

MUHASEBE VE VERGİ UYGULAMALARI DERGİSİ

JOURNAL OF ACCOUNTING AND TAXATION STUDIES

ASMMMO Adına Sahibi / Owner

Ali ŞAHİN - ASMMMO Başkanı

Sorumlu Editör / Editor in Chief

Doç.Dr. Fevzi Serkan ÖZDEMİR - Türkiye Büyük Millet Meclisi

Baş Editörler / Head Editors

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

Doç.Dr. Fevzi Serkan ÖZDEMİR - Türkiye Büyük Millet Meclisi

Editör Yardımcıları / Assistant Editors

Dr. Öğr. Üyesi Fevziye KALIPÇI ÇAĞIRAN- Ondokuz Mayıs Üniversitesi

Arş. Gör. İsmail Hakkı ÜNAL - İzmir Demokrasi Üniversitesi

Dil Editörü / Language Editor

Dr.Öğr.Üyesi Fevziye KALIPÇI ÇAĞIRAN - Ondokuz Mayıs Üniversitesi

Yayın Kurulu Sektereri / Editorial Staff

Öğr. Gör. Can FİDANCAN - Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi

Yayın Türü / Publication Type

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

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

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

ISSN 1308-3740

E-ISSN 2564-6591

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

Authors have to apply JATS (MUVU) system on dergipark.gov.tr/muvu to submit their papers due to blind peer review. Assigned referees should complete their evaluations in 4 weeks and authors are informed about the process immediately. Additionally it has indexed by Index Copernicus, EBSCOHOST Business Source Complete, Google Scholar, the Directory of Research Journal Indexing (DRJI) and Academic Scientific Journals (CiteFactor) which are international disciplinary indexes and by TR DIZIN (ULAKBİM), Social Sciences Citation Index (SOBIAD), and ASOS Index which are Turkish national indexes.

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

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

For Manuscript Submission

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

For Additional Inquiries

jatsedit@gmail.com

Headquarter and Inquiry Address:

Ankara SMMM Odası

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

Phone : (+90) 312 232 33 77

Fax : (+90) 312 231 71 17

E-mail : JatsEdit@gmail.com

Page and Cover Design: Uğur Mermer

Print: Büyük Anadolu Medya Grup Ltd. Şti.

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

Tel: (0312) 384 30 70 (pbx)

Bu derginin tüm telif hakları

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

ISSN 1308-3740

E-ISSN 2564-6591

Bu dergide ileri sürülen fikirler makalelerin yazarlarına aittir.

Bu fikirler ASMMMO'nin görüşlerini yansıtmaz.

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

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

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

Makale gönderme adresi

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

Bilgi Talepleriniz İçin

JatsEdit@gmail.com

Yönetim Merkezi ve Yazışma Adresi:

Ankara SMMM Odası

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

Telefon : (+90) 312 232 33 77

Belgeç : (+90) 312 231 71 17

E-posta : JatsEdit@gmail.com

Sayfa ve Kapak Tasarımı: Uğur MERMER

Baskı: Büyük Anadolu Medya Grup Ltd. Şti.

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

Tel: (0312) 384 30 70 (pbx)

ULUSLARARASI İNDEKSLER / INTERNATIONAL INDEXES

INDEX  COPERNICUS
INTERNATIONAL



Directory of Research Journals Indexing



ULUSAL İNDEKSLER / TURKISH LOCAL INDEXES



idealonline



TÜBİTAK
ULAKBİM

TR DİZİN

SÖBIAD



İZLEMEDE OLAN BAŞVURULAR / OTHER SUBMISSIONS IN MONITORING PROGRESS

CABELLS
SCHOLARLY ANALYTICS



THOMSON REUTERS

Emerging Sources Citation Index
WEB OF SCIENCE™

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

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

MUHASEBE VE VERGİ UYGULAMALARI DERGİSİ

JOURNAL OF ACCOUNTING AND TAXATION STUDIES

Bilim Danışma Kurulu/Science Advisory Board

Prof. Dr.	Abdurahman AKDOĞAN	Başkent Üniversitesi	Ankara	Türkiye
Prof. Dr.	Abdülmecid NUREDİN	Uluslararası Vizyon Üniversitesi	Gostivar	Makedonya
Prof. Dr.	Abitter ÖZULUCAN	Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi	Niğde	Türkiye
Prof. Dr.	Adnan DÖNMEZ	Akdeniz Üniversitesi	Antalya	Türkiye
Doç. Dr.	Adnan SEVİM	Anadolu Üniversitesi	Eskişehir	Türkiye
Prof. Dr.	Ahmet Vecdi CAN	Sakarya Üniversitesi	Sakarya	Türkiye
Prof. Dr.	Ali ALAGÖZ	Selçuk Üniversitesi	Konya	Türkiye
Prof. Dr.	Ali DERAN	Tarsus Üniversitesi	Mersin	Türkiye
Doç. Dr.	Antonella RUSSO	Università degli Studi di Napoli	Napoli	İtalya
Doç. Dr.	Aydın GERŞİL	Adnan Menderes Üniversitesi	Aydın	Türkiye
Prof. Dr.	Aylin POROY ARSOY	Uludağ Üniversitesi	Bursa	Türkiye
Prof. Dr.	Ayşe Banu BAŞAR	Anadolu Üniversitesi	Eskişehir	Türkiye
Prof. Dr.	Aziz Arman KARAGÜL	Anadolu Üniversitesi	Eskişehir	Türkiye
Prof. Dr.	Banu Esra ASLANERTİK	Dokuz Eylül Üniversitesi	İzmir	Türkiye
Prof. Dr.	Başak ATAMAN GÖKÇEN	Marmara Üniversitesi	İstanbul	Türkiye
Prof. Dr.	Batuhan GÜVEMLİ	Trakya Üniversitesi	Edirne	Türkiye
Prof. Dr.	Beyhan MARŞAP	Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi	Ankara	Türkiye
Doç. Dr.	Bilge Leyli ELİTAŞ	Yalova Üniversitesi	Yalova	Türkiye
Prof. Dr.	Biröl YILDIZ	Eskişehir Osmangazi Üniversitesi	Eskişehir	Türkiye
Doç. Dr.	Burcu ASLANTAŞ ATEŞ	Süleyman Demirel Üniversitesi	Isparta	Türkiye
Doç. Dr.	Burçin BOZDOĞANOĞLU	Bandırma Onyedli Eylül Üniversitesi	Balıkesir	Türkiye
Prof. Dr.	Cemal İBİŞ	Işık Üniversitesi	İstanbul	Türkiye
Doç. Dr.	Cevdet Yiğit ÖZBEK	Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi	Ankara	Türkiye
Prof. Dr.	Çağnur BALSARI	Dokuz Eylül Üniversitesi	İzmir	Türkiye
Doç. Dr.	Davut AYGÜN	Recep Tayyip Erdoğan Üniversitesi	Rize	Türkiye
Prof. Dr.	Durmuş ACAR	Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi	Burdur	Türkiye
Prof. Dr.	Dursun ARIKBOĞA	Yeditepe Üniversitesi	İstanbul	Türkiye
Doç. Dr.	Duygu ANIL KESKİN	İstanbul Üniversitesi	İstanbul	Türkiye
Prof. Dr.	Emrah FERHATOĞLU	Eskişehir Osmangazi Üniversitesi	Eskişehir	Türkiye
Prof. Dr.	Ercan BAYAZITLI	Ankara Üniversitesi	Ankara	Türkiye
Doç. Dr.	Erdal YILMAZ	Ondokuz Mayıs Üniversitesi	Samsun	Türkiye
Prof. Dr.	Erkan AYDIN	Marmara Üniversitesi	İstanbul	Türkiye
Doç. Dr.	Erkan ÖZTÜRK	Kırklareli Üniversitesi	Kırklareli	Türkiye
Prof. Dr.	Ersan ÖZ	Pamukkale Üniversitesi	Denizli	Türkiye
Prof. Dr.	Fatih Coşkun ERTAŞ	Atatürk Üniversitesi	Erzurum	Türkiye
Prof. Dr.	Fatma PAMUKÇU	Marmara Üniversitesi	İstanbul	Türkiye
Prof. Dr.	Fatma TEKTÜFEKÇİ	Dokuz Eylül Üniversitesi	İzmir	Türkiye
Doç. Dr.	Fevzi Serkan ÖZDEMİR	Türkiye Büyük Millet Meclisi	Ankara	Türkiye
Prof. Dr.	Figen ÖKER TÜRÜDÜOĞLU	Bahçeşehir Üniversitesi	Ankara	Türkiye
Prof. Dr.	Ganite KURT	Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi	Ankara	Türkiye
Prof. Dr.	Gürbüz GÖKÇEN	Marmara Üniversitesi	İstanbul	Türkiye

Prof. Dr.	Haluk BENGÜ	Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi	Niğde	Türkiye
Doç. Dr.	Hasan UYGURTÜRK	Karabük Üniversitesi	Karabük	Türkiye
Prof. Dr.	Hikmet ULUSAN	Bozok Üniversitesi	Yozgat	Türkiye
Prof. Dr.	Hilmi ÜNSAL	Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi	Ankara	Türkiye
Prof. Dr.	Hou Shou PENG	National Taipei University	Taipei	Tayvan
Doç. Dr.	Hümeyra ADIGÜZEL	Bahçeşehir Üniversitesi	İstanbul	Türkiye
Doç. Dr.	İbrahim AKSU	İnönü Üniversitesi	Malatya	Türkiye
Doç. Dr.	İdris VARICI	Ondokuz Mayıs Üniversitesi	Samsun	Türkiye
Doç. Dr.	İlker KIYMETLİ ŞEN	İstanbul Ticaret Üniversitesi	İstanbul	Türkiye
Prof. Dr.	İsmail BEKÇİ	Süleyman Demirel Üniversitesi	Isparta	Türkiye
Prof. Dr.	Joshua RONEN	New York Üniversitesi	Manhattan, NY	ABD
Prof. Dr.	Kadir GÜRDAL	Ankara Üniversitesi	Ankara	Türkiye
Prof. Dr.	Kıymet ÇALIYURT	Trakya Üniversitesi	Ankara	Türkiye
Prof. Dr.	Lúcia L. RODRIGUES	University of Minho	Porto	Portekiz
Prof. Dr.	Mehmet KOCAKULAH	University of Southern Indiana	Evansville, IN	ABD
Prof. Dr.	Mehmet ÖZBİRECİKLİ	Mustafa Kemal Üniversitesi	Hatay	Türkiye
Prof. Dr.	Mehmet TOSUNER	Dokuz Eylül Üniversitesi	İzmir	Türkiye
Prof. Dr.	Mehmet YÜCE	Uludağ Üniversitesi	Bursa	Türkiye
Prof. Dr.	Melih ERDOĞAN	Anadolu Üniversitesi	Eskişehir	Türkiye
Prof. Dr.	Metin SABAN	Bartın Üniversitesi	Bartın	Türkiye
Doç. Dr.	Michael ALLES	Rutgers University	New Brunswick, NJ	ABD
Doç. Dr.	Musa GÖK	İzmir Demokrasi Üniversitesi	İzmir	Türkiye
Prof. Dr.	Mustafa İPÇİ	Hacettepe Üniversitesi	Ankara	Türkiye
Prof. Dr.	Nalân AKDOĞAN	Başkent Üniversitesi	Ankara	Türkiye
Doç. Dr.	Nevran KARACA	Sakarya Üniversitesi	Sakarya	Türkiye
Prof. Dr.	Nilüfer TETİK	Akdeniz Üniversitesi	Antalya	Türkiye
Prof. Dr.	Nuran ÇÖMERT	Marmara Üniversitesi	İstanbul	Türkiye
Prof. Dr.	Orhan ÇELİK	Ankara Üniversitesi	Ankara	Türkiye
Doç. Dr.	Ömer Faruk DEMİRKOL	Harran Üniversitesi	Şanlıurfa	Türkiye
Prof. Dr.	Önder KAYMAZ	Clarion Üniversitesi	Clarion, PA	ABD
Prof. Dr.	Özhan ÇETİNKAYA	Uludağ Üniversitesi	Bursa	Türkiye
Prof. Dr.	Raif PARLAKKAYA	Necmettin Erbakan Üniversitesi	Konya	Türkiye
Prof. Dr.	Recep PEKDEMİR	İstanbul Üniversitesi	İstanbul	Türkiye
Prof. Dr.	Saime ÖNCE	Anadolu Üniversitesi	Eskişehir	Türkiye
Prof. Dr.	Sami KARACAN	Kocaeli Üniversitesi	Kocaeli	Türkiye
Prof. Dr.	Seçkin GÖNEN	Dokuz Eylül Üniversitesi	İzmir	Türkiye
Prof. Dr.	Selahattin KARABINAR	İstanbul Üniversitesi	İstanbul	Türkiye
Prof. Dr.	Semra KARACAER	Hacettepe Üniversitesi	Ankara	Türkiye
Prof. Dr.	Serap YANIK	Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi	Ankara	Türkiye
Prof. Dr.	Serdar ÖZKAN	İzmir Ekonomi Üniversitesi	İzmir	Türkiye
Prof. Dr.	Seval KARDEŞ SELİMOĞLU	Anadolu Üniversitesi	Eskişehir	Türkiye
Prof. Dr.	Seyfi YILDIZ	Kırkkale Üniversitesi	Kırkkale	Türkiye
Prof. Dr.	Seyhan ÇİL KOÇYİĞİT	Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi	Ankara	Türkiye
Prof. Dr.	Supriti MISHRA	International Management Institute	New Delhi, Delhi	Hindistan
Prof. Dr.	Süleyman UYAR	Alanya Alaaddin Keykubat Üniversitesi	Antalya	Türkiye
Prof. Dr.	Süleyman YÜKÇÜ	Dokuz Eylül Üniversitesi	İzmir	Türkiye
Prof. Dr.	Swaminathan SRIDHARAN	Northwestern University	Evanston, IL	ABD
Prof. Dr.	Şaban UZAY	Erciyes Üniversitesi	Kayseri	Türkiye
Doç. Dr.	Şerife SUBAŞI	Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi	Bilecik	Türkiye
Prof. Dr.	Tuba UÇMA UYSAL	Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi	Muğla	Türkiye
Prof. Dr.	Türker SUSMUŞ	Ege Üniversitesi	İzmir	Türkiye
Prof. Dr.	Ülkü ERGUN	Dokuz Eylül Üniversitesi	İzmir	Türkiye
Prof. Dr.	Ümmühan ASLAN	Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi	Bilecik	Türkiye
Prof. Dr.	Vedat EKERGİL	Anadolu Üniversitesi	Eskişehir	Türkiye
Prof. Dr.	Volkan DEMİR	Galatasaray Üniversitesi	İstanbul	Türkiye
Prof. Dr.	Yıldız ÖZERHAN	Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi	Ankara	Türkiye
Prof. Dr.	Yunus CERAN	Selçuk Üniversitesi	Konya	Türkiye
Prof. Dr.	Zeynep ARIKAN	Dokuz Eylül Üniversitesi	İzmir	Türkiye
Prof. Dr.	Zeynep HATUNOĞLU	Sütçü İmam Üniversitesi	Kahramanmaraş	Türkiye
Prof. Dr.	Zeynep TÜRK	Korkut Ata Üniversitesi	Osmaniye	Türkiye

SUNUŐ

Değerli MUVU Okurları,

Dergimiz 13. yılının üçüncü sayısında, önceki sayılarda olduğu gibi, yine çok kıymetli akademisyenler tarafından ele alınan yenilikleri içeren, kaliteli çalışmalara ev sahipliği yapmaktadır. Yayınlanan bu sayımızda da 14'ü ampirik araştırma, 3'ü örnek olay incelemesi ve 3'ü teorik inceleme olmak üzere toplam 20 çalışma bulunmaktadır. Ankara Odası olarak, muhasebe ve vergi alanında yalnızca uygulamanın değil, akademik çalışmaların da içinde olmak, uygulama ve bilim ikilisini bütünleştirerek, bu etkileşimden en etkili biçimde istifade etmek sürekli arzumuz olmuştur.

Dergimizde yayımlanan ve her biri çok kıymetli eserlerden istifade edilmesi dileğiyile...

Ali ŞAHİN

Ankara SMMM Odası Başkanı

AMPIİRİK ARAŞTIRMA

Burcu ASLANTAŞ ATEŞ Serpil SENAL	MUHASEBE MESLEK MENSUPLARINA YÖNELİK ÖRGÜTSEL DAVRANIŞ KONULARININ ANALİZİ	519
Onur ÖZEVİN Hassan YAZDIFAR	ASSESSING THE FRAUD RISK FACTORS IN THE FINANCIAL STATEMENTS WITH BENFORD'S LAW	543
Büşra TOSUNOĞLU Nurbanu ÖZTÜRKÇİ	DİJİTAL OKURYAZARLIĞIN ALT BOYUTLARININ MUHASEBE MESLEĞİ ÜZERİNDEKİ ETKİSİ: TR90 BÖLGESİ MUHASEBE MESLEK MENSUPLARI ÖRNEĞİ	571
Selahattin KARABINAR Fırat ALTINKAYNAK	ŞİRKETLERE YAPILAN SERMAYE YATIRIMLARI ORTAKLARIN MİNİMUM GETİRİ BEKLENTİSİNİ KARŞILAYABİLİYOR MU?	589
İsmail BEKÇİ Ali APALI Eda KÖSE	MUHASEBE MESLEK ADAYI ÖĞRENCİLERİN STAJDAN BEKLENTİLERİ VE BU BEKLENTİLERİN GERÇEKLEŞME DURUMUNU TESPİT ETMEYE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA	603
Zeynep HATUNOĞLU Nurettin KOCA	DENETİM FİRMASI FAALİYET ALANINA GÖRE BAĞIMSIZ DENETÇİNİN, MESLEKİ BAĞLILIK VE DENETİMDE KALİTE ALGI DÜZEYİ	621
Fatma TEMELLİ	MESLEK YÜKSEKOKULU MUHASEBE VE VERGİ PROGRAMI ÖĞRENCİLERİNİN MUHASEBE MESLEK ETİĞİ ALGISI: AĞRI İBRAHİM ÇEÇEN ÜNİVERSİTESİ'NDE BİR ARAŞTIRMA	637
Fatih GÜNAY Levent KOŞAN	MALİYET YAPIŞKANLIĞININ PAY GETİRİSİNE ETKİSİ: TURİZM ALT SEKTÖRLERİNDE BİR UYGULAMA	667
Ahmet Vecdi CAN Şenol BARDİ	ENTELEKTÜEL SERMAYE İLE FİRMA PERFORMANSI ARASINDAKİ İLİŞKİ: BİST KOBİ SANAYİ ENDEKSİ'NDE YER ALAN FİRMALAR ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA	709
Mahmut CAN Seyhan ÇİL KOÇYİĞİT	BDS 701 KİLİT DENETİM KONULARININ BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORUNDA BİLDİRİLMESİ STANDARDI UYGULAMASI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA	739
İbrahim AKSU Tolga ORAL	MATEMATİK BİLGİ DÜZEYİNİN ÖĞRENCİLERİN MUHASEBE DERSLERİNDEKİ BAŞARISINA ETKİSİ: İNÖNÜ ÜNİVERSİTESİ İİBF İŞLETME BÖLÜMÜ ÖĞRENCİLERİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA	773
Burak ÖZDOĞAN Batuhan Fatih MOLLAOĞULLARI	TÜRKİYE'DE İÇ DENETİM VE BAĞIMSIZ DENETİM İLİŞKİSİNE YÖNELİK YAPILAN LİSANSÜSTÜ TEZ ÇALIŞMALARI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA	787
Şükran GÜNGÖR TANÇ Tuğba ÇETİNEL	CORPORATE GOVERNANCE AND FINANCIAL PERFORMANCE OF SELECTED QUOTED COMPANIES IN TURKEY	819
Murat ÖZDEMİR Menduh HAYTA	MÜKELLEFLERİN MALİ MÜŞAVİR ALGISI: GİRESUN ÖLÇEĞİNDE BİR ARAŞTIRMA	829

Contents

EMPIRICAL RESEARCH

Burcu ASLANTAŞ ATEŞ Serpil SENAL	ANALYSIS OF ORGANIZATIONAL BEHAVIOR ISSUES STUDIED ON ACCOUNTANTS	519
Onur ÖZEVİN Hassan YAZDIFAR	BENFORD YASASI İLE FİNANSAL TABLOLARDAKİ HİLE RİSKİNİN BELİRLENMESİ	543
Büşra TOSUNOĞLU Nurbanu ÖZTÜRKÇİ	THE EFFECT OF DIGITAL LITERACY SUB-DIMENSIONS ON ACCOUNTING PROFESSION: THE CASE OF ACCOUNTING PROFESSIONAL MEMBERS IN THE TR90 REGION	571
Selahattin KARABINAR Fırat ALTINKAYNAK	MAY CAPITAL INVESTMENTS TO COMPANIES MEET THE MINIMUM RETURN EXPECTATION OF THE SHAREHOLDERS?	589
İsmail BEKÇİ Ali APALI Eda KÖSE	A RESEARCH STUDY ON EXPECTATIONS OF ACCOUNTING PROFESSIONAL CANDIDATES FROM THE INTERNSHIP PROGRAM AND DETERMINING THE REALIZATION LEVELS OF THESE EXPECTATIONS	603
Zeynep HATUNOĞLU Nurettin KOCA	INDEPENDENT AUDITOR'S OCCUPATIONAL COMMITMENT AND PERCEPTION OF AUDIT QUALITY BASED ON AUDIT FIRM'S MARKET SEGMENT	621
Fatma TEMELLİ	VOCATIONAL SCHOOL ACCOUNTING AND TAX PROGRAM STUDENTS 'PERCEPTION OF ACCOUNTING PROFESSIONAL ETHICS: A RESEARCH AT AĞRI İBRAHİM ÇEÇEN UNIVERSITY	637
Fatih GÜNEY Levent KOŞAN	THE EFFECT OF COST STICKINESS ON STOCK RETURN: AN APPLICATION ON TOURISM SUB-SECTORS	667
Ahmet Vecdi CAN Şenol BARDİ	RELATIONSHIP BETWEEN INTELLECTUAL CAPITAL AND FINANCIAL PERFORMANCE: A RESEARCH ON BIST SMS INDUSTRY INDEX FIRMS	709
Mahmut CAN Seyhan ÇİL KOÇYİĞİT	RESEARCH OF AUDITOR EXPECTATIONS ON THE RESULTS OF IMPLEMENTATION OF ISA 701 COMMUNICATING KEY AUDIT MATTERS IN THE INDEPENDENT AUDITOR'S REPORT STANDARD	739
İbrahim AKSU Tolga ORAL	THE EFFECT OF THE MATHEMATICS KNOWLEDGE LEVEL ON THE SUCCESS OF STUDENTS IN ACCOUNTING COURSES: A RESEARCH ON STUDENTS OF BUSINESS DEPARTMENT AT İNÖNÜ UNIVERSITY FACULTY OF ECONOMICS AND ADMINISTRATIVE SCIENCES	773
Burak ÖZDOĞAN Batuhan Fatih MOLLAOĞULLARI	A STUDY ON THE GRADUATE THESIS COVERING THE INTERNAL AUDIT AND INDEPENDENT AUDITOR'S RELATIONS IN TURKEY	787
Şükran GÜNGÖR TANÇ Tuğba ÇETİNEL	KURUMSAL YÖNETİM VE FİRMA PERFORMANSI: BORSA İSTANBUL'DA BİR ARAŞTIRMA	819
Murat ÖZDEMİR Menduh HAYTA	TAXPAYERS' PERCEPTION OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANT: A RESEARCH ON SCALE OF GİRESUN	829

İçindekiler

ÖRNEK OLAY (VAK'A) TAHLİLİ

İrfan Faruk TANIŞ Elif Nursun DEMİRCİOĞLU	KAYNAK TÜKETİM MUHASEBESİNİN BİR ÜRETİM İŞLETMESİNDE UYGULANMASI	851
Ergin TEMEL Fatih Coşkun ERTAŞ	EFFECTS OF JOINT PRODUCTION ON PRODUCTION COSTS: BRICK FACTORY SAMPLE	883
Abitter ÖZULUCAN Ergin TEMEL	VERGİ USUL KANUNU VE TÜRKİYE MUHASEBE STANDARDI-2 ÇERÇEVESİNDE STOKLARIN İNCELENMESİ VE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINA UYGUN HESAP PLANI TASLAĞI'NA GÖRE MUHASEBE UYGULAMALARI	911

TEORİK İNCELEME

Mehmet Maşuk FİDAN İlknur ESKİN	FİNANSAL VARLIKLAR: VERGİ USUL KANUNU VE BÜYÜK VE ORTA BÜYÜKLÜKTEKİ İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINA GÖRE DEĞERLEME VE MUHASEBELEŞTİRME	949
Elçin ŞİŞMANOĞLU Durdane Tuğçe KARAYİĞİT Selahattin KARABINAR	VEKALET TEORİSİ KAPSAMINDA ORTAYA ÇIKAN VEKALET MALİYETLERİNİN MUHASEBESİ VE RAPORLANMASI	975
Yavuz KILINÇ	BLOCKCHAIN TEKNOLOJİSİ: MUHASEBE VE DENETİM MESLEĞİ AÇISINDAN BİR İNCELEME	989

Contents

CASE ANALYSIS

İrfan Faruk TANIŞ Elif Nursun DEMİRCİOĞLU	APPLICATION OF RESOURCE CONSUMPTION ACCOUNTING IN A MANUFACTURING COMPANY	851
Ergin TEMEL Fatih Coşkun ERTAŞ	ORTAK ÜRETİMİN MALİYETLERE ETKİSİ TUĞLA FABRİKASI ÖRNEĞİ	883
Abitter ÖZULUCAN Ergin TEMEL	INVESTIGATION OF STOCK WITHIN THE FRAMEWORK TAX LAW PROCEDURE AND TURKEY-2 ACCOUNTING STANDARD AND ACCOUNTING PRACTICES ACCORDING TO DRAFT ACCOUNT PLAN CONFORMING TO FINANCIAL REPORTING STANDARDS	911

THEORETICAL RESEARCH

Mehmet Maşuk FİDAN İlknur ESKİN	FINANCIAL ASSETS: RECOGNITION AND ACCOUNTING ACCORDING TO TAX PROCEDURE LAW AND FINANCIAL REPORTING STANDARD FOR LARGE AND MEDIUM-SIZED ENTITIES	949
Elçin ŞİŞMANOĞLU Durdane Tuğçe KARAYİĞİT Selahattin KARABINAR	ACCOUNTING AND REPORTING OF AGENCY COSTS UNDER THE SCOPE OF AGENCY THEORY	975
Yavuz KILINÇ	BLOCKCHAIN TECHNOLOGY: A REVIEW FROM THE POINT OF THE ACCOUNTING AND AUDITING PROFESSION	989

MUHASEBE MESLEK MENSUPLARINA YÖNELİK ÖRGÜTSEL DAVRANIŞ KONULARININ ANALİZİ*

Doç. Dr. Burcu ASLANTAŞ ATEŞ^a
Doç. Dr. Serpil SENAL^b

Ampirik Araştırma
(Empirical Research)

*Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi*
Kasım 2020; 13 (3): 519-541

ÖZ

Son yıllarda örgütsel davranış konularına muhasebe alanında çalışan akademisyenler tarafından oldukça ilgi gösterildiği fark edilmiştir. Çalışmanın amacı, hangi örgütsel davranış konularının muhasebe meslek mensupları tarafından ağırlıklı olarak ele alınıp hangi konuların daha az çalışıldığını tespit etmektir. Bu amaç doğrultusunda ilk olarak “muhasebeci” ve “muhasebe meslek mensubu” anahtar kelimeleri kullanılarak Dergipark ve Tr Dizin’de tarama yapılmıştır. Bu işlem sonucunda elde edilen makalelerden örgütsel davranış konularıyla ilgili anahtar kelimeye sahip olanlar incelenerek analiz edilmiştir. Sonuçta en fazla çalışmanın etik konusunda yapıldığı tespit edilmiştir.

Anahtar Sözcükler: Örgütsel Davranış, Muhasebe Meslek Mensubu, Etik.

JEL Kodları: M40, M49, M14.

APA Stili Kaynak Gösterimi:

Aslantaş Ateş, B., Senal, S. (2020). Muhasebe Meslek Mensuplarına Yönelik Örgütsel Davranış Konularının Analizi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*. 13 (3), 519-541.

* Makalenin gönderim tarihi: 26.08.2019; Kabul tarihi: 26.03.2020, iThenticate benzerlik oranı %12

^a Süleyman Demirel Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, burcuates@sdu.edu.tr
ORCID: [0000-0002-8896-5303](https://orcid.org/0000-0002-8896-5303)

^b Süleyman Demirel Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, serpilsenal@sdu.edu.tr
ORCID: [0000-0002-8681-7526](https://orcid.org/0000-0002-8681-7526)

ANALYSIS OF ORGANIZATIONAL BEHAVIOR ISSUES STUDIED ON ACCOUNTANTS

ABSTRACT

In recent years, it has been noticed that there has been great interest in organizational behavior by academics working in accounting. The purpose of the study is to determine whether or not work has been carried out in the fields of organizational behavior for those performing the accounting profession. For this purpose Dergipark and Tr Index were firstly searched by using the keywords "accountant" and "professional accounting". Among the articles obtained as a result of the survey, those who have the key words about organizational behavior were analyzed. As a result, it was determined that the most studies were conducted on ethics.

Keywords: Organizational Behavior, Professional Accountant, Ethic.

JEL Codes: M40, M49, M14.

1. GİRİŞ

Akademisyenler, özellikle son yıllarda kendi çalışma alanlarına giren meslek grupları ya da o alanda eğitim gören öğrencilere yönelik davranışsal konuları çalışmakta; özellikle etik (Arslan Hendekçi ve Özen, 2018; Şener, Yoldaş ve Işlak, 2018; Türe Yılmaz ve Yıldırım, 2019; Yalçın, 2019), tükenmişlik (Başerer ve Başerer, 2019; Can ve Hisar, 2019; Bora Kılınçarslan ve Küçüksüleymanoğlu, 2019; Doğan ve Akandere, 2019; Umuzdaş ve Keklik Kal, 2018; Tekin, 2018), duygusal zeka (Cerit ve Öz, 2019; Yılmaz ve Zembat, 2019; Diken ve Aydoğdu, 2018; Altundal Biyan vd., 2018; Çoban ve Aytemiz Seymen, 2019; Örnek ve Avcı, 2019; Alkış ve Akpınar, 2019), stres (Güllü ve Yıldız, 2019; Çökük, 2019; Yücel vd., 2019; Alp, 2019; Gür, 2018; Şahin, 2018) gibi konulardaki mevcut durumu ölçmektedirler. Muhasebe akademisyenleri de bu çalışmanın uygulama kısmında görüleceği üzere muhasebe meslek mensuplarına yönelik olarak örgütsel davranış konularını çalışmaktadır.

Davranış, insanların tüm eylemlerini karşılayan bir kavramdır (Şimşek v.d., 2011:3), bu sebeple de karmaşıktır ve nedenlerini anlamak zordur. Bu davranış çeşitliliği ve davranışların altında yatan sebebi anlama zorluğu da yaşamın her alanında özellikle de örgüt içerisinde sorun teşkil eden bir yapıya sahiptir (Robbins ve Judge, 2012: 9).

Davranış, örgütler açısından düşünüldüğünde iş-örgüt-birey çerçevesi içinde ele alınır. Hem birey, hem iş ve hem de örgüt açısından amaçların gerçekleştirilmesine yönelik ele alınsa da davranış esasen birey ile ilgilidir. Bireyi dikkate almadan örgütsel davranış açıklanamamaktadır. Dolayısıyla örgütsel davranış, insanla ilgili olan tüm bilimsel alanlarla (psikoloji, sosyoloji, sosyal psikoloji, antropoloji gibi) ve insanın var olduğu tüm örgütlerle ilgilidir (Genç, 1994: 379). "Örgüt"ün olduğu her yerde çalışan bir bilim dalı olan örgütsel davranış; "örgütün verimliliğini geliştirmek

üzere bireylerin, grupların ve yapıların örgüt içindeki davranışlara olan etkisini araştıran bilim dalıdır” (Robbins ve Judge, 2012: 9).

İnsan davranışlarının çeşitliliği örgütsel davranış alanında da çeşitlilik sağlamış, araştırmacılara geniş bir alan yaratmıştır (Erdem, 2009: 66). Örgütlerdeki kişilerin ve grupların davranışlarının nasıl ve neden ortaya çıktığını, aralarındaki ilişkileri ve ilişkilerdeki araçları kapsayan (Güney, 2004: 186) örgütsel davranış; birey düzeyinde, grup düzeyinde ve örgüt düzeyinde bölümlenerek incelenmektedir. Her bir düzeyde çeşitli davranışlar ele alınmakta, her birinin örgüt açısından olumlu ve olumsuz yönleri analiz edilmektedir.

Bu çalışmada muhasebe meslek mensuplarına yönelik örgütsel davranış konularının incelenmesi temel amacından yola çıkılmıştır. Bu amaç doğrultusunda “muhasebe meslek mensupları” ve “muhasebeci” anahtar kelimeleri ile makale taraması yapılmış; davranışsal konular üzerinde yapılan çalışmalar Excel programında düzenlenmiş ve yıl, yazar sayısı, dergi, çalışmanın yapıldığı bölge ve de özellikle örgütsel davranış konuları açısından sonuçlar özetlenmiştir. Sonuçlar çalışmaların hangi alanlarda yoğunlaştığı, hangi konularda daha az çalışma yapıldığı noktasında değerlendirilmiştir.

2. MUHASEBE MESLEK MENSUPLARINA YÖNELİK ÖRGÜTSEL DAVRANIŞ KONULARININ ANALİZİ

2.1. Literatür Özeti

Bilimsel bir yayın yapmadan önce ilgili literatür taranarak daha önce yapılan çalışmalar incelenir. Yapılacak olan çalışmaya yol gösterecek olanlar tespit edilir ve de belki de düşünülen çalışmanın daha önce başka yazarlar tarafından yazıldığı görülür. Dolayısıyla her şekilde mevcut yayınlar incelenmelidir.

Bu noktada iyi ve nitelikli bir kayıt ve dokümantasyon işlemine ihtiyaç duyulmaktadır. Yazıların sistematik arşivlenmesinin yanında etkili bir şekilde kullanılacak ve bilimsel gelişmeleri yansıtabilecek biçimde sürekli güncellenmiş olması da önemlidir. (Erdem, 2011: 141). Aynı zamanda araştırmacılar için mevcut yayınları inceleyerek kendi çalışmalarının özgünlüğünü ortaya koyma noktasında çalışmaların derlendiği yayınlar önem taşımaktadır. Bu yayınlar, tek bir konu üzerinde odaklanılarak yapılan derleme çalışmaları (Depren vd., 2018) ya da çeşitli konuların bir meslek grubuna yönelik çalışıldığı yayınlar (Hotamışlı ve Eren, 2014; Yılmaz, 2017) olabildiği gibi; bir dergide yayımlanan ya da kongrede sunulan yayınların çeşitli faktörler açısından sınıflanması (Çetinkaya Bozkurt ve Çetin, 2016; Koyuncu, 2015) ya da çeşitli konular

açısından yazılan lisansüstü tezlerin analizi (Armutlu ve Sağlam Arı, 2010; Akyol ve Aktaş, 2015) şeklinde olabilir.

Örgütsel davranış alanında yapılan çalışmaların derlendiği ve en fazla çalışılan örgütsel davranış konularının ortaya konduğu yayınlar incelenerek sonuçlarıyla birlikte aşağıda özetlenmiştir.

Erdem (2009), “Örgütsel Davranış Araştırmalarında Niş Alanlar Nasıl Belirleniyor? Ulusal Yönetim ve Organizasyon Kongresi Yazını Üzerine Kısa Bir Değerlendirme” başlıklı çalışmasında, Ulusal Yönetim ve Organizasyon Kongre bildirimlerinde kültür, liderlik, bağlılık ve mobbing temalarının en fazla tercih edilen temalar olduğunu tespit etmiştir.

Koyuncu (2015), 2010-2015 yılları arasında gerçekleştirilen Ulusal İşletmecilik Kongre Bildirileri üzerine bir inceleme yapmış; son yıllarda en fazla liderlik, iş tatmini, örgütsel bağlılık, çatışma ve performans konularında çalışıldığı sonucuna ulaşmıştır.

Akyol ve Aktaş (2015) örgütsel davranış alanında 2000-2010 yılları arasında yazılan yüksek lisans ve doktora tezlerini incelemişler; örgütsel davranış alanında en fazla üzerinde çalışılan konuların liderlik, iş tatmini ve örgütsel bağlılık; en az çalışılan konuların ise örgüt gelişimi ve örgütsel girişimcilik olduğunu belirlemişlerdir

Turgut ve Beğenirbaş (2016) çalışmalarında örgütsel davranış kongrelerinin bildiriler kitabında yer alan bildiriler içerik ve yazar yönünden ağ analizi ile incelemiştir. Örgütsel vatandaşlık davranışı, liderlik, bağlılık, performans, iş tatmini, işten ayrılma niyeti, tükenmişlik, stres, iş yeri nezaketsizliği gibi kavramların sıklıkla kullanıldığı tespit edilmiştir.

Hancıoğlu ve Tekin (2017), Ulusal İşletmecilik Kongresi (UİK) ve Ulusal Yönetim Organizasyon Kongresi (UYOK)’nde stratejik yönetim başlığı altında 2010-2016 yılları arasında sunulan ve yayımlanan bildirilerin bibliyometrik profilini ortaya koymayı amaçlamışlardır. Sonuçta hem UİK hem de UYOK’ta son zamanlarda literatürde önemli yer tutan yenilik/teknoloji/inovasyon ile birlikte tüm boyutlarıyla girişimcilik konularının ön plana çıktığını tespit etmişlerdir.

Coşkun ve Tabak (2017) 1995-2015 yılları arasında yazılan ve anahtar kelimesi örgütsel davranış olan tezleri incelemiştir. Sonuçta çalışmaların çalışanlar, performans, davranış, iş doyumu, liderlik, örgüt kültürü, örgütsel tutum, işten ayrılma, rol belirsizliği, bağlılık, kişilik özellikleri, psikolojik sermaye gibi anahtar kelimelerde daha çok yoğunlaştığı tespit edilmiştir.

Dil Şahin ve Mısırdalı Yangil (2018), örgütsel davranış alanında 2012-2016 yılları arasında yayımlanmış Üniversite Sosyal Bilimler Dergileri üzerine bir içerik analizi yapmışlar, incelenen çalışmaların anahtar kelimelerini birey düzeyi, grup düzeyi, örgüt sistemi ve iş davranışları başlıkları altında değerlendirmişlerdir. Birey ana temasında en fazla iş tatmini, tükenmişlik ve

kişilik yer alırken; grup ana temasında en fazla liderlik, çatışma ve iletişimin yer aldığını bulgulamışlardır. Örgüt sistemi ana teması altında en fazla insan kaynakları politikaları, örgüt kültürü, örgütsel adalet; iş davranışları ana temasında ise en fazla örgütsel bağlılık, olumsuz iş davranışları ve mobbing alt temalarının yer aldığı çalışmada belirtilmektedir.

Muhasebe bilim dalıyla ilgili olarak yapılan çalışmaların derlendiği yayınlar da literatürde yer almaktadır. Hotamışlı ve Erem'in (2014) Muhasebe ve Finansman Dergisi'nde yayımlanan makalelerin bibliyometrik analizlerini yaptıkları çalışma; Akgün ve Karataş'ın (2017), Muhasebe ve Finansman Dergisi'nde yayımlanan makalelerin bibliyometrik analizini yaptıkları çalışma örnek gösterilebilir. Yeşil ve Akyüz'ün (2018) muhasebe alanındaki doktora tezlerinin bibliyometrik analizini yaptıkları çalışma ve Alkan'ın (2014), Türkiye'de muhasebe alanında yapılan lisansüstü tezlerin analizini yaptığı çalışma da bu alanda yapılan tezlerin bibliyometrik analizini içermektedir.

Şen vd. (2017), muhasebe dergileri olan MÖDAV, MUFAD, BAKIŞ ve MUVU'da yayımlanan makaleleri kapsayan bir bibliyometrik analiz yapmışlardır. Gündüz (2018), akademik dergilerde muhasebe alanında yayımlanan makalelerin bibliyometrik analizini yapmış; Özbek ve Badem (2018) ise sadece MUVU'da 2008-2017 yılları arasında yayımlanmış makalelerin analizini yapmışlardır. Tek bir derginin çalışmalarını inceleyen diğer bir yayın ise Apak vd. (2017) tarafından yapılmıştır. Bu yazarlar, Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi'nde yayımlanan makalelerin bibliyometrik analizini yapmışlardır.

Muhasebe alanında dergi/dergiler veya tezlere nazaran az sayıda da olsa konu odaklı yapılan çalışmalar da mevcuttur. Öztürk ve Yılmaz'ın (2018) "Denetim ve Adli Muhasebe Alanındaki Çalışmaların Bibliyometrik Analiz Tekniği ile İncelenmesi" adlı çalışması bunlara örnek teşkil etmektedir. Akçakanat vd. (2013), Yücel vd. (2015), Durgut ve Pehlivan (2018), Çoban Çelikdemir (2019) ise Türkiye Muhasebe ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları konularında bibliyometrik ve içerik analizi yapmışlardır. Gönen ve Rasgen (2017) ise davranışsal muhasebe alanını içeren çalışmalara yönelik bir analiz yazmışlardır. Çarıkçı ve Yaman (2019), muhasebe finans öğrencileri üzerine yapılan çalışmaların bibliyometrik analizini yapmışlardır. Tosunoğlu vd. (2018) daha genel bir şekilde muhasebe eğitimi konusunda ulusal ve uluslararası dergileri ele alarak bibliyometrik analiz yapmışlardır.

Literatür taraması sonucunda muhasebe alanında yapılan çalışmaların çeşitli konular itibarıyla, dergiler itibarıyla ve de tek bir dergide yayımlananlar itibarıyla yapıldığı görülmektedir. Ancak bu çalışmalar arasında muhasebe meslek mensuplarına yönelik çalışmaları derleyip analiz eden bir çalışmaya rastlanmamıştır. Aynı şekilde örgütsel davranış ve muhasebe disiplinlerinin

ortak çalışıldığı yayınları bibliyometrik şekilde ele alıp analizini yapan bir çalışmanın da mevcut olmadığı tespit edilmiştir.

2.2. Çalışmanın Amacı, Kapsamı ve Yöntemi

Çalışmada; muhasebe meslek mensuplarına yönelik örgütsel davranış konularının makale bazında incelenmesi, çalışmaların hangi konularda yoğunlaştığının tespit edilmesi; hangi alanlarla ilgili yeterince araştırma yapılmadığının ortaya konması ve dolayısı ile bundan sonra yapılacak çalışmalar için yol gösterici olunması amaçlanmaktadır.

Çalışmanın amacı doğrultusunda “muhasebeci” ve “muhasebe meslek mensubu” anahtar kelimeleri Dergipark ve Tr Dizin’de taranmıştır.

2018 sonu itibarıyla 2.105 dergiyi bünyesinde barındıran Dergipark ülkemizde yayınlanan dergilerin elektronik ortamda barındırılması hizmeti sunar. Tr Dizin ise, araştırmacıların ulusal ve bilimsel içeriğe elektronik ortamda erişimlerini sağlamak amacıyla 2000 yılı Ağustos ayından itibaren taranabilen bir dizindir. Dolayısıyla geniş kapsamlı bir tarama yapabilmek adına bu iki platform kullanılmıştır.

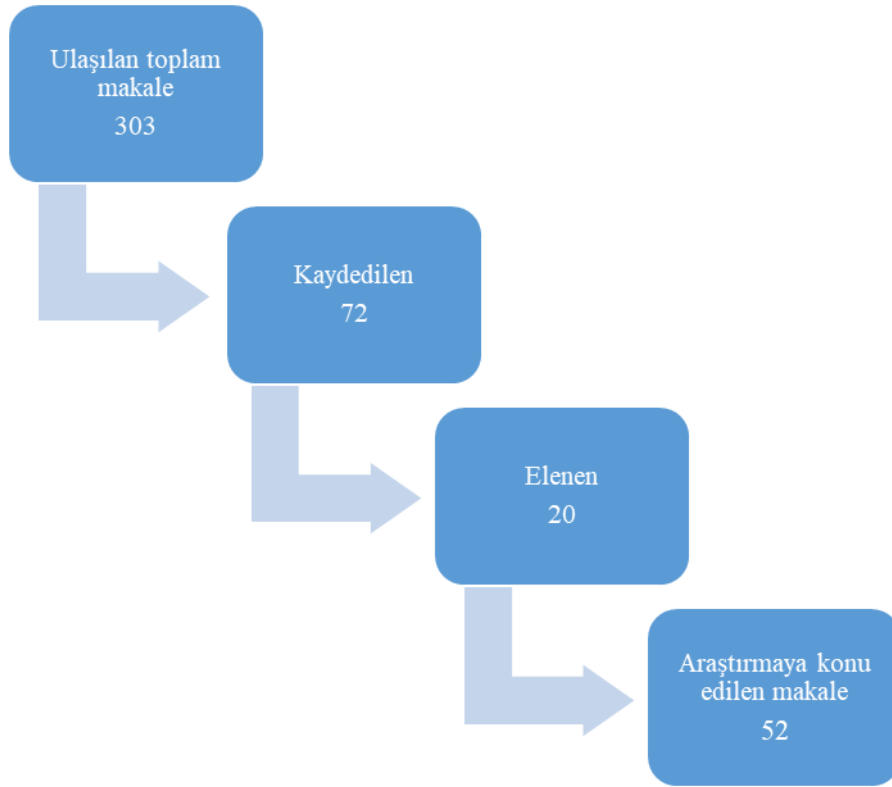
Çalışmanın amacı, muhasebe mesleğini icra eden kişilere yönelik örgütsel davranış alanına giren konularda çalışma yapılıp yapılmadığını; özellikle hangi örgütsel davranış alanlarına odaklanıldığının tespitidir. Bu nedenle temelde muhasebe mesleğini icra eden kişileri ifade etmek için kullanılan “muhasebeci” ve “muhasebe meslek mensubu” ifadeleri taramaya konu olmuştur. Muhasebe meslek mensuplarının aynı zamanda muhasebeci olarak adlandırılması, yapılan taramada her iki kelimenin de kullanılmasını gerektirmiştir.

Tarama esnasında tarafımızca başlangıç yılı açısından herhangi bir kısıtlama yapılmamıştır. Ancak, “muhasebeci” ifadesi kullanılarak yapılan Dergipark taramasında sonuçlar 2010 yılından itibaren; “muhasebe meslek mensubu” ifadesi kullanılarak yapılan Dergipark taramasında sonuçlar 2011 yılından itibaren karşımıza çıkmıştır. Tr Dizin’de yapılan taramada ise “muhasebeci” ifadesi 2000; “muhasebe meslek mensubu” ifadesi 1992 yılından itibaren listelenmiştir. Tr Dizin’de yapılan taramada muhasebecilerde örgütsel davranış konularına ilişkin çalışmaların 2007’den itibaren mevcut olduğu görülmüştür. Dolayısıyla bu araştırma ulaşılan en eski tarihli yayının yılı olan 2007’den başlamış ve 2019’un Mart ayı başında sonlandırılmıştır.

Dergipark’da “muhasebeci” anahtar kelimesiyle yapılan taramada 136 makaleye ulaşılmıştır. Davranış konuları ile ilgili olduğu görülen 38 makale kaydedilmiştir. “Muhasebe meslek mensubu” anahtar kelimesiyle yapılan taramada ise 54 makaleye ulaşılmış, bunlardan 25 adedinin davranış konularıyla ilgili olduğu görülmüş ve kaydedilmiştir. Tr Dizin’de ise “muhasebeci” anahtar kelimesi ile yapılan aramada 96 makaleye ulaşılmış bunların içinden 8’i çalışmayla ilgili bulunup kaydedilmiştir. “Muhasebe

meslek mensubu” anahtar kelimesi ile yapılan arama sonucunda 17 adet makale tespit edilmiş bunun sadece 1 adedinin çalışılan konuyla ilgili olduğu görülerek kaydedilmiştir. Dergipark ve Tr Dizin’de yapılan tarama sonucunda ilgili bulunan makalelerden kesişenler 13 adet olup Tr Dizin’dekiler elenmiştir.

Elde edilen makaleler Excel dosyasında düzenlenmiştir. Bu sırada toplam 72 adet makalenin 20 adedi, bazılarının aynı olduklarının belirlenmesi, bazılarının doğrudan örgütsel davranışla ilgili olmaması sebepleriyle elenmiş; sonuçta analiz edilen toplam makale sayısı 52 olmuştur.



Şekil 1: Makale Tarama Süreci

Yapılan makale taraması yukarıdaki şekil ile özetlenmiştir. Sonrasında bu 52 çalışma kullanılarak analiz aşamasına geçilmiş olup bu aşamalara yer verilmiştir:

Birinci aşama: Bu aşamada Excel programı kullanılarak araştırmaya konu edilen 52 makalenin aşağıdaki başlıklara uygun olarak veri girişi yapılmıştır.

- Çalışmanın adı
- Yazar sayısı

- Yayınlanma yılı
- Anahtar kelimeler
- Çalışmanın amacı
- Veri toplama tekniği
- Kullanılan ölçek/ölçekler
- Kullanılan program
- Uygulanan testler
- Uygulama yeri
- Anakütle-örneklem
- Yayınlanan dergi

İkinci aşama: Bu aşamada veriler sadeleştirilmiştir. Analize tabi tutulmayacak olan veriler ayıklanmıştır.

Bu verilerden ilki kullanılan veri toplama tekniğidir. Çalışma kapsamına dahil edilen makalelerin tümünde anket yöntemi kullanıldığı için analiz kapsamına alınmamıştır.

İkincisi kullanılan ölçeklerdir. Çalışmalar birçok davranışsal konuyu kapsadığından ve her biri için farklı ölçekler kullanılabilme ihtimali olduğundan, bu veri seti araştırmadan çıkarılmıştır. Uygulanan testler ise ölçekle doğru orantılı olarak oldukça farklılaşmıştır. Dolayısıyla testler de analiz edilmemiştir. Ancak bu konuda çalışmaların 14 adedinde kullanılan ölçeğin belirtilmediği ve sonuca ulaşma amacıyla genellikle birden çok analiz yöntemi kullanıldığı söylenebilir.

Anakütle ve örneklem veri setinin analize dahil edilmeme sebebi ise çalışmaların bir kısmında anakütle ve bu anakütle için hesaplanan örneklemin ne kadar olduğunun belirtilmemesidir. Bazı çalışmalar doğrudan anket yaptıkları meslek mensubu sayısını vermişler, bazıları ise anakütle olarak toplamda kaç meslek mensubu olduğunu belirtmiş ancak o anakütleyi temsil etme kabiliyeti olan örneklem sayısını belirtmemişler; kendi ulaştıkları sayıyı örneklem için yeterli sayı olarak kabul etmişlerdir. Ancak tabii ki bu hataların dışında oldukça doğru ve net bir şekilde anakütle ve örneklem büyüklüğünü ifade eden çalışmalar da mevcuttur.

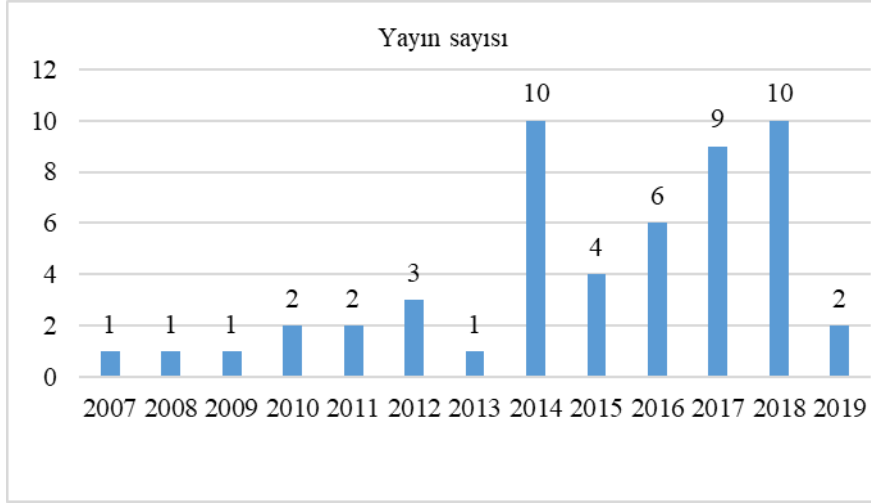
Üçüncü Aşama: Bu aşamada ise daha önceki aşamada sadeleştirilen ve analiz edilmeyecek veriler (veri toplama tekniği, ölçek, test, anakütle-örneklem) dışında kalan unsurlar analize tabi tutulmuştur. Bu unsurlar; yıllar, yazar sayıları, yayınlanan dergiler, kullanılan analiz programı, çalışmanın kapsadığı iller ve anahtar kelimeler olup bu aşamanın sonuçları Bulgular bölümünde ayrıntılı açıklanmaktadır.

2.3. Bulgular

Çalışmanın bu kısmında yayınlar çeşitli parametreler açısından incelenmiş; sonuçlar tablolarda özetlenerek yorumlanmıştır.

2.3.1. Yıllar Açısından Yayınlar

Çalışma kapsamına alınan makaleler, yıllar itibariyle aşağıdaki şekilde gösterilmiş ve yorumlanmıştır.



Şekil 2: Yıllara Göre Yayın Sayısı

Yayınların yıllar içerisindeki dağılımına bakıldığında 2014 ve 2018 yıllarında 10 adetle en yüksek sayıda yayının yapıldığı görülmektedir. Bunları 2017, 2016 ve 2015 yılları takip etmektedir. 2012 yılında 3 adet, 2010, 2011 ve 2019 yılında 2 adet, 2007, 2008, 2009 ve 2013 yılında ise birer adet yayın yapıldığı görülmektedir. 2019 yılının sonuçlarının Mart ayına kadar tarandığı göz önünde bulundurularak ve 2015'ten 2018'e kadar olan süreçteki yayın sayısındaki artışın 2019 yılı sonuna kadar devam edeceği öngörülmektedir.

Aşağıda yayın yıllarına göre çalışılan konularla ilgili bir tabloya yer verilmiştir.

Tablo 1: Yayın Yıllarına Göre Çalışılan Konular

Yıllar	Çalışılan Örgütsel Davranış Konuları
2007	İş tatmini
2008	Stres
2009	Cinsiyet ayrımcılığı
2010	İş tatmini, davranışsal değişkenler
2011	Etik, tatmin
2012	Etik, iş koliklik
2013	Etik
2014	Etik, iş tatmini, tükenmişlik, rol, bağlılık, stres

2015	Etik, tükenmişlik, bağlılık
2016	Etik, iş tatmini, tükenmişlik, kişilik, duygusal zeka, stres
2017	Etik, rol, iş doyumu, bağlılık, stres
2018	Etik, mutluluk, iş tatmini, duygusal emek, duygusal zeka, tükenmişlik-profesyonelleşme, mesleki şüphecilik, sanal kaytarma
2019	Etik, mesleki yetkinlik

Tablo 1’de 2007-2019 yılları itibariyle hangi örgütsel davranış konularında yayın yapıldığı görülmektedir. Buna göre, 2011’den 2019’a tüm yıllarda etik konusu çalışılmıştır. Tükenmişlik, 2014, 2015, 2016 ve 2018 yıllarında; tatmin, 2007, 2010, 2011, 2014, 2016, 2018 yıllarında; stres, 2008, 2014, 2016 ve 2017 yıllarında; duygusal zeka 2016, 2018 yıllarında; rol 2014 ve 2017 yıllarında; bağlılık 2014, 2015 ve 2017 yıllarında çalışılmıştır. Cinsiyet ayrımcılığı sadece 2009’da, iş koliklik sadece 2012’de, davranışsal değişkenler 2010’da, kişilik 2016’da mesleki yetkinlik 2019’da çalışılmıştır. En geniş konu yelpazesi 2018 yılındadır. Yukarıda bahsedilen diğer konulardan farklı olarak mutluluk, duygusal emek, profesyonelleşme, mesleki şüphecilik ve sanal kaytarma 2018’de çalışılan konulardır. Bu noktada 2018 yılında muhasebe meslek mensuplarına yönelik davranış konularının diğerlerinden farklılaştığı ve dolayısıyla yazarların farklı durumları analiz etme ihtiyaçları/istekleri doğmuş olduğu söylenebilir.

2.3.2. Yazar Sayısı Açısından Yayınlar

Çalışmada ele alınan makaleler kaç yazarlı olduklarına göre incelenmiştir. Aşağıdaki tabloda 1, 2 ve 3 yazarlı olma durumlarına göre makalelerin oranları verilmiştir.

Tablo 2: Yayın Yıllarına Göre Çalışılan Konular

Yazar Sayısı	Sıklık	Yüzde
1	14	27
2	25	48
3	13	25
Toplam	52	100

Yazar sayıları açısından yayınlar irdelendiğinde yayınların 25 adedi (%48) iki yazarlı; 14 adedi (%27) tek yazarlı ve 13 adedi (%25) ise üç yazarlıdır. Diğer bir ifadeyle yayınların yaklaşık yarısını iki yazarlı çalışmalar oluşturmaktadır.

2.3.3. Yayınlanan Dergi Açısından Yayınlar

Çalışmada incelenen makalelerin hangi dergilerde ne sıklıkta yer aldığı, aşağıdaki tabloda görülmektedir.

Tablo 3: Dergiler Açısından Yayınlar

Yayınlanan Dergi	Sıklık
Adam Akademi	1
Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi	1
AİBÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi	1
Alanya Akademik Bakış	1
Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi	1
Bingöl Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi	1
Dicle Tıp Dergisi	1
Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi	2
Ege Akademik Bakış	1
Electronic Journal of Vocational Colleges	1
Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi	1
Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi	1
Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi	1
Global Business Research Congress	1
Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi	1
International Review Of Economics And Management	1
İda Academia	1
İş, Güç Endüstri İlişkileri ve İnsan Kaynakları Dergisi	1
Journal of Current Researches on Business and Economics	2
Journal of Yaşar University	1
Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi	1
Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi	1
Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Sosyal Bilimler Dergisi	1
Mali Çözüm	1
MANAS Sosyal Araştırmalar Dergisi	2
Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi	1
Muhasebe ve Finans Tarihi Vakfı Dergisi	1
Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi	3

Muhasebe ve Finansman Dergisi	10
Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi	2
Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi	1
Selçuk Üniversitesi sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi	1
Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi	1
Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi	1
Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi	1
Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi	1
Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi	1

Yayımlanan dergiler incelendiğinde Muhasebe ve Finansman Dergisi'nin 10 yayımla açık ara en önde olduğu görülmektedir. Onu 3 yayımla Muhasebe Bilim Dünyası takip etmektedir. Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Journal of Current Researches on Business and Economics, MANAS Sosyal Araştırmalar Dergisi, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi'nde ise ikişer yayım yer almaktadır. Listede görülen diğer dergilerde ise birer yayım bulunmaktadır. Bu noktada muhasebe meslek mensuplarına yönelik davranışsal konuların çalışıldığı yayınlar için en çok Muhasebe ve Finansman Dergisi'nin tercih edildiği söylenebilir.

2.3.4. Kullanılan Analiz Programı Açısından Yayınlar

İncelenen makalelerde hangi istatistik programının kullanıldığı incelenmiş ve aşağıda yer verilmiştir.

Tablo 4: Programlar Açısından Yayınlar

Kullanılan Programlar	Sıklık
SPSS	37
R	1
SMART PLS	3
LISREL	1
SPSS ve LISREL	1
SPSS ve AMOS	1
Belirtilmemiş	8

Çalışmaların 37 adedinde SPSS paket programının kullanıldığı tespit edilmiştir. SPSS ve Amos ile SPSS ve LISREL birer çalışmada beraber

kullanılmıştır. R programı 1 defa, SMART ise 3 defa kullanılmıştır. Hangi programın kullanıldığı belirtilmeyen çalışma ise 8 adettir.

2.3.5. Çalışmanın Yapıldığı İller Açısından Yayınlar

Çalışmada incelenen makalelerin uygulamalarının hangi il/illeri kapsadığı aşağıdaki tabloda gösterilmiş ve yorumlanmıştır.

Tablo 5: İller Açısından Yayınlar

Çalışma Alanı	Sıklık
Türkiye Geneli	13
İstanbul	4
Rize	3
Antalya, Burdur, Isparta	2
Diyarbakır	2
Erzurum	2
Isparta	2
Muğla	2
Borsa İstanbul	1
Marmara Bölgesi	1
Karadeniz Bölgesi	1
İstanbul, Ankara, İzmir, Bursa	1
Adana	1
Aksaray	1
Ankara	1
Antalya	1
Balıkesir	1
Bilecik	1
Bingöl	1
Burdur	1
Eskişehir	1
İzmir	1
Kayseri	1
Kırıkkale	1
Manisa	1
Samsun	1
Şanlıurfa	1
Trabzon	1
Trakya	1
Yozgat	1

Çalışmaların 13 adedi Türkiye genelinde yapılmıştır. Genel itibariyle Türkiye Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB)'dan alınan sayılar ve mail adresleri ile anket yapılmıştır. İstanbul ilini ana kütle olarak kabul eden 4 adet çalışma ve yine Rize ilinde yapılan 3 adet çalışma mevcuttur. Borsa İstanbul'daki şirketlerde muhasebe meslek mensuplarına yönelik 1 adet çalışma yapılmıştır.

Antalya, Isparta ve Burdur'u yani Göller Bölgesi'ni kapsayan 2 adet çalışma mevcuttur. Muğla, Erzurum, Diyarbakır ve Isparta illerindeki meslek mensuplarına yönelik ise ikişer adet çalışma yapılmıştır. Tabloda belirtilen diğer illerde ise birer adet çalışma mevcuttur.

2.3.6. Anahtar Kelimeler Açısından Yayınlar

Bu başlık altında, çalışmaya konu makaleler anahtar kelimeler açısından incelenmiş ve aşağıdaki tablolar yardımıyla açıklanmıştır.

Tablo 6: Anahtar Kelimeler Açısından Yayınlar-1

Anahtar Kelime	Sıklık
Ahlak	1
Ayrımcılık	1
Bağımsızlık	1
Bireysel İş Performansı	1
Cinsiyet Ayrımcılığı	1
Davranışsal Değişkenler	1
Davranışsal Muhasebe	1
Dönüşümcü Liderlik	1
Duygusal Emek	1
Duygusal Tükenmişlik	1
Duygusal Zeka	2
Etik	11
Etik İkilem	1
Etik İklim	1
Etik Sözleşmesi	1
Etik Tutumlar	1
Etik Yargı Farklılıkları	1
Etkileşimci Liderlik	1
Haksız Rekabet	1
İş Doyumu	3

İş Etiği	2
İş Performansı	3
İş Stresi	3
İş Tatmini	7
İş-Aile Yaşam Dengesi	1
İşgören Performansı	1
İşkoliklik	1
İşten Ayrılma Eğilimi	1
İşyeri Mutluluğu	1
Kariyer Memnuniyeti	1
Kişilik-İş Uyumu	1
Kişisel Ve Yönetmel Beceriler	1
Kontrol Odağı	1
Meslek Etiği	11
Meslek Memnuniyeti	11
Mesleki Bağlılık	2
Mesleki Beceriler	1
Mesleki Bilgi	2
Mesleki Etik Kuralları	1
Mesleki Stres	2
Mesleki Şüphelilik	1
Mesleki Tükenmişlik	4
Mesleki Yargı	1
Mesleki Yetkinlik	1
Muhasebe Meslek Etiği	6
Mutluluk	1
Müşteri Tatmini	1
Örgüte Tutkunluk	1
Örgütsel Bağlılık	3
Örgütsel Özdeşleşme	1
Örgütsel Vatandaşlık Davranışı	1
Proaktif Kişilik	1
Profesyonelleşme	2

Rol Algılaması	1
Rol Çelişkisi	1
Sanal Kaytarma	1
Stres	2
Tarafsızlık	1
Tutum	1
Tükenmişlik	4
Yaşam Doyumu	2

Önceki bölümlerde açıklandığı gibi muhasebe meslek mensuplarına yönelik yapılan çalışmalar taranmış, elde edilen çalışmalar örgütsel davranış kapsamında incelenmiş ve davranışsal konularla ilgili araştırmalar, çalışma kapsamına alınmıştır. Yapılan tarama sırasında anahtar kelimeler incelenmiş ve davranış bilimleri kapsamında sıralanmıştır. Çalışma kapsamına dahil edilen 52 adet yayında davranış bilimleri ile ilgili anahtar kelimelerin kaç defa yer aldığı yukarıdaki tabloda alfabetik olarak gösterilmiştir.

Tablo 6'ya bakıldığında “etik”, “meslek etiği” ve “meslek memnuniyeti”nin incelenen çalışmalar dahilinde 11'er defa kullanıldığı görülmektedir. Dolayısıyla muhasebe meslek mensuplarına yönelik çalışmaların etik ve meslek memnuniyeti konularında daha fazla olduğu söylenebilir. Akabinde 7 defa ile “iş tatmini”, 6 defa ile “muhasebe meslek etiği” gelmektedir. “Tükenmişlik” ve “mesleki tükenmişlik” anahtar kelimeleri ise 4'er defa kullanılmıştır. Tablodaki diğer anahtar kelimelerin 3 ve daha az defa kullanıldığı görülmektedir.

En fazla kullanılan ifadelerden “etik” ifadesi tek başına 11 defa anahtar kelime olarak kullanılmasının yanında farklı şekillerde de çalışmalarda yer almıştır. Bununla ilgili ayrıntılar aşağıdaki tabloda görülmektedir.

Tablo 7: “Etik” İfadesinin Çalışmalarda Kullanım Sıklıkları

Anahtar Kelime	Sıklık
Etik	11
Meslek Etiği	11
Muhasebe Meslek Etiği	6
İş Etiği	2
Etik İkilem	1
Etik İklim	1
Etik Sözleşmesi	1
Etik Tutumlar	1
Etik Yargı Farklılıkları	1
Mesleki Etik Kuralları	1
Toplam	36

Tablo 7’de görüldüğü gibi, incelenen çalışmalarda “etik” ifadesi anahtar kelime olarak 11 defa kullanılmıştır. “Meslek etiği” şeklinde de 11 defa; “muhasabe meslek etiği” olarak 6 defa; “iş etiği” olarak ise 2 defa anahtar kelimelerde yer almaktadır. Tabloda görülen ve 1 defa kullanılan etikle ilgili anahtar kelimeler ise etik ikilem, etik iklim, etik sözleşmesi, etik tutumlar, etik yargı farklılıkları ve mesleki etik kurallarıdır.

Çalışmanın kapsadığı yıllar itibariyle taranan çalışmalarda “sanal kayıtarma”nın 1 defa kullanılması bu kavramın henüz muhasebe bilim camiasında keşfedilmemiş olması anlamına gelebilir. Yine “tutum”un yalnızca 1 defa muhasebe meslek mensuplarına yönelik çalışıldığı görülmüştür. “Davranışsal muhasebe” kavramı da anahtar kelime olarak sadece 1 çalışmada kullanılmıştır.

İncelenen yayınlarda, “stres” ifadesi çalışmalarda tek olarak 2 defa; “mesleki stres” şeklinde 2 defa ve en son “iş stresi” şeklinde de 2 defa yer almıştır. “Bağlılık” kelimesini içeren ifadelerden 3 sıklık derecesi ile “örgütsel bağlılık”; 2 sıklık derecesi ile “mesleki bağlılık” anahtar kelimeleri de yer almaktadır. “Mutluluk” ise “işyeri mutluluğu” ve salt “mutluluk” şeklinde incelenen çalışmalarda birer defa kullanılmıştır.

Tablo 6’da görüldüğü gibi incelenen çalışmalarda “ayrımcılık” ve “cinsiyet ayrımcılığı” 1’er defa anahtar kelime olarak kullanılmışlardır. “Duygusal zeka” 2 defa, “duygusal emek” 1 defa kullanılmıştır.

3. SONUÇ

Çalışma, muhasebe meslek mensuplarına yönelik örgütsel davranış konularının özellikle hangileri olduğunu tespit etme amacını taşımaktadır. Hangi konuların yoğun hangilerinin daha az çalışıldığı tespit edildiğinde yeni çalışmalara yol göstermek mümkün olmaktadır.

Muhasebe meslek mensuplarına yönelik davranışsal konuların çalışıldığı makale çalışmalarının incelendiği bu çalışmada elde edilen sonuçlar 2007-2019 (Ocak-Şubat-Mart) yılları arasında kapsamaktadır. Dergipark ve Tr Dizin’de yapılan tarama sonucunda ulaşılan çalışmalar arasından 52 adet Türkçe makale çalışmaya dahil edilmiştir. 52 makale incelendiğinde en çok yayın yapılan yılların 2014 ve 2018 olduğu görülmüştür. Makalelerin en çok yayımlandığı dergi Muhasebe ve Finansman Dergisi’dir. Makalelerin 37 adedi SPSS programı kullanılarak analiz edilmiştir. 13 makale ise Türkiye genelindeki muhasebe meslek mensuplarına yöneliktir.

Çalışmanın ilk aşamasında incelenen ve bibliyometrik analizlerin yapıldığı yayınlara göre bu konuda en çok çalışma yapılan konular; kültür (Coşkun ve Tabak, 2017), liderlik (Erdem, 2009; Koyuncu, 2015; Akyol ve Aktaş, 2015; Turgut ve Beğenirbaş, 2016), bağlılık-örgütsel bağlılık (Dil Şahin ve Mısırdalı Yangil, 2018; Koyuncu, 2015; Akyol ve Aktaş, 2015; Turgut ve Beğenirbaş, 2016; Coşkun ve Tabak, 2017), mobbing (Dil Şahin ve Mısırdalı Yangil 2018), iş tatmini (Koyuncu, 2015; Akyol ve Aktaş, 2015; Dil Şahin ve Mısırdalı Yangil 2018), çatışma (Koyuncu, 2015;), stres (Turgut ve Beğenirbaş, 2016), tükenmişlik (Dil Şahin ve Mısırdalı Yangil 2018) olarak görülmüştür. Bahsedilen bu çalışmaların aksine muhasebe meslek mensuplarında en çok “etik”in çalışıldığı tespit edilmiştir. Bu durumun, muhasebe temel kavramlarından sosyal sorumluluk kavramının öneminden ve muhasebe meslek mensubunun etik davranış sergilemesinin gerekliliğinden kaynaklandığı düşünülmektedir.

Meslek memnuniyeti de muhasebe meslek mensuplarına yönelik konularda üst sıralardayken yukarıda bahsedilen ve yapılan çalışmaların tarandığı çalışmalarda çok çalışılan konular arasında değildir.

Yine literatürün aksine “liderlik” kavramı incelenen yıllar itibariyle yalnızca 2 defa, dönüşümcü liderlik ve etkileşimci liderlik anahtar kavramları kullanılarak çalışılmıştır.

Literatürde incelenen çalışmalarda “örgütsel bağlılık” konusunda yapılan çalışmalar ilk sıralarda iken; muhasebe meslek mensuplarının örgüte bağlılığı ile ilgili yapılan araştırma sayısının nispeten az olduğu tespit edilmiştir.

Bahsedilen bibliyometrik çalışmalarda “mobbing”in çalışılan konular arasında üst sıralarda olduğu görülürken; muhasebe meslek mensuplarında bu konunun çalışılmadığı tespit edilmiştir.

Muhasebe meslek mensuplarına yönelik 2007'den bu yana örgütsel davranış alanına giren konuların çalışıldığı; 2014 yılında sıçrama yaptığı ve 2015'ten itibaren de orantılı olarak arttığı görülmüştür. Dolayısıyla bu çalışmaların devamının artarak geleceği düşünülmektedir.

Çalışmaların kapsadığı bölgelere/illere bakıldığında da oldukça geniş bir alan göze çarpmaktadır. Ancak, uygulamaların yapıldığı alan kadar konu çeşitliliği de oldukça önem taşımaktadır. İncelenen çalışmaların genel itibariyle konularına bakıldığında ya da özelde anahtar kelimeleri incelendiğinde “etik”in öne çıktığı görülmekte; meslek memnuniyeti, iş tatmini ve tükenmişliğin bunu takip ettiği; ancak diğer anahtar kelimelerin çalışmalarda oldukça az kullanıldığı tespit edilmiştir. O halde bundan sonra muhasebe meslek mensuplarına yönelik davranışsal konuların ele alınacağı çalışmalarda, yapılan bu araştırmada az çalışıldığı tespit edilen konulara yönelmek uygun olacaktır. Bunlar; liderlik, rol, mobbing gibi konular olabileceği gibi; duygusal zeka, duygusal emek, cinsiyet ayrımcılığı, mutluluk, stres, sanal kaytarma olabilir.

KAYNAKÇA

Akçakanat, Ö., Senal, S., Aslantaş Ateş, B. (2013). Türkiye Muhasebe Standartları Çalışmalarının İçerik Analizi Bakımından Değerlendirilmesi (2004-2011). *Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi*, 5 (3), 1-8.

Akgün, M., Karataş, B., (2017). Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisinde Yayımlanan Makalelerin Bibliyometrik Analizi (2000-2016). *Muhasebe ve Denetime Bakış*, (52), 19-34.

Akyol, B., Akçay, R.C. (2015). Analysis of Organizational Behaviour Studies In Turkey. *Eğitimde Kuram ve Uygulama Dergisi*, 11(1), 149-170.

Alkan, G. (2014). Türkiye’de Muhasebe Alanında Yapılan Lisansüstü Tez Çalışmaları Üzerine Bir Araştırma (1984-2012). *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Ocak, 41-52.

Alkış, H., Akpınar, F. (2019). Duygusal Zeka ve Girişimcilik Eğilimi: Adıyaman Üniversitesi Öğrencileri Üzerine Bir Araştırma. *Adıyaman Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (32) , 341-379.

Alp, G. (2019). Otel Çalışanlarının Stres ve Bireysel Performans İlişkisinin İncelenmesi. *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 19 (2) , 475-496.

Altundal Biyan, N., Aybaraz, E., Koç, E. (2018). Medikal Turizmde Duygusal Zeka ve Kültürel Duyarlılık. *Uşak Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 11 (C-IASOS Özel Sayısı) , 52-70.

Apak, S.,Erol, M., Öztürk, S. (2016). Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisinde Yayımlanan Makalelerin Bibliyometrik Analizi.

Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi, (11), 111-124 .

Armutlu, C., Sağlam Arı, G. (2010), Yönetim Modalarının Yüksek Lisans ve Doktora Tezlerine Yansımaları. *ODTÜ Gelişme Dergisi*, 37 Nisan, 1-23.

Başarer, D., Başarer, Z. (2019). Akademisyenlerin Tükenmişlik ve Öz Yeterlik Düzeyleri. *Türk Eğitim Bilimleri Dergisi*, 17(1), 1-19.

Can, R., Hisar, K. (2019). Hemşirelerin Profesyonellik Davranışları ve Tükenmişlik Düzeyleri. *Hacettepe Üniversitesi Hemşirelik Fakültesi Dergisi*, 6(1),1-9.

Cerit, B., Öz, F. (2019). Hemşirelerde Duygusal Zekanın İletişim Becerilerine Etkisi. *Kastamonu Sağlık Akademisi*, 4 (1), 1-21.

Coşkun, H. E., Tabak, A. (2017). Örgütsel Davranış Çalıştığımızda Aslında Ne Çalışıyoruz? Türkiye’de Yapılan Lisansüstü Tezler Üzerinden Bir Değerlendirme. *İş ve İnsan Dergisi*, 4 (2), 101-111.

Çarıkçı, O., Yaman, B. (2019). Muhasebe-Finans Öğrencileri Üzerine Yapılan Araştırmaların Bibliyometrik Analizi. *Kafkas Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 10 (19) , 359-381.

Çelikdemir, N. Ç. (2019). Türkiye’de Muhasebe Standartları Konusunda Yapılan Tezlerin İncelenmesi, *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 11(1), 325-336.

Çetinkaya Bozkurt, Ö & Çetin, A. (2016). Girişimcilik ve Kalkınma Dergisinin Bibliyometrik Analizi, *Girişimcilik ve Kalkınma Dergisi*, 11 (2), 229-263.

Çoban, M., Aytemiz Seymen, O. (2019). Hizmet Verme Yatkınlığının Duygusal Emek Üzerindeki Etkisinde Duygusal Zekânın Rolü: Kuşadası’nda Beş Yıldızlı Otel Çalışanları Örneği. *Anatolia: Turizm Araştırmaları Dergisi*, 30 (1), 7-18.

Çökük, B. (2019). Örgütsel Stres Düzeyinin Ölçümü ve Demografik Değişkenlerle İlişkisi: Bir Kamu Organizasyonu Örneği. *Akademik Yaklaşımlar Dergisi*, 9 (2) , 59-83 .

Depren, Ö., Kartal, M., Depren, S. (2018). Borsalarda Oynaklık Üzerine Yayınlanmış Akademik Çalışmaların Bibliyometrik Analizi. *Bankacılık ve Sermaye Piyasası Araştırmaları Dergisi*, 2(6), 1-15.

Diken, E., Aydoğdu, M. (2018). Fen Bilgisi Öğretmen Adaylarının Duygusal Zeka Düzeyleri İle Fen Başarıları (Genetik Konusunda) Arasındaki İlişki. *Online Fen Eğitimi Dergisi*, 3 (1) , 1-13.

Dil Şahin, M., Mısırdalı Yangıl, F. (2018). Türkiye’de Örgütsel Davranış Yazınına Bir Bakış: 2012-2016 Yılları Arasında Yayımlanmış Üniversite Sosyal Bilimler Dergileri Üzerine İçerik Analizi. *İşletme Araştırmaları*

Dergisi, 10/2, 371-383.

Doğan, M., Akandere, M. (2019). Taekwondo Antrenörlerinin İş Doyumu Ve Tükenmişlik Düzeylerinin İncelenmesi. *Spormetre. Beden Eğitimi ve Spor Bilimleri Dergisi*, 17 (2) , 154-162.

Durgut, M., Pehlivan, M. (2018). Muhasebe (Finansal Raporlama) Standartlarına Yönelik Türkiye’de Hazırlanan Lisansüstü Tez Çalışmaları Üzerine Bir Araştırma: 1987-2017 Dönemi, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, Nisan 2018; Özel Sayı: 1-23.

Ekin, Z. (2018). Yöneticilikte Aşıl Sendromu ve Mesleki Tükenmişlik İlişkisi. *Avrasya Uluslararası Araştırmalar Dergisi*, 6 (13) , 544-562.

Erdem, D. (2011). Türkiye’de 2005–2006 Yılları Arasında Yayımlanan Eğitim Bilimleri Dergilerindeki Makalelerin Bazı Özellikler Açısından İncelenmesi: Betimsel Bir Analiz. *Journal of Measurement and Evaluation in Education and Psychology*, 2 (1), 140-147.

Erdem, F. (2009). Örgütsel Davranış Araştırmalarında Niş Alanlar Nasıl Belirleniyor? Ulusal Yönetim ve Organizasyon Kongresi Yazını Üzerine Kısa Bir Değerlendirme. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, 4(1), 65-78.

Genç, N. (1994). Örgütsel Davranış, Karar Süreci ve Karşılıklı Etkileşim. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 10(3-4). 379-383.

Gönen, S., Rasgen, M. (2017). Davranışsal Muhasebe Alanını İçeren Araştırmalara Yönelik Literatür Taraması. *İnsan Ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi*, 6 (6), 189-198.

Güllü, S., Yıldız, S. (2019). Stres Kaynaklarının Futbol Hakemlerinin Performansına Etkisinin İncelenmesi. *Spormetre. Beden Eğitimi ve Spor Bilimleri Dergisi*, 17 (1), 146-155.

Gündüz, M. (2018). Türkiye’de 2014-2016 Yılları Arasında Akademik Dergilerde Muhasebe Alanında Yayımlanan Makalelerin Bibliyometrik Analizi, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Mart 2018; 20(1); 236-257.

Güney, S. (2004). *Açıklamalı Yönetim-Organizasyon ve Örgütsel Davranış Terimleri Sözlüğü*, Siyasal Kitabevi, Ankara.

Gür, K. (2018). Destek Hizmetler Sunan Mavi Yakalı Çalışanlarda Stres Algısı ve Stres Yönetimi. *STED / Sürekli Tıp Eğitimi Dergisi*, 27(2), 118-128.

Hancıoğlu, Y., Tekin, E. (2017). Ulusal İşletmecilik İle Ulusal Yönetim ve Organizasyon Kongrelerinde Yayımlanan Araştırmaların Bibliyometrik Profili: Stratejik Yönetim Yazını Üzerine Bir İnceleme. *UIİİD-IJEAS*, 16. UIK Özel Sayısı, 87-100.

- Hendekçi, A., Özen, F. (2018). Algılanan Örgütsel Etik İklimin İlköğretim Okullarında Öğretmenlerin Etik Dışı Davranışlarına Etkisi (Diyarbakır Merkez İlçeleri Örneği). *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 15 (2) , 425-450.
- Hotamışlı, M., Erem, I. (2014). Muhasebe ve Finansman Dergisi'nde Yayınlanan Makalelerin Bibliyometrik Analizi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi* , (63), 1-20.
- Kılınçarslan, T., Küçüksüleymanoğlu, R. (2019). Muhasebe Meslek Mensuplarının Mesleki Tükenmişlik Düzeylerinin Araştırılması: Bursa İli Örneği. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 617-636.
- Kıymetli Şen, İ., Hatunoğlu, Z., Terzi, S. (2017). Muhasebe Araştırmalarında Muhasebe Eğitiminin Yeri Ve Önemi: Muhasebe Dergileri Üzerinde Bibliyometrik Bir Araştırma, *Muhasebe Bilim Dünyası*, 19 (1), 247-291.
- Koyuncu, S.C. (2015). Örgütsel Davranış Alanında Odaklanılan Konular ve Kullanılan Yöntemler: 2010-2015 Yılları Ulusal İşletmecilik Kongre Bildirileri Üzerine Bir İnceleme. *İş ve İnsan Dergisi*, 2(2), 127-135.
- Örnek, N., Avcı, N. (2019). Turist Rehberlerinin Duygusal Zekâ ile Rehberlik Stilleri İlişkisi. *Journal of Yaşar University*, 14(56), 536-548.
- Özbek, C., Badem, A. (2018). Muhasebe Ve Vergi Uygulamaları Dergisi'nde Yayımlanmış Makalelerin Bibliyometrik Analizi (2008-2017). *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 11 (2) , 216-247.
- Öztürk, S., Yılmaz, C. (2018). Denetim Ve Adli Muhasebe Alanındaki Çalışmaların Bibliyometrik Analiz Tekniği İle İncelenmesi. *Karadeniz Uluslararası Bilimsel Dergi*, 39 (39), 173-188.
- Umuzdaş, S., Keklik Kal, F. (2018). Konservatuvarlarda Görev Yapan Akademisyenlerin Tükenmişlik Düzeyleri. *Rast Müzikoloji Dergisi*, 6 (1), 1832-1842.
- Robbins, S., Judge, T. (2012). *Örgütsel Davranış*. 14. Basımdan Çeviri. Çeviri Editörü: İnci Erdem, Nobel Yayın, İstanbul.
- Şahin, A . (2018). Üniversite Öğrencilerinin Algılanan Stres Düzeylerinin Fakülte Türü ve Cinsiyet Değişkenlerine Göre İncelenmesi. *Kilis 7 Aralık Üniversitesi Beden Eğitimi ve Spor Bilimleri Dergisi*, 2(1), 28-35.
- Şener, A., Yoldaş, C., Işlak, O. (2018). Akademisyenlerin Mesleki Etik Davranışlarına İlişkin Sınıf Öğretmeni Adaylarının Görüşleri. *International Journal of Active Learning*, 3 (2) , 23-33.
- Şimşek, Ş., Akgemci, T., Çelik, A. (2011). *Davranış Bilimlerine Giriş ve Örgütlerde Davranış*. 7. Baskı. Gazi Kitabevi, Ankara.

- Tosunoğlu, B., Cengiz, S., Anadolu, Z. (2019). Muhasebe Eğitimi Konusunda Ulusal ve Uluslar arası Dergiler Üzerinde Bibliyometrik Bir Araştırma. *Global Journal of Economics and Business Studies*, 7 (14), 18-24.
- Turgut, E., Beğenirbaş, M. (2016). Türkiye’deki Örgütsel Davranış Yazınına Bakış: Örgütsel Davranış Kongrelerinin Yazar ve İçerik Yönünden Ağ Analizi ile İncelenmesi. *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 18/1, 328-354.
- Türe Yılmaz, A., Yıldırım, A. (2019). Bir Üniversite Hastanesinde Çalışan Hemşirelerin Etik İklim Algısı. *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, 18 (69).
- Yalçın, S. (2019). Muhasebe Eğitimi Alan Öğrencilerin Etik Konusunda Tutumları: Kütahya Araştırması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (83), 147-17.
- Yeşil, T., Akyüz, F., (2018). Muhasebe Alanındaki Ulusal Doktra Tezlerinin Bibliyometrik Analizi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20, 440-472.
- Yılmaz, H., Zembat, R. (2019). Okul Öncesi Öğretmen Adaylarının Duygusal Zeka Düzeyleri İle Üniversite Yaşamına Uyumluluğu Arasındaki İlişkinin İncelenmesi. *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Eğitim Fakültesi Dergisi*, (52) , 118-136.
- Yılmaz, G. (2017). Restoranlarda Bahşiş İle İlgili Yayınlanan Makalelerin Bibliyometrik Analizi. *Seyahat ve Otel İşletmeciliği Dergisi*, 14 (2) , 65-79.
- Yücel, A., Orhan, S., Şekeroğlu, B., Karadağ, T., Çeviker, A. (2019). Beden Eğitimi Öğretmenlerinin Örgütsel İş Stres Düzeylerinin Bazı Demografik Değişkenler Açısından Değerlendirilmesi. *Spor Eğitim Dergisi*, 3 (2), 58-70.
- Yücel, S., Öncü, M., Kartal, O. (2015). Türkiye’de Muhasebe Ve Finansal Raporlama Standartları Konularında Yayınlanmış Akademik Çalışmalar (2007-2014 Arası Literatür Taraması). *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (68), 39-66.

ASSESSING THE FRAUD RISK FACTORS IN THE FINANCIAL STATEMENTS WITH BENFORD'S LAW*

Dr. Öğr. Üyesi Onur ÖZEVİN^a
Hassan YAZDIFAR^b

Ampirik Araştırma
(Empirical Research)

*Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi*
Kasım 2020; 13 (3): 543-569

ABSTRACT

The aim of this study is research potential fraud risk in financial statements by using some financial and nonfinancial parameters. For detection of fraud risk used conformity of financial statements with Benford's law among different groups of companies. Variables to be met by financial statement liability include sectors, risk groups, size of independent audit firms, independent auditing obligation and independent membership of directory board.

To this intent balance sheet and income statements of the companies traded in BIST real sector for the years 2008-2017, taken as data set. Data set were applied Benford analysis for measuring conformity of financial statements with Benford's law. For analyse difference between groups applied T-Test, ANOVA and TUKEY tests. As a result, investigated significant difference between company groups and variables were found to affect the fraud risk in the financial statements. These results have shown impact of different variables on financial statement as a fraud risk factor. It has expected that these factors are effective in the financial statement fraud. Company owners, professional accountants, auditors and tax authority can use this method for detecting red flags and selecting audit targets.

Keywords: Benford's Law, Fraud Detection, Financial Statement Analysis, Fraud Risk Factors.

JEL Codes: M40, M41, M42.

APA Stili Kaynak Gösterimi:

Özevin, O., Yazdıfar, H. (2020). Assessing the Fraud Risk Factors in The Financial Statements with Benford's Law. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*. 13 (3), 543-569.

* Makalenin gönderim tarihi: 04.10.2019; Kabul tarihi: 25.06.2020, iThenticate benzerlik oranı %20

^a Bolu Abant İzzet Baysal Üniversitesi, Gerede Meslek Yüksekokulu, onurozevin@ibu.edu.tr

ORCID: [0000-0002-1347-5027](https://orcid.org/0000-0002-1347-5027)

^b Bournemouth University, hyazdifar@bournemouth.ac.uk, ORCID: [0000-0003-3023-2534](https://orcid.org/0000-0003-3023-2534)

BENFORD YASASI İLE FİNANSAL TABLOLARDAKİ HİLE RİSKİNİN BELİRLENMESİ

ÖZ

Bu çalışmanın amacı, bazı finansal ve finansal olmayan parametreler yardımıyla finansal tablolardaki potansiyel hile riskini araştırmaktır. Hile riskinin tespiti için BIST şirketleri içerisinde Benford yasasına uyum kriterine göre kontrol ve risk grupları belirlenmiştir. Hile riskinde etkili olabilecek faktörler olarak; sektör, BIST risk grupları, bağımsız denetim firmalarının büyüklüğü, bağımsız denetim yükümlülüğü ve bağımsız yönetim kurulu üye sayısı olmak üzere beş değişken seçilmiştir.

Bu amaçla BIST reel sektörde işlem gören şirketlerin 2008-2017 yılları için bilanço ve gelir tabloları veri seti olarak alınmıştır. Finansal tabloların Benford yasasına uygunluğunu ölçmek için veri setine Benford analizi uygulanmıştır. T-Testi, ANOVA ve TUKEY testleri gruplar arasındaki farklılıkların analiz edilmesinde kullanılmıştır. Sonuç olarak, şirket grupları arasında hile riski açısından anlamlı farklar belirlenmiş dolayısıyla söz konusu değişkenlerin finansal tablolarda hile riskini etkilediği tespit edilmiştir. Şirket sahipleri, muhasebe meslek mensupları, denetçiler ve vergi otoritesi gibi çevrelerin bu yöntemi kırmızı bayrakları tespit etmek ve denetim hedeflerini seçmek için kullanabileceği değerlendirilmektedir.

Anahtar Sözcükler: Benford Yasası, Hile Denetimi, Finansal Tablolar Analizi, Hile Risk Faktörleri.

JEL Kodları: M40, M41, M42.

1. INTRODUCTION¹

The truth of financial information has a direct impact on social and economic life (Robinson et al., 2015). Therefore, an economic system that is effective, smoothly functioning capital markets, social and economic dynamics such as fair taxation structure are directly related to the correct and honest transfer of financial information (Moller, 2009; Aaker and Jacobson, 1994; Franco et al., 2011; Watrin et al., 2008). Frauds in the accounting process may cause the other parties to damage and lose by showing the financial statements differently than they actually are. These losses negatively affect all economic aspects from individual to government. For these reasons, accounting audit has been expected to be effective in order to minimize these negativities. The fact that the financial statement data reflects reality, being free of mistakes, prejudices or manipulations is very important for a well-functioning economic system. Accurate financial reports provide efficient resource allocation and effective investment (Conceptual Framework for Financial Reporting 2018). Therefore, the assessment of errors in the financial statements is an important task for investors, analysts, auditors, regulators and researchers. The research questions are that; is it possible to detect correctness of financial data with

¹ This study was produced from a PhD. dissertation titled "Finansal Tablolarda Hile Riskinin Tespiti Üzerine Bir Model Önerisi: BIST Uygulaması".

Benford's Law? And which variables can be effective in determining fraud risk in the financial statements?

As the use of software designed for specific and general audit purposes becomes widespread, audit coverage expands. Nonetheless, according to the ACFE (Association of Certificated Fraud Examiners) 2016 report, it has found that firms lost 5 percent of their annual income due to fraud and the total loss caused by the fraud was \$ 6.3 billion. Turkey is in a similar situation privately; according to the GIB (Income Administration Authority) 2017 annual report, Turkey taxpayers examined, which constitutes 1,9 percent of total taxpayers, the tax loss determined per taxpayer 126.000 TRY and base average was declared 10 percent missing in all types of taxes in 2017. According to the estimates, it is emphasized that the ratio of informal economic activities and tax loss to fluctuating course varies between 86.73 percent and 35.37 percent (Erkus and Hakan, 2009: 139). According to the OECD Tax Administration 2013 report, the taxation rate of developed countries is generally over 50 percent. The updated OECD report on 2015 Turkey's data presented as percent of 25. The labour force in Turkey at the same time the population is rather low rate of taxation. Most of field studies shows informal economy size in Turkey has shown as more than percentage of 40 as a high rate similar with developing countries. Because of this negative view Turkey companies selected for this research.

There are number of problems that weaken the effectiveness of auditing. First of all, most of the financial data is kept in the organizations and there are obstacles to access. Controlling financial data is a time-consuming and expensive process. Declared public and publicly available financial data is limited. Various methods have used to gain an idea of the correctness of financial statements. Those are generally based on the analysis of various financial ratios. In spite of this, Benford's law, which is based on the frequency of the figures in the number digits, is another way of finding practice in fraud control, even though there doesn't has financial infrastructure. However, for both methods need generally accepted critical values to able to make significant comparing.

Most of the frauds in the financial world are based on changing the numbers. Detecting the changed numbers in this case also means to reveal the fraud. Benford's law makes it possible that states that the probability of finding numbers in a naturally occurring number of digits is not equal. Nigrini (2000) has stated that the Benford's law became a powerful and valuable tool for the audit of accounting. Benford's law is characterized by being observable only in naturally occurring numbers, not artificially regulated numbers. These numbers are no longer naturally occurring in the case of a random accounting record, and the Benford's law can be effective in determining those (Bhattacharya et al., 2008: 150). This is what makes Benford's law extremely useful in detecting fraudulent financial data. In the

case of fraudulent interference with financial accounts, generated figures will not comply with Benford's law, thus increasing the chances of being perceived by analysis techniques based on this law. However, the fact that a data set does not comply with the Benford's law is not sufficient for fraud detection alone. This provides only some statistical evidence that the data may have been manipulated. Therefore, when interpreting the results of the Benford's law, it is necessary to consider certain limitations (Bhattacharya et al., 2010: 577). Auditors should use analytical procedures to determine the presence of abnormal operations, incidents and trends. The Benford's law provides the expected forms of numerical data and has proposed as a test for the specificity and reliability of accounting data at the transaction level (Nigrini and Miller, 2009: 305). Hundreds of studies in the literature have shown that Benford's law can be applied to accounting data, and it could work well for fraud detection.

This paper contributes to the literature in several ways. First, this study is the first study, which use "BDS" (Benford Digit Score) and "BDS critic values" for determining financial statements compliance with Benford's law and also separated from other studies in terms of use BDS as a detecting method of fraud. BDS critical values as conformity table which is a development about Benford analysis is effective, basic and fast method to detecting fraud. Secondly determined some nonfinancial factors, which are effective on financial statements fraud risk. It also suggests usage of Benford analysis as a comparing method between groups. There are five factors that examined is there any relations or what is the direction of relation between fraud and those nonfinancial factors; sectors which companies traded in, risk groups which authority of stock market classified, audit firm size, independent audit regulation and independent member quantity in directory board. We found that as expected there is difference between sectors about financial statements fraud risk. That has found negative relation between risk groups, audit firm size, independent audit obligation and independent directory member quantity and fraud risk. It has expected that it will be a guide to the researcher about the factors which are effective in the financial statement fraud. At the same time it is presenting a proof that BDS values works effectively for measuring conformity with Benford's law. Company owners, professional accountants, auditors and tax authority can use this method for detecting red flags and selecting audit targets.

The structure of the paper is as follows; section one; background and motivation of study. Section two; review related previous studies. Section three; outlines the conceptual basis for Benford's law theory. Fourth section; explain the research method and rationale behind the study. Section five; summaries and discusses the results obtained. This is followed by sixth section, which concludes the study and suggests further research.

2. LITERATURE REVIEW

The application of Benford's law to accounting data was first made by Carlsaw (1988). In Carlsaw's study, the frequency of second digit (especially zero) appearances in the earnings numbers of New Zealand companies was investigated in accordance with Benford's law. In particular, reported gains have a much higher expected 0 frequency and a lower expected 9 frequencies. It has been stated that this abnormality may be evidence of an alternative income-healing behaviour that firms want to reach. According to the author, such targets are based on the existence of cognitive reference points.

Since then Benford analysis has found a wide range of applications in accounting with a wide variety of methods. The analysis can be applied to any kind of accounting data that has a number of records over a certain size and is expected to occur naturally; generally accounting statements, financial statements, tax declarations and macroeconomic data. Nigrini (1994) conducted a case study on embezzlement by a security chief working in a large housing estate. The first two-digit combinations of fraudulent checks gave a hint to the fraudulent process of deviation from Benford's law. In Hill's (1998) analysis of a 1995 tax bill that has known to be fraudulent in New York, it was determined that the numbers did not follow Benford's law. In Nigrini (1995) study, Benford's analysis of US President Clinton's tax payments, 13-year tax payments have been observed to follow the Benford distribution. Tam Cho and Gaines (2012) test Benford's years of US election campaign spending. In 2011, an analyst of China-based company implemented the Benford first and second digit tests using the data from the last 10 quarters of the income statement, and found that 5 and 8 figures were higher than expected and 4 figures were lower than expected. This situation has come to the conclusion that the 4 figures of Chinese culture originated from the fact that the ominous 5 and 8 figures were regarded as auspicious, and they may have been played with figures (Özdemir, 2014). The summary information of similar studies is given in the Table 1.

Table 1: Benford's Law Applications in the field of Accounting

Author	Year	Variables	Digit Test	Conformity Tets
Carlsaw	1988	Net Profit, Ordinary Profit	1.and 2.	Z-statistics
Thomas	1989	Profit-loss, quarterly profits, earnings per share	1.and 2.	Z-statistics
Christian and Gupta	1993	Income Tax Returns	First 2	Z-statistics
Nigrini and Mittermaier	1997	Invoices	1. 2. and First 2.	Z-statistics

Niskanen and Keloharju	2000	Net Profit	2.	Z-statistics
Kinnunen and Koskela	2003	Net profit and loss	2.	Z-statistics
Das and Zhang	2003	Earnings per share	2.	Z-statistics
Skousen all	2004	Profit	1. 2. 3. and 4.	Z-statistics
Durtschi	2004	Purchase checks, insurance claims	1.	NA
Çakır	2004	Stock closing	1., 2.and First 2.	MAD test
Quick and Wolz	2005	Financial Statements	First 2	Chi-square, Z-statistics
Tam Cho all	2007	Election Campaign financing	1.	Euclidean distance
Akkaş	2007	Stocks accounts	1., 2. and First 2.	Chi-square
Dorfleitner and Klein	2008	Stock price	2.	Chi-square
Jhonson	2009	Earnings per share	1.	Z-statistics
Jordon all	2009	Sales	2.	Z-statistics
Krakar and Zgela	2009	Swift messages	1. 2. and First 2	Chi-square
Çubukçu	2009	Payment Checks	First 2	Chi-square
Jordon and Clark	2011	Profit	2.	Z-statistics
Archambault	2011	Financial Statements	1.	Chi-square
Rauch	2011	Macroeconomic Data	1.	Chi-square
Henselmann	2012	XBRL Filings	1.	Chi-square, Z-statistics, MAD test
Tilden and Janes	2012	Financial Statements	1.	Z-statistics
Hsieh Hsieh and Lin	2013	Quarterly profits	2.	Z-statistics
Jhonson and Weggenmann	2013	Financial Statements	1.	Z-statistics, MAD test
Boztepe	2013	Budget revenues and expenditures	1.	NA
Yanık and Samancı	2013	General administrative expenses	1., 2., First 2 and First 3	Chi-square
Möller	2014	Financial Statements	2.	z-stat, Chi-square
Uzuner	2014	Financial Statements	1.	Chi-square
Geyer and Drechsler	2014	Long Term Debt	1.	Chi-square,Z-statistics
Gönen and	2014	Stocks trading volume	1., 2.and First 2.	MAD test

Rashan				
Demir	2014	Marketing sales distribution expenses	1., 2.and First 2.	Chi-square
Nigrini	2015	Financial Statements	First 2	MAD test
Amiram all	2015	Financial Statements	1.	FSD score
Nigrini	1992, 1996	Income Tax Returns	1. 2. and First 2.	Chi-square, Z-statistics MAD test
Nigrini	1994, 2000	Payrolls	First 2	Z-statistics; MAD test
Van Ceneghem	2002, 2016	Profit, Financial Statements	2.	Chi-square, z-stat, MAD test

The study also investigates the effects of risk factors in the field. Risk factor 'red flags' that related to fraudulent financial reporting may be grouped in the following three categories (SAS No. 82): (a) Management's characteristics and influence over the control environment, (b) Industry conditions, (c) Operating characteristics and financial stability (Spathis et al., 2002: 515). In addition, there are many variables that can be associated with fraud in financial transactions. For example, the growth rate of the company, the number of independent executives in the management team, the size of the audit firm, the stock market index, audit procedures, audit laws and institutions.

There are limited studies on the factors that affect the risk of fraud in financial statements. Beasley et al. (2000) has found that the types and ratios of fraud differed between the three different sectors. It has been emphasized that having an independent audit committee reduces the risk of fraud. Abbott et al. (2000) have found that the number of members of the board of directors without similar affiliation is inversely related to the fraud risk. Brazel et al. (2006) investigated whether publicly available nonfinancial measures (NFMs), such as the number of retail outlets, warehouse space, or employee head counts, can be used to assess the likelihood of fraud.

3. THEORY AND HYPOTHESES

3.1. Benford's Law

The emergence of Benford's law is based on a two-page article published in the American Journal of Mathematics in 1881 on the frequency of numbers on the number of digits by American astronomer and mathematician Simon Newcomb's. Newcomb has shown that the frequency of digits (0-9) is not equal and he shows the possibility of each digit being in different digits of the number (Newcomb, 1881: 39). Accordingly, the frequency of the first digit in the first step decreases from 1 to 9. In step 3, the probabilities are

very close to each other, and from the fourth step onwards the difference becomes unclear (Newcomb, 1881: 40).

Newcomb's model has been almost forgotten for 57 years despite all the excitement and functionality until famous physicist Frank Benford's made similar observations. Benford showed on the table the frequency of each digit in the number of digits taking the average of the distribution results obtained from 20,229 different data sets in the 1938, edition of *The Law of Anamorphous Number in the American Philosophical Society* (Benford, 1937: 553). From 20 different data sets, on average, 30.6 percent of the total 20,229 data starts with 1. The ratio of those start with 2 is 18.5 percent on average, and this ratio is decreasing by the number grows. Benford (1938) formulated these conclusions in a distribution hypothesis to be called the "Benford Law", a universal law regulating the digits of numbers.

Table 1: Probabilities predicted by Benford's Law

di	P(d1)	P(d2)	P(d3)	P(d4)
0		0.119	0.101	0.100
1	0.301	0.113	0.101	0.100
2	0.176	0.108	0.100	0.100
3	0.124	0.104	0.100	0.100
4	0.096	0.100	0.100	0.100
5	0.079	0.096	0.099	0.099
6	0.066	0.093	0.099	0.099
7	0.057	0.090	0.099	0.990
8	0.051	0.087	0.098	0.099
9	0.045	0.085	0.098	0.099

(Source: Deikman, 2007: 323)

Table 2 shows calculated probabilities of occurring numbers in digits. Benford, the first figures in data sets collected from a variety of fields has shown almost the same distribution. Benford's law is strong enough to raise suspicions about the authenticity of data sets that do not comply with this distinction (Benford, 1957: 551). This rule is also regarded as a universal nature law because it maintains its validity when scale and number base change (Fewster, 2012: 27).

The Benford's law, based on the principle that people cannot produce numbers by chance, is an example of Hill's (1998) experiment. In the course of the theory of probability, one group was asked to write 200 rounds of the results of the coin tour, and the other group was asked to write the estimated

results of the 200 rounds. Although the same face-to-face situation often occurs six times in succession in practice, this scenario has never been seen in the prediction group results (Hill, 1998: 362). In another experiment, 742 students were asked to create random 6-digit numbers, and the numbers were found to be less compatible or incompatible with Benford's law (Nigrini and Mittermaier, 1997: 56). This test also repeated by us. In accounting final examination, students were asked for write randomly six-digit numbers on paper. As a result of the Benford analysis of the data set collected from 343 papers, appears that the data set is incompatible with the Benford's law. If people are asked to generate random numbers, their response will indeed vary significantly from random sequences (Hill, 1988: 967). When people think they are producing a random number, they often reflect on their own experiences and the numbers in their experiences.

Benford's law is a general law concerning naturally occurring numbers that maintain their validity under different circumstances. Pinkham (1961) stated that if there is a law governing digital distributions, it is a premise that this law is constant in terms of scale. So, if the lengths of the world's rivers follow a kind of law, it should be insignificant that these numbers are expressed in miles or kilometres. This means that if all the numbers in a data set appropriate to the Benford's law are multiplied by a non-zero constant, the new set will follow the Benford's law (Nigrini, 2011: 30). If you apply this law to the monetary system, the consequences of the data being denominated in Dollar, Euro, Pound, Peso, Yen or Lira does not change, so there is no need to deal with the exchange rates (Geyer and Williamson, 2004: 232).

3.2. General Formula

The approximate values of the expected frequencies from Benford's observations can be calculated by the logarithmic formulation. The probability of having a significant non-zero number in the first digit of the number calculates as follows (Hill, 1998: 358):

$$P(D1 = d1) = \log_{10}(1 + 1/d1); d1 = \{1, 2, 3 \dots 9\} \quad (1)$$

For example the probability that the first digit of a number is 6:

$$P(D1=6) = \log_{10}(1+1/6) = 0,0669 = \%6,69$$

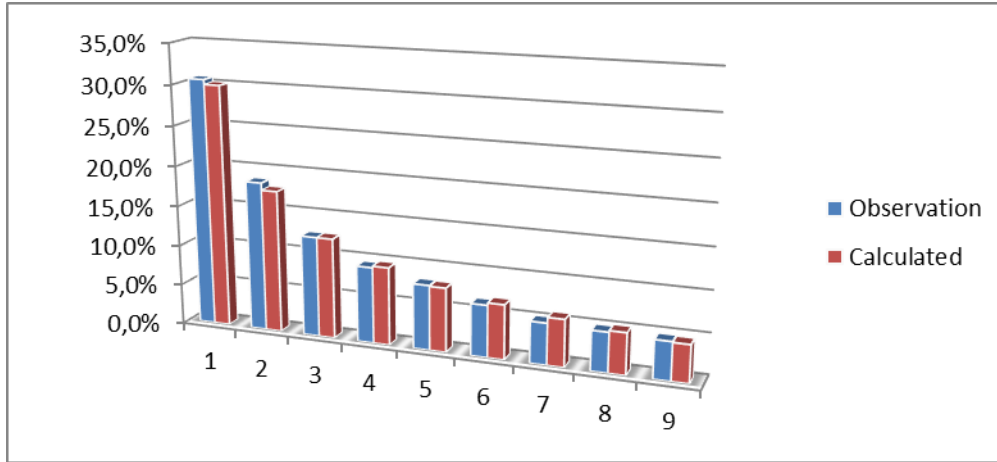


Figure 1: Frequency of The Numbers In The First Digit

(Source: Raimi, 1969: 109)

Figure 1 shows that the expected frequencies calculated by Benford's observations and the logarithmic formula calculations are very close to each other. Likewise, the probability of a digit being in the second digit of the number can be calculated by the following formula:

$$P(D2 = d2) = \sum_{d1=1}^9 \log_{10}(1 + 1/d1 d2); d2 = \{1,2,3...0\} \quad (2)$$

P: Probability

D1: First digit

D2: Second Digit

D3: Third Digit

3.4. Benford Analysis

There are five most important tests for the use of the Benford's law. These are; the first digit test, the second digit test, the first two digit test, the first three digit test and the last two digit test. The first and second digit tests are high level conformity tests in the selection of data. The First Two Digits and the First Three Digits tests can be used to select audit targets. The Last Two Digits test is a strong test without detecting the derived digits, it can be used to determine the rounding (Nigrini, 2011: 150). The poor compatibility of data sets with Benford's law may be a signal of an anomaly related to the data. Therefore, if a researcher with four datasets in hand has one set of incompatibility while being compatible with three sets of Benford, the strategy should be to focus on incongruities, because fraud risk will be higher (Nigrini, 2012: 74). Data sets to be tested for compliance with the Benford's law should meet the following requirements (Quick, 2005: 1290). The dataset should define the size of similar occurrences; the data must express the same kind events. The example is all city-based or all-year sales.

The lower or upper limit of the values in the dataset should not exist. The maximum and minimum limits disrupt the distribution. The values in the data set should not be assigned numbers. It is one of the main conditions of the law that the numbers are formed randomly from the natural way (Akbaş, 2007: 196).

Previous studies about fraud show that the risk of fraud between companies which traded different sectors is not equal. Brazel et al. (2006) recorded research results has provided empirical evidence suggesting that nonfinancial factors can be effectively used to assess fraud risk. According to the ACFE 2016 report, banking and financial services, government and public administration and manufacturing industries have represented as the most represented sectors in fraud cases. In the same report less fraudulent sectors have determined as publication and telecommunication sectors. Kroll Global Fraud & Risk Report 2016 has shown similar results. This report recorded that faced with a fraudulent transaction in last sectors are finance: percent 87, professional services percent 84, retail percent 82 and medical percent 80. And average rate of financial fraud has been percent 15 in all fraudulent transactions. The difference between intersectoral financial transactions, the frequency of cash and recording transactions, the variety of financial and administrative obligations, can also influence the quality of financial statements. Because of the above reason, this study proposing the following hypothesis.

Hypothesis 1. There is significant difference between sector groups of companies about fraud risk in financial statements. BIST has classified companies traded in stock market by risk levels, which calculated according to some indicators. Shares in the A, B and C groups shall be determined by the general calculations to be made on a monthly basis for each share of the shares traded in the stock exchange. For the shares to be made in the D group, the market and the platform should be taken into consideration (<http://www.borsaistanbul.com/urunler-ve-piyasalar/piyasalar/pay-piyasasi/a-b-c-d-grubu-paylar>). We expected the low risk level companies as remarked A, has less fraud risk. Mock and Turner (2005) founded that over two years of audits, number and type of fraud risk factors identified differs across clients, industries, and fraud risk categories. This study is proposing the following hypothesis.

Hypothesis 2. There is negative relation between risk groups of companies from A to D and fraud risk in financial statements. We are expecting the big four audit firms has more pressure and facilities to qualified the audit process. That is why they have international prestige, brand value, corporate governance. Karacaer and Ozek (2010) expressed results of their study, showed a negative and statistically significant relationship between the size of the audit firm and the profit management. There are two theoretical explanations of the relationship between the size of the audit firm and the

quality of audit (Lennox, 1999: 779). One of these explanations is that large audit firms are more inclined to publish accurate and accurate audit reports because they are more famous. According to the alternative hypothesis, the higher the asset levels (wealth) of the auditors, the more likely they are to publish the right audit reports in order to protect their assets against the possibility of a lawsuit (Karacaer and Ozbek, 2010: 62). Francis et al. (1999), for a large sample of NASDAQ firms, determined that the first six large audit firms restricted their profit management behaviors. Bauwhede, Willekens and Gaeremynck (2003) emphasized that there is a significant difference between the first six audit firms and other audit firms in terms of the quality of audit. Butler, Leone and Willenborg (2004), Chen, Lin and Zhou (2005), Chia, Lapsley and Lee (2007), Lennox (2008) Lai (2009), Korpi et al. (2016) in the works, they found that auditing by big audit firms decreasing financial manipulation. This study is proposing the following hypothesis.

Hypothesis 3. There is negative relation between audit firms size and fraud risk in financial statement. The purpose of the independent audit is to increase the level of confidence that target users have in their financial statements. This objective has achieved by the auditor's opinion that the financial statements are prepared in accordance with the financial reporting framework in all material respects. It is about whether or not the financial statements are presented in all material aspects of the financial statements in a fair manner, or if they provide a true and accurate view (Türkiye Denetim Standartları BDS200,4). In the audit progress, it is a necessity for the audit to be performed by an independent auditor based on the information risk. These conditions can be explained for reasons such as the conflict of interest, the complexity of the accounting system and the fact that the information is related to the decisions to be taken (Kepekci, 1996: 9). Yıldız and Baskan (2014) stated that the independent external audit was the third most important method with 16 percent in the ways used in accounting errors and tricks and the independent audit for companies gained importance in determining the errors and tricks in accounting. As in previous researches of ACFE, independent external audit has been identified as the most widely used anti-fraudulent method in the ACFE 2016 report. In the report, approximately 82 percent of the organizations subject to the same survey were subject to independent audit and similarly, 81.1 percent were registered in the Code of Conduct. The existence of anti-fraud controls, as well as the correlation analysis related to lower fraud losses and faster detection, showed that fraud losses were 14.3 percent – 54 percent lower in organizations with controls to combat fraud than those without controls, and 33 percent of tricks. 3 – 50 percent has found to be detected more quickly. This study is proposing the following hypothesis.

Hypothesis 4. There is positive relation between Independent Audit Regulation and fraud risk in financial statements. Corporate governance, in the management and operation of the companies, the protection of the rights of all stakeholders, including shareholders, as well as their traditional structures, which take into account the rights of the community in question, in other words, to obtain and distribute profit to their shareholders, is a management philosophy that aims to regulate the rules of relations (Sehirli, 1999). As an essential element of the corporate governance approach, internationally applicable; four key elements identified as fairness, responsibility, transparency and accountability (Pamukcu, 2011: 135). Meantime, social responsibility and neutrality principles, which are among the basic concepts of accounting, also recommends that the resources are evaluated fairly, regardless of the entity's interest groups (Ozkol et al., 2005: 138). Xie et al. (2003) conclude that board and audit committee activity and their members financial sophistication may be important factors in constraining the propensity of managers to engage in earnings management. Dechow and Dichev (2002), Peasnell et al. (2000) studies based on data for US and UK firms document that corporations with independent boards tend to have less financial manipulations. Jaggi et al. (2009) evaluates there is association between corporate board independence and earnings management in Hong Kong firms. This study is proposing the following hypothesis.

Hypothesis 5. There is negative relation between independent directory board member quantity and fraud risk in financial statements. The effect of the structure of the board of directors on business performance has recently attracted the attention of researchers. In the Corporate Governance Communiqué published by the SPK, it is obligatory to have an independent member within the board of directors. It is also regulated that the number of independent members cannot be less than one third of the total number of members and in each case less than two. The reason for this regulation is transparency and accountability within the scope of corporate governance principles, so a positive relationship can be expected between the number of independent board members and the risk of fraud. Atılgan (2017); Şengür ve Püskül (2011); Özen ve Yılmaz (2016); Demirel (2014) found relations between independent member rate and financial ratios and transparency.

4. METHODOLOGY

4.1. Data Set

The research universe is companies traded at BIST. Based on 2017, the companies traded at BIST have been identified and the same companies have been included in the research universe for 10 years towards the past. In this period in Turkey stock market has averagely 400 companies. Banking

and finance companies excluded from this research in order to have different form of financial statements. In this framework, the number of companies that disclosed their financial data to the public is 347. In this way, all of the research subjects are included. The study attempted to analyse quarterly balance sheets and income statements covering this 347 companies period between 2008 to 2017, were used as data set. However, the universe size and the research period may differ for the five different variables in sections investigated in the study. In the sections where each variable is investigated, data set information is given separately. The data is collected from FINNET database and official web site of Turkey stock market; ww.kap.org.tr.

In order to measure compliance with the Benford's law, T-Test and ANOVA tests have applied to investigate the differences according to BIST risk groups, sectors, before and after independent audit regulation, independent audit firms and independent directory board membership. The TUKEY test has used for multiple comparisons. SPSS 22 program has been used for these tests.

4.2. Research Design

In this section, it was researched whether there is a significant difference in financial statement fraud risk between different groups of companies operating in BIST. The intent of the financial statement fraud risk is that the financial statement data conform to the Benford's law. For this purpose, the data set was subjected to the 1st Digit test, 2nd Digit test and First-2 digit test under the Benford analysis. From the result, BDS (Benford Digit Score) values calculate for each observation. According to BDS critic values table (Table 3) companies classified as compatible or incompatible. BDS is different version of MAD (Mean Absolute Deviation) and calculates by taking average of digit test MAD values.

MAD is calculates as below (Nigrini, 2001: 158):

$$= \frac{\sum_{i=1}^K |AP - EP|}{K} \quad (3)$$

AP: Actual Distribution,

EP: Benford distribution, K: 9 (for first digit test), 90 (for first 2 digit)

$$\text{BDS calculates as } = \frac{1.\text{Digit MAD} + 2.\text{Digit MAD} + \text{First 2 Digit MAD}}{3} \quad (4)$$

Table 2: BDS Critical Values Table

BDS Value	Result
0,000 - 0,0095	Comformity
0,0095 - 0,0157	Acceptable Comformity
>0,157	Nonconformity

(Source: Ozevin, 2018: 116)

Companies with a lower BDS value are more compatible, while those with a higher BDS value are considered more incompatible. The compliance of the financial statements of the company with Benford's law is interpreted as the indication of the low fraud risk of the financial statements.

5. RESULTS AND DISCUSSION

5.1. Sector-Based Analysis of Financial Statements

The financial statements of companies operating in the real sector in BIST were subjected to Benford analysis according to the sectorial classification. According to the BIST sector classification, sectors that are at least 10 companies in each sector from the companies operating in the real sector are included in the research. If there are less than 10 companies from a sector group, that sector is left out this research. In this way, the entire research universe consists of 179 companies. This part of the research covers five years of data between 2013-2017. Calculated BDS values are compared with critical values and compliance levels are determined for annual and five-year periods. Sectors included in the analysis consist of companies that can achieve the full data set. The financial sector and holding companies are excluded from the analysis in this section.

Table 3: Comproimity-Noncomformity Companies According to Benford Analysis Results

Sectors	Company	5 Years (2013-2017)		Annual (2017)	
		Compatible	Incompatible	Compatible	Incompatible
Food	25	18	7	19	6
Clothing	19	13	6	12	7
Chemistry	25	19	6	20	5
Trade	18	9	9	10	8
Metal	14	8	6	10	4
Stone-Soil	23	10	13	14	9
Paper-Publication	14	8	6	10	4
Technology	15	11	4	9	6
Machinery	26	18	8	15	11
Total	179	114	65	119	60

According to Table 4, of the 179 companies whose financial statements for 2017 were analysed, 114 companies were in compliance with Benford's law and 65 were out of compliance. Of the 25 firms in the food sector, 19 were compatible and 6 were incompatible. The most incompatible companies

appears in Trade sector and the least incompatible companies seen in the Chemistry sector. Comparative analysis and significance tests on the sectorial basis were carried out in the next section.

Table 4: Comparing Sector Conformity with Benford's Law

	Sum of Squares	df	Mean square	F	Sig.
Between Groups	,000	8	,000	2,490	,011
Within Groups	,013	1561	,000		
Total	,014	1569			

Table 5 compares the sectors according to conformity to Benford's law. The results of the analysis show that the sectors differed in terms of compliance with the Benford's law.

Table 5: Descriptive Statistics by Sectors

	N	Mean	Std. Dev.	Minimum	Maximum	Multiple Comparison
Food	230	,0151	,00292	,01	,02	
Clothing	180	,0156	,00317	,01	,03	Metal Goods
Paper-Pabl.	140	,0150	,00269	,01	,02	
Chemistry	200	,0150	,00312	,01	,03	Trade
Stone-Soil	230	,0150	,00290	,01	,03	Trade
Metal Main	120	,0151	,00266	,01	,02	
Metal Goods	230	,0148	,00282	,01	,02	Chemistry, Clothing
Trade	100	,0161	,00294	,01	,02	Chemistry, Metal Goods
Technology	140	,0151	,00309	,01	,03	
Total	1570	,0152	,00295	,01	,03	

Multi-sectorial comparison was conducted by the TUKEY test. When the analysis results are examined, it is seen that there is a statistically significant difference between the clothing sector and the metal goods sector, between the trade sector and the chemical and metal goods sectors, between the chemical and trade sector, between the stone-soil sector and the trade sectors. According to the BDS values, it is seen that the sector which is most compatible with the Benford's law is the metal goods sector with 0.148. The most incompatible sector is the trade sector with an average MAD of 0.0161 (Table 6).

5.2. Risk Groups Based Analysis of Financial Statements

BIST includes all companies traded on the risk factor classification. Risk classification is done annually. Therefore, this part of the research covers only the data of 2017. The number of companies traded at BIST in 2017 is 413. Since the companies that have not disclosed financial data are also listed in this classification by BIST, the research universe has increased to 413. The entire research universe is included in the research. BIST separate companies for four groups according to their risks factors. As go from A to D, the companies with increasing risk scores are listed with specific calculations. In the second half of 2017, there were 253 companies listed in group A, 76 companies in group B, 35 companies in group C and 49 companies in group D. The Anova test results for the risk groups are shown in Table 7.

Table 6: Anova Test Results by Risk Group

	Sum of Squares	df	Mean square	F	Sig.
Between Groups	,001	3	,000	20,585	,000
Within Groups	,010	1100	,000		
Total	,010	1103			

It can be said that there is a significant difference between the BIST risk groups in terms of compliance with the Benford's law and hence the accuracy of the financial statement because the p-value of the analysis according to Table 7 which shows the results of Anova test is less than 0.05.

Table 7: Descriptive Statistics by Risk Groups

	N	Mean	Std. Dev.	Minimum	Maximum
A	828	,0147	,00288	,01	,03
B	171	,0162	,00350	,01	,03
C	66	,0167	,00294	,01	,02
D	39	,0156	,00297	,01	,02
Total	1104	,0151	,00307	,01	,03

As seen in Table 8, the BDS value of the companies classified as low risk by the BIST were low and the companies classified as high risk were high. It can be said that the BDS score gives parallel results to the BIST classification when making risk estimation.

Table 8: Multiple Comparison Results by Risk Groups

(I) Risk Group	(J) Risk Group	Mean Dif. (I-J)	Std. Error	Sig.
A	B	-,00158*	,00025	,000
	C	-,00202*	,00038	,000
	D	-,00092	,00049	,239
B	A	,00158*	,00025	,000
	C	-,00045	,00043	,730
	D	,00066	,00053	,606
C	A	,00202*	,00038	,000
	B	,00045	,00043	,730
	D	,00110	,00060	,262
D	A	,00092	,00049	,239
	B	-,00066	,00053	,606
	C	-,00110	,00060	,262

Table 9 shows the results of the TUKEY test, which shows the differences between the risk groups. Accordingly, there is a significant difference between the companies included in the risk group A and the companies included in the groups B and C in terms of financial statements fraud risk. This is a finding that confirms that the companies in Group A in the BIST risk classification differ from those in the other group in terms of financial health.

5.3. Audit Firm Based Analysis of Financial Statements

The purpose here is to investigate whether there is a significant difference in the fraud risk of the financial statements between the companies audited by the Big Four audit firms (Deloitte, EY, KPMG, PwC) and the other audit firms. In order to measure the effect of the audit firm on the financial quality, BIST companies were subject to Benford analysis by separating two groups according to independent audit firms. The first group consists of companies audited by Deloitte, Ernest Young, KPMG and PwC firms known as the Big Four audit firms in the world, and other auditing firms audit the second group. According to the independent audit reports of 2017 and 2016, there are 194 companies that have signed an audit agreement with Big Four audit companies over a two-year period, and 152 companies that have signed agreements with other audit companies.

Table 9: BDS Values of Companies According to Audit Firm

	Audit Firm	N	Mean	Std. Deviation	T-Test Sig.
	Other	326	,0165465	,00453198	0,024
	Big Four	389	,0156045	,00626821	

As seen in Table 10, the companies audited by the Big Four audit firms have a better score in terms of BDS values indicating the fraud risk of the financial statements. This situation can be interpreted as being branded and international supervisory firms performing more effective audit.

Table 10: BDS Compliance T-Test Results According to Audit Firm

	F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Dif.
Equal Variances assumed	,019	,891	2,263	713	,024	,00094
Equal Variances not Assumed			2,326	698,534	,020	,00094

When the financial statements fraud risk was measured according to the size of the audit firm in Table 11, significant differences were found between the companies audited by the big four audit firm and audited by other audit firms.

5.4. Independent Audit Regulation based Analysis of Financial Statements

It has been researched whether there is a significant difference in the accuracy of financial statements before and after the requirement of Independent Audit of companies traded in BIST. Independent audit of the financial statements has been introduced in Turkey since 2013. In this section, the research period is presented as five-year periods before and after the independent audit obligation. In this frame, it was researched whether the financial statements of companies traded in BIST differ from the conformity to Benford's law before and after independent audit. In the pre-audit period taken 2008-2012 years, there are 238 companies that can reach all of the data, whereas the total number of companies that can be reached during the independent audit 2013-2017 period is 347.

Table 11: BDS Values of Before and After Independent Audit Companies

Term	N	BDS	T-Test Sig.
Before Independent Audit (2008-2012)	1,336	0,0111	0,039
After Independent Audit (2013-2017)	1,694	0,0095	

Table 12 compares the BDS values of the companies before and after the independent audit period with the T-test. When the results are examined, it can be seen that the BDS values before and after the independent audit period differ in a statistically significant.

Table- 12: The Effect of Independent Audit on BDS Cohesion T-Test Results

	F	Sig.	t	Df	Sig. (2-tailed)	Mean Dif.
Equal Variances assumed	4,605	,032	2,063	1568	,039	,00033
Equal Variances not Assumed			2,063	1525,286	,039	,00033

According to Table 13, the pre-audit period seems to be weaker than Benford's law according to the independent audit period. This can be interpreted as an independent audit having a positive effect on the fraud risk of the financial statements.

5.5. Independent Directory Member Based Analysis of Financial Statements

In this part examined independent directory board membership effects on financial statements accuracy according to Benford's law BDS values. In this section, the research universe is 347 BIST companies whose financial data are available in 2017. BIST companies separated into two groups according to independent directory board membership rate. The median rate of 347 companies was 0,33. According to this company groups separated as which has more than percent 30 independent member rate and which has less than 30 percent independent member rate.

Table- 13: BDS Values of Directory Board Membership

Group	N	BDS	T-Test Sig.
Independent Member >percent30	154	.0153007	0.015
Independent Member <percent30	193	.0157601	

As seen in Table 14, BDS values of more independent member owner companies is lower comparing to less independent member owner companies. According to test result observed that the independent directory board membership have positive effect on the financial statements fraud risk.

6. CONCLUSION

The results of the study can be summarized as follows: As a result of the application of Benford analysis on a sectorial basis, it has been determined that the companies operating in different sectors exhibit significant differences in the level of compliance with Benford's law and therefore the financial statements fraud risk. Among the nine sectors included in the study, has shown the most close conformity results were in the chemical sector and most nonconformity results has occurred in the trade sector. This can be interpreted as the fact that the risk of fraud is lower in the financial statements of the companies operating in the chemical sector and the risk is higher in the companies in the trade sector.

BIST classified the companies according to risk level. Towards low-risk to high-risk as A, B, C, and D groups. It has founded that there was a significant difference between these groups in terms of compliance with the Benford's law in the study. Group A is significantly different from Groups B and C in a positive manner. In other words, companies in the lower risk group are more likely to comply with the Benford's law.

Another result of the study is that found positive correlation between the size of the audit firm and the fraud risk of the financial statements. As a result of the Benford analysis, the financial statements of the companies audited by the Big four audit firms were more consistent than the companies audited by other audit firms.

The financial statements of the periods before and after the independent audit obligation have been determined to be the result of the Benford analysis and the independent audit observer has increased the fraud risk of the financial statements. Compared to the 2008-2012 period, the financial statements for the period 2013-2017 are more compatible with Benford's law.

When examined the correlation between independent directory member quantity and fraud risk of the financial statements, it found that companies which have more independent directory members have closer conformity with Benford's law. It can be said that independent directory membership quantity affected positively the financial statements accuracy.

This study determined some nonfinancial factors, which are effective on financial statements fraud risk. It is expected that it will be a guide to the researcher about determining fraud behaviors and related nonfinancial

factors. It is a finding to be taken into account by auditors, company owners and tax authorities that the risk of fraud in firms of different sectors is different. As a result of the fact that large audit firms reduce the risk of fraud compared to others, the auditor can guide the company managers in selecting the company. According to the results of the analysis, the positive impact of the independent audit practice on the fraud risk of the financial statements may shed light on the new regulations of the relevant authorities. The number of independent management club members is inversely related to the risk of fraud. This information can be valuable for managers and investors. We use BDS values and BDS critic table for measuring conformity with Benford's law and by the same way fraud risk of financial statements. It's a development about Benford analysis which is effective, basic and fast method to detecting fraud. Company owners, professional accountants, auditors and tax authority can use this method for detecting red flags and selecting audit targets. At the same time it is presenting a proof that BDS values works effectively for measuring conformity with Benford's law.

In future research analyses can be repeated for different groups. For example, it is thought that this analysis can give interesting results for public-private companies, profit - non-profit companies. Also the comparison of the companies of different countries with this analytical method can give useful results.

REFERENCES

- Aaker, D. A., and Jacobson, R. (1994). The financial Information Content Of Perceived Quality. *Journal Of Marketing Research*. 14(1), 191-201.
- Abbott, L. J., Park, Y., & Parker, S. (2000). The Effects Of Audit Committee Activity And Independence On Corporate Fraud. *Managerial Finance*. 26 (11), 55-68.
- Akkaş, M.E., (2007). Denetimde Benford Kanunu'nun Uygulanması, *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 9 (1), 191-206.
- Amiram D., Bozanic Z. and Rouen E., (2015). Financial Statement Errors: Evidence From The Distributional Properties Of Financial Statement Numbers, *Rev Account Stud*. (20), 1540–1593.
- Archambault J.J. and Archambault M.E., (2011). Earnings Management Among Firms During The Pre-Sec Era: A Benford's Law, *Analysis Accounting Historians Journal*. 38(2), 145-170.
- Atilgan, Ö. (2017). Yönetim Kurulu Büyüklüğü, Bağımsız Üye Oranı ve Kadın Üye Oranı İle Finansal Performans İlişkisi. *Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 32(2), 315-354.

- Beasley M.S., Carcello V.J, Hermanson, D.R., and Lapedes' P.D., (2000). Fraudulent Financial Reporting: Consideration of Industry Traits and Corporate Governance Mechanisms. *Accounting Horizons*. 14(4), 441-454.
- Benford, F., (1938). The Law Of Anomalous Numbers. *Proceedings of the American Philosophical Society*. 78 (4), 551-572.
- Boztepe, E., (2013). Benford Kanunu ve Muhasebe Denetiminde Kullanılabilirliği. *LAÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, 4 (1), 73-80.
- Brazel, J. F., Jones, K. L., & Zimbelman, M. F. (2009). Using Nonfinancial Measures To Assess Fraud Risk. *Journal of Accounting Research*. 47(5), 1135-1166.
- Carslaw, C., (1988). Anomalies in Income Numbers: Evidence of Goal Oriented Behavior. *The Accounting Review*. 63 (2), 321-327.
- Conceptual Framework for Financial Reporting (2018). <https://www.iasplus.com/en/standards/other/framework#link0>
- Das, S., and Zhang, H., (2003). Rounding-up in Reported EPS, Behavioral Thresholds and Earnings Management. *Journal of Accounting and Economic*. 35(1), 31-50.
- Dechow, P. M., & Dichev, I. D. (2002). The Quality Of Accruals And Earnings: The Role Of Accrual Estimation Errors. *The Accounting Review*. 77(1), 35-59.
- Demir, M., (2014). Benford Yasası ve Hile Denetiminde Kullanılması, Unpublished Master's Thesis, İstanbul Ticaret Üniversitesi.
- Dorfleitner, G., and Klein, C., (2008). Psychological Barriers in European Stock Markets: Where Are They? *Global Finance Journal*. 19 (3), 268-285.
- Drake, P., and Nigrini M., (2000). Computer Assisted Analytical Procedures Using Benford's Law. *Journal of Accounting Education*. (18), 127-146.
- Durtschi, C., Hillison, W., and Pacini, C., (2004). The Effective Use Of Benford's Law To Assist In Detecting Fraud in Accounting Data. *Journal of Forensic Accounting*. (V), 17-34.
- Demirel, Y. (2014). Yönetim Kurulu Yapısının Sirkete Getirdiği Fırsat ve Tehditler: eBay Örneği/Opportunities And Threats Of The Board Of Directors: Ebay. *İşletme İktisadi Enstitüsü Yönetim Dergisi*. (76), 232-233.
- Erkuş H. and Karagöz K, (2009). Türkiye'de Kayıt Dışı Ekonomi ve Vergi Kaybının Tahmini, *Maliye Dergisi*. (22), 156- 139.
- Fewster R.M., (2012). A Simple Explanation of Benford's Law, *The American Statistician*. 63(1), 26-32.

- Geyer, C.L., and Williamson, P.P., (2004). Detecting Fraud In Data Sets Using Benford's Law. *Communications in Statistics-Simulation and Computation*. 33 (1), 229-246.
- Henselmann, K., Scherr, E., and Ditter, D., (2013). Applying Benford's Law to individual Financial Reports: An Empirical Investigation On The Basis of SEC XBRL Filings, *Working Papers in Accounting Valuation Auditing*. 2012 (1), 123-120.
- Hill, T.P., (1988). Random-Number Guessing and the First Digit Phenomenon. *Psychological Reports*. 62 (3), 967-971.
- Hill, T.P., (1998). The First-Digit Phenomenon. *American Scientist*. 86 (4), 358-363.
- Hsieh, C.H., and Lin, F., (2013). Applying Digital Analysis to Detect Fraud: An Empirical Analysis of US Marine Industry. *Applied Economics*. 45 (1), 135-140.
- Jaggi, B., Leung, S., & Gul, F. (2009). Family Control, Board Independence And Earnings Management: Evidence Based On Hong Kong Firms. *Journal of Accounting and Public Policy*. 28(4), 281-300.
- Johnson, G. C., (2009). Using Benford's Law to Determine if Selected Company Characteristics are Red Flags for Earnings Management. *Journal of Forensic Studies in Accounting & Business*. 1 (2), 232-281.
- Johnson, G.G., and Weggenmann, J., (2013). Exploratory Research Applying Benford's Law to Selected Balances in the Financial Statements of State Governments. *Academy of Accounting & Financial Studies Journal*. 17 (3), 31-44.
- Jordan, C. E., and Clark, S. J., (2011). Detecting Cosmetic Earnings Management Using Benford's Law. *The CPA Journal*. 81 (2), 32-33.
- Jordan, C. E., Clark, S. J., and Hames, C., (2009). Manipulating Sales Revenue to Achieve Cognitive Reference Points: An Examination of Large US public Companies. *Journal of Applied Business Research*. 25 (2), 95-96.
- Karacaer, S., and Özek, P. (2010). Denetim Firmasının Büyüklüğü ve Kâr Yönetimi İlişkisi: İMKB Şirketleri Üzerinde Ampirik Bir Araştırma. *Journal of Accounting & Finance*. 48, 67-85
- Kepekçi, C. (1996). Bağımsız Denetim, Lazer Ofset, Ankara.
- Kinnunen, J., and Koskela, M., (2003). Who Is Miss World In Cosmetic Earnings Management? A Cross-National Comparison of Small Upward Rounding Of Net Income Numbers Among Eighteen Countries. *Journal of International Accounting Research*. 2 (1), 39-68.

