et al., 1999; Anandarajan et al., 2005; Anandarajan et al., 2007; Bouvatier & Lepetit, 2008; Gebhardt & Novotny-Farkas, 2011; Kim & Kross, 1998; Leventis et al., 2011) .

Tablo 4. Regresyon Analizi Sonuçları

$$LLP_{it} = \alpha_0 + \alpha_1 NPL_{it-1} + \alpha_2 \Delta NPL_{it} + \alpha_3 \Delta Loans_{it} + \alpha_4 EBLLP_{it} + \alpha_5 UFRS_{it} + \alpha_6 Reg.Cap_{it} + \alpha_7 EBLLP_{it} * UFRS_{it} + \alpha_8 Reg.Cap_{it} * UFRS_{it} + \varepsilon_t$$

Değişken	Katsayı	Katsayı Tahmini	Model.1
<i>Bağımlı Değişken: LLP_{it}</i>			
NPL_{it-1}	α_1	+	0.312 (0.00***)
ΔNPL_{it}	α_2	+	0.340 (0.00***)
$\Delta Loans_{it}$	α_3	?	-0.01 (0.03**)
$EBLLP_{it}$	α_4	+	0.261 (0.00***)
$UFRS_{it}$	α_5	?	-0.013 (0.00***)
$Reg.Cap_{it}$	α_6	-	-0.0001 (0.00***)
$EBLLP_{it} * UFRS_{it}$	α_7	+,- (azalış beklentisi)	0.148 (0.00***)
$Reg.Cap_{it} * UFRS_{it}$	α_8	- (azalış beklentisi)	-4.72E-05 (0.26)
Düzeltilmiş R²			0.44
Gözlem Sayısı			242

Regresyon modelinde hata terimleri için White (rassal etkiler modelinde) ya da SUR (sabit etkiler modeli) düzeltmeleri yapılmıştır. p (olasılık) değerleri parantez içinde yer almaktadır. ***, **, * sırasıyla %1, %5 ve %10 düzeyinde istatistiksel anlamlılığı ifade etmektedir. Değişkenlerin hepsi (UFRS gölge değişkeni, sermaye yeterlilik oranı ve ilgili gölge değişkeni hariç) bir önceki dönem toplam aktifleri ile deflate edilmiştir.

Değişken Tanımları:

LLP_{it} , cari döneme ait Kredi ve Diğer Alacaklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları; NPL_{it-1} , takipteki kredilerin dönem başı açılış bakiyesi; ΔNPL_{it} , takipteki krediler hesabındaki cari dönem değişim ($NPL_{it} - NPL_{it-1}$); $\Delta Loans_{it}$, cari dönem toplam kredilerdeki değişim; $EBLLP_{it}$ ise cari dönem karşılık öncesi net kâr; $UFRS_{it}$, UFRS uygulanan yıllar için "1" diğer yıllar için "0"; $Reg.Cap_{it}$, sermaye yeterlilik oranı; $EBLLP_{it} * UFRS_{it}$, $EBLLP_{it}$ ile muhasebe politikası (UFRS) etkileşim değişkeni (UFRS'ye geçişin LLP'nin kâr yönetimi amacıyla kullanılması üzerindeki farkı ölçmek için), $Reg.Cap_{it} * UFRS_{it}$, $Reg.Cap_{it}$ ile muhasebe politikası (UFRS) etkileşim değişkeni (UFRS'ye geçişin LLP'nin sermaye yönetimi amacıyla kullanılması üzerindeki farkı ölçmek için)

Bu çalışmanın bir diğer önemli ayağı ise kâr yönetimi ve sermaye yönetimi üzerinde UFRS uygulamalarının nasıl bir etki yarattığını ortaya koymaya yöneliktir. Bu kapsamda elde

edilen sonuçlar değerlendirildiğinde, UFRS'ye geçişin kâr yönetimi davranışı üzerinde azaltıcı bir etkiye sahip olduğunu söylemek mümkündür. UFRS sonrası dönemde karşılıklar ile karşılık öncesi net kâr arasındaki ilişki %14 olarak raporlanmıştır, bu oran UFRS öncesi karşılıklar ile karşılık öncesi net kâr arasında gerçekleşen %26 boyutundaki ilişkiden daha düşüktür. Dolayısıyla beklentilerle uyumlu olarak UFRS'ye geçiş raporlama kalitesini ve denetim etkinliğini arttırmış ve kârın istikrarlı gösterilmesi şeklinde ele alınan kâr yönetimi faaliyetinin boyutunu azaltmıştır (Ali, M Kabir, & Syed Abul, 2015; Barth, Landsman, & Lang, 2008; Leventis et al., 2011; Van Tendeloo & Vanstraelen, 2005). Bu kapsamda H₃₀ da reddedilmiştir. Ancak yine de iki değişken arasındaki anlamlı pozitif ilişki UFRS sonrasında da LLP'nin kâr yönetimi amacıyla kullanıldığı savını desteklemektedir (Jeanjean & Stolowy, 2008; Ozili, 2015).

UFRS'ye geçişin sermaye yönetimi davranışı üzerindeki etkisi incelendiğinde ise beklentilerle uyumlu olarak, karşılıkların sermaye yönetimi amacıyla kullanılması açısından UFRS öncesi ve sonrası farkı gösteren α_8 katsayısı negatif olarak raporlanmıştır. Dolayısıyla UFRS sonrası dönemde karşılıklar sermaye yönetimi amacıyla daha az boyutta kullanılmıştır. Ancak elde edilen bu sonuç istatistiksel olarak anlamlı değildir. Bu açıdan değerlendirildiğinde UFRS uygulamalarının sermaye yönetimi davranışı üzerinde anlamlı bir etkisi bulunmamaktadır. Elde edilen bu sonuç ışığında H₄₀ reddedilememiştir. Ancak çalışma kapsamında elde edilen bu sonuç LLP aracılığıyla yapılan sermaye yönetimi uygulamaları üzerinde UFRS sonrası dönemin anlamlı bir sonuca yol açmadığını raporlayan Gebhardt and Novotny-Farkas (2011) ve Leventis et al. (2011) tarafından yapılan çalışmalarla da uyumludur.

Analiz kapsamında incelenen diğer değişkenlerle ilgili olarak ise elde edilen sonuçlar şu şekilde özetlenebilir: Tablo 4'de yer alan sonuçlar incelendiğinde, LLP'nin (LLP_{it}) takipteki krediler açılış bakiyesi (NPL_{it-1}), takipteki kredilerdeki değişim (ΔNPL_{it}) ile pozitif ve toplam krediler büyüme oranı ($\Delta Loans_{it}$) ile ise negatif ilişki içinde olduğu görülmektedir. Beklentilerle uyumlu bir şekilde takipteki krediler bankaların kredi portföylerinde yer alan sorunlu kredilerini temsil etmektedir ve takipteki kredilerin artması durumunda bankaların karşılaşılabilecek zararlarla mücadele etmek için kredi karşılıklarını arttırmaları beklenen bir durumdur (Bhat, 1996; Fonseca & González, 2008; Greenawalt & Sinkey Jr, 1988; Hasan & Wall, 2004; Kanagaretnam et al., 2004; Liu & Ryan, 2006). Diğer taraftan toplam kredilerdeki değişim ile LLP arasında raporlanan negatif ilişki banka yöneticilerinin kullandırılan ilave kredilerin kalitesi (geri ödenme olasılığı) hakkında iyimser olduğunu ve bu yüzden de daha az karşılık ayırdıkları savı ile uyumludur (Bikker & Metzmakers, 2005; Fonseca & González, 2008; Gebhardt & Novotny-Farkas, 2011; Laeven & Majnoni, 2003) .

5. SONUÇ ve ÖNERİLER

Çalışmada Türk Bankacılık sistemi içerisinde 2003-2015 yılları arasında faaliyette bulunmuş 23 bankanın söz konusu yıllarda yayınladıkları finansal tablolar üzerinden oluşturulan veri seti EViews 8 programı ile analiz edilmiştir.

Analizin amacı Türk Bankacılık sisteminde Kredi ve Diğer Alacaklar Değer Düşüklüğü Karşılıklarının kâr yönetimi ve sermaye yönetimi amacıyla kullanılıp kullanılmadığını ve UFRS uygulamalarının olası kullanımları ne yönde etkilediğini görmektir.

Analiz sonucunda bankaların ilgili dönemde Kredi ve Diğer Alacaklar Değer Düşüklüğü Karşılıklarını hem kâr yönetimi hem de sermaye yönetimi amacıyla kullandıkları sonucuna ulaşılmıştır.

Elde edilen sonuçlara göre incelenen bankalar kârlarını istikrarlı göstermek üzere Kredi ve Diğer Alacaklar Değer Düşüklüğü Karşılıklarını kullanarak kâr yönetimi faaliyetinde bulunmuşlardır.

Sermaye yönetimi açısından bakıldığında ise bankaların kendileri için kritik olan sermaye yeterlilik rasyosunu hedefledikleri seviyede tutmak üzere kredi ve diğer alacaklar değer düşüklüğü karşılığını belli limitler dahilinde kullandıkları görülmektedir.

Tespit edilen kâr yönetimi ve sermaye yönetimi uygulamalarına UFRS'nin etkisinin ne olduğuna yönelik yapılan analizde ise UFRS'nin kâr yönetimi faaliyetlerini azaltıcı etkisinin bulunduğu ancak sermaye yönetimi faaliyetlerine anlamlı düzeyde bir etkisinin bulunmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

KAYNAKLAR

- Ahmed, A. S.- C. Takeda- S. Thomas. (1999), "Bank Loan Loss Provisions: A Reexamination of Capital Management, Earnings Management and Signaling Effects", *Journal of Accounting and Economics*, 28, pp.1-25.
- Ali, A.- H. M Kabir- B. Syed Abul. (2015), "Loan Loss Provisioning in Oic Countries: Evidence from Conventional Vs. Islamic Banks", *Cell*, 704, pp.724-6490.
- Anandarajan, A.- I. Hasan- A. Lozano-Vivas. (2005), "Loan Loss Provision Decisions: An Empirical Analysis of the Spanish Depository Institutions", *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 14, pp.55-77.
- Anandarajan, A.- I. Hasan- C. McCarthy (2007), "Use of Loan Loss Provisions for Capital, Earnings Management and Signalling by Australian Banks", *Accounting & Finance*, 47, pp.357-379.
- Anderson, R. C. - D. R. Fraser ,2000, "Corporate Control, Bank Risk Taking, and the Health of the Banking Industry", *Journal of Banking & Finance*, 24, pp.1383-1398.
- Ashbaugh, H.- M. Pincus. 2001, "Domestic Accounting Standards, International Accounting Standards, and the Predictability of Earnings", *Journal of accounting research*, 39, pp.417-434.

- Ball, R., S. Kothari- A. Robin. 2000, "The Effect of International Institutional Factors on Properties of Accounting Earnings", *Journal of accounting and economics*, 29, pp.1-51.
- Ball, R.- L. Shivakumar. 2005. "Earnings Quality in Uk Private Firms: Comparative Loss Recognition Timeliness", *Journal of accounting and economics*, 39, pp.83-128.
- Bannister, J. W.- H. A. Newman. 1996. "Accrual Usage to Manage Earnings toward Financial Analysts' Forecasts", *Review of Quantitative Finance and Accounting*, 7, pp.259-278.
- Bao, B. H.- D. H. Bao. 2004. "Income Smoothing, Earnings Quality and Firm Valuation", *Journal of Business Finance & Accounting*, 31, pp.1525-1557.
- Barth, M. E.- W. R. Landsman- M. H. Lang. 2008. "International Accounting Standards and Accounting Quality", *Journal of accounting research*, 46, pp.467-498.
- Beatty, A.- S. L. Chamberlain- J. Magliolo. 1995. "Managing Financial Reports of Commercial Banks: The Influence of Taxes, Regulatory Capital, and Earnings", *Journal of Accounting Research*, pp.231-261.
- Beatty, A. L.- B. Ke- K. R. Petroni. 2002. "Earnings Management to Avoid Earnings Declines across Publicly and Privately Held Banks", *The Accounting Review*, 77, pp.547-570.
- Beaver, W. H.- E. E. Engel. 1996. "Discretionary Behavior with Respect to Allowances for Loan Losses and the Behavior of Security Prices", *Journal of Accounting and Economics*, 22, pp.177-206.
- Beidleman, C. R. 1973. "Income Smoothing: The Role of Management", *The Accounting Review*, 48, pp.653-667.
- Bhat, G.- J. A. Lee- S. G. Ryan. 2014. "Using Loan Loss Indicators by Loan Type to Sharpen the Evaluation of the Determinants and Implications of Banks' Loan Loss Accruals", Available at SSRN 2490670,
- Bhat, V. N. 1996. "Banks and Income Smoothing: An Empirical Analysis", *Applied Financial Economics*, 6, pp.505-510.
- Bishop, M. L.- E. A. Eccher. 2000. "Do Markets Remember Accounting Changes? An Examination of Subsequent Years", *An Examination of Subsequent Years* (March 17, 2000),
- Blasco, N.- B. Pelegrin. 2006. "A New Methodological Approach for Detecting Income Smoothing in Small Samples: An Application to the Case of Spanish Savings Banks", *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 21, pp.347-372.
- Boonlert-U-Thai, K.- G. K. Meek- S. Nabar. 2006. "Earnings Attributes and Investor-Protection: International Evidence", *The International Journal of Accounting*, 41, pp.327-357.
- Bouvatier, V.- L. Lepetit. 2008. "Banks' Procyclical Behavior: Does Provisioning Matter?", *Journal of International Financial Markets, Institutions and Money*, 18, pp.513-526.
- Bradshaw, M. T.- S. A. Richardson- R. G. Sloan. 2001. "Do Analysts and Auditors Use Information in Accruals?", *Journal of Accounting research*, 39, pp.45-74.

- Breton, G.- H. Stolowy. 2000. "A Framework for the Classification of Accounts Manipulations", HEC Accounting & Management Control Working Paper,
- Burgstahler, D.- M. Eames. 2006. "Management of Earnings and Analysts' Forecasts to Achieve Zero and Small Positive Earnings Surprises", *Journal of Business Finance & Accounting*, 33, pp. 633-652.
- Bushman, R. M.- A. J. Smith. 2001. "Financial Accounting Information and Corporate Governance", *Journal of accounting and Economics*, 32, pp.237-333.
- Bushman, R. M.- C. D. Williams. 2012. "Accounting Discretion, Loan Loss Provisioning, and Discipline of Banks' Risk-Taking", *Journal of Accounting and Economics*, pp. 54, 1-18.
- Cahan, S. F. 1992. "The Effect of Antitrust Investigations on Discretionary Accruals: A Refined Test of the Political-Cost Hypothesis", *Accounting Review*, pp.77-95.
- Callao, S.- J. I. Jarne- D. Wróblewski. 2014. "The Development of Earnings Management Research", *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowosci*, 79,
- Cavallo, M.- G. Majnoni 2002. *Do Banks Provision for Bad Loans in Good Times? Empirical Evidence and Policy Implications*, Springer.
- Collins, J. H.- D. A. Shackelford- J. M. Wahlen. 1995. "Bank Differences in the Coordination of Regulatory Capital, Earnings, and Taxes", *Journal of accounting research*, 263-291.
- Copeland, R. M. 1968. "Income Smoothing", *Journal of Accounting Research*, pp.101-116.
- Curcio, D.- I. Hasan. 2008. "Earnings-and Capital-Management and Signaling: The Use of Loan-Loss Provisions by European Banks", www.efmaefm.org/0EFMAMEETINGS/EFMA%20ANNUAL%20MEETINGS/2009-milan/EFMA2009_0324_fullpaper.pdf,
- Curcio, D.- I. Hasan. 2015. "Earnings and Capital Management and Signaling: The Use of Loan-Loss Provisions by European Banks", *The European Journal of Finance*, 21, pp.26-50.
- Dechow, P. M. 1994. "Accounting Earnings and Cash Flows as Measures of Firm Performance: The Role of Accounting Accruals", *Journal of accounting and economics*, 18, pp.3-42.
- Dechow, P. M.- I. D. Dichev. 2002. "The Quality of Accruals and Earnings: The Role of Accrual Estimation Errors", *The accounting review*, 77, pp.35-59.
- Dechow, P. M.- L. A. Myers- C. Shakespeare. 2010. "Fair Value Accounting and Gains from Asset Securitizations: A Convenient Earnings Management Tool with Compensation Side-Benefits", *Journal of accounting and economics*, 49, 2-25.
- Dechow, P. M.- D. J. Skinner. 2000. "Earnings Management: Reconciling the Views of Accounting Academics, Practitioners, and Regulators", *Accounting Horizons*, 14, pp.235-250.
- DeFond, M. L.- J. Jiambalvo. 1994. "Debt Covenant Violation and Manipulation of Accruals", *Journal of Accounting and Economics*, 17, pp.145-176.
- DeFond, M. L.- C. W. Park. 1997. "Smoothing Income in Anticipation of Future Earnings", *Journal of accounting and economics*, 23, pp.115-139.

- El Sood, H. A. 2012. "Loan Loss Provisioning and Income Smoothing in Us Banks Pre and Post the Financial Crisis", *International Review of Financial Analysis*, 25, pp.64-72.
- Epstein, B. J.- A. A. Mirza 1997. *Interpretation and Application of International Accounting Standards*, 1997, Wiley.
- Ewert, R.- A. Wagenhofer. 2005. "Economic Effects of Tightening Accounting Standards to Restrict Earnings Management", *The Accounting Review*, 80, pp.1101-1124.
- Fonseca, A. R.- F. González. 2008. "Cross-Country Determinants of Bank Income Smoothing by Managing Loan-Loss Provisions", *Journal of Banking & Finance*, 32, pp.217-228.
- Francis, J.- R. LaFond- P. M. Olsson- K. Schipper. 2004. "Costs of Equity and Earnings Attributes", *The accounting review*, 79, pp.967-1010.
- Fudenberg, D.- J. Tirole. 1995. "A Theory of Income and Dividend Smoothing Based on Incumbency Rents", *Journal of Political economy*, pp.75-93.
- Gebhardt, G. u.- Z. Novotny-Farkas. 2011. "Mandatory Ifrs Adoption and Accounting Quality of European Banks", *Journal of business finance & accounting*, 38, pp.289-333.
- Greenawalt, M. B.- J. F. Sinkey Jr. 1988. "Bank Loan-Loss Provisions and the Income-Smoothing Hypothesis: An Empirical Analysis, 1976–1984", *Journal of Financial Services Research*, 1, pp.301-318.
- Hasan, I.- L. D. Wall. 2004. "Determinants of the Loan Loss Allowance: Some Cross-Country Comparisons", *Financial review*, 39, pp.129-152.
- Holthausen, R. W. 1990. "Accounting Method Choice: Opportunistic Behavior, Efficient Contracting, and Information Perspectives", *Journal of accounting and economics*, 12, pp.207-218.
- Huizinga, H.- L. Laeven. 2012. "Bank Valuation and Accounting Discretion During a Financial Crisis", *Journal of Financial Economics*, 106, pp.614-634.
- Imhoff, E. A. 1979. "Income Smoothing: An Analysis of Critical Issues",
- Jeanjean, T.- H. Stolowy. 2008. "Do Accounting Standards Matter? An Exploratory Analysis of Earnings Management before and after Ifrs Adoption", *Journal of accounting and public policy*, 27, pp.480-494.
- Jermakowicz, E. K. 2004. "Effects of Adoption of International Financial Reporting Standards in Belgium: The Evidence from Bel-20 Companies", *Accounting in Europe*, 1, pp.51-70.
- Kanagaretnam, K.- G. J. Lobo- R. Mathieu. 2003. "Managerial Incentives for Income Smoothing through Bank Loan Loss Provisions", *Review of Quantitative Finance and Accounting*, 20, pp.63-80.
- Kanagaretnam, K.- G. J. Lobo- D. H. YANG. 2004. "Joint Tests of Signaling and Income Smoothing through Bank Loan Loss Provisions*", *Contemporary Accounting Research*, 21, pp.843-884.
- Kim, E.-J. 2013. "Why Do Main Banks Manage Earnings?: Client Firms' Perspective",

- Kim, M.-S.- W. Kross. 1998. "The Impact of the 1989 Change in Bank Capital Standards on Loan Loss Provisions and Loan Write-Offs", *Journal of Accounting and Economics*, 25, pp.69-99.
- Kwak, W.- H.-Y. Lee- V. Mande. 2009. "Institutional Ownership and Income Smoothing by Japanese Banks through Loan Loss Provisions", *Review of Pacific Basin Financial Markets and Policies*, 12, pp.219-243.
- Leuz, C.- D. Nanda- P. D. Wysocki. 2003. "Earnings Management and Investor Protection: An International Comparison", *Journal of financial economics*, 69, pp.505-527.
- Leventis, S.- P. E. Dimitropoulos- A. Anandarajan. 2011. "Loan Loss Provisions, Earnings Management and Capital Management under IFRS: The Case of EU Commercial Banks", *Journal of Financial Services Research*, 40, pp.103-122.
- Lobo, G. J.- D.-H. Yang. 2001. "Bank Managers' Heterogeneous Decisions on Discretionary Loan Loss Provisions", *Review of Quantitative Finance and Accounting*, 16, 223-250.
- Ma, C. K. 1988. "Loan Loss Reserves and Income Smoothing: The Experience in the US Banking Industry", *Journal of Business Finance & Accounting*, 15, pp.487-497.
- Martinez, A. L.- M. A. R. Castro. 2011. "The Smoothing Hypothesis, Stock Returns and Risk in Brazil", *BAR-Brazilian Administration Review*, 8, 1-20.
- McNichols, M. 2002. "Discussion of the Quality of Accruals and Earnings: Multiples", *Journal of Accounting Research*, 40, pp.135-172.
- Michelson, S. E.- J. Jordan- Wagner - C. W. Wootton. 1995. "A Market Based Analysis of Income Smoothing", *Journal of Business Finance & Accounting*, 22, pp.1179-1193.
- Moyer, S. E. 1990. "Capital Adequacy Ratio Regulations and Accounting Choices in Commercial Banks", *Journal of Accounting and Economics*, 13, pp.123-154.
- Mulford, C. W.- E. E. Comiskey 2011. *The Financial Numbers Game: Detecting Creative Accounting Practices*, John Wiley & Sons.
- Ozili, P. K. 2015. "Loan Loss Provisioning, Income Smoothing, Signaling, Capital Management and Procyclicality: Does IFRS Matter? Empirical Evidence from Nigeria", *Mediterranean Journal of Social Sciences*, 6, 224-232.
- Pérez, D.- V. Salas-Fumás- J. Saurina. 2008. "Earnings and Capital Management in Alternative Loan Loss Provision Regulatory Regimes", *European Accounting Review*, 17, pp.423-445.
- Plenborg, T. 1996. *The Information Content of Accrual and Cash Flow Based Performance Measures: From a Danish and a US Perspective*, Copenhagen Business School, Department of Accounting and Auditing.
- Rahman, A., J. Yammeesri ve H. Perera. 2010. "Financial Reporting Quality in International Settings: A Comparative Study of the USA, Japan, Thailand, France and Germany", *The International Journal of Accounting*, 45, pp.1-34.
- Richardson, S. A.- R. G. Sloan- M. T. Soliman- I. Tuna. 2005. "Accrual Reliability, Earnings Persistence and Stock Prices", *Journal of accounting and economics*, 39, pp.437-485.

- Rivard, R. J.- E. Bland- G. B. H. Morris. 2003. "Income Smoothing Behavior of Us Banks under Revised International Capital Requirements", *International Advances in Economic Research*, 9, pp.288-294.
- Ronen, J.- S. Sadan 1981. *Smoothing Income Numbers: Objectives, Means, and Implications*, Addison-Wesley Publishing Company.
- Scheiner, J. H. 1981. "Income Smoothing: An Analysis in the Banking Industry", *Journal of Bank Research*, 12, pp.1919-2123.
- Scholes, M. S.- G. P. Wilson- M. A. Wolfson. 1990. "Tax Planning, Regulatory Capital Planning, and Financial Reporting Strategy for Commercial Banks", *Review of financial Studies*, 3, pp.625-650.
- Shrieves, R. E.- D. Dahl. 2003. "Discretionary Accounting and the Behavior of Japanese Banks under Financial Duress", *Journal of Banking & Finance*, 27, pp.1219-1243.
- Sloan, R. 1996. "Do Stock Prices Fully Reflect Information in Accruals and Cash Flows About Future Earnings?(Digest Summary)", *Accounting review*, 71, pp.289-315.
- Song, C. J.- W. B. Thomas- H. Yi. 2010. "Value Relevance of Fas No. 157 Fair Value Hierarchy Information and the Impact of Corporate Governance Mechanisms", *The Accounting Review*, 85, pp. 1375-1410.
- Stinson, C. H. 1994. *The Management of Provisions and Allowances in the Savings and Loan Industry*, UMI.
- Stolowy, H.- G. Breton. 2004. "Accounts Manipulation: A Literature Review and Proposed Conceptual Framework", *Review of Accounting and Finance*, 3, pp. 5-92.
- Street, D. L.- N. B. Nichols- S. J. Gray. 2000. "Assessing the Acceptability of International Accounting Standards in the Us: An Empirical Study of the Materiality of Us Gaap Reconciliations by Non-Us Companies Complying with Iasc Standards", *The International Journal of Accounting*, 35, pp.27-63.
- Tarca, A. 2004. "International Convergence of Accounting Practices: Choosing between Ias and Us Gaap", *Journal of International Financial Management & Accounting*, 15, pp.60-91.
- Temiz, H.- M. Acar- M. Ö. İpci. 2016. "Reel Sektör Ve Finans Sektöründe Kar Yönetimi Uygulamaları: Literatür Taraması", *World of Accounting Science*, 18, ss.237-268.
- Trueman, B.- S. Titman. 1988. "An Explanation for Accounting Income Smoothing", *Journal of accounting research*, pp.127-139.
- Van Tendeloo, B.- A. Vanstraelen. 2005. "Earnings Management under German Gaap Versus Ifrs", *European Accounting Review*, 14, pp.155-180.
- White, G. E. 1970. "Discretionary Accounting Decisions and Income Normalization", *Journal of Accounting Research*, 8, pp.260-273.