- Körpi, M., Civan, M., Kara, E., and Topçuoğlu, N. (2016). Hileli Finansal Raporlama Riskini Ortaya Çıkaran Faktörler: BIST'da Bir Uygulama. *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*. 11(2), 271-291.
- Krakar, Z., & Žgela, M., (2009). Application of Benford's Law in Payment Systems Auditing. *Journal of Information and Organizational Sciences*. 33(1), 39-51.
- Mock, T. J., & Turner, J. L. (2005). Auditor identification of fraud risk factors and their impact on audit programs. *International Journal of Auditing*. 9(1), 59-77.
- Möller, M. (2009). Measuring the Quality of Auditing Services with the Help of Benford's Law-An Empirical Analysis and Discussion of this Methodical Approach. Available at SSRN 1529307.
- Newcomb, S., (1881). Note on The Frequency Of Use Of The Different Digits In Natural Numbers. *American Journal of Mathematics*. 4 (1), 39-40.
- Nigrini, M.J., (1992). The Detection of Income Tax Evasion Through an Analysis of Digital Frequencies. Unpublished PhD. thesis, University of Cincinnati, OH, USA.
- Nigrini, M.J., (1996). A Taxpayer Compliance Application of Benford's law. *Journal of the American Taxation Association*. 18 (1), 72-91.
- Nigrini, M.J., (1999a). I've Got Your Number. *Journal of Accountancy*. 187 (5), 79-83.
- Nigrini, M.J., (2000). Digital Analysis Using Benford's Law: Tests Statistics for Auditors. Global Audit Publications, Vancouver, Canada.
- Nigrini, M.J., (2011). Benford's Law: Applications for Forensic Accounting, Auditing and Fraud Detection. John Wiley & Sons, Hoboken, New Jersey.
- Nigrini, M.J., 1994. Using Digital Frequencies To Detect Fraud. *Fraud Magazine, The White Paper Index*. 8 (2), 3-6.
- Nigrini, M.J., and Mittermaier, L.J., (1997). The use of Benford's Law as an Aid in Analytical Procedures. *Auditing - A Journal of Practice & Theory*. 16 (2), 52-67.
- Niskanen, J., and Keloharju, M., (2000). Earnings Cosmetics In A Tax-Driven Accounting Environment: Evidence From Finnish Public Firms. *European Accounting Review*. 9 (3), 443-452.
- Özdemir, M., (2014). Muhasebe Denetiminde Benford Kanunu ve Ölçekten Bağımsızlık Yönteminin Sınanmasına Yönelik Bir İnceleme, Unpublished Master Thesis, İstanbul University, İstanbul

- Özkol, E., Çelik, M., & Gönen, S. (2005). Kurumsal Sosyal Sorumluluk Kavramı Ve Muhasebenin Sosyal Sorumluluğu. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. (27), 134-145.
- Pamukçu, F. (2011). Finansal raporlama ile kamuyu aydınlatma ve şeffaflıkta kurumsal yönetimin önemi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. (50), 133-148.
- Peasnell, K. V., Pope, P. F., & Young, S. (2000). Accrual management to meet earnings targets: UK evidence pre-and post-Cadbury. *The British Accounting Review*. 32(4), 415-445.
- Pinkham, R.S., (1961). On the Distribution of First Significant Digits. *Annals of Mathematical Statistics*. 32 (4), 1223-1230.
- Quick, R., and Wolz, M., (2005). Benford's Law in German Financial Statements. *Finance India*. 19 (4), 1285-1302.
- Özen, A. K., & Yılmaz, T.(2016) Bağımlı ve Bağımsız Yönetim Kurulu Üyelerinin İşletmenin Finansal Performansına Etkisi. *Akademik Bakış Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler Dergisi*. (58), 455-471.
- Rauch, B., Brähler, G., Engel, S. and Götttsche, M. (2011). Fact and Fiction in EU-Governmental Economic Data. *German Economic Review*. 12 (3), 243-255.
- Robinson, T.R., Henry E., Pirie W.L, Broihahn, M.A, Cope A.T., (2015). International Financial Statement Analysis, Third Edition, Wiley
- Seri:IV, No:57 sayılı "Kurumsal Yönetim İlkelerinin Belirlenmesine ve Uygulanmasına İlişkin Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ. <https://www.spk.gov.tr/apps/teblig/displayteblig.aspx?id=437&ct=f&action>
- Skousen, C.J., Guan, L., and Wetzel, T.S., (2004). Anomalies And Unusual Patterns In Reported Earnings: Japanese Managers Round Earnings. *Journal of International Financial Management & Accounting* 15 (3), 212-234.
- Spathis, C.H., Doumpos M., C. Zopounidis (2002) Detecting Falsified Financial Statements: A Comparative Study Using Multicriteria Analysis And Multivariate Statistical Techniques, *European Accounting Review*, 11(3), 509-535.
- Şehirli, K. (1999). Kurumsal Yönetim, (Yeterlik Etüdü), SPK Denetleme Dairesi,
- Şengür, E. D., & Püskül, S. Ö. (2011). IMKB Kurumsal Yönetim Endeksindeki Şirketlerin Yönetim Kurulu Yapısı Ve İşletme Performansının Değerlendirilmesi. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, (31), 67-80.

Tam Cho, W. K., and Gaines, B. J., (2007). Breaking the (Benford) Law: Statistical Fraud Detection in Campaign Finance. *The American Statistician*. 61 (3), 218-223.

Thomas, J.K., (1989). Unusual Patterns in Reported Earnings. *Accounting Review*. 64 (4), 773-787.

Tilden, C., and Janes, T. (2012). Empirical Evidence of Financial Statement Manipulation During Economic Recessions. *Journal of Finance And Accountancy*, 10(1), 121-131.

Türkiye Denetim Standartları, BDS200, [https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDS%20200\(1\).pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDS%20200(1).pdf)(22.06.2018)

Uzuner, MT., (2014). Benford Yasasının Borsa İstanbul'da İşlem Gören Bankaların Konsolide Bilançolarına Uygulanması. *Finansal Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi*. 5 (10), 3-82.

Van Caneghem T., (2004). The Impact Of Audit Quality On Earnings Rounding-Up Behaviour: Some UK Evidence, *European Accounting Review*., 13 (4), 771-786.

Van Caneghem, T., (2012). Earnings Management Induced By Cognitive Reference Points. *The British Accounting Review*. 34 (2), 167-178.

Yanık, R., and Samancı, T.H., (2013). Benford Kanunu ve Muhasebe Verilerinde Uygulanmasına Ait Kamu Sektöründe Bir Uygulama. *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. 17 (1), 335-348.

Yıldız, E., & Başkan, T. D. (2014). Muhasebe Hilelerinin Önlenmesinde Kullanılan Araçlar: BİST Şirketleri Üzerine Bir Araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. (62), 1-18.

Xie, B., Davidson III, W. N., & DaDalt, P. J. (2003). Earnings Management And Corporate Governance: The Role Of The Board And The Audit Committee. *Journal of Corporate Finance*. 9(3), 295-316.

www.finnet.com(22.06.2018)

www.kap.org.tr(22.06.2018)

<http://www.borsaistanbul.com/urunler-ve-piyasalar/piyasalar/pay-piyasasi/a-b-c-d-grubu-paylar>(22.06.2018)

DİJİTAL OKURYAZARLIĞIN ALT BOYUTLARININ MUHASEBE MESLEĞİ ÜZERİNDEKİ ETKİSİ: TR90 BÖLGESİ MUHASEBE MESLEK MENSUPLARI ÖRNEĞİ*

Doç. Dr. Büşra TOSUNOĞLU^a
Nurbanu ÖZTÜRKÇİ^b

Ampirik Araştırma
(Empirical Research)

*Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi*
Kasım 2020; 13 (3): 571-587

ÖZ

Dijitalleşme süreciyle birlikte günümüzde toplumsal yaşamın ve mesleki gelişimin ulaşılmış olduğu noktaya bakıldığında bu alanda oldukça ilerlemenin olduğu görülmektedir. Dijital sistemler ve teknoloji, çağımızın gerekliliği olmakla birlikte bu gereklilikten en çok etkilenen meslekler arasında muhasebe mesleği de yer almaktadır. Dijitalleşmeyle birlikte muhasebe meslek mensupları, sosyal hayatlarında yaşamış oldukları bu değişimi hiç kuşkusuz ki mesleklerine de yansıtmaktadır. Yaklaşık on yıl önce var olmayan e-fatura, e-beyanname, e-defter gibi birçok dijital sistem bugünlerde aktif bir şekilde kullanılmaktadır. Bu doğrultuda çalışmanın amacı; dijital okuryazarlığın teknik, bilişsel ve sosyal alt boyutlarının muhasebe mesleği üzerindeki etkisini incelemeyi içermektedir. Bu nedenle TR90 Bölgesi (Artvin, Giresun, Gümüşhane, Ordu, Rize ve Trabzon)'nde faaliyet gösteren 184 muhasebe meslek mensubuna anket uygulanarak bir model oluşturulmuştur. Modelin test edilebilmesi için yapısal eşitlik modeli kullanılmıştır. Analiz sonuçlarına göre; dijital okuryazarlığın teknik alt boyutunun muhasebe mesleği üzerinde pozitif ve yüksek oranda bir etkisinin olduğu belirtilebilmektedir. Ayrıca dijital okuryazarlığın bilişsel ve sosyal alt boyutlarının da muhasebe mesleği üzerinde pozitif bir etkiye sahip olduğu ancak teknik alt boyutu kadar yüksek bir orana sahip olmadığı söylenebilmektedir. Analiz sonuçlarına bakıldığında, söz konusu meslek mensuplarının dijital okuryazarlık konusunda teknik boyutuna bilişsel ve sosyal alt boyuttan daha fazla önem verdikleri söylenebilmektedir.

Anahtar Sözcükler: Dijital Okuryazarlık, Muhasebe Meslek Mensupları, Yapısal Eşitlik Modeli.

JEL Kodları: M40, M41.

APA Stili Kaynak Gösterimi:

Tosunoğlu, B., Öztürkçi, N. (2020). Dijital Okuryazarlığın Alt Boyutlarının Muhasebe Mesleği Üzerindeki Etkisi: TR90 Bölgesi Muhasebe Meslek Mensupları Örneği. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*. 13 (3), 571-587.

* Makalenin gönderim tarihi: 28.11.2019; Kabul tarihi: 01.05.2020, iThenticate benzerlik oranı %17

^a Gümüşhane Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, busra.tosunoglu@gumushane.edu.tr
ORCID: [0000-0001-6292-2770](https://orcid.org/0000-0001-6292-2770)

^b Gümüşhane Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, n.ozturkci9283@gmail.com
ORCID: [0000-0001-7888-6276](https://orcid.org/0000-0001-7888-6276)

THE EFFECT OF DIGITAL LITERACY SUB-DIMENSIONS ON ACCOUNTING PROFESSION: THE CASE OF ACCOUNTING PROFESSIONAL MEMBERS IN THE TR90 REGION

ABSTRACT

When we look at the point where social life and professional development have reached with the process of digitalization, it is seen that there is quite progress. Digital systems and technology are the necessities of our age. Accounting is among the most affected professions. With the digitalization, professional accountants reflect this change in their social life to their professions. Many digital systems such as e-invoices, e-declarations and e-notebooks that did not exist ten years ago are being used actively nowadays. The aim of this study is to examine the effect of technical, cognitive and social criterias which are sub-dimensions of digital literacy on accounting profession. For this reason, a model was created by applying a questionnaire to 184 professional accountants that operating in TR90 Region (Artvin, Giresun, Gumushane, Ordu, Rize and Trabzon). Structural equation model was used to test the model. According to the analysis results; it can be stated that the technical sub-dimension of digital literacy has a positive and high impact on the accounting profession. In addition, it can be said that the cognitive and social sub-dimensions of digital literacy have a positive effect on the accounting profession but not as high as the technical sub-dimension. When the results of the analysis are considered, it can be said that the members of the profession give more importance to the technical dimension of digital literacy than the cognitive and social sub-dimension.

Keywords: Digital Literacy, Accounting Professional, Structural Equation Model.

JEL Codes: M40, M41.

1. GİRİŞ¹

Dijitalleşme kavramı 1980'li yıllarda ortaya çıkmasıyla birlikte bilgi ve bilginin yapısındaki hızlı değişimle günümüze kadar gelmiştir. Gerek sosyal gerekse iş hayatında teknolojinin bireyleri birbirine bağlayan bir güç unsuru olduğu bilinmektedir. Bireyler teknolojiyi sadece iş hayatlarında kullanmak amacıyla öğrenmenin ötesinde birbirleriyle iletişime geçebilmek açısından da öğrenmek zorunda kalmaktadır. Bilgi ve bilgiye ulaşma isteği, insanlık tarihinin doğuşundan beri var olan bir servet olarak düşünülmektedir. Teknolojik gelişmelerin ışığında gerçekleşen bilgi patlaması ve bilgiye ulaşma noktasındaki hız da dijital teknolojilerinin rolü oldukça fazladır. Prensky (2001)'e göre dijital çağa ayak uyduran bireyler, çevrimiçi paylaşımlarına yönelik bir kültürü benimseyerek yaşamlarını ona göre sürdürmektedir. Söz konusu bu bireyler, bilgiye erişim sağladıkları ve başkalarıyla etkileşim halinde oldukları blog, çevrimiçi oyun ve sosyal medya aracılığıyla sosyalleşme gibi birtakım e-yaşamlara sahiptir. Dijitalleşen bireylerin bilişim ve iletişim teknolojilerini özellikle de cep telefonlarını ve sosyal medya teknolojilerini kullanabilme becerisine sahip

¹ Bu makale, 24-25 Ekim 2019 tarihlerinde Niğde'de düzenlenen 6. Uluslararası Muhasebe ve Finans Araştırmaları Kongresi'nde sunulmuş olan bildirinin genişletilmiş metnidir.

olması; belirli bir dijital okuryazarlık seviyesine sahip oldukları anlamına gelmektedir (Ito vd., 2008: 32).

Dijital okuryazarlık kavramı, araştırmacılar tarafından çeşitli kaynaklardan elde edilen bilgilerin bilgisayar aracılığıyla farklı formatlarda anlama ve kullanma yeteneği olarak tanımlanmaktadır. Söz konusu bu yetenekler; günlük ihtiyaçlar için temel bilgisayar kullanımının bilinmesiyle birlikte araştırma yapabilmek için tanımlama ve değerlendirme yetilerinin güçlü olması gerektiği söylenebilmektedir. Dijitalleşmeyle birlikte eğitim, sağlık ve özel sektör gibi pek çok iş koluna ilişkin faaliyetlerde değişimler gözlenmektedir. Söz konusu bu değişimlerden en çok etkilenen iş kollarından birisi de şüphesiz muhasebedir. Muhasebe meslek mensupları sadece yatırımcı ve kredi kuruluşlarına karşı sorumluluk taşımamakta aynı zamanda diğer kullanıcılara karşı da sorumluluk taşımaktadır. Geçmişte meslek mensupları sorumluluklarını geleneksel yöntemler kullanarak yerine getirirken günümüzde artık e-Defter, e-Fatura, e-Belge, e-Kayıt, e-Arşiv çözümleri gibi birtakım dijital sistemleri kullanmak durumunda kalmaktadır. Diğer bir ifadeyle el yordamıyla hazırlanan belgelerin yerini artık interaktif ortamlar almaktadır.

Son yıllarda dijital okuryazarlık kavramı pek çok araştırmacının ilgi odağı haline gelmiştir. Bu kavram; bilgisayar sayesinde ulaşılan bilgiye, farklı anlamlar yükleme ve kullanma sanatı olarak tanımlanmaktadır. Kişilerin farkındalık, tutum ve kabiliyetlerinin artması, dijital verilere erişimleri ve bu verileri değerlendirebilmeleri ile yeni bir bilgiyi ortaya çıkarabilmeleri ve bu süreci günlük hayatlarına entegre edebilmeleri; dijital çağda ayakta kalabilme yetisi olarak tanımlanmaktadır. İlgili literatür incelendiğinde dijital okuryazarlığın teknik, bilişsel ve sosyal olmak üzere üç temel alt boyutu bulunmaktadır (Ng, 2012: 1067). *Teknik boyutu*; öğrenme ve günlük aktivitelerde bilgi ve iletişim teknolojilerini kullanabilmek için teknik ve operasyonel becerilere sahip olmak anlamına gelmektedir. Söz konusu bu becerilere sahip olan bir kişi örneğin dosya yapılarına ve veri aktarım yöntemlerine oldukça hâkim olmaktadır. *Bilişsel boyutu*; eleştirel düşünme, dijital bilgiyi ele alabilme, değerlendirme ve oluşturabilme yeteneğini ifade etmektedir. Bu boyut ayrıca araştırma ve değerlendirme sürecinde eleştirel bir bakış açısı ile ahlaki ve yasal (telif hakları ve intihal gibi) tüm konulara vakıf olmayı gerektirmektedir. Dijital okuryazarlığın son boyutu olan sosyal ise, iletişim kurarken, öğrenirken ve sosyalleşirken saygı duyulmasını ve uygun bir dil kullanılmasını belirtmektedir. Bu boyutta, kişisel bilgilerin mümkün olduğunca gizli tutulması esastır (Ng, 2012: 1067-1068).

Dijital okuryazarlığın yukarıda bahsedilen üç temel alt boyutuna ilişkin Ng (2012) tarafından geliştirilen ölçek pek çok çalışmanın ilgi odağı olmuştur. Ancak ilgili literatür incelendiğinde dijital okuryazarlığın değerlendirilmesinin kolay bir süreç olmadığı söylenebilmektedir. Mevcut

boyutlar kullanılarak oluşturulan ölçeğin uygulanması için uzun bir zaman ve çabaya ihtiyacın olduğu ifade edilebilmektedir.

Bu çalışmanın amacı; dijital okuryazarlığın alt boyutlarından teknik, bilişsel ve sosyalin muhasebe mesleği üzerindeki etkilerini incelemektir. İlgili literatür incelendiğinde dijital okuryazarlıkla ilgili pek çok çalışmanın olduğu görülmektedir. Ancak alt boyutların ayrı olarak muhasebe mesleği üzerindeki etkisini içeren çalışmaların eksikliği bu çalışmanın temel amacını oluşturmaktadır. Bu doğrultuda ilk olarak dijital okuryazarlığın alt boyutlarına yönelik kavramsal çerçeveden bahsedilerek konuyla ilgili literatüre, ardından çalışmanın amacı doğrultusunda oluşturulan modele ilişkin bulguların değerlendirmesine yer verilmiştir.

2. LİTERATÜR TARAMASI

Dijital okuryazarlığa ilişkin uluslararası ve ulusal literatür Tablo 1’de sunulmaktadır.

Tablo 1: Dijital Okuryazarlık Kavramına İlişkin Uluslararası ve Ulusal Literatür

Uluslararası Ulusal	Yazarlar / Çalışma Yılı	Örneklem	Yöntem	Çalışma Sonuçları
Uluslararası Literatür	Davis (1989)	Bilgisayar Kullanıcıları	Regresyon	Çıkan sonuçlarda, bilgisayar kullanıcılarının algılanan faydasının algılanan kullanım kolaylığı üzerine etkisine aracılık ettiği gözlemlenmektedir.
	Yang (2003)	Öğrenciler	Regresyon	Çalışmanın sonucuna göre, sosyal ağların öğrenci performansı üzerinde olumlu bir etkisi vardır.
	Wallace ve Clariana (2005)	Öğrenciler	Anova	Bilgisayar ve internet kullanımı sınav sonuçlarını etkilemekte ve akademik yıl ile öğrenme seviyeleri arasında anlamlı bir ilişki vardır. Dijital yetkinlik ile öğrenme arasında pozitif bir ilişki söz konusudur.
	Kalra ve Manani (2013)	Öğrenciler	t testi	Çalışmanın sonucuna göre, sosyal medya kullanmayan öğrencilerin akademik başarıları, kullanan öğrencilere göre daha

Ulusal Literatür				yüksektir.
	Chou (2003)	Öğretmenler	Anova	Çalışmanın sonucuna göre, internet kullanımında kadın öğretmenlerin, idaride görev alan öğretmenlerin ve beşeri/sosyal alanda görev yapan öğretmenlerin kaygı düzeyleri daha yüksektir.
	Frias ve Montano (2013)	Öğrenciler	t testi	Çalışmanın sonucuna göre, öğrenciler tüm kursları içinde barındıran sosyal ağ sitesinin daha etkili bir öğrenme aracıdır.
	Gasaymeh vd. (2017)	Öğrenciler	t testi ve Anova	Bilgi iletişim teknolojisi dersinden muaf olan öğrenciler ile muaf olmayan öğrenciler arasında anlamlı farklılıklar vardır.
	Banar ve Zeytinoğlu (2014)	Öğrenciler	Anova ve Regresyon	Akademik performansın; öğretim üyeleriyle etkileşim, sosyal medya kullanımı ve okul arkadaşlarıyla olan iletişimden etkilendiği belirlenmiştir.
	Kıllı ve Işık (2019)	Öğrenciler	t testi ve Anova	Çalışmada demografik özellikler ve öğrenim görülen üniversite değişkenleri açısından anlamlı farklılıklar olduğu görülmüştür.
	Fidan ve Subaşı (2014)	Akademisyenler	Ki kare ve t testi	Meslekte çalışma süresi ve unvan açısından teknolojik donanım ile ilgili anlamlı bir fark olmamasına karşın yazılım kullanımına yönelik anlamlı farklılıklar tespit edilmiştir.
Özer ve Yılmaz (2010)	Muhasebe Meslek Mensupları	Regresyon	Bilgi teknolojisi kullanımına yönelik niyet, bilgi teknolojisi kullanım davranışının belirlenmesinde anlamlı bir etkiye sahipken; algılanan davranışsal kontrolün kullanım davranışı üzerinde anlamlı bir	

				etkisinin olmadığı sonucuna ulaşılmıştır.
Fidan, Aslan ve Subaşı (2012)	Öğrenciler	t testi		Muhasebe dersini alan öğrencilerin teknolojik donanım ve yazılım kullanımı noktasında, derslerini sevmeye ve ilgilerini artırmada kararsız kaldıkları görülmektedir.
Güneş vd. (2017)	Öğrenciler	t testi		Öğrencilerin öğrenim gördüğü bölüm değişkenine göre anlamlı bir farklılık olmamakla birlikte, cinsiyet, bilgisayara sahip olup olmama, internete erişim kolaylığı ve internet kullanım süresinde anlamlı farklılıklar görülmektedir.
Seyrek (2010)	Öğrenciler	t testi, Anova, Regresyon		Bilgi teknolojilerine yönelik kaygı ve isteksizliğin artması bilgi teknolojilerinin yeterliğini olumsuz etkilemektedir. Ayrıca bayan öğrencilerin, bilgisayar sahibi olmayan öğrencilerin, bilgi teknolojilerine erişim olanakları düşük olan öğrencilerin, daha yüksek düzeyde kaygı taşıdıkları tespit edilmiştir.
Elçi ve Sarı (2016)	Öğrenciler	Varyans ve t testi		BTY dersinde dijital vatandaşlığın alt boyutlarının katkı değerleri ölçülmüştür. Ayrıca evinde bilgisayar ve internet bağlantısı bulunan öğrenciler lehine anlamlı farklar belirlenmiştir.
Özerbaş ve Kuralbaye va (2018)	Öğrenciler	Anova		Türkiye'deki öğrencilerin Kazakistan'daki öğrencilere göre daha dijital okuyazar oldukları ve demografik bilgilere göre okuyazarlığın farklılık gösterdiği tespit edilmiştir.
Karaduman ve	Öğrenciler	Kovaryans		Yapılan çalışmanın alt boyutlarının etkinliklerini

	Öztürk (2014)			dikkate alan öğrencilerin almayan öğrencilere göre daha duyarlı dijital vatandaş oldukları tespit edilmiştir.
	Kozan (2018)	Öğrenciler	t testi ve Anova	Öğrenim görülen sınıf düzeyi açısından üst sınıftaki öğrencilerin ve bilgisayar kullanım süresi 9 yıl ve üzeri öğrenciler lehine anlamlı farklar olduğu görülmektedir.

Tablo 1 incelendiğinde, farklı disiplinlere ait çalışmaların olduğu görülmektedir. Ayrıca literatür genel olarak değerlendirildiğinde örneklem olarak büyük çoğunluğunun öğrenciler, akademisyenler, öğretmenler ve bilgisayar kullanıcılarını dikkate aldığı belirlenmiş olup bu çalışmada ise muhasebe meslek mensupları dikkate alınmıştır.

3. METODOLOJİ

Bu bölümde, araştırmanın yöntem, örneklem, model ve oluşturulan hipotezlere değinilmektedir.

3.1. Araştırmanın Yöntemi

Çalışmanın amacı, dijital okuryazarlığın alt boyutlarının muhasebe mesleği üzerindeki etkisinin meslek mensupları açısından değerlendirilmesini içermektedir. Bu doğrultuda yapısal bir model geliştirilerek söz konusu etki incelenmektedir. Söz konusu etkinin tespit edilmesine yönelik olarak ilgili literatürden hareketle dijital okuryazarlığın teknik, bilişsel ve sosyal alt boyutları ele alınmaktadır.

Araştırmada verilerin toplanması aşamasında anket yöntemi kullanılmıştır. Araştırma için hazırlanan anket TR90 bölgesindeki muhasebe meslek mensuplarına uygulanmıştır. Anket formu muhasebe meslek mensuplarına yüz yüze görüşme ile yapılmıştır. Anket formu iki bölümden oluşmakta olup, ilk bölümde yer alan sorular, muhasebe meslek mensuplarının demografik özelliklerini belirlemeye yöneliktir. Anket formunun ikinci bölümünde ise dijital okuryazarlık kavramının muhasebe mesleği üzerindeki etkilerini belirlemeye yönelik sorular yer almaktadır. Anket 5'li Likert ölçeğine (1: Kesinlikle Katılmıyorum, 2: Katılmıyorum, 3: Kısmen Katılıyorum, 4: Katılıyorum ve 5: Kesinlikle Katılıyorum) göre oluşturulmuş ve katılımcılardan sorulan her bir ifadeye kendi durumlarına uygun cevapları vermeleri istenmiştir. Araştırmada dijital okuryazarlığın alt boyutlarına ilişkin kullanılan anket soruları Ng (2012)'nin, muhasebe

mesleğine yönelik kullanılan anket soruları ise Davis (1989)'in çalışmasından yararlanılarak oluşturulmuştur.

TR90 bölgesinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının algılarına göre dijital okuryazarlığın muhasebe mesleği üzerindeki etkisinin analiz edilmesinde Yapısal Eşitlik Modeli (YEM) kullanılmıştır. Yapısal eşitlik modeli, bağımlı ve bağımsız değişkenler arasındaki doğrusal ilişkilerin tespit edilmesinde kullanılan ölçülebilen ve ölçülemeyen değişkenler arasındaki bağlantıyı tespit eden kapsamlı istatistiksel bir yöntemi olup sosyal bilimciler de sıklıkla kullanmaktadır (Taşkaya ve Şahin, 2011: 93).

3.2. Araştırmanın Örnekleme

Çalışmanın evreni TR90 Bölgesi'nde çalışan muhasebe meslek mensuplarından oluşmaktadır. Bu bölgenin SMMM Odalarından alınan verilere göre, merkezde aktif bir şekilde faaliyet gösteren toplam 465 muhasebe meslek mensubu araştırma evrenini oluşturmakta olup örneklem büyüklüğü; “ $n = N \cdot t^2 p q / d^2 (N-1) + t^2 p q$ ” formülüne göre hesaplanmıştır (Baş, 2003: 43-44). Yüzde 95 güven aralığı ve yüzde 5 örneklem hatasına göre 184 anket araştırmanın örneklemini oluşturmaktadır. Araştırmaya katılan meslek mensuplarının demografik özelliklerine ilişkin bilgiler Tablo 2’de belirtilmektedir.

Tablo 2: Araştırmaya Katılan Muhasebe Meslek Mensuplarının Demografik Özellikleri İtibariyle Dağılımı

	Frekans	Yüzde (%)
<i>Cinsiyet</i>		
Erkek	148	80,4
Kadın	36	19,6
<i>Yaş</i>		
25-31	44	23,9
32-38	40	21,7
39-45	47	25,5
46 ve üstü	53	28,8
<i>Eğitim Durumu</i>		
Lisans	159	86,4
Yüksek Lisans	21	11,4
Doktora	4	2,2

<i>Meslekte Çalışma Süresi</i>		
1-3 yıl	40	21,7
3-6 yıl	12	6,5
7-10 yıl	31	16,8
10-15 yıl	28	15,2
15-20 yıl	22	12,0
21 ve üstü	51	27,7
<i>Unvan</i>		
SMMM Stajyeri	42	22,8
SMMM	82	44,6
YMM	60	32,6
TOPLAM	184	100,00

Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının büyük çoğunluğunun; erkek, 46 yaş ve üstü, lisans mezunu, 21 yıl ve üstü mesleki tecrübesinin olduğu söylenebilmektedir. Ayrıca katılımcıların büyük çoğunluğunun ise SMMM'lerden oluştuğu görülmektedir.

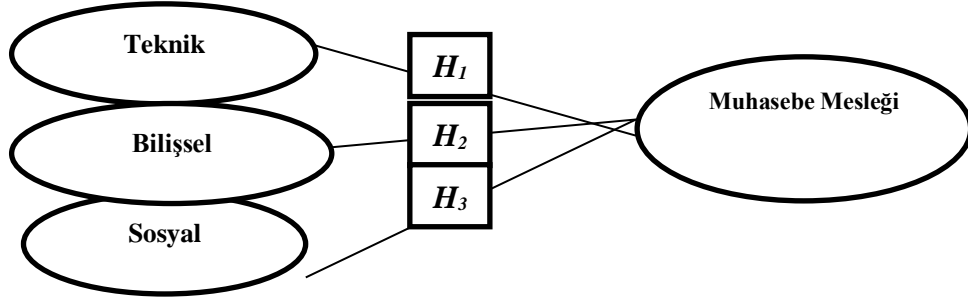
3.3. Araştırmanın Modeli ve Oluşturulan Hipotezler

Dijital okuryazarlığın alt boyutlarının (teknik, bilişsel, sosyal) muhasebe mesleği üzerindeki etkisini belirlemeye yönelik oluşturulan hipotezler ve araştırma modeli aşağıdaki gibidir.

H₁: Dijital okuryazarlığın teknik alt boyutu, muhasebe mesleği üzerinde pozitif bir etkiye sahiptir.

H₂: Dijital okuryazarlığın bilişsel alt boyutu, muhasebe mesleği üzerinde pozitif bir etkiye sahiptir.

H₃: Dijital okuryazarlığın sosyal alt boyutu, muhasebe mesleği üzerinde pozitif bir etkiye sahiptir.



Şekil 1: Araştırmanın Modeli

Çalışmada öncelikle dijital okuryazarlık kavramının muhasebe mesleği üzerindeki etkisinin araştırılmasına yönelik olarak kullanılan ölçeğe ilişkin güvenilirlik ve keşfedici faktör analizi yapılmıştır. Güvenilirlik, kullanılan ölçüm aracının farklı zamanlarda ve farklı uygulamalarda benzer sonuçları verebilme seviyesini ifade etmektedir. Sosyal bilimlerde sıklıkla kullanılan teknik, Cronbach Alpha'dır. Bu tekniğe göre bir ölçeğin güvenilir kabul edilebilmesi için alpha değerinin en az 0,70 düzeyinde olması gerekmektedir. Keşfedici faktör analizi ise, birbirleriyle ilişkili verileri ve varsayılan değişkenleri gruplandırarak ortak bir yapı oluşturmak amacıyla yararlanılan istatistiksel bir tekniktir (Yaşar, 2014: 66). Modeldeki değişkenlere ilişkin keşfedici faktör analizi ve güvenilirlik analizi sonuçları Tablo 3'te belirtilmektedir.

Tablo 3: Araştırmada Kullanılan Ölçek Maddeleri

Ölçek Maddeleri	T ²	B ³	S ⁴	MM ⁵
T1. Karşılaştığım teknik problemleri nasıl çözeceğimi bilirim.	,988			
T2. Yeni teknolojileri kolayca öğrenebilirim.	,959			
T3. Önemli olduğumu düşündüğüm yeni teknolojilere ayak uydurabilirim.	,968			
T4. Birçok farklı teknoloji hakkında bilgim var.	,745			
T5. İşimde ve yeni şeyler oluşturmada bilgi ve iletişim teknolojilerini kullanmak için gerekli olan teknik becerilere sahibim.	,988			
T6. Bilgi ve iletişim teknolojileri becerilerim iyidir.				
B7. İnternette bilgi elde etmeye yönelik araştırma ve değerlendirme becerilerime güvenirim.	,988	,998		
B8. İnternet tabanlı aktivitelerle ilgili konuları (örneğin, siber güvenlik, eser hırsızlığı, araştırma konuları vb) bilirim.		,998		
S9. Bilgi ve iletişim teknolojileri bilgi çalışmalarında ve diğer iş etkinliklerinde arkadaşlarım ile daha iyi işbirliği içinde çalışmamı sağlar.			,994	
S10. İş etkinliklerim için arkadaşlarımdan sıklıkla İnternet aracılığıyla (Skype, Face ve Bloglar vb) yardım alırım.				
MM11. Muhasebe mesleğinde bilgi teknolojilerini kullanmak iş performansımı artırmaktadır.			,994	
MM12. Muhasebe mesleğinde bilgi teknolojilerini kullanmak, daha iyi analiz yapılabilmeyi sağlamaktadır.				,539
MM13. Muhasebe mesleğinde bilgi teknolojilerini kullanmak zaman tasarrufu sağlamaktadır.				,554
MM14. Muhasebe mesleğinde bilgi teknolojilerini kullanmak güvenli değildir.				,478
MM15. Muhasebecilik mesleğimde bilgi teknolojilerini düzenli olarak kullanırım.				,646
				,554
Açıklanan Toplam Varyans (%)		78,065		
Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) Test		,741		
Barlett's Test of Sphericity		$\chi^2 = 1667,592; df = 36 (P < ,000)$		
Cronbach's Alpha (%)		,94		

² Tutum

³ Bilişsel

⁴ Sosyal

⁵ Muhasebe Mesleği

Tablo 3'e bakıldığında, veri setinin faktör analizine uygunluğunu gösteren Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) değerinin 0,741 olduğu görülmekte olup ilgili literatür doğrultusunda bu değer 0,5-1,0 aralığında olması gerekmektedir. Ayrıca keşfedici faktör analizi sonuçlarına göre toplam varyansın yüzde 78,06'sını açıklayan dört faktörlü bir yapı elde edilmiştir. Bu faktörler ise sırasıyla tutum, bilişsel, sosyal ve muhasebe mesleğidir. Ölçeğin genel Cronbach's Alpha değerinin ise yüzde 94 olduğu görülmektedir.

4. ARAŞTIRMANIN BULGULARI

Bu bölümde, hipotezlerin değerlendirilmesine yönelik yapısal eşitlik modeli sonuçları yer almaktadır.

4.1. Yapısal Eşitlik Modeli Sonuçları

Yapısal bir modelde elde edilen verilerin temsil ettiği modelin kabul veya reddedilmesi, uyum iyiliği indekslerine göre yorumlanmaktadır. İlgili literatürden hareketle bu çalışmada en çok kullanılan uyum iyiliği indekslerine göre bir değerlendirme yapılmış olup sonuçlar Tablo 4'te sunulmaktadır.

Tablo 4: Araştırma Modelinin Uyum İyiliği Sonuçları

Model Uyum İndeksleri	Kabul Edilebilir Uyum Değerleri*	Modelin Uyum Değerleri
χ^2 (Ki-Kare) değeri		157,896
χ^2 / df (Düzeltilmiş Ki-Kare)	$\chi^2 / df \leq 5$,799
GFI (Uyum İyiliği İndeksi)	$0,90 < GFI < 0,95$,876
IFI (Artırımlı Uyum İyiliği İndeksi)	$\geq 0,90$,997
CFI (Karşılaştırmalı Uyum İyiliği İndeksi)	$0,90 < CFI < 0,95$,989
TLI (Tucker Levis İndeksi)	$\geq 0,90$,997
RMSEA (Yaklaşım Hatasının Kök Ortalama Karesi)	$0,05 < RMSEA < 0,10$,050

Kaynak: (Kline, 2011; Tabachnick ve Fidell, 2007)

Tablo 4'e bakıldığında araştırma modelinin uyum iyiliği indekslerinin kabul edilebilir uyum değer aralığında olduğu ve bunun sonucu olarak modelin veriyle uyumunun kabul edilebilir düzeyde olduğu söylenebilmektedir. Tablo 5'te ise oluşturulan hipotezlerin değerlendirilmesine yönelik değerlere yer verilmektedir.

Tablo 5: Araştırma Modelindeki Hipotez Test Sonuçları

Modeldeki Yapısal İlişkiler	Standardize (Regresyon) Yükler	P Değerleri	Hipotez Sonucu
H ₁ : T-MM	0,506	0,000	KABUL
H ₂ : B-MM	0,170	0,048	KABUL
H ₃ : S-MM	0,150	0,050	KABUL

Dijital okuryazarlığın alt boyutlarının muhasebe mesleği üzerindeki etkisinde yönelik oluşturulan hipotezlerin sonuçlarının yer aldığı Tablo 5'e göre göre aşağıdaki sonuçlar elde edilmiştir;

- H₁ hipotezi, 0,506 regresyon katsayısı ve p= 0,000 değeri ile kabul edilmiştir. Buna göre dijital okuryazarlığın teknik boyutu, muhasebe mesleği üzerinde pozitif yönde ve yüksek oranda bir etkiye sahiptir.
- H₂ hipotezi, 0,170 regresyon katsayısı ve p= 0,048 değeri ile kabul edilmiştir. Buna göre dijital okuryazarlığın bilişsel boyutu, muhasebe mesleği üzerinde pozitif yönde bir etkiye sahiptir.
- H₃ hipotezi, 0,150 regresyon katsayısı ve p= 0,050 değeri ile kabul edilmiştir. Buna göre dijital okuryazarlığın sosyal boyutu, muhasebe mesleği üzerinde pozitif yönde bir etkiye sahiptir.

5. SONUÇ

Yirmi birinci yüzyılda bütün etkilerini toplumsal hayatta görmekte olduğumuz dijitalleşme, artık bir tercih olmaktan ziyade bir zorunluluk haline almaktadır. Dijitalleşmenin beraberinde getirdiği eleştirel düşünme yeteneğinin artmasıyla birlikte bireylerde benlik bilincinin oluşması sağlanarak farklı fikirler ortaya çıkmaktadır. Ancak bu durum her zaman bahsedildiği kadar kolay olmamaktadır. Bireyler dijital sistemleri etkin ve verimli bir şekilde anlayabilmek ve kullanabilmek için söz konusu sistemin gereklerini öğrenmek zorunda kalmaktadır.

Gelişen teknoloji ile birlikte dijital sistemler meslek mensuplarının da ayrılmaz bir parçası haline gelmektedir. Diğer mesleklerde olduğu gibi muhasebe mesleği de dijitalleşmeyle birlikte gelişerek değişim göstermektedir. Bilgisayar destekli faaliyetler sayesinde, muhasebe meslek mensuplarının iş yüklerinde azalma ile geleneksel ve karmaşık yöntemlerle (kâğıt, makbuzlar, kayıt, beyan, tebligat) yapılan muhasebe işlemlerinde kolaylık sağlanmaktadır.

Bu çalışmanın amacı dijital okuryazarlığın alt boyutlarından teknik, bilişsel ve sosyalin muhasebe mesleği üzerindeki etkisini incelemeye yöneliktir. Analiz bulgularına yönelik;

Dijital okuryazarlığın teknik boyutu, muhasebe mesleği üzerinde pozitif yönde ve yüksek oranda bir etkiye sahiptir. Bunun anlamı, meslek mensupları mesleki faaliyetlerinde yeni ve farklı teknolojilerin önemli olduğunu ifade etmektedir. Bu nedenle dijitalleşmeyle birlikte muhasebe mesleğini sürdüren bireyler, temel muhasebe bilgilerine ek olarak teknoloji bilgisi ve analitik zekâsı yüksek kişiler olmalıdır. İş dünyasını ve sosyal hayatı her geçen gün etkileyen bilgi teknolojileri, muhasebe mesleğinde de farklı yazılım ve programlarla etkisini göstermektedir.

Dijital okuryazarlığın bilişsel boyutu, muhasebe mesleği üzerinde pozitif yönde bir etkiye sahiptir. Bunun anlamı meslek mensuplarının mesleki faaliyetlerine yönelik ihtiyaç duydukları bilgiye ulaşma noktasında internet tabanlı aktiviteleri bilme ve kullanmanın muhasebe mesleği üzerinde olumlu bir etkisi olmaktadır. Ancak analiz sonuçlarına bakıldığında söz konusu bu oranın teknik boyuta göre oldukça düşük olduğu görülmektedir.

Meslek mensupları iş aktivitelerine yönelik internet aracılığıyla arkadaşlarından yardım almanın mesleki faaliyetlerini yürütme noktasında önemli olduğunu ifade etmişlerdir. Ancak dijital okuryazarlığın bu boyutunun da teknik alt boyutuna göre düşük bir orana sahip olduğu görülmektedir.

Dijitalleşmeyle birlikte yaşanan değişim hem makro hem de mikro açıdan işletmelerin faaliyetlerini de etkilemektedir. Sosyal, ekonomik ve politik dönüşümler, muhasebe mesleğinde de gerek finansal raporlama gerekse denetim faaliyetlerinin yürütülmesinde birtakım yenilikçi yaklaşımların kullanımını zorunlu kılmaktadır. Muhasebe mesleğini icra eden bireyler, küresel ekonomiden risk yönetimine kadar birtakım kriterlerin etkisi altında faaliyetlerini yürütebilmek için gerekli bilgi, beceri ve tutum birikimlerine sahip olmak zorundadır. Bu nedenle özellikle iş dünyası ve düzenleyici kuruluşlar muhasebe meslek mensuplarının ihtiyaçlarını göz ardı etmemelidir.

Muhasebe sisteminin dijitalleşmesiyle birlikte;

- Faaliyetleri gerçekleştirme süresinde kısalma,
- Verimlilikte artış,
- Minimum hata payı,
- Ödeme ve tahsilat işlemlerinde hız,
- Hızlı raporlama sistemi,
- Tasarruf,

- İşletme ve muhasebe meslek mensubu arasındaki iletişimde online dönemin başlaması,
- Faaliyetlerin dijital ortamda gerçekleşmesinden dolayı kâğıt israfının azalması sağlanmaktadır.

Çalışma sonuçları genel olarak değerlendirildiğinde dijital okuryazarlığın alt boyutlarından tekniğin muhasebe mesleği üzerinde yüksek, bilişsel ve sosyal alt boyutlarının ise düşük oranda pozitif bir etkisinin olduğu söylenebilmektedir. İlgili literatür incelendiğinde dijital okuryazarlığın muhasebe mesleği üzerindeki etkisine bir bütün olarak bakılmış olup alt boyutların incelendiği çalışmaların eksikliğinden hareketle bu çalışmanın söz konusu bu boşluğu dolduracağı düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

- Banar, K. ve Zeytinoglu, E. (2014). Sosyal Medyanın Muhasebe Bölümü Öğrencilerinin Akademik Performansı Üzerindeki Etkisi: Ampirik Bir Çalışma, *33.Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu Bildiri Kitabı Anadolu Üniversitesi İşletme Fakültesi Yayınları*, Antalya, 153-177.
- Baş, T. (2003). *Anket*, (2. Baskı) Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Chou, C. (2003). Incidences and Correlates of Internet Anxiety Among High Scholl Teachers in Taiwan, *Computers in Human Behavior*, 19, 731-749.
- Davis, F. D. (1989). Perceived Usefulness Perceived Ease of Use and User Acceptance of Information Technology, *MIS Qutart*, 13, 319-339.
- Elçi, A.C. ve Sarı, M. (2016). Bilişim Teknolojileri ve Yazılım Dersi Öğretim Programına Yönelik Öğrenci Görüşlerinin Dijital Vatandaşlık Bağlamında İncelenmesi, *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 25 (3), 87- 102.
- Fidan, M. E., Aslan, Ü. ve Subaşı, Ş. (2012). Muhasebe Derslerinde Teknoloji Kullanımı ile İlgili Öğrenci Görüşleri, *Journal Of Accounting Finance and Auditing Studies*, 1 (2), 34-61.
- Fidan, M. E. ve Subaşı, S. (2014). Türkiye'deki Muhasebe Öğretim Elemanlarının Sayısal Çağda Teknoloji Kullanımına İlişkin Durum Tespiti, Dijital Çağda Muhasebe Eğitiminde Yeni Yaklaşımlar, *33.Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu Bildiri Kitabı Anadolu Üniversitesi İşletme Fakültesi Yayınları*, Antalya, 2-30.
- Frias, E. R. ve Montano, J. L. A. (2013). Exploring the Use of Social Network Sites on Accounting Education: A Social Constructivist Approach, <http://www.asepuc.org/banco/25.pdf>.

Gasaymeh, A. M. M., Al-Tawel, A. M., Al-Moghrabi, K. G. ve Al-Ghonmein, A. M. (2017). University Students' Perceptions of the Use of Digital Technologies in Their Formal Learning: a Developing Country Perspective, *International Journal of Learning and Development*, 7 (3), 149-164.

Güneş, E., Yüksel, M. ve Kaya, H.P. (2017). Muhasebe Eğitimi Alan Lisans Öğrencilerinin Bilgi ve İletişim Teknolojilerine Yönelik Tutumları, *Kırşehir Eğitim Fakültesi Dergisi*, 18 (1), 367-382.

Ito, M., Horst, H., Bittanti, M., Boyd, D., Herry-Stephenson, B., Lange, P. G., Pascoe, C. J., Robinson, L., Baumer, S., Cody, R., Mahendran, D., Martinez,

K., Perkel, D., Sims, C. ve Tripp, L. (2008). Living and Learning with New Media: Summary of Findings from the Digital Youth Project, <http://digitalyouth.ischool.berkeley.edu/files/report/digitalyouth-WhitePaper.pdf>.

Kalra, R.K. ve Manani, P. (2013). Effect of Social Networking Sites on Academic Achievement Among Introverts and Extroverts, *Asian Journal of Social Sciences & Humanities*, 2 (3), 401-406.

Karaduman, H. ve Öztürk, C. (2014). Sosyal Bilgiler Dersinde Dijital Vatandaşlığa Dayalı Etkinliklerin Öğrencilerin Dijital Vatandaşlık Tutumlarına Etkisi ve Dijital Vatandaşlık Anlayışlarına Yansımaları, *Sosyal Bilgiler Eğitimi Araştırmaları Dergisi*, 5 (1), 38-78.

Kıllı, M. ve Işık, Y. (2019). Muhasebe Eğitiminde Bilgi Teknolojilerinin Kullanımına Yönelik Öğrenci Görüşleri Üzerine Hatay ve Osmaniye İllerinde Bir Araştırma, *Uluslararası Toplum Araştırma Dergisi*, 10 (17), 1495-1521.

Kline, R. B. (2011). *Principles and Practice of Structural Equation Modeling*. New York: Guilford Press.

Kozan, M. (2018). Bilgisayar ve Öğretim Teknolojileri Eğitimi Bölümü Öğretmen Adaylarının Dijital Okuryazarlık Düzeyleri ve Siber Zorbalığa İlişkin Duyarlılıklarını İncelenmesi, (Yüksek Lisans Tezi), Fırat Üniversitesi: Elâzığ.

Ng, W. (2012). Can We Teach Digital Natives Digital Literacy?, *Computers and Education*, 59 (3), 1065-1078.

Özer, G. ve Yılmaz, E. (2010). Planlı Davranış Teorisi (PDT) ile Muhasebecilerin Bilgi Teknolojisi Kullanımına Yönelik Bir Uygulama, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 2 (12): 33-54.

Özerbaş, M.A. ve Kuralbayeva, A. (2018). Türkiye ve Kazakistan Öğretmen Adaylarının Dijital Okuryazarlık Düzeylerinin İncelenmesi, *MSKU Eğitim Fakültesi Dergisi*, 5 (1), 16-25.

Prensky, M. (2001). Digital Natives, Digital Immigrants, *On Horizon*, 9 (5), <http://www.marcprensky.com/writing/prensky%20%20digital%20natives%20digital%20immigrants%20part1.pdf>.

Seyrek, İ. H. (2009). İşletme Bölümü Öğrencilerinin Bilgi Teknolojilerine Yönelik Tutumları ve Yeterlik Düzeyleri, *Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 9 (2), 387-406.

Tabachnick, B. G. ve Fidell, L.S. (2007). *Using Multivariate Statistics* (5th ed.). NewYork: Allyn and Bacon.

Taşkaya, S. ve Şahin, B. (2011). Hastane Çalışanlarının Kişisel Özellikleri ile Örgütsel Adalet Algılarının Örgüte Bağlılık Düzeyleri Üzerine Etkisinin Yapısal Eşitlik Modeli ile Değerlendirilmesi, *H.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 29 (1), 165-185.

Wallace, P. ve Clariana, R. (2005). Perception Versus Reality – Determining Business Students' Computer Literacy Skills and Need for Instruction in Information Concepts and Technology, *Journal of Information Technology Education*, 4, 141-151.

Yang, H. L. ve Tang, J. H. (2003). Effects of Social Network on Student Performance: Web-Based Forum Study in Taiwan, *Journal of Asynchronous Learning Network*, 7 (3), 93–107.

Yaşar, M. (2014). İstatistiğe Yönelik Tutum Ölçeği: Geçerlilik ve Güvenirlilik Çalışması. *Pamukkale Üniversitesi Eğitim Fakültesi Dergisi*, 36, 59-75.

ŞİRKETLERE YAPILAN SERMAYE YATIRIMLARI ORTAKLARIN MİNİMUM GETİRİ BEKLENTİSİNİ KARŞILAYABİLİYOR MU?*

Prof. Dr. Selahattin KARABINAR^a
Dr. Öğr. Üyesi Fırat ALTINKAYNAK^b

Ampirik Araştırma
(Empirical Research)

*Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi
Kasım 2020; 13 (3): 589-601*

ÖZ

Bu çalışmanın amacı, ortaklara dağıtılan birinci temettünün, günümüz piyasa şartlarında ortakların minimum getiri beklentisini karşılayıp karşılamadığının araştırılmasıdır. Bu doğrultuda nicel veri analizi yöntemi kullanılarak yapılan çalışmada, ödenmiş sermaye üzerinden sabit oranda ödenen birinci temettü, riski en az olan ve tüm finans piyasalarında minimum getiri oranı olarak kabul gören, “Devlet İç Borçlanma Senedi” faiz oranlarıyla karşılaştırılarak analiz edilmiştir. Ayrıca çalışma kapsamında, kanun maddesinde öngörülen birinci temettünün sabit yüzde beşlik oranı, iktisadi fonksiyonlarla doğrulanan “Sermaye-Gelir Oranı” açısından da incelenmiştir. Çalışma sonucunda, gerek şirketlerin ödenmiş sermayelerinin kayıtlı değerinin muhasebe açısından güncellenememesi gerekse dönemsel makroekonomik göstergelerdeki dalgalanmalardan dolayı, ortaklara dağıtılan birinci temettünün, sermaye piyasalarında kabul gören minimum getiriden, ortalama 3 ile 30 kat arasında daha az olduğu tespit edilmiştir. Bu durum, ortakların minimum getiri beklentisini karşılamamakla beraber şirketlerin sermaye kaynaklarına ulaşmasını zorlaştırmakta aynı zamanda şirketleri borçlanmaya itmektedir. Çalışma kapsamında, bu sorunun çözümü olarak ise, “birinci temettü oranının, yatırımların minimum getiri oranı olarak kabul gören, o yılki devlet iç borçlanma senedi faiz oranlarına bağlanması” önerilmektedir.

Anahtar Sözcükler: Sermaye, Birinci Temettü, Devlet İç Borçlanma Faiz Oranı.

JEL Kodları: M40, M41.

APA Stili Kaynak Gösterimi:

Karabınar, S., Altinkaynak, F. (2020). Şirketlere Yapılan Sermaye Yatırımları Ortakların Minimum Getiri Beklentisini Karşılatabiliyor Mu?. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*. 13 (3), 589-601.

* Makalenin gönderim tarihi: 01.12.2019; Kabul tarihi: 06.04.2020, iThenticate benzerlik oranı %16

^a İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi, selahattin.karabınar@istanbul.edu.tr

ORCID: [0000-0003-3102-979X](https://orcid.org/0000-0003-3102-979X)

^b Malatya Turgut Özal Üniversitesi, İşletme ve Yönetim Bilimleri Fakültesi,

firat.altinkaynak@ozal.edu.tr, ORCID: [0000-0003-0960-2254](https://orcid.org/0000-0003-0960-2254)

MAY CAPITAL INVESTMENTS TO COMPANIES MEET THE MINIMUM RETURN EXPECTATION OF THE SHAREHOLDERS?

ABSTRACT

The aim of this study is to investigate whether the primary dividend distributed to the partners meets the minimum return expectation of the partners in nowadays market conditions. In this context using the quantitative data analysis method in the study, the primary dividend which is paid on a fixed basis over the paid capital was analyzed by comparing with the " State Bill of Bond Interest Ratio " which is accepted that it has minimum risks and the minimum rate of investment's return in all financial markets. In addition, the fixed rate of the first dividend which envisaged percent of 5 in the law was also examined in terms of "Capital-Income Ratio", which is confirmed by economic science in this study. Wherefore the fluctuations in periodic macroeconomic indicators and the paid capital of the companies can not be updated in terms of accounting, it has been determined that the primary dividend distributed to the shareholders is between 3 and 30 times less than the average accepted in the capital markets. This situation makes it difficult to reach the capital resources for companies and as well as it has not meet the shareholder's expectation of the minimum return, but at the same time, it causes to borrow for the companies. It is proposed that, "the primary dividend rate should be associated to the state bill of bond interest ratio of that year which are accepted as the minimum rate of return of the investments" for the solution of this problem in the scope of the study.

Keywords: Capital, Primary Dividend, State Bill of Bond Interest Ratio.

JEL Codes: M40, M41.

1. GİRİŞ¹

İster bir sanayi şirketi isterse bir hizmet şirketi olsun; sermayeye fiyat biçmek, tarih boyunca iktisadi ekollerde tartışılmalı bir konu olmuştur. 21. yy. başında bulunulan noktada, sermaye ve sermayenin getirisinin paylaşılması sorunu ise makroekonomik, politik ve tam rekabet piyasalarındaki finansal değişimlerdeki süreçlerle beraber her geçen gün önemini artırmaktadır.

Günümüz piyasalarında yatırım alternatiflerindeki çeşitlilik ve bu alternatiflerdeki getirilerin her dönem farklılık arz etmesi, gerek iktisat bilimini gerekse iş ve finans dünyasını, yapılacak yatırımlardaki etkinliği araştırmaya ve yönetmeye itmektedir. Bu çalışmanın konusu olan, "Şirketlere Yapılan Sermaye Yatırımları" diğer birçok yatırım alternatifine göre de daha çok risk barındırmaktadır. Zira bu yatırımlar, ilgili şirketin iç dinamiklerinden piyasa şartlarına, pazardaki rekabetten şirket yönetiminin tutumuna, makroekonomik göstergelerden devlet politikalarına kadar birçok kriterden de etkilenebilmektedir. Dolayısıyla ilgili yatırımlardaki yatırılan sermayenin getirisi, her dönem farklılaşabilmekte ve bazı dönemlerde bu yatırımlar zararlı da sonuçlanabilmektedir. Bu doğrultuda şirketlere yapılan

¹ Bu çalışma "6. Uluslararası Muhasebe ve Finans Araştırmaları Kongresi"nde sunulan ve özet metin olarak yayınlanan çalışmadan türetilmiştir.

sermaye yatırımlarındaki bu riskler ve dönemsel farklılıklar, kanun yapıcıları harekete geçirmiş ve TTK'da (Türk Ticaret Kanunu) yer alan bazı kanun maddeleri ile sermayenin minimum getirisi sabitlenmiştir.

Alınıp satılabilen aktiflerin belli bir kısmını oluşturan “Özsermaye” içinde yer alan ve ortaklar tarafından şirkete yatırılan, “Ödenmiş Sermaye” kavramı çalışma kapsamında işlenmektedir. Bu bağlamda çalışma içerisinde geçen “Sermaye” kavramı, “Ödenmiş Sermaye” olarak nitelendirilmektedir. Bu noktadan hareketle TTK'da ilgili kanun maddelerinde yer alan sermayenin minimum getirisi, paranın zaman değerini esas alan ve tüm sektörlerde minimum getiri olarak kabul gören “DİBS” (Devlet İç Borçlanma Faiz Oranları) ile karşılaştırılarak analiz edilmiştir. Bu analiz sonucunda “Ödenmiş Sermaye”nin piyasadaki minimum güncel getirisi ile TTK'da yer alan kâr payı dağıtım oranları arasında çok önemli düzeyde farklılıklar tespit edilmiş ve bu doğrultuda gerekli önerilerde bulunulmuştur.

2. LİTERATÜR İNCELEMESİ

Sürekli büyüyen, her geçen gün gelişen ve rekabetin sürekli arttığı piyasalarda, “Sermaye” olgusunun yönetimi, sermayedarlar açısından büyük önem arz etmektedir. Zira tüm sektörlerde ve piyasalarda yatırım alternatiflerine yatırılan veya şirketlere ödenen sermayenin yapısı, getirisi ve yatırılan sermayenin maliyeti, iktisadi ekollerde teorisyenler ve araştırmacılar tarafından tüm zamanlar boyunca birçok araştırmaya da konu olmuştur. Bu bağlamda;

Akbaş (2011) yaptığı çalışmada, bir şirketin borç maliyeti yanında özsermaye maliyetini de esas alan “Ekonomik Katma Değer” ile “Hissedar Değeri”ni incelemiş ve bir şirketin ekonomik katma değer yaratabilmesi için sermaye maliyetinin üzerinde bir kâr sağlaması gerektiği sonucuna ulaşmıştır.

Bayrakdaroğlu ve Şamiloğlu (2011) bankacılık sektöründe yaptıkları çalışma kapsamında, performans ölçümünde özsermayenin maliyeti olan özsermayenin ekonomik katma değerini analiz etmişler ve çalışma sonucunda özsermaye maliyetini esas alan ekonomik katma değer şirket değeri üzerinde etkin olduğu, tam tersine hisse senedi değeri üzerinde ise çok etkin olmadığı sonucuna ulaşmışlardır.

Curtveli (2005) yaptığı çalışmada “Sermaye Yapısı” ile “Sermaye Maliyeti” arasındaki ilişkiyi incelemiş ve ülkedeki makroekonomik koşulların (enflasyonist dönemler vb.), şirketlerin borç ve özsermaye yapılarını belirlediği ve şirketlerin finansal kaldıraçlarını değiştirerek sermaye maliyetlerini azaltabildiği sonucuna ulaşmıştır.

Demir ve Kaderli (2015) yaptıkları çalışmada uluslararası entegrasyonun özsermaye maliyeti üzerindeki etkilerini incelemişler ve çalışma sonucunda

lokal modellerin Türkiye için uygun olmadığını, uluslararası entegrasyon derecesini hesaba katan diğer modellemelerin daha gerçekçi sonuçlar verdiğini tespit etmişlerdir.

Ertaş ve Karaca (2010) yaptıkları çalışmada kâr dağıtım ilanı ile gerçekleşmesi arasında geçen sürenin firma değerine etkisini araştırmışlar ve çalışma sonucunda iki süre aralığındaki kısalığın, hisse değerine, firma değerine ve yatırımcının firma hakkındaki düşüncesine olumlu etki yaptığını tespit etmişlerdir.

Pekkaya (2005) kâr payı dağıtımının şirket değeri üzerindeki etkisini incelemiş ve çalışma sonucunda otofinsanmanın şirket değerini olumlu etkilediğini fakat şirket değeri ile kâr payı dağıtımının arasındaki ilişki için tam bir netlik olmadığını belirtmektedir.

Piketty yaptığı çalışmada, sermayenin getirisinin piyasalardaki duruma göre dönemsel olarak değişmekte ve güncellenmekte olduğunu ileri sürmektedir.

Piketty' e göre,

r = Sermaye geliri veya getirisi

g = Gelir ve üretimdeki yıllık artış

$r > g$: Sermayenin getiri oranı, belirgin ve sürekli olarak büyüme oranının üstündeysen (ekonominin büyüme oranı düşük olan yıllar gerçekleşmesi kesindir) kârın paylaşımında ıraksama riski oldukça yüksektir. Tam tersi durumda ($r < g$) ise toplam gelirdeki artış sermayenin getirisinden yüksek çıktığında, sermayedarlar arasında kârın paylaşımında yakınsama etkisi yaşanacaktır (Piketty, 2014, ss. 28).

Ünal (2008) sigorta şirketlerinde özkaynak maliyetinin belirlenmesinde kullanılan yöntemleri karşılaştırmış ve çalışma sonucunda sermaye maliyetinin beklenen getirinin altında bir getiri sağlaması durumunda firmanın değer kaybedeceğini vurgulayarak, sermaye varlıklarını değerlendirme modelinin sigorta sektörü için en gözde model olduğunu belirtmiştir.

Yılgör ve Yücel (2008) yaptıkları çalışmada sermaye bütçelemesi kararlarında özsermaye maliyetinin nasıl belirlendiği ve hangi risk faktörlerinden etkilendiğini araştırmışlar ve çalışma sonucunda özsermaye maliyetinin firmaların çok az bir bölümünde sürece dahil edildiğini tespit etmişlerdir.

3. KAVRAMSAL ÇERÇEVE VE MODELLEME

Şirketlere veya çeşitli yatırımlara ödenen sermaye, gelir yaratabildiğinden tüm iktisadi ekollerde olduğu gibi muhasebe sistemlerinde de çok önemli bir role sahiptir. Bu doğrultuda gelir iki bileşenden oluşmaktadır. Bunlardan biri emek geliri, diğeri ise sermaye gelirdir. Sermayenin geliri olan getiriler

veya temettüler tüm dünya ülkelerinde iki kıstas doğrultusunda şekillenmektedir. Bunlar ülkedeki kanun maddeleri ve piyasalardaki reel getiri oranlarıdır.

Kavramsal çerçeve olarak TTK kapsamında, BİST'te işlem görmeyen şirketlerin kâr paylarını nakden ve tamamen dağıtmaları zorunlu kılınmıştır. Şirketlerin temettü politikalarında ise temettü dağıtılıp dağıtılmayacağına veya dağıtım oranlarına ve bu oranların uygulanacağı hesap kalemlerine şirket esas sözleşmesinde yer verilmektedir (www.mevzuat.gov.tr). Bu doğrultuda TTK kapsamında işlenen "I. Temettü" dağıtımını ile ilgili hususlar aşağıda yer almaktadır:

Bağışlar eklenmiş net dağıtılabılır dönem kârı üzerinden kâr dağıtım politikasında belirlenen oran dikkate alınarak imtiyazsız pay sahiplerine dağıtılacak birinci kâr payı hesaplanır. Şirketler ilgili dönem içerisinde bağışta bulunurlarsa, ilgili bağış tutarı, net dağıtılabılır kâr tutarına eklenmeli ve bu tutar üzerinden kâr payı dağıtılmalıdır. Zira bu işlemde amaç, bağış yapılan tutarın net dağıtılabılır dönem kârını ve dolayısıyla birinci kâr payı tutarını azaltıcı etkisinin giderilmesidir.

TTK'nın 519. maddesinin 2.c bendine göre, holding grup şirketleri hariç olmak kaydıyla ve bağışlar eklenmiş net dağıtılabılır dönem kârı üzerinden şirketlerin esas sözleşmelerinde daha yüksek bir oran belirtilmemişse, her dönem şirketler ödenmiş sermayesinin yüzde 5'ini, ortaklarına birinci temettü olarak dağıtmak zorundadır. Bir anlamda bu kanun maddesiyle, ortakların şirkete yaptıkları yatırımın minimum getirisi, ortaklara ödenmek istenmektedir. Ayrıca KİS (Katılma İntifa Senedi) yatırımcılarına temettü dağıtılması durumunda, katılma intifa senedi yatırımcılarına verilecek kâr payları bu satırdan sonra gelmek üzere başka bir satırda ayrıca gösterilmektedir.

Tüm dünyada sermayenin getiri oranı, son dönemlerde, özellikle ülkelerin vergi ve finansal politikalarındaki ani değişikliklerle hareket etmekle beraber, küresel piyasalardaki reel getiri oranlarından da etkilenmektedir. Sermaye piyasası ne kadar "tam rekabet" piyasası olursa sermayenin getiri oranı, ilgili ülkedeki ekonomik büyüme oranını geçmek için o kadar kolay fırsat bulacaktır (Piketty, 2014: 29). Sermayenin getirisi ile ekonomik büyüme oranı arasındaki bu ters orantının etkisinden korunmak için, "Sermayeden dünya genelinde artan oranlı bir vergi alınması" gibi ek önlemler de alınmaktadır. Zira bazı Avrupa ülkelerinde de, temettü dağıtımları piyasaların reel getiri oranlarına bağlanarak, bu getiriler üzerinden vergilendirme politikası uygulanmaktadır. Piyasaların reel getiri oranları dönemsel olarak değişmekle beraber Türkiye'de "I. Temettü" oranı sabitlenmiş ve sabit bir oran (%5) üzerinden vergilendirme yapılmaktadır. Dolayısıyla piyasalara göre reelde değişmesi gereken getirilerin sabitlenmiş olması, sermayedarların beklentilerinde de farklılıklar yaratmaktadır.

4. ARAŞTIRMA

4.1. Araştırmanın Kapsamı

Araştırma kapsamında ulusal ve uluslararası ölçekli otomotiv sektöründe faaliyet gösteren ve “Borsa İstanbul”da işlem gören, 5 adet şirketin on yıl geriye dönük mali tabloları, kamuyu aydınlatma platformundan indirilerek, şirketlerin kârlılıkları, kâr dağıtımları ve ortaklar tarafından şirketlere yatırılan sermayelerin minimum getirileri analiz edilmiştir. Araştırma kapsamında, otomotiv sektörünün ve ilgili 5 şirketin seçilmesinin nedeni, sektörün gerek üretim gücünün yüksek oluşundan dolayı mevcut şirketlerin özsermaye toplamlarının, diğer birçok sektöre nazaran daha yüksek oluşu gerekse süreklilik arz eden kârlılık raporlamış olmalarıdır. Ayrıca bu çalışma 2019 Nisan ayında yazarlar tarafından tamamlanmış olup, “6. Uluslararası Muhasebe ve Finans Araştırmaları Kongresi”nde sunulmuş ve özet metin olarak ilgili kongrede yayınlanmıştır. Kongrenin akabinde tam metin makale formatına dönüştürülerek ilgili dergiye yayınlanma amacıyla gönderildiğinden dolayı 2018 yılı araştırma kapsamında işlenememiştir.

4.2. Araştırmanın Amacı ve Yöntemi

Araştırmanın amacı, şirketlere yatırılan sermayenin minimum getirisi olan ve şirketlerin ortaklarına dağıtmakla zorunlu olduğu birinci temettünün, günümüz piyasa şartlarında, ortakların minimum getiri beklentisini, karşılayıp karşılamadığının araştırılmasıdır. Bu bağlamda nicel veri analizi yöntemi kullanılarak yapılan bu çalışmada, ödenmiş sermaye üzerinden sabit oranda ödenmek zorunda olan birinci temettü, riski en az olan ve tüm finans piyasalarında minimum getiri oranı olarak kabul gören, “Devlet İç Borçlanma Senedi” faiz oranlarıyla karşılaştırılarak analiz edilmiştir.

4.3. Araştırmanın Önemi ve Kısıtlılıkları

Bu çalışma; şirketlere yapılacak sermaye yatırımlarının, getiri durumunu analiz etmek, ilgili yatırımları yönlendirmek ve şirketlerin sermaye kaynaklarına ulaşmasında, borçlanma maliyetlerinin önceden tahmin edilerek bütçelenmesini sağlamak açısından önem arz etmektedir.

Araştırma, gerek bir makalenin kapsamını aşmamak, gerek makalede uyulması gereken şekil şartları gerekse doğru bilgiye ulaşılabilirlik açısından sadece “Borsa İstanbul”da işlem gören, 5 adet otomotiv şirketinin 10 yıl geriye dönük mali tabloları üzerinde gerçekleştirilmiştir.

4.4. Araştırma Kapsamındaki Şirketlerin Tanıtımı

Brisa Bridgestone Sabancı Lastik Sanayi ve Ticaret A.Ş.’nin, ana faaliyet alanı her nevi tekerlek lastiği üretimi ve satışlarıdır. 1988 yılında Şirket’in esas kontrolünü müşterek olarak elinde tutan taraflar; H.Ö. Sabancı Holding A.Ş. ve Bridgestone Corporation’dır. Brisa, Sermaye Piyasası Kurulu’na

(“SPK”) kayıtlıdır ve hisseleri 1986 yılından bu yana Borsa İstanbul A.Ş.’de işlem görmektedir (www.kap.org.tr).

Türkiye’de faaliyet gösteren Ford Otomotiv Sanayi A.Ş.’nin faaliyet konusu özellikle ticari sınıf araçlar olmak üzere motorlu araçların imalatı, montajı ve satışı, binek araçların ithalatı, satışı ve bu araçların yedek parçalarının üretimi, ithalatı ve satışlarıdır. Şirket, 1959 yılında kurulmuş olup halihazırda Ford Motor Company ve Koç Grubu şirketleri ortaklığı olarak faaliyetine devam etmektedir. Halka açık olan Şirket’in hisselerinin yüzde 17,89’u Borsa İstanbul’da (BIST) işlem görmektedir (www.kap.org.tr).

Goodyear Lastikleri T.A.Ş. radyal binek oto, kamyonet, minibüs, kamyon, otobüs dış lastikleri ile sırt kauçuğu üretimi ve bu ürünler ile birlikte radyal ve konvansiyonel iş makineleri dış lastikleri, çeşitli iç lastik ve kolon satışı faaliyetlerini yürütmektedir (www.kap.org.tr).

Otokar Otomotiv ve Savunma Sanayi A.Ş. 1963 yılında İstanbul’da kurulmuş olup, Türk Ticaret Kanunu kapsamında faaliyetlerini sürdürmektedir. Şirket, otomotiv sektöründe faaliyet göstermekte olup, üretiminin ağırlığını arazi araçları, zırhlı araçlar, minibüs, midibüs ve otobüs türü araçlar ile treyler, semi-treyler, hafif kamyon, kamyon üstü uygulamaları oluşturmaktadır. Şirketin 31 Aralık 2015 itibarıyla personel sayısı 2105 kişidir (www.kap.org.tr).

Türk Traktör ve Ziraat Makineleri A.Ş. 1954 yılında Minneapolis Moline Türk Traktör ve Ziraat Makineleri A.Ş. adıyla kurulmuş olup, fiili faaliyet konusu tarım traktörleri, biçerdöver ve diğer tarım makine ve aletlerinin üretimi ve ticaretidir. Şirketin adı 1968 yılında hisselerinin yüzde 25’inin bir Koç Holding A.Ş. grup şirketi olan Ege Makine ve Ticaret A.Ş. tarafından satın alınmasının ardından Türk Traktör ve Ziraat Makineleri A.Ş. olarak değiştirilmiştir (www.kap.org.tr).

4.5. Araştırma

Çalışmada, Türkiye otomotiv sektöründe faaliyet gösteren, Ford A.Ş., Otokar A.Ş., Bridgestone A.Ş., Türk Traktör A.Ş. ve Goodyear A.Ş.’nin, 2008-2017 yılları arasında dağıttığı, “I. Temettü” tutarları, DİBS oranları üzerinden, ilgili şirketlerin ödenmiş sermayelerinin fırsat maliyeti tutarları ile karşılaştırılarak analiz edilmiştir.

Bu bağlamda ilgili yıllardaki DİBS faiz oranları tablosu aşağıda verilmektedir:

Tablo 1: DİBS Oranları Tablosu

YILLAR	DİBS FAİZ ORANLARI
2008	% 19,2
2009	% 10,31
2010	% 8,97
2011	% 10,05
2012	% 8,57
2013	% 9,21
2014	% 9,25
2015	% 10,71
2016	% 9,26
2017	% 6,67

Kaynak: (www.tuik.gov.tr/PreIstatistikTablo.do?istab_id=769)

Aşağıdaki tabloda ise şirketlerin geçmiş on yılda ortaklarına dağıttıkları “I. Temettü” tutarları yer almakla birlikte, şirketlerin ödenmiş sermayeleri ile sermaye düzeltme farkları üzerinden hesaplanmış ve sermayedarların şirketlere yatırmış oldukları sermayenin minimum piyasa getirisi (DİBS oranları üzerinden) karşılaştırılmalı olarak verilmektedir.

Aşağıda yer alan tabloda gösterilen, şirketlerin yıllar itibariye ayırdıkları “I. Temettü” tutarları, ilgili şirketlerin ödenmiş sermaye toplamalarının %5’i alınarak hesaplanmıştır. Araştırma kapsamında yıllar itibarıyla “I. Temettü” oranlarının eşit çıkmasının nedeni, araştırma kapsamındaki şirketlerin ilgili yıllarda sermaye artırımına veya azaltımına gitmemesinden dolayı ödenmiş sermaye tutarlarındaki toplamaların değişmemesi ve mevzuat kapsamında “I. Temettü” oranının %5’lik sabit bir oran izlemesinden kaynaklanmaktadır.

“Ödenmiş Sermayenin Fırsat Maliyeti” tutarı ise şirket kurucuları veya ortakları açısından bir yatırım olan, ödenmiş sermaye toplamaları, tüm sektörlerde minimum getiri oranı olarak kabul edilen ilgili yılın “Devlet İç Borçlanma Faiz Oranı” ile çarpılarak hesaplanmış ve tabloya yansıtılmıştır.

Tablo 2: Ödenmiş Sermayenin Fırsat Maliyeti ile I. Temettünün Karşılaştırmalı Tablosu

ÖDENMİŞ SERMAYENİN FIRSAT MALİYETİ İLE I.TEMETTÜNÜN KARŞILAŞTIRMALI YATIRIM ANALİZİ TABLOSU										
	BRIDGESTONE A.Ş.		FORD A.Ş.		GOODYEAR A.Ş.		OTOKAR A.Ş.		TÜRK TRAKTÖR A.Ş.	
	I. Temettü	Öd.Ser.Yıl.Fırs.Mal.	I. Temettü	Öd.Ser.Yıl.Fırs.Mal.	I. Temettü	Öd.Ser.Yıl.Fırs.Mal.	I. Temettü	Öd.Ser.Yıl.Fırs.Mal.	I. Temettü	Öd.Ser.Yıl.Fırs.Mal.
2008	15.255.844,00 ₺	69.139.695,00 ₺	17.545.500,00 ₺	72.735.414,00 ₺	595.883,00 ₺	18.437.450,00 ₺	1.200.000,00 ₺	14.734.662,00 ₺	2.668.450,00 ₺	17.737.604,00 ₺
2009	15.255.844,00 ₺	37.126.575,00 ₺	17.545.500,00 ₺	39.057.402,00 ₺	595.883,00 ₺	9.900.526,00 ₺	1.200.000,00 ₺	7.912.206,00 ₺	2.668.450,00 ₺	9.524.724,00 ₺
2010	15.255.844,00 ₺	32.301.201,00 ₺	17.545.500,00 ₺	33.981.076,00 ₺	595.883,00 ₺	8.613.746,00 ₺	1.200.000,00 ₺	6.883.850,00 ₺	2.668.450,00 ₺	8.286.787,00 ₺
2011	15.255.844,00 ₺	36.190.309,00 ₺	17.545.500,00 ₺	38.072.443,00 ₺	595.883,00 ₺	9.650.853,00 ₺	1.200.000,00 ₺	7.712.675,00 ₺	2.668.450,00 ₺	9.284.527,00 ₺
2012	15.255.844,00 ₺	30.860.791,00 ₺	17.545.500,00 ₺	32.465.755,00 ₺	595.883,00 ₺	8.229.633,00 ₺	1.200.000,00 ₺	6.576.878,00 ₺	2.668.450,00 ₺	7.917.253,00 ₺
2013	15.255.844,00 ₺	33.165.447,00 ₺	17.545.500,00 ₺	34.890.269,00 ₺	595.883,00 ₺	8.844.215,00 ₺	1.200.000,00 ₺	7.068.033,00 ₺	2.668.450,00 ₺	8.508.507,00 ₺
2014	15.255.844,00 ₺	33.309.488,00 ₺	17.545.500,00 ₺	35.041.801,00 ₺	595.883,00 ₺	8.882.625,00 ₺	1.200.000,00 ₺	7.098.730,00 ₺	2.668.450,00 ₺	8.545.460,00 ₺
2015	15.255.844,00 ₺	38.566.986,00 ₺	17.545.500,00 ₺	40.572.723,00 ₺	595.883,00 ₺	10.284.640,00 ₺	1.200.000,00 ₺	8.219.178,00 ₺	2.668.450,00 ₺	9.894.257,00 ₺
2016	15.255.844,00 ₺	33.345.498,53 ₺	17.545.500,00 ₺	35.079.658,00 ₺	595.883,00 ₺	25.482.328,60 ₺	1.200.000,00 ₺	7.106.401,80 ₺	2.668.450,00 ₺	8.554.698,76 ₺
2017	15.255.844,00 ₺	24.018.841,82 ₺	17.545.500,00 ₺	25.267.961,00 ₺	595.883,00 ₺	18.354.981,83 ₺	1.200.000,00 ₺	5.118.758,10 ₺	2.668.450,00 ₺	6.161.969,84 ₺

Tablo 2’de sunulan verilerden ve yapılan hesaplamalardan yola çıkılarak şirketlerin temettü dağıtımlarına ilişkin olarak şunlar söylenebilir:

- Bridgestone A.Ş., 2008 yılında 53.883.851 TL, 2009 yılında 21.870.731 TL, 2010 yılında 17.045.357 TL, 2011 yılında 20.934.465 TL, 2012 yılında 15.604.947 TL, 2013 yılında 17.909.603 TL, 2014 yılında 18.053.644 TL, 2015 yılında 23.311.142 TL, 2016 yılında 18.089.655TL ve 2017 yılında ise 8.762.998 TL piyasaların minimum getirisine nazaran düşük kâr dağıtımını yapmıştır. Toplam olarak incelendiğinde ise şirket ortaklarının bu şirkete yaptığı sermaye yatırımlarının minimum getirisi, 10 yıllık süreçte piyasalardaki minimum getirinin 215.466.393 TL gerisinde kalmıştır.
- Ford A.Ş., 2008 yılında 55.189.914 TL, 2009 yılında 21.511.902 TL, 2010 yılında 16.435.576 TL, 2011 yılında 20.526.943 TL, 2012 yılında 14.920.255 TL, 2013 yılında 17.344.769 TL, 2014 yılında 17.496.301 TL, 2015 yılında 23.027.223 TL, 2016 yılında 17.534.158 TL ve 2017 yılında ise 7.722.461 TL piyasaların minimum getirisine nazaran düşük kâr dağıtımını yapmıştır. Toplam olarak incelendiğinde ise şirket ortaklarının bu şirkete yaptığı sermaye yatırımlarının minimum getirisi, 10 yıllık süreçte piyasalardaki minimum getirinin 211.709.502 TL gerisinde kalmıştır.
- Goodyear A.Ş., 2008 yılında 17.841.567 TL, 2009 yılında 9.304.643 TL, 2010 yılında 8.017.863 TL, 2011 yılında 9.054.970 TL, 2012 yılında 7.633.750 TL, 2013 yılında 8.248.332TL, 2014 yılında 8.286.742 TL, 2015 yılında 9.688.757 TL, 2016 yılında 24.886.445 TL ve 2017 yılında ise 17.759.098 TL piyasaların minimum getirisine nazaran düşük kâr dağıtımını yapmıştır. Toplam olarak incelendiğinde ise şirket ortaklarının bu şirkete yaptığı sermaye yatırımlarının minimum getirisi, 10 yıllık süreçte piyasalardaki minimum getirinin 120.722.167 TL gerisinde kalmıştır.
- Otokar A.Ş., 2008 yılında 13.534.662 TL, 2009 yılında 6.712.206 TL, 2010 yılında 5.683.850 TL, 2011 yılında 6.512.675 TL, 2012 yılında 5.376.878 TL, 2013 yılında 5.868.033 TL, 2014 yılında 5.898.730 TL, 2015 yılında 7.019.178 TL, 2016 yılında 5.906.401TL ve 2017 yılında ise 3.918.758 TL piyasaların minimum getirisine nazaran düşük kâr dağıtımını yapmıştır. Toplam olarak incelendiğinde ise şirket ortaklarının bu şirkete yaptığı sermaye yatırımlarının minimum getirisi, 10 yıllık süreçte piyasalardaki minimum getirinin 66.431.371 TL gerisinde kalmıştır.
- Türk Traktör A.Ş. ise 2008 yılında 15.069.154 TL, 2009 yılında 6.856.274 TL, 2010 yılında 5.618.337 TL, 2011 yılında 6.616.077

TL, 2012 yılında 5.248.803 TL, 2013 yılında 5.840.057 TL, 2014 yılında 5.877.010 TL, 2015 yılında 7.255.807 TL, 2016 yılında 5.886.249 TL ve 2017 yılında ise 3.493.520 TL piyasaların minimum getirisine nazaran düşük kâr dağıtımını yapmıştır. Toplam olarak incelendiğinde ise şirket ortaklarının bu şirkete yaptığı sermaye yatırımlarının minimum getirisi, 10 yıllık süreçte piyasalardaki minimum getirinin 67.731.288 TL gerisinde kalmıştır.

5. SONUÇ

Kanunlar nezdinde sabitlenen ve dolayısıyla sürekli değişen piyasa koşullarıyla güncellenmeyen şirketlerin “Ödenmiş Sermaye” tutarları, hem paranın zaman değeri açısından hem de cari değer açısından muhasebe sistemlerinde güncelliğini yitirmektedir. Bu durum gerek sermayeyi korumak için ayrılan yasal yedeklerin gerekse ortaklara dağıtılan temettü tutarlarının çok düşük kalmasına neden olmaktadır. Ayrıca muhasebe sistemleri açısından bakıldığında, şirketlerin toplam sermayeleri içerisinde yer alan, yabancı sermayenin maliyetinin dönem kârından düşülerek, özsermaye maliyetinin göz ardı edilmesi; şirketlerin dönem kârlarının fiktif tutarlara ulaşmasına neden olmaktadır. Bu durum ise, reelde dönem kârına sahip olsun ya da olmasın, kâr etmiş gibi görünen her şirketin, ortaklarına gerçek anlamda kâr payını değil, farkında olmadan özkaynaklarının belirli bir kısmını dağıtmalarına neden olmaktadır.

Makroekonomik göstergelerin seyrinde yıldan yıla izlenen dalgalanmalar, şirketlerin ödenmiş sermayelerini gözle görünmez bir şekilde, zaman içerisinde eritmekte ve bu durum şirketlerin sermaye yapılarını da bozmaktadır. Dolayısıyla bu sorunun çözümü olarak, ödenmiş sermayenin yıllık zaman değerini korumak adına, “Şirketlerin ödenmiş sermayelerinin, ulusal fiyat endeksi oranında, her yıl bedelsiz sermaye artırımını şeklinde arttırılması ve ödenmiş sermayeye eklenmesi” önerilmektedir. Böylelikle şirketin ödenmiş sermayesi koruma altına alınacak ve şirketlerin ödenmiş sermaye tutarları güncelliğini yitirmeyecektir. Ayrıca bu öneri vergi kanunları ve ülke ekonomisi açısından incelendiğinde ise şirketlerin özkaynak bünyesinde bir sermaye yedeği olarak tuttuğu ve ortaklara kaçmasını engellediği “Özsermaye Maliyeti”, kurumlar vergisi oranı kadar da vergilendirilebilir. Zira günümüzde, Almanya ve İngiltere gibi birçok ülkenin muhasebe sisteminde, özsermaye maliyeti olarak kârdan ayrıştırılan bu tutar, dönem kârından düşülmekte ve bu düşülen tutar üzerinden de vergi oranı kadar da ayrıca bir vergilendirme yapılmaktadır. Ülkemizde ise özellikle son yıllarda, sermayeyi korumak adına devlet tarafından çıkarılan “Nakit Sermaye Artırımında Faiz İndirimi” konulu teşvik edici vergi kanunları da, çalışmanın geçerliliğini daha da sağlamlaştırmaktadır.

Çalışmanın bir başka sonucu ise gerek şirketlerin ödenmiş sermayelerinin kayıtlı değerinin muhasebe açısından güncellenememesi gerekse makroekonomik göstergelerdeki dönemsel dalgalanmalardan dolayı, ortaklara dağıtılan birinci temettünün, sermaye piyasalarında kabul gören minimum getiriden, ortalama 3 ile 30 kat arasında daha az olduğu tespit edilmiştir. Bu durum, ortakların minimum getiri beklentisini karşılamamakla beraber şirketlerin sermaye kaynaklarına ulaşmasını zorlaştırmakta aynı zamanda şirketleri borçlanmaya itmektedir. Borçlanma yoluyla finansman kaynağı arayışına giren şirketler de, dalgalanan piyasa göstergeleri karşısında, “Finansal Sıkıntı Maliyetleri”ne katlanmak zorunda kalmaktadır. Bu bağlamda çalışma sonucunda, şirket ortaklarının minimum getiri beklentisini karşılayabilmek ve şirketlerin daha kolay sermaye elde edebilmeleri adına, “Birinci temettü oranının, tüm finans piyasalarında yatırımların minimum risksiz getiri oranı olarak kabul gören, o yılki devlet iç borçlanma senedi faiz oranlarına bağlanması” önerilmektedir.

Sürekli büyüyen ve tek bir pazar haline gelen tüm dünya piyasalarındaki işletmeler ancak gerçek ticari kârlılıklarını sürekli hale getirdikleri, sermayelerini koruyabildikleri ve doğru sermaye yapısı ve kârlılık ile yatırımcıları çekebildikleri takdirde ayakta kalmayı başarabileceklerdir.

KAYNAKÇA

- Akbaş, E. H. (2011). Ekonomik Katma Değer ve Hissedar Değeri. *Mali Çözüm Dergisi*. 21 (4), 115-132.
- Bayrakdaroğlu, A. ve Şamiloğlu, F. (2011). Performans Ölçümünde Özsermayenin Ekonomik Katma Değeri: İMKB’de İşlem Gören Bankalar Üzerine Ampirik Bir Uygulama. *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. 1, 19-38.
- Curtveli, G. (2005). *Sermaye Yapısı ve Sermaye Maliyeti Arasındaki İlişkinin İncelenmesi: Arçelik A.Ş. Örneği*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Bankacılık ve Sigortacılık Enstitüsü.
- Demir, S. ve Kaderli, C. Y. (2015). The Effects Of International Integration On Cost Of Equity: Application of Turkey’s Tourism Sector. *Muhasebe Finansman Dergisi*. 66, 193-208.
- Ertaş, F.C. ve Karaca, S.S. (2010). Kâr Dağıtımının İlanı ve Gerçekleşmesi Arasında Geçen Sürenin Firma Değerine Etkisi. *Muhasebe Finansman Dergisi*. 47, 58-68.
- Kamu Aydınlatma Platformu (KAP) (2019), www.kap.org.tr (Erişim Tarihi: 07.07.2019)

Pekkaya, M. (2006). Kâr Payı Dağıtımının Şirket Değeri Üzerine Etkisi: İMKB 30 Hisselerine Bir Analiz. *Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*. 2(4), 183-209.

Piketty, T. (2014). *Yirmi Birinci Yüzyılda Kapital*. (1. Baskı). İstanbul Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları.

Türkiye İstatistik Kurumu (TUİK) (2019), www.tuik.gov.tr (Erişim Tarihi: 07.07.2019)

Ünal, S. (2008). Sigorta Şirketlerinde Özkaynak Maliyetinin Belirlenmesinde Kullanılan Yöntemlerin Karşılaştırması. *Eskişehir Osmangazi İİBF Dergisi*. 3(2), 129-141.

Yılğör, G.A. ve Yücel E. (2008). Sermaye Bütçelemesi Kararları: Adana ve Mersin İllerinde Bir Uygulama. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Üniversitesi Dergisi*. 2, 449-464.

MUHASEBE MESLEK ADAYI ÖĞRENCİLERİN STAJDAN BEKLENTİLERİ VE BU BEKLENTİLERİN GERÇEKLEŞME DURUMUNU TESPİT ETMEYE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA*

Prof. Dr. İsmail BEKÇİ^a
Doç. Dr. Ali APALI^b
Dr. Eda KÖSE^c

Ampirik Araştırma
(Empirical Research)

*Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi
Kasım 2020; 13 (3): 603-620*

ÖZ

Araştırmanın amacı, üniversitelerde staj (işbaşı eğitimi) uygulamasının gerçekleştirildiği bölümlerden birisi olan Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Zeliha Tolunay Uygulamalı Teknoloji ve İşletmecilik Yüksekokulu, Muhasebe ve Finansal Yönetim Bölümünde öğrenim gören muhasebe meslek adayı öğrencilerin stajdan beklentilerinin belirlenmesi ve bu beklentileri gerçekleşme durumlarının araştırılmasıdır. Bu amaç doğrultusunda, Muhasebe ve Finansal Yönetim Bölümü öğrencilerinden 120 kişiye hem staj öncesi hem de staj sonrası anket uygulandığı için araştırma verileri, hem staj öncesi hem de staj sonrası ankete gönüllü olarak yanıt veren öğrencilerinden elde edilmiştir. Araştırma amacına uygun olarak oluşturulan hipotezler, 6 boyuta dönüştürülen soruların ortalamaları alınarak test edilmiştir. Araştırma verileri öncelikle Cronbach Alpha Testine tabi tutulmuştur. Hipotez testleri Paired Samples T Testi (Bağımlı İki Örnek t-Testi) ile sonuçlandırılmıştır. Araştırma sonucunda, oluşturulan hipotezden 5'i kabul edilmiş, 1'i ise red edilmiştir.

Anahtar Sözcükler: Staj, Muhasebe Meslek Adayı, Muhasebe ve Finansman Bölümü.

JEL Kodları: M40, M41, M49.

APA Stili Kaynak Gösterimi:

Bekçi, İ., Apalı, A., Köse, E. (2020). Muhasebe Meslek Adayı Öğrencilerin Stajdan Beklentileri ve Bu Beklentilerin Gerçekleşme Durumunu Tespit Etmeye Yönelik Bir Araştırma. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*. 13 (3), 603-620.

* Makalenin gönderim tarihi: 02.12.2019; Kabul tarihi: 10.05.2020, iThenticate benzerlik oranı %14

^a Süleyman Demirel Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, ismailbekci@sdu.edu.tr

ORCID: [0000-0002-9861-737X](https://orcid.org/0000-0002-9861-737X)

^b Burdur Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi, Bucak Zeliha Tolunay Uygulamalı Teknoloji ve İşletmecilik Yüksekokulu, aapali@mehmetakif.edu.tr, ORCID: [0000-0002-3521-0150](https://orcid.org/0000-0002-3521-0150)

^c Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, edakose@nevsehir.edu.tr, ORCID: [0000-0002-8800-8255](https://orcid.org/0000-0002-8800-8255)

A RESEARCH STUDY ON EXPECTATIONS OF ACCOUNTING PROFESSIONAL CANDIDATES FROM THE INTERNSHIP PROGRAM AND DETERMINING THE REALIZATION LEVELS OF THESE EXPECTATIONS

ABSTRACT

The aim of this research study is to determine the expectations of accounting professional candidates attending Mehmet Akif Ersoy University, Zeliha Tolunay School of Technology and Business Administration, Department of Accounting and Financial Management, which is one of the departments that implement the internship (on-the-job training) in university level, and to examine the realization levels of these expectations. For this purpose, a survey was implemented to 120 students attending the Department of Accounting and Financial Management before and after the internship program. Therefore, the data of the research was obtained from the students who voluntarily responded to the survey. The hypotheses developed in line with the purpose of the research study were tested by averaging the questions which were converted into 6 dimensions. Initially the Cronbach Alpha test was applied to the data of the research. The tests of the hypotheses were concluded through the Paired Samples T Test. As the conclusion of the study, 5 of the hypotheses were admitted while 1 of them was rejected.

Keywords: Internship, Accounting Profession, Accounting and Finance Department.

JEL Codes: M40, M41, M49.

1. GİRİŞ

Türkiye’de muhasebe mesleğinin profesyonel olarak nitelik kazandırılması ile ilgili çalışmalara 1932 yılında başlanmış, ancak 1989 yılında 3568 sayılı “Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik” kanunla ilk defa meslek olarak tanımlanmıştır. Bu kanuna göre meslek mensupları; Serbest Muhasebeci (SM), Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) ve Yeminli Mali Müşavir (YMM) olarak ayrılırken, 2008 yılında yapılan değişiklikle Serbest Muhasebecilik unvanı kaldırılmış ve muhasebe meslek iki unvanlı olarak kullanılmıştır (5786 Sayılı Kanun, md. 1). 3568 sayılı kanunda muhasebe mesleği; “genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince, defter tutmak, bilanço, kar zarar tablosu ve beyannameler ile diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işleri yapmak, muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak, bu bentlerde yazılı konularda, belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmak” olarak ifade edilmiştir (3568 Sayılı Kanun, md. 2).

Muhasebenin meslek olarak kabul edilmesinden sonra Türkiye Serbest Muhasebeci, Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) öncülüğünde hazırlanan 1992 tarihinde Serbest Muhasebecilik,

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Staj Yönetmeliği Resmi Gazete’de yayınlanmıştır. Bu yönetmelikte, muhasebe meslek mensubu olmak için mesleğe ilk giriş, staj süreçleri, staj değerlendirme esasları ve adaylarla ilgili diğer düzenlemelere yer verilmiştir. Muhasebe meslek adayının staja başlayabilmesi için staja giriş sınavını kazanmaları ve TÜRMOB tarafından oluşturulan Temel Eğitim ve Staj Merkezi (TESMER) eğitim programını tamamlayarak başarılı olmaları gerekir (3568 sayılı Kanun, md. 6). Staj adayın, mesleki disiplin, bilgi, deneyim ve yeterliliğe sahip meslek mensubu yetiştirmeyi amaçlamaktadır (23089 Sayılı Yönetmelik, md. 5). Aynı zamanda staj mesleki etik bilinci oluşturmak, muhasebe mesleği ile ilgili mevzuatlara hakim, ulusal ve uluslararası standartları uygulamada etkin kılmak ve bilgi teknolojisi eğitimi alma imkanı sunmaktadır (23089 Sayılı Yönetmelik, md. 6).

Muhasebe meslek hayatına katılım sağlamadan önce eğitim süresinin son aşaması olarak kabul edilen stajda öğrenciler, staj yaptıkları kurumlardan bazı izlenimleri elde etmelerine, mesleği tanımalarına, staj yaptıkları işletmelerin kurum kültürünü tanımalarına, kurumların hiyerarşik yapısı ve örgüt yapısı hakkında bilgi sahibi olmalarına, işletmelerde daha özel durumlarda muhasebe biriminin düzeni hakkında ve bilgisayar programları hakkında fikir sahibi olmaları beklenmektedir. Ayrıca, stajyer öğrenciler, yaptıkları staj sürecinde muhasebe kayıtlarının uygulamada nasıl yapıldığını ve muhasebe ile ilgili birtakım yasal yükümlülüklerin (KDV veya muhtasar beyanname vs. gibi) yerine getirildiği tarihleri de öğrenme fırsatı bulacaklardır. Aslında belki de en önemlisi muhasebe mesleği hakkında genel bilgi sahibi olup, gelecekte bu mesleği icra edip etmeyecekleri hakkında fikir sahibi olacaklardır.

Türkiye’de uygulamalı eğitimin bir parçası olan staj, meslek liselerinde, meslek yüksekokullarında, yüksekokullarda ve bazı fakültelerde uygulanmaktadır. Öğrenciler, teorik olarak almış oldukları derslerden elde ettikleri kazanımları, alanları ile ilgili işyerlerinde uygulama imkânı bulmaktadırlar. Bu eğitim kurumlarından biri, Burdur Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Bucak Zeliha Tolunay Teknoloji ve İşletmecilik Yüksekokulu bölümlerinden Muhasebe ve Finansal Yönetim Bölümü’dür. Adı geçen bölümde öğrenciler, 8. dönemde işbaşı eğitim olarak zorunlu staj yapmaktadırlar. Yüksekokul işbaşında eğitim yönergesinde stajın amacı, “Öğrenim gören öğrencilerin, eğitim öğretim programlarında yer alan konuları uygulama içinde görmeleri, meslekleri ile ilgili kazanmış oldukları bilgi, beceri, tutum ve alışkanlıklarını gerçek iş ortamı içinde uygulayabilmeleri ve mezuniyet sonrası çalışma hayatına kısa sürede uyum sağlayabilmeleri için öğrenciyi deneyim sahibi yapacak işbaşında eğitim uygulamalarını düzenler” şeklinde yer almıştır. Bu doğrultuda, öğrencilerin stajdan önceki beklentilerinin neler olduğunun ve staj gerçekleştikten sonra öğrencilerin beklentilerinin gerçekleşme durumlarının incelenmesi

araştırmanın konusunu oluşturmuştur. Araştırmada, öncelikle literatür taraması yapılmış ve bu araştırmanın diğer çalışmalardan farklılığı ve özgünlüğü tartışılmıştır. Devam eden kısımda öğrencilerin stajdan beklentileri ve beklentilerin gerçekleşme durumu aynı öğrencilere hem staj öncesinde hem de staj sonrasında gerçekleştirilen anket verileri ile analiz edilmiştir.

2. STAJ KAVRAMI ÜZERİNE

Muhasebe eğitiminden amaçlanan, mesleki bir eğitim ile birlikte muhasebe mesleğinin gerektirdiği bilgi ve becerinin kazandırılmasıdır. Bu bilgi ve beceri, ders müfredatları ile planlanarak ve eğitim sürecinde uygulanmaya çalışılmaktadır. Muhasebe mesleğine yönelik eğitimler, bilimsel yeterlilik ile ulusal ve uluslararası standartlara uygun olarak geliştirilmeye çalışılmaktadır. Muhasebe eğitimi veren üniversiteler başta olmak üzere diğer eğitim kurumları, eğitim süresince piyasa şartlarının beklentilerine yönelik eğitim kalitesini arttırmaya çalışmaktadırlar (Yanık, 2013: 201-202).

Staj, kuramsal bilgi ve beceriye sahip bireylerin eğitim süreci boyunca aldıkları teorik bilgileri iş hayatında kullanma, başka bir ifadeyle eğitim sürecinde aldıkları bilgileri gerçek hayatta kullanma deneyimi olarak ifade edilebilir (Çetin, 2005: 154). Staj sürecinde öğrenciler, gelecekte yapacağı meslekle ilgili bilgi, beceri ve tecrübesini artırmak isterken staj yaptıkları kurum ise yaptıkları işle ilgili meslek adaylarını yetiştirmek için gerekli bilgileri sağlamaktadır (Karacan ve Karacan, 2004: 169).

Öğrencilerin kurumlarda yaptıkları staj, öğrencinin eğitim süreci boyunca muhasebe derslerinden aldıkları bilgi ve beceriyi uygulamada görmesi ve tekrar etmesine, yeteneklerini geliştirmesine, muhasebe uygulamalarında kullanılan çağdaş teknolojik değişiklikleri görerek uygulaması, iş yerinde ast-üst ilişkileri ve iş güvenliğini görmesi, iş hayatında tecrübe edinmesi, çalıştığı kurum sahibinin mesleki tecrübesinden faydalanması, işveren tarafından tanınarak gelecekte istihdam edilmesini sağlayacaktır. Buna göre staj, öğrencilerin iş hayatına uyum sağlamaları ve deneyim kazanmaları için muhasebe eğitim sürecinde önemli bir unsurdur. Aynı zamanda staj öğrencinin çok yönlü gelişmesine de katkı sağlayacaktır.

Staj sürecinde stajyer kadar iş yerindeki muhasebe mesleğini öğreten ustalara da önemli görevler düşmektedir. Teorik ve pratik bilgiyi bir araya getirerek, bunu stajyer öğrenciye aktarabilen iş yerindeki öğretici öğrencinin staj sürecini verimli ve faydalı bir şekilde tamamlanmasında aktif rol oynayacaktır (Özkan ve Aksoy, 2015: 287).

Staj uygulamaları, öğrencilerin eğitim-öğretim dönemlerinde edindikleri teorik ve pratik kazanımlarını, alanlarındaki endüstri, ticaret veya devlet

kurum ve kuruluşlarında uygulanan, iyi planlı ve denetimli bir iş deneyimi ile sağlamlaştırmayı amaçlamaktadır. Öğrenciler bu sayede okulda öğrendikleri teorik bilgilerini staj yaparken pratik yapabilme olanağı elde edebilmektedirler. Stajyer öğrencilerin staj yapmaları ile ilgili ortaya çıkan sorunları şu şekilde sıralamak mümkündür (Tektaş ve diğerleri, 2016: 310 - 317);

- Öğrenciler staj ile ilgili olarak sorumlu koordinatör öğretim elemanları ile istenildiği kadar iletişim sağlayamamaktadır,
- İşyerlerinde ya hiç ücret almamaları ya da çok düşük ücretlere çalıştıkları için, hem fazla çalıştırılmakta hem de gereksiz işlerde görevlendirilmektedir,
- Eğitim kurumlarında aldıkları eğitime uygun bir staj eğitimi alamamaktadırlar,
- Staj yaptıkları işyerlerinde maruz kaldıkları yoğun çalışma şartlarından dolayı öğrenciler eğitimlerinin devamında içinde yer alacakları iş hayatına yönelik kariyer planlamalarında olumsuz bir düşünceye sahip olmaktadır.

3. LİTERATÜR

Literatürde lise, meslek yüksekokulu ve dört yıl süreli yüksekokul ve fakültelerin öğrencilerine yönelik gerçekleştirilmiş birtakım çalışmalar bulunmaktadır. Yapılmış çalışmaların tamamını burada sıralamak araştırmanın kapsamını aşacağı için aşağıda bazılarına ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

Helhel ve Ünal (2009), Akdeniz Üniversitesi'nde gerçekleştirdikleri çalışmalarında muhasebe programı öğrencilerinin yapmış oldukları staj programı hakkında görüş ve önerilerini tespit etmeyi amaçlamışlardır. Çalışma sonucunda öğrenciler staj ortamının iyileştirilmesi ve stajın denetimine yönelik bazı önerilerde bulunmuşlardır.

Bahadır ve Oğuz (2012), Selçuk Üniversitesi'nde gerçekleştirdikleri çalışmalarında, meslek yüksekokulu öğrencilerinin yapmış oldukları endüstri stajları sonrasında memnuniyetlerini tespit etmeyi amaçlamışlardır. Meslek yüksekokulunun 10 bölümünde uyguladıkları anket ile verilerin analizi sonrasında stajın daha etkin yapılabilmesi için öneriler sunmuşlardır.

Tektaş ve diğerleri (2016), Marmara Üniversitesi Teknik Bilimler Yüksekokulunda gerçekleştirdikleri araştırmalarında öğrencilerin staj süresince karşılaştıkları durumları analiz etmeyi amaçlamışlardır. Çalışma sonucunda, öğrencilerin staj yaptıkları kurumları yetersiz buldukları, işletme birimlerinin hepsinde çalışmalarına izin verilmediği ve çalıştıkları

bölmelerde deneyim ve becerilerine yönelik uygulamalara izin verilmediğini ortaya koymuşlardır.

Tuygar (2016), çalışmasında öğrencilerin yaz stajını incelemiştir. Araştırma sonucunda öğrencilerin yaz stajı ile ilgili görüşlerinin olumlu yönde olduğu, iş sahibi olduklarında stajdan elde ettikleri bilgi ve tecrübelerin işlerine yarayacağını ve kendilerini meslek ile ilgili daha fazla bilinçli hale getireceğini ifade etmişlerdir.

Kesoğlu ve diğerleri (2016), Hitit Üniversitesinde gerçekleştirdikleri çalışmalarında staj eğitiminin öğrencilere kazanımlarını ve örneklem kapsamında gruplar arasında uygulamadaki farklılıklar karşılaştırılarak çözümler ve öneriler geliştirmeyi amaçlamışlardır. Çalışmada staj uygulamalarından önce öğrencilere uygulamalı derslerin verilmesi ve staj öncesi staja hazırlanılması ile staj eğitiminde işverenin beklentilerine yanıt verilebileceği gibi bazı sonuçlara ulaşmıştır.

Kaysi ve Gürol (2017), İstanbul'da bir devlet üniversitesinin meslek yüksekokullarında gerçekleştirdikleri çalışmalarında öğrencilerin yaz dönemlerinde yapmış oldukları stajların etkinliğini belirlemeyi amaçlamışlardır. Araştırma sonucunda, staj süresince öğrencilerin takip edilmesi ve edinilen tecrübelerin düzeylerinin yerinde görülmesinin sağlanması önerilmiştir.

Zengin ve Kırmızı (2017), Gazi Üniversitesi'nde gerçekleştirdikleri çalışmalarında turizm eğitim sisteminde teorik eğitimlerini tamamladıktan sonra işbaşı eğitim olarak bilinen uygulama eğitiminde yaşanan sorunların değerlendirilmelerine ilişkin görüşlerin belirlenmesini ve ortaya çıkan sorunlara çözüm önerileri sunmayı amaçlamışlardır. Çalışma sonrasında, öğrencilerin stajları süresince yeteri kadar denetlenmedikleri, alınan ücretlerin yetersiz olduğu, üniversite-sektör işbirliğinin istenildiği düzeyde olmadığı tespit edilmiştir.

Akay ve diğerleri (2017), çalışmalarında ortaöğretim ve lisans eğitimi alan öğrencilerin karşılaştıkları sorunları belirlemeyi ve çözüm önerileri getirmeyi amaçlamışlardır. Araştırma sonucunda staj öncesi bilgilerin verilmesi, öğrencilerin staj süresince uyum sorunları yaşadıkları, rotasyon sorunu gibi sorunların olduğu tespit edilmiştir.

Mete ve diğerleri (2018), araştırmalarında Namık Kemal Üniversitesi öğrencileri örneğinde meslek yüksekokulu öğrencilerinin meslekleri, mesleki gelecekleri ve endüstri stajları ile ilgili görüşlerini tespit etmeye çalışmışlardır. Çalışmada öğrenciler, meslek sahibi olacakları için kendilerini şanslı hissettiklerini, stajın iş insanlarını ve iş yerini tanımaya yardımcı olduğunu, mesleki gelecekleri ve stajları ile ilgili olumsuz görüşlerini giderebilmek için gerekli tedbirlerin alınması gerektiği sonucuna ulaşmışlardır.

Tunç ve Dal (2018), Iğdır Üniversitesi'nde gerçekleştirdikleri araştırmalarında öğrencilerin yaptıkları staj ile ilgili görüşlerini ve bu sorunların çözümüne yönelik öneriler geliştirmeyi amaçlamışlardır. Araştırma sonucunda, öğrencilerin staj yapılan kurumda staj esnasında bilgilendirilmedikleri, geçici işçi olarak görüldükleri ve stajyerlerin önemsenmediği sonucuna ulaşmışlardır.

Bu çalışmaları arttırmak mümkündür. Ancak literatürdeki çalışmalar incelendiğinde muhasebe ve finansman bölümü öğrencileri üzerine zorunlu staj uygulamasına yönelik staj öncesinde öğrencilerin stajdan beklentilerini ve bu beklentilerin gerçekleşme durumu hakkında bir çalışma tespit edilememiştir. Bu nedenle devam eden kısımdaki araştırma gerçekleştirilmiştir.

4. ARAŞTIRMA

Bu bölümde araştırmanın problematiği ve amacı, kapsamı, sınırlılıkları ve sayıltıları, evreni ve örnekleme, yöntemi, hipotezleri ile hipotezlerin test edildiği analiz sonuçları yer almaktadır.

4.1. Araştırmanın Problematikliği ve Amacı

Staj, öğrencilerin belki de ilk defa iş hayatına adım attıkları bir uygulamadır. Öğrenciler, staj esnasında neler yapacakları, kimlerle aynı ortamda işleri yerine getirecekleri, ast-üst ilişkilerinin nasıl olduğu, eğitim kurumlarında aldıkları eğitimin faydasını görüp göremeyecekleri gibi birçok soruyu düşünerek iş yerlerine gitmektedirler. Ancak, öğrencilerin stajdan önce beklentileri, acaba karşılanmakta mıdır? Stajdan önce ne bekliyorlardı ve ne ile karşılaştılar? Bunun gibi sorular araştırmanın başlangıç noktası olmuştur. Araştırmanın başlangıç noktası doğrultusunda muhasebe mesleğini besleyen havuzların başında gelen muhasebe ve finansman bölümü öğrencilerinin stajdan beklentileri ve bu beklentilerinin karşılanma durumlarının tespit edilmesi ise araştırmanın amacı olarak belirlenmiştir.

4.2. Araştırmanın Kapsamı, Sınırlılıkları ve Sayıltıları

Araştırmanın kapsamı dört yıl süre ile fakülte ve yüksekokullarda muhasebe ve finansal yönetim bölümünde eğitim gören öğrencilerdir. Ancak araştırmanın yer sınırı Burdur ilinde eğitim gören öğrenciler, zaman sınırı 2017-2018 eğitim öğretim yılı, bölüm sınırı muhasebe ve finansal yönetim bölümü, sınıf sınırı ise sadece 4. sınıfta staj olduğu için son sınıf öğrencileri olarak belirlenmiştir.

Araştırmanın kapsam ve sınırlılıklarının yanında bazı sayıltılar kabul edilmiştir. Bunlardan birincisi öncelikle belirlenen örneklemin, evreni temsil kabiliyeti olmaktadır. İkinci sayıltı anket soruları çalışmanın amacına uygundur. Üçüncü sayıltı, ankete katılım sağlayan öğrenciler soruları tam

olarak anlamışlar, samimi ve doğru bir şekilde işaretleme yapmışlardır. Dördüncü sayılı ise araştırmanın sınırlılıkları dâhilinde elde edilen veriler amaca yönelik analiz edilmiştir.

4.3. Araştırmanın Evren ve Örneklemi

Araştırmanın evreni, eğitimleri sırasında işbaşı eğitimi olarak uygulamaya yönelik staj yapan Burdur Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Zeliha Tolunay Uygulamalı Teknoloji ve İşletmecilik Yüksekokulu Muhasebe ve Finansal Yönetim Bölümü öğrencileridir. Verilerin analiz aşamasına gelindiğinde katılımcı öğrencilerden hem staj öncesi hem de staj sonrası 120 aynı öğrencinin verileri analize tabi olmuştur.

4.4. Araştırmanın Yöntemi

Araştırmada anket yöntemi kullanılmıştır. Anket soruları hazırlanırken Karacan ve Karacan (2004) ile Tektaş ve diğerleri (2016) çalışmalarından faydalanılmıştır. Anket soruları iki kısımdan oluşmaktadır. Birinci kısımda 15 sorudan oluşan öğrencilerin tanımlayıcı soruları yer almış ve çoktan seçmeli olarak hazırlanmıştır. Anketin ikinci kısmında ise 5’li likert ölçeği ile hazırlanan 39 soru yer almıştır. Ayrıca 40. soruya açık uçlu bir soru olarak ankette yer verilip, öğrencilerin görüşlerini yazmaları istenmiştir. Anket, öğrencilere iki farklı zamanda uygulanmıştır. Öncelikle öğrenciler staja başlamadan önce soruların yüklemeleri gelecek zaman ile (yapacağım, edeceğim vb. şekilde) hazırlanarak uygulanmış iken, sonrasında ise öğrencilerin stajlarının bitiminde geçmiş zaman ifadesi (yaptım, ettim vb.) ile hazırlanarak uygulanmıştır.

Araştırma verileri, hipotezleri test etmek amacı ile “okul boyutu ile ilgili sorular” “gelecek boyutu ile ilgili sorular” “kişilik boyutu ile ilgili sorular” “muhasebe bilgisi boyutu ile ilgili sorular”, “muhasebe eğitimi boyutu ile ilgili sorular”, “staj yeri boyutu ile ilgili sorular” olarak gruplandırılmıştır. Bu gruplara dahil edilen soruların ortalamaları alınarak analize tabi tutulmuştur. Hipotez testleri Paired Samples T Testi (Bağımlı İki Örnek t-Testi) ile analiz edilmiştir. Ayrıca, araştırma sorularının güvenilirliği de araştırılmış ve Cronbach Alpha test sonuçları aşağıdaki Tablo 1’deki gibi tespit edilmiştir.

Tablo 1: Güvenilirlik Testi Sonuçları

Sorular	Cronbach’s Alpha	N of Items
Okul İle İlgili	0,779	6
Gelecek İle İlgili	0,796	6
Kişilik İle İlgili	0,831	6
Muhasebe Bilgisi İle İlgili	0,809	5
Muhasebe Mesleği İle İlgili	0,881	9
Staj Yeri İle İlgili	0,676	5
Genel	0,961	37

Yukarıdaki Tablo 1’de yer alan sonuçlara göre okul, gelecek ve staj yeri ile ilgili soruların güvenilirliği $0,60 > \alpha > 0,80$ arasında olduğu için oldukça güvenilir olarak kabul edilmekte iken, kişilik, muhasebe bilgisi ve muhasebe mesleği ile ilgili sorular ile soruların tamamının güvenilirlik aralığı $0,60 > \alpha > 0,80$ olduğu için yüksek derecede güvenilir olarak tespit edilmiştir (Kalaycı, 2006: 405). Anket soruları 39 soru iken, 2 soru güvenilirlik sınırlarının dışında kaldığı için analizlerden çıkartılmıştır.

4.5. Araştırmanın Hipotezleri

Araştırmanın amacı ve problematiğine göre sınıflandırılan gruplara göre hazırlanan hipotezler şu şekildedir;

H₁: Muhasebe meslek adayı öğrencilerin staj yapmadan önce, staj esnasında lisanstaki **teorik bilgilerinin faydasını görecekleri** beklentisi staj yaptıktan sonra gerçekleşmiştir.

H₂: Muhasebe meslek adayı öğrencilerin staj yapmadan önce, staj esnasında **gelecekleri** ile ilgili beklentileri staj yaptıktan sonra gerçekleşmiştir.

H₃: Muhasebe meslek adayı öğrencilerin staj yapmadan önce, **stajın esnasında stajın kişiliklerini olumlu yönde etkileyeceği** ile ilgili beklentileri, staj yaptıktan sonra gerçekleşmiştir.

H₄: Muhasebe meslek adayı öğrencilerin staj yapmadan önce, staj esnasında **muhasebe uygulamalarına katılabilecekleri** ile ilgili beklentileri, staj yaptıktan sonra gerçekleşmiştir.

H₅: Muhasebe meslek adayı öğrencilerin staj yapmadan önce, staj esnasında **muhasebe mesleğini yakından tanıyabilecekleri** ile ilgili beklentileri, staj yaptıktan sonra gerçekleşmiştir.

H₆: Muhasebe meslek adayı öğrencilerin staj yapmadan önce, staj esnasında staj yeri (iş yeri) ile ilgili beklentileri, staj yaptıktan sonra gerçekleşmiştir.

4.5.1. Araştırma Verilerinin Analizi

Araştırma verilerinin analizi başlığı altında anket sorularından elde edilmiş veriler ile önce tanımlayıcı sorular frekans ve yüzde dağılımları ile analiz edilip, sonrasında veriler Paired Samples t-Test ile analiz edilmiştir.

4.5.2. Araştırmanın Tanımlayıcı Verilerinin Yüzde ve Frekans Dağılımları

Bu başlık altında katılımcıları tanımlayan ifadelerin yüzde ve frekans dağılımları tablolaştırılmıştır. Tablolardan 2a’da katılımcıların cinsiyetleri, öğrenim türleri, not ortalamaları ve kariyerlerinde muhasebe mesleğine yer verip vermeyecekleri ile ilgili verilerin sonuçları bulunmaktadır.

Tablo 2a: Katılımcıların Tanımlayıcı Verilerin Yüzde ve Frekans Dağılımları

Tanımlayıcı Sorular	Seçenekler	Frekans	Yüzde
Cinsiyetiniz?	Kadın	60	50,0
	Erkek	60	50,0
	Toplam	120	100,0
Öğretim Türü?	Birinci Öğretim (NÖ)	65	54,1
	İkinci Öğretim (İÖ)	55	45,9
	Toplam	120	100,0
Not Ortalamanız?	1,00-1,99	1	0,08
	2,00-2,49	28	23,3
	2,50-2,99	56	46,7
	3,00-3,49	27	22,5
	3,50-4,00	8	6,7
	Toplam	120	100,0
Mezun Olunca Muhasebe İle İlgili Bir Kariyer Düşünüyor musunuz?	Evet	95	79,2
	Hayır	3	2,5
	Kararsızım	22	18,3
	Toplam	120	100,0

Tablo 2a’de ankete katılan toplam 120 katılımcının yarısı kadın yarısı ise erkeklerden (60 Kişi-%50) oluşmaktadır. Ayrıca katılımcıların 65’i (% 54,1) birinci öğretim, 55’i ise (% 45,9) ikinci öğretim öğrencisidir. Öğrenciler not ortalamalarına göre sınıflandırıldığında 1’i (% 0,08) 1,00 - 1,99, 28’i (% 23,3) 2,00 - 2,49, 56’sı (% 46,7), 27’si (% 22,5) 3,00 - 3,49 ve 8’i 3,50 - 4,00 ortalamaya sahip olduğunu beyan etmişlerdir.

Katılımcılara mezun olduktan sonra muhasebe mesleği ile ilgili bir kariyer düşünüp düşünmedikleri sorulduğunda evet seçeneğini 95 kişi (% 79,2), hayır seçeneğini 3 kişi (% 2,5) ve 22 kişi ise (% 18,3) henüz karar vermediklerini ifade etmişlerdir.

Tablo 2b: Katılımcıların Tanımlayıcı Verilerinin Yüzde ve Frekans Dağılımları

Tanımlayıcı Sorular	Seçenekler	Frekans	Yüzde
Son Sınıfın İkinci Döneminin Staja Ayrılmasını Doğru Buluyor musunuz?	Evet	86	71,7
	Hayır	25	20,8
	Kararsızım	9	7,5
	Toplam	120	100
Stajı Nerede Yapacaksınız?	SM/SMMM/YMM	66	55,0
	Kamu Kurumu	7	5,8
	Belediye	8	6,7
	Banka	2	1,7
	Özel Bir İşletme	35	29,2
	Diğer	2	1,7
	Toplam	120	100,0
Stajı Hangi Bölgede Yapacaksınız?	Akdeniz Bölgesi	37	30,8
	Doğu Anadolu Bölgesi	1	0,08
	Ege Bölgesi	19	15,8
	Güneydoğu Anadolu Bölgesi	3	2,5
	İç Anadolu Bölgesi	14	11,7
	Karadeniz Bölgesi	9	7,5
	Marmara Bölgesi	37	30,8
	Toplam	120	100,0

Tablo 2b’de katılımcılara muhasebe ve finansal yönetim bölümü öğrencilerinin son sınıfın ikinci döneminde zorunlu staj yapmalarının doğru bulup bulmadıkları sorulduğunda 86 kişi (%71,7) doğru bir uygulama olduğunu, 25 kişi (%20,8) doğru bulmadıklarını ve 9 kişi (%7,5) ise kararsız olduklarını beyan etmişlerdir. Staj uygulamasını SM/SMMM/YMM bürolarında 66 kişi (%55), herhangi bir kamu kurumunda 7 kişi (%5,8), belediyelerde 8 kişi (%6,7), bankalarda 2 kişi (%1,7), özel işletmelerde 35 kişi (%29,2) ve bunun dışındaki kurum ve kuruluşlarda ise 2 kişi (%1,7) gerçekleştireceğini beyan etmiştir. Diğer seçeneğini işaretleyenler kooperatiflerde yapacaklarını ifade etmişlerdir.

Katılımcılara stajlarını yapacakları bölge sorulduğunda, en fazla 37 kişi (%30,8) ile Akdeniz ve Marmara bölgeleri işaretlenmiştir. Bunun yanında,

19 kişi (%15,8) Ege Bölgesi'nde, 14 kişi (%11,7) İç Anadolu Bölgesi'nde, 9 kişi (%7,5) Karadeniz Bölgesi'nde, 3 kişi (%2,5) Güneydoğu Anadolu Bölgesi'nde ve 1 kişi (%0,08) ise Doğu Anadolu Bölgesi'nde stajını yapacağını ifade etmiştir. Ayrıca katılımcılara stajı yapacakları ili yazmaları da istenmiş olup, anket formlarına yazılan iller; "Adana, Adıyaman, Afyon, Ağrı, Amasya, Ankara, Antalya, Aydın, Balıkesir, Bilecik, Bolu, Burdur, Bursa, Çanakkale, Denizli, Gaziantep, Gümüşhane, Hatay, Mersin, İstanbul, İzmir, Kayseri, Kocaeli, Konya, Kütahya, Manisa, Kahramanmaraş, Muğla, Nevşehir, Niğde, Ordu, Sakarya, Samsun, Tekirdağ, Şanlıurfa, Karabük" şeklindedir. Buna göre Türkiye'nin 36 ilinde staj yapılacaktır.

Tablo 2c: Katılımcıların Tanımlayıcı Verilerinin Yüzde ve Frekans Dağılımları

Tanımlayıcı Sorular	Seçenekler	Frekans	Yüzde
Staj Yaptığınız İşyerini Nasıl Tespit Ettiniz?	Kendim	55	45,8
	Ailem	23	19,2
	Arkadaşlarım	5	4,2
	Tanıdıklarım (Aile dostu, akraba vs.)	33	27,5
	Öğretim Elemanı	2	1,7
	Diğer	2	1,7
	Toplam	120	100,0
Staj Yeri Seçiminde Önceliğiniz Hangisidir?	Ücret Ödenen (Mesleki eğitim daha düşük seviyede)	15	12,5
	Ücret Ödenmeyen (Mesleki eğitim daha üstün)	105	87,5
	Toplam	120	100,0

Tablo 2c'de çalışmaya katılan katılımcılara staj yerini nasıl tespit ettikleri sorulduğunda, 55 kişi (%45,8) kendisinin, 23 kişi (%19,2) ailesinin, 33 kişi (%27,5) tanıdıklarının (aile dostu, akraba vs.), 2 kişi (%1,7) öğretim elemanının ve 2 kişi (%1,7) diğer seçeneğini işaretlemiştir. Katılımcılara staj yeri seçiminde öncelik sırası sorulduğunda 15 kişi (%12,5) ücret ödenen ama mesleki eğitimin düşük olmasında sakınca olmadığını, 105 kişi (%87,5) ücret ödenmeyen ancak mesleki eğitimi daha üstün olan iş yerini tercih edeceklerini beyan etmişlerdir.

Tablo 2d: Katılımcıların Tanımlayıcı Verilerinin Yüzde ve Frekans Dağılımları

Tanımlayıcı Sorular	Seçenekler	Frekans	Yüzde
Daha Önce Staj Yaptınız mı? (Daha önceki eğitim-öğretim kademelerinde)	Evet	101	84,2
	Hayır	19	15,8
	Toplam	120	100,0
Staj Uygulaması Gönüllü Olsaydı Yine de yapar mıydınız?	Evet	95	79,2
	Hayır	25	20,8
	Toplam	120	100,0
Daha Önce Herhangi Bir Kurumda Çalıştınız mı? (Staj Haricinde)	Evet	66	55,0
	Hayır	54	45,0
	Toplam	120	100,0
Staj Hakkında Yeterli Bilgiye Sahip misiniz?	Evet	90	75,0
	Hayır	30	25,0
	Toplam	120	100,0

Katılımcılardan 101 kişi (%84,2) daha önce staj yaptıklarını, 19 kişi (%15,8) ise daha önce hiç staj yapmadıklarını bildirmişlerdir. Staj uygulamasının gönüllü olması durumunda ise 95 kişi (%79,2) yine staja katılacaklarını, 25 kişi (%20,8) stajın gönüllü olması durumunda staj yapmayacaklarını ifade etmişlerdir. Katılımcılara daha önce herhangi bir kurumda çalışıp çalışmadıkları sorulduğunda 66 kişi (%55,0) evet seçeneğini, 54 kişi (%45,0) hayır seçeneğini işaretlemişlerdir. Ayrıca katılımcılara staj hakkında yeterli bilgiye sahip olup olmadıkları sorulduğunda, 90 kişi (%75,0) yeterince bilgi sahibi olduklarını, 30 kişi (%25,0) ise yeterince bilgi sahibi olmadıklarını ifade etmişlerdir.

4.5.3. Araştırma Hipotezlerinin Test Edilmesi

Araştırmada hem staj öncesi hem de staj sonrası aynı katılımcıların anket verileri ile hipotezler test edilmiştir. Analiz sonuçları devam eden kısımda tablolandırılmıştır.

Tablo 3: Araştırma Verilerinin Analiz Sonuçları

Boyutlar	Durum	Ort.	N	Stan. Sapma	Standart Hata Ortalaması	Ortalama Fark	Sd	P	Sonuç
Okul Boyutu	Staj Öncesi	3,9431	120	0,65334	0,05965	-0,23694	0,65119	0,000	Kabul
	Staj Sonrası	4,1800	120	0,58773	0,05365				
Gelecek Boyutu	Staj Öncesi	4,0747	120	0,62703	0,05724	-0,11000	0,70928	0,092	Red
	Staj Sonrası	4,1847	120	0,54181	0,04946				
Kişilik Boyutu	Staj Öncesi	4,1139	120	0,62173	0,05676	-0,22639	0,90820	0,007	Kabul
	Staj Sonrası	4,3403	120	0,83414	0,07615				
Muhasebe Bilgisi Boyutu	Staj Öncesi	4,0233	120	0,67870	0,06196	-0,14000	0,72534	0,037	Kabul
	Staj Sonrası	4,1633	120	0,68008	0,06208				
Muhasebe Mesleği Boyutu	Staj Öncesi	4,1306	120	0,59612	0,05442	-0,17593	0,64170	0,003	Kabul
	Staj Sonrası	4,3065	120	0,46920	0,04283				
Staj Yeri Boyutu	Staj Öncesi	3,8746	120	0,64985	0,05932	-0,27042	0,71047	0,000	Kabul
	Staj Sonrası	4,1450	120	0,58724	0,05361				

Tablo 3'e göre 120 öğrencinin okul boyutunda staj öncesi ortalaması 3,9431 ve staj sonrası ortalaması ise 4,1800 olmuştur. %95 güven aralığında sig (2 tailed) değeri $0,000 < 0,05$ olduğu için **H₁ hipotezi kabul** edilmiştir. Yani öğrencilerin okul boyutu ile ilgili beklentilerinin, staj esnasında karşılandığı ortaya çıkmıştır.

Analiz sonuçlarına göre gelecek boyutunda staj öncesi ortalama 4,0747 ve staj sonrası ortalama 4,1847'dir. Ortalamalar arasında her ne kadar fark olsa da sig (2 tailed) değeri $0,092 > 0,05$ olduğu için ortaya çıkan fark istatistiksel olarak anlamlı değildir. Bu sonuca göre **H₂ hipotezi reddedilmiştir**. Dolayısıyla öğrencilerin gelecek boyutu ile ilgili beklentileri, staj yaptıkları esnada gerçekleşmemiştir.

Katılımcıların kişiliklerine katkı sağlayıp sağlamayacağına yönelik stajdan beklentilerinin araştırıldığı üçüncü boyut olan kişilik boyutunda staj öncesi

ortalama 4,1139 ve staj sonrası ortalama 4,3403'tür. Sig (2 tailed) değeri 0,007<0,05 olduğu için bu ortalamalar anlamlıdır. Buna göre **H₃ hipotezi kabul** edilmiştir. Dolayısıyla stajın öğrencilerin kişiliklerine olumlu katkısı olduğu söylenebilir.

Araştırmanın dördüncü boyutu sahip oldukları muhasebe bilgisini uygulamada kullanıp kullanamayacaklarına yönelik staj öncesi beklentilerinin gerçekleşme durumlarını araştırmaya yöneliktir. Bu boyutun staj öncesi ortalaması 4,0233 ve staj sonrası ortalaması 4,1633 olmuştur. Sig. (2 tailed) değeri 0,037<0,05 olduğu için ortalamalar anlamlı olup, **H₄ hipotezi kabul** edilmiştir.

Analiz sonuçlarına göre muhasebe mesleğine yönelik beklentilerin staj öncesi ortalaması 4,1306 ve staj sonrası ortalaması 4,3065'tir. Sig. (2 tailed) değeri ise 0,003<0,05 olduğu için bu ortalamalar istatistiksel olarak anlamlıdır. Bu sonuca göre **H₅ hipotezi kabul** edilmiştir.

Araştırmanın son boyutu olan staj yeri boyutuna yönelik staj öncesi ortalama 3,8746 ve staj sonrası ortalama 4,1450 olmuştur. Sig (2 tailed) değeri 0,000<0,05 olduğu için ortalamalar arasındaki fark anlamlıdır. Dolayısıyla **H₆ hipotezi kabul** edilmiştir.

Yapılan analiz sonuçlarına göre desteklenen ve desteklenmeyen hipotezlerin tamamı aşağıdaki Tablo 4'te özet halinde verilmiştir.

Tablo 4: Analizi Sonuçlarına göre Hipotezlerin Kabul / Red Durumu

Hipotezler	Kabul / Red Durumu
H₁: Muhasebe meslek adayı öğrencilerin staj yapmadan önce, staj esnasında lisanstaki teorik bilgilerinin faydasını göreceklere beklentisi staj yaptıktan sonra gerçekleşmiştir	KABUL
H₂: Muhasebe meslek adayı öğrencilerin staj yapmadan önce, staj esnasında gelecekleri ile ilgili beklentileri staj yaptıktan sonra gerçekleşmiştir.	RED
H₃: Muhasebe meslek adayı öğrencilerin staj yapmadan önce, stajın esnasında stajın kişiliklerini olumlu yönde etkileyeceği ile ilgili beklentileri, staj yaptıktan sonra gerçekleşmiştir.	KABUL
H₄: Muhasebe meslek adayı öğrencilerin staj yapmadan önce, staj esnasında muhasebe uygulamalarına katılabilecekleri ile ilgili beklentileri, staj yaptıktan sonra gerçekleşmiştir.	KABUL
H₅: Muhasebe meslek adayı öğrencilerin staj yapmadan önce, staj esnasında muhasebe mesleğini yakından tanıyabilecekleri ile ilgili beklentileri, staj yaptıktan sonra gerçekleşmiştir.	KABUL
H₆: Muhasebe meslek adayı öğrencilerin staj yapmadan önce, staj esnasında staj yeri (iş yeri) ile ilgili beklentileri, staj yaptıktan sonra gerçekleşmiştir.	KABUL

5. SONUÇ

Muhasebe eğitimi, öğrencileri muhasebe mesleğine hazırlamaktadır. Bazı bölümler öğrencileri mesleğe hazırlarken bazen yaz stajını zorunlu tutmakta bazı bölümler ise bunu normal eğitim öğretim dönemleri içerisinde uygulamaktadır. Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Zeliha Tolunay Uygulamalı Teknoloji ve İşletmecilik Yüksekokulu bünyesinde eğitim veren muhasebe ve finansal yönetim bölümü de dört yıllık eğitim süresinin son yılının ikinci yarısında öğrencileri staj uygulaması için iş yerlerine yönlendirmektedir. Zorunlu staj uygulamasına giden öğrencilerin staja gitmeden önceki beklentilerinin ve bu beklentilerinin gerçekleşmesinin araştırılması bu çalışmada amaç olarak belirlenmiştir. Bu doğrultuda staja gitmeden ve staj bitiminde öğrencilere aynı sorular ile anket uygulanmıştır. Hem staja gitmeden hem de staj bitiminde anket uygulamasına dahil olan 120 öğrenci tespit edildiği için araştırma verileri 120 öğrenciden elde edilmiştir. Araştırma verileri öncelikle güvenilirlik testine tabi tutulmuş ve soruların güvenilirliği ile ilgili sorun ortaya çıkmamıştır. Sonrasında ise anket verilerinin tanımlayıcı sorularla ilgili olanları frekans ve yüzde dağılımları ile sunulmuştur. Araştırmada, oluşturulan 6 adet hipotez Paired Samples T Testi (Bağımlı İki Örnek t-Testi) ile analiz edilmiştir.