EK 1. Analizlerde Kullanılan Bankalar Listesi

Türkiye Cumhuriyeti Ziraat Bankası A.Ş.

Türkiye Halk Bankası A.Ş.

Türkiye Vakıflar Bankası T.A.O.

Adabank A.Ş.

Akbank T.A.Ş.

Alternatif Bank A.Ş.

Anadolubank A.Ş.

Denizbank A.Ş.

Finans Bank A.Ş.

Oyak Bank A.Ş.

Şekerbank T.A.Ş.

Tekfenbank A.Ş.

Tekstil Bank

Turkish Bank A.Ş.

Türk Ekonomi Bankası A.Ş.

Türkiye Garanti Bankası A.Ş.

Türkiye İş Bankası A.Ş.

Yapı ve Kredi Bankası A.Ş.

Arap Türk Bankası A.Ş.

Bank Mellat

Citibank A.Ş.

Deutsche Bank A.Ş.

Habib Bank Limited

HSBC Bank A.Ş.

JPMorgan Chase Bank

Société Générale (SA)

Atatürk Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi'nde Genel Muhasebe Dersini Alan Öğrencilerin Performansını Etkileyen Faktörler

Meryem ÖZTÜRK*

ÖZET

Çalışmanın amacı, Atatürk Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi'nde Genel Muhasebe dersini alan 13.772 öğrencinin yaşları, cinsiyetleri, üniversiteye kayıt şekilleri, kayıtlı oldukları program ve ağırlık genel not ortalamaları ile Genel Muhasebe dersi notları arasında ilişki olup olmadığını ortaya koymak ve Genel Muhasebe dersinin performansına etki eden faktörleri tespit etmektir. T testi, Anova testi, korelasyon analizi ve çoklu regresyon analizinin yapıldığı çalışmanın sonuçlarına göre, öğrencilerin %32,5'inin dersi geçtiği, daha önce herhangi bir yükseköğretim kurumundan mezun olan öğrencilerin en başarılı öğrenciler olduğu, yaş grupları içinde en yüksek oranda AA ile dersi geçen öğrencilerin 50 yaşın üstünde olan öğrenciler olduğu, ağırlıklı genel not ortalaması 3,00'ün üzerinde olan öğrencilerin %42'sinin AA, %21,6'sının BA olarak dersi geçtiği, dersten AA alan öğrencilerin %52,9'unun ağırlıklı genel not ortalamasının 3,00'ün üzerinde olduğu saptanmıştır. Ayrıca öğrencilerin Genel Muhasebe notları ile yaşları, kayıtlı oldukları program, kayıt şekilleri, ağırlıklı genel not ortalamaları arasında istatistiki olarak anlamlı bir ilişki olduğu ve bağımsız değişkenlerin Genel Muhasebe notunu %46,4 açıkladığı belirlenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe Eğitimi, Genel Muhasebe, Öğrenci Performansı, Açıköğretim Fakültesi.

JEL Sınıflandırması: M40, M41, I21, I23.

Factors Of Affecting Financial Accounting Performance Of Students In Atatürk University Open Education Faculty

ABSTRACT

The aim of the study is to determine whether there is a relationship between General Accounting grades of 13,772 students who took General Accounting course at Atatürk University Open Education Faculty and genders, ages, registration type, registered programs, overall grade point averages and the factors that affect the performance of the General Accounting course is to determine. In the study, t test, anova test, correlation analysis and multiple regression analysis have used in the analysis of data. According to the results of the analysis, it has determined that 32.5% of the students have passed the course, the students who have previously graduated from any higher education institution are the most successful students, among the age groups, the students with the highest ratio AA are the students who are over 50 years old, 42% of the students whose grade point averages have above 3.00 passed with AA, 21.6% have passed the course with BA, 52.9% of the students with grade AA are above 3.00 of the overall grade point averages. In addition, it has determined that there is statistically significant relationship between the students' General Accounting grades and their ages, programs, registration type, the overall grade point averages and the predictor variables have explained 46.4% of the General Accounting grade.

Keywords: Accountin Education, Financial Accounting, Student Performance, Open Education.

Jel Classification: M40, M41, I21, I23.

* Yrd. Doç. Dr. Meryem Öztürk, Atatürk Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi, meryemozturk@atauni.edu.tr.

1. GİRİŞ

Ekonomik ilişkilerin her geçen gün daha da karmaşık bir duruma geldiği günümüz dünyasında işletme faaliyetlerinin yatırım aşamasından başlayarak sürdürülmesi, rekabet edebilmek için gerekli stratejilerin geliştirilmesi ve/veya iflasa kadar bütün süreçlerde ihtiyaç duyulan sağlıklı, güvenilir, doğru, tam ve zamanında bilgi muhasebe departmanı tarafından sunulmaktadır (Karasioğlu, 2011: 166). Muhasebe, işletmeleri kendisiyle ilgilenen kişi veya kurumlara tanıtan, tanıtmayı işini özel bir dil kullanarak gerçekleştiren bir sistemdir (Demir ve Çam, 2006: 1-2) ve bu sistem geçmişe yönelik sağlıklı, eksiksiz ve doğru bilgilerin sunulması ve aynı zamanda geleceğe yönelik planların hazırlanmasında doğru ve etkin karar alma sürecinde yol göstericidir. Başka bir ifade ile muhasebe, işletmelerin içinde bulunduğu mevcut duruma ilişkin bilgi sunarken aynı zamanda geleceğe ilişkin reel kararların alınması, risklerin ve fırsatların tespit edilmesinde etkin rol oynamaktadır. Muhasebenin tüm bu fonksiyonları başarılı bir şekilde yerine getirebilmesi muhasebe mesleğini benimseyen kişilerin alacakları muhasebe eğitime bağlıdır (Karasioğlu, 2011: 1665). Muhasebe eğitimi bir süreçtir ve bu sürecin amacı, işletme kararlarına katkı sağlayacak bilgilerin saptanması, toplanması, ölçülmesi, işlenmesi, kaydedilmesi, doğruluğunun denetlenmesi, raporlar halinde özetlenerek incelenmesi sonucu karar vermede kullanılacak bilgiye dönüştürebilmesi (Sayın vd, 2005: 101-102) için öğrencilerin kendi kendine öğrenme becerilerini geliştirmek/öğretmektir (Hatunoğlu, 2006: 193). Ayrıca öğrenmenin sürekliliğini sağlamak, muhasebe mesleğini seçen öğrencilerin meslek hayatlarında karşılaşılabilecekleri işlemleri kolaylaştırmak (Tugay ve Ömürbek, 2014: 56) ve diğer disiplinlerde olduğu gibi yüksek kaliteli öğrenme çıktısını sağlamak muhasebe eğitiminin amaçları arasında yer almaktadır (Booth et al., 1999:277). Çıktıların beklentileri karşılama düzeyi, girdiler ve süreç içindeki teknolojik gelişmeler, öğretiler ve fiziksel imkânlar gibi temel faktörlerin etkisi altındadır (Yücenurşen vd. 2016, 303).

Muhasebe eğitiminin her düzeyinde kişi farklı mesleki bilgi ve beceri kazanmakta ve muhasebe bilgi sürecine dâhil olmaktadır. Muhasebe bilgi sürecinde muhasebe meslek mensupları (Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirler) ve ön muhasebe elemanı, ara eleman ve/veya yardımcı eleman olarak isimlendirilen çeşitli zamanlarda aynı işi yapan ancak farklı isimlerle anılan kişiler yer almaktadır. Farklı eğitim alanlarında, farklı düzeylerde eğitim almış bu kişiler karşılıklı etkileşim içinde muhasebe bilgi sürecine katkı sağlamaktadır (Altınay, 2016: 2144). Türkiye’de muhasebe eğitimi, orta öğretim kurumlarında lise düzeyinde ve yükseköğretim kurumlarında önlisans, lisans, yüksek lisans ve doktora düzeyinde verilmekte ve muhasebe alanında ihtiyaç duyulan nitelikli insan gücü yetiştirilmeye çalışılmaktadır (Tugay ve Ömürbek, 2014: 55). Önlisans ve lisans düzeyinde muhasebe eğitiminin verildiği birimlerden/fakültelerden biri de Açıköğretim Fakülteleridir. Açıköğretim genellikle uzaktan eğitim ile birbirine karıştırılan ve sıklıkla eşanlamlı olarak kullanılan bir kavram olup geleneksel olarak kapalı ve seçkin bir yüksek eğitim sisteminin bulunduğu ülkelerde yaygın olarak uygulanan ve önceden organize edilmiş, gönüllü ya da

zorunlu öğrenme süreçlerini içeren bir eğitim sistemi olarak tanımlanmaktadır (Karataş, 2008:6). Türkiye’de yıllardır devam eden, gittikçe de büyüyen ve her geçen gün yenileri eklenen eğitim sorunlarının çözümüne katkı sağlamanın amaçlandığı eğitim-öğretimde Açıköğretim uygulamasının yer almasının nedenleri şu şekildedir (Hakan, 2017: 60):

- Her düzeyde eğitime olan talebin artması ve örgün eğitimin buna cevap verememesi başka bir ifadeyle yükseköğretimin önündeki yığılmaların ortadan kaldırılma isteği,
- Geleneksel eğitim uygulamaları ile aşılamayan eğitim sorunlarını yeni iletişim teknolojileri kullanarak çok ortamlı yaklaşımla çözme eğilimi,
- Kalkınmanın gerektirdiği insan gücü gereksiniminin karşılanma isteği,
- Her isteyene, hayat boyu eğitim sağlama görüşüdür.

Açıköğretim, derslere erişim ve eğitim ile diğer seçimlere nispeten özgürlük sağlandığı bir eğitim sistemidir. Eğitim mekânla sınırlı değildir, öğrencinin kendi ortamında gerçekleşmektedir (Karataş, 2008:6). Çalıştığı için örgün olarak önlisans ve lisans seviyesinde eğitim alamayan, bedensel engelli olduğu için yükseköğrenim yapamayan, ikamet ettiği ilde üniversite kazanamayıp farklı illerde okuma fırsatı olmayan, hükümlü olduğu için örgün eğitim alamayan vb. durumlarla (Balaban, 2017: 30) karşı karşıya olan öğrencilerin daha çok tercih ettiği bir eğitim sistemi olup herhangi bir yaş grubunda, herhangi bir gelir düzeyinde, herhangi bir meslek grubunda olan farklı mekânlardaki öğrencilerin iletişim teknolojileri yardımıyla eğitimlerini sürdürmesine olanak sağlamaktadır (Adıyaman, 2002: 92; Mutlu vd., 2006: 1271).

Dünyanın en zengin ve gelişmiş ülkelerinin de başvurduğu (Hakan, 2017: 67) bir eğitim-öğretim şekli olan açıköğretimin, 1981 yılında yürürlüğe giren 2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu ile Anadolu Üniversitesi’nin bünyesinde yer alması sağlanmıştır. Böylece açıköğretim çalışmaları 1982 yılından itibaren bu fakülte tarafından sunulmaya başlanmıştır. 2010 yılında ise Atatürk Üniversitesi’nde Açıköğretim Fakültesi, İstanbul Üniversitesi’nde ise Açık ve Uzaktan Öğretim Fakültesi kurulmuş ve bu fakülteler de 2011 yılında eğitime başlamıştır (www.egitimtercihi.com, 2017). 1982 yılında 29.500 (www.anadolu.edu.tr, 2017) olan açıköğretime kayıtlı öğrenci sayısı her geçen yıl artmaya devam etmiştir. 2016-2017 Eğitim-Öğretim yılında herhangi bir yükseköğretim kurumunda kayıtlı olan önlisans ve lisans öğrencilerinin eğitim şekillerine göre dağılımı Tablo 1’de sunulmuştur.

Tablo 1. 2016-2017 Türkiye’deki Yükseköğretimdeki Kayıtlı Öğrenci Sayılarının Dağılımı

	Eğitim Şekli	Erkek		Kadın		Toplam	
		Sayı	%	Sayı	%	Kişi	%
Önlisans	Örgün Öğretim	450.293	12,7	316.892	10,3	767.185	11,6
	İkinci Öğretim	228.880	6,5	113.561	3,7	342.441	5,2
	Uzaktan Eğitim	20.149	0,5	13.760	0,4	33.909	0,5
	Açıköğretim	636.449	18,0	775.942	25,1	1.412.391	21,3
	Toplam	1.335.771	37,7	1.220.155	39,5	2.555.926	38,6
Lisans	Örgün Öğretim	843.817	23,9	877.470	28,4	1.721.287	25,9
	İkinci Öğretim	245.742	6,9	182.137	5,9	427.879	6,5
	Uzaktan Eğitim	11.816	0,4	16.191	0,5	28.007	0,4
	Açıköğretim	1.100.964	31,1	793.442	25,7	1.894.406	28,6
	Toplam	2.202.339	62,7	1.869.240	60,5	4.071.579	61,4
Genel Toplam		3.538.110	100,0	3.089.395	100,0	6.627.505	100,0

Kaynak: https://istatistik.yok.gov.tr/yuksekogretimIstatistikleri/2017/2017_T1.pdf

Türkiye’de Yükseköğretim kurumlarına kayıtlı 6.627.505 öğrencinin %21,3’ü Açıköğretim Fakültelerinde Önlisans, %28,6’sı lisans programlarına kayıtlıdır. Açıköğretim fakültelerindeki yükseköğretim öğrencileri, tüm yükseköğretim öğrencilerinin yarısını oluşturmaktadır. Bu bağlamda çalışmanın amacı, mevcut ve potansiyel öğrenci sayısı açısından Türkiye’de yükseköğretimde çok önemli yer tutan açıköğretim sisteminin uygulandığı üç fakülteden biri olan Atatürk Üniversitesi Açıköğretim Fakültesine (ATA-AÖF) kayıtlı olup Genel Muhasebe dersini alan öğrencilerin başarı durumlarını öğrencilerin bazı özellikleri açısından incelemek ve öğrencilerin Genel Muhasebe dersindeki performanslarına etki eden faktörleri tespit etmektir.

2. LİTERATÜR ARAŞTIRMASI

Muhasebe eğitimi üzerine yapılan yerli ve yabancı çalışmalarda üniversite düzeyinde ilk muhasebe dersinin ya da muhasebe derslerinin/muhasebe bölümü öğrencilerinin performansına etki eden faktörler, muhasebe dersini ilk defa alan öğrencilerin derse yönelik algıları/bakış açıları, farklı öğretim yöntemleri ve farklı araçlarla yapılan eğitimin öğrencinin başarısı/algısı üzerindeki etkisi, muhasebe öğreniminde başarıyı olumsuz etkileyen faktörler vb. üzerine odaklanılmıştır. Literatür araştırmasında bu çalışmalardan muhasebe bölümü öğrencileri/muhasebe dersi/derslerinin başarısını etkileyen faktörler üzerine yapılan çalışmalara yer verilmiştir.

Ramadan ve Quaraan (1994) yaptıkları çalışmada, Muhasebe İlkeleri I ve Muhasebe İlkeleri II derslerinin performansları üzerinde genel ortalama, cinsiyet, lisedeki alan, lise not ortalaması, Muhasebe I ve II dersini almadan önce tamamlanan kredi saati, üniversitedeki branş, öğrencinin dersi alma sayısının etkisini belirlemeyi amaçlamışlardır. Regresyon analizinin uygulandığı çalışmada, Muhasebe İlkeleri I dersinin en önemli belirleyicisinin dersi almadan önceki genel ortalama olduğu; Muhasebe İlkeleri I dersinin notunun ise Muhasebe İlkeleri II dersinin başarısını açıklayan en önemli değişken olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca

çalışmada geçmiş akademik performansın Muhasebe dersi başarısının önemli belirleyicisi olduğu; öğrencilerin cinsiyetlerinin ve bölümlerinin Muhasebe dersindeki başarıyı etkilediği; lise mezuniyet ortalamasının Muhasebe İlkeleri I performansının önemli bir belirleyicisi olduğu ve Muhasebe I notu ile Muhasebe II notu arasında pozitif yönlü ilişki olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Öğrencilerin özellikleri ile Muhasebe dersinden aldıkları notlar arasındaki ilişkiyi ölçmek amacıyla yaptıkları çalışmada Kalbers ve Weinstein (1999), korelasyon analizi ve regresyon analizini uygulamışlardır. Çalışmanın sonucunda öğrencilerin not ortalamalarının ve akademik başarı derecelerinin Muhasebe dersindeki başarının en güçlü ve belirleyici unsurları olduğu, performans açısından cinsiyetler arasında istatistiki olarak anlamlı farklılığın olmadığı tespit edilmiştir.

Al-Rashed (2001) çalışmasında Kuveyt Üniversitesi Muhasebe bölümünden mezun olan öğrencilerin başarılarına etki eden faktörleri korelasyon analizi ve çoklu regresyon analizi ile belirlemeyi amaçlamıştır. Lise not ortalaması, lisede mezun olunan bölüm, belirli muhasebe derslerindeki başarı, birinci yılsonundaki genel ortalama, ikinci yılsonundaki genel ortalama ve bazı demografik değişkenlerin (yaş, cinsiyet, uyruk) kullanıldığı çalışmanın sonuçlarına göre; Muhasebe bölümünden mezun olan öğrencilerin genel ortalaması ile ilişkili en önemli değişkenin ikinci yılın sonundaki genel ortalama olduğu gözlenmiştir. Diğer değişkenlerin (uyruk, cinsiyet, yaş ve lise branşı) başarıyı tahmin etmede önemli bir gösterge olmadığı; Kuveytli öğrencilerin Kuveytli olmayan öğrencilerden üç Finansal Muhasebe dersi ve Maliyet Muhasebesi derslerinin hepsinde daha başarılı oldukları; lisede bilim branşından mezun olan öğrencilerin sanat branşından mezun olan öğrencilerden tüm Muhasebe dersleri ve genel ortalama açısından daha başarılı olduğu belirlenmiştir.

Öğrencilerin genel ortalamasının, cinsiyetlerinin, ırklarının, yaşlarının, ders yüklerinin, haftalık çalışma saatlerinin (herhangi bir işyerinde çalışıyorsa) muhasebe dersi başarısı üzerindeki etkilerini tespit etmek amacıyla Eikner ve Montondon (2001), t-testi, anova testi, basit regresyon ve çoklu regresyon analizini kullanmıştır. Çalışmanın sonucunda Genel ortalama, Muhasebe İlkeleri I dersi notunun ve yaşın muhasebe dersinin başarısı üzerinde etkisi olduğu tespit edilmiştir.

Waples ve Darayseh (2005) Amerika'daki Purdue Üniversitesi Muhasebe bölümü öğrencilerinin orta düzey Muhasebe I notlarını etkileyen faktörleri tespit etmeyi amaçlamışlardır. Çalışmada öğrencilerin orta düzey Muhasebe dersini almadan önceki ortalamaları, Finansal Muhasebeye Giriş dersi geçme notları, Yönetim Muhasebesine Giriş dersi geçme notları ve bilgi düzeyi skorları bağımsız değişken; orta düzey Muhasebe I notu bağımlı değişken olarak kullanılmıştır. Sonuçta temel finansal muhasebe bilgisi ve genel ortalamasının ilk orta düzey Muhasebe dersinin başarısında önemli göstergeler olduğu tespit edilmiştir.

Kirk ve Spector (2006) Maliyet Muhasebesi dersinde öğrencilerin başarısını etkileyen faktörleri tespit etmek amacıyla yaptıkları çalışmalarında genel ortalama, Yönetim Muhasebesi ilkeleri ve İstatistik I dersindeki performansın Maliyet Muhasebesi dersinin başarısıyla ilişkili olduğunu tespit etmişlerdir. Öğrencilerin Matematik dersindeki başarıları, yaşları, cinsiyetleri ile Maliyet Muhasebesi dersindeki başarıları arasında ilişki olmadığı ve ayrıca orta düzey Muhasebe I dersini, Maliyet Muhasebesi dersinden önce alan öğrencilerin Maliyet Muhasebesi dersinde daha başarılı oldukları saptanmıştır.

Güngörmüş ve Uyar (2010) çalışmalarında muhasebe programına kayıtlı öğrenciler ile İşletme, Dış Ticaret, Bankacılık, Büro Yönetimi bölümlerine kayıtlı öğrencilerin Finansal Muhasebeye Giriş dersi performanslarını Kruskal-Wallis testi ile karşılaştırmışlardır. Çalışmada Muhasebe programına kayıtlı olan öğrencilerin Finansal Muhasebe dersinde diğer programlara kayıtlı öğrencilerden anlamlı derecede daha üstün performans gösterdikleri; Muhasebe programı öğrencilerinin üniversiteye yerleşme puanlarının ve genel ortalamalarının diğer programlara kayıtlı olan öğrencilerden daha düşük olduğu tespit edilmiştir.

Al-Twajry (2010) yaptığı çalışmada, Yönetim Muhasebesi, Maliyet Muhasebesi, İleri Yönetim Muhasebesi derslerinde öğrencilerin başarılarını etkilemesi muhtemel faktörleri tespit etmeyi amaçlamıştır. Korelasyon analizi ve ortalamaların karşılaştırılması suretiyle verilerin analiz edildiği çalışmanın sonuçları; önceki muhasebe geçmişinin İleri Yönetim Muhasebesi dersinin başarısı üzerinde, matematik yeteneğinin ise Yönetim Muhasebesi dersi başarısı üzerinde anlamlı düzeyde etkisi olduğuna işaret etmektedir. Ayrıca sonuçlar, öğrencilerin Finansal Muhasebe dersindeki performansı ile Yönetim Muhasebesi ve İleri Yönetim Muhasebesi dersi performansı ile anlamlı düzeyde ilişkili olduğunu; öğrencilerin Yönetim Muhasebesi dersi performansı ile Maliyet Muhasebesi ve İleri Yönetim Muhasebesi performansları arasında da anlamlı bir ilişki olduğunu göstermektedir.

Sekiz bağımsız değişken ile öğrencilerin muhasebe dersindeki performansını etkileyebilecek faktörleri tespit etmeyi amaçladıkları çalışmalarında Uyar ve Güngörmüş (2011), korelasyon analizi ve adimsal regresyon analizi yöntemini kullanmışlardır. Çalışmanın sonucunda cinsiyet ve üniversiteye giriş sınav puanı ile öğrenci performansı arasında ilişki olmadığı, yaş ile öğrenci performansı arasında negatif ilişki olduğu, lise ortalaması, önceki muhasebe bilgisi, not ortalaması, matematik notu ile Finansal Muhasebe dersindeki öğrenci performansı ile anlamlı düzeyde ilişkili olduğu tespit edilmiştir.

Garkaz vd. (2011) İslamic Azad Üniversitesindeki 450 muhasebe öğrencisinin akademik performansı üzerine etki eden faktörleri t-testini kullanarak tespit etmeye çalışmışlardır. Çalışmanın sonuçları, cinsiyet, diploma türü, derse ilgi ve istihdam durumu ile akademik performans arasında anlamlı düzeyde ilişki olduğunu, medeni durum ile ilişki olmadığını, muhasebeye ilgili olan öğrencilerin ilgisiz öğrencilere göre daha başarılı olduğunu göstermektedir.

Nyikahadzoi vd. (2013) yaptıkları çalışmada, Zimbabwe Üniversitesinde yaş, cinsiyet, internete erişim, kayıt statüsünün bağımsız değişken; Muhasebe dersinin not ortalamasının ise bağımlı değişken olarak almışlardır. En küçük kareler yöntemi kullanılarak yapılan analiz sonucunda, bağımsız değişkenlerin bağımlı değişkenin %25'ini açıkladığı; erkeklerin bayanlardan daha başarılı olduğu; internet erişimi ile akademik performans arasında pozitif yönlü ilişki olduğu tespit edilmiştir.