Yapılan analizler sonucunda oluşturulan hipotezlerden **H₁**, **H₃**, **H₄**, **H₅** ve **H₆** olmak üzere 5 tanesi **kabul** edilmiş, **H₂** hipotezi ise **red** edilmiştir. Bu doğrultuda staj öğrencilerinin staj öncesindeki okulda öğretilen ve öğretilmeyen bilgilerin staj yaparken faydalı olacağı, ona katkı sağlayacağı beklentisi, kişiliklerine katkı sağlayacağı yöndeki beklentileri, muhasebe uygulamalarına katılabilecekleri, muhasebe mesleğini yakından tanıyabilecekleri ve uygulama boyunca staj yerinde bir iş yerinin işleyişini yakından tanıyabilecekleri ve işletme kültürüne yönelik beklentileri gerçeğe dönüşmüştür. Ancak, staj yapmadan önceki stajın gelecekleri ile ilgili karar vermelerine katkı sağlayacağına yönelik beklentileri ise gerçekleşmemiştir.

Bundan sonraki çalışmalarda konu, örneklem muhasebe ve finansal yönetim bölümü haricindeki diğer uygulamalı bölüm öğrencilerinde araştırılma durumu söz konusu olabileceği gibi farklı kültürler içerisinde eğitim veren üniversite öğrencileri üzerinde araştırma yapılarak elde edilen sonuçlar bu çalışma sonuçları ile karşılaştırılabilecektir.

KAYNAKÇA

Akay, B., Uslu, A. & Sancar, F.M. (2017). Turizm Eğitimi Alan Öğrencilerin Staj Döneminde Yaşadıkları Sorunlar: Lisans ve Ortaöğretim Turizm Öğrencileri Örneği. *Uluslararası Toplum Araştırmaları Dergisi*, 8, 212-236.

Çetin, Ş. (2005). Öğrenci Stajlarında Yararlanılan Dersler Üzerine Ampirik Bir Değerlendirme: Mersin Turizm İşletmeciliği ve Otelcilik Yüksekokulu Örneği. *Anatolia: Turizm Araştırmaları Dergisi*, 16 (2), 153-169.

Helhel, Y. & Ünal, G.F. (2009). Muhasebe Programı Öğrencilerinin Staj Çalışmalarının Değerlendirilmesine Yönelik Bir Araştırma. 1. *Uluslararası 5. Ulusal Meslek Yüksekokulları Sempozyumu*, 27-29 Mayıs 2009, Konya.

Kalaycı, Ş. (2006). *SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri*. Ankara: Asil Yayın Dağıtım.

Karacan, S. & Karacan, E. (2004). Meslek Yüksekokullarında (MYO) Yapılan Staj Uygulamalarına İlişkin Bir Araştırma: kalite ve Verimlilik İçin İş Yerleri-MYO İşbirliğinin Gereği. *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi* 8 (2004/2), 168-184.

Kaysi, F. & Gürol, A. (2017). Meslek Yüksekokulu Öğrencilerinin Stajlarda Edindikleri Tecrübelerin Değerlendirilmesi. *ULEAD 2017 Annual Congress: ICRE*, 431-436.

Kesoğlu, M.A., Ergin, G.M. & Buran, K. (2016). Zorunlu Staj Eğitiminin Mesleki Yeterliliğe Katkısına İlişkin Bir Araştırma: Teknik Bilimler, Sosyal Bilimler ve Adalet MYO Örneği. *Uluslararası Yükseköğretimde Mesleki Eğitim ve Öğretim Sempozyumu*, Çorum.

Kutlu, H.A. (2008). Muhasebe Meslek Mensupları ve Çalışanlarının Etik İnkilemleri: Kars ve Erzurum İllerinde Bir Araştırma. *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 63 (2), 143-170.

Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Bucak Zeliha Tolunay Uygulamalı Teknoloji ve İşletmecilik Yüksekokulu İşbaşında Eğitim Yönergesi, (23.01.2014-172/11 ve 14.01.2015-243/8 Nolu Senato Kararları).

Mete, H., Erdem, A., Uzal, G. & Hüyük, D. (2018). Teknik Bilimler Myo Öğrencilerinin Mesleki Gelecekleri ve Endüstri Stajları İle İlgili Görüşleri. *Kırklareli Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 2(1), 108-119.

Özkan, F. & Aksoy C. (2015). Ticaret Meslek Lisesi Muhasebe Bölümü Öğrencilerinin İşletmelerde Beceri Eğitimi Uygulaması, Gaziantep İlinde Bir Alan Araştırması. *Bartın Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 6(12), 283-305.

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu 3586 Sayılı Kanun, Resmi Gazete, S. 20194, 13.06.1989.

Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununda Değişiklik Yapılması, 5786 Sayılı Kanun, Resmi Gazete S. 26948, 10.07.2008.

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Staj Yönetmeliği, Resmi Gazete S. 28508, 25.12.2012.

Tektaş, N., Yayla, A., Sarıkış, A., Polat, Z., Tektaş, M. & Ceviz Öz, N., (2016). Ön Lisans Öğrencilerinin Staj Uygulamalarının Değerlendirilmesi: Marmara Üniversitesi Örneği. *Eğitim ve Öğretim Araştırmaları Dergisi*, 5(Özel Sayı), 310-318.

Tunç, Y. & Dal, M. (2018). Sağlık Hizmetleri Meslek Yüksekokulu Öğrencilerinin Yaz Stajı Hakkındaki Görüş ve Önerileri: Iğdır Üniversitesi Örneği. *Researcher: Social Science Studies*, 6(3), 377-403.

Tuygar, F. (2016). Paramedik Öğrencilerinin Yaz Stajı Hakkındaki Görüşlerinin İncelenmesi. *Düzce Üniversitesi Sağlık Bilimleri Enstitüsü Dergisi*, 6(2), 92-100.

Yanık, R. (2013). Muhasebe Lisans Eğitiminin Eğitim Sürecinde ve Süreç Sonrasında Edinilmesinin Mukayeseli Olarak Değerlendirilmesine İlişkin Bir Uygulama. *C. Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 14(2), 199-213.

Zengin, B. & Kırmızı, A. (2017). Turizm Eğitimi Alan Öğrencilerin Uygulama Eğitiminde Karşılaştıkları Sorunları ve Çözüm Önerileri: Gazi Üniversitesi Örneği. *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 48, 564-582.

DENETİM FİRMASI FAALİYET ALANINA GÖRE BAĞIMSIZ DENETÇİNİN, MESLEKİ BAĞLILIK VE DENETİMDE KALİTE ALGI DÜZEYİ*

Prof. Dr. Zeynep HATUNOĞLU^a
Dr. Nurettin KOCA^b

Ampirik Araştırma
(Empirical Research)

*Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi*
Kasım 2020; 13 (3): 621-636

ÖZ

Günümüz küresel rekabet ortamında yatırımcılar karar alırken güvenilir ve kaliteli bilgiye ihtiyaç duymaktadırlar. Denetçi, müşteri işletmenin hazırlayıp sunduğu finansal bilgileri belirli kriterler ışığında denetime tabi tutarak ilgili işletmenin finansal durumu hakkındaki görüşünü bir raporla sunmaktadır. Sunulan bu raporlara dayanılarak alınan kararların başarısı da bu raporlarda sunulan bilgilerin kalitesine bağlıdır. Kaliteli bilgiye olan ihtiyaç bağımsız denetimde kalitenin önemini arttırmıştır. Bağımsız denetimde kalite ancak, mesleki bağlılık düzeyi yüksek, mesleğinde gerekli özen ve dikkati gösteren, tarafsız kalabilen denetçiler ile mümkündür. Bu çalışmanın amacı; denetim firmasının faaliyet alanının, denetçinin mesleki bağlılık düzeyi ve denetimde kalite algı düzeyinde bir farklılık oluşturup oluşturmadığını tespit etmektir. Çalışmada öncelikle bağımsız denetimde kalite, mesleki bağlılık kavramları ele alınmış, daha sonra aktif denetçilik görevini yerine getiren bağımsız denetçilerle yüz yüze görüşme yöntemiyle anket uygulanmıştır. Elde edilen veriler t-testi ile analiz edilmiştir.

Anahtar Sözcükler: Bağımsız Denetim, Bağımsız Denetimde Kalite, Mesleki Bağlılık.

JEL Kodları: M40, M42.

APA Stili Kaynak Gösterimi:

Hatunoğlu, Z., Koca, N. (2020). Denetim Firması Faaliyet Alanına Göre Bağımsız Denetçinin, Mesleki Bağlılık ve Denetimde Kalite Algı Düzeyi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*. 13 (3), 621-636.

* Makalenin gönderim tarihi: 03.12.2019; Kabul tarihi: 31.03.2020, iThenticate benzerlik oranı %17

^a Tarsus Üniversitesi, Uygulamalı Bilimler Fakültesi, zhatunoglu@hotmail.com.

ORCID: [0000-0002-9103-2766](https://orcid.org/0000-0002-9103-2766)

^b Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi, Afşin Meslek Yüksekokulu, kocanurettin417@gmail.com

ORCID: [0000-0002-3309-9428](https://orcid.org/0000-0002-3309-9428)

INDEPENDENT AUDITOR'S OCCUPATIONAL COMMITMENT AND PERCEPTION OF AUDIT QUALITY BASED ON AUDIT FIRM'S MARKET SEGMENT

ABSTRACT

In today's global competitive environment, investors need reliable and quality information when making decisions. The auditor submits his / her opinion about the financial situation of the related company with a report by auditing the financial information prepared and presented by the customer in the light of certain criteria. The success of the decisions taken on the basis of these reports depends on the quality of the information presented in these reports. The need for quality information has increased the importance of quality in independent auditing. Quality in independent audit can only be ensured by independent auditors who displays a high level of occupational commitment, pays attention to their role as an auditor and remain impartial during the audit process. The aim of this study is to determine whether the field of activity of the audit firm constitutes a difference in the level of occupational commitment of the auditor and quality perception level in the audit. In the study, firstly, the concepts of quality and occupational commitment in independent auditing were discussed, and then a questionnaire was applied to independent auditors performing active auditing duties by face to face interview method. The data obtained are analyzed by the t-test.

Keywords: Independent Audit, Quality in Independent Audit, Occupational Commitment.

JEL Codes: M40, M42.

1. GİRİŞ¹

Ekonominin yapı taşları olan işletmelerin mali tablolarında sunmuş oldukları finansal bilgiler, bilgi kullanıcılarının kararlarını etkilemektedir. Alınan kararlarla istenilen sonucun elde edilmesi, ancak sunulmuş olan bilgilerin gerçeği yansıtmasıyla mümkündür. Gerçeği yansıtmayan bilgi, kaynakların etkin kullanımını engelleyerek karar alıcıları doğrudan; toplumu ise dolaylı yönden olumsuz etkiler. Finansal bilgilerin güvenilir olması; bu bilgileri sunanlar ile kullananlar arasındaki bilgi akışının kalitesine bağlıdır.

Bağımsız denetim, bilgi sunanlar ile kullanıcılar arasında kaliteli bilgi akışını sağlayarak iş akışını kolaylaştırmakta, mali piyasalarda güven ortamını sağlamakta ve güven ortamının sürdürülebilmesi için gerekli şeffaflığı oluşturmaktadır. Bağımsız denetim, finansal tablolarda sunulan bilgilerin, önceden belirlenmiş olan standartlara uygunluğu ve doğruluğu hususunda ilgi duyanlara makul bir güvence sağlamak amacıyla, uzman bir kişi tarafından tarafsızca kanıt elde edilmesi ve bu kanıtların değerlendirilerek rapora bağlanması süreci (Selimoğlu, Özbirecikli, Uzun ve Uyar, 2015, s. 12) olarak tanımlanmaktadır. Tanımdan da anlaşıldığı üzere

¹ Bu makale, Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Bilimsel Araştırma Projeleri Koordinasyon Birimi tarafından desteklenen, "Bağımsız Denetçinin Mesleki Bağlılığının Denetimde Kalite Algısına Etkisi: Bir Alan Çalışması" isimli Doktora Tezinden yararlanılarak geliştirilmiştir. Makale, 24-25 Ekim 2019 tarihlerinde Niğde'de düzenlenen 6. Uluslararası muhasebe ve finans araştırmaları kongresinde özet bildiri olarak sunulmuştur.

bağımsız denetim; işletme sahipleri, yöneticiler ve azınlık pay sahipleri arasında çıkabilecek anlaşmazlıkları önleme görevini üstlenen, piyasada güven ortamının oluşması için gerekli olan bir hizmet türüdür (DeAngelo, 1981, s. 185). Bu hizmet türünde denetim süreci, finansal tablolarda yer alan rakamların, işletmenin faaliyet sonuçlarını ve mali durumunu gerçeğe en yakın bir biçimde yansıtıp yansıtmadığının belirlenmesine ilişkin işlemlerden oluşmaktadır (Al-Thuneibat, Issa & Baker, 2011, s. 317).

İşletmenin gerçek finansal durumunun tespit edilerek ilgili taraflara bildirilmesi ancak yüksek kalitede denetim faaliyetinin ortaya konulması ile mümkün olabilir. Diğer bir ifadeyle, işletme faaliyet sonucuna ilgi duyan çıkar gruplarının güvенеbileceği bir sonucun elde edilmesi ancak kaliteli bir denetimle sağlanabilir.

Muhasebe ve denetim araştırmalarında denetim kalitesi, finansal bilgilerin güvenilirliğini etkileyen faktörlerden biri olarak görülmektedir (Davidson ve Neu, 1993, s. 480). İşletmenin gerçek durumunun tespit edilmesinde önemli bir faktör olarak görülen bağımsız denetimde kalite, finansal tabloların önemli hata ve yanlışlıklar barındırmadığına ilişkin güvencenin sağlanması (Yaşar, 2013, s. 467; Erdoğan ve Azgın, 2019, s. 50) olarak tanımlanmaktadır. Bir diğer şekilde denetim kalitesi, denetlenen firmanın muhasebe sistemindeki önemli hataların, yanlışlıkların, eksikliklerin veya düzensizliklerin ortaya çıkarılması ve gerçeğe uygun bir şekilde raporlanması ihtimali (DeAngelo, 1981, s. 183) olarak ifade edilmektedir.

Denetimde kalitenin sağlanması ancak, denetimde kaliteyi etkileyen diğer faktörlerin sabit olması kaydıyla, mesleki bağıllık düzeyi yüksek olan denetçilerle mümkündür. Çünkü, mesleki bağıllık, Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarında da belirtilen; incelemenin yapılmasında ve denetim raporunun hazırlanmasında denetçinin gerekli olan mesleki özen ve titizliği göstermesini sağlayacaktır.

Mesleki bağıllık, “bir bireyle mesleği arasında olan ve o mesleğe karşı duygusal tepkisine dayanan psikolojik bağ” olarak tanımlanmaktadır (Satoh, Watanabe & Asakura, 2017, s. 450). Bir başka ifadeyle mesleki bağıllık; mesleki kimliği ön plana çıkarmak, mesleğinin gerekleri hususunda titiz davranmak işine sadakat duymak, mesleki faaliyetlerini yerine getirirken mesleki hedef, değer, norm ve etik ilkelere uygun hareket etmesi (Tak ve Çiftçioğlu, 2009, s. 36; Özdevcioğlu ve Aktaş, 2007, s. 5; Özmen, Özer ve Saatçioğlu, 2005; Bakan, 2011, s. 14) olarak da tanımlanabilir.

Bireylerin mesleklerine olan bağıllığı; iş sonuçları üzerinde güçlü bir etkiye sahiptir (Benligiray ve Sönmezi, 2011, s. 29). İş hayatında mesleki bağıllık seviyesi yüksek olan çalışanların işlerini daha özgüvenle ve pozitif duygularla yaptıkları (Yuan, Yu, Li & Ning, 2014, s. 69) ve meslekleriyle kendilerini özdeşleştirdikleri (Blau ve Holladay, 2006, s. 692) kabul edilmektedir. Ayrıca bireylerin örgütsel davranışında da önemli bir faktör

olan mesleki bağlılığın bireylere, işlerini yaparken güçlü bir motivasyon sağladığı da bilinmektedir (Riveros ve Tsai, 2011, s. 327).

Mesleklerine güçlü bir şekilde bağlı olan çalışanların, kendilerine daha yüksek performans standartları belirlemesi ve bu standartlara ulaşmak için daha fazla çaba sarf etmesi, zayıf bağlılık düzeyi olanlara göre daha olası bir durumdur. Ayrıca mesleki bağlılık, çalışanların ek bilgi ve beceri edinme olasılığını arttırarak (örneğin, sürekli eğitim yoluyla) kendilerini yenilemelerine imkân sağlar; bu da çalışanın performansını olumlu yönde etkiler (Lee, Carswell & Allen, 2000, s. 805). Denetimde kalitenin arttırılmasına etki eden faktörlerden biri olan mesleki bağlılığın üç alt boyutu bulunmaktadır. Bunlar; duygusal bağlılık, devam bağlılığı ve normatif bağlılıktır.

Duygusal bağlılık, bir bireyin mesleğine olan duygusal bağlılığını ve bireyin mesleğini yürütme isteğini ifade eder (Lee, Carswell & Allen, 2000, s. 801; Blau, 2003, s. 470; Mills ve Fullagar, 2017, s. 38). Mesleğine duygusal olarak bağlı bireylerin meslekte kalmayı çok güçlü bir şekilde arzu etmesi söz konusudur. Bu güçlü arzuya sahip olan bireyler herhangi bir zorlama olmadan, istediği için örgütte kalma eğilimi gösterirler (Ceylan ve Bayram, 2006, s. 106). Mesleğe ilişkin olumlu deneyim, fırsatlar ve tatmin düzeyi arttıkça da bireylerin mesleklerine duygusal olarak bağlanma düzeyleri artmaktadır. Duygusal mesleki bağlılığın davranışsal yansıması dikkate alındığında ise mesleğine duygusal olarak bağlı bireylerin mesleki gelişime daha fazla önem verdikleri, bu amaçla mesleki yayınları izledikleri, mesleklerine ilişkin konferanslara katıldıkları ve mesleki uzmanlıklarını geliştiren bilimsel çalışmaları takip ettikleri belirtilmektedir (Meyer, Allen & Smith, 1993, s. 540; Tak ve Çiftçioğlu, 2009, s. 37; Simola, 2011, s. 70).

Devam bağlılığı, çalışanların fayda (mesleği sürdürme) ve maliyet (meslekten ayrılma) analizi yaparak bağlılık geliştirilmesi (Meyer, Allen & Smith, 1993, s. 539; Tak ve Çiftçioğlu, 2009, s. 37) şeklinde ortaya çıkar. Devam bağlılığı, işten ayrılma maliyetlerinin fark edilmesi (Lee, Carswell & Allen, 2000, s. 801) ve bireyin işinden ayrılmasının kendisine getireceği maliyetleri kapsayan (Blau, 2003, s. 470) ve yüksek algılanan bu ayrılma maliyetlerinin bir sonucu olarak meslekte kalma arzusu (Mills ve Fullagar, 2017, p. 38) olarak tanımlanabilmektedir. Becker (1960) ve Meyer (1993)'e göre Devam bağlılığı, çalışanların yatırımlarının veya "yan faydalarının" biriktiğini görmesi ve örgütü terk etmesi durumunda bunları kaybetme korkusu yaşaması durumunda veya benzer alternatiflerin az olması durumunda ortaya çıkar. Dolayısıyla, bireyler mesleğe devam etmek için mesleklerinde kalırlar. Yüksek düzeyde devam bağlılığına sahip olanlar, kariyer alternatiflerinin bu noktada kariyer değiştirme seçeneğine sahip olmadıkları ya da değişen mesleklerin zaman, para veya başka bir iş

profesyonelliği için yapılan yatırımların kaybına neden olacağı şeklinde sınırlı olduğunu düşünebilirler (Simola, 2011, s. 70).

Normatif bağlılık ise, mesleğe zorunluluk olarak da adlandırılan, belirli bir eylemin gerçekleştirilmesi yönündeki normatif baskıların içselleştirilmesi ve karşılık verme mecburiyeti hissettiren faydaların görülmesi sonucunda ortaya çıkar. Bir bireyin mesleğini sürdürmesi ile ilgili olarak sorumluluk ve zorunluluk hissetmesi (Blau, 2003, s. 470; Çetin, Cihangiroğlu ve Türk, 2010, s. 126) şeklinde ifade edilir. Normatif bağlılık, bir bireyin belirli bir mesleği icra eden bir ailenin üyesi olmak veya kariyer yapmak için maddi destek almak gibi durumlarda ortaya çıkar (Meyer, Allen & Smith, 1993, s. 540).

Bu bağlamda çalışma, ulusal ve uluslararası alanda faaliyet gösteren denetim firmalarında çalışan denetçilerin mesleki bağlılık ve denetimde kalite algı düzeyinde bir farklılık olup olmadığının tespit edilmesi amacıyla yapılmıştır.

2. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ

Araştırmanın bu bölümünde; araştırmanın amacı, araştırmanın evreni ve örnekleme, araştırmanın sınırlılıkları, araştırmada kullanılan veri toplama yöntemi ve araştırmanın hipotezleri başlıkları yer almaktadır.

2.1. Araştırmanın Amacı

Denetim firmalarından bir kısmı yalnızca ulusal sınırlar içerisinde, bir kısmı ise hem ulusal hem de uluslararası piyasalarda faaliyet göstermektedir. Araştırmanın amacı, bağımsız denetçinin mesleki bağlılık ve denetimde kalite algı düzeyinde denetim firmasının faaliyet alanına (Ulusal-Uluslararası) göre farklılık oluşturup oluşturmadığını tespit etmektir.

2.2. Araştırmanın Evreni ve Örnekleme

Türkiye’de 02.11.2011 tarih 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ile Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) oluşturulmuştur. Araştırma 2017 tarihinde gerçekleştirilmiş olup, aynı dönemde Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yetkilendirilmiş 242 bağımsız denetim kuruluşu ve 15.303 bağımsız denetçi mevcuttur (www.kgk.gov.tr).

Yetkilendirilmiş bağımsız denetçilerin büyük bir kısmı, yine yetkilendirilmiş olan bu bağımsız denetim firmalarında aktif olarak çalışmaktadır. Bağımsız denetçinin mesleki bağlılık ve denetimde kalite algı düzeyinin denetim firması faaliyet alanına göre farklılık oluşturup oluşturmadığını tespit etmek amacıyla yaptığımız anket çalışması KGK tarafından yetkilendirilmiş bu denetçilere uygulanmıştır.

Türkiye’de bulunan 242 denetim firmasının 199’u İstanbul, Ankara ve İzmir’de bulunmaktadır. Bu nedenle araştırmanın evrenini İstanbul, Ankara ve İzmir illerinde bulunan bağımsız denetim firmalarında aktif olarak çalışan yaklaşık olarak 3.000 bağımsız denetçi oluşturmaktadır. Araştırmada istatistiksel analizlerin güvenilirliği açısından 450 ankete ulaşılması hedeflenmiştir. Uzman anketörler aracılığıyla yüz yüze görüşme tekniği ile yapılan anket çalışmasında ulaşılan 450 denetçiden, ancak 355 denetçiye anket uygulanabilmiştir. Yapılan anket uygulamasının örneklem sayısı açısından yeterli olup olmadığının tespit edilmesi amacıyla Nakip (2006, s. 236) tarafından kullanılan formülden yararlanılmıştır.

Hesaplama sonucunda yaklaşık olarak 3.000 evren için 341 örneklem büyüklüğünün yeterli olduğu tespit edilmiştir. Normallik (çok değişkenli) ve doğrusallık varsayımlarını güçleştiren uç değerlerin olup olmadığı mahalanobis uzaklığına göre incelenmiştir. Mahalanobis uzaklığı, çok değişkenli aykırı değerlerin tespitinde kullanılan tekniktir (Esen ve Timor, 2019, s. 267). Anketler için veri analizini etkileyecek düzeyde uç değerler olmasından dolayı 355 olan veri setinden 11 anket çıkarılmış ve analizler 344 örneklem üzerinden yapılmıştır.

Örneklemin illere göre dağılımı ise “tabakalı örnekleme” yöntemi kullanılarak yapılmıştır. Toplam 344 anketin İstanbul, Ankara ve İzmir’de uygulanan sayıları aşağıda Tablo 1’de verilmiştir.

Tablo 1: Tabakalı Örnekleme Yöntemi ile Örnekleme Alınan Denetçi Sayıları

Tabaka No	İller	Aktif Çalışan Denetçi Sayısı	Tabaka Ağırlığı	Örnekleme Alınan Denetçi Sayısı
1	İstanbul	2250	$2250/3000=0,75$	$0,75 \times 344=258$
2	Ankara	562	$562/3000=0,19$	$0,19 \times 344=65$
3	İzmir	188	$188/3000=0,06$	$0,06 \times 344=21$
TOPLAM		3000	1.00	344

Örnekleme alınan denetçi sayısı Tablo 1’e göre İstanbul’da 258 (yüzde 75), Ankara’da 65 (yüzde 19), İzmir’de 21 (yüzde 6) olarak gerçekleşmiştir.

2.3. Araştırmanın Sınırlılıkları

Çalışma aşağıda belirtilen sınırlılıklar çerçevesinde gerçekleştirilmiştir:

- Sosyal bilimler alanında yapılan çalışmaların genel sınırlılıkları bu çalışma için de geçerlidir.
- Bu çalışma, İstanbul, Ankara ve İzmir’de bulunan bağımsız denetim firmalarında görevli denetçiler ile sınırlıdır.
- Anketi cevaplayanların yanıltıcı bilgi verme olasılığı her zaman bulunmaktadır.

2.4. Araştırmada Kullanılan Veri Toplama Yöntemi

Veriler, yüz yüze görüşme tekniğiyle anket uygulanması suretiyle toplanmıştır. Anket İstanbul, İzmir ve Ankara’da bağımsız denetim firmalarından görevli denetçilere uygulanmıştır. Araştırma verilerinin sağlıklı bir şekilde elde edilebilmesi için işinde uzman anketörlerden profesyonel destek alınmıştır.

Anket üç bölümden oluşmaktadır. İlk bölümde, katılımcıların demografik özellikleriyle ilgili sorulara, ikinci bölümde mesleki bağlılık ile ilgili önermelere ve son bölümde ise denetimde kalite algısını ölçen önermelere yer verilmiştir. Anketin ikinci ve üçüncü bölümünde yer alan önermeler 5’li likert ölçeği (1= Kesinlikle Katılmıyorum, 2=Katılmıyorum, 3=Kararsızım, 4=Katılıyorum, 5=Kesinlikle Katılıyorum) ile ölçülmüştür. Araştırmanın amacı doğrultusunda hazırlanan ankette iki değişken kullanılmıştır. Bu değişkenler “mesleki bağlılık” ve “denetimde kalite algısıdır”. Mesleki bağlılık değişkenine ait ölçek Meyer vd. (1993) tarafından geliştirilmiştir ve 18 (duygusal bağlılık 6, devam bağlılığı 6, normatif bağlılık 6) önermeden oluşmaktadır. Denetimde kalite algısına ait önermeler literatür incelemesi sonucunda araştırmacılar tarafından hazırlanmıştır ve denetçi ile denetim firması boyutunda 42 (denetçi 21, denetim firması 21) önerme bulunmaktadır.

Anket formunda yer alan değişkenlere ait güvenilirlik katsayıları aşağıda Tablo 2’de verilmiştir.

Tablo 2: Mesleki Bağlılık ve Denetimde Kalite Algısı Düzeyi ve Alt Boyutlarının Güvenilirlik Katsayıları

Düzeyle ve Boyutları	İfade Sayısı	Güvenilirlik Katsayısı
Duygusal bağlılık	6	0.775
Devam bağlılığı	6	0.705
Normatif bağlılık	6	0.657
Mesleki bağlılık	18	0.805
Denetçi	21	0.680
Denetim firması	21	0.899
Denetimde kalite	42	0.820

Tablo 2 incelendiğinde ankette yer alan değişkenlerden duygusal bağlılık boyutunun 0.775, devam bağlılığı boyutunun 0.705, normatif bağlılık boyutunun 0.657, mesleki bağlılık boyutunun 0.805, denetimde kalite algı düzeyi boyutlarından denetçi boyutunun 0.680, denetim firması boyutunun 0.899, denetimde kalite algı düzeyi boyutunun ise 0.820 güvenilirlik katsayısına sahip olduğu görülmektedir.

Farklı bilimciler ve araştırmacılar Alfa (α) değerinin 0,60 ile 0,80 arasında olması durumunda güvenilir kabul edilebileceğini ifade etmişlerdir. Bu aralıkta kabul edilebilir düzeyler: 0,60-0,65 arası istenilir değil (düşük); 0,65-0,70 arası asgari düzey (orta); 0,70-0,80 arası kayda değer (iyi); 0,80-0,90 arası çok iyi olarak belirtilmiştir (DeVellis, 2017, s. 109). Bu bağlamda mesleki bağlılık (0,805) ve denetimde kalite (0,820) boyutlarının katsayılarına bakıldığında kayda değer düzeyde güvenilir olduğu görülmektedir.

Likert tipi ölçek kullanılan anketlerde, veriler normal dağılmaktadır. Normal dağılıma uygunluk Q-Q Plot çizimi ile incelenebilmektedir. Ayrıca, kullanılan verilerin normal dağılım göstermesi çarpıklık ve basıklık değerlerinin ± 3 arasında olmasına bağlıdır (Seçer, 2017, ss. 30-33). Mesleki bağlılık ve denetimde kalite algısı ölçeklerinin normal dağılım gösterdiği basıklık ve çarpıklık değerleri (-2,86; 1,47) kontrol edilerek tespit edildiğinden dolayı istatistik değerlendirmelerinde parametrik testler kullanılmıştır. Ancak, normal dağılım göstermeyen veya örnek boyutunun küçük olduğu durumlarda parametrik olmayan analiz teknikleri de kullanılabilir (Coşkun, Altunışık ve Yıldırım, 2017, s. 213).

Araştırmada elde edilen veriler SPSS (Statistical Package for Social Sciences) for Windows 24.0 programı kullanılarak analiz edilmiştir. Bireylerden toplanan demografik özellikler için tanımlayıcı istatistiklerden

olan frekans ve yüzde değerleri hesaplanarak yorumlanmıştır. Nicel değişkenlerin iki ilişkisiz örneklemeden elde edilen puanlarının birbirinden anlamlı bir şekilde farklılık gösterip göstermediğini test etmek için Bağımsız t-Testi uygulanmıştır. Tüm testlerde hata oranı belirlenip $p < 0.05$ olduğu durumlarda gruplar arası fark istatistiksel olarak anlamlı kabul edilmiştir.

2.5. Araştırmanın Hipotezleri

Çalışmanın amacı doğrultusunda oluşturulan hipotezler aşağıda sıralanmıştır:

H₁: Bağımsız denetçinin mesleki bağlılık düzeyi denetim firmasının faaliyet alanına göre anlamlı farklılık gösterir.

H_{1a}: Bağımsız denetçinin duygusal bağlılık düzeyi denetim firmasının faaliyet alanına göre anlamlı farklılık gösterir.

H_{1b}: Bağımsız denetçinin devam bağlılık düzeyi denetim firmasının faaliyet alanına göre anlamlı farklılık gösterir.

H_{1c}: Bağımsız denetçinin normatif bağlılık düzeyi denetim firmasının faaliyet alanına göre anlamlı farklılık gösterir.

H₂: Bağımsız denetçinin denetimde kalite algı düzeyi denetim firmasının faaliyet alanına göre anlamlı farklılık gösterir.

H_{2a}: Bağımsız denetçinin denetimde kalite algı düzeyi denetçi boyutu denetim firmasının faaliyet alanına göre anlamlı farklılık gösterir.

H_{2b}: Bağımsız denetçinin denetimde kalite algı düzeyi denetim firması boyutu denetim firmasının faaliyet alanına göre anlamlı farklılık gösterir.

3. ARAŞTIRMA BULGULARI

3.1. Demografik Özelliklere İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler

Araştırmaya katılanların tanımlayıcı özelliklerine ait verilerin dağılımı Tablo 3'te verilmiştir.

Tablo 3: Katılımcıların Tanımlayıcı Özelliklerine Göre Dağılımı (n=344)

Özellikler		n	%
Cinsiyet	Kadın	128	37.2
	Erkek	216	62.8
Yaş	25-28	88	25.6
	29-33	65	18.9
	34-37	85	24.7
	38-41	58	16.9
	42 ve üstü	48	14.0
Eğitim Seviyesi	Lisans	194	56.4
	Yüksek lisans	143	41.5
	Doktora	7	2
Denetçi Ünvanı	Sorumlu ortak baş denetçi	39	11.3
	Kıdemli denetçi	46	13.4
	Baş denetçi	18	5.2
	Denetçi	126	36.6
	Denetçi yardımcısı	101	29.4
	Diğer	14	4.1
Meslekte Çalışma Süresi	1-5	118	34.3
	6-10	58	16.9
	11-15	97	28.2
	16-20	41	11.9
	21 yıl üzeri	30	8.7
Firmanızın Faaliyet Alanı	Ulusal	195	56.7
	Uluslararası	149	43.3
Firmanızın Hizmet Süresi	1-5	134	39.0
	6-10	25	7.3
	11-15	39	11.3
	16-20	32	9.3
	21 yıl üzeri	114	33.1
Firmanızda KGK Gözetimi	Evet	262	76.2
	Hayır	82	23.8
Firmada Disiplin Cezası Uygulama	Evet	87	25.3
	Hayır	257	74.7
Toplam		344	100.0

Tablo 3 incelendiğinde araştırmaya katılan denetçilerin yüzde 37,2'sinin kadın, yüzde 62,8'inin erkek olduğu görülmektedir. Katılımcıların yüzde 25,6'sı 25-28 yaş aralığında, yüzde 24,7'si 34-37 yaş aralığında, yüzde 18,9'unun 29-33 yaş aralığında, yüzde 16,9'u 38-41 yaş aralığında ve yüzde 14'ü 42 ve üstü yaş aralığındadır.

Katılımcıların yüzde 56,4'ünün lisans mezunu, yüzde 41,5'inin yüksek lisans ve yüzde 2'sinin de doktora mezunu oldukları tespit edilmiştir. Katılan denetçilerin ünvanlarına bakıldığında yüzde 36,6'sının denetçi, yüzde 29,4'ünün denetçi yardımcısı ve yüzde 13,4'ünün kıdemli denetçi, yüzde 11,3'ünün sorumlu ortak baş denetçi, yüzde 5,2'sinin baş denetçi oldukları görülmektedir. Araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin meslekte çalışma sürelerine bakıldığında ise, yüzde 34,3'ünün 1-5 yıl, yüzde 28,2'sinin 11-15 yıl ve yüzde 16,9'unun 6-10 yıl, yüzde 11,9'unun 16-20 yıl, yüzde 8,7'sinin 21 yıl ve üzeri meslekte çalıştıkları görülmüştür.

Araştırmaya katılanların yüzde 56,7'sinin ulusal, yüzde 43,3'ünün uluslararası alanda faaliyet gösteren firmalarda çalışma hayatlarına devam ettikleri görülmektedir. Araştırmaya katılan denetçilerin firmalarının yüzde 39'unun 1-5 yıl, yüzde 33,1'inin 21 yıl ve üzeri ve yüzde 11,3'ünün 11-15 yıl, yüzde 9,3'ünün 16-20 yıl, yüzde 7,3'ünün 6-10 yıl arasında faaliyetlerini sürdürdükleri tespit edilmiştir.

Katılımcının bağlı bulunduğu firma için gözetimin yapılıp yapılmadığına bakıldığında katılımcıların yüzde 76,2'si firmalarında gözetim yapıldığını, yüzde 23,8'i ise firmalarında gözetim yapılmadığını belirtmişlerdir. Katılımcıların firmalarında disiplin cezası uygulanma durumuna bakıldığında ise katılımcıların yüzde 74,7'si firmalarında disiplin cezası uygulanmadığını, katılımcıların yüzde 25,3'ü ise firmalarında disiplin cezası uygulandığını ifade etmişlerdir.

3.2. Hipotezlerin Analiz Sonuçları ve Yorumu

Bağımsız denetçinin mesleki bağlılık ve denetimde kalite algı düzeyi ve alt boyutlarında denetim firmasının faaliyet alanına göre farklılık ortaya çıkıp çıkmadığına ilişkin hipotezler ve analiz sonuçları aşağıda yer almaktadır.

H₁: Bağımsız denetçinin mesleki bağlılık düzeyi denetim firmasının faaliyet alanına göre anlamlı farklılık gösterir.

H_{1a}: Bağımsız denetçinin duygusal bağlılık düzeyi denetim firmasının faaliyet alanına göre anlamlı farklılık gösterir.

H_{1b}: Bağımsız denetçinin devam bağlılık düzeyi denetim firmasının faaliyet alanına göre anlamlı farklılık gösterir.

H_{1c}: Bağımsız denetçinin normatif bağlılık düzeyi denetim firmasının faaliyet alanına göre anlamlı farklılık gösterir.

Araştırmaya katılanların mesleki bağlılık düzeyi ve alt boyutlarının firmanın faaliyet alanına göre farklılaşıp farklılaşmadığını belirlemek üzere, bağımsız örneklem t-Testi uygulanmıştır.

Tablo 4: Araştırmaya Katılanların Mesleki Bağlılık Düzeyi ve Alt Boyutlarının Firmanın Faaliyet Alanına Göre Farklılaşıp Farklılaşmadığını Belirlemek Üzere Yapılan t-Testi Sonuçları

Düzeyley ve Alt Boyutları	Firmanın Faaliyet Alanı	N	\bar{X}	SS	t	p
Duygusal bağlılık	Ulusal	195	4.06	0.63	0.911	0.363
	Uluslararası	149	4.00	0.63		
Devam bağlılığı	Ulusal	195	3.49	0.70	-1.788	0.075
	Uluslararası	149	3.62	0.66		
Normatif bağlılık	Ulusal	195	3.36	0.62	2.511	0.013*
	Uluslararası	149	3.20	0.57		
Mesleki bağlılık	Ulusal	195	3.64	0.50	0.598	0.550
	Uluslararası	149	3.61	0.45		

* p<0.05;

Tablo 4 incelendiğinde katılımcıların firmanın faaliyet alanına göre mesleki bağlılık düzeyi ve alt boyutlarından duygusal bağlılık ve devam bağlılığı boyutlarının istatistiksel açıdan anlamlı bir farklılık göstermediği tespit edilmiştir (p>0.05). Bu sonuçlara göre, H_{1a} ve H_{1b} hipotezleri reddedilmiştir. Ancak, mesleki bağlılık düzeyi boyutlarından normatif bağlılık boyutunun istatistiksel açıdan anlamlı bir farklılık gösterdiği tespit edilmiştir (p<0.05). Bu durumda H_{1c} kabul edilmiştir. Buna göre; ulusal firmalarda çalışan katılımcıların normatif bağlılık düzeyinin uluslararası firmalarda çalışan katılımcılara göre daha yüksek olduğu görülmektedir.

H_2 : Bağımsız denetçinin denetimde kalite algı düzeyi denetim firmasının faaliyet alanına göre anlamlı farklılık gösterir şeklindedir.

H_{2a} : Bağımsız denetçinin denetimde kalite algı düzeyi denetçi boyutu denetim firmasının faaliyet alanına göre anlamlı farklılık gösterir.

H_{2b} : Bağımsız denetçinin denetimde kalite algı düzeyi denetim firması boyutu denetim firmasının faaliyet alanına göre anlamlı farklılık gösterir.

Araştırmaya katılanların denetimde kalite algı düzeyi ve boyutlarının firmanın faaliyet alanına göre farklılaşıp farklılaşmadığını belirlemek üzere, bağımsız örneklem t-Testi uygulanmıştır.

Tablo 5: Araştırmaya Katılanların Denetimde Kalite Algı Düzeyi ve Alt Boyutlarının Firmanın Faaliyet Alanına Göre Farklılaşp Farklılaşmadığını Belirlemek Üzere Yapılan t-Test Sonuçları

Düzeyler ve Alt Boyutları	Firmanın Faaliyet Alanı	N	\bar{X}	SS	t	p
Denetçi	Ulusal	195	3.82	0.29	-1.217	0.224
	Uluslararası	149	3.85	0.25		
Denetim firması	Ulusal	195	4.01	0.54	-2.436	0.015*
	Uluslararası	149	4.14	0.43		
Denetimde kalite	Ulusal	195	3.92	0.34	-2.525	0.012*
	Uluslararası	149	4.00	0.26		

* p<0.05;

Tablo 5'te verilen sonuçlara bakıldığında katılımcıların firmanın faaliyet alanına göre denetimde kalite düzeyi boyutlarından denetçi alt boyutunun istatistiksel açıdan anlamlı bir farklılık göstermediği tespit edilmiştir (p>0.05). Bu durumda H_{2a} hipotezi reddedilmiştir. Ancak, denetim firması boyutunun istatistiksel açıdan anlamlı bir farklılık gösterdiği tespit edilmiştir (p<0.05). Bu sonuca göre H_{2b} hipotezi kabul edilmiştir. Buna göre; firmaları uluslararası olan katılımcıların denetimde kalite algısının, firmaları ulusal olan katılımcılara göre daha yüksek olduğu görülmektedir. Test sonuçlarına genel olarak bakıldığında katılımcıların çalıştıkları firmanın faaliyet alanına göre, denetimde kalite düzeyinin istatistiksel açıdan anlamlı bir farklılık gösterdiği tespit edilmiştir (p<0.05). Bu durumda; firmaları uluslararası olan katılımcıların denetimde kalite algı düzeyinin, firmaları ulusal olan katılımcılara göre daha yüksek olduğu görülmektedir.

4. SONUÇ

Bağımsız denetimde kaliteyi etkileyen birçok faktör bulunmaktadır. Bu faktörlerden biri denetçilerin mesleki bağlılık düzeyidir. Mesleki bağlılık, kişinin mesleğini icra ederken işinin gerektirdiği titiz ve özenli çalışmasını ifade etmektedir. Bu çalışmada, ulusal ve uluslararası alanlarda faaliyette bulunan denetim firmalarında görev yapan bağımsız denetçilerin mesleklerini icra ederkenki mesleki bağlılık düzeyleri ile kalite algı düzeylerinin denetim firmasının faaliyet alanına göre farklılık gösterip göstermediği incelenmiştir.

Çalışmada katılımcıların mesleki bağlılık düzeyi ve mesleki bağlılığın alt boyutlarından olan duygusal ve devam bağlılık düzeyinin çalıştıkları

firmaların faaliyet alanına göre istatistiksel açıdan anlamlı bir farklılık göstermediği görülmektedir. Ancak, mesleki bağlılığın alt boyutlarından normatif bağlılık, anlamlı bir farklılık göstermiştir. Bu sonuca göre ulusal firmalarda çalışan denetçilerin normatif bağlılığının; uluslararası firmalarda çalışan denetçilere göre daha yüksek olduğu ifade edilebilir. Normatif bağlılık, mesleğe devam etmenin bir zorunluluk olduğu hissi ile hareket eder. Bu his, bireyin bireysel deneyimleri ile artar. Bireysel deneyimler; ailede, kültürel çevrede, meslekte ve mesleki sosyal çevrede bireyin mesleğine karşı gelişen değer ve tutumlardır. Bu değer ve tutumlar toplum kültürünü oluşturur. Toplumların meslek ve çalışmaya verdiği değer düşünüldüğünde bu durum, ulusal firmalarda çalışan katılımcıların normatif bağlılığının uluslararası firmalarda çalışan katılımcılara göre daha yüksek çıkmasını açıklamaktadır.

Bağımsız denetçilerin denetim faaliyeti sırasındaki kalite algı düzeylerinin denetim firmasının faaliyet alanına göre farklılık gösterip göstermediği incelendiğinde uluslararası firmalarda çalışan katılımcıların denetimde kalite algısının; ulusal firmalarda çalışan katılımcılara göre daha yüksek olduğu görülmektedir. Uluslararası denetim firmaları, birden fazla sayıdaki ülkede faaliyet gösteren firmalardır. Bu denetim firmalarının denetim kalitesini olumlu yönde etkileyen unsurları; daha fazla kaynaklara sahip olmak, daha çok kazanç elde etmek, çok sayıda müşteriye sahip olmak, müşteri kaybetme korkusu yaşamamak, denetim tecrübesi ve daha tecrübeli denetçilere sahip olmak, elde ettiği itibarı korumak şeklinde sıralanabilir.

KAYNAKÇA

Al-Thuneibat, A. A., Issa, R. T. I. A., Baker, R. A. A. (2011). Do audit tenure and firm size contribute to audit quality?: Empirical evidence from Jordan. *Managerial Auditing Journal*, 26 (4), 317-334.

Bakan, İ. (2011). *Örgütsel Bağlılık* (1.Baskı). Ankara: Gazi Kitabevi.

Benligiray, S., Sönmez, H. (2011). Hemşirelerin Mesleki Bağlılıkları ile Diğer Bağlılık Formları Arasındaki ilişki: Örgüte Bağlılık, İşe Bağlılık ve Aileye Bağlılık. *Hacettepe Üniversitesi Hemşirelik Fakültesi Dergisi*, 18 (1), 28-40.

Blau, G. (2003). Testing for a four-dimensional structure of occupational commitment. *Journal of occupational and organizational psychology*, 76 (4), 469-488.

Blau, G., Holladay, B. E. (2006). Testing the discriminant validity of a four-dimensional occupational commitment measure. *Journal of Occupational and Organizational Psychology*, 79 (4), 691-704.

- Ceylan, C., Bayram, N. (2006). Mesleki Bağlılığın Örgütsel Bağlılık ve Örgütten Ayrılma Niyeti Üzerine Etkilerinin Düzenleyici Değişkenli Çoklu Regresyon ile Analizi. *Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 20 (1), 105-120.
- Çetin, M., Cihangiroğlu, N., Türk, Y.Z. (2010). Bir Grup Eczacının Mesleki Bağlılık Algılarının İncelenmesi. *Pamukkale Tıp Dergisi*, 3 (3), 125-130.
- Coşkun, R., Altunışık, R., Yıldırım, E. (2017). *Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri SPSS Uygulamalı* (9.Baskı). Sakarya: Sakarya Yayıncılık.
- DeAngelo, L. E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of accounting and economics*, 3 (3), 183-199.
- DeVellis, R. F. (2017). *Ölçek Geliştirme Kuram ve Uygulamaları*, (Çev. T. Totan) (3. Baskı). Ankara: Nobel.
- Davidson, R. A., Neu, D. (1993). “A note on the association between audit firm size and audit quality. *Contemporary Accounting Research*, 9 (2), 479-488.
- Erdoğan, N., Azgın, N. (2019.) Denetçilerin Denetim Kalitesine İlişkin Teorik Algıları ve Pratikteki Uygulamalarının Karşılaştırılması. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 18 (56), 49-62.
- Esen, M.F., Timor, M. (2019). Çok Değişkenli Aykırı Değer Tespiti İçin Klasik ve Dayanıklı Mahalanobis Uzaklık Ölçükleri: Finansal Veri ile Bir Uygulama. *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, (25), 267-282.
- Lee, K., Carswell, J. J., Allen, N. J. (2000). A meta-analytic review of occupational commitment: relations with person-and work-related variables. *Journal of applied psychology*, 85 (5), 799-811.
- Meyer, J. P., Allen, N. J., Smith, C. A. (1993). Commitment to organizations and occupations: Extension and test of a three-component conceptualization. *Journal of applied psychology*, 78 (4), 538-551.
- Mills, M. J., Fullagar, C. J. (2017). Engagement within occupational trainees: Individual difference predictors and commitment outcome. *Journal of Vocational Behavior*, 98, 35-45.
- Nakip, M. (2006). *Pazarlama Araştırmaları Teknikler ve (SPSS Destekli) Uygulamalar* (2.Baskı). Ankara: Seçkin.
- Özdevecioğlu, M., Aktaş, A. (2007). Kariyer Bağlılığı, Mesleki Bağlılığın ve Örgütsel Bağlılığın Yaşam Tatmini Üzerinde Etkisi: İş-Aile Çatışmasının Rolü. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 28(Ocak-Haziren), 1-20.

Özmen, Ö. T., Özer, P. S., Saatçioğlu, Ö. Y. (2005). Akademisyenlerde Örgütsel ve Mesleki Bağlılığın İncelenmesine İlişkin Bir Örnek Araştırma. *Dokuz Eylül Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi*, 6 (2), 1-14.

Riveros, A. M. M., Tsai, T. S. T. (2011). Career commitment and organizational commitment in for-profit and non-profit sectors. *International Journal of Emerging Sciences*, 1 (3), 324-341.

Seçer, İ. (2017). *SPSS ve LISREL ile Pratik Veri Analizi Analiz ve Raporlaştırma* (3.Baskı). Ankara: Anı.

Simola, S. (2011). Relationship between occupational commitment and ascribed importance of organisational characteristics. *Education+ Training*, 53 (1), 67-81.

Selimoğlu, S. K., Özbirecikli, M., Uzay, Ş., Uyar, S. (2015.) *Bağımsız Denetim* (1.Baskı). Ankara: MU- DEN.

Satoh, M., Watanabe, I., Asakura, K. (2017). Factors Related to Affective Occupational Commitment among Japanese Nurses. *Open Journal of Nursing*, 7 (03), 449-463.

Tak, B., Çiftçioğlu, B. A. (2009). Üç Boyutlu Mesleki Bağlılık Ölçeğinin Türkçe 'de Güvenilirlik ve Geçerliliğinin İncelenmesine Yönelik Bir Alan Araştırması. *DÜ İşletme Fakültesi Dergisi*, 10 (1), 35-54.

Yaşar, A. (2013). Bağımsız Dış Denetim Kuruluşlarına Yönelik Gözetim ve Denetim Etkinliğinin Bağımsız Dış Denetim Kalitesi İle İlişkisi: Türkiye Değerlendirmesi. *Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 22 (1), 465-480.

Yuan, L., Yu, Y., Li, J., Ning, L. (2014). Occupational commitment, industrial relations and turnover intention: empirical evidence from China. *Chinese Management Studies*, 8 (1), 66-84.

<http://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/5223/Bağımsız-Denetçi-Resmi-Sicili>; [Erişim Tarihi: 16.10.2017].

<http://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/5217/Bağımsız-Denetim-Kuruluşu-Resmi-Sicili>; [Erişim Tarihi: 16.10.2017].

MESLEK YÜKSEKOKULU MUHASEBE VE VERGİ PROGRAMI ÖĞRENCİLERİNİN MUHASEBE MESLEK ETİĞİ ALGISI: AĞRI İBRAHİM ÇEÇEN ÜNİVERSİTESİ'NDE BİR ARAŞTIRMA *

Doç. Dr. Fatma TEMELLİ^a

Ampirik Araştırma
(Empirical Research)

*Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi*
Kasım 2020; 13 (3): 637-665

ÖZ

Her meslekte olduğu gibi muhasebecilik mesleğinde de meslek mensuplarının uymaları gereken etik kurallar söz konusudur. Muhasebe meslek mensupları mesleki faaliyetlerini gerçekleştirirken dürüst, tutarlı, doğru, tarafsız ve mesleki davranışlarına özen göstermek zorundadır. Muhasebe mesleği açısından etik; müşteriler, toplum ve diğer meslek mensupları ile olan ilişkilerde uyulması gereken kuralların yerine getirilmesidir. Muhasebe meslek etiği, muhasebe meslek mensuplarının bağımsızlığını, kendi kendilerini kontrol etmesini ve dürüstlüğü ifade eder. Bu çalışmanın amacı, muhasebe eğitimi alan Meslek Yüksekokulu Muhasebe ve Vergi programı öğrencilerinin muhasebe meslek etiği algı düzeylerini tespit etmek ve meslek etiği algıları ile demografik özellikleri arasında anlamlı farklılıkların olup olmadığını araştırmaktır. Bu amaç doğrultusunda, Ağrı İbrahim Çeçen Üniversitesi Ağrı Meslek Yüksekokulu'nda 2018-2019 Bahar döneminde Muhasebe ve Vergi Programı'na kayıtlı birinci ve ikinci sınıf öğrencilerine anket uygulanarak araştırma verileri elde edilmiştir. Verilerin analiz edilmesinde SPSS 22 paket programı kullanılmıştır. Verilerin değerlendirilmesinde tanımlayıcı istatistiksel yöntemleri olarak frekans, ortalama, standart sapma kullanılmıştır. İki bağımsız grup arasında niceliksel sürekli verilerin karşılaştırılmasında t-testi, ikiden fazla bağımsız grup arasında niceliksel sürekli verilerin karşılaştırılmasında tek yönlü Anova testi kullanılmıştır. Anova testi sonrasında farklılıkları belirlemek üzere tamamlayıcı post-hoc analizi olarak Scheffe testi kullanılmıştır. Sonuç olarak; genel olarak öğrencilerin muhasebe meslek etiği algılamasının etki düzeyinin orta düzeyde olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca, öğrencilerin meslek etiğine yönelik bazı algıları ile demografik özellikleri arasında anlamlı farklılıklar tespit edilmiştir.

Anahtar Sözcükler: Etik, Meslek Etiği, Muhasebe Mesleği, Muhasebe Meslek Etiği.

JEL Kodları: M40, M41, M49.

APA Stili Kaynak Gösterimi:

Temelli, F. (2020). Meslek Yüksekokulu Muhasebe ve Vergi Programı Öğrencilerinin Muhasebe Meslek Etiği Algısı: Ağrı İbrahim Çeçen Üniversitesi'nde Bir Araştırma. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*. 13 (3), 637-665.

* Makalenin gönderim tarihi: 04.12.2019; Kabul tarihi: 06.03.2020, iThenticate benzerlik oranı %39 (Benzerlik oranının nedeni yazarı tarafından; hakem yorumları sonrasında doğrudan eklenen AICPA Mesleki Davranış Yasası'nda yer alan ilke ve kuralların ayrıca ölçekteki ifadelerin değiştirilemeyecek oluşu gösterilmiştir.)

^a Ağrı İbrahim Çeçen Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, ftemelli@agri.edu.tr

ORCID: [0000-0001-7436-5289](https://orcid.org/0000-0001-7436-5289)

VOCATIONAL SCHOOL ACCOUNTING AND TAX PROGRAM STUDENTS 'PERCEPTION OF ACCOUNTING PROFESSIONAL ETHICS: A RESEARCH AT AĞRI İBRAHİM ÇEÇEN UNIVERSITY

ABSTRACT

As in all professions, there are ethical rules that must be followed by professional accountants. Professional accountants have to pay attention to their honest, consistent, correct, impartial and professional behavior while carrying out their professional activities. Ethics in terms of accounting profession; is the fulfillment of the rules to be followed in relations with customers, society and other professionals. Accounting professional ethics refers to the independence, self-control and honesty of professional accountants. The purpose of this study is to determine the level of perception of accounting professional ethics of Vocational School of Accounting and Tax program students and to investigate whether there are significant differences between professional ethics perceptions and demographic characteristics. For this purpose, a questionnaire was applied to the first and second year students enrolled in the Accounting and Tax Program at Ağrı İbrahim Çeçen University Ağrı Vocational School in the spring term of 2018-2019. SPSS 22 package program was used to analyse the data. Frequency, average and standard deviation was used as descriptive statistical methods in the evaluation of the data. The t-test was used to compare quantitative continuous data between two independent groups, and the one-way Anova test was used to compare quantitative continuous data between two independent groups. After the Anova test, Scheffe test was used as a complementary post-hoc analysis to determine the differences. As a result; in general, it has been determined that the effect level of students' perception of professional ethics is medium level. In addition, significant differences were found between students' some perceptions of professional ethics and their demographic characteristics.

Keywords: Ethics, Professional Ethics, Accounting Profession, Accounting Professional Ethics.

JEL Codes: M40, M41, M49.

1. GİRİŞ¹

Küreselleşmeyle birlikte artan rekabet, teknolojik gelişmeler, muhasebeyle ilgili finansal verilerin güvenilir ve doğru bir şekilde ve istenilen zamanda ilgili çıkar gruplarına sunulmasına imkân sağlamaktadır. Ayrıca güvenilir olmayan bilgi tüm ilgililere zarar verebilmekte ve bilgi kullanıcıları ile işletmeler arasında oluşabilecek çıkar merkezli çatışmalar ortaya konulan verilerin tarafsızlığını zedelemektedir (Daştan vd., 2015: 64).

Çıkar grupları ile işletmeler arasında bir köprü görevi gören muhasebenin sağlamış olduğu veriler, işletmeden müşterilere kadar geniş bir kitle tarafından kullanılmakta ve bu kitlelerin alacakları kararlara doğrudan etki etmektedir. Bu bağlamda etik, muhasebe uygulamalarında oldukça önemlidir. Özellikle son dönemlerde dünya genelinde büyük çaplı şirketlerde yaşanan muhasebe skandalları; toplumsal değerlere, meslek

¹ Bu çalışma, 23-25 Ekim tarihlerinde Niğde'de düzenlenen 6. Muhasebe ve Finans Araştırmaları Kongresi'nde sözlü olarak sunulmuş ve özet bildiri olarak yayınlanmıştır.

etiğine ve ilgili yasalara gerektiği kadar dikkat edilmediğini göstermektedir (Güney ve Çınar, 2012: 92).

Dünya genelinde yaşanan bu olumsuzluklar, hemen her alanda olduğu gibi muhasebe sektöründe de güven ve etik noktasında ciddi tartışmaların yaşanmasına neden olmuştur. Sektörel faaliyetlerin kalitesi hem meslek mensuplarının sorumluluk, dürüstlük, gizlilik ve tarafsızlık gibi mesleki etik kurallarına uymasına, hem de finansal verilerin güvenilir ve doğru olmasına bağlıdır. Bu açıdan, meslek mensuplarının mesleğin yürütülmesinde alana yönelik etik kurallarının son derece önemli olduğunun bilincinde olmaları gerekmektedir. Çünkü yasal düzenlemeler, muhasebe mesleğinin etkin bir şekilde yapılmasında yalnız başına yeterli olmamaktadır (Sakarya ve Kara, 2010: 57).

Eğitim özellikle de etik eğitim, bireylerin tutum ve davranışlarının etik ilke ve değerlere göre şekillendirilmesinde son derece önemlidir. Bu noktada muhasebe mesleği, çalışanlarının etik eğitimine ihtiyaç duyulan mesleklerden biridir. Muhasebe meslek mensupları etik değerlere sahip oldukça muhasebe mesleğine yönelik toplumsal güven artacak ve meslek daha saygın bir konuma gelecektir (Daştan, 2009: 282).

Etik eğitimi, bireylere mesleki olarak karşılaşılabilecekleri etik noktasındaki sorunları anlamaya, bu sorunları çözebilmeleri için yetenek kazandırmaya ve mesleki anlamda alacakları kararların veya davranışlarının etik boyutlarının da olduğunu benimsetmeye yönelik faaliyetlerin bütünü olarak tanımlanmaktadır (Daştan, 2009: 286). Bu eğitimin temel amacı ise, sorunların çözümünde ahlaki yetilere sahip olmalarını sağlamak ve muhasebe uygulamalarında karşılaşılan etik sorunlara karşı meslek adaylarına farkındalık kazandırmaktır (Akın ve Özdaşlı, 2014: 63). Söz konusu bu amacın gerçekleştirilebilmesi için üzerinde en fazla durulması gereken unsur, meslek adayı öğrencilerin etik eğitimidir. Bu noktada öğrenciler kadar eğitim programı ve eğitmenler de son derece önemlidir. Dolayısıyla alana yönelik eğitim veren kişilerin, bu konuda bütün yükümlülükleri üstlenerek öğrencilerin gelişmelerini sağlamaları ve etik konusunda yeterli seviyede bilgi sahibi olması gerekmektedir (Daştan, 2009: 288).

Bu bağlamda çalışmanın temel amacı; muhasebe eğitimi alan Meslek Yüksekokulu Muhasebe ve Vergi programı öğrencilerinin muhasebe meslek etiği algı düzeylerini tespit etmek ve meslek etiği algıları ile demografik özellikleri arasında anlamlı farklılıkların olup olmadığını araştırmaktır. Diğer amacı ise, muhasebe mesleğindeki etik sorunları gündeme getirmektir. Dört bölümden oluşan bu çalışmanın giriş bölümünü takip eden ikinci bölümünde etik, mesleki etik, muhasebe meslek etiği kavramlarına, üçüncü bölümde literatür taramasına, dördüncü bölümde meslek yüksekokullarında alana yönelik eğitim alan öğrencilerin muhasebe meslek

etiğini nasıl algıladıklarını belirleyen analizlere yer verilmiştir. Beşinci ve son bölüm olan sonuç bölümünde ise elde edilen bulgulardan yola çıkılarak genel bir değerlendirme yapılmıştır.

2. KAVRAMSAL ÇERÇEVE: ETİK, MESLEK ETİĞİ VE MUHASEBE MESLEK ETİĞİ

Etik, Yunanca gelenek, adet (usul) ya da karakter anlamlarına gelen “ethos” kelimesinden Türkçeye geçmiştir. Dilimizde kısaca “ahlak” olarak ifade edilen bu kelime, Latince “morality” kelimesi ile yakın anlamlıdır ve bu bağlamda alışkanlık, adet ve davranış anlamında da kullanılmaktadır (Yatkın, 2008: 213).

Etik kavramı genel olarak; ahlaki yargılar, standartlar ve davranış kuralları olarak ahlak terimiyle birlikte tanımlanmaktadır. Etik, doğru ve yanlış belirlemede önem taşıyan insan davranışları felsefesidir. Sorumluluk ve görevleri merkeze alan bir davranış disiplini ya da kurallar bütünü olan etik, bireylerin hangi durumda nasıl davranmaları, neyi yapıp neyi yapmamaları gerektiği konusundaki davranış tarzlarını gösteren kurallar bütünüdür (Karacan, 2014: 9-10).

Aynı zamanda felsefi bir disiplin olan etik, insanların toplumsal ve bireysel ilişkilerinin temelini oluşturan değer ve kuralları, doğru-yanlış, iyi-kötü vb. ahlaki değerler açısından araştırmakta ve incelemektedir (Yıldırım, 2016: 173).

Etik, birey ve grup davranışlarında neyin iyi neyin kötü olduğunu belirleyen; doğru, yanlış, yararlı, zararlı, iyi, kötü vb. kavramları inceleyen ahlaki standartlar, değerler ve ilkeler bütünüdür (Hatcher, 2004: 358).

Etik kavramı birçok şekilde tanımlanmış olmasına rağmen, yapılan araştırmalarda ortak bir tanıma ulaşmak pek de mümkün değildir. Etikte iyi nedir veya ne doğrudur gibi sorulara cevap aranmaktadır. Bu nedenle etik; birçok yönüyle ahlaki kavramlar, yargılar ve davranış standartlarıyla aynı doğrultuda bir eğilim göstermektedir (Kolçak, 2016: 2).

Meslek etiğini açıklamadan önce meslek kavramı açıklamak gerekmektedir. Meslek; kuralları belirlenmiş, belli bir eğitim ile kazanılan beceri ve bilgilere dayalı ve para karşılığında insanlara faydalı hizmet/mal üretmek amacıyla yapılan işlerdir (Kolçak, 2016: 71). Bir mesleğe yönelik faaliyetleri gerçekleştirirken, toplumun çıkarları düşünülerek uyulması gereken kurallar ise “meslek etiği”dir. Bir başka ifadeyle meslek etiği, mesleki çalışanların üçüncü kişilerle ve birbirleriyle ilişkilerinde uymaları gereken ve insani ilişkilere dayalı olan davranış şekilleridir. Meslek etiği bu bağlamda, bireylerin uyum içerisinde çalışmalarını sağlama ve mesleki faaliyetlerinde birbirleriyle çatışmalarını engelleme adına yapılması gereken davranışları ifade eden kurallar bütünüdür (Çil Koçyiğit vd., 2017: 179).

Başpınar ve Çakıroğlu'na (2011: 60) göre ise mesleki faaliyetlerin gerçekleştirilmesi sürecinde mesleki ve ahlaki ilkeler doğrultusunda hareket etmek meslek etiğidir. Toplumdaki mesleklerden herhangi birinin çalışanlarının etik değerlere uygun hareket etmeleri, o meslek grubunun toplumda daha saygın kabul edilmesini, güven ve itibar kazanmasını sağlamaktadır (Özkoç vd., 2005: 109).

Muhasebe mesleği; güvenilir bilgilerin elde edilmesi, bu bilgilerin işletmeyle ilgili çıkar gruplarının amaçlarına uygun olarak sunulması, anlamlı bir şekilde özetlenerek yorumlanması, sınıflandırılması ve kaydedilmesine yönelik eylemlerin gerçekleştirilerek muhasebe biliminin pratiğe dökülmesini ifade etmektedir. Muhasebe mesleğinin faaliyet alanını denetim ve tasdik, müşavirlik, planlama, vergi beyannamelerinin düzenlenmesi ve mali tabloların hazırlanması oluşturmaktadır (Daştan, 2009: 285).

Türkiye'de muhasebe mesleği, 13.06.1989 tarihinde yürürlüğe giren 3568 Sayılı "Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu" ile düzenlenmiştir. Bu kanuna göre muhasebe mesleği; Yeminli Mali Müşavirlik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Serbest Muhasebecilik şeklinde üç unvanlı olarak belirlenmiştir. 3568 Sayılı kanunun adı 26948 sayılı Resmi Gazete'de 26.07.2008 tarihinde yayımlanan 5786 sayılı Kanunla değiştirilmiştir. Kanun bu tarihten itibaren "Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu" olarak ifade edilmeye başlamıştır.

Meslek mensubu olan bir bireyin dürüstlüğü, kendi kendini kontrolü ve bağımsızlığı ise "muhasebe meslek etiği"dir (Karacan, 2014: 68). Bir başka ifadeyle muhasebe meslek etiği; muhasebe meslek mensuplarının mesleğe olan bağlılık, tarafsızlık, dürüstlük, doğruluk ve özenin sağlanması ve mesleğin itibarının artırılması adına ortaya konulan tüm faaliyetlerdir (Arslan vd., 2018: 280). Muhasebe mesleğinin profesyonel bir meslek olması, mesleki faaliyetlerin bu mesleğin hizmetlerini talep edenlerin ekonomik kararlarını doğrudan etkileyecek biçimde olması, muhasebenin ürettiği bilgilerin doğrudan veya dolaylı olarak toplumun tüm kesimlerini etkilemesi, muhasebe meslek etiğinin önemini oldukça arttırmıştır (Yılmaz, 2012: 126).

Bir mesleğe ve bu alanda çalışanlarına güven noktasında, bu meslekle ilgili etik kuralların belirlenerek yazılı hale getirilmesi ve bu kurallara uyulmasının sağlanması son derece önemli bir konudur (Tuğay ve Kılıç, 2017: 763). Zira etik değerler meslekleri meslek yapan, mesleklere kişilik kazandıran, mesleği belli standartlara oturtan değerlerdir ve bu değerler iş dünyasında başarılı ve sağlıklı ilişkilerin geliştirildiği ortamları oluşturmaktadır (Selimoğlu, 2006: 437).

Başlıca üç önemli sorun, günümüzde muhasebe mesleğine zarar vermektedir. Artan ticarileşme bu sorunlardan ilkidir. Ticarileşme düşüncesi, muhasebe çalışanlarının müşterilerine sundukları hizmet ile kendi çıkarları arasında kalmalarına sebep olmaktadır. İş hayatında sürekli artan bir karmaşanın varlığı ikinci sorunu oluştururken, ahlaki standart ve değerlerde görülen değişimler ise üçüncü sorunu oluşturmaktadır (İşgüden ve Çabuk, 2006: 67-68).

Bu bağlamda muhasebe mesleğine yönelik kuralların geliştirilmesi, muhasebe etiği çerçevesinde mesleğin yeniden tanımlanması ve mesleğin etik kurallarının benimsenmesi gerekmektedir.

Muhasebe mesleği çok yönlü sorumluk gerektiren bir yapıya sahiptir. Bu yönüyle hem işletmeler hem de devlet açısından son derece önemli bir meslektir. Ayrıca meslek mensuplarının sahip oldukları nitelikler düşünce, davranış ve tutumların önemini sürekli artmasını sağlamaktadır (Gül ve Erol, 2016: 53).

Muhasebe mesleğine yönelik etik ilke ve kuralların geliştirilmesi açısından Türkiye’de ulusal ve uluslararası kuruluşların yapmış oldukları çalışmalardan faydalanılmaktadır. Uluslararası sahada muhasebe alanında çalışmalar yapan kurumların en önemlileri “Amerika Kamu Muhasebecileri Enstitüsü-(AICPA)” ve “Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu-(IFAC)”dır (Gül ve Ergün, 2004: 59). Ulusal anlamda ise Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odası Birliği’nin (TÜRMOB) çalışmaları önemli bir yer tutmaktadır (Akdoğan, 2003: 38).

Amerika’da muhasebe mesleği ile ilgili önemli bir kuruluş olan AICPA tarafından 1966 yılında, “Muhasebe Mesleğinde Meslek Ahlakı Standartları” yayınlanmıştır. Bu standartlar 1988 yılında Enstitünün Mesleki Davranış Yasası’nda yapılan değişikliklerle yeniden düzenlenmiştir. Söz konusu davranış kuralları, olması gereken davranışları içeren prensipler ve meslek ahlakına uygun olmayan davranışları açıklamaktadır ve muhasebe mesleği ile uğraşan tüm üyeler için uyulması zorunludur (Bilen ve Yılmaz, 2014: 62). AICPA Mesleki Davranış Yasası’nda yer alan ilke ve kurallar aşağıda açıklanmıştır (Çukacı, 2006: 100-101):

AICPA Mesleki Davranış Yasası İlkeleri:

-*Sorumluluklar*; bağımsız olarak çalışan meslek elemanlarının adına iş yaptıkları bireye, meslektaşlarına ve kamuya karşı eşit mesafeli olduklarını bilerek faaliyetlerin herhangi bir tarafın lehine veya aleyhine bozulmaması,

-*Kamu Çıkarı*; yapılan faaliyetler sonucunda kamu yararı gözetilerek genel ekonominin aleyhinde durumların ortaya çıkmasını engellemelidir,

-*Dürüstlük*; sorumlu olunan tüm tarafların hakkının her ne nedenle olursa değişmeyeceği fikrinin sorumlu olunan taraflara verilerek onların nezdinde gerekli güvenin sağlanmasıdır,

-*Tarafsızlık ve Bağımsızlık*; taraf adına ücret karşılığı iş yapıyor olsa bile, meslek elemanlarının yapılan iş sürecinde bağımsız olduğunu düşünerek tarafsız olarak faaliyetlerini sürdürmesidir,

-*Özenli Çalışma*; sorumluluk bilinci içerisinde yerine getirilen faaliyetleri, taraflardan birini mağdur etmeyecek biçimde, teknik bilgiye sahip olarak meslek ahlakının vermiş olduğu bilinç çerçevesinde hareket etmesidir,

-*Sunulan Hizmetin Kapsamı ve Niteliği*; meslek elemanlarının sunacakları hizmetlerin yasada belirtilenler dışında kalanlarını tercih ederken, işin nitelik ve kapsamını belirlemede meslek etiğini göz önünde tutarak tercih edilmesidir.

AICPA Mesleki Davranış Yasası Kuralları:

-*Bağımsızlık*; meslek mensubu faaliyetlerine devam ederken yapmış olduğu işin belirli bir taraf için veya devlet için yapıldığı düşüncesi ile hareket etmemelidir,

-*Dürüstlük ve Tarafsızlık*; muhasebe faaliyetleri yerine getirilirken çıkar çatışmalarına girmeksizin, işletmenin mali yapısının olduğu gibi gösterilmesi için herhangi bir grup veya bireylerin etkisi altında kalınmamalıdır,

-*Genel Standartlara Uyum*; mevcut yasalar doğrultusunda mesleki yeterliliğe ulaşmış, gerekli mesleki hassasiyeti göstererek belirli bir plan çerçevesinde çalışmalıdır,

-*Standartlara Uyum*; meslek elemanının faaliyetlerini sürdürmesi sırasında meslek örgütleri tarafından kabul edilen standartlara uygun davranmalıdır.

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC), 1977 yılında kurulmuş olup ülkemizi Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) temsil etmektedir.

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu Etik Kuralları; tüm meslek mensuplarınca uygulanacak kurallar, sadece bağımsız çalışanlarca uygulanacak kurallar ve bağımlı çalışanlarca uygulanacak kurallar olarak üç alt başlık altında sınırlandırılmıştır. Belirlenen ilke ve kurallar aşağıda verilmiştir (TÜRMOB, 2013; IFAC, 2020):

Muhasebe meslek mensupları, aşağıdaki temel ilkelere uyacaktır:

- *Dürüstlük*; bütün mesleki ilişkilerinde ve iş ilişkilerinde dürüst ve açık sözlü olmak zorundadır,

-*Tarafsızlık*; mesleki veya iş yargılamalarında önyargılara, çıkar çatışmalarına yer vermemeli veya bunun gibi diğer şeylerin gereksiz etkilerini önemsememeli, bunlara izin vermemelidir,

-*Mesleki Yeterlilik ve Gerekli Özen*; uygulamalar, yasalar ve teknik çerçeve içerisinde güncel gelişmelere bağlı olarak, bir müşteri veya işverenin doyurucu mesleki hizmet almasını güvence altına almak için gerekli düzeyde mesleki bilgi ve beceriyi koruması ve uygun teknik ve mesleki standartlarla uyum içinde olmalı ve dikkatli hareket etmelidir,

- *Gizlilik*; meslek ve iş ilişkilerinin bir sonucu olarak, elde edilen bilgilerin gizliliğine saygı göstermek zorundadır, açığa vurmak için yasal, mesleki bir hak veya sorumluluk olmadıkça, tam ve özel yetkisiz olarak üçüncü kişilere bu bilgileri aktaramaz,

-*Mesleki Davranış*; konu ile ilgili yasalara ve düzenlemelere uymak zorunda, mesleği gözden düşürecek herhangi bir hareketten kaçınmalıdır,

Serbest meslek faaliyetinde bulunan muhasebecilere uygulanacak kurallar şunlardır:

- Mesleki Görevlendirme,
- Çıkar Çatışması,
- İkinci Görüşler,
- Ücret ve Diğer Çeşit Ödemeler,
- Mesleki Hizmetlerin Pazarlanması,
- Hediye ve İkramlar,
- Müşteriden emanet olarak alınan varlıklar,
- Tarafsızlık - Bütün Hizmetler,
- Bağımsızlık – Denetim ve İnceleme Hizmetleri,
- Bağımsızlık - Diğer Güvence Sözleşmeleri,

Bağımlı çalışan muhasebecilere uygulanacak ahlak kuralları ise şunlardır:

- Potansiyel Anlaşmazlıklar,
- Bilginin Hazırlanması ve Raporlanması,
- Yeterli Uzmanlıkla Hareket Etme,
- Finansal Çıkarlar,
- Rüşvetler.

3. LİTERATÜR TARAMASI

Kurnaz ve Gümüş (2010), muhasebe eğitimi alan öğrencilerin bu mesleğe yönelik etik olmayan davranışlara dair algılarını Dumlupınar Üniversitesi Uygulamalı Bilimler Yüksekokulu öğrencilerine uyguladıkları anketler ile

belirlemeye çalışmışlardır. Araştırma neticesinde alt sınıflarda okuyan öğrencilere nazaran üst sınıflardaki öğrencilerin etik olmayan davranışlar karşısındaki hassasiyetlerinin daha yüksek olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca, öğrencilerin diğer davranışlara nazaran maddi sıkıntılar sonucunda ortaya çıkan etik dışı davranışları, daha az etik dışı olarak nitelendirdiklerini ve bu durumun öğrenciler tarafından mantıklı bir temele oturtulmaya çalışıldığını ortaya koymuşlardır.

Ağyar ve diğerleri (2012), Akdeniz Üniversitesi'nde ön lisans düzeyinde muhasebe eğitimi alan öğrenciler üzerinde yapmış oldukları çalışmada, öğrencilerin sosyoekonomik değişkenler açısından meslek etiğine bakış açılarını incelemişlerdir. Çalışmanın sonucunda; cinsiyete göre meslek etiğine bakış açılarının farklılaştığı ve kadın öğrencilerin etik konusunda erkek öğrencilerden daha duyarlı oldukları tespit edilmiştir. Meslek lisesi veya muhasebeyle ilgili bölümlerden mezun olan öğrencilerin ise, diğer liselerden mezun olanlara nazaran etik duyarlılıklarının daha düşük olduğu görülmüştür.

Akın ve Özdaşlı (2014) tarafından yapılan çalışmada, muhasebe çalışanlarının mesleki faaliyetlerinde uymaları gereken etik ilkelere uyma düzeyleriyle ilgili meslek yüksekokulu muhasebe bölümü öğrencileri ile meslek mensuplarının algıları belirlenmeye çalışılmıştır. Araştırma neticesinde muhasebe mesleğini yapan meslek çalışanlarına ile muhasebe eğitimi alan öğrencilerin şeffaflık ve dürüstlük ilkelerine bakışları kıyaslandığında, bu ilkelerin meslek mensupları tarafından daha sık ihlal edildiği belirlenmiştir.

Johnson vd. (2015), Avustralya'nın Melbourne şehrinde İşletme Fakültesi öğrencileri üzerinde yaptıkları çalışmada, muhasebe dersleri içinde etik eğitimi alan öğrenciler ve senaryolar ile bütünleştirilmiş bağımsız etik eğitimi alan öğrenciler arasında bir kıyaslama yapmışlardır. Çalışmanın sonucunda; senaryolarla desteklenen eğitim kapsamında yapılan etik çözümlerinin, etik karar alma süreçlerine daha olumlu katkı sağladığı tespit edilmiştir.

Uyar vd. (2015) tarafından yapılan çalışmada muhasebe ve vergi uygulamaları birinci ve ikinci sınıf öğrencilerinin mesleki etik algıları belirlenmeye çalışılmıştır. Anket yönteminin uygulandığı araştırma Akdeniz Üniversitesi ALTSO Meslek Yüksekokulu öğrencileri üzerinde gerçekleştirilmiştir. Çalışmanın sonucunda; öğrencilerin meslek etiğine ilişkin algılarında mesleki etik dersi alıp almamalarının bir farklılık yaratmadığı ve meslekte etik dışı uygulamaların olduğuna yönelik algılarının olduğu belirlenmiştir.

Ceylan ve Terzi (2016), çalışmalarında muhasebe eğitimi alan öğrencilerin meslek etiği algılarını incelemişlerdir. Anket yönteminin uygulandığı araştırma Çankırı Karatekin Üniversitesi Kamu Yönetimi, İktisat ve İşletme

son sınıf öğrencilerine uygulanmıştır. Ankette öğrencilere mesleki davranış boyutları, mesleki yeterlilik ve özen, gizlilik, tarafsızlık, dürüstlük ve doğruluk üzerine sorular yöneltilmiştir. Araştırma neticesinde öğrencilerin muhasebe meslek etiği algılamaları ile ikamet edilen yer, gelir düzeyi ve yaş arasında istatistiki anlamda önemli bir farklılık olmadığı, meslek etiği algılamaları ile cinsiyet ve etik eğitimi alıp almama durumları arasında anlamlı farklılıklar olduğu belirlenmiştir. Bayan öğrencilerin doğruluk ve dürüstlük, meslekte tarafsızlık ve mesleki sırların açıklanmamasını ifade eden gizlilik ilkesine, genel hatlarıyla meslek etiğine daha duyarlı olduğu; bununla birlikte eğitim hayatı boyunca etik eğitimi almış olan öğrencilerin doğruluk ve dürüstlük, tarafsızlık ve mesleki davranış ilkelerine daha duyarlı olduğu tespit edilmiştir.

Çil Koçyiğit vd. (2017), öğrencilerin muhasebe meslek etiğini algılama düzeylerini tespit etmek amacıyla Gazi Üniversitesi İşletme Bölümü hazırlık, birinci, ikinci, üçüncü ve dördüncü sınıf öğrencilerine anket uygulamışlardır. Çalışmanın sonucunda; öğrencilerin genel anlamda muhasebe meslek etiğini algılama düzeylerinin “orta” düzeyde olduğu tespit edilmiştir. Araştırma hipotezleri sonucunda öğrencilerin muhasebe meslek etiği algılamaları ile sınıf, cinsiyet, öğrenim dili, öğrenim türü, meslek etiği dersini duyma biçimi ders notu, meslek etiği dersi alma durumu, staj ya da çalışma süresi, lise öğrenimi sürecinde staj yapma durumu ve mezun olunan lise türü arasında istatistiki anlamda anlamlı bir farklılık oluşmadığı belirlenmiştir.

Arslan vd. (2018) tarafından yapılan çalışmada öğrencilerin muhasebe meslek etiği algıları ölçülmeye çalışılmıştır. Anket yönteminin uygulandığı araştırma Dicle Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu İşletme Yönetimi ve Muhasebe ve Vergi Uygulamaları bölümü öğrencileri üzerinde gerçekleştirilmiştir. Araştırma neticesinde ilgililerin mesleki seminer ve eğitimleri yeterli düzeyde gerçekleştirmediği, meslek mensuplarının etik ilke ve kurallara gereken önemi vermediği ve öğrencilerin mesleki etik ilke ve kurallarına uyum ve uygulama noktasında kararsız oldukları belirlenmiştir.

Boztosun vd. (2018) tarafından yapılan çalışmada, muhasebe ve finans eğitimi alan öğrencilerin meslek mensuplarının meslek etiği ilkelerine uyma düzeylerine yönelik algılarını belirlemek amaçlanmıştır. Anket yönteminin uygulandığı araştırma neticesinde öğrencilerin meslek etiğine yönelik algılarında demografik değişkenlerden yalnızca cinsiyet değişkeninin istatistiki açıdan anlamlı bir farklılık gösterdiği; gizliliğin en çok bağlı kalınan, mesleki davranışın ise en çok ihlal edilen ilke olduğu görüşünün öğrenciler arasında yaygın olduğu tespit edilmiştir.

Güney (2018) tarafından yapılan çalışmada muhasebe mesleği adaylarının, demografik özelliklere göre meslek etiği algılarında değişme olup olmadığı

belirlenmeye çalışılmıştır. Anket yönteminin uygulandığı araştırma Kocaeli Üniversitesi Gazanfer Bilge MYO Muhasebe ve Vergi Bölümüne kayıtlı birinci ve ikinci sınıf öğrencileri üzerinde gerçekleştirilmiştir. Çalışmanın sonucunda; mezun olunan lise türüne göre dürüstlük ilkesi algısı farklılık gösterirken, tarafsızlık ilkesi, mesleki yeterlilik ve özen ilkesi, gizlilik ilkesi ve mesleki davranış ilkesi algısının farklılık göstermediği; kadın öğrencilerin erkek öğrencilere nazaran mesleki davranış ilkesi, gizlilik ilkesi ve dürüstlük ilkesi algı ortalamalarının daha yüksek olduğu belirlenmiştir.

Şahin ve Akın (2018) tarafından yapılan çalışmada ise muhasebe dersi alan öğrenciler ile muhasebe meslek mensuplarının ahlaki gelişim ve mesleki etik düzeyleri karşılaştırılmıştır. Araştırmada “Değerlerin Belirlenmesi Testi- DBT” kullanılmış ve çalışmanın sonucunda; öğrencilere nazaran meslek çalışanlarının ahlaki gelişimlerinin daha yüksek olduğu, muhasebe dersi alan öğrenciler ve muhasebe meslek mensuplarının ahlaki gelişim düzeylerinin gelenek öncesi muhakeme evresinde olduğu tespit edilmiştir.

4. AĞRI MESLEK YÜKSEKOKULU MUHASEBE VE VERGİ PROGRAMI ÖĞRENCİLERİNİN MUHASEBE MESLEK ETİĞİ ALGISININ BELİRLENMESİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

4.1. Araştırmanın Amacı

Bu araştırmanın temel amacı; Ağrı İbrahim Çeçen Üniversitesi'nde muhasebe eğitimi alan Meslek Yüksekokulu Muhasebe ve Vergi programı öğrencilerinin muhasebe meslek etiği algı düzeylerini tespit etmek ve meslek etiği algıları ile demografik özellikleri arasında anlamlı farklılıkların olup olmadığını araştırmaktır. Diğer amacı ise, muhasebe mesleğindeki etik sorunları gündeme getirmektir.

4.2. Araştırmanın Yöntemi

Anket yönteminin uygulandığı bu araştırma ile ilgili bölüm öğrencilerinin muhasebe meslek etiği algıları belirlenmeye çalışılmıştır. Uygulanan anketin ölçeğinde, Sakarya ve Kara (2010) ve Akın ve Özdaşlı (2014)'deki çalışmalarında kullandıkları ölçeklerden yararlanılmıştır. Araştırmanın güvenilirliği noktasında Cronbach Alpha değeri belirlenmiştir. Buna göre 25 maddeden oluşan ölçeğin Cronbach Alpha değeri 0,807 olarak belirlenmiştir. Bu değer 0,700'den büyük olması ölçeğin iyi derecede güvenilir olduğunu göstermektedir (Kalaycı vd. (Ed.), 2010: 405; Güriş ve Astar, 2015: 283).

Araştırmada elde edilen verilerin analizinde SPSS 22 paket programı kullanılmıştır. Elde edilen bu verilerin değerlendirilmesinde ise tanımlayıcı istatistik yöntemler olarak frekans, ortalama ve standart sapma kullanılmıştır. Ölçeğin boyutları noktasında alınan puanlar 1 ile 5 arasında değerlendirilmiştir. Dağılım aralığının hesaplanmasında ise “dağılım

aralığı=en büyük değer-en küçük değer/derece sayısı” formülü uygulanmıştır. Elde edilen aralık değeri ise 4 puanlık genişliğe sahiptir. Beş eşit parçaya bölünen bu genişlik de değerleri belirlenmiştir. Buna göre; 4.20-5.00 arası çok yüksek, 3.40-4.19 arası yüksek, 2.60-3.39 arası orta, 1.80-2.59 arası düşük ve 1.00-1.79 arası çok düşüktür (Sümbüloğlu, 1993: 9).

Normallik testleri birçok istatistiksel test için ön gerekliliktir. İstatistiksel birçok testin yapılabilmesi için dağılımın normal veya normale yakın olması gerekir (Kalaycı vd. (Ed.), 2010: 54). İlgili literatürde, değişkenlerin basıklık ve çarpıklık değerlerine ilişkin sonuçların +1.5 ile -1.5 (Tabachnick ve Fidell, 2013), +2.0 ile -2.0 (George, ve Mallery, 2010) arasında olması normal dağılım olarak kabul edilmektedir. Araştırmada elde edilen Skewness (Çarpıklık) ve Kurtosis (Basıklık) değerlerine bakıldığında verilerin normal dağıldığı gözlenmiştir. Bu nedenle, birbirinden bağımsız gruplar arasındaki verilerin karşılaştırılmasında t-testi ve tek yönlü Anova testi kullanılmıştır. Buna göre t-testi, iki bağımsız grup arasındaki niceliksel verilerin; tek yönlü Anova testi ise ikiden fazla bağımsız grup arasındaki niceliksel sürekli verilerin karşılaştırılmasında kullanılmıştır. Anova testinden sonra farklılıkları belirlemek için tamamlayıcı post-hoc analizi olarak Scheffe testi kullanılmıştır.

4.3. Anakütle ve Örneklem

Araştırmanın ana kütlesi; 2018-2019 eğitim-öğretim yılı bahar döneminde Ağrı İbrahim Çeçen Üniversitesi Ağrı MYO Muhasebe ve Vergi Programı’nda aktif olarak öğrenim gören öğrencilerden oluşmaktadır. Çalışmanın örnekleme basit tesadüfi örnekleme metoduna göre oluşturulurken, ana kütle içerisindeki öğrenci sayısı 52’dir; ana kütle temsil etmek üzere örnek büyüklük, bu sayı doğrultusunda aşağıdaki formülle hesaplanmıştır (Yamane, 1973: 133):

$$n = \frac{NP(1-P)Z^2}{(N-1)d^2 + P(1-P)Z^2}$$

Yukarıdaki formüldeki; N: Evren büyüklüğü, n: Örnek kütle büyüklüğü, (1-P) : Olayın gerçekleşmeme olasılığı, P: Olayın gerçekleşme olasılığı, Z : % (1- α) düzeyinde d: Hata payı, α : Önem düzeyi, Z test değerini göstermektedir. Ana kütle temsil edecek olan örnek büyüklüğü P=0,50 ve % 5 hata payı ile 46 olarak hesaplanmıştır. Analiz için dağıtılan 50 anketten 46’sı cevaplanmıştır. Bu sayı, örneklem büyüklüğü için yeterlidir.

4.4. Araştırmanın Varsayımları

Bu araştırmada; görüşlerine başvuru olan öğrencilerin anketteki sorulara verdiği cevaplarda samimi oldukları ve bu nedenle ankete verdikleri

cevapların muhasebe meslek etiği ile ilgili düşüncelerini yansıttığı varsayılmıştır.

4.5. Araştırmanın Sınırları

Araştırma, Ağrı İbrahim Çeçen Üniversitesi Ağrı MYO Muhasebe ve Vergi Programı 2018-2019 eğitim-öğretim yılı bahar dönemi öğrencileriyle sınırlıdır.

4.6. Veri Toplama Aracının Geliştirilmesi ve Verilerin Toplanması

Anketin ilk bölümünde katılımcılara yönelik “kişisel (demografik) bilgiler”, ikinci bölümünde “muhasebe meslek etiği” ile ilgili algılarını tespit etmeye yönelik maddeler (25 madde) bulunmaktadır. Söz konusu bölümde eğitim gören öğrencilerle yüz yüze görüşme yapılmış ve uygulanan anketin 46 tanesi analiz için elverişli bulunmuştur.

4.7. Araştırma Bulguları ve Yorumlar

Araştırmanın bu bölümünde, anket yöntemi ile elde edilen verilerin analizi neticesinde ulaşılan bulgulara yer verilmiştir. Bu bulgular doğrultusunda çeşitli yorum ve açıklamalarda bulunulmuştur.

Araştırmaya katılan öğrencilerin demografik özellikleri ile ilgili bilgiler Tablo 1’de gösterilmiştir.

Tablo 1. Öğrencilerin Demografik Özelliklerinin Dağılımı

Demografik Değişkenler	Frekans(n)	Yüzde (%)
Cinsiyet		
Kadın	20	43,5
Erkek	26	56,5
Yaş		
17-19	6	13,0
20-22	31	67,4
23 ve Üzeri	9	19,6
Mezun Olunan Lise		
Düz Lise	14	30,4
Anadolu Lisesi	14	30,4
Mesleki ve Teknik Anadolu Lisesi	18	39,1
Sınıf		
1.Sınıf	30	65,2
2.Sınıf	16	34,8
Staj Yapma Durumu		
Evet	18	39,1
Hayır	28	60,9

Tablo 1’de de görüldüğü üzere, araştırmaya katılan öğrencilerin 20’si (%43,5) kadın, 26’sı (%56,5) erkektir. Öğrencilerin 6’sı (%13,0) 17-19, 31’i (%67,4) 20-22, 9’u (%19,6) 23 ve üzeri yaş aralığındadır. Öğrencilerin 14’ü (%30,4) düz lise, 14’ü (%30,4) anadolu lisesi, 18’i (%39,1) mesleki ve teknik anadolu lisesinden mezundur. Öğrencilerin 30’u (%65,2) 1. sınıf, 16’sı (%34,8) 2.sınıf öğrencisidir. Öğrencilerin 18’i (%39,1) staj yapmış, 28’i (%60,9) ise staj yapmamıştır.

Araştırmaya katılan öğrencilerin meslek etiği algıları ile ilgili ifadelere verdiği cevapların dağılımları Tablo 2’de gösterilmiştir.

Tablo 2. Öğrencilerin Meslek Etiği Algıları ile İlgili İfadelere Verdiği Cevapların Dağılımları

İfadeler	Kesinlikle Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsızım		Katlıyorum		Kesinlikle Katlıyorum		Ort	Ss
	f	%	f	%	f	%	f	%	f	%		
“Meslek Mensuplarının Mükelleflere Ait Bilgileri Üçüncü Kişiler İle Paylaşmadığını Düşünüyorum”	4	8,7	11	23,9	18	39,1	10	21,7	3	6,5	2,930	1,041
“Meslek Mensupları Yasa İle Belirlenmiş Durumların Yetersiz Kaldığı Durumlar Olsa Bile Etik İlkelerine Bağlı Kaldığını Düşünüyorum”	3	6,5	7	15,2	19	41,3	15	32,6	2	4,3	3,130	0,957
“Ülkemiz Meslek Mensuplarının Etik İlkeleri Uygulamada Yeterli Özeni Gösterdiğini Düşünüyorum”	12	26,1	10	21,7	15	32,6	6	13,0	3	6,5	2,520	1,206
“Meslek Mensuplarının Mesleki Kararları Dış Etkenlerden Etkilenmeden Alabildiğini Düşünüyorum”	8	17,4	15	32,6	13	28,3	8	17,4	2	4,3	2,590	1,107
“Meslek Mensuplarının Mükellef-kamu Çıkarı Dengesini Eşit Şekilde Koruduğunu Düşünüyorum”	6	13,0	12	26,1	18	39,1	9	19,6	1	2,2	2,720	1,004
“Mükelleflerin Meslek Etiğine Yeterli Saygıyı Gösterdiğini Düşünüyorum”	6	13,0	17	37,0	16	34,8	7	15,2	0	0,0	2,520	0,913

“Meslek Mensuplarının Muhasebe İlke ve Standartlarını Eksiksiz Bir Şekilde Uyguladıklarını Düşünüyorum”	5	10,9	21	45,7	9	19,6	10	21,7	1	2,2	2,590	1,024
“Meslek Mensuplarının Yasaları Mümkün Olduğunca Mükellef Lehine Yorumladığını Düşünüyorum”	3	6,5	10	21,7	20	43,5	8	17,4	5	10,9	3,040	1,053
“Ülkemizde Meslek Etiğiyle İlgili Yasal Düzenlemelerin Eksik ve Yetersiz Olduğunu Düşünüyorum”	6	13,0	3	6,5	11	23,9	14	30,4	12	26,1	3,500	1,312
“Meslek Mensuplarının Mükellef İle İlgili Bilgileri İlgisiz Kişilere Vermediğini Düşünüyorum”	7	15,2	6	13,0	14	30,4	15	32,6	4	8,7	3,070	1,200
“Meslek Mensuplarının Yasalara ve Ahlaki Değerlere Bağlı Kaldığını Düşünüyorum”	4	8,7	7	15,2	15	32,6	15	32,6	5	10,9	3,220	1,114
“Meslek Mensuplarının Mükellefler İsteddiği Takdirde Yasalarca Uygun Görülen Bilgileri Verdiğini Düşünüyorum”	2	4,3	6	13,0	15	32,6	18	39,1	5	10,9	3,390	1,000
“Meslek Mensuplarının Özgür İrade İle Karar Verdiklerini Düşünüyorum”	4	8,7	10	21,7	19	41,3	9	19,6	4	8,7	2,980	1,064
“Meslek İle İlgili Ahlaki Değerlerin Yasalara Bağlanmasının Zor Olduğunu Düşünüyorum”	7	15,2	9	19,6	16	34,8	11	23,9	3	6,5	2,870	1,147
“Meslek Mensuplarının Kanunlar Çerçevesinde Mükellef Hakkını Koruduğunu Düşünüyorum”	4	8,7	12	26,1	12	26,1	17	37,0	1	2,2	2,980	1,043

“Meslek Mensuplarının İlgili Tarafalara Doğru ve Yeterli Bilgiyi Verdiğini Düşünüyorum”	3	6,5	10	21,7	17	37,0	12	26,1	4	8,7	3,090	1,050
“Ülkemizde Meslek Öncesi Etik İlkelerine Yönelik Eğitiminin Yetersiz Olduğunu Düşünüyorum”	4	8,7	4	8,7	10	21,7	13	28,3	15	32,6	3,670	1,266
“Meslek Mensupları İle Mükellefler Arasındaki Bireysel İlişkinin Etik Davranışı Etkilediğini Düşünüyorum”	2	4,3	7	15,2	16	34,8	14	30,4	7	15,2	3,370	1,062
“Meslek Mensuplarının Gelir Düzeyinin Etik Davranışı Etkilediğini Düşünüyorum”	1	2,2	7	15,2	17	37,0	15	32,6	6	13,0	3,390	0,977
“Meslek Mensuplarının Etik İlkelerine Bağlılığının Mesleğe Olan Güveni ve Saygılığını Arttıracakını Düşünüyorum”	2	4,3	4	8,7	9	19,6	18	39,1	13	28,3	3,780	1,094
“Meslek Mensuplarının İlgili Tarafalara Gerekli Zaman Bilgi Verdiğini Düşünüyorum”	3	6,5	7	15,2	17	37,0	12	26,1	7	15,2	3,280	1,109
“Meslek Mensuplarının Mesleki Gelişmeye Açık Olduklarını Düşünüyorum”	3	6,5	8	17,4	12	26,1	20	43,5	3	6,5	3,260	1,042
“Meslek Mensuplarının Mesleki Etik Kurallarına Uymalarının Önemli Olduğunu Düşünüyorum”	4	8,7	4	8,7	4	8,7	17	37,0	17	37,0	3,850	1,264
“Etik Konusunda Eğitim ve Öğretilere Daha Fazla Yer Verilmesi Gerekliğini Düşünüyorum”	6	13,0	2	4,3	3	6,5	17	37,0	18	39,1	3,850	1,349
“Meslek Mensuplarına Yönelik Meslek İçi Eğitim ve Seminerlerin Fazlaştırılmasının Etik İlkelerine Bağlılığı Arttıracakını Düşünüyorum”	4	8,7	4	8,7	6	13,0	15	32,6	17	37,0	3,800	1,276

Tablo 2’de de görüldüğü üzere, araştırmaya katılan öğrencilerin meslek etiği algıları ile ilgili ifadelere verdiği cevaplar incelendiğinde;

“Meslek Mensuplarının Mükelleflere Ait Bilgileri Üçüncü Kişiler İle Paylaşmadığını Düşünüyorum” ifadesine öğrencilerin, %8,7’si (n=4) kesinlikle katılmıyorum, %23,9’u (n=11) katılmıyorum, %39,1’i (n=18) kararsızım, %21,7’si (n=10) katılıyorum, %6,5’i (n=3) kesinlikle katılıyorum cevabını vermiştir. Öğrencilerin bu ifadeye orta ($\bar{x}=2,930$) düzeyde katıldıkları tespit edilmiştir.

“Mensupları Yasa İle Belirlenmiş Durumların Yetersiz Kaldığı Durumlar Olsa Bile Etik İlkelerine Bağlı Kaldığını Düşünüyorum” ifadesine öğrencilerin, %6,5’i (n=3) kesinlikle katılmıyorum, %15,2’si (n=7) katılmıyorum, %41,3’ü (n=19) kararsızım, %32,6’sı (n=15) katılıyorum, %4,3’ü (n=2) kesinlikle katılıyorum cevabını vermiştir. Öğrencilerin “Meslek Mensupları Yasa İle Belirlenmiş Durumların Yetersiz Kaldığı Durumlar Olsa Bile Etik İlkelerine Bağlı Kaldığını Düşünüyorum” ifadesine orta ($\bar{x}=3,130$) düzeyde katıldıkları tespit edilmiştir.

“Ülkemiz Meslek Mensuplarının Etik İlkeleri Uygulamada Yeterli Özeni Gösterdiğini Düşünüyorum” ifadesine öğrencilerin, %26,1’i (n=12) kesinlikle katılmıyorum, %21,7’si (n=10) katılmıyorum, %32,6’sı (n=15) kararsızım, %13,0’ı (n=6) katılıyorum, %6,5’i (n=3) kesinlikle katılıyorum cevabını vermiştir. Öğrencilerin bu ifadeye zayıf ($\bar{x}=2,520$) düzeyde katıldıkları tespit edilmiştir.

“Meslek Mensuplarının Mesleki Kararları Dış Etkenlerden Etkilenmeden Alabildiğini Düşünüyorum” ifadesine öğrencilerin, %17,4’ü (n=8) kesinlikle katılmıyorum, %32,6’sı (n=15) katılmıyorum, %28,3’ü (n=13) kararsızım, %17,4’ü (n=8) katılıyorum, %4,3’ü (n=2) kesinlikle katılıyorum cevabını vermiştir. Öğrencilerin bu ifadeye zayıf ($\bar{x}=2,590$) düzeyde katıldıkları tespit edilmiştir.

“Meslek Mensuplarının Mükellef-Kamu Çıkarı Dengesini Eşit Şekilde Koruduğunu Düşünüyorum” ifadesine öğrencilerin, %13,0’ı (n=6) kesinlikle katılmıyorum, %26,1’i (n=12) katılmıyorum, %39,1’i (n=18) kararsızım, %19,6’sı (n=9) katılıyorum, %2,2’si (n=1) kesinlikle katılıyorum cevabını vermiştir. Öğrencilerin bu ifadeye orta ($\bar{x}=2,720$) düzeyde katıldıkları tespit edilmiştir.

“Mükelleflerin Meslek Etiğine Yeterli Saygıyı Gösterdiğini Düşünüyorum” ifadesine öğrencilerin, %13,0’ı (n=6) kesinlikle katılmıyorum, %37,0’ı (n=17) katılmıyorum, %34,8’i (n=16) kararsızım, %15,2’si (n=7) katılıyorum cevabını vermiştir. Öğrencilerin “Mükelleflerin Meslek Etiğine Yeterli Saygıyı Gösterdiğini Düşünüyorum” ifadesine zayıf ($\bar{x}=2,520$) düzeyde katıldıkları tespit edilmiştir.

“Meslek Mensuplarının Muhasebe İlke ve Standartlarını Eksiksiz Bir Şekilde Uyguladıklarını Düşünüyorum” ifadesine öğrencilerin, %10,9'u (n=5) kesinlikle katılmıyorum, %45,7'si (n=21) katılmıyorum, %19,6'sı (n=9) kararsızım, %21,7'si (n=10) katılıyorum, %2,2'si (n=1) kesinlikle katılıyorum cevabını vermiştir. Öğrencilerin bu ifadeye zayıf ($\bar{x}=2,590$) düzeyde katıldıkları tespit edilmiştir.

“Meslek Mensuplarının Yasaları Mümkün Olduğunca Mükellef Lehine Yorumladığını Düşünüyorum” ifadesine öğrencilerin, %6,5'i (n=3) kesinlikle katılmıyorum, %21,7'si (n=10) katılmıyorum, %43,5'i (n=20) kararsızım, %17,4'ü (n=8) katılıyorum, %10,9'u (n=5) kesinlikle katılıyorum cevabını vermiştir. Öğrencilerin bu ifadeye orta ($\bar{x}=3,040$) düzeyde katıldıkları tespit edilmiştir.

“Ülkemizde Meslek Etiğiyle İlgili Yasal Düzenlemelerin Eksik ve Yetersiz Olduğunu Düşünüyorum” ifadesine öğrencilerin, %13,0'ı (n=6) kesinlikle katılmıyorum, %6,5'i (n=3) katılmıyorum, %23,9'u (n=11) kararsızım, %30,4'ü (n=14) katılıyorum, %26,1'i (n=12) kesinlikle katılıyorum cevabını vermiştir. Öğrencilerin bu ifadeye yüksek ($\bar{x}=3,500$) düzeyde katıldıkları tespit edilmiştir.

“Meslek Mensuplarının Mükellef İle İlgili Bilgileri İlgisiz Kişilere Vermediğini Düşünüyorum” ifadesine öğrencilerin, %15,2'si (n=7) kesinlikle katılmıyorum, %13,0'ı (n=6) katılmıyorum, %30,4'ü (n=14) kararsızım, %32,6'sı (n=15) katılıyorum, %8,7'si (n=4) kesinlikle katılıyorum cevabını vermiştir. Öğrencilerin bu ifadeye orta ($\bar{x}=3,070$) düzeyde katıldıkları tespit edilmiştir.

“Meslek Mensuplarının Yasalara ve Ahlaki Değerlere Bağlı Kaldığını Düşünüyorum” ifadesine öğrencilerin, %8,7'si (n=4) kesinlikle katılmıyorum, %15,2'si (n=7) katılmıyorum, %32,6'sı (n=15) kararsızım, %32,6'sı (n=15) katılıyorum, %10,9'u (n=5) kesinlikle katılıyorum cevabını vermiştir. Öğrencilerin bu ifadeye orta ($\bar{x}=3,220$) düzeyde katıldıkları tespit edilmiştir.

“Meslek Mensuplarının Mükellefler İstedığı Takdirde Yasalarca Uygun Görülen Bilgileri Verdiğini Düşünüyorum” ifadesine öğrencilerin, %4,3'ü (n=2) kesinlikle katılmıyorum, %13,0'ı (n=6) katılmıyorum, %32,6'sı (n=15) kararsızım, %39,1'i (n=18) katılıyorum, %10,9'u (n=5) kesinlikle katılıyorum cevabını vermiştir. Öğrencilerin bu ifadeye orta ($\bar{x}=3,390$) düzeyde katıldıkları tespit edilmiştir.

“Meslek Mensuplarının Özgür İrade İle Karar Verdiklerini Düşünüyorum” ifadesine öğrencilerin, %8,7'si (n=4) kesinlikle katılmıyorum, %21,7'si (n=10) katılmıyorum, %41,3'ü (n=19) kararsızım, %19,6'sı (n=9) katılıyorum, %8,7'si (n=4) kesinlikle katılıyorum cevabını vermiştir. Öğrencilerin bu ifadeye orta ($\bar{x}=2,980$) düzeyde katıldıkları tespit edilmiştir.

“Meslek İle İlgili Ahlaki Değerlerin Yasalara Bağlanmasının Zor Olduğunu Düşünüyorum” ifadesine öğrencilerin, %15,2'si (n=7) kesinlikle katılmıyorum, %19,6'sı (n=9) katılmıyorum, %34,8'i (n=16) kararsızım, %23,9'u (n=11) katılıyorum, %6,5'i (n=3) kesinlikle katılıyorum cevabını vermiştir. Öğrencilerin bu ifadeye orta ($\bar{x}=2,870$) düzeyde katıldıkları tespit edilmiştir.

“Meslek Mensuplarının Kanunlar Çerçevesinde Mükellef Hakkını Koruduğunu Düşünüyorum” ifadesine öğrencilerin, %8,7'si (n=4) kesinlikle katılmıyorum, %26,1'i (n=12) katılmıyorum, %26,1'i (n=12) kararsızım, %37,0'ı (n=17) katılıyorum, %2,2'si (n=1) kesinlikle katılıyorum cevabını vermiştir. Öğrencilerin bu ifadeye orta ($\bar{x}=2,980$) düzeyde katıldıkları tespit edilmiştir.

“Meslek Mensuplarının İlgili Tarafalara Doğru ve Yeterli Bilgiyi Verdiğini Düşünüyorum” ifadesine öğrencilerin, %6,5'i (n=3) kesinlikle katılmıyorum, %21,7'si (n=10) katılmıyorum, %37,0'ı (n=17) kararsızım, %26,1'i (n=12) katılıyorum, %8,7'si (n=4) kesinlikle katılıyorum cevabını vermiştir. Öğrencilerin bu ifadeye orta ($\bar{x}=3,090$) düzeyde katıldıkları tespit edilmiştir.

“Ülkemizde Meslek Öncesi Etik İlkelerine Yönelik Eğitimin Yetersiz Olduğunu Düşünüyorum” ifadesine öğrencilerin, %8,7'si (n=4) kesinlikle katılmıyorum, %8,7'si (n=4) katılmıyorum, %21,7'si (n=10) kararsızım, %28,3'ü (n=13) katılıyorum, %32,6'sı (n=15) kesinlikle katılıyorum cevabını vermiştir. Öğrencilerin bu ifadeye yüksek ($\bar{x}=3,670$) düzeyde katıldıkları tespit edilmiştir.

“Meslek Mensupları İle Mükellefler Arasındaki Bireysel İlişkinin Etik Davranışı Etkilediğini Düşünüyorum” ifadesine öğrencilerin, %4,3'ü (n=2) kesinlikle katılmıyorum, %15,2'si (n=7) katılmıyorum, %34,8'i (n=16) kararsızım, %30,4'ü (n=14) katılıyorum, %15,2'si (n=7) kesinlikle katılıyorum cevabını vermiştir. Öğrencilerin bu ifadeye orta ($\bar{x}=3,370$) düzeyde katıldıkları tespit edilmiştir.

“Meslek Mensuplarının Gelir Düzeyinin Etik Davranışı Etkilediğini Düşünüyorum” ifadesine öğrencilerin, %2,2'si (n=1) kesinlikle katılmıyorum, %15,2'si (n=7) katılmıyorum, %37,0'ı (n=17) kararsızım, %32,6'sı (n=15) katılıyorum, %13,0'ı (n=6) kesinlikle katılıyorum cevabını vermiştir. Öğrencilerin bu ifadeye orta ($\bar{x}=3,390$) düzeyde katıldıkları tespit edilmiştir.

“Meslek Mensuplarının Etik İlkelerine Bağlılığının Mesleğe Olan Güveni ve Saygınlığını Arttıracaklarını Düşünüyorum” ifadesine öğrencilerin, %4,3'ü (n=2) kesinlikle katılmıyorum, %8,7'si (n=4) katılmıyorum, %19,6'sı (n=9) kararsızım, %39,1'i (n=18) katılıyorum, %28,3'ü (n=13) kesinlikle

katılıyorum cevabını vermiştir. Öğrencilerin bu ifadeye yüksek ($\bar{x}=3,780$) düzeyde katıldıkları tespit edilmiştir.

“Meslek Mensuplarının İlgili Taraflara Gerektiği Zaman Bilgi Verdiğini Düşünüyorum” ifadesine öğrencilerin, %6,5'i (n=3) kesinlikle katılmıyorum, %15,2'si (n=7) katılmıyorum, %37,0'ı (n=17) kararsızım, %26,1'i (n=12) katılıyorum, %15,2'si (n=7) kesinlikle katılıyorum cevabını vermiştir. Öğrencilerin bu ifadeye orta ($\bar{x}=3,280$) düzeyde katıldıkları tespit edilmiştir.

“Meslek Mensuplarının Mesleki Gelişmeye Açık Olduklarını Düşünüyorum” ifadesine öğrencilerin, %6,5'i (n=3) kesinlikle katılmıyorum, %17,4'ü (n=8) katılmıyorum, %26,1'i (n=12) kararsızım, %43,5'i (n=20) katılıyorum, %6,5'i (n=3) kesinlikle katılıyorum cevabını vermiştir. Öğrencilerin bu ifadeye orta ($\bar{x}=3,260$) düzeyde katıldıkları tespit edilmiştir.

“Meslek Mensuplarının Mesleki Etik Kurallarına Uymalarının Önemli Olduğunu Düşünüyorum” ifadesine öğrencilerin, %8,7'si (n=4) kesinlikle katılmıyorum, %8,7'si (n=4) katılmıyorum, %8,7'si (n=4) kararsızım, %37,0'ı (n=17) katılıyorum, %37,0'ı (n=17) kesinlikle katılıyorum cevabını vermiştir. Öğrencilerin bu ifadeye yüksek ($\bar{x}=3,850$) düzeyde katıldıkları tespit edilmiştir.

“Etik Konusunda Eğitim ve Öğretilere Daha Fazla Yer Verilmesi Gerektiğini Düşünüyorum” ifadesine öğrencilerin, %13,0'ı (n=6) kesinlikle katılmıyorum, %4,3'ü (n=2) katılmıyorum, %6,5'i (n=3) kararsızım, %37,0'ı (n=17) katılıyorum, %39,1'i (n=18) kesinlikle katılıyorum cevabını vermiştir. Öğrencilerin bu ifadeye yüksek ($\bar{x}=3,850$) düzeyde katıldıkları tespit edilmiştir.

“Meslek Mensuplarına Yönelik Meslek İçi Eğitim ve Seminerlerin Fazlaştırılmasının Etik İlkelerine Bağlılığı Arttıracakını Düşünüyorum” ifadesine öğrencilerin, %8,7'si (n=4) kesinlikle katılmıyorum, %8,7'si (n=4) katılmıyorum, %13,0'ı (n=6) kararsızım, %32,6'sı (n=15) katılıyorum, %37,0'ı (n=17) kesinlikle katılıyorum cevabını vermiştir. Öğrencilerin bu ifadeye yüksek ($\bar{x}=3,800$) düzeyde katıldıkları tespit edilmiştir.

Araştırmaya katılan öğrencilerin meslek etiğine yönelik bazı algılarının mezun oldukları liseye göre farklılaşma durumu Tablo 3'te gösterilmiştir.

Tablo 3. Meslek Etiği Algısı Puanlarının Mezun Olunan Liseye Göre Farklılaşma Durumu

İfadeler	Grup	N	Ort	Ss	F	p
“Meslek Mensuplarının Mesleki Kararları Dış Etkenlerden Etkilenmeden Alabildiğini Düşünüyorum”	Düz Lise	14	2,430	1,016	4,977	0,011
	Anadolu Lisesi	14	3,290	0,914		
	Mesleki ve Teknik Anadolu Lisesi	18	2,170	1,098		
“Meslek Mensuplarının Mesleki Etik Kurallarına Uymalarının Önemli Olduğunu Düşünüyorum”	Düz Lise	14	3,290	1,326	3,448	0,041
	Anadolu Lisesi	14	3,710	1,437		
	Mesleki ve Teknik Anadolu Lisesi	18	4,390	0,850		

Tablo 3’te de görüldüğü üzere, öğrencilerin meslek etiği algısı puanlarının mezun olunan liseye göre farklılaşma durumu incelendiğinde; öğrencilerin mezun oldukları lise ile “Meslek Mensuplarının Mesleki Kararları Dış Etkenlerden Etkilenmeden Alabildiğini Düşünüyorum” ifadesi puanları arasında anlamlı bir farklılık bulunduğu görülmektedir ($F(2,43)=4,977$; $p=0,011<0.05$). Bu farkın nedeni; anadolu lisesinden mezun olan öğrencilerin “Meslek Mensuplarının Mesleki Kararları Dış Etkenlerden Etkilenmeden Alabildiğini Düşünüyorum” ifadesi puanlarının ($\bar{x}=3,290$), düz lise mezunu olan öğrencilerin “Meslek Mensuplarının Mesleki Kararları Dış Etkenlerden Etkilenmeden Alabildiğini Düşünüyorum” ifadesi puanlarından ($\bar{x}=2,430$) yüksek olması ve yine anadolu lisesinden mezun olan öğrencilerin “Meslek Mensuplarının Mesleki Kararları Dış Etkenlerden Etkilenmeden Alabildiğini Düşünüyorum” ifadesi puanlarının ($\bar{x}=3,290$), mesleki ve teknik anadolu lisesi mezunu olan öğrencilerin “Meslek Mensuplarının Mesleki Kararları Dış Etkenlerden Etkilenmeden Alabildiğini Düşünüyorum” ifadesi puanlarından ($\bar{x}=2,170$) yüksek olmasıdır. Ayrıca, öğrencilerin mezun oldukları lise ile “Meslek Mensuplarının Mesleki Etik Kurallarına Uymalarının Önemli Olduğunu Düşünüyorum” ifadesi puanları arasında anlamlı bir farklılık bulunduğu görülmektedir ($F(2,43)=3,448$; $p=0,041<0.05$). Bu farkın nedeni; mesleki ve teknik anadolu lisesi mezunu olan öğrencilerin “Meslek Mensuplarının Mesleki Etik Kurallarına Uymalarının Önemli Olduğunu Düşünüyorum” ifadesi puanlarının ($\bar{x}=4,390$), düz liseden mezun olan öğrencilerin “Meslek Mensuplarının Mesleki Etik Kurallarına Uymalarının Önemli Olduğunu Düşünüyorum” ifadesi puanlarından ($\bar{x}=3,290$) yüksek olmasıdır.

Araştırmaya katılan öğrencilerin meslek etiğine yönelik bazı algılarının sınıfa göre farklılaşma durumu Tablo 4’te gösterilmiştir.

Tablo 4. Meslek Etiği Algısı Puanlarının Sınıfa Göre Farklılaşma Durumu

	Grup	N	Ort	Ss	t	sd	p
“Ülkemizde Meslek Etiğiyle İlgili Yasal Düzenlemelerin Eksik ve Yetersiz Olduğunu Düşünüyorum”	1.Sınıf	30	3,230	1,478	-1,945	44	0,023
	2.Sınıf	16	4,000	0,730			
“Meslek Mensuplarının Mükellef İle İlgili Bilgileri İlgisiz Kişilere Vermediğini Düşünüyorum”	1.Sınıf	30	2,800	1,215	-2,132	44	0,039
	2.Sınıf	16	3,560	1,031			
“Meslek Mensuplarının Mükellefler İstedığı Takdirde Yasalarca Uygun Görülen Bilgileri Verdiğini Düşünüyorum”	1.Sınıf	30	3,130	1,008	-2,538	44	0,015
	2.Sınıf	16	3,880	0,806			
“Meslek Mensuplarının Kanunlar Çerçevesinde Mükellef Hakkını Koruduğunu Düşünüyorum”	1.Sınıf	30	2,670	1,028	-3,012	44	0,004
	2.Sınıf	16	3,560	0,814			

Tablo 4’te de görüldüğü üzere, öğrencilerin meslek etiği algısı puanlarının okudukları sınıfa göre farklılaşma durumu incelendiğinde; öğrencilerin okudukları sınıf ile “Ülkemizde Meslek Etiğiyle İlgili Yasal Düzenlemelerin Eksik ve Yetersiz Olduğunu Düşünüyorum” ifadesi puanları arasında anlamlı bir farklılık bulunduğu görülmektedir ($t(44)=-1.945$; $p=0.023<0,05$). Bu farkın nedeni; ikinci sınıf öğrencilerinin “Ülkemizde Meslek Etiğiyle İlgili Yasal Düzenlemelerin Eksik ve Yetersiz Olduğunu Düşünüyorum” ifadesi puanlarının ($\bar{x}=4,000$), birinci sınıf öğrencilerinin “Ülkemizde Meslek Etiğiyle İlgili Yasal Düzenlemelerin Eksik ve Yetersiz Olduğunu Düşünüyorum” ifadesi puanlarından ($\bar{x}=3,230$) yüksek olmasıdır. Öğrencilerin okudukları sınıf ile “Meslek Mensuplarının Mükellef İle İlgili Bilgileri İlgisiz Kişilere Vermediğini Düşünüyorum” ifadesi puanları arasında anlamlı bir farklılık bulunduğu görülmektedir ($t(44)=-2.132$; $p=0.039<0,05$). Bu farkın nedeni; ikinci sınıf öğrencilerinin “Meslek Mensuplarının Mükellef İle İlgili Bilgileri İlgisiz Kişilere Vermediğini Düşünüyorum” ifadesi puanlarının ($\bar{x}=3,560$), birinci sınıf öğrencilerinin “Meslek Mensuplarının Mükellef İle İlgili Bilgileri İlgisiz Kişilere Vermediğini Düşünüyorum” ifadesi puanlarından ($\bar{x}=2,800$) yüksek olmasıdır. Öğrencilerin okudukları sınıf ile “Meslek Mensuplarının Mükellefler İstedığı Takdirde Yasalarca Uygun Görülen Bilgileri Verdiğini Düşünüyorum” ifadesi puanları arasında anlamlı bir farklılık bulunduğu görülmektedir ($t(44)=-2.538$; $p=0.015<0,05$). Bu farkın nedeni; ikinci sınıf öğrencilerinin “Meslek Mensuplarının Mükellefler İstedığı Takdirde Yasalarca Uygun Görülen Bilgileri Verdiğini Düşünüyorum” ifadesi puanlarının ($\bar{x}=3,880$), birinci sınıf öğrencilerinin “Meslek Mensuplarının Mükellefler İstedığı Takdirde Yasalarca Uygun Görülen Bilgileri Verdiğini

Düşünüyorum” ifadesi puanlarından ($\bar{x}=3,130$) yüksek olmasıdır. Öğrencilerin okudukları sınıf ile “Meslek Mensuplarının Kanunlar Çerçevesinde Mükellef Hakkını Koruduğunu Düşünüyorum” ifadesi puanları arasında anlamlı bir farklılık bulunduğu görülmektedir ($t(44)=-3.012$; $p=0.004<0,05$). Bu farkın nedeni; ikinci sınıf öğrencilerinin “Meslek Mensuplarının Kanunlar Çerçevesinde Mükellef Hakkını Koruduğunu Düşünüyorum” ifadesi puanlarının ($\bar{x}=3,560$), birinci sınıf öğrencilerinin “Meslek Mensuplarının Kanunlar Çerçevesinde Mükellef Hakkını Koruduğunu Düşünüyorum” ifadesi puanlarından ($\bar{x}=2,670$) yüksek olmasıdır.

Araştırmaya katılan öğrencilerin meslek etiğine yönelik bazı algılarının staj yapma durumuna göre farklılaşma durumu Tablo 5’te gösterilmiştir.

Tablo 5. Meslek Etiği Algısı Puanlarının Staj Yapma Durumuna Göre Farklılaşma Durumu

	Grup	N	Ort	Ss	t	sd	p
“Ülkemizde Meslek Etiğiyle İlgili Yasal Düzenlemelerin Eksik ve Yetersiz Olduğunu Düşünüyorum”	Evet	18	4,000	0,767	2,154	44	0,018
	Hayır	28	3,180	1,492			
“Meslek Mensuplarının Kanunlar Çerçevesinde Mükellef Hakkını Koruduğunu Düşünüyorum”	Evet	18	3,390	0,979	2,233	44	0,031
	Hayır	28	2,710	1,013			

Tablo 5’te de görüldüğü üzere, öğrencilerin meslek etiği algısı puanlarının staj yapma durumuna göre farklılaşma durumu incelendiğinde; Öğrencilerin staj yapma durumu ile “Ülkemizde Meslek Etiğiyle İlgili Yasal Düzenlemelerin Eksik ve Yetersiz Olduğunu Düşünüyorum” ifadesi puanları arasında anlamlı bir farklılık bulunduğu görülmektedir ($t(44)=2.154$; $p=0.018<0,05$). Bu farkın nedeni; staj yapan öğrencilerin “Ülkemizde Meslek Etiğiyle İlgili Yasal Düzenlemelerin Eksik ve Yetersiz Olduğunu Düşünüyorum” ifadesi puanlarının ($\bar{x}=4,000$), staj yapmayan öğrencilerin “Ülkemizde Meslek Etiğiyle İlgili Yasal Düzenlemelerin Eksik ve Yetersiz Olduğunu Düşünüyorum” ifadesi puanlarından ($\bar{x}=3,180$) yüksek olmasıdır. Öğrencilerin staj yapma durumu ile “Meslek Mensuplarının Kanunlar Çerçevesinde Mükellef Hakkını Koruduğunu Düşünüyorum” ifadesi puanları arasında anlamlı bir farklılık bulunduğu görülmektedir ($t(44)=2.233$; $p=0.031<0,05$). Bu farkın nedeni; staj yapan öğrencilerin “Meslek Mensuplarının Kanunlar Çerçevesinde Mükellef Hakkını Koruduğunu Düşünüyorum” ifadesi puanlarının ($\bar{x}=3,390$), staj yapmayan öğrencilerin “Meslek Mensuplarının Kanunlar Çerçevesinde Mükellef Hakkını Koruduğunu Düşünüyorum” ifadesi puanlarından ($\bar{x}=2,710$) yüksek olmasıdır.

Ayrıca, öğrencilerin meslek etiği algıları ile cinsiyetleri arasında anlamlı bir farklılık tespit edilememiştir.

5. SONUÇ

Çalışma kapsamında yer alan araştırmada, Ağrı MYO Muhasebe ve Vergi programı öğrencilerinin muhasebe meslek etiği algıları ölçülmeye çalışılmıştır. Çalışma doğrultusunda, Muhasebe ve Vergi Programı birinci ve ikinci sınıf öğrencilerinin muhasebe meslek etiği ile ilgili genel algı düzeyleri ortaya konulmuştur. Sözü edilen etki düzeyinin tespit edilmesi için öğrencilere anket uygulanmıştır.

Anketlerin analizi sonucunda; araştırmaya katılan öğrencilerin muhasebe meslek etiği algılamasının etki düzeyinin farklı ifadelerle göre düşük, orta ve yüksek seviyelerde olduğu görülmüştür. Genel olarak ise öğrencilerin muhasebe meslek etiği algılamasının etki düzeyinin “orta düzeyde ($\bar{x}=3,17$)” olduğu tespit edilmiştir. Elde edilen bu sonucun Çil Koçyiğit vd. (2017) tarafından yapılan çalışmayla benzerlik gösterdiği söylenebilir.

Öğrencilerin meslek etiği ile ilgili ifadelerle ilişkin genel bulgular incelendiğinde ise; “Meslek Mensuplarının Mesleki Etik Kurallarına Uymalarının Önemli Olduğunu Düşünüyorum” ve “Etik Konusunda Eğitim ve Öğretilere Daha Fazla Yer Verilmesi Gerektiğini Düşünüyorum” ifadelerine katılımın en yüksek değerli katılım olduğu ve çıkan bu sonucun Uyar vd. (2015) ve Güney (2018) tarafından yapılan çalışmayla benzerlik gösterdiği; “Ülkemiz Meslek Mensuplarının Etik İlkeleri Uygulamada Yeterli Özeni Gösterdiğini Düşünüyorum” ve “Mükelleflerin Meslek Etiğine Yeterli Saygıyı Gösterdiğini Düşünüyorum” ifadelerine ise en düşük değerle katılımın olduğu ve çıkan bu sonucun Uyar vd. (2015) tarafından yapılan çalışma ile benzerlik gösterdiği söylenebilir.

Çalışmada, öğrencilerin meslek etiği algısı puanlarının mezun olunan liseye göre farklılaşma durumu incelendiğinde; öğrencilerin mezun oldukları lise ile “Meslek Mensuplarının Mesleki Kararları Dış Etkenlerden Etkilenmeden Alabildiğini Düşünüyorum” ifadesi puanları arasında anlamlı bir farklılık bulunduğu tespit edilmiştir. Bu farkın nedeni; anadolu lisesinden mezun olan öğrencilerin bu görüşe daha fazla katılmasıdır. Ayrıca, öğrencilerin mezun oldukları lise ile “Meslek Mensuplarının Mesleki Etik Kurallarına Uymalarının Önemli Olduğunu Düşünüyorum” ifadesi puanları arasında anlamlı bir farklılık bulunduğu tespit edilmiştir. Bu farkın nedeni; mesleki ve teknik anadolu lisesi mezunu olan öğrencilerin bu ifadeye daha fazla katılmasıdır.

Çalışmada, öğrencilerin meslek etiği algısı puanlarının okudukları sınıfa göre farklılaşma durumu incelendiğinde; öğrencilerin okudukları sınıf ile “Ülkemizde Meslek Etiğiyle İlgili Yasal Düzenlemelerin Eksik ve Yetersiz

Olduğunu Düşünüyorum” ifadesi puanları arasında anlamlı bir farklılık bulunduğu tespit edilmiştir. Bu farkın nedeni; ikinci sınıf öğrencilerinin bu ifadeye birinci sınıf öğrencilerine göre daha fazla katılmasıdır. Yine, öğrencilerin okudukları sınıf ile “Meslek Mensuplarının Mükellef İle İlgili Bilgileri İlgisiz Kişilere Vermediğini Düşünüyorum” ifadesi puanları arasında anlamlı bir farklılık bulunduğu tespit edilmiştir. Bu farkın nedeni; ikinci sınıf öğrencilerinin bu ifadeye birinci sınıf öğrencilerine göre daha fazla katılmasıdır. Yine, öğrencilerin okudukları sınıf ile “Meslek Mensuplarının Mükellefler İstedığı Takdirde Yasalarca Uygun Görülen Bilgileri Verdiğini Düşünüyorum” ifadesi puanları arasında anlamlı bir farklılık bulunduğu tespit edilmiştir. Bu farkın nedeni; ikinci sınıf öğrencilerinin bu ifadeye birinci sınıf öğrencilerine göre daha fazla katılmasıdır. Yine, öğrencilerin okudukları sınıf ile “Meslek Mensuplarının Kanunlar Çerçevesinde Mükellef Hakkını Koruduğunu Düşünüyorum” ifadesi puanları arasında anlamlı bir farklılık bulunduğu tespit edilmiştir. Bu farkın nedeni; ikinci sınıf öğrencilerinin bu ifadeye birinci sınıf öğrencilerine göre daha fazla katılmasıdır. Bu sonuçlar doğrultusunda; ikinci sınıf öğrencilerinin birinci sınıf öğrencilerine göre ilgili ifadelere daha fazla düzeyde katılmalarının nedeni olarak; ikinci sınıf öğrencilerinin staj yapmaları, staj yaptıkları için muhasebe mesleğinin içeriği, gereklilikleri, şartları, etik ilkeleri ve çalışma ortamları hakkında daha iyi bilgi sahibi olmaları, yanında çalıştıkları muhasebe meslek mensuplarını daha iyi gözlemleyebilmeleri, birinci sınıf öğrencilerine göre daha deneyimli olmaları gösterilebilir. Özellikle birinci sınıf öğrencilerinin mesleği etkileyen tüm koşulları yakinen deneyimlememelerinin, kolaycı veya önyargılı bir bakış açısına sahip olmalarına neden olmuş olabileceği söylenebilir.

Çalışmada, öğrencilerin meslek etiği algısı puanlarının staj yapma durumuna göre farklılaşma durumu incelendiğinde ise; öğrencilerin staj yapma durumu ile “Ülkemizde Meslek Etiğiyle İlgili Yasal Düzenlemelerin Eksik ve Yetersiz Olduğunu Düşünüyorum” ifadesi puanları arasında anlamlı bir farklılık bulunduğu tespit edilmiştir. Bu farkın nedeni; staj yapan öğrencilerin bu ifadeye staj yapmayan öğrencilere göre daha fazla katılmasıdır. Yine, öğrencilerin staj yapma durumu ile “Meslek Mensuplarının Kanunlar Çerçevesinde Mükellef Hakkını Koruduğunu Düşünüyorum” ifadesi puanları arasında anlamlı bir farklılık bulunduğu tespit edilmiştir. Bu farkın nedeni; staj yapan öğrencilerin bu ifadeye staj yapmayan öğrencilere göre daha fazla katılmasıdır. Bu sonuçlar doğrultusunda denilebilir ki; staj yapan öğrenciler çalışma ortamını gördükleri için muhasebe mesleğinin içeriği, gereklilikleri, şartları, etik ilkeleri ve çalışma ortamları hakkında daha iyi bilgi sahibi olmakta, yanında çalıştıkları muhasebe meslek mensuplarını daha iyi gözlemleyebilmekte, birinci sınıf öğrencilerine göre daha deneyimli olabilmektedir. Özellikle staj yapmayan öğrencilerin mesleğe etki eden bütün şartları doğrudan

deneyimlememelerinin, kolaycı veya önyargılı bir bakış açısına sahip olmalarına sebep olduğu söylenebilir.

Bu çalışmanın sonucunda; geleceğin muhasebe meslek mensubu adayları olan MYO Muhasebe ve Vergi Programı öğrencilerine meslek etiği eğitiminin zorunlu veya seçmeli bir ders olarak verilmesinin mesleki açıdan hassasiyet oluşturulmasında önemlilik arz edeceği düşünülmektedir. Öğrencilere muhasebe mesleğiyle ilgili etik dersinin verilmesinin, muhasebe eğitiminin kalitesini daha da artıracığı ve öğrencilerin mesleğe atılmaları durumunda etik dışı davranışlarda bulunma ihtimalinin azalacağı söylenebilir. Muhasebe eğitimi alan MYO öğrencilerinin, meslek mensuplarının mesleki etik kurallarına uymalarının önemli olduğuna, etik konusunda eğitim ve öğretilere daha fazla yer verilmesi gerektiğine ve meslek mensuplarına yönelik meslek içi eğitim ve seminerlerin fazlaştırılmasının etik ilkelere bağlılığı artıracağına ilişkin ifadeler daha duyarlı olmaları, onların meslek etiği konusuna hassasiyetle yaklaştıklarını göstermektedir ve bu durum meslek bilinci ve muhasebe mesleğinin geleceği açısından da son derece önemlidir. Yine, muhasebe meslek mensuplarının da etik değerlere uygun bir biçimde hareket etmeleri, bu konuda bilinçlenmelerine ve dolayısıyla eğitim görmelerine bağlıdır. Bunun için muhasebe meslek mensuplarının hem üniversitedeyken bu eğitimi almaları ve hem de mesleki faaliyetlerini yürüttükleri süreçte bu eğitimleri almaya devam etmeleri son derece önemlidir. Yine, mükelleflerin de meslek etiği değerlerine saygı göstererek muhasebe meslek mensuplarından hizmet talep etmeleri (zamanında ve yeterli bilgi sunulması, verginin zamanında ödenmesinin sağlanması gibi) diğer bir önemli husustur.

Sonuç olarak; MYO Muhasebe ve Vergi Programı öğrencilerinin muhasebe meslek etiği algısı hakkında bilgi edinmeyi amaçlayan bu araştırmanın örnekleminin genişletilerek uygulanması neticesinde daha genelleyici sonuçlar elde edilebilir. Ayrıca, ileride yapılacak çalışmalarda demografik değişkenler artırılarak farklılık analizleri gerçekleştirilebilir.

KAYNAKÇA

Ağyar, E., Angay Kutluk, F. & Cengiz, E. (2012). Meslek Yüksekokulları Muhasebe Bölümü Öğrencilerinin Sosyo-Ekonomik Değişkenler Işığında Mesleki Etiğe Bakış Açılarının İncelenmesi (Akdeniz Üniversitesi Örneği), *Journal of Yasar University*, 25 (7), 4203-4228.

Akdoğan, H. (2003). *Muhasebe Meslek Etiğinin Kamunun Aydınlatılmasındaki Önemine Meslek Mensuplarının Yaklaşımları*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayınları, No: 783.