Kukreja ve AAli (2013) çalışmalarında, Bahreyn'deki Ahlia Üniversitesindeki lisans öğrencilerinin ilk iki Muhasebeye Giriş dersinin performansını analiz etmeyi amaçlamışlardır. Muhasebe II dersinin performansını en iyi açıklayan değişkenin Muhasebe I dersi notu olduğu, Muhasebe I dersinin performansını en iyi açıklayan değişkenin ise Muhasebe I dersini almadan önceki not ortalaması olduğunun tespit edildiği çalışmada, korelasyon analizi ve regresyon analizi yöntemleri kullanılmıştır.

Kuveyt'te bir yüksekokuldaki Muhasebe öğrencilerinin başarılarının belirleyicilerini tespit etmek üzere Almunais vd. (2014), ikinci sınıf öğrencilerine anket uygulamışlardır. Anket verilerine uygulanan regresyon analizi sonuçlarına göre, lise mezuniyetinin (beşeri bilimlere karşı fen bilimlerinden) öğrenci performansında en güçlü etkiye sahip olduğu; cinsiyet, bölüm, yaş, ödev verilme sıklığı, etkileşim, sınav öncesi çalışma süresinin öğrencilerin Muhasebe dersi başarıları üzerinde anlamlı ve pozitif yönde ilişkili olduğu tespit edilmiştir.

Güney Afrika Üniversitesi'nde uzaktan eğitim ile Muhasebe bölümünde üç yıllık Finansal Muhasebe eğitimini tamamlayan 677 öğrencinin başarıları üzerinde yaşın, cinsiyetin, önceki muhasebe bilgisinin, matematik geçmişinin, akademik eğilimin etkisi olup olmadığını tespit etmek için Papageorgiou ve Halabi (2014) regresyon analizi yöntemini kullanmıştır. Analizin sonucunda Muhasebe I ve Muhasebe II dersi ile yaş arasında ilişki olmadığı ancak Muhasebe III dersi ile anlamlı ilişki olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca cinsiyet ile Muhasebe dersleri arasında anlamlı ilişki olmadığı, önceki muhasebe bilgisi ile Muhasebe I dersi arasında anlamlı ilişki olduğu ancak II ve III arasında ilişki olmadığı, matematik geçmişi ile üç muhasebe dersi arasında da anlamlı ilişki olduğu belirlenmiştir.

Kuveyt'te bir yüksekokulda Maliyet Muhasebesi dersini alan 156 öğrencinin başarıları üzerinde etkili olan faktörleri tespit etmeye amaçladığı çalışmada Alanzi (2015), verilerin analizinde korelasyon analizi ve regresyon analizi yöntemlerini uygulamıştır. Çalışmanın neticesinde Maliyet Muhasebesi dersi üzerinde, alan derslerinin not ortalamasının en önemli etkiye sahip olduğu; ikinci sırada ise derse devamın etkili olduğu; cinsiyet, yaş, uyruk, ortaöğretimdeki notların, ortaöğretimdeki alanın, ön koşullu notların ve genel ortalamanın öğrencinin başarıları üzerinde etkili olmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

Yükseköğretim Muhasebe programına kayıtlı öğrencilerin performansları ile anlamlı ilişki olan faktörleri Jansen ve Villiers (2016) regresyon analizi ile saptamayı amaçlamışlardır. Çalışmanın sonucunda, öğrencilerin Muhasebe I başarı durumları ile

Muhasebe III başarı durumları ve Muhasebe II başarı durumları ile Muhasebe III başarı durumları arasında pozitif ve anlamlı ilişki olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca öğrencilerin lisedeki Matematik notlarının Muhasebe III dersinin başarısı ile önemli derecede ilişkili olduğu; yaşı daha küçük olan öğrencilerin daha büyük olan öğrencilerden ve erkek öğrencilerin bayan öğrencilerden daha başarılı oldukları saptanmıştır.

3. ÇALIŞMANIN AMACI VE KAPSAMI

Muhasebe bilimi kendine has farklı bir tekniğe ve farklı bir mantığa sahip bir bilim dalı olması nedeniyle öğrencilerin bireysel çalışmaları ile bu alanda başarılı olabilmeleri oldukça zordur. Bu noktada dersin verilmiş şekli ve eğitim materyali öğrencinin başarısını etkileyebilecek faktörlerin başında yer alacaktır. Ayrıca dersin içeriği kadar eğitimi alan kişinin algı düzeyi, analitik yeteneği, cinsiyeti, daha önceki bilgi seviyesi, konuya olan ilgisi, kişisel özellikleri, genel not ortalaması, beklentileri, motivasyonu ve hatta bulunduğu kuşak bile dersin başarısında rol oynayabilir (Wooten, 1998: 357-358; Onat ve Akın, 2016: 149). Bu kapsamda çalışmanın amacı, öğrenme tekniklerinin öğretene açısından kısıtlı olduğu ATA-AÖF'e kayıtlı Genel Muhasebe dersini alan öğrencilerin dersteki başarı durumlarını öğrencilerin özellikleri açısından analiz etmek ve dersin başarısında etkili olan faktörleri tespit etmektir.

Öğrenci başarılarının ölçülmesi ve değerlendirilmesi uzun soluklu eğitim-öğretim sürecinin en önemli unsurlarından biridir (Kutlu ve Öztürk, 2015: 9). Geleneksel yöntemlerde öğrenci başarısının değerlendirilmesi daha çok çoktan seçmeli ve kısa cevaplı testlerle, yazılı ve sözlü yoklamalarla yapılmaktadır (Gelbal ve Kelecioğlu, 2007: 136). ATA-AÖF'te hem vize hem de final/bütünleme sınavları test olarak yüz yüze yapılmakta olup sınavlarda dört yanlış cevap bir doğru cevabı götürmektedir. Öğrenciler vize sınavında ilk yedi üniteden, final/bütünleme sınavlarında ise tüm ünitelerden sorumlu tutulmaktadır. Vize, final ve bütünleme sınavlarında öğrencilere 5 seçenekli çoktan seçmeli 20'şer soru sorulmakta olup vize sınavının dersin ortalamasına katkısı %30, final/bütünleme sınavının dersin ortalamasına katkısı ise %70'tir. ATA-AÖF'te değerlendirme sistemi olarak bağıl değerlendirme sistemi uygulanmakta olup başarı notları harf notu, genel ortalamalar ise dörtlük sistem üzerinden hesaplanmaktadır.

Çalışmanın konusunu oluşturan Genel Muhasebe dersi ATA-AÖF'te Adalet Önlisans, Bankacılık ve Sigortacılık Önlisans, Büro Yönetimi ve Sekreterlik Önlisans, Dış Ticaret Önlisans, Emlak ve Emlak Yönetimi Önlisans, İşletme Lisans, İşletme Yönetimi Önlisans, Lojistik Önlisans, Sağlık Kurumları İşletmeciliği Önlisans, Sivil Havacılık ve Ulaştırma İşletmeciliği Önlisans, Turizm ve Otel İşletmeciliği Önlisans program müfredatlarında yer almaktadır. Genel Muhasebe dersi Lojistik Önlisans, Sivil Havacılık ve Ulaştırma İşletmeciliği Önlisans ile Turizm ve Otel İşletmeciliği Önlisans programlarının 2.sınıfında diğer programların 1.sınıfında okutulmaktadır. Bu kapsamda çalışmanın ana kütlesini 2016-

2017 Eğitim-Öğretim yılı güz yarısında ATA-AÖF'e kayıtlı Genel Muhasebe dersini alan 13.772 öğrenci oluşturmaktadır. Çalışma, ana kütlelin tamamına uygulanmıştır.

4. VERİLERİN ANALİZİ

ATA-AÖF'ün bilgi işlem merkezinden alınan verilerin analizinde SPSS 20.0 istatistik programından yararlanılmış ve program vasıtasıyla frekans, yüzde, ortalama gibi tanımlayıcı istatistik yöntemler ile t testi, Anova testi ve Pearson korelasyon analizi ve çoklu regresyon analizi yöntemleri uygulanmıştır.

5. BULGULAR

5.1. Ana Kütlelin Özellikleri

Genel Muhasebe dersini alan öğrencilerin %44,6'sı kadın ve %55,4'ü erkek; %2,6'sının yaşı 20'den küçük, %37,2'sinin yaşı 20-25 arasında, %27,1'inin yaşı 31-40 arasında, %8,2'sinin yaşı 41-50 arasında ve %1,9'unun yaşı 50'den fazladır. Öğrencilerin %43'ü Adalet Önlisans, %4,3'ü Bankacılık ve Sigortacılık Önlisans, %10,1'i Büro Yönetimi Önlisans, %2,9'u Dış Ticaret Önlisans, %7,6'sı Emlak ve Emlak Yönetimi Önlisans, %9,3'ü İşletme Lisans, %3,2'si İşletme Yönetimi Önlisans, %1,4'ü Lojistik Önlisans, %12,2'si Sağlık Kurumları İşletmeciliği Önlisans, %4,3'ü Sivil Havacılık ve Ulaştırma İşletmeciliği Önlisans ve %1,7'si ise Turizm ve Otel İşletmeciliği Önlisans programlarına kayıtlıdır.

Açıköğretim fakültelerine öğrenciler, farklı şekillerde kaydolabilmektedir. Bilindiği gibi Türkiye'de örgün ve ikinci öğretim kapsamında yükseköğretim programlarına genel olarak öğrenciler YGS/LYS/sınavsız geçiş ile yerleşmektedir. İlk yerleştirmede herhangi bir yükseköğretim kurumuna yerleşemeyen öğrenciler için ek yerleştirme yapılmaktadır. Aynı uygulamalar Açıköğretim fakülteleri için de geçerlidir. Genel Muhasebe dersini alan öğrencilerin %33,4'ü YGS ile %11,2 YGS-ek kontenjan ile öğrenim gördükleri programlara yerleşmişlerdir. Ayrıca Yükseköğretim kurumlarının herhangi bir lisans veya önlisans programından mezun olan veya okuyan öğrenciler, sınavsız olarak Açıköğretim Fakültelerinin uygun programlarında okuma fırsatı bulabilmektedir. Bu bağlamda Genel Muhasebe dersini alan öğrencilerin %26,2'si herhangi bir yükseköğretim kurumuna kayıtlı ve %23,3'ü herhangi bir yükseköğretim kurumundan mezun olup ATA-AÖF'e ikinci üniversite kapsamında kayıtlıdır. Genel Muhasebe dersini alan öğrencilerin %5,1'i ise YÖS (Yabancı Uyruklu Öğrenci Sınavı- Türkiye'deki yükseköğretim kurumlarında okumak isteyen öğrencilerin girecekleri ve sonuçlarını bu kurumlara kabul için başvururken kullanabilecekleri bir sınavdır.) kapsamında kayıtlı oldukları programa yerleşmiştir. Mesleki ve teknik ortaöğretim kurumlarından mezun olan öğrenciler, gerekli şartları taşıdıkları ve istedikleri takdirde bitirdikleri programın devamı niteliğinde veya buna yakın programların uygulandığı

önlisans programlarına yerleşebilmektedir (www.osym.gov.tr, 2017)¹. Bu kapsamda veya başka bir yükseköğretim programında kayıtlı olup yatay geçiş ile şuan kayıtlı olduğu programa geçen öğrenciler, Genel Muhasebe dersini alan öğrencilerin %5,2'ini oluşturmaktadır.

5.2. Genel Muhasebe Harf Notlarının Cinsiyete, Yaşa, Kayıtlı Olunan Programa, Kayıt Şekline ve AGNO'ya Göre Dağılımı ile Aralarındaki İlişkiye Ait Bulgular

Bu bölümde Genel Muhasebe dersini alan öğrencilerin dersteki başarılarının cinsiyete, yaşa, kayıtlı olunan programa, kayıt şekline, ağırlıklı genel not ortalamasına (AGNO) göre farklılaşıp farklılaşmadığını tespit edebilmek için yapılan t testi ve Anova testi sonuçlarına ve ayrıca Genel Muhasebe harf notlarının dağılımına yer verilmiştir.

Genel Muhasebe dersini alan öğrencilerin %67,5'i (9.299 öğrenci) FF alarak dersten kalmış, %32,5'i (4.473 öğrenci) ise dersi geçmiştir. Genel Muhasebe dersini alan öğrencilerin %2,1'i CC ile %9,2'si CB ile %9,4'ü BB ile %5,9'u BA ve AA ile dersi geçmiştir. Dersi geçen öğrencilerin (4.473 öğrencinin) ise %6,3'ü CC ile %28,3'ü CB ile %29'u BB ile %18,3'ü BA ile ve %18,1'i AA ile geçmiştir. Dersi alan öğrencilerin dersten aldıkları harf notlarının cinsiyete göre dağılımları ve t testi sonuçları tabloda sunulduğu gibidir.

Tablo 2. Genel Muhasebe Harf Notlarının Öğrencilerin Cinsiyetine Göre Dağılımı ve T Testi Sonuçları

			GENEL MUHASEBE HARF NOTLARI						Ort.	t	P
			FF	CC	CB	BB	BA	AA			
CİNSİYET	Kadın	Frekans	4.185	132	521	573	363	366	1,66	-,970	,332
		Cinsiyet iç. %	68,2	2,1	8,5	9,3	5,9	6,0			
	Erkek	Frekans	5.114	151	746	722	456	443	1,68		
		Cinsiyet iç. %	67,0	2,0	9,8	9,5	6,0	5,8			

Öğrencilerin cinsiyetleri ile Genel Muhasebe dersi başarı durumları arasında istatistiki olarak anlamlı bir ilişki bulunmamaktadır ($P>0,05$). Bayan öğrencilerin %68,2'si Genel Muhasebe dersinden kalmış, %6'sı ise dersi AA ile geçmiştir. Erkek öğrencilerin %67'si Genel Muhasebe dersinden kalmış, %5,8'i dersten AA ile geçmiştir. Bayanların Genel Muhasebe dersi ortalaması 1,66 iken erkeklerin ortalaması 1,68'dir.

Genel Muhasebe dersi notlarının öğrencilerin yaşlarına göre dağılımları ve Anova testi sonuçları Tablo 3'te gösterilmiştir.

¹ Meslek Liselerinden Yükseköğretim Kurumlarına sınavsız geçiş 2017 yılı itibarıyla kaldırılmıştır.

Tablo 3. Genel Muhasebe Harf Notlarının Öğrencilerin Yaşlarına Göre Dağılımı ve Anova Testi Sonuçları

			GENEL MUHASEBE HARF NOTLARI						Ort.	F	P
			FF	CC	CB	BB	BA	AA			
YAŞ	20'den küçük	Frekans	258	11	29	35	12	9	1,51	83,667	,000
		Yaş iç. %	72,9	3,1	8,2	9,9	3,4	2,5			
	20-25 arası	Frekans	3.822	86	380	398	243	191	1,51		
		Yaş iç. %	74,6	1,7	7,4	7,8	4,7	3,7			
	26-30 arası	Frekans	2.257	65	284	256	154	167	1,59		
		Yaş iç. %	70,9	2,0	8,9	8,0	4,8	5,2			
	31-40 arası	Frekans	2.209	99	426	428	286	279	1,84		
		Yaş iç. %	59,3	2,7	11,4	11,5	7,7	7,5			
	41-50 arası	Frekans	627	18	116	142	94	132	1,98		
		Yaş iç. %	55,5	1,6	10,3	12,6	8,3	11,7			
	50'den fazla	Frekans	126	4	32	36	30	31	2,12		
		Yaş iç. %	48,6	1,5	12,4	13,9	11,6	12,0			

Genel Muhasebe dersi başarı durumları öğrencilerin yaşlarına göre istatistiki olarak anlamlı düzeyde değişmektedir ($P < 0,05$). Yaşı 20'nin altında olan öğrencilerin dersten aldıkları notların ortalaması 1,51 iken yaşı 41-50 arasında olan öğrencilerin ortalaması 1,98 ve 50'nin üstünde olan öğrencilerin ortalaması ise 2,13'tür. Yaşı 50'nin üstünde olan öğrencilerin %51,4'ü dersten geçmiş olup yaş grupları içinde dersten en yüksek geçme oranına sahip öğrencileri oluşturmaktadır. Yine yaş grupları içinde en yüksek oranda AA olarak dersi geçen öğrenciler 50 yaşın üstünde olan öğrencilerdir. Özetle yaşı 25'in altında olan öğrenciler Genel Muhasebe dersinde en başarısız; 50'nin üzerinde olan öğrenciler ise en başarılı öğrencilerdir. Bunun nedeni yaşı 25'in altında olan öğrencilerin henüz bilinçsiz olmaları, yaşı 50'nin üzerinde olanların ise hayat kaygılarının azalması, emeklilikte diplomanın sağlayacağı avantajlardan yararlanma istekleri ve bu nedenle de derslerini daha ciddiye almaları olabilir.

Tablo 4. Genel Muhasebe Harf Notlarının Öğrencilerin Kayıtlı Oldukları Programa Göre Dağılımı ve Anova Testi Sonuçları

			GENEL MUHASEBE HARF NOTLARI						Ort.	F	P
			FF	CC	CB	BB	BA	AA			
KAYITLI OLUNAN PROGRAM	Adalet Önlisans	Frekans	3.503	283	878	606	338	319	1,78	14,164	,000
		Prog. iç. %	59,1	4,8	14,8	10,2	5,7	5,4			
	Ban. ve Sig. Önlisans	Frekans	417	-	61	69	25	26	1,62		
		Prog. iç. %	69,7	-	10,2	11,5	4,2	4,3			
	Büro Yönetimi Ö.	Frekans	1.139	-	-	47	106	99	1,47		
		Prog. iç. %	81,9	-	-	3,4	7,6	7,1			
	Dış Ticaret Önlisans	Frekans	284	-	41	30	24	25	1,64		
		Prog. iç. %	70,3	-	10,1	7,4	5,9	6,2			
	Eml.ve Eml. Yön. Ö.	Frekans	751	-	86	99	43	64	1,60		
		Prog. iç. %	72,0	-	8,2	9,5	4,1	6,1			
	İşletme Lisans	Frekans	944	-	48	135	79	77	1,60		
		Prog. iç. %	73,6	-	3,7	10,5	6,2	6,0			

İşletme Yönetimi Ö.	Frekans	306	-	41	39	36	19	1,65
	Prog. iç. %	69,4		9,3	8,8	8,2	4,3	
Lojistik Önlisans	Frekans	128	-	10	26	14	11	1,71
	Prog. iç. %	67,7		5,3	13,8	7,4	5,8	
Sağlık Kur. İşlet. Ö.	Frekans	1.200	-	102	169	107	101	1,63
	Prog. iç. %	71,5		6,1	10,1	6,4	6,0	
Sivil Hava Ulaş. İşl. Ö.	Frekans	448	-	-	65	27	48	1,58
	Prog. iç. %	76,2			11,1	4,6	8,2	
Turizm ve Otel İşl. Ö.	Frekans	179	-	-	10	20	20	1,57
	Prog. iç. %	78,2			4,4	8,7	8,7	

Öğrencilerin kayıtlı oldukları program ile Genel Muhasebe notları arasında istatistik olarak anlamlı bir fark bulunup bulunmadığına dair yapılan Anova testi sonuçlarına göre iki değişken arasında anlamlı ($P < 0,05$) bir farklılık olduğu tespit edilmiştir. Kayıtlı olunan program açısından Adalet programı öğrencileri hem dersten geçen öğrenci oranı ile hem de dersin harf notlarının ortalaması bakımından en başarılı öğrencilerdir. Adalet Önlisans programı öğrencilerinin %40,9'u (dersten kalan öğrenci %59,1) dersi geçmiştir. Bu programa kayıtlı olan öğrencilerin %37,8'i herhangi bir yükseköğretim kurumunda öğrenci ve %39,2'si herhangi bir yükseköğretim kurumundan mezun olup ATA-AÖF'te ikinci üniversite okumaktadır. Adalet Önlisans programından mezun olan öğrenciler DGS'de (Dikey Geçiş Sınavı) başarılı olmaları halinde Hukuk Fakültelerine kaydolabilmektedir. Bu durum LYS ile Hukuk Fakültesi kazanamayan öğrencilere Hukuk Fakültelerine yerleşebilmeleri için alternatif bir çözüm şansı vermektedir. Adalet Önlisans programına kayıtlı öğrencilerin diğer öğrencilere oranla daha başarılı olmasının nedenlerinden biri bu durumun farkında olmaları ve bu amaçla bu programda öğrenim görmeleri olabilir. Genel Muhasebe dersinde en başarısız öğrenciler 1,47 ortalama ile Büro Yönetimi Önlisans programına kayıtlı öğrenciler olup öğrencilerin %81,9'u dersten kalmıştır. Kayıtlı olunan programa göre en yüksek oranda AA olarak dersi geçen öğrenciler ise Sivil Hava Ulaştırma İşletmeciliği Önlisans programına kayıtlı öğrencilerdir.

Tablo 5. Genel Muhasebe Harf Notlarının Öğrencilerin Kayıt Türlerine Göre Dağılımı ve Anova Testi Sonuçları

			GENEL MUHASEBE HARF NOTLARI						Ort.	F	P
			FF	CC	CB	BB	BA	AA			
KAYIT ŞEKLİ	II.Üniversite (Öğrenci)	Frekans	2.439	117	405	317	186	150	1,63	155,120	,000
		Kay.ş.ç. %	67,5	3,2	11,2	8,8	5,1	4,2			
	II.Üniversite (Mezun)	Frekans	1.584	98	426	440	263	398	2,08		
		Kay.ş.ç. %	49,4	3,1	13,3	13,7	8,2	12,4			
	YGS	Frekans	3.523	51	270	338	242	170	1,49		
		Kay.ş.ç. %	76,7	1,1	5,9	7,4	5,3	3,7			
	YGS (Ek)	Frekans	1.206	15	95	108	72	51	1,46		
		Kay.ş.ç. %	78,0	1,0	6,1	7,0	4,7	3,3			
	YÖS	Frekans	77	-	6	12	1	4	1,47		
		Kay.ş.ç. %	77,0		6,0	12,0	1,0	4,0			
	Sınavsız/ Yatay Geçiş	Frekans	470	2	65	80	55	36	1,71		
		Kay.ş.ç. %	66,4	0,3	9,2	11,3	7,8	5,1			

Öğrencilerin kayıt şekilleri ile Genel Muhasebe harf notları arasında %5 önem düzeyinde anlamlı bir farklılaşmanın olduğu tespit edilmiştir. Herhangi bir yükseköğretim kurumuna kayıtlı olup ATA-AÖF’te ikinci üniversite kapsamında kayıtlı olan öğrencilerin ortalaması 1,63; daha önce herhangi bir yükseköğretim kurumundan mezun olup ATA-AÖF’e ikinci üniversite kapsamında kayıtlı olan öğrencilerin Genel Muhasebe dersi harf notu ortalamaları 2,08; YGS ile ATA-AÖF’e kayıtlı olan öğrencilerin Genel Muhasebe dersi harf notu ortalamaları 1,49; YGS ile ek yerleştirme sonucu ATA-AÖF’e kayıtlı olan öğrencilerin harf not ortalamaları 1,46; YÖS ile ATA-AÖF’e kayıtlı olan öğrencilerin harf notu ortalamaları 1,48; sınavsız geçiş ya da yatay geçiş ile ATA-AÖF’e kayıtlı olan öğrencilerin harf notu ortalamaları 1,71’dir. Öğrencilerin kayıtlı oldukları programa yerleşme durumlarına göre Genel Muhasebe dersinde hem geçme hem de yüksek not alma noktasında en başarılı öğrenciler, daha önce bir yükseköğretim kurumundan mezun olup ATA-AÖF’e ikinci üniversite kapsamında kayıtlı olan öğrencilerdir. Bu kapsamda kayıtlı olan öğrencilerin %50,6’sı dersi geçmiştir. Ayrıca bu kapsamda kayıtlı olan öğrencilerin %12,4’ü dersten AA ile %8,2’si ise BA ile geçmiştir. Derste en başarısız olan öğrenciler ise YGS, YGS ek kontenjan ve YÖS ile kayıtlı olan öğrenciler olup bu öğrencilerin sadece %22-23’ü dersi geçmiştir.