Akın, O. & Özdaşlı, K. (2014). Muhasebe Meslek Mensuplarının Mesleki Faaliyetlerinde Uymaları Gereken Etik İlkelere Uyma Düzeyine Yönelik

Meslek Mensupları İle Meslek Yüksek Okulu Muhasebe Bölümü Öğrencilerinin Algıları, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 63, 59-74.

Arslan, H., Gökoğlan, K. & Bulut, M. (2018). Dicle Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Öğrencilerinin Muhasebe Meslek Etiği Algıları Üzerine Bir Araştırma, *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, 17(65), 278-294.

Başpınar, N. Ö. & Çakıroğlu, D. (2011). *Meslek Etiği*. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.

Bilen, A. & Yılmaz, Y. (2014). Muhasebe Mesleğinde Etik ve Etik İlgili Çalışmalar, *Dicle Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2(6), 57-72.

Boztosun, D., Aksoylu, S. Baraz, E. H. & Altınışık, F. (2018). Muhasebe Ve Finans Eğitimi Alan Öğrencilerin Meslek Mensuplarının Mesleki Etik İlkelerine Uyma Düzeyine Yönelik Algıları, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Özel Sayı, 20, 1-14.

Ceylan, P. & Terzi, S. (2016). Muhasebe Eğitimi Alan Öğrencilerin Meslek Etiği Algılamalarının İncelenmesi: Çankırı Karatekin Üniversitesi Örneği, *Kastamonu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 13, 312-327.

Çukacı, Y. C. (2006). Kamuyu Aydınlatmada Muhasebe Meslek Elemanının Etik Anlayışı ve İzmir İli'nde Bir Uygulama, *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 8(1), 89-111.

Çil Koçyiğit, S., Uzuner, M., Salđın, E. & Yüksek, M. (2017). Öğrencilerin Muhasebe Meslek Etiği Algısı: Gazi Üniversitesinde Bir Uygulama, *Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 10(2), 177-196.

Daştan A. (2009). Etik Eğitiminin Muhasebe Eğitimindeki Yeri ve Önemi: Türkiye Değerlendirmesi, *Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi*, Sayı:1, 281-311.

Daştan, A., Bayraktar, Y. & Bellikli, U. (2015). Muhasebe Mesleğinde Etik İnkilem ve Etik Karar Alma Konularında Farkındalık Oluşturma: Trabzon İlinde Bir Araştırma, *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 29(1), 63-82.

George, D. & Mallery, P. (2010). *SPSS for Windows Step by Step: A Simple Guide and Reference, 17.0 Update*. Boston: Pearson.

Gül, K. & Ergün, H. (2004). Muhasebe Mesleğinde Etik, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 4 (11), 53-77.

- Gül, H. & Erol, M. (2016). Muhasebe Meslek Mensuplarında İşe Bağlılık ve Çalışma Ahlakının Mesleki Etik Davranışa Etkisi, *Mali Çözüm*, 26(137), 51-74.
- Güney, S. & Çınar, O. (2012). Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin (SMMM) Etik Algıları: Erzurum Örneği, *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 26(2), 91-106.
- Güney, C. (2018). Muhasebe Meslek Mensubu Adaylarının Mesleki Etik Algısı Üzerine Bir Araştırma: Gazanfer Bilge Meslek Yüksekokulu Örneği, *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, 17(65), 295-316.
- Güriş, S. & Astar, M. (2015). *Bilimsel Araştırmalarda SPSS İle İstatistik*. İstanbul: Der Yayınları.
- Hatcher, T. (2004). Environmental Ethics As An Alternative For Evaluation Theory In For Profit Business Context, *Evaluation And Program Planning*, 27, 357-363.
- IFAC (2020). Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants. IFAC, <http://www.ifac.org/>Erişim Tarihi: 15.01.2020.
- İşgüden, B. & Çabuk, A. (2006). Meslek Etiği ve Meslek Etiğinin Meslek Yaşamı Üzerindeki Etkileri, *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 9(16), 59-86.
- Johnson, E. P., McGuire, L. M. & O'Neil, D. (2015). Teaching Ethics to Undergraduate Business Students in Australia: Comparison of Integrated and Stand-alone Approaches, *Journal of Business Ethics*, 132(2), 477-491.
- Kalaycı, Ş. (Ed.) (2010). *SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri*. Ankara: Asil Yayınları.
- Karacan, S. (2014). *Etik Kavramı ve Muhasebe Meslek Etiği*. Kocaeli: Umuttepe Yayınları.
- Kolçak, M. (2016). *Meslek Etiği*. Bursa: Ekin Yayınevi.
- Kurnaz, N. & Y. Gümüş (2010). Muhasebe Bölümü Öğrencilerinin Muhasebe Mesleği İle İlgili Etik Dışı Davranışlara İlişkin Algı Analizi: Dumlupınar Üniversitesi Uygulamalı Bilimler Yüksekokulu Örneği, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 46, 157-174.
- Özkol, E. Kök, D., Çelik, M. & Gönen, S. (2005). Meslek Etiği ve Muhasebe Meslek Elemanlarının Etik İlkelere Duyarlılık Düzeylerinin Araştırılması, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 15, 107-124.
- Sakarya, Ş. & Kara, S. (2010). Türkiye'de Muhasebe Meslek Etiğine Yönelik Düzenlemeler ve Meslek Mensupları Tarafından Algılanması Üzerine Bir Alan Araştırması, *KMÜ Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 12(18), 57-72.

- Selimoğlu, S.K. (2006). Türk Muhasebe Uygulamalarında Etik, *Mali Çözüm*, Özel Sayı, 437-456.
- Sümbüloğlu, K. (1993). *Biyoistatistik*. Ankara: Özdemir Yayıncılık.
- Şahin, Ş. & Akın, O. (2018). “Muhasebe Meslek Mensuplarının ve Muhasebe Dersi Alan Öğrencilerin Ahlaki Gelişim Ve Etik İle İlgili Tutumlarının Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi”, *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 10(25), 397-420.
- Tabachnick, B. G. & Fidell, L. S. (2013). *Using Multivariate Statistics*. London: Pearson Education.
- Tuğay, O. & Kılıç, M. B. (2017). Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Etiğine Yönelik Tutum Ölçeğinin Geliştirilmesi: Geçerlilik ve Güvenirlilik Çalışması, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 19(3), 760-780.
- TÜRMOB (2013). Muhasebe Meslek Mensupları İçin Etik Kurallar El Kitabı.
- Uyar, S., Kahveci, A. & Yetkin, M. (2015). Öğrencilerin Muhasebe Meslek Etiği Algısı: ALTSO Meslek Yüksekokulu Örneği, *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 8(2), 237-247.
- Yamane, T. (1973). *Statistics: An Introductory Analysis*. New York: Harper & Row.
- Yatkın, A. (2008). Etik Düşünce ve Davranışın Yerel Yönetimlerde Hizmet Verimliliğinin Arttırılmasında Rolü ve Önemi (Elazığ Belediyesi Örnek Alan Araştırma), *Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 18(1), 211-231.
- Yıldırım, A. (2016). *Muhasebe Meslek Mevzuatı ve Etiği*. Bursa: Dora Basım Yayın Dağıtım.
- Yılmaz, E. (2012). *Bölüm Adı: Yaratıcı Muhasebe, (Ed. Ahmet Gökgez), Muhasebenin Sosyal Yönü*. Bursa: Dora Basım Yayın Dağıtım.

MALİYET YAPIŞKANLIĞININ PAY GETİRİSİNE ETKİSİ: TURİZM ALT SEKTÖRLERİNDE BİR UYGULAMA*

Dr. Öğr. Üyesi Fatih GÜNAY^a
Doç. Dr. Levent KOŞAN^b

Ampirik Araştırma
(Empirical Research)

*Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi*
Kasım 2020; 13 (3): 667-707

ÖZ

Bu çalışmada, dünyada payları borsada işlem gören konaklama hizmetleri, eğlence hizmetleri ve yiyecek içecek hizmetleri alt sektörlerinde ve alt sektörlerin dâhil edildiği turizm sektöründe faaliyet gösteren işletmeler örnekleminde maliyet yapışkanlığı davranışının pay getirisine etkisinin tespit edilmesi amaçlanmıştır. Satışların maliyeti, satış ve genel yönetim giderleri ile toplam faaliyet giderleri maliyet yapışkanlığının ayrı ayrı incelendiği çalışma, 2008-2017 dönemi yıllık verilerini kapsamaktadır. Çalışmada analizler havuzlanmış en küçük kareler yöntemiyle gerçekleştirilmiştir. Çalışmada, maliyet yapışkanlığının pay getirisine etkisinin maliyet unsuru ve sektöre bağlı olarak farklılık gösterdiği bunun yanı sıra turist sayılarındaki değişimin eğlence hizmetleri sektörü dışında pay getirisinde etkili olduğu saptanmıştır.

Anahtar Sözcükler: Maliyet Yapışkanlığı, Pay Getirisi, Turizm Sektörü.

JEL Kodları: M49, G39, L83.

APA Stili Kaynak Gösterimi:

Günay, F., Koşan, L. (2020). Maliyet Yapışkanlığının Pay Getirisine Etkisi: Turizm Alt Sektörlerinde Bir Uygulama. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*. 13 (3), 667-707.

* Makalenin gönderim tarihi: 08.12.2019; Kabul tarihi: 01.05.2020, iThenticate benzerlik oranı %8
^aAğrı İbrahim Çeçen Üniversitesi, Turizm İşletmeciliği ve Otelcilik Yüksekokulu, fgunay@agri.edu.tr,
ORCID: [0000-0003-0892-514X](https://orcid.org/0000-0003-0892-514X)

^bMersin Üniversitesi, Turizm Fakültesi, lkosan@mersin.edu.tr, ORCID: [0000-0001-7630-6354](https://orcid.org/0000-0001-7630-6354)

THE EFFECT OF COST STICKINESS ON STOCK RETURN: AN APPLICATION ON TOURISM SUB-SECTORS

ABSTRACT

In this study, it is aimed to determine the effect of cost stickiness behaviour on the return on stock in the sample of the companies operating in the world, which are traded in the stock exchange, accommodation services, leisure and recreation services and food and beverage services sub-sectors and tourism sectors including sub-sectors. The stickiness of cost of sales, sales and general administrative expenses and total operating expenses are examined separately, and study covers the yearly data of 2008-2017 periods. In the study, analyses were performed by pooled least squares method. It was found that the effect of cost stickiness on the share return varies depending on the cost element and the sector, as well as the change in the number of tourists affected the stock return except leisure and recreation services sub-sector.

Keywords: Cost Stickiness, Stock Return, Tourism Sector.

JEL Codes: M49, G39, L83.

1. GİRİŞ¹

İşletmelerin amacı uzun yıllar kârın ve kârlılığın arttırılması olarak kabul edilmiştir. Günümüzde ise işletme amacı, faaliyetlerde sorumluluk bilincine sahip olunması ve firma değeri maksimizasyonu olarak kabul görmektedir. Hissedar ve potansiyel yatırımcılar için firma değeri işletme performansının göstergesidir. İşletme amacı konusunda süregelen tartışmalar bir tarafa, işletme amacı ne olursa olsun her zaman geçerli olan ise her durumda işletme performansını etkilemesi nedeniyle başarılı bir maliyet yönetiminin gerekliliğidir. Yöneticilerin maliyetlerle ilişkili alacakları kararlar işletmelerin nakit akışlarını ve riskini dolayısıyla firma değerini etkileyecektir. İşletmenin faaliyet sonuçları, finansal performansları firma değerini etkileyecektir. Turizm talebinin ve arzının özellikleri dikkate alındığında turizm sektörü işletmelerinin performansı başarılı bir maliyet yönetimine bağlıdır. Başarılı bir maliyet yönetimi, maliyetle ilişkili bilgilerin, maliyet davranışının bilinmesini ve gelişmelere bağlı olarak maliyetlerle ilgili kararların işletme amacına uygun olarak alınmasını gerektirmektedir.

Yeni bir ürünün üretilmesinden faaliyetin sonlandırılmasına, üretim hacminin arttırılmasından satış fiyatının belirlenmesine kadar birçok konuda karar alan yöneticilerin maliyet hacim kâr ilişkisini ve maliyet davranışını bilmesi gerekir. Pay senedi yatırımcılarının temettü ve sermaye kazancı işletme maliyetlerinden etkileneceğinden maliyet bilgisi kapsamında maliyet davranışının bilinmesi yöneticiler kadar işletme paydaşları açısından

¹ Thomson Reuters EIKON veritabanı üyeliği Mersin Üniversitesi Bilimsel Araştırma Projeleri birimince desteklenen 2017-2-TP3-2655 kodlu proje ile sağlanmıştır.

Mersin Üniversitesi Bilimsel Araştırma Projeleri Birimine teşekkür ederiz.

da önemlidir. Uygulamalı ve teorik araştırmalar, maliyet davranışının faaliyet etkinliğini (Ryu, Lee ve Won, 2014), işletme performansını (Anderson ve Yu, 2015), ihtiyatlı politikaları benimseyen muhasebe muhafazakârlığına bağlı olarak pay senedi değerini (Mahdavinia ve Zolfaghari, 2017) ve hisse başı kazançları (Ciftci ve Salama, 2018) etkilediğini ortaya koymaktadır. İşletmelerin faaliyet giderlerinde maliyet asimetrisinin artması işletme faaliyet etkinliğini azaltıcı rol oynamaktadır (Ryu vd., 2014: 28). Faaliyet hacmi veya satışlardaki artış durumunda maliyetlerde yaşanan artışın faaliyet hacmi veya satışlardaki azalış durumunda maliyetlerde yaşanan azalıştan yüksek olduğu maliyet davranışı maliyet yapışkanlığı olarak adlandırılmaktadır. Yönetici kararlarına bağlı olan maliyet yapışkanlığı, satışların azaldığı dönemlerde işletme kârını azaltacağından işletmelerin nakit akışlarını etkileyecektir. Bununla beraber satış gelirlerinin maliyetlerin altında olması işletmelerin zarar etmelerine, zararın sürekliliği ise işletme iflasına neden olacaktır. Maliyet unsuru olan kaynakların elde edilmesi, dağıtılması, atıl kaynakların elde tutulması ile ilgili kararlar gelecek beklentilerine bağlı olabileceği gibi mevcut koşulların da sonucu olabilir. İşletmelerde ihtiyaç duyulan kaynaklara olan erişim sınırlamaları ve kaynak yatırım kararlarını etkileyen yasal mevzuat maliyet yapışkanlığı davranışını etkilemektedir.

Turizm belirli dönemlerde yaşanan şoklara rağmen zaman içinde neredeyse kesintisiz bir büyüme göstermiştir (World Tourism Organization, 2017: 2). Turizmde talep esnekliğinin yüksek olması ise sektörde faaliyet gösteren işletmeler açısından atıl kapasite sorununa yol açmaktadır (Coşar, 2008: 48). Bu kapsamda çalışmada, turizm alt sektörlerinde faaliyet gösteren ve payları borsada işlem gören işletmelerde maliyet yapışkanlığının pay getirilerine etkisinin tespit edilmesi amaçlanmaktadır. Literatürde, turizm sektöründe pay senedi değeri ve getirisi üzerinde etkili olan faktörleri tespit etmeyi amaçlayan çalışmalar bulunmakla birlikte maliyet yapışkanlığının pay getirisine olan etkisini ele alan bir çalışmaya yapılan taramada rastlanmamıştır. Bu doğrultuda turizm sektöründe maliyet yapışkanlığının pay getirisine etkisinin incelenmesi gerek turizm işletmelerinin paydaşları açısından gerekse literatürdeki eksikliği gidermesi açısından önem taşımaktadır. Bu kapsamda çalışma giriş bölümü dâhil altı bölümden oluşmaktadır. Girişin ardından ikinci bölümde kavramsal çerçeve başlığı alt başlıklarında maliyet yapışkanlığı davranışı ve pay getirisi kavramları sunulmaktadır. Üçüncü bölümde turizm sektöründe pay getirisini etkileyen faktörleri belirlemeye yönelik yapılan çalışmalar özetlenmektedir. Dördüncü bölümde araştırma amacı ve önemi, araştırma modeli, veri ve örneklem ile analiz yöntemi olmak üzere dört alt başlık altında araştırma yöntemi açıklanmaktadır. Beşinci bölümde elde edilen bulgular raporlanmıştır. Altıncı bölümde çalışmada elde edilen bulgulardan hareketle sonuçlar özetlenerek ilgili taraflara önerilerle çalışma tamamlanmıştır.

2. KAVRAMSAL ÇERÇEVE

İşletme amaçlarından biri de kâr elde etmektir. Kârın elde edilmesi işletme kaynaklarının etkin kullanımına bağlıdır. Dolayısıyla işletme yöneticilerinin; yatırım, finansman ve faaliyetlerden kaynaklanan gider ve maliyetleri aşacak düzeyde gelir elde etmeye yönelik kararlar alma sorumluluğu bulunmaktadır (Crosson ve Needles, 2010: 46). İşletme kazançlarında etkili olduğundan yöneticiler maliyetleri etkin biçimde yönetmelidir. Etkin maliyet yönetimi, işletme ve yönetim performans göstergelerinden biridir. Özellikle, fiyatların önceden belirlendiği rekabetçi piyasalarda yöneticiler maliyetlere odaklanarak kârlılığı arttırabilirler (Reimer, 2019: 1). Maliyet konusunda yapılan tahminler ve bu tahminlerden sapmalar rekabet ve sürdürülebilirlik açısından önem arz etmektedir (Savcı, 2018: 30). Dolayısıyla işletme amacı kapsamında yöneticilerin, işletmede oluşan maliyetin doğasını, yapısını ve davranışını anlaması gerekmektedir (Stenzel ve Stenzel, 2003: 60). Böylece işletme paydaşlarının beklentileri karşılanacak, hissedar servetinin arttırılması sağlanmış olacaktır. Bu kapsamda çalışmanın bu bölümünde maliyet yapışkanlığı davranışı ve pay getirisi kavramı kısaca açıklanmaktadır.

2.1. Maliyet Yapışkanlığı Davranışı

Maliyet muhasebesinin temel konularından biri maliyet davranışdır. Davranışları açısından maliyetler, maliyetlerin üretim ve faaliyet hacmindeki değişime verdiği tepkiyle ilgilidir. Maliyet davranışı, işletmelerin faaliyet düzeyi veya hacimdeki değişime karşı maliyetlerdeki değişimi ifade etmektedir (Shim ve Siegel, 1998: 31; Hansen vd., 2007: 51). Yöneticiler maliyet davranış biçimlerini analiz ederek alınacak kararlar için bilgi sağlar (Crosson ve Needles, 2010: 48). Genellikle maliyet muhasebesi sistemleri genel yönetim giderlerinin faaliyetlerle orantılı olduğunu varsaymaktadır (Noreen ve Soderstrom, 1997: 89). Maliyet davranışına ilişkin geleneksel bakış, maliyetleri sabit ve değişken olarak ayırmakta, değişken maliyetlerle faaliyet düzeyleri arasında orantılı bir ilişki kurmaktadır (Guenther, Riehl ve Röbber, 2014: 302). Yöneticilerin gelecekle ilgili beklentileri, faaliyetlerle ilgili “sabit” kaynak taahhütlerini etkileyebilmektedir. Diğer ifadeyle yöneticilerin gelecekte beklenenleri sabit ve değişken maliyet karmasını etkileyen kaynak taahhüt kararlarında belirleyici olmaktadır. Geleceğe ilişkin belirsizliğin artması sabit maliyetlerin daha yüksek, değişken maliyetlerin daha düşük düzeyde olduğu katı maliyet yapısına neden olmaktadır (Banker, Byzalov ve Plehn-Dujowich, 2014: 860).

Yönetim muhasebesi çalışmaları, birim değişken maliyetlerin faaliyet hacmindeki değişimlerle doğrusal ilişkili ve sabit maliyetlerin faaliyetlerdeki değişimlerden bağımsız olarak sabit olduğunu varsaymaktadır. Maliyetler ve faaliyet hacmi arasındaki orantılılık ve

simetri, faaliyetteki %1’lik bir artışın maliyetlerde %1 düzeyinde artışa neden olduğu ve faaliyette %1’lik bir düşüşün maliyetlerde %1’lik düşüşe yol açtığı anlamına gelmektedir (Calleja, Steliaros ve Thomas, 2006: 127). Maliyet davranışının simetrik olması, yönetici kararlarının talep düzeyindeki eşit değişikliklere aynı düzeyde tepki verdiği durumu ifade etmektedir. Talep arttığında, yöneticilerin talebi karşılamak için yeni kaynak kullanımına bağlı olarak kaynak maliyetlerini yukarı doğru arttıracaktır. Öte yandan talep düştüğünde yöneticiler fazla kaynakları azaltarak işletme maliyetlerinde düşüşe neden olacaktır. Talep düştüğünde maliyetlerdeki değişim düzeyi, talebin arttığı durumdaki değişime eşit olduğunda maliyet tepkisi simetrik olacaktır (İbrahim, 2018: 302).

Maliyet yapışkanlığı davranışı ise satış ve maliyetteki değişimler hakkında tahminler yürütürken aralarındaki asimetric ilişkiyi dikkate almaktadır (Banker ve Byzalov, 2014: 46). Maliyet davranışını test eden Brasch (1927), faaliyet seviyelerinin arttığı durumda maliyet eğrisinin, faaliyet seviyesinin azalması durumunda gözlenen maliyet eğrisinden farklı olduğunu ve maliyetlerin asimetric bir fonksiyona sahip olduğunu tespit etmiştir (akt. Guenther vd., 2014: 302). Bu durum Alman literatüründe uzun yıllar maliyet miktatsızlanması (cost remanence) olarak tartışılmıştır (Guenther vd., 2014: 302). Noreen ve Soderstrom (1997) ise çalışmalarında maliyetlerdeki değişimlerin faaliyetlerle tam doğrusal ilişkili olduğu yönündeki varsayımın hatalı olduğunu ve faaliyetteki azalış durumunda gözlenen maliyet tepkisine kıyasla faaliyetlerdeki artış durumunda maliyetlerdeki tepkinin daha kolay değiştiği yönünde kanıtlar elde etmiştir. Noreen ve Soderstrom (1997)’un elde ettiği bulgu, Anderson, Banker ve Janakiraman (2003: 48) tarafından “yapışkan” olarak adlandırılmakta ve maliyet yapışkanlığı kavramının temelini oluşturmaktadır. Genel ifadeyle maliyet yapışkanlığı, faaliyet hacminde meydana gelecek bir artış durumunda ilişkili maliyetlerdeki artış düzeyinin, hacimde eşdeğer bir azalma meydana gelmesi durumunda ilişkili maliyetlerdeki azalış düzeyinden daha büyük olması halidir (Anderson vd., 2003: 48).

Geleneksel maliyet davranış modeli, yönetim müdahalesinin kaynaklarla ilgili süreci nasıl etkilediğini dikkate almamakta ve maliyetleri faaliyet düzeyleriyle ilişkilendirmektedir. Ancak, yöneticiler kaynak ayarlama maliyet yapılarına dayalı olarak karar alırlar. Çeşitli maliyetler, talepteki küçük değişimlere karşılık verebilecek ayarlamalara imkân tanımamaktadır. Maliyetlerin bu özelliği atıl (aşırı) veya yetersiz kapasiteye yol açabilmektedir, ancak tek başına maliyet yapışkanlığına yol açmayabilir. Maliyet yapışkanlığı, maliyetlerin özelliğinin yanında, kaynak ayarlama asimetric tepkilere dayalı olarak ortaya çıkmaktadır. Kaynak ayarlama asimetric tepkiler, azaltma işlemini arttırma işleminden daha fazla kısıtlamak ya da yavaşlatmak için etki eden kuvvetleri ifade etmektedir (Anderson vd., 2003: 49). Satışlar azaldığında yöneticiler, işten çıkarma

durumunda işçilere yapılacak olan kıdem tazminatı ödemeleri ve malzemeleri elden çıkarma kayıpları gibi maliyetlerden kaçınmak için atıl kaynakları elde tutmayı tercih etmektedir. Buna karşılık talep mevcut kaynak kapasitesinin ötesinde arttığında, yöneticiler artan talebi ancak gerekli kaynakları arttırdıklarında karşılayabilmektedir. Dolayısıyla kaynak ayarlamadaki bu asimetri maliyet yapışkanlığına yol açmaktadır (Banker, Byzalov, Ciftci ve Mashruwala, 2014: 221-222). İşletmelerde ihtiyari olmayan, kiralama ve kamu hizmetleri gibi faaliyet giderleri sözleşmelere bağlıdır. Bu sözleşmeler işletmelere yükümlülük getirmektedir. Doğası gereği yöneticiler bu yükümlülüklerden kaynaklanan giderlerden kolaylıkla vazgeçememektedir (Uy, 2016: 112). Bu nedenle, maliyet yapışkanlığı, yöneticilerin önleyemediği bir durum olmayıp yönetici kararlarının bir sonucudur (Guenther vd., 2014: 303).

Maliyet yönetimi konusunda yapılan araştırmalarda, gerçekleşen maliyetlerin ardındaki temel itici gücün yöneticilerin faaliyetlerle ilgili kararları olduğu görülmektedir. Yöneticiler faaliyet kararlarını çeşitli kısıtlara, teşviklere ve önyargılara bağlı olarak almaktadır. Bu faktörlerin tümü, maliyetleri sistematik biçimde etkilemektedir. Gözlenen maliyet davranışları; talep belirsizliğinden, kaynak ayarlama maliyetlerinden, yönetsel beklentilerden, kurumsal yönetimden, stratejik konumlandırmadan, kazanç hedeflerinden, aşırı güvenden, yasal düzenlemelerden ve ulusal kültürden etkilenmektedir (Banker, Byzalov, Feng ve Liang, 2018: 202). Cayma, yeniden müzakere etme ve yeniden anlaşmanın maliyetli olduğu kaynaklarla ilgili yöneticilerce imzalanan sözleşmeler maliyet yapışkanlığı davranışının ortaya çıkmasındaki temel nedenlerdendir (Calleja vd., 2006: 127). Talep arttığında yöneticiler ilave satışları karşılamak için gerektiği ölçüde taahhüt edilen kaynakları arttırmaktadır (Anderson vd., 2003: 49). Talebin azalması durumunda ise, sözleşmeden cayma maliyetlerinden ziyade atıl kaynakları elde tutmaya karar verebilirler. Dolayısıyla işletme gelirlerinde azalış yaşanırken maliyetler gelirlerdeki azalışla aynı oranda düşmeyecektir (Calleja vd., 2006: 127).

2.2. Pay Getirisi

Finansın temel konularından olan firma değerinin artırılması günümüzde kabul edilen işletme nihai amaçlarından (Ceylan ve Korkmaz, 2008). Firma değerinin artırılması diğer ifadeyle hissedar servetinin en çoklanması kapsamında hissedar serveti hissedarların sahip olduğu pay senedi piyasa değeri ile belirlenmektedir. Pay senedi yatırımcı kararlarına etki eden temel faktör, firma değeri ve sahip olunan pay senetlerinden elde edilecek getiridir (Biçen ve Sezgin, 2017: 26). Ekonomide tasarrufların tahsisi ve yatırıma yönlendirilmesi ise büyük ölçüde beklenen getiri ve riske dayalı olarak gerçekleşmektedir (Van Horne, 2002: 5).

İşletme pay senetlerinin piyasada alınıp satıldığı fiyata pay senedi piyasa (borsa, pazar) değeri denilmektedir. Bu fiyat genel olarak arz ve talep koşullarına göre oluşmaktadır. İşletme şartlarında veya kârlılığında herhangi bir değişim olmaksızın, piyasa koşullarındaki değişimlere bağlı olarak pay senedi piyasa fiyatı zaman içinde değişebilir, gerçek değerinin üzerinde veya altında bir fiyat oluşabilir (Aydın, Başar ve Coşkun, 2007: 231; Okka, 2009: 764). Pay senedi değeri, bir sonraki dönem pay senedi fiyatı ile kâr payları toplamının indirgenmiş bugünkü değeri veya gelecek kâr paylarının indirgenmiş bugünkü değerini ifade etmektedir (Ross, Westerfield ve Jaffe, 2002: 108). İşletme pay senetlerinin piyasa değeri, risk ve getiri faktörlerinin her ikisini de içermekte dolayısıyla piyasadaki risk ve getiri arasındaki ilişkiyi yansıtmaktadır (Van Horne, 2002: 5). Pay senedi fiyatları, işletmelerin gelecekteki nakit akışı yaratma kabiliyetleri olarak da algılanmaktadır. Geleneksel analizlere göre işletme değeri, işletme durumu ve performansının yer aldığı mali tablolarındaki bilgilerden etkilenir (Aydemir vd., 2012: 286).

En temel haliyle getiri, belirli bir süre boyunca, bir yatırımdan kaynaklanan toplam kazanç veya kayıp şeklinde tanımlanmaktadır (Gitman, 2009: 228). Bir yatırımın veya finansal varlığın gerçekleşen getirisi, belirli bir süre boyunca ortaya çıkan toplam getiriyi ifade etmektedir (Berk, DeMarzo ve Harford, 2012: 321). Yatırımcılar açısından pay senedi değeri kadar önemli olan diğer faktör pay getirisidir. Pay getirisi, pay senedinin yatırımcıya gelecekte sağlayacağı kâr payları (temettü kazancı) ile pay senedi alış ve satış fiyatı arasındaki farkı ifade eden sermaye kazancından oluşmaktadır (Okka, 2009: 300). Sermaye kazancı işletme pay senetlerinin satış fiyatı ile alış fiyatı arasındaki pozitif farkı ifade etmektedir (Ross vd., 2002: 223). Temettü kazancı ise işletmeler tarafından hissedarlara nakit veya pay senedi olarak yapılan ödemelerdir (Ross vd., 2002: 495-496). İşletme firma değerine yönelik çeşitli hesaplama yöntemleri bulunmakla birlikte halka açık işletmelerde pay performans ölçütü olarak genellikle pay senedi getirileri ele alınmaktadır (Yener ve Karakuş, 2012; Johnson, 2016).

Yatırımcıların pay senedi alım satım kararları işletmenin çeşitli göstergelerinden etkilenir. Alım satım yapılabilecek tek bir yatırım fırsatı olmadığından, yatırımcılar alternatiflerin risk ve getirisi hakkında bilgi sahibi olmaya çalışmaktadır (Van Horne, 2002: 49). Bu nedenle yöneticiler için, firma değeri yani hissedar değeri yaratmaya odaklanmak anlık bir görev değil süreklilik gerektiren bir süreçtir (Copeland, Koller ve Murrin, 2000: 17). Günümüzde düşük gidere karşı yüksek gelir, düşük sermaye maliyetine karşı sermayenin getirisinin yüksek olması firma değeri yaratmanın anahtarı olarak görülmektedir. Finans dışı ölçütlerde sağlanan başarı, finansal yönetim açısından alınan kararlar ve atılan adımlarla desteklenmezse firma değerinin dolayısıyla hissedar servetinin en

çoklanmasında tek başına yeterli olmayacaktır (Karadeniz, Koşan, Günay ve Dalak, 2018: 297).

3. LİTERATÜR TARAMASI

Finans kuramı çerçevesinde pay değeri ve getirisini doğrudan ve dolaylı yönden etkileyen faktörlerin tespit edilmesine yönelik yapılan çalışmalarda pay getirisini etkileyen faktörler makroekonomik ve işletmeye özgü faktörler olarak sınıflandırılmaktadır. Makroekonomik ve işletmeye özgü faktörlerin yanı sıra turizm sektörü özelinde yapılan çalışmalarda salgın hastalık, doğal afet, terör gibi faktörler turizm işletmeleri pay değeri ve getirisini etkileyen diğer faktörler olarak ifade edilebilmektedir.

Literatürde turizm sektörü pay getirilerinde merkez bankası para politikası, enflasyon, işsizlik oranı, sanayi üretimi, döviz kuru, ekonomik durum, tüketici güven endeksi, krizler gibi makroekonomik faktörlerin etkisini inceleyen çalışmalar (Barrows ve Naka, 1994; Chan ve Lim, 2011; Dewally, Shao ve Singer, 2013; Demir, Alıcı ve Lau, 2017) sıklıkla yer almaktadır. Diğer yandan sermaye yapısı ve finansal kaldıraç (Hsu ve Jang, 2008; Kim ve Kim, 2014; Muradoğlu ve Sivaprasad, 2014), büyüklük (Hsu ve Jang, 2008; Chen, 2010; Kim ve Kim, 2014) ve işletmeye özgü diğer özellikler (Chen, 2010; Chen, Koh ve Lee, 2011; Korkmaz ve Yaman, 2017) turizm sektöründe pay getirisine etkisi incelenen işletmeye özgü faktörlerdendir. Turizm sektörüne yönelik talebi etkileyen ve ülke riskinde etkili olan savaş, krizler, seçimler, terör eylemleri, spora dayalı etkinlikler, salgınlar, doğal afet gibi diğer faktörlerin etkilerini inceleyen çalışmalar yapılmış olup faktörlerin doğrudan veya dolaylı olarak etkilerinin farklı yönde olduğu gözlenmiştir (Chen, Kim ve Liao, 2009; Chang ve Zeng, 2011; Dewally vd., 2013; Zopiatis vd., 2018). Turist sayılarındaki değişim ile ölçülen turizmdeki büyüme diğer ifadeyle turizm talebinin pay getirilerine etkisi (Chen, 2010; Chan ve Lim, 2011; Demir vd., 2017) incelenen faktörlerden olup turizm talebinin pay getirisine etkisinin işletme hedef pazarına bağlı olarak farklılaştığı saptanmıştır (Chan ve Lim, 2011).

İşletmelerde maliyetlerin kâra doğrudan etkisi nedeniyle maliyet ve maliyet davranışının kâr payı kararlarını etkilemesi beklenmektedir. Borde, Byrd ve Atkinson (1999) yaptıkları çalışmada temettü artışlarının piyasa tarafından olumlu karşılandığını ve pay senedi değerine pozitif yönde etki ettiğini tespit etmişlerdir. Sheel ve Zhong (2005) ise konaklama işletmeleri ve restoran işletmelerinde nakit kâr payı artışlarının getiri üzerinde pozitif yönde etkili olduğunu saptamışlardır. Hsu ve Jang (2008) oteller ve restoranların sistematik olmayan risklerini etkileyen faktörleri belirlemeyi amaçladıkları çalışmada turizm sektörü açısından sistematik olmayan risk üzerinde, finansal kaldıraç ve faaliyet kaldırıcının pozitif, işletme büyüklüğünün ise negatif yönde etkili olduğunu tespit etmişlerdir. Lee ve

Jang (2012) ise yaptıkları çalışmada, turizm sektörü işletmeleri açısından büyük öneme sahip maddi duran varlık yatırımlarının neden olduğu risklerin pay getirisi üzerine etkilerini ölçmeyi amaçlamışlardır. Bu kapsamda çalışmada, ABD’de payları işlem gören konaklama işletmelerinin 2005-2009 dönemi günlük getirileri ile maddi duran varlık ilişkisi incelenmiştir. Çalışma bulguları turizm işletmelerinin %88’inin maddi duran varlık riskine maruz kaldığını ve maruz kalınan riskin işletme finansal durumuna bağlı olduğunu ortaya koymaktadır. Ayrıca çalışmada işletmelerde sermaye yatırımlarının, faaliyet nakit akışlarının ve nakit oranının işletmelerin risk düzeylerinde etkili olduğu gözlenmiştir.

İncelenen literatürde işletmelerde maliyetlerin ve maliyet davranışlarının pay getirisine doğrudan etkileri ele alınmamaktadır. Ancak incelenen birçok faktör satış gelirlerini ve kârı dolaylı olarak etkilemekte veya maliyete etki eden unsurlar olarak karşımıza çıkmaktadır. Tarafımızca yapılan literatür taramasında turizm sektöründe maliyet yapışkanlığı davranışının pay getirisine etkisini tespit etmeyi amaçlayan bir çalışmaya rastlanmamıştır. Bununla birlikte Mahdavinia ve Zolfaghari (2017) tarafından turizm sektörü örnekleme dışında maliyet yapışkanlığının pay senedi değerine etkisi ele alınmaktadır. Mahdavinia ve Zolfaghari (2017) tarafından yapılan bu çalışmada maliyet yapışkanlığı yoğunluğunun pay senedi fiyatlarındaki oynaklığa etkisi incelenmiştir. Satış ve Genel Yönetim Giderleri (SGYG)’nin maliyet yapışkanlığı davranışının ele alındığı çalışmada Tahran borsasında işlem gören 93 işletmenin 2009-2015 dönemi verileri incelenmiştir. Çalışmada maliyet yapışkanlığının, ihtiyatlılık, büyüklük, kaldıraç, piyasa değeri defter değeri, aktif kârlılığı ve satışlardaki büyümeden oluşan işletmeye özgü değişkenlerin hisse senedi fiyat oynaklığı üzerindeki etkisi analiz edilmiştir. Elde edilen bulgular, maliyet yapışkanlığının hisse senedi fiyat oynaklığı üzerinde anlamlı bir etkisinin olmadığını ancak muhasebe muhafazakârlığı gözlenen işletmelerde maliyet yapışkanlığının hisse senedi oynaklığı üzerinde pozitif etkisinin olduğunu ortaya koymaktadır. Çalışmada ayrıca kaldırıcın, piyasa değeri defter değerinin, satışlardaki büyümenin ve işletme büyüklüğünün oynaklığı pozitif, aktif kârlılığının ise negatif yönde etkilediği saptanmıştır.

Turizm sektöründe pay getirisini etkileyen faktörleri belirlemeye yönelik yapılan çalışmaların özetlendiği bu bölümde literatür incelendiğinde çalışmalar genel olarak makroekonomik faktörlerin ve turizm sektörünü etkileyen çeşitli olayların etkilerini tespit etmeye dönüktür. Yapılan çalışmalarda özellikle para politikasının, terör, salgın hastalık gibi olayların pay getirilerini etkilediği bununla birlikte pay getirilerinin alt sektörler bazında farklılaştığı tespit edilmiştir. Bu çalışmaların yanı sıra turizm sektörü işletmeleri satış performansı ve kârlılığın pay getirilerine etkileri ele alınmaktadır. Maliyetlerin işletme nakit akışları ve kârlılığın bir unsuru

olduğu dikkate alındığında çalışmalardan elde edilen sonuçlardan hareketle maliyet ve maliyet davranışlarının pay getirisinde etkili olduğu söylenebilir.

4. YÖNTEM

4.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi

Maliyet yönetimi, işletmelerin mevcut ve gelecek performanslarında önemlidir. İş dünyasında performansın göstergesi olarak sayılar önem arz ederken önemli olan sayılardan biri; gelir tablosunda yer alan dönem kârıdır. Kârı belirleyen iki temel unsur ise gelir ve maliyettir (Stenzel ve Stenzel, 2003: 27). Turizm sektöründe kâr marjı düşük, satışların maliyeti ve faaliyet giderleri ise yüksektir (Kim ve Ayoun, 2005: 29-30; Ecer ve Günay, 2014: 44). Turizm sektörü işletmeleri açısından maliyetler son derece önemli olmakla birlikte maliyetlerle ilişkili olan kararlar firma değerinin artırılmasıyla yakından ilgilidir. İşletmelerde maliyet davranışlarının bilinmesi finansal performans ve firma değeri açısından önem taşımaktadır. İşletmelerde özkaynak maliyetini etkileyen unsurlardan biri maliyet yapışkanlığıdır (Reimer, 2019: 117). Ayrıca maliyet yapışkanlığı işletmelerde kredi riskini artıran önemli bir faktördür (Reimer, 2019: 130). İşletme içi tüm paydaşlar maliyetten sorumlu olmakla birlikte birçok yönetici; yatırım kararları, tahmin, fiyatlandırma ve ürün yönetimi konuları ve alınan kararlara katılır. Faaliyetlerin tümü, maliyet muhasebesi çalışmalarına dâhil edilir ve maliyetle ilgili görevler, kuruluşun her düzeyinde önemli miktarda yönetsel çaba gerektirir (Stenzel ve Stenzel, 2003: 30).

Yöneticiler, faaliyet dönemi boyunca maliyet davranışı bilgilerini toplamakta ve bilgileri karar almada kullanmaktadır (Crosson ve Needles, 2010: 208). İşletme kazançları gelirlerden maliyetlerin düşülmesiyle hesaplandığından maliyet davranışlarının yöneticiler tarafından anlaşılması ve kararlarda kullanılması işletme kazanç ve kârlarında etkilidir. Yöneticilerce kârların analizi ve projelerin gelecek nakit akışlarının hesaplanması için maliyet davranışının anlaşılması ve analiz edilmesi gerekmektedir (Banker, Chen ve Park, 2014: 2). Yatırımcılar, kazanç beklentilerine maliyet davranışının tahmini değerini tam olarak dâhil etmediklerinde beklentiler hatalı olmakta ve bu beklentiler kazanç duyuruları çevresinde sistematik anormal getiriye neden olmaktadır (Banker vd., 2018: 199). İşletme dışı paydaşlar, yönetim performansını maliyetleri etkin bir şekilde kontrol edebilme yetenekleri açısından değerlendirmektedir ve maliyet davranışını anlamak sermaye piyasası tarafları açısından önemlidir (Reimer, 2019: 1). Dolayısıyla kredi riskini arttırarak sermaye maliyeti ve performans üzerinde etkili olan maliyet yapışkanlığının payları borsada işlem gören işletmelerde incelenmesi önem taşımaktadır. Bu kapsamda çalışmada turizm sektörü ve turizm alt sektörlerinde maliyet yapışkanlığının pay getirisine etkisinin tespit edilmesi amaçlanmaktadır.

Maliyet yapışkanlığı incelenen maliyetler; satışların maliyeti, satış ve genel yönetim giderleri ile toplam faaliyet giderleridir. Maliyet yapışkanlığının yanı sıra literatürde incelenen işletmeye özgü faktörler ve turist sayısındaki değişim kontrol değişkenleri olarak modele dâhil edilmektedir.

Yönetim tarafından alınan kararlarda tüm işletme paydaşlarının çıkarlarının korunduğu anlayışla maliyetlere neden olan faktörlerin dikkate alınması ve maliyet davranışının kontrol edilmesi firma değerinin maksimize edilmesine olanak sağlamaktadır. Bu kapsamda gerek paydaşlara bilgi sağlaması gerekse literatürdeki eksikliği gidermesi araştırmayı önemli kılmaktadır.

4.2. Araştırma Modeli

Anderson, Banker ve Janakiraman (2003: 52) tarafından ortaya koyulan maliyet yapışkanlığı olgusu, işletme satışlarındaki değişime karşın maliyetlerdeki değişimlerin simetrik olmadığı durumu ifade etmektedir. Satışlarda yaşanan artış durumlarında maliyetlerdeki artış düzeyinin, satışlarda yaşanan azalış durumlarında maliyetlerde gözlenen azalış düzeyinden yüksek olduğu durum maliyet yapışkanlığını ifade etmektedir. Literatürde maliyet yapışkanlığının ölçümüne yönelik çeşitli yöntemler bulunmakla birlikte turizm sektörü örnekleminde maliyet yapışkanlığının işletme pay getirisine etkisinin test edildiği bu çalışmada maliyet yapışkanlığı Anderson, Banker ve Janakiraman (2003) tarafından geliştirilen yöntemle tespit edilmektedir. Anderson vd. (2003: 52)'nin geliştirdiği ve literatürde ABJ Yöntemi olarak anılan yöntemle göre maliyet yapışkanlığı Eşitlik 1'de sunulan regresyon modeli ile tespit edilmektedir.

Eşitlik (1):

$$\ln \left[\frac{\text{Maliyet}_{i,t}}{\text{Maliyet}_{i,t-1}} \right] = \beta_0 + \beta_1 \times \ln \left[\frac{\text{Satışlar}_{i,t}}{\text{Satışlar}_{i,t-1}} \right] + \beta_2 \times \left(d_{i,t} \times \ln \left[\frac{\text{Satışlar}_{i,t}}{\text{Satışlar}_{i,t-1}} \right] \right) + \varepsilon_{i,t}$$

Eşitlikte yer alan;

Maliyet_{i,t}=i işletmesinin t dönemindeki maliyet tutarını,

Maliyet_{i,t-1}=i işletmesinin t-1 dönemindeki maliyet tutarını,

Satışlar_{i,t}=i işletmesinin t dönemindeki satış gelirlerini,

Satışlar_{i,t-1}=i işletmesinin t-1 dönemindeki satış gelirlerini,

d_{i,t}=Azalış kukla değişkenini (d_{i,t}= S_{i,t}< S_{i,t-1}=>1 ∧ S_{i,t}≥ S_{i,t-1}=>0)

β₁=Satış gelirlerindeki %'lik artışa karşı maliyetlerde gözlenen %'lik artış düzeyini,

β₁+β₂=Satış gelirlerindeki %'lik azalışa karşı maliyetlerde gözlenen % azalış düzeyini,

ε_{i,t}= Regresyon eşitliğinde gözlenen artıkları (hata terimini) ifade etmektedir.

Kurulan regresyon eşitliğinde logaritmik dönüşümler katsayıların basit bir şekilde yorumlanmasına imkân sağlamaktadır. Satış gelirlerindeki azalışın kukla değişkenle (d) dâhil edildiği modelde β_1 katsayısı; satış gelirlerinde gözlenen yüzde 1'lik artışın maliyette yarattığı yüzdeler artışını ifade etmektedir. Satış gelirlerindeki azalışı ele alan kukla değişkenden dolayı β_1 ve β_2 katsayılarının toplamı, satış gelirlerindeki yüzde 1'lik azalış durumunda maliyetlerdeki yüzdeler azalışını ifade etmektedir. İncelenen maliyet değişkeni yapışkanlık özelliği taşıyorsa, satış gelirlerindeki artışa karşın maliyette gözlenen değişim düzeyi satış gelirlerindeki azalış durumunda maliyette gözlenen değişimden daha büyük olacaktır. Bu nedenle, yapışkanlık için kurulan ampirik hipotezin; $\beta_1 > 0$ ve $\beta_2 < 0$ koşullarını birlikte sağlaması beklenmektedir (Anderson vd., 2003: 52-53). Bu koşuldan hareketle çalışmada Eşitlik 1 işletme bazlı test edilerek β_2 katsayıları elde edilmiştir. Elde edilen katsayıların -1'le çarpılmasıyla maliyet yapışkanlığı düzeyi tespit edilmiştir. Buna göre β_2 düzeyi arttıkça yapışkanlık düzeyi artmaktadır. Araştırma modelinde pay getirilerini etkileyen ve literatürde ele alınan işletmeye özgü göstergeler ve turist sayısındaki değişim kontrol değişkenleri olarak dâhil edilmiştir. Çalışmada kurulan ve test edilen regresyon eşitliği Model 1'de sunulmaktadır.

Model 1:

$$\ln[PSG_{i,t}] = \beta_0 + \beta_1 \times MY_{i,t} + \beta_{2.1} \times AK_{i,t} + \beta_{2.2} \times \ddot{O}K_{i,t} + \beta_{2.3} \times NKM_{i,t} + \beta_3 \times CO_{i,t} + \beta_4 \times KO_{i,t} + \beta_5 \times VDH_{i,t} + \beta_6 \times TSD_{n,t} + \varepsilon_{i,t}$$

Çalışmada satışların maliyeti, satış ve genel yönetim giderleri ile toplam faaliyet giderleri için ayrı ayrı yapışkanlık düzeyi hesaplanmıştır. Maliyet yapışkanlığının tespitine yönelik modellerde yer alan değişkenlerin hesaplanmasında kullanılan finansal veriler enflasyondan (yıllık tüfe) arındırılmıştır. Bununla birlikte kârlılık göstergelerinden aktif kârlılığı, özkaynak kârlılığı ve net kâr marjı ayrı ayrı analiz edilmiştir. Araştırma modelinde yer alan değişkenler, kodları ve hesaplama şekilleri Tablo 1'de gösterilmektedir.

Tablo 1. Modelde Yer Alan Değişkenler, Kodları ve Hesaplama Şekilleri

Değişken	Kod	Hesaplama Şekli
Pay getirisi	PSG	$\ln\left(\frac{\text{Pay senedi piyasa fiyatı}_{i,t}}{\text{Pay senedi piyasa fiyatı}_{i,t-1}}\right)$
Maliyet Yapışkanlığı	MY	ABJ yönteminden elde edilen β_2 'nin -1 ile çarpımıyla elde edilmektedir.
Aktif Kârlılığı	AK	$\left(\frac{\text{Net kâr}_{i,t}}{\text{Toplam varlık}_{i,t}}\right)$
Özkaynak Kârlılığı	ÖK	$\left(\frac{\text{Net kâr}_{i,t}}{\text{Özkaynak}_{i,t}}\right)$

Net Kâr Marjı	NKM	$\left(\frac{Net\ kâr_{i,t}}{Net\ satışlar_{i,t}} \right)$
Cari Oran	CO	$\left(\frac{Dönen\ varlıklar_{i,t}}{Kısa\ vadeli\ yabancı\ kaynaklar_{i,t}} \right)$
Kaldıraç Oranı	KO	$\left(\frac{Toplam\ yabancı\ kaynaklar_{i,t}}{Toplam\ varlık_{i,t}} \right)$
Varlık Devir Hızı	VDH	$\left(\frac{Net\ satışlar_{i,t}}{Toplam\ varlık_{i,t}} \right)$
Turist Sayısındaki Değişim	TSD	$\left(\frac{Uluslararası\ turist\ sayısı_t - Uluslararası\ turist\ sayısı_{t-1}}{Uluslararası\ turist\ sayısı_{t-1}} \right)_n$

Tablo 1’de yer alan $PSG_{i,t}$ i işletmesinin t dönemindeki pay fiyatının bir önceki döneme (t-1) oranının doğal logaritması şeklinde hesaplanan pay getirisini ifade etmektedir. Maliyet yapışkanlığı değişkeni (MY) ABJ yöntemine göre belirlenmektedir. İşletme ve değişken bazında test edilen regresyon eşitliğinde tespit edilen β_2 değerleri -1 ile çarpılarak yapışkanlık değişkeni oluşturulmuştur. β_2 düzeyi arttıkça (azaldıkça) yapışkanlık düzeyi artmaktadır (azalmaktadır). Çalışmada pay getirisine etkisi tespit edilen işletmeye özgü faktörlerden kârlılık göstergeleri aktif kârlılığı, özkaynak kârlılığı ve net kâr marjı ayrı ayrı modele dâhil edilmektedir. Kâr ve kârlılığın artması işletmelerde yükümlülüklerin yerine getirilmesi, kâr dağıtımını veya firma değerini arttıracak yatırımlara kaynak yaratma kabiliyetini arttırması nedeniyle pay getirisine etkisinin pozitif olması beklenmektedir (Demir, 2001: 129; Güngör ve Yerdelen Kaygın, 2015: 161). Finansal performans göstergelerinden likidite oranları işletmelerin kısa vadeli yükümlülüklerini yerine getirebilme kabiliyetini göstermektedir (Aydemir vd., 2012: 286). Likidite oranlarının pay getirilerine etkisinin pozitif olması beklenmektedir (Uluyol ve Türk, 2013: 381; Yaman, Korkmaz ve Açıkgöz, 2017: 196). Ancak likidite oranlarının yüksek olması atıl fonlara neden olacağı ve işletme kârlılıklarında yaratacağı negatif etki nedeniyle negatif etkinin görülmesi de mümkündür (Düzer, 2008: 69-70; Kurtaran vd., 2015: 43). Çalışmada likidite göstergesi olarak cari oran ele alınmaktadır. Modele dâhil edilen işletmeye özgü diğer kontrol değişkeni işletme kaldıraç oranıdır. Kaldıraç oranı işletme sermaye yapısında sahip olunan yabancı kaynak düzeyini ifade etmektedir. İşletmeler açısından kaldıraç kullanımı vergi etkisi nedeniyle kârlılık ve firma değeri üzerinde etkili olmaktadır. Bunun yanı sıra kaldıraç kullanımı işletmelerin sermaye maliyetine etki etmektedir. Bu kapsamda kaldıraç oranının pay getirisini pozitif etkilemesi beklenmektedir (Aydemir vd., 2012: 286; Mahdavinia ve Zolfaghari, 2017: 1094-1095). Ancak işletmelerde borç kullanımının yüksek olması finansal sıkıntı göstergesi olarak piyasada olumsuz bir sinyal

şeklinde algılanabilecektir. Dolayısıyla yüksek düzeyli kaldıraç kullanımı pay getirilerini negatif etkileyebilmektedir (Demir, 2001: 129; Düzer, 2008: 70-71; Ayriçay ve Türk, 2014: 66). Modelde yer alan işletmeye özgü diğer faktör varlık devir hızıdır. Varlık devir hızı, işletme yatırımlarının nasıl kullanıldığına bir göstergesidir. Diğer şartlar sabitken varlık devir hızının yüksekliği işletmenin varlıklarını daha verimli kullandığını göstermektedir. Varlık devir hızının yükselmesi firma kârlılığını dolayısıyla hisse başı kârı artırır (Okka 2012: 112). İşletmelerin varlıklarını ne düzeyde etkin kullandığını göstermesi nedeniyle varlık devir hızı önem arz etmektedir. İşletme finansal performansında varlıkların etkin kullanımı kontrol edilebilen ve kararlarda etkili olan bir faktördür (Ayriçay ve Türk, 2014: 67). Etkinliğin artmasının elde edilen kâra bağlı olarak firma performansını dolayısıyla firma değerini artırması beklenmektedir (Gümüş vd., 2017: 19). Turizmin ve pazarın özelliklerinin bir göstergesi olarak turist sayılarındaki değişimin modele dâhil edilmesi, turizm sektörünün özelliklerinin pay getirisine etkisini göstermesi nedeniyle önem arz etmektedir.

4.3. Veri ve Örneklem

Araştırmada kullanılan işletmeye özgü veriler, borsa ve işletmelere ilişkin finansal bilgilerin yer aldığı Thomson Reuters EIKON veritabanından elde edilmiştir. İşletmelerle ilgili veri kaynakları finansal tablolarıdır. İlgili tablolara Haziran 2018 - Temmuz 2018 döneminde ulaşılmıştır. İşletmelere özgü veriler işletmeler tarafından yıllık olarak açıklanan finansal durum tablosu (bilanço) ve kapsamlı kâr zarar durum tablosundan (gelir tablosu), pay senedi değerleri ise ilgili veritabanından doğrudan elde edilmiştir. Ülkelerin enflasyon oranları ve uluslararası turist sayıları Dünya Bankası Açık Veri sisteminden (The Worldbank, 2019) Haziran 2019'da elde edilmiştir.

Araştırma, turizm sektöründe maliyet yapışkanlığının pay senedi getirisine etkisinin tespit edilmesini amaçlamaktadır. Turizm alt sektörlerinden konaklama hizmetleri, eğlence hizmetleri ve yiyecek içecek hizmetlerini kapsayan çalışma farklı özellikleri ve sayıları nedeniyle üç alt sektörde sınıflandırılmış ve sınırlandırılmıştır. Thomson Reuters EIKON veritabanında, farklı kıta ve ülkelerde payları borsada işlem gören; konaklama hizmetleri sektörü, eğlence hizmetleri sektörü ve yiyecek içecek hizmetleri sektörü sınıflamaları altında 1.561 işletme yer almaktadır. Alt sektörler bağlamında en geniş örnekleme ulaşılması nedeniyle çalışma 2008-2017 dönemi yıllık verileri üzerinde gerçekleştirilmiştir. Örneklem, finansal tablolarına, değişkenler açısından verilerine ulaşılabilen, düzenli verisi bulunan ve maliyet yapışkanlığı ölçümü yapılabilen payları borsalarda işlem gören turizm işletmeleri gözlemlerini kapsamaktadır. Araştırma dönemi itibarıyla tabloları, test edilen modellerde yer alan değişkenlere yönelik verileri bulunmayan ve değişkenleri analize uygun olmayan işletmeler örnekleme dâhil edilmemiştir.

4.4. Analiz Yöntemi

Çalışmada turizm sektörü ve turizm alt sektörlerinde satışların maliyeti, satış ve genel yönetim giderleri ve toplam faaliyet giderleri maliyet yapışkanlığının pay getirisine etkileri analiz edilmektedir. Ampirik araştırmalarda regresyon modellerinin test edilmesinde üç tür veri söz konusudur. Veriler, sadece çok sayıda birimin tek dönemlik gözlemlerinden oluşan yatay kesit, tek bir birimin birden çok dönemini kapsayan zaman serisi ve yatay kesit ile zaman serilerinin birlikte alındığı havuzlanmış diğer ifadeyle panel olarak sınıflandırılmaktadır (Gujarati, 2004: 25; 636). Çalışmada regresyon analizleri panel veri setine dayalı olarak yapılmaktadır.

Büyük yatay kesit kısa zaman serisi (N>T) panel veri çalışmalarında genellikle eğim katsayılarının homojen olduğu varsayımı altında gözlemler havuzlanmakta ve yapılan çalışmalar özellikle uzun zaman serisine sahip panel verilerde bu varsayımın geçersiz olduğu yönünde bulgular ortaya koymaktadır (Baltagi, 2005: 201-202). Özellikle mevcut tüm verilerin kullanımı söz konusu olduğunda örneklem büyüklüğünü arttırmak mümkün olmamaktadır. Bununla birlikte çalışmalarda çoklu doğrusal bağlantı sorununa potansiyel bir çözüm olarak mevcut veri miktarını arttırmanın diğer yöntemi havuzlanmış bir örnek kullanmaktır. Panel verilerin havuzlanması yatay kesit ve zaman serisi boyutlarının birlikte kullanımını içermektedir (Brooks, 2008: 174). Havuzlanmış panelde veriler hem zaman serilerine hem de kesitsel boyutlara sahip olduğundan havuzlanmış regresyon analiziyle çözümlenmektedir. Diğer ifadeyle, veriler aynı zaman döneminde birden çok kesitten elde edilmekte ve analiz için veriler tek sütunda toplanmaktadır (Brooks, 2008: 280; 488). Panel verilerin havuzlanması işletmeye özgü ve spesifik birçok konunun çözümlenmesinin önüne geçmektedir (Brooks, 2008: 488) ancak kısa zaman serisinde belirli bir amaca yönelik kurulan modellerde panel veri analizinin yapılması mümkün olmamakta bu nedenle havuzlanmış regresyon analizi uygulanabilmektedir. Belirli varsayımlar altında havuzlanmış en küçük kareler tahmincisi tutarlı β 'ların elde edilmesinde kullanılmaktadır. Havuzlanmış en küçük kareler (HEKK) yönteminde regresyon eşitliği Formül 1'de yer aldığı şekildedir (Wooldridge, 2002: 256; Greene, 2012: 349);

$$y_{i,t} = \alpha + \beta x_{i,t} + v_{i,t} \quad (1)$$

Formül 1’de, $i = 1, \dots, N$ yatay kesitleri, $t = 1, \dots, T$ zamanı olmak üzere modelde yer alan $v_{i,t} \equiv \alpha_i + u_{i,t}$ bileşik hataları ifade etmektedir. Her t için $v_{i,t}$ gözlenemeyen etki ve hata terimleri toplamıdır. Bu modelde havuzlanmış EKK tahmincisi değişkenlerle $(x_{i,t})$ bileşik hata teriminin $(v_{i,t})$ korelasyonsuz ($E(x'_{i,t} v_{i,t}) = 0$) olduğu durumlarda tutarlı sonuçlar vermektedir (Wooldridge, 2002: 256).

Panel verilerde havuzlanmış en küçük kareler ile tahminlerin yapılmasında temel olarak iki varsayımın sağlanması gerekmektedir. Birincisi, her x açıklayıcı değişkenle bileşik hata teriminin korelasyonsuz olmasını diğer ifadeyle ekonometrik analizlerde, değişkenlerin dışsal olması gerektiğini ifade etmektedir (Gujarati, 2004: 701). İkinci varsayım ise açıklayıcı değişkenler arasında doğrusal bağlantının olmamasıdır. Bu varsayım olmaması model parametrelerinin etkinliği için gereklidir (Greene, 2012: 16). Bu çalışmada çoklu doğrusal bağlantı varsayımı Ender (2010) tarafından önerilen çoklu doğrusal bağlantı test yöntemi ile sınanmıştır. Test sonucunda elde edilen koşul sayısı (condition number) genel bir kural olarak 15’in üzerinde olduğunda çoklu doğrusal bağlantının varlığını göstermektedir (Williams, 2015: 4).

İki temel varsayımın yanı sıra HEKK regresyon tahmininin yapılması için değişen varyans ve otokorelasyonun olmaması gerekir (Wooldridge, 2002: 171). Bu varsayım hata terimlerinin varyansların sabit ve kovaryanslarının sifıra eşit olduğunu ifade etmektedir (Wooldridge, 2002: 171). Bu varsayımın sağlanamaması modelin genelliğini bozmaktadır (Greene, 2012: 16). Tahmin edilen modellerde hata terimlerinin sabit varyans varsayımı White (1980)’in genel değişen varyans testi ile otokorelasyon varsayımı ise Wooldridge (2002)’in testi ile sınanmıştır. HEKK regresyon tahminlerinde değişen varyans ve otokorelasyonun olması durumunda tutarlı β için dirençli standart hataların hesaplanması gerekir (Wooldridge, 2002: 175-176). Otokorelasyonun olmadığı (Wooldridge testi p değeri $>.05$) ancak değişen varyansın varlığı durumunda White’in değişen varyansa dirençli standart hatalar elde edilmesi gerekir (Wooldridge 2002: 56-57; Hoechle, 2007: 283). Değişen varyansa dirençli standart hataların hesaplanmasında değişen varyans dirençli $\hat{\beta}$ tahminci matrisi, $\hat{A}^{-1}\hat{B}\hat{A}^{-1}/N$ ’dir. Diğer ifadeyle $\hat{\beta}$ ’nin asimptotik varyansı ($\text{Avâr}(\hat{\beta})$) Formül 2’de gösterildiği şekilde hesaplanmaktadır (Wooldridge, 2002: 57).

$$\text{Avâr}(\hat{\beta}) = (X'X)^{-1}(\sum_{i=1}^N \hat{u}_i^2 x_i' x_i)(X'X)^{-1} \quad (2)$$

Değişen varyansla birlikte otokorelasyon sorunu tespit edilen modellerde yatay kesit kümelenmiş dirençli standart hatalarla regresyon tahminleri gerçekleştirilmelidir (Wooldridge, 2002: 134-135; Hoechle, 2007: 285). Kümelenmiş dirençli standart hatalarla tahmin edilen regresyonda varyans hesaplaması Formül 3’te gösterildiği şekildedir (Rogers, 1993: 20).

$$var(b) = E(X'WX)^{-1}X'W(y - Ey)(y - Ey)'WX(X'WX)^{-1} \quad (3)$$

Çalışmada değişen varyans sorunu tespit edilen modeller White'ın değişen varyans dirençli standart hatalarla tahmin edilmiştir. Değişen varyansla birlikte otokorelasyon sorunu tespit edilen modeller ise yatay kesit kümelenmiş dirençli standart hatalarla tahmin edilmiştir. Zaman serisini içeren verilerde ele alınan değişkenlerde zamana bağlı dinamik etkinin varlığının incelenmesi yani birim kök etkisinin araştırılması T'nin sınırlı, N'nin büyük olduğu durumlarda gerekmemektedir (Wooldridge, 2002: 175). Bu nedenle analizlerde değişkenlerde birim kök etkisi incelenmemiştir. Değişkenlere ait gözlemlerin model tahminlerinde kullanımında uç gözlemlerin varlığı birçok istatistiki uygulama için önemli bir problem oluşturmaktadır (Ramsey ve Ramsey, 2007: 355). Veri setinde yer alan belirli gözlemlerin diğer gözlemlerle uyumsuz olduğu gözlemler uç olarak nitelendirilmektedir (Barnett ve Lewis, 1978: 4). Değişkenlere yönelik gözlemlerin uç değerlerinden arındırılması uç gözlemlerden kaynaklanan problemlerin giderilmesi açısından fayda sağlamaktadır (Wilcox, 2010: 163). Genel olarak çalışmalarda %10'u geçmeyen uç gözlemlerin arındırılması uygundur (Ramsey ve Ramsey, 2007: 360). Bu kapsamda çalışmada modellerde yer alan değişkenlerin minimum ve maksimum %2,5 içinde kalan uç gözlemleri arındırılarak modeller tahmin edilmiştir.

5. BULGULAR VE TARTIŞMA

Çalışmada turizm sektörü işletmelerinde satışların maliyeti, satış ve genel yönetim giderleri ile toplam faaliyet giderleri maliyet yapışkanlığı davranışının pay getirisine etkisi tespit edilmektedir. Bu bölümde maliyet yapışkanlığı davranışının turizm sektörü pay getirilerine olan etkisine ilişkin tanımlayıcı istatistikler ve test edilen model bulguları sunulmaktadır.

Turizm sektörü genel örnekleminde satışların maliyeti (Panel A), SGYG (Panel B) ve toplam faaliyet giderleri (Panel C) maliyet yapışkanlığının pay senedi getirisine etkisine ilişkin modellerde yer alan değişkenler tanımlayıcı istatistikleri Tablo 2'de sunulmaktadır. Modellerde aktif kârlılığı, özkaynak kârlılığı ve net kâr marjına ilişkin tanımlayıcı istatistikler kendi örneklem değerleri iken diğer değişkenler (PSG, SMY, SGYG, TFGY, CO, KO, VDH) aktif kârlılığı örnekleminde yer alan gözlem istatistikleridir.

Tablo 2. Turizm sektöründe satışların maliyeti, SGYG ve toplam faaliyet giderleri yapışkanlığının pay getirisine etkisine ilişkin model değişkenleri tanımlayıcı istatistikleri

Panel A	PSG	SMY	AK	ÖK	NKM	CO	KO	VDH	TSD
Ortalama	0.014	0.209	0.029	0.055	0.050	1.399	0.483	0.814	0.086
Ortanca	0.022	0.026	0.027	0.054	0.039	1.065	0.482	0.589	0.061
Maksimum	0.970	4.631	0.179	0.522	0.631	9.502	1.018	2.842	0.471
Minimum	-1.228	-1.983	-0.177	-0.672	-0.698	0.167	0.070	0.047	-0.278
SS	0.360	0.915	0.053	0.129	0.133	1.124	0.220	0.654	0.145
n	3691	3691	3691	3676	3718	3691	3691	3691	-
Panel B	PSG	SGYGY	AK	ÖK	NKM	CO	KO	VDH	TSD
Ortalama	0.019	0.396	0.032	0.060	0.052	1.379	0.485	0.881	0.088
Ortanca	0.028	0.084	0.029	0.058	0.039	1.059	0.482	0.665	0.061
Maksimum	0.953	6.649	0.180	0.488	0.610	6.943	1.005	2.991	0.471
Minimum	-1.215	-3.564	-0.185	-0.672	-0.728	0.170	0.085	0.046	-0.278
SS	0.354	1.334	0.053	0.129	0.123	1.073	0.213	0.676	0.152
n	3288	3288	3288	3286	3321	3288	3288	3288	-
Panel C	PSG	TFGY	AK	ÖK	NKM	CO	KO	VDH	TSD
Ortalama	0.023	0.160	0.031	0.059	0.046	1.297	0.495	0.894	0.088
Ortanca	0.030	0.073	0.028	0.058	0.037	1.024	0.497	0.682	0.061
Maksimum	0.970	3.468	0.180	0.508	0.405	6.049	1.005	2.985	0.471
Minimum	-1.186	-3.294	-0.171	-0.694	-0.482	0.181	0.093	0.082	-0.278
SS	0.362	0.852	0.051	0.129	0.098	0.960	0.208	0.666	0.150
n	3288	3288	3288	3288	3296	3286	3286	3286	-

PSG: Pay senedi getirisi; SMY: Satışların maliyeti yapışkanlığı; AK: Aktif kârlılığı; ÖK: Özkaynak kârlılığı; NKM: Net kâr marjı; CO: Cari oran; KO: Kaldıraç oranı; VDH: Varlık devir hızı; TSD: Turist sayısındaki değişim; SGYGY: Satış ve genel yönetim giderleri yapışkanlığı; TFGY: Toplam faaliyet giderleri yapışkanlığı; SS: Standart sapma; n: Gözlem sayısı

Tablo 2 Panel A’da yer alan turizm sektöründe satışların maliyeti yapışkanlığının pay getirisine etkisine yönelik modellerde yer alan değişkenlere ilişkin tanımlayıcı istatistikler incelendiğinde işletmelerin ortalama pay senedi getirisi (PSG) 0.014, satışların maliyeti yapışkanlık düzeyi (SMY) 0.209, aktif kârlılığı (AK) 0.029, özkaynak kârlılığı (ÖK) 0.055, net kâr marjı (NKM) 0.050, cari oran (CO) 1.399, kaldıraç oranı (KO) 0.483, varlık devir hızı (VDH) 0.814 ve turist sayısındaki değişim (TSD) 0.086 olarak gözlenmiştir. Standart sapma değerleri incelendiğinde en yüksek sapmanın cari oran ve satışların maliyeti yapışkanlık değişkenleri olduğu görülmektedir. SMY minimum değerleri incelendiğinde negatif değerler satışlardaki azalışa karşı maliyetlerde artışın devam ettiğine işaret etmektedir.

Turizm sektörü genel örnekleminde SGYG yapışkanlığının pay getirisine etkisine yönelik model değişkenlerine ilişkin tanımlayıcı istatistiklerin yer aldığı Tablo 2 Panel B incelendiğinde işletmelerin ortalama pay senedi getirisi (PSG) 0.019, SGYG yapışkanlık ölçüsü (SGYGY) 0.396, aktif kârlılığı (AK) 0.032, özkaynak kârlılığı (ÖK) 0.06, net kâr marjı (NKM) 0.052, cari oran (CO) 1.379, kaldıraç oranı (KO) 0.485, varlık devir hızı (VDH) 0.881 ve turist sayısındaki değişim (TSD) 0.088 olarak gözlenmiştir. Değişkenlere ilişkin standart sapma değerleri incelendiğinde en yüksek sapma değerinin SGYG yapışkanlık değişkeni olduğu görülmektedir. Yüksek standart sapma işletmelerin satışlardaki azalışlara karşı SGYG’de gözlenen yapışkanlık davranışının değişkenlik gösterdiği ayrıca negatif minimum değerler bazı işletmelerde satışlardaki azalışlara karşı SGYG’deki değişimin artış yönünde olduğunu göstermektedir.

Toplam faaliyet giderleri yapışkanlığının turizm sektörü pay getirisine etkisine yönelik modellerde yer alan değişkenlere ilişkin tanımlayıcı istatistiklerin yer aldığı Tablo 2 Panel C incelendiğinde işletmelerin ortalama pay senedi getirisi (PSG) 0.023, ortalama toplam faaliyet giderleri yapışkanlık düzeyi (TFGY) 0.160, aktif kârlılığı (AK) 0.031, özkaynak kârlılığı (ÖK) 0.059, net kâr marjı (NKM) 0.046, cari oran (CO) 1.297, kaldıraç oranı (KO) 0.495, varlık devir hızı (VDH) 0.894 ve turist sayısındaki değişim (TSD) 0.088 olarak gözlenmiştir. Standart sapma değerleri incelendiğinde en yüksek sapmanın sırasıyla cari oran ve toplam faaliyet giderleri yapışkanlığı değişkenlerinde olduğu Panel C’de görülmektedir. Tanımlayıcı istatistiklere göre turizm sektöründe SGYG yapışkanlık düzeyine karşın toplam faaliyet giderleri yapışkanlık düzeyinin daha düşük olduğu söylenebilir.

Turizm sektöründe satışların maliyeti, satış ve genel yönetim giderleri ve faaliyet giderleri yapışkanlık davranışının pay getirisine etkisinin tespitine yönelik kurulan model test sonuçları Tablo 3’te sunulmaktadır. Modellerde aktif kârlılığı, özkaynak kârlılığı ve net kâr marjına birlikte yer verilmemiş olup kârlılık düzeyleri ayrı ayrı test edilmiştir. Aktif kârlılığının dâhil edildiği model sonuçları (a) sütununda, özkaynak kârlılığının yer aldığı model sonuçları (b) sütununda ve net kâr marjının dâhil edildiği model sonuçları (c) sütununda yer almaktadır.

Tablo 3. Turizm sektöründe satışların maliyeti, SGYG ve toplam faaliyet giderleri yapışkanlığının pay getirisine etkisi

	Satışların Maliyeti			SGYG			Toplam Faaliyet Giderleri		
	Yapışkanlığı			Yapışkanlığı			Yapışkanlığı		
	(a)	(b)	(c)	(a)	(b)	(c)	(a)	(b)	(c)
β_0	-0.10***	-0.09***	-0.11***	-0.09***	-0.07***	-0.09***	-0.11***	-0.08***	-0.11***
Sabit	(-6.09)	(-5.04)	(-5.32)	(-4.42)	(-3.57)	(-4.10)	(-4.77)	(-3.54)	(-4.51)
β_1	.01*	.01*	.005	-.01*	-.01**	-.01*	-.01**	-.01*	-.01**
MY	(1.80)	(1.76)	(0.87)	(-1.88)	(-2.00)	(-1.85)	(-2.07)	(-1.82)	(-2.07)
β_2	1.16***			1.14***			1.27***		
AK	(10.42)			(10.36)			(10.99)		
β_3		.47***			.48***			.46***	
ÖK		(10.32)			(10.87)			(9.93)	
β_4			.34***			.40***			.55***
NKM			(6.30)			(6.30)			(7.35)
β_5	.001	.003	.001	-.001	-.000	-.003	.001	.002	-.002
CO	(0.25)	(0.55)	(0.19)	(-0.23)	(-0.08)	(-0.45)	(0.10)	(0.36)	(-0.38)
β_6	.12***	.08***	.09***	.11***	.08***	.09***	.14***	.08***	.12***
KO	(4.62)	(3.03)	(3.58)	(3.91)	(2.58)	(3.23)	(4.46)	(2.68)	(3.91)
β_7	.03**	.03***	.05***	.02**	.02***	.04***	.02*	.02*	.04***
VDH	(3.48)	(4.44)	(7.01)	(2.26)	(2.92)	(5.49)	(1.91)	(2.76)	(5.02)
β_8	.16***	.16***	.15***	.13***	.14***	.13*	.15***	.16***	.15***
TSD	(5.40)	(5.48)	(5.06)	(4.39)	(4.59)	(4.21)	(4.81)	(4.90)	(4.61)
R^2	%3.9	%4.2	%2.7	%3.7	%4.1	%2.8	%4	%3.8	%3.2
F istatistiği	30.2	33.6	19.9	26.9	32.4	16.8	29.1	26.8	18.54
n	3691	3676	3718	3288	3286	3321	3288	3288	3296
Wooldridge testi	101.4	102.1	107.1	103.5	104.0	105.7	86.1	87.4	87.8
p değeri	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
White testi	120.7	127.8	125.0	148.1	161.7	162.1	162.8	170.0	165.4
CN	8.9	8.7	8.8	9.4	9.2	9.3	9.7	9.5	9.6

t değerleri parantez içinde yer almaktadır. Test sonuçları dirençli standart hatalara dayanmaktadır.

***, **, * sırasıyla %1, %5 ve %10 düzeyinde anlamlılığı ifade etmektedir. n: Gözlem sayısı

Turizm sektöründe satışların maliyeti yapışkanlık düzeyinin pay getirisine etkisinin analiz edildiği model test sonuçlarının yer aldığı Tablo 3 incelendiğinde, satışların maliyeti yapışkanlığı arttıkça pay getirisi artmaktadır ($\beta_1: .01 p<.10$). Elde edilen bu bulgu işletmelerde satışlardaki düşüşe karşı satışların maliyetindeki artışların piyasa tarafından olumlu algılandığı şeklinde yorumlanabilmektedir. Modelde yer alan kontrol değişkenlerine yönelik bulgular incelendiğinde turizm sektörü pay getirisinde işletmelerin kârlılık düzeyinin ($\beta_2: 1.16; \beta_3: .47; \beta_4: .34 p<.01$), kaldıraç oranının ($\beta_6 p<.01$), varlık devir hızının ($\beta_7 p<.01$) pozitif anlamlı etkisinin olduğu saptanmıştır. Turizm sektörü pay getirisinde cari oranın ($\beta_5 p>.10$) anlamlı bir etkisi saptanmamıştır. Bununla birlikte turist sayısındaki değişimin turizm sektörü pay getirilerini pozitif ($\beta_8 p<.01$) yönde etkilediği tespit edilmiştir.

Turizm sektöründe SGYG yapışkanlık düzeyinin pay getirisine etkisinin incelendiği model test sonuçlarına göre SGYG maliyet yapışkanlığı arttıkça pay getirisi azalmaktadır ($\beta_1: -.01 p<.10$). Elde edilen bu bulgu işletmelerde satışlardaki düşüşe karşı SGYG'deki azalış düzeyinin azaldığı ölçüde pay getirisinin azaldığını göstermektedir. Satışlara karşı SGYG'deki azalış düzeyinin %1 oranında daha az azalması, yani yapışkanlığın gözlenmesi pay getirilerinin 0.01 oranında azalmasına neden olmaktadır. Elde edilen bu bulgu Johnson (2016)'ın gelecek anormal pay getirilerinde SGYG'deki değişimlerin etkili olduğu ve SGYG'deki yapışkanlık durumunun anormal pay getirilerini negatif etkilediği bulgusuyla örtüşmektedir. Çalışmada elde edilen bu bulgu piyasalarda işletme SGYG maliyet davranışlarının pay senedi getirisini etkilediğini, yatırımcılar tarafından maliyet davranışının dikkate alındığını göstermektedir. He vd. (2010) tarafından yapılan çalışmada Japonya'da varlık krizi öncesi dönemde SGYG yapışkanlığının daha yüksek olduğu saptanmıştır. 2007 krizi sonrasını kapsayan bu çalışmada yapışkanlık düzeyinin etkisinin kriz sonrası işletmelerin kaynak ayarlama davranışlarına bağlı olarak düşük düzeyde gözlendiği söylenebilir. SGYG maliyet yapışkanlığının pay getirisine etkisinin incelendiği modelde ele alınan kontrol değişkenlerine yönelik bulgular turizm sektörü pay getirisinde işletmelerin kârlılık düzeyinin ($\beta_2: 1.14; \beta_3: .48; \beta_4: .40 p<.01$), kaldıraç oranının ($\beta_6 p<.01$), varlık devir hızının ($\beta_7 p<.01$) anlamlı pozitif yönde etkilediğini ortaya koymaktadır. Turizm sektörü pay getirisinde cari oranın ($\beta_5 p>.10$) anlamlı bir etkisi saptanmamıştır. Turist sayısındaki değişimin ($\beta_8 p<.01$) ise turizm sektörü pay getirilerini pozitif yönde etkilediği bulgusuna ulaşılmıştır.

Turizm sektöründe toplam faaliyet giderleri yapışkanlık düzeyinin pay getirisine etkisinin incelendiği model test sonuçları Tablo 3'te yer almaktadır. Elde edilen bulgular SGYG yapışkanlık sonuçlarıyla benzerlik göstermekte olup turizm sektöründe toplam faaliyet giderleri maliyet yapışkanlığı pay senedi getirilerini 0.01 ($\beta_1 p<.10$) düzeyinde azaltmaktadır.

İşletmelerin maliyet yapışkanlık düzeyi arttıkça pay getirileri azalmaktadır. Turizm sektörü işletmelerinin aktif kârlılığı (β_2 : 1.27 p<.01), özkaynak kârlılığı (β_3 : .46 p<.01) ve net kâr marjı (β_4 : .55 p<.01) arttığında pay getirileri artmaktadır. İşletmelerde kaldıraç oranı (β_6 p<.01) ve varlık devir hızı (β_7 p<.10) turizm sektörü pay getirilerini pozitif etkilemektedir. Turizm sektöründe faaliyet giderleri yapışkanlığının pay getirilerine etkisinin test edildiği modellerde de cari oranın anlamlı etkisi saptanamamıştır. Turizm sektöründe büyümenin göstergesi olan turist sayısındaki değişimin pay getirisini pozitif yönde (β_8 p<.01) etkilediği gözlenmiştir.

Turizm alt sektörleri örneklerinde satışların maliyeti yapışkanlık davranışının pay getirisine etkisine ilişkin test edilen modellerde yer alan değişkenlerin tanımlayıcı istatistiklerine Tablo 4'te yer verilmektedir. Modellerde kârlılık değişkenlerinin yer aldığı ayrı örnekler üzerinden analizler gerçekleştirilmiş olup tanımlayıcı istatistikler özkaynak kârlılığı ve net kâr marjına ilişkin tanımlayıcı istatistikler kendi örneklerindeki değerleri iken diğer değişkenler aktif kârlılığına ilişkin örnekte yer alan gözlem tanımlayıcı istatistikleridir.

Tablo 4. Turizm alt sektörlerinde satışların maliyeti yapışkanlığının pay getirisine etkisine ilişkin model değişkenleri tanımlayıcı istatistikleri

Konaklama	PSG	SMY	AK	ÖK	NKM	CO	KO	VDH	TSD
Ortalama	-0.024	0.368	0.024	0.039	0.071	1.471	0.438	0.359	0.073
Ortanca	-0.017	0.072	0.021	0.041	0.065	1.060	0.428	0.289	0.057
Maksimum	0.966	4.631	0.178	0.522	0.631	9.502	1.008	2.546	0.471
Minimum	-1.215	-1.983	-0.166	-0.617	-0.686	0.170	0.071	0.047	-0.278
SS	0.389	1.071	0.047	0.099	0.164	1.304	0.224	0.280	0.106
n	1518	1518	1518	1501	1482	1518	1518	1518	-
Eğlence	PSG	SMY	AK	ÖK	NKM	CO	KO	VDH	TSD
Ortalama	0.028	0.257	0.028	0.060	0.048	1.343	0.529	0.736	0.072
Ortanca	0.031	0.063	0.029	0.063	0.043	1.062	0.538	0.601	0.050
Maksimum	0.970	3.523	0.179	0.519	0.623	7.821	1.018	2.842	0.471
Minimum	-1.228	-1.555	-0.168	-0.672	-0.589	0.167	0.073	0.052	-0.278
SS	0.375	0.858	0.048	0.132	0.134	0.978	0.209	0.549	0.135
n	952	952	952	954	967	952	952	952	-
Yiyecek İçecek	PSG	SMY	AK	ÖK	NKM	CO	KO	VDH	TSD
Ortalama	0.051	-0.028	0.037	0.070	0.028	1.353	0.502	1.439	0.111
Ortanca	0.056	-0.030	0.035	0.074	0.025	1.073	0.497	1.421	0.082
Maksimum	0.963	2.113	0.179	0.520	0.546	7.729	1.017	2.835	0.471
Minimum	-1.218	-1.911	-0.177	-0.672	-0.698	0.179	0.070	0.110	-0.278
SS	0.302	0.667	0.061	0.155	0.075	0.976	0.212	0.555	0.186
n	1221	1221	1221	1221	1269	1221	1221	1221	-

PSG: Pay senedi getirisi; SMY: Satışların maliyeti yapışkanlığı; AK: Aktif kârlılığı; ÖK: Özkaynak kârlılığı; NKM: Net kâr marjı; CO: Cari oran; KO: Kaldıraç oranı; VDH: Varlık devir hızı; TSD: Turist sayısındaki değişim; SS: Standart sapma; n: Gözlem sayısı

Turizm alt sektörlerinde satışların maliyeti yapışkanlığının pay getirisine etkisine yönelik modellerin testinde yer alan değişkenlere ilişkin tanımlayıcı istatistiklerin bulunduğu Tablo 4 incelendiğinde, konaklama hizmetleri sektöründe işletmelerin ortalama pay senedi getirisi (PSG) -0.024, satışların maliyeti yapışkanlığı (SMY) 0.368, aktif kârlılığı (AK) 0.024, özkaynak kârlılığı (ÖK) 0.039, net kâr marjı (NKM) 0.071, cari oran (CO) 1.471, kaldıraç oranı (KO) 0.438, varlık devir hızı (VDH) 0.359 ve turist sayısındaki değişim (TSD) 0.073 olarak gözlenmiştir. Eğlence hizmetleri sektörü tanımlayıcı istatistikleri incelendiğinde işletmelerin ortalama pay senedi getirisi (PSG) 0.028, satışların maliyeti yapışkanlık düzeyi (SMY) 0.257, aktif kârlılığı (AK) 0.028, özkaynak kârlılığı (ÖK) 0.060, net kâr marjı (NKM) 0.048, cari oran (CO) 1.343, kaldıraç oranı (KO) 0.529, varlık devir hızı (VDH) 0.736 ve turist sayısındaki değişim (TSD) 0.072'dir. Yiyecek içecek hizmetleri sektörü tanımlayıcı istatistikleri incelendiğinde işletmelerin ortalama pay senedi getirisi (PSG) 0.051, satışların maliyeti yapışkanlık düzeyi (SMY) -0.028, aktif kârlılığı (AK) 0.037, özkaynak kârlılığı (ÖK) 0.070, net kâr marjı (NKM) 0.028, cari oran (CO) 1.353, kaldıraç oranı (KO) 0.502, varlık devir hızı (VDH) 1.439 ve turist sayısındaki değişim (TSD) 0.111'dir. Satışların maliyeti yapışkanlık ölçümüne göre yiyecek içecek işletmelerinde yapışmazlık davranışının gözlemlendiği söylenebilmektedir. Turizm alt sektörlerinde satışların maliyeti yapışkanlığının pay getirisine etkisine yönelik kurulan model test sonuçları Tablo 5'te sunulmaktadır.

Tablo 5. Satışların maliyeti yapışkanlık davranışının turizm alt sektörleri pay getirisine etkisi

Satışların Maliyeti Yapışkanlığı									
	Konaklama Hizmetleri			Eğlence Hizmetleri			Yiyecek İçecek Hizmetleri		
	(a)	(b)	(c)	(a)	(b)	(c)	(a)	(b)	(c)
β_0	.10***	-.08***	-.10***	-.14***	-.11***	-.11**	-.10***	-.10***	-.11**
Sabit	(-3.56)	(-2.97)	(-3.47)	(-3.63)	(-2.86)	(-2.56)	(-2.71)	(-2.72)	(-2.81)
β_1	.02**	.02***	.01**	.01	.01	.01	-.01	-.00	-.002
SMY	(2.34)	(2.65)	(1.99)	(0.92)	(0.86)	(0.92)	(0.37)	(-0.03)	(-0.18)
β_2	1.30***			1.02***			1.15***		
AK	(6.10)			(3.65)			(8.21)		
β_3		.48***			.45***			.47***	
ÖK		(4.39)			(4.62)			(8.52)	
β_4			.30***			.28**			0.83***
NKM			(4.48)			(2.58)			(4.67)
β_5	-.01*	-.01	-.01*	.02	.01	.02	.01	.02***	.01*
CO	(-1.67)	(-1.32)	(-1.67)	(1.47)	(1.08)	(1.12)	(1.61)	(2.76)	(1.74)
β_6	.13***	.10**	.11***	.17***	.11**	.13***	.11**	.08*	.08*
KO	(3.15)	(2.35)	(2.82)	(3.18)	(2.09)	(2.29)	(2.37)	(1.77)	(1.73)
β_7	-.06**	-.06**	-.03	.03	.03	.04*	.02	.03**	.05***
VDH	(-2.22)	(-2.07)	(-0.96)	(1.38)	(1.53)	(2.19)	(1.09)	(2.01)	(3.14)
β_8	.31***	.35***	.33***	.06	.08	.06	.13***	.12***	.12***
TSD	(4.32)	(4.60)	(4.44)	(0.83)	(1.15)	(0.83)	(4.10)	(3.72)	(3.82)
R^2	%3.3	%2.8	%2.6	%2.4	%3.2	%1.5	%6.1	%7.1	%5.1
F istatistiği	11.1	9.0	7.6	4.8	7.2	2.97	15.9	17.1	8.7
N	1518	1501	1482	952	954	967	1221	1221	1269
Wooldridge testi	49.3	50.0	52.2	24.2	26.1	25.8	20.1	21.1	24.3
p değeri	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
White testi	35.9	33.9	35.8	30.6	38.7	33.1	94.9	96.1	115.8
CN	7.7	7.6	7.6	10.7	10.2	10.5	12.5	12.6	12.3

t değerleri parantez içinde yer almaktadır. Test sonuçları dirençli standart hatalara dayanmaktadır.

***, **, * sırasıyla %1, %5 ve %10 düzeyinde anlamlılığı ifade etmektedir. n: Gözlem sayısı

Tablo 5’te yer alan konaklama hizmetleri sektöründe pay getirisini etkileyen faktörleri belirlemeye yönelik kurulan model test sonuçlarına göre satışların maliyeti yapışkanlık davranışının pay getirisine etkisinin pozitif yönde anlamlı (β_1 $p < .05$) olduğu saptanmıştır. Elde edilen bu bulgu konaklama hizmetleri sektöründe satışlardaki düşüş dönemlerinde satışların maliyetindeki yapışkanlığın pay getirisini arttırdığını ortaya koymaktadır. Modellerde konaklama hizmetleri sektörü pay getirisinde etkili olan finansal oranların aktif kârlılığı (β_2 : 1.30 $p < .01$), özkaynak kârlılığı (β_3 : .48 $p < .01$), net kâr marjı (β_4 : .30 $p < .01$), cari oran (β_5 $p < .10$), kaldıraç oranı (β_6 $p < .05$) ve varlık devir hızı (β_7 $p < .05$) olduğu saptanmıştır. Bununla birlikte konaklama hizmetleri sektörü pay getirileri turist sayısındaki değişimden (β_8 $p < .01$) pozitif etkilenmektedir.

Eğlence hizmetleri sektörü pay getirilerinde satışların maliyeti yapışkanlık davranışının (β_1 $p > .10$) anlamlı bir etkisinin olmadığı saptanmıştır. Modellerde eğlence hizmetleri sektöründe etkili olan finansal oranların aktif kârlılığı (β_2 : 1.02 $p < .01$), özkaynak kârlılığı (β_3 : .45 $p < .01$), net kâr marjı (β_4 : 0.28 $p < .05$) ve kaldıraç oranı (β_6 $p < .05$) olduğu ayrıca varlık devir hızının (β_7 $p < .10$) kısmen etkili olduğuna yönelik bulgulara rastlanmıştır. Bununla birlikte eğlence hizmetleri sektörü pay getirilerinde turist sayısındaki değişimin anlamlı bir etkisinin olmadığı (β_8 $p > .10$) gözlenmiştir.

Yiyecek içecek hizmetleri sektöründe satışların maliyeti yapışkanlığının pay getirilerinde anlamlı bir etkisinin olmadığı (β_1 $p > .10$) gözlenmiştir. Modellerde yiyecek içecek hizmetleri sektörü pay getirilerinde aktif kârlılığı (β_2 : 1.15 $p < .01$), özkaynak kârlılığı (β_3 : .47 $p < .01$), net kâr marjı (β_4 : .83 $p < .01$), cari oran (β_5 $p < .10$), kaldıraç oranı (β_6 $p < .10$) ve varlık devir hızının (β_7 $p < .10$) etkili olduğu saptanmıştır. Bununla birlikte turist sayısındaki değişimin yiyecek içecek hizmetleri sektörü pay getirilerini pozitif (β_8 $p < .01$) etkilediği saptanmıştır.

Turizm alt sektörlerinde SGYG yapışkanlığı davranışının pay senedi getirisine etkisine ilişkin test edilen modellerde yer alan değişkenlerin tanımlayıcı istatistiklerine Tablo 6’da yer verilmektedir. Modellerde kârlılık değişkenlerinin yer aldığı ayrı örneklemeler üzerinden analizler gerçekleştirilmiş olup tanımlayıcı istatistikler özkaynak kârlılığı ve net kâr marjına ilişkin tanımlayıcı istatistikler kendi örneklemelerindeki değerleri iken diğer değişkenler aktif kârlılığına ilişkin örneklemde yer alan gözlem istatistikleridir.

Tablo 6. Turizm alt sektörleri SGYG yapışkanlığının pay getirisine etkisine ilişkin model değişkenleri tanımlayıcı istatistikleri

Konaklama	PSG	SGYGY	AK	ÖK	NKM	CO	KO	VDH	TSD
Ortalama	-0.020	0.569	0.026	0.042	0.077	1.532	0.423	0.388	0.074
Ortanca	-0.022	0.274	0.023	0.043	0.070	1.119	0.408	0.310	0.059
Maksimum	0.932	6.218	0.179	0.409	0.610	6.903	1.002	2.546	0.471
Minimum	-1.215	-3.564	-0.185	-0.648	-0.686	0.170	0.085	0.046	-0.278
SS	0.384	1.394	-0.111	0.097	0.152	1.266	0.216	0.314	0.109
n	1238	1238	1238	1233	1204	1238	1238	1238	-
Eğlence	PSG	SGYGY	AK	ÖK	NKM	CO	KO	VDH	TSD
Ortalama	0.028	0.192	0.031	0.070	0.052	1.287	0.540	0.780	0.071
Ortanca	0.035	-0.008	0.031	0.069	0.045	1.022	0.548	0.636	0.050
Maksimum	0.953	4.736	0.179	0.466	0.531	6.943	0.999	2.979	0.471
Minimum	-1.210	-3.440	-0.183	-0.662	-0.728	0.175	0.087	0.052	-0.278
SS	0.376	1.293	0.049	0.126	0.138	0.992	0.189	0.563	0.140
n	876	876	876	883	942	876	876	876	-
Yiyecek İçecek	PSG	SGYGY	AK	ÖK	NKM	CO	KO	VDH	TSD
Ortalama	0.055	0.365	0.038	0.072	0.028	1.288	0.510	1.476	0.115
Ortanca	0.059	0.026	0.035	0.074	0.024	1.042	0.505	1.434	0.089
Maksimum	0.935	6.649	0.180	0.488	0.480	6.845	1.005	2.991	0.471
Minimum	-1.181	-2.330	-0.171	-0.672	-0.698	0.179	0.111	0.110	-0.278
SS	0.293	1.275	0.060	0.156	0.069	0.875	0.209	0.567	0.190
n	1174	1174	1174	1170	1217	1174	1174	1174	-

PSG: Pay senedi getirisi; SGYGY: Satış ve genel yönetim giderleri yapışkanlığı; AK: Aktif kârlılığı; ÖK: Özkaynak kârlılığı; NKM: Net kâr marjı; CO: Cari oran; KO: Kaldıraç oranı; VDH: Varlık devir hızı; TSD: Turist sayısındaki değişim; SS: Standart sapma; n: Gözlem sayısı

Turizm alt sektörlerinde SGYG yapışkanlığının pay getirisine etkisine yönelik modellerin testinde yer alan değişkenlere ilişkin tanımlayıcı istatistikler tablosu (Tablo 6) incelendiğinde konaklama hizmetleri sektöründe işletmelerin ortalama pay senedi getirisi (PSG) -0.020, SGYG yapışkanlık düzeyi (SGYGY) 0.569, aktif kârlılığı (AK) 0.026, özkaynak kârlılığı (ÖK) 0.042, net kâr marjı (NKM) 0.077, cari oran (CO) 1.532, kaldıraç oranı (KO) 0.423, varlık devir hızı (VDH) 0.388 ve turist sayısındaki değişim (TSD) 0.074 olarak gözlenmiştir. Eğlence hizmetleri sektörü işletmeleri ortalama pay senedi getirisi (PSG) 0.028, SGYG yapışkanlık düzeyi (SGYGY) 0.192, aktif kârlılığı (AK) 0.031, özkaynak kârlılığı (ÖK) 0.070, net kâr marjı (NKM) 0.052, cari oran (CO) 1.287, kaldıraç oranı (KO) 0.540, varlık devir hızı (VDH) 0.780 ve turist

sayısındaki değişim (TSD) 0.071 olarak gözlenmiştir. Örneklemeye ilişkin standart sapma değerleri incelendiğinde en yüksek sapma değerinin SGYG yapışkanlık değişkeni olduğu görülmektedir. Yiyecek içecek hizmetleri sektörü işletmelerinin ortalama pay senedi getirisi (PSG) 0.055, SGYG yapışkanlık düzeyi (SGYGY) 0.365, aktif kârlılığı (AK) 0.038, özkaynak kârlılığı (ÖK) 0.072, net kâr marjı (NKM) 0.028, cari oran (CO) 1.288, kaldıraç oranı (KO) 0.510, varlık devir hızı (VDH) 1.476 ve turist sayısındaki değişim (TSD) 0.115 olarak gözlenmiştir. Örneklemeye ilişkin standart sapma değerleri incelendiğinde en yüksek sapma değerinin SGYG yapışkanlık değişkeni olduğu görülmektedir. Bu durum işletmelerin satışlardaki azalışlara karşı SGYG’de gözlenen yapışkanlık davranışının değişkenlik gösterdiğini ayrıca minimum değerler belirli işletmelerde satışlardaki azalışlara karşı SGYG’deki değişimin artış yönünde olduğunu göstermektedir. Turizm sektöründe SGYG yapışkanlık davranışının turizm alt sektörleri pay getirisine etkisinin tespit edilmesine yönelik kurulan model test sonuçları Tablo 7’de sunulmaktadır.

Tablo 7. Turizm alt sektörlerinde toplam faaliyet giderleri yapışkanlığının pay getirisine etkisine ilişkin model değişkenleri tanımlayıcı istatistikleri

SGYG Yapışkanlığı									
	Konaklama Hizmetleri			Eğlence Hizmetleri			Yiyecek İçecek Hizmetleri		
	(a)	(b)	(c)	(a)	(b)	(c)	(a)	(b)	(c)
β_0	-0.09***	-0.08**	-0.10***	-0.06	-0.04	-0.02	-0.07**	-0.07	-0.09**
Sabit	(-2.78)	(-2.55)	(-3.14)	(-1.50)	(-0.85)	(-0.90)	(-1.83)	(-1.64)	(-2.19)
β_1	-0.01	-0.01	-0.01	-0.001	-0.001	-0.001	-0.01**	-0.01**	-0.01*
SGYGY	(-0.98)	(-0.91)	(-0.99)	(-0.26)	(-0.80)	(-0.17)	(-1.80)	(-1.87)	(-1.69)
β_2	1.19**			0.99***			1.19**		
AK	(5.12)			(3.76)			(9.15)		
β_3		.49***			.45***			.50***	
ÖK		(4.48)			(4.66)			(9.02)	
β_4			.33***			.35***			1.00***
NKM			(4.16)			(3.22)			(6.06)
β_5	-0.01	-0.01	-0.01	.002	-0.003		.01	.02*	.01
CO	(-1.31)	(-1.01)	(-1.23)	(0.17)	(-0.27)		(1.33)	(1.67)	(1.23)
β_6	.14***	.13***	.13***	.07	.03		.13**	.09*	.10**
KO	(3.02)	(2.81)	(2.93)	(1.18)	(0.38)		(2.95)	(1.75)	(2.36)
β_7	-0.06**	-0.06**	-0.01	.03	.03	.04*	-0.01	.01	.02
VDH	(-2.29)	(-2.21)	(-0.43)	(1.27)	(1.44)	(1.94)	(-0.52)	(0.57)	(1.61)
β_8	.25***	.29***	.28***	.01	.02	.01	.13***	.12***	.13***
TSD	(3.25)	(3.84)	(3.60)	(0.11)	(0.29)	(0.07)	(4.07)	(3.72)	(4.07)
R^2	%2.7	%2.6	%2.5	%1.9	%2.7	%1.7	%6.4	%7.8	%6.1
F istatistiği	8.3	8.1	6.4	2.9	5.1	2.9	16.1	17.1	14.3
n	1238	1233	1204	876	883	942	1174	1170	1217
Wooldridge testi	48.4	51.4	45.7	29.0	30.0	33.1	19.1	18.3	22.9
p değeri	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
White testi	40.1	44.1	42.5	42.9	53.1	51.3	69.0	71.2	90.6
CN	7.9	7.8	7.9	11.1	10.7	3.6	13.2	13.2	12.8

t değerleri parantez içinde yer almaktadır. Test sonuçları dirençli standart hatalara dayanmaktadır.

***, **, * sırasıyla %1, %5 ve %10 düzeyinde anlamlılığı ifade etmektedir. n: Gözlem sayısı

Tablo 7’de sunulan turizm alt sektörlerinde pay getirisini etkileyen faktörleri belirlemeye yönelik kurulan model test sonuçlarına göre konaklama hizmetleri sektörü SGYG yapışkanlık davranışının pay getirisinde etkisinin anlamlı olmadığı ($\beta_1 p > .10$) saptanmıştır. Elde edilen bu bulgu konaklama hizmetleri sektöründe satışlardaki değişime karşı SGYG’de gözlenen değişimlerin pay getirisinde etkili olmadığını göstermektedir. Modellerde konaklama hizmetleri sektöründe etkili olan finansal oranların aktif kârlılığı (β_2 : 1.19 $p < .01$), özkaynak kârlılığı (β_3 : .49 $p < .01$), net kâr marjı (β_4 : .33 $p < .01$), kaldıraç oranı ($\beta_6 p < .01$) ve varlık devir hızı ($\beta_7 p < .05$) olduğu saptanmıştır. Bununla birlikte turist sayısındaki değişim ($\beta_8 p < .01$) konaklama hizmetleri sektörü pay getirilerini pozitif etkilemektedir.

Eğlence hizmetleri sektörü örneğinde pay getirisinde SGYG yapışkanlık davranışının ($\beta_1 p > .10$) anlamlı olmadığı saptanmıştır. Elde edilen bu bulgu eğlence hizmetleri sektöründe satışlardaki değişime karşı SGYG’deki değişimlerin pay getirilerinde etkili olmadığını göstermektedir. Test edilen modellerde eğlence hizmetleri sektörü pay getirilerinde aktif kârlılığı (β_2 : .99 $p < .01$), özkaynak kârlılığı (β_3 : 0.45 $p < .01$), net kâr marjı (β_4 : .35 $p < .01$) ve varlık devir hızının ($\beta_7 p < .10$) etkili olduğu bulgularına ulaşılmıştır. Bununla birlikte eğlence hizmetleri sektörü pay getirilerinde turist sayısındaki değişimin etkisinin anlamsız ($\beta_8 p > .10$) olduğu saptanmıştır.

Yiyecek içecek hizmetleri sektörü pay getirisinde SGYG yapışkanlık davranışının pay getirilerini negatif ($\beta_1 p < .10$) etkilediğine yönünde bulgular elde edilmiştir. Modellerde yiyecek içecek hizmetleri sektöründe etkili olan finansal oranların aktif kârlılığı (β_2 : 1.19 $p < .01$), özkaynak kârlılığı (β_3 : .50 $p < .01$), net kâr marjı (β_4 : 1.00 $p < .01$) ve kaldıraç oranı ($\beta_6 p < .10$) olduğu saptanmıştır. Yiyecek içecek hizmetleri sektöründe özkaynak kârlılığının ele alındığı (b) model test sonuçlarına göre cari oranın pay getirisini pozitif (β_5 : .02 $p < .10$) etkilediğine yönelik bulgulara rastlanmıştır. Bununla birlikte yiyecek içecek hizmetleri sektöründe varlık devir hızının ($\beta_7 p > .10$) pay getirisine anlamlı etkisi saptanmamıştır. Turist sayısındaki değişimin yiyecek içecek hizmetleri sektörü pay getirilerini pozitif ($\beta_8 p < .01$) etkilediği saptanmıştır.

Turizm alt sektörlerinde toplam faaliyet giderleri yapışkanlığı davranışının pay senedi getirisine etkisine ilişkin test edilen modellerde yer alan değişkenlerin tanımlayıcı istatistikleri Tablo 8’de sunulmaktadır. Modellerde kârlılık değişkenlerinin yer aldığı ayrı örneklemeler üzerinden analizler gerçekleştirilmiş olup tanımlayıcı istatistikler çok küçük farklar olmakla birlikte yaklaşık olarak aynı olduğu için özkaynak kârlılığı ve net kâr marjına ilişkin tanımlayıcı istatistikler kendi örneklemelerindeki değerleri iken diğer değişkenler aktif kârlılığına ilişkin örnekleme yer alan gözlem istatistikleridir.

Tablo 8. Turizm alt sektörlerinde toplam faaliyet giderleri yapışkanlığının pay getirisine etkisine ilişkin model değişkenleri tanımlayıcı istatistikleri

Konaklama	PSG	TFGY	AK	ÖK	NKM	CO	KO	VDH	TSD
Ortalama	-0.019	0.314	0.027	0.048	0.063	1.389	0.438	0.410	0.073
Ortanca	-0.019	0.166	0.023	0.044	0.063	1.051	0.429	0.338	0.056
Maksimum	0.966	3.468	0.179	0.504	0.403	6.043	0.975	2.546	0.471
Minimum	-1.186	-2.381	-0.166	-0.617	-0.482	0.181	0.093	0.082	-0.278
SS	0.393	0.912	0.044	0.093	0.124	1.109	0.205	0.308	0.107
n	1236	1236	1236	1235	1203	1236	1236	1236	-
Eğlence	PSG	TFGY	AK	ÖK	NKM	CO	KO	VDH	TSD
Ortalama	0.037	0.064	0.030	0.066	0.047	1.200	0.555	0.808	0.072
Ortanca	0.038	0.039	0.029	0.067	0.040	1.018	0.563	0.670	0.050
Maksimum	0.970	2.332	0.179	0.508	0.405	5.971	0.999	2.979	0.471
Minimum	-1.142	-3.294	-0.171	-0.672	-0.405	0.186	0.105	0.083	-0.278
SS	0.383	0.768	0.048	0.133	0.094	0.818	0.192	0.565	0.139
n	873	873	873	876	880	873	873	873	-
Yiyecek İçecek	PSG	TFGY	AK	ÖK	NKM	CO	KO	VDH	TSD
Ortalama	0.058	0.070	0.037	0.070	0.028	1.272	0.511	1.463	0.114
Ortanca	0.061	0.006	0.0235	0.074	0.024	1.010	0.507	1.428	0.089
Maksimum	0.963	2.818	0.180	0.504	0.370	6.049	1.005	2.985	0.471
Minimum	-1.181	-3.255	-0.171	-0.694	-0.406	0.196	0.111	0.128	-0.278
SS	0.305	0.824	0.059	0.155	0.064	0.878	0.208	0.572	0.188
n	1179	1179	1179	1177	1213	1179	1179	1179	-

PSG: Pay senedi getirisi; TFGY: Toplam faaliyet giderleri yapışkanlığı; AK: Aktif kârlılığı; ÖK: Özkaynak kârlılığı; NKM: Net kâr marjı; CO: Cari oran; KO: Kaldıraç oranı; VDH: Varlık devir hızı; TSD: Turist sayısındaki değişim; SS: Standart sapma; n: Gözlem sayısı

Turizm alt sektörlerinde toplam faaliyet giderleri yapışkanlığının pay getirisine etkisinin test edildiği modellerde yer alan değişkenlere ilişkin tanımlayıcı istatistikler tablosu (Tablo 8) incelendiğinde konaklama hizmetleri sektöründe işletmelerin ortalama pay senedi getirisi (PSG) -0.019, toplam faaliyet giderleri yapışkanlık düzeyi (TFGY) 0.314, aktif kârlılığı (AK) 0.027, özkaynak kârlılığı (ÖK) 0.048, net kâr marjı (NKM) 0.063, cari oran (CO) 1.389, kaldıraç oranı (KO) 0.438, varlık devir hızı (VDH) 0.410 ve turist sayısındaki değişim (TSD) 0.073 olarak gözlenmiştir. Örnekleme ilişkin standart sapma değerleri incelendiğinde en yüksek sapma değerinin cari oran ve faaliyet giderleri yapışkanlık değişkenlerinde olduğu görülmektedir. Bu durum işletmelerin satışlardaki azalışlara karşı SGGY'de gözlenen yapışkanlık davranışının değişkenlik gösterdiğini ortaya koymaktadır. Eğlence hizmetleri sektörü örnekleme ortalama pay senedi getirisi (PSG) 0.037, toplam faaliyet giderleri yapışkanlık düzeyi (TFGY)

0.064, aktif kârlılığı (AK) 0.030, özkaynak kârlılığı (ÖK) 0.066, net kâr marjı (NKM) 0.047, cari oran (CO) 1.2, kaldıraç oranı (KO) 0.555, varlık devir hızı (VDH) 0.808 ve turist sayısındaki değişim (TSD) 0.072 olarak gözlenmiştir. Örnekleme ilişkin standart sapma değerleri incelendiğinde en yüksek sapma değerinin faaliyet giderleri yapışkanlık değişkeni olduğu görülmektedir. Bu durum işletmelerin satışlardaki azalışlara karşı SGYG'de gözlenen yapışkanlık davranışının değişkenlik gösterdiğini göstermektedir. Yiyecek içecek hizmetleri sektörü tanımlayıcı istatistikleri incelendiğinde ortalama pay senedi getirisi (PSG) 0.058, toplam faaliyet giderleri yapışkanlık düzeyi (TFGY) 0.070, aktif kârlılığı (AK) 0.037, özkaynak kârlılığı (ÖK) 0.070, net kâr marjı (NKM) 0.028, cari oran (CO) 1.272, kaldıraç oranı (KO) 0.511, varlık devir hızı (VDH) 1.463 ve turist sayısındaki değişim (TSD) 0.114 olarak gözlenmiştir. Değişkenlerin standart sapma değerleri incelendiğinde en yüksek sapma değerinin cari oran ve TFG yapışkanlık değişkenleri olduğu görülmektedir. Ortalama değerlerinden en fazla sapmaya sahip gözlemlerin bu değişkenler olduğunu göstermektedir. TFGY'nin standart sapma değeri işletmelerin satışlardaki azalışlara karşı SGYG'de gözlenen yapışkanlık davranışının değişkenlik gösterdiğini göstermektedir. Turizm sektöründe toplam faaliyet giderleri yapışkanlık davranışının turizm alt sektörleri pay getirisine etkisinin tespit edilmesine yönelik kurulan model test sonuçları Tablo 9'da yer almaktadır.

Tablo 9. Toplam faaliyet giderleri yapışkanlık davranışının turizm alt sektörleri pay getirisine etkisi

Toplam Faaliyet Giderleri Yapışkanlığı									
	Konaklama Hizmetleri			Eğlence Hizmetleri			Yiyecek İçecek Hizmetleri		
	(a)	(b)	(c)	(a)	(b)	(c)	(a)	(b)	(c)
β_0	-12***	-10***	-13***	-05	-.01	-.03	-.07*	-.06	-.06
Sabit	(3.45)	(-2.97)	(-3.81)	(-1.00)	(-0.13)	(-0.61)	(-1.71)	(-1.41)	(-1.62)
β_1	-.005	-.004	-.01	-.03**	-.02	-.02*	-.002	-.01	.002
TFGY	(-0.52)	(-0.42)	(-0.94)	(-2.56)	(-1.59)	(-1.94)	(-0.19)	(-0.54)	(0.17)
β_2	1.34***			1.04**			1.33***		
AK	(5.29)			(3.73)			(9.81)		
β_3		.41***			.42***			.49***	
ÖK		(3.27)			(3.99)			(10.31)	
β_4			.50***			.47***			1.02***
NKM			(4.93)			(2.69)			(5.99)
β_5	-.003	.001	-.01	-.003	-.02	-.02	.01	.02	.01
CO	(-0.37)	(0.15)	(-0.96)	(-0.24)	(-0.97)	(-0.89)	(0.56)	(1.62)	(0.91)
β_6	.17***	.13***	.18***	.08	.03	.07	.13***	.08	.09**
KO	(3.44)	(2.74)	(3.76)	(1.21)	(0.38)	(0.96)	(2.73)	(1.55)	(1.95)
β_7	-.06**	-.05*	-.02	.02	.02	.03	-.01	.01	.02
VDH	(-2.13)	(-1.77)	(-0.72)	(0.86)	(0.86)	(1.61)	(-0.62)	(0.39)	(1.03)
β_8	.30***	.36***	.32***	.01	.03	.02	.14***	.13***	.13***
TSD	(3.71)	(4.37)	(3.83)	(0.17)	(0.43)	(0.26)	(4.39)	(3.72)	(4.07)
R^2	%3	%2.3	%3.5	%2.2	%2.8	%1.6	%6.8	%6.9	%5
F istatistiği	7.87	6.60	8.10	4.4	4.5	2.9	19.1	20.4	10.6
n	1236	1235	1203	873	876	880	1179	1177	1213
Wooldridge testi	37.6	40.0	40.2	21.5	24.2	20.2	23.0	19.4	22.1
p değeri	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
White testi	45.9	42.3	49.0	53.2	60.3	44.3	79.0	77.8	117.4
CN	8.2	8.1	8.1	12.0	11.3	11.8	12.9	13.0	12.6

t değerleri parantez içinde yer almaktadır. Test sonuçları dirençli standart hatalara dayanmaktadır.

***, **, * sırasıyla %1, %5 ve %10 düzeyinde anlamlılığı ifade etmektedir. n: Gözlem sayısı

Tablo 9’da sunulan konaklama hizmetleri sektörü örneklemini toplam faaliyet giderleri yapışkanlığının pay getirisine etkisini belirlemeye yönelik kurulan model test sonuçlarına göre toplam faaliyet giderleri yapışkanlık davranışının (β_1 $p > .10$) pay getirisine etkisinin anlamlı olmadığı saptanmıştır. Elde edilen bu bulgu konaklama hizmetleri sektöründe satışlardaki değişime karşı toplam faaliyet giderlerindeki değişimlerin pay getirilerinde etkili olmadığını göstermektedir. Modellerde konaklama hizmetleri sektöründe etkili olan finansal oranların aktif kârlılığı (β_2 : 1.34 $p < .01$), özkaynak kârlılığı (β_3 : .41 $p < .01$), net kâr marjı (β_4 : .50 $p < .01$), kaldıraç oranı (β_6 $p < .01$) ve varlık devir hızı (β_7 $p < .10$) olduğu saptanmıştır. Bununla birlikte konaklama hizmetleri sektörü pay getirilerine turist sayısındaki değişimin etkisinin (β_8 $p < .01$) pozitif olduğu bulgulanmıştır.

Toplam faaliyet giderleri yapışkanlığının eğlence hizmetleri sektörü pay getirisini negatif etkilediği (β_1 $p < .10$) yönünde zayıf bulgulara ulaşılmıştır. Elde edilen bu bulgu eğlence hizmetleri sektöründe satışlardaki değişime karşı faaliyet giderlerindeki değişimlerin pay getirilerinde etkili olduğunu göstermektedir. Modellerde eğlence hizmetleri sektöründe etkili olan finansal oranların aktif kârlılığı (β_2 : 1.04 $p < .01$), özkaynak kârlılığı (β_3 : .42 $p < .01$) ve net kâr marjının (β_4 : .47 $p < .01$) etkili olduğuna yönelik bulgulara rastlanmıştır. Eğlence hizmetleri sektöründe faaliyet giderleri yapışkanlığının pay getirisine etkisinin incelendiği modellerde cari oranın (β_5), kaldıraç oranının (β_6), varlık devir hızı (β_7) ve turist sayısındaki değişimin (β_8) anlamlı etkisi saptanmamıştır.

Yiyecek içecek hizmetleri sektöründe toplam faaliyet giderleri yapışkanlığının (β_1) pay getirisinde anlamlı bir etkisi saptanmamıştır. Modellerde yiyecek içecek hizmetleri sektöründe etkili olan finansal oranların aktif kârlılığı (β_2 : 1.33 $p < .01$), özkaynak kârlılığı (β_3 : .49 $p < .01$) ve net kâr marjı (β_4 : 1.02 $p < .01$) olduğuna yönelik bulgulara rastlanmıştır. Tüm modellerde cari oranın anlamlı bir etkisi saptanmamış olup (β_5 $p > .10$) kaldıraç oranının pozitif etkili (β_6 $p < .05$) olduğu saptanmıştır. Bununla birlikte yiyecek içecek hizmetleri sektöründe varlık devir hızının (β_7 $p > .10$) pay getirisine anlamlı etkisi saptanmamıştır. Son olarak turist sayısındaki değişimin yiyecek içecek hizmetleri sektörü pay getirilerini pozitif (β_8 $p < .01$) etkilediği saptanmıştır.

6. SONUÇ

Bu çalışmada konaklama hizmetleri, eğlence hizmetleri ve yiyecek içecek hizmetleri alt sektörlerinde ve üç alt sektörü kapsayan turizm sektörü örnekleminde 2008-2017 dönemi on yıllık gözlemlerde üç maliyet değişkeni yapışkanlık davranışının pay getirisine etkisi tespit edilmeye çalışılmıştır.

Maliyet yapışkanlığı davranışının pay getirisine etkisine yönelik test edilen model bulguları genel olarak incelendiğinde, tüm turizm sektörü örnekleminde satışların maliyeti yapışkanlığı pay getirisini pozitif, SGYG ve faaliyet giderleri maliyet yapışkanlığının ise negatif etkilediği saptanmıştır. Turizm sektörü pay getirilerinde kârlılık, kaldıraç oranı ve varlık devir hızı pozitif etkili olmakla birlikte turizmde büyüme turizm sektörü pay getirilerini arttırmaktadır. Satışların maliyeti yapışkanlığının konaklama hizmetleri sektörü pay getirilerini arttırdığı, eğlence hizmetleri ve yiyecek içecek hizmetleri sektörlerinde anlamlı bir etkisinin olmadığı saptanmıştır. SGYG yapışkanlığı yiyecek içecek hizmetleri pay getirilerini negatif etkilerken diğer sektörlerde SGYG yapışkanlığının anlamlı bir etkisi yoktur. Faaliyet giderleri yapışkanlığının pay getirilerine etkisine yönelik bulgular incelendiğinde eğlence hizmetleri sektörünü pay getirilerinde negatif etkili olduğu diğer sektörlerde ise anlamlı bir etkisinin olmadığı saptanmıştır. Elde edilen bulgulara göre konaklama hizmetleri sektöründe satışların maliyeti davranışlarının, eğlence hizmetleri sektöründe toplam faaliyet giderleri davranışının, yiyecek içecek hizmetleri sektöründe SGYG davranışlarının pay getirilerinde etkili olduğu söylenebilmektedir. Ele alınan finansal göstergelerden kârlılık ve kaldıraç oranının pozitif etkili olduğu; cari oran ve varlık devir hızının etkilerinin sektöre göre farklılaştığı saptanmıştır. Turist sayısındaki değişimin konaklama hizmetleri ve yiyecek içecek hizmetleri sektörleri pay getirilerinde pozitif etkili olduğu eğlence hizmetleri sektörü pay getirilerine etkisinin olmadığı saptanmıştır. Elde edilen bu bulgu özellikle konaklama hizmetleri sektörü ve yiyecek içecek hizmetleri sektörlerinin uluslararası turist sayılarındaki artışa karşı yatırımcı duyarlılığının yüksek olduğunu, eğlence hizmetleri sektöründe ise uluslararası turist sayılarındaki değişimin yatırımcı duyarlılığında etkisinin olmadığına işaret etmektedir.

Turizm sektörü ve özellikle konaklama hizmetleri sektöründe satışların maliyeti yapışkanlığı pay getirilerini pozitif etkilerken, tüm örneklem ve yiyecek içecek hizmetleri sektöründe SGYG maliyet yapışkanlığı; tüm örneklem ve eğlence hizmetleri sektöründe faaliyet giderleri yapışkanlığı pay getirilerini negatif etkilemektedir. Diğer yandan turizm sektöründeki büyüme konaklama hizmetleri ve yiyecek içecek hizmetleri sektörü pay getirilerini pozitif etkilerken eğlence hizmetleri sektörü pay getirilerinde anlamlı bir etkisinin olmadığı şeklinde sıralanabilmektedir. Elde edilen bulgulardan hareketle sektörde faaliyet gösteren işletmelerde;

- Atıl kaynak bulundurma veya kaynak azaltmanın işletme maliyet bileşimini dolayısıyla kâr ve kârlılığını etkileyeceğinin farkında olunmalı,
- Kaynak azaltılmasının işletmelerin gelecek performanslarını etkileyeceğinden hareketle bütçelerin hazırlanmasında talep tahminleri doğru yapılmalı,

- Kaynak maliyetleri dikkate alınarak elde tutma maliyetleri ile kaynak ayarlama maliyetleri arasında denge kurulmalı,
- Maliyet yapışkanlığının işletme kârlılığına olası etkileri göz önüne alınarak etkilerine göre maliyet unsurlarının yapışkan veya yapışmaz olmasının işletmeye etkileri hesaplanmalı,
- Talebin dalgalı olduğu dönemlerde elde tutma, ayarlama maliyeti ve yapışkanlık düzeyi yüksek olan maliyet unsurları mümkünse dış kaynak kullanımı yoluyla temin edilmeli,
- Temsil maliyeti göstergesi olan satış ve genel yönetim giderleri yapışkanlığının pay getirilerini negatif etkilediği dikkate alındığında işletmelerde yönetici davranışlarına yönelik kontrol mekanizması oluşturulmalı ve kurumsal yönetim anlayışı benimsenmeli,
- İşletme kararlarında işletmeye özgü faktörlerin maliyet yapışkanlığı düzeyine etkilerinin olduğu dikkate alınmalı,
- Gerekli olduğunda dış kaynak kullanımı, kiralama, belirli işlerde yarı-kısmi zamanlı işgücü gibi kaynaklara başvurulmalı,
- İşletmelerin gelecek satış ve maliyet tahminlerinde makroekonomik ve sektörü etkileyen faktörler dikkate alınmalıdır.

İşletmelerde maliyet yapışkanlığı davranışının pay getirisine etkisine yönelik bulgular, maliyetle ilgili kararların pay getirilerini etkilediği dolayısıyla işletme nihai amacı olan firma değeri maksimizasyonu kapsamında maliyet davranışlarının ve maliyet yapışkanlığının dikkate alınması gerektiğini ortaya koymaktadır. İşletme hissedar ve potansiyel yatırımcılarının işletme maliyet yapışkanlığını dikkate almaları ayrıca sektöre ve işletmeye özgü maliyet yapısı ve davranışının farkında olunması gerekir. Bu şekilde pay senedi yatırımcıları katlandıkları risk düzeylerini ve getiri beklentilerini doğru şekillendirmiş olacaklardır. Bunun yanı sıra potansiyel pay senedi yatırımcılarının turizm sektöründe büyümenin pay getirisine olan etkilerini dikkate alması doğru kararlar almalarında etkili olacaktır.

Kâr maksimizasyonunun gerçekleştirilmesi, üretim ve satış miktarı, maliyet düzeyi ve üretilen ürünlerin satış fiyatlarıyla yakın ilişkilidir (Küçüksavaş, 2006: 593). Diğer şartlar sabitken, işletmelerde maliyet unsurlarının davranış özellikleri işletmenin başabaş noktasını dolayısıyla kâr düzeyini etkilemektedir. Yapışkan maliyet davranışı yüksek olan maliyet unsurları söz konusu olduğunda işletmelerin başabaş noktasına ulaşmak üzere gerçekleştirmeleri gereken satış tutarı artacaktır. Turizmde talep esnekliği, mevsimlik özelliği, ikâme olanaklarının geniş olması (Bahar ve Kozak, 2006: 109) sektörde faaliyet gösteren işletmelerin satış performansında etkilidir. Dolayısıyla yapışkan nitelikte maliyetlere sahip işletmelerde,

satışlardaki azalış durumunda elde edilen kârlar daha fazla azalacak hatta zarara neden olacaktır. Belirli bir dönemi kapsamaması, farklı zaman dönemlerini ele almaması, tek bir yöntemle göre maliyet yapışkanlığının saptanması araştırma sınırlılıklarındandır. Gelecek çalışmalarda konunun turizm sektörü ve alt sektörlerde, ülke, işletme ve farklı dönemler bazında ele alınması ayrıca farklı yöntemlerle maliyet yapışkanlığının ölçülmesi konu hakkındaki eksikliğin giderilmesine imkân sunacaktır.

KAYNAKÇA

Anderson, M. C., Banker, R. D. ve Janakiraman, S. N. (2003). Are selling, general, and administrative costs “Sticky”?, *Journal of Accounting Research*, 41(1). 47-63.

Anderson, M. ve Yu, J. Z. (2015). Customer satisfaction, cost behavior and future performance, *SSRN Electronical Journal*. Çevrimiçi: <http://ssrn.com/abstract=2716189>

Aydemir, O., Ögel, S. ve Demirtaş, G. (2012). Hisse senetleri fiyatlarının belirlenmesinde finansal oranların rolü, *Yönetim ve Ekonomi*, 19(2). 277-288.

Aydın, N., Başar, M. ve Coşkun, M. (2007). *Finansal yönetim*, (2. Bs.). Eskişehir: Genç Copy Center.

Ayrıçay, Y. ve Türk, V. E. (2014). Finansal oranlar ve firma değeri ilişkisi: BİST’de bir uygulama, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (64). 53-70.

Bahar, O. ve Kozak, M. (2006). *Turizm ekonomisi*. Ankara: Detay Yayıncılık.

Baltagi, B. H. (2005). *Econometric analysis of panel data*. (3. Edt.), England: John Wiley & Sons Ltd.

Banker, R. D. ve Byzalov, D. (2014). Asymmetric cost behavior, *Journal of Management Accounting Research*, 26(2). 43-79.

Banker, R. D., Byzalov, D. ve Plejn-Dujowich, J. M. (2014). Demand uncertainty and cost behavior, *The Accounting Review*. 89(3). 839-865.

Banker, R. D., Byzalov, D., Ciftci, M. ve Mashruwala, R. (2014). The moderating affect of prior sales changes on asymmetric cost behavior. *Journal of Management Accounting Research*, 26(2), 221-242.

Banker, R. D., Byzalov, D., Fang, S. ve Liang, Y. (2018). Cost management research, *Journal of Management Research*, 30(3). 187-209.

Banker, R. D., Chen, J. ve Park, H. U. (2014). Cost behavior models analysts and investors use, *SSRN Electronic Journal*. Çevrimiçi: <http://ssrn.com/abstract=2482723>

- Barnett, V. ve Lewis, T. (1978). *Outliers in statistical data*, Great Britain: John Wiley and Sons.
- Barrows, C. W. ve Naka, A. (1994). Use of macroeconomic variables to evaluate selected hospitality stock returns in the U.S., *International Journal of Hospitality Management*, 13(2), 119–128.
- Berk, J., DeMarzo, P. ve Harford, J. (2012). *Fundamentals of corporate finance*, (6. Edt.). USA: Prentice Hall.
- Bıçen, Ö. F. ve Sezgin, H. (2017). Finansal oranların firma değeri üzerindeki etkileri: Borsa İstanbul bilişim sektörüne yönelik bir panel veri analizi, *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 15(3). 25-41.
- Borde, S. F., Byrd, A. K., ve Atkinson, S. M. (1999). Stock price reaction to dividend increases in the hotel and restaurant sector, *Journal of Hospitality & Tourism Research*, 23(1), 40–52.
- Brooks, C. (2007). *Introductory econometrics for finance*, (2. Edt.). Cambridge: Cambridge University Press.
- Calleja, K., Steliaros, M. ve Thomas, D. C. (2006). A note on cost stickiness: Some international comparisons, *Management Accounting Research*, (17), 127-140.
- Ceylan, A. ve Korkmaz, T. (2008). *İşletmelerde finansal yönetim*, (6. Bs.). Bursa: Ekin Basın Yayın Dağıtım.
- Chan, F. ve Lim, C. (2011). Tourism stock performance and macro factors, *19th International Congress on Modelling and Simulation*, Perth, Australia, 12–16 December 2011.
- Chang, C., ve Zeng, Y. Y. (2011). Impact of terrorism on hospitality stocks and the role of investor sentiment, *Cornell Hospitality Quarterly*, 52(2), 165–175.
- Chen, J., Koh, Y. ve Lee, S. (2011). Does the market care about RevPAR? A case study of five large U.S. lodging chains, *Journal of Hospitality & Tourism Research*, 35(2), 258-273.
- Chen, M.-H. (2010). The economy, tourism growth and corporate performance in the Taiwanese hotel industry, *Tourism Management*, (31), 665-675.
- Chen, M.-H., Kim, W. G. ve Liao, C.-N. (2009). The impact of government weekend policy changes and foreign institutional holdings on weekly effect of tourism stock performance, *Journal of Hospitality & Tourism Research*, 33(2), 139–160.

- Ciftci, M. ve Salama, F. M. (2018). Stickiness in costs and voluntary disclosures: Evidence from management earnings forecasts, *Journal of Management Accounting Research*, 30(3), 211-234.
- Copeland, T., Koller, T. ve Murrin, J. (2000). *Valuation: measuring and managing the value of companies* (3. Edt.). USA: McKinsey & Company Inc.
- Coşar, Y. (2008). Otel işletmelerinde rekabet üstünlüğünü etkileyen faktörler: yöneticiler üzerine bir araştırma. *Anatolia: Turizm Araştırmaları Dergisi*, 19(1), 45-56.
- Crosson, S. V. ve Needles, B. E. (2010). *Managerial accounting* (9. Edt.). USA: South-Western Cengage Learning.
- Demir, E. Alıcı, Z. A. ve Lau, M. C. K. (2017). Macro explanatory factors of Turkish tourism companies' stock returns, *Asia Pacific Journal of Tourism Research*, 22(4), 370-380.
- Demir, Y. (2001). Hisse senedi fiyatını etkileyen işletme düzeyindeki faktörler ve mali sektör üzerine İMKB'de bir uygulama, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi*, 6(2), 109-130.
- Dewally, M., Shao, Y., ve Singer, D. (2013). The liquidity crisis: evidence from the US hospitality industry. *Tourism Economics*, 19(3), 545-563.
- Düzer, M. (2008). *Finansal analizde kullanılan oranlar ve firma değeri ilişkisi, İMKB'de bir uygulama*, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Ecer, F. ve Günay, F. (2014). Borsa İstanbul'da işlem gören turizm şirketlerinin finansal performanslarının Gri İlişkisel Analiz yöntemiyle ölçülmesi, *Anatolia: Turizm Araştırmaları Dergisi*, 25(1), 35-48.
- Gitman, L. J. (2009). *Principles of managerial finance*, (6. Edt.). USA: Prentice Hall.
- Greene, W. H. (2012). *Econometric analysis*, (7. Edt.). USA: Pearson Education.
- Guenther, T. W., Riehl, A. ve Röbber, R. (2014). Cost stickiness: State of the art of research and implications, *Journal of Management Control*, (24), 301-318.
- Gujarati, D. N. (2004). *Basic econometrics*, (4. Edt.). New York: The McGraw-Hill Companies.
- Gümüş, U. T., Şakar, Z., Akkın, G. ve Şahin, M. (2017). Finansal analizde kullanılan oranlar ve firma değeri ilişkisi: Bist'de işlem gören çimento firmaları üzerine bir analiz, *Karadeniz Sosyal Bilimler Dergisi*, 9(16), 1-24.

Günay, F. (2019). *Maliyet yapışkanlığı davranışı ve pay getirisine etkisi: turizm alt sektörlerinde uluslararası bir karşılaştırma*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Mersin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Güngör, B. ve Yerdelen Kaygın, C. (2015). Dinamik panel veri analizi ile hisse senedi fiyatını etkileyen faktörlerin belirlenmesi, *KAÜ İİBF Dergisi*, 6(9), 149-168.

Hansen, D. R., Mowen, M. M. ve Guan, L. (2007). *Cost management: accounting & control*, (6. Edt.). USA: South-Western Cengage Learning.

He, D. (S.), Terayu, J. ve Shimizu, T. (2010). Sticky selling, general, and administrative cost behavior and its changes in Japan, *Global Journal of Business Research*, 4(4). 1-10.

Hoechle, D. (2007). Robust standard errors for panel regressions with cross-sectional dependence, *The Stata Journal*, 7(3). 281-312.

Hsu, L.-T. (J.), ve Jang, S. (S.). (2008). The determinant of the hospitality industry's unsystematic risk: a comparison between hotel and restaurant firms, *International Journal of Hospitality & Tourism Administration*, 9(2), 105-127.

Ibrahim, A. E. A. (2018). Board characteristics and asymmetric cost behavior: evidence from Egypt, *Accounting Research Journal*, 31(2). 301-322.

Johnson, E. S. (2016). Do changes in the SG&A ratio provide different information about changes in future earnings, analyst forecast revisions, and stock returns under different circumstances?, *Advances in Accounting, Incorporating Advances in International Accounting*, (34). 90-98.

Karadeniz, E., Koşan, L. Günay, F. ve Dalak, S. (2018). Satış ve genel yönetim giderleri ile firma değeri arasındaki ilişkinin analizi: Avrupa borsalarında işlem gören turizm işletmelerinde bir araştırma, VII. Ulusal III. Uluslararası Doğu Akdeniz Turizm Sempozyumu, 20-21 Nisan 2018 İskenderun.

Kim, M., ve Kim, Y. (2014). Corporate social responsibility and shareholder value of restaurant firms, *International Journal of Hospitality Management*, (40), 120-129.

Kim, W. G. ve Ayoun, B. (2005). Ratio analysis for the hospitality industry: A cross sector comparison of financial trends in the lodging, restaurant, airline and amusement sectors, *Journal of Hospitality Financial Management*, 13(1). 1-33.

Korkmaz, T. ve Yaman, S. (2017). Çok kriterli karar verme yöntemleri ile ölçülen finansal performans ve pay getirileri arasındaki ilişki: BİST turizm firmaları üzerine panel eşbütünlük ve panel nedensellik uygulaması, *The*

First International Congress on Future of Tourism: Innovation, Entrepreneurship and Sustainability (Futourism 2017), 28-30 Eylül 2017. Mersin/Turkey

Küçüksavaş, N. (2006). *Yönetim açısından maliyet muhasebesi*, (2. Bs.). İstanbul: Kare Yayınları.

Kurtaran, A., Turan Kurtaran, A., Kurtaran Çelik, M. ve Temizer, Z. (2015). Finansal oranlar ile firma değeri ilişkisi: BIST’te bir uygulama, *Küresel İktisat ve İşletme Çalışmaları Dergisi*, 4(8). 35-45.

Lee, S. K. ve Jang, S.C. (S.). (2012). The real estate risk of hospitality firms: examining stock-return sensitivity to property values, *International Journal of Hospitality Management*, 31(3), 695-702.

Mahdavinia, M. ve Zolfaghari, M. (2017). Effect of cost stickiness on stock price volatility as the role of accounting conservatism, *Revista Publicando*, 4(13-2). 1084-1098.

Muradoğlu, Y. G., ve Sivaprasad, S. (2014). The impact of leverage on stock returns in the hospitality sector: evidence from the UK, *Tourism Analysis*, 19(2), 161–171.

Noreen, E. ve Soderstrom, N. (1997). The accuracy of proportional cost models: Evidence from hospital service departments, *Review of Accounting Studies*, (2). 89-114.

Okka, O. (2009). *Analitik finansal yönetim*, Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.

Ramsey, P. H. ve Ramsey, P. P. (2007). Optimal trimming and outlier elimination, *Journal of Modern Applied Statistical Methods*, 6(2). 355-360.

Reimer, K. (2019). *Asymmetric cost behavior: Implications for the credit and financial risk of a firm*, Germany: Springer Gabler.

Rogers, W. H. (1993). Regression standart errors in clustered samples, *Stata Technical Bulletin*, (13). 19-23.

Ross, S. A., Westerfield, R. W. ve Jaffe, J. F. (2002). *Corporate finance*, (6. edt.). USA: The McGraw-Hill Companies, Inc.

Ryu, S.L., Lee, S.-Y. ve Won, J. (2014). Operating cost behavior and efficiency: A preliminary analysis, *Advanced Science and Technology Letters*, (70). 28-31.

Savcı, M. (2018). Mali başarısızlıkta maliyet körlüğü etkisinin işlem maliyeti yaklaşımı ile değerlendirilmesi, *Kastamonu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 20(4), 26-38.

Sheel, A., ve Zhong, Y. (2005). Cash dividend announcements and abnormal returns in the lodging and restaurant sectors: an empirical

examination, *The Journal of Hospitality Financial Management*, 13(1), 49–58.

Shim, J. ve Siegel, J. (1998). *Schaum's outline of theory and problems of managerial accounting*, (2. Edt.). USA: The McGraw Hill.

Stenzel, C. ve Stenzel, J. (2003). *From cost to performance management*, New Jersey: John Wiley and Sons.

The Worldbank, (2019). *Databank*, Çevrimiçi: databank.worldbank.org

Uluyol, O. ve Türk, V. E. (2013). Finansal rasyoların firma değerine etkisi: Borsa İstanbul (BİST)'da bir uygulama, *Afyon Kocatepe Üniversitesi, İİBF Dergisi*, XV(II). 365-384.

Uy, A. O. O. (2016). Analyzing cost behavior of Philippine industrial firms, *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, 20(1). 103-113.

Van Horne, J. C. (2002). *Financial management and policy*, (12. Edt.). New Jersey: Prentice Hall.

Vanhove, N. (2005). *The economics of tourism destinations*. Oxford: Butterworth Heniemann Ltd.

Wilcox, R. R. (2010). *Fundamentals of modern statistical methods* (2. Edt.). New York: Springer Science+Business Media.

Williams, R. (2015). Multicollinearity, Çevrimiçi: <https://www3.nd.edu/~rwilliam/stats2/111.pdf>

Wooldridge, J. M. (2002). *Econometric analysis of cross section and panel data*. London: The MIT Press. Cambridge Massachusetts.

World Tourism Organization, (2017). UNWTO tourism highlights, (2017 Edt.). Çevrimiçi: <https://www.e-unwto.org/doi/pdf/10.18111/9789284419029>

Yaman, S., Korkmaz, T. ve Açıkgöz, E. (2017). Pay getirilerine etki eden finansal oranların panel veri analiz yöntemi ile tespiti: BİST gıda firmaları üzerine bir uygulama, *Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 10(4). 187-204.

Yener, E. ve Karakuş, R. (2012). Sermaye yapısı ve firma değeri ilişkisinin farklı aktif büyüklüklerde karşılaştırmalı incelenmesi: İMKB100 firmaları üzerine bir uygulama, *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 14(2). 75-98.

Zopiatis, A., Savva, C. S., Lambertides, N., ve McAleer, M. (2018). Tourism stocks in times of crisis: an econometric investigation of unexpected nonmacroeconomic factors, *Journal of Travel Research*, 0(00), 1-21.

ENTELEKTÜEL SERMAYE İLE FİRMA PERFORMANSI ARASINDAKİ İLİŞKİ: BİST KOBİ SANAYİ ENDEKSİ'NDE YER ALAN FİRMALAR ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA *

Prof. Dr. Ahmet Vecdi CAN^a
Öğr. Gör. Şenol BARDİ^b

Ampirik Araştırma
(Empirical Research)

*Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi
Kasım 2020; 13 (3): 709-738*

ÖZ

Bu çalışmanın amacı, BİST KOBİ SANAYİ endeksinde yer alan firmaların Entelektüel Sermayeleri ile Firma Performansları arasındaki ilişkiyi araştırmaktır. 20013-2015 yılları arasında BİST'e kayıtlı, KOBİ ölçeğindeki firmaların verileri kullanılmıştır. Bu çalışmada, Ante Pulic tarafından geliştirilen Entelektüel Katma Değer Katsayısı (VAIC) yöntemi kullanılmıştır. Firma piyasa değeri (MB), aktif devir hızı (ATO), aktif kârlılık (ROA) ve öz sermaye kârlılığı (ROE) performans ölçüsü olarak kullanılmıştır. Verimlilik ölçüsü aktif devir hızı (ATO), kârlılık ölçüleri için de aktif kârlılık (ROA) ve öz sermaye kârlılığı (ROE) kabul edilmiştir. Çoklu regresyon ve Korelasyon yöntemi kullanılarak analizler yapılmıştır. Bu çalışmada, VAIC ve bileşenlerinin KOBİ ölçeğindeki firmalarda kârlılık üzerinde önemli etkilerinin bulunduğu görülmüştür.

Anahtar Sözcükler: Firma Performansı, Entelektüel Sermaye, KOBİ.

JEL Kodları: G32, O34, M10.

APA Stili Kaynak Gösterimi:

Can, A. V., Bardi, Ş. (2020). Entelektüel Sermaye ile Firma Performansı Arasındaki İlişki: Bist Kobi Sanayi Endeksi'nde Yer Alan Firmalar Üzerine Bir Araştırma. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*. 13 (3), 709-738.

* Makalenin gönderim tarihi: 03.01.2020; Kabul tarihi: 23.04.2020, iThenticate benzerlik oranı%23

^a Sakarya Üniversitesi, İşletme Fakültesi, acan@sakarya.edu.tr

ORCID: [0000-0002-1105-144X](https://orcid.org/0000-0002-1105-144X)

^b Düzce Üniversitesi, Çilimli MYO, senolbardi@duzce.edu.tr

ORCID: [0000-0001-6420-4051](https://orcid.org/0000-0001-6420-4051)

RELATIONSHIP BETWEEN INTELLECTUAL CAPITAL AND FINANCIAL PERFORMANCE: A RESEARCH ON BİST SMS INDUSTRY INDEX FIRMS

ABSTRACT

The aim of this study is to investigate the relationship between their performances and the Intellectual Capital of firms in BİST SME INDUSTRY index. Data of firms on the Istanbul Stock Exchange Market (BİST) in Turkey for the period 2013-2015 quoted in BİST were used. In this study the Intellectual Capital Coefficient (VAIC) method developed by Ante Pulic was used. Market-to-book value (MB), return on assets (ROA), asset turnover (ATO) and return on equity (ROE) were used as proxies for measuring business performance. Asset turnover rate (ATO) was accepted as efficiency criterion. For profitability measures return on asset (ROA) and return on equity (ROE) were accepted. Multiple regression and correlation were used for analysis. In this study, it has been found that VAIC and its components have significant effects efficiency in SME firms.

Keywords: Business Performance, Intellectual Capital, SME.

JEL Codes: G32, O34, M10.

1. GİRİŞ¹

Toplumlar tarihsel süreç içerisinde köklü ekonomik değişimler geçirerek günümüze ulaşmıştır. Bunlardan ilki toplumların yerleşik hayata geçtikleri ve en önemli üretim faktörünün toprak unsurunun kabul edildiği tarım toplumudur. Tarım toplumunu kitlesel üretim ve tüketimin değer kazandığı sanayi toplumu takip etmiştir. Son aşama klasik üretim faktörleri olarak kabul edilen emek, sermaye, toprak ve girişimci unsurlarının yanında bilginin en önemli üretim faktörü olduğunun benimsenmesi ile birlikte insan sermayesinin önem kazandığı bilgi toplumu aşamasıdır (Karacaer ve Aygün, 2009:128). Sanayi ekonomisinden bilgi ekonomisine geçiş sürecinde, maddi olmayan varlıkların önemi giderek artmıştır (Kandil Göker, 2017: 79). Günümüzde şirketlerin rekabet unsurları arasında maddi olmayan varlıklarının önemi gittikçe artmaktadır. İşletme değerini, maddi olmayan varlıkların belirlediği düşünülmektedir. Organizasyonun kapsamında bulunan, rekabet üstünlüğü sağlayan, aktif varlıklar içinde “görünmeyen” ve somut bir varlık olmayan “şey” entelektüel sermaye kavramı ile açıklanmaya çalışılmaktadır. Entelektüel sermaye kavramını Stewart (1991) “işletmeye pazarda rekabet üstünlüğü sağlayan işletme çalışanlarının bildiği her şey” olarak tanımlamaktadır. Literatürde entelektüel sermaye öncülerinden olduğu kabul edilen Edvinsson, entelektüel sermaye kavramını “Skandia firmasına piyasada rekabet üstünlüğü sağlayan bilgi, uygulama deneyimi, organizasyonel teknoloji, müşteri ilişkileri ve profesyonel yeteneklere sahiplik” olarak tanımlamıştır (Edvinsson, 1997:368). Sermaye ölçümü için Ante Pulic (1998) tarafından geliştirilen Entelektüel Katma

¹ Bu makale, 23-25 Ekim 2019 tarihinde Niğde’de düzenlenen 6.Uluslararası Muhasebe ve Finans Araştırmaları Kongresi’nde sunulmuş olan özet bildirinin genişletilmiş tam metnidir.

Değer Katsayısı Modeli (Value Added Intellectual Coefficient-VAIC) kullanılmıştır.

Bu çalışmanın amacı, BİST KOBİ SANAYİ endeksinde bulunan firmaların entelektüel sermaye ve bileşenlerinin işletmenin piyasa değerine, aktif kârlılık, öz sermaye kârlılığı ve verimliliklerine olan etkisini araştırmaktır. Giriş bölümü sonrasında entelektüel sermaye kavramı, çeşitleri ve entelektüel sermayenin işletme performansı üzerindeki etkisini araştıran çalışmaların özetine yer verilmiştir. Analizde kullanılan ekonometrik yöntem ve kullanılan değişkenler hakkındaki bilgiler, araştırmanın yöntemi bölümünde verilmiştir. Analiz sonucunda bulunan sonuçlar yorumlanmıştır.

2. ENTELEKTÜEL SERMAYE KAVRAMI

Entelektüel sermaye kavramının farklı açılardan farklı biçimlerde tanımları yapılmıştır. Appuhami, entelektüel sermayeyi, sadece maddi olmayan varlıkları ağırlıklı olarak kapsayan bir firma varlığı değil; kurumsal süreçlerin uygunluğu ve yeterliliği, zihinsel işgücü, veri tabanları, markalar ve sistemleri de içeren bir varlık olarak açıklamıştır. (Appuhami, 2007: 14). Skaikh, entelektüel sermayeyi “değere dönüştürülebilen bilgi” olarak tanımlamıştır (Skaikh, 2004). Entelektüel sermaye, “bir şirketin bilançosunda tam olarak gösterilemeyen fakat şirketin gerçek değerini yansıtan akla ve bilgiye dayalı görünmeyen nitelikteki hayati varlıklar”dır (Yıldız, 2010: 31). Literatürde entelektüel sermaye kavramının tanımı konusunda bir uzlaşma bulunmamaktadır. Bununla birlikte “değere dönüştürülmüş bilgi”, işletmenin piyasa değeri ile firma değeri arasındaki fark”, “elde edilmiş kullanışlı bilgi”, “deneyim” gibi farklı çeşitlerde yapılmış olan tanımlar dikkat çekicidir. Kısaca, bilgi ekonomisinde entelektüel sermaye “işletmenin kullandıkça değer kazanan ve tükenmeyen yakıtı”dır (Çalışkan, 2015:123). Entelektüel sermayenin tanımlamalarının kişilerin bakış açısına göre değişebileceğini ifade eden Sullivan’a göre entelektüel sermaye unsurları (Aktaran: Haykır Hobikoğlu, 2011:88);

- İnsan sermayesi
- Müşteri sermayesi
- Entelektüel mülkiyet
- Ar-Ge
- İnovasyon
- Bilgi
- Entelektüel varlıklar
- Yapısal varlıklar
- İlişki sermayesi
- Bilgi teknolojileridir.

Entelektüel sermayenin ölçülmesinin nedenleri (Ercan, vd., 2003: 122);

- İşletme sahip/sahiplerinin veya yöneticilerinin işletmenin değer oluşturan unsurlarını anlamaları,

- İşletmenin finansal performansının ölçülmesinde güvenilir bir araç olması,
- İşletmelerin ödeme güçlerinin tespit edilmesinde güvenilir bir araç olmaları şeklinde sıralanmaktadır.

Entelektüel sermayenin işletmelerde ölçülmesinin zor ve karmaşık bir işlem olmasının nedenlerinden birkaçı (Gürkan, vd., 2015:48-49);

- Entelektüel sermaye unsurlarının soyut varlık olmaları ve işletmenin niteliğine göre değişmesi,
- Sektör farklılıklarının bulunması,
- Nicel ve nitel ölçütlerin bir arada kullanılmasıdır.

Yazılım işletmelerinde (Microsoft, Google, Yaani vb.) temel entelektüel sermaye unsuru bilgi, beceri ve tecrübe gerektiren insan sermayesidir. Yemek imalat işletmelerinde ürünün hazırlanması, kullanılan malzemeler, zamanında müşteriye ulaştırma gibi nedenlerden dolayı yapısal sermaye unsuru önemlidir. Müşteri memnuniyeti, beklentilerin karşılanması gibi nedenlerden dolayı seyahat acenteleri işletmelerinde entelektüel sermaye unsuru bileşeni olarak müşteri unsuru ön plana çıkmaktadır (Çalışkan, 2015:123). Entelektüel sermayenin ölçümü ve işletme performansına olan katkısı son yıllarda yoğun bir biçimde yapılmaktadır. Bir işletmenin entelektüel sermayesini hesaplamak için “Piyasa Değeri – Defter Değeri” yöntemi kullanılabilir. Bu yöntem, entelektüel sermayenin anlaşılmasını en basit bir biçimde ifade etmektedir. Bir işletmenin piyasa değerinden, işletmenin defter değeri çıkartılırsa, aradaki fark işletmenin sahip olduğu entelektüel sermayenin değerini gösterir (Okay, H., (2015). <https://www.dunya.com/kose-yazisi/entelektuel-sermaye/24289>).

Entelektüel sermayeyi işletme bazında ve unsur bazında olmak üzere ölçen çeşitli yöntemler vardır (Gürkan, vd., 2015:48-49);

Tablo 1: Entelektüel Sermaye Ölçüm Yöntemleri

İşletme Bazında	Unsur Bazında
Piyasa Değeri–Defter Değeri Yöntemi	Dengelenmiş Sonuç Kartı Yöntemi
Piyasa Değeri–Defter Değeri Farkı Yöntemi *	Skandia Kılavuzu
Tobin Q Oranı Yöntemi	Entelektüel Sermaye Endeksi
Hesaplanmış Maddi Olmayan Değer Yöntemi	Teknoloji Brokeri
	Maddi Olmayan Varlıklar Cetveli Yöntemi
	Entelektüel Sermaye Ölçüm Yöntemi
	Entelektüel Katma Değer Katsayısı Yöntemi

Kaynak: Gürkan, vd., 2015:49 * Horasan, vd., 2017:465

Literatürde yapılan çalışmalar, entelektüel sermayenin unsurlarını insan sermayesi, yapısal sermaye ve müşteri sermayesi olarak üç başlık altında toplamaktadır. Aşağıda sırası ile bu unsurlar açıklanacaktır.

2.1. İnsan Sermayesi

İnsan sermayesi, genel anlamda çalışanların sahip oldukları tüm bilgi, beceri ve donanımlarını ifade etmektedir. Diğer bir ifade ile şirketlerin etkinliklerinin artırılmasında çalışanların tecrübe ve uzmanlıkları, risk alma, problem çözme yetenekleri ve liderlik özellikleri olarak da tanımlanabilmektedir (Appuhami, 2007: 16). Bilgi toplumunun en önemli özelliği, bilginin bir üretim faktörü olarak değerlendirilmesidir (Karacaer ve Aygün; 2009: 127). İnsan sermayesinin bileşenleri (Aslanoğlu ve Zor, 2006: 154);

- Teknik bilgi (Know-How)
- Eğitim
- Mesleki yeterlilik
- Bilgi üretimine yönelik çalışmalar
- Yetenek/beceri oluşturmaya yönelik çalışmalar
- Girişimcilik ruhu, yenilikçilik ve değişimcilik.

Şirket çalışanlarının hizmet içi eğitimlerle etkinliklerinin artırılması ile şirkete olan katma değer katkıları da o oranda artacaktır.

2.2. Yapısal Sermaye

Yapısal sermaye, insan sermayesinin etkinliğini artıracak her türlü unsurları kapsar. Veri tabanları, organizasyon şemaları, stratejiler, icatlar, örgütsel rutinler ve prosedürler yapısal sermayeye örnek verilebilir (Bontis, vd., 2000). Şirket içerisinde yapısal sermayeyi oluşturan unsurlar patentler, telif hakları, dizayn hakları, ticari sırlar, ticari amblemler, yönetim felsefesi, örgüt kültürü, yönetim süreçleri, bilgi sistemleri, ağ sistemleri, finansal ilişkilerdir (Önce,1999).

2.3. Müşteri Sermayesi

Müşteri sermayesi, insan ve yapısal sermayenin aksine işletmen dış çevresi ile ilgilidir. İşletmenin dışındaki kişi ve kuruluşlar ile olan ilişkilerini düzenleyen varlıklardır. Şirketin işletme dışındaki kişilerle olan ilişkilerinin değerini ortaya koyan ve kişilerin şirkete olan “bağımlılıkları” müşteri sermayesi olarak açıklanmaktadır (Çıkrıkçı ve Daştan, 2002: 22). Müşteri sermayesinin katma değer yaratan bileşenleri (Guthrie, 2001: 35);

- Markalar
- Müşteriler
- Müşteri sadakati
- İşletme adı
- Dağıtım kanalları
- Lisans anlaşmaları
- İstenen nitelikteki sözleşmeler
- Franchising anlaşmalarıdır
- İşletme iş birlikleri

3. LİTERATÜR

Entelektüel sermayenin işletme performansı üzerindeki etkisini araştıran çalışmaların bir özeti Tablo-2’de verilmiştir.

Tablo 2: Entelektüel Sermaye Literatür Özeti

Yazar	Ülke	Firma Sayısı ve Yılı	Performans Ölçütleri	Analiz Yöntemi
Williams ve Firrer (2003)	Güney Afrika Johannesburg Borsası	75 firma 2001 yılı	ROA, ATO, MB	Panel Veri Analizi
Sermaye etkinlik katsayısı hariç entelektüel sermaye unsurları ile performans göstergeleri arasında pozitif ve istatistiksel olarak anlamlı sonuçlar bulunmuştur.				
Chen ve Cheng ve Diğ. (2005)	Taiwan Borsası Firmaları	4254 firma 1992-2002	MB, ROA, ROE, GR, EP	Panel veri Analizi
Entelektüel sermayenin piyasa değeri ve finansal performans üzerinde olumlu bir etkisinin olduğu sonuçlarına ulaşılmıştır.				
Yalama A. (2005)	Türkiye Bankacılık Sektörü	18 firma 1994-2004	NKM, ÖSKM, AKM	Veri Zarflama Analizi
Entelektüel sermayeye göre oluşturulan portföyün en fazla getiri elde ettiği sonucuna ulaşılmıştır.				

Şamiloğlu, F. (2006)	Türkiye Bankacılık Sektörü	12 Banka 1998-2001	PD/ÖDD	Çoklu Doğrusal Regresyon Korelasyon
İnsan sermayesi değer yaratma katsayısı (VAHU), yapısal sermaye değer yaratma katsayısı (STVA) ve fiziksel sermaye değer yaratma katsayısı (VACA) ile piyasa değeri/öz kaynak defter değeri oranı arasında anlamlı bir ilişki bulunamamıştır.				
Kayalı C. ve Diğerleri (2007)	Türkiye Teknoloji Sektörü	9 firma 2005 verileri	ROA, ATO MB	Çoklu Doğrusal Regresyon Korelasyon
İnsan sermayesi ile firma kârlılığı ve verimliliği üzerinde anlamlı ilişki tespit etmişlerdir.				
El-Bannany, M. (2008)	İngiltere Bankacılık Sektörü	27 Firma 1999-2005	LOGITIN, HASS, FASS, SERV, ROE, ITAGASS	Regresyon ve Korelasyon
Bankaların kârlılık ve riskliliği ile entelektüel sermaye performansı arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki olduğu sonuçlarına ulaşılmıştır.				
Kamath, G.B. (2008)	Hindistan İlaç ve Eczacılık Sektörü	25 Firma 1996-2006	ROA, ROE, ATO	Çoklu Doğrusal Regresyon ve Korelasyon
Şirket kârlılık ve verimliliğinde insan varlıklarının fiziksel ve yapısal varlıklardan daha önemli olduğu tespitinde bulunulmuştur.				
Yörük ve Erdem (2008)	Türkiye İMKB Otomotiv Sektörü	12 firma 2003 yılı	Kârlılık Aktif Devir Hızı, PD/DD	Çoklu Doğrusal Regresyon ve Korelasyon
VAIC ve bileşenleri ile kârlılık, aktif devir hızı ve PD/DD oranları arasında anlamlı fakat zayıf ilişki tespit edilmiştir.				
Ghosh ve Mondal (2009)	Hindistan Bankacılık Sektörü	70 firma 1999-2008	ROA, ROE, ATO	Çoklu Doğrusal Regresyon ve Korelasyon
Entelektüel sermaye performansı ile kârlılık ve verimlilik arasındaki ilişkilerin farklılık gösterdiği bulunmuştur. Bankaların entelektüel sermayesinin rekabet avantajı için hayati önem taşıdığı sonucuna varılmıştır.				

Karacaer ve Aygün (2009)	Türkiye BİST	50 firma 2007	ROA, ROE, ATO	Çoklu Doğrusal Regresyon ve Korelasyon
Kârlılık ile entelektüel sermaye etkinlik katsayıları arasında pozitif ve istatistiksel olarak anlamlı; verimlilik ile kullanılan sermaye etkinlik katsayısı arasında anlamlı ilişkiler tespit edilmiştir. Piyasa değeri etkinlik katsayıları ile anlamlı olmayan pozitif sonuçlar bulunmuştur. Entelektüel sermayenin firma performansı üzerinde pozitif bir etkiye sahip olduğu sonucuna ulaşılmıştır.				
Karacaer ve Kapusuzoğlu (2009)	Türkiye BİST Turizm Firmaları	50 firma 2004-2007	ROA, ATO, PD/DD	Çoklu D. Regresyon ve Korelasyon
VAIC bileşenlerinin firma kârlılıkları (ROA), verimlilikleri (ATO) ve firma değeri (PD/DD) üzerinde önemli etkilere sahip oldukları sonucuna ulaşılmıştır.				
Ting ve Lean (2009)	Malezya Bursa Mali Sektör	40 firma 1999-2007	ATO	Çoklu Doğrusal Regresyon ve Korelasyon
Entelektüel sermaye ile aktif kârlılık (ROA) arasında anlamlı pozitif ilişki bulunmuştur. Kârlılık üzerinde yapısal sermayenin olumsuz, HCE ve CEE'nin olumlu etkiye bulunduğu görülmüştür.				
Şahin ve Alabay (2011)	Türkiye İMKB KOBİ	20 firma 2008-2010	MB, ATO, ROA, ROE	Çoklu Doğrusal Regresyon ve Korelasyon
Entelektüel sermaye bileşenlerinin, firmaların kârlılık ve piyasa değeri üzerinde önemli etkilerinin olduğu sonucuna ulaşılmıştır.				
Maditinos ve Diğerleri (2011)	Yunanistan Atina Borsası 4 Sektör	96 firma 2006-2008	PD/DD ROA, ROE, GR	Çoklu D. Regresyon ve Korelasyon
İnsan sermayesi ile finansal performans arasında anlamlı bir ilişkinin varlığı tespit edilmiştir.				
Stahle ve Diğerleri (2011)	Finlandiya Helsinki Borsası 10 Sektör	125 Firma 2006-2008	ROA, ROI	Çoklu D. Regresyon ve Korelasyon
VAIC ile entelektüel sermayenin doğrudan bir ilişkisinin olmadığını tespit etmişler.				

Jardon ve Martos (2012)	Arjantin KOBİ Ağaç Endüstrisi	113 Firma		PLS
İnsan sermayesi yapısal sermayeyi; yapısal sermaye müşteri (ilişkisel) sermayesini üretir.				
Pal ve Soriya (2012)	Hindistan İlaç ve Tekstil Sektörü	207 Firma 2000-2010	ROA, ROE, ATO	Korelasyon ve OLS Tahminçisi
Kârlılık ve entelektüel sermaye arasında pozitif bir ilişkinin varlığı tespit edilmiştir.				
Salehi ve Diğerleri (2014)	Tahran Borsası Kimya ve İlaç Sektörü	39 firma 2007-2010	ROA	Çoklu Doğrusal Regresyon ve Bulanık Regresyon
Çoklu doğrusal regresyon analizinin sonuçları, firmaların finansal performansı ile entelektüel katma değer, entelektüel sermaye, ilişkisel sermaye, beşeri sermaye, yapısal sermaye ve ekonomik katma değer arasında önemli ilişki olduğunu göstermektedir. Bulanık regresyon analizi, SCE dışında tüm değişkenler arasında anlamlı ilişki tespit etmiştir.				
Rossi ve Celenza (2014)	İtalya İmalat Sektörü	23 firma 2002-2011	ROE, ROA, ROS	Çoklu Doğrusal Regresyon ve Korelasyon
VAIC değeri yüksek olan firmaların düşük olan firmalara göre daha yüksek performans sergilendiği sonucuna ulaşılmıştır				
Gürkan ve Diğerleri (2015)	Borsa İstanbul Sınai Endeksi	24 firma 2008-2013	PD/DD	Panel veri Analizi
VAIC bileşenlerinin işletmenin finansal performansı üzerinde etkili olduğu sonucuna ulaşılmıştır.				
Nimtrakoon (2015)	5 Farklı Asya Ülkesi Teknoloji Sektörü	213 Firma 2011 yılı	ROA, NKM	ANOVA ve Çoklu Regresyon Analizi
VAIC bileşenleri ile finansal performansı arasında pozitif yönlü ilişkiler tespit edilmiş ve her firmanın entelektüel sermaye bileşenlerine farklı derecede önem verdiğini, insan sermayesinin, yapısal sermaye ve ilişkisel sermayeye oranla daha önemli olduğu, bileşenlerle net kâr marjı ve ROA değişkenleri arasında pozitif bir ilişkiye sahip olduğu sonucuna ulaşılmıştır.				

Swanadze ve Kovalewska (2015)	Varşova Borsası WIG20 Endeksi	20 Firma 2010-2013		Değişkenler arasında genel değerlendirme
Firmaların İnsan sermayesi bileşenine daha fazla önem verdiği sonucuna ulaşılmıştır.				
Dönmez ve Erol (2016)	Türkiye BİST-Sürdürülebilirlik endeksi işletmeleri	29 Firma 2014-2015	ROA, ROE, ATO, PD/DD	Çoklu Doğrusal Regresyon ve Korelasyon
İnsan sermayesi etkinlik katsayısı ile öz sermaye kârlılığı arasında güçlü pozitif yönlü, aktif kârlılık ile entelektüel sermaye etkinlik katsayı arasında güçlü ve pozitif yönlü ilişki bulunmuştur.				
Noradinova ve Diğerleri (2016)	Malezya ACE Pazarı	46 Firma 2009-2012	Yönetim Sahipliği Ölçütleri	Panel Veri Analizi
Yönetimsel sahipliğin entelektüel sermaye ile firma değeri arasında belirgin olmayan bir etkisi olduğu sonucuna varılmıştır.				
Özkan ve vd. (2017)	Türkiye Bankacılık Sektörü	44 Banka 2005-2014	ROA	Panel veri Analizi
Bankacılık Sektörü, katma değer oluşturmada öncelikle İnsan Sermayesi etkinliğinden (HCE) daha sonra kullanılan sermaye (CEE) ve yapısal sermayeden (SCH) etkilenmektedir. Bankaların finansal performanslarını sırası ile kullanılan sermaye (CEE) ve İnsan Sermayesi (HCE) etkilemektedir. Bankaların finansal performansları üzerinde yapısal sermayenin (SCH) önemli bir etkisi yoktur.				
Genç (2018)	Türkiye BİST-100 Kimya Sanayi Firmaları	2009-2016	ROE, ROA, ATO, PD, Büyüme	Çoklu Doğrusal Regresyon ve Korelasyon
VAIC bileşenleri ile Aktif kârlılık arasında anlamlı ve pozitif yönlü; VAIC bileşenleri ile ekonomik katma değer arasında pozitif yönlü; entelektüel sermaye - verimlilik ilişkisi anlamlı; kaldıraç oranı, öz sermaye kârlılığı ve piyasa değeri ile aktif kârlılık ve aktif devir hızı arasında anlamlı ilişki bulunmuştur.				
Chowdhury ve Rahman (2018)	Bangladeş Tekstil Sektörü	28 Tekstil Firması 2006-2011	VAIC, MB	Çoklu Doğrusal Regresyon ve Korelasyon
İnsan sermayesinin firmanın değeri üzerinde önemli bir rol oynadığı sonucuna varılmıştır.				

Barut ve Diğerleri (2019)	Türkiye BİST İmalat Sanayi Firması	115 Firma 2010-2016	EVA, PD	Panel Veri Analizi
Entelektüel sermaye ile firma değeri arasında pozitif ilişki olduğu ve entelektüel sermayede meydana gelen bir birimlik artışın firma değerinde 8.32E-08 birimlik bir artış meydana getirdiği tespit edilmiştir.				

Kaynak: (Sakur, 2019: 74-75) yararlanılarak yazar tarafından güncellenmiştir.

Yapılmış olan çalışmalar incelendiğinde, işletme performansı üzerinde entelektüel sermaye ve bileşenlerinin önemli etkilerinin olduğu görülmektedir.

4. ARAŞTIRMA

4.1. Araştırmanın Amacı

Çalışmanın amacı; BİST KOBİ sanayi endeksinde yer alan firmaların Entelektüel Sermayeleri ile Firma Performansları arasındaki ilişkiyi araştırmaktır.

4.2. Araştırmanın Kapsamı ve Kısıtları

Çalışma, 2013-2015 yılları arasında BİST'te (Borsa İstanbul) BİST KOBİ SANAYİ endeksi kapsamında işlem gören şirketlerden oluşmaktadır. BİST KOBİ SANAYİ endeksi, Ulusal Pazar, İkinci Ulusal Pazar ve Gelişen İşletmeler Piyasası'nda işlem gören sanayi şirketlerinden, Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığının (yeni ismi Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı) ilgili yönetmeliğindeki KOBİ tanımında yer alan çalışan sayısı hariç, yıllık net satış hâsılatı veya mali bilanço büyüklüğü şartlarından herhangi birisini sağlayan şirketlerden oluşur. Çalışmada kullanılan veriler www.kap.gov.tr sitesinden sağlanmıştır. Şirketlerin mali tablolarında VAIC'in hesaplanması için gerekli olan verilerin olmaması (personel giderleri gibi), VAIC katsayısının eksi çıkması ve negatif öz sermayeye sahip olan şirket nedenleriyle 2013 yılı için 24, 2014 yılı için 27 ve 2015 yılı için 32 şirket ile çalışma yapılmıştır.

4.3. Araştırmanın Yöntemi

20013-2015 yılları arasında BİST'e kayıtlı, KOBİ ölçeğinde ve BİST KOBİ SANAYİ endeksi kapsamına alınan firmaların verileri kullanılmıştır. Çalışmada, Ante Pulic tarafından geliştirilen Entelektüel Katma Değer Katsayısı (VAIC) yöntemi kullanılmıştır. Firma piyasa değeri (MB), aktif devir hızı (ATO), aktif kârlılık (ROA) ve öz sermaye kârlılığı (ROE) performans ölçüsü olarak kullanılmıştır. Verimlilik ölçüsü, aktif devir hızı (ATO), kârlılık ölçüleri için de aktif kârlılık (ROA) ve öz sermaye kârlılığı

(ROE) kabul edilmiştir. Çoklu regresyon ve Korelasyon yöntemi kullanılarak analizler yapılmıştır. Ekonometrik analiz için Çoklu Doğrusal Regresyon Modeli kullanılmıştır. Çalışmada SPSS ve Microsoft Excel paket programlarından faydalanılmıştır. Verilerin hazır hale getirilmesinden sonra IBM SPSS Statistics 24 paket program kullanılarak tanımlayıcı istatistikler ve korelasyon analizi yapılarak araştırma bulguları elde edilmiştir. Bir bağımlı değişken ile birden fazla bağımsız değişkenin yer aldığı regresyon modellerine çok değişkenli regresyon analizi denmektedir (Altunışık, vd., 2010:237). Çoklu Regresyon Modeli,

$$Y_i = a + b_1X_1 + b_2X_2 + \dots + b_nX_n + \epsilon \quad (1)$$

eşitliği ile gösterilir.

Y_i = Bağımlı değişken

X_i = Bağımsız değişkenler

b_i = Tahmin edilecek parametreler

e = Hata terimi

Çoklu regresyon modelinin varsayımları;

1. Normallik dağılımı
2. Doğrusallık
3. Hata terimlerinin ortalaması 0'dır
4. Sabit varyans
5. Oto korelasyon olmaması
6. Bağımsız değişkenler arasında çoklu bağlantının olmamasıdır.

4.3.1. Bağımsız Değişkenler

Regresyon modeli, Entelektüel Katma Değer Katsayısı (VAIC), bileşenleri ve kontrol değişkenlerinden oluşmaktadır. VAIC'in bileşenleri İnsan Sermayesi Etkinlik Katsayısı (HCE), Yapısal Sermaye Etkinlik Katsayısı (SCE) ve Kullanılan Sermaye Etkinlik Katsayısı (CEE)'dan oluşmaktadır. Çalışmada, Firer ve Williams (2003: 353)'in modele eklenmesini önerdiği iki kontrol değişkeninden de faydalanılmıştır. Kontrol değişkenleri, bağımlı değişkenlerin diğer bilinmeyen faktörlerden etkilenme oranlarını azaltmak için kullanılan değişkenlerdir. Kontrol değişkenleri olarak net satışların doğal logaritması ve kaldıraç oranı kullanılmıştır. Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığının KOBİ tanımına uygun olarak şirket büyüklüğü olarak satış toplamları alınmıştır. Araştırmalarda şirket büyüklüğü olarak aktif toplamlar veya satış toplamları alınmaktadır (Çam, 2014:115). Şirket büyüklüğünün ve kaldıraç oranlarının hesaplanmasında;

$$\text{LOGSATIS} = \text{Toplam Satışların Doğal Logaritması} \quad (2)$$

$$\text{FKALD} = \text{Toplam Borçlar} / \text{Toplam Aktifler} \quad (3)$$

formülleri kullanılmıştır.

Hesaplamalarla ilgili bir diğer konu, bazı işletmeler için YSE katsayısı eksi değer alabilmektedir. Bu durumda olan işletmelerin YSE katsayısı, sıfır olarak alınmıştır (Gürkan, vd., 2015:52).

4.3.2. Bağımlı Değişkenler

Şirket performanslarının ölçülmesinde piyasa değeri, verimlilik ve kârlılık değişkenleri kullanılmıştır. Regresyon modelinde bağımlı değişken olarak alınan şirketin piyasa değeri, verimlilik ve kârlılık oranları aşağıdaki formüller kullanılarak hesaplanmıştır. Şirketlerin piyasa değerlerinin bulunmasında yılsonu hisse senedi sayısı ortalama adedi ile hisse senedinin fiyatlarının çarpılması ile bulunmuştur. Daha sonra şirket piyasa değerinin doğal logaritması alınmıştır.

$$\text{LOGPD} = \text{Şirket piyasa değerinin doğal logaritması}$$

$$\text{AKTDH} = \text{Net Satışlar} / \text{Toplam Aktifler}$$

$$\text{AKKAR} = \text{Net Kâr} / \text{Toplam Aktifler}$$

$$\text{OZKAR} = \text{Net Kâr} / \text{Öz Sermaye}$$

5. ANALİZ VE BULGULAR

Çalışmanın bu aşamasında tanımlayıcı istatistik sonuçları bulunmuştur. Değişkenler arasındaki ilişkiler için Pearson ikili korelasyon analizi yapıldıktan sonra model uygulamasının sonuçları alınmıştır.

5.1. Tanımlayıcı İstatistikler

Çalışmada kullanılan değişkenlerle ilgili tanımlayıcı istatistik değerleri aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Tablo 3: Tanımlayıcı İstatistikler

Değişkenler	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
KSE (CEE)	-.04080	.61750	.21398	.15497
YSE (SCE)	.00000	7.23651	.78830	1.28095
İSE (HCE)	-.86500	7.64740	2.14917	1.78088
EKDK (VAIC)	.24960	8.70890	3.13366	1.94298
KALDR	.03460	.899600	.39290	.198019
AKTDH	.07270	3.92160	.64807	.485837
ÖZKKAR	-1.50510	.53920	.00234	.231386
AKKAR	-.18520	.34480	.01847	.090648
LOGSATIS	5.70040	8.10400	7.24218	.436208
LOGPD	5.68040	8.27380	7.18445	.509879

Tablo 3'e göre VAIC'in bileşenleri içinde en büyük değere sahip olan insan sermayesi katsayısının değeri 2,14917'dur. İkinci sırada yapısal sermaye (0,78830) ve daha sonra kullanılan sermaye (0,21398) katsayısı gelmektedir.

Tablo 4: Tanımlayıcı İstatistikler 2013-2015 Yılları Ortalamaları

Değişkenler	2015	2014	2013
KSE (CEE)	.24004	.22695	.16464
YSE (SCE)	.50668	1.02970	.89222
İSE (HCE)	2.46729	2.12691	1.75007
EKDK (VAIC)	3.18868	3.38073	2.78234
KALDR	.38812	.41275	.37692
AKTDH	.61810	.63908	.69815
ÖZKKAR	.04660	-.00933	-.04352
AKKAR	.04095	.02223	-.01572
LOGSATIS	7.29513	7.28454	7.12391
LOGPD	7.17761	7.21047	7.16428

Tablo-4'e göre VAIC'in bileşenleri olan kullanılan, yapısal ve insan sermayelerinin etkinlikleri YSE (SCE)'nin 2015 yılı ortalaması hariç her yıl artarak devam etmiştir. Yani bileşenlere yapılan her 1 TL'lik yatırım karşılığında her yıl daha fazla katma değer oluşturulduğunu göstermektedir. Dolayısı ile VAIC içinde aynı durum geçerlidir. KSE (CEE) katsayısı,

işletmelerin kullandıkları sermayeyi katma değere dönüştürebilme yeteneğini göstermektedir. İSE (HCE), çalışanlara yapılacak ilave her bir birim ödeme karşılığında daha fazla katma değer oluşturulduğu anlamına gelmektedir. Başka bir deyişle, çalışanlara yapılan ödemenin katma değer üzerindeki marjinal katkısının olumlu sonuç doğurması demektir. İSE katsayısının pozitif olması, çalışanlara yapılan ödemelerin marjinal katkısının bulunduğu şekilde değerlendirilmektedir. YSE (SCE) katsayısı, finansal performans kriteri olarak alınan değişken ile istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki içinde olması, araştırma dönemi bağlamında araştırma kapsamındaki işletmelerin veri tabanı, patentler, bilgisayar yazılımları, örgüt kültürü gibi alt yapı tesislerini katma değer oluşturma süreçlerine etkin olarak dâhil edildikleri şeklinde yorumlanabilir (Gürkan, vd.,2015: 62). İşletme aktiflerinin kârlılığını gösteren aktif kârlılık oranları 2013 yılında negatif iken takip eden yıllarda pozitif artarak devam etmiştir.

5.2. Değişkenler Arasındaki İlişkiler

Modellerdeki değişkenler arasındaki ilişkileri test etmek için Pearson ikili korelasyon analizi yapılmıştır. Pearson Korelasyon Katsayısı “r” ile gösterilir ve -1 ile +1 arasında değerler almaktadır. Katsayısının yorumu aşağıdaki tabloya göre yapılır.

Tablo 5: Korelasyon Katsayısının Anlamı

Katsayı aralığı	Anlamı
+/- 0,90 +/- 1.00	Çok yüksek ilişki
+/- 0,70 +/- 0,89	Yüksek ilişki
+/- 0,50 +/- 0,69	Orta ilişki
+/- 0,26 +/- 0,49	Zayıf ilişki
+/- 0,00 +/- 0,25	Çok zayıf ilişki

Negatif Pearson korelasyon katsayı negatif doğrusal ilişkinin göstergesidir (Kalaycı, 2009: 116). Korelasyon matrisi Tablo-6’da verilmiştir.

Tablo 6: Değişkenler arasındaki ilişki

		KSE	YSE	İSE	EKDK	KALDR	AKTDH	ÖZKKAR	AKKAR	LOGSATS	LOGPD
KSE	Pearson C.	1									
YSE	Pearson C.	-.422**	1								
İSE	Pearson C.	.171	-.236*	1							
EKDK	Pearson C.	-.034	.415**	.782**	1						
KALDR	Pearson C.	.250**	-.229*	-.124	-.243*	1					
AKTDH	Pearson C.	.416**	-.169	.149	.064	.112	1				
ÖZKKAR	Pearson C.	.208	.025	.341**	.350**	-.445**	.106	1			
AKKAR	Pearson C.	.463**	-.039	.518**	.493**	-.463**	.312**	.734**	1		
LOGSATS	Pearson C.	.382**	-.222*	.525**	.373**	.113	.231	.283**	.503**	1	
LOGPD	Pearson C.	.045	-.133	.316	.213	-.151	.039	.299**	.350**	.412**	1

** Korelasyon %1 anlamlılık düzeyi (2-tailed).

* Korelasyon %5 anlamlılık düzeyi (2-tailed).

Kullanılan sermaye ile aktif kârlılık ve verimlilik arasında %5 anlamlılık düzeyinde zayıf pozitif ilişki vardır. Şirketler daha fazla sermaye kullanarak kârlılık ve verimliliklerini artırabilirler. KSE ile YSE katsayısı arasında %1 anlamlılık düzeyinde zayıf negatif ilişki vardır. YSE katsayısı ile VAIC arasında %1 anlamlılık düzeyinde zayıf pozitif ilişki bulunmaktadır. İnsan sermayesi ile VAIC arasında %1 önem düzeyinde yüksek derecede pozitif ilişki vardır. İnsan sermayesinin etkin kullanılması halinde şirket katma değerinin artırılabilirliğini göstermektedir. Yine İSE katsayısı ile aktif kârlılık ve satışlar arasında %1 önem düzeyinde orta derecede pozitif ilişki vardır. Yani insan sermayesinin etkinliğinin artırılması aktif kârlılık ve satışları artırabilecektir. Aktif kârlılık ile VAIC arasında %1 önem derecesinde orta dereceye yakın pozitif korelasyon bulunmaktadır. Kaldıraç derecesi ile aktif kârlılık ve öz sermaye kârlılığı arasında %1 önem düzeyinde zayıf derecede negatif bir ilişki vardır. Şirketler kaldıraç derecesinden faydalanmamaktadır. Şirket büyüklüğü ölçüsü olarak alınan satışlar ile aktif kârlılık arasında %1 önem düzeyinde orta derecede pozitif anlamlı sonuç görülmektedir. İşletme satışları ile piyasa değeri arasında %1 önem düzeyinde zayıf derecede pozitif anlamlı ilişki bulunmaktadır. Satışları artan şirketlerin piyasa değerlerinin de artırılabilirliği söylenebilir.

5.3. Çoklu Doğrusal Regresyon Analiz Sonuçları

VAIC'in şirket performansları üzerindeki etkisinin ölçülmesinde dört farklı denklem kurulmuştur.

i) Piyasa Değeri Modeli

VAIC'in şirket performanslarına olan katkısının ölçülmesinde kurulan piyasa değeri model çıktısı aşağıdaki gibi bulunmuştur.

$$\text{LOGPD} = (3.717) + (0.001) \text{VAIC} + (-0.513) \text{KALD} + (0.506) \text{LOGSATIS} + (\text{Artık Değer})$$

Piyasa değeri modeli sonuçları Tablo-7'de verilmiştir.

Tablo 7: Piyasa Değeri (MB) Modeli Regresyon Özeti ve Katsayıları

	R	R ²	Düzeltilmiş R ²	Tahminin Standart Hatası	Durbin-Watson
1	.457 ^a	.209	.179	.461969	2.252

ANOVA Testi (P değeri): 0,000

a. Predictors: (Sabit), LOGSATIS, KALD, VAIC

b. Dependent Variable: LOGPD

	Standartlaştırılmamış Katsayılar		Standartlaştırılmış Katsayılar		t	P	VIF
	B	Standart Hata	Beta				
1 (Sabit)	3.717	.888			4.184	.000	
VAIC	.001	.030	.003		.025	.980	1.284
KALD	-.513	.273	-.199		-1.882	.064	1.120
LOGSATIS	.506	.129	.433		3.914	.000	1.224

Bağımlı değişken olarak kullanılan piyasa değeri (MB) ile VAIC'in arasında anlamlı bir ilişki bulunamamıştır (P değeri=0.980). Kaldıraç derecesi ile piyasa değeri arasında %5'den biraz fazla önem düzeyinde pozitif bir ilişki bulunmuştur (P=0.064). Modelin açıklayıcılık gücü %17,9 olarak bulunmuştur. Şirketlerin piyasa değerinin bağımsız değişkenler tarafından açıklanması düşük çıkmıştır. Durbin Watson istatistiği 2,252 olarak hesaplanmıştır. Bu değer (1,5-2,5) aralığında olduğundan oto korelasyon olmadığını bir göstergesidir. ANOVA testi anlamlı çıkmıştır. P değeri 0,000'dır. Yani regresyon modeli bir bütün olarak anlamlıdır. VIF değerleri 5 ve daha yüksek çıkmadığı için bağımsız değişkenler arasında korelasyon

olmadığını göstermektedir. VAIC bileşenlerinin piyasa değerine yaptığı katkı Tablo-8’de verilmiştir. Tabloya göre şirket satışları ile piyasa değeri arasında %1 anlamlılık düzeyinde pozitif bir ilişki bulunmaktadır ($\beta = 0.494$). Bu sonuç şirketlerin satışlarını artırarak piyasa değerlerini yükseltebilecekleri sonucuna götürmektedir. VAIC bileşenlerinin şirket piyasa değerine anlamlı bir katkısı bulunamamıştır. VAIC bileşenlerinin şirket performanslarına olan katkısının ölçülmesinde kurulan piyasa değeri model çıktısı aşağıdaki gibidir.

$$\text{LOGPD} = (3.879) + (0.493) \text{LOGSATIS} + (-0.471) \text{KALD} + (-0.416) \text{KSE} + (-0.043) \text{YSE} + (0.020) \text{İSE} + (\text{Artık Değer})$$

Tablo 8: Piyasa Değeri (MB) Modeli EKDK Bileşenlerinin Regresyon Özeti ve Katsayıları

	R	R ²	Düzeltilmiş R ²	Tahminin Standart Hatası	Durbin-Watson
1	.482 ^a	.233	.183	.460909	2.326

ANOVA Testi (P değeri): 0,001

a. Predictors: (Sabit), LOGSATIS, KALD, KSE, YSE, İSE

b. Dependent Variable: LOGPD

	Standartlaştırılmamış Katsayılar		Standartlaştırılmış Katsayılar		t	P	VIF
	B	Standart Hata	Beta				
1 (Sabit)	3.890	1.003			3.876	.000	
LOGSATIS	.494	.148	.422		3.342	.001	1.602
KALD	-.478	.277	-.186		-1.729	.088	1.157
KSE	-.436	.389	-.133		-1.121	.266	1.404
YSE	-.049	.045	-.123		-1.076	.285	1.303
İSE	.019	.035	.065		.526	.600	1.514

ii) Verimlilik Modeli

Verimlilik Modeli (AKTDH) ile bağımsız değişkenler arasında anlamlı bir ilişki bulunamamıştır. Kurulan modelin sonuçları Tablo-9’da verilmiştir.

Tablo 9: Verimlilik Değeri (AKTDH) Modeli Regresyon Özeti ve Katsayıları

	R	R ²	Düzeltilmiş R ²	Tahminin Standart Hatası	Durbin-Watson
1	.246 ^a	.061	.025	.479712	1.941

ANOVA Testi (P değeri): 0,173

a. Predictors: (Sabit), LOGSATIS, KALD, VAIC

b. Dependent Variable: AKTDH

	Standartlaştırılmamış Katsayılar		Standartlaştırılmış Katsayılar	t	P	VIF
	B	Standart Hata	Beta			
1 (Sabit)	-1.208	.922		-1.309	.194	
VAIC	.001	.031	.004	.033	.974	1.284
KALD	.217	.283	.089	.768	.445	1.120
LOGSATIS	.244	.134	.219	1.816	.073	1.224

VAIC bileşenlerinin şirket performanslarına olan katkısının ölçülmesinde kurulan verimlilik değeri ile ilgili model çıktısı aşağıdaki gibidir.

$$AKTDH = (-0.088) + (0.056) LOGSATIS + (0.056) KALD + (1.229) KSE + (0.010) YSE + (0.018) İSE + (\text{Artık Değer})$$

Bağımlı değişken olarak alınan verimlilik değeri (AKTDH) ile VAIC bileşenleri arasında yalnızca KSE bileşeni ile ilgili anlamlı sonuç bulunmuştur. İşletmelerde kullanılan kaynakların büyüklüğü, katma değer oluşturulması açısından önemlidir. İşletmelerin uygun zaman, miktar ve maliyetle edindikleri kaynakların kullanılması sonucu katma değer oluşturulmaktadır. Kullanılan sermaye ile verimlilik derecesi arasında %1 önem düzeyinde pozitif bir ilişki vardır. Şirketlerin kullandığı sermayeye karşılık elde ettiği katma değer oranını gösteren KSE katsayısı derecesi, bir birim artırılırsa şirket varlıklarının verimliliği 1.229 birim artırabilecektir. Modelin açıklayıcılık gücü %12,9 olarak bulunmuştur. Durbin Watson istatistiği 1,900 olarak bulunmuştur. Bu değer (1,5-2,5) aralığında olduğundan oto korelasyon olmadığı bir göstergesidir. ANOVA testi anlamlı çıkmıştır. P değeri 0,007'dir. Yani regresyon modeli bir bütün olarak anlamlıdır. VIF değerleri 5 ve daha yüksek çıkmadığı için bağımsız değişkenler arasında korelasyon olmadığını göstermektedir. VAIC bileşenlerinin varlıkların verimliliğine yaptığı katkı Tablo-10'da verilmiştir.

Tablo 10: Verimlilik Değeri (AKTDH) Modeli VAIC Bileşenlerinin Regresyon Özeti ve Katsayıları

	R	R ²	Düzeltilmiş R ²	Tahminin Standart Hatası	Durbin-Watson
1	.427 ^a	.182	.129	.453376	1.900

ANOVA Testi (P değeri): 0,007

a. Predictors: (Sabit), LOGSATIS, KALD, KSE, YSE, İSE

b. Dependent Variable: AKTDH

	Standartlaştırılmamış Katsayılar		Standartlaştırılmış Katsayılar		t	P	VIF
	B	Standart Hata	Beta				
1 (Sabit)	-.088	.987			-.090	.929	
LOGSATIS	.056	.145	.050		.385	.701	1.602
KALD	.056	.272	.023		.207	.837	1.157
KSE	1.229	.383	.392		3.210	.002	1.404
YSE	.010	.045	.028		.234	.816	1.303
İSE	.018	.035	.065		.509	.612	1.514

iii) Kârlılık Modeli

Kârlılık modellerinden aktif kârlılık modeli regresyon sonuçları Tablo-11’de verilmiştir. Bağımlı değişken olarak kullanılan aktif kârlılık (ROA) ile VAIC arasında %5 önem düzeyinde anlamlı pozitif bir ilişki bulunmuştur. Yani VAIC’in artışı aktif kârlılığı artırmaktadır. Kaldıraç derecesi ile aktif kârlılık arasında %1 önem düzeyinde negatif bir ilişki bulunmuştur. Aktif kârlılık ile satışlar arasında %1 önem düzeyinde pozitif bir ilişki vardır. Modelin açıklayıcılık gücü %54,2 olarak bulunmuştur. Şirketlerin aktif kârlılık oranının yarısından fazlası bağımsız değişkenler olan VAIC, KALD ve LOGSATIS tarafından açıklanabilmektedir. Durbin Watson istatistiği 1,506 olarak hesaplanmıştır. Bu değer (1,5-2,5) aralığında olduğundan oto korelasyon olmadığını bir göstergesidir. ANOVA testi anlamlı çıkmıştır. P değeri 0,000’dır. Yani regresyon modeli bir bütün olarak anlamlıdır. VIF değerleri 5 ve daha yüksek çıkmadığı için bağımsız değişkenler arasında korelasyon olmadığını göstermektedir. VAIC’in şirket performanslarına olan katkısının ölçülmesinde kurulan kârlılık model çıktısı aşağıdaki gibidir.

$$\text{AKKAR} = (-0.652) + (0.009) \text{VAIC} + (-0.215) \text{KALD} + (0.100) \text{LOGSATIS} + (\text{Artık Değer})$$

Tablo 11: Aktif Kârlılık (ROA) Modeli Regresyon Özeti ve Katsayıları

	R	R ²	Düzeltilmiş R ²	Tahminin Standart Hatası	Durbin-Watson
1	.747 ^a	.558	.542	.061367	1.765

ANOVA Testi (P değeri): 0,000

a. Predictors: (Sabit), LOGSATIS, KALD, VAIC

b. Dependent Variable: AKKAR

	Standartlaştırılmamış Katsayılar		Standartlaştırılmış Katsayılar		t	P	VIF
	B	Standart Hata	Beta				
1 (Sabit)	-.652	.118			-5.523	.000	
VAIC	.009	.004	.199		2.354	.021	1.284
KALD	-.215	.036	-.469		-5.930	.000	1.120
LOGSATIS	.100	.017	.482		5.828	.000	1.224

VAIC bileşenlerinin aktif kârlılığa olan etkisi aşağıdaki regresyon modelinde görülmektedir.

$$\text{AKKAR} = (-0.386) + (-0.253) \text{KALD} + (0.055) \text{LOGSATIS} + (0.310) \text{KSE} + (0.013) \text{YSE} + (0.013) \text{İSE} + (\text{Artık Değer})$$

VAIC bileşenlerinin aktif kârlılığa olan etkisini ölçmek için kurulan regresyon modeli sonuçları Tablo-12'de verilmiştir. Modele göre aktif kârlılığı (ROA) açıklayan VAIC %5, KALD ve LOGSATIS bağımsız değişkenleri %1 önem seviyesinde anlamlı çıkmıştır. Durbin Watson istatistiği 1,889 olarak hesaplanmıştır. (1,5-2,5) aralığında olduğundan oto korelasyon olmadığını bir göstergesidir. ANOVA testi anlamlı çıkmıştır. P değeri 0,000'dır. Yani regresyon modeli bir bütün olarak anlamlıdır. VIF değerleri 5 ve daha yüksek çıkmadığı için bağımsız değişkenler arasında korelasyon bulunmamaktadır. Aktif kârlılığı pozitif yönde etkileyen VAIC bileşenleri önem sırasına göre kullanılan sermaye (0,310), insan sermayesi (0.013) ve yapısal sermayedir (0.013). Model'de kullanılan sermaye etkinliği değişkenine ilişkin katsayının pozitif değer alması (.310), teorik beklentilerle uyumaktadır. Modelin açıklayıcılık gücü %74,7 olarak bulunmuştur. KSE değişkenine ilişkin modelden elde edilen katsayının

pozitif olması, araştırma kapsamındaki işletmelerde kullanılan sermayeden etkin bir şekilde yararlanıldığı şeklinde yorumlanabilir. Çalıştırılan modelde çalışanların bir birim ücret karşılığında ne kadar katma değer oluşturduklarını gösteren insan sermayesi etkinliği değişkeni de pozitif (0.013) çıkmıştır. İSE katsayısı, insan sermayesinin kullanılma başarısını göstermektedir. Kârlılık ile kaldıraç derecesi arasında negatif bir ilişki (-0.253) bulunmuştur.

Tablo 12: Aktif Kârlılık (ROA) Modeli ile VAIC Bileşenleri Arasındaki Regresyon Özeti ve Katsayılar

	R	R ²	Düzeltilmiş R ²	Tahminin Standart Hatası	Durbin-Watson
1	.873 ^a	.763	.747	.0455575	1.889

ANOVA Testi (P değeri): 0,000

a. Predictors: (Sabit), İSE, KALD, KSE, YSE, LOGSATIS

b. Dependent Variable: AKKAR

	Standartlaştırılmamış Katsayılar		Standartlaştırılmış Katsayılar		t	P	VIF
	B	Standart Hata	Beta				
1 (Sabit)	-.386	.099			-3.895	.000	
KALD	-.253	.027	-.553		-9.255	.000	1.157
LOGSATIS	.055	.015	.266		3.779	.000	1.602
KSE	.310	.038	.529		8.048	.000	1.404
YSE	.013	.004	.177		2.797	.007	1.303
İSE	.013	.003	.261		3.813	.000	1.514

iv) Kârlılık Modeli₂

Kârlılık ile VAIC arasında kurulan regresyon modellerinden ikincisi, öz sermaye kârlılığı ile ilgili olan modeldir. VAIC'in şirket performanslarına olan katkısının ölçülmesinde kurulan öz sermaye kârlılık model çıktısı aşağıdaki gibidir.

$$OZKAR = (-0.930) + (0.016) VAIC + (-0.519) KALD + (0.150) LOGSATIS + (\text{Artık Değer})$$

Öz sermaye kârlılığı (ROE) Modeli Regresyon Özeti ve Katsayıları Tablo-13'te verilmiştir.

Tablo 13: Öz Sermaye Kârlılığı (ROE) Modeli Regresyon Özeti ve Katsayılar

	R	R ²	Düzeltilmiş R ²	Tahminin Standart Hatası	Durbin-Watson
1	.571 ^a	.326	.300	.1935844	1.830

ANOVA Testi (P değeri): 0,000

- a. Predictors: (Sabit), VAIC, KALD, LOGSATIS
b. Dependent Variable: OZKKAR

	Standartlaştırılmamış Katsayılar		Standartlaştırılmış Katsayılar		t	P	VIF
	B	Standart Hata	Beta				
1 (Sabit)	-.930	.372			-2.497	.015	
KALD	-.519	.114	-.444		-4.541	.000	1.120
LOGSATIS	.150	.054	.282		2.763	.007	1.224
VAIC	.016	.012	.137		1.306	.195	1.284

Şirket performanslarının değerlendirilmesinde bağımlı değişken olarak kullanılan öz sermaye kârlılığı (ROE) ile VAIC arasında anlamlı bir ilişki bulunamamıştır. Kaldıraç derecesi ile öz sermaye kârlılığı arasında %1 önem düzeyinde negatif bir ilişki bulunmuştur. Öz sermaye kârlılığı ile satışlar arasında %1 önem düzeyinde pozitif bir ilişki vardır. Modelin açıklayıcılık gücü %30,0 olarak bulunmuştur. Bu arada Durbin Watson istatistiği 1,830 olarak hesaplanmıştır. Bulunan değer (1,5-2,5) aralığında olduğundan oto korelasyon olmadığını bir göstergesidir. ANOVA testi anlamlı çıkmıştır. P değeri 0,000'dır. Yani regresyon modeli bir bütün olarak anlamlıdır. VIF değerleri 5 ve daha yüksek çıkmadığı için bağımsız değişkenler arasında korelasyon olmadığı şeklinde yorumlanabilir.

Tablo 14: Öz Sermaye Kârlılığı (ROE) Modeli ile VAIC Bileşenleri Arasındaki Regresyon Özeti ve Katsayılar

	R	R ²	Düzeltilmiş R ²	Tahminin Hatası	Standart Durbin-Watson
1	.620 ^a	.385	.345	.1873329	4 1.97

ANOVA Testi (P değeri): 0,000

a. Predictors: (Sabit), İSE, KALD, KSE, YSE, LOGSATIS

b. Dependent Variable: OZKKAR

	Standartlaştırılmamış Katsayılar		Standartlaştırılmış Katsayılar		P	VIF
	B	Standart Hata	Beta	t		
1 (Sabit)	-.557	.408		-1.366	.176	
KALD	-.571	.112	-.489	-5.082	.000	1.157
LOGSATIS	.087	.060	.164	1.448	.152	1.602
KSE	.425	.158	.285	2.689	.009	1.404
YSE	.020	.018	.110	1.074	.286	1.303
İSE	.022	.014	.171	1.554	.124	1.514

VAIC bileşenlerinin öz sermaye kârlılığına olan etkisini ölçmek için aşağıdaki regresyon modeli kurulmuştur.

$$OZKAR = (-0.557) + (-0.571) KALD + (0.087) LOGSATIS + (0.425) KSE + (0.020) YSE + (0.022) İSE + (\text{Artık Değer})$$

VAIC bileşenlerinin öz sermaye kârlılığına olan etkisini ölçmek için kurulan regresyon modeli sonuçları Tablo-14'te verilmiştir. Şirket performansının değerlendirilmesinde kullanılan öz sermaye kârlılığını (ROE) açıklayan VAIC bileşenlerinden yalnızca kullanılan sermaye %1 önem seviyesinde anlamlı çıkmıştır. KSE ile öz sermaye kârlılığı arasında pozitif ilişki (0.425) vardır. Öz sermaye kârlılığı ile kaldıraç derecesi arasında %1 önem düzeyinde negatif bir ilişki bulunmaktadır (-0,571). Durbin Watson istatistiği 1,974 olarak hesaplanmıştır. Oto korelasyon yoktur. ANOVA testi anlamlı çıkmıştır. P değeri 0,000'dır. Yani regresyon modeli bir bütün olarak anlamlıdır. VIF değerleri 5 ve daha yüksek çıkmadığı için bağımsız değişkenler arasında korelasyon olmadığı şeklinde yorumlanabilir. Modelin açıklayıcılık gücü %34,5 olarak bulunmuştur.

Entelektüel sermayenin firma ve bileşen bazında sonuçları ile firma performansları arasındaki ilişkinin toplu sonuçları Tablo-15'te verilmiştir.

Tablo 15: Şirket Performanslarının Toplu Sonuçları

Değişkenler	Piyasa Değeri (MB)		Verimlilik Değeri (AKTDH)		Aktif Kârlılık (ROA)		Öz Sermaye Kârlılığı (ROE)	
	PD	BİLEŞ ENLE R	VD	BİLE ŞENL ER	AKTK AR	BİLEŞEN LER	OZKAR	BİLEŞE NLER
Sabit	3.717**	3.890**	-1.208	-0.088	-0.652**	-0.386**	-0.930*	-0.557
EKDK (VAIC)	0.001		0.001		0.009*		0.016	
KSE(CEE)		-0.436		1.229*		0.310**		0.425**
YSE(SCE)		-0.049		0.010		0.013**		0.020
İSE(HCE)		0.019		0.018		0.013**		0.022
KALD	-0.513	-0.478	0.217	0.056	-0.215**	-0.253**	-0.519**	-0.571**
LOGSATIS	0.506**	0.494**	0.244	0.056	0.100**	0.055**	0.150**	0.087
Gözlem Sayısı	83	83	83	83	83	83	83	83
Düzeltilmiş R ²	17.90	18.30	2.5	12.90	54.20	74.70	30.00	34.50

** Korelasyon %1 anlamlılık düzeyi (2-tailed).

* Korelasyon %5 anlamlılık düzeyi (2-tailed).

6. SONUÇ

İşletmelerin temel amacı, şirketlerin piyasa değerini maksimum kılmaktır. Piyasa değeri ile defter değeri arasındaki fark, entelektüel sermaye olarak tanımlanmaktadır. Bu çalışmada BİST'te işlem gören BİST KOBİ SANAYİ endeksi kapsamındaki imalat sanayi işletmelerinin finansal verileri kullanılarak EKDK (VAIC) yöntemine göre hem firma hem de bileşen bazında etkinlik katsayıları hesaplanmıştır. Hesaplanan katsayılar ile işletmelerin; kârlılık, verimlilik ve piyasa değerleri arasında anlamlı ilişkiler olup olmadığı araştırılmıştır.

Tablo-15'e göre kontrol değişkeni olarak alınan işletme satışları değişkeni; şirket piyasa değeri, aktif kârlılık ve öz sermaye kârlılığı üzerinde %1 anlamlılık düzeyine göre şirketlerin başarılı olmalarında önemli bir değişken olduğu beklenildiği şekilde ortaya çıkmıştır. Kaldıraç oranının etkisi, verimliliğe ve yabancı kaynak kullanımındaki etkinliğe bağlı olarak negatif ya da pozitif yönde olabilmektedir (Gürkan, vd., 2015: 61). Kaldıraç derecesinin şirket piyasa değeri ve verimlilik değeri üzerinde anlamlı bir etkisi yoktur. Ancak aktif kârlılık ve öz sermaye kârlılığı üzerinde %1 anlamlı olmak üzere negatif etkisi bulunmuştur. Dolayısı ile çalışma dönemi içerisinde şirketlerin finansal kaldıraçtan olumsuz etkilendikleri söylenebilir.

VAIC'in şirket performansları üzerinde aktif kârlılık hariç anlamlı etkisi bulunamamıştır. VAIC'in aktif kârlılık üzerinde %5 önem düzeyinde pozitif etkisi bulunmuştur. VAIC'in aktif kârlılığı etkileme derecesi düşük düzeydedir (0.009). VAIC'in bileşenlerinin etkisinin en çok görüldüğü performans kriteri aktif kârlılık olmuştur. Tüm bileşenlerin aktif kârlılığı etkileme düzeyi (%1) ve yönü pozitif çıkmıştır. En etkili bileşen $\beta = 0.310$ katsayısı ile KS (CEE) bulunmuştur. Öz sermaye kârlılığını etkileyen en önemli bileşenin yine aynı bileşen olduğu Tablo-15'den görülebilir ($\beta = 0.425$). Kullanılan sermayenin en fazla etki ettiği performans kriteri verimlilik değeridir ($\beta = 1.229$). Kullanılan sermayenin etkinliğinin artışı şirketlerin kârlılık ve verimliliklerini artıracaktır. Piyasa değeri üzerinde bileşenlerin hiçbir etkisi bulunamamıştır.

Özet olarak ifade etmek gerekirse çalışmada kapsam ve dönem itibari ile BİST KOBİ SANAYİ endeksi kapsamındaki işletmeler için VAIC ve bileşenlerinin en çok aktif kârlılık üzerinde etkisi olduğu ortaya çıkmıştır. Kontrol değişkenlerinden kaldıraç derecesi negatif; işletme büyüklüğü olarak alınan net satışlar ise şirket performansları üzerinde pozitif anlamda etkisi olduğu sonucuna varılmıştır.

KAYNAKÇA

- Acar, D., Dağlar H., (2005) Entelektüel Sermayenin Ölçülmesinde Muhasebe Bilgi Sisteminin Katkısı, *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, 23, 40.
- Appuhami, R., (2007). The Impact of Intellectual Capital on Investor's Capital Gain on Shares: An Empirical Investigation in Thai Banking, Finance and Insurance Sector, *International Management Review*, 3 (2), 14-25.
- Aslanoğlu, S., Zor, İ., (2006). Bilgi Varlıklarının Değerlemesi: Entelektüel Sermaye Ölçüm ve Değerleme Modelleri, Karşılaştırmalı Bir Analiz, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı 29, s. 152-165.

- Barut, A., Karabayır, M. E. ve Torusdağ, M. (2019). Entelektüel sermaye – firma değeri ilişkisi: Borsa İstanbul’da ampirik bir analiz, *Çankırı Karatekin Üniversitesi İİBF Dergisi*. 9 (1), 169-194.
- Bontis, N., Keow, W.C.C., Richardson, S. (2000). Intellectual Capital and Business Performance in Malaysian Industries, *Journal of Intellectual Capital*, 1 (1): 85-100.
- Brooking, A. (1997), The Management of Intellectual Capital, *Long Range Planning*, 30 (3): 364-365.
- Chowdhury, L.A.M., Rahman, S., (2018). Intellectual Capital Efficiency and Market Performance: A Bangladeshi Apparel Industry Perspective, *Information and Knowledge Management*, Vol.8, No.3, www.iiste.org.
- Çalışkan, M.M.T., (2015). Bilgi Ekonomisinde Entelektüel Sermaye: Borsa İstanbul’da Bankacılık Sektörü Uygulaması, *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*- Cilt:13 Sayı:3.
- Çam, A.V., (2014). Politik Riskin Firma Değeri ile İlişkisi: İmkb’ye Kayıtlı Firmalar Üzerinde Bir Uygulama, *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, 15 (1), 109-122.
- Dönmez, A., Erol, İ., (2016). Entelektüel Sermayenin Ölçülmesi: VAIC Yöntemi Yardımıyla BİST-Sürdürülebilirlik Endeksi İşletmeleri Üzerine Bir Uygulama, *Mali Çözüm*, Kasım-Aralık, s.27-56.
- Edvinsson, L., & Malone, M.S., (1997). Intellectual Capital: Realizing Your Company’s True Value by Finding Its Hidden Brainpower, *Harper Business*, New York, NY.
- Edvinsson, L., (1997). Developing Intellectual Capital at Skandia, *Long Range Planning*, Cilt: 30, Sayı: 2, 1997, s. 368.
- Ercan, M. K., Öztürk, B. & Demir Güneş, K. (2003). *Değere Dayalı Yönetim ve Entelektüel Sermaye*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Firer, S. & Williams, S. M. (2003). Intellectual capital and traditional measures of corporate performance. *Journal of Intellectual Capital*, 4 (3), 348-360.
- Genç, A.K., (2018). *Entelektüel Sermaye ve Büyük Ölçekli İşletmelerin Katma Değerine Etkisi: Türkiye’de Bir Araştırma*, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul, 2018.
- Ghosh, S. K., ve Mondal, A. (2009). *Intellectual Capital and financial performance: Evidence from the Indian Banking Industry*, https://www.researchgate.net/profile/Santanu_Ghosh10/publication/263480884 (21.07.2019).

- Guthrie, J. (2001). The Management, Measurement and the Reporting of Intellectual Capital, *Journal of Intellectual Capital*, Cilt.2, Sayı:1, s.24-41.
- Gürkan, S., Gökbulut, R. İ., Çolak, N. (2015). Entelektüel Katma Değer Katsayısı Bileşenlerinin İşletmelerin Finansal Performansı Üzerindeki Etkisi, *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, Cilt 11, Yıl 11, Sayı 2.
- Haykır Hopikoğlu, E., (2011). Entelektüel Sermayenin Önemi, Sınıflandırılması ve Ölçme Yöntemleri: Kuramsal Bir Çerçeve, *İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, (1), s.88.
- Horasan, E., Cebail, M., Yıldız S., (2017). Entelektüel Sermaye, Kurumsal Yönetim Derecelendirme Notu ve İşletme Performansı Arasındaki İlişkiler Üzerine Bir Araştırma, *Kafkas Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* Cilt, 8, Sayı 16, s. 465.
- Jardon, C. M. & Martos M. S. (2012). Intellectual capital as competitive advantage in emerging clusters in Latin America. *Journal of Intellectual Capital*, 13 (4), 462-481.
- Joia, L.A. (2000). Measuring Intangible Corporate Assets: Linking Business Strategy with Intellectual Capital, *Journal of Intellectual Capital*, 1 (1): 68-84.
- Kamath, G. B. (2008). Intellectual capital and corporate performance in Indian pharmaceutical industry. *Journal of Intellectual Capital*, 9 (4), 684-704.
- Kandil Göker, İ.E., (2017). Bilişim Sektöründe Entelektüel Sermaye ile Finansal Performans İlişkisinin Belirlenmesine Yönelik Bir Araştırma, *International Journal of Academic Value Studies (Javstudies)*, Vol: 3, Issue: 14, PP. 78-86.
- Karacaer, S.,Aygün, M., (2009). Entelektüel Sermayenin Firma Performansı Üzerindeki Etkisi, *H.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt 27, Sayı 2.
- Karacaer, S., Kapusuzoğlu, A., (2010). IMKB Turizm Sektöründe Entelektüel Sermayenin Firma Değeri Üzerindeki Etkisinin Analizi, *Anatolia Turizm Araştırmaları Dergisi*, 21 (1), 98-108.
- Kayalı, C. A.,Yereli, A. N., Ada, Ş. (2007). Entelektüel Katma Değer Katsayısı Yöntemi Kullanılarak Entelektüel Sermayenin Firma Değeri Üzerindeki Etkisinin Belirlenmesine Yönelik Bir Araştırma, *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 14 (1), 67-90.
- Maditinos, D., Chatzoudes, D., Tsairidis, C., ve Theriou, G. (2011). “The impact of intellectual capital on firms' market value and financial performance”. *Journal of intellectual capital*, 12(1), 132-151.

Noradiva, H., Parastou, A., ve Azlina A., (2016). The Effects of Managerial Ownership on the Relationship between Intellectual Capital Performance and Firm Value, *International Journal of Social Science and Humanity*, Vol. 6, No. 7.

Okay, H., (2015). *Entelektüel Sermaye*, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/entelektuel-sermaye/24289> (28.10.2019).

Önce, S., (1999). *Muhasebe Bakış Açısı ile Entellektüel Sermaye*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları No: 1100., Eskişehir.

Özkan, N., Çakan, S., Kayacan. M., (2017). *Intellectual Capital and Financial Performance: A study of the Turkish Banking Sector*, <https://www.academia.edu/36508976/> (31.07.2019).

Pulic, A. (1998). "Measuring the performance of intellectual potential in knowledge economy", in 2nd World Congress on Measuring and Managing Intellectual Capital, McMaster University, Hamilton.

Pulic, A. (2001). "Value Creation Efficiency Analysis of Croatian Banks 1996-2000", www.VAIC-on.net. (25.07.2019).

Rossi, F., ve Celenza, D. (2014). *Value added intellectual coefficient (VAICTM) and financial performance: Empirical evidence from the Italian manufacturing sector*. In Proceedings of the 6th European Conference on Intellectual Capital, ECIC 2014. Academic Conferences Limited: Slovak Republic. October.

Sakur, Reşat, (2019). Entelektüel Sermaye ile Firmaların Finansal Performansları Arasındaki İlişki: BİST SANAYİ Endeksinde Yer Alan Firmalar Üzerine Bir Uygulama (Yayınlanmamış Doktora Tezi). Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Erzurum.

Salehi, M., Enayati, G., ve Javadi, P. (2014). The relationship between intellectual capital with economic value added and financial performance. *Iranian Journal of Management Studies*, 7(2), 245-269.

Skaikh, J.M. (2004). Measuring and Reporting of Intellectual Capital Performance Analysis, *The Journal of American Academy of Business*, March: 439-448.

Sullivan, P.H., (2000). *Value –Driven Intellectual Capital*, John Willeyand Sons Press, NewYork.

Stewart T. A., (1991). Brainpower, *Fortune*, Cilt: 123, Sayı 11.

Şahin, O., ve Alabay, M. N. (2011). Kobi'lerde Entelektüel Sermayenin Firma Performansı Üzerine Etkileri. *Journal of Süleyman Demirel University Institute of Social Sciences Year*, 2(14), 249-268.

Şamiloğlu, F., (2006). *Entelektüel Sermaye: İMKB'de Hisse Senetleri İşlem Gören Bankalar Üzerine Bir Uygulama*, <https://dergipark.org.tr/download/article-file/426036> (30.07.2019).

Şeref, I., (Der.), (2018). *SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri*, Asil Yayın Dağıtım, Ankara, s.116.

Wei Kiong Ting, I., ve Hooi Lean, H., (2009). Intellectual capital performance of financial institutions in Malaysia. *Journal of Intellectual capital*, 10(4), 588-599.

Yalama, A., (2006). *Entelektüel sermayenin entelektüel katma değer katsayısı (VAIC) ile ölçülmesi ve veri zarflama analizi (DEA) yöntemi kullanılarak kârlılığa etkisinin sınanması: İMKB'ye kote bankalarda uygulaması*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi).

Yıldız, S., (2010). *Entelektüel sermaye- teori ve araştırma*, Türkmen Kitabevi, İstanbul.

Yıldız, S., (2011). Entelektüel Sermayenin İşletme Performansına Etkisi: Bankacılık Sektöründe Bir Araştırma. *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 11/3, 11-28.

BDS 701 KİLİT DENETİM KONULARININ BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORUNDA BİLDİRİLMESİ STANDARDI UYGULAMASI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA *

Mahmut CAN^a
Prof. Dr. Seyhan ÇİL KOÇYİĞİT^b

Ampirik Araştırma
(Empirical Research)

Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi
Kasım 2020; 13 (3): 739-771

ÖZ

BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi Standardı, Bağımsız Denetim Standartlarına eklenen yeni bir denetim standardıdır. Türkiye Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yayımlanan ve 09.03.2017 tarihinde yürürlüğe giren standarda göre, 2017 yılı finansal raporlarının denetim raporlarında Kilit Denetim Konuları bölümüne yer verilecektir. Bu çalışmada standardın uygulamaya konulması ile standart yapıcılarının ulaşmak istediği hedeflerle, denetim raporu kullanıcıları ve akademik çevrelerce standart hakkında dile getirilen endişe ve çekinceler dikkate alınarak bir anket hazırlanmıştır. Anket uygulaması ile denetim standartları ve denetçi raporu konularında bilgisi olan kamu sektöründe bağımsız dış denetim çalışmalarını yürüten denetçilerin, standartla ilgili hedef ve endişeleri ifade eden görüşlere hangi oranda katılıp katılmadığı araştırılmıştır. Sonuçlar katılımcıların, genel olarak standardın uygulamasının olumlu sonuçlar doğurmasını beklediklerini, bununla birlikte az da olsa bazı konularda endişe ve tereddütlerinin olduğunu göstermektedir.

Anahtar Sözcükler: Kilit Denetim Konuları, BDS 701.

JEL Kodları: M40, M42.

APA Stili Kaynak Gösterimi:

Can, M., Çil Koçyiğit, S. (2020). BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi Standardı Uygulaması Üzerine Bir Araştırma. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*. 13 (3), 739-771.

* Makalenin gönderim tarihi: 05.03.2020; Kabul tarihi: 07.04.2020, iThenticate benzerlik oranı%19

^a Ankara Üniversitesi, Siyasal Bilgiler Fakültesi, mahmutcan@savistay.gov.tr

ORCID: [0000-0003-1613-9771](https://orcid.org/0000-0003-1613-9771)

^b Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, seyhan.cil@hbv.edu.tr

ORCID: [0000-0003-1012-3605](https://orcid.org/0000-0003-1012-3605)

RESEARCH OF AUDITOR EXPECTATIONS ON THE RESULTS OF IMPLEMENTATION OF ISA 701 COMMUNICATING KEY AUDIT MATTERS IN THE INDEPENDENT AUDITOR'S REPORT STANDARD

ABSTRACT

ISA 701 Communicating Key Audit Matters In The Independent Auditor's Report is a brand new auditing standard, added to the International Standard on Auditing. According to the standard entered into force on 09.03.2017 by the Public Oversight Accounting and Auditing Standards Authority of Turkey (KGK), the audit reports on financial statements of the year 2017 will be include a Key Audit Matters (KAM) section. In this study, a questionnaire has been prepared by taking into consideration the standard is put into place the goals that the standard setters are trying to achieve and academicians' and auditors report users' drawbacks and the concerns rose about the standard. It was researched whether the auditors conducting independent public external audits who have knowledge in the questionnaire application, audit standards and auditor report have participated in the opinions expressing the targets and concerns related to the standard. The results indicate that the participants expect the implementation of the standard to have positive outcomes on the whole, besides they also have some minor concerns and reservations about certain subjects.

Keywords: Key Audit Matters, ISA 701.

JEL Codes: M40, M42.

1. GİRİŞ¹

İki binli yılların başında yaşanan, muhasebe skandalları ve denetim başarısızlıkları, özellikle Enron krizi ve diğer bazı şirket iflasları, 2008 ekonomik krizi ile zirve noktaya ulaşmıştır. Piyasalara ve bağımsız denetime olan güven azalmıştır. Bunun sonucunda ekonomi ve finans piyasalarında bir regülasyon süreci başlamıştır. Bu kapsamda bağımsız denetimin daha hesap verebilir, daha bilgilendirici ve daha şeffaf olabilmesi için denetim standartları gözden geçirilmeye başlanmıştır.

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) bünyesinde bulunan Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) da, bu kapsamda 2006 yılında başlayan mevcut denetçi raporları hakkında kullanıcı algıları üzerine ortak uluslararası akademik araştırma komisyonunun çalışmaları, IAASB'nin Eylül 2014'te denetçi raporlarındaki değişikliği onaylaması ve 2015'in başında yeni ve revize edilmiş standartları piyasaya sunması ile nihayete ermiştir (IFAC, 2016). Nihai sonuçla hedeflenen, denetimin önemli yönleriyle ilgili daha fazla şeffaflık sağlayan, denetimin ne olduğunu ve denetçinin ne yaptığını daha iyi açıklayan yeni bir denetçi raporudur.

¹ Bu çalışma Seyhan ÇİL KOÇYİĞİT danışmanlığında hazırlanan "BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi Standardı Uygulamasına İlişkin Denetçi Beklentilerinin Araştırılması" başlıklı yüksek lisans tez çalışmasından türetilmiştir.

Bu amaca ulaşmak için altı denetim standardında revizyona gidilmiş ve bir yeni denetim standardı ortaya konmuştur. Bu çalışmanın da konusu olan yeni denetim standardı, “Kilit Denetim Konularının (KDK) Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi” standardıdır.

Değişikliklerden önceki bağımsız denetçi raporları ile rapor kullanıcılarına denetim görüşü ve görüşün dayanağı olan hususlar dışında denetime ilişkin başka bir bilgi verilememekteydi. Örneğin; bir bağımsız denetçi, denetimleri sırasında uluslararası muhasebe ve denetim standartları çerçevesinde yapılan gerçeğe uygun değer takdirinin veya geleceğe ilişkin herhangi bir tahminin, belirsizliğine veya sübjektifliğine ilişkin bir değerlendirmesi bulursa, bu değerlendirme görüş dayanağı olacak nitelikte değilse, eski durumda denetçi raporunda bu konuya yer verememekteydi. Sonuç olarak ortaya denetçinin raporlama yetkisizliği ile ilgili bir boşluk ortaya çıkmaktadır. KDK bildirimini ile bu boşluk kısmen ortadan kalkmış durumdadır.

Kilit denetim konuları, denetçinin mesleki muhakemesine göre, cari döneme ait finansal tabloların denetiminde en çok önem arz eden konulardır. Kilit denetim konuları, üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilen konular arasından seçilir (KGK, 2017, BDS 701).

Denetçi, üst yönetimden sorumlu olanlara ilettiği hususlar içerisinde, denetimin yürütülmesi sırasında azami olarak dikkat vermesini icap eden konuları seçer. Bu seçim sırasında denetçi aşağıda belirtilen hususlara ayrıca dikkat eder (KGK, 2017, BDS 701);

- a. BDS 315 uyarınca ciddi riskli olduğu belirlenen alanları veya değerlendirilmiş daha yüksek “önemli yanlışlık” riski içeren alanlar.
- b. Yönetimin önemli yargılarını, yüksek tahmin belirsizliğine sahip olduğu belirlenen muhasebe tahminleri dâhil, içeren finansal tablolardaki alanlara ilişkin denetçinin önemli muhakemeleri.
- c. Dönem içinde gerçekleşen önemli olay veya işlemlerin denetime olan etkileri.

Denetçi, belirtilen bu noktalara uygun olarak belirlenen hangi hususların cari dönem denetiminde en çok önem arz ettiğini belirler ve bu şekilde kilit denetim konularını belirlemiştir.

KDK’ların belirlenmesine esas teşkil eden kavramlardan mesleki muhakeme denetim standartlarında, denetimin yürütülmesinde var olan fiili duruma uygun olarak atılacak adımlara ilişkin bilgiye dayalı kararlar alınırken; ilgili mevzuat, BDS’ler, muhasebe standartları ve etik standartlar bağlamında sahip olunan eğitim, bilgi ve deneyimin kullanılması olarak tanımlanmaktadır (KGK, 2013, BDS 200).

KDK bildiriminin başlıca üç unsuru vardır. Bunlar;

- Konunun denetim çalışmalarında en çok önem arz eden konu olarak belirlenmesinin ve dolayısıyla kilit denetim konusu olarak değerlendirilmesinin sebeplerine,
- Konunun denetim çalışmalarında nasıl ele alındığına,
- Varsa, finansal tablolardaki ilgili açıklamalara atıflara

yer verilmesidir.

Denetçi raporlarında KDK bildirim bölümüne yer verilmesi ile rapor kullanıcılarına denetimin yürütülmesi ve denetim görüşünün oluşturulması süreçlerine ilişkin bilgi verilmesi yani bizzat denetimin kendisine yönelik şeffaflık sağlanması amaçlanmıştır.

Bu çalışmada bu standardın ortaya çıkarabileceği sonuçlara ilişkin denetçi beklentileri tespit edilmeye çalışılmıştır. Standardın uygulama sonuçlarına ilişkin beklentilerin tespit edilebilmesi için finansal raporların denetimi ve denetim raporu hakkında yeterli bilgiye sahip oldukları değerlendirilen kamu sektöründe bağımsız denetçiler olarak çalışan Sayıştay Başkanlığı denetçilerine anket uygulanmıştır.

2.STANDARTLARDA REVİZYON YAPILMASININ SEBEPLERİ

Standartların revize edilmesinin genel olarak sebebi finansal tablo kullanıcıları olan ve dolayısı ile denetim raporlarının kullanıcıları olan ilgililerin denetimden daha fazla şeffaflık ve daha fazla ihtiyaca uygun bilgilendirici rapor talep etmeleridir. Diğer bir ifade ile ilgililer denetim raporlarının kalitesinin artmasını talep etmişlerdir.

Mevcut denetçi raporları kullanıcılara sadece geçti/kaldı, diğer bir ifade ile olumlu/olumsuz bir görüş bildirmektedir (IFAC, 2016). Finansal tablo kullanıcıları denetçi raporlarından, bu önemli bildirim yanı sıra yürütülen denetimle ve işletmenin faaliyetleri ve finansal raporları ile ilgili, bağımsız ve objektif bir gözlemci sıfatını taşımaları dolayısı ile daha fazla bilgi ve denetime ilişkin daha fazla şeffaflık getirilmesini talep etmişlerdir.

Denetçi raporları, denetçinin denetim sürecine ilişkin kullanıcılara aktardığı mesajlardan oluşmaktadır. Bu şekilde, denetçi ile kullanıcılar arasında denetime ve güvence kavramına dayalı bir iletişim inşa edilmektedir. Bu iletişimde iki taraf farklı anlamlar çıkarmaktadır ve çıkardıkları bu anlam farklılıkları iletişim sorunlarını doğurmaktadır. İletişim sorunlarının kaynakları aşağıdaki başlıklarla özetlenebilir:

Denetçinin Aktardığı (Kaya, 2016);

- BDS'lere uygun olarak yürütülen denetim makul güvence sağlar.
- Finansal tablolar, finansal raporlama çerçevesi (FRÇ) uyarınca gerçeğe uygun sunum sağlamaktadır.
- Verilen görüş, işletmenin gelecekteki ekonomik performansına dair bir güvence değildir.

Kullanıcının Algıladığı (Kaya, 2016);

- Finansal tablolar olumlu görüş içerdiğine göre, denetçinin gözünden kaçan hiçbir yanlışlık olamaz.
- Olumlu görüş verildiği için işletmede hileli işlem yapılmamaktadır.
- Denetçi olumlu görüş verdiğine göre işletmenin performansı çok iyidir.

Bu anlayış farklılıklarının sonucunda ise istenmeyen yatırımlar, yanlış kaynak tahsisi ve denetime duyulan güvenin azalması gibi olumsuzluklar ortaya çıkmaktadır.

Beklentiler Açığı; Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA) tarafından kamunun ve finansal tablo kullanıcılarının denetçilerin sorumluluğu ile ilgili düşünceleri ile denetçilerin kendi sorumlulukları hakkındaki düşünceleri arasındaki fark olarak tanımlanmıştır (IAASB, 2012). Bir başka ifade ile beklenti açığı, kullanıcıların denetçiden beklentileri ile finansal tablo denetimi arasındaki fark ile denetimin ne olduğu arasındaki farktır. Bu uzun süredir devam eden beklenti açığı, çoğunlukla, kullanıcıların kapsamı, hedefleri ve içsel kısıtlamaları da dahil olmak üzere, bir denetimin doğası hakkında kullanıcılar tarafından yanlış anlaşılmasından kaynaklanmaktadır (IAASB, 2011).

Denetim raporlarındaki değişimin ve KDK'ların raporlama formatına eklenmesinin diğer bir sebebi ise (Kaya, 2016):

- Değerleme yöntemlerinin sübjektifliği artırması,
- FRÇ'lerin karmaşık hükümler içermesi,
- FRÇ'deki değerlendirme yöntemlerinin karmaşıklığı,
- Değerlemede tahminlerin varsayımların artması,
- Raporda işletmeye ve denetime özgü bilgilendirme yapılmaması,
- Denetçi raporunda standartlaşmış ve teknik ifadelerle yer verilmesi,
- Denetçi gözünden önemli olan hususlara raporda yer verilmemesi, gibi sebeplerle ortaya çıkan bilgi açığıdır.

Bilgi açığı: Finansal bilgi kullanıcısının karar alabilmek için ihtiyacı olduğuna inandığı bilgi ile mevcut erişime açık olan bilgi arasındaki farktır (IAASB, 2012). Diğer bir ifade ile finansal bilgi kullanıcılarına, bilgilendirilmiş yatırım ve güvenilirlik kararları almak için gerekli olduğuna inandıkları bilgiler ile kurumun denetlenmiş mali tabloları veya kamuya açık olan diğer bilgiler aracılığıyla kullanıcılara sunulanlar arasında bir boşluk olması veya buna olan inanıştır. Bu “bilgi açığı”nın sermaye piyasalarının etkinliği ve sermaye maliyeti üzerinde etkileri vardır (IAASB, 2011).

Beklentiler açığı ve bilgi açığının birleşmesiyle ortaya şeffaflıktan uzak, iletişim değeri düşük, kullanıcılara sağlayabileceğinden daha az güven sağlayan denetçi raporları ortaya çıkmaktadır (IAASB, 2011).

2.1. Değişikliklerle Hedeflenenler ve Değişikliklerden Beklenen Faydalar

IFAC bu revizyonlar ve KDK bildirimini sayesinde ulaşmak istediği hedefleri (IAASB, 2016):

1. Denetimi yüklenen şirket yönetimi ile birlikte, yatırımcılar ve denetçiler arasındaki iletişimi arttırmak,
2. Denetçi raporları ve finansal raporlara olan kullanıcı güvenini arttırmak,
3. Denetimin şeffaflığını ve bilgi değerini arttırmak,
4. Yönetimin ve finansal rapor hazırlayıcılarının denetçi raporlarında atıf yapılan açıklamalara verdiği dikkati yükseltmek,
5. Yeni denetçinin raporlanan sonuçlara daha fazla mesleki şüphecilikle odaklanmasını sağlamak,
6. Kamu yararı için finansal raporlamayı geliştirmek olarak belirtmiştir.

Yukarıda yer verilen hedef ve faydaların yanında özel olarak vurgulamak gerekirse, kilit denetim konularının bildirilmesi ile gerçekleştirilen denetim çalışmalarına dair daha çok şeffaflık sağlanması ve denetçi raporunun iletişim değerinin artırılması hedeflenmiştir. KDK'ların bildirilmesi, kullanıcılara denetim ve denetim süreci ile ilgili ilâve bilgiler sağlayacaktır. Buna ek olarak, denetlenmiş finansal raporlarda, işletme yönetiminin önemli yargılarda bulunduğu konuların kavranmasında kullanıcılara yardımcı olması hedeflenmektedir (BDS 701/2).

2.2. Kilit Denetim Konuları ve Önemlilik Seviyesi İlişkisi

BDS 705 Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi Standardına göre yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmiş olan denetçi; yanlışlıkların tek başına veya toplu olarak önemli olduğu ancak finansal tablolarda yaygın olmadığı sonucuna varırsa sınırlı olumlu görüş,

yanlılıkların tek başına veya toplu olarak finansal tablolar için önemli ve (etkisinin) yaygın olduğu sonucuna varırsa olumsuz görüş verecektir (BDS 705/6-8). Görüldüğü gibi önemlilik seviyesi ve denetim görüşü arasında doğrudan bir ilişki vardır.

BDS 701'in 15 inci paragrafında, olumlu görüş dışında görüş verilmesine neden olabilecek bir konunun veya işletmenin sürekliliği ile ilgili ciddi bir endişenin varlığının da nitelik itibari ile kilit denetim konuları olduğu ancak bunların özel önemleri itibari ile denetim raporunda kendi müstakil bölümlerinde raporlanacağı, KDK bölümünde ise sadece bunlara atıf yapılacağı ifade edilmiştir (BDS 701/15).

BDS 701 paragraf ve açıklamalarında KDK'lar ile önemlilik seviyesi arasında herhangi bir ilişkiye yer verilmemiştir. Ancak yukarıda yer verilen BDS 701'in 15 inci paragrafında olumsuz veya sınırlı görüş dayanağının da kilit denetim konusu olduğu ancak özel önemleri itibariyle görüş dayanağı bölümünde raporlanacağı ifadesi, BDS 705'e göre olumsuz ve sınırlı olumlu görüş verme şartları ile birlikte dikkate alınır, BDS 701'de önemlilik seviyesine ima ile atıf yapıldığı yorumu yapılabilir. Sonuç olarak denetçi tarafından, KDK'ların belirlenmesinde önemlilik seviyesinin altında kalan önemli yanılılıkların özellikle dikkate alınacağı söylenebilir. Bu noktadan hareketle önemlilik seviyesi ve yanılılık risklerinin denetçi raporu ile ilişkisini aşağıdaki şekilde özetleyebiliriz.

Herhangi bir yanılılık veya yanılılıklar toplamı;

- Önemlilik seviyesini aşıyorsa ve yaygın olumsuz görüş dayanağı olarak,
- Önemlilik seviyesinin aşıyorsa ancak yaygın değilse sınırlı görüş dayanağı olarak,
- Önemlilik seviyesini aşmıyor ancak denetçi muhakemesinde denetimde en önemli konu veya konulardan biri olarak değerlendiriliyorsa KDK olarak,

denetçi raporunda yer verilebilir.

KDK bildirim esas olarak denetim görüşü oluşturma sürecine şeffaflık sağlamak için getirilmiştir. Dolayısı ile KDK'ların temelde yanılılık içeren durumları göstermek için tasarlanmadığı, herhangi bir konunun denetçi tarafından önemli görülüp incelemesinin denetçinin konuyu KDK olarak raporlaması için yeterli olabileceği unutulmamalıdır. Bununla birlikte önemlilik seviyesinin altında kalan yanılılıkların zımni olarak da olsa standart kapsamında denetçi raporunda yer alabileceği değerlendirilmektedir. Bu durumda dahi denetçi tarafından, konunun denetim sırasında çözülmediğinin ima edilmemesi ve herhangi bir çözüm

önerisine yer verilmemesi gibi KDK'ların raporlanması ile ilgili özel hususlara dikkat edileceği unutulmamalıdır.

3. LİTERATÜR TARAMASI

2011 yılında PCAOB ve IFAC tarafından eş zamanlı olarak başlatılan çalışmalarla KDK bildirim standardının alındığı Key Audit Matters (KAMs-IFAC) ve Critical Audit Matters (CAMs-PCAOB) standartlarının taslak metinleri ortaya çıkmıştır. Daha sonra bu taslak metinler makalelerde incelenmeye ve standartlarla ilgili ampirik çalışmalar yapılmaya başlanmıştır. Bu kapsamda yabancı literatürde yer alan önemli çalışmalardan bazıları aşağıda özetlenmiştir.

Cordoş ve Fülöp (2015) çalışmalarında denetim raporu kullanıcılarının, IAASB'ın denetim raporlarına eklediği KDK bildirim standardı ile ulaşmak istediği amaçlar konusunda, denetim raporlarının kalitesinin artırılması, denetimle ilgili daha fazla bilgi ve denetimin iletişim değerini arttırmak ve benzeri konularda, denetim raporu kullanıcılarının da aynı düşüncede olup olmadığını incelemişlerdir. Araştırmacılar bu incelemeyi yapabilmek için finansal tablo kullanıcılarının taslak standart metni üzerine IAASB'a bildirdikleri görüş ve yorumları dikkate almışlardır. Bu araştırma sonucunda denetim raporu kullanıcılarının genel olarak standardın ana hatları konusunda IAASB'la aynı düşüncede oldukları görülmüş olup sadece bir kısmının mevzuatla, denetim uygulama süreciyle ve denetim raporu üzerindeki etkisi ile ilgili endişeleri olduğu görülmüştür.

Christensen, Glover ve Wolfe (2014) PCAOB'un yayınladığı taslak metin üzerine CAM bildirim standardının uygulamasına profesyonel olmayan yatırımcıların nasıl tepki vereceğini incelemişlerdir. Çalışmalarını işletme mezunu bireysel yatırımcılar olan ve şirket finansal raporlarını analiz eden katılımcılar üzerinde yürütmüşlerdir. Çalışmada yatırımcıların, denetçi raporlarında CAM paragrafına yer verilen şirketlerle, standart denetçi raporlarına veya CAM paragrafındaki bilgilere yönetim dipnotlarında yer verilen şirketlere olan yatırım yaklaşımları incelenmiş olup, araştırma sonucunda yatırımcıların CAM paragrafına yer verilen şirketler için yatırım kararlarını değiştirdiği ve yatırımdan vazgeçtiği gözlenmiştir.

Bedard ve diğerleri (2014) Fransa'da 2003 yılından beri uygulaması zorunlu olan değerlendirme gerekçesi "Justification of Assessments (JOA)" ile KDK'ların benzer olduğunu iddia ederek, Fransa'da bu uygulamanın sonuçlarını incelemişlerdir. Bunun için 2000-2011 yılları arasında 953 yıllık rapordan oluşan bir veri tabanı oluşturmuşlardır. İlk etapta, Fransa finansal piyasalarının JOA açıklamalarına tepkisini araştırmışlar ve finansal piyasaların JOA açıklamalarına kayıtsız kaldığını görmüşlerdir. Böylece açıklanan bilgilerin yatırımcılar için önemsiz olduğu sonucuna varmışlardır.

Araştırmacılar benzer şekilde KDK bildirimini de bir süre sonra kullanıcılar üzerinde etkisinin azalacağını iddia etmişlerdir.

BDS 701 denetim sürecinde tespit edilen sorunların, bulguların veya dikkat çekilecek bazı hususların ortaya konduğu bir standart değildir. Standart esasen bir bütün olarak denetim görüşünün oluşturulması sürecine ilişkin şeffaflık sağlamayı amaçlamaktadır. Günümüzde denetim faaliyetleri risk odaklı denetim temel alınarak yürütülmektedir. Denetçiler denetim görüşü oluşturma sürecinde riskleri ve risklerin işletmeye etkilerini dikkate alarak çalışmalarını planlamakta ve yürütmektedirler. Sonuç olarak BDS 701 sayesinde denetimi yapılan işletmenin finansal tablolarında denetçi açısından en riskli görülen alanlar hakkında kullanıcılara şeffaflık sağlanmış olmaktadır.

4. ARAŞTIRMA

4.1. Araştırmanın Amacı

Bu çalışmanın amacı; “Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi Standardı”nın uygulamasının muhtemel sonuçlarını tespit etmeyi, standart ile hedeflenen amaçlara ulaşıp ulaşılamayacağı yönünde kullanıcıların fikirlerini ve beklentilerini, standardın uygulamasının ortaya çıkaracağı olumlu ve olumsuz sonuçlarını tespit etmektir. Ayrıca araştırmada verilen cevapların eğitim düzeyi, mesleki tecrübe ve mesleki unvana göre değişiklik gösterip göstermediğini ortaya koymak da araştırmanın diğer amaçlarını oluşturmaktadır.

4.2. Araştırmanın Evreni ve Örneklemi

Kasım 2016 tarihi itibarıyla kamu sektöründe bağımsız denetim faaliyetlerini yürüten Sayıştay Başkanlığı’nda çalışan denetçi sayısı 760’tır. Çalışmanın niteliği göz önüne alınarak, örneklem sayısı, %95 güvenirlilik ve %6 duyarlılık ile tespit edilmiştir. Bu durumda gerekli örneklem sayısının yaklaşık 198 olduğu tespit edilmiştir. Araştırmada hazırlanan anket 205 kişiye uygulanmıştır. Bunlardan 3 tanesi geçersiz olup değerlendirme kriterlerine uygun olan 202 tanesi analize dahil edilmiştir.

4.3. Araştırmanın Yöntemi

4.3.1. Veri Toplama Yöntemi

Araştırma kapsamında kamu sektörünün dış denetim faaliyetlerini yürüten Sayıştay Başkanlığı denetçileri ile anket çalışması yapılmıştır. Araştırmada IFAC tarafından ulaşılmak istendiği belirtilen amaç ve hedeflerle, kullanıcılar ve akademik çevreler tarafından dile getirilen endişe, çekince ve eleştiriler dikkate alınarak on beş adet anket sorusu hazırlanmıştır. Araştırmada veri toplama tekniği olarak 5’li Likert ölçeği kullanılmıştır. Her bir sorunun cevap kısmı, “Tamamen Katılıyorum”, “Katılıyorum”,

“Kararsızım”, “Katılmıyorum”, “Kesinlikle Katılmıyorum” şeklindedir. Bu on beş adet soruya üç adet kategorik soru eklenerek eğitim durumu, unvan ve mesleki tecrübeye göre cevapların farklılık arz edip etmediği incelenmiştir.

Her bir soru için sorulara verilen cevaplar; “Tamamen Katılmıyorum:1”, “Katılmıyorum:2”, “Kararsızım:3”, “Katılıyorum:4” ve “Tamamen Katılıyorum:5” değerleri üzerinden puanlanarak cevapların ortalama değerleri hesaplanmıştır.

Ankette yer alan 15 adet değerlendirme sorusundan 10 adedi KDK standardıyla IFAC’ın ulaşmak istediği hedeflerle aynı doğrultuda görüş ifade etmekte, 5 adet soru ise denetim raporu kullanıcıları ve akademik çevrelerce dile getirilen endişe ve çekincelerle aynı doğrultuda görüş ifade etmektedir. IFAC’ın hedefleriyle aynı doğrultuda görüş ifade eden sorular; 4,5,6,7,8,9,11,12,16 ve 18 numaralı sorulardır. Standart hakkında dile getirilen endişe ve çekincelerle aynı doğrultuda görüş ifade eden sorular ise; 10,13,14,15 ve 17 numaralı sorulardır.

4.3.2. Veri Analiz Yöntemi

Veriler bir analiz programı kullanılarak analiz edilmiştir. Verilerin analizinde katılımcıların demografik özellikleri ve denetim faaliyetlerine ilişkin görüşlerinin dağılımları, frekans (f) ve yüzde (%) dağılımları şeklinde gösterilmiştir.

Yapılan normallik sınavında KDK bildirimine ilişkin görüşlere ait puanların normal dağılım gösterdiği tespit edildiğinden öğrenim düzeyi, unvan ve mesleki tecrübe değişkenlerine göre karşılaştırılmasında Tek Yönlü Varyans Analizi (One Way ANOVA) testi kullanılmıştır. Tek Yönlü Varyans Analizi testinde anlamlı farklılık görüldüğünde farkın hangi değişkenler arasında olduğunu belirlemek amacıyla LSD (least significant difference-en küçük anlamlı fark) Post Hoc testi uygulanmıştır. Analizlerde güven aralığı %95 (anlamlılık düzeyi 0,05 $p < 0,05$) olarak belirlenmiştir.

4.4. Araştırmanın Sınırlılıkları

Araştırma, çalışmalarında metodoloji olarak bağımsız denetim standartları çerçevesini kullanan, finansal raporlar, denetim raporu ve BDS’ler hakkında bilgi ve tecrübesi olan ve denetimleri kapsamında kamu iktisadi teşebbüsleri ve iktisadi devlet teşekkülleri gibi ticari faaliyet gösteren kuruluşlar da bulunan Sayıştay Başkanlığı denetçileri ile yapılmıştır. Ancak, KDK bildirim standardı yeni bir standart olması ve çalışmanın yürütüldüğü zamanda henüz uygulamasının bulunmaması, katılımcıların KDK ile ilgili sadece ankette yer verilen bilgileri dikkate alarak görüş belirtmeleri sonucunu doğurmuştur. Hazırlanan ankette KDK bildirim hakkında temel ve gerekli hususlar belirtilmiş ancak standartla ilgili tüm ayrıntılara ankette

yer verilmesi, katılımcıların katılım düzeyini düşürmemek ve anketin cevaplanabilirliğini sağlamak düşüncesiyle mümkün olmamıştır.

4.5. Güvenilirlik Analizi

Çalışmada kullanılan ölçeğin güvenilirlik düzeyinin belirlenmesi için güvenilirlik analizi yapılmış ve Cronbach-Alfa katsayısı elde edilmiştir. Çalışmada elde edilen Cronbach's-Alfa katsayısı 0,772 olup anketin oldukça güvenilir olduğu söylenebilir.

4.6. Araştırmanın Bulguları

Anketin, uygulanması sonucu elde edilen bilgiler analiz program kullanılarak analiz edilmiş ve sonuçlar alınmıştır.

4.6.1. Katılımcıların Kategorik Özelliklerine Göre Dağılımı

Katılımcılara ilişkin kategorik bilgilere Tablo 1'de yer verilmiştir.

Tablo 1: Katılımcıların Kategorik Özelliklerine Göre Dağılımı

		f	%
Öğrenim Durumu	Lisans	112	55,4
	Yüksek lisans	86	42,6
	Doktora	4	2,0
	Toplam	202	100,0
Unvan	Uzman Denetçi	60	29,7
	Baş Denetçi	68	33,7
	Denetçi	29	14,4
	Denetçi Yardımcısı	45	22,3
	Toplam	202	100,0
Çalışma Yılı	1-5 yıl	57	28,2
	6-10 Yıl	63	31,2
	11-15 yıl	36	17,8
	16-20 yıl	17	8,4
	20 Yıl ve üzeri	29	14,4
	Toplam	202	100,0

Araştırmaya katılan 202 katılımcıların; % 55,4'ü lisans, % 42,6'sı yüksek lisans ve % 2'si doktora mezunudur.

Katılımcıların % 29,7'si uzman denetçi, % 33,7'si başdenetçi, % 14,4'ü denetçi ve % 22,3'ü denetçi yardımcısı unvanına sahiptir.

Katılımcıların % 28,2'si 1-5 yıl arası, % 31,2'si 5-10 yıl arası, % 17,8'i 11-15 yıl arası, % 8,4'ü 16-20 yıl arası ve % 14,4'ü 20 yıl ve üzeri mesleki tecrübeye sahiptir.

4.6.2. Katılımcıların “Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi Standardı”na İlişkin Görüşleri

Anket sorularına verilen cevapların frekans ve yüzde dağılımları aşağıda Tablo 2’de yer almaktadır.

Tablo 2: Katılımcıların Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi Standardı’na İlişkin Görüşleri

	Tamamen Katılmıyorum		Katılıyorum		Kararsızım		Katılıyorum		Tamamen Katılıyorum	
	f	%	f	%	f	%	f	%	f	%
KDK’ların denetçi raporunda yer alması denetçi raporunun kalitesini artırır.	5	2,5	5	2,5	3	1,5	100	49,5	89	44,1
KDK’ların denetçi raporunda yer alması denetçi raporunun güvenilirliğini artırır.	4	2,0	12	5,9	6	3,0	116	57,4	64	31,7
KDK’ların denetçi raporunda yer alması denetçi raporunun şeffaflığını artırır.	4	2,0	13	6,4	2	1,0	115	56,9	68	33,7
KDK’ların denetçi raporunda yer alması denetçinin çalışmalarını disipline eder.	9	4,5	38	18,8	8	4,0	114	56,4	33	16,3
KDK’ların denetçi raporunda yer alması denetim raporunun ihtiyaca uygunluğunu ve ilgililiğini artırır.	3	1,5	24	11,9	3	1,5	111	55,0	61	30,2
KDK’ların denetçi raporunda yer alması denetim raporunun iletişim değerini artırır.	7	3,5	37	18,3	18	8,9	99	49,0	41	20,3
KDK’ların denetçi raporunda yer alması denetim şirketinin hukuki sorumluluğunu artırır.	9	4,5	69	34,2	10	5,0	84	41,6	30	14,9
KDK’ların denetçi raporunda yer alması finansal tabloların şeffaflığını artırır	4	2,0	26	12,9	5	2,5	122	60,4	45	22,3
KDK’ların denetçi raporunda yer alması finansal tabloların güvenilirliğini artırır.	7	3,5	29	14,4	4	2,0	118	58,4	44	21,8

KDK'lara denetçi raporunda yer verilmesi ilgili şirket finansal raporları hakkında olumsuz algılara yol açabilir.	31	15,3	112	55,4	4	2,0	47	23,3	8	4,0
Denetçi raporunda yer verilen KDK'lar şirketin finansal tablolarının doğruluğu ve güvenilirliği hakkında tereddüde sebep olur.	28	13,9	132	65,3	4	2,0	34	16,8	4	2,0
KDK'lara denetçi raporunda yer verilmesi şartlı veya olumsuz görüş algısı oluşturabilir.	19	9,4	101	50,0	11	5,4	68	33,7	3	1,5
Denetçi raporunda belirtilen KDK'ların niteliği yatırımcıların yatırım tercihlerini etkiler.	12	5,9	26	12,9	5	2,5	127	62,9	32	15,8
KDK'lara denetçi raporunda yer verilmesi, işletme hakkında orijinal bilgilerin ifşa edilmesine yol açabilir.	14	6,9	119	58,9	15	7,4	47	23,3	7	3,5
KDK'lara denetçi raporunda yer verilmesi, denetçinin daha fazla kullanıcıları bilgilendirmek istediği/raporlanacak konulara odaklanmasını, dolayısı ile daha fazla mesleki şüphecilik ile denetim yapmasını sağlar.	14	6,9	38	18,8	5	2,5	120	59,4	25	12,4

“KDK'ların denetçi raporunda yer alması denetçi raporunun kalitesini artırır” görüşüne katılımcıların %2,5'i tamamen katılmıyorum, %2,5'i katılmıyorum, %1,5'i kararsızım, %49,5'i katılıyorum, %44,1'i tamamen katılıyorum cevabını vermiştir. Görüldüğü gibi katılımcıların toplam %93,6'sı bu görüşe kısmen veya tamamen katılmıştır. Bu sonuç standarttan elde edilmesi beklenen sonuçlar ile uyumludur.

“KDK'ların denetçi raporunda yer alması denetçi raporunun güvenilirliğini artırır” görüşüne katılımcıların %2'si tamamen katılmıyorum, %5,9'u katılmıyorum, %3'ü kararsızım, %57,4'ü katılıyorum, %31,7'si tamamen katılıyorum cevabını vermiştir. Görüldüğü gibi katılımcıların toplam %89,1'i bu görüşe kısmen veya tamamen katılmıştır. Bu sonuç standarttan elde edilmesi beklenen sonuçlar ile uyumludur.

“KDK'ların denetçi raporunda yer alması denetçi raporunun şeffaflığını artırır” görüşüne katılımcıların %2'si tamamen katılmıyorum, %6,4'ü katılmıyorum, %1'i kararsızım, %56,9'u katılıyorum, %33,7'si tamamen katılıyorum cevabını vermiştir. Görüldüğü gibi katılımcıların toplam

%90,6'sı bu görüşe kısmen veya tamamen katılmıştır. Bu sonuç standarttan elde edilmesi beklenen sonuçlar ile uyumludur.

“KDK’ların denetçi raporunda yer alması denetçinin çalışmalarını disipline eder” görüşüne katılımcıların %4,5'i tamamen katılmıyorum, %18,8'i katılmıyorum, %4'ü kararsızım, %56,4'ü katılıyorum, %16,3'ü tamamen katılıyorum cevabını vermiştir. Görüldüğü gibi katılımcıların toplam %72,7'si bu görüşe kısmen veya tamamen katılmıştır. Ancak katılım düzeyi önceki sorulara göre daha düşük bir düzeyde gerçekleşmiştir. Bu sonuç standarttan elde edilmesi beklenen sonuçlar ile uyumludur. Ancak burada sonuçla ilgili belli bir çekince de mevcuttur.

“KDK’ların denetçi raporunda yer alması denetim raporunun ihtiyaca uygunluğunu ve ilgililiğini artırır” görüşüne katılımcıların %1,5'i tamamen katılmıyorum, %11,9'u katılmıyorum, %1,5'i kararsızım, %55'i katılıyorum, %30,2'si tamamen katılıyorum cevabını vermiştir. Görüldüğü gibi katılımcıların toplam %85,2'si bu görüşe kısmen veya tamamen katılmıştır. Bu sonuç standarttan elde edilmesi beklenen sonuçlar ile uyumludur.

“KDK’ların denetçi raporunda yer alması denetim raporunun iletişim değerini artırır” görüşüne katılımcıların %3,5'i tamamen katılmıyorum, %18,3'ü katılmıyorum, %8,9'u kararsızım, %49'u katılıyorum, %20,3'ü tamamen katılıyorum cevabını vermiştir. Görüldüğü gibi katılımcıların toplam %69,3'ü bu görüşe kısmen veya tamamen katılmıştır. Ancak katılım düzeyi önceki sorulara göre daha düşük bir düzeyde gerçekleşmiştir. Bu sonuç standarttan elde edilmesi beklenen sonuçlar ile uyumludur. Ancak burada beklenen sonuçla ilgili belli bir çekince de bulunmaktadır.

“KDK’ların denetçi raporunda yer alması denetim şirketinin hukuki sorumluluğunu artırır” görüşüne katılımcıların %4,5'i tamamen katılmıyorum, %34,2'si katılmıyorum, %5'i kararsızım, %41,6'sı katılıyorum, %14,9'u tamamen katılıyorum cevabını vermiştir. Görüldüğü gibi katılımcıların toplam %56,5'i bu görüşe kısmen veya tamamen katılmıştır. Ancak katılım düzeyi önceki sorulara göre çok daha düşük bir düzeyde gerçekleşmiştir. Bu görüşe kısmen veya tamamen katılmayanların oranı %38,7'dir. Bu sonuç standartla ilgili endişelerin olduğunu göstermektedir.

“KDK’ların denetçi raporunda yer alması finansal tabloların şeffaflığını artırır” görüşüne katılımcıların %2'si tamamen katılmıyorum, %12,9'u katılmıyorum, %2,5'i kararsızım, %60,4'ü katılıyorum, %22,3'ü tamamen katılıyorum cevabını vermiştir. Görüldüğü gibi katılımcıların toplam %82,7'si bu görüşe kısmen veya tamamen katılmıştır. Bu sonuç standarttan elde edilmesi beklenen sonuçlar ile uyumludur.

“KDK’lara denetçi raporunda yer verilmesi ilgili şirket finansal raporları hakkında olumsuz algılara yol açabilir” görüşüne katılımcıların %15,3’ü tamamen katılmıyorum, %55,4’ü katılmıyorum, %2’si kararsızım, %23,3’ü katılıyorum, %4’ü tamamen katılıyorum cevabını vermiştir. Görüldüğü gibi katılımcıların toplam %70,7’si bu görüşe kısmen veya tamamen katılmamıştır. Bu sonuç katılımcıların standartla ilgili endişelere büyük oranda katılmadığını göstermektedir.

“Denetçi raporunda yer verilen KDK’lar şirketin finansal tablolarının doğruluğu ve güvenilirliği hakkında tereddüde sebep olur” görüşüne; katılımcıların %13,9’u tamamen katılmıyorum, %65,3’ü katılmıyorum, %2’si kararsızım, %16,8’i katılıyorum, %2’si tamamen katılıyorum cevabını vermiştir. Görüldüğü gibi katılımcıların toplam %79,2’si bu görüşe kısmen veya tamamen katılmamıştır. Bu sonuç katılımcıların standartla ilgili endişelere büyük oranda katılmadığını göstermektedir.

“KDK’lara denetçi raporunda yer verilmesi şartlı veya olumsuz görüş algısı oluşturabilir” görüşüne katılımcıların %9,4’ü tamamen katılmıyorum, %50’si katılmıyorum, %5,4’ü kararsızım, %33,7’si katılıyorum, %1,5’i tamamen katılıyorum cevabını vermiştir. Görüldüğü gibi katılımcıların toplam %59,4’ü bu görüşe kısmen veya tamamen katılmamıştır. Bu sonuç katılımcıların standartla ilgili endişelere büyük oranda katılmadığını göstermektedir.

“Denetçi raporunda belirtilen KDK’ların niteliği yatırımcıların yatırım tercihlerini etkiler” görüşüne katılımcıların %5,9’u tamamen katılmıyorum, %12,9’u katılmıyorum, %2,5’i kararsızım, %62,9’u katılıyorum, %15,8’i tamamen katılıyorum cevabını vermiştir. Görüldüğü gibi katılımcıların toplam %78,7’si bu görüşe kısmen veya tamamen katılmıştır. Bu sonuç standardın ortaya çıkarması beklenen sonuçlar ile uyumludur.

“KDK’lara denetçi raporunda yer verilmesi, işletme hakkında orijinal bilgilerin ifşa edilmesine yol açabilir” görüşüne katılımcıların %6,9’u tamamen katılmıyorum, %58,9’u katılmıyorum, %7,4’ü kararsızım, %23,3’ü katılıyorum, %3,5’i tamamen katılıyorum cevabını vermiştir. Görüldüğü gibi katılımcıların toplam %65,8’i bu görüşe kısmen veya tamamen katılmamıştır. Bu sonuç katılımcıların standartla ilgili endişelere büyük oranda katılmadığını göstermektedir.

“KDK’lara denetçi raporunda yer verilmesi, denetçinin daha fazla kullanıcıları bilgilendirmek istediği/raporlanacak konulara odaklanmasını, dolayısı ile daha fazla mesleki şüphencilik ile denetim yapmasını sağlar” görüşüne katılımcıların %6,9’u tamamen katılmıyorum, %18,8’i katılmıyorum, %2,5’i kararsızım, %59,4’ü katılıyorum, %12,4’ü tamamen katılıyorum cevabını vermiştir. Görüldüğü gibi katılımcıların toplam %71,8’i bu görüşe kısmen veya tamamen katılmıştır. Bu sonuç standarttan

elde edilmesi beklenen sonuçlar ile uyumludur. Ancak burada beklenen sonuçla ilgili bir çekince de bulunmaktadır.

4.6.3. “Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi Standardı”na İlişkin Görüşlerin Bazı Değişkenler Açısından Farklılaşma Durumları

Bu kısımda katılımcıların “Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi Standardı”na ilişkin görüşlerinin eğitim durumu, mesleki unvan ve mesleki tecrübe açısından farklılaşıp farklılaşmadığı incelenmiştir.

4.6.3.1. Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi Standardı”na İlişkin Görüşlerin Eğitim Durumu Değişkeni Açısından Farklılaşma Durumu

Ankette yer alan ifadelere katılım düzeyinin eğitim durumuna göre ortalamaları ve bu ortalamalar arasındaki farkın anlamlı olup olmadığının tespiti için yapılan tek yönlü varyans analizi sonuçları Tablo 3’te verilmiştir.

Tablo 3: “Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi Standardı”na İlişkin Görüşler İle Eğitim Durumu Arasındaki Farklılaşma (*p<0,05)

İfadeler	N	Ortalama	Std. Sapma	F	p	
KDK’ların denetçi raporunda yer alması denetçi raporunun kalitesini artırır.	Lisans	112	3,34	0,76	0,173	0,841
	Yüksek lisans	86	3,38	0,52		
	Doktora	4	3,50	0,58		
	Toplam	202	3,36	0,66		
KDK’ların denetçi raporunda yer alması denetçi raporunun güvenilirliğini artırır.	Lisans	112	3,15	0,74	1,046	0,353
	Yüksek lisans	86	3,26	0,51		
	Doktora	4	3,50	0,58		
	Toplam	202	3,20	0,65		
KDK’ların denetçi raporunda yer alması denetçi raporunun şeffaflığını artırır.	Lisans	112	3,17	0,75	1,175	0,311
	Yüksek lisans	86	3,29	0,52		
	Doktora	4	3,50	0,58		
	Toplam	202	3,23	0,66		
KDK’ların denetçi raporunda yer alması denetçinin çalışmalarını	Lisans	112	2,86	0,78	0,079	0,924
	Yüksek lisans	86	2,87	0,64		

disipline eder.	Doktora	4	3,00	1,15		
	Toplam	202	2,87	0,72		
KDK'ların denetçi raporunda yer alması denetim raporunun ihtiyaca uygunluğunu ve ilgiliğini artırır.	Lisans	112	3,11	0,67	0,577	0,563
	Yüksek lisans	86	3,20	0,67		
	Doktora	4	3,00	1,15		
	Toplam	202	3,15	0,68		
KDK'ların denetçi raporunda yer alması denetim raporunun iletişim değerini artırır.	Lisans	112	2,80	0,74	2,703	0,069
	Yüksek lisans	86	3,04	0,70		
	Doktora	4	3,00	1,15		
	Toplam	202	2,91	0,74		
KDK'ların denetçi raporunda yer alması denetim şirketinin hukuki sorumluluğunu artırır.	Lisans	112	2,65	0,78	0,593	0,554
	Yüksek lisans	86	2,73	0,74		
	Doktora	4	3,00	1,15		
	Toplam	202	2,69	0,77		
KDK'ların denetçi raporunda yer alması finansal tabloların şeffaflığını artırır.	Lisans	112	2,96	0,64	2,397	0,094
	Yüksek lisans	86	3,12	0,68		
	Doktora	4	3,50	0,58		
	Toplam	202	3,04	0,66		
KDK'ların denetçi raporunda yer alması finansal tabloların güvenilirliğini artırır.	Lisans	112	2,91	0,75	2,637	0,074
	Yüksek lisans	86	3,09	0,65		
	Doktora	4	3,50	0,58		
	Toplam	202	3,00	0,71		
KDK'lara denetçi raporunda yer verilmesi ilgili şirket finansal raporları hakkında olumsuz algılara yol açabilir.	Lisans	112	2,11	0,70	3,180	0,044*
	Yüksek lisans	86	2,28	0,74		
	Doktora	4	1,50	0,58		
	Toplam	202	2,17	0,72		
Denetçi raporunda yer verilen KDK'lar şirketin finansal tablolarının doğruluğu ve	Lisans	112	2,07	0,62	1,914	0,150
	Yüksek lisans	86	2,12	0,62		

güvenilirliği hakkında tereddüde sebep olur.	Doktora	4	1,50	0,58		
	Toplam	202	2,08	0,62		
KDK'lara denetçi raporunda yer verilmesi şartlı veya olumsuz görüş oluşturabilir.	Lisans	112	2,22	0,63	3,700	0,026*
	Yüksek lisans	86	2,37	0,66		
	Doktora	4	3,00	0,00		
	Toplam	202	2,30	0,65		
Denetçi raporunda belirtilen KDK'ların niteliği yatırımcıların yatırım tercihlerini etkiler.	Lisans	112	2,85	0,78	0,510	0,601
	Yüksek lisans	86	2,95	0,66		
	Doktora	4	3,00	0,00		
	Toplam	202	2,90	0,72		
KDK'lara denetçi raporunda yer verilmesi, işletme hakkında orijinal bilgilerin ifşa edilmesine yol açabilir.	Lisans	112	2,20	0,59	1,660	0,193
	Yüksek lisans	86	2,35	0,66		
	Doktora	4	2,50	0,58		
	Toplam	202	2,27	0,62		
KDK'lara denetçi raporunda yer verilmesi, denetçinin daha fazla kullanıcıları bilgilendirmek istediği/raporlanacak konulara odaklanmasını, dolayısı ile daha fazla mesleki şüphecilik ile denetim yapmasını sağlar.	Lisans	112	2,73	0,72	3,608	0,029*
	Yüksek lisans	86	2,90	0,74		
	Doktora	4	2,00	1,15		
	Toplam	202	2,78	0,74		

Tek yönlü varyans analizi sonucunda aşağıdaki ifadelerin eğitim durumuna göre % 5 anlamlılık düzeyinde farklılık gösterdiği görülmüştür. Farklılığın hangi gruptan kaynaklandığının tespiti için yapılan LSD Post Hoc testi sonuçlarına göre aşağıdaki bulgular elde edilmiştir.

“KDK'lara denetçi raporunda yer verilmesi ilgili şirket finansal raporları hakkında olumsuz algılara yol açabilir” ifadesi için; yüksek lisans eğitim durumuna sahip olanların katılım düzeyi doktora sahip olan kişilerin katılım düzeyinden anlamlı derecede farklıdır. Yüksek lisans eğitime sahip

olanlar doktora sahip olanlara göre bu görüşe daha çok katılmışlardır. Diğer gruplar arasında anlamlı düzeyde farklılık bulunmamaktadır.

“KDK’lara denetçi raporunda yer verilmesi şartlı veya olumsuz görüş algısı oluşturabilir” ifadesi için; lisans eğitim durumuna sahip olanların katılım düzeyi doktora sahip olan kişilerin katılım düzeyinden anlamlı derecede farklıdır. Doktora mezunu katılımcılar bu görüşe lisans mezunu katılımcılara göre daha fazla katılmışlardır. Diğer gruplar arasında anlamlı düzeyde farklılık bulunmamaktadır.

“KDK’lara denetçi raporunda yer verilmesi, denetçinin daha fazla kullanıcıları bilgilendirmek istediği/raporlanacak konulara odaklanmasını, dolayısı ile daha fazla mesleki şüphecilik ile denetim yapmasını sağlar” ifadesi için; yüksek lisans eğitim durumuna sahip olanların katılım düzeyi, doktora sahip olan kişilerin katılım düzeyinden anlamlı derecede farklıdır. Yüksek lisans eğitimine sahip olanlar bu görüşe doktora eğitimine sahip katılımcılara oranla daha fazla katılmışlardır. Diğer gruplar arasında anlamlı düzeyde farklılık bulunmamaktadır.

IFAC’ın hedefleriyle aynı doğrultuda görüş ifade eden sorularla, standart hakkında dile getirilen endişe ve çekincelerle aynı doğrultuda görüş ifade eden sorulara katılım ortalamalarının eğitim düzeyine göre ortalamalarını gösteren tablo aşağıdaki gibidir:

Tablo 4: Eğitim Düzeyine Göre Görüşlere Katılım Ortalamaları

Görüşlere Katılım Ortalamaları	Lisans	Yüksek Lisans	Doktora
IFAC’ın hedefleriyle aynı doğrultuda görüş ifade eden sorulara katılım ortalaması	2,99	3,11	3,15
Standart hakkında dile getirilen endişe ve çekincelerle aynı doğrultuda görüş ifade eden sorulara katılım ortalaması	2,25	2,37	2,30

Görüldüğü gibi eğitim düzeyleri arasında olumlu ve olumsuz ifadelere katılım anlamında farklılıklar gözlenmektedir. Eğitim düzeyi yükseldikçe olumlu görüşlere katılım düzeyi artmaktadır. Olumsuz görüşlere katılım düzeyinde net bir ayırım gözlenmemektedir.

4.6.3.2. Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi Standardı’na İlişkin Görüşlerin Mesleki Unvan Değişkeni Açısından Farklılaşma Durumu

Ankette yer alan ifadelere katılım düzeyinin unvana göre ortalamaları ve bu ortalamaların arasındaki farkın anlamlı olup olmadığının tespiti için yapılan tek yönlü varyans analizi sonuçları Tablo 5’te verilmiştir. Farkın hangi gruplar arasında olduğunun tespiti için LSD Post Hoc testi uygulanmıştır.

Tablo 5: “Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi Standardı”na İlişkin Görüşler ile Unvan Arasındaki Farklılaşma (*p<0,05)

		N	Ort.	Std. Sapma	F	p
KDK’ların denetçi raporunda yer alması denetçi raporunun kalitesini artırır.	Uzman Denetçi	60	3,46	0,73	3,168	0,025*
	Baş Denetçi	68	3,46	0,58		
	Denetçi	29	3,31	0,59		
	Denetçi Yardımcısı	45	3,11	0,68		
	Toplam	202	3,36	0,66		
KDK’ların denetçi raporunda yer alması denetçi raporunun güvenilirliğini artırır.	Uzman Denetçi	60	3,25	0,72	2,223	0,087
	Baş Denetçi	68	3,31	0,55		
	Denetçi	29	3,17	0,57		
	Denetçi Yardımcısı	45	3,00	0,71		
	Toplam	202	3,20	0,65		
KDK’ların denetçi raporunda yer alması denetçi raporunun şeffaflığını artırır.	Uzman Denetçi	60	3,32	0,65	2,805	0,041*
	Baş Denetçi	68	3,34	0,53		
	Denetçi	29	3,07	0,80		
	Denetçi Yardımcısı	45	3,04	0,71		
	Toplam	202	3,23	0,66		
KDK’ların denetçi raporunda yer alması denetçinin çalışmalarını disipline eder.	Uzman Denetçi	60	2,99	0,76	4,200	0,007*
	Baş Denetçi	68	2,99	0,62		
	Denetçi	29	2,78	0,77		
	Denetçi Yardımcısı	45	2,57	0,72		
	Toplam	202	2,87	0,72		
KDK’ların denetçi raporunda yer alması denetim raporunun ihtiyaca uygunluğunu ve ilgililiğini artırır.	Uzman Denetçi	60	3,31	0,68	5,341	0,001*
	Baş Denetçi	68	3,26	0,66		
	Denetçi	29	2,97	0,68		
	Denetçi Yardımcısı	45	2,87	0,63		
	Toplam	202	3,15	0,68		
KDK’ların denetçi raporunda yer alması denetim raporunun iletişim değerini artırır.	Uzman Denetçi	60	2,98	0,72	3,486	0,017*
	Baş Denetçi	68	3,01	0,71		
	Denetçi	29	3,00	0,68		
	Denetçi Yardımcısı	45	2,60	0,77		

	Toplam	202	2,91	0,74		
KDK'ların denetçi raporunda yer alması denetim şirketinin hukuki sorumluluğunu artırır.	Uzman Denetçi	60	2,68	0,95	0,263	0,852
	Baş Denetçi	68	2,75	0,66		
	Denetçi	29	2,60	0,81		
	Denetçi Yardımcısı	45	2,68	0,63		
	Toplam	202	2,69	0,77		
KDK'ların denetçi raporunda yer alması finansal tabloların şeffaflığını artırır.	Uzman Denetçi	60	3,07	0,75	3,948	0,009*
	Baş Denetçi	68	3,22	0,51		
	Denetçi	29	2,93	0,58		
	Denetçi Yardımcısı	45	2,81	0,72		
	Toplam	202	3,04	0,66		
KDK'ların denetçi raporunda yer alması finansal tabloların güvenilirliğini artırır.	Uzman Denetçi	60	3,12	0,69	2,832	0,040*
	Baş Denetçi	68	3,07	0,62		
	Denetçi	29	2,95	0,69		
	Denetçi Yardımcısı	45	2,74	0,83		
	Toplam	202	3,00	0,71		
KDK'lara denetçi raporunda yer verilmesi ilgili şirket finansal raporları hakkında olumsuz algılara yol açabilir.	Uzman Denetçi	60	2,17	0,82	0,762	0,517
	Baş Denetçi	68	2,07	0,65		
	Denetçi	29	2,24	0,83		
	Denetçi Yardımcısı	45	2,27	0,62		
	Toplam	202	2,17	0,72		
Denetçi raporunda yer verilen KDK'lar şirketin finansal tablolarının doğruluğu ve güvenilirliği hakkında tereddüde sebep olur.	Uzman Denetçi	60	1,93	0,54	3,111	0,027*
	Baş Denetçi	68	2,03	0,59		
	Denetçi	29	2,21	0,77		
	Denetçi Yardımcısı	45	2,27	0,62		
	Toplam	202	2,08	0,62		
KDK'lara denetçi raporunda yer verilmesi şartlı veya olumsuz görüş algısı oluşturabilir.	Uzman Denetçi	60	2,25	0,62	0,347	0,791
	Baş Denetçi	68	2,29	0,59		
	Denetçi	29	2,31	0,70		
	Denetçi Yardımcısı	45	2,38	0,73		
	Toplam	202	2,30	0,65		
Denetçi raporunda belirtilen KDK'ların niteliği yatırımcıların yatırım tercihlerini etkiler.	Uzman Denetçi	60	3,02	0,75	1,382	0,249
	Baş Denetçi	68	2,78	0,75		
	Denetçi	29	2,83	0,64		

	Denetçi Yardımcısı	45	2,97	0,69		
	Toplam	202	2,90	0,72		
KDK'lara denetçi raporunda yer verilmesi, işletme hakkında orijinal bilgilerin ifşa edilmesine yol açabilir.	Uzman Denetçi	60	2,30	0,59	0,873	0,456
	Baş Denetçi	68	2,33	0,61		
	Denetçi	29	2,26	0,68		
	Denetçi Yardımcısı	45	2,14	0,65		
	Toplam	202	2,27	0,62		
KDK'lara denetçi raporunda yer verilmesi, denetçinin daha fazla kullanıcıları bilgilendirmek istediği/raporlanacak konulara odaklanmasını, dolayısı ile daha fazla mesleki şüphencilik ile denetim yapmasını sağlar.	Uzman Denetçi	60	2,65	0,95	1,100	0,350
	Baş Denetçi	68	2,87	0,69		
	Denetçi	29	2,88	0,66		
	Denetçi Yardımcısı	45	2,78	0,51		
	Toplam	202	2,78	0,74		

Tek yönlü varyans analizi sonucunda aşağıdaki ifadelerin unvana göre % 5 anlamlılık düzeyinde farklılık gösterdiği görülmüştür. Farklılığın hangi gruptan kaynaklandığının tespiti için yapılan LSD Post Hoc testi sonuçlarına göre aşağıdaki bulgular elde edilmiştir.