Tablo 6. Genel Muhasebe Harf Notlarının Öğrencilerin AGNO’larına Göre Dağılımı ve Anova Testi Sonuçları

			GENEL MUHASEBE HARF NOTLARI						Ort.	F	P
			FF	CC	CB	BB	BA	AA			
AGNO	1,00’dan az	Frekans	6.455	38	252	187	92	31	1,16	2377,960	,000
		AGNO iç.%	91,5	0,5	3,6	2,7	1,3	0,4			
		Gen. Muh. iç.%	69,4	13,4	19,9	14,4	11,2	3,8			
	1,00-1,49 arası	Frekans	1.379	54	177	161	102	39	1,53		
		AGNO iç.%	72,1	2,8	9,3	8,4	5,3	2,0			
		Gen. Muh. iç.%	14,8	19,1	14,0	12,4	12,5	4,8			
	1,50-1,99 arası	Frekans	873	61	253	207	98	62	1,83		
		AGNO iç.%	56,2	3,9	16,3	13,3	6,3	4,0			
		Gen. Muh. iç.%	9,4	21,6	20,0	16,0	12,0	7,7			
	2,00-2,49 arası	Frekans	401	66	245	229	122	94	2,28		
		AGNO iç.%	34,7	5,7	21,2	19,8	10,5	8,1			
		Gen. Muh. iç.%	4,3	23,3	19,3	17,7	14,9	11,6			
	2,50-2,99 arası	Frekans	154	56	237	288	185	155	2,78		
		AGNO iç.%	14,3	5,2	22,0	26,8	17,2	14,4			
		Gen. Muh. iç.%	1,7	19,8	18,7	22,2	22,6	19,2			
	3,00’dan fazla	Frekans	37	8	103	223	220	428	3,40		
		AGNO iç.%	3,6	0,8	10,1	21,9	21,6	42,0			
		Gen. Muh. iç.%	0,4	2,8	8,1	17,2	26,9	52,9			

Öğrencilerin AGNO’ları ile Genel Muhasebe harf notları arasında da %5 önem düzeyinde anlamlı bir ilişkinin olduğu tespit edilmiştir. AGNO’su 1,00’in altında olan öğrencilerin Genel Muhasebe dersi harf notlarının ortalaması 1,16; AGNO’su 1,00-1,49 arasında olan öğrencilerin Genel Muhasebe dersi harf notlarının ortalaması 1,53; AGNO’su 1,50-1,99 arasında olan öğrencilerin Genel Muhasebe dersi harf notlarının ortalaması 1,83;

AGNO'su 2,00-2,49 arasında olan öğrencilerin Genel Muhasebe dersi harf notlarının ortalaması 2,28; AGNO'su 2,50-2,99 arasında olan öğrencilerin Genel Muhasebe dersi harf notlarının ortalaması 2,78 ve 3,00'in üzerinde olan öğrencilerin Genel Muhasebe dersi harf notlarının ortalaması ise 3,40'tır. AGNO'su 1,00'in altında olan öğrencilerin %91,5'i; 1,00-1,49 arasında olan öğrencilerin %72,1'i; 1,50-1,99 arasında olan öğrencilerin %56,2'si Genel Muhasebe dersinden FF olarak kalmıştır. AGNO'su 3,00'ün üzerinde olan öğrencilerin %42'si AA, %21,6'sı BA, %21,9'u Genel Muhasebe dersinden BB olarak geçmiştir. Genel olarak değerlendirildiğinde AGNO'su yüksek olan öğrencilerin Genel Muhasebe dersi notları da yüksek, AGNO'su düşük olan öğrencilerin ise Genel Muhasebe dersi notları da düşüktür.

5.3. Korelasyon Analizi Sonuçları

Korelasyon analizi, değişkenlerin bağımlı veya bağımsız olması dikkate alınmaksızın değişkenler arasındaki ilişkinin yönünü ve derecesini belirlemek amacıyla kullanılan istatistikî yöntemdir (Durmuş vd., 2011:143). Korelasyon katsayısı -1 ile 1 arasında değerler alır, katsayının 1 olması mükemmel pozitif bir ilişkiyi; -1 olması mükemmel negatif bir ilişkiyi; 0 olması ilişkinin olmadığını gösterir. Katsayının değeri 0,00 ile 0,30 arasında ise değişkenler arasında düşük düzeyde, 0,31 ile 0,69 arasında ise orta düzeyde, 0,70 ile 1 arasında ise yüksek düzeyde ilişkinin olduğu anlamına gelir (Büyüköztürk, 2011: 31). Değişkenler arasında ilişkinin yönünü ve derecesini belirlemek amacıyla yapılan korelasyon analizi sonuçları tabloda gösterildiği gibidir.

Tablo 7. Öğrencilerin Genel Muhasebe Harf Notları ile Bağımsız Değişkenler Arasındaki İlişkiye Ait Korelasyon Analizi

Değişkenler		A	B	C	D	E	F
AGNO (A)	Kor. kat.	1					
	P						
Cinsiyet (B)	Kor. kat.	,032**	1				
	P	,000					
Yaş (C)	Kor. kat.	,195**	,101**	1			
	P	,000	,000				
Dersin alınış sayısı (D)	Kor. kat.	-,043**	-,014	-,034**	1		
	P	,000	,104	,000			
Kayıt Türü (E)	Kor. kat.	-,298**	-,050**	-,272**	,118**	1	
	P	,000	,000	,000	,000		
Genel Muhasebe Notu (F)	Kor. kat.	,677**	,008	,166**	-,077**	-,220**	1
	P	,000	,332	,000	,000	,000	

**P<0,01

Genel Muhasebe dersini alan öğrencilerin dersten aldıkları notlar ile AGNO'ları arasında pozitif yönlü orta düzeyde bir ilişki tespit edilmiştir. Öğrencilerin AGNO'ları arttıkça Genel Muhasebe notları da %67,7 düzeyinde artmaktadır. Genel Muhasebe dersi notları ile yaş arasında da pozitif yönlü düşük düzeyde anlamlı bir ilişki olduğu belirlenmiştir. Buna göre öğrencilerin yaşları arttıkça Genel Muhasebe dersindeki başarıları da artmaktadır.

Dersin alınış sayısı ile Genel Muhasebe notları arasında çok düşük düzeyde de olsa negatif yönlü istatistiki olarak anlamlı ilişki olduğu saptanmıştır kısaca dersin alınış sayısı arttıkça öğrencilerin Muhasebe dersindeki başarısı azalmaktadır. Genel Muhasebe notu ile kayıt türü (ikinci üniversite mezun (0), diğerleri (1)) arasında negatif yönlü korelasyon söz konusudur ve bu durum daha önce herhangi bir yükseköğretim kurumundan mezun olup ikinci üniversite kapsamında öğrenim gören öğrencilerin diğer öğrencilere göre daha başarılı olduklarını göstermektedir.

5.4. Genel Muhasebe Dersinin Notunu Yordayan Değişkenler

Öğrencilerin Genel Muhasebe dersindeki başarılarını etkileyen faktörleri ve bu faktörlerin etkilerini belirleyebilmek için çoklu regresyon analizi uygulanmıştır. Regresyon analizi, aralarında sebep-sonuç ilişkisi olan iki ya da daha fazla değişken arasındaki ilişkiyi ölçmek için kullanılan analiz yöntemidir (Büyüköztürk, 2011: 91). Regresyon analizinde Genel Muhasebe notu bağımlı değişken olarak alınmıştır ve FF-1, CC-2, CB-2,5, BB-3, BA-3,5, AA-4 olarak kodlanmıştır. Cinsiyet, yaş, kayıt türü, AGNO, dersin kaçınıcı kez alındığı, kayıtlı olunan program (dersin yer aldığı sınıf) değişkenleri bağımsız değişken olarak alınmıştır. Cinsiyet değişkeninde bayanlar 0, erkekler 1 olarak; kayıt türü değişkeninde daha önce herhangi bir yükseköğretim kurumundan mezun olup ikinci üniversite kapsamından kayıtlı olanlar 0, diğerleri 1 olarak; dersi 2.sınıfta alanlar 0, 1.sınıfta alanlar 1 olarak kodlanmıştır.

Tablo 8. Çoklu Regresyon Analizi Sonuçları

Yordanan Değişken	Yordayıcı Değişken	B	Standart Hata	β	t	P
Genel Muhasebe Harf Notu	Cinsiyet	-,028	,013	-,013	-2,119	,034
	Yaş	,032	,006	,035	5,353	,000
	Kayıt Türü	-,037	,017	-,015	-2,260	,024
	AGNO	,415	,004	,671	101,523	,000
	Kaçınıcı alınış	-,106	,014	-,047	-7,461	,000
	Sınıf	,019	,002	,054	8,453	,000

Genel Muhasebe dersini alan öğrencilerin başarı notlarını öngören değişkenleri saptamak amacıyla başka bir ifadeyle öğrencilerin başarı durumlarına değişkenlerin katkısını belirlemeye yönelik gerçekleştirilen çoklu regresyon analizi sonuçlarına göre, toplam varyansın %46'sını belirlenen değişkenlerin açıkladığı ($R=0,681$, $R^2=0,464$, $P=0,000$) ve tüm değişkenlerin %5 önem düzeyinde anlamlı olduğu tespit edilmiştir. Başka bir ifadeyle öğrencilerin Genel Muhasebe dersi notundaki değişimin %46,4'ü modelde yer alan bağımsız değişkenlerdeki değişimle açıklanmaktadır. Standardize edilmiş regresyon katsayısına (β) göre, Genel Muhasebe notunu açıklayan en önemli değişken, öğrencilerin AGNO'larıdır. Genel Muhasebe dersinin başarısı üzerinde yordayıcı değişkenlerin önem derecesi AGNO'yu takiben sınıf, dersin kaçınıcı kez alındığı, yaş, kayıt türü, cinsiyet değişkenleridir.

6. SONUÇ

Muhasebe dersleri farklı bir mantığa sahip olması ve sayısal içerikli olması nedeniyle hem öğretme açısından eğitimciler için hem de daha önceden dersle ilgili herhangi bir eğitim almamış öğrenciler açısından zor olarak nitelendirilen bir alandır (Fidan, 2012: 4303). Özellikle öğretim elemanı olmadan muhasebe alanındaki derslerin kendi kendine anlaşılması ve öğrenilmesi daha da zorlaşmaktadır. Çalışmanın ana kümesini oluşturan ATA-AÖF'e kayıtlı Genel Muhasebe dersini alan öğrenciler derisi, öğretim elemanı olmadan kendilerine sunulan yazılı materyaller ve derisi destekleyici 15-25'er dakikadan (her ünite için) oluşan özet videolar üzerinden öğrenmeye çalışmaktadır. ATA-AÖF'ün yazılı materyalleri öğrencilere online olarak sunulmaktadır. Her ders için bir kitap 14 haftalık olarak tasarlanmış olup her hafta öğrenciye bir ünite sunulmaktadır. Her ünite öğrencinin kendi kendine öğrenmesini kolaylaştırmak ve tekdüze olması adına içindekiler, hedefler, giriş, konu anlatımları, özet ve 10 adet değerlendirme sorusundan oluşmaktadır. Ayrıca eğitim materyallerinde konu içindeki önemli noktalar vurgulanmakta (kahverengi italik olarak gösterilmekte) ve her sayfada en önemli görülen noktalar sayfanın yan kısmında 20 kelimeyi aşmayacak şekilde özetlenmektedir. Bu kapsamda çalışmanın amacı, yüz yüze eğitim alan öğrenciler için bile anlaşılması zor alan Genel Muhasebe dersini açıköğretim sistemiyle kısıtlı şartlarla alan öğrencilerin başarılarını etkileyen faktörlerin tespit edilmesidir.

Çalışmada veriler ATA-AÖF bilgi işlem merkezinden sağlanmıştır. Veriler analiz edilirken öncelikle öğrencilerin çeşitli özellikleri bakımından Genel Muhasebe derisi başarılarındaki farklılık incelenmiştir. Bunun için bağımsız örnekler t testi ve Tek Yönlü (One-way) Anova testi uygulanmıştır. Ayrıca bağımsız değişkenlerin bağımlı değişkeni etkileme durumuna çoklu regresyon analizi ile bakılmıştır. Çalışmanın sonucunda yaş açısından 50 yaşın üstündeki öğrencilerin, kayıtlı olunan program açısından Adalet Önlisans programı öğrencilerinin, kayıt şekli açısından daha önce herhangi bir yükseköğretim kurumundan mezun olup ATA-AÖF'e ikinci üniversite kapsamında kayıtlı olan öğrencilerin, AGNO açısından ise ortalaması 3,00'in üzerinde olan öğrencilerin Genel Muhasebe dersinde en başarılı öğrenciler olduğu belirlenmiştir. Öğrencilerin Genel Muhasebe derisi başarıları ile söz konusu değişkenler arasında (t testi ve Anova testi sonuçlarına göre) da %5 önem düzeyinde istatistiki olarak anlamlı ilişki olduğu tespit edilmiştir. Genel Muhasebe derisi performansını etkileyen yordayıcı değişkenleri tespit etmek amacıyla yapılan çoklu regresyon analizi sonuçlarına göre ise Genel Muhasebe notunu en iyi açıklayan değişkenin öğrencilerin AGNO'ları olduğu tespit edilmiştir. Muhasebe dersleri ya da muhasebe öğrencilerinin başarıları üzerine yapılan ve literatürde de değinilen birçok çalışmada da aynı sonuca ulaşılmıştır.

Özellikle uzaktan eğitim ve açıköğretim ile gerçekleştirilen eğitimlerde; eğitim ve öğretim ortamlarını zenginleştirmek ve etkin hale getirmek için geliştirilen artırılmış gerçeklik teknolojisi ile başka bir ifadeyle çoklu ortam öğeleri ile desteklenmiş e-kitapların derslerin

özellikleri dikkate alınarak geliştirilmesi, öğrencilerin başarılarının artmasına katkı sağlayacaktır. Böylece çok farklı özelliklere ve farklı öğrenme stillerine sahip öğrencilere hitap edilmesi kolaylaşacaktır.

KAYNAKLAR

Adıyaman, Zehra (2002), “Uzaktan Eğitim Yoluyla Yabancı Dil Eğitimi”, The Turkish Online Journal of Educational Technology, 1(1), ss.92-97.

Alanzi, Khalid A. (2015), “Determinants of Students' Performance in Cost Accounting- Further Evidence from Kuwait”, World Journal of Management, 6(1), pp.136-152.

Almunais, Tareq A.-Alfraih, Mishari M.-Alharbi, Faisal M. (2014), “Determinants of Accounting Students Performance”, Business Education & Accreditation, 6(2), pp.1-9.

Al-Rashed, Wael (2001), “Determinates of Accounting Students' Performance in Kuwait University”, Journal of University of Abdulziz King University Economic And Management, 15(2), pp.3-17.

Al-Twajjry, Abdulrahman Ali (2010), “Student Academic Performance in Undergraduate Managerial-Accounting Courses”, Journal of Education for Business, 85(6), pp.311-322.

Balaban, Erdal, “Dünyada ve Türkiye’de Uzaktan Eğitim ve Bir Proje Önerisi”, <http://aves.istanbul.edu.tr/ImageOfByte.aspx?Resim=8&SSNO=2&USER=686>, (14.03.2017).

Booth, Peter-Luckett, Peter-Mladenovic, Rosina (1999), “The Quality of Learning in Accounting Education: The Impact of Approaches to Learning on Academic Performance”, Accounting Education, 8 (4), pp.277-300.

Büyüköztürk, Şener (2011), Sosyal Bilimler için Veri Analizi El Kitabı, 15.Baskı, Pegem Akademi, Ankara.

Demir, Mehmet-Çam, Mustafa (2006), “Muhasebe Bölümü Öğrencilerinin Muhasebe Öğreniminde Başarılarını Olumsuz Etkileyen Faktörlerine İlişkin Bir Araştırma”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, 32, ss.1-11.

Durmuş, Beril-Yurtkoru, E.Serra-Çinko, Murat (2011), Sosyal Bilimlerde SPSS’le Veri Analizi, 4. Baskı, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul.

Eikner, A. Elaine-Montondon, Lucille (2001), “Evidence on Factors Associated with Success in Intermediate Accounting I”, Accounting Educators’ Journal, 8, pp.1-17.

Erol Fidan, Meral (2012), “Üniversitelerde Muhasebe Dersini PowerPoint Sunumu ve Klasik Yöntem ile Alan Öğrenciler Arasındaki Farklılıklar: Bilecik Üniversitesi Örneği”, Journal of Yaşar University, 25(7), ss.4281-4306.

- Garkaz, Mansour-Banimahdb, Bahman-Esmaeilic, Hadis (2011), “Factors Affecting Accounting Students’ Performance: The Case of Students at the Islamic Azad University”, *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 29, pp.122 – 128.
- Gelbal, Selahattin-Kelecioğlu, Hülya (2007), “Öğretmenlerin Ölçme ve Değerlendirme Yöntemleri Hakkındaki Yeterlik Algıları ve Karşılaştıkları Sorunlar”, *Hacettepe Üniversitesi Eğitim Fakültesi Dergisi*, 33, ss.135-145.
- Güngörmüş, Ali Haydar-Uyar, Ali (2010), “Comparison of Accounting and Other Program Students’ Performances in Introductory Accounting Course, Suleyman Demirel University The Journal of Faculty of Economics and Administrative Sciences, 15(2), pp.443-453.
- Hakan, Ahmet, “Eğitim Sorunlarının Çözümünde Açıköğretim”, <http://w2.anadolu.edu.tr/aos/kitap/IOLTP/1266/unite04.pdf>, (17.02.2017), ss.57-69.
- Hatunoğlu, Zeynep (2006), “Muhasebe Eğitiminde Bilgi Teknolojisinin Kullanımının Sunum Kalitesine Olan Etkilerinin Tespitine İlişkin Bir Araştırma”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 30, ss.190-200.
- <http://www.egitimtercihi.com/ayindosyasi/12194-uzaktan-egitim-dunyada-ve-turkiye-degiderek-yayginlasiyor.html>, (18.02.2017).
- <http://www.osym.gov.tr/Eklenti/1214,sinavsizpdf.pdf?0>, (20.04.2017).
- https://istatistik.yok.gov.tr/yuksekogretimIstatistikleri/2017/2017_T1.pdf, (19.03.2017).
- <https://www.anadolu.edu.tr/acikogretim/acikogretim-sistemi/acikogretim-sistemi-1>
- Jansen, Jade-Villiers, Charl de (2016), “Determinants of Student Performance in An Accounting Degree Programme”, *South African Journal of Accounting Research*, 30(1), pp.1-28.
- Kalbers, Lawrence P.-Weinstein, Gerald P. (1999), “Student Performance in Introductory Accounting: A Multi-Sample, Multi-Model Analysis”, *Accounting Educators’ Journal*, XI, pp.1-28.
- Karasioğlu, Fehmi-Haluk Duman (2011), “Meslek Yüksekokullarında Muhasebe Eğitimi ve Kalitesi Üzerine Bir Not”, *Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 10(1), ss.165-180.
- Karataş, Serçin (2008), *İnternet Temelli Eğitim (Temel Kavramlar ve Kuramsal Temeller)*, Editör: Halil İbrahim Yalın, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara.
- Kirk, Florence R.-Spector, Charles A. (2006), “Factors Affecting Student Achievement Cost Accounting”, *Academy of Educational Leadership Journal*, 10 (1), pp.91-104.

- Kukreja, Gagan-Aali, Mariam Habib Al (2013), “The Determinants of Students’ Performance in Introductory Accounting Courses: Evidence from Kingdom of Bahrain”, *Journal of Emerging Issues in Economics, Finance and Banking*, 1, pp.183-201.
- Kutlu, Hüseyin Ali- Öztürk, Seyhan (2015), “Muhasebe Eğitiminde “Alternatif Ölçme ve Değerlendirme Yöntemleri” Üzerine Görüşler”, *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, 1(4), ss.1-22.
- Mutlu, M. Emin-Beyaz Korkut, Melda-Yılmaz, Ülkü (2006), “Ders Kitaplarının Dağıtım Amacıyla İnternetin Kullanılması: Açıköğretim e-Kitap Uygulaması Örneği”, 6th International Educational Technology Conference Proceedings, 3, ss.1270-1277.
- Nyikahadzoi, Loveness-Matamande, Wilson-Taderera, Ever-Mandimika, Elinah (2013), “Determinants of Students’ Academic Performance in Four Selected Accounting Courses at University of Zimbabwe”, *Research in Higher Education Journal*, 21, pp.1-9.
- Onat, Osman Kürşat- Akın, Osman (2016), “Y Kuşağı ve Muhasebe Eğitimi-Durum Tespiti ve Öneriler: Mehmet Akif Ersoy Üniversitesinde Bir Araştırma”, *EUL Journal of Social Sciences*, VII (II), ss.144-161.
- Papageorgiou, K.-Halabi, Abdel K. (2014), “Factors Contributing Toward Student Performance in A Distance Education Accounting Degree”, *Meditari Accountancy Research*, 22 (2), pp.211-223.
- Ramadan, Sayel-Quraan, Anwar (1994), “Determinants of Students’ Performance in Introductory Accounting Courses”, *Journal of King Saud University, Administrative Sciences*, 6(2), pp.65-80.
- Sayın, K. Şevket-Yeğinboy, E. Yasemin-Tektüfekçi, Fatma (2005), “Dokuz Eylül Üniversitesi İ.İ.B.F.'nde Öğrenci Açısından ve Alt Yapı Bakımından Muhasebe ve Finansman Eğitiminin Etkinliğinin Ölçülmesi ve Değerlendirilmesi Üzerine Bir Araştırma”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 25, ss.101-108.
- Tarakçıoğlu Altınay, Ayşenur (2016), “Muhasebe Eğitiminin Geleceğine Stratejik Bir Bakış”, *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi*, 5(7), ss.2144-2150.
- Tugay, Osman-Ömürbek, Vesile (2014), “Meslek Yüksekokullarında Verilen Muhasebe Derslerinin Uygulamada Kullanılma Düzeyi ve Yeterliliği Üzerine Bir Araştırma”, *Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi*, 7 (3), ss.53-74.
- Uyar, Ali-Güngörmüş, Ali Haydar (2011), “Factors Associated with Student Performance in Financial Accounting Course”, *European Journal of Economic and Political Studies*, 2, pp.141-156.

- Waples, Elaine-Darayseh, Musa (2005), “Determinant of Students’ Performance in Intermediate Accounting”, *Journal of College Teaching&Learning*, 2(12), pp.87-91.
- Wooten, Thomas C. (1998), “Factors Influencing Student Learning in Introductory Accounting Classes: A Comparison of Traditional and Nontraditional Students”, *Issues in Accounting Education*, 13(2), pp.357-373.
- Yücenurşen, Mehmet-Bezirci, Muhammet-Özpeynirci, Rabia, Peker-A. Aykut (2016), “Muhasebe Eğitimi ve Kalite Boyutları: Türkiye Alan Araştırması”, *International Journal of Human Sciences*, 13(1), ss.296-308.

Muhasebe Eğitimi Almakta Olan Öğrencilerin Muhasebe Mesleğine Yönelik Tutumlarının Sektörde Çalışma Niyetine Etkisi

Oğuzhan ÇARIKÇI*

ÖZET

Yoğun rekabet ortamında faaliyetlerini sürdüren işletmeler, ayakta kalabilmek ve rekabet avantajı sağlayabilmek için bir takım bilgi ve istatistiklere ihtiyaç duymaktadırlar. Bu bilgilere ulaşmanın yolu, iyi bir muhasebe sistemi ve nitelikli muhasebe çalışanlarına sahip olmaktan geçmektedir. Nitelikli muhasebe elemanları ise üniversitelerin fakülte veya meslek yüksekokullarında yetiştirilmektedir. Bu çalışma önlisans ve lisans düzeylerinde muhasebe eğitimi almakta olan öğrencilerin sektöre yönelik tutumlarını belirlemek ve bu tutumlarının sektörde çalışma niyetlerine etkisini ortaya koymak amacıyla yapılmıştır. 960 öğrenciden elde edilen verilerin analizi sonucunda; öğrencilerin muhasebe alanına yönelik tutumlarına etki eden altı faktör elde edilmiştir. Bu faktörlerden kişi-sektör uyumu öğrencilerin sektörde çalışma niyetini etkileyen en önemli boyut olarak tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe Eğitimi, Muhasebe Mesleği, Muhasebe Alanında Çalışma Niyeti.

JEL Sınıflandırması: M40, M41.

The Effect Of The Attitudes Of Students Receiving Accounting Education Towards The Accounting Profession On Intention To Work In The Sector

ABSTRACT

Businesses that are continuing their activities in severe competition environment need certain information and statistics to be able to survive and provide competitive advantage. The way to reach this information is to have a good accounting system and qualified accounting employees. Qualified accounting employees are trained in the Faculties or Vocational Schools of universities. This study was carried out in order to determine the attitudes of students receiving accounting education at the associate degree and undergraduate levels towards the sector and to reveal the effect of these attitudes on intention to work in the sector. As a result of the analysis of data obtained from 960 students, six factors affecting students' attitudes towards the accounting field were obtained. Among these factors, the person-sector harmony was determined as the most important dimension affecting the students' intention to work in the sector.

Keywords: Accounting Education, Accounting Profession, Intention to Work in the Accounting Field.

Jel Classification: M40, M41.

* Yrd.Doç. Dr. Oğuzhan Çarıkçı, Süleyman Demirel Üniversitesi, Isparta Meslek Yüksekokulu, oguzhancarikci@sdu.edu.tr

1. GİRİŞ

Muhasebe mesleğinin geleceği, yeterli bilgi ve beceriye sahip adayların mesleki eğitimi almalarına ve eğitim sonucunda da temel nitelikleri kazanarak meslek mensupları arasında dâhil olmalarına bağlıdır. Bu nedenle muhasebe eğitimi alan nitelikli adayların muhasebe mesleğine yönelik tutumlarının bilinmesi ve bu tutumların adayların muhasebe alanında çalışma niyetlerine etkilerinin ortaya konulması büyük önem taşımaktadır. Muhasebe eğitimi almakta olan adayların kendi alanlarında çalışmalarını için, öncelikle muhasebe mesleğine yönelik tutumlarının belirlenmesi gerekmektedir. Aksi takdirde bu potansiyel nitelikli adayları mesleğe yönlendirecek teşvik edici etkin politikaların geliştirilmesi mümkün olmayacaktır.