“KDK’ların denetçi raporunda yer alması denetçi raporunun kalitesini artırır” ifadesi için; denetçi yardımcısı unvanına sahip olanların katılım düzeyi başdenetçi ve uzman denetçi unvanına sahip olan kişilerin katılım düzeyinden anlamlı derecede farklıdır. Denetçi yardımcısı unvanına sahip katılımcılar bu görüşe uzman denetçi ve başdenetçi unvanlılara göre daha az katılmışlardır. Diğer gruplar arasında anlamlı düzeyde farklılık bulunmamaktadır.

“KDK’ların denetçi raporunda yer alması denetçi raporunun şeffaflığını artırır” ifadesi için; denetçi yardımcısı unvanına sahip olanların katılım düzeyi başdenetçi ve uzman denetçi unvanına sahip olan kişilerin katılım düzeyinden anlamlı derecede farklıdır. Denetçi yardımcısı unvanına sahip katılımcılar bu görüşe uzman denetçi ve başdenetçi unvanlılara göre daha az katılmışlardır. Diğer gruplar arasında anlamlı düzeyde farklılık bulunmamaktadır.

“KDK’ların denetçi raporunda yer alması denetçinin çalışmalarını disipline eder” ifadesi için; denetçi yardımcısı unvanına sahip olanların katılım düzeyi başdenetçi ve uzman denetçi unvanına sahip olan kişilerin katılım düzeyinden anlamlı derecede farklıdır. Denetçi yardımcısı unvanına sahip katılımcılar bu görüşe uzman denetçi ve başdenetçi unvanlılara göre daha az

katılmışlardır. Diğer gruplar arasında anlamlı düzeyde farklılık bulunmamaktadır.

“KDK’ların denetçi raporunda yer alması denetim raporunun ihtiyaca uygunluğunu ve ilgililiğini artırır” ifadesi için; denetçi ve denetçi yardımcısı unvanına sahip olanların katılım düzeyi başdenetçi ve uzman denetçi unvanına sahip olan kişilerin katılım düzeyinden anlamlı derecede farklıdır. Denetçi ve denetçi yardımcısı unvanına sahip katılımcılar bu görüşe uzman denetçi ve başdenetçi unvanlılara göre daha az katılmışlardır.

“KDK’ların denetçi raporunda yer alması denetim raporunun iletişim değerini artırır” ifadesi için; denetçi yardımcısı unvanına sahip olanların katılım düzeyi denetçi, başdenetçi ve uzman denetçi unvanına sahip olan kişilerin katılım düzeyinden anlamlı derecede farklıdır. Denetçi yardımcısı unvanına sahip katılımcılar bu görüşe uzman denetçi, başdenetçi ve denetçi unvanlılara göre daha az katılmışlardır.

“KDK’ların denetçi raporunda yer alması finansal tabloların şeffaflığını artırır” ifadesi için; başdenetçi unvanına sahip olanların katılım düzeyi denetçi ve denetçi yardımcısı unvanına sahip olan kişilerin katılım düzeyinden anlamlı derecede farklıdır. Başdenetçi unvanına sahip katılımcılar bu görüşe denetçi ve denetçi yardımcısı unvanlılara göre daha fazla katılmışlardır. Diğer gruplar arasında anlamlı düzeyde farklılık bulunmamaktadır.

“KDK’ların denetçi raporunda yer alması finansal tabloların güvenilirliğini artırır” ifadesi için; denetçi yardımcısı unvanına sahip olanların katılım düzeyi başdenetçi ve uzman denetçi unvanına sahip olan kişilerin katılım düzeyinden anlamlı derecede farklıdır. Denetçi yardımcısı unvanına sahip katılımcılar bu görüşe uzman denetçi ve başdenetçi unvanlılara göre daha az katılmışlardır. Diğer gruplar arasında anlamlı düzeyde farklılık bulunmamaktadır.

“Denetçi raporunda yer verilen KDK’lar şirketin finansal tablolarının doğruluğu ve güvenilirliği hakkında tereddüde sebep olur” ifadesi için; denetçi ve denetçi yardımcısı unvanına sahip olanların katılım düzeyi uzman denetçi unvanına sahip olan kişilerin katılım düzeyinden, başdenetçi unvanına sahip olanların katılım düzeyi denetçi yardımcısı unvanına sahip olan kişilerin katılım düzeyinden anlamlı derecede farklıdır. Uzman ve başdenetçi unvanına sahip katılımcılar denetçi ve denetçi yardımcısı unvanlı katılımcılara oranla bu görüşe daha az katılmışlardır.

Olumlu ve olumsuz görüşlere katılım oranının unvana göre ortalamalarını gösteren tablo aşağıdaki gibidir:

Tablo 6: Unvana Göre Görüşlere Katılım Ortalamaları

Görüşlere Katılım Ortalamaları	Uzman Denetçi	Baş Denetçi	Denetçi	Denetçi Yardımcısı
IFAC'ın hedefleriyle aynı doğrultuda görüş ifade eden sorulara katılım ortalaması	3,12	3,13	2,99	2,85
Standart hakkında dile getirilen endişe ve çekincelerle aynı doğrultuda görüş ifade eden sorulara katılım ortalaması	2,27	2,29	2,32	2,35

Görüldüğü gibi unvanlar arasında olumlu ve olumsuz ifadelere katılım anlamında farklılıklar gözlenmektedir. Unvan düzeyi yükseldikçe olumlu görüşlere katılım düzeyi artmaktadır. Olumsuz görüşlere katılım düzeyinde ise çok farklılıklar olmamakla birlikte unvan düzeyi yükseldikçe olumsuz görüşlere katılım ortalamaları düşmektedir.

4.6.3.3. Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi Standardı'na İlişkin Görüşlerin; Mesleki Tecrübe Değişkeni Açısından Farklılaşma Durumu

Ankette yer alan ifadelere katılım düzeyinin mesleki tecrübeye göre ortalamaları ve bu ortalamaların arasındaki farkın anlamlı olup olmadığının tespiti için yapılan tek yönlü varyans analizi sonuçları Tablo 7'de verilmiştir. Farkın hangi gruplar arasında olduğunun tespiti için LSD Post Hoc testi uygulanmıştır.

Tablo 7: “Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi Standardı'na İlişkin Görüşler İle Mesleki Tecrübe Arasındaki Farklılaşma (*p<0,05)

		N	Ort.	Std. Sap.	F	p
KDK'ların denetçi raporunda yer alması denetçi raporunun kalitesini arttırır.	1-5 yıl	57	3,11	0,67	3,463	0,009*
	6-10 Yıl	63	3,49	0,50		
	11-15 yıl	36	3,36	0,87		
	16-20 yıl	17	3,59	0,51		
	21 Yıl ve üzeri	29	3,43	0,65		
	Toplam	202	3,36	0,66		
KDK'ların denetçi raporunda yer alması denetçi raporunun güvenilirliğini arttırır.	1-5 yıl	57	2,96	0,67	4,168	0,003*
	6-10 Yıl	63	3,35	0,48		
	11-15 yıl	36	3,25	0,81		
	16-20 yıl	17	3,00	0,71		

	21 Yıl ve üzeri	29	3,41	0,55		
	Toplam	202	3,20	0,65		
KDK'ların denetçi raporunda yer alması denetçi raporunun şeffaflığını artırır.	1-5 yıl	57	2,95	0,77	4,289	0,002*
	6-10 Yıl	63	3,32	0,53		
	11-15 yıl	36	3,39	0,69		
	16-20 yıl	17	3,18	0,39		
	21 Yıl ve üzeri	29	3,41	0,63		
	Toplam	202	3,23	0,66		
KDK'ların denetçi raporunda yer alması denetçinin çalışmalarını disipline eder.	1-5 yıl	57	2,55	0,75	4,644	0,001*
	6-10 Yıl	63	3,09	0,59		
	11-15 yıl	36	2,92	0,84		
	16-20 yıl	17	3,00	0,59		
	21 Yıl ve üzeri	29	2,86	0,68		
	Toplam	202	2,87	0,72		
KDK'ların denetçi raporunda yer alması denetim raporunun ihtiyaca uygunluğunu ve ilgililiğini artırır.	1-5 yıl	57	2,86	0,67	4,944	0,001*
	6-10 Yıl	63	3,30	0,59		
	11-15 yıl	36	3,29	0,80		
	16-20 yıl	17	3,41	0,51		
	21 Yıl ve üzeri	29	3,03	0,67		
	Toplam	202	3,15	0,68		
KDK'ların denetçi raporunda yer alması denetim raporunun iletişim değerini artırır.	1-5 yıl	57	2,65	0,77	3,900	0,005*
	6-10 Yıl	63	3,09	0,66		
	11-15 yıl	36	3,11	0,78		
	16-20 yıl	17	2,91	0,67		
	21 Yıl ve üzeri	29	2,76	0,66		
	Toplam	202	2,91	0,74		
KDK'ların denetçi raporunda yer alması denetim şirketinin hukuki sorumluluğunu artırır.	1-5 yıl	57	2,60	0,66	1,267	0,284
	6-10 Yıl	63	2,86	0,70		
	11-15 yıl	36	2,56	0,76		
	16-20 yıl	17	2,65	1,11		

	21 Yıl ve üzeri	29	2,72	0,84		
	Toplam	202	2,69	0,77		
KDK'ların denetçi raporunda yer alması finansal tabloların şeffaflığını artırır.	1-5 yıl	57	2,75	0,68	6,101	0,000*
	6-10 Yıl	63	3,23	0,51		
	11-15 yıl	36	3,08	0,73		
	16-20 yıl	17	3,41	0,69		
	21 Yıl ve üzeri	29	2,93	0,59		
	Toplam	202	3,04	0,66		
KDK'ların denetçi raporunda yer alması finansal tabloların güvenilirliğini artırır.	1-5 yıl	57	2,71	0,80	4,396	0,002*
	6-10 Yıl	63	3,20	0,60		
	11-15 yıl	36	3,03	0,74		
	16-20 yıl	17	3,24	0,56		
	21 Yıl ve üzeri	29	2,93	0,65		
	Toplam	202	3,00	0,71		
KDK'lara denetçi raporunda yer verilmesi ilgili şirket finansal raporları hakkında olumsuz algılara yol açabilir.	1-5 yıl	57	2,19	0,64	0,800	0,527
	6-10 Yıl	63	2,17	0,77		
	11-15 yıl	36	2,11	0,70		
	16-20 yıl	17	2,41	0,87		
	21 Yıl ve üzeri	29	2,03	0,73		
	Toplam	202	2,17	0,72		
Denetçi raporunda yer verilen KDK'lar şirketin finansal tablolarının doğruluğu ve güvenilirliği hakkında tereddüde sebep olur.	1-5 yıl	57	2,21	0,62	1,161	0,329
	6-10 Yıl	63	2,05	0,65		
	11-15 yıl	36	2,08	0,64		
	16-20 yıl	17	2,00	0,61		
	21 Yıl ve üzeri	29	1,93	0,53		
	Toplam	202	2,08	0,62		
KDK'lara denetçi raporunda yer verilmesi şartlı veya olumsuz görüş algısı oluşturabilir.	1-5 yıl	57	2,26	0,70	0,879	0,477
	6-10 Yıl	63	2,38	0,65		
	11-15 yıl	36	2,29	0,57		
	16-20 yıl	17	2,41	0,87		

	21 Yıl ve üzeri	29	2,14	0,42		
	Toplam	202	2,30	0,65		
Denetçi raporunda belirtilen KDK'ların niteliği yatırımcıların yatırım tercihlerini etkiler.	1-5 yıl	57	2,85	0,69	0,758	0,554
	6-10 Yıl	63	2,90	0,71		
	11-15 yıl	36	2,89	0,85		
	16-20 yıl	17	3,18	0,53		
	21 Yıl ve üzeri	29	2,83	0,76		
	Toplam	202	2,90	0,72		
KDK'lara denetçi raporunda yer verilmesi, işletme hakkında orijinal bilgilerin ifşa edilmesine yol açabilir.	1-5 yıl	57	2,13	0,64	1,001	0,408
	6-10 Yıl	63	2,33	0,70		
	11-15 yıl	36	2,31	0,50		
	16-20 yıl	17	2,35	0,70		
	21 Yıl ve üzeri	29	2,31	0,47		
	Toplam	202	2,27	0,62		
KDK'lara denetçi raporunda yer verilmesi, denetçinin daha fazla kullanıcıları bilgilendirmek istediği/raporlanacak konulara odaklanmasını, dolayısı ile daha fazla mesleki şüphencilik ile denetim yapmasını sağlar.	1-5 yıl	57	2,73	0,54	3,318	0,012*
	6-10 Yıl	63	3,02	0,63		
	11-15 yıl	36	2,58	0,91		
	16-20 yıl	17	2,94	0,83		
	21 Yıl ve üzeri	29	2,55	0,91		
	Toplam	202	2,78	0,74		

Tek yönlü varyans analizi sonucunda aşağıdaki ifadelerin eğitim durumuna göre % 5 anlamlılık düzeyinde farklılık gösterdiği görülmüştür. Farklılığın hangi gruplardan kaynaklandığının tespiti için yapılan LSD Post Hoc testi sonuçlarına göre aşağıdaki bulgular elde edilmiştir.

“KDK'ların denetçi raporunda yer alması denetçi raporunun kalitesini artırır” ifadesi için; 1-5 yıl mesleki tecrübeye sahip olanların katılım düzeyi 6-10 yıl, 16-20 yıl ve 21 yıl ve üzeri mesleki tecrübeye sahip olan kişilerin katılım düzeyinden anlamlı derecede farklıdır. 1-5 yıl mesleki tecrübeye sahip olan katılımcılar bu görüşe, 6-10 yıl, 16-20 yıl ve 21 yıl ve üzeri mesleki tecrübeye sahip olan kişilere göre daha az katılmışlardır. Diğer gruplar arasında anlamlı düzeyde farklılık bulunmamaktadır.

“KDK’ların denetçi raporunda yer alması denetçi raporunun güvenilirliğini arttırır” ifadesi için; 1-5 yıl mesleki tecrübeye sahip olanların katılım düzeyi, 6-10 yıl, 11-15 yıl ve 20 yıl üzeri mesleki tecrübeye sahip olan kişilerin katılım düzeyinden anlamlı derecede farklıdır. 1-5 yıl mesleki tecrübeye sahip olan katılımcılar bu görüşe, 6-10 yıl, 11-15 yıl ve 21 yıl ve üzeri mesleki tecrübeye sahip olan kişilere göre daha az katılmışlardır. Diğer gruplar arasında anlamlı düzeyde farklılık bulunmamaktadır.

“KDK’ların denetçi raporunda yer alması denetçi raporunun şeffaflığını arttırır” ifadesi için; 1-5 yıl mesleki tecrübeye sahip olanların katılım düzeyi, 6-10 yıl, 11-15 yıl ve 21 yıl üzeri mesleki tecrübeye sahip olan kişilerin katılım düzeyinden anlamlı derecede farklıdır. 1-5 yıl mesleki tecrübeye sahip olan katılımcılar bu görüşe, 6-10 yıl, 11-15 yıl ve 21 yıl ve üzeri mesleki tecrübeye sahip olan kişilere göre daha az katılmışlardır. Diğer gruplar arasında anlamlı düzeyde farklılık bulunmamaktadır.

“KDK’ların denetçi raporunda yer alması denetçinin çalışmalarını disipline eder” ifadesi için; 1-5 yıl mesleki tecrübeye sahip olanların katılım düzeyi, 6-10 yıl, 11-15 yıl ve 16-20 yıl mesleki tecrübeye sahip olan kişilerin katılım düzeyinden anlamlı derecede farklıdır. 1-5 yıl mesleki tecrübeye sahip olan katılımcılar bu görüşe, 6-10 yıl, 11-15 yıl ve 16-20 yıl mesleki tecrübeye sahip olan kişilere göre daha az katılmışlardır. Diğer gruplar arasında anlamlı düzeyde farklılık bulunmamaktadır.

“KDK’ların denetçi raporunda yer alması denetim raporunun ihtiyaca uygunluğunu ve ilgililiğini arttırır” ifadesi için; 1-5 yıl mesleki tecrübeye sahip olanların katılım düzeyi, 6-10 yıl, 11-15 yıl ve 16-20 yıl mesleki tecrübeye sahip olan kişilerin katılım düzeyinden anlamlı derecede farklıdır. 1-5 yıl mesleki tecrübeye sahip olan katılımcılar bu görüşe, 6-10 yıl, 11-15 yıl ve 16-20 yıl mesleki tecrübeye sahip olan kişilere göre daha az katılmışlardır. Diğer gruplar arasında anlamlı düzeyde farklılık bulunmamaktadır.

“KDK’ların denetçi raporunda yer alması denetim raporunun iletişim değerini arttırır” ifadesi için; 1-5 yıl mesleki tecrübeye sahip olanların katılım düzeyi, 6-10 yıl ve 11-15 yıl mesleki tecrübeye sahip olan kişilerin katılım düzeyinden anlamlı derecede farklıdır. 1-5 yıl mesleki tecrübeye sahip olan katılımcılar bu görüşe, 6-10 yıl, ve 11-15 yıl mesleki tecrübeye sahip olan kişilere göre daha az katılmışlardır. Diğer gruplar arasında anlamlı düzeyde farklılık bulunmamaktadır.

“KDK’ların denetçi raporunda yer alması finansal tabloların şeffaflığını arttırır” ifadesi için; 1-5 yıl ve 20 yıl üzeri mesleki tecrübeye sahip olanların katılım düzeyi, 6-10 yıl, 11-15 yıl ve 16-20 yıl mesleki tecrübeye sahip olan kişilerin katılım düzeyinden anlamlı derecede farklıdır. 1-5 yıl 21 yıl üzeri mesleki tecrübeye sahip olan katılımcılar bu görüşe, 6-10 yıl, 11-15 yıl ve 16-20 yıl mesleki tecrübeye sahip olan katılımcılara oranla daha az

katılmışlardır. Diğer gruplar arasında anlamlı düzeyde farklılık bulunmamaktadır.

“KDK’ların denetçi raporunda yer alması finansal tabloların güvenilirliğini artırır” ifadesi için; 1-5 yıl mesleki tecrübeye sahip olanların katılım düzeyi, 6-10 yıl, 11-15 yıl ve 16-20 yıl mesleki tecrübeye sahip olan kişilerin katılım düzeyinden anlamlı derecede farklıdır. 1-5 yıl mesleki tecrübeye sahip olan katılımcılar bu görüşe, 6-10 yıl, 11-15 yıl ve 16-20 yıl mesleki tecrübeye sahip olan kişilere göre daha az katılmışlardır. Diğer gruplar arasında anlamlı düzeyde farklılık bulunmamaktadır.

“KDK’lara denetçi raporunda yer verilmesi, denetçinin daha fazla kullanıcıları bilgilendirmek istediği/raporlanacak konulara odaklanmasını, dolayısı ile daha fazla mesleki şüphecilik ile denetim yapmasını sağlar” ifadesi için; 6-10 yıl mesleki tecrübeye sahip olanların katılım düzeyi, 1-5 yıl, 11-15 yıl ve 21 yıl üzeri mesleki tecrübeye sahip olan kişilerin katılım düzeyinden anlamlı derecede farklıdır. 6-10 yıl mesleki tecrübeye sahip olan katılımcılar bu görüşe, 1-5 yıl, 11-15 yıl ve 20 yıl üzeri mesleki tecrübeye sahip olan kişilere göre daha fazla katılmışlardır. Diğer gruplar arasında anlamlı düzeyde farklılık bulunmamaktadır.

Olumlu ve olumsuz görüşlere katılım oranının mesleki tecrübeye göre ortalamalarını gösteren tablo aşağıdaki gibidir.

Tablo 8: Mesleki Tecrübeye Göre Görüşlere Katılım Ortalamaları

Görüşlere Ortalamaları	Katılım	1-5 yıl	6-10 Yıl	11-15 yıl	16-20 yıl	21 Yıl ve üzeri
		IFAC’ın hedefleriyle aynı doğrultuda görüş ifade eden sorulara katılım ortalaması	2,81	3,20	3,09	3,19
Standart hakkında dile getirilen endişe ve çekincelerle aynı doğrultuda görüş ifade eden sorulara katılım ortalaması	2,28	2,36	2,27	2,36	2,23	

Genel olarak görüldüğü gibi mesleki tecrübe arttıkça olumlu ve olumsuz ifadelerle katılım düzeyinde farklılıklar gözlenmektedir. Mesleki tecrübe arttıkça olumlu ifadelerle katılım düzeyi artmaktadır. Olumsuz görüşlere katılım düzeyinde net farklılıklar gözlenmemiştir.

Eğitim düzeyi, unvan ve mesleki tecrübe arttıkça KDK’larla ilgili olumlu görüşlere katılım ortalaması yükselmektedir. Bu sonuç eğitim düzeyi ve mesleki tecrübe arttıkça mesleki muhakemenin geliştiğinin somut yansımaları olarak değerlendirilebilir.

5. SONUÇ

IFAC bünyesindeki IAASB tarafından 2006 yılında başlatılan denetim standartlarının gözden geçirilmesi çalışmaları 2014 yılında tamamlanmıştır. Bu kapsamda yeni ortaya konulan BDS-701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirimi Standardı bağımsız denetim çalışmalarında ve denetçi raporlarında yapılan en ciddi yeniliklerden biridir. Türkiye’de de Türkiye Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yayımlanan ve 09.03.2017 tarihinde yürürlüğe giren BDS 701 “Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi Standardı”na göre, 2017 yılından itibaren finansal raporların denetim raporlarında Kilit Denetim Konuları bölümüne yer verilmeye başlanmıştır.

BDS 701 denetim sürecinde tespit edilen sorunların, bulguların veya dikkat çekilecek bazı hususların ortaya konduğu bir standart değildir. Standart esasen bir bütün olarak denetim görüşünün oluşturulması sürecine ilişkin şeffaflık sağlamayı amaçlamaktadır. Günümüzde denetim faaliyetleri risk odaklı denetim temel alınarak yürütülmektedir. Denetçiler denetim görüşü oluşturma sürecinde riskleri ve risklerin işletmeye etkilerini dikkate alarak çalışmalarını planlamakta ve yürütmektedirler. Sonuç olarak BDS 701 sayesinde denetimi yapılan işletmenin finansal tablolarında denetçi açısından en riskli görülen alanlar hakkında kullanıcılara şeffaflık sağlanmış olmaktadır.

Standartın; denetçinin görüş dayanağı olarak değerlendirmedeği ancak önemli gördüğü, tahminlerdeki önemli belirsizlik ve gerçeğe uygun değer tahminindeki subjektif yargılar gibi, hususları raporunda işaret etmesi noktasında denetçinin yetkisizlik açığını kapatarak bu sayede kullanıcıların bilgi ve beklenti açıklarının kapatılmasına katkı sağlayacağı değerlendirilmektedir.

Standartta KDK’ların tespit edilmesi, bildirilecek KDK sayısı ve KDK bildirim sıralaması hakkında herhangi bir kural veya kısıtlama getirilmemiş, bu hususlar denetçinin mesleki muhakemesine bırakılmıştır.

Araştırmada geliştirdiğimiz anket standart yapımcıların standarttan beklenti ve hedefleri, kullanıcıların ve akademik çevrelerin çekince, endişe ve eleştirileri dikkate alınarak hazırlanmıştır. Anket sonuçlarına göre genel olarak katılımcılar IFAC’ın standartla ulaşmak istediği hedeflere paralel görüş bildirmişler, denetim raporu kullanıcıları ve akademik çevrelerce standart hakkında dile getirilen çekince ve endişeleri ifade eden görüşlere ise daha düşük oranda katılmışlardır. Ankette IFAC’ın hedefleriyle aynı doğrultuda görüş bildiren ifadelerle katılım ortalaması % 81,4 olarak gerçekleşmiştir. Buna karşın standart hakkında çekince ve endişe ifade eden görüşlere katılım ortalaması % 32,9 düzeyindedir. Sonuçlar katılımcıların, genel olarak standartın uygulamasının olumlu sonuçlar doğurmasını

beklediklerini, bununla birlikte az da olsa bazı konularda endişe ve tereddütlerinin olduğunu göstermektedir. Ayrıca bu sonuç daha önce konu ile ilgili yurtdışında gerçekleştirilmiş ampirik araştırmalarla da tutarlılık arz etmektedir.

Katılımcıların, eğitim düzeyi, mesleki unvanı ve çalışma yılına göre yapılan analizlerde ise; eğitim düzeyi, unvan ve mesleki tecrübe arttıkça olumlu görüşlere katılım düzeyinin arttığı gözlemlenmiştir. Bu durum eğitim düzeyi, unvan ve mesleki tecrübe arttıkça standartlarda ve uygulamalarda olan değişikliklerin daha iyi anlaşılmasına başlandığı ve daha pozitif ve daha olumlu çıkarımlar yapıldığı ve mesleki muhakeme kavramının verilere yansımaları şeklinde yorumlanabilir.

Sınırlı sayıda olan KDK bildirim standardı çalışmalarının artırılarak, bu standart uygulamasının profesyonel ve profesyonel olmayan yatırımcıların kararlarını etkileyip etkilemediği, etkiliyorsa hangi yönde etkilediği, denetçilerin KDK'ları tespit etme ve bildirme sürecinde zorluklarla karşılaşır karşılaşmadığı, zorluklarla karşılaşılıyorsa bu zorlukların neler olduğu ve bunlara ilişkin çözüm yollarının tespit edilmesine yönelik akademik çalışmalar yapılabilir. Bu çalışmanın gelecekteki çalışmalara yol gösterici olacağı değerlendirilmektedir.

KAYNAKÇA

Backof, A., Bowlin, K., & Goodson, B. (2014). Mandatory Emphasis Paragraphs, Clarifying Language, and Juror Assessments of Auditor Liability. Working Paper. Mississippi: University of Virginia and The University of Mississippi.

Bedard, J., Gonthier-Besacier, N., & Schatt, A. (2014). Costs and Benefits of Reporting Key Audit Matters in the Audit Report: The French Experience. *International Symposium on Audit Research* (s. 5-21). Maastricht: ISAR-International Symposium on Audit Research.

Brasel, K., Doxey, M. M., Grenier, J. H., & Reffett, A. (2016). Risk Disclosure Preceding Negative Outcomes: The Effects of Reporting Critical Audit Matters on Judgments of Auditor Liability. *The Accounting Review*, 91 (5), 1345-1362.

Brown T., M. T., & Pecher, M. (2015). The Influence of Evaluator Expertise, a Judgment Rule, and Critical Audit Matters on Assessments of Auditor Legal Liability. Working Paper. Illinois: University of Illinois at Urbana-Champaign.

Christensen, B. E., Glover, S. M., & Wolfe, C. J. (2014). Do Critical Audit Matter Paragraphs in the Audit Report Change Nonprofessional Investors'

Decision to Invest? *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 33 (4), 71-90.

Cordoş, G.-S., & Fülöp, M. T. (2015). Understanding Audit Reporting changes: introduction of Key Audit Matters. *Accounting and Management Information Systems*, 14 (1), 128-152.

Gimbar, C., Hansen, B., & Ozlanski, M. E. (2016). Early Early Evidence on the Effects of Critical Audit Matters on Auditor Liability. *Current Issues In Auditing*, 10 (1), A24-A33.

Gimbar, C., Hansen, B., & Ozlanski., M. E. (2016). The Effects of Critical Audit Matter Paragraphs and Accounting Standard Precision on Auditor Liability. *The Accounting Review*, 91 (6), 1629-1646.

IAASB. (2012). Invitation to Comment Improving the Auditor's Report. 2016 tarihinde www.ifac.org: https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Auditor_Reporting_Invitation_to_Comment-final_0.pdf adresinden alındı

IFAC. (2016). More Informative Auditor's Reports - What Audit Committees and Finance Executives Need to Know. 10 12, 2016 tarihinde www.ifac.org: <https://www.ifac.org/publications-resources/more-informative-auditors-reports-what-audit-committees-and-finance> adresinden alındı

Kachelmeier, S., Schmidt J., J., & Valentine, K. (2014). The Effect of Disclosing Critical Audit Matters in the Auditor's Report on Perceived Auditor Responsibility for Misstatements. Working Paper. Texas: The University of Texas at Austin.

KGK. (2013). BDS 200 Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi. 09 20, 2016 tarihinde www.kgk.gov.tr: https://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_200.pdf adresinden alındı

KGK. (2013). BDS 320 Bağımsız Denetimin Planlanmasında ve Yürütülmesinde Önemlilik.

KGK. (2013). BDS 705 Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi. 2016 tarihinde www.kgk.gov.tr: https://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_705_Resmi_Gazete.pdf adresinden alındı

KGK. (2016). BDS 570 İşletmenin Sürekliliği. 2016 tarihinde www.kgk.gov.tr: http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/BDS570SON_kg.pdf adresinden alındı

KGK. (2016). Kilit Denetim Konularına İlişkin Açıklayıcı Örnekler. 07 10, 2016 tarihinde http://www.kgk.gov.tr/contents/files/pdf/BDS701_%C3%B6rnekler.pdf adresinden alındı

KGK. (2017). BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi. 09 22, 2016 tarihinde <http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDS701.pdf> adresinden alındı.

MATEMATİK BİLGİ DÜZEYİNİN ÖĞRENCİLERİN MUHASEBE DERSLERİNDEKİ BAŞARISINA ETKİSİ: İNÖNÜ ÜNİVERSİTESİ İİBF İŞLETME BÖLÜMÜ ÖĞRENCİLERİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA*

Doç. Dr. İbrahim AKSU^a
Dr. Öğr. Üyesi Tolga ORAL^b

Ampirik Araştırma
(Empirical Research)

*Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi
Kasım 2020; 13 (3): 773-786*

ÖZ

Bu çalışmanın temel amacı, lisans düzeyinde muhasebe dersleri alan öğrencilerin bu derslerdeki akademik başarıları ile üniversite giriş sınavındaki matematik bilgi düzeyi arasındaki ilişkiyi ölçmektir. Bu amaç doğrultusunda İnönü Üniversitesi İİBF İşletme Bölümü 4. sınıf öğrencilerinin üniversiteye girişte sergiledikleri matematik performansları ile muhasebe derslerindeki performansları arasındaki ilişki incelenmiştir. Aynı zamanda öğrencilerin muhasebe ders veya derslerindeki başarılarının izleyen dönemlerde aldıkları diğer muhasebe ders veya derslerindeki başarıları ile ilişkisi de incelenmiştir. Öğrencilerin üniversiteye giriş sınavında yaptıkları Türkçe dersi net sayıları ve orta öğretimdeki başarı durumunu yansıtan ortaöğretim başarı puanları ile lisans eğitimi sırasında aldıkları muhasebe derslerindeki performansları arasındaki ilişkiler de araştırılmıştır. İkili gruplar halinde ele alınan derslerdeki başarı arasındaki ilişki korelasyon analizi ile tespit edilmeye çalışılmıştır. Araştırmanın sonucunda öğrencilerin matematik bilgi düzeyi ile muhasebe derslerindeki başarıları arasında anlamlı bir ilişki tespit edilememiştir. Ancak farklı dönemlerde alınan muhasebe dersleri arasında anlamlı ilişkiler tespit edilmiştir.

Anahtar Sözcükler: Muhasebe, Matematik Bilgi Düzeyi, Muhasebe Dersi Başarısı.

JEL Kodları: M40, M41.

APA Stili Kaynak Gösterimi:

Aksu, İ., Oral, T. (2020). Matematik Bilgi Düzeyinin Öğrencilerin Muhasebe Derslerindeki Başarısına Etkisi: İnönü Üniversitesi İİBF İşletme Bölümü Öğrencileri Üzerine Bir Araştırma. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*. 13 (3), 773-786.

* Makalenin gönderim tarihi: 08.04.2020; Kabul tarihi: 14.05.2020, iThenticate benzerlik oranı %8

^a İnönü Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, ibrahim.aksu@inonu.edu.tr

ORCID: [0000-0002-3903-9338](https://orcid.org/0000-0002-3903-9338)

^b İnönü Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, tolga.oral@inonu.edu.tr

ORCID: [0000-0002-7173-8171](https://orcid.org/0000-0002-7173-8171)

THE EFFECT OF THE MATHEMATICS KNOWLEDGE LEVEL ON THE SUCCESS OF STUDENTS IN ACCOUNTING COURSES: A RESEARCH ON STUDENTS OF BUSINESS DEPARTMENT AT İNÖNÜ UNIVERSITY FACULTY OF ECONOMICS AND ADMINISTRATIVE SCIENCES

ABSTRACT

The main purpose of this study is to measure the relationship between the academic success of students taking undergraduate level accounting courses and the level of mathematics knowledge in the university admission exam. For this purpose, the relationship between the mathematics performances of students and their performance in various accounting courses was examined. At the same time, the relationship between the success of students in an accounting course and their success in other accounting course or courses taken in the following periods is also examined. The relationships between students' score of Turkish lesson in the university entrance exam and their secondary education achievement scores, which reflect their success in secondary education, and their performance at accounting courses they took during undergraduate education were also investigated. The relationship between success in the courses studied in binary groups was tried to be determined by correlation analysis. As a result of the research, no meaningful relationship between students' mathematics knowledge level and their success in accounting courses was found. However, significant relationships were found between success in some accounting courses and success in other accounting courses.

Keywords: Accounting, Mathematics Knowledge Level, Success in Accounting Courses.

JEL Codes: M40, M41.

1. GİRİŞ

Ülkelerin ekonomik refahı işletmelerin başarısına, işletmelerin başarısı işletme yöneticilerinin alacakları kararlara, alınacak kararların doğruluğu ise karar için gerekli muhasebe bilgisinin doğru, zamanlı ve geçerli olmasına bağlıdır. Bu zincirin en önemli halkası olan muhasebe bilgisini üretecek kişilerin söz konusu yetenekleri kazanacakları yer de elbette muhasebe eğitimi aldıkları yükseköğretim kurumlarındaki muhasebe dersleridir. İşletmelerin dili olarak ifade edilen muhasebe biliminin temel dersi ise çoğu yükseköğretim programında ortak ders olarak okutulan genel (finansal) muhasebe dersidir. Genel olarak iki dönem halinde verilen bu ders bölümlere göre farklılık gösterebilmekte, izleyen yıllarda ise bu dersi envanter ve bilanço, maliyet muhasebesi, finansal tablolar analizi, yönetim muhasebesi ve muhasebe denetimi dersleri izlemektedir. İşletmeler ancak yöneticilere kaliteli muhasebe bilgisinin sunulması ve yöneticilerin de bu bilgiyi en iyi şekilde kullanabilecek muhasebe bilgi düzeyinde olmaları durumunda başarılı olabileceklerdir. Buna rağmen muhasebe dersleri bu derslerin okutulduğu programlar içerisinde öğrencilerin çoğu açısından sevilmeyen sıkıcı bir ders (Kaya, 2007; Ertuğrul ve Özdemir, 2014; Kurnaz ve Eyceyurt Batır, 2019) olarak nitelendirilmekle kalmayıp bunun yanında akademik başarı olarak da diğer derslere göre düşük başarıya sahip dersler

olarak karşımıza çıkmaktadır. Eğitimde başarıya ilişkin olarak eğitimi alan öğrenciyle, eğitimi veren öğretim elemanı, eğitim ortamı, beklenti, algı, motivasyon gibi onlarca faktör ile ilgili değişken saymak mümkün olmakla beraber çalışmayı hazırlayan araştırmacılar gerek kendi öğrencilikleri döneminde ve gerekse de öğretim elemanı olarak girdikleri muhasebe derslerinde başarısız olan öğrencilerin bu durumları için yeterince sayısal (matematik) zekaları olmamasını iddia etmekle yetindiklerini görmüşlerdir. Ülkemizde muhasebe dersi öğretim elemanlarının derste yeterli başarıyı gösteremeyen öğrencilerinden dinledikleri en büyük mazeret, muhasebe derslerinin sayısal olması ve ilgili öğrencilerinin matematik düzeylerinin yetersizliğidir. Her ne kadar bu başarısızlığın temel nedeninin öğrencilerimizin bir kısmının gelecekle ilgili beklentilerinin olmaması ve yeteri kadar ders çalışmamaları olsa da konuyu bu yönüyle ele alan çalışmalara katkı sunmak ve öğrencilere rehber olabilmek bu çalışmanın amacıdır. Dilimize Arapça'dan geçmiş olan “muhasebe” kelimesi hesap, hesaplama, hesapla, hesapla anlamlarına gelmektedir. Mali nitelikteki işlemleri bünyesinde barındıran muhasebe bilimi, doğal olarak matematiksel öğeleri de içermektedir (Özdemir vd., 2018:145). İlgili literatür, muhasebe kelimesinin yapısı, öğrencilerin sürekli olarak iddia ettikleri sayısal yapının zorluğu, muhasebe dersi başarısında matematik bilgisinin etkili olup olmadığını araştırmaya yönelmiştir. Literatürde muhasebe dersi başarısında matematik bilgisinin etkisini bir faktör olarak alan çalışmalar bulunmaktadır (Uyar ve Güngörmüş, 2011; Papageorgiou ve Halabi, 2014; Jansen ve Villiers, 2016). Bu çalışmada matematik bilgisi, güvenilirliği yüksek genel geçer bir veri ile ele alınmış ve doğrudan muhasebe dersi başarısı ile ilişkisi tespit edilmeye çalışılmıştır.

Çalışmanın literatür kısmında farklı program ve düzeylerde öğrencilerin muhasebe derslerindeki algı, tutum ve başarılarıyla ilgili pek çok çalışmaya yer verilmiştir. Çalışmada lisans öğrencilerinin matematik bilgi düzeyi (başarıyla) ile aldıkları muhasebe derslerindeki başarılarını karşılaştırırken söz konusu öğrencilerin üniversiteye giriş sınavında yapmış oldukları matematik netleri baz alınmış, bu sayede elde edilecek sonucun güvenilirliği konusunda oluşabilecek şüphelerin giderilmesi hedeflenmiştir.

Çalışmanın temel amacı, lisans düzeyinde işletme bölümünde muhasebe dersleri alan öğrencilerin bu derslerdeki akademik başarıları ile üniversite giriş sınavındaki matematik performansları arasındaki ilişkiyi ortaya koymak ve bunun yanı sıra veri seti içinde yer alan farklı muhasebe derslerinin öğrencilerin ders başarı düzeyleri noktasında birbirleri ile olan ilişkilerini de incelemektir. Öğrencilerin üniversiteye giriş sınavı Türkçe dersi net sayıları ve orta öğretimdeki başarı durumunu yansıtan ortaöğretim başarı puanları ile lisans eğitimi sırasında aldıkları muhasebe derslerindeki başarıları arasındaki ilişki de incelenmiştir. İkili gruplar halinde ele alınan

söz konusu derslerdeki öğrenci başarı düzeyleri arasındaki ilişki korelasyon analizi ile tespit edilmeye çalışılmıştır.

Çalışmanın literatür taraması kısmında genel olarak muhasebe dersi başarısını ve özeldde muhasebe dersi başarısıyla matematik bilgi düzeyi arasındaki ilişkiyi inceleyen çalışmalar belirtilmiş daha sonra, araştırmanın amacı, yöntemi, kısıtları, araştırma bulguları, sonuç ve değerlendirme bölümleri oluşturulmuştur.

2. LİTERATÜR ÖZETİ

Muhasebe dersi alan öğrencilerin ders başarısına yönelik olarak gerek yurtiçinde gerek yurtdışında birçok akademik çalışma bulunmaktadır. Ancak bu çalışmaların çoğu öğrencilerin muhasebe dersleri hakkındaki görüşleri üzerine odaklanmıştır. Söz konusu çalışmalardan bazıları aşağıda özetlenmiştir.

Schroeder (1986), öğrencilerin lisans düzeyinde ilk kez aldıkları muhasebe dersindeki başarıyı etkileyen faktörleri incelemiştir. Çalışma neticesinde daha önce muhasebe dersi alanların muhasebe dersini ilk defa alanlara göre daha başarılı olduğunu tespit etmiştir.

Sultanoğlu ve diğerleri (2014) çalışmalarında, öğrencilerin akademik başarısında tablolamanın (Excel) etkisini ölçmeyi amaçlamışlardır. Çalışmada finansal muhasebe dersi alan öğrencilerin tablolama öncesi ve tablolama sonrası dönemler itibarıyla notları karşılaştırılmıştır. Çalışma sonucunda tablolama sonrası dönem ile öncesi dönem arasında akademik başarı açısından anlamlı ve pozitif bir farklılık tespit edilmiştir.

Ertuğrul ve Özdemir (2014), ön lisans ve lisans öğrencilerinin derse karşı tutumlarını belirlemeye yönelik çalışmalarında öğrencilerin muhasebe dersine ilişkin tutumları beş farklı grupta (Gereksiz, Sıkıcı ve Angarya, İstekli ve Arzulu, Gerekliklik, İsteksizlik ve Amaçsızlık) toplanmıştır.

Yıldırım (2015), çalışmasında Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesinde öğrenim gören öğrencilerin genel muhasebe dersine ilişkin görüşlerini incelemeyi amaçlamıştır. Çalışmada 62 öğrenci üzerine anket uygulanmış ve sonuçlar istatistiki olarak değerlendirilmiştir. Öğrencilerin bekledikleri ve aldıkları notlar açısından kız öğrenciler lehine anlamlı bir fark olduğu tespit edilmiştir.

Jameel ve Hamdan (2015) çalışmalarında, öğrencilerin derslere katılım düzeylerinin muhasebe dersi başarısına etkisini tespit etmeye çalıştıkları araştırma sonucunda, derse katılım düzeyi yüksek olan öğrencilerin daha başarılı olduğunu tespit etmişlerdir.

Varıcı ve Bulut (2015) çalışmalarında öğrencilerin muhasebe dersine yönelik endişe ve tutumlarını belirlemeyi amaçlamışlardır. Araştırma

sonucunda kız öğrencilerin erkek öğrencilere göre daha karamsar ve ders çalışma ve sınav kaygısı konusunda da daha endişeli oldukları tespit edilmiştir.

Kutlu ve diğerleri (2017) muhasebe dersinin işlenmesine yönelik olarak öğrencilerin görüşlerini belirlemeye çalıştıkları araştırma sonucunda teorik olarak işlenen dersin öğrenciler açısından yeterli olduğu ancak uygulama noktasında daha farklı olunması gerektiğini belirlemiştir.

Aksu ve Oral (2017), çalışmalarında farklı bölümlerde genel muhasebe dersi alan öğrencilerin derse yönelik algılarını ölçmeye çalışmışlardır. Aynı zamanda öğrencilerin bu derslerden aldıkları notlar da değerlendirmeye dahil edilerek istatistiki açıdan bir farklılık olup olmadığı araştırılmıştır. Çalışmada öğrencilerin muhasebe dersine genel olarak olumlu tutum sergiledikleri tespit edilmiştir.

Şerbetçi ve Yardımcıoğlu (2017), çalışmalarında üniversite öğrencilerinin muhasebe derslerindeki başarılarına etki eden faktörleri belirlemeyi ve bu faktörleri değerlendirerek akademik başarıyı arttırmayı hedeflemişlerdir. Çalışma sonucunda muhasebe dersindeki başarıyı etkileyen 16 açıklayıcı faktör tespit edilmiştir. Ancak bu faktörler içerisinde matematik dersi başarı düzeyi yer almamaktadır.

Aksu ve Tursun (2018), yükseköğretimde muhasebe eğitimi alan öğrencilerin, ders motivasyonu ile mesleki beklentilerinin öğrencilerin akademik başarıları üzerindeki etkisini inceledikleri çalışmada motivasyon ve mesleki beklenti düzeyinin akademik başarıya önemli derecede etkisinin olduğunu tespit etmiştir.

Biçer ve diğerleri (2018) çalışmalarında, öğrencilerin muhasebe dersine yönelik tutumlarını ve bu tutumlarının başarıya etkisini ölçmeyi amaçlamışlardır. Araştırma sonucunda derse karşı tutumun akademik başarıyı etkilediği tespit edilmiştir.

Cengiz ve Tekin (2019), çalışmalarında öğrencilerin muhasebe dersine yönelik tutumları ile strese neden olan faktörler arasındaki ilişkiyi tespit etmeyi amaçlamışlardır. Araştırma sonucunda, strese neden olan faktörler olarak, başarısız olma korkusu, mezuniyet sonrası ne yapacağını bilememe kaygısı ve öğrenciler arasındaki gruplaşma tespit edilmiştir.

Muhasebe derslerini ve bu dersleri alan öğrencilerin başarı durumunu konu edinen pek çok çalışma yapılmış olmasına karşın; literatürde öğrencilerin muhasebe derslerindeki başarısını onların matematik bilgi düzeyi veya başarısı ile ilişkilendiren az sayıda çalışma bulunmaktadır. Bu çalışmaların başlıcaları aşağıda yer almaktadır.

Uyar ve Güngörmüş (2011), çalışmalarında muhasebe dersinde öğrenci başarısını etkileyen faktörleri tespit etmeyi amaçlamışlardır. Öğrenci başarısını etkilemesi muhtemel sekiz faktör tespit edilmiştir. Üniversiteye

giriş sınavı puanı ve cinsiyetin öğrenci başarısı ile anlamlı bir ilişkisi tespit edilememiştir. Öğrencinin yaşının performansını olumsuz etkilediği, lise not ortalaması, muhasebe dersi öncesi ön bilgi, matematik notu finansal muhasebe dersindeki öğrenci performansı ile önemli ölçüde ilişkili olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Maksy (2014), çalışmasında iki farklı türdeki okullarda öğrenim gören öğrencilerin, muhasebe dersi başarısını etkileyen faktörleri tespit etmeyi amaçlamıştır. Çalışma sonucunda örgün öğretim verilen okullarda, öğrencilerin matematik becerisi ve genel not ortalamasının, öğrenci başarısı ile güçlü ilişkisi olduğu tespit edilmiştir.

Papageorgiou ve Halabi (2014), çalışmalarında öğrencilerin finansal muhasebe dersi başarısında beş faktörün etkisini ölçmeyi amaçlamışlardır. Bu beş faktörden biri olan matematik becerisinin muhasebe dersindeki başarıda etkili olduğu sonucuna varmışlardır.

Jansen ve Villiers (2016), çalışmalarında muhasebe derslerinde başarıyı etkileyen faktörleri belirlemeyi hedeflemişlerdir. Araştırma sonucunda orta öğretim not ortalamasının muhasebe dersi başarısında etkili olduğu, matematik dersindeki başarının muhasebe derslerindeki başarı ile ilişkili olmadığı tespit edilmiştir. Ayrıca öğrencilerin ilk yıllardaki muhasebe derslerindeki başarılarının sonraki yıllardaki muhasebe derslerindeki başarılarını etkilediği sonucuna ulaşmışlardır.

Mkhize ve Maistry (2017) çalışmalarında, muhasebe dersi alan öğrencilerinin matematiğe yönelik tutumlarını belirlemeyi ve matematiğe yönelik tutumlarda muhasebe pedagojisi ile ilgili olan demografik değişkenleri tespit etmeyi amaçlamışlardır. Çalışma sonucunda, öğrencilerin algılarının, nötr seviyenin biraz üzerinde olduğu matematik kaygısı hariç, oldukça olumlu olduğu tespit edilmiştir. 1. ve 2. sınıf öğrencilerinin matematik kaygısı yaşadığı, 3. sınıf öğrencilerinin ise daha az kaygılı olduğu tespit edilmiştir. Matematiğe karşı olumlu tutum sergileyenlerde matematik öğretmenleri ve ailelerinin matematiğe karşı onları teşvik etme çabalarının etkili olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Özdemir ve diğerleri (2018) çalışmalarında, muhasebe dersi ile matematik arasında muhasebe dersi başarısını etkileyecek bir ilişki olup olmadığını araştırmışlar, öğrencilerin muhasebe dersindeki başarılarının matematiği sevme ya da matematik dersindeki başarı durumları ile istatistiki olarak bir bağlantısı olmadığı sonucuna varmışlardır.

Du ve diğerleri (2019) çalışmalarında, öğrencilerin matematiğe yönelik tutumlarının ve matematik öğrenim düzeylerinin muhasebe dersi başarısına etkisini incelemişlerdir. Bu iki faktörün öğrencilerin muhasebe derslerindeki başarı düzeyleriyle ilişkisi araştırılmıştır. Çalışma neticesinde öğrencilerin sahip olduğu matematik bilgi düzeyinin muhasebe dersinde başarılı

olabilmeleri için gerekli olduğu ancak tek başına yeterli olmadığı tespit edilmiştir. Muhasebe dersinde yüksek performans gösteren öğrencilerin genellikle matematiğe karşı nispeten olumlu bir tutum sergilediği belirlenmiştir.

3. ARAŞTIRMA

3.1. Araştırmanın Amacı

Bu çalışmanın amacı, öğrencilerin muhasebe derslerindeki başarısında matematik bilgisinin etkisinin var olup olmadığını ölçmektir. Yükseköğretim programlarında eğitim alan öğrencilerin genel olarak muhasebe derslerindeki başarılarının diğer derslere nazaran daha düşük olduğu gözlenmektedir. Öğrenciler bu durumun nedeni olarak da dersin sayısal bir yapısının olduğunu iddia etmektedirler (Özdemir vd., 2018: 144-145). Çalışma ile ilgili programlarda yer alan muhasebe dersi/derslerinde öğrencilerin akademik başarısı ile matematik bilgisi arasındaki ilişkinin analiz edilmesi amaçlanmıştır. Bu temel amaca ek olarak, öğrencilere farklı dönemlerde verilen çeşitli muhasebe derslerindeki akademik başarıların birbirleriyle olan ilişkisinin ölçülmesi de hedeflenmiştir. Bu doğrultuda her bir muhasebe dersinin diğer muhasebe dersleri ile arasındaki ilişki analiz edilmiştir.

3.2. Araştırmanın Kapsamı ve Yöntemi

Araştırma kapsamında İnönü Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümünde okuyan ve son sınıfta mezun durumunda olan öğrencilerin üniversite giriş sınavında elde ettikleri matematik başarıları (matematik testi net sayıları) ve üniversite öğrenimi boyunca muhasebe ile ilgili derslerden aldıkları notlar dikkate alınmıştır. Araştırmada kullanılan veriler öğrenci bilgi sisteminden yararlanılarak elde edilmiştir. 2019 yılında işletme bölümü son sınıfta okuyan mezun durumundaki aktif öğrenciler ana kütle olarak belirlenmiştir. Bu kapsamda çalışmaya ilişkin tüm bilgilerine ulaşılan 62 öğrencinin matematik netleri ile muhasebe derslerinde ilk kez aldıkları notlar dikkate alınarak analiz gerçekleştirilmiştir. Bu temel değişkenler üzerinde bir ilişkinin var olup olmadığı korelasyon analizi ile tespit edilmeye çalışılmıştır. Bunun yanı sıra muhasebe dersi verilen üniversite programlarına girişte matematik dersi kadar ağırlığı olan Türkçe dersi net sayıları ve orta öğretimdeki başarı durumunu yansıtan ortaöğretim başarı puanları ile lisans eğitimi sırasında aldıkları muhasebe derslerindeki başarı durumları arasındaki ilişki de incelenmiştir. Ayrıca öğrencilerin ilgili programda yer alan farklı muhasebe derslerindeki başarı düzeylerinin birbirleriyle ilişkili olup olmadığını ya da daha farklı bir ifade ile bir muhasebe dersindeki başarı durumunun diğer bir muhasebe dersindeki başarı durumları üzerinde etkisinin olup olmadığı da araştırılmıştır.

3.3. Araştırmanın Hipotezleri

Çalışmanın amaçları doğrultusunda aşağıdaki hipotezler kurulmuştur:

H1: Öğrencilerin muhasebe derslerindeki başarısı ile matematik bilgisi arasında bir ilişki vardır.

H2: Öğrencilerin muhasebe derslerindeki başarısı ile Türkçe bilgisi arasında bir ilişki vardır.

H3: Öğrencilerin muhasebe derslerindeki başarısı ile orta öğretim diploma notu arasında bir ilişki vardır.

H4: Öğrencilerin bir muhasebe dersindeki başarıları ile diğer muhasebe dersindeki/derslerindeki başarıları arasında bir ilişki vardır.

3.4. Araştırmanın Kısıtları

Araştırmanın en önemli kısıtı belli bir üniversitenin (İnönü Üniversitesi) bir bölümünde (İşletme) okuyan ve son sınıfta mezun durumunda olan öğrencilerin araştırmaya dahil edilmesidir. Bu nedenle az sayıda bir gözlem bulunmaktadır.

3.5. Araştırmanın Bulguları

Araştırma kapsamında elde edilen korelasyon analizi sonuçları aşağıda Tablo 1’de verilmiştir.

Tablo 1: Korelasyon Analizi Sonuçları

		MATEMATİK	GMUH1	GMUH2	ENV	ŞİRKET	MALİYET1	MALİYET2	FİNANS1	FİNANS2	DENETİM	DİPLOMA	TÜRKÇE
MATEMATİK	Korelasyon	1	,056	,090	,161	-,044	-,141	-,163	-,167	-,101	-,224	,228	-,016
	Anlamlılık		,667	,484	,211	,734	,276	,206	,194	,436	,081	,075	,900
GMUH1	Korelasyon	-,056	1	,484**	,004	-,003	,084	,095	,020	-,106	-,209	,104	-,217
	Anlamlılık	,667		,000	,977	,981	,518	,462	,877	,410	,102	,422	,090
GMUH2	Korelasyon	-,090	,484**	1	,067	,080	,227	,164	,142	,154	,037	,276*	-,065
	Anlamlılık	,484	,000		,607	,538	,076	,202	,272	,231	,776	,030	,614
ENV	Korelasyon	,161	,004	,067	1	,069	,057	,292*	,217	,248	,007	-,076	,068
	Anlamlılık	,211	,977	,607		,597	,660	,021	,090	,052	,956	,557	,601
ŞİRKET	Korelasyon	-,044	-,003	,080	,069	1	,252*	,287*	,197	,069	,130	-,094	-,112
	Anlamlılık	,734	,981	,538	,597		,048	,024	,125	,593	,315	,465	,387
MALİYET1	Korelasyon	-,141	,084	,227	,057	,252*	1	,471**	,422**	,242	,367**	,208	-,018
	Anlamlılık	,276	,518	,076	,660	,048		,000	,001	,058	,003	,106	,890
MALİYET2	Korelasyon	-,163	,095	,164	,292*	,287*	,471**	1	,479**	,355**	,278*	-,063	-,077
	Anlamlılık	,206	,462	,202	,021	,024	,000		,000	,005	,029	,625	,554
FİNANS1	Korelasyon	-,167	,020	,142	,217	,197	,422**	,479**	1	,426**	,319*	,059	-,038
	Anlamlılık	,194	,877	,272	,090	,125	,001	,000		,001	,011	,648	,769
FİNANS2	Korelasyon	-,101	-,106	,154	,248	,069	,242	,355**	,426**	1	,198	,165	-,010
	Anlamlılık	,436	,410	,231	,052	,593	,058	,005	,001		,122	,200	,936
DENETİM	Korelasyon	-,224	-,209	,037	,007	,130	,367**	,278*	,319*	,198	1	,182	,008
	Anlamlılık	,081	,102	,776	,956	,315	,003	,029	,011	,122		,157	,952
DİPLOMA	Korelasyon	,228	,104	,276*	-,076	-,094	,208	-,063	,059	,165	,182	1	-,054
	Anlamlılık	,075	,422	,030	,557	,465	,106	,625	,648	,200	,157		,678
TÜRKÇE	Korelasyon	-,016	-,217	-,065	,068	-,112	-,018	-,077	-,038	-,010	,008	-,054	1
	Anlamlılık	,900	,090	,614	,601	,387	,890	,554	,769	,936	,952	,678	

*0.05

**0.01

Yukarıdaki tabloda öğrencilerin muhasebe ana bilim dalında almış olduğu dersler ve üniversite giriş sınavında yaptıkları matematik ve Türkçe netleri ile orta öğretim başarı puanlarına ilişkin korelasyon analizi yer almaktadır. Söz konusu muhasebe ana bilim dalı dersleri, Genel Muhasebe 1 (GMUH1), Genel Muhasebe 2 (GMUH2), Envanter ve Bilanço (ENV), Şirketler Muhasebesi (ŞİRKET), Maliyet Muhasebesi 1 (MALİYET1), Maliyet Muhasebesi 2 (MALİYET2), Finansal Yönetim 1 (FİNANS1), Finansal Yönetim 2 (FİNANS2), Muhasebe Denetimi (DENETİM) olmak üzere kodlanmıştır. MATEMATİK, öğrencilerin matematik netlerini, TÜRKÇE, öğrencilerin Türkçe netlerini ve DİPLOMA ise orta öğretim başarı puanlarını ifade etmektedir.

Korelasyon analizi sonuçlarına bakıldığında öğrencilerin üniversite giriş sınavında yapmış oldukları matematik netleri ile muhasebe derslerindeki başarı düzeyi arasında anlamlı bir ilişki tespit edilememiştir. Ancak diğer sonuçlara baktığımızda bazı muhasebe derslerindeki başarı düzeyi ile diğer muhasebe derslerindeki başarı düzeyi arasında anlamlı ve pozitif bir ilişkinin varlığından söz edebiliriz. Örneğin, Genel Muhasebe I dersindeki başarı düzeyi ile Genel Muhasebe II dersindeki başarı düzeyi arasında pozitif yönde anlamlı bir ilişki tespit edilmiştir (0,484). Birbirinin devamı niteliğinde olan bu iki ders arasında bu ilişkinin varlığı hem istatistiki olarak hem de genel beklenti olarak birbirini desteklemektedir. Yine benzer şekilde Maliyet Muhasebesi I dersi başarı düzeyi ile Maliyet Muhasebesi II dersi başarı düzeyi arasında da pozitif ve anlamlı bir ilişki söz konusudur. Bu iki ders de birbirinin devamı olan derslerdir. Maliyet muhasebesi II dersi ile Finansal Yönetim I ve Finansal Yönetim II dersleri arasında da istatistiki olarak anlamlı ve pozitif yönde bir ilişki söz konusu olmakla birlikte bu durumu nedensellik bağlamında izah etmek mümkün görünmemektedir.

Bu sonuçlar dikkate alındığında birbiri ile bağlantılı olduğu düşünülen derslerdeki başarı durumları da benzer şekilde aynı yönde artmakta ya da azalmaktadır. Yani Genel Muhasebe I dersindeki başarının aynı zamanda Genel Muhasebe II dersindeki başarı ile de yakından ilişkili olduğunu ifade edebiliriz. Matematik netlerinin de muhasebe derslerinin hiçbiri ile bir ilişkisinin olmadığı noktasında algı ile gerçekleşen sonuçlar arasında bir tezatlık olduğu söylenebilir.

Matematik bilgi düzeyinin yanı sıra öğrencilerin üniversite giriş sınavında yapmış oldukları Türkçe netlerinden hareketle bu ders ile ilgili sergiledikleri performans ile muhasebe dersleri arasındaki ilişki de incelenmiştir. Bu noktada Türkçe bilgi ya da başarı düzeyinin muhasebe derslerindeki başarı ile anlamlı bir ilişki sergilemediği saptanmıştır. Orta öğretim başarı puanı da bir başka değişken olarak ele alınmış, sadece Genel Muhasebe II dersi ile anlamlı ve pozitif bir ilişki içinde olduğu gözlenmiştir.

4. SONUÇ

Bu çalışmanın birincil amacında ifade edilen öğrencilerin muhasebe derslerindeki başarıları ile matematik bilgi düzeyleri (üniversite giriş sınavında yapmış oldukları matematik neti sayısı) arasında doğrudan bir ilişki kurulamamıştır. Öğrencilerin matematik bilgisi düzeyi ile genel muhasebe, envanter ve bilanço, maliyet ve diğer muhasebe derslerindeki performansları arasında anlamlı bir ilişki görülmemiştir. Bu durum Özdemir ve arkadaşlarının 2018'de yaptıkları çalışmada, muhasebe dersindeki başarıda öğrencilerin matematik başarısının istatistiki olarak bir etkisinin olmadığı görüşünü desteklemektedir. Matematik bilgisi ya da becerisinin muhasebe dersi başarısında etkili olduğu sonucuna ulaşan çalışmalar (Uyar ve Güngörmüş, 2011; Maksy, 2014; Papageorgiou ve Halabi, 2014) olduğu gibi, çalışmamızda ulaştığımız matematik bilgisi/becerisi ile muhasebe başarısı arasında herhangi bir ilişki olmadığı sonucuna ulaşan çalışmalar (Jansen ve Villiers, 2016; Özdemir vd., 2018) da bulunmaktadır. Bu çalışmada güvenilirliği yüksek ve genel geçer bir veri setinin kullanılmış olması çalışmanın sonuçlarının güvenilirliğini arttırmaktadır. Elbette böylesi bir korelasyonun yokluğu matematik bilgi düzeyinin öğrencilerin muhasebe derslerindeki performansı üzerinde dolaylı da olsa bir etki göstermeyeceği anlamına gelmemelidir. Nitekim Du ve arkadaşları tarafından 2019 yılında yapılan çalışmada muhasebe derslerinde başarı gösteren öğrencilerin matematiğe karşı tutumlarının yüksek olduğu tespit edilmiştir. Bu açıdan bakıldığında matematik algısının da muhasebe derslerindeki başarıda etkili olduğu düşünülebilir. En azından şunu ifade etmenin faydalı olacağı kanaatindeyiz. Bu çalışma ile çok düşük matematik netleriyle üniversite sıralarına gelmiş olsalar bile öğrencileri muhasebe derslerinde başarılı olabilecekleri noktasında ikna etmek çabasının bilimsel olarak dayanağı sağlanmış olduğu kanaatindeyiz. İleri düzey (lisansüstü) muhasebe eğitimi için öğrencilere daha farklı matematik ve başka bilim dallarına ait donanımların gerekliliği başka bir çalışma konusu olabilir. Çalışma çok fazla sayıda olmayan, tek bir bölüm öğrencilerine uygulandığı için belki eleştirilebilir. Ancak muhasebe derslerinin yoğun olduğu işletme bölümünün seçilmesi fazla sayıda dersin değişken olarak kullanılabilmesine imkan vermektedir. Ayrıca Türkçe-Matematik puanıyla öğrenci alan üniversite programlarına girişte (muhasebe dersi okutulan bölümlerin istisnaları hariç hepsi bu puan türüyle öğrenci almaktadır) Türkçe netlerinin etkisi hemen hemen matematik dersi netlerinininki ile aynı ağırlıktadır. Çalışmanın bir diğer önemli sonucu da öğrencilerin Türkçe dersi başarı düzeyi (bilgi düzeyi) ile muhasebe derslerindeki başarıları arasında gözlenen korelasyondur. Bu korelasyon da tıpkı matematik netlerinde olduğu gibi anlamlı değildir. Çalışma kapsamında incelenen muhasebe derslerinin başarı düzeylerinin birbirleriyle olan ilişkileri noktasında Genel Muhasebe I ile Genel Muhasebe II, Maliyet Muhasebesi I ile Maliyet Muhasebesi II ve Finansal Yönetim I ile Finansal Yönetim II dersleri

(birbirini izleyen veya tamamlayan dersler) arasında anlamlı sonuçlar gözlenmiştir. Diğer karşılaştırmalarda istatistiki açıdan bazı anlamlı ilişkiler bulunmaktadır. Örneğin, Maliyet Muhasebesi I ile Şirketler Muhasebesi, Muhasebe Denetimi ile Maliyet Muhasebesi I ve Maliyet Muhasebesi II arasında anlamlı sonuçlar gözlemlenmiştir.

Bu çalışma sonucunda elde edilen bulguların muhasebe dersini ilk defa alacak öğrencilerle mümkün merteye söz konusu öğrencilerin üst dönem öğrencileri veya dersi alttan alan öğrencilerle temas etmelerinden önce paylaşarak, motive edilmelerinden muhasebe eğitimi adına büyük fayda sağlanacağını umuyoruz. Özellikle muhasebe dersi içeren bölümlerin büyük ölçüde görece üniversite giriş sınavlarında düşük puanlar alan öğrencileri kabul ettiği bugünlerde buna daha çok ihtiyacımız olduğu görüşünü taşıyoruz.

Bu çalışmanın başka üniversite, bölüm ve programlar dahil edilmek suretiyle genişletilerek yapılması faydalı olacaktır. Dahası muhasebe dersleri bazında değil de belki derslerde yer alan konular bazında öğrenci başarısının ölçülmesi ve matematik bilgi düzeyleri ile karşılaştırılması daha kesin ve anlamlı sonuçlar sağlanmasına yardımcı olabilir.

KAYNAKÇA

- Aksu, İ. & Tursun, M. (2018). Muhasebe Eğitimi Alan Öğrencilerin Motivasyon ve Beklenti Düzeylerinin Akademik Başarılarına Etkisi. *Akademik Yaklaşımlar Dergisi*, 9 (2), 17-31.
- Aksu, İ., Oral, T. (2017). Lisans Öğrencilerinin Muhasebe Dersine Yönelik Algı Tutum ve Başarı Durumlarına İlişkin Bir Araştırma, *Journal Of Social And Humanities Sciences Research*, 4(12), 706-717.
- Biçer, E. B., Aydın, Y. ve İlman E. (2018). Sağlık Yönetimi Öğrencilerinin Muhasebe Dersine Karşı Tutumlarının Başarı Düzeylerine Etkisi Üzerine Bir Araştırma, *Sosyal Bilimler Araştırma Dergisi*, (13), 2, 179-199.
- Cengiz, S. & Tekin, B. (2019). Lisans Düzeyinde Muhasebe Eğitimi Alan Öğrencilerde Strese Neden Olan Faktörlerle Derse Yönelik Tutumları Arasındaki İlişkinin Araştırılması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (81), 183-212.
- Du, R., Liang, S. & Schalow, C. (2019). What Role Does Mathematics Play in Accounting Performance? - A Focus on Students' Beliefs and Attitudes, *Journal of Accounting and Finance*, 19(1), 26-45.
- Ertuğrul, İ. & Özdemir, S. (2014). Muhasebe Dersi Alan Ön Lisans ve Lisans Öğrencilerinin Derse Yönelik Tutumlarının Tespiti: Ege Bölgesinde Bir Uygulama. *Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi*, 7 (1), 204-214.

- Jameel, S. H. & Hamdan, A. (2015). Effects of Student's Attendance on Accounting Student's Performance. *International Journal of Business and Management Review*. 3 (5), 79-93.
- Jansen, J. & Villiers, C. (2016). Determinants of Student Performance in an Accounting Degree Programme. *South African Journal of Accounting Research*. 30 (1), 1-28.
- Kaya, U. (2007). İlk Defa Muhasebe Dersi Alan Öğrencilerin Derse Yönelik Algılamaları Üzerine Bir Alan Araştırması: Karadeniz Teknik Üniversitesi Örneği. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (36), 125-133.
- Kurnaz, E, Eyceyurt Batır, T. (2019). Genel Muhasebe Dersi Hakkında Üniversite Öğrencilerinin Metaforik Algıları: Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi Örneği. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 21 (3), 829-854. DOI: 10.31460/mbdd.521393
- Kutlu, H. A., Öztürk, S., Yılmaz, T. & Gerekan, B. (2017). Muhasebe Eğitiminde Ölçme Ve Değerlendirme: Öğrencilerin Bakışı Üzerine Bir Araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (74), 15-35.
- Maksy, M.M (2014). Factors Associated with Student Performance in Intermediate Accounting: A Comparative Study at Commuter and Residential Schools. *Journal of Applied Business and Economics*, 16(5), 86-108.
- Mkhize, M. V. & Maistry, S. M. (2017). Pre-Service Accounting Teachers' Attitudes To Mathematics. *South African Journal of Education*, 37(2). 1-12.
- Özdemir, F. S., Bulut, E. & Ünal, İ. H. (2018). Muhasebe Dersi Alan Öğrencilerin Matematiğe Bakış Açısı ve Akademik Başarıları, *Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 11(4), 143-161.
- Papageorgiou, K. & Halabi, A. K. (2014). Factors Contributing Toward Student Performance In A Distance Education Accounting Degree. *Meditari Accountancy Research*. 22 (2), 211-223.
- Schroeder, N. W. (1986). Previous Accounting Education And College-Level Accounting Exam Performance. *Issuesin Accounting Education*, 4 (1), 31-47.
- Şerbetçi, A. & Yardımcıoğlu, M. (2017). Muhasebe Dersinde Başarıyı Etkileyen Faktörlerin Belirlenmesi: Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Örneği. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (76), 41-62.
- Sultanoğlu, B., Aydoğmuş, C. ve Akman, N. (2014). Muhasebe Eğitiminde Tablolama (Excel) Uygulamasının Öğrenci Başarısı Üzerindeki Etkisi, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, (16), 3, 97-111.

Uyar, A. ve Güngörmüş, A. H. (2011). Factor Associated with Student Performance in Financial Accounting Course. *European Journal of Economic and Political Studies*. 4 (2), 139-154.

Varıcı, İ. T.& Bulut, E. T. (2015). Muhasebe Dersine Yönelik Endişeler ve Tutumlar: Samsun Ondokuzmayıs Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Örneği. *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 19(3), 293-314.

Yıldırım, S. (2015). Genel Muhasebe Dersi Alan Öğrencilerin Derse İlişkin Beklentileri ve Başarı Durumlarının Değerlendirilmesi, *Muhasebe Ve Denetim Bakış Dergisi*, 1-14.

TÜRKİYE’DE İÇ DENETİM VE BAĞIMSIZ DENETİM İLİŞKİSİNE YÖNELİK YAPILAN LİSANSÜSTÜ TEZ ÇALIŞMALARI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA*

Dr. Öğr. Üyesi Burak ÖZDOĞAN^a
Arş. Gör. Dr. Batuhan Fatih MOLLAOĞULLARI^b

Ampirik Araştırma
(Empirical Research)

Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi
Kasım 2020; 13 (3): 787-817

ÖZ

İç denetim ve bağımsız denetim ilişkisi, işletmelerin gerek hissedar gerekse daha geniş paydaş kesiminin haklarını koruyabilmesi ve sürdürülebilir biçimde faaliyet göstermesi açısından kritik öneme sahiptir. Hem iç denetim standartlarında hem de bağımsız denetim standartlarında bu ilişkiye yönelik düzenlemeler bulunmaktadır. Diğer taraftan iç denetim ve bağımsız denetim ilişkisine etki eden ve bu ilişkiden etkilenen birçok farklı işletme operasyonu ve kararı da bulunmaktadır. Bu çalışmanın temel amacı, Türkiye’de iç denetim ve bağımsız denetim ilişkisini konu alan lisansüstü tez çalışmalarının içerik analizinin gerçekleştirilerek uluslararası literatürdeki çalışmalar perspektifinde gelecek araştırmalara yol göstermektedir.

Bu kapsamda öncelikli olarak modern iç denetim ve bağımsız denetim fonksiyonları kavramsal tasarımları ve ilişkili literatür çerçevesinde incelenmiştir. Bu inceleme sırasında özellikle son 10 yılda araştırmacılar tarafından gerçekleştirilen çalışmalar, alt başlıkları ve ilgilendikleri ilişki türü bakımından sınıflandırılarak sunulmuştur. Daha sonra YÖK tez veri tabanı yardımıyla iç denetim ve bağımsız denetim ilişkisini konu alan yüksek lisans ve doktora tez literatür taraması gerçekleştirilmiştir.

Genel itibarıyla Türkiye’deki tez çalışmalarının iç denetimin etkinliği ve kalitesi çerçevesinde bağımsız denetim süresi ve kalitesine odaklandığı görülmektedir. Bu çerçevede ulusal tez literatürünün ağırlıklı olarak teorik ya da uygulama bakımından anket yöntemini tercih ettiği anlaşılmaktadır. Uluslararası literatür incelendiğinde ise denetim kalitesi, denetim ücretleri ve denetimin zamanlılığı gibi konuların iç denetim biriminin çalışmaları, yapısı ve iç denetçilerin özellikleriyle ilişkilendirildiği görülmektedir. Bağımsız denetimin kalitesi, ücretleri ve etkinliğiyle ilgili konular özellikle şeffaflık raporlaması çerçevesinde araştırmacıların da daha fazla veriye erişebilmesi imkânı sebebiyle gelecek çalışmalarda değerlendirilebilecek ilişki noktaları olarak önerilmektedir.

Anahtar Sözcükler: İç Denetim, Bağımsız Denetim, İçerik Analizi.

JEL Kodları: M40, M41, M42.

APA Stili Kaynak Gösterimi:

Özdoğan, B., Mollaoğulları, B. F. (2020). Türkiye’de İç Denetim ve Bağımsız Denetim İlişkisine Yönelik Yapılan Lisansüstü Tez Çalışmaları Üzerine Bir Araştırma. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*. 13 (3), 787-817.

* Makalenin gönderim tarihi: 21.05.2020; Kabul tarihi: 28.08.2020, iThenticate benzerlik oranı %4

^a Manisa Celal Bayar Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, burak.ozdogan@cbu.edu.tr
ORCID: [0000-0002-8504-5085](https://orcid.org/0000-0002-8504-5085)

^b Manisa Celal Bayar Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, b.mollaogullari@cbu.edu.tr
ORCID: [0000-0002-7218-1299](https://orcid.org/0000-0002-7218-1299)

A STUDY ON THE GRADUATE THESIS COVERING THE INTERNAL AUDIT AND INDEPENDENT AUDITOR'S RELATIONS IN TURKEY

ABSTRACT

The relationship between internal audit and independent audit is critical for businesses to protect the rights of shareholders and wider stakeholders and to operate in a sustainable manner.

There are regulations regarding this relationship in both internal audit standards and independent audit standards. On the other hand, there are many different business operations and decisions that both affect and affected by this relationship. The main purpose of this study is to analyze the content of the postgraduate thesis on the internal audit and independent audit relationship in Turkey and guide the research in the perspective of studies in international literature.

In this context, primarily contemporary internal audit and independent audit functions have been examined within the framework of their conceptual designs and related literature. During this review, studies carried out by researchers, especially in the last 10 years, were classified and presented in terms of subheadings and the type of relationship they were interested in. Later, with the help of YÖK thesis database, a master's and doctorate thesis literature review on the relationship between internal audit and independent audit was carried out.

In general, it is observed that the thesis studies in Turkey focus on independent audit delay and quality within the framework of the effectiveness and quality of internal audit. In this context, it is understood that the national thesis literature prefers the survey method and theoretical discussions mainly in terms of methodology. When the international literature is examined, it is observed that issues such as audit quality, audit fees, and the audit delay are associated with the work, structure, and characteristics of internal auditors. Issues related to the quality, fees and effectiveness of independent audits are recommended as relationship points that can be evaluated in future studies, especially as they can access more data within the framework of transparency reporting.

Keywords: Internal Audit, External Audit, Content Analysis.

JEL Codes: M40, M41, M42.

1. GİRİŞ

İç denetim fonksiyonu, uygun bir iç kontrol sisteminin mevcut olmasını ve şirketin faaliyetlerinin verimli, ekonomik ve etkin bir şekilde yürütülmesini sağlamada yönetime yardımcı önemli görevler üstlenmektedir. Bağımsız denetim ise, finansal tabloların gerçeğe ve ilgili standart ve kanunlara uygunluğu ile ilgilenir. İç denetim ve bağımsız denetim, birbirinden ayrı görev ve sorumluluklara sahip iki mekanizma olmakla birlikte birçok sorumluluk altında yolları kesişmekte ve iş birliğine ihtiyaç duymaktadırlar. Bağımsız Denetim Standardı 315 ve 610, bağımsız denetçiler tarafından yürütülen denetim çalışmalarında, iç denetim fonksiyonundan etkin şekilde yararlanabilmesinin önünü açmaktadır (BDS 315, BDS 610). Temel amacı işletmede hata ve hilelerin önlenmesi ve ortaya çıkarılması olan iki denetim

birimi, bu sayede işletme varlıklarını, yatırımcı ve diğer paydaş gruplarının haklarını korumayı temel hedef olarak benimsemektedir.

İşletmelerin paydaş gruplarının giderek genişlemesi ve dolayısıyla paydaş beklentilerinin de kapsamının genişlemesiyle birlikte iç denetim ve bağımsız denetim fonksiyonunun ilişkileri, araştırmacılar tarafından yoğun biçimde irdelenmiştir. Farklı dinamiklerin bu ilişkiye olan etkilerini inceleyen bu araştırmaların odağında daha etkin ve verimli bir iç denetim ve bağımsız denetim mekanizmasının uygulamaya geçirilebilmesidir. Bu çerçevede, ilgili çalışmalar sadece bilimsel literatüre değil uygulamaya da yön vermiş ve uygulamacılar tarafından da yakından izlenmiştir. Türkiye’de de iç denetim ve bağımsız denetim ilişkisine yönelik literatür, uygulamacıların da özellikle iç denetime önem vermeleriyle birlikte giderek zenginleşmektedir. Bu çerçevede, akademik literatürün bu ilişkiyi ele alış biçiminin uluslararası literatürde de olduğu gibi uygulamaya yön verecek doğrultuda gelişmesi önem arz etmektedir.

Bu çalışmanın amacı, Türkiye’de iç denetim ve bağımsız denetime yönelik oluşan ulusal literatürün gelişen dinamikler çerçevesinde ve uluslararası araştırmaların rotası da dikkate alınarak zenginleştirilmesine yönelik bir yol haritası sunmaktır. Bu amaçla, ilk olarak son on yılda araştırmacılar tarafından ortaya koyulan iç denetim ve bağımsız denetimin işletme içi rol ve görevlerini, fonksiyonlarını ve bu iki birimin birbirleriyle olan ilişkisini inceleyen çalışmalar literatür taraması çerçevesinde incelenmiştir. Bu literatürün kapsamlı bir şekilde verilmesi ile araştırmacıların güncel araştırma konularına dair perspektiflerinin genişletilmesi amaçlanmıştır.

Çalışmanın ikinci bölümünde ise iç denetim ve bağımsız denetim ilişkisini odak alan yüksek lisans ve doktora tez çalışmaları kapsamında içerik analizi gerçekleştirilmiştir. Bu çerçevede YÖK tez veri tabanı yardımıyla iç denetim ve bağımsız denetim ilişkisini konu alan yüksek lisans ve doktora tez literatür taraması gerçekleştirilmiştir. Sonuç kısmında ise değerlendirmeler ve araştırmacılar için gelecek çalışma önerilerine yer verilmiştir. Çalışma, gerek uluslararası literatüre dair geniş bir perspektif sunması gerekse bu alandaki araştırmacılara yol gösterici olması sebebiyle önemli olarak değerlendirilmektedir.

2. MODERN İÇ DENETİMİN İŞLETMEDEKİ ROLÜ VE GÖREVLERİNE İLİŞKİN LİTERATÜR TARAMASI

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) iç denetimi “İşletmenin faaliyetlerine değer katmak ve geliştirmek amacıyla yürütülen, bağımsız, tarafsız bir güvence ve danışmalık faaliyetidir” şeklinde tanımlamıştır. Dolayısıyla iç denetim, işletme yönetiminin kurum içerisindeki dışarıdan gözü niteliğiyle, oluşturulan operasyonel yapının planlanan hedef ve

beklentiler doğrultusunda çalışmasından sorumludur. Bu çerçevede, sürekli genişleyen iç ve dış işletme çevresi ve artan paydaş sayısı, işletmelerin riskle mücadele yaklaşımlarının farklılaşmasını sağlamıştır. İşletmeler riskleri kaynağında tespit etmenin ve mümkünse henüz gerçekleşmeden işletme açısından zararsız hale getirmenin yollarını aramaya başlamışlardır. Modern anlamda iç denetimin temel motivasyonunu bu misyon oluşturmaktadır. 2018 yılında IIA Singapur birimi tarafından gerçekleştirilen yuvarlık masa toplantısında, çokuluslu şirketlerin üst düzey yöneticilerinden oluşan katılımcılar, iç denetimin risk temelli bir yaklaşım benimsemesi ve sürekli olarak gelişen risklere karşı tetikte olmasını fonksiyon için bir öncelik olarak tanımlamıştır (IIA, 2018).

İç denetim, 1950’li yıllarda “işletme varlıklarının korunmasını” temel amaç edinmişken yeni yüzyıla beraber amacında büyük bir değişiklik meydana gelmiş ve “işletmeye değer katma” olarak benimsenmiştir (Memis, 2008, s.80). Dolayısıyla modern iç denetim anlayışı çerçevesinde iç denetim birimi bilgi üreten değil aynı zamanda bilgiye yorum katan bir konuma gelmiştir. İç denetimden beklentilerin farklılaşması ile birlikte artık işletmeler açısından sürdürülebilirliğin, risk yönetiminin ve kurumsal yönetimin, sigortası haline gelmiştir. Bu durum hem işletme yönetimi hem de paydaşlar açısından, iç denetim faaliyetlerini kritik bir konuma taşımaktadır.

Etkin bir iç denetim mekanizmasının kurulması ve bu mekanizmanın daha etkin çalışabilmesi üzerinde etkileri bulunan değişkenler, iç denetim literatüründe yoğun bir şekilde işlenen alanlardan biridir. İç denetimi odağına alarak farklı perspektiflerden yürütülen çalışmalar dikkate alındığında; iç denetimin etkinliği, risk yönetimi, teknoloji, kurumsal yönetim, sürekli denetim, iç kontrol, bağımsızlık ve denetim komiteleri konularında son 10 yılda yapılmış araştırmalar dikkat çekmektedir. Etkin bir iç denetim fonksiyonunun kurgulanabilmesi (Dessalegn vd., 2010), rol ve sorumlulukları (Soh ve Martinov-Bennie, 2011) ve etkinliğe etki eden faktörler (Alzeban ve Gwilliam, 2014; Hanefah, 2016) araştırmacılar tarafından yakından incelenmiştir. Dessalegn vd. (2010) çalışmalarında iç denetim etkinliğine dair geçmiş literatürden yola çıkarak araştırma konuları önermiş ve performans ile işletme sermayesinin dönüş oranının ilişkilendirilebileceğini savunmuştur. Soh ve Martinov-Bennie (2011) çalışmalarında iç denetimin rol ve sorumluluklarını araştırma konusu edinmiş ve iç denetimin rolünde bir değişim olmakla birlikte performansın değerlendirilmesine ilişkin kriterlerde anlamlı bir değişiklik olmadığını savunmaktadır. Alzeban ve Gwilliam (2014), Suudi Arabistan’da gerçekleştirdikleri çalışmalarında yönetim desteğinin iç denetim etkinliğini arttırdığını ortaya koymuştur. Endaya ve Hanefah (2016) ise çalışmalarında iç denetimin karakteristik özelliklerinin denetimin etkinliği ile ilişkisini tartışmıştır.

Yine risk yönetimi ve iç denetim ilişkisi de çalışılan alt başlıklar arasında yer almaktadır (Castanheira vd., 2010; Zwaan vd., 2011; Coetzee ve Lubbe, 2014). Castanheira vd. (2010), çalışmalarında şirketlerin risk temelli iç denetim yapısını tercihleri araştırma konusu edilmiş ve daha küçük organizasyona sahip şirketlerle finans sektöründeki şirketlerin risk temelli iç denetim uygulamalarına daha yatkın oldukları sonucuna ulaşmıştır. Zwaan vd. (2011) çalışmalarında iç denetçilerin kurumsal risk yönetimindeki rolünü ve denetim komitesiyle ilişkilerini sorgulamış ve kurumsal risk yönetimiyle ilgili daha fazla sorumluluk üstlenen iç denetçilerin denetim komitesine raporlama eğilimlerinin de daha yüksek olduğu iddiasındadır.

Gelişen teknolojilerin etkileri (Masli vd., 2010; Jans vd., 2014; Early, 2015; Liv d., 2018), teknoloji temelli riskler (Steinbart vd., 2012; Steinbart vd., 2018) ve bilgi teknolojileri denetimi (Henderson vd., 2013) alanları da iç denetim araştırmaları açısından son 10 yılda önemli bir yere sahiptir. Steinbart vd. (2012), iç denetimin bilgi güvenliğinin sağlanmasına yönelik rollerini tartışarak açıklayıcı bir model geliştirmişlerdir. Henderson vd. (2013) ise iç denetimin bilgi teknolojilerine ilişkin yetkinliğe sahip olmasının etkilerini araştırma konusu yapmış ve bilgi teknolojileri temelli risk ve kontrollerin iç denetçilerin bilgi seviyesi ve entegre bir iç denetim süreci uygulayabilmeleriyle anlamlı bir ilişkiye sahip olduğunu tespit etmişlerdir. Jans vd. (2014) iç denetim ve teknoloji ilişkisine analitik işlemler çerçevesinden yaklaşarak veri ve süreç madenciliğinin denetim süreci içerisinde nasıl kullanılabileceğine dair bir bankanın iç denetim sistemi içerisinde uygulama gerçekleştirerek model önerisinde bulunmuşlardır. Early (2015) de benzer bir perspektiften yaklaşarak büyük veri ve analizi süreçlerinin denetim süreçlerine entegrasyonunu kavramsal bir çerçeveden tartışmıştır. Steinbart vd. (2018), iç denetim birimi ile bilgi güvenliği fonksiyonları arasındaki ilişkinin kalitesini ele almış ve bu ilişkinin kalitesinin iç kontrol zayıflıklarını önlemede pozitif anlamlı etkisi olduğu sonucuna ulaşmıştır.

Araştırmacılar tarafından farklı unsurları açısından önemli görülen ve yoğun biçimde çalışılan alt başlıklardan biri de iç denetim ve kurumsal yönetim ilişkisidir. Bu çerçevede iç denetim ve kurumsal yönetimin yapısal ilişkileri (Sarens ve Adolmohammadi, 2010; Johnstone vd., 2010; Sarens ve Christopher, 2010; Burton vd., 2012; Vadasi vd.,2019), iç denetimin kurumsal yönetim ilke ve uygulamaları çerçevesindeki etkileri (Leung vd., 2011; Johl vd., 2013; Abdullah vd., 2018) ve kurumsal yönetime dair iç denetimin rol ve sorumlulukları (Roussy, 2013; Raiborn vd., 2016; Çalıyurt ve Turgay, 2018) araştırma konuları arasında yer almıştır. Sarens ve Christopher (2010), zayıf iç kontrol ve risk yönetimine sahip şirketleri araştırma konusu etmekte ve bu şirketlerde kurumsal yönetim uygulamalarının/yönergelerinin de zayıf olduğu sonucuna ulaşmaktadır. Leung vd. (2011) hesap verebilirlik yapısı ile iç denetimin yönetim ile olan

ilişkilerini Avusturalya örneği üzerinden araştırmış ve iç denetimin kurumsal yönetimin gelişmesine katkı sunabilmesi için iç kontrol, risk yönetimi ve yönetim süreçleriyle ilgili uyum sorunlarını çözmesi gerektiği savunulmuştur. Johl vd. (2013) Malezya’da gerçekleştirdikleri araştırma ile iç denetim fonksiyonunun yönetim mekanizmalarına ve finansal raporlama kalitesine olan etkisini konu edinmiş ve gelişmiş iç kontrolün yönetim uygulamalarının gelişmesine ve finansal tabloların kalitesine olumlu etkisi olduğu sonucuna ulaşmıştır. Roussy (2013) ise çalışmasında iç denetçilerin yönetimdeki rollerinin değişimine odaklanmış ve iç denetçilere gerçekleştirdiği araştırma sonucunda iç denetçilerin temel rollerinin üst yönetime ve örgüte hizmet etmek olduğunu düşündükleri sonucunu paylaşmakta ve rollerin değişimine vurgu yapmaktadır. Raiborn vd. (2016) iç denetim fonksiyonunun kurumsal yönetim ve risk yönetimindeki rolünü inceleyerek maliyet etkin bir iç denetim fonksiyonunun oluşturulmasına yönelik alternatifleri tartışmıştır. Abdullah vd. (2018) çalışmalarında iç denetim kalitesi ile kurumsal yönetim ilişkisini kurmayı amaçlamış ve yüksek performansla çalışan iç denetim birimlerinin kurumsal yönetim değişkenlerine ilişkin daha fazla tavsiyede bulunduğu sonucuna ulaşmıştır. Çaliyurt ve Turgay (2018) çalışmalarında halka açık aile şirketlerinde kurumsal yönetim ve iç denetim ilişkisi tartışılmış ve kurumsal yönetimin geliştirilebilmesi için yeni bir model önerilmiştir. Vadasi vd. (2019) ise iç denetimin etkinliğinin kurumsal yönetime katkılarını tartışırken iç denetim biriminin profesyonelleşme seviyesi ile etkinliğinin pozitif ilişkili olduğunu ve sonuç olarak kurumsal yönetime katkı sunduğunu savunmaktadır.

Son yıllarda gelişen teknolojik imkanlar ile birlikte sürekli denetim konusu ve iç kontrole dair yeni bakış açıları literatürde yer alan araştırma konuları arasındadır. Sürekli denetim konusu araştırmacıların son yıllarda özellikle bilgi iletişim teknolojilerindeki gelişmelerle paralel şekilde daha fazla tartışmaya başladıkları bir başlık olarak değerlendirilmektedir (Chan ve Vasarhelyi, 2011; Vasarhelyi vd., 2012; Gonzales vd. 2012; Chiu vd., 2014; Lins vd., 2018; Eulerich ve Kalinichenko, 2018). Vasarhelyi vd. (2012) çakışmalarında iç denetçilerin sürekli denetim modeline yönelik kabul ve adaptasyon seviyelerini incelemekte ve henüz tam anlamıyla sürekli eğitim safhasına geçebilen bir şirketin olmadığını savunmaktadır. Gonzales vd. (2012) de teknoloji kabul teorisi çerçevesinde dünya genelinde 210 iç denetçiyle gerçekleştirdikleri anket araştırması sonucunda Kuzey Amerikalı ve Orta Doğulu iç denetçilerin sürekli denetim adaptasyonuna daha hazır olduklarını vurgulamaktadır. Sürekli denetim konusunda yapılmış çalışmalara yönelik kapsamlı literatür taraması ve araştırma önerileri Eulerich ve Kalinichenko’nun 2018’de yayımlanan çalışmalarından elde edilebilir.

İç kontrol perspektifinde de Jokipii (2010), işletmelerin etkin ve verimli çalışabilmesi için yeterli iç kontrol ortamına ihtiyaç duyduğu argümanından

yola çıkarak işletmelerin iç kontrol yapısını çevresel belirsizliklerle başa çıkabilmek için yapılandırıldığını savunmaktadır. Jeon-Bon vd., (2011) iç kontrol sistemiyle şirketlerin borçlanma şartları arasındaki ilişkiyi irdelemektedir. Sonuç olarak zayıf iç kontrol sisteminin daha ağır borçlanma şartlarına neden olduğu vurgulanmaktadır. Klamm vd., (2012) de çalışmalarının odağına iç kontrol sistemini almış ve iç kontroldeki zayıflıkların muhasebe ve işletmenin bütünü temelli eksikliklerin bir sonucu olarak ortaya çıktığını ve üst yönetim, eğitim ve bilgi teknolojilerine ilişkin kontrol çevresinin zayıflıklara en güçlü etkiyi yaptığını belirtmektedir. Hermanson vd. (2012) iç kontrolün etkinliğine dair 500 CAE (Chief Audit Executive) ile bir anket çalışması gerçekleştirerek halka açık şirketlerin diğer şirketlere göre daha etkin olduğu ve CAE'nin denetim komitesine raporlama yapmasının etkinlikle pozitif ilişkili olduğu sonucuna ulaşmıştır. Choi vd. (2013) ise iç kontrolün zayıflığı konusuna insan kaynağına yatırım açısından yaklaşmakta ve iç kontrol ekinin yapısının iç kontroldeki zayıflıkların iyileştirilmesi ile pozitif ilişkili olduğu yönünde değerlendirmektedir.

İç denetimin bağımsızlığı konusu, araştırmacıların farklı açılardan irdelediği alanlardan biridir (Steward ve Subramaniam, 2010; Abbot vd., 2016; Roussy ve Brivot, 2016). Stewart ve Subramaniam (2010) iç denetim bağımsızlığı ile ilgili kapsamlı bir literatür taraması gerçekleştirmiş ve uygulama ile literatür arasındaki boşlukları tespit ederek araştırma konuları olarak önermiştir. Abbot vd. (2016), iç denetim kalitesinin bir değişkeni olarak iç denetim biriminin bağımsızlığını ele almış ve finansal raporlama kalitesiyle denetimin etkinliğinin bağımsızlıkla anlamlı bir ilişki içerisinde olduğunu tespit etmiştir. Rousy ve Brivot (2016) tarafından gerçekleştirilen araştırmada ise iç denetçilerin bağımsızlığı iç denetim kalitesinin olmazsa olmaz unsuru olarak değerlendirdiğini tespit etmiştir.

İç denetim bağımsızlığı konusundaki çalışmalar bir yönüyle iç denetim ve denetim komitesi ilişkisini irdeleyen çalışmalarla birbirlerini tamamlamaktadır. Denetim komitesi ve iç denetim biriminin ilişkileri farklı açılardan araştırmacıların yoğun biçimde odağa aldıkları konulardan birisi olmuştur. Denetim komitesinin yapısı ile iç denetim fonksiyonu arasındaki ilişkileri (Barua vd., 2010; Alzeban ve Sawan, 2015; Eulerich vd., 2019), iç denetim ve denetim komitesinin etkin çalışması bakımından ilişkileri (Lawrance vd., 2010; Anderson vd., 2012; Khelil vd., 2016), paydaş beklentileri çerçevesinde denetim komitesi ve iç denetim ilişkileri (Trotman ve Duncan, 2018; Erasmus ve Coetzee, 2018) araştırmacılar tarafından yoğun biçimde irdelenen alanlardır.

Barua vd. (2010) çalışmalarında denetim komitesinin yapısının şirketin iç denetim yatırımlarına olan etkisini incelemiş ve denetim komitesinde denetimden uzman üyelerin bulunmasının iç denetim bütçesine olumsuz etki ettiğini savunmaktadır. Lawrance vd.'nin 2010 yılında yayımlanan

çalışmaları, denetim komitesi ve iç denetim ilişkilerine odaklanarak 134 iç denetim yöneticisiyle yapılan anket sonucuna göre denetim komitesinin gözetimi ile iç denetim bütçesinin iç kontrol temelli faaliyetlere ayrılması arasında pozitif ilişki tespit edilmiştir. Anderson vd. (2012) iç denetim fonksiyonunun büyüklüğüne etki eden faktörleri araştırmış ve 173 şirkette gerçekleştirilen anket sonuçlarına göre iç denetimin ölçeğinin daha iyi denetim komitesi yönetimi ile pozitif ilişkili olduğu ortaya konmuştur. Alzeban ve Sawan (2015)'un çalışmasına göre, denetim komitesi üyelerinin bağımsızlığı ve muhasebe finans alanındaki deneyimi ile iç denetim tavsiyelerinin uygulanması arasında pozitif ilişki bulunmaktadır. Trotman ve Duncan (2018) ise iç denetim fonksiyonunu paydaş perspektifinden inceleyerek farkı paydaş gruplarının iç denetimin kalitesine yönelik farklı değerlendirme şekilleri olduğu ve denetim komitesi üyelerinin çıktı odaklı bir değerlendirmeye sahip olduğu sonucunu vurgulamaktadır.

İç denetim çalışmalarına dair yukarıda açıklanan literatür çerçevesinde özellikle risk yönetimi ve kurumsal yönetim konularının ağırlıklı olarak araştırmacılar tarafından inceleme konusu edildiği anlaşılmaktadır. Benzer araştırma odakları, bağımsız denetim açısından da değerlendirildiğinde genel itibarıyla denetim konularının odak alanlarına dair kapsamlı bir görüntü elde edilebilecektir.

3. MODERN BAĞIMSIZ DENETİMİN ROL VE GÖREVLERİNE İLİŞKİN LİTERATÜR TARAMASI

Türk Ticaret Kanunu uyarınca öngörülen bağımsız denetim alanını düzenlemek üzere 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile 2 Kasım 2011 tarihinde kurulan Kamu Gözetimi Kurumu, bağımsız denetimi “Bir işletmenin finansal tablolarının ve diğer finansal bilgilerinin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, gerekli bağımsız denetim teknikleri uygulanarak denetlenmesi ve değerlendirilerek bir rapora bağlanmasıdır” şeklinde tanımlamaktadır.

Bağımsız denetim, yönetimin iddiaları olarak kabul edilen finansal raporlara yönelik makul bir güvenceyi sağlamak amacıyla yeterli miktar ve kalitede kanıt toplama sürecidir. Temel olarak bağımsız denetimin amacı; finansal tabloların, faaliyet sonuçlarını ve mali durumundaki değişiklikleri belirli muhasebe standartlarına veya yönetmeliklere uygun olarak tarafsız bir şekilde sunup sunmadığına dair bir görüş bildirmektir. Fakat günümüzde işletme paydaşları ve yatırımcılar artık bağımsız denetim raporlarından/bağımsız denetçilerden olumlu/olumsuz görüş bildirmenin yanı sıra daha kullanışlı bilgiler üretmesini beklemektedirler. Bağımsız denetimin bu isteği karşılayabilmesi için işletme içerisindeki en kritik ortağı olan iç denetim birimi ile ilişkilerini güçlendirmesi gerekmektedir.

Bağımsız denetim mekanizması, kamu yararına üstlendiği rol ve sorumluluk ile sadece işletmenin finansal raporlarının ilgili yükümlülükler çerçevesinde hazırlandığını değil tespiti çok daha zor ve karmaşık olan işletme yolsuzluklarını ortaya çıkarma konusunda da iç ve dış bilgi kullanıcılarının en önemli dayanağıdır (Jeppesen, 2019, s.1). Diğer taraftan teknoloji temelli modern denetim uygulamaları (yapay zekâ kullanımı ve büyük veri analizleri), işletmelerin çok daha kapsamlı denetim süreçlerinden geçirilebilmesine olanak sağlayarak finansal raporlar hazırlanırken ve öncesinde tutulan hesaplardaki hataların en aza indirilmesine ve işletme içerisinde yolsuzluk risklerinin bertaraf edilmesine imkân tanımaktadır.

Bağımsız denetim alanında da özellikle denetim komitesi ile ilişkili değişkenler, denetim kalitesi ve denetim ücretine yönelik konular, teknolojinin denetim süreçlerine etkisi ve gelecek beklentiler gibi konular son 10 yıl içerisinde yoğun şekilde araştırmacılar tarafından ele alınmış ve farklı perspektiflerden tartışılmıştır.

Denetim komitesi ile ilişkiler, bağımsız denetim açısından da iç denetimde olduğu gibi araştırmacıların odağında yer alan konulardan biri olmuştur. Bu başlık altında özellikle denetim komitelerinin rolleri (Alves, 2013; Sulaiman, 2017) ve denetim komitelerinin yapısı (Ittonen vd., 2010; Ghafran ve Sullivan, 2017; He vd., 2017; Aldamen vd., 2018) bakımından bağımsız denetimin kalitesi ve ücretleri araştırma konusu yapılmıştır. Alves, 2013 yılında yayımlanan çalışmasında denetim komitesinin ve bağımsız denetim ilişkisinin kâr yönetim uygulamalarına etkisini incelemiş ve güçlü denetim komitesi ve bağımsız denetim kâr yönetim uygulamalarını azalttığı sonucuna ulaşmıştır. Sulaiman (2017) çalışmasında denetim komitesinin gözetim rolü çerçevesinde denetim kalitesini ele almış ve bağımsız denetim raporlarının denetim komitesince incelenmesi ve gözetiminin denetim komitesinin önemli bir rolü olduğu, denetim kalitesine olumlu etki ettiği sonucuna ulaşmıştır. Ghafran ve Sullivan (2017), çalışmalarında denetim komitesinin denetim kalitesine yönelik tecrübesinin bağımsız denetim ücretlerine etkisini ele almış ve komitenin muhasebe finans tecrübesi arttıkça denetim ücretinin arttığı sonucuna ulaşmıştır. He vd. (2017) denetim komitesi üyeleri ile bağımsız denetçiler arasındaki sosyal ilişkileri odağına alarak belirgin sosyal ilişkilerin denetim kalitesini zayıflattığı sonucuna ulaşmıştır. Ittonen vd. (2010) ve Aldamen vd. (2018) ise aynı konuda iki farklı araştırma gerçekleştirerek kadın denetim komitesi üyesinin denetim ücretlerine etkisini araştırmıştır. Ittonen vd., (2010) S&P 500 şirketleri üzerindeki, Aldamen vd. (2018) ise 624 Avusturyalı şirket üzerindeki çalışmalarında denetim komitesinde kadın temsilci bulunmasının bağımsız denetim kalitesine ve denetim ücretlerine olumlu etkisi bulunduğu sonucuna ulaşmışlardır.

Bağımsız denetim kalitesini temel alarak bağımsız denetçi ve denetim şirketi odağında (Skinner ve Srinivasan, 2012; Gul vd., 2013; Lennox vd.,

2014; Tepalagul ve Lin, 2015; Lisic vd., 2019), denetim şirketi büyüklüğü alt başlığında (Minutti-Meza ve Zhang, 2011, Defond ve Lennox, 2011) ve denetçi uzmanlığı ve denetim ücreti alt başlığında (Asthana ve Boone, 2012; Minutti-Meza, 2013; Ettredge vd., 2014) çalışmaların araştırmacılar tarafından gerçekleştirildiği görülmektedir. Gul vd. (2013) 800 bağımsız denetçi ile gerçekleştirdikleri çalışmalarında denetçinin denetim kalitesine hem ekonomik hem de istatistiksel olarak anlamlı etkileri olduğu sonucuna ulaşmışlardır. Tepalagul ve Lin, 2015 yılında yayımlanan çalışmalarında denetçi bağımsızlığı ve denetim kalitesine yönelik kapsamlı bir literatür taraması gerçekleştirmişlerdir. Lisic vd. (2019) ise çalışmalarında denetim şirketlerinin danışmanlık gelirleri ile denetim kalitesi arasındaki ilişkiyi incelemiş ve Sarbanes Oxley yasası öncesinde, denetim şirketlerinin yüksek danışmanlık geliri elde etmesinin denetim kalitesi ile negatif anlamlı ilişki içerisinde olduğu sonucuna ulaşmışlardır. Minutti-Meza ve Zhang (2011), 4 büyük denetim şirketi ile diğer denetim şirketleri arasında bir kalite farkı olup olmadığını araştırmış ve denetim kalitesine dair anlamlı bir farka ulaşamamıştır.

Denetim ücretleri konusunda özellikle denetim şirketlerine özgü yapısal değişkenler (Bedard ve Johnstone, 2010; de Villiers vd. 2014; Gunn vd., 2019) ve müşteri işletmelere özgü değişkenler (Blankley vd., 2012; Judd vd., 2017; Gandia ve Huguët, 2019) araştırmacılar tarafından yoğunlukla ele alınmıştır. Judd vd. (2017) çalışmalarında CEO karakteri ile denetim ücretleri arasında ilişkiyi aramış ve narsistik özelliklere sahip CEO'ların yönettiği şirketlerin daha zayıf iç kontrol yapısına ve dolayısıyla daha yüksek denetim ücretine yol açtığı sonucuna ulaşmışlardır. Ganida ve Huguët (2019) ise denetim ücretlerinin şirketlerin borçlanma maliyeti üzerindeki etkisine odaklandıkları çalışma sonucunda denetim ücretlerinin borçlanma maliyetleri üzerinde asimetric bir etkiye sahip olduğunu tespit etmişlerdir. Bedard ve Johnstone (2010), denetim partneri rotasyonunun denetim ücretine etkilerini araştırmış ve partner rotasyonu sonrasında ücretlerde düşüş tespit etmiştir. De Villiers vd. (2014) ise denetim ücretini etkileyen değişkenler karşısında denetim ücretinin esnekliğini araştırmış ve denetim ücretlerinin artmasını gerektiren değişimlere daha hızlı yanıt verilirken azalışa aynı hızda yanıt verilmediği sonucunu paylaşmaktadır. Gunn vd. (2019) çalışmalarında denetim piyasasının yoğunluğu ile denetim ücretleri ilişkisini araştırmaktadır. Yazarlar, bir denetim pazarına giriş engelleri yüksek ise denetim ücretlerinin de arttığı görüşündedir.

Teknoloji, iç denetim açısından olduğu kadar bağımsız denetim açısından da literatürde araştırma konusu edilen alt alanlardan biri olmuştur. Bu çerçevede özellikle bilgi teknolojileri (Stoel vd., 2012; Havelka ve Merhout, 2013; Lowe vd., 2018), büyük veri ve veri analitiği (Appelbaum vd., 2017; Appelbaum vd., 2018; Salijeni vd., 2018), yapay zeka ve blokzinciri gibi gelişen teknolojiler (Byrnes vd., 2018; Tiberius ve Hirth, 2019) özellikle

çalışılan alanlar olmuştur. Stoel vd. (2012), bir anket araştırması ile gelişen bilgi teknolojilerinin denetim üzerine etkilerini incelemiş ve gelişen teknolojilerin özellikle bilgi teknolojileri denetimi üzerinde etkili olduğu sonucuna ulaşmışlardır. Havelka ve Merhout da 2013'te yayımlanan çalışmalarında bilgi teknolojileri denetimine yönelik bir teorik çerçeve oluşturmayı amaçlamıştır. Lowe vd. ise 2018 yılında yayımlanan çalışmalarında denetim şirketlerinde bilgi teknolojilerinin kullanımının özellikle dört büyük denetim şirketi açısından etkilerini sorgulamışlardır. Ayrıca denetçilerin 10 yıl öncesine göre bilgi iletişim teknolojilerinden daha fazla yararlandıkları tespitinde bulunmuşlardır. Appelbaum vd. 2017'de yayımlanan çalışmalarında, Salijeni vd. ise 2018'deki çalışmalarında büyük veri analizinin denetim teknolojilerine yönelik etkilerini irdelemiş ve araştırmacılar için gelecek araştırma konuları önermiştir. Byrnes vd. (2018) çalışmaları ile gelişen bilgi iletişim teknolojileri çerçevesinde denetim süreçlerinin ve mesleğinin geleceğini tartışmışlardır. Tiberius ve Hirth (2019) ise yapay zeka ve blokzinciri gibi gelişen teknolojiler ışığında dijitalleşmenin denetim uygulamalarına etkisini Almanya örneği üzerinden irdelemiştir.

Literatür çerçevesinde bağımsız denetime yönelik çalışmaların; denetim ücretleri, risk ve teknoloji odağında ağırlık kazandığı görülmektedir. Bu çerçevede gerek iç denetim gerekse bağımsız denetimin ücret haricinde araştırma konuları çerçevesinden benzer bir seyir izlediğini söylemek yanlış olmayacaktır.

4. MODERN İÇ DENETİM VE BAĞIMSIZ DENETİM İLİŞKİSİ

İç denetçiler, şirketin iç kontrol sistemini ve iş süreçlerini incelemek ve değerlendirmek amacıyla şirket tarafından istihdam edilen çalışanlardır. Bu istihdam şekli iç denetçilerin bağımsızlığı ve objektifliği ile ilgili çeşitli sorunları da beraberinde getirmektedir. Bu sorunları çözebilmek adına geliştirilen mekanizmalardan biri olan denetim komiteleri, tüm dünyada belirli ölçeğin üzerindeki şirketler için bir zorunluluk haline getirilmiş ve iç denetim birimlerinin doğrudan denetim komitelerine raporlama yapması tavsiye edilmiştir (Özdoğan, vd., 2015). Kandemir ve Akbulut tarafından 2013 yılında 92 bağımsız denetim şirketinin katılımıyla gerçekleştirilen araştırma sonuçlarına göre, denetim komitesi yapısı Özdoğan vd.'nin de (2015) aktardığı şekilde etkin çalışacak seviyede kurgulanırsa bağımsız denetimin kalitesi de olumlu şekilde etkilenmektedir. Hem iç denetim hem de bağımsız denetim fonksiyonu netice itibarıyla işletmenin paydaşları açısından güvence sağlamak ve işletmeye katma değerli hizmetler sunmaktadır. Al-Twaijry vd. (2004) de yaptıkları çalışmada bağımsız denetçilerin iç denetçilerin yaptığı çalışmalara olan güven oranının iç denetim bölümünün kalitesine göre değişiklik göstereceği sonucunu

vurgulamaktadır. Bu anlamda yazarlar bağımsız denetimin iç denetime olan güvenin azalmasında rol oynayan etkenleri iç denetim personelinin eksikliği ve bölümün küçüklüğü olabileceğini savunmaktadır.

İç denetim fonksiyonları bir işletmenin iç kontrol, risk ve yönetim yapılarının bir parçası olarak kurulmuştur. BDS 610, iç denetim işlevinin bilgi ve tecrübesinin, bağımsız denetçinin varlık ve çevre hakkındaki anlayışını nasıl bilgilendireceğini belirterek hem iç hem de bağımsız denetim standartları etkili bir bilgi paylaşımı ve koordinasyonun gerekliliğinden bahseder (BDS). İç denetçilerin çalışmalarına duyulan güven, denetimde harcanacak denetim saatlerini azaltma potansiyeline sahipken bu durum aynı zamanda ödenmesi gereken denetim ücretinin azaltılmasına yardımcı olacaktır (Haron vd. 2004, s. 1148). Sağlar ve Tuan, 2009 yılında gerçekleştirdikleri çalışmalarında, işletmenin iç denetim ve iç kontrol sistemlerine sahip olmasının bağımsız denetim maliyetini düşürebileceği iddia edilirken, Pilcher vd.'nin 2013'te yaptığı çalışmada bağımsız ve iç denetçiler arasındaki iletişimi göz önüne alarak, iki taraf arasındaki koordinasyonun iyileştirilmesinin bağımsız denetimin etkinliğine ve verimliliğine katkıda bulunacağı belirtilmiştir. Ayrıca yazarlar bağımsız ve iç denetçiler arasındaki iletişim seviyesinin bağımsız denetim maliyetlerini de düşürebileceğini belirtmektedir. İç ve bağımsız denetçilerin denetlemelerin etkinliğini artırmak için birleştirdikleri farklı güçlü yönleri vardır. Örneğin, iç denetçiler zamanlarının çoğunu veya tamamını aynı şirkette geçirirler; Sonuç olarak, şirketin kültürü ve işleyişi hakkında daha iyi bir anlayışa sahip olurlar. Bu, iç denetçilerin bağımsız denetçilerin göremediği şeyleri görmelerini sağlar. Aynı zamanda, bağımsız denetçiler doğal olarak birden çok müşteri için çalışırlar ve daha geniş finansal sorunlarla karşı karşıya kalırlar. Bu durum, bağımsız denetçilerin, iç denetçilerin daha önce ele almadıkları sorunları keşfetmelerini ve çözmelerini beraberinde getirecektir (Wood, 2004, s.2).

İç denetim ve bağımsız denetim işletme açısından birbirlerini tamamlayan iki unsur olarak değerlendirilmelidir. Dolayısıyla iç denetim fonksiyonu işletmeler açısından bağımsız denetim ihtiyacını ortadan kaldırmayacağı gibi bağımsız denetim de iç denetim ihtiyacını ortadan kaldırmayacaktır. Aksine iki işlev birbirlerine katkıda bulunur (Jovanova, Josheski, 2012, s.7). Bu durum ayrıca iç denetim ve bağımsız denetim bağlarının geliştirilmesini sağlarken kurumsal yönetimin etkinliğini de artıracaktır (Mihret, Admassu, 2011, s.74).

Günümüzün kurumsal yönetim gereklilikleri ışığında iç ve bağımsız denetçiler arasındaki ilişki, yönetim tarafından kalite raporlaması arayışı çerçevesinde daha belirgin hale gelmiştir. Gil vd. tarafından 2012 yılında yayımlanan çalışmada, iç denetim ve bağımsız denetim arasındaki ilişki sıklığının daha düzenli toplantıları ve yıllık denetimin hazırlanmasında daha

fazla iş birliğini ve daha yüksek kalitede finansal raporlamayı beraberinde getirdiği sonucuna vurgu yapılmaktadır.

İç denetim ve bağımsız denetim ilişkisi mesleğin erken aşamalarından bu yana gerek alanda çalışan bilim insanları gerekse de uygulamacılar tarafından yoğun biçimde tartışılmakta, dinamikleri incelenmekte ve en etkin kurguyu oluşturmaya yönelik arayışları süregelmektedir. İki yapı arasındaki ilişkiyi arayan, araştıran ve sorgulayan çalışmaların bazı alt başlıklar altında toplandıklarını görmek mümkündür.

Özellikle son 10 yılda, bağımsız denetimin iç denetim fonksiyonunun çalışmalarından yararlanma seviyesi, dayanak alabilmesi ve güvenine dair birçok çalışma yapılmıştır (Munro ve Stewart, 2010; Suwaidan ve Qasim, 2010; Messier vd., 2011; Mihret ve Admassu, 2011; Desai vd., 2011; Pizzini vd., 2012; Khlif ve Samaha, 2013; Lee ve Park, 2016; Pike vd., 2016; Chen vd., 2017; Cohen vd., 2017; Al-Dhamari vd., 2018). Munro ve Stewart (2010), bağımsız denetimin iç denetimin çalışmalarına ne derece dayanarak çalışmalarını şekillendirdiğini araştırmış ve özellikle kurum içerisinde oluşturulan iç denetim biriminin kontrol değerlendirmelerine yönelik çalışmalarından daha fazla yararlandığını savunmaktadır. Suwaidan ve Qasim (2010) da aynı konuyu Ürdün örneği üzerinden ele alan ampirik bir çalışma gerçekleştirmiş ve bağımsız denetimin iç denetimin objektifliğini dikkate alarak çalışmalarından yararlanma kararı verdiği sonucuna ulaşmışlardır. Messier vd., 2011 yılında yayımlanan çalışmalarında bu alt başlığa farklı bir perspektiften yaklaşmış ve bazı şirketlerin iç denetim birimlerini bir yönetici geliştirme fonksiyonu olarak görmesinden yola çıkarak bu tip şirketlerin bağımsız denetiminde, denetçilerin iç denetimin çalışmalarından yararlanma seviyesini araştırmıştır. Sonuç olarak yönetici geliştirme amaçlı değerlendirilen iç denetim biriminin objektiflik seviyesi bağımsız denetçiler tarafından daha düşük olarak değerlendirildiği belirtilmektedir. Pizzini vd. (2012) çalışmalarında iç denetim biriminin kalitesinin bağımsız denetim gecikmelerine olan etkisini irdelemekte ve iç denetim fonksiyonunun desteklediği bağımsız denetim çalışmalarının en az 4 gün daha kısa sürdüğü bulgusunu paylaşmaktadır. Benzer bir konuyu Mısır örneği üzerinden araştıran Khilif ve Samaha (2013), iç denetim ve iç kontrol kalitesinin denetim raporunun zamanlılığına katkılarını tartışmışlardır. Lee ve Park (2016) ise Güney Kore'de aynı konuyu araştırmış ve iç denetim birimi ne kadar geniş olursa bağımsız denetim sürecine o kadar katkı sundukları ve sonuç olarak bağımsız denetim verimliliğini arttırdığını tespit etmişlerdir.

İç denetim ve bağımsız denetim ilişkisini konu alan çalışmaların önemli bir kısmı da iç denetim fonksiyonuna yönelik farklı değişkenlerin bağımsız denetim ücretine olan etkisini irdelemiştir (Singh ve Newby, 2010; Ho ve Hutchinson, 2010; Prawitt vd., 2011; Stephens, 2011; Abbott vd., 2012; Mohamed vd., 2012; Singh vd., 2013; Axen, 2018; Al-Qadasi vd., 2019).

Genel itibariyle çalışmalar değerlendirildiğinde iç denetim fonksiyonunun varlığı ve bağımsız denetçilerin bu fonksiyonun çalışmalarından yararlanma seviyesinin denetim ücretleri ile pozitif ilişkili olduğunu göstermektedir (Singh ve Newby, 2010; Ho ve Hutchinson, 2010). Prawitt vd. (2011) bu konudaki çalışmalarında iç denetim fonksiyonunun katkılarının daha düşük bağımsız denetim ücretine imkan tanıyacağını iddia etmişlerdir. Abbott vd. (2013) ise çalışmalarında iç denetimin ve denetim komitesinin bağımsız denetim çalışmalarına desteğine yönelik yeni bir ölçüm modeli önermektedir. Konuyla ilgili olarak İsveç örneği üzerinden ampirik bir çalışma gerçekleştiren Axen (2018), iç denetim fonksiyonundan yararlanma seviyesinin yüksek bağımsız denetim ücretleriyle pozitif anlamlı ilişkili olduğu sonucuna ulaşmıştır. Ancak kamuoyu açıklamalarında firmaya özgü iç denetim açıklamaları yapan şirketlerin daha düşük denetim ücreti elde ettiği yine çalışmada belirtilmektedir. Aynı alanda Malezya’da gerçekleştirdikleri çalışmalarında Al-Qadasi vd. (2019), iç denetim fonksiyonu bütçesinin endüstriyel uzmanlığı bulunan bağımsız denetçi ile çalışma oranı ve denetim ücreti ile pozitif anlamlı ilişkiye sahip olduğu sonucuna ulaşmışlardır.

5. İÇ DENETİM VE BAĞIMSIZ DENETİM İLİŞKİSİNE YÖNELİK ULUSAL LİTERATÜR KAPSAMINDA 2009-2019 YILLARI ARASINDA HAZIRLANAN TEZLERİN İNCELENMESİ

Çalışmanın önceki bölümlerinde, modern iç denetim ve bağımsız denetim fonksiyonlarına ve bu iki fonksiyon arasındaki ilişkilere kavramsal olarak ve literatürdeki çalışmalar çerçevesinde yer verilmiştir.

Bu kısımda, iç denetim ve bağımsız denetim ilişkisini odak alan yüksek lisans ve doktora tez çalışmalarının incelenmesi ve ulusal lisansüstü eğitim çalışmalarında iç denetim ve bağımsız denetim ilişkisinin hangi alt başlıklar özelinde ele alındığının tespiti gerçekleştirilmiştir. Bu çerçevede araştırmanın metodolojisi açıklandıktan sonra bulgular ortaya konmuş ve bulgular üzerinden değerlendirmeler paylaşılmıştır.

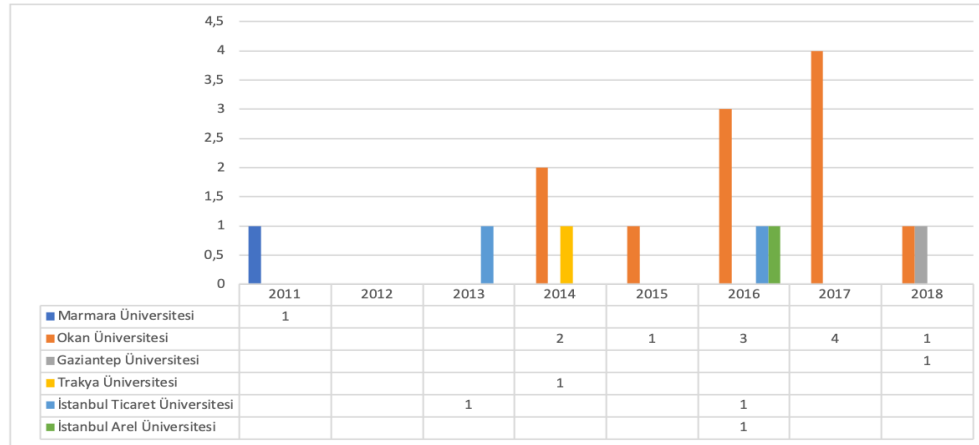
5.1. Araştırma Metodolojisi

Çalışma kapsamında, Türkiye’de bağımsız denetim ve iç denetim ilişkisini odağına alan yüksek lisans ve doktora tezlerinin incelenmesi amacıyla YÖK tez veri tabanı, 2009-2019 dönem aralığında gerçekleştirilen aramalar için temel veri sağlayıcısı olarak kullanılmıştır. Çalışmaya sadece başlığında “bağımsız denetim” veya “dış denetim” kavramları ile “iç denetim” veya “iç kontrol” kavramlarını birlikte içeren tezler dâhil edilmiştir. Tespit edilen yüksek lisans tezlerinin yedi adedinin içeriğine yazarlar tarafından erişim kısıtlaması konulduğu için bu tezlerin içeriğine yönelik kapsamlı bir değerlendirme yapılamamış dolayısıyla özet bilgileri üzerinden çalışmaya

dâhil edilmişse de içeriklerine yönelik detaylı bir inceleme gerçekleştirilememiştir. Bu durum çalışmanın da bir kısıtını oluşturmaktadır.

5.2. Bulgular

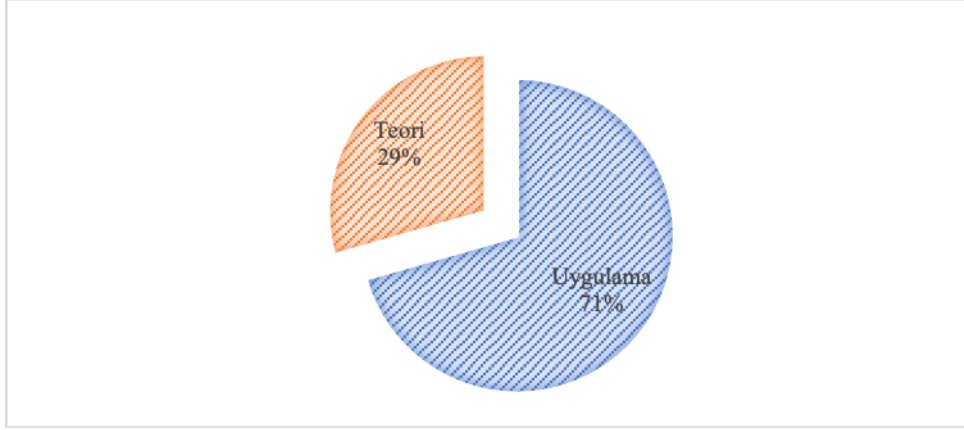
YÖK tez veri tabanı aracılığıyla erişilen yüksek lisans ve doktora tez çalışmaları içerisinde, iç denetim ve bağımsız denetim ilişkisini konu alan toplam 17 çalışma tespit edilmiştir. Çalışmaların tamamı yüksek lisans tezlerinden oluşmaktadır. Her ne kadar hem iç denetim hem de bağımsız denetim alanında yazılmış birçok doktora tezi bulunsa da yapılan taramada tez adı içerisinde iç denetim ve bağımsız denetim (veya dış denetim) yer alan doktora tez çalışmasına rastlanmamıştır.



Şekil 1: Üniversitelere ve Yıllara Göre Tezlerin Dağılımı

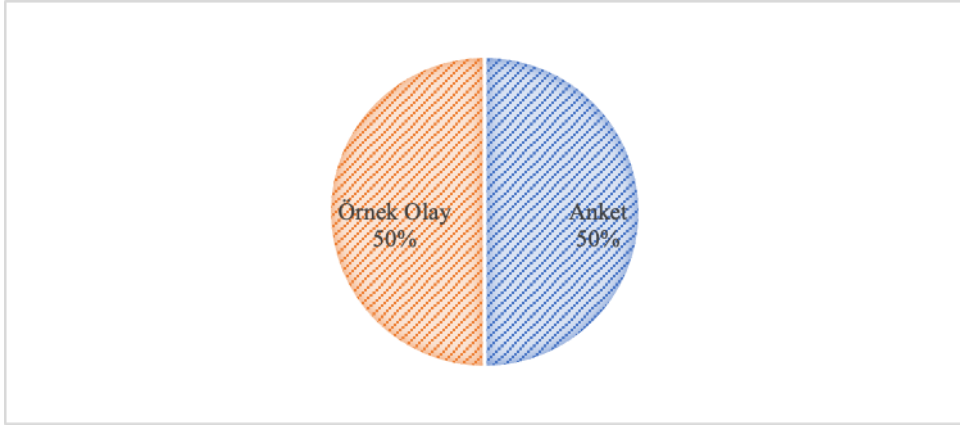
Şekil 1’de de görüldüğü üzere toplamda 6 üniversitede iç denetim ve bağımsız denetim ilişkisini konu alan tezler yazılmıştır. Bu üniversitelerden ikisi devlet, dört tanesi ise özel üniversitedir.

Çalışma kapsamında veri aralığı olarak her ne kadar 2009-2019 yılları arası tespit edilmişse de metodoloji başlığı altında belirtilen tarama kısıtları çerçevesinde yapılan aramalarda, bağımsız denetim ve iç denetim ilişkisini temel alan çalışmaların 2011 yılında başladığı, 2018 yılına kadar farklı dönemlerde yayımlandığı görülmektedir. Tez çalışmalarının gerçekleştirildiği üniversiteler dikkate alındığında toplamda 11 yüksek lisans teziyle Okan Üniversitesi, bağımsız denetim ve iç denetim ilişkisinin en fazla araştırma konusu yapıldığı üniversite olarak ölçülmüştür.



Şekil 2: Tezlerin Genel Yapısı

Şekil 2’de görselleştirildiği üzere tezlerin %71’i yani 12 adedi uygulama içermekteyken %29’u yani 5 adedi konuyu kavramsal tartışmalar çerçevesinde teorik olarak ele almaktadır. Uygulamalı tezlerin izledikleri metodoloji değerlendirildiğinde ise Şekil 3’teki dağılım ortaya çıkmaktadır. Buna göre uygulamalı tezlerin yarısında anket yöntemi tercih edilirken yarısında örnek olay çalışması tercih edilmiştir.



Şekil 3: Uygulamalı Tezlerde Kullanılan Yöntem

Uygulama yöntemi olarak anket tercih edilen tezlerden dördünde anketin gerçekleştirildiği örneklem grubu bağımsız denetçiler arasından seçilmişken iki çalışmada örnekleme iç denetçiler, bir çalışmada ise muhasebe personelleri oluşturmaktadır. Anket uygulaması içeren tezlerin beşinde analiz yöntemi olarak frekans dağılım tablolarından yararlanılırken sadece bir tezde T Testi ve ANOVA gibi analiz yöntemlerinden yararlanıldığı tespit edilmiştir.

Çalışmalar bütünü itibariyle değerlendirildiğinde, ağırlıklı olarak araştırmacıların bağımsız denetim ve iç denetim ilişkisini bağımsız denetim yönlü olarak ele aldığı yani iç denetimin, bağımsız denetimin iş ve işlemlerini kolaylaştırıcı etkileri ve maliyetleri üzerinde durduğu görülmüştür. Tunçay (2011) çalışmasında Türkiye’de faaliyet gösteren bağımsız denetim şirketlerinin işletmeleri denetlerken, denetledikleri işletmelerin iç denetim ve iç kontrol sistemlerinden ne düzeyde faydalandıklarını veya bu faaliyetlerin bağımsız denetime ne derece katkı yaptıklarını ölçmek, iç kontrol ve iç denetim ile bağımsız denetim arasında nasıl bir ilişki olduğunu tespit etmek için bir anket çalışması yapmıştır. Sonuç olarak Türkiye’de iç kontrol ve iç denetim bilincinin yeterli seviyede olmadığı hususu da çalışmasının bulguları arasında yer almıştır. Kütle (2013), işletme içerisinde oluşturulan denetim komitelerinin büyüklük, uzmanlık ve diğer çeşitli yapısal özelliklerinin bağımsız denetim çalışmalarına dönük etkisini tartışmıştır.

Hüner (2014) bağımsız denetim faaliyetleri açısından iç denetim ve iç kontrolün rolünü teorik çerçevede ele alırken işletmedeki zayıf bir iç kontrol sisteminin varlığının bağımsız denetim faaliyetlerini olumsuz şekilde etkileyeceğini iddia etmektedir. Yıldırım (2014), 35 denetim şirketine bir anket uygulaması gerçekleştirerek etkin bir iç denetim fonksiyonuna sahip işletmelerde denetim riskinin azaldığı ve denetim süresinin kısaldığı sonucuna ulaşmıştır. Yalman (2014) da Yıldırım (2014)’e benzer şekilde bağımsız denetim şirketlerine yönelik bir anket çalışması gerçekleştirmiş ve çalışma sonucuna göre araştırmacı etkin iç kontrolün zaman ve maliyet tasarrufu sağladığını belirtmiş, ek olarak da işletmelerdeki iç denetim faaliyetinin objektif yapılması durumunda, bağımsız denetim çalışmalarının kapsamını daraltacağını bunun da zaman ve maliyet tasarrufu anlamına geldiğini vurgulamaktadır. Yalman (2015) ise, işletmelerde iç kontrol ve iç denetimin etkinliğinin bağımsız denetim açısından önemini ve yerini teorik olarak incelemiştir.

Öznel (2016), iç denetim çalışmalarının etkinliğinin bağımsız denetim faaliyeti üzerindeki zaman ve maliyet gibi etkilerini Uluslararası Denetim Standartları’nı da temeline alan teorik bir çerçeve üzerinden tartışmıştır. Menzilci (2016), çalışmasında bir şirketin denetim raporu üzerinden vaka analizi gerçekleştirerek işletmelerde iç kontrol ve iç denetim sistemlerinin etkinliğinin bağımsız denetim çalışmalarına olan etkisini tartışmıştır. Uzun (2016) ise aynı konuyu bir uygulama örneğini detaylı biçimde tasarlayarak açıklamış ve bir işletmenin satın alma ve ödeme döngüsüne yönelik iç kontrol sistemini ve nihayetinde bağımsız denetim sürecine etkisini tartışmıştır. Gezmiş (2016) ise tezinde bir işletmenin satın alma ve ödeme döngüsünün iç kontrol ve bağımsız denetim sürecine etkilerini uygulama konusu yapmış ve işletmelerin optimal bir şekilde büyümelerine ve işletmelerin başarılarına engel olabilecek faaliyetlerin iç denetim ve iç

kontrol birimleri tarafından denetlenmesinin işletmeler için bir öncelik olması gerektiğini belirtmiştir. Bora (2016), iç denetim ve iç kontrol faaliyetlerinin bağımsız denetime etkisini ve önemini konu alan çalışmasında uygulama örneğine yer vermiştir. Bu uygulama örneğinde araştırmacı bir işletmenin satın alma ve ödeme süreçleri üzerinde durarak bu süreçlerin iç kontrol ve bağımsız denetim faaliyetlerine etkisini incelemiştir.

Akbalık (2017) ise daha özelliikli bir ilişkiyi konu ederek bağımsız denetim ve iç denetim çalışmalarının hileli işlemlere etkisini araştırmıştır. Akbalık (2017), orta ve büyük ölçekli işletmelerde gerçekleştirdiği anket çalışması ve yüz yüze görüşmelerle iç kontrol sisteminin işletme içerisinde kurulu olmasının hileli işlemleri önleyici bir etkiye sahip olduğunu savunmaktadır. Dönmez (2017), teorik olarak tasarladığı tezinde iç kontrol, iç denetim ve bağımsız denetim kavramlarını detaylı olarak ele almış ve işletme içi temel güvence fonksiyonlarından iç denetim ve iç kontrolün ortaya koyduğu işletme içi verilerle bağımsız denetim açısından önemini vurgulamıştır. Durukan (2017) ise çalışmasında iç kontrol ve iç denetim sisteminin bağımsız denetimle olan ilişkisini örnek olay yardımıyla tartışmıştır. Sakarya (2017) de bağımsız denetim sürecinde iç denetimin önemini örnek vaka çalışması ile ortaya koymaya çalışmıştır.

Arüv 2018'de tamamladığı tez çalışmasında işletmelerdeki bağımsız denetim faaliyetlerinde, iç denetim ve iç kontrol sistemlerinin etkinliğini bir anket çalışması yardımıyla ortaya koymaya çalışmıştır. Yazar çalışmada denetim ve kontrol kavramlarının faaliyetleri ve amaçları açısından birbirlerinden farklı olduğunun altını önemle vurgulamaktadır. Bu kapsamda araştırmacı özetle denetim faaliyetlerinin çoğunlukla muhasebe ile ilgili olduğunu, kontrol kavramının ise işletmenin bütün faaliyetlerini kapsadığını belirtmektedir. Çoban (2018) ise Gaziantep özelinde işletmelerin muhasebe ve finans alanlarında çalışan personellerin iç denetim ve bağımsız denetime olan bakış açılarını bir anket çalışması ile değerlendirmiş, muhasebe ve finans bölümlerinde çalışan personelin iç denetim ve bağımsız denetim hakkında yeterli bilgisinin olmadığı ortaya koyulmuştur.

6. SONUÇ

Bu çalışmada, bağımsız denetim ve iç denetim ilişkisini uluslararası araştırma literatürü çerçevesinde değerlendirdikten sonra Türkiye'de üretilen lisansüstü tez çalışmalarına yönelik içerik analizi gerçekleştirilmiştir. Bağımsız denetimin amacı, finansal tabloların genel kabul görmüş denetim standartları çerçevesinde incelenmesi ve kamuya sunulmasıdır. Bu noktada iç denetim ile olan ilişkiler son derece önemlidir. Sonuç olarak son 10 yılda Türkiye'de bağımsız denetim ve iç denetim ilişkisini ele alan bilimsel tez çalışmalarının uluslararası literatürdeki

çalışmalara kıyasla çok daha sınırlı bir çerçevede kaldığı, yöntem ve içerik açısından önemli iyileştirme alanlarına sahip olduğu görülmüştür.

Çalışmada özellikle ülkeler özelinde gerçekleştirilen bilimsel araştırmalara yer verilmiş ve bu çerçevede gelecek araştırmalar için ulusal literatüre katkı sunacak araştırmacılara alternatif yollar gösterilmek istenmiştir. Genel itibariyle Türkiye'deki tez çalışmalarının iç denetimin etkinliği ve kalitesi çerçevesinde bağımsız denetim süresi ve kalitesine odaklandığı görülmektedir. Bu çerçevede ulusal tez literatürünün ağırlıklı olarak teorik ya da uygulama bakımından anket yöntemini tercih ettiği anlaşılmaktadır. Uluslararası literatür incelendiğinde ise denetim kalitesi, denetim ücretleri ve denetimin zamanlılığı gibi konuların iç denetim biriminin çalışmaları, yapısı ve iç denetçilerin özellikleriyle ilişkilendirildiği görülmektedir.

Dolayısıyla bağımsız denetimin kalitesi, ücretleri ve etkinliğiyle ilgili konular özellikle şeffaflık raporlaması çerçevesinde araştırmacıların da daha fazla veriye erişebilmesi imkanı sebebiyle gelecek çalışmalarda değerlendirilebilecek ilişki noktalar olarak önerilmektedir. Özellikle önceki bölümlerde belirtilen kapsamlı literatür taramalarında yer alan gelecek çalışma önerileri (Stewart ve Subramaniam, 2010; Salijeni vd., 2018; Eulerich ve Kalinichenko, 2018) ve ülke bazında gerçekleştirilen bağımsız denetim – iç denetim ilişkisi odaklı çalışmalar (Suwaidan ve Qasim, 2010; Khilif ve Samaha, 2013; Lee ve Park, 2016; Axen, 2018) Türkiye örneği üzerinden modellenerek araştırma konusu yapılabilecektir.

Bu çalışmanın, bağımsız denetim ve iç denetim ilişkisini araştırma konusu edinmeyi planlayan araştırmacılar için yol göstermesi ve ilgili literatür çerçevesinde yapılan önemli çalışmaları bir araya toplayarak kapsamlı bir tarama gerçekleştirilmiş olması sebebiyle alana katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

Abbott, L. J., Daugherty, B., Parker, S., & Peters, G. F. (2016). Internal audit quality and financial reporting quality: The joint importance of independence and competence. *Journal of Accounting Research*, 54(1), 3-40. <https://doi.org/10.1111/1475-679X.12099>

Abbott, L. J., Parker, S., & Peters, G. F. (2010). Serving two masters: The association between audit committee internal audit oversight and internal audit activities. *Accounting Horizons*, 24(1), 1-24. <https://doi.org/10.2308/acch.2010.24.1.1>

Abbott, L. J., Parker, S., & Peters, G. F. (2012). Audit fee reductions from internal audit-provided assistance: The incremental impact of internal audit characteristics. *Contemporary Accounting Research*, 29(1). <https://ssrn.com/abstract=2198059>

- Abdullah, R., Ismail, Z., & Smith, M. (2018). Audit committees' involvement and the effects of quality in the internal audit function on corporate governance. *International Journal of Auditing*, 22(3), 385-403. <https://doi.org/10.1111/ijau.12124>
- Akbalık, M. (2017). "Bağımsız ve İç Denetimin Hileli İşlemlere Etkisi (Yüksek Lisans Tezi)" Çalışma (Yüksek Lisans Tezi)", Okan Üniversitesi
- Aldamen, H., Hollindale, J., & Ziegelmayer, J. L. (2018). Female audit committee members and their influence on audit fees. *Accounting & Finance*, 58(1), 57-89. <https://doi.org/10.1111/acfi.12248>
- Al-Dhamari, R. A., Al-Gamrh, B., Ismail, K. N. I. K., & Ismail, S. S. H. (2018). Related party transactions and audit fees: the role of the internal audit function. *Journal of Management & Governance*, 22(1), 187-212. <https://doi.org/10.1007/s10997-017-9376-6>
- AL-Qadasi, A. A., Abidin, S., & Al-Jaifi, H. A. (2019). The puzzle of internal audit function budget toward specialist auditor choice and audit fees. *Managerial Auditing Journal*, 34(2), 208-243. <https://doi.org/10.1108/MAJ-09-2017-1655>
- Al-Twajry, A. A. Brierley, J. A. Gwilliam, D. R. (2004). An examination of the relationship between internal and external audit in the Saudi Arabian corporate sector. *Managerial Auditing Journal*, 19(7), 929-944.
- Alves, S. (2013). The impact of audit committee existence and external audit on earnings management: evidence from Portugal. *Journal of Financial Reporting & Accounting*, 11(2), 143-165. <https://doi.org/10.1108/JFRA-04-2012-0018>
- Alyanak, S., N. (2017). "Bağımsız Denetim Sürecinde İç Denetimin Önemi ve Örnek Vaka (Yüksek Lisans Tezi)", Okan Üniversitesi
- Alzeban, A., & Gwilliam, D. (2014). Factors affecting the internal audit effectiveness: A survey of the Saudi public sector. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 23(2), 74-86.
- Alzeban, A., & Sawan, N. (2015). The impact of audit committee characteristics on the implementation of internal audit recommendations. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 24, 61-71. <https://doi.org/10.1016/j.intaccaudtax.2015.02.005>
- Anderson, U. L., Christ, M. H., Johnstone, K. M., & Rittenberg, L. E. (2012). A post-SOX examination of factors associated with the size of internal audit functions. *Accounting Horizons*, 26(2), 167-191. <https://doi.org/10.2308/acch-50115>
- Trotman, A. J., & Duncan, K. R. (2018). Internal audit quality: Insights from audit committee members, senior management, and internal

auditors. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 37(4), 235-259.
doi: <https://doi.org/10.2308/ajpt-51877>

Appelbaum, D. A., Kogan, A., & Vasarhelyi, M. A. (2018). Analytical procedures in external auditing: A comprehensive literature survey and framework for external audit analytics. *Journal of Accounting Literature*, 40, 83-101. <https://doi.org/10.1016/j.acclit.2018.01.001>

Appelbaum, D., Kogan, A., & Vasarhelyi, M. A. (2017). Big Data and analytics in the modern audit engagement: Research needs. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 36(4), 1-27. <https://doi.org/10.2308/ajpt-51684>

Arüv, B. (2018). "Bağımsız Denetim Uygulamalarında İç Denetim ve İç Kontrol Sistemlerinin Etkinliği ve Bir Anket Çalışması (Yüksek Lisans Tezi)", Okan Üniversitesi.

Asthana, S. C., & Boone, J. P. (2012). Abnormal audit fee and audit quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 31(3), 1-22. <https://doi.org/10.2308/ajpt-10294>

Axén, L. (2018). Exploring the association between the content of internal audit disclosures and external audit fees: Evidence from Sweden. *International Journal of Auditing*, 22(2), 285-297. <https://doi.org/10.1111/ijau.12120>

Barua, A., Rama, D. V., & Sharma, V. (2010). Audit committee characteristics and investment in internal auditing. *Journal of Accounting and Public Policy*, 29(5), 503-513. <https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2010.09.001>

Bedard, J. C., & Johnstone, K. M. (2010). Audit partner tenure and audit planning and pricing. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 29(2), 45-70. <https://doi.org/10.2308/aud.2010.29.2.45>

Blankley, A. I., Hurtt, D. N., & MacGregor, J. E. (2012). Abnormal audit fees and restatements. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 31(1), 79-96. <https://doi.org/10.2308/ajpt-10210>

Klamm, B. K., Kobelsky, K. W., & Watson, M. W. (2012). Determinants of the persistence of internal control weaknesses. *Accounting Horizons*, 26(2), 307-333. <https://doi.org/10.2308/acch-10266>

Bora, E. (2016). "İşletmelerde İç Denetim ve İç Kontrol Sistemlerinin Bağımsız Denetime Etkileri ve Önemi (Yüksek Lisans Tezi)", Okan Üniversitesi.

Burton, F. G., Emett, S. A., Simon, C. A., & Wood, D. A. (2012). Corporate managers' reliance on internal auditor recommendations. *Auditing: A*

Journal of Practice & Theory, 31(2), 151-166. <https://doi.org/10.2308/ajpt-10234>

Byrnes, P. E., Al-Awadhi, A., Gullvist, B., Brown-Libur, H., Teeter, R., Warren Jr, J. D., & Vasarhelyi, M. (2018). Evolution of auditing: From the traditional approach to the future audit. *Continuous auditing: Theory and Application*, 285-297. <https://doi.org/10.1108/978-1-78743-413-420181014>

Caliyurt, K. T., & Turgay, I. (2018). Evaluating and Rating Corporate Governance and Internal Auditing Practice in Publicly Held Family Companies (March 5, 2018). *SSRN*: <https://ssrn.com/abstract=3135062>

Castanheira, N., Rodrigues, L. L., & Craig, R. (2010). Factors associated with the adoption of risk-based internal auditing. *Managerial Auditing Journal*, 25(1), 79-98. <https://doi.org/10.1108/02686901011007315>

Chan, Y. David, Vasarhelyi, A. Miklos (2011). Innovation and practice of continuous auditing. *International Journal of Accounting Information Systems*, 12(2), 152-160. <https://doi.org/10.1016/j.accinf.2011.01.001>

Chen, L. H., Chung, H. H., Peters, G. F., & Wynn, J. P. (2017). Does incentive-based compensation for chief internal auditors impact objectivity? An external audit risk perspective. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 36(2), 21-43. <https://doi.org/10.2308/ajpt-51575>

Chiu, V., Liu, Q., & Vasarhelyi, M. A. (2014). The development and intellectual structure of continuous auditing research. *Journal of Accounting Literature*, 33(1-2), 37-57. <https://doi.org/10.1016/j.acclit.2014.08.001>

Choi, J. H., Choi, S., Hogan, C. E., & Lee, J. (2013). The effect of human resource investment in internal control on the disclosure of internal control weaknesses. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32(4), 169-199. <https://doi.org/10.2308/ajpt-50514>

Coetzee, P., & Lubbe, D. (2014). Improving the efficiency and effectiveness of risk-based internal audit engagements. *International Journal Of Auditing*, 18(2), 115-125. <https://doi.org/10.1111/ijau.12016>

Cohen, J., Krishnamoorthy, G., & Wright, A. (2017). Enterprise risk management and the financial reporting process: The experiences of audit committee members, CFOs, and external auditors. *Contemporary Accounting Research*, 34(2), 1178-1209.

Çoban, M. A., (2018). “Muhasebe ve Finans Birimi Çalışanlarının İç Denetim ve Bağımsız Dış Denetime Bakış Açıları (Gaziantep örneği)(Yüksek Lisans Tezi)”, Gaziantep Üniversitesi.

de Villiers, C., Hay, D., & Zhang, Z. (2014), "Audit fee stickiness", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 29 No. 1, pp. 2-26. <https://doi.org/10.1108/MAJ-08-2013-0915>

- DeFond, M. L., & Lennox, C. S. (2011). The effect of SOX on small auditor exits and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, 52(1), 21-40. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2011.03.002>
- Deniz B., H. (2014). "Bağımsız Denetimde İç Kontrol ve İç Denetimin Rolü (Doktora Tezi)", Okan Üniversitesi, İstanbul.
- Desai, N. K., Gerard, G. J., & Tripathy, A. (2011). Internal audit sourcing arrangements and reliance by external auditors. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 30(1), 149-171. <https://doi.org/10.2308/aud.2011.30.1.149>
- Dönmez, M. (2017). "İç Kontrol ve İç Denetimin Bağımsız Denetimdeki Rolü Üzerine Bir Çalışma (Yüksek Lisans Tezi)", Okan Üniversitesi.
- Durukan, R. (2017). "İç Kontrol ve İç Denetim Sisteminin Bağımsız Denetimle İlişkisi ve Bir Örnek Çalışma (Halka Açık Şirketler- Yüksek Lisans Tezi)", Okan Üniversitesi.
- Earley, C. E. (2015). Data analytics in auditing: Opportunities and challenges. *Business Horizons*, 58(5), 493-500. <https://doi.org/10.1016/j.bushor.2015.05.002>
- Endaya, K.A., & Hanefah, M.M. (2016). "Internal auditor characteristics, internal audit effectiveness, and moderating effect of senior management", *Journal of Economic and Administrative Sciences*, 32(2), 160-176. <https://doi.org/10.1108/JEAS-07-2015-0023>
- Erasmus, L., & Coetzee, P. (2018). Drivers of stakeholders' view of internal audit effectiveness. *Managerial Auditing Journal*, 33(1), 90-114. <https://doi.org/10.1108/MAJ-05-2017-1558>
- Eulerich, M., & Kalinichenko, A. (2018). The current state and future directions of continuous auditing research: An analysis of the existing literature. *Journal of Information Systems*, 32(3), 31-51. <https://doi.org/10.2308/isys-51813>
- Eulerich, M., Kremin, J., & Wood, D. A. (2019). Factors that influence the perceived use of the internal audit function's work by executive management and audit committee. *Advances in Accounting*, 45, 100410. <https://doi.org/10.1016/j.adiac.2019.01.001>
- European Confederation of the Institute of Internal Auditors (ECIIA), (2013). Improving Cooperation between Internal and External Audit., <http://www.eciia.eu/wp-content/uploads/2013/11/ECIIA-Internal-vs-ExternalAudit-WEB.pdf>, Erişim Tarihi: 10.04.2020
- Gandía, J. L., & Huguet, D. (2019). Audit fees and cost of debt: differences in the credibility of voluntary and mandatory audits. *Economic Research-*

- Ekonomika* *Istraživanja*, 1-22.
<https://doi.org/10.1080/1331677X.2019.1678501>
- Getie M., D., James, K., & Mula, J.M. (2010), "Antecedents and organisational performance implications of internal audit effectiveness: Some propositions and research agenda", *Pacific Accounting Review*, 22(3), 224-252. <https://doi.org/10.1108/01140581011091684>
- Gezmiş, A. (2016). "Bağımsız Denetim Sürecinde İç Kontrol ve İç Denetimin Etkinliği ve Bir Uygulama (Yüksek Lisans Tezi)", İstanbul Arel Üniversitesi.
- Ghafran, C., & O'Sullivan, N. (2017). The impact of audit committee expertise on audit quality: Evidence from UK audit fees. *The British Accounting Review*, 49(6), 578-593. <https://doi.org/10.1016/j.bar.2017.09.008>
- Gonzalez, G. C., Sharma, P. N., & Galletta, D. F. (2012). The antecedents of the use of continuous auditing in the internal auditing context. *International Journal of Accounting Information Systems*, 13(3), 248-262. <https://doi.org/10.1016/j.accinf.2012.06.009>
- Gras-Gil, E., Marin-Hernandez, S., Garcia-Perez de Lema, D. (2012). Internal audit and financial reporting in the Spanish banking industry. *Managerial Auditing Journal*, 27(8), 728-753.
- Gul, F. A., Wu, D., & Yang, Z. (2013). Do individual auditors affect audit quality? Evidence from archival data. *The Accounting Review*, 88(6), 1993-2023. <https://doi.org/10.2308/accr-50536>
- Gunn, J. L., Kawada, B. S., & Michas, P. N. (2019). Audit market concentration, audit fees, and audit quality: A cross-country analysis of complex audit clients. *Journal of Accounting and Public Policy*, 38(6), 1066-93. <https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2019.106693>
- Haron, H., Chambers, A., Ramsi, R., & Ismail, I. (2004). The reliance of external auditors on internal auditors. *Managerial Auditing Journal*, 19(9), 1148-1159.
- Havelka, D., & Merhout, J. W. (2013). Internal information technology audit process quality: Theory development using structured group processes. *International Journal of Accounting Information Systems*, 14(3), 165-192. <https://doi.org/10.1016/j.accinf.2012.12.001>
- He, X., Pittman, J. A., Rui, O. M., & Wu, D. (2017). Do social ties between external auditors and audit committee members affect audit quality?. *The Accounting Review*, 92(5), 61-87. <https://doi.org/10.2308/accr-51696>

- Henderson III, D. L., Davis, J. M., & Lapke, M. S. (2013). The effect of internal auditors' information technology knowledge on integrated internal audits. *International Business Research*, 6(4), 147. 10.5539/ibr.v6n4p147
- Hermanson, D. R., Smith, J. L., & Stephens, N. M. (2012). How effective are organizations' internal controls? Insights into specific internal control elements. *Current Issues in Auditing*, 6(1), A31-A50. <https://doi.org/10.2308/ciia-50146>
- Ho, S., & Hutchinson, M. (2010). Internal audit department characteristics/activities and audit fees: Some evidence from Hong Kong firms. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 19(2), 121-136. <https://doi.org/10.1016/j.intaccaudtax.2010.07.004>
- IIA, (2017). "Internal audit's relationship with external audit". *Global Perspectives and Insights*, (8), <https://www.iaa.org.uk/media/1691032/distinctive-roles-in-organisational-governance.pdf>. Erişim Tarihi: 10.04.2020
- IIA, (2018). "A principles-based approach to singapore exchange's listing rule in relation to what is an effective and adequately resourced internal audit function?" <https://iaa.org.sg/sites/default/files/Rountable%20Report.pdf> Erişim Tarihi: 10.04.2020
- IIA, (2008). https://na.theiia.org/about-ia/PublicDocuments/PR-Value_Prop_Bro-FNL-Lo.pdf Erişim Tarihi: 10.04.2020
- International Standard On Auditing 610: Using The Work of Internal Auditors, <http://www.ifac.org/system/files/downloads/a034-2010-iaasb-handbook-isa-610.pdf> Erişim Tarihi: 10.04.2020
- Ittonen, K., Miettinen, J., & Vähämaa, S. (2010). Does Female Representation on Audit Committees Affect Audit Fees? *Quarterly Journal of Finance and Accounting*, 49(3/4), 113-139.
- Jans, M., Alles, M. G., & Vasarhelyi, M. A. (2014). A field study on the use of process mining of event logs as an analytical procedure in auditing. *The Accounting Review*, 89(5), 1751-1773. <https://doi.org/10.2308/accr-50807>
- Jeppesen, K. K. (2019). The role of auditing in the fight against corruption. *The British Accounting Review*, 51(5), 100798.
- Johnstone, K., Li, C., & Rupley, K. H. (2011). Changes in corporate governance associated with the revelation of internal control material weaknesses and their subsequent remediation. *Contemporary Accounting Research*, 28(1), 331-383. <https://doi.org/10.1111/j.1911-3846.2010.01037.x>

- Jokipii, A. (2010). Determinants and consequences of internal control in firms: a contingency theory based analysis. *Journal of Management & Governance*, 14(2), 115-144. <https://doi.org/10.1007/s10997-009-9085-x>
- Josheski, D., & Jovanova, B. (2012). External audit and relation between internal auditors, supervisory body and external auditors of the banking sector in the Republic of Macedonia. Supervisory Body and External Auditors of the Banking Sector in the Republic of Macedonia. https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2080498
- Judd, J. S., Olsen, K. J., & Stekelberg, J. (2017). How do auditors respond to CEO narcissism? Evidence from external audit fees. *Accounting Horizons*, 31(4), 33-52. <https://doi.org/10.2308/acch-51810>
- Johl, S. K., Johl, S. K., Subramaniam, N., & Cooper, B. (2013). Internal audit function, board quality and financial reporting quality: evidence from Malaysia. *Managerial Auditing Journal*, 28(9), 780-814. <https://doi.org/10.1108/MAJ-06-2013-0886>
- Kandemir, T., & Akbulut, H. (2013). Bağımsız Denetimin Etkinliğinde Denetimden Sorumlu Komitenin Rolü: Türkiye'deki Bağımsız Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 9(20), 37-55.
- Khelil, I., Hussainey, K., & Noubbigh, H. (2016). "Audit committee – internal audit interaction and moral courage", *Managerial Auditing Journal*, 31(4/5), 403-433. <https://doi.org/10.1108/MAJ-06-2015-1205>
- Khlif, H., & Samaha, K. (2014). Internal Control Quality, Egyptian Standards on Auditing and External Audit Delays: Evidence from the Egyptian Stock Exchange. *International Journal of Auditing*, 18(2), 139-154. <https://doi.org/10.1111/ijau.12018>
- Kim, J. B., Song, B. Y., & Zhang, L. (2011). Internal control weakness and bank loan contracting: Evidence from SOX Section 404 disclosures. *The Accounting Review*, 86(4), 1157-1188. <https://doi.org/10.2308/accr-10036>
- Külte, M. (2013). "İşletmelerde Denetim Komitesinin Bağımsız Denetim ve İç Denetim Gözetimi", İstanbul Ticaret Üniversitesi, İstanbul.
- Lawrence, A., Minutti-Meza, M., & Zhang, P. (2011). Can Big 4 versus non-Big 4 differences in audit-quality proxies be attributed to client characteristics?. *The Accounting Review*, 86(1), 259-286. <https://doi.org/10.2308/accr.00000009>
- Lee, H. Y., & Park, H. Y. (2016). Characteristics of the internal audit and external audit hours: evidence from S. Korea. *Managerial Auditing Journal*, 31(6/7), 629-654. <https://doi.org/10.1108/MAJ-05-2015-1193>

- Lennox, C. S., Wu, X., & Zhang, T. (2014). Does mandatory rotation of audit partners improve audit quality?. *The Accounting Review*, 89(5), 1775-1803. <https://doi.org/10.2308/accr-50800>
- Leung, P., Cooper, B.J., & Perera, L. (2011), "Accountability structures and management relationships of internal audit: An Australian study", *Managerial Auditing Journal*, 26(9), 794-816. <https://doi.org/10.1108/02686901111171457>
- Li, H., Dai, J., Gershberg, T., & Vasarhelyi, M. A. (2018). Understanding usage and value of audit analytics for internal auditors: An organizational approach. *International Journal of Accounting Information Systems*, 28, 59-76. <https://doi.org/10.1016/j.accinf.2017.12.005>
- Lisic, L. L., Myers, L. A., Pawlewicz, R., & Seidel, T. A. (2019). Do accounting firm consulting revenues affect audit quality? Evidence from the pre-and post-SOX eras. *Contemporary Accounting Research*, 36(2), 1028-1054. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12424>
- Lowe, D. J., Bierstaker, J. L., Janvrin, D. J., & Jenkins, J. G. (2018). Information Technology in an Audit Context: Have the Big 4 Lost Their Advantage?. *Journal of Information Systems*, 32(1), 87-107. <https://doi.org/10.2308/isys-51794>
- Masli, A., Peters, G. F., Richardson, V. J., & Sanchez, J. M. (2010). Examining the potential benefits of internal control monitoring technology. *The Accounting Review*, 85(3), 1001-1034.
- Memiş, M. Ü. (2008). Etkin ve başarılı bir iç denetim için gerekli koşullar. *Mali Cozum Dergisi*, (85), 75-91.
- Menzilci, Ö. (2016). "Bağımsız Denetimde İç Kontrol İle İç Denetimin Rolü ve Bağımsız Denetim Uygulaması (Yüksek Lisans Tezi)", Okan Üniversitesi.
- Messier Jr, W. F., Reynolds, J. K., Simon, C. A., & Wood, D. A. (2011). The effect of using the internal audit function as a management training ground on the external auditor's reliance decision. *The Accounting Review*, 86(6), 2131-2154. <https://doi.org/10.2308/accr-10136>
- Mihret, D. G., & Admassu, M. A. (2011). Reliance of external auditors on internal audit work: A corporate governance perspective. *International Business Research*, 4(2), 67-79. 10.5539/ibr.v4n2p67
- Minutti-Meza, M. (2013). Does auditor industry specialization improve audit quality?. *Journal of Accounting Research*, 51(4), 779-817. <https://doi.org/10.1111/1475-679X.12017>
- Mohamed, Z., Mat Zain, M., Subramaniam, N., & Wan Yusoff, W. F. (2012). Internal audit attributes and external audit's reliance on internal

- audit: Implications for audit fees. *International Journal of Auditing*, 16(3), 268-285. <https://doi.org/10.1111/j.1099-1123.2012.00450.x>
- Munro, L., & Stewart, J. (2010). External auditors' reliance on internal audit: the impact of sourcing arrangements and consulting activities. *Accounting & Finance*, 50(2), 371-387. <https://doi.org/10.1111/j.1467-629X.2009.00322.x>
- Özdoğan, B., Ata, F. İ., & Mollaoğulları B. F. (2015). Yasal düzenlemeler ve uygulamalar perspektifinden denetim komitelerinin yapısı: BİST 100'de bir araştırma. 1. Uluslararası Ekonomi ve İşletme Kongresi Bildiri Kitabı, 10-14 Haziran 2015, Gostivar/Makedonya, 681-696.
- Özgel, Z. Ö. (2016). "Bağımsız Denetimin İç Denetimden Yararlanması (Yüksek Lisans Tezi)", İstanbul Ticaret Üniversitesi.
- Pike, B. J., Chui, L., Martin, K. A., & Olvera, R. M. (2016). External auditors' involvement in the internal audit function's work plan and subsequent reliance before and after a negative audit discovery. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 35(4), 159-173. <https://doi.org/10.2308/ajpt-51486>
- Pilcher, R., Gilchrist, D., Singh, H., Singh, I. (2013). The interface between internal and external audit in the Australian public sector. *Australian Accounting Review*, 23(4), 330-340.
- Pizzini, M., Lin, S., & Ziegenfuss, D. E. (2015). The impact of internal audit function quality and contribution on audit delay. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 34(1), 25-58. <https://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1673490>
- Prawitt, D. F., Sharp, N. Y., & Wood, D. A. (2011). Reconciling archival and experimental research: Does internal audit contribution affect the external audit fee?. *Behavioral Research in Accounting*, 23(2), 187-206. <https://doi.org/10.2308/bria-10065>
- Prawitt, D. F., Sharp, N. Y., & Wood, D. A. (2012). Internal Audit Outsourcing and the Risk of Misleading or Fraudulent Financial Reporting: Did Sarbanes-Oxley Get It Wrong?*. *Contemporary Accounting Research*, 29(4), 1109-1136. [doi:10.1111/j.1911-3846.2012.01141.x](https://doi.org/10.1111/j.1911-3846.2012.01141.x)
- Raiborn, C., Butler, J. B., Martin, K., & Pizzini, M. (2017). The internal audit function: A prerequisite for Good Governance. *Journal of Corporate Accounting & Finance*, 28(2), 10-21. <https://doi.org/10.1002/jcaf.22246>
- Roussy, M. (2013). Internal auditors' roles: From watchdogs to helpers and protectors of the top manager. *Critical Perspectives on Accounting*, 24(7-8), 550-571. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2013.08.004>

- Roussy, M., & Brivot, M. (2016). Internal audit quality: a polysemous notion?. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 31(6/7), 629-654. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-10-2014-1843>
- Lins, S., Schneider, S., & Sunyaev, A. (2016). Trust is good, control is better: Creating secure clouds by continuous auditing. *IEEE Transactions on Cloud Computing*, 6(3), 890-903., doi: 10.1109/TCC.2016.2522411.
- Sağlar, J., Tuan, A. G. K. (2009). İşletmelerde iç denetim fonksiyonunun bağımsız denetim maliyeti üzerindeki etkileri. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 18(1), 343-358.
- Salijeni, G., Samsonova-Taddei, A., & Turley, S. (2019). Big Data and changes in audit technology: contemplating a research agenda. *Accounting and Business Research*, 49(1), 95-119. <https://doi.org/10.1080/00014788.2018.1459458>
- Sarens, G., Christopher, J. (2010). "The association between corporate governance guidelines and risk management and internal control practices: Evidence from a comparative study", *Managerial Auditing Journal*, 25(4), 288-308. <https://doi.org/10.1108/02686901011034144>
- Sarens, G., & Abdolmohammadi, M. J. (2011). Monitoring effects of the internal audit function: agency theory versus other explanatory variables. *International Journal of Auditing*, 15(1), 1-20. <https://doi.org/10.1111/j.1099-1123.2010.00419.x>
- Singh, H., & Newby, R. (2010). Internal audit and audit fees: further evidence. *Managerial Auditing Journal*, 25(4), 309-327. <https://doi.org/10.1108/02686901011034153>
- Singh, H., Woodliff, D., Sultana, N., & Newby, R. (2014). Additional Evidence on the Relationship between an Internal Audit Function and External Audit Fees in Australia. *International Journal of Auditing*, 18(1), 27-39. <https://doi.org/10.1111/ijau.12009>
- Skinner, D. J., & Srinivasan, S. (2012). Audit quality and auditor reputation: Evidence from Japan. *The Accounting Review*, 87(5), 1737-1765. <https://doi.org/10.2308/accr-50198>
- Soh, D.S.B., Martinov-Bennie, N. (2011). "The internal audit function: Perceptions of internal audit roles, effectiveness and evaluation", *Managerial Auditing Journal*, 26(7), 605-622. <https://doi.org/10.1108/02686901111151332>
- Steinbart, P. J., Raschke, R. L., Gal, G., & Dilla, W. N. (2012). The relationship between internal audit and information security: An exploratory investigation. *International Journal of Accounting Information Systems*, 13(3), 228-243. <https://doi.org/10.1016/j.accinf.2012.06.007>

- Steinbart, P. J., Raschke, R. L., Gal, G., & Dilla, W. N. (2018). The influence of a good relationship between the internal audit and information security functions on information security outcomes. *Accounting, Organizations and Society*, 71, 15-29. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2018.04.005>
- Stephens, N. M. (2011). External auditor characteristics and internal control reporting under SOX Section 302. *Managerial Auditing Journal*, 26(2), 4-129. <https://doi.org/10.1108/02686901111095001>
- Stewart, J., Subramaniam, N. (2010), "Internal audit independence and objectivity: emerging research opportunities", *Managerial Auditing Journal*, 25(4), 328-360. <https://doi.org/10.1108/02686901011034162>
- Stoel, D., Havelka, D., & Merhout, J. W. (2012). An analysis of attributes that impact information technology audit quality: A study of IT and financial audit practitioners. *International Journal of Accounting Information Systems*, 13(1), 60-79. <https://doi.org/10.1016/j.accinf.2011.11.001>
- Subramaniam, N., Carey, P., de Zwaan, L., & Stewart, J. (2011). Internal audit involvement in enterprise risk management. *Managerial Auditing Journal*, 26(7), 586-604. <https://doi.org/10.1108/02686901111151323>
- Sulaiman, N. A. (2017). Oversight of audit quality in the UK: insights into audit committee conduct. *Meditari Accountancy Research*, 25(3), 351-367. <https://doi.org/10.1108/MEDAR-08-2016-0074>
- Suwaidan, M. S., & Qasim, A. (2010). External auditors' reliance on internal auditors and its impact on audit fees: an empirical investigation. *Managerial Auditing Journal*, 25(6), 509-525. <https://doi.org/10.1108/02686901011054845>
- Tepalagul, N., & Lin, L. (2015). Auditor independence and audit quality: A literature review. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 30(1), 101-121. <https://doi.org/10.1177/0148558X14544505>
- Tiberius, V., & Hirth, S. (2019). Impacts of digitization on auditing: A Delphi study for Germany. *Journal of International Accounting, Auditing & Taxation*, 37, 100288. <https://doi.org/10.1016/j.intaccaudtax.2019.100288>
- Tunçay, D. (2011). "İç Kontrol ile İç Denetimin Bağımsız Denetim Açısından Önemi ve Bir Anket Çalışması (Yüksek Lisans Tezi)", Marmara Üniversitesi, İstanbul.
- Uzun, S. (2016). "Bağımsız Denetimde İç Kontrol ve İç Denetimin Rolü (Yüksek Lisans Tezi)", Okan Üniversitesi.
- Vadasi, C., Bekiaris, M., & Andrikopoulos, A. (2019). "Corporate governance and internal audit: an institutional theory

perspective", *Corporate Governance*, 20(1), 175-190. <https://doi.org/10.1108/CG-07-2019-0215>

Vasarhelyi, M. A., Alles, M., Kuenkaikaew, S., & Littley, J. (2012). The acceptance and adoption of continuous auditing by internal auditors: A micro analysis. *International Journal of Accounting Information Systems*, 13(3), 267-281. <https://doi.org/10.1016/j.accinf.2012.06.011>

Wood, D. A. (2004). Increasing value through internal and external auditor coordination. *The Institute of Internal Auditors Research Foundation*.

Yalman, H. (2015). "İşletmelerde İç Kontrol Sistemi ve İç Denetimin Etkinliğinin Bağımsız Denetimdeki Yeri ve Önemi (Yüksek Lisans Tezi)", Okan Üniversitesi.

Yalman, S. (2014). "İç Kontrol ve İç Denetimin Bağımsız Denetim Açısından Önemi ve Bir Anket Çalışması (Yüksek Lisans Tezi)", Okan Üniversitesi.

Yıldırım, S. (2014). "İç Kontrol ile İç Denetimin Etkinliğinin Dış Denetim Süresine Etkisi (Yüksek Lisans Tezi)", Trakya Üniversitesi.

CORPORATE GOVERNANCE AND FINANCIAL PERFORMANCE OF SELECTED QUOTED COMPANIES IN TURKEY*

Doç. Dr. Şükran GÜNGÖR TANÇ^a
Tuğba ÇETİNEL^b

Ampirik Araştırma
(Empirical Research)

*Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi*
Kasım 2020; 13 (3): 819-828

ABSTRACT

The effect of corporate governance on business output is inevitable. It is possible to maximize coordination and performance by evaluating the connection between corporate governance and business output correctly. In corporate governance, fairness, reliability, accountability, objectivity and transparency are required to stand out. The primary purpose of this work is to reveal the connection between corporate governance and business output. This is to enable to make a healthier assessment by revealing the positive and negative aspects of the relationship and to provide solutions to the problems that may arise when necessary.

It examines corporate governance variables and analyses if they affect on firm performance as measured by return on presence (ROA) and return on equity (ROE). According to the review of literature, we select four corporate governance variables. These are; board members, CEO and chairman, board structure and ownership concentration which assisted as the independent variables and the dependent variable is firm performance. The linear multiple regression was used to assess the connection between corporate governance and firm performance.

In this article data for 179 manufacturing firms from ISE are collected from 2018 in order to determine how is the relation between corporate governance and business performance. As a result of the analyzes, it is reach that there is positive and meaningful relation between board members, board structure, ownership concentration and firm performance. But findings from the study show that there is no meaningful relationship between CEO chairman and firm performance.

Keywords: Corporate Governance, Firm Performance, Financial Performance.

JEL Codes: M40, M41.

APA Stili Kaynak Gösterimi:

Güngör Tanç, Ş., Çetinel, T. (2020). Corporate Governance and Financial Performance of Selected Quoted Companies in Turkey. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*. 13 (3), 819-828.

* Makalenin gönderim tarihi: 10.08.2020; Kabul tarihi: 31.08.2020, iThenticate benzerlik oranı %12

^a Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi, Sosyal Bilimler Fakültesi, sukrangungortanc@gmail.com
ORCID: [0000-0002-0675-2479](https://orcid.org/0000-0002-0675-2479)

^b Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi, Sosyal Bilimler Fakültesi, tuba.14@hotmail.com
ORCID: [0000-0003-3579-6347](https://orcid.org/0000-0003-3579-6347)

KURUMSAL YÖNETİM VE FİRMA PERFORMANSI: BORSA İSTANBUL'DA BİR ARAŞTIRMA

ÖZ

Kurumsal yönetimin firma performansı üzerindeki etkisi kaçınılmazdır. Kurumsal yönetim ile firma performansı arasındaki ilişkinin doğru değerlendirilmesi ile koordinasyon ve performans artırımı mümkündür. Adalet, güvenilirlik, hesap verilebilirlik, tarafsızlık ve şeffaflık kurumsal yönetimin unsurlarıdır. Çalışmadaki temel amaç; kurumsal yönetim ile firma performansı ilişkisini ortaya koyabilmektir. Amaç; İlişkideki olumlu ve olumsuz tarafları ortaya çıkararak karşılaşılabilecek problemleri bertaraf edebilecek çözümler üretmektir.

Çalışmada aktif kârlılık ve öz kaynak kârlılığı verileri kullanılarak kurumsal yönetim değişkenlerinin firma performansını etkileme gücü araştırılmaktadır. Literatür incelendiğinde öne çıkan dört kurumsal yönetim değişkeni söz konusudur. Bunlar; Yönetim Kurulu üye sayısı, ayrıklık, bağımsız üye sayısı ve mülkiyet yapısıdır. Bağımsız değişken kurumsal yönetim değişkenleri iken bağımlı değişken firma performansıdır. Kurumsal yönetim ile firma performansı ilişkisini ölçebilmek amacıyla çoklu doğrusal regresyon tekniği kullanılmıştır.

İlişkiyi belirlemede 179 imalat sanayi şirket verileri kullanılmıştır. Sonuçta; yönetim kurulu üye sayısı, bağımsız üye sayısı ve mülkiyet ile firma performansının anlamlı ve pozitif bir ilişkisi olduğu tespit edilmiştir. Fakat ayrıklık ile firma performansı ile ilgili herhangi bir ilişkiye rastlanmamıştır.

Anahtar Sözcükler: Kurumsal Yönetim, Firma Performansı, Finansal Performans.

JEL Kodları: M40, M41.

1. INTRODUCTION

Corporate governance is an organization which assures its owners as stakeholders are getting an equitable return on their investment (Clarkson and Deck,1997). Furthermore; corporate governance is an approach to provide companies performance and control and to organize the relationship between firm owners and stakeholders (Luo,2005:2).

Due to the economic crisis and accounting manipulations in recently, suppliers of finance lose their confidence against to firms (Yenice and Dölen,2013:200). For renovation of markets, researchers emphasize the importance of corporate governance. Corporate governance should be considered as a necessity instead of obligation. A good corporate governance organization means better market value, better business management and more earnings (Ege, Topaloğlu and Özyamanoğlu,2013:101).

Our results are significant for financiers and others who consider that good corporate governance is significant for raising investor reliance and market liquidity (Donaldson,2003).

2. RESEARCH HYPOTHESES

- i. There is an important connection between board members and firms' financial performance.
- ii. There is an important connection between CEO and chairman and firms' financial performance.
- iii. There is an important connection between board structure and firms' financial performance.
- iiii. There is an important connection between ownership concentration and firms' financial performance.

3. CORPORATE GOVERNANCE VARIABLES

Board Members

There is a convergence of contract on the argument that board members is connected with firm performance (Adekunle and Aghedo, 2014:55). Vafeas (2000) found an important connection between small board members and firms profitability. Furthermore, Mak and Yuanto (2001) also found the same results according to the analyses performed in Singapore and Malaysia. Bonn and the others (2004) found a negative connection between board members and firms performance for Australia and Japan companies. Lipton, Lorsch (1992) and Jensen (1993) claimed that limiting board members is believed to improve firm performance because of the poorer communication in larger boards. As a result of these all research examined in detail we have concluded that there is a negative connection between board members and firm performance.

CEO and Chairman

Another important monitoring device is the segregation of the responsibilities of CEO from chairman (William et al., 2003). Several studies have analyzed the segregation of CEO and chairman, presume that agency problems are more when the same person holds both positions, Yermack (1996) indicates that companies are more worthy when the CEO and board chair positions are separate. In addition, Zubaidah think that CEO and Chairman will deteriorate board's independency and monitoring management. Core, Holthausen and Larcker (1999) also indicate that if the CEO and board chair positions are separate, the CEO compensation is weaker.

Board Structure

Board structure explains the proportion of independent members relative to the total number of board members (Zubaidah, 2009). Thanks to the board members is one of the most important device to monitor the management,

board structure become a important subject (Abdullah,2004). Zubaidah thinks that boards with the more independant members preserve the stokeholder interests better than boards with executive directors. Moreover, Dahya and McConnell (2003) and Dehaene et al. (2001) argued that among Belgian companies there is a possitive connection between the ration of independant member and company performance. However, Fosberg (1989) claimed that there is no connection between the number of independent and firm performance.

Ownership Concentration

There are lots of studies regarding the connection between ownership concentration and firms performance. But among the researchers this issue continue to be an arguement point (Bayraktaroğlu,2010:12). Some of researchers claim that a high level of ownership concentration tends to make more pressure on directors for maximizing the value of company (Adekunle and Aghedo,2014:55). Berle and Means (1932) explained that a low concentration of shores will be associated with a raising of firm value.

4.METHODOLOGY

This work interested in the connection between firm performance and corporate governance variations. The work uses 179 quoted companies from ISE for getting the best solutions. The linear multiple regression was used to evaluate the connection between these two variations mentioned before. The multiple regression analysis is performed on the dependent variables, ROA and ROE, to test the connection between the independent variables with firm performance. Table 1 shows the variables and description in this work. The regression models utilized to test the connection between the board characteristics and firm performance are as follows:

$$\text{ROA: } \beta_0 + \beta_1\text{BOARDSIZE} + \beta_2\text{DUAL} + \beta_3\text{BIND} + \beta_4\text{OWNCON} + \epsilon$$

$$\text{ROE: } \beta_0 + \beta_1\text{BOARDSIZE} + \beta_2\text{DUAL} + \beta_3\text{BIND} + \beta_4\text{OWNCON} + \epsilon$$

Table 1: Variables

VARIABLES	DESCRIPTION	MEASUREMENT
BOARDSIZE	Board members	Number of directors on the board.
DUAL	CEO and chairman	Seperation of the roles of CEO from chairman.
BIND	Board structure	The rate of independent non-executive directors relative to the total number of directors.
OWNCON	Ownership concentration	Percentage of major shareholding.
ROA	Return on assets	Net income / total assets
ROE	Return on equity	Net income / total equity

5.FINDING AND DISCUSSION

A Pearson correlation analysis is achieved on the variables to control for the degree of multicollinearity within variables (Gujarati, 1992). The finding of the pearson correlation analysis in Table 2 proves that there is an important connection between board members, board structure, ownership structure and firm performance. But there is no connection between CEO and chairman and firm performance.

Table 2: Pearson Correlation Analysis Results

VARIABLES	MEAN	STD.DEVIATION	1	2	3	4	5	6
1.Board Members	6,70	2,13	1					
2. CEO and Chairman	1,97	0 ,40	-,222**	1				
3.Board Structure	1,88	0,87	,452**	-,170*	1			
4.Ownership Structure	65,45	26,25	,131	-,152	-,072	1		
5.Return on Asset	1,57	0,61	,250**	-,147	,225**	,312**	1	
6.Return on Equity	1,75	0,82	,275**	-,156	,252**	,334**	,220**	1

** : Correlation is important at the 0,01 level (2-tailed).

* : Correlation is important at the 0,05 level (2-tailed).

Tablo 3: Regression Analysis

Dependent Variables	Un-standardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.	Collinearity Statistics	
	B	Standard Error	B			Tolerance	VIF
(Constant)	0,912	0,180		5,163	0,000		
1. Board Members	0,033	0,010	0,192*	2,332	0,000	0,743	1,377
2. CEO and Chairman	-0,001	0,069	-0,007	-0,009	0,664	0,976	1,056
3. Board Structure	0,088	0,033	0,169*	2,203	0,022	0,772	1,222
4. Ownership Structure	0,006	0,001	0,341**	4,794	0,000	0,988	1,055
R	0,481						
R ²	0,231						
Adjusted R ²	0,211						
Std. Error of the Estimate	0,357						
F (4-179)	11,566						
Sig.	0,000						
Durbin-Watson	1,872						

Dependent Variable: Firm Performance **p<0,01, *p<0,05

As can be seen in the above finding of regression analysis when the independent variables; board members, CEO and chairman, board structure and ownership structure were regressed on Return On Asset and Return On Equity, R-squared value of 0,231 is noticed. Given the value of adjusted R-squared of 0,211 indicates that the independent variables collectively show 21,1% of the systematic variation in the dependent variable. The results show that board members is important at $p < 0,192$ with positive sign, board structure is also important at $p < 0,169$ with positive sign, and ownership structure also important at $p < 0,341$ with positive sign. However, CEO and chairman has no important connection with firm performance. The F-

statistic of 11,566 is important for the model respectively. This shows that there is a statistical important connection between the independent variables and the dependent variable as a group. Also the durbin-watson statistic of 1,872 for the model respectively reveal the absence of first order serial correlation.

6. CONCLUSION

This work researched the connection between corporate governance and firm performance of quoted companies on the ISE. As we know, when we use return on asset and return on equity as dependent variable, firm size, board structure and ownership structure are significant. But just CEO and chairman hasn't any relation with firm performance. It means for the value maximizing, companies should have large board size, more independent board structure and higher concentration of shares.

REFERENCES

- Abdullah, S.N. (2004). Board Composition, CEO duality and Performance among Malaysian listed companies. *Corporate Governance*, 4(4), 47-61.
- Adekunle, S.A. ve Aghedo, E.M. (2014). Corporate Governance and Financial Performance of Selected Quoted Companies in Nigeria. *European Journal of Business and Management*, 6(9), 53-59.
- Agbonifoh, B.A. (1999). Business Ethics. In A.U. Inegbemor - B.E. Osaze *Introduction to business*.
- Aktan, C. C. (2006). Kurumsal Şirket Yönetimi. *SPK Kurumsal Araştırmalar Serisi*, 4(196).
- Bayrakdaroğlu, A. (2010). Mülkiyet Yapısı ve Finansal Performans: İMKB Örneği. *Ekonomi Bilimleri Dergisi*, 2(2), 12.
- Berle, A. ve Means, G. (1932). The Modern Corporate and Private Property. *McMillian, New York, NY*.
- Bonn, I., Yoshikawa, T. ve Phan, P.H. (2004) Effects of Board Structure on Firm Performance: A Comparison between Japan and Australia. *Asia Business – Management*, 3, 105-125
- Clarkson, R.- Deck, A. (1997). Effective governance of micro finance industry: Estimating a micro finance industry.
- Core, J., W. Guay, ve T. Rusticus. (2004). Does weak governance cause weak stock returns? An examination of firm operating performance and analysts expectations. *Working Paper, University of Pennsylvania*.

- Dahya, J. ve McConnell J.J. (2003). Outside Directors and Corporate Board Decisions. *Journal of Corporate Finance*, Article in Press, Corrected Proof.
- Donaldson, W. (2003). Congressional Testimony Concerning the Implementation of the Sarbanes-Oxley Act of 2002.
- Ege, İ., Topaloğlu, E. E. ve Özyamanoğlu, M. (2013). Finansal Performans ile Kurumsal Yönetim Notları Arasındaki İlişki: BIST Üzerine Bir Uygulama. *Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi*, 5(9), 101.
- Fosberg, R. (1989). Outside directors and managerial monitoring. *Akron Business and Economic Review* 20, 24-32.
- Glossary, P. (2013). Glossary a definition of corporate governance. 14(40).
- Gujarati, D., (1992). Essentials of Econometrics. *Singapore: McGraw-Hill*.
- Jensen, M. (1993). The modern industrial revolution, exit, and the failure of internal control systems. *Journal of Finance*, 48(831-880).
- Lipton, M. ve Lorsch J., (1992). A Modest Proposal for Improved Corporate Governance. *Business Lawyer*, 59 (59-77).
- Love, I. (2011). Corporate Governance and Performance around the World: What we know and What we don't know. *The World Bank Research Observer*, 261, (42-70)
- Luo, Y. (2005). Corporate Governance And Accountability In Multinational Enterprises: Concepts And Agenda. *Journal of International Management*, 11(1), 1-18.
- Mak, Y.T., Yuanto, K., (2001). Size really matters: Further evidence on the negative relationship between board size and firm value. *Pacific-Bosin Finance Journal*, 13, (301-318).
- Memiş, M.Ü. ve Çetenak, E.H. (2012). Kurumsal Yönetimin Kazanç Yönetimi Uygulamaları Üzerine Etkisi: İMKB'de İşlem Gören Şirketler Üzerine Uygulama. *Ç. Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 21(3), 205-224.
- Vafeas, N. (2000). Board structure and the informativeness of earnings. *Journal of Accounting and Public Policy*, 19(2), (139-160).
- William, Q., Judge, Naoumova I. ve Koutzevol, N. (2003). Corporate Governance and Firm Performance in Russia: an empirical study.. *Journal of World Business*, 38(385-396).
- Yenice, S. ve Dölen, T. (2013). İMKB'de İşlem Gören Firmaların Kurumsal Yönetim İlkelerine Uyumunun Firma Değeri Üzerindeki Etkisi. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 9(19), .200-214.
- Yermack, D. (1996). Higher market valuation for firms with a small board of directors. *Journal of Financial Economics*, 40, (185-211).

Zubaidah, Z.A., Nurmala, M.K. ve Kamaruzaman J. (2009). Board Structure and Corporate Performance in Malaysia. *International Journal of Economic and Finance*, 1(1), (150-164).

MÜKELLEFLERİN MALİ MÜŞAVİR ALGISI: GİRESUN ÖLÇEĞİNDE BİR ARAŞTIRMA*

Dr. Öğr. Üyesi Murat ÖZDEMİR^a
Menduh HAYTA^b

Ampirik Araştırma
(Empirical Research)

*Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi*
Kasım 2020; 13 (3): 829-849

ÖZ

Vergi mükelleflerinin mali müşavirleri hakkındaki düşüncelerinin tespit edilmesi iki taraf arasındaki ilişkinin geliştirilmesine yönelik algının ortaya konulması açısından oldukça önemlidir. Bu doğrultuda yapılan çalışmada, vergi mükelleflerinin mali müşavirlerine yönelik algıları sorgulanmıştır. Giresun ilinde çeşitli sektörlerde faaliyet gösteren iki yüz mükellefe uygulanan anket sonucu elde edilen veriler SPSS paket programına aktararak faktör analizi yapılmıştır. Daha sonra oluşturulan çeşitli hipotezlere non-parametrik testlerden Kruskal-Wallis ve Mann-Whitney U testi uygulanmıştır. Çalışmanın sonucunda, mükelleflerin mali müşavir algılarının genel anlamda olumlu olduğu, mükellefin algısında işletmedeki pozisyonu, cinsiyeti, eğitim durumu, işletmenin sektörü ve işletmenin faaliyet süresi değişkenleri açısından anlamlı farklılıklar olduğu tespit edilmiştir.

Anahtar Sözcükler: Muhasebe, Mali Müşavir, Vergi Mükellefi Algısı.

JEL Kodları: M40, M41, M49.

APA Stili Kaynak Gösterimi:

Özdemir, M. Hayta, M. (2020). Mükelleflerin Mali Müşavir Algısı: Giresun Ölçeğinde Bir Araştırma. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*. 13 (3), 829-849.

* Makalenin gönderim tarihi: 18.02.2020; Kabul tarihi: 02.09.2020, iThenticate benzerlik oranı%16

^a Giresun Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, murat.ozdemir@giresun.edu.tr
ORCID: [0000-0001-6608-6511](https://orcid.org/0000-0001-6608-6511)

^b Giresun Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, menduhhayta@gmail.com
ORCID: [0000-0002-0494-2412](https://orcid.org/0000-0002-0494-2412)

TAXPAYERS' PERCEPTION OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANT: A RESEARCH ON SCALE OF GİRESUN

ABSTRACT

In the terms of improving relations, it is very important to question the opinions of taxpayers about their certified public accountants and to determine the negative perception. Accordingly in this study, perceptions of taxpayer on their financial advisors were questioned. The data obtained as a result of the questionnaire applied to 200 (two hundred) taxpayers operating in various sectors in Giresun province were transferred to the SPSS packaged software and factor analysis was performed to it. Later, Kruskal-Wallis and Mann-Whitney U tests, which are among the non-parametric tests, were applied to various hypotheses. At the end of the study, it was determined that the taxpayers' perceptions of financial advisors were generally positive and there were significant differences in terms of the position, gender, educational status, business sector and operating period variables of the business.

Keywords: Accounting, Certified Public Accountant, Taxpayer's Perception.

JEL Codes: M40, M41, M49.

1. GİRİŞ

İşletmelerin finansal bilgilerinin doğru, güvenilir ve yasal mevzuatlara uygun bir biçimde ilgili kişi ve kuruluşlara sunulması hem ticari başarı için hem de kanuni yükümlülüklerin yerine getirilmesi açısından oldukça önemlidir. Bu önem teknolojik değişimlerle gelişen ve karmaşık hale gelen muhasebesel iş ve işlemler nedeniyle daha da artmış, günümüz muhasebe anlayışında devletin, vergi idaresinin, mükellefin ve diğer muhasebe bilgi kullanıcılarının mali müşavirlerden beklentilerini yükseltmiştir. Artık mükelleflerin muhasebe kayıtlarının tutulması ve finansal raporlarının sunulması mesleğin yalnızca bir boyutunu oluşturmaktadır. Bunun yanında mükellefe sağlanan indirim, muafiyet, istisna ve teşviklerin takip edilmesi, danışmanlık ve denetim gibi hizmetlerin verilmesi, işletme kararlarında etkili olabilecek verilerin üretilmesi, üçüncü kişilerce istenen belge ve bilgilerin temin edilmesi gibi daha birçok hizmet mali müşavirler tarafından verilmektedir.

Mali Müşavirlerin söz konusu hizmetlerden kaynaklanan yoğun çalışma temposu nedeniyle mükellef ilişkileri geri plana atılmakta, ilişkiler yeterli düzeyde geliştirilememektedir. Mevlana'nın "Sen ne söylersen söyle, söylediğin, karşındakinin anladığı kadardır" sözünde olduğu gibi verilen hizmetin kıymetinin bilinmesi, yapılan işin karşı tarafça bilinmesiyle mümkündür. Yürekli ve Özdemir (2017) tarafından yapılan çalışma bu sözü destekler niteliktedir. Söz konusu çalışmada, mükellefler ile muhasebe meslek mensupları arasında yaşanan sorunlardan en önemlisinin mükelleflerin temel muhasebe bilgisinin olmayışından kaynaklandığı ifade edilmiştir. Sorunun çözümünün ise mükelleflerin muhasebe bilgi eksikliğinin giderilmesi olacağı, bunun da meslek mensupları, meslek

odaları ve ilgili kurumlarca yapılması gerektiği vurgulanmıştır. Bu doğrultuda, mali müşavirlerce sunulan hizmetlerin mükellefler tarafından nasıl algılandığı ve bu algının olumlu yönde nasıl geliştirileceği konularının ele alınması gerekmektedir. Daha açık bir ifadeyle mali müşavirlerin sundukları hizmetlerin mükellefler tarafından nasıl algılandığı ölçülmeli, ortaya çıkan sonuçlara göre iyileştirmelerin yapılması gerekmektedir.

Bu bağlamda çalışmada, Giresun ilinde çeşitli sektörlerde faaliyet gösteren mükelleflerin mali müşavir algısı ve bu algının demografik değişkenlerle ilişkisi ortaya konulmaya çalışılmıştır. Bu doğrultuda ilk önce konu ile ilgili literatür özetine daha sonra çalışmanın amacı, önemi, yöntemi ve bulgularına yer verilmiştir.

2. LİTERATÜR ÖZETİ

Literatürde, mali müşavir algısını ölçen ulusal ve uluslararası çalışmalara rastlamak mümkündür. Bu çalışmalardan bazıları aşağıda verilmiştir.

Bryne ve Willis (2005) çalışmalarında, İrlanda orta öğretim öğrencilerinin muhasebe mesleği ve muhasebe meslek mensupları hakkındaki algılarını tespit etmeyi amaçlamışlardır. Bu bağlamda Saemann ve Crooker (1999) tarafından geliştirilen ölçekten yararlanılarak toplanan verilere faktör analizi uygulanmıştır. Çalışmanın sonuçlarına göre öğrenciler muhasebe mesleğini sıkıcı, kesin ve uyum odaklı olarak algıarken aynı zamanda saygın bir meslek olarak da görmektedirler. Öğrencilerin algılarını etkileyen temel faktörler ise okul deneyimi, muhasebe alanındaki ilk ders ve medya olarak belirlenmiştir.

Sakurai ve Braithwaite (2003) anket yoluyla yaptıkları çalışmalarında, Avustralyalı vergi mükelleflerinin vergi danışmanlarına ilişkin algılarını incelemişlerdir. Çalışmanın sonucuna göre mükelleflerin vergi acentesi ve danışman seçiminde en önemli önceliklerinin güven ve dürüstlük olduğu belirlenmiştir.

Schmidt (2001) tarafından yapılan çalışmada, belirsiz bir vergi durumunu içeren senaryoda vergi mükelleflerinin sertifikalı muhasebecilerin tavsiyelerine ne ölçüde uyum sağladıkları araştırılmıştır. Amerika Birleşik Devletlerinde rastgele seçilen 2040 vergi mükellefine anket yoluyla ulaşılmış, elde edilen verilere regresyon analizi uygulanmıştır. Çalışmanın sonuçlarına göre vergi mükelleflerinin genel olarak sertifikalı muhasebecilerin tavsiyelerine güvenmeye eğilimli oldukları tespit edilmiştir.

Orçanlı, Oktay ve Küçük (2019), Erzurum Büyükşehir Belediyesi sınırları içindeki 15 işletmenin yönetici ve çalışanlarının mali müşavir algılarını ölçmek ve memnuniyet düzeylerinde etkili olan faktörleri belirlemek amacıyla anket uygulamışlardır. Sıralı lojistik regresyon modeliyle yapılan

çalışmanın sonuçlarına göre hem işletme yöneticilerinin hem de çalışanların büyük çoğunluğunun mali müşavirlerinden memnun oldukları görülmüştür. Bununla birlikte memnuniyet oluşumunda işletme yöneticileri bakımından önemli değişkenlerin; eğitim seviyesi, kamuoyunu aydınlatma, denetim azlığı, defter tutma, işlem, mükellef çıkarı, bağımsızlık, güncellenen ve değişen mevzuat olduğu tespit edilmiştir.

Karasioğlu ve Samancı (2018), Karaman ili sınırları içinde faaliyet gösteren mali müşavir ve mükelleflerin karşılıklı beklentilerini, sorumluluklarını ve yükümlülüklerini belirlemeye çalışmışlardır. 73 mali müşavir ve 914 mükelleften iki farklı anketle elde edilen verilere frekans ve açıklayıcı analiz yöntemi uygulanmıştır. Çalışma sonucunda, mükelleflerin beklentilerinin karşılandığı ve mevcut mali müşavirlerinden memnun oldukları, mali müşavirlerin ise bazı mükelleflerden memnun olmadıkları tespit edilmiştir.

Yürekli, Durmuş ve Solak (2017), mükelleflerin mali müşavirlerden aldıkları hizmetlerin ve beklentilerinin tespit edilmesi için Denizli ili sınırları içinde faaliyet gösteren 99 üretim ve hizmet işletmesine anket çalışması yapmışlardır. Elde edilen verilerin analiz ve yorumlanmasında frekans analizi, Ki-Kare ve ölçeklendirme kullanmışlardır. Çalışmanın sonuçlarına göre mükelleflerin aldıkları hizmetlerde mali müşavirlerin sosyal sorumluluk kavramına uygun davranışlar sergiledikleri, iş gereklerini önemli ölçüde yerine getirdikleri ve işletmenin faaliyet sürecine katkı sağladıklarını düşündüklerini belirlemiştir.

Güney ve Dızman (2015), Erzinan'da faaliyet gösteren işletmelerin mali müşavirlerinden beklentilerini karşılama düzeylerini araştırmışlardır. 61 işletme yöneticisine anket yöntemi uygulanan çalışmada, sonuçlar sayısal ve oransal olarak değerlendirilmiştir. Bu değerlendirmelerin sonucunda, mali müşavirlerin genel olarak beklentileri karşılama düzeylerinin düşük olduğu belirlenmiştir. Yine işletme yöneticilerinin mali müşavirlerin mesleki konularda yeterli düzeyde eğitim almadıklarına inandıkları tespit edilmiştir.

Kaya ve Özdemir (2014) çalışmalarında, muhasebe hizmeti satın alan mükelleflerin tercihlerinde etkili olan faktörleri belirlemeyi ve bu faktörlerin ilişkisel pazarlama ile bağlantısını ortaya koymayı amaçlamışlardır. Bu bağlamda Denizli ilinde faaliyet gösteren 755 işletmenin yöneticisine anket uygulamışlardır. Elde edilen veriler faktör analizine tabi tutulmuş ve dokuz faktöre ulaşılmıştır. Çalışmada bulunan sonuçlara göre mali müşavirlerin mükellefler tarafından tercih edilmesinde ilişkisel pazarlamanın önemli bir etken olduğu, mükelleflerin muhasebe hizmeti dışında sıcak ilgi ve güvene dayalı bir ilişki beklentisi içinde oldukları ifade edilmiştir.

Ustaahmetoğlu, Aygün ve Savcı (2013) tarafından yapılan çalışmanın amacı, Rize'de faaliyet gösteren muhasebe bürolarından hizmet alan mükelleflerin, aldıkları hizmetlerin kalitesine yönelik algularının ve beklentilerinin tespit edilmesidir. Bu amaçla 65 mükellef ile yüz yüze

görülmüş ve SERVQUAL ölçeğine uygun olarak fiziksel, güvenilirlik, heveslilik, güven ve empati boyutlarında değerlendirmeleri istenmiştir. Çalışmada, mükellefler kendilerine sunulan muhasebe hizmetinin kalitesini, fiziksel boyutta beklentilerinin üstünde algılamakta, diğer boyutlarda beklenen hizmet kalitesi ile algılanan hizmet kalitesi arasında anlamlı farklılık olmadığı saptanmıştır.

Uşul ve Uyar (2012) Antalya vergi dairesine bağlı 120 mükellefe yüz yüze anket yöntemi uyguladıkları araştırmalarında, muhasebe meslek mensuplarının sundukları hizmetlerin mükellefler tarafından nasıl algılandığı ve bu algının meslek mensubu seçimine etkisinin olup olmadığını araştırmışlardır. T testi ve Friedman Çift Yönlü Anova testi uygulanan çalışmada, muhasebe hizmeti talep eden mükelleflerin belleklerinde oluşan muhasebeci kavramına göre hareket ettikleri, mesleğin temel işlevinin etkisinin olmadığı belirlenmiştir.

Banar ve Ekergil (2010) Eskişehir ilinde yaptıkları araştırmalarında, mali müşavirleri tarafından sunulan hizmetlerin kalitesiyle müşteri memnuniyeti arasında bir ilişki saptamaya çalışmışlardır. Bu bağlamda hizmet kalitesinin “güvenlik” ve “heveslilik” boyutlarında mükellef memnuniyetini yeterince sağlayamadığını belirlemişlerdir. Mali müşavirlerin mükellef memnuniyetini arttırabilmesi için sektörel uzmanlaşma, nitelikli ve sürekli eğitim, iletişim yeteneklerinin ve araçlarının arttırılması ve mesleği kanuni zorunlulukları yerine getiren bir kurum imajından çıkarıp finansal danışmanlığa da yönlendirilmesi gerektiğini saptamışlardır.

Erol (2007), Çanakkale'nin Biga ilçesinde SMMM'lerin sundukları hizmetlerin mükellefleri tatmin eden özelliklerini belirlemeye çalışmıştır. Bu amaçla 180 anketten topladığı verilere faktör analizi uygulamıştır. Araştırmanın sonucuna göre mükelleflerin tatmin düzeyini arttıran en önemli özellikler; iletişim, sorumluluk, bilgi ve olumlu davranış olarak tespit edilmiştir.

Yayla ve Cengiz (2006) araştırmalarında, Trabzon'da küçük ve orta ölçekli 121 işletmeye anket uygulamışlardır. Yapısal Eşitlik Modeli kullanarak yaptıkları çalışmada, algılanan kaliteyi en çok güvence boyutunun sonra da fiziki görünümün, hevesliliğin, güvenliliğin ve empati boyutlarının etkilediğini tespit etmişlerdir. Ayrıca algılanan kalitenin mükelleflerin tatminini önemli oranda belirlediğini değerlendirmişlerdir.

3. ARAŞTIRMANIN AMACI, EVRENİ VE YÖNTEMİ

Araştırmanın amacı ve önemi, evreni, kısıtları, yöntemi hakkında bilgiler bu başlık altında verilmiştir.

3.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi

Bu araştırmada, mükelleflerin mali müşavirleri hakkındaki algılarının tespit edilmesi, tespit edilen algının üzerinde etkili olan demografik değişkenlerin belirlenmesi amaçlanmıştır. Literatürde farklı illerde benzer araştırmalar olsa da Doğu Karadeniz Bölgesini temsil etmesi bakımından Giresun İlinde yapılması çalışmanın farkını ve önemini ortaya koymaktadır.

3.2. Araştırmanın Evreni, Örneklemi ve Kısıtları

Araştırmanın evrenini, Giresun ilinde çeşitli sektörlerde faaliyet gösteren mükellefler (işletmeler) oluşturmaktadır. Evrenden “tesadüfî örnekleme yöntemine” göre mükelleflerden 300’ü ile görüşülmüş, bu mükelleflerden 208’i anket çalışmasına katılmayı kabul etmiştir. Mükelleflerin işlerinin yoğunluğundan dolayı anket doldurmaya zaman ayırmak istememeleri, yetkililerin işletmede bulunmamaları veya işletme çalışanlarının yetkililerle görüştürmek istememeleri nedeniyle işletme yöneticilerine ulaşamaması ve araştırmanın Doğu Karadeniz Bölgesinde diğer illeri de kapsamaması çalışmanın kısıtlarını oluşturmaktadır.

3.3. Araştırmanın Yöntemi

Mükelleflerin mali müşavir algılarının tespitine yönelik olarak gerçekleştirilen bu araştırma verilerin toplanması ve değerlendirilmesi olarak iki aşamada gerçekleştirilmiştir. Anket formu, Banar ve Ekergil (2010) tarafından yapılan çalışma başta olmak üzere kaynakçada verilen diğer çalışmalardan hareketle hazırlanmıştır. Anket katılımcılara 2019 yılında uygulandığından Etik Kurul İzin Belgesi gerekmemektedir.

Anket formunun ilk bölümü demografik sorulardan, ikinci bölümü ise mükelleflerin mali müşavirleri hakkında düşüncelerini sorgulayan ifadelerden oluşmaktadır. İfadeler “1 Kesinlikle Katılmıyorum”, “2 Katılmıyorum”, “3 Kararsızım”, “4 Katılıyorum” ve “5 Kesinlikle Katılıyorum” şeklinde 5’li likert ölçeğindedir. Toplanan 208 adet anketten 8’i eksik bilgiler nedeniyle değerlendirme dışı bırakılmış olup, kalan 200’ünden elde edilen veriler SPSS paket programıyla analize tabi tutulmuştur. Yapılan güvenilirlik analizi sonucunda anket formundaki 12. ve 31. ifadeler çıkartılmış kalan 33 ifade değerlendirmeye alınmıştır.

Araştırmanın verilerinin normal dağılıma uygun olup olmadığının belirlenmesi için Kolmogrov-Simironov testi kullanılmıştır. Araştırmalarda gözlem sayısı 29 ve üzerinde olduğunda Kolmogrov-Simironov testi kullanılabilir (Serçemeli ve Orhan, 2016: 43). Kolmogrov-Simironov testi sonucunda araştırma verilerinin normal dağılıma uymadığı ($P < .005$) anlaşılmıştır. Verilerin normal dağılıma uymaması nedeniyle Anova’nın parametrik olmayan alternatifi Kruskal-Wallis testine başvurulmuştur. Kruskal-Wallis testi; iki ya da daha fazla örneklem ortalamasının birbirinden anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğinin test edilmesinde

kullanılmaktadır (<https://acikders.ankara.edu.tr>). Ankette defter türü, işletmedeki pozisyon ve cinsiyet gibi sorulara verilen iki şıklı cevaplardaki farklılıkların belirlenebilmesi için Mann-Whitney U testi kullanılmıştır. Ayrıca çok sayıda değişkenin birkaç temel değişkenle ifade edilebilmesi için faktör analizinden yararlanılmıştır.

4. ARAŞTIRMANIN BULGULARI

Demografik özelliklerin dağılımı, ölçeğin güvenilirlik katsayıları, örneklem yeterlilik test sonuçları, faktör analiz sonuçları, hipotez ve hipotez testi sonuçları bu ana başlık altında verilmiştir.

4.1. Demografik Özelliklerin Dağılımı

Araştırmaya katılan mükelleflerin demografik özelliklerine göre sayıları ve yüzdeleri Tablo 1’de verilmiştir. Tablo 1’de görüldüğü üzere ankete katılan mükelleflerin yüzde 41’i işletme hesabı defterine tabi iken, yüzde 59’u bilanço usulüne tabidir. Yine katılımcıların yüzde 57’si işletmenin sahibi veya ortağı, yüzde 43’ü işletmede çalışan profesyonel yöneticidir. Katılımcıların cinsiyetine bakıldığında 155’i erkek, 45’i ise kadınlardan oluşmaktadır. Yaş dağılımında en fazla katılımcı 31-40 yaş aralığında, en az katılımcı, 24 ve altı yaş aralığında bulunmaktadır. Eğitim durumları itibarıyla değerlendirildiğinde yüzde 40 ile en fazla lise, yüzde 2,5 ile en az lisansüstü mezunlarının olduğu görülecektir.

Tablo 1: Mükelleflerin Demografik Özelliklerine Göre Dağılımı

	n	%		n	%
İşletmenin Defter Türü	200	100	İşletmenin Sektörü	200	100
İşletme Defteri	82	41,0	Gıda-Market	19	9,5
Bilanço Usulü	118	59,0	Üretim	6	3,0
İşletmedeki Pozisyonu	200	100	İnşaat-Hırdavat	18	9,0
İşletme Sahibi (Ortak)	114	57,0	Temizlik	8	4,0
Profesyonel Yönetici	86	43,0	Eğitim-Kırtasiye	4	2,0
Cinsiyet	200	100	Beyaz Eşya-Mobilya	15	7,5
Erkek	155	77,5	Sağlık- Kişisel Bakım	11	5,5
Kadın	45	22,5	Elektronik-Bilişim-İletişim	16	8,0
Yaş	200	100	Otomotiv-Ulaşım-Lojistik	25	12,5
24 ve altı	5	2,5	Eğlence-Kafe-Restoran	21	10,5
25-30	48	24,0	Giyim-Ayakkabı	23	11,5
31-40	59	29,5	Diğer	34	17,0
41-50	47	23,5	İşletmenin Faaliyet Süresi	200	100
51-60	35	17,5	1 yıl altı	8	4,0
61 ve üstü	6	3,0	1-5 yıl	46	23,0
Eğitim Durumu	200	100	6-10 yıl	37	18,5
İlkokul	12	6,0	11-15 yıl	18	9,0
Ortaokul	14	7,0	16-20 yıl	30	15,0
Lise	80	40,0	21 yıl ve üzeri	61	30,5
Ön lisans	36	18,0	İşletmenin Aylık Geliri	200	100
Lisans	53	26,5	5.000 TL ve altı	35	17,5
Lisansüstü	5	2,5	5.001 TL-10.000 TL	31	15,5
Mali Müşavir ile Çalışma	200	100	10.001 TL-20.000 TL	45	22,5
1-10 yıl	188	94,0	20.001 TL-50.000 TL	39	19,5
11-20 yıl	2	1,0	50.001 TL-250.000 TL	34	17,0
21 yıl ve üzeri	10	5,0	250.001 TL ve üzeri	16	8,0

İşletmelerin sektörel dağılımlarına bakıldığında kuyumcu, demirci, tamirci ve çilingir gibi diğer sektörleri oluşturan işletmelerin yüzde 17 oranı ile en fazla katılıma sahip oldukları görülmektedir. En az katılım sağlayan sektör ise eğitim-kırtasiyedir. İşletmeler faaliyet süreleri bakımından incelendiğinde yüzde 30,5'lik oran ile 21 yıl ve üzerinde olan işletmeler en fazla katılıma sahipken, yüzde 4 ile 1 yıl ve altı faaliyette olan işletmeler en az katılıma sahiptir. İşletmelerin aylık gelirleri baz alındığında en fazla

katılımın yüzde 22,5 ile 10.001-20.000 TL gelire sahip olan işletmelerden, en az katılımın ise yüzde 8'lik oran ile 250.000 TL ve üzeri gelir elde eden işletmelerden oluştuğu görülmektedir.

4.2. Araştırmada Kullanılan Ölçeklerin Güvenilirlik Katsayıları

Güvenilirlik analizi, bir anketin sorularının birbirleri ile olan tutarlılığını ve kullanılan ölçeğin ilgilenilen sorunu ne derece yansıttığını ifade etmektedir. Ölçeğin iç tutarlılık katsayılarının değer aralığına bağlı olarak belirlenen güvenilirlikleri; $0,40 \leq \alpha < 0,60$ ise düşük, $0,60 \leq \alpha < 0,80$ ise oldukça yüksek, $0,80 \leq \alpha < 1,00$ arasında ise yüksektir (İslamoğlu, 2009: 135). Çalışmanın güvenilirlik test sonuçları Tablo 2'de sunulmuştur.

Tablo 2: Güvenilirlik Test Sonuçları

Alfa Katsayısı (Cronbach Alpha)	Madde Sayısı
,92	33

Tablo 2'den görüldüğü üzere alfa (α) katsayısı 0,92'dir. Bu değer anket verilerinin oldukça yüksek bir güvenilirlik derecesine sahip olduğunu göstermektedir.

4.3. Araştırmada Kullanılan Örneklem Yeterlilik Test Sonuçları

Örneklemden elde edilen veriler Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) ve Barlett testi ile açıklanabilmektedir. Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) örneklem yeterliliği ölçütü, gözlenen korelasyon katsayılarının büyüklüğünü ve kısmi korelasyon katsayılarının büyüklüğünü karşılaştıran bir endekstir. KMO oranının 0,5'in üzerinde olması gerekir. Oran ne kadar yüksek olursa, veri seti faktör analizi yapmak için o kadar uygundur (Çoklu, Şekercioğlu, ve Büyüköztürk, 2012). Araştırmanın örneklem yeterlilik test sonuçları Tablo 3'te verilmiştir.

Tablo 3: Örneklem Yeterlilik Test Sonuçları

KMO ve Bartlett Testi		
Kaiser-Meyer-Olkin Örneklem Yeterlilik Testi	,790	
Bartlett Küresellik Testi	Yaklaşık Ki-Kare	4589,186
	Df	528
	Sig.	,000

Tablo 3'ten de anlaşılacağı üzere KMO değeri 0,790'dır. Bu değer ile örneklem büyüklüğünün faktör analizi için "iyi" olduğu sonucuna ulaşılmaktadır.

4.4. Araştırmanın Faktör Analizi Sonuçları

Anket sorularına uygulanan faktör analizi sonucunda oluşan alt boyutlar ve alt boyutlara ait faktör yükleri Tablo 4'te sunulmuştur.

Tablo 4: Faktör Dağılımları ve Faktör Yükleri

Faktör 1	Faktör Yükü
11. Mali müşavirim saygındır.	0,802
13. Mali müşavirim sunacağı hizmetin zamanını kesin olarak söyler.	0,756
14. Mali müşavirim söz verdiği zaman sözünde durur.	0,755
09. Mali müşavirim naziktir.	0,715
10. Mali müşavirim kültürlüdür.	0,680
15. Mali müşavirim belirli bir iş için söz verdiğinde zamanında yapar.	0,617
Faktör 2	Faktör Yükü
28. Mali müşavirimden istediğim anda hizmet alırım.	0,836
29. Mali müşavirim işlerimi yerine getirmek için daima isteklidir.	0,806
30. Mali müşavirim beni her konuda ve her zaman dikkate alır.	0,711
33. Mali müşavirim anlayışlıdır.	0,567
27. Mali müşavirim görevini tarafsız olarak yerine getirir.	0,539
Faktör 3	Faktör Yükü
7. Bir sorunum olduğunda Mali müşavirim yaklaşımı güven vericidir.	0,839
5. Sorunum olduğunda Mali müşavirim cana yakın davranır	0,777
6. Mali müşavirim yasal menfaatlerimi canı gönülden destekler.	0,742
8. Mali müşavirim benimle kişisel olarak ilgilenir.	0,478
Faktör 4	Faktör Yükü
2. Mali müşavirim bürosu tertipli ve düzenlidir.	0,841
3. Mali müşavirim güzel giyimlidir	0,839
1. Mali müşavirim bürosu sunduğu hizmetler için yeterlidir.	0,755
4. Mali müşavirim işlerinde son teknolojiye uygun araç ve gereç kullanır.	0,656
Faktör 5	Faktör Yükü
20. Mali müşavirim muhasebe kayıtlarımı doğru şekilde tutar.	0,792
21. Mali müşavirim hatasız çalışır.	0,755
19. Mali müşavirim kanuni ödevlerimi zamanında yapmamı sağlar	0,573
22. Mali müşavirim çalışma saatleri çalışma saatlerime uygundur.	0,565
23. Mali müşavirim işinin ehlidir.	0,451
Faktör 6	Faktör Yükü
17. Mali müşavirim vergisel konularda bilgilidir.	0,925
16. Mali müşavirime vergisel konularda güvenirim	0,805
18. Mali müşavirimle uyum içinde çalışabilmekteyim.	0,626
Faktör 7	Faktör Yükü
34. Mali müşavirim çalışanlarına işlerimin yapılmasında güvenirim	0,791
32. Mali müşavirim çalışanları gerekli bilgi ve tecrübeye sahiptir.	0,668
35. Mali müşavirim çalışanlarıyla iletişimim iyidir.	0,644
Faktör 8	Faktör Yükü
25. Mali müşavirim aldığı parayı hak ettiğini düşünüyorum.	0,783
24. Mali müşavirim ücretlerinin yeterli olmadığını düşünüyorum.	0,731
26. Mali müşavirimi değiştirmeyi düşünmüyorum	0,504

Tablo 4'te görüldüğü üzere uygulanan faktör analizi sonucunda 8 faktör elde edilmiştir. Bir araştırmada faktör yükünün 0,40'ın üstünde bir değere sahip olması gerekmektedir (Kalaycı, 2014). Faktör yük değerleri, ifadelerin faktörlerle olan ilişkisini açıklayan katsayılar olduğundan faktördeki yük değerlerinin yüksek olması beklenmektedir (Büyüköztürk, 2002: 473). Araştırmanın faktör yükleri incelendiğinde 0,40'ın üzerinde olduğu görülmektedir. Dolayısıyla ifadelerle faktörler arasındaki ilişkinin yeterli olduğu anlaşılmaktadır.

4.5. Araştırmanın Hipotezleri ve Hipotezlerin Test Edilmesi

Araştırmanın hipotezleri, hipotezlerin test edilmesinde kullanılan analizler ve analiz sonuçları bu başlık altında verilmiştir.

4.5.1. İşletmenin Defter Türü Değişkeni Bakımından Analiz Sonuçları

H₁: İşletmenin tabi olduğu defter türü ile mali müşavir algısının alt boyutları arasında anlamlı farklılık vardır.

İşletmenin tabi olduğu defter türü değişkenine ilişkin analizin sonuçları Tablo 5'te sunulmuştur.

Tablo 5: İşletmenin Defter Türüne İlişkin Analiz Sonuçları

İşletmenin Defter Türü								
	Fak.1	Fak.2	Fak.3	Fak.4	Fak.5	Fak.6	Fak.7	Fak.8
Mann-Whitney U	4437,5	4558,5	4735,0	4817,0	4722,5	4657,5	4563,5	4553,5
Wilcoxon W	11458,5	7961,5	8138,0	8220,0	8125,5	8060,5	11584,5	11574,5
Z	-1,009	-,707	-,260	-,055	-,291	-,482	-,697	-,715
P	,313	,479	,795	,956	,771	,630	,486	,475

Tablo 5'ten anlaşılacağı üzere yapılan test sonucu, işletmenin tabi olduğu defter türü değişkeni ile mükellefin mali müşavir algısının alt boyutları arasında anlamlı bir farklılık tespit edilememiştir ($P > 0,05$). Dolayısıyla **H₁ hipotezi reddedilmiştir.**

4.5.2. İşletmedeki Pozisyonu Bakımından Analiz Sonuçları

H₂: İşletmedeki pozisyonu ile mali müşavir algısının alt boyutları arasında anlamlı farklılık vardır.

İşletmedeki pozisyon değişkenine ilişkin analizin sonuçları Tablo 6'da sunulmuştur.

Tablo 6: İşletmedeki Pozisyonuna İlişkin Analiz Sonuçları

İşletmedeki Pozisyonu								
	Fak.1	Fak.2	Fak.3	Fak.4	Fak.5	Fak.6	Fak.7	Fak.8
Mann-W. II	4303,5	4366,5	4381,0	4550,0	3745,5	4075,0	4777,5	4618,50
Wilcoxon XXV	8044,5	10921,5	10936,0	11105,0	10300,5	10630,0	11332,5	11173,5
Z	-1,498	-1,347	-1,306	-,911	-2,895	-2,193	-,314	-,708
P	,134	,178	,192	,362	,004	,028	,754	,479

Tablo 6'dan anlaşılacağı üzere işletmedeki pozisyon değişkeni ile faktör 5 ve faktör 6 arasında anlamlı farklılıklar tespit edilmiştir ($P < 0,05$). Dolayısıyla **H₂ hipotezi kısmen kabul edilmiştir.**

Bu farklılığın anlaşılabilmesi için faktör 5 ve faktör 6'nın rank değerleri hesaplanmış ve Tablo 7'de sunulmuştur.

Tablo 7: İşletmedeki Pozisyonu Rank Değerleri

	İşletmedeki Pozisyon	N	Rank Değerleri	
			Mean Rank	Sum of Ranks
Fak.5	İş Sahibi - Ortağı	114	90,36	10300,50
	Yönetici	86	113,95	9799,50
	Total	200		
Fak.6	İş Sahibi - Ortağı	114	93,25	10630,00
	Yönetici	86	110,12	9470,00
	Total	200		

Tablo 7'den işletme sahibi-ortağı katılımcıların yönetici olan katılımcılara nazaran düşük ortalamaya sahip oldukları görülmektedir. Başka bir ifadeyle yöneticiler işletme sahip-ortaklara nazaran daha olumlu görüşe sahiptirler.

4.5.3. Cinsiyet Değişkeni Bakımından Analiz Sonuçları

H₃: Cinsiyet değişkeni ile mali müşavir algısının alt boyutları arasında anlamlı farklılık vardır.

Cinsiyet değişkenine ilişkin yapılan analizin sonuçları Tablo 8'de sunulmuştur.

Tablo 8: Cinsiyete İlişkin Analiz Sonuçları

Cinsiyet								
	Fak.1	Fak.2	Fak.3	Fak.4	Fak.5	Fak.6	Fak.7	Fak.8
Mann-Whitney U	3144,0	2816,0	3193,5	3369,0	2933,0	3364,5	3293,0	3055,5
Wilcoxon W	4179,0	14906,0	15283,5	15459,0	15023,0	15454,5	4328,0	15145,5
Z	-1,019	-2,002	-,874	-,364	-1,646	-,387	-,582	-1,278
P	,308	,045	,382	,716	,100	,699	,561	,201

Tablo 8’den görüldüğü üzere cinsiyet değişkeni ile faktör 2 arasında anlamlı farklılık tespit edilmiştir ($P < 0,05$). Dolayısıyla **H₃ hipotezi kısmen kabul edilmiştir.**

Bu farklılığın anlaşılabilmesi için faktör 2’ye ilişkin rank değerleri Tablo 9’da verilmiştir.

Tablo 9: Cinsiyet Rank Değerleri

Fak.2	Mükellefin Cinsiyeti	N	Mean Rank	Sum of Ranks
	Erkek		155	96,17
Kadın		45	115,42	5194,00
Toplam		200		

Tablo 9’dan anlaşılacağı üzere kadınların ortalaması erkeklerin ortalamasından daha yüksek çıkmıştır. Bu nedenle kadınların erkeklere nazaran daha olumlu algıya sahip oldukları söylenebilir.

4.5.4. Yaş Değişkeni Bakımından Analiz Sonuçları

H₄: Yaş değişkeni ile mali müşavir algısının alt boyutları arasında anlamlı farklılık vardır.

Yaş değişkenine ilişkin yapılan analizin sonuçları Tablo 10’da sunulmuştur.

Tablo 10: Yaşa İlişkin Analiz Sonuçları

Yaş								
	Fak.1	Fak.2	Fak.3	Fak.4	Fak.5	Fak.6	Fak.7	Fak.8
Chi-Square	6,661	1,247	2,407	1,691	1,201	3,110	2,090	1,268
df	5	5	5	5	5	5	5	5
P	,247	,940	,790	,890	,945	,683	,837	,938

Tablo 10'dan anlaşılacağı üzere yaş değişkeni ile alt boyutlar arasında anlamlı bir farklılık tespit edilememiştir ($P>0,05$). Dolayısıyla **H₄ hipotezi reddedilmiştir.**

4.5.5. Eğitim Durumu Değişkeni Bakımından Analiz Sonuçları

H₅: Eğitim durumu değişkeni ile mali müşavir algısının alt boyutları arasında anlamlı farklılık vardır.

Eğitim durumu değişkenine ilişkin yapılan analizin sonuçları Tablo 11'de sunulmuştur.

Tablo 11: Eğitim Durumuna İlişkin Analiz Sonuçları

Eğitim Durumu								
	Fak.1	Fak.2	Fak.3	Fak.4	Fak.5	Fak.6	Fak.7	Fak.8
Chi-Square	10,547	9,615	13,118	10,995	6,505	10,053	7,034	15,253
df	5	5	5	5	5	5	5	5
P	,061	,087	,022	,051	,260	,074	,218	,009

Tablo 11'den anlaşılacağı üzere eğitim durumu değişkeni ile faktör 3 ve faktör 8 arasında anlamlı farklılıklar tespit edilmiştir ($P<0,05$). Dolayısıyla **H₅ hipotezi kısmen kabul edilmiştir.**

Bu farklılıkların hangi gruplar arasında olduğunun tespit edilebilmesi için yapılan Tamhane test sonuçları Tablo 12'de sunulmuştur.

Tablo 12: Eğitim Durumu Tamhane Test Sonuçları

Multiple Comparisons							
Tamhane							
Dependent Variable	(I) Eğitim Durumu	(J) Eğitim Durumu	Mean Difference (I-J)	Std. Error	Sig.	95% Confidence Interval	
						Lower Bound	Upper Bound
Fak.8	Ortaokul	İlkokul	-,35714	,33338	,995	-1,4794	,7651
		Lise	-,70298*	,18375	,018	-1,3223	-,0836
		Önlisans	-,37566	,22902	,826	-1,0955	,3442
		Lisans	-,50180	,20844	,294	-1,1685	,1649
		Lisansüstü	,37619	,40796	,999	-1,5744	2,3268
	Lise	İlkokul	,34583	,29598	,990	-,7223	1,4139
		Ortaokul	,70298*	,18375	,018	,0836	1,3223
		Önlisans	,32731	,17004	,604	-,1951	,8498
		Lisans	,20118	,14111	,924	-,2236	,6259
		Lisansüstü	1,07917	,37801	,478	-1,1273	3,2856

Yapılan test sonucunda faktör 3'te ilişkinin hangi gruplar arasında olduğu tespit edilememiştir. Diğer yandan Tablo 12'den de anlaşılacağı üzere faktör 8'de ortaokul ve lise mezunları arasında anlamlı farklılık vardır. Başka bir ifadeyle ortaokul mezunlarının ortalamaları lise mezunlarına göre daha yüksek çıkmıştır.

4.5.6. İşletmenin Sektörü Bakımından Analiz Sonuçları

H₆: İşletmenin sektörü değişkeni ile mali müşavir algısının alt boyutları arasında anlamlı farklılık vardır.

İşletmenin sektörü değişkenine ilişkin analizin sonuçları Tablo 13'te sunulmuştur.

Tablo 13: İşletmenin Sektörüne İlişkin Analiz Sonuçları

İşletmenin Sektörü								
	Fak.1	Fak.2	Fak.3	Fak.4	Fak.5	Fak.6	Fak.7	Fak.8
Chi-Square	17,722	19,169	7,077	10,281	13,165	10,240	11,332	5,450
df	9	9	9	9	9	9	9	9
P	,039	,024	,629	,328	,155	,331	,254	,793

Tablo 13'te görüldüğü üzere işletmenin sektörü değişkeni ile faktör 1 ve faktör 2 arasında anlamlı farklılıklar tespit edilmiştir ($P < 0,05$). Dolayısıyla **H₆ hipotezi kısmen kabul edilmiştir.**

Bu farklılıkların hangi gruplar arasında olduğunun tespit edilmesi için yapılan Tamhane testinde faktör 2'de farklılığın hangi gruplar arasında olduğu tespit edilememiştir. Dolayısıyla faktör 2'ye ait Tamhane test sonuçlarını gösteren tablo verilmemiştir. Diğer yandan faktör 1'e ait Tamhane test sonuçları ise Tablo 14'te sunulmuştur.

Tablo 14: İşletmenin Faaliyet Süresine İlişkin Analiz Sonuçları

Multiple Comparisons							
Tamhane							
Dependent Variable	(I) İşletmenin Faaliyette Bulunduğu Sektör	(J) İşletmenin Faaliyette Bulunduğu Sektör	Mean Difference (I-J)	Std. Error	Sig.	95% Confidence Interval	
						Lower Bound	Upper Bound
Fak.1	İnşaat Hırdavat	Elektronik Bilişim İletişim	,48611*	0,11724	0,016	0,0490	0,9232
	Elektronik Bilişim İletişim	İnşaat Hırdavat	-,48611*	0,11724	0,016	-0,9232	-0,0490

Tablo 14'ten anlaşılacağı üzere elektronik-bilişim-iletişim sektöründe faaliyet gösterenlerin ortalamaları inşaat-hırdavat sektöründe faaliyet gösterenlerin ortalamalarından daha yüksek çıkmıştır.

4.5.7. İşletmenin Faaliyet Süresi Bakımından Sonuçları

H₇: İşletmenin faaliyet süresi değişkeni ile mali müşavir algısının alt boyutları arasında anlamlı farklılık vardır.

İşletmenin faaliyet süresi değişkenine ilişkin analizin sonuçları Tablo 15'te sunulmuştur.

Tablo 15: İşletmenin Faaliyet Süresine İlişkin Analiz Sonuçları

İşletmenin Faaliyet Süresi								
	Fak.1	Fak.2	Fak.3	Fak.4	Fak.5	Fak.6	Fak.7	Fak.8
Chi-Square	1,848	3,858	12,578	5,835	1,249	,996	2,215	5,377
df	5	5	5	5	5	5	5	5
P	,870	,570	,028	,323	,940	,963	,819	,372

Tablo 15'te görüldüğü üzere işletmenin faaliyet süresi değişkeni ile faktör 3 arasında anlamlı farklılık tespit edilmiştir ($P < 0,05$). Dolayısıyla **H₇ hipotezi kısmen kabul edilmiştir.**

Bulunan bu farklılığın anlaşılması için Tamhane testi uygulanmıştır. Test sonucuna göre ilişkinin hangi gruplar arasında olduğu tespit edilememiştir. Dolayısıyla Tamhane test sonuçlarını gösteren tablo verilmemiştir.

4.5.8. İşletmenin Aylık Geliri Bakımından Analiz Sonuçları

H₈: İşletmenin aylık geliri değişkeni ile mali müşavir algısının alt boyutları arasında anlamlı farklılık vardır.

İşletmenin aylık geliri değişkenine ilişkin analizin sonuçları Tablo 16’da sunulmuştur.

Tablo 16: İşletmenin Aylık Gelirine İlişkin Analiz Sonuçları

İşletmenin Aylık Geliri								
	Fak.1	Fak.2	Fak.3	Fak.4	Fak.5	Fak.6	Fak.7	Fak.8
Chi-Square	8,564	8,004	4,215	4,574	11,030	8,344	6,160	9,078
df	5	5	5	5	5	5	5	5
Asymp. Sig.	,128	,156	,519	,470	,051	,138	,291	,106

Tablo 16’den anlaşılacağı üzere işletmenin aylık geliri değişkeni ile mükellefin mali müşavir algısının alt boyutları arasında anlamlı bir farklılık tespit edilememiştir ($P>0,05$). Dolayısıyla **H₈ hipotezi reddedilmiştir.**

4.5.9. Mali Müşaviri ile Çalışma Süresi Bakımından Analiz Sonuçları

H₉: İşletmenin mali müşaviri ile çalışma süresi değişkeni ile mali müşavir algısının alt boyutları arasında anlamlı farklılık vardır.

İşletmenin mevcut mali müşaviriyle çalışma süresi değişkenine ilişkin analizin sonuçları Tablo 17’de sunulmuştur.

Tablo 17: Mali Müşaviri ile Çalışma Süresine İlişkin Analiz Sonuçları

İşletmenin En Son Çalıştığı Mali Müşavirle Çalışma Süresi								
	Fak.1	Fak.2	Fak.3	Fak.4	Fak.5	Fak.6	Fak.7	Fak.8
Chi-Square	,056	1,411	,188	,484	1,712	1,740	11,376	3,864
df	2	2	2	2	2	2	2	2
Asymp. Sig.	,972	,494	,910	,785	,425	,419	,003	,145

Tablo 17’den anlaşılacağı üzere işletmenin mevcut mali müşaviriyle çalışma süresi değişkeni ile faktör 7 arasında anlamlı farklılık tespit edilmiştir ($P<0,05$). Dolayısıyla **H₉ hipotezi kısmen kabul edilmiştir.**

Bu farklılığın anlaşılabilmesi için Tamhane testi yapılmış, test sonucu Tablo 18’de sunulmuştur.

Tablo 18: Mali Müşaviri ile Çalışma Süresi Tamhane Test Sonuçları

Multiple Comparisons							
Tamhane							
Dependent Variable	(I) Mali Müşaviri ile Çalışma Süresi	(J) En Son Mali Müşaviri ile Çalışma Süresi	Mean Difference (I-J)	Std. Error	Sig.	95% Confidence Interval	
						Lower Bound	Upper Bound
Fak.7	1-10 yıl	11-20 yıl	,04787	,04293	,605	-,0556	,1513
		21 ve üzeri	,44787*	,07929	,000	,2391	,6567
	11-20 yıl	1-10 yıl	-,04787	,04293	,605	-,1513	,0556
		21 ve üzeri	,40000*	,06667	,001	,2051	,5949
	21 ve üzeri	1-10 yıl	-,44787*	,07929	,000	-,6567	-,2391
		11-20 yıl	-,40000*	,06667	,001	-,5949	-,2051

Tablo 18'den de anlaşılacağı üzere faktör 7'de mali müşaviriyle 21 yıl ve üzeri çalışma süresine sahip olanlarla 11-20 yıl çalışma süresine sahip olanlar arasında ve yine 21 yıl ve üzeri çalışma süresine sahip olanlarla 1-10 yıl çalışma süresine sahip olanlar arasında anlamlı farklılıklar tespit edilmiştir. Ortalamalara bakıldığında; 21 yıl ve üzeri çalışma süresine sahip olanların ortalaması her ikisine göre daha yüksek çıkmıştır.

5. SONUÇ

Mükelleflerin mali müşavirleri algıları ve bu algı üzerinde etkili olan faktörlerin belirlenmesi amaçlanan çalışmada elde edilen sonuçlar aşağıdaki gibi özetlenebilir.

- İşletmenin tabi olduğu defter türü değişkeni ile mali müşavir algısı alt boyutları arasında herhangi bir anlamlı farklılık tespit edilememiştir. Dolayısıyla H₁ hipotezi reddedilmiştir.
- İşletmedeki pozisyonu değişkeni ile alt boyutlar arasında faktör 5 ve faktör 6'da anlamlı farklılıklar tespit edilmiştir. Dolayısıyla H₂ hipotezi kısmen kabul edilmiştir. Bulunan anlamlı farklılık değerlendirildiğinde; faktör 5 ve faktör 6'daki ifadelerde yöneticilerin, işletme sahiplerine nazaran mali müşavirleri hakkında daha olumlu düşündükleri anlaşılmaktadır. Faktör 5 ve faktör 6'da mali müşavirlerinin bilgili, güvenilir, uyumlu muhasebe kayıtlarını doğru, hatasız, zamanında tuttuğu ve işinin ehli olduğuyla ilgili ifadeler yer almaktadır.

- Cinsiyet değişkeni bakımından yapılan analizde ise faktör 2’de anlamlı farklılıklar tespit edilmiştir. Dolayısıyla H_3 hipotezi kısmen kabul edilmiştir. Bulunan farklılıkların nedeninin kadın katılımcıların erkek katılımcılara nazaran mali müşavirlerini daha anlayışlı, istekli ve işlerinde tarafsız olarak gördüklerinden ileri geldiği söylenebilir.
- Yaş değişkeni açısından yapılan analizde katılımcıların yaşları ile mali müşavir algısı alt boyutları arasında anlamlı bir farklılık tespit edilememiştir. Dolayısıyla H_4 hipotezi reddedilmiştir.
- Eğitim durumu itibariyle mali müşavir algısı alt boyutları arasında faktör 3 ve faktör 8’de anlamlı farklılıklar tespit edilmiştir. Dolayısıyla H_5 hipotezi kısmen kabul edilmiştir. Faktör 3’teki anlamlı farklılık saptanamamış olup faktör 8’de ortaokul mezunlarının lise mezunlarına oranla daha olumlu düşündükleri tespit edilmiştir. Hatırlanacağı üzere faktör 8’de mali müşavir ücretleri ve mevcut mali müşaviri ile çalışma isteğini sorgulayan ifadeler yer almaktadır.
- İşletmenin sektörü değişkeninde ise faktör 1 ve faktör 2’de anlamlı farklılıklar tespit edilmiştir. Dolayısıyla H_6 hipotezi kısmen kabul edilmiştir. Faktör 2’deki farklılık tespit edilemezken, faktör 1’de elektronik-bilişim-iletişim sektöründe faaliyet gösterenlerin inşaat-hırdavat sektöründe faaliyet gösterenlerden daha olumlu düşündükleri tespit edilmiştir. Bu farklılığın nedeni; elektronik-bilişim-iletişim sektöründeki ticari işlemlerde devlet kontrolünün inşaat-hırdavat sektöründen daha fazla olmasına bağlanabilir.
- İşletmenin faaliyet süresine göre faktör 3’de anlamlı farklılıklar tespit edilmiştir. Dolayısıyla H_7 hipotezi kısmen kabul edilmiştir. Ancak bulunan farklılığın nedeni tespit edilememiştir.
- İşletmenin aylık geliri değişkenine ilişkin analiz sonuçlarında ise anlamlı bir farklılık tespit edilememiştir. Dolayısıyla H_8 hipotezi reddedilmiştir.
- İşletmenin mevcut mali müşaviri ile çalışma süresine ilişkin analiz sonuçlarında ise faktör 7’de anlamlı farklılıklar tespit edilmiştir. Dolayısıyla H_9 hipotezi kısmen kabul edilmiştir. Bulunan bu farklılığın nedeninin, mali müşaviriyle 21 yıl ve üzeri çalışan işletmelerin 1-10 yıl ve 11-20 yıl çalışan işletmelerden daha olumlu düşündüklerinden kaynaklandığı söylenebilir. Daha açık bir ifadeyle işletmenin aynı mali müşavirle çalışma süresi uzadıkça olumlu algı da artmaktadır.

Genel anlamda mükelleflerin mali müşavirleri ve onlardan aldıkları hizmetler hakkındaki düşüncelerinin olumlu olduğu söylenebilir. Bu yönü

ile Yürekli, Durmuş ve Solak (2017), Orçanlı, Oktay ve Küçük (2019) tarafından yapılan araştırmalarla tutarlılık gösterdiği ifade edilebilir. Bununla birlikte araştırmada bilgi, güven, mükellefe sunulan hizmetin zamanında verilmesi, mükellefin menfaatlerinin korunması ve işinin ehli olunması gibi mesleki yeterlilikle ilgili özelliklerin yanında anlayış, cana yakınlık, uyum, nezaket gibi kişisel özelliklerin de mükellef memnuniyetinde ön plana çıktığı anlaşılmaktadır. Dolayısıyla mükellef ilişkilerinin geliştirilmesinde bu özelliklerin mali müşavirler tarafından dikkate alınması gerekir.

İleride yapılacak çalışmalarda mali müşavirlerin mükellefler üzerine düşünceleri, sorunları ve beklentileri sorgulanabilir. Yine vergi idaresi ile meslek mensubu, vergi idaresi ile mükellef bağlamında çalışmalar ele alınabilir.

KAYNAKÇA

Banar, K. ve Ekergil, V. (2010). Muhasebe Meslek Mensuplarının Hizmet Kalitesi: Sunulan Hizmetlerin Kalitesi İle Müşteri Memnuniyeti İlişkisi Eskişehir Uygulaması, *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 10 (1): 39-60.

Bryne, M. And Willis, P. (2005). Irish Secondary Students' Perception of The Work of an Accountant and The Accounting Profession, *Accounting, An International Journal*, 14 (4): 367-381.

Büyüköztürk, Ş. (2002). Faktör Analizi: Temel Kavramlar ve Ölçek Geliştirmede Kullanımı, *Eğitim Yönetimi Dergisi*, 32, 470-483.

Erol, M. (2007). Muhasebe Meslek Elemanlarının Sundukları Hizmetlerin Mükellefleri Tatmin Eden Özelliklerini Belirlemeye Yönelik Ampirik Bir Çalışma, *Selçuk Üniversitesi Karaman İ.İ.B.F. Dergisi*, 9 (12): 244-252.

Güney, S. ve Dizman, Ş. (2015). Muhasebe Meslek mensuplarının İşletmelerin Beklentilerini Karşılama Düzeyi – Erzincan İli Uygulaması-, *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 19 (3): 315-336.

https://acikders.ankara.edu.tr/pluginfile.php/54780/mod_resource/content/0/Kruskal_Wallis.pdf

İslamoğlu, A. H (2009). *Sosyal Bilimlerde Araştırma Teknikleri (SPSS Uygulamalı)*, İzmit: Beta Basın Yayım.

Kalaycı, Ş. (2014). *SPSS Uygulamaları Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri*, Ankara: Asil Yayıncılık.

Karasioğlu, F. ve Samancı T. H. (2018). Mali Müşavir – Mükellef İlişkileri Bağlamında Beklentiler, Sorumluluklar ve Yükümlülükler; Karaman İli

- Özelinde Bir Anket Çalışması, *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 6 (67): 432-451.
- Serçemeli, M. ve Orhan, M. S. (2016). Sürekli Denetim ve Denetimin Geleceğine Bakış Üzerine Bist-100 Şirketlerinde Bir Araştırma, *Sayıştay Dergisi*, 101: 31-50.
- Kaya, Y. ve Özdemir, S. (2014). Muhasebe Meslek Mensuplarının Sundukları Hizmetin Müşteri Tarafından İlişkisel Pazarlama Anlayışı Doğrultusunda Değerlendirilmesine Yönelik Ampirik Bir Çalışma, *İşletme Araştırmaları Dergisi (iad)*, 6 (4): 157-171.
- Orçanlı, K., Oktay, E. Ve Küçük, Z. (2019). İşletmelerde Mali Müşavir Hizmetlerindeki Memnuniyette Etkili Faktörlerin Belirlenmesi: Erzurum İli Örneği, *Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 20 (1): 193-213.
- Saemann, G. P. And Crooker, K. J. (1999). Student Perceptions of The Profession and its Effect on Decisions to Major in Accounting, *Journal of Accounting Education*, 17 (1), 1-22.
- Sakurai, Y. And Braithwaite, V. (2003). Taxpayers' Perceptions of Practitioners: Finding One Who is Effective and Does The Right Thing, *Journal of Business Ethics*, 46: 375-387.
- Schmidt, D. R: (2001). The Prospects of Taxpayer Agreement With Aggressive Tax Advice, *Journal of Economic Psychology*, 22 (2): 157-172.
- Ustaahmetoğlu, E., Aygün, D. ve Savcı, M. (2013). Muhasebe Bürolarında Sunulan Hizmetin Kalitesinin Müşteriler Tarafından Değerlendirilmesine Yönelik Bir Uygulama, *Uluslar arası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 9 (18): 239-254.
- Usul, H. ve Uyar, G.F. (2012). Algılanan Hizmet Kavramının Muhasebeci Seçimine Etkisi, *Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi*, 4 (7): 65-72.
- Yayla, H. E. ve Cengiz, E. (2006). Muhasebe Bürolarında Algılanan Hizmet Kalitesi ve Mükelleflerin Tatmin Düzeylerine Yönelik Yapısal Bir Model önerisi-II, *Muhasebe Finansman Dergisi*, (31): 175-183.
- Yürekli, E., Durmuş, F. A. ve Solak, B. (2017). Mükelleflerin (İşletmelerin) Muhasebe Meslek mensuplarından Aldıkları Hizmetler ve Beklentilerinin İncelenmesi: Denizli İli Örneği, *International Journal of Academic Value Studies (Javstudies)* 3 (10): 97-105
- Yürekli, E. ve Özdemir, S. (2017). Muhasebe Yetkinliği Özelinde Meslek Mensupları İle Mükellefler Arasında Yaşanan Sorunlar ve Çözüm Önerileri: Denizli İli Örneği, *Social Sciences Studies Journal*, 3 (6): 1008-1019.

KAYNAK TÜKETİM MUHASEBESİNİN BİR ÜRETİM İŞLETMESİNDE UYGULANMASI*

İrfan Faruk TANIŞ^a
Dr. Öğr. Üyesi Elif Nursun DEMİRCİOĞLU^b

Örnek Olay (Vak'a) Tahlili
(Case Analysis)

*Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi
Kasım 2020; 13 (3): 851-881*

ÖZ

Günümüz modern üretim ortamlarında geleneksel maliyet sistemlerinin maliyetleri doğru bir şekilde belirlemede yetersiz kalması, yeni yöntemlere olan ihtiyacı arttırmıştır. Bu yeni yöntemlerden Kaynak Tüketim Muhasebesi (KTM), kaynak odaklı olması ve atıl kapasite maliyetlerini ürünlere yüklememesi nedeniyle işletmeler için oldukça büyük öneme sahiptir. Bu çalışmanın amacı silah sanayisinde faaliyet gösteren bir üretim işletmesinde örnek olay çalışması yöntemiyle KTM'nin uygulanması sonucu işletmenin nasıl faydalar sağlayacağını ortaya koymaktır. Bu doğrultuda işletmede yapılan uygulamada öncelikle işletmeden elde edilen veriler, kaynak tüketim muhasebesi yöntemiyle analiz edilerek kaynak havuzları oluşturulmuştur. Daha sonra KTM sisteminin prensiplerine uygun şekilde dağıtımları yapılarak, atıl kapasite ve atıl kapasiteye ait maliyet tespit edilmiştir. Sonuçta KTM sisteminin, üretim maliyetlerinin daha doğru belirlenmesi, atıl kapasite ve buna ilişkin maliyetlerin tespit edilmesi suretiyle işletme için önemli faydalar sağladığı ortaya konmuştur.

Anahtar Sözcükler: Kaynaklar, Kaynak Tüketimi, Ürün Maliyetleri, Atıl Kapasite.

JEL Kodları: M40, M41.

APA Stili Kaynak Gösterimi:

Taniş, İ. F., Demircioğlu, E. N. (2020). Kaynak Tüketim Muhasebesinin Bir Üretim İşletmesinde Uygulanması. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*. 13 (3), 851-881.

* Makalenin gönderim tarihi: 04.10.2019; Kabul tarihi: 25.06.2020, iThenticate benzerlik oranı %1

^a Çukurova Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Öğrencisi, i.faruktanis@gmail.com
ORCID: [0000-0002-1499-5526](https://orcid.org/0000-0002-1499-5526)

^b Çukurova Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, elunal@cu.edu.tr
ORCID: [0000-0001-9711-2081](https://orcid.org/0000-0001-9711-2081)

APPLICATION OF RESOURCE CONSUMPTION ACCOUNTING IN A MANUFACTURING COMPANY

ABSTRACT

In today's modern manufacturing environments, new techniques are needed because traditional cost systems are inefficient to determine product cost accurately. Resource consumption accounting (RCA) is so important for companies because of focussing on resources and not allocating idle capacity costs to products. The aim of this study is to explore benefits of RCA for companies by using case study research method in a company which operates in shotgun sector in Turkey. In this perspective, first data received from the company was analysed using the RCA system by creating resource pools. Then, the resource costs were allocated to activities using the RCA principles, by this way idle capacity was identified, and costs of the idle capacity were determined. In conclusion, it was determined that RCA can provide so many benefits to company by means of determining accurate product cost, idle capacity and cost of idle capacity.

Keywords: Resources, Resource Consumption, Production Costs, Idle Capacity.

JEL Codes: M40, M41.

1. GİRİŞ

Günümüzde firmaların pazarda ayakta kalabilmesini sağlayan rekabet avantajı unsurlarından birisi de maliyettir. Gün geçtikçe, tüketicilerin artan ihtiyaçları ve bu doğrultudaki taleplerinin çoğalması nedeniyle rekabet artmış ve dolayısıyla maliyet bilgileri işletmeler için çok daha önemli bir konuma gelmiştir. İşletmenin alacağı kararlar, işletmenin devamı açısından hayati önem taşımaktadır. Bu nedenle işletme yönetimi eksiksiz ve doğru bilgiler ışığında karar almalıdır ki bunun için maliyet bilgileri, doğru, zamanında ve amaca uygun bir şekilde üretilmelidir (Yüzbaşıoğlu, 2004, s.389-390).

Geleneksel maliyet sistemlerinin, günümüzün gelişen teknolojileriyle üretilen ürün maliyetlerinin tespitinde yetersiz kalması nedeniyle, geleneksel sistemlerin eksik ve yetersiz yönlerini ortadan kaldırabilmek ve daha doğru maliyet hesaplayabilmek için, Faaliyete Dayalı Maliyet sistemi (FDM) geliştirilmiştir (Tanış, 1993, s.46; Aktaş, 2013, s.56; Kayıhan ve Tepeli, 2016, s.443). FDM sisteminde, üretim yapılırken faaliyetlerin kullanıldığı ve bu faaliyetleri yerine getirirken, birtakım kaynakların tüketildiği iddiasıyla ürün maliyeti tespit edilmeye çalışılmıştır (Tanış, 1993, s.52; Unutkan, 2010, s.90; Akın, 2013, s.22-23; Erkuş ve diğerleri, 2014, s.18). Bu sayede FDM sistemi ile genel üretim giderlerinin ürünlere dağıtımını geleneksel sistemlere göre daha doğru bir şekilde yapılabilmektedir (Demircioğlu, 2016, s.70; Tanış, 1999, s.147). Ancak sistemin zaman alıcı ve maliyetli olması, sistemin kurulduktan sonraki doğruluk testlerinden elde edilen verilerin geçerliliğini doğrulamanın oldukça zor olması, sistemin ürettiği bilgileri depolamak, işlemek ve raporlamanın oldukça pahalı olması, çalışma sisteminin işletmenin geneline değil, departmanlar itibarıyla

uygulanabilir olması, değişen şartlara uyumlaştırılmasının zor olması, atıl kapasiteyi sistemine dahil etmemesi gibi zayıf yönleri bulunmaktadır (Demircioğlu, 2016, s.70-71, Kurtlu, 2016, s.3). FDM sisteminin yanı sıra Avrupa’da kullanılan ve “Grenzplankostenrechnung” (GPK) diye bilinen, “esnek maliyet planlama ve kontrol” anlamına gelen Alman Yönetim Muhasebesi (AYM) de maliyet hesaplamalarında kullanılabilen bir sistemdir (Aksu, 2013, s.167-168). AYM’de, kaynaklara yüklenecek maliyetler ayrı ayrı kaynak havuzlarında toplanmakta, havuzlarda toplanan bu maliyetler direkt izleme yoluyla, ikincil maliyet şeklinde dağıtım anahtarları vasıtasıyla aktarılmaktadır ve maliyet merkezlerine aktarılan her maliyet, sabit ve değişken olarak ayrıştırılmaktadır (Çelebi, 2010, s.46; Tutkavul, 2016, s.117).

Bu iki sistemin yani FDM ve AYM’nin birleşiminden Kaynak Tüketim Muhasebesi (KTM) ortaya çıkmıştır (Özyapıcı, 2015, s.24; Köse ve Ağdeniz, 2015, s.51). KTM, yönetim karar destek sistemine katkı sağlamak için kullanılan, kaynakların öne çıkarıldığı Alman Yönetim Muhasebesi sistemi (AYM) ile faaliyeti/süreci öne çıkaran, Faaliyete Dayalı Maliyet sisteminin (FDM) avantajlı yönlerini alarak ortaya çıkmış bir sistemdir (Ahmed ve Moosa, 2011, s.756). 2000’li yıllarda ortaya çıkan KTM sistemi ilk olarak 2001 Aralık ayında sistemi CAM-I (Consortium of Advanced Management-International) tarafından tanıtılmıştır (Köse ve Ağdeniz, 2015, s.52). KTM, maliyetleri minimize ve gelirleri maksimize etmek amacıyla, üretkenliği arttırabilmek ve yüksek rekabetçi bir pazarda daha yüksek bir başarı elde edebilmek için, daha yüksek seviyelere ulaşabilme amacına uygun ve güvenilir bilgi üretme odaklı bir sistemdir (Ahmed ve Moosa, 2011, s.755). Bu sistem, süreç boyunca işletme yönetimine doğru bilgi sağlamak, detaylı bir raporlama ve planlama sistemi oluşturabilmek için oldukça önemlidir (Webber ve Clinton, 2004, s.1). Öyle ki işletmeler KTM’nin ürettiği güvenilir bilgiler sayesinde, daha rasyonel bir şekilde karar verebilmektedirler (Webber ve Clinton, 2004, s.1-14; Tutkavul, 2016, s.114).

2. KAYNAK TÜKETİM MUHASEBESİ İLE İLGİLİ LİTERATÜR

Bu bölümde KTM sisteminin üretim işletmelerine olan etkisini ortaya koymak üzere, KTM ile ilgili literatürde yer alan bazı araştırmalar incelenmiştir.

Keys ve Merwe (2001) tarafından, KTM ile ilgili üç bölümden oluşan üç ayrı makale yayımlanmıştır. Yazarlar bu çalışmanın birinci bölümünde, aşırı ve atıl kapasitelerin kaynaklar üzerindeki etkisini tartışmış ve sistemin daha doğru maliyet tespiti yaparak, yönetime detaylı karar desteği sağladığını ortaya koymuşlardır. Sistemin karmaşık olması KTM’nin dezavantajı olarak görülmüştür. İkinci bölümde ise kaynaklar arasındaki ilişkiler incelenmiş ve

FDM sistemine göre daha doğru faaliyet ve ürün maliyeti bilgileri sunarak daha rasyonel karar desteği sağlandığı ortaya konulmuştur. Üçüncü bölümde gelişmiş maliyet yönetimi sistemi çerçevesinde karar desteği fonksiyonu bir örnek olay ile incelenmiştir. Burada kapasite yönetimi ile ilgili olarak FDM'nin, yönetime bilgi sunma konusunda KTM'ye göre eksik kaldığı tespit edilmiştir. Aynı zamanda üretim işletmelerinin kendi ihtiyaçlarına göre KTM'yi ayrı olarak ya da FDM ile birleştirerek kullanabileceği belirtilmiştir.

Al-Rawi ve Al-Hafiz (2018), KTM sisteminin Ürdün'de bankalardaki maliyet sistemlerini geliştirmedeki rolünü tespit etme üzerine bir çalışma yapmıştır. Bu çalışma ile KTM'nin atıl kapasiteleri tespit etme ve bunları etkili ve verimli bir şekilde yönetme imkanı sağladığını ortaya koymuşlardır. Sistemin kaynaklar ve maliyetler arasındaki nedensel ilişkiyi ortaya çıkardığı ve maliyet davranışlarını doğru bir şekilde tespit ettiği görülmüştür. Araştırma sonucunda KTM'nin Ürdün'deki ticari bankalarda, maliyet azaltımı ve önemli derecede kullanılabilir bilgi sağlaması, sistemin maliyet yönetimi konusunda pozitif yönde katkı sağladığını göstermiştir. Ayrıca KTM'nin; maliyet takibi, maliyet davranışlarının tespiti, kullanılan kaynakların maliyetlerinin ölçülmesi, homojen kaynakların aynı havuzda toplanması, tüketilen kaynakların maliyetlerinin ilgili birimlere yüklenmesi ve maliyetlerin azaltılarak israfın önlenmesi gibi özelliklerinin ön plana çıktığı belirtilmiştir.

Al-Hibari ve Al-Matari (2019), Zamana Dayalı KTM'nin stratejik maliyet azaltımı ve tedarik zinciri yönetimini desteği üzerindeki rolünü araştırmıştır. Zamana Dayalı Kaynak Tüketim Muhasebesi (ZDKTM), KTM sisteminde yeni bir gelişme olarak ortaya çıkmıştır. Kaynaklar, her bir kaynak havuzundaki girdi ve çıktı arasında anlamlı bir neden sonuç ilişkisi kurularak tüketilmekte olup, bu nedenselliğin kaybedildiği durumlarda ZDKTM yaklaşımı, faaliyetleri, sabit kaynakları tüketen bir etken olarak dikkate almak suretiyle, girdi ve çıktı arasında endirekt bir bağ kurmaktadır. Bu sayede tüketilen kaynaklar ve maliyet sürücülerine ilişkin daha doğru veriler elde edilerek maliyet azaltımı için (tüketilen üretim kapasitesine bağlı olarak) oldukça önemli olduğu belirtilmiştir.

Altınbay ve Seylan'a göre (2019) KTM sisteminin, maliyet azaltımı ve kâr artırımı sağlayan, atıl kapasiteyi yok ederek kullanılan kapasite miktarını artıran ve bu sayede rakip işletmelere karşı rekabet avantajı elde edilen, kaynak temelli bir yaklaşım olduğu savunulmaktadır. KTM sistemi geleneksel maliyetleme yöntemlerine nazaran daha sağlıklı bilgi aktarabilmekte olup, atıl kapasite maliyetlerinin tespit edilebilmesi sayesinde, yöneticilerin stratejik karar almalarında ve maliyet azaltımı politikası uygulamalarında önemli bir role sahip olduğu belirtilmiştir.

Karabayır ve Koç tarafından (2019) bir hizmet işletmesinde FDM ile KTM sistemleri ile ilgili olarak karşılaştırmalı uygulama yapılmıştır. İki sistem karşılaştırıldığında, ortaya çıkan en temel farkın atıl kapasiteden kaynaklandığı tespit edilmiştir. KTM'nin atıl kapasiteyi de dikkate alması, daha doğru bilgi üretilmesini sağlamakta olup, bu sistemin yüksek insan kaynağı olan, bilgi teknolojilerini ağırlıklı olarak kullanan hizmet işletmeleri tarafından kullanılmasının, bu türdeki işletmelere önemli derecede katkı sağlayacağı ortaya konulmuştur.

Badem ve Karataş (2019) KTM sistemi ile ilgili olarak; maliyetlerin meydana gelme sebebinin kaynaklar olduğunu ve bu kaynaklara ilişkin maliyetlerin sabit ve orantısız (değişken) olmak üzere ayrıldığını ve bu şekilde atıl kapasite maliyetlerinin tespit edildiğini belirtmiştir. Ayrıca sistemin, kaynaklara odaklanması sayesinde kaynak maliyetleri sınıflandırılarak, ayrıntılı bilgi sunulabileceği belirtilmiştir.

Öztürk, Çarıkçı, Yaman ve Ağa (2019), yaptıkları çalışmada KTM sisteminin, Alman Maliyet Muhasebesinin ve Faaliyete Dayalı Maliyet sisteminin birleşmesiyle ortaya çıktığını ifade etmiştir. Sistemin atıl kapasiteyi dikkate alması nedeniyle, standart maliyet ve kısmi maliyet sistemlerinin temelleri ile ilişkilendirilebileceği ifade edilmiştir. Konaklama (hizmet) işletmesinde KTM sisteminin uygulanması sonucunda, çalışanların verimsiz olduğu, işletme sahasının yeterince etkin kullanılmadığı ve malzemelerin israf edildiği tespit edilmiştir.

Ökten (2016), yaptığı çalışmada KTM sistemini farklı yönleriyle teorik ve uygulamalı olarak ele almıştır. Sistemin atıl kapasiteyi dikkate alması sayesinde işletmenin, kaynakları daha verimli kullanabileceğine dikkat çekmiştir.

Aksu (2013), KTM uygulaması ile ilgili olarak giderlerin dağıtımını nedensellik bağıyla gerçekleştirdiğinden keyfi dağıtımların önüne geçtiğini ortaya koymuştur. Öte yandan tüketilen kaynakların, bu kaynaklara ilişkin maliyetlerin doğasına uygun bir şekilde tespit edilmesi, yöneticilere kaynaklar arasındaki ilişkiyi anlamada ve karar vermede kolaylık sağlayacağı belirtilmiştir.

3. KAYNAK TÜKETİM MUHASEBESİNİN UYGULANMASI: ÖRNEK OLAY ÇALIŞMASI

Bu çalışmanın amacı KTM'nin yönetime sağlayacağı bilgilerin, geleneksel sistemlerden temin edilen bilgilere göre nasıl daha avantajlı olduğu, ürün maliyetini hesaplamada ne tür katkılar oluşturduğunu ortaya koymaktır. Bu kapsamda bu çalışmada, Konya'da faaliyet gösteren bir imalat işletmesinde örnek olay çalışması yöntemiyle uygulama gerçekleştirilmiştir. Örnek olay çalışması yöntemiyle işletmede KTM sisteminin uygulanması durumunda maliyetlerin nasıl etkilendiği belirlenmiş ve sonuçlar geleneksel sistemin

ürettiği sonuçlarla kıyaslanmıştır. Bu çerçevede bu araştırmada cevabı araştırılacak araştırma soruları şunlardır;

- Uygulama yapılacak işletmede KTM sisteminin uygulanması durumunda işletmenin maliyetlerinin değişip değişmediği?
- KTM sisteminin uygulanması ile işletme kapasitesinin etkin bir şekilde kullanılıp kullanılmadığı?

Çalışmada örnek olay çalışması yönteminin seçilme sebebi, KTM sistemi kapsamında uygulama yapılacak üretim işletmesinde, derinlemesine araştırma yapmak gerekliliğidir. Öncelikle tanımlayıcı örnek olay çalışması ile işletmenin mevcut üretim ve maliyet sistemi tanımlanmıştır. Ardından keşifsel örnek olay çalışması ile KTM uygulamasının işletme maliyetleri üzerindeki etkisi araştırılarak, mevcut sistemden farklılıkları ve üstünlükleri ortaya konmuştur.

3.1.Üretim İşletmesi Hakkında Bilgi

İşletme Konya’da faaliyet gösteren bir silah fabrikası olup, 2015 öncesinde klasik av tüfekleri ve kurusıkı tabanca üretiminde faaliyet gösterirken, 2015 yılında MK1 ürününü üretmeye başlamış ve üretim hacmini bu ürün ile genişletmiştir. İşletmenin toplam iş sahası 1.750 metrekaredir. Bu çalışma, MK1 ürününü kapsamakta olup, bu ürün, gazlı-vürmalı sistemle çalışan, 46 cm namlu uzunluğuna sahip, yarı-otomatik sistemli bir tüfektir. Tüfeğin rengi siyah olup, ağırlığı 3,4 kg’dır. Ürünün ana parçaları metalden oluşmakta olup, dipçik ve şarjör gibi parçalar polimer malzemeden yapılmıştır. Üst gövde, alt gövde ve el kundağı 7.075 alüminyum malzemedir. Namlu ise 4.140 çeliğinden imal edilmiştir. Ürün, beş ana parçadan oluşmaktadır. Bunlar;

- Dipçik
- Alt gövde
- Üst gövde
- El kundağı
- Namlu

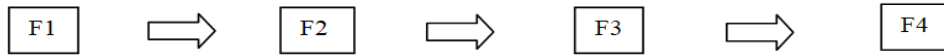
MK1 ürününün üretilmesi sırasında gerçekleşen faaliyetler şu şekildedir;

F1: Üretim Aşaması

F3: Tüfeklerin Test Edilmesi

F2: Tüfeklerin Montajı

F4: Tüfeklerin Kutulanması



Şekil 1: MK1 Ürünü Üretim Süreci

Çalışma MK1 ürününe ilişkin olup, tek tip ürün incelenmiş ve bu ürüne ilişkin maliyet verileri işletmenin üç aylık dönemini kapsamıştır. Analizlerde işletmenin 2017 yılına ait verileri kullanılmıştır.

3.2.Verilerin Toplanması ve Analiz Edilmesi

KTM kapsamında uygulama yapılacak işletmede oluşturulan kaynak havuzları aşağıdaki gibidir;

- Hammadde Kaynak Havuzu
- İşçilik Kaynak Havuzu
- Makine Kaynak Havuzu
- Hammadde Kaynak Havuzu

Hammadde kaynak havuzu, üretimde kullanılmak üzere temin edilen, üretilecek nihai ürünün içeriğinde ana madde olarak bulunan ve direkt maliyet unsuru olarak temsil edilen varlıkların temin edilmesi ve bunlara ait maliyetleri içeren kaynak havuzudur. Üretilecek ürünü temsil eden hammadde kaynakları beş ana gruba ayrılmıştır. Aynı zamanda bu beş ana grubun kendilerine ait birçok alt parçaları bulunmaktadır. Nihai ürünün beş ana grubu aşağıdaki şekilde ayrılmıştır;

- Dipçik grubu
- Mekanizma grubu
- Üst gövde grubu
- Alt gövde grubu
- Namlu grubu

Yukarıdaki beş ana grup ve bunlara ait alt parçaların üç aylık maliyetleri, aşağıdaki Tablo 1'deki hammadde kaynak havuzunda detaylı bir şekilde verilmiştir;

Tablo 1: Hammadde Kaynak Havuzu

No:	Hammadde Kaynak Havuzu	Maliyetler (TL)
1	Alt Gövde	70.385,06
2	Üst Gövde	67.251,87
3	Namlu	48.940,49
4	El Kundağı	46.452,00
5	El Kundağı Vidaları	165,89
6	Dipçik	29.862,00
7	El Kabzası	5.872,86

8	Kurma Kolu	37.194,78
9	Gez-Arpacık	58.065,00
10	Şarjör	6.636,00
11	Namlu Somunu	4.977,00
12	Gaz Odası	28.203,00
13	Tetik Grubu	39.152,40
14	Alev Gizleyen	6.636,00
15	Mekanizma	17.319,96
16	Döner Baş	7.830,47
17	Ateşleme İğnesi	4.728,14
18	Tahliye İğnesi	2.820,29
19	Tüfek Kutusu	63.042,00
	Toplam	545.535,21

İşçilik Kaynak Havuzu

İşçilik kaynak havuzu, direkt işçilik ve endirekt işçilik giderlerini ve bunlara ait diğer giderleri içermektedir. Bu giderler üretim ile ilgili işçilik ücretleri, SGK primi işveren paylarının direkt ve endirekt kısımları, işsizlik sigortası işveren paylarının direkt ve endirekt kısımları ile yeme içme giderlerini kapsamaktadır. İşletmenin üretim departmanında 11 adet üretim bölümü işçisi, 7 adet montaj işçisi, 4 adet test işçisi, 3 adet paketleme işçisi olmak üzere toplam 25 adet işçi çalışmaktadır. Bu işçilerden 5 adeti usta olarak bulunmakta olup, bu ustaların 3'ü üretim bölümünde, 1'i montaj bölümünde ve 1'i de test bölümündedir. Ayrıca endirekt faaliyetler için 2 adet işçi çalışmaktadır. Dolayısıyla üretim departmanında, direkt (25) ve endirekt (2) faaliyetler kapsamında, toplamda 27 adet işçi çalışmaktadır. Aşağıda işçilik kaynak havuzu verileri detaylı bir şekilde hesaplanmış ve Tablo 2'de gösterilmiştir;

SGK primi işveren payı için kullanılan oran %15,5'dir.

a-Direkt İşçilik: $189.480 \text{ TL} \times 0,155 = 29.369,40 \text{ TL}$

b-Endirekt İşçilik: $12.270 \text{ TL} \times 0,155 = 1.901,85 \text{ TL}$

İşsizlik sigortası işveren payı için kullanılan oran %2'dir.

a-Direkt İşçilik: $189.480 \text{ TL} \times 0,02 = 3.789,60 \text{ TL}$

b-Endirekt İşçilik: $12.270 \text{ TL} \times 0,02 = 245,40 \text{ TL}$

Tablo 2: İşçilik Kaynak Havuzu

No:	İşçilik Kaynak Havuzu	Maliyetler (TL)
1	Direkt İşçilik Ücreti	189.480,00
2	Endirekt İşçilik Ücreti	12.270,00
3	SGK Primi İşveren Payı (diş)*	29.369,40
4	SGK Primi İşveren Payı (eiş)**	1.901,85
5	İşsizlik Sigortası İşveren Payı (diş)	3.789,60
6	İşsizlik Sigortası İşveren Payı (eiş)	245,40
7	Yeme İçme Giderleri	4.680,00
	Toplam	241.736,25

*diş: Direkt işçilik maliyeti, **eiş: Endirekt işçilik maliyeti

Makine Kaynak Havuzu

Aşağıda Tablo 3'teki makine kaynak havuzunda, üretimde kullanılan parçaların işlenmesi esnasında ortaya çıkan yedek parça ve kullanıldıkça eskiyen parçaların maliyetleri ile makinelere ait amortisman maliyetleri bulunmaktadır.

Tablo 3: Makine Kaynak Havuzu

No:	Makine Kaynak Havuzu	Maliyetler (TL)
1	Makine ve Teçhizat Amortismanları	78.245,00
2	Makine Yedek Parçaları	31.250,00
3	Elektrik Giderleri (üretim bölümü)	9.637,00
4	Su Giderleri (üretim bölümü)	1.650,00
	Toplam	120.782,00

KTM kapsamında bu maliyetlerin, sabit ve orantısal maliyetler olarak ayrılması gerekmektedir.

Hammadde Kaynak Havuzu Maliyetlerinin Sabit ve Orantısal Ayrımı

Hammadde kaynak havuzuna ait maliyetlerin genel toplamları üzerinden sabit ve orantısal ayrımı aşağıda Tablo 4'te gösterilmiştir.

Tablo 4: Hammadde Kaynak Havuzu Maliyetlerinin Sabit ve Orantısal Ayrımı

No :	Hammadde Kaynak Havuzu	Genel Toplam (TL)	Orantısal Maliyet (eTL)	Sabit Maliyet (TL)
1	Alt Gövde	70.385,06	70.385,06	0
2	Üst Gövde	67.251,87	67.251,87	0
3	Namlu	48.940,49	48.940,49	0
4	El Kundağı	46.452,00	46.452,00	0
5	El Kundağı Vidaları	165,89	165,89	0
6	Dipçik	29.862,00	29.862,00	0
7	El Kabzası	5.872,86	5.872,86	0
8	Kurma Kolu	37.194,78	37.194,78	0
9	Gez-Arpacık	58.065,00	58.065,00	0
10	Şarjör	6.636,00	6.636,00	0
11	Namlu Somunu	4.977,00	4.977,00	0
12	Gaz Odası	28.203,00	28.203,00	0
13	Tetik Grubu	39.152,40	39.152,40	0
14	Alev Gizleyen	6.636,00	6.636,00	0
15	Mekanizma	17.319,96	17.319,96	0
16	Döner Baş	7.830,47	7.830,47	0
17	Ateşleme İğnesi	4.728,14	4.728,14	0
18	Tahliye İğnesi	2.820,29	2.820,29	0
19	Tüfek Kutusu	63.042,00	63.042,00	0
	Toplam	545.535,21	545.535,21	0

Tablo 4'te görüldüğü gibi hammadde sınıfında yer alan kalemlerin tamamı orantısal nitelik taşımaktadır. Zira üretim işletmesine gelen hammaddelerin tamamı üretim sürecinde kullanılmaktadır ve direkt hammaddeler, üretim aşamasında ürünün bünyesine katılan ana maddeler olduğu için üretim hacmine bağlı olarak tüketilmektedir.

İşçilik Kaynak Havuzu Maliyetlerinin Sabit ve Orantısal Ayrımı

Aşağıdaki Tablo 5'te, işçilik kaynak havuzuna ait maliyetlerin direkt olan kısımları orantısal maliyetleri temsil ederken, indirekt işçilik ile ilgili olan kısımları sabit maliyetleri temsil etmektedir.

Tablo 5: İşçilik Kaynak Havuzu Maliyetlerinin Sabit ve Orantısal Ayrımı

No:	İşçilik Kaynak Havuzu	Genel Toplam (TL)	Orantısal Maliyet (TL)	Sabit Maliyet (TL)
1	Direkt İşçilik Ücreti	189.480,00	189.480,00	0
2	Endirekt İşçilik Ücreti	12.270,00	0	12.270,00
3	SGK Primi İşveren Payı (dış)	29.369,40	29.369,40	0
4	SGK Primi İşveren Payı (eiş)	1.901,85	0	1.901,85
5	İşsizlik Sigortası İşveren Payı (dış)	3.789,60	3.789,60	0
6	İşsizlik Sigortası İşveren Payı (eiş)	245,40	0	245,40
7	Yeme İçme Giderleri	4.680,00	0	4.680,00
	Toplam	241.736,25	222.639,00	19.097,25

Tablo 5'te görüldüğü gibi, işçilik kaynak havuzu maliyetlerinin orantısal maliyetleri 222.639 TL iken, sabit maliyetleri 19.097,25 TL olarak belirlenmiş olup, çok büyük bir bölümünün orantısal maliyetlerden oluştuğu ortaya konulmuştur.