İlgili literatürde potansiyel aday konumunda olan muhasebe eğitimi almakta olan öğrencilerin muhasebe programını seçme nedenleri, muhasebe meslek seçimine etki eden faktörlerin belirlenmesi, muhasebe mesleğinin seçilmesinde muhasebe eğitiminin rolü, mesleğe bakışları gibi konuların ele alındığı görülmektedir. Muhasebe eğitimi alan öğrencilerin muhasebe mesleğine yönelik tutumların belirlenmesi ve bu tutumların öğrencilerin muhasebe alanında çalışma niyetlerine etkilerinin ortaya konulmasını ele alan bir çalışmaya yapılan taramada rastlanılmamıştır.

Bu çalışma ile muhasebe eğitimi almakta olan öğrencilerin muhasebe mesleğine yönelik tutumlarının belirlenmesi ve bu tutumlarının muhasebe alanında çalışma niyetlerine etkilerinin ortaya konulması amaçlanmıştır. Diğer taraftan öğrencilerin muhasebe mesleğine yönelik tutumları ile öğrencilerin cinsiyetleri, öğretim türleri, mezun oldukları lise ve öğrenim gördükleri okul türleri arasındaki farklılıklar incelenmiştir. Çalışma dört bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde muhasebe mesleği ile ilgili teorik özet bilgi verilmiş, ikinci bölümde konuyla ilgili literatür taraması yapılmıştır. Üçüncü bölümde araştırma yöntemi ve bulguları sunulmuş, son bölümde araştırma sonuçları değerlendirilmiştir.

2. MUHASEBE MESLEĞİ

Muhasebe kavramının ortaya çıkışı dolaylı olarak insanlığın ilk yıllarına kadar uzanır ve oldukça eski bir geçmişe sahiptir. Ticaret takas ile başlamış ve bu yolla insanlar mallarını ve hizmetlerini paylaşma imkanı bulmuştur. Böylece insanlar arasında borç-alacak ilişkisi ortaya çıkmıştır. Zaman geçtikçe teknolojik ilerlemelerin de katkısıyla işlem sayısı artmış ve bu durumda beraberinde faaliyetleri kaydetmeyi bir zorunluluk haline getirmiştir. Kaydedilmesi ve takip edilmesi gereken bu bilgiler hem işletmeleri hem de kamuyu ilgilendiren bilgilerden oluşmaktadır. İlgili bilgilerin kaydedilip ihtiyaç duyanlara sunulması işlevini muhasebe sağlamaktadır. Kısacası muhasebe mali nitelik taşıyan işlemlerin tasnif edilip kaydedildiği bir süreç olarak anlaşılmaktadır. Bu süreci biraz daha açacak olursak muhasebe; işletmelerin varlık ya da kaynaklarında değişime yol açan parasal nitelikteki işlemlere ait bilgilerin toplanması, toplanan bu bilgilerin doğru olup olmadığının belirlenmesi, kaydedilmesi, sınıflandırılması, özetlenmesi, elde edilmiş olan sonuçların ise yorumlanarak

bilgi kullanıcılarına (muhasabe bilgisine ihtiyaç duyan taraflar) raporlar halinde sunulması süreci olarak tanımlanabilir (Ertaş 2010, s.10). Muhasebe kavramının tanımına bakıldığında muhasabe süreci sonunda elde edilen bilgilere bakarak kamuoyunun mali nitelik taşıyan faaliyetlerine yön verdiği görülmektedir. Bu durum muhasabe mesleğinin sosyal-ekonomik açıdan ayrı değerlere ve öneme sahip olduğunu da göstermektedir. Muhasebe mesleği; bilgi ve yeterliliğin yanında ahlaki ve etik değerlere sahip olmayı da gerektiren bir meslektir. Ülkelerin ekonomilerini oluşturan tüm özel yada kamu işletmelerinin muhasabe faaliyetlerinin sürdürülmesi yanında bu işletmelerin ilgili yasalar, mevzuat ve standartlara göre denetlenmesi işlevlerini de tarafsız bir şekilde yürütülmesini sağlayan bir meslektir. Söz konusu durumlar mesleğin tercih edilme seviyesini ve saygınlığını da artırmaktadır (Tepeli ve Kayıhan 2015).

Muhasebe mesleği, insanların sahip oldukları ekonomik varlıkları kontrol etmek ve kendilerine faydalı olacak şekilde artırmak düşüncesiyle ortaya çıkmıştır. Muhasebe mesleği çözüm aradığı problemler açısından çok disiplinli bir meslek olarak tanımlanmaktadır (Albez ve Binici 2012). Türkiye’de muhasabe mesleğini düzenleyen kanun 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu’dur. Bu Kanun’un amaçlarına bakıldığında işletme faaliyetlerinin ve işlemlerinin sağlıklı ve güvenilir şekilde yürütülmesinin sağlanması, faaliyet sonuçlarının ise ilgili mevzuatlar çerçevesinde denetlenmesinin ve değerlendirilmesinin yapıldıktan sonra tarafsız olarak sunulmasının gerçekleştirilmesi olduğu görülmektedir. İlgili Kanunda serbest muhasbeci ve mali müşavirlik ile yeminli mali müşavirlik hakkında usul ve esaslar verilmektedir.

Bütün faaliyet alanlarında olduğu gibi muhasabe sektöründe de rekabet edebilmek için nitelikli insan yetiştirmek ve muhasabe mesleği kazandırma ile bu kazanımların etkinliğini sürekli kılma çabaları oldukça önem kazanmaktadır. Değişen ve gelişen teknoloji ile birlikte büyüyen ekonominin beraberinde getirdiği bu rekabetçi ortama mesleki olarak uyum sağlayabilmek ancak iyi bir muhasabe eğitimi almakla mümkün olabilecektir. Muhasebe eğitiminde asıl amaç finansal bilgileri kullanmak zorunda olan taraflara doğru ve güvenilir bilgilerin ne şekilde ulaştırılması gerektiğini göstermek ve verilen eğitimin uygulamalarına yönlendirmelerin yapılmasıdır (Cengiz ve Yayla 2005).

Türkiye’de ilk muhasabe eğitimi 1868 yılında kurulmuş olan “Mekteb-i Mülkiyeyi Şahane” okulunda başlamıştır. Zamanla muhasabe eğitimi veren okulların sayısı artmıştır. Muhasebe alanında meslek mensubu olabilmek için muhasabe eğitimi verilen bir eğitim kurumundan diploma alma zorunluluğu bulunmaktadır (Dinç 2008).

3. LİTERATÜR TARAMASI

İlgili literatür incelendiğinde, muhasabe eğitimi alan öğrencilerin muhasabe alanında çalışma niyetlerini etkileyen faktörleri ele alan sınırlı sayıda çalışma olduğu görülmektedir. Dinç (2008) Kocaeli Üniversitesindeki 10 MYO’da muhasabe eğitimi alan öğrenciler üzerinde yaptığı çalışmada; öğrencilerin meslek seçimine etkili olabilecek 7 faktör tespit

etmiştir. Bunlardan yüksek kazanç ve sorumluluk beklentisi, kariyer beklentisi, mesleki bilgi ve beceri, mesleki tecrübe ve sosyal statü beklentisi faktörlerinin muhasebe mesleğinin seçiminde etkili olduğu, aile çevresi ve eğitim çevresi faktörlerinin etkili olmadığını ortaya koymuştur. Ayrıca araştırmacı, son sınıf öğrencilerinin çoğunluğunun muhasebe alanında kariyer yapmayı düşündüklerini de belirlemiştir. Çelenk vd. (2010) Marmara Üniversitesi'nde lisans ve lisansüstü düzeyde muhasebe eğitimi alan öğrenciler üzerinde yaptıkları çalışmalarında; öğrencilerin muhasebe alanında çalışma isteklerine muhasebe alanında aldıkları ilk muhasebe dersleri, dersleri veren alan hocaları, muhasebe alanında iş bulma imkânları ve muhasebe alanının prestijli olması faktörlerinin etki ettiğini tespit etmişlerdir. Bu faktörlerden en büyük etkiyi muhasebe alanında iş bulma imkânlarının olması olduğunu belirlemiştir. Diğer taraftan muhasebe alanında tanıdık biri olması boyutu öğrencilerin muhasebe alanına yönelmesinde yeterince etkili olmadığı sonucuna da ulaşmışlardır. Gençtürk vd. (2008) muhasebe eğitimi alan öğrencilerin mesleki kariyer yapmada muhasebe-finans eğitiminin önemli rol oynadığını belirlemiştir. Hacırüstemoğlu'da (2008) günümüzde teknoloji alanındaki gelişmelerin muhasebe mesleğini de etkilediğini belirterek muhasebe eğitiminin bu gelişmelere paralel olarak geliştirilmesi gerektiğini ileri sürmüştür. Araştırmacı öğrencilerin muhasebe alanında en az üç mesleki kariyer belirlemeleri gerektiğini ve öğrencilerin yeteneklerini, ilgi alanlarını ve değerlerini bu kriterlere göre belirleyip analiz etmelerini tavsiye etmiştir.

Tepeli ve Kayhan (2010) öğrencilerin muhasebe mesleğini tercih etmelerinde; temel faktör, kazanç faktörü, çevre faktörü, kariyer beklentisi faktörü ve fayda-maliyet faktörlerinin etkili olduğunu ortaya koymuşlar ve bunlardan fayda-maliyet boyutunun en önemli faktör, çevre boyutunun da en az öneme sahip olan faktör olduğu sonucuna ulaşmışlardır. Çalışmanın genel sonucuna göre öğrencilerin muhasebe mesleğine ilgi göstermediklerini tespit etmişlerdir. Bunu aksine Terim ve Öztürk (2009), Celal Bayar Üniversitesi Göndes MYO'da, Albez ve Binici'de (2012) Atatürk Üniversitesinde muhasebe eğitimi alan öğrenciler üzerinde yaptıkları çalışmalarında, öğrencilerin mezuniyet sonrasında muhasebe mesleğine olumlu baktıklarını tespit etmişlerdir. Tekşen vd.'de (2009) muhasebe eğitimi alan öğrencilerin mezun olduktan sonra muhasebe alanında çalışmayı düşündüklerini ama serbest muhasebe bürosu açmayı düşünmedikleri sonucunu ortaya koymuşlardır.

Küçük (2011) Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesinde muhasebe eğitimi alan öğrencilerin mali müşavir olma niyetine etki eden beş faktör ortaya koymuştur. Bunlar: serbest çalışma imkânı sunması, resmi bir unvan sağlaması, prestijli firmalarda çalışma imkânı sunması, yaşam boyu gelir potansiyelinin yüksek olması ve kariyer potansiyelinin yüksek olmasıdır. Ömürbek ve Usul (2008) muhasebe meslek elemanları üzerinde yaptıkları çalışmalarında muhasebe mesleğinin seçiminde sırasıyla kişinin meslek ile ilgili düşünceleri, mesleğin yapısından kaynaklanan etkenler ve çevresel etkenlerin etkili olduğu sonucuna ulaşmışlardır. Gökgöz ve Zeytin (2012) Yalova ve Bilecik illerinde çalışan muhasebe meslek mensuplarının, muhasebe mesleğini seçme nedenleri üzerinde yaptıkları

çalışmalarında; muhasebe meslek mensuplarının bu mesleği seçmesine etkili olan altı faktör ortaya koymuşlar ve bunlardan mesleğin saygın bir statü sunması, mesleğin masa başı işlerden olması, mesleğin gelecekte de önemini koruyacağı düşüncesi, bir kentli mesleği olması ve meslek gelirinin iyi olması açıklayıcılığı yüksek olan faktörler olarak belirlenmiştir. Araştırmacılar, mesleğin saygın bir sosyal statü sunması, masa başı işlerden olması ve gelecekte de önemini koruması boyutlarının bu meslek seçiminde en etkili faktörler olduğunu tespit etmişlerdir.

Uluslararası yazında da ilgili konuyu ele alan çalışmalar mevcuttur. Danziger ve Eden (2006) İsrail’de muhasebe eğitimi alan ilk ve son sınıf öğrencilerinin kariyer planlarını karşılaştırdıkları çalışmalarında, öğrencilerin muhasebe alanında kariyer yapma düşüncelerinin son sınıfta belirginleşmeye başladığı ve ilk yıllara göre muhasebe alanında çalışmayı daha az düşündüklerini ortaya koymuşlardır. Bryne ve Willis (2005) İrlanda’da muhasebe eğitimi alan öğrenciler üzerinde yaptığı çalışmada, öğrencilerin muhasebe mesleğini sıkıcı ve katı kurallara bağlı bir meslek olarak algıladıklarını ortaya koymuşlardır. Öğrencilerin bu algılamalarının ise okul şartları, sosyal çevre ve öğretim elemanları tarafından etkilendiği tespit edilmiştir. Diğer taraftan öğrencilerin muhasebe mesleğini toplum içinde saygın fakat diğer mesleklere göre daha düşük seviyede bulduklarını belirlemişlerdir. Felton vd. (1994; aktaran Dinç 2008)) Kanada’da muhasebe eğitimi alan öğrencilerin muhasebe mesleğini seçmede, yüksek kazanç, uzun vadede yüksek kazanç, mesleki itibar, meslek içi ödül ve muhasebe eğitimi faktörlerinin etki ettiğini ortaya koymuşlardır. Auyeung ve Sands (1997) Avustralya, Hong Kong ve Tayvan’da muhasebe eğitimi alan öğrencilerin kariyer seçimlerine etki eden faktörler üzerinde yaptıkları çalışmalarında; Hong Kong ve Tavvan’da eğitim alan öğrencilerin muhasebe alanında kariyer yapma isteklerinde aile etkisi, arkadaş etkisi, öğretim elemanlarının etkisi ve muhasebe alanındaki çalışanların, Avusturyalı öğrencilerin de muhasebe alanına uygun yeteneklerinin etkisi boyutunun etkili olduğunu tespit etmişlerdir. Ahmed vd. (1997) Yeni Zelenda’da muhasebe eğitimi alan öğrencilerin muhasebe alanında kariyer yapmasını etkileyen faktörleri inceledikleri çalışmalarında; temel faktörler, diğer faktörler ve lise muhasebesinin etkisi boyutlarının öğrencilerin kariyer yapmasında etkili olmadığını, diğer taraftan finansal ve işle ilgili faktörlerin öğrencilerin muhasebe alanında kariyer yapmasında önemli bir etki yaptığını ortaya koymuşlardır. Nelson vd (2008) Amerika’da muhasebe eğitimi alan öğrencilerin mezuniyet sonrası muhasebe alanında çalışma kararlarına iş imkânlarının giderek etki ettiğini ortaya koymuştur. Ahmadi vd. (1995) ise Amerika’da muhasebeciler üzerinde yaptıkları çalışmalarında, kadınların muhasebe mesleği seçiminde iş esnekliği ve çalışma programının etkili olduğunu, erkeklerin ise ailevi sorumlulukların faktörünün etkili olduğunu ortaya koymuşlardır.

Hurt (2010) muhasebe eğitimi alan öğrencilerin muhasebe alanında çalışma isteklerinin artması için bazı öneriler getirmiştir. İlk muhasebe derslerine kariyer planlama ve değerlendirme uzmanı ile muhasebe alanındaki uzman yöneticiler de davet edilerek öğrencilere muhasebe alanı ile ilgili daha detaylı bilgiler verilmesi gerektiğini, diğer taraftan

öğrencilerin de muhasebe alanı ile ilgili toplantı ve bu tür etkinliklere katılmaları gerektiğini belirtmiştir. Eğitimin son yılında her bir öğrenci için oluşturulacak ön kariyer planının, öğrencilerin gelecekteki planlarına rehberlik edeceğini ve üniversite eğitimi boyunca mesleki fırsatlar için temel oluşturacağını ileri sürmüştür.

4. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ

4.1. Ölçüm Aracı

Araştırmada ilk olarak muhasebe eğitimi ve kariyer kavramı ile ilgili literatür taraması yapılmış ve Duman vd. (2006) ile Pehlivan (2008) tarafından turizm eğitimi öğrencileri üzerinde kullanılan ölçek incelemeye alınmıştır. Yapılan incelemeler sonucu ölçekte yer alan ifadelerin muhasebe eğitimi alan öğrencilere uyumluluğu irdelenmiş ve bazı uzman öğretim üyeleri ile muhasebe alanında üst düzey mali müşavirlerin de görüşleri alınarak bazı maddeler ölçekten çıkarılmış, geri kalan maddelerin de yapısı değiştirilmiştir. Yapılan bu değişiklikler sonucu ölçek üç bölümden oluşturulmuştur. İlk bölümde muhasebe öğrencilerinin muhasebe alanına yönelik tutumlarını ölçmeye yönelik 35 ifade, ikinci bölümde muhasebe öğrencilerinin sektörde çalışma niyetlerini belirlemeye yönelik 10 ifade ve üçüncü bölümde öğrencilerin demografik özelliklerine ilişkin 7 soru bulunmaktadır. Öğrencilerin muhasebe alanına yönelik tutumları ve muhasebe alanında çalışma niyetlerinin belirlenmesine yönelik oluşturulan ifadeler toplam dereceleme ölçeği (1: Kesinlikle katılmıyorum,... 5: Kesinlikle katılıyorum) ile demografik özelliklerine yönelik ifadelerin bir kısmı açık uçlu, bir kısmı da kapalı uçlu olarak sorulmuştur.

4.2. Araştırma Evreni ve Örneklemi

Bu çalışmanın evrenini Süleyman Demirel Üniversitesi Yalvaç Büyükkutlu Uygulamalı Bilimler Yüksekokulu, Isparta Meslek Yüksekokulu, Gönen Meslek Yüksekokulu ve Eğirdir Meslek Yüksekokulunda ön lisans ve lisans düzeyinde Muhasebe eğitimi almakta olan öğrenciler oluşturmaktadır. Bu okulların tercih edilme sebebi, hedef kitle içinde yer alan bireylere daha kolay ulaşılabilir olmasıdır. Bu okullarda muhasebe eğitimi almakta olan öğrenci sayısı 2016-2017 eğitim öğretim yılı itibarı ile 1821'dir. Evrenin tamamına ulaşılmasının mümkün olmaması sebebiyle, örneklem alma yoluna gidilmiş, tesadüfi olmayan yöntemlerden kolayda örnekleme yöntemi uygulanmıştır. Dağıtılan 1500 anketten 1115 tanesi geri dönmüştür. Geri dönen anketlerden 155 tanesi yeterli veri ve anlamlılığa sahip olmadığı ve öğrencilerin bilinçsizce doldurduğu tespit edildiği için, değerlendirmeye alınmamıştır. Geriye kalan 960 anket ise değerlendirmeye alınmıştır.

4.3. Verilerin Analizi

Çalışmaya katılan öğrencilerin vermiş oldukları cevaplar doğrultusunda elde edilen veriler sosyal bilimler için geliştirilmiş olan bir istatistik paket programına girilmiştir. İstatistiksel olarak veriler tanımlayıcı ve çıkarımsal istatistik kapsamında ele alınmıştır. Çalışmada öncelikle çalışanların demografik özelliklerinin belirlendiği frekans dağılımları

yapılmış ve sonrasında verilerin güvenilirliği (Cronbach Alpha) test edilmiştir. Değişkenleri daha geçerli ve güvenli bir biçimde belirlemek amacıyla, muhasebe alanına yönelik tutumları ile ilgili ifadeler faktör analizi uygulanmıştır. Sonrasında araştırmanın hipotezleri test edilmiştir. Bu amaçla t testi ve tek yönlü varyans analizlerinden yararlanılmıştır.

5. BULGULAR

Çalışmaya katılan öğrencilerin demografik özelliklerini belirlemeye yönelik cinsiyet, yaş, öğretim türü, mezun olunan lise, muhasebe bölümünün isteğe bağlı olarak seçimi ve muhasebe bölümünün ilk tercih olması gibi sorular yöneltilmiştir. Tanımlayıcı istatistik kapsamında elde edilen bulgular Tablo 1’de gösterilmiştir.

Tablo 1. Öğrencilerin Demografik Özellikleri

Cinsiyet	N	%	Öğretim Türü	N	%
Erkek	405	43	Normal Öğretim	615	65,4
Kadın	536	57	İkinci Öğretim	325	34,6
Toplam	941	100	Toplam	940	10
Üniversite Sınavında İlk Tercih Mi?	N	%	Muhasebe Bölümünü İsteyerek Mi Seçti?	N	%
Evet	474	50,3	Evet	524	58,8
Hayır	469	49,7	Hayır	367	41,2
Toplam	943	100	Toplam	891	100
Yaş	N	%	Mezun Olunan Lise	N	%
20 yaş altı	205	21,9	Ticaret Lisesi	471	50
20-22 yaş	634	67,7	Düz Lise	218	23,1
22 yaş üstü	97	10,4	Diğer	253	26,9
Toplam	936	100	Toplam	942	100
Öğrenim Gördüğü Okul	N	%			
Önlisans	422	44			
Lisans	538	56			
Toplam	960	100			

Tablo 1 incelendiğinde, çalışmaya katılan öğrencilerin çoğunluğunu (% 57) kızlar ve 20-22 yaş grubu oluşturduğu görülmektedir. % 56’sı lisans, % 44 önlisans eğitimi almakta olan öğrencilerin % 65,4’ü normal öğretim, % 34,6’sı ikinci öğretimde okumaktadırlar. Araştırmaya katılan öğrencilerin yarısı ticaret lisesi, diğer yarısı diğer liselerden (Düz lise, kız meslek lisesi vb.) mezun olmuştur. Öğrencilerin % 58,8’i muhasebe bölümünü isteyerek tercih ettiği ve % 50,3’ü ise il tercihi olduğunu belirtmişlerdir.

Öğrencilerin muhasebe sektörüne yönelik tutumlarına ait ifadelerin boyutlu yapısını tespit etmek amacıyla açıklayıcı faktör analizi uygulanmış ve analiz sonuçları Tablo 2’de verilmiştir.

Tablo 2. Öğrencilerin Muhasebe Sektörüne Yönelik Tutumlarına Ait Faktör Analiz Sonuçları

Boyutlar	Faktör Yüklü	Ortalama	Varyans Açıklama Oranı (%)	Özdeğer	Güvenilirlik
FAKTÖR 1: ÜCRET ve TERFİ		3,25	11,10	3,59	,691
Muhasebe alanında birçok işin ücreti çok düşüktür	,697				
Sektör dışındaki ek gelirler (prim, ikramiye vb.) yetersizdir	,695				
Sektörde terfi imkânları kısıtlıdır	,585				
Bu sektörde çok para kazanabileceğimi düşünmüyorum	,573				
Sektörde tanıdığı (torpili) olmayanın terfi etmesi zordur	,565				
Daha önceki mezunlar sektörde iyi pozisyonlarda değiller	,526				
FAKTÖR 2: KİŞİ-SEKTÖR UYUMU		3,36	10,80	2,74	,701
Kişiliğim Muhasebe alanında çalışmaya uygundur	,787				
Muhasebe alanındaki işlerde bilgi ve becerilerimi kullanabilirim	,778				
Muhasebe alanında çalışmayı eğlenceli buluyorum	,624				
Kısa sürede sektörde iyi noktalara geleceğimi düşünüyorum	,560				
Tempolu iş ortamını severim	,540				
FAKTÖR 3: YÖNETİCİLER		3,35	8,39	1,58	,672
Yöneticiler işlerini daha iyi yapabilmek için astlarına yetki vermektedirler	,801				
Yöneticiler çalışanların önerilerini değerlendirirler	,753				
Yöneticiler gerektiğinde çalışanların mesleki eğitim almasını sağlarlar	,704				
FAKTÖR 4: İŞ-ÖZEL HAYAT UYUMU		4,30	8,05	1,42	,796
Hafta sonu tatili benim için çok önemlidir	,870				
Özel hayatım benim için çok önemlidir	,858				
FAKTÖR 5:SEKTÖR ÇALIŞANLARI		2,68	7,23	1,16	,518
Muhasebe alanında çalışanlarında ekip ruhu gelişmemiştir	,722				
Muhasebe alanında çalışanların genelde eğitim seviyesi düşüktür	,651				
Sektördeki yöneticilerin birçoğu muhasebe eğitimi almamışlardır	,641				
FAKTÖR 6: ÇALIŞMA KOŞULLARI		3,45	7,09	1,06	,558
Muhasebe alanında çalışma saatleri çok uzundur	,748				
Muhasebe alanında çalışma saatleri düzensizdir	,718				
Muhasebe alanındaki çalışma ortamı streslidir	,571				
KMO = ,776 ; Bartlett's Küresellik Testi= 3955,534 (p= ,000)		Toplam Varyans Açıklama 52,67			

İlk olarak, verilerin faktör analizi için uygun olup olmadığını test etmek için KMO (Kaiser_Meyer_Olkin) analizinden faydalanılmış ve oran 0,776 bulunmuştur. Bu oran örneklem sayısının yeterliliğini göstermektedir. Faktör analizinin ön şartlarından olan değişkenler arasındaki ilişkinin varlığı Bartlett Küresellik Testi sonucunda gösterilmiştir (p = 0,000). Ankette öğrencilerin muhasebe sektörüne tutumlarını ölçmek için kullanılan 35 önerme faktör analizine dâhil edilmiştir. Eşkökenliliği (communality) 0,5'in altında olan 13 ifadenin elenmesi sonucu toplam varyansın % 52,67'sini açıklayan ve özdeğeri 1'in üstünde olan altı faktör elde edilmiştir.