Makine Kaynak Havuzu Maliyetlerinin Sabit ve Orantısal Ayrımı

Aşağıda Tablo 6'da makine kaynak havuzuna ilişkin maliyetlerin sabit ve orantısal ayrımı gösterilmiştir.

Tablo 6: Makine Kaynak Havuzu Maliyetlerinin Sabit ve Orantısal Ayrımı

No:	Makine Kaynak Havuzu	Genel Toplam (TL)	Orantısal Maliyet (TL)	Sabit Maliyet (TL)
1	Makine ve Teçhizat Amortismanları	78.245,00	0	78.245,00
2	Makine Yedek Parçaları	31.250,00	31.250,00	0
3	Elektrik Giderleri (üretim bölümü)	9.637,00	9.637,00	0
4	Su Giderleri (üretim bölümü)	1.650,00	1.650,00	0
	Toplam	120.782,00	42.537,00	78.245,00

Tablo 6'da görüldüğü gibi, makine kaynak havuzuna ilişkin maliyetlerin, üretim ile ilgili olanları (makinelere yedek parçaları, kesme ve işlemede kullanılan ve kullanıldıkça eskijen ve körelen CNC ve benzeri makinelere ait bıçaklar, elektrik, su vb.) orantısal maliyet olarak kabul edilirken, üretimin artmasıyla ya da azalmasıyla ilgisi olmayan amortisman maliyetleri, sabit maliyet olarak kabul edilmiştir.

KTM'de kaynak havuzlarında biriken maliyetlerin, faaliyetler ile ilişkilendirilebilmesi için, kaynak havuzu içerisindeki maliyetleri doğru bir şekilde temsil eden dağıtım anahtarları kullanılmalıdır. Aşağıda Tablo 7'de bu üç kaynak havuzuna ilişkin belirlenen dağıtım anahtarları gösterilmiştir.

Tablo 7: Kaynak Havuzlarının Dağıtım Anahtarları

No :	Kaynak Havuzları	Dağıtım Anahtarları
1	Hammadde Kaynak Havuzu	Üretime Gönderilen Hammadde Miktarı
2	İşçilik Kaynak Havuzu	Direkt İşçilik Saati
3	Makine Kaynak Havuzu	Makine Saati

Tablo 7'de görüldüğü gibi, hammadde kaynak havuzunu en iyi şekilde temsil edebilecek dağıtım anahtarı, bu havuzun içeriğini oluşturan direkt hammadde olduğundan, üretime gönderilen hammaddelerin miktarı olarak tespit edilmiştir. Dolayısıyla hammadde kaynak havuzunda toplanan maliyetler, üretime gönderilen hammadde miktarı aracılığıyla faaliyetlere dağıtılacaktır. İşçilik kaynak havuzunun dağıtım anahtarı, direkt işçilik saatleri olarak belirlenmiştir. Bunun sebebi ise işçilik kaynak havuzunda toplanan maliyetlerin tamamına yakın bir kısmının direkt işçilik faaliyetleri tarafından temsil edilmesidir. Bu yüzden direkt işçilik saatleri dağıtım anahtarı olarak tercih edilmiştir. İşletmede üretimden sorumlu personel ile görüşülerek, pratik kapasite ve KTM'ye göre olması gereken işçilik saatleri/kapasiteleri tespit edilmiştir. Bu kapsamda işçilik kaynak havuzu ile ilgili olarak dikkate alınacak veriler aşağıdaki gibidir;

- İşçi sayısı ve niteliği (işçi/usta ayrımı),
- İşçilerin günlük çalışma süresi,
- Aylık iş günü sayısı,
- Günlük molalar,
- Bakım onarım süreleri.

İşletmenin, üretim departmanında çalışan işçi sayısı toplam 27 olup, bu 27 işçinin 5'i usta, 20'si normal işçi, kalan 2'si de endirekt faaliyetler için kullanılan çay servisi, temizlik ve taşıma gibi hizmetler sunan işçilerdir. Endirekt işçiler mesai saati içerisinde aynı zamanda direkt faaliyetlere de katılmaktadır. İşletmenin üretim departmanı işçileri gün boyu olmak üzere; 17'si brüt 9 saat çalışmaktadır. Günlük yemek ve çay molası gibi bekleme sürelerinde üretim yapılamamaktadır. Dolayısıyla; 17 işçinin her birinin fiilen üretim yapabildiği süre 7,2 saattir. 8 işçi brüt 12 saat çalışmaktadır. 8 işçinin fiilen üretim yaptığı süre 9 saattir. Geriye kalan 2 endirekt işçinin mesai süresi 9 saattir ve günlük molalar düşüldükten sonra fiilen çalıştıkları

süre 7,2 saattir. Zira üretim departmanında 9 saat çalışan işçiler öğleden önce ve öğleden sonra olmak üzere yirmişer dakikalık iki mola vermektedir. Aynı zamanda günlük 1 saat yemek molası mevcuttur. Dolayısıyla günlük toplam bekleme süresi 1 saat 40 dakikadır. 12 saat çalışan işçiler ise öğleden önce, öğleden sonra ve akşam olmak üzere yirmişer dakikalık 3 mola vermektedir. Yemek için ayrılan süre ise öğlen ve akşam yemeği olmak üzere toplamda 2 saattir. Dolayısıyla 12 saat çalışan işçiler için günlük toplam bekleme süresi 3 saattir. Bu işletmede haftada 6 gün, aylık toplam 26 gün çalışılmakta olup, Pazar günü çalışılmamaktadır. Çalışma saatlerinin F1, F2, F3 ve F4 faaliyetlerine dağıtılması için yüzdesel oran kullanılmıştır (örn: F1 işçi sayısı/toplam işçi sayısı: $11/25=0,44$). Bu doğrultuda F1 için %44, F2 için %28, F3 için %16 ve F4 için %12 olarak hesaplanmıştır. Sonrasında ise her bir kalemin tutarı bu oranlarla çarpılarak, her bir kalemin faaliyetlere dağıtılması sağlanmıştır. Yapılan ölçümler doğrultusunda işçilerin günlük toplam çalışma süresinin 194,4 saat, bu 194,4 saatin her biri 26 iş gününden oluşan 3 aylık süredeki toplamının ise 15.163,2 saat ($194,4 \text{ s} \times 26 \text{ gün} \times 3 \text{ ay}$) olduğu tespit edilmiştir. Dolayısıyla dağıtım 15.163,2 saat üzerinden yukarıda hesaplanan oranlar çerçevesinde yapılmıştır. Bu doğrultuda işçilik kaynak havuzu pratik saatlerinin faaliyetlere dağılımı aşağıdaki gibi hesaplanmış ve Tablo 8’de gösterilmiştir.

$$F1 \rightarrow 15.163,2 \text{ s} \times 0,44 = \mathbf{6.671,81 \text{ s}} \quad F3 \rightarrow 15.163,2 \text{ s} \times 0,16 = \mathbf{2.426,11 \text{ s}}$$

$$F2 \rightarrow 15.163,2 \text{ s} \times 0,28 = \mathbf{4.245,70 \text{ s}} \quad F4 \rightarrow 15.163,2 \text{ s} \times 0,12 = \mathbf{1.819,58 \text{ s}}$$

Tablo 8: İşçilik Kaynak Havuzu Pratik Saatlerinin Faaliyetlere Dağılımı

No:	Üretim Faaliyetleri	İşçi Sayısı	Günlük İşçilik Saati (s)	3 Aylık Pratik İşçilik Saati (s)
F1	Üretim Aşaması	11	85,54	6.671,81
F2	Tüfeklerin Montajı	7	54,43	4.245,70
F3	Tüfeklerin Test Edilmesi	4	31,10	2.426,11
F4	Tüfeklerin Kutulanması	3	23,33	1.819,58
	Toplam	25	194,40	15.163,20

Makine kaynak havuzunun dağıtım anahtarı, makine saati olarak belirlenmiştir. Bunun sebebi ise makine kaynak havuzunda biriken maliyetlerin üretimde kullanılan makineler tarafından ortaya çıkmasıdır. Dolayısıyla bu aşamada makine kaynak havuzunda toplanan maliyetler, makine saati aracılığıyla faaliyetlere dağıtılmıştır. Makine kaynak havuzunda sadece “F1: Üretim Aşaması” faaliyeti makinelerden faydalanabilmektedir. Bunun sebebi ise tüfek gibi mekanik mamullerin üretimini yapan işletmelerde seri üretim bandının bulunmamasıdır. Bu tip mamullerin üretimi sadece makinelerle değil, aynı zamanda işçilerin yardımıyla yapılmaktadır. Tüfeklerin üzerindeki gerek ince pimler için

gerekse tüfek montajı esnasında el işçiliği kullanılmaktadır. Dolayısıyla makineler, sadece üretim aşamasında faaliyet gösterebilmektedir. Makine kaynak havuzunda biriken sabit maliyetler makinelerin amortismanı olarak yer almaktadır. Bu havuzda ortaya çıkan orantısız maliyetler, pratik kapasiteye ait maliyetleri temsil etmektedir. Üretimden sorumlu kişilerle görüşülerek pratik makine saatleri tespit edilmiştir. Bu kapsamda makine kaynak havuzu ile ilgili göz önünde bulundurululan veriler aşağıdaki gibidir;

- Makine sayısı,
- Makinelerin günlük çalışma süresi,
- Aylık iş günü sayısı,
- Günlük molalar,
- Bakım onarım süreleri.

İşletme 9 adet çeşitli boyutlarda ve özelliklerde makineye sahiptir. Bunların tamamı MK1 ürününü üretmek için kullanılmaktadır. Makineler 26 iş günü boyunca faaliyet göstermektedir. 9 makinenin; 4 adedi 12 saat ve 2 vardiya çalışırken geri kalan 5 adedi 9 saat çalışmaktadır. Daha önce de belirtildiği üzere, işletmede Pazar günleri çalışılmadığından haftada 6 gün, toplamda aylık 26 gün çalışılmaktadır. İşletmede öğleden önce ve öğleden sonra olmak üzere iki defa 20 dakikalık molalar verilmektedir. Ayrıca bir iş gününde yemek için ayrılan süre 1 saattir. Bu şekilde günlük harcanan toplam bekleme süresi 1 saat 40 dakikadır.

26gün x 8s x 5mak = 1.040 s 1.040 s+2.080 s= 3.120 s
 26gün x 10s x 4mak x 2vrd = 2.080 s 3.120 s x 3 ay = 9.360 s
 3 aylık makine pratik kapasitesi 9.360 saat olup, bu hesaplama sonuçları aşağıdaki Tablo 9’da özetlenmiştir.

Tablo 9: Makine Kaynak Havuzu Pratik Saatlerinin Faaliyetlere Dağılımı

No:	Üretim Faaliyetleri	Makine Sayısı	3 Aylık Pratik Makine Saati
F1	Üretim Aşaması	9	9.360
	Toplam	9	9.360

Görüldüğü üzere, Tablo 9’da sadece “F1: Üretim Aşaması” faaliyeti yer almaktadır zira “F2: Tüfeklerin Montajı, F3: Tüfeklerin Test Edilmesi, F4: Tüfeklerin Kutulanması” faaliyetlerinde makine saatleri kullanılmamıştır. Bunun sebebi ise uygulama yapılan üretim işletmesinde F2, F3 ve F4 faaliyetleri için işçi gücü (el emeği) kullanılmasıdır. Dolayısıyla bu üç faaliyetin, fiilen üretim yapan makineler ile ilgisi yoktur.

Pratik kapasite, normal şartlar altında en iyi üretim düzeyi ya da planlanan kapasite olarak da belirtilebilmektedir. Fiili kapasite işletmenin herhangi bir dönemde (aylık, 3 aylık, 6 aylık veya yıllık) işletmenin gerçekte yaptığı üretim miktarıdır. Oluşabilecek (atıl ya da fazla) kapasite farkı da pratik kapasite ile KTM sisteminin fiili kapasiteler dikkate alınarak uygulanması

ile elde edilen veriler arasında olacaktır. Aşağıda işçilik ve makine kaynak havuzlarından yararlanan faaliyetlerin pratik kapasiteleri hesaplanmıştır.

İşçilik Kaynak Havuzundan Faydalanan Faaliyetlerin Pratik Kapasiteleri:

Üretim işçiliği pratik kapasitesi= (İşçilik pratik kapasitesi /Toplam işçi sayısı) * Üretim bölümü işçi sayısı

$$(15.163,2 \text{ s/ } 25 \text{ işçi}) \times 11 \text{ işçi} = 6.671,81 \text{ s}$$

Montaj işçiliği pratik kapasitesi= (İşçilik pratik kapasitesi /Toplam işçi sayısı) * Montaj bölümü işçi sayısı

$$(15.163,2 \text{ s/ } 25 \text{ işçi}) \times 7 \text{ işçi} = 4.245,70 \text{ s}$$

Test işçiliği pratik kapasitesi= (İşçilik pratik kapasitesi /Toplam işçi sayısı) * Test bölümü işçi sayısı

$$(15.163,2 \text{ s/ } 25 \text{ işçi}) \times 4 \text{ işçi} = 2.426,11 \text{ s}$$

Paketleme işçiliği pratik kapasitesi= (İşçilik pratik kapasitesi /Toplam işçi sayısı) * Paketleme bölümü işçi sayısı

$$(15.163,2 \text{ s/ } 25 \text{ işçi}) \times 3 \text{ işçi} = 1.819,58 \text{ s}$$

Makine Kaynak Havuzundan Faydalanan Faaliyetlerin Pratik Kapasiteleri:

Makine kaynak havuzundan faydalanan tek faaliyet üretim bölümü faaliyetleri olduğu için, makine pratik saatlerine ait veri aynen kullanılmıştır. Makine pratik saati ise 9.360 saattir. Aşağıda Tablo 10'da kaynak havuzlarındaki faaliyetlerin pratik kapasiteleri toplu olarak gösterilmiştir.

Tablo 10: Kaynak Havuzlarından Faydalanan Faaliyetler ve Pratik Kapasiteleri

No:	Kaynak Havuzu	(F1) Üretim (s)	(F2) Montaj (s)	(F3) Test (s)	(F4) Kutulama (s)
1	İşçilik	6.671,81	4.245,70	2.425,92	1.819,58
2	Makine	9.360	-	-	-

Kaynak havuzlarında toplanan orantısal maliyetlerin faaliyetlere dağıtılmasında, her kaynak havuzu için belirlenen dağıtım anahtarları kullanılmıştır.

Hammadde Kaynak Havuzu Orantısal Maliyetlerinin Faaliyetlere Dağıtımı

Hammadde kaynak havuzu orantısal maliyetlerinin faaliyetlere dağıtımı aşağıda Tablo 11’de gösterilmiştir.

Tablo 11: Hammadde Kaynak Havuzu Maliyetlerinin Faaliyetlere Dağıtımı

No:	Hammadde Kaynak Havuzu	F1 (TL)	F2 (TL)	F3 (TL)	F4 (TL)	Toplam (TL)
1	Alt Gövde	35.192,53	21.115,52	10.557,76	3.519,25	70.385,06
2	Üst Gövde	33.625,94	20.175,56	10.087,78	3.362,59	67.251,87
3	Namlu	24.470,25	14.682,15	7.341,07	2.447,02	48.940,49
4	El Kundağı	23.226,00	13.935,60	6.967,80	2.322,60	46.452,00
5	El Kundağı Vidaları	82,95	49,77	24,88	8,29	165,89
6	Dipçik	14.931,00	8.958,60	4.479,30	1.493,10	29.862,00
7	El Kabzası	2.936,43	1.761,86	880,93	293,64	5.872,86
8	Kurma Kolu	18.597,39	11.158,43	5.579,22	1.859,74	37.194,78
9	Gez-Arpacık	29.032,50	17.419,50	8.709,75	2.903,25	58.065,00
10	Şarjör	3.318,00	1.990,80	995,40	331,80	6.636,00
11	Namlu Somunu	2.488,50	1.493,10	746,55	248,85	4.977,00
12	Gaz Odası	14.101,50	8.460,90	4.230,45	1.410,15	28.203,00
13	Tetik Grubu	19.576,20	11.745,72	5.872,86	1.957,62	39.152,40
14	Alev Gizleyen	3.318,00	1.990,80	995,40	331,80	6.636,00
15	Mekanizma	8.659,98	5.195,99	2.597,99	866,00	17.319,96
16	Döner Baş	3.915,24	2.349,14	1.174,57	391,52	7.830,47
17	Ateşleme İğnesi	2.364,07	1.418,44	709,22	236,41	4.728,14
18	Tahliye İğnesi	1.410,15	846,09	423,04	141,01	2.820,29
19	Tüfek Kutusu	31.521,00	18.912,60	9.456,30	3.152,10	63.042,00
	Toplam	272.767,63	163.660,57	81.830,27	27.276,74	545.535,21

Tablo 11’de görüldüğü üzere; kaynak havuzundan faydalanan her faaliyet, faydalandığı ölçüde pay almıştır. Bu paylar; F1 için %50, F2 için %30, F3 için %15, F4 için %5’tir. F1 faaliyeti, işletmenin yaptığı üretimin ana maliyet kaynağı niteliği taşıdığı için %50 gibi yüksek bir pay almakta, diğer faaliyetler, F1 faaliyeti gibi ağır sanayi makinelerine ihtiyaç duymadığından kaynak havuzundan, F1 faaliyetine göre daha düşük oranlarda pay almaktadır. Hammaddelerin dağıtım anahtarı üretime sevk edilen

hammadde miktarı olduğu için faaliyet bölümlerine sevk edilen hammadde kadar (faydalandığı ölçüde) pay almıştır.

İşçilik Kaynak Havuzu Orantısal Maliyetlerinin Faaliyetlere Yüklenmesi

Tablo 12’de dört faaliyetin işçilik kaynak havuzundan aldığı pay belirtilmiş olup, bu dağıtım yapılırken, işçilik kaynak havuzunun dağıtım anahtarı olarak direkt işçilik saatleri kullanılmıştır.

Tablo 12: İşçi Sayısına ve Çalışılan Saate (Pratik Kapasite) Göre Dağılım

Pratik Saatler	F1	F2	F3	F4	Toplam
9 saat	72,00	-	-	-	72,00
7,2 saat	21,60	50,40	28,80	21,60	122,40
Toplam Günlük Saat	93,60	50,40	28,80	21,60	194,40
Toplam İşçi Sayısı	8+3	7	4	3	25
3 Aylık Saatler	7.300,80	3.931,20	2.246,40	1.684,80	15.163,20

Tablo 12’de görüldüğü gibi toplam pratik işçilik saati 194,4 saattir. Toplam kapasite içerisindeki F1 faaliyetinde; 11 işçi tarafından harcanan süre 93,6 saattir. F2 faaliyetinde; 7 işçi tarafından harcanan süre 50,4 saattir. F3 faaliyetinde; 4 işçi tarafından harcanan süre 28,8 saattir. Son olarak F4 faaliyetinde; 3 işçi tarafından harcanan süre 21,6 saattir.

Tablo 13’te faaliyetlere yapılan dağıtım ise şöyledir; orantısal maliyetlerin her birinin, 3 aylık toplam işçilik saatlerine (15.163,2) bölünmesiyle ortaya çıkan tutarların, Tablo 12’deki her bir faaliyete ait 3 aylık saatler ile çarpılması yoluyla hesaplanmıştır.

F1 faaliyeti için:

Direkt İşçilik Ücreti: 189.480 TL /15.163,2 s= 12,496 TL/s

$$7.300,8 \text{ s} \times 12,496 \text{ TL/s} = 91.231,11 \text{ TL}$$

SGK Primi İşveren Payı: 29.369,40 TL /15.163,2 s = 1,9369 TL/s

$$7.300,8 \text{ s} \times 1,9369 \text{ TL/s} = 14.140,82 \text{ TL}$$

İşsizlik Sig. İşveren Payı: 3.789,60 TL /15.163,2 s = 0,2499 TL/s

$$7.300,8 \text{ s} \times 0,2499 \text{ TL/s} = 1.824,62 \text{ TL}$$

F2 faaliyeti için:

Direkt İşçilik Ücreti: 189.480 TL /15.163,2 s= 12,496 TL/s

$$3.931,2 \text{ s} \times 12,496 \text{ TL/s} = 49.124,45 \text{ TL}$$

SGK Primi İşveren Payı: 29.369,40 TL /15.163,2 s = 1,9369 TL/s

$$3.931,2 \text{ s} \times 1,9369 \text{ TL/s} = 7.614,29 \text{ TL}$$

İşsizlik Sig. İşveren Payı: 3.789,60 TL /15.163,2 s = 0,2499 TL/s

$$3.931,2 \text{ s} \times 0,2499 \text{ TL/s} = 982,49 \text{ TL}$$

F3 faaliyeti için:

Direkt İşçilik Ücreti: 189.480 TL /15.163,2 s = 12,496 TL/s

2.246,4 s x 12,496 TL/s = 28.071,11 TL
SGK Primi İşveren Payı: 29.369,40 TL /15.163,2 s = 1,9369 TL/s
 2.246,4 s x 1,9369 TL/s = 4.351,02 TL
İşsizlik Sig. İşveren Payı: 3.789,60 TL /15.163,2 s = 0,2499 TL/s
 2.246,4 s x 0,2499 TL/s = 561,42 TL
F4 faaliyeti için:
Direkt İşçilik Ücreti: 189.480 TL /15.163,2 s = 12,496 TL/s
 1.684,8 s x 12,496 TL/s = 21.053,33 TL
SGK Primi İşveren Payı: 29.369,40 TL /15.163,2 s = 1,9369 TL/s
 1.684,8 s x 1,9369 TL/s = 3.263,27 TL
İşsizlik Sig. İşveren Payı: 3.789,60 TL /15.163,2 s = 0,2499 TL/s
 1.684,8 s x 0,2499 TL/s = 421,07 TL

Tablo 13: İşçilik Kaynak Havuzu Orantısal Maliyetlerinin Pratik Kapasiteye Göre Dağıtımı

No :	İşçilik Kaynak Havuzu	Orantısal Maliyet (TL)	F1 (TL)	F2 (TL)	F3 (TL)	F4 (TL)	Toplam (TL)
1	Direkt İşçilik Ücreti	189.480,00	91.231,11	49.124,45	28.071,11	21.053,33	189.480,00
2	SGK Primi İşveren Payı	29.369,40	14.140,82	7.614,29	4.351,02	3.263,27	29.369,40
3	İşsizlik Sig. İşveren Payı	3.789,60	1.824,62	982,49	561,42	421,07	3.789,60
	Toplam	222.639,00	107.196,55	57.721,23	32.983,55	24.737,67	222.639,00

Tablo 14 ise işletme tarafından edinilen bilgiler ışığında KTM'e göre yapılan hesaplamalar; işçilik saatleri, işçi sayısı ve çalışma süresi dikkate alınarak gerçekleştirilmiştir.

Tablo 14: İşçi Sayısına ve Çalışılan Saate (KTM'e) Göre Dağılım

KTM'e Göre Saatler	F1	F2	F3	F4	Toplam
9 saat	67,00	-	-	-	67,00
7,2 saat	20,25	46,90	26,00	19,20	112,35
Toplam Günlük Saat	87,25	46,90	26,00	19,20	179,35
Toplam İşçi Sayısı	11	7	4	3	25
3 Aylık Saatler	6.805,50	3.658,20	2.028,00	1.497,60	13.989,30

Tablo 14'te görüldüğü üzere toplam günlük fiili işçilik saati 179,35 saattir. Toplam kapasite içerisindeki F1 faaliyetinde; 11 işçi tarafından harcanan süre 87,25 saattir. F2 faaliyetinde; 7 işçi tarafından harcanan süre 46,9

saattir. F3 faaliyetinde; 4 işçi tarafından harcanan süre 26 saattir. Son olarak F4 faaliyetinde; 3 işçi tarafından harcanan süre 19,2 saattir. Aşağıda işçilik kaynak havuzu orantısal maliyetlerinin KTM'e göre dağıtımını Tablo 14'teki veriler dikkate alınarak hesaplanmış ve Tablo 15'te gösterilmiştir.

F1 faaliyeti için:

Direkt İşçilik Ücreti: 189.480 TL /15.163,2 s= 12,496 TL/s

6.805,5 s x 12,496 TL/s = 85.041,82 TL

SGK Primi İşveren Payı: 29.369,40 TL /15.163,2 s = 1,9369 TL/s

6.805,5 s x 1,9369 TL/s = 13.181,48 TL

İşsizlik Sig. İşveren Payı: 3.789,60 TL /15.163,2 s = 0,2499 TL/s

6.805,5 s x 0,2499 TL/s = 1.700,84 TL

F2 faaliyeti için:

Direkt İşçilik Ücreti: 189.480 TL /15.163,2 s = 12,496 TL/s

3.658,2 s x 12,496 TL/s = 45.713,03 TL

SGK Primi İşveren Payı: 29.369,40 TL /15.163,2 s = 1,9369 TL/s

3.658,2 s x 1,9369 TL/s = 7.085,52 TL

İşsizlik Sig. İşveren Payı: 3.789,60 TL /15.163,2 s = 0,2499 TL/s

3.658,2 s x 0,2499 TL/s = 914,26 TL

F3 faaliyeti için:

Direkt İşçilik Ücreti: 189.480 TL /15.163,2 s = 12,496 TL/s

2.028 s x 12,496 TL/s = 25.341,98 TL

SGK Primi İşveren Payı: 29.369,40 TL /15.163,2 s = 1,9369 TL/s

2.028 s x 1,9369 TL/s = 3.928,01 TL

İşsizlik Sig. İşveren Payı: 3.789,60 TL /15.163,2 s = 0,2499 TL/s

2.028 s x 0,2499 TL/s = 506,84 TL

F4 faaliyeti için:

Direkt İşçilik Ücreti: 189.480 TL /15.163,2 s = 12,496 TL/s

1.497,6 s x 12,496 TL/s = 18.714,07 TL

SGK Primi İşveren Payı: 29.369,40 TL /15.163,2 s = 1,9369 TL/s

1.497,6 s x 1,9369 TL/s = 2.900,68 TL

İşsizlik Sig. İşveren Payı: 3.789,60 TL /15.163,2 s = 0,2499 TL/s

1.497,6 s x 0,2499 TL/s = 374,28 TL

Tablo15: İşçilik Kaynak Havuzu Orantısal Maliyetleri KTM'e Göre Dağıtım

No :	İşçilik Kaynak Havuzu	Orantısal Maliyet (TL)	F1 (TL)	F2 (TL)	F3 (TL)	F4 (TL)	Toplam (TL)
1	Direkt İşçilik Ücreti	189.480,00	85.041,82	45.713,03	25.341,98	18.714,07	174.810,90
2	SGK Primi İşveren Payı	29.369,40	13.181,48	7.085,52	3.928,01	2.900,68	27.095,69
3	İşsizlik Sig. İşveren Payı	3.789,60	1.700,84	914,26	506,84	374,28	3.496,22
	Toplam	222.639,00	99.924,14	53.712,81	29.776,83	21.989,03	205.402,81

Tablo 15'teki hesaplamalar; Tablo 13'teki hesaplamalar ile aynı prensip ile yapılmış olup, kullanılan oranlar aynıdır. Aralarındaki fark; Tablo 15'te yer alan tutarlar pratik saatler ile değil, fiili saatler ile çarpılmak suretiyle hesaplanmıştır. Çünkü KTM'nin uygulanmasında hesaplamalar pratik verilere göre yapılmaktadır ancak fiili verilere göre dağıtılmaktadır.

İşçilik kaynak havuzuna ait orantısal maliyetlerin faaliyetlere yüklenmesi incelendiğinde; Tablo 12, 13, 14 ve 15'te pratik ve fiili veriler arasında, belli farklar ortaya çıktığı görülmektedir. Bu farkın ortaya çıkmasının sebebi Tablo 12 ve 14'teki "Toplam Günlük Saat" satırındaki farktır. Öyle ki Tablo 12'de günlük harcanan toplam (pratik) saat 194,4 saat olup, Tablo 14'te KTM sistemi uygulandıktan sonra ortaya çıkması gereken günlük harcanan toplam saat 179,35 saattir.

Tablo 12 ve 14'te F1, F2, F3 ve F4 faaliyetlerinde çalışılan saatler göz önünde bulundurulduğunda, hangi faaliyetlerde ne kadar zaman kaybı yaşandığı görülmektedir. Öte yandan Tablo 13 ve 15'te de kaybedilen zamanın maliyetlere etkisi görülmektedir. Bu maliyetler arasındaki fark; işçilik kaynak havuzundaki orantısal maliyetlerde oluşan atıl kapasite maliyeti olarak değerlendirilmektedir. Ayrıca Tablo 12 ve 14'te oluşan süre farkları, yöneticilere hangi birimlerin zaman kaybına sebep olduğuyla ilgili ve dolayısıyla olması gerekenden daha az üretim yapıldığıyla ilgili bilgi sağlamaktadır. Bu sayede gerekli düzeltmeler yapılabilecek ve sürelerin daha verimli kullanılması sağlanabilecektir.

Makine Kaynak Havuzu Orantısal Maliyetlerinin Faaliyetlere Yüklenmesi

Aşağıda Tablo 16'da makine kaynak havuzuna ilişkin makinelerin, pratik kapasiteye ve KTM'e göre fiili kapasiteye göre saatleri belirlenmiştir.

Tablo 16: Makine Kaynak Havuzundaki Makinelerin Pratik ve KTM'ye Göre Saatler

No:	Makine Kaynak Havuzu	Pratik Saatler	KTM'e Göre Saatler	Atıl Saatler
1	Makineler	9.360,00	8.314,80	1.045,20

Tablo 17'de makine kaynak havuzu orantısal maliyetlerinin pratik kapasiteye göre dağılımı gösterilmiştir.

Tablo 17: Makine Kaynak Havuzu Orantısal Maliyetlerinin Pratik Kapasiteye Göre Dağıtım

No:	Maliyetlerin Pratik Kapasiteye Göre Dağıtım	Orantısal Maliyet (TL)	F1 (TL)	Toplam (TL)
1	Makine Yedek Parçaları	31.250,00	31.250,00	31.250,00
2	Elektrik Giderleri	9.637,00	9.637,00	9.637,00
3	Su Giderleri	1.650,00	1.650,00	1.650,00
	Toplam	42.537,00	42.537,00	42.537,00

Tablo 18'de ise makine kaynak havuzu orantısal maliyetlerinin KTM'e göre dağılımı gösterilmiş olup, KTM'e göre dağılım hesaplamaları aşağıdaki gibidir.

F1 faaliyeti için:

Makine Yedek Parçaları: $31.250 \text{ TL} / 9.360 \text{ s} = 3,34 \text{ TL/s}$

$3,34 \text{ TL/s} \times 8.314,80 \text{ s} = \mathbf{27.760,42 \text{ TL}}$

Elektrik Giderleri: $9.637 \text{ TL} / 9.360 \text{ s} = 1,001 \text{ TL/s}$

$1,001 \text{ TL/s} \times 8.314,80 \text{ s} = \mathbf{8.321,02 \text{ TL}}$

Su Giderleri: $1.650 \text{ TL} / 9.360 \text{ s} = 0,18 \text{ TL/s}$

$0,18 \text{ TL/s} \times 8.314,80 \text{ s} = \mathbf{1.465,75 \text{ TL}}$

Tablo 18: Makine Kaynak Havuzu Orantısal Maliyetlerinin KTM'ye Göre Dağıtım

No:	Maliyetlerin KTM'e Göre Dağıtım	Orantısal Maliyet (TL)	F1 (TL)	Toplam (TL)
1	Makine Yedek Parçaları	31.250,00	27.760,42	27.760,42
2	Elektrik Giderleri	9.637,00	8.321,02	8.321,02
3	Su Giderleri	1.650,00	1.465,75	1.465,75
	Toplam	42.537,00	37.547,19	37.547,19

Tablo 17 ve 18’de görüldüğü üzere; makine kaynak havuzundaki orantısal maliyetler, dağıtım anahtarı aracılığıyla F1 faaliyetine aktarılmıştır. Burada diğer faaliyetlere dağıtılmamış olmasının nedeni daha önce de açıklandığı üzere F2, F3 ve F4 faaliyetlerinin makine kaynak havuzundan faydalanmıyor olmasıdır. İşçilik kaynak havuzunda da olduğu gibi makine kaynak havuzunda da pratik kapasite ile fiili kapasite arasındaki fark atıl kapasite olarak yorumlanmıştır.

Hammadde Kaynak Havuzu Sabit Maliyetlerinin Faaliyetlere Dağıtılması

Hammadde kaynak havuzundaki tüm kalemler üretim sürecinde tüketilmek üzere temin edildiğinden, burada herhangi bir sabit maliyet oluşmamış ve bu yüzden de faaliyetlere dağıtım işlemi yapılmamıştır.

İşçilik Kaynak Havuzu Sabit Maliyetlerinin Faaliyetlere Dağıtılması

İşçilik kaynak havuzu sabit maliyetleri faaliyetlere öncelikle pratik kapasiteye göre, ardından KTM’e göre dağıtılmış ve sırasıyla Tablo 19 ve Tablo 20’de gösterilmiştir. Bu tablolarındaki tutarlar, endirekt işçi sayısı ve endirekt işçilik saatleri dikkate alınarak yüzdesel olarak hesaplanmıştır. Endirekt işçilik pratik saatleri, yapılan incelemeler ve alınan bilgiler doğrultusunda ortalama günlük çalışma süreleri göz önünde bulundurularak 1.123,2 saat olarak tespit edilmiştir. Ancak yapılan analiz sonucunda tespit edilen (olması gereken) süre, 1.068 saattir. Bu saatlerin; F1, F2, F3 ve F4 faaliyetlerindeki işçi sayılarına oranla dağıtılması için daha önce belirlenen yüzdesel oran kullanılmıştır (örn: F1 işçi sayısı/toplam işçi sayısı: 11/25=0,44). Bu doğrultuda F1 için %44, F2 için %28, F3 için %16 ve F4 için %12 olarak hesaplanmıştır. Sonrasında ise her bir kalemin tutarı bu oranlarla çarpılarak, her bir kalemin faaliyetlere dağıtılması sağlanmıştır. İşçilik kaynak havuzu sabit maliyetlerinin faaliyetlere pratik kapasiteye göre dağıtımını aşağıdaki gibi hesaplanmış ve Tablo 19’da gösterilmiştir.

F1 faaliyeti için;

$$12.270,00 \text{ TL} \times 0,44 = \mathbf{5.398,80 \text{ TL}}$$

$$1.901,85 \text{ TL} \times 0,44 = \mathbf{836,81 \text{ TL}}$$

$$245,40 \text{ TL} \times 0,44 = \mathbf{107,98 \text{ TL}}$$

$$4.680,00 \text{ TL} \times 0,44 = \mathbf{2.059,20 \text{ TL}}$$

F2, F3 ve F4 için de sırasıyla %28, %16 ve %12 kullanılarak hesaplamalar yapılmış ve Tablo 19’da ilgili sütunlara yazılmıştır.

Tablo 19: İşçilik Kaynak Havuzu Sabit Maliyetlerinin Pratik Kapasiteye Göre Dağıtımı

No:	İşçilik Kaynak Havuzu	Sabit Maliyet (TL)	F1 (TL)	F2 (TL)	F3 (TL)	F4 (TL)	Toplam (TL)
1	Endirekt İşçilik Ücreti	12.270,00	5.398,80	3.435,60	1.963,20	1.472,40	12.270,00
2	SGK Primi İşveren Payı	1.901,85	836,81	532,52	304,30	228,22	1.901,85
3	İşsizlik Sig. İşveren Payı	245,40	107,98	68,71	39,26	29,45	245,40
4	Yeme İçme G.	4.680,00	2.059,20	1.310,40	748,80	561,60	4.680,00
	Toplam	19.097,25	8.402,79	5.347,23	3.055,56	2.291,67	19.097,25

İşçilik kaynak havuzu sabit maliyetlerinin faaliyetlere KTM'e göre dağıtımını aşağıdaki gibi hesaplanmıştır.

$$12.270 \text{ TL} / 1.123,2 \text{ s} = \mathbf{10,92 \text{ TL/s}}$$

$$1.901,85 \text{ TL} / 1.123,2 \text{ s} = \mathbf{1,69 \text{ TL/s}}$$

$$245,40 \text{ TL} / 1.123,2 \text{ s} = \mathbf{0,22 \text{ TL/s}}$$

$$4.680 \text{ TL} / 1.123,2 \text{ s} = \mathbf{4,17 \text{ TL/s}}$$

$$1.068 \times 10,924 \text{ TL/s} = \mathbf{11.666,99 \text{ TL}}$$

$$1.068 \times 1,6934 \text{ TL/s} = \mathbf{1.808,38 \text{ TL}}$$

$$1.068 \times 0,21812 \text{ TL/s} = \mathbf{233,34 \text{ TL}}$$

$$1.068 \times 4,1667 \text{ TL/s} = \mathbf{4.450,00 \text{ TL}}$$

Bu tutarlar daha önce belirlenen F1 için %44, F2 için %28, F3 için %16 ve F4 için %12 oranları ile faaliyetlere dağıtılmış ve Tablo 20'de gösterilmiştir.

Tablo 20: İşçilik Kaynak Havuzu Sabit Maliyetlerinin KTM'e Göre Dağıtımı

No:	İşçilik Kaynak Havuzu (TL)	Sabit Maliyet (TL)	F1 (TL)	F2 (TL)	F3 (TL)	F4 (TL)	Toplam (TL)
1	Endirekt İşçilik Ücreti	12.270,00	5.133,47	3.266,76	1.866,72	1.400,04	11.666,99
2	SGK Primi İşveren Payı	1.901,85	795,69	506,35	289,34	217,00	1.808,38
3	İşsizlik Sig. İşveren Payı	245,40	102,67	65,34	37,33	28,00	233,34
4	Yeme İçme G.	4.680,00	1.958,00	1.246,00	712,00	534,00	4.450,00
	Toplam	19.097,25	7.989,83	5.084,45	2.905,39	2.179,04	18.158,71

Tablo 19 ve 20'de görüldüğü üzere; işçilik kaynak havuzu dört kalemden oluşmuştur. Burada verilen bilgiler işçilik kaynak havuzundaki endirekt işçilik bilgilerini içermektedir. Yapılan dağıtımda, endirekt işçilik sayısı yerine direkt işçilerin sayısı kullanılmıştır. Bunun en önemli sebebi firma yapısı itibarıyla, endirekt işçi sayısının çok az olması ve direkt işçilerin de mesai saatleri içerisinde endirekt görevler alabiliyor olması, endirekt işçilerin de direkt işçilere yardım ediyor olmasıdır.

Makine Kaynak Havuzu Sabit Maliyetlerinin Faaliyetlere Dağıtılması

Makine kaynak havuzu sabit maliyetleri faaliyetlere öncelikle pratik kapasiteye göre, ardından KTM'e göre dağıtılmış ve sırasıyla Tablo 21 ve Tablo 22'de gösterilmiştir.

Tablo 21: Makine Kaynak Havuzu Sabit Maliyetlerinin Pratik Kapasiteye Göre Dağıtımı

No :	Makine Kaynak Havuzu	Sabit Maliyet (TL)	F1 (TL)	Toplam (TL)
1	Makine ve Teçhizat Amortismanları	78.245,00	78.245,00	78.245,00

KTM'e göre dağıtım hesaplamaları aşağıdaki gibi gerçekleştirilmiş ve sonucu Tablo 22'de gösterilmiştir.

Makine Sabit Maliyeti/Pratik Saatler: $78.245 \text{ TL} / 9.360 \text{ s} = 8,36 \text{ TL/s}$
x Fiili saatler

$8,36 \text{ TL/s} \times 8.314,80 \text{ s} = 69.507,64 \text{ TL}$

Tablo 22: Makine Kaynak Havuzu Sabit Maliyetlerinin KTM'e Göre Dağıtımı

No:	Makine Kaynak Havuzu	Sabit Maliyet (TL)	F1 (TL)	Toplam (TL)
1	Makine ve Teçhizat Amortismanları	78.245,00	69.507,64	69.507,64

Kaynak Havuzlarındaki Atıl Kapasite Maliyetleri

Hammadde kaynak havuzunda atıl kapasite bulunmamaktadır. Bu nedenle işçilik kaynak havuzu ve makine kaynak havuzlarındaki orantısal ve sabit maliyetlerin, pratik kapasite ve KTM (fiili kapasite) dağıtımlarına göre ortaya çıkan atıl kapasite maliyetleri belirlenmiştir.

Orantısal Maliyetler İçin Atıl Kapasite Maliyetleri

Tablo 23 ve Tablo 24'te sırasıyla işçilik ve makine kaynak havuzundaki orantısal maliyetler için ortaya çıkan atıl kapasite maliyetleri görülmektedir.

Tablo 23: İşçilik Kaynak Havuzu Orantısal Maliyetlerinin Atıl Kapasite Maliyetleri

No:	İşçilik Kaynak Havuzu	Orantısal Maliyetler (TL)	Pratik Kapasiteye Göre Dağıtım (TL)	KTM Dağıtımı (TL)	Atıl Kapasite Maliyetleri (TL)
1	Direkt İşçilik Ücreti	189.480,00	189.480,00	174.810,90	14.669,10
2	SGK Primi İşveren Payı	29.369,40	29.369,40	27.095,69	2.273,71
3	İşsizlik Sigortası İşveren Payı	3.789,60	3.789,60	3.496,22	293,38
	Toplam	222.639,00	222.639,00	205.402,81	17.236,19

Tablo 24: Makine Kaynak Havuzu Orantısal Maliyetlerinin Atıl Kapasite Maliyetleri

No:	Makine Kaynak Havuzu	Orantısal Maliyetler (TL)	Pratik Kapasiteye Göre Dağıtım (TL)	KTM Dağıtımı (TL)	Atıl Kapasite Maliyetleri (TL)
1	Makine Yedek Parçaları	31.250,00	31.250,00	27.760,42	3.489,58
2	Elektrik Giderleri	9.637,00	9.637,00	8.321,02	1.315,98
3	Su Giderleri	1.650,00	1.650,00	1.465,75	184,25
	Toplam	42.537,00	42.537,00	37.547,19	4.989,81

Sabit Maliyetler İçin Atıl Kapasite Maliyetleri

Tablo 25 ve 26'da sırasıyla işçilik ve makine kaynak havuzundaki sabit maliyetler için ortaya çıkan atıl kapasite maliyetleri hesaplanmıştır.

Tablo 25: İşçilik Kaynak Havuzu Sabit Maliyetlerinin Atıl Kapasite Maliyetleri

No:	İşçilik Kaynak Havuzu	Sabit Maliyetler (TL)	Pratik Kapasiteye Göre Dağıtım (TL)	KTM Dağıtımı (TL)	Atıl Kapasite Maliyetleri (TL)
1	Endirekt İşçilik Ücreti	12.270,00	12.270,00	11.666,99	603,01
2	SGK Primi İşveren Payı	1.901,85	1.901,85	1.808,38	93,47
3	İşsizlik Sig. İşveren Payı	245,40	245,40	233,34	12,06
4	Yeme İçme G.	4.680,00	4.680,00	4.450,00	230,00
	Toplam	19.097,25	19.097,25	18.158,71	938,54

Tablo 26: Makine Kaynak Havuzu Sabit Maliyetlerinin Atıl Kapasite Maliyetleri

No:	Makine Kaynak Havuzu	Sabit Maliyetler (TL)	Pratik Kapasiteye Göre Dağıtım (TL)	KTM Dağıtımı (TL)	Atıl Kapasite Maliyetleri (TL)
1	Makine ve Techizat Amortismanı	78.245,00	78.245,00	69.507,64	8.737,36

Yapılan analizler sonucunda tüm kaynak havuzlarının kaynak maliyetleri aşağıdaki Tablo 27’de özetlenmiştir:

Tablo 27: Kaynak Maliyetleri

Kaynak Maliyetleri	Pratik Kapasiteye Göre Dağıtım (TL)	KTM Dağıtımı (TL)	Atıl Kapasite Maliyetleri (TL)
İşçilik Kaynak Havuzu Orantısal Maliyetleri	222.639,00	205.402,81	17.236,19
Makine Kaynak Havuzu Orantısal Maliyetleri	42.537,00	37.547,19	4.989,81
Hammadde Kaynak Havuzu Orantısal Maliyetleri	545.535,21	545.535,21	0,00
İşçilik KH Sabit Maliyetleri	19.097,25	18.158,71	938,54
Makine KH Sabit Maliyetleri	78.245,00	69.507,64	8.737,36
Toplam	908.053,46	876.151,56	31.901,90

Tablo 27’de, hammadde kaynak havuzu, işçilik kaynak havuzu (endirekt maliyetler ile birlikte) ve makine kaynak havuzunun (endirekt maliyetler ile birlikte), F1, F2, F3 ve F4 faaliyetlerine pratik kapasiteye ve KTM’e göre dağıtımları yapıldıktan sonraki toplam tutarları özetlenmiştir. Ayrıca pratik kapasiteye göre dağıtım ile KTM’e göre dağıtım arasındaki, atıl kapasiteden kaynaklanan maliyet de gösterilmiştir.

Aşağıda Tablo 28’de birim maliyetlerin hesaplanması gösterilmektedir.

Tablo 28: Birim Maliyetler

Kaynak Maliyetleri	Pratik Kapasiteye Göre Dağıtım (a)	KTM Dağıtım	Atıl Kapasite Maliyetleri (b)	Atıl Kaynak Yüzdesi (b/a)
Toplam Maliyetler (TL)	908.053,46	876.151,56	31.901,90	%3,51
Birim Maliyet (TL)	547,35	528,12	19,23	%3,51

Tablo 28’de birim maliyetler, Tablo 27’de belirtilen toplam tutarların 3 Aylık toplam üretim miktarına bölünmesiyle aşağıdaki gibi tespit edilmiştir. 3 Aylık toplam üretim miktarı ise 1.659 birimdir.

$$908.053,46 \text{ TL} / 1.659 \text{ br} = 547,35 \text{ TL/br}$$

$$876.151,56 \text{ TL} / 1.659 \text{ br} = 528,12 \text{ TL/br}$$

$$31.901,90 \text{ TL} / 1.659 \text{ br} = 19,23 \text{ TL/br}$$

3.3. Bulguların Değerlendirilmesi

Bu çalışmanın amacı KTM’nin yönetime sağlayacağı bilgilerin, geleneksel sistemlerden temin edilen bilgilere göre nasıl daha avantajlı olduğu, ürün maliyetini hesaplamada ne tür katkılar oluşturduğunu ortaya koymaktır. Bu kapsamda Konya’da faaliyet gösteren bir üretim işletmesinde yapılan örnek olay çalışmasının sonucu, araştırma soruları ve cevapları aşağıdaki gibi tespit edilmiştir;

- KTM sisteminin uygulanması durumunda işletmenin maliyetlerinin değişip değişmediği?

KTM’nin bir üretim işletmesinde uygulanması çerçevesinde ilk olarak; üretim süreci tespit edilerek tüketilen kaynaklar ortaya çıkarılmıştır. Bu kapsamda üretime giren hammadde ve işçilik kaynaklarının maliyetleri tespit edilerek kaynak havuzları oluşturulmuştur. Aynı zamanda işçilerin ve makinelerin, mesai saatleri boyunca aktif ve pasif olarak tükettikleri süreler tespit edilmiştir. Daha sonra, oluşturulan kaynak havuzlarında sabit ve orantısal maliyetlerin ayrımı yapılmıştır. Bunun yanı sıra kaynak havuzlarında kapasite kullanımları tespit edilmiştir. Kaynak havuzlarında biriken maliyetlerin, ilişkili olduğu faaliyetlere göre dağıtım anahtarları tespit edildikten sonra gerekli dağıtımları yapılmıştır. Dağıtımlar yapıldıktan sonra atıl kapasiteler ve bunlara ait maliyetler ile atıl kapasitenin birim maliyetler üzerindeki etkisi tespit edilmiştir. Özetle işletmede gerçekleştirilen keşifsel örnek olay çalışması ile KTM sistemi işletmeye uygulandığında, pratik kapasiteye ve KTM’ye göre yapılan dağıtım sonrasında 31.901,90 TL fark (908.053,46 TL – 876.151,56 TL = 31.901,90 TL) olduğu belirlenmiş ve bu fark atıl kapasite maliyeti olarak

değerlendirilmiştir. Bu maliyetler içerisinde hammadde kaynak havuzu maliyeti 545.535,21 TL olup, bu kaynak havuzunda herhangi bir atıl kapasitenin oluşmadığı tespit edilmiştir. Ancak işçilik ve makine kaynak havuzlarında pratik kapasiteye ve KTM'ye göre yapılan dağıtım sonrasında 31.901,90 TL fark oluştuğu belirlenmiştir. Bu fark; işçilik kaynak havuzu orantısal maliyetleri farkı 17.236,19 TL, sabit maliyet farkı 938,54 TL ile makine kaynak havuzu orantısal maliyetleri farkı 4.989,81 TL, sabit maliyet farkı 8.737,36 TL toplamından oluşmaktadır. Yüzdesele olarak değerlendirildiğinde ise atıl kapasite maliyet yüzdesi %3,51 olarak tespit edilmiştir.

- KTM sisteminin uygulanması ile işletme kapasitesinin etkin şekilde kullanılıp kullanılmadığı?

KTM sisteminin temel hedeflerinden birisi, atıl kapasiteyi tespit ederek yönetime bildirmesidir. Uygulamanın gerçekleştirildiği işletmeden elde edilen veriler doğrultusunda, pratik kapasiteye göre yapılan dağıtımda birim maliyet 547,35 TL/br, KTM'ye göre yapılan dağıtımda ise birim maliyet 528,12 TL/br olarak tespit edilmiştir. Bu veriler göz önüne alındığında gerek süre (9.360 s - 8.314,80 s = 1.045,20 s) gerekse birim maliyet bakımından farkların oluştuğu (547,35 TL/br – 528,12 TL/br = 19,23 TL/br) tespit edilmiştir. Her birime düşen atıl kapasite maliyeti 19,23 TL/br şeklinde hesaplanmıştır. Departmanlarda oluşan atıl saatler (1.045,20 s), faaliyet sürelerinin etkin bir şekilde kullanılmadığını göstermektedir. Dolayısıyla bu veriler işletme yönetimine, ortaya çıkan atıl kapasitenin sebebinin araştırılması için yol gösterebilecektir.

4. SONUÇ

Bu çalışma av ve atış tüfeği sektöründe faaliyet gösteren bir üretim işletmesinde gerçekleştirilmiş olup, KTM sisteminin bu üretim işletmesine uygulanması düşünüldüğünde, sistemin işletme için önemli olduğu sonucuna varılmıştır. Zira bu sistem sayesinde işletmede atıl kapasite ve buna ait maliyet tespit edilmiş, bu sayede maliyetlerin nasıl ve nerelerde minimize edilmesi gerektiği belirlenmiştir. Sonuç olarak KTM sistemi ile gerek kaynak havuzlarında gerekse birim maliyetlerde atıl kapasiteden kaynaklanan bir fark oluştuğu görülmüştür. Bunun yanında doğru maliyet bilgileri kullanılarak işletme için alınacak yönetsel kararlar da daha rasyonel olarak verilebilecektir. Bu araştırma bu sektör için etkin sonuçlar yaratmış olmakla birlikte, başka sektörlerde yapılacak uygulamalar için de kılavuz görevi görecek ve bu sayede genellenebilirliği artırılabilir. Öyle ki Türkiye'de bu konu ile ilgili yapılan uygulamalı çalışmaların sınırlı olması sebebiyle de literatüre oldukça önemli katkı sağlayacağı düşünülmektedir. Ayrıca geleneksel maliyet sistemlerini kullanan ve bu sistemlerin yetersizlikleri ile karşı karşıya olan işletmelerin, KTM ile daha doğru

maliyet hesaplamaları yapması mümkün olabilecektir. Bu sayede işletmenin rakiplerine karşı avantaj sağlamasında geleneksel sistemlere göre daha etkin bir şekilde destek olabilecektir.

KAYNAKÇA

Ahmed S.A. & Moosa M., (2011), Application of resource consumption accounting (RCA) in an educational institute. *Pakistan Business Review*, 12(4):755-756.

Akgün A.İ., (2016), Türkiye finansal raporlama standartları'nda tarihi maliyet muhasebesinden gerçeğe uygun değere yöneliş. Yıldırım Beyazıt Üniversitesi, *Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi*, 4(3):127-153.

Akın, O., (2013), Geleneksel maliyet muhasebesi sistemi ile faaliyet tabanlı maliyetleme sisteminin karşılaştırılması: mermer işletmesi ST (ESTE) hattı örneği. *Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi*, 5(8):21-49.

Aksu, İ., (2013) Kaynak tüketimine dayalı muhasebe: bir örnek uygulama. *NWSA-Social Sciences*, 8(4):165-182.

Aktaş R., (2013), Yeni bir maliyet ve yönetim muhasebesi yöntemi olarak kaynak tüketim muhasebesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 58:55-76.

Al-Hibari, Adeeb A. ve Al-Matari, Ebrahim M., (2019). Role of time-driven resource-consumption accounting in strategic cost reduction and support of supply chain management. *International Journal of Supply Chain Management*, 8(2).

Al-Rawi, Abdulkhalik M. ve Al-Hafiz, Hiba Abd, (2018). The role of resource consumption accounting (RCA) in improving cost management in the Jordanian commercial banks, *International Journal of Economics and Finance*, 10(10):28-39.

Altınbay, A., Seylan, B., (2019). Modern maliyet muhasebesinin son safhası: kaynak tüketim muhasebesi modeli, *Alanya Akademik Bakış*, 3(3):295-320.

Badem, C.B. ve Karataş, Y., (2019). Enerji maliyetinin ürün fiyatlandırma kararları üzerindeki etkisi, *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 37:235-262.

Çelebi Ş., (2010), *Yönetim ve Maliyet Muhasebesi*. BIC Behrendt International Consulting, 1-48.

Demircioğlu, E.N., (2016), *Yönetim Muhasebesinde Çağdaş Yaklaşımlar*, Karahan Kitabevi, Adana.

Erkuş H, Aksu İ. ve Turan E., (2014), Kaynak tüketim muhasebesinin diğer maliyet sistemleriyle karşılaştırılması, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 7(2):15-36.

Karabayır, M. E. ve Koç, Ö., (2019), Kaynak tüketim muhasebesi: bir özel eğitim kurumunda uygulama, *KAÜİİBFD*, 10(19):104-130.

Kayıhan B. ve Tepeli Y., (2016), Yeni bir maliyetleme tekniği olarak kaynak tüketim muhasebesi ve bir örnek uygulama. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, ICAFR 16 Özel Sayısı:431-443.

Keys, David E. ve [Merwe, Anton van der](#), (2001), The case for RCA: understanding resource interrelationships, *Journal of Cost Management*, 15(5): 27-36.

Keys, David E. ve [Merwe, Anton van der](#), (2001), The case for RCA: decision support in an advanced cost management system, *Journal of Cost Management*, 15(6):23-32.

Keys, David E. ve [Merwe, Anton van der](#), (2001). The case for RCA: excess and idle capacity, *Journal of Cost Management*, 15(4):21-32,

Köse T. ve Ağdeniz Ş., (2015), Kaynak tüketim muhasebesinde kapasite maliyet yönetimi. *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, 45:51-58.

Kurtlu A.E., (2016), Kaynak tüketim muhasebesi: silah fabrikası örneği, *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 9(3):3-5.

Ökten, B., (2016), Üretim işletmelerinde kaynak tüketim muhasebesine duyulan gereksinim ve uygulama boyutu. *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 38(1):261-277.

Öztürk, M. S., Çarıkçı, O., Yaman, B., Ağaç, S., (2019). Bir konaklama işletmesinde kaynak tüketim muhasebesi uygulaması. *Mali Çözüm Dergisi*, 29(153):89-107.

Özyapıcı H., (2015), Sağlık kurumlarında fiyatlandırma kararları için maliyet analizi sağlayan yeni bir maliyetleme yaklaşımı: Kaynak tüketim muhasebesi. *Sağlık Akademisyenleri Dergisi*, 2(1):22-26.

Tanış, V. & Tuan K., (1993), Yönetim muhasebesinde yeni bir yaklaşım: faaliyet esasına dayalı maliyetleme. *Çukurova Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 4(1):45-64.

Tanış, V., (1999), Faaliyete dayalı maliyet yönetiminin anlamı, önemi ve faydaları. *Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 17(2):147-158.

Tutkavul K., (2016), *İşletmelerin sürdürülebilir rekabet gücü ve rekabet üstünlüğü sağlamada verecekleri stratejik kararların kaynak tüketim muhasebesi modeliyle doğrulanmasına yönelik ampirik bir çalışma.*

Yayınlanmamış Doktora Tezi, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kütahya.

Unutkan, Ö. (2010), Faaliyet tabanlı maliyet sistemi ve bir uygulama. *Mali Çözüm Dergisi*, 97:87-105.

Webber S. & Clinton B.D., (2004). Recourse consumption accounting applied: The clopay case. *Management Accounting Quarterly*, 6(1):1-14.

Yüzbaşıoğlu N., (2004). İşletmelerde stratejik yönetim ve planlama açısından stratejik maliyet yönetimi ve enstürmanları. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 12:387-410.

EFFECTS OF JOINT PRODUCTION ON PRODUCTION COSTS: BRICK FACTORY SAMPLE*

Dr. Öğr. Üyesi Ergin TEMEL^a
Prof. Dr. Fatih Coşkun ERTAŞ^b

Örnek Olay (Vak'a) Tahlili
(Case Analysis)

*Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi
Kasım 2020; 13 (3): 883-910*

ABSTRACT

Akio Morita, president of Sony emphasized the necessity of joint production with his remarks "No company is an island. In a world where companies are in need of each other should consider ways to work with other firms, if they want to compete in the global market." In the national and international markets, companies that are party to the competition have joint ventures under different names in order to enter different markets, gain cost advantage, share risk and create synergy. One of common types of joint ventures is joint production.

Joint production is the production of one or few production processes in an establishment set up in joint with the competitors in the sector in order to reduce production costs. Since competitors carry out one or a few production processes jointly, joint production provides more reduction in production costs in comparison to individualized production costs, and this cost-reducing advantage should have a positive effect on any establishments. Our paper is aimed at examining the feasibility of joint production in brick factories to cut down on production costs and its effect on production costs of Erbaa brick factories in particular. Production processes in brick factories take place in four stages: raw material preparation, pressing, drying and baking. Results of the interviews with factory managers and technical staff, it was found that they could use the advantage of joint production in the raw material preparation stage. For the research, the production costs of the brick factory with 300 tones of tillage capacity per day and the raw material preparation plant with the tillage capacity of 3200 tons per day which can be used by 15 brick factories at different capacity levels were examined. As a result of the research, it is determined that production cost is 6.95 TRY/ ton in case of raw material preparation in individualized factory and production cost is 4.51 TRY / ton in case of joint production.

Keywords: Joint Venture, Joint Production, Production Costs, Brick Plants.

JEL Codes: M40, M41.

APA Stili Kaynak Gösterimi:

Temel, E., Ertaş, F. C. (2020). Effects of Joint Production on Production Costs: Brick Factory Sample. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*. 13 (3), 883-910.

* Makalenin gönderim tarihi: 18.12.2019; Kabul tarihi: 02.04.2020, iThenticate benzerlik oranı %1

^a Tokat Gaziosmanpaşa Üniversitesi, Erbaa Sağlık Bilimleri Fakültesi, ergin.temel@gop.edu.tr
ORCID: [0000-0000-3357-2472](https://orcid.org/0000-0000-3357-2472)

^b Atatürk Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, fatihcoskun.ertas@atauni.edu.tr
ORCID: [0000-0002-2632-9694](https://orcid.org/0000-0002-2632-9694)

ORTAK ÜRETİMİN MALİYETLERE ETKİSİ TUĞLA FABRİKASI ÖRNEĞİ

ÖZ

Sony'nin başkanı Akio Morita “Hiçbir şirket bir ada değildir. Firmaların birbirine muhtaç olduğu bir dünyada, eğer global pazarda yarışmak istiyorlarsa her firma başka firmalar ile çalışmanın yollarını düşünmelidir” sözleriyle işletmelerin küresel rekabetle yarışabilmek için ortak girişimlerde bulunma gerekliliğini ifade etmektedir. Ulusal ve uluslararası piyasalarda rekabetin tarafı olan işletmeler farklı piyasalara girmek, maliyet avantajı elde etmek, riski paylaşmak, sinerji oluşturmak için farklı isimler altında ortak girişimlerde bulunmaktadırlar. İşletmelerin kullanacakları ortak girişim türlerinden biri de ortak üretimdir.

Ortak üretim; üretim işletmelerinin üretim maliyetlerini azaltmak için üretim süreçlerinden bir veya birkaçının sektördeki rakip işletmelerle kuracakları tesiste birlikte üretmeleridir. Ortak üretimle, sektördeki rakip işletmeler üretim sürecinden bir veya birkaç aşamayı ortak yaptıkları için üretim maliyetlerinin bireysel üretime göre daha düşük seviyede gerçekleşeceği beklenmektedir. Elde edilecek maliyet avantajı ortak üretimden yararlanan bütün işletmelere olumlu yönde etki edecektir. Araştırmamızın amacı tuğla fabrikalarında üretim maliyetlerinin düşürülmesi için ortak üretimin yapılabilirliği ve bunun üretim maliyetlerine etkisini Erbaa tuğla fabrikaları için tespit etmektir. Tuğla fabrikalarında üretim süreci hammadde hazırlama, presleme, kurutma ve pişirme olmak üzere dört aşamada gerçekleşmektedir. Fabrika yöneticileri ve teknik personellerle yapılan görüşmeler sonucunda hammadde hazırlama aşaması için ortak üretimin yapılabileceği tespit edilmiştir. Araştırma için günlük 300 ton toprak işleme kapasitesine sahip Doğan Tuğla fabrikasının hammadde hazırlama maliyet yerinin 2016 yılı maliyet verileri ile Erbaa bölgesinde üretim faaliyetinde bulunan farklı kapasitelere sahip 15 adet tuğla fabrikasının ortak kullanabileceği hammadde hazırlama tesisinin kurulması durumunda oluşabilecek üretim maliyetleri araştırılmıştır. Araştırmanın sonucunda Doğan Tuğla fabrikasının hammadde hazırlama aşamasında üretim maliyetinin 6,95 TL / Ton olduğu, ortak kullanılacak hammadde hazırlama tesisinde üretimin yapılması durumunda üretim maliyetinin 4,51TL / Ton olacağı tespit edilmiştir.

Anahtar Sözcükler: Ortak Girişim, Ortak Üretim, Üretim Maliyetleri, Tuğla Fabrikaları.

JEL Kodları: M40, M41.

1. INTRODUCTION

Businesses are established with the aim of making profit, providing service to the society and maintaining the business and continue their commercial lives. Businesses need to achieve their goals and maintain their commercial activities and gain cost advantages in order to be part of the intense competition in national and / or international markets (Trenchard and Dixon, 2003). In order to achieve a cost advantage, businesses need to reduce their production costs to a minimum without reducing the product quality standards (Apak et al., 2012). In order to reduce production costs without reducing quality standards, various cost reduction methods such as kaizen costing, target costing, total quality management, JIT have been developed and successful results have been obtained with the application of methods.

Increasing competition with globalization lead enterprises to be more efficient and effective (Chen et al., 2018; Kargin, 2013). In a globally competitive environment, enterprises have inadequate technology, financial resources, knowledge and skills to survive and achieve profitability they aim (Öztürk, 2017). Businesses can achieve more economic results by cooperating with other businesses instead of doing some activities on their own (Kargin, 2013). Businesses agree on joint production to develop competitiveness capabilities, to realize large-scale projects that cannot be undertaken by a single person or a single company, to reduce costs, to provide the necessary financial resources, to share the existing risks, to open up to new markets and to profit by the benefits of technology transfer (Baumgärtner et al., 2001; Jin et al., 2009; Öztürk, 2017).

It is seen that the joint production, which is a kind of a joint venture, is now used to obtain cost advantages and share the risks in many different sectors and regions from micro level enterprises to international level enterprises (Carey and Mitchell, 2018; Rounti et al., 2005). IBM, Siemens and Toshiba collaboration to develop a new memory chip, jointly working of General Motors and Hitachi to develop electronic components for cars (Killing, 1995; Rangan and Yoshino, 1996), Rover and Honda entering into foreign markets, and forming alliances for product and technology development (Kardam, 2003; Rinehart et al., 1997) are a few examples of joint production. The most recent example of joint production is Toyota and Mazda's decision to set up a factory for manufacturing electric vehicles with a US \$ 1.6 billion joint investment (Tajitsu and Nussey, 2017).

In this study, the feasibility of joint production for brick factories in Erbaa region and its effects on production costs were examined. In the first part of the study, the concept of joint production and joint venture types were explained. In the second part, the brick sector and the brick production process were explained. In the third part, the purpose, method and scope of the application were explained. In this section, the estimated installation and production costs of the raw material preparation cost location of the Doğan brick factory, the cost of the raw material preparation cost to be made jointly with the production costs of 2016 were determined and the results obtained were analyzed.

1.1 Joint Production

Today, globalization causes major changes in the business world. In the new business environment created by globalization, enterprises must renew their strategies and organizational structures in order to be successful. In the market conditions where the only successful ones exist, enterprises have to be able to use their resources in an effective and efficient way and to produce maximum products with minimum resources or with the resources available (Demirdüĝen and Küçük, 2014).

In this new business environment where national and international intense competition is taking place, one of the tools that enterprises use to be successful is a joint venture. A joint venture can be defined as an agreement made by two or more undertakings in order to achieve an economic goal together by carrying out a work that they have to otherwise fulfill separately (Karakeçili, 1997). This partnership, considered a strategic option for many undertakings, has taken its place among the indispensable instruments of the business world. This type of partnership gives great advantages to many undertakings in entering new investment areas, overcoming technical, economic and legal obstacles, undertaking high cost investments and risk sharing (Kayıhan, 2003).

Joint ventures between businesses are often referred to as “strategic alliances” in the literature (Elmuti and Kathawala, 2001). The emphasis is on the parties' orientation towards strategic purpose (Hewitt et al., 2016). Strategic alliances can be explained in terms of voluntary agreements that are formed for various purposes, including exchange, sharing and co-development of products, technologies and services between enterprises (Gulati, 1998).

Firms work together to achieve competitive advantage in R & D, joint procurement, joint marketing and joint production (Das and Teng, 2001). Joint ventures that can be performed by enterprises are shown in Figure 1.

As seen in Figure 1, a joint venture provides rival and non-rival firms with advantages of service procurement, supply, R & D, marketing and production.

The main undertakings can combine their identical activities through the joint venture, thus reducing their costs (Kabiraj and Sengupta, 2018; O'Dwyer and Gilmore, 2018) and gaining synergies (Chen et al., 2015). Especially in sectors with high research and development costs, undertakings' carrying out their activities together rather than individually can lead to more effective results (Kayıhan, 2003).

Joint production, a kind of joint venture, can be defined as "the joint production of one or more production processes with the rival firms in the sector to reduce the production costs". The lower production costs will be achieved through a joint production strategy where rival firms carry out one or more stages of production process jointly and this cost advantage will have a positive effect on all enterprises.

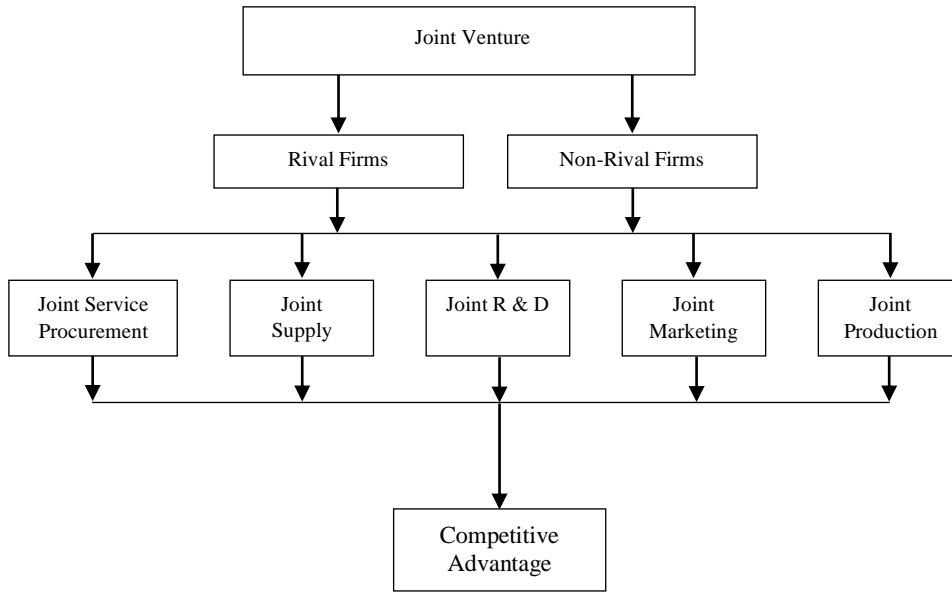


Figure 1: Joint Venture Models

1.2 Literature Review

There are national and international publications on joint production or coproduction in the literature. However, it has been observed that studies on the effect of joint on costs in production enterprises are lacking. Some of the studies on the subject are as follows;

Margarita Išoraitė (2009) introduced its strategic partnership and strategic partnership types, and with the approach that Toshiba can not control any technology on its own, it is a partner in technology development with its competitors such as Apple, Ericsson, GE, IBM, Microsoft, Motorola, Samsung, Siemens. He explained that they had made a strategic partnership in production and Toshiba was one of the leading companies in the sector (Išoraitė, 2009).

Tekin, Ömürbek and Bülbül (2005) conducted a survey with 131 companies operating in the sector, in order to determine what kinds of collaborations the companies operating in the automotive industry cooperate with, for what purposes they entered into technological cooperation and the level of achieving these goals. As a result of the research, they determined that the highest level of licensing agreements, joint venture, special agreements with suppliers are made as a technological cooperation, and the highest level of competitiveness and joint research are among the purposes of technological cooperation (Tekin et al., 2005).

Rounti, Mavridoglou, and Kyriazopoulos (2005) examined the capabilities of 228 medium-sized companies operating in the service, production and retail industries and how strategic alliances can help them in this regard. As a result of the research, they concluded that the formation of strategic alliances is an important tool for maintaining competitive advantage, and it is effective in saving costs, increasing quality, reaching technology and decreasing production costs (Rounti et al., 2005).

Yang and Xu researched joint production in the service industry and emphasized that synergies will occur between service providers and service users when acting together with customers and employees in creating the service (Yang and Xu, 2012).

Boyle, Clarke and Burns (2002) explained the history of joint production and how to create it with individuals, businesses, and institutions around the enterprise (Boyle et al., 2006).

Etgar (2008) examined the realization of co-production with the participation of consumers and determined the stages that the consumers to participate in co-production should pass, the emergence of conditions, the development of dominant logic and motivation motives, the evaluation of costs, cost-benefit analysis, activation and evaluation (Etgar, 2008).

Dedeoğlu (2015) examined the modern marketing approach from a discursive point of view to producers, consumers and consumption and examined the common production and common design approaches that started to shape the consumer culture literature (Dedeoğlu, 2015).

Arıca and Kozak (2018) conducted research in travel agencies to determine the effect of customers' participation in production on perceived service outcomes. The data of the research were collected through the survey technique from the local tourists who bought a cultural tour through the participation of the production from travel agencies and visited Istanbul, and found that the participation behavior of the customers directly and indirectly affected the perceived service outputs. They concluded that the direct impact of customers' engagement in production on perceived tourist service quality and perceived tourist value is positive (Arıca and Kozak, 2018).

Dilber (2004) examined the joint venture using the strategy of multinational corporations and concluding with the reasons for using the survey method created 38 joint venture manager in Turkey (Dilber, 2004).

Akkaya and Erdoğan (2019) emphasized how to work together with internal and external stakeholders and how to produce joint production in order to produce service in the public sphere (Akkaya and Erdoğan, 2019).

2. BRICK SECTOR

Brick and tile industry is one of the most important sub-sectors of the construction sector (Sevsay et al., 2013). The brick and tile industry is a sub-branch of the clay and cement industry (“Brick and Tile Industry Information,” 2018). In the sectors whose main input is clay, productions are manufactured by shaping clay (Sevsay et al., 2013). The brick, which was the first building material in history, has been one of the basic building blocks of the construction sector since its production (Zhang et al., 2018).

China, Germany, Belgium, Algeria, Spain, India have a significant share in the production and export of brick. Depending on the conditions of supply of raw materials brick factory in Turkey seems to have been scattered all over the country (DPT, 2008). Provinces such as Tekirdağ, Turgutlu, Salihli, Afyon, Çorum, Boyabat, Erbaa, Osmancık, Avanos have an important role in the production of bricks in our country (Temel, 2017).

Brick production plants employ a stage production system. The brick production is formed through the interconnected stages. The processes and machines used in each stage change (Ertaş and Temel, 2018). The production flow in brick plants is shown in Figure 2;

As seen in Figure 2, the brick production starts with soil extraction and ends in the factory. In the factories, the stages of production are as follows; raw material preparation, shaping (pressing), drying and baking.

It was stated by the sector representatives that joint production could be done for the extraction of raw materials and preparation of raw materials in the production of bricks. Since the brick factories in Erbaa make soil extraction collectively, the cost of producing raw materials for the preparation stage was examined.

During the preparation of the raw material, a series of preliminary preparations are made to ensure that the soil used in the brick production has the appropriate properties both in size and in composition. In this stage, the soil which is the raw material of production is processed in various machines such as crusher, stone separator, crushing mills and mixer (Temel, 2017) to gain workability and homogeneous and to gain plasticity and cohesion properties (Şişman et al., 2006).

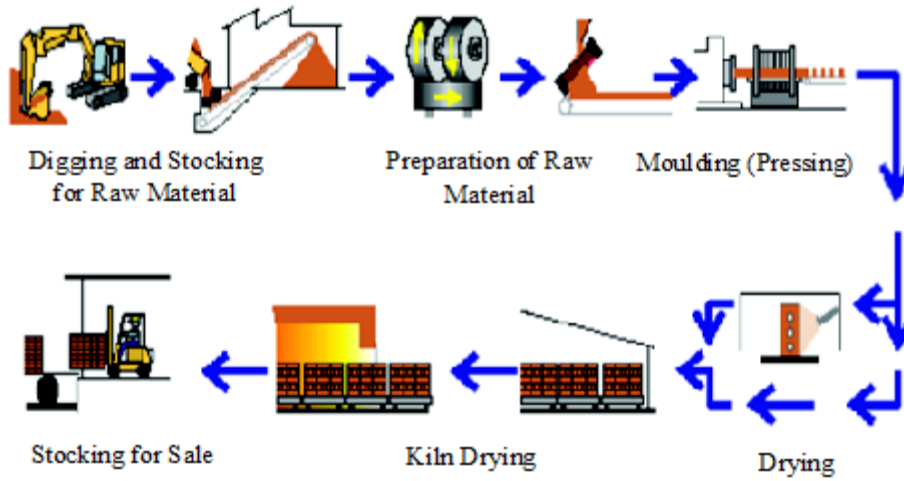


Figure 2: Brick Production Process (The Brick Industry Association, 2006)

3. RESEARCH APPLICATION

3.1. Objective

It is seen that joint venture culture in our country is not developed when compared to the developed countries. In today's business world where there is intense competition, businesses need to gain cost advantage in order to be competitive. This study was carried out to determine the effects of the joint production on the production costs in the brick factories in Erbaa region. The aim of the study is to determine the production cost during raw material preparation stage in Doğan Brick Factory by comparing it to that of raw material preparation stage in the plant planned to be used jointly.

3.2. Materials and Methods

The method of the study is observation and interview. In order to understand the production processes and determine the costs, data were obtained by interviewing the primary sources and observing the production processes.

3.3. Scope of the Study

Brick factories located in Erbaa district of Tokat province in TR 83 region were inspected. For the research, 2016 production cost data of the Dogan Brick factory and as the data of joint productions of raw material preparation, data of the plants manufacturing machinery for the brick factories in Çorum Organized Industry were used.

3.4. The Factory in Question

Dogan Brick Factory was established in 1987 as a limited company. The factory is founded on an area of 40000 m². 100000 pieces of bricks are produced daily in the factory by processing 300 tons of soil. There are 120

workers in the factory. The Hoffman type oven and coal is used for baking brick (*Doğan Brick, 2017*).

3.5. Production Flow of Dogan Brick Factory

The production flow of the Dogan Brick Factory is shown in Figure 3. Figure 3 shows the production flow of the Dogan Brick Factory. Doğan Brick Factory and all the brick factories operating in the region dig soil from the quarry to be used in production and transport it to the factory stock areas with trucks. The raw material preparation, which is the first stage of the soil production process, is processed at the production site. Semi-finished raw bricks are obtained after shaped in the pressing stage. Semi-finished bricks passing through the drying and baking stages complete the production process.

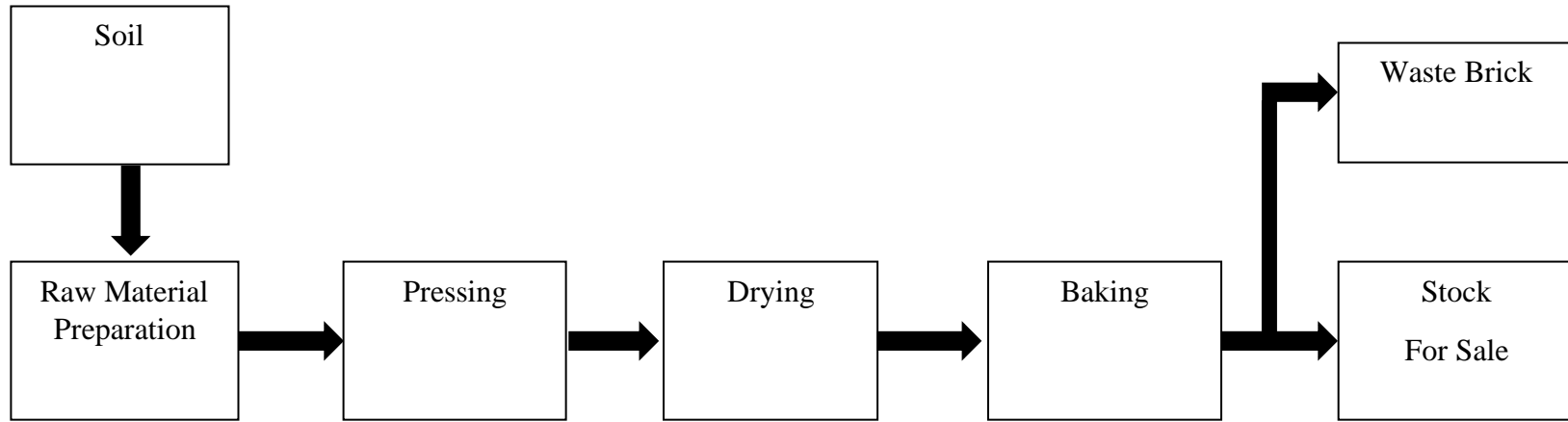


Figure 3: The production flow of the Dogan Brick Factory (Ertaş and Temel, 2018)

3.6. PRODUCTION COSTS OF DOGAN BRICK FACTORY

When examining the production costs, only the production costs in the raw material preparation stage were examined. The production cost in the raw material preparation stage was determined based on the criteria as follows:

3.6.1. Direct Material and Material Cost

The direct material and material of the brick factories is clay soil. For the year 2016, the tonnage cost of soil was 1.80 TL. For the year 2016, data of direct material and material cost used in production are shown in Table 1.

Table 1: Direct Material and Material Cost of Dogan Brick Factory

Soil Processed (Ton)	Cost (₺ /Ton)	Total Cost (₺)
102400	1.80	184320

As shown in Table 1, the Dogan Brick Factory used 102400 tons of soil in production in 2016 and generated a total cost of 184320 TL for direct material and material.

3.6.2. Direct Labour Cost

Digger operator, machinist and cleaner work as direct labor during the raw material preparation stage. According to 2016 data, costs for direct labor are shown in Table 2.

Table 2: Direct labor cost of Dogan Brick Factory

	Number of Workers	Number of Months Worked	Total Cost of Direct Labour (₺)
Digger Operator	1	12	29580
Machinist	1	11	27907
Cleaner	1	11	20207
Total			77694

As shown in Table 2, there are a total of 3 workers as digger operator, machinist and cleaner at the raw material preparation facility of Doğan Brick Factory, generating a total cost of direct labour of 77694 TL.

3.6.3. General Productions Costs

The general production costs of the Dogan Brick Factory during the raw material preparation are the costs of indirect material, indirect labor, energy

(electricity), maintenance and fuel (diesel). The costs for 2016 are as follows;

3.6.3.1. Indirect Material Costs

In the raw material preparation stage, materials used in the production process such as roller, bolt, belt, work glove, machine oil and cleaning materials are indirect materials. For the year 2016, according to accounting records, a total cost of 27500 TL indirect materials were used in raw material preparation stage.

3.6.3.2. Indirect Labour Costs

Maintenance workers and head-workers are indirect labor. For the year 2016, the indirect labor cost was distributed considering the labor time. Table 3 shows the indirect labor cost that belongs to the raw material preparation production.

Table 3: Dogan Brick Factory Indirect Labor Cost

	Raw Material Preparation (₺)
Headworker	17328
Maintenance	27256
Total	44584

As seen in Table 3, indirect labour during raw material preparation stage cost 44548.

3.6.3.3. Energy (Electricity) Cost

In order to make the soil ready for production in the raw material preparation phase, different types of machines are used. The cost of electricity varies according to the time and working hours of the machines. There is a separate electric clock for machines in the production site of the Dogan Brick Factory. Due to this feature, the Dogan Brick Factory was preferred for this study. The total amount of electricity bill for raw material preparation was 148924 TL in 2016.

3.6.3.4. Maintenance and Repair Cost

Routine maintenance of the machines used in the production site of raw material preparation is carried out. In 2016, the maintenance and repair costs for the machines used in the raw material preparation production site were determined. Data on maintenance and repair costs of each machine are separately shown in Table 4.

As seen in Table 4, it was determined that the maintenance and repair cost of the machines used in the raw material preparation by taking into consideration the parts that were replaced in 2016 was found to be 109660 TL.

3.6.3.5. Fuel (Diesel) Cost

Fuel cost occurs during blending of the soil and its transportation to the production site. In 2016, it was determined that the cost of fuel used to blend and load the raw material at the production site was 118780 TL.

3.6.3.6. Depreciation

Since the machinery in the raw material preparation stage of the brick factory did not complete its cycle and tracked with book value, the depreciation could not be determined.

3.7. COST OF JOINT RAW MATERIAL PREPARATION FACILITY

The joint raw material preparation facility is the facility that will make the soil ready for production in an amount that will meet the needs of the brick factories operating in the Erbaa region. Thanks to this facility, the brick factories in Erbaa will not produce raw materials individually in the production process; instead, it will start processing the ready-to-use material from raw material preparation facility. This facility is not yet established. As a result of the interviews conducted with the technical staff of the factories producing machinery for brick and tile factories in Çorum Organized Industrial Area and with brick factory owners in Erbaa, the establishment and operating expenses of this joint facility were determined.

Table 4: Maintenance and Repair Cost of Dogan Brick Factory

Type of Machine	Parts Replaced	Unit Cost (₺)	Amount of Replaced Parts	Replacement Period	Yearly Cost(₺)
Box Feeder	Box Feeder Wheel	66	40	1 year	2640
	Box Feeder Crawler	195	20	1 year	3900
	Box Feeder shaft	108	20	1 year	2160
Crusher	Blade	205	4	6 months	1640
Stone Separator	Separator Roller Mill	6500	1	2 years	3250
	Grooving	450	1	1 year	450
Roller	Roller Roller Mill	10500	2	18 months	14000
	Roller Grinding Mill	23	100	1 year	2300
	Roller Blade	11	150	1 year	1650
Mixer	Auger	7250	1	3 months	29000
	Mixing Liner	1320	1	6 months	2640
Conveyor belt	Barrel			1 year	1250
	Belt	170	10	1 year	1700
Digger				1 year	18080
External Maintenance Services				1 year	25000
Total					109660

3.7.1. Work-Flow of Joint Raw Material Preparation Facility

The production flow of the joint raw material preparation facility is shown in Figure 4 and Figure 5.

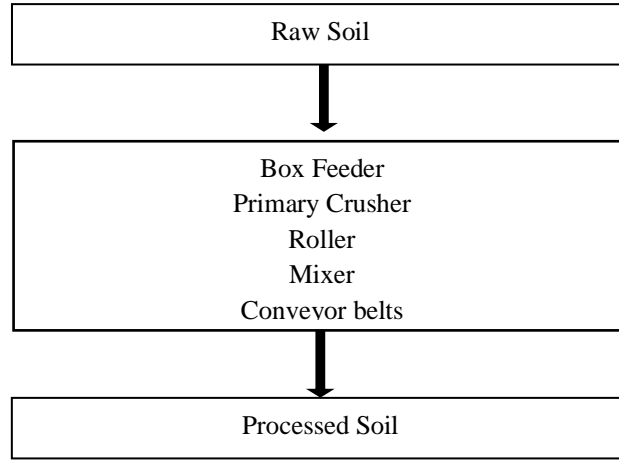


Figure 4: Work-Flow of Joint Raw Material Preparation Facility

Figure 4 shows the production flow of the common raw material preparation plant. The raw soil from the quarry gets ready to use after a series of processes in primary crusher, rollers and mixers respectively. Figure 5 shows the transportation of the processed soil produced in the raw material preparation facility to the factories. Today, the brick factories move the raw soil from the quarry to their factories and each factory prepares the raw soil separately.

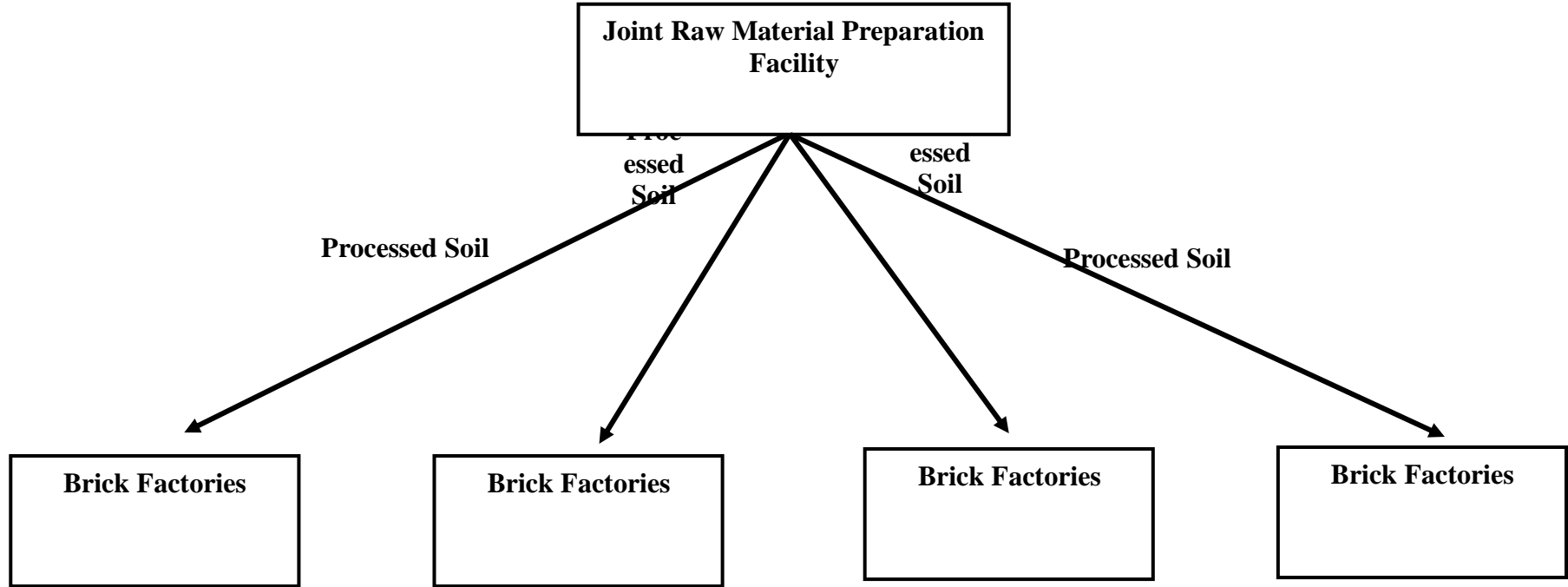


Figure 5: Supply of Raw Material after Joint Raw Material Preparation

3.7.1. Start-up Cost

The types and cost data of the machines to be used in the joint raw material preparation facility were obtained as a result of the interviews conducted with the factories in Çorum Organized Industry manufacturing machinery for the brick and tile factories. The joint raw material preparation facility is required to be capable of processing 3200 tonnes of soil a day at 400 tonnes per hour. In order not to stop the production flow due to machine malfunctions, it is required that the facility be capable of producing over two lines with a capacity to process 200 tons of soil per hour. The cost of installation of the specified raw material preparation facility is shown in Table 5.

Table 5: Installation Cost of Common Raw Material Preparation Facility

Type of Machine	Unit	Capacity (Ton /Hour)	Cost (₺)
Silo Box Feeder	2	400	1450000
Conveyor Belt 150	8	400	
Single Rotor Crawler Primary Crusher	2	400	
Special Type Crusher Roller	2	400	
Mixer	2	400	

As shown in Table 5, the machine raw materials were created for two lines as the two raw materials preparation facilities were to be installed. The total installation cost of the two lines was determined to be 1450000 TL.

3.7.2. Operating Cost

The production costs that will occur when the raw material preparation facility is in operation are collected under the name of operating costs. The operating cost will consist of direct materials and materials, direct labor and overall production costs (Temel and Ertaş, 2017: 13).

3.7.2.1. Direct Material and Material Cost

The cost of the soil to the joint raw material processing facility would be 1.80 TL as it was in the brick plants. The joint raw material preparation facility would also supply soil from the same source as the brick factory. The amount of soil to be used by 15 brick factories on annual basis was calculated as 960000 tons. According to 2016 cost figures, the direct material and material cost of the joint raw material preparation facility is shown in Table 6.

Table 6: Direct Material Cost of Joint Raw Material Preparation Facility

Amount of Soil (Tone)	Cost for per Unit (₺ / Ton)	Overall Cost (₺)
960000	1.80	1728000

As seen in Table 6, for the 960000 tons of soil to be used by joint material preparation facility in production, the total cost was 1728000 TL for direct material and material according to the 2016 cost figures.

3.7.2.2. Direct Labor Cost

Direct labor in the joint raw material preparation facility included machinist, cleaner, bucket operator, truck driver. The facility was planned to operate for 8 months depending on seasonal conditions. Salaries were planned to be paid for 11 months despite the fact that workers were to be employed for 8 months. The types, amount and estimated costs according to 2016 minimum wage data were shown in Table 7.

Table 7: Direct Labor Cost of Joint Raw Material Preparation Facility

	Amount	Gross Wage (₺)	Bounty (₺)	Employer's Share (₺)	Annual Labour Cost (₺)	Annual Cost of Employer's Share (₺)	Total Cost (₺)
Machinist	2	1750	500	201	49500	4422	53922
Cleaner	2	1647		190	36234	4180	40414
Bucket Operator	2	1750	750	201	55000	4422	59422
Truck Driver	4	1750	500	201	99000	8844	107844
Total	10				239734	21868	261602

As shown in Table 7, two machinists, cleaners, bucket operators and four truck drivers were to be employed and given salary for 11 months and the total cost would be 261602 TL.

3.7.2.3. Overall Production Cost

Indirect material, indirect labor, energy (electricity), maintenance, fuel (diesel) and depreciation costs account for the joint raw material preparation facility as overall production cost.

3.7.2.3.1. Indirect Material Cost

Operating expenses are indirect materials such as machine oil, bolts, bearings, cleaning materials, working clothes and safety materials. The annual cost of indirect materials was estimated to be 90000 TL.

3.7.2.3.2. Indirect Labor Cost

In the joint raw material preparation facility, maintenance workers and foreman (headworker) were to be employed as indirect labor. For the indirect workers, the estimated cost according to 2016 minimum wage data was shown in Table 8.

Table 8: Indirect Labor Cost of Joint Raw Material Preparation Facility

	Amount	Gross Expense (₺)	Bounty (₺)	Employer's Share (₺)	Annual Labor Cost (₺)	Annual Employer's Share (₺)	Total Cost (₺)
Maintanance Repair	2	1750	500	201	49500	4422	53922
Headworker	1	2000	750	230	30250	2530	32780
Total	3				79750	6952	86702

As seen in Table 8, it is estimated that two maintenance and repair workers and one headworker were to work in the joint raw material preparation facility and a cost of 86702 TL would occur.

3.7.2.3.3. Energy (Electricity) Cost

The data regarding the types of machines and how much energy they use were obtained from the producers. Kilo-watt hour information is shown in Table 9 according to the types of machines.

Table 9: Kwh Information of Joint Raw Material Preparation Plant

Type	Unit	Engine Power (Kwh)	Daily Usage (Hours)	Monthly Usage (Days)	Annual Usage (Month)	Annual Use of Kwh
Box Feeder	2	11	10	30	8	52800
Belt	2	4	10	30	8	19200
Primary Crusher	2	250	10	30	8	1200 000
Belt	2	4	10	30	8	19200
Roller	2	300	10	30	8	1440000
Belt	2	4	10	30	8	19200
Mixer	2	75	10	30	8	360000
Total						3110400

As can be seen in Table 9, Kwh amount, which would be consumed annually by machines used in common raw material preparation facility, was calculated by taking into account the working times of the machines and the electric motors. The amount of Kwh spent by the machines would vary according to the current to be drawn by the electric motors. As a result of the interviews with the authorities, it was determined that the electric motors would draw 80% current. The energy (electricity) expenses that are expected to cost according to 2016 figures were shown in Table 10.

Table 10: Energy (Electricity) Cost of Joint Raw Material Preparation Facility

Type	Annual Use of Kwh	According To The Drawn Current (Kwh)	Cost Per Kwh (₺)	Total Cost (₺)
Box Feeder	52800	42240	0.33	11405
Belt	19200	15360	0.33	4147
Primary Crusher	1200000	960000	0.33	259200
Belt	19200	15360	0.33	4147
Roller	1440000	1152000	0.33	311040
Belt	19200	15360	0.33	4147
Mixer	360000	288000	0.33	77760
Total	3110400	2488320		821146

As seen in Table 10, the machines in the facility consumes 3111400 Kwh electricity and it will be 2488320 Kwh according to the current to be drawn by the machines. For 2016, the total electricity expense was estimated to be 821146 TL (electricity), costing 0.33 TL per Kwh.

3.7.2.3.4. Maintenance Repair Cost

Routine maintenance and repair costs occur depending on the operation of the machines used in production. The annual maintenance cost data of the machines were obtained from the factories manufacturing machinery. According to 2016 data, the annual maintenance and repair costs of the machines were shown in Table 11.

Table 11: Cost of Maintenance Repair of Joint Raw Material Preparation Plant

Machine	Spare Parts	Unit Cost (₺)	Replacement Amount	Annual Cost (₺)
Box Feeder	Box Feeder Wheel	85	60	5100
	Box Feeder Roller	275	30	8250
	Box Feeder Shaft	230	30	6900
Primary Crusher	Crushing Blade	390	24	9360
Roller	Roller Mill	30000	2	60000
	Roller Grinding Mill	45	150	6750
	Roller Blade	18	150	2700
Mixer	Auger	13500	4	54000
	Mixing Liner	3200	2	6400
Conveyor Belt	Barrel			10000
	Belt			5000
1. Line Total Cost				174460

As shown in Table 11, maintenance costs of TL 174460 were incurred for the single line and the joint facility was planned to have two lines. The cost shown in the table was the cost for a single line. Considering the second line, the total maintenance and repair cost is estimated to be 348920 TL.

3.7.2.3.5. Fuel (Diesel) Cost

In the joint raw material preparation facility, trucks are used to transport the soil from quarry to kiln and a loader will be used for loading the processed soil to the trucks. The factory officials informed that there will be a fuel cost of 85 cents per tonne for the transportation and loading of the soil. The cost of fuel (fuel oil) to be generated according to the amount of soil to be processed annually in the raw material preparation facility is shown in Table 12.

Table 12: Fuel (Diesel) Cost of Joint Raw Material Preparation Facility

Type of Expense	Unit Cost (₺ / Ton)	Annual Amount to Transport (Ton)	Annual Cost (₺)
Fuel Cost of Loading and Transportation	0.85	960000	816000

As seen in Table 12, it is estimated that 960000 tons of soil will be transported from the quarry to the plant and then to the factories after the processing.

3.7.2.3.6. Depreciation Cost

For the raw material preparation facility, depreciation is to be allocated for the machines to be used in production. The depreciation rate to be used in the depreciation calculation shall be calculated by considering the economic lives of the tangible assets. From the depreciation life table for the depreciation rate (“depreciation rate,” 2018), it is determined that the economic life of the machines in the raw material preparation section of the brick factories is 8 years. The amount of depreciation calculated for the facility to be used in joint is shown in Table 13.

Table 13: Depreciation Cost of Joint Raw Material Preparation Plant

Machine	Book Value (₺)	Economic Life (Year)	Depreciation Cost (₺)
Box Feeder	1450000	8	181250
Primary Crusher			
Roller			
Stone Separator			
Conveyor Belt			

As shown in Table 13, the average economic life of the machinery of the raw material preparation facility is 8 years and the depreciation amount to be allocated according to the normal depreciation method is 181250 TL.

3.8. Interpretation and Analysis

In our study, cost of the raw material preparation facility with a daily processing capacity of 3200 tons of soil processing capacity to be jointly used by 15 brick factories was calculated according to 2016 cost figures of Dogan Brick Factory which produces 100000 pieces of bricks per day with a production capacity of 300 tons of soil. Total and unit costs were determined. The cost data obtained as a result of the calculations are shown in Table 14.

Table 14: Comparison of Costs

	Brick Factory X	Joint Facility
Direct Material and Material Cost	184320	1728000
Direct Labor Cost	77694	261602
Overall Production Cost	449448	2344018
Indirect Material	27500	90000
Indirect Labour	44584	86702
Energy (Electricity)	148924	821146
Maintenance and Repair	109660	348920
Fuel (Diesel)	118780	816000
Depreciation		181250
Total Cost (₺)	711462	4333620
Annual Production Quantity(Ton)	102400	960000
Unit Cost (₺ / Ton)	6.95	4.51

As seen in Table 14, Dogan Brick Factory processed 102400 tons of soil at the raw material preparation site in 2016 and had a production cost of 711462 TL. The cost per ton of raw material processing was 6.95 TL / Tons (711462 / 102400). If the raw material is prepared at the raw material preparation facility, 960.000 tons of soil will be processed and the production cost will be 4333620 TL and the cost of the joint production will be 4.51 TL / Ton (4333620 / 960000).

As a result of the study, it was concluded that the joint preparation of raw materials is advantageous compared to individual production. When we calculate the advantage of joint preparation instead of doing this separately,

it is expected based on the data of Dogan Brick Factory that it will be TL 249856 [(6.95-4.51) 2.44 TL * 102400 Ton / Year].

4. CONCLUSION

In the global competitive environment, they make joint ventures with competitors or non-competitors to reduce production costs, increase profitability, share investment risk and achieve synergy without losing economic and legal independence of enterprises. One type of joint venture is joint production. Joint production is the production of one or more of the production processes together with the competing enterprises in the sector in order to reduce production costs.

In this study, the applicability of joint production in brick factories and its effect on costs were investigated. The research was carried out for brick factories in Erbaa region and costs were obtained according to 2016 figures. As a result of the interviews with factory managers, it was determined that joint production for brick factories can be done for raw material preparation stage. As a result of the study, it was determined that the unit production cost was 6.95 TL / ton when the raw material preparation cost of the Doğan brick factory was produced at the site. In case of joint production, it is concluded that the cost advantage will be 249.856 TL for the Dogan Brick Factory, which has a daily production capacity of 100,000 bricks.

The cost advantage of the plants will vary depending on the unit production cost at the raw material preparation stage and the amount of soil to be processed.

It was determined that the cost of production of the joint raw material processing would be lower than the individual production factory. Although it is known that it will provide cost advantage to the firms, it is not employed in our country because joint production culture is not yet developed. In addition, capital deficiencies of enterprises are among the important obstacles for the initiation of such partnerships. It is important that the brick factories operating in the sector come together and establish joint raw material preparation facility with the public support to gain competitive edge. Public institutions (Ministry of Science, Industry and Technology, KOSGEB) provide the necessary economic support to joint ventures for sectoral use under the name of the cluster. Sector representatives are required to take the necessary initial steps in a joint venture. Successful examples of joint ventures will be effective in spreading such initiatives throughout the country.

REFERENCES

- Akkaya, B., Erdoğan, E., 2019. İDEA Kamusal Ortak Çalışma ve Ortak Üretim Alanı Modeli.
- Apak, S., Erol, M., Elagöz, İ., Atmaca, M., 2012. The Use of Contemporary Developments in Cost Accounting in Strategic Cost Management. *Procedia - Soc. Behav. Sci.* 41, 528–534. <https://doi.org/10.1016/j.sbspro.2012.04.065>
- Arıca, R., Kozak, R., 2018. Seyahat Acentalarında Müşterilerin Üretime Katılım Davranışının Algılanan Hizmet Çıktılarına Etkisi, *Seyahat ve Otel İşletmeciliği Dergisi*.
- Baumgärtner, S., Dyckhoff, H., Faber, M., Proops, J., Schiller, J., 2001. The concept of joint production and ecological economics. *Ecol. Econ.* [https://doi.org/10.1016/S0921-8009\(00\)00260-3](https://doi.org/10.1016/S0921-8009(00)00260-3)
- Boyle, D., Clark, S., Burns, S., 2006. Hidden work. Co-production by people outside paid employment. *Water*.
- Brick and Tile Industry Information [WWW Document], 2018. URL <http://www.tukder.org/> (accessed 12.19.18).
- Carey, K., Mitchell, J.M., 2018. Specialization and production cost efficiency: evidence from ambulatory surgery centers. *Int. J. Heal. Econ. Manag.* <https://doi.org/10.1007/s10754-017-9225-9>
- Chen, J., King, T.H.D., Wen, M.M., 2015. Do joint ventures and strategic alliances create value for bondholders? *J. Bank. Financ.* <https://doi.org/10.1016/j.jbankfin.2015.03.020>
- Chen, P.S., Yen, D.C., Lin, S.C., Chou, C.S., 2018. Toward an IT investment decision support model for global enterprises. *Comput. Stand. Interfaces.* <https://doi.org/10.1016/j.csi.2018.04.001>
- Das, T.K., Teng, B.S., 2001. A risk perception model of alliance structuring. *J. Int. Manag.* [https://doi.org/10.1016/S1075-4253\(00\)00037-5](https://doi.org/10.1016/S1075-4253(00)00037-5)
- Dedeoğlu, A.Ö., 2015. DEĞİŞEN PAZARYERİNDE TÜKETİCİ VE TÜKETİMİN ROLÜNE İLİŞKİN YENİ YAKLAŞIMLAR: ORTAK-ÜRETİM (CO-PRODUCTION) VE ORTAK-YARATMA (CO-CREATION). *Ege Strat. Araştırmalar Derg.* 6, 17. <https://doi.org/10.18354/esam.75360>
- Demirdüğüen, O., Küçük, O., 2014. Meslek Yüksekokulları İçin ÜRETİM YÖNETİMİ.
- depreciation rate [WWW Document], 2018. URL http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Yararli_Bilgiler/amortisman_oranlari.htm (accessed 12.24.18).

Dilber, U., 2004. Çokuluslu Şirketlerin Ortak Girişim Stratejisini Kullanma ve Sonlandırma Nedenleri. Ankara Üniversitesi SBF Derg. 59, 151–178. https://doi.org/10.1501/sbfder_0000001504

Doğan Brick, 2017. . Product Catalogue.

DPT, 2008. Taş ve Toprağa Dayalı Sanayiler Özel İhtisas Komisyonu raporu, 1. cilt.

Elmuti, D., Kathawala, Y., 2001. An overview of strategic alliances. Manag. Decis. <https://doi.org/10.1108/EUM0000000005452>

Ertaş, C., Temel, E., 2018. A STUDY on THE EFFECTS OF CLUSTERING on PRODUCTION COSTS IN SOIL INDUSTRY TR 83 REGION ERBAA SAMPLE. Muhasebe ve Denetime BAKIŞ 54, 35–36.

Etgar, M., 2008. A descriptive model of the consumer co-production process. J. Acad. Mark. Sci. 36, 97–108. <https://doi.org/10.1007/s11747-007-0061-1>

Gulati, R., 1998. Alliances and networks. Strateg. Manag. J. [https://doi.org/10.1002/\(SICI\)1097-0266\(199804\)19:4<293::AID-SMJ982>3.0.CO;2-M](https://doi.org/10.1002/(SICI)1097-0266(199804)19:4<293::AID-SMJ982>3.0.CO;2-M)

Hewitt, I., Howley, S., Parkes, J., 2016. Hewitt on Joint Ventures. Sweet & Maxwell.

Işoraitë, M., 2009. Importance of strategic alliances in company's activity. Intelekt. Ekon. 5, 39–46.

Jin, X., Li, L., Ni, J., 2009. Option model for joint production and preventive maintenance system. Int. J. Prod. Econ. <https://doi.org/10.1016/j.ijpe.2009.03.005>

Kabiraj, T., Sengupta, S., 2018. A theory of joint venture instability under inter-partner learning. Res. Int. Bus. Financ. <https://doi.org/10.1016/j.ribaf.2018.04.008>

Karakeçili, F., 1997. AVRUPA TOPLULUĞU'NDA PİYASALARDA YOĞUNLAŞMANIN DENETİMİ. İKV yayını, istanbul.

Kardam, Ah., 2003. STRATEJİK İTTİFAKLAR. iletişim yayınları, istanbul.

Kargın, S., 2013. TFRS 11 KAPSAMINDA MÜŞTEREK ANLAŞMALARIN DEĞERLENDİRİLMESİ VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ. Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilim. Fakültesi Derg.

Kayıhan, L., 2003. REKABET HUKUKU UYGULAMALARINDA ORTAK GİRİŞİMLER.

Killing, J.P., 1995. Strategic Alliances: An Entrepreneurial Approach to Globalization. *J. Int. Bus. Stud.* <https://doi.org/10.1057/jibs.1995.26>

O'Dwyer, M., Gilmore, A., 2018. Value and alliance capability and the formation of strategic alliances in SMEs: The impact of customer orientation and resource optimisation. *J. Bus. Res.* <https://doi.org/10.1016/j.jbusres.2018.02.020>

Öztürk, S., 2017. İşletmeler Arasındaki İttifakların TFRS-11 Müşterek Anlaşmalar Standardına Göre Raporlanması. *Muhasebe ve Finans. Derg.* 119.

Rangan, U.S., Yoshino, M.Y., 1996. Forging alliances: A Guide to Top Management. *Columbia J. World Bus.* [https://doi.org/http://dx.doi.org/10.1016/S0022-5428\(96\)90037-X](https://doi.org/http://dx.doi.org/10.1016/S0022-5428(96)90037-X)

Rinehart, J., Huxley, C., Robertson, D., 1997. Just Another Car Factory? *Lean Production and Its Discontents.* Cornell University Press.

Rounti, I.S., Mavridoglou, G., Kyriazopoulos, P., 2005. The impact of strategic alliances to resolve problems arising from globalization: The case of medium sized firms in Greece. *Oper. Res.* <https://doi.org/http://dx.doi.org/10.1007/BF02944317>

Sevsay, H., Batum, U., Aktan, A., Şahin, S., 2013. Turgutlu İnovasyon Temelli Kümelenme Stratejik Planı.

Şişman, C.B., Kocaman, İ., Gezer, E., 2006. A Study on Physical and Mechanical Properties of Bricks Produced and Commonly Used in Agricultural Buildings around Tekirdag. *J. Tekirdag Agric. Fac.* 3, 32–40.

Tajitsu, N., Nussey, S., 2017. Toyota takes stake in Mazda, links up for \$1.6 billion U.S. plant [WWW Document]. URL <https://www.reuters.com/article/us-toyota-mazda/toyota-takes-stake-in-mazda-links-up-for-1-6-billion-u-s-plant-idUSKBN1AKORF> (accessed 12.27.18).

Tekin, M., Ömürbek, N., Bülbül, H., 2005. OTOMOTİV SEKTÖRÜNDE TEKNOLOJİK İŞBİRLİKLERİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA. *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilim. Fakültesi Derg.* 7, 179–200.

Temel, E., 2017. A research into the effects of clustering on the production costs in soil industry, a case study Erbaa sample, a TR 83 region. *Gaziosmanpaşa Üniversitesi.*

The Brick Industry Association, 2006. Manufacturing of Brick, Technical Notes on Brick Construction, no 9, The Brick Industry Association 1–7.

Trenchard, P.M., Dixon, R., 2003. The clinical allocation of joint blood product costs. *Manag. Account. Res.* [https://doi.org/10.1016/S1044-5005\(03\)00021-0](https://doi.org/10.1016/S1044-5005(03)00021-0)

Yang, K., Xu, J., 2012. Rethinking co-production in a service context, in: Proceedings - 2012 International Joint Conference on Service Sciences, Service Innovation in Emerging Economy: Cross-Disciplinary and Cross-Cultural Perspective, IJCSS 2012. pp. 222–226. <https://doi.org/10.1109/IJCSS.2012.29>

Zhang, Z., Wong, Y.C., Arulrajah, A., Horpibulsuk, S., 2018. A review of studies on bricks using alternative materials and approaches. Constr. Build. Mater. <https://doi.org/10.1016/j.conbuildmat.2018.08.152>

VERGİ USUL KANUNU VE TÜRKİYE MUHASEBE STANDARDI-2 ÇERÇEVESİNDE STOKLARIN İNCELENMESİ VE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINA UYGUN HESAP PLANI TASLAĞI'NA GÖRE MUHASEBE UYGULAMALARI*

Prof. Dr. Abitter ÖZULUCAN^a
Dr. Öğr. Üyesi Ergin TEMEL^b

Örnek Olay (Vak'a) Tahlili
(Case Analysis)

*Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi
Kasım 2020; 13 (3): 911-947*

ÖZ

Bu çalışmanın amacı, Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standardı-2 çerçevesinde stok kalemlerinin; türleri, stok maliyetinin türleri, finansman giderleri, iskonto, stok değerlendirme yöntemleri, fireler, maliyetin kapsamında kullanılan yöntemler, karşılık ayırma, maliyetin ölçüm teknikleri, tarımsal işletmelerin varlıkları arasında yer alan zirai ürünlerin ve hayvanların değerlendirilmesi, stokların gider olarak kaydedilmesi ve vergi varlığının hesaplanması yönünden karşılaştırmalı olarak incelenmesidir. Ayrıca, stokların "Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı"na göre hem Vergi Usul Kanunu (VUK) hem de Türkiye Muhasebe Standardı-2 (TMS-2) çerçevesinde muhasebeleştirilmesi ve benzer ve farklı yanların ortaya konulması da amaçlanmıştır.

Anahtar Sözcükler: Stok, Stokların Ölçülmesi ve Muhasebeleştirilmesi, Stoklarda Envanter, Vergi Usul Kanunu'nda Stoklar, Türkiye Muhasebe Standardı-2.

JEL Kodları: M40, M41.

APA Stili Kaynak Gösterimi:

Özulucan, A., Temel, E. (2020). Vergi Usul Kanunu Ve Türkiye Muhasebe Standardı-2 Çerçevesinde Stokların İncelenmesi Ve Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı'na Göre Muhasebe Uygulamaları. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*. 13 (3), 911-947.

* Makalenin gönderim tarihi: 04.05.2020; Kabul tarihi: 17.08.2020, iThenticate benzerlik oranı %26

^a Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, abitter42@ohu.edu.tr

ORCID: [0000-0002-4157-8218](https://orcid.org/0000-0002-4157-8218)

^b Tokat Gaziosmanpaşa Üniversitesi, Erbaa Sağlık Bilimleri Fakültesi, ergin.temel@gop.edu.tr

ORCID: [0000-0003-3572-4722](https://orcid.org/0000-0003-3572-4722)

INVESTIGATION OF STOCK WITHIN THE FRAMEWORK TAX LAW PROCEDURE AND TURKEY-2 ACCOUNTING STANDARD AND ACCOUNTING PRACTICES ACCORDING TO DRAFT ACCOUNT PLAN CONFORMING TO FINANCIAL REPORTING STANDARDS

ABSTRACT

The purpose of this article is comparatively to examine stocks; types, types of stock cost, financing expenses, discount, stock valuation methods, waste, methods used in the scope of cost, provisioning, cost measurement techniques, agricultural products and animals which are among the assets of agricultural holdings, valuation of stocks and the calculation of tax assets within the framework Tax Procedure Law (TPL) and Turkish Accounting Standard-2 (TAS-2). In addition, to make accounting transactions of stock items according to "Financial Reporting Standards Appropriate Account Plan Draft" both in the framework of Tax Procedure Law and the Turkish Accounting Standard-2 and to determine the similarities and differences.

Keywords: Stock, Measurement and Accounting of Stocks, Inventory in Stocks, Stocks in Tax Procedure Law, Turkish Accounting Standard-2.

JEL Codes: M40, M41.

1. GİRİŞ

Kimi zaman satmak, kimi zaman üretimde kullanmak ve kimi zamanda üretim faaliyetleri esnasında tüketmek amacıyla elde bulundurulmuş stoklar; üretim, ticaret ve hizmet işletmeleri için son derece önemli varlık kalemidir. Dolayısıyla, söz konusu bu varlıkların muhasebeleştirilmesine ilişkin yapılan işlemler de bir o kadar önemlidir. Çünkü başta bilanço ve gelir tablosu olmak üzere, işletmelerin düzenlemek durumunda olduğu birçok mali tablonun verilerini, seçilen bir yöntem ya da farklı bir uygulama doğrudan değiştirmektedir.

TMS'nin uygulama hayatına girmesi ile birlikte işletmelerin muhasebe uygulamaları da doğal olarak değişmiştir. Vergi mevzuatı esas alınarak yapılan işlemler ve düzenlenen mali tablolar ile TMS esas alınarak yapılan işlemler ve düzenlenen mali tablolarda birçok yönden fark ortaya çıkmıştır. Bu farkı oluşturan en önemli unsurlardan birisi de stoklardır. Söz konusu farklar arasında; finansman giderlerinin stoklarla/dönem giderleriyle ilişkilendirilmesi, genel yönetim giderlerinin maliyetle ilişkilendirilmesi, üretilen mamulün maliyetinin kapsam olarak tayini, değerlemesi ve değerlemede kullanılan ölçekler, stok maliyetlerinin ölçümü ile ilgili kullanılan teknikler, satıcının yaptığı indirimlerin muhasebeleştirilmesi gibi uygulamaları örnek göstermek mümkündür. Bu farklılıkların yanı sıra her iki düzenleme arasında; normal firelerin stokların maliyeti ile ilişkilendirilmesi, anormal firelerin dönem gideri olarak kaydedilmesi, stoklara ilişkin maliyet türleri, değeri düşen stoklar için karşılık ayrılması gibi ortak yönler de vardır.

Hem üretim işletmeleri hem ticaret işletmeleri hem de hizmet üreten işletmeler için gerçeğe uygun, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir bilgi ortaya konulabilmesi ve finansal tablo okuyucularının doğru ve güvenilir bilgi ihtiyaçlarının karşılanabilmesi açısından stokların önemi tartışılmazdır. Tabii ki toplam varlıklar içinde stokların oransal olarak değeri arttıkça ortaya konulan bilginin önemi de artmaktadır. Bu nedenle stokların gerek değerlemesi gerekse muhasebeleştirilmesinde izlenecek politikalar hem işletmenin geleceği hem de müşteriler açısından önem arz etmektedir. Stokların bu öneminden dolayı değerlendirilmesi, maksimum ve minimum stok düzeylerinin saptanması, sipariş miktarının tayini, stok bulundurma maliyetleri ve muhasebeleştirilmesinde esas alınan yöntemler işletmenin geleceği açısından göz ardı edilmemesi gereken uygulamalardır.

Bu nedenle, bu çalışmada stoklar çok geniş bir perspektifte ele alınarak hem satın alma hem üretme hem değerlendirme hem elden çıkarma aşamasında olası etkenler göz önüne alınarak, VUK ve TMS-2'ye göre açıklamalara ve karşılaştırmalara yer verilmiştir. Yapılan muhasebe işlemlerinde, "Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı" esas alınarak, bundan sonra bu konuda yapılacak çalışmalara örnek teşkil etmesi amaçlanmıştır.

2. VUK İLE TMS-2'NİN KARŞILAŞTIRILMASI

2.1. Stok Türleri Yönünden VUK ile TMS-2'nin Karşılaştırılması

2.1.1. VUK'a Göre Stok Türleri

- VUK'da aşağıda belirtilen stok türleri yer almaktadır.
- Ticari mallar (VUK madde 274),
- Yarı mamul ve mamuller (VUK madde 275),
- İlk madde ve malzeme (hammadde, yardımcı madde, işletme malzemesi ve ambalaj malzemesi) (VUK madde 275),
- Zirai ürünler ve hayvanlar (VUK madde 276 ve 277),
- Adına ayrı bir büyük defter hesabı açılmayan ve yukarıda belirtilen stok kalemlerinin hiçbirini kapsamına girmeyen diğer stoklar; değeri düşen mallar/mamuller/yarı mamuller, hurdalar ve döküntüler, üstüğü, deşe ve ıskartalar, yan ürünler gibi (VUK madde 278).

2.1.2. TMS-2'ye Göre Stok Türleri

TMS-2 madde 6'da stokların türleri ile ilgili; işin normal akışı içinde (olağan işletme faaliyetleri kapsamında) satılmak için elde tutulan, satılmak üzere üretilmekte olan ya da üretim sürecinde ya da hizmet sunumunda kullanılacak ilk madde ve malzemeler şeklinde bir açıklama yer almaktadır.

Bu maddeye göre stoklar genel olarak; ticari mallar, ilk madde ve malzemeler, yarı mamuller ve mamuller şeklinde sınıflandırılmıştır.

Madde 8 ve 37’de stok türleri genel olarak sınıflandırılmıştır. Bu maddelere göre; stoklar işletme tarafından üretilen mamulleri ya da üretimde olan yarı mamulleri ve üretim sürecinde kullanılmak üzere bekleyen ilk madde ve malzemeleri ve ticari malları kapsamaktadır. Yine Standartta, satışı yapılmak üzere edinilen arsa ve binaların da ticari mal olarak stoklar kapsamında yer aldığı belirtilmiştir.

TMS-2 madde 14’de; “...Üretim sürecinde aynı anda birden fazla ürün birlikte üretilebilir. Birlikte üretilen ürünler, her ürünün ana ürün olduğu “ortak ürünler” veya ana ürün ve yan ürün olabilir.” şeklinde bir açıklama yer almaktadır. Dolayısıyla, üretilen mamullerde ana (*esas*) ve yan mamul şeklinde bir sınıflamaya gidildiği de görülmektedir.

2.2 Stok Maliyetinin Türleri Yönünden VUK ile TMS-2’nin Karşılaştırılması

2.2.1 VUK’a Göre Stok Maliyetinin Türleri

VUK madde 274’de “Emtia, maliyet bedeliyle değerlendirilir...” denilmektedir. Fakat maliyet türlerinin ne olduğu bu maddede açıklanmamıştır.

VUK madde 262’de “Maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade eder.” şeklinde açıklamaya yer verilmiştir.

Dolayısıyla, satın alınan stok türlerinin maliyetine; satın alma bedeli, taşıma, sigorta, hamaliye (*boşaltma, istifleme, yükleme*), gümrük giderleri, gümrük vergileri, montaj, belirli dönemlere ilişkin olmak üzere finansman giderleri (*faiz, komisyon, kur farkları, vade farkları*), akreditif giderleri (Sevilengül, 2003: 284), stokun işletmeye getirilmesi aşamasına kadar katlanılan depolama giderleri, FOB bedeli, ithalat teminatı için yapılan giderler, menşe şahadetnamesi ve lisans alınması için katlanılan giderler (Sağlam vd. 2018: 113, 114), normal oranda gerçekleşen fire maliyetleri (*örneğin, taşıma sırasında kırılma, buharlaşma vd.*) gibi stokların iktisap edilmesi (*sahip olunması, edinilmesi*) ile ilgili direkt ilişki kurulabilen diğer giderler eklenebilecektir. VUK madde 262’den de anlaşıldığı gibi, edinme aşamasından sonra stoklar ile ilgili katlanılan giderler maliyete yüklenemez. Örneğin, depolama, sigorta gibi.

Fakat elde tutulan stokların farklı bir konuma ya da duruma getirilmesi gerekiyorsa, bu türden giderlerin de maliyetle ilişkilendirilmesi gerekir. Örneğin, ilgili stok bulunduğu konumdan başka bir yere taşınacaksa taşınma, sigorta, hamaliye gibi giderler maliyete eklenecektir (Sevilengül, 2003: 285). Bu noktadan sonra yani stok bulundurma aşamasında katlanılan

giderler stok maliyetine eklenmemelidir. Ya da başka bir ifadeyle, dönem gideri olarak kaydedilmelidir. Örneğin, depolama giderleri gibi.

Üretimi yapılan stokların (*tam ve yarı mamul mallar*) maliyet bedeli arasında;

1. Mamulün üretiminde kullanılan hammaddelerin bedeli,
2. Mamule isabet eden işçilik,
3. Genel üretim giderlerinden mamule düşen pay,
4. Genel yönetim giderlerinden mamule düşen pay (*Bu payın mamulün maliyetine katılması ihtiyaridir*),
5. Ambalajlı olarak piyasaya arz edilmesi zaruri olan mamullerde ambalaj malzemesinin bedeli, yer almaktadır.

VUK madde 275'e göre, mükellefler, imal ettikleri emtianın (*mamul, yarı mamul gibi*) maliyet bedelini yukarıdaki unsurları kapsamayı koşuluyla diledikleri usulde belirleyebilirler.

2.2.2 TMS-2'ye Göre Stok Maliyetinin Türleri

TMS-2 madde 10'da stokların maliyetini; tüm satın alma maliyetleri, dönüştürme maliyetleri ve stokların mevcut duruma ve konuma getirilmesi için katılan diğer maliyetler oluşturur, şeklinde bir açıklamaya yer verilmiştir. Dolayısıyla, bu Standarda göre, stoklar bulunduğu konuma getirildikten sonra yapılan giderler, dönem gideri olarak kaydedilecektir.

TMS-2 madde 11'e göre; satın alma maliyetleri: satın alma fiyatı, iade alınabilecek vergiler hariç olmak üzere ithalat vergileri ve diğer vergiler, nakliye, yükleme ve boşaltma maliyetleri ile mamul, malzeme ve hizmetlerin elde edilmesiyle doğrudan ilişkili diğer maliyetleri (*sigorta giderleri, depolama giderleri, alış komisyonu gibi*) içerir. Ticari iskontolar ve benzeri diğer indirimler satın alma maliyetinden indirilir.

TMS-2 madde 12'ye göre dönüştürme maliyetleri, ilk madde ve malzemenin üretim işlemine tabi tutularak mamul hale getirilmesinde oluşan direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri ve genel üretim giderlerinin sabit ve değişken kısmının sistematik dağıtımı ile elde edilen tutarlarını içerir.

Yukarıdaki maddeden de anlaşıldığı üzere TMS, üretimle ilgili giderlerin üretilen mamulün maliyeti ile ilişkilendirilmesinde; direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri, değişken genel üretim gideri ile sabit genel üretim giderlerinin normal kapasiteye (*TMS-2 madde 13'e göre Normal kapasite, normal koşullarda birkaç dönem veya sezonda elde edilmesi beklenen ortalama üretim miktarını ifade eder*) denk gelen kısmını üretim maliyetine dahil eden normal maliyet yöntemini kullanmayı benimsemiştir. Sabit genel üretim giderinin üretilen mamule yüklenmeyen kısmı (*âtil kapasite*) dönem gideri olarak 624 Dağıtılmayan Sabit Genel Üretim Giderleri hesabına (*Bu çalışmada Finansal Raporlama*

Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı'na göre muhasebeleştirme yapılmıştır) kaydedilir (Özulucan, 2019: 87).

TMS-2 madde 15'e göre, diğer maliyetler, ancak stokları mevcut konum ve duruma getirdikleri ölçüde stok maliyetine dahil edilirler. Örneğin, bazı genel üretim giderleri kapsamı dışındaki giderlerin veya özel bir müşteri siparişine ilişkin ürün tasarım, geliştirme maliyetlerinin stok maliyetleri kapsamına alınması uygun olabilir.

Faiz, kur farkı gibi borçlanma giderleri, satın alma maliyetine eklenmeyip dönem gideri olarak muhasebeleştirilir. Ancak işletmeler, TMS-23 madde 8'e göre, amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilebilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren özellikli varlık niteliğindeki stoklarına (*örneğin gemi, uçak, şarap gibi*) ilişkin borçlanma maliyetlerini, stokların maliyeti ile ilişkilendirirler. Dolayısıyla, TMS'ye göre borçlanma maliyetleri de gerekli koşulların oluşması durumunda stok maliyetleri ile ilişkilendirilecektir.

2.3 Finansman Giderlerinin Maliyetle İlişkilendirilmesi Yönünden VUK ile TMS-2'nin Karşılaştırılması

2.3.1 VUK'a Göre Finansman Giderlerinin Maliyetle İlişkilendirilmesi

Finansman giderleri olarak kabul edilen; kur farkları, vade farkları, kredi faizleri ve komisyon giderlerinin VUK'da ele alınış şekli aşağıdaki gibidir.

Yabancı Paralı İşlemler ile İlgili Hesaplanan Kur Farkı: Ticari malların aktifleştirilmesine kadar oluşan kur farkları zorunlu olarak maliyete eklenir. Aktifleştirme tarihinden sonra oluşan kur farklarının maliyete intikal ettirilmesi ya da dönem gideri olarak işleme tabi tutulması ihtiyaridir (VUK Genel Tebliğ).

Örneğin; "A" İşletmesi, 9 ay sonra ödemek üzere veresiye olarak 1.000 Euro karşılığında ticari mal satın almıştır. TL cinsinden borçlar 5.000 TL'dir. Aktifleştirme tarihinde 1 Euro = 7 TL'dir.

i. Alıcı İşletmenin Kayıtları

Kur Farkının Aktifleştirme Tarihinde Hesaplanması

_____ / _____	
153 TİCARİ MALLAR	2.000
320 SATICILAR	2.000

Kur farklarının stoklara yansıtılması nedeniyle

(5.000 TL / 1.000 Euro = 5 TL / 1 Euro)

(1.000 Euro x 7 TL = 7.000 TL)

(7.000 TL - 5.000 TL = 2.000 TL)

_____ / _____

Kur Farkının Stoklarının Aktifleştirme Tarihinden Sonra Hesaplanması

Örneğin; yukarıdaki örnekte ticari mallar aktifleştirdikten sonra 1Euro = 7,5 TL'ye yükselmiştir.

Burada vergi mevzuatına göre mükellef kur farkını ya maliyete ekleyecek ya da doğrudan dönem gideri olarak kaydedebilecektir.

Kur Farkının Maliyetle İlişkilendirmesi

_____ / _____	
153 TİCARİ MALLAR	500
320 SATICILAR	500

Kur farkının stoklara yansıtılması nedeniyle

$$(7,5 \text{ TL} - 7 \text{ TL} = 0,5 \text{ TL}/1 \text{ Euro})$$

$$(1.000 \text{ Euro} \times 0,5 \text{ TL} = 500 \text{ TL})$$

_____ / _____	
---------------	--

Kur Farkının Dönem Giderleri İle İlişkilendirmesi

_____ / _____	
650 TİCARİ BORÇLARA İLİŞKİN	
VADE FARKI GİDERLERİ VE	
ESAS FAALİYETLERLE İLGİLİ	
KUR FARKI ZARARLARI	500
320 SATICILAR	500

Kur farkının dönem gideri olarak kaydedilmesi

_____ / _____	
---------------	--

Alıcı açısından lehte oluşan kur farkları ya maliyetle ilişkilendirilebilir ya da dönem geliri olarak kaydedilebilir. Vergi mevzuatı maliyet bedelini esas değerlendirme ölçeği kabul ettiği için, vergi mevzuatı açısından söz konusu farkın maliyetten düşülmesi şeklinde yapılacak bir uygulama doğru bir yaklaşım olacaktır.

ii. Satıcı İşletmenin Kayıtları

Yurt içinde faaliyet gösteren işletmelere, ihraç etmek koşuluyla yapılan satışlarda hesaplanan olumlu kur farkları 602 İhraç Kaydıyla Satışlar hesabında izlenir. Satışın yapıldığı dönemden sonraki dönem/dönemlerde hesaplanan olumlu kur farkları 640 Esas Faaliyet Alacaklarına İlişkin Vade

Farkı Gelirleri ve Esas Faaliyetlerle İlgili Kur Farkı Kazançları hesabında, olumsuz kur farkları ise her dönemde 650 Ticari Borçlara İlişkin Vade Farkı Giderleri ve Esas Faaliyetlerle İlgili Kur Farkı Zararları hesabında izlenir.

Örneğin; yukarıdaki örneğe ilişkin veriler (*KDV hariç*) esas alındığında duruma göre satıcının yapacağı işlemler, aşağıdaki gibi olacaktır.

Kur Farkının (2.000 TL) Dönem Sonunda Satış Hasılatı Olarak Kaydedilmesi

_____ / _____		
120 MÜŞTERİLERDEN ALACAKLAR	2.000	
602 İHRAÇ KAYDIYLA SATIŞLAR		2.000

İhraç kaydıyla satılan mallar ile ilgili hesaplanan kur farkı nedeniyle

_____ / _____

Kur Farkının Ertesi Dönem Kaydedilmesi

_____ / _____		
120 MÜŞTERİLERDEN ALACAKLAR	500	
640 ESAS FAALİYET ALACAK.		
İLİŞKİN VADE FARKI GELİR		
VE ESAS FAALİYETLERLE		
İLGİLİ KUR FARKI KAZANÇ.		500

İhraç kaydıyla satılan mallar ile ilgili ertesi dönem hesaplanan kur farkı nedeniyle

_____ / _____

Vade Farkı; bir stok kaleminin peşin fiyatı ile vadeli fiyatı arasındaki fark tutarı, vade farkını ifade eder. Alış sırasında hesaplanan vade farkları malın maliyetine eklenir. Böyle bir uygulama, vergi mevzuatına aykırı değildir. Ticari malların stoklara alınmasından sonra, borcun geri ödenmemesinden kaynaklanan ve satıcı tarafından bildirilen vade farkları ise 650 Ticari Borçlara İlişkin Vade Farkı Giderleri ve Esas Faaliyetlerle İlgili Kur Farkı Zararları hesabında izlenir.

Vade farkları, satış anında ve satış sonrasında olmak üzere iki farklı zamanda oluşabilir.

i. Alıcı İşletmenin Kayıtları

Satın Alma Tarihinde Hesaplanan Vade Farkının Alıcının Yevmiye Kaydında İzlenmesi,

Örneğin; “A” İşletmesi peşin fiyatı 5.000 TL olan ticari malları, 5 ay vadeli veresiye olarak satın almıştır. Aylık faiz oranı %2'dir.

_____ / _____	
153 TİCARİ MALLAR	5.500
320 SATICILAR	5.500

Veresiye satın alınan mallar nedeniyle

_____ / _____

Yukarıdaki yevmiye kaydına göre, ticari malların satın alındığı tarihte satıcı tarafından hesaplanan vade farkı, alıcı işletme tarafından malın maliyetine eklenmiştir.

Satın Alma Tarihinden Sonra Hesaplanan Vade Farkının Alıcının Yevmiye Kaydında İzlenmesi,

Örneğin; “A” İşletmesi veresiye borcu olan 70.000 TL'yi ödeme tarihinde ödeyememiştir. Satıcı “B” İşletmesi ile yapılan anlaşma gereği ilgili borç tutarı üzerinden %10 vade farkı hesaplanmıştır.

_____ / _____	
650 TİCARİ BORÇLARA İLİŞKİN	
VADE FARKI GİDERLERİ VE	
ESAS FAALİYETLERLE İLGİLİ	
KUR FARKI ZARARLARI	7.000
320 SATICILAR	7.000

Ödeme tarihinde ödenemeyen borç için hesaplanan vade farkı nedeniyle

_____ / _____

Yukarıdaki yevmiye kaydına göre, ticari malların alındığı tarihten sonra satıcı tarafından hesaplanan vade farkı, alıcı işletme tarafından dönem gideri olarak kaydedilmiştir. Satış tarihinde, fatura bedelinin ödeme tarihinde ödenip ödenmeyeceği kesin olarak belli değildir. Bu nedenle, zamanla ortaya çıkan söz konusu vade farkı, 650 Ticari Borçlara İlişkin Vade Farkı

Giderleri ve Esas Faaliyetlerle İlgili Kur Farkı Zararları Hesabında izlenecektir.

ii. Satıcı İşletmenin Kayıtları

Satış Tarihinde Hesaplanan Vade Farkının Satıcının Yevmiye Kaydında İzlenmesi,

Örneğin: “A” İşletmesi peşin fiyatı 50.000 TL olan ticari malları, 5 ay vadeli olarak veresiye satmıştır. Aylık faiz oranı %2’dir.

_____ / _____	
120 MÜŞTERİLERDEN ALACAKLAR	55.000
600 YURTIÇİ SATIŞLAR	55.000

.... no.lu fatura ile ticari malların veresiye satılması nedeniyle

_____ / _____

Yukarıdaki yevmiye kaydına göre, satış tarihinde satıcı tarafından hesaplanan vade farkı, satıcı işletme tarafından hasılat olarak kaydedilmiştir.

Mevcut olarak kullanılan THP