Birinci faktör toplam varyansın % 11,10'unu açıklamakta olup "Ücret ve Terfi" olarak isimlendirilmiş ve altı ifadeden oluşmuştur. Bu faktörü oluşturan ifadeler; muhasebe alanında ücretlerin düşük olması, ek gelirlerinin olmaması, terfi imkânlarının kısıtlı olması ve daha

önceki mezunların iyi yerde olmaması ifadeleridir. İkinci faktör toplam varyansın % 10,80'ini açıklamakta olup “Kişi-sektör uyumu” olarak isimlendirilmiş ve beş ifadeden oluşmuştur. Bu faktör ise, kişiliğin muhasebe alanında çalışmaya uygun olması, muhasebe alanında bilgi ve becerilerin kullanılabilmesi, sektörde çalışmanın eğlenceli olması, iyi bir kariyer yapabilmek inancı ve yoğun iş temposuna alışık olması ifadelerinden oluşmaktadır. “Yöneticiler” olarak isimlendirilen üçüncü faktör toplam varyansın % 8,39'unu açıklamakta olup üç ifadeden oluşmuştur. Bu faktörü oluşturan ifadeler, yöneticilerin işlerini daha iyi yapabilmeleri için astlarına yetki vermesi, çalışanların önerilerini dikkate alması ve çalışanların mesleki eğitim aldırması ifadeleridir. Dördüncü faktör “İş-özel hayat uyumu” olarak isimlendirilmiş ve iki ifadeden oluşmuştur. Bu faktör toplam varyansın % 8,05'ini açıklamaktadır. Hafta sonu tatili ve özel hayatın önemli olması ifadeleri bu faktörü oluşturan önermelerdir. Beşinci faktör “Sektör çalışanları” olarak isimlendirilmiş olup toplam varyansın % 7,23'ünü açıklamaktadır. Bu faktör de üç değişkenden oluşmaktadır. Bu ifadeler, muhasebe alanında çalışanların ekip ruhunun gelişmemiş olması, genelde çalışanların eğitim seviyelerinin düşük olması ve çoğunun muhasebe eğitimi almamış olması önermeleridir. Altıncı faktör toplam varyansın % 7,09'unu açıklamakta olup “Çalışma koşulları” olarak isimlendirilmiş ve üç ifadeden oluşmuştur. Bu ifadeler ise muhasebe alanında çalışma saatlerinin uzun olması, düzensiz olması ve çalışma ortamının stresli olması ifadelerinden oluşmaktadır.

Çalışmada elde edilen faktörlere güvenilirlik analizi uygulanmış ve her faktör için genel güvenilirlik değeri (Cronbach Alpha Katsayısı) bulunmuştur (ücret ve terfi için 0,691 – kişi-sektör uyumu için 0,701 – yöneticiler için 0,672 – iş-özel hayat uyumu için 0,796 – sektör çalışanları için 0,518 ve çalışma koşulları için 0,558). Her ne kadar sektör çalışanları ve çalışma koşulları boyutlarının güvenilirlik düzeyleri düşük çıksa da, bulunan değerler kabul edilebilir sınırlar içerisindedir (Kalaycı, 2010: 405).

Son olarak elde edilen her bir faktörün ortalamaları alınmıştır. Ücret ve terfi faktörünün ortalaması 3,25; kişi-sektör uyumu faktörünün ortalaması 3,36; yöneticiler faktörünün ortalaması 3,35; iş-özel hayat uyumu faktörünün ortalaması 4,30; sektör çalışanları faktörünün ortalaması 2,68 ve çalışma koşulları faktörünün ortalaması 3,45 olarak tespit edilmiştir. Bu verilere göre, ele alınan örneklem kapsamında, iş-özel hayat uyumu boyutunun ortalaması en yüksek iken; ücret ve terfi boyutu ise en düşük orana sahip olduğunu söylemek mümkündür.

Çalışmada muhasebe sektöründe çalışma niyetine yönelik yedi ifadenin boyutlu yapısını tespit etmek için yapılan açıklayıcı faktör analiz sonucuna göre; 5 ifadeden oluşan tek bir faktör boyutu elde edilmiştir (Tablo 3).

Tablo 3. Öğrencilerin Muhasebe Alanında Kalma Niyetlerine Ait Faktör Analiz Sonuçları

Boyutlar	Faktör Yüklü	Ortalama	Varyans Açıklama Oranı (%)	Özdeğer	Güvenilirlik
FAKTÖR 1: Sektörde Kalma Niyeti*		3,34	58,30	2,91	,819
Bu sektörde uzun yıllar çalışmam	,824				
Mezun olunca muhasebe alanında çalışacağımı sanmıyorum	,816				
Bu mesleği seçmem benim için bir hataydı	,769				
Muhasebe alanında kariyer yapmamın bana kazandıracığı bir şey yok	,702				
Mezun olunca ne iş yapacağımı bilmiyorum	,697				
KMO = ,815 ; Bartlett's Küresellik Testi= 1584,455 (p= ,000)		Toplam Varyans Açıklama 58,30			
*İfadeler olumsuz yargı içerdiği için ters kodlanmıştır					

Tablo 3'te görüldüğü gibi elde edilen boyut toplam varyansın % 58'ini açıklamakta olup "sektörde kalma niyeti" olarak isimlendirilmiştir.

Araştırmanın Hipotez Testleri

Hipotez 1: Öğrencilerin muhasebe alanına yönelik tutumları cinsiyete göre farklılaşmaktadır.

Öğrencilerin cinsiyetleri ile muhasebe alanına yönelik tutumlarına ait boyutlar arasında anlamlı bir farklılık olup olmadığını karşılaştırmak amacıyla t-testi gerçekleştirilmiş ve sonuçlar Tablo 4'te verilmiştir.

Tablo 4. Öğrencilerin Muhasebe Alanına Yönelik Tutumlarının Cinsiyete Göre Farklılığı

Boyutlar	Erkek		Kız		t	p
	Ort.	S.S	Ort.	S.S		
Ücret ve Terfi	3,27	,752	3,25	,732	,427	,670
Kişi-Sektör Uyumu	3,37	,848	3,37	,763	-,084	,933
Yöneticiler	3,38	,881	3,31	,841	1,189	,235
İş-Özel Hayat Uyumu	4,28	1,068	4,33	1,009	-,666	,505
Sektör Çalışanları	2,67	,908	2,68	,819	-,145	,884
Çalışma Koşulları	3,40	,903	3,49	,873	-1,582	,114

Tablo 4 incelendiğinde tüm boyutlarda istatistiki açıdan anlamlı farklılık olmadığı görülmektedir. Dolayısıyla H1 hipotezi reddedilmiştir.

Hipotez 2: Öğrencilerin muhasebe alanına yönelik tutumları öğretim türlerine göre farklılaşmaktadır.

Öğrencilerin öğrenim gördükleri öğretim türü ile muhasebe alanına yönelik tutumlarına ait boyutlar arasında anlamlı bir farklılık olup olmadığını karşılaştırmak amacıyla t-testi gerçekleştirilmiş ve sonuçlar Tablo 5’te verilmiştir.

Tablo 5. Öğrencilerin Muhasebe Alanına Yönelik Tutumlarının Öğretim Türüne Göre Farklılığı

Boyutlar	Normal Öğr.		İkinci Öğr.		t	p
	Ort.	S.S	Ort.	S.S		
Ücret ve Terfi	3,26	,741	3,23	,730	,609	,543
Kişi-Sektör Uyumu	3,34	,799	3,42	,792	-1,494	,135
Yöneticiler	3,30	,885	3,42	,800	-2,130	,033*
İş-Özel Hayat Uyumu	4,33	1,016	4,25	1,069	1,113	,266
Sektör Çalışanları	2,69	,871	2,65	,828	,623	,533
Çalışma Koşulları	3,44	,911	3,46	,837	-,374	,708

* p<0,05

Tablo 5 incelendiğinde ücret ve terfi ($p=,543>0,05$), kişi-sektör uyumu ($p=,135>0,05$), iş-özel hayat uyumu ($p=,266>0,05$), sektör çalışanları ($p=,533>0,05$) ve çalışma koşulları ($p=,708>0,05$) boyutlarının öğretim türü değişkenine göre anlamlı farklılık göstermediği, diğer taraftan yöneticiler ($p=,033<0,05$) boyutunun anlamlı farklılık gösterdiği görülmektedir. Bu sonuca göre yöneticiler boyutunda ikinci öğretim öğrencilerinin muhasebe alanına yönelik tutumlarının birinci öğretim öğrencilerine göre daha yüksek olduğu söylenebilir. Sonuç olarak H2 hipotezi kısmen kabul edilmiştir.

Hipotez 3: Öğrencilerin muhasebe alanına yönelik tutumları mezun oldukları liseye göre farklılaşmaktadır.

Öğrencilerin mezun oldukları lise ile muhasebe alanına yönelik tutumlarına ait boyutlar arasında anlamlı bir farklılık olup olmadığını karşılaştırmak amacıyla t-testi gerçekleştirilmiş ve sonuçlar Tablo 6’da verilmiştir.

Tablo 6. Öğrencilerin Muhasebe Alanına Yönelik Tutumlarının Mezun Oldukları Liseye Göre Farklılığı

Boyutlar	Ticaret Lisesi		Diğer Liseler		t	p
	Ort.	S.S	Ort.	S.S		
Ücret ve Terfi	3,27		3,24		,663	,507
Kişi-Sektör Uyumu	3,46		3,27		3,658	,000**
Yöneticiler	3,36		3,33		,458	,647
İş-Özel Hayat Uyumu	4,32		4,29		,390	,697
Sektör Çalışanları	2,65		2,70		-,869	,385
Çalışma Koşulları	3,51		3,39		2,135	,033*

* p<0,05; ** p<0,01

Tablo 6 incelendiğinde ücret ve terfi ($p=,507>0,05$), yöneticiler ($p=,647>0,05$), iş-özel hayat uyumu ($p=,697>0,05$) ve sektör çalışanları ($p=,385>0,05$) boyutlarının mezun olunan liseye göre anlamlı farklılık göstermediği, diğer taraftan kişi-sektör uyumu ($p=,000<0,05$) ve çalışma koşulları ($p=,033>0,05$) boyutlarının anlamlı farklılık gösterdiği görülmektedir. Buna göre anlamlı farklılık tespit edilen boyutlarda Ticaret Lisesi mezunu öğrencilerinin muhasebe alanına yönelik tutumlarının diğer liselerden mezun olan öğrencilere göre daha yüksek olduğu söylenebilir. Sonuç olarak H3 hipotezi kısmen kabul edilmiştir.

Hipotez 4: Öğrencilerin muhasebe alanına yönelik tutumları öğrenim gördükleri okul türüne göre farklılaşmaktadır.

Öğrencilerin öğrenim gördükleri okul türü ile muhasebe alanına yönelik tutumlarına ait boyutlar arasında anlamlı bir farklılık olup olmadığını karşılaştırmak amacıyla t-testi gerçekleştirilmiş ve sonuçlar Tablo 7’de verilmiştir.

Tablo 7. Öğrencilerin Muhasebe Alanına Yönelik Tutumlarının Okul Türüne Göre Farklılığı

Boyutlar	Önlisans		Lisans		t	p
	Ort.	S.S	Ort.	S.S		
Ücret ve Terfi	3,19	,787	3,30	,710	-2,142	,032*
Kişi-Sektör Uyumu	3,26	,830	3,45	,775	-3,714	,000**
Yöneticiler	3,29	,945	3,39	,802	-1,770	,077
İş-Özel Hayat Uyumu	4,16	1,145	4,41	,924	-3,705	,000**
Sektör Çalışanları	2,71	,919	2,66	,818	1,003	,316
Çalışma Koşulları	3,33	,927	3,54	,844	-3,619	,000**

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

Tablo 7 incelendiğinde yöneticiler ($p=,077>0,05$) ve sektör çalışanları ($p=,316>0,05$) boyutlarının öğrenim görülmekte olan okul türüne göre anlamlı farklılık göstermediği, diğer taraftan ücret ve terfi ($p=,032<0,05$), kişi-sektör uyumu ($p=,000>0,01$), iş-özel hayat uyumu ($p=,000>0,01$) ve çalışma koşulları ($p=,000>0,01$) boyutlarının anlamlı farklılık gösterdiği görülmektedir. Buna göre anlamlı farklılık tespit edilen tüm boyutlarda lisans öğrencilerinin muhasebe alanına yönelik tutumlarının ön-lisans öğrencilerine göre daha yüksek olduğu söylenebilir. Sonuç olarak H4 hipotezi kabul edilmiştir.

Hipotez 5: Öğrencilerin muhasebe alanına yönelik tutumları ve sektörde kalma niyetleri arasında ilişki vardır.

Öğrencilerin muhasebe alanına yönelik tutum boyutları ile sektörde kalma niyetleri arasında bir ilişkinin olup olmadığını belirlemek amacıyla korelasyon analizi gerçekleştirilmiş ve sonuçlar Tablo 8’de gösterilmiştir.

Tablo 8. Muhasebe Alanına Yönelik Tutumları İçeren Boyutlar ile Sektörde Kalma Niyeti Arasındaki İlişkiler

Boyutlar		Ücret ve Terfi	Kişi-Sektör Uyumu	Yöneticiler	İş-Özel Hayat Uyumu	Sektör Çalışanları	Çalışma Koşulları	Sektörde Kalma Niyeti
Ücret ve Terfi	Pearson Cor.	1						
Kişi-Sektör Uyumu	Pearson Cor.	,030	1					
Yöneticiler	Pearson Cor.	,043	,318**	1				
İş-Özel Hayat Uyumu	Pearson Cor.	,267**	,202**	,150**	1			
Sektör Çalışanları	Pearson Cor.	,305**	-,076*	-,033	-,004	1		
Çalışma Koşulları	Pearson Cor.	,338**	,137**	,152**	,345**	,132**	1	
Sektörde Kalma Niyeti	Pearson Cor.	,319**	-,326**	-,048	,039	,307**	,160**	1

* p<0,05; ** p<0,01

Tablo 8 incelendiğinde sektörde kalma niyeti ile ücret ve terfi, kişi-sektör uyumu, sektör çalışanları ve çalışma koşulları boyutları arasında anlamlı (p<,001) ve pozitif yönde bir ilişkinin olduğu görülmektedir. Korelasyon tablosunda negatif yönde gözükken ilişkiler faktör boyutlarının olumsuz ifadelerden oluşmasından dolayı pozitif yönlü ilişkileri ifade etmektedir.

Hipotez 6: Öğrencilerin muhasebe alanına yönelik tutumları, sektörde kalma niyetlerine etki etmektedir.

Öğrencilerin muhasebe alanına yönelik tutum boyutlarının sektörde kalma niyetleri üzerindeki etkilerini belirlemek amacıyla çok değişkenli regresyon analizi gerçekleştirilmiş ve sonuçlar Tablo 9’da gösterilmiştir. Regresyon analizinde “sektörde kalma niyeti” değişkeni bağımsız değişken olarak kullanılmıştır.

Tablo 9. Faktör Boyutlarının Otel Tercihlerine Etkileri

Faktör Boyutları	β	t	p*
Ücret ve Terfi	,232	7,314	,000*
Kişi-Sektör Uyumu	,342	11,327	,000*
Yöneticiler	,046	1,528	,127
İş-Özel Hayat Uyumu	,006	,205	,838
Sektör Çalışanları	,197	6,580	,000*
Çalışma Koşulları	,092	2,918	,004*

*p<0,01 R²=0,259 F=54,302 p=0,000; Bağımlı Değişken: Sektörde Kalma Niyeti

Tablo 9’da yer alan regresyon analizi sonuçlarına göre, bağımsız değişkenlerden ücret ve terfi, kişi-sektör uyumu, sektör çalışanları ve çalışma koşulları boyutlarının beta katsayıları da 0,01 seviyesinde anlamlı, diğer bağımsız değişkenlerden yöneticiler ile iş-özel hayat uyumu boyutlarının beta katsayıları 0,01 seviyesinde anlamsız bulunmuştur. Çıkan analiz sonuçları göre modelin bir bütün olarak anlamlı ($F=54,302$; $p=0,000$) olduğunu ve bağımsız değişkenlerin sektörde kalma niyetini % 26 oranında açıkladığı tespit edilmiştir. Tablo 9 incelendiğinde öğrencilerin muhasebe alanında çalışma niyetlerinde en etkili faktörün kişi-sektör uyumu ($\beta=0,342$; $t=11,32$; $p<0,01$) olduğu görülmektedir. Buna göre öğrencilerin muhasebe alanında kalma niyetini etkileyen en önemli neden öğrencinin kişiliğinin muhasebe alanında çalışmaya uygun bulması konusundaki tutumu olduğu söylenebilir.

6. SONUÇLAR

Bu çalışmada önlisans ve lisans düzeyinde muhasebe eğitimi alan öğrencilerin muhasebe mesleğine yönelik tutumları ve bu tutumların muhasebe alanında çalışma niyetleri üzerindeki etkileri araştırılmıştır. Çalışmada ilk olarak öğrencilerin muhasebe alanına yönelik tutumlarını ölçmeye yönelik oluşturulan ifadelerin boyutlu yapısını belirlemek için açıklayıcı faktör analizi gerçekleştirilmiş ve öğrencilerin muhasebe mesleğine yönelik tutumlarına ilişkin ücret ve terfi, kişi-sektör uyumu, yöneticiler, iş-özel hayat uyumu, sektör çalışanları ve çalışma koşulları olmak üzere altı boyut elde edilmiştir. Elde edilen bu boyutların ortalamaları karşılaştırıldığında, öğrencilerin muhasebe mesleğine yönelik tutumlarında en önemli faktörün iş-özel hayat boyutu olduğu belirlenirken, ücret ve terfi boyutunun ise en az öneme sahip faktör olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Bu sonuç Duman vd. (2006) ve Pehlivan’ın (2008) turizm eğitimi alan öğrenciler üzerinde yaptığı çalışma sonucu ile paralellik göstermektedir. Diğer taraftan elde edilen faktör boyutlarının öğrencilerin muhasebe mesleğinde çalışma niyetlerine etkisi belirlemek amacıyla gerçekleştirilen çok değişkenli regresyon analiz sonucuna göre; öğrencilerin muhasebe alanında çalışma niyetine en fazla kişi-sektör uyumunun etki ettiği ortaya konulmuştur. Başka bir ifadeyle öğrencilerin kendilerini muhasebe alanında çalışmaya uygun bulup bulmadığı tutumu belirleyici konumundadır. Bu sonuca göre kişiliğini, alanı ile bilgi ve becerilerini ve sahip olduğu özellikleri muhasebe alanında çalışmaya uygun bulan öğrenciler, kendi alanlarında çalışmaya daha olumlu bakmaktadırlar. Bu sonuç ta Ömürbek ve Usul’un (2008) bulguları ile örtüşmektedir.

Öğrencilerin muhasebe mesleğine yönelik tutumlarını belirleyen faktör boyutları ile öğrencilerin cinsiyetleri, öğretim türleri, mezun oldukları lise ve okul türü arasındaki farklılıkları belirlemeye yönelik gerçekleştirilen analizlere göre aşağıdaki sonuçlara ulaşılmıştır.

- Öğrencilerin muhasebe mesleğine yönelik tutumlarına etki eden faktörler ile cinsiyet arasında anlamlı farklılık bulunmamıştır.

- Öğrencilerin muhasebe mesleğine yönelik tutumlarına etki eden faktörlerden yönetici boyutu ile öğrencilerin öğretim türü arasında anlamlı farklılık bulunmuştur. Bu boyutta ikinci öğretim öğrencilerinin muhasebe mesleğine yönelik tutumlarının daha yüksek olduğu tespit edilmiştir

- Öğrencilerin muhasebe mesleğine yönelik tutumlarına etki eden faktörlerden kişi-sektör uyumu boyutu ile öğrencilerin mezun oldukları lise arasında anlamlı farklılık bulunmuştur. Bu boyutta ticaret lisesi mezunlarının diğer lise mezunlarına göre muhasebe mesleğine yönelik tutumlarının daha yüksek olduğu belirlenmiştir.

- Öğrencilerin muhasebe mesleğine yönelik tutumlarına etki eden faktörlerden ücret ve terfi, kişi-sektör uyumu, iş-özel hayat uyumu ve çalışma koşulları boyutları ile öğrencilerin okul türü arasında anlamlı farklılıklar bulunmuştur. Anlamlı farklılık bulunan tüm boyutlarda lisans öğrencilerinin ön-lisans öğrencilerine göre muhasebe mesleğine yönelik tutumlarının daha yüksek olduğu ortaya konulmuştur.

Bu çalışma Süleyman Demirel Üniversitesi'nde muhasebe eğitimi alan öğrencilerin ele alınmış olması elde edilen sonuçların genellemesini sınırlamaktadır. İleride yapılacak çalışmalarda bu hususun dikkate alınarak, farklı üniversitelerde ve farklı bölümlerde eğitim almakta olan (İşletme, Ekonomi ve İktisat gibi) öğrenciler üzerinde çalışmaların yapılması daha genellenebilir sonuçların elde edilmesine olanak sağlayacaktır.

KAYNAKLAR

- Ahmadi M.- Helms M.M. v- Nodoushani P. (1995). "A Factor-Analytic Approach Profiling Job Selection Differences of Male and Female Accountants", *Managerial Auditing Journal*, 10(7),pp. 17-24.
- Ahmed K.- Alam F.K. - Alam M. (1997). "An Empirical Study of Factors Affecting Accounting Students' Career Choice in New Zeland", *Accounting Education: An International Journal*, 6(4), pp. 325-335.
- Albez A. - Bilici N. (2012). "Meslek Yüksekokulları Muhasebe Öğrencilerinin Mesleğe Bakışları: Atatürk Üniversitesi'nde Bir Araştırma", *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 16(3), ss. 383-398.
- Auyeung P. - Sands J. (1997). "Factors Influencing Accounting Students' Career Choice: A Cross-Cultural Validation Study", *Accounting Education: An International Journal*, 6(1), pp. 13-23.
- Byrne M. - Willis P. (2005). "Irish Secondary Students' Perceptions of the Work of an Accountant and the Accounting Profession", *Accounting Education: An International Journal*, 14(4), pp. 367-381.

- Cengiz E. - Yayla H.E. (2005). “Muhasebe Mesleğinin Tercih Edilmesinde Etkili Olan Faktörlerin Belirlenmesine Yönelik Bir Alan Çalışması: Karadeniz Teknik Üniversitesi Örneği”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, 16(5), ss. 153-154.
- Çelenk H. - Atmaca M. - Horasan E. (2010). “Marmara Üniversitesi’inde Muhasebe Eğitimi Alan Öğrencilerin Muhasebe Alanına Bakış Açılarının Değerlendirilmesine Yönelik Bir Araştırma”, Öneri Dergisi, 33(9), ss. 159-171.
- Danziger N. - Eden Y. (2006). “Student Career Aspirations and Perceptions: The Case of Israeli Accounting Students”, Accounting Education: An International Journal, 15(2), pp. 113-134.
- Dinç E. (2008). “Meslek Seçiminde Etkili Faktörlerin İncelenmesi: Meslek Yüksekokulu Muhasebe Programı Öğrencileri Üzerine Bir Araştırma”, Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 16(2), ss. 90-106.
- Duman T. - Tepeci M. - Unur K. (2006). “Mersin’de Yükseköğretim ve Orta Öğretim Düzeyinde Turizm Eğitimi Almakta Olan Öğrencilerin Sektörün Çalışma Koşullarını Algılamaları ve Sektörde Çalışma İsteklerinin Karşılaştırmalı Analizi”, Anatolia: Turizm Araştırmaları Dergisi, 17(1), ss. 51-69.
- Ertaş F.Ç. (2010). Genel Muhasebe. Lisans Yayıncılık, İstanbul.
- Gençtürk M. - Demir Y. - Çarıkçı O. (2008). “Meslek Yüksekokulu Öğrencilerinin Muhasebe-Finans Eğitimine Bakış Açıları ve Farkındalıkları Üzerine Bir Uygulama”, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 13(1), ss. 209-228.
- Gökgöz A. - Zeytin M. (2012). “Muhasebe Mesleğinin Seçilmesini Etkileyen Faktörlerin İncelenmesi: Yalova ve Bilecik İlleri Örneği”. Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi, 4(8), ss. 67-85.
- Hacırüstemoğlu R. (2008). “Bilgi Çağında Muhasebe Eğitimi”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi 3, ss. 1-6.
- Hurt B. (2010). “Teaching What Matters: A New Conception of Accounting Education”, Journal of Education for Business, 82(5), pp. 295-299.
- Kalaycı, Ş. (2010). SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri. Asil Yayın Dağıtım, Ankara.
- Küçük E. (2011). “Planlanmış Davranış Teorisi Çerçevesinde Mali Müşavir (SMMM) Olma Niyetinin Altında Yatan Faktörlerin Analizi”, ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi, 7(1), ss. 145-162.

- Nelson T.I. - Vandrzyk P.V. - Quirin J.J. - Kovar E.S. (2008). "Trends in Accounting Student Characteristics: Result From A 15-Year Longitudinal Study At FSA Schools", Issues In Accounting Education, 23(3), pp. 373-389.
- Ömürbek V. - Usul H. (2008). "Muhasebe Mesleğinin Seçilmesinde Etkin Olan Etkenlerin Faktör Analiziyle İncelenmesi", Muhasebe ve Finansman Dergisi, 37, ss. 164-173.
- Pehlivan R. (2008). "Lisans Düzeyinde Turizm Eğitimi Almakta Olan Öğrencilerin Sektör İle İlgili Tutumlarının Mezuniyet Sonrası Kariyer Seçimine Etkisi", Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.
- Tekşen Ö. - Tekin M. - Gençtürk M. (2009). "Muhasebe Eğitiminin Değerlendirilmesi: Mehmet Akif Ersoy Üniversitesine Bağlı MYO Öğrencileri Üzerine Bir Araştırma", Muhasebe ve Finansman Dergisi, ss. 100-112.
- Terim B. - Öztürk A. (2009). "Meslek Yüksekokulu Öğrencilerinin Muhasebe Eğitime Bakış Açılarının Değerlendirilmesi: Gördes Meslek Yüksekokulunda Bir Uygulama", Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 7(2), ss. 153-168.
- Tepeli Y. - Kayıhan B. (2015). "Muhasebe Eğitimi Alan Öğrencilerin Muhasebe Mesleğine Bakış Açılarının Değerlendirilmesi: Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi Örneği", Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi, 13(3), ss. 138-156.

Ar-Ge Yatırımlarının Finansal Performans Üzerindeki Etkisi Ve Bist Teknoloji Endeksi Firmalarının Etkinliklerinin Değerlendirilmesi

Levent ÇITAK*
Yüksel İLTAŞ**

ÖZET

Bu çalışmada Borsa İstanbul Teknoloji Endeksi'nde (XUTEK) yer alan firmaların araştırma-geliştirme yatırımlarının etkinlikleri analiz edilmektedir. Firmaların araştırma-geliştirme yatırımları bakımından birbirleri ile göreceli etkinlikleri 2013, 2014 ve 2015 yıllarına ait veriler kullanılarak üç etkinlik türü üzerinden analiz edilmektedir. Ar-Ge yoğunluğu ve Ar-Ge/Aktifler değişkenlerinin iki girdi, aktif karlılık oranı ve piyasa değeri/defter değeri oranı değişkenlerinin iki çıktılar olduğu CCR (Charnes, Cooper ve Rhodes (1978)) ve BCC ((Banker, Charnes ve Cooper (1984)), veri zarflama modelleri kullanılmıştır. Çalışmanın bulguları firmaların saf teknik etkinlik düzeylerinin göreceli olarak yüksek olduğunu ve 2015'te beş firmanın tam saf teknik etkinliğe sahip olduklarını göstermektedir. Dolayısıyla, firmaların toplam teknik etkinliklerinin artırmak için genel olarak ölçek etkinliklerini arttırmaları gerektiği söylenebilir.

Anahtar Kelimeler: Ar-Ge Harcamaları, Finansal Performans, Veri Zarflama Analizi, Etkinlik.

JEL Sınıflandırması: L20, L25, O30.

The Effect Of R&D Investment on Financial Performace And Evaluation Of The Efficiencies Of Firms Included In Bist Technology Index

ABSTRACT

In this study analyzes efficiencies of research and development (R&D) investments of firms included in Borsa İstanbul Technology Index (XUTEK). Based on 2013, 2014 and 2015 data, the relative efficiencies of firm's, in term of their research and development investments, are analyzed on the basis of three efficiency types. CCR (Charnes, Cooper ve Rhodes (1978)), as well as BCC ((Banker, Charnes ve Cooper (1984)) data envelopment models are used, where R&D intensity and R&D/Total Assets are two input and return on assets ratio and market-to-book value ratio are the two outputs. The findings of the study show that the pure technical efficiency levels of the companies are relatively high and that in 2015 the five firms have full pure technical efficiency. Therefore, it can be said that companies need to increase their scale activities in general in order to increase their total technical activities.

Keywords: R&D Investment, Financial Performance, Data Envelopment Analysis, Efficiency.

Jel Classification: L20, L25, O30.

* Prof. Dr. Levent Çıtak, Erciyes Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, lcitak@erciyes.edu.tr.

** Yrd. Doç. Dr. Yüksel İltaş, Ahi Evran Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, yiltas@ahievran.edu.tr.

1. GİRİŞ

Küresel ortamda rekabetin daha yoğun ve keskin bir hal almasıyla birlikte yeni ekonomik anlayış bilim ve teknoloji temeline dayanmıştır. Bu bağlamda küreselleşen dünyada sürdürülebilir ekonomik büyüme, ne kadar yenilik üretildiği ile ilişkilendirilmektedir (Ünal ve Seçilmiş, 2013:12). İşletmelerin rekabet üstünlüğü sağlayarak satışlarını artırabilmeleri ve kârlarını maksimize edebilmeleri için işletme stratejilerinde farklılaşmaya, yeniliğe ve yenileşmeye yönelmeleri gerekmektedir.

İşletmeler açısından Araştırma-Geliştirme(Ar-Ge) yatırımları, yeni bir ürün üretmek ve bunu ticari bir kimliğe bürüyerek işletme satışlarını ve dolayısıyla kârlılığını artırmak, özellikle uzun vadede işletmenin varlığını sürdürebilmesi için önem arz etmektedir (Işık vd. 2016:28). Ar-Ge giderleri yeni bir ürün veya ileri teknoloji geliştirmek için yapılan araştırma giderleri ile araştırma bulgularının yeni ürünler, varlıklar, üretim yöntemleri, sistemler veya hizmetler için projeye dönüştürülmesinde katlanılan geliştirme giderlerinden oluşur (Öğredik, 2005:1).

İşletmelerin, faaliyetlerinde devamlılığı sağlayabilmek ve piyasada tutunabilmek için mevcut bilgiyi ve teknolojiyi geliştirmesi, yeni fikirler ve teknikler üretmesi, tüketici ihtiyaçlarını en iyi şekilde karşılaması, gelişmeyi sürekli hale getirmesi ve rakip işletmelere göre farklılığı daha hızlı yakalayabilmesi gerekmektedir (Ünal ve Seçilmiş, 2014: 203). Ar-Ge harcamaları firmanın teknoloji yeteneğini tanımlamakta kullanılan değişkenlerden birisi olup, işletmeler gücünü yürüttüğü Ar-Ge faaliyetlerinden almaktadır. Sanayi gelişimi, uluslararası ticaretin artması ve artan üretim kapasiteleri gibi etkenler global arenada rekabetin artmasına neden olmakta ve işletmeler girdikleri pazarda kendi farklılıklarını ortaya koymak için Ar-Ge faaliyetlerine yönelmektedirler. Bu bağlamda işletmelerin sürekli ve sistemli olarak yaptığı Ar-Ge faaliyetleri, genel olarak bir sonuç değil, bir süreçtir.

İşletmeler için Ar-Ge faaliyetlerinin temel taşı yeniliktir. Yani yeni ürünler geliştirmek veya keşfetmektir. Ar-Ge'nin gün geçtikçe önem kazandığı günümüz dünyasında Ar-Ge faaliyetlerini bir kaldıraç olarak kullanabilen işletmeler üretimlerini ve beraberinde gelirlerini artırabilir. Rekabetçi güç elde etmek isteyen işletmeler hem yenilikçi hem de verimli olmak durumundadırlar. Bu nedenle işletmeler bütçelerinden daha çok payı Ar-Ge ve yenilik harcamalarına ayırmaları gerekmektedir.

Çalışmada, *Giriş* bölümünü takiben, konuya ilişkin *Literatür İncelemesine* yer verilmektedir. *Araştırma modeli ve kullanılan girdi ile çıktılar* bölümünde veri zarflama analizi tanımlanarak, kullanılan veri zarflama modelleri tanıtılmakta ve çalışmada yer verilen girdi ve çıktılar açıklanmaktadır. Sonrasında ise model sonuçları ve ampirik bulgular sunulmaktadır. Çalışma, *Sonuç ve Öneriler* bölümü ile sonlandırılmaktadır.

2. LİTERATÜR İNCELEMESİ

Literatür incelemesinde Ar-Ge giderleri ile satış hasılatı arasındaki ilişkiye yönelik birçok çalışmaya rastlanmıştır. Konuya ilişkin yapılan yabancı ve yerli çalışmaların özet bilgileri aşağıdaki tabloda topluca gösterilmektedir.

Tablo 1. Literatür Taraması Özet Sonuçlar

Yazar(lar)	Veri Seti	Metodoloji	Kullanılan Değişkenler	Bulgular
Scherer (1965)	En Büyük 500 ABD Sanayi Şirketlerini Belirleyen Fortune Listesindeki 448 Firma, 1955-1959	Regresyon	Patentli İcatların Sayısı, Satış Hasılatı, Firma Kârlılığı Büyümesi.	Ar-Ge faaliyetleri şirketin satışlarını arttırmakta ve böylelikle şirket kârlılığına dolaylı yoldan katkı sağlanmaktadır. Ayrıca patent çıkarma ile ölçülen şirket kâr büyümesi icat edilen ürünlerle doğrudan ilişkilidir.
Mowery (1983)	200 Amerikan Firması, 1921-1946	Regresyon	Ar-Ge Personeli, Firma Boyutu.	1933-1946 yılları arasında Ar-Ge personeli çalıştırmak firma boyutunu pozitif etkilemiştir. Ayrıca çalışmada Ar-Ge harcamaları hem büyük hem de küçük ölçekli firmaların boyutunu pozitif yönde etkilemiştir.
Geroski ve Toker (1996)	İngiltere İmalat Firması, 1979-1986.	Regresyon	Satışların Logaritması, İhracat ve İthalat oranı, İcat Ürün Sayısı, Toplam Reklamlar, Endüstrinin Satış Büyümesi,	Ar-Ge faaliyetleri ile satışların büyümesi arasında güçlü ve pozitif yönlü bir ilişki tespit edilmiştir.
Roper (1997)	Küçük Ölçekli Almanya, İngiltere ve İrlanda Firmaları, 1991-1993.	Anket, Araştırma Raporu.	İnovatif Ürün Geliştirme, Firma Satış Büyümesi.	Almanya, İngiltere ve İrlanda firmaları için satışların artırılmasında inovatif ürün geliştirmenin katkısı olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Almanya için satış büyümesi ürün yeniliği stratejisi ile sağlanmıştır. Bu durum üretkenliği artırmış fakat istihdamı azaltmıştır. İngiltere ve İrlanda firmaları, üretkenliği ve istihdamı birlikte düşünerek inovatif ürün geliştirmede daha dengeli davranmışlardır. Alman firmaları İngiltere ve İrlanda firmalarına göre daha az pazar odaklı, daha az riskli ve daha örgütlenmiş yaklaşımı benimsemişlerdir.

Freel (2000)	228 Küçük Ölçekli İngiliz Firması,	Non-Parametrik Test.	Firma Büyümesi, Satışlar, İstihdam, Karlılık, Verimlilik, İhracat ve İhracat Yoğunluğu.	Çalışmada elde edilen sonuçlar küçük firmalar ile ilgili önceki çalışmalarla benzerlik göstermektedir. Ancak büyük firmalar için belirgin farklılık, inovasyon için kazanç en azından firma büyüklüğü koşuluna bağlı olabilir. Ayrıca önerilen inovatif zorunluluklara karşı firma performans farklılığının yüksek düzeyine dikkat edilmelidir. Mutlak doğru olmamakla birlikte Ar-Ge faaliyetleri yapan firmaların büyüme olasılığı daha yüksektir.
Del Monte ve Papagni (2003)	500 İtalyan İmalat Firması, 1989-1997.	Regresyon Panel Veri	Firma Boyutu, Büyüme Oranı, Verimlilik ve Verimlilik Büyüme Oranı, Karlılık	Çalışmanın sonuçları firma büyümesini açıklayan rastlantısal ve sistematik değişkenlerin varlığını doğrulamaktadır. Ar-Ge faaliyetleri yapan firmaların satışlarındaki büyüme yapmayan firmalara nispeten daha fazla olup ar-ge yatırımları ile büyüme arasında pozitif yönlü bir ilişkiye rastlanmıştır.
Coad ve Rao (2008)	İleri Teknolojiye Sahip Amerikan Firmaları, 1963-1998.	Regresyon	Patent Sayısı, Yenilikçilik, Ar-Ge Harcaması, Satışlar.	Az sayıda hızlı büyüyen <i>süperstar</i> firmalar için inovasyon büyük önem taşımaktadır. Birçok firma için yapılan ar-ge yatırımları ve patentler düşük performansa neden olmakta ve satışların artışını olumsuz etkilemektedir. Bunun sebebi de teknolojik yeniliklerin doğası gereği belirsizlik içermesi ve ar-ge giderlerinin ar-ge yatırımlarına dönüştürülmesinin her zaman mümkün olmamasıdır.
Cassia, Colombelli ve Paleari (2009)	Londra Borsasına Kayıtlı Firmalar, 1995-2006	Genelleştirilmiş Momentler Yöntemi (GMM)	Firma Büyümesi (Satışların Doğal Logaritması), Büyüklük, Firma Yaşı, Üniversite Sanayi İşbirliği, Öğrenci Sayısı, Araştırma	Üniversiteler için mevcut araştırma fonu miktarı firma büyümesini pozitif yönde etkilerken, üniversitenin girdi ve çıktı etkisi (akademik bilgi) firma büyümesini etkilememektedir. Bölgedeki öğrenci sayısı ile firma büyümesi arasında ilişki anlamlı ve pozitif yönde tespit edilmiştir. Son olarak büyüklük ile firma büyümesi

			Fonu, Ar-Ge Harcamalarının Gayrisafi Yurtiçi Hasılaya Oranı ve Patentler.	arasındaki ilişki istatistiksel olarak anlamlı saptanmıştır.
Karacaer, Aygün ve İç (2009)	BİST’te İşlem Görün 84 Firma, 2005-2006.	Regresyon ve Korelasyon Analizi.	Hisse Senedi Getirisi, Aktif Kârlılığı (ROA), Ar-Ge Giderleri, Ge Yoğunluğu (Ar-Ge/Net Satışlar), Büyüklük (Aktiflerin doğal logaritması), Firmada Çalışan Personel Sayısı.	İki performans ölçütü (Hisse senedi getirisi ve aktif kârlılığı) ile Ar-Ge harcamaları arasında pozitif ve istatistiksel olarak anlamlı sonuçlar elde edilmiştir.
García-Manjón ve Romero-Merino (2012)	18 Farklı Avrupa Ülkesinden En Yüksek Ar-Ge Harcaması Yapan 1.000 Firma, 2003-2007.	Regresyon, Quantile Regresyon, GMM.	Büyüme (Net Satışların Logaritmasının Farkı), Firma Yenilikçiliği (Ar-Ge / Net Satışlar), Satışlar,	Belirtilen dönemde 754 Avrupa firmasının satış büyümesi üzerine Ar-Ge harcamalarının olumlu bir etkisinin olduğu tespit edilmiştir.
Choi ve Williams (2013)	Kore ve Çin’de Mikroelektronik, ilaç ve Telekomünikasyon Sektöründe Faaliyet Gösteren 90 Firma, 2000-2003.	Panel Veri, Regresyon	Satışların Büyümesi, Aktif Kârlılığı (ROA), Ar-Ge/Satışlar, Patent Yoğunluğu (Patent Sayısı/Satışlar), Yenilikçilik Yoğunluğu ve Çeşitliliği, Firma Boyutu ve Yaşı, Kaldıraç Oranı	Kore ve Çin firmalarının Satış büyümesi ve ROA üzerinde Ar-Ge yoğunluğu istatistiksel olarak anlamlı değilken, patent yoğunluğu istatistiksel olarak anlamlıdır. Yenilikçilik yoğunluğu Çin firmalarına kıyasla Kore firmaları için daha önemli finansal performansın belirleyicisidir. Yenilikçilik çeşitliliği Çinli firmalar için finansal performansın güçlü belirleyicisi iken Kore firmaları için değildir. Komşu ülkelerin yenilik faaliyetleri Çin firmalarına kıyasla Kore firmalarının finansal performansı üzerinde güçlü bir etkiye sahiptir.
Ünal ve Seçilmiş (2014)	29 Gaziantep Firması, 2005-2010	Panel Veri Regresyon, Panel GMM.	Ar-Ge Harcamaları, Dönem Net Kârı, Net Satış Hasılatı.	Ar-Ge harcamalarının net satış hasılatı üzerinde, dönem net kârının da Ar-Ge harcamaları üzerinde etkisi olduğu sonucu tespit edilmiştir.

Kocamış ve Güngör (2014)	BİST Teknoloji Sektöründe İşlem Gören 16 Firma, 2009-2013	Regresyon	Ar-Ge Harcamaları, Faaliyet Kâr/Zararı, Vergi Öncesi Kâr/Zararı, Dönem Net Kâr/Zararı.	Ar-Ge giderleri ile şirketin faaliyet kârı, vergi öncesi kâr ve dönem net kârından oluşan kârlılık değerleri arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişki olduğu tespit edilmiştir.
Özcan, Ağırman ve Yılmaz (2014)	BİST'te kayıtlı 9 Ar-Ge Firması, 2000:Q1-203:Q4	Panel Veri Analizi (Pedroni ve Kao Eş-Bütünleşme Testi, Johansen-Fisher Panel Eş-Bütünleşme Testi, Granger Nedensellik Testi, Sabit ve Tesadüfi Etkiler Modeli)	Hisse Senedi Getirisi, Ar-Ge Gideri.	Araştırmanın sonuçları büyük ölçüde hisse senedi getirileri ile Ar-Ge harcamaları arasında olumlu ve güçlü bir ilişkinin var olduğunu göstermektedir.
Öztürk ve Zeren (2015)	26 Türk İmalat Firması, 2007-2014	Panel Veri Analizi, Uzun Dönemli Eşbütünleşme Analizi.	Ar-Ge Harcamaları, Satış Büyümesi,	Ar-Ge Harcamalarının imalat sanayiinde satış büyümesi üzerinde pozitif yönde bir etkiye sahip olduğu tespit edilmiştir.
Demirgüneş ve Üçler (2016)	Borsa İstanbul'da İşlem Gören İmalat Firmaları, 1992:Q1-2013:Q3	Panel Veri Analizi, Eşbütünleşme Analizi.	Büyüme (Satışlardaki yüzdesel değişim), Ar-Ge (Ar-Ge giderlerinin aktifleştirilmiş kısmı), Maddi Olmayan Duran Varlıklar, Faaliyet Nakit Akımları ve Kârlılık Oranı.	Ar-Ge yatırımları BİST'te işlem gören imalat firmalarının büyümesi üzerinde istatistiksel olarak anlamlı etkisinin olmadığı tespit edilmiştir. Ayrıca çalışmada maddi olmayan duran varlıkların, büyümeyi istatistiksel olarak anlamlı ve pozitif yönde etkilediği de tespit edilmiştir.
Işık, Engeloğlu ve Kılınc (2016)	Borsa İstanbul'da İşlem Gören İmalat Sanayi Sektöründeki 30 Firma, 2008:Q1-2014:Q4	Panel Veri Analizi, Havuzlanmış En Küçük Kareler, Sabit Etkiler ve Rassal Etkiler Modeli.	Ar-Ge Harcamaları, Faaliyet Kârı, Net Satışlar, Ar-Ge Yoğunluğu (Ar-Ge/Net Satışlar), Ar-Ge Oranı (Ar-Ge Harcamaları/Fa	Firmaların Ar-Ge'ye yönelik miktar bazında yaptığı harcamaların hem kârlılığa hem de satışlara olumlu bir etkisinin olduğu ortaya konmuştur. Ayrıca Ar-Ge yoğunluğu ve Ar-Ge oranı ile kârlılık ve satışlar arasında anlamlı bir ilişkinin varlığına rastlanılmamıştır.

			aliyet Giderleri).	
Akgün ve Akgün (2016)	Aselsan A.Ş. 2006:Q1-2016:Q4	Regresyon (En Küçük Kareler), Johansen Eşbütünleşme Testi.	Ar-Ge Harcamaları, Net Esas Faaliyet Kârı.	Ar-Ge harcamaları ile net esas faaliyet kârı arasında uzun dönemli ve aynı yönde bir ilişkinin olduğu tespit edilmiştir.

3. ARAŞTIRMA MODELİ VE KULLANILAN GİRDİ İLE ÇIKTILAR

Çalışmanın bu bölümünde, araştırmaya temel olan veri zarflama analizi tanımlanarak, kullanılan veri zarflama modelleri tanıtılmakta ve çalışmada yer verilen girdi ve çıktılar açıklanmaktadır.

Veri Zarflama Modeli

Bu çalışmada Türkiye'deki BIST Teknoloji Endeksinde yer alan firmaların Ar-Ge harcamalarının performans etkinliği veri zarflama analizi ile değerlendirilmektedir. Veri zarflama analizi, geleneksel etkinlik ölçüm yöntemlerinin gerektirdiği bazı varsayım ve kısıtlamalar olmaksızın etkinlik analizi yapmaya olanak vermektedir. Etkinlik ölçümde kullanılan parametrik veya istatistiksel yöntemlerin aksine veri zarflama analizi, üretim fonksiyonunun altında yatan ön koşul niteliğindeki güçlü varsayımlara dayanmamaktadır (Tarım ve Karan, 2001: 67-68).

Aynı girdileri kullanarak aynı çıktıları üreten homojen karar birimlerinin göreceli etkinliklerinin belirlenmesinde kullanılabilen veri zarflama analizinde bir karar biriminin göreceli etkinliği; toplam ağırlıklı çıktılardan toplam ağırlıklı girdilere oranı olarak tanımlanmaktadır (Tarım, 2001: 175). Veri zarflama analizinde, karar birimleri kümesini oluşturan birimlerin göreceli etkinliği belirlenirken, oluşturulan bir etkinlik (üretim) sınırı referans alınmaktadır. Belirli bir girdi miktarı ile en iyi çıktının elde edilebildiği veya belirli bir miktar çıktının minimum girdi ile elde edilebildiği karar birimleri vektöründen elde edilen düzlem ile bir karar birimi arasındaki uzaklık o karar biriminin etkinsizlik ölçütü olarak değerlendirilmektedir (Alexander, 2007: 98; Anderson v.d., 2002: 599).

İki temel veri zarflama modeli mevcut olup bunlar CCR ve BCC modelleridir. Charnes v.d.(1978) tarafından geliştirilen doğrusal programlama esaslı CCR veri zarflama analizi modeli ile ölçeğe göre sabit getiri varsayımı altında, karar birimlerinin göreceli (toplam) teknik etkinliklerini belirlenmektedir. Ölçeğe göre sabit getiri varsayımına dayanan CCR modelinden sonra ölçeğe göre değişken getiri varsayımına dayanan BCC modeli ortaya çıkmıştır. Banker v.d. (1984: 1078), CCR modeline yeni bir değişken ekleyerek karar

birimlerinin faaliyetlerinin; ölçeğe göre artan, sabit veya azalan getiri bölgelerinde olup olmadığını belirlemeye olanak veren BCC modelini geliştirmişlerdir.

Teknik etkinlik, üretim sürecinde belirli bir girdi bileşimi ile maksimum çıktının elde edilmesi veya en az girdi kullanarak belirli bir çıktı bileşiminin elde edilmesidir.

Toplam teknik etkinlik, çıktıları azaltmak zorunda kalmadan girdi kullanımının azaltılamayacağı bir üretim noktasında bulunmak anlamına gelmektedir. Yani, girdi kullanımını azaltabilmek için, üretim miktarında azaltma yapılması gereken üretim düzeyine ulaşıldığında toplam teknik etkinlik gerçekleşmektedir (Topuz v.d., 2005: 1970). Toplam (teknik) etkinlik, ölçeğe göre sabit getiri varsayımı altında, girdi veya çıktı yöneliminden bağımsız olarak hesaplanırken, (saf) teknik etkinlik ise girdi veya çıktı yönelimi belirleyici olmak kaydı ile ölçeğe göre değişken getiri varsayımı altında hesaplanmaktadır (Tarım, 2001: 35). Girdi yönelimi, belirli bir çıktı miktarının en az girdi miktarı ile elde edilebilmesi durumunu ifade ederken, çıktı yönelimi belirli bir girdi miktarı ile en fazla çıktının elde edilebilmesi durumunu ifade etmektedir. Ölçeğe göre sabit getirinin söz konusu olmadığı durumlarda, yani ölçeğe göre değişken getiri varsayımı altında, “Toplam teknik etkinlik (TTE)”; 1) “saf teknik etkinlik (pure technical efficiency)”, 2) “ölçek etkinliği (scale efficiency)” olmak üzere iki unsurdan oluşmaktadır. Saf teknik etkinlik (STE), ölçeğe göre değişken getiri varsayımı altında girdilerin etkin kullanımını ifade ederken, ölçek etkinliği (ÖE) ise optimal ölçek büyüklüğünde veya ölçeğe göre sabit getiride faaliyet gösterilmesini ifade etmektedir (Anderson v.d., 2002: 600).

Firma yöneticileri, gider oranı, yönetim giderleri, Ar-Ge giderleri gibi girdilerin düzeyleri üzerinde kontrol sahibi oldukları için, bu çalışmada girdi yönelimli veri zarflama analizi modeli kullanılmıştır.

Ölçek büyüklüğü fazla olan firmalar büyük olmanın avantajı ile Ar-Ge harcamaları için düşük birim maliyetlere sahip olabilirler. Yani firmalar ölçeğe göre artan getiride faaliyet gösterebilirler. Diğer taraftan, çok büyük firmaların finansal kaynak sıkıntısı olmayabileceği için devasa Ar-Ge yatırımlarına cesaret etmeleri birim maliyetlerini yüksek de tutabilecektir. Bu durumda ölçekten kaynaklanan dezavantajlara sahip olabilir ve ölçeğe göre azalan getiride faaliyet gösterebilirler. Bu nedenle, çalışmamızda Borsa İstanbul Teknoloji endeksinde yer alan firmaların Ar-Ge etkinliklerini değerlendirmek için ölçeğe göre sabit getiri varsayımına dayanan CCR veri zarflama analizi modeli ile birlikte, ölçeğe göre değişken getiri varsayımına dayanan BCC veri zarflama analizi modeli de kullanılmıştır. Bu şekilde, ölçeğe göre sabit, ölçeğe göre artan ve ölçeğe göre azalan getiri özelliği teknoloji firmaları belirlenebilmiştir.

Kullanılan Girdi ile Çıktılar

BIST Teknoloji endeksinde yer alan firmaların Ar-Ge harcamalarının performans etkinliklerinin değerlendirildiği bu çalışmada veri zarflama modeli için 2 adet girdi ve 2 adet çıktı tespit edilmiştir.

$$\text{GİRDİ1: ArGe Yoğunluğu} = \frac{\text{Araştırma Geliştirme Giderleri}}{\text{Net Satışlar}}$$

$$\text{GİRDİ2: ArGe/Aktifler} = \frac{\text{Araştırma Geliştirme Giderleri}}{\text{Toplam Aktifler}}$$

$$\text{ÇIKTI1: Aktif Karlılık Oranı} = \frac{\text{Dönem Net Karı}}{\text{Toplam Aktifler}}$$

$$\text{ÇIKTI2: PD/DD Oranı} = \frac{\text{Toplam Piyasa Değeri}}{\text{Özkaynaklar}}$$

Yukarıdaki değişkenlerden Ar-Ge Yoğunluğu ve Ar-Ge/Aktifler veri zarflama analizindeki girdi değişkeni olup, çıktı değişkenleri *aktif karlılık oranı* ve *piyasa değeri/defter değeri oranıdır*.

Ar-Ge yatırımlarının performans üzerindeki etkisinin ortaya çıkmasının zaman alması nedeniyle veri zarflama analizlerinde girdi değişkenleri bir önceki yıl sonu değerleriyle hesaplanmıştır. Örneğin, *Ar-Ge Yoğunluğu* değişkeni ve *Ar-Ge/Aktifler* değişkeni 2015 veri zarflama analizinde 2014 değeriyle. Çıktı değişkenleri ise, analizlere ilgili analiz yılının değerleriyle dahil edilmiştir. 2 girdi ve 2 çıktıdan oluşan, girdi yönelimli, arşimedgil olmayan CCR ve BCC modelleri araştırma dönemimizi oluşturan 2013-2015 dönemindeki her yıl için ayrı ayrı belirlenmiştir. Yıllar boyunca bütün değişkenlerin ortalamasını alarak tek bir veri zarflama modeli oluşturmaktansa, her yıl için ayrı ayrı veri zarflama analizleri yapmak daha doğru bulunmaktadır (Topuz vd., 2005: 1971). Ölçeğe göre sabit getiri esasına dayanan CCR modeli ile menkul firmaların “toplam teknik etkinlikleri” belirlendikten sonra, ölçeğe göre değişken getiri esasına dayanan BCC modeli ile “saf teknik etkinlikler” belirlenmiştir. Etkinlik değerleri arasında var olan Toplam Teknik Etkinlik = Saf Teknik etkinlik x Ölçek Etkinliği (Tarım, 2001: 34-36) ilişkisi kullanılarak firmaların “ölçek etkinlikleri” de hesaplanmıştır.

4. VERİ SETİ

Firmaların Ar-Ge harcamalarının etkinliklerinin veri zarflama analizi ile değerlendirilebilmesi için belirlenen girdiler ve çıktılar Borsa İstanbul'da (BİST) işlem gören teknoloji endeksindeki (XUTEK) 7 firmanın¹ Kamuoyunu Aydınlatma Platformu'nun web sayfasında (www.kap.gov.tr) yer alan finansal tablolarından yararlanarak elde edilmiştir. Araştırma dönemi olarak, 2013, 2014 ve 2015 yılları seçilmiştir. Girdi değişkenlerinin 2012 yılına ait değerleri ile çıktı değişkenlerinin 2013 yılına ait değerleri kullanılarak "2013 yılı modeli" oluşturulmuştur. Girdi değişkenlerinin 2013 yılına ait değerleri ile çıktı değişkenlerinin 2014 yılına ait değerleri kullanılarak "2014 yılı modeli" oluşturulmuştur. Benzer şekilde, Girdi değişkenlerinin 2014 yılına ait değerleri ile çıktı değişkenlerinin 2015 yılına ait değerleri "2015 yılı modeli"ni oluşturmaktadır.

5. MODEL SONUÇLARI VE BULGULAR

2013, 2014 ve 2015 yılları için 7 adet teknoloji firması için oluşturulan girdi yönelimli, arşimedgil olmayan veri zarflama modelleri hem CCR modeli, hem de BCC modeli temelinde çözülerek toplam teknik etkinlik ve saf etkinlik puanları elde edilmiştir. Modellerin çözümü için EMS (Efficiency Measurement System) yazılımının 1.3 versiyonu kullanılmıştır.

Tablo 2. 2013 Yılına Ait Veri Zarflama Modellerinin Sonuçları

	Karar Birimi	Toplam Teknik Etkinlik (CCR)	Saf Teknik Etkinlik (BCC)	Ölçek Etkinliği	Ölçeğe Göre Getiri
1	ALCTL	62,20%	77,09%	80,68%	Artan
2	ASELS	7,84%	8,66%	90,53%	Artan
3	KAREL	3,39%	4,16%	81,49%	Artan
4	LINK	3,60%	7,21%	49,93%	Azalan
5	LOGO	1,76%	100,00%	1,76%	Azalan
6	NETAS	71,53%	100,00%	71,53%	Artan
7	TTKOM	100,00%	100,00%	100,00%	Sabit

Tablo 1'de yer alan 2013 yılı için veri zarflama modellerinin sonuçları arasından CCR modeli ile elde edilen toplam teknik etkinlik puanlarına bakıldığında, toplam teknik etkinliğe sahip olan (kalın punto ile belirlenmiş) sadece 1 adet firma olduğu görülmektedir. Bu firma, 2013 yılında çıktıları azaltma fedakârlığı göstermeden Ar-Ge girdilerini azaltamayacak duruma gelmiştir. BCC modeli ile elde edilen saf teknik etkinlik puanlarına bakıldığında % 100 saf teknik etkinliğe sahip 3 adet firmanın Ar-Ge girdilerini etkin olarak kullandıkları anlaşılmaktadır. Ölçek etkinliği puanlarına bakıldığında 1 firmanın ölçek etkinliğine sahip olduğu görülmektedir. Ölçek etkinliğine sahip olan TTKOM 2013 yılında ölçeğe göre sabit getiride, başka bir ifadeyle optimal ölçek büyüklüğünde faaliyet göstermektedir. Ölçek

¹ Bu firmalar şunlardır: ALCTL, ASELS, KAREL, LINK, LOGO, NETAS, TTKOM.

etkinliğine sahip olmayan firmalardan 2 adeti ölçeğe göre azalan getiri özelliği gösterirken 4 adeti ölçeğe göre artan getiri özelliği göstermektedir. Ölçeğe göre azalan getiri, firmaların Ar-Ge girdi miktarındaki artışa göre daha az performans artışı elde ettiklerini göstermektedir. Ölçeğe göre artan getiri ise, firmaların Ar-Ge girdilerini arttırarak, girdi artış oranına kıyasla daha fazla performans artışı sağlayabildiklerini göstermektedir.

Tablo 3. 2014 Yılına Ait Veri Zarflama Modellerinin Sonuçları

	Karar Birimi	Toplam Teknik Etkinlik (CCR)	Saf Teknik Etkinlik (BCC)	Ölçek Etkinliği	Ölçeğe Göre Getiri
1	ALCTL	8,09%	8,75%	92,46%	Artan
2	ASELS	10,24%	11,34%	90,30%	Artan
3	KAREL	1,90%	3,28%	57,93%	Artan
4	LINK	1,65%	2,14%	77,10%	Artan
5	LOGO	3,12%	100,00%	3,12%	Azalan
6	NETAS	86,30%	100,00%	86,30%	Artan
7	TTKOM	100,00%	100,00%	100,00%	Sabit

Tablo 2’de yer alan 2014 yılı için veri zarflama modellerinin sonuçları arasından CCR modeli ile elde edilen toplam teknik etkinlik puanlarına bakıldığında, toplam teknik etkinliğe sahip olan (kalın punto ile belirlenmiş) sadece 1 adet firma olduğu görülmektedir. 2014’te toplam teknik etkinliğe sahip olan firmanın 2013’te de toplam teknikliğe sahip tek firma olan TTKOM olduğu anlaşılmaktadır. BCC modeli ile elde edilen saf teknik etkinlik puanlarına bakıldığında saf teknik etkinliğe sahip 3 adet firmanın 2013’te de saf teknik etkinliğe sahip olan firmalar (LOGO, NETAS, TTKOM) olduğu görülmektedir. Toplam teknik etkinlik puanını saf teknik etkinlik puanına bölmek suretiyle elde edilen ölçek etkinliği puanlarına bakıldığında 2013’te olduğu gibi yine sadece TTKOM’un ölçek etkinliğine sahip olduğu görülmektedir. Ölçek etkinliğine sahip olmayan firmalardan 1 adeti (LOGO) ölçeğe göre azalan getiri özelliği gösterirken 5 adeti ölçeğe göre artan getiri özelliği göstermektedir. 2013’te ölçeğe göre azalan getiri özelliği taşıyan LINK firmasının 2014’te ölçek etkinliğini artırarak ölçeğe göre artan getiri noktasına ulaştığı anlaşılmaktadır. 2014 yılı için 5 adet firma ölçeğe göre artan getiri özelliği taşıdıkları için Ar-Ge girdilerini arttırarak, girdi artış oranına kıyasla daha fazla performans artışı sağlayabildiklerini göstermektedir.

Tablo 4. 2015 Yılına Ait Veri Zarflama Modellerinin Sonuçları

	Karar Birimi	Toplam Teknik Etkinlik (CCR)	Saf Teknik Etkinlik (BCC)	Ölçek Etkinliği	Ölçeğe Göre Getiri
1	ALCTL	24,22%	100,00%	24,22%	Azalan
2	ASELS	17,49%	22,02%	79,43%	Azalan
3	KAREL	1,99%	2,64%	75,38%	Artan
4	LINK	9,98%	100,00%	9,98%	Azalan
5	LOGO	6,08%	100,00%	6,08%	Azalan
6	NETAS	100,00%	100,00%	100,00%	Sabit
7	TTKOM	95,64%	100,00%	95,64%	Azalan

Tablo 3, 2015 yılı için veri zarflama modellerinin sonuçlarına yer vermektedir. CCR modeli sonuçları, toplam teknik etkinliğe sahip olan tek firmanın NETAS olduğunu göstermektedir. Toplam teknik etkinlik puanını saf teknik etkinlik puanına bölmek suretiyle elde edilen ölçek etkinliği puanlarına bakıldığında yine sadece NETAS firmasının ölçek etkinliğine sahip olduğu görülmektedir. Veri zarflama analizi etkinlik ölçümünü firmaların birbirlerine göre belirlediği için diğer firmaların tamamen etkinsiz olduğunu ifade etmek doğru olmayacaktır. Ancak tam etkinliğe sahip olan firmaya kıyasla görece etkinsiz oldukları ifade edilebilir. Bir önceki yıl ölçeğe göre artan getiride faaliyet gösteren 3 firmanın (ALCTL, ASELS ve LINK) ölçek etkinlikleri azalıp, 2015'te ölçeğe göre azalan getiri noktasına geçmişlerdir. TTKOM da 2013 ve 2014'te ölçeğe göre sabit getiride iken 2015'te ölçek etkinliği azalmış ve ölçeğe göre azalan getiri noktasına geçmiştir. Yani 2015'te TTKOM'un Ar-Ge girdi artışı oranına kıyasla finansal performans artışı daha düşük olarak gerçekleşmiştir. Ölçeğe göre azalan getiri noktasında bulunan firmaların Ar-Ge harcama artışında daha temkinli olmaları gerektiği söylenebilir.

Tablo 5. Yıllar İtibariyle Firmaların Etkinlik Ortalamaları

Yıl	Toplam Teknik Etkinlik	Saf Teknik Etkinlik	Ölçek Etkinliği
2013	%35,76	%56,73	%67,99
2014	% 30,19	% 46,5	% 72,46
2015	% 36,49	% 74,95	% 55,82

Yukarıda yer alan Tablo 4'te 2013-2015 yılları arasında teknoloji firmalarının Ar-Ge harcamaları konusundaki genel etkinlik durumu ile ilgili bilgiler yer almaktadır.

Tablo 4 incelendiğinde saf teknik etkinlik ortalamasının önce azaldığı son yılda ise arttığı görülmektedir. Bu durum firmaların Ar-Ge harcamalarının teknik olarak etkinliğini artırdığını gösterirken, 2015'teki ölçek etkinliği düzeyi, firmaların optimal ölçek büyüklüğünden uzaklaşmış olduklarını göstermektedir.

6. SONUÇ

Bu çalışmada, 2013-2015 döneminde Türkiye'deki BIST Teknoloji Endeksinde (XUTEK) yer alan firmaların Ar-Ge harcamalarının performans etkinliği veri zarflama analizi ile değerlendirilmiştir. 2013, 2014 ve 2015 yılları için 7 adet teknoloji firması için Ar-Ge Yoğunluğu ve Ar-Ge/Aktifler değişkenlerinin iki girdi, Aktif Karlılık Oranı ve PD/DD Oranı değişkenlerinin iki çıktı olarak yer aldığı veri zarflama modelleri kullanılmıştır. Veri zarflama analizinin sonuçları 2013 ve 2014 yılında TTKOM'un, 2015 yılında ise NETAS'ın % 100 toplam teknik etkinliğine sahip olduğunu ortaya koymuştur. 2013 ve 2014'te üç firmanın (LOGO, NETAS VE TTKOM), 2015'te beş firmanın (ALCTL, LINK, LOGO, NETAS ve TTKOM) saf teknik etkinlik puanı % 100 olmasına rağmen diğer firmaların saf teknik etkinlik puanlarının çok düşük olduğu ortaya çıkmıştır. Veri zarflama analizi her bir karar biriminin mutlak etkinliğini ölçmeyip, bütün karar birimlerinin etkinliklerini görel olarak ortaya koyduğu için, teknoloji firmalarının tamamen etkin ya da etkinsiz olduğunu söylemek mümkün değildir. Analiz sonuçları, 2013 ve 2014'te TTKOM'un, 2015'te ise NETAS'ın tam etkinliğe sahip olduğunu göstermektedir. Dolayısıyla veri zarflama analizi sonuçlarına göre diğer firmalar bu iki firmayı referans almalıdır. Üç yıllık analiz döneminde bu iki firmanın optimal ölçek büyüklüğünde veya ona çok yakın bir düzeyde faaliyette buldukları ortaya çıkmıştır. Diğer beş firmadan dördünün ölçek etkinlik düzeyi 2013'ten 2015'e bir azalma göstermişken sadece LOGO'nun ölçek etkinliği düzeyinin artmış olması söz konusudur. Ancak LOGO'nun 2013'teki ölçek etkinliği düzeyinin çok düşük olup, 2015'te etkinlik düzeyinin yine tek haneli bir rakamda kalmış olması bu artışı çok anlamlı kılmamaktadır. Genel olarak değerlendirildiğinde firmaların saf teknik etkinlik düzeylerinin görel olarak yüksek olduğu ve 2015'te beş firmanın tam saf teknik etkinliğe sahip oldukları görülmektedir. Dolayısıyla, firmaların toplam teknik etkinliklerinin artırmak için genel olarak ölçek etkinliklerini arttırmaları gerektiği söylenebilir.

Veri zarflama analizi dışındaki diğer yöntemler kullanılarak Ar-Ge harcamaları ile firma performansı arasındaki ilişki bundan sonra yapılacak çalışmalar için araştırma konusu olabilir. Yapılacak olan çalışmalarda sektörel bir kıyaslama yapılabilir. Ayrıca yapılan Ar-Ge harcamalarının firma performansını artırıp artırmadığı da araştırmacılar tarafından araştırılabilir.

KAYNAKLAR

- Akgün, Ali - Akgün, Özlem (2016). "İşletmelerde Ar-Ge Harcamalarının Kârlılığa Etkisi: ASELSAN Örneği", Selçuk Üniversitesi, Sosyal ve Teknik Araştırmalar Dergisi, Sayı:12, ss. 1-12.
- Alexander, Michael (2007), "Complex Decision Making using Non-Parametric Data Envelopment Analysis (Chapter 6)", Qudrat-Ullah, Hassan - Spector, J.Michael - Davidsen, I. Paal (Ed.), Complex Decision Making, Springer, pp. 97-111.

- Anderson, Randy I - Fok, Robert - Springer, Thomas - Webb, James (2002). "Technical Efficiency and Economies Of Scale: A Non-Parametric Analysis Of REIT Operating Efficiency", *European Journal of Operational Research*, 139, pp. 598-612.
- Banker, Rajiv. D - Charnes, A - Cooper, William W (1984), "Some Models for Estimating Technical and Scale Inefficiencies in Data Envelopment Analysis, *Management Science*, 30(9), pp. 1078-1092.
- Cassia, Lucio - Colombelli, Alessandra - Paleari, Stefano (2009). "Firms' Growth: Does the Innovation System Matter?", *Structural Change and Economic Dynamics*, 20, pp. 211-220.
- Charnes, Abraham - Cooper, William W - Rhodes, Eduardo; (1978), "Measuring the Efficiency of Decisison Making Units", *European Journal of Operational Research*, 2, pp. 429-444.
- Choi, S. Bong - Williams, Christoper (2013). "Innovation and Firm Performance in Korea and China: a Cross-Context Test of Mainstream Theories", *Technology Analysis & Strategic Management*, 25, pp. 423-444.
- Coad, Alex - Rao, Rekha (2008). "Innovation and Firm Growth in High-Tech Sectors: A Quantile Regression Approach", *Research Policy*, 37, pp. 633-648.
- Del Monte, Alfredo - Papagni, Erasmo (2003). "R&D and The Growth of Firms: Empirical Analysis of a Panel of Italian Firms", *Research Policy*, 32, pp. 1003-1014.
- Demirgüneş, H. N. Kartal - Üçler, Gülbahar (2016). "Ar Ge Yatırımları ve Büyüme İmalat Sektörü Üzerine Ampirik Bir Çalışma," *İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi*, Cilt: 45, Sayı: 1, ss. 53-64.
- Freel, S. Mark (2000). "Do Small Innovating Firms Outperform Non-Innovators?", *Small Business Economics*, 14(3), pp. 195-210.
- García-Manjón, V. Juan - Romero-Merino, M. Elena (2012). "Research, Development, and Firm Growth. Empirical Evidence From European Top R&D Spending Firms", *Research Policy*, 41, pp. 1084-1092.
- Geroski, Paul. - Toker, S (1996). "The Turnover of Market Leaders in UK Manufacturing Industry, 1979-86", *International Journal of Industrial Organization*, 14, pp. 141-158.
- Işık, Nihat - Engeloğlu, Özgür - Kılınc, Efe C. (2016). "Araştırma ve Geliştirme Harcamalarının, Kârlılık ve Satışlar Üzerindeki Etkisi: Borsa İstanbul Firmaları Üzerine Bir Uygulama", *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 47, ss. 27-46.

- Karacaer, Semra - Aygün, Mehmet - İç, Süleyman (2009). “Araştırma ve Geliştirme Giderlerinin Firma Performansı Üzerindeki Etkisi: İstanbul Menkul Kıymetler Borsası Üzerine Bir İnceleme”, MÖDAV, 2009/2, ss. 65-86.
- Kocamış, Uzun Tuğçe - Güngör, Ayşegül (2014). “Türkiye’de Ar-Ge Harcamaları ve Teknoloji Sektöründeki Ar-Ge Giderlerinin Kârlılık Üzerine Etkisi: Borsa İstanbul Uygulaması”, Maliye Dergisi, Sayı:166, ss. 127-138.
- Kónya, Laszlo. (2006). “Exports and Growth: Granger Causality Analysis on OECD Countries with a Panel Data Approach”, Economic Modelling, 23(6), pp. 978-992.
- Mowery, C. David (1983). “Industrial Research and Firm Size, Survival, and Growth In American Manufacturing, 1921-1946: An Assessment”, Journal of Economic History, 43(4), pp. 953-980.
- Öğredik, Güray (2005). “Araştırma Geliştirme Harcamalarının Gider veya Maliyet Olarak Ticari Kazancın Tespitinde Dikkate Alınacağı Dönem”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Temmuz, ss. 1-16.
- Özcan, Muhammet - Ağırman, Ensar - Yılmaz, Ömer (2014). “Ar-Ge Yatırımlarının Hisse Senedi Getirisi Üzerine Etkisi: BİST Teknoloji ve Bilişim Firmaları Üzerine Bir Uygulama”, Maliye Dergisi, 166, Ocak-Haziran, ss. 139-158.
- Öztürk, Erkan – Zeren, Feyyaz (2015). “The Impact of R&D Expenditure on Firm Performance in Manufacturing Industry: Further Evidence From Turkey”, International Journal of Economics and Research, 6, pp. 32-36.
- Roper, Stephen (1997). “Product Innovation and Small Business Growth: A Comparison of The Strategies of German, UK and Irish companies”, Small Business Economics, 9, pp. 523-537.
- Scherer, M. Frederic (1965). “Corporate Inventive Output, Profits, and Growth”, Journal of Political Economy, 73(3), pp. 290-297.
- Tarım, Armağan (2001). Veri Zarflama Analizi: Matematiksel Programlama Tabanlı Görelî Etkinlik Ölçüm Yaklaşımı, İnceleme, “Araştırma, İnceleme, Çeviri Dizisi”, Sayıştay Yayın İşleri Müdürlüğü, Ankara, ss. 222.
- Topuz, John C – Darrat, Ali F – Shelor, Roger M (2005), “Technical, Allocative and Scale Efficiencies of REITs: An Empirical Inquiry”, Journal of Business Finance & Accounting, 32(9) & (10), pp. 1961-1994.
- Ünal, Targan - Seçilmiş, Nisa (2013). “Ar-Ge Göstergeleri Açısından Türkiye ve Gelişmiş Ülkelerle Kıyaslaması”, İşletme ve İktisat Çalışmaları Dergisi, 1(1), ss. 12-25.

Ünal, Targan – Seçilmiş, Nisa (2014). “Satış Hasılatı Artışında Ar-Ge’nin Rolü ve Kârlılığın Ar-Ge Harcamalarına Etkisi: Gaziantep Örneği”, Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi, 22, ss. 202-210.

Yaylalı, Muammer – Akan, Yusuf – Işık, Cem (2010). “Türkiye’de Ar&Ge Yatırım Harcamaları ve Ekonomik Büyüme Arasındaki Eş-Bütünleşme ve Nedensellik İlişkisi:1990-2009”, Bilgi Ekonomisi ve Yönetim Dergisi, 5(2), ss. 13-26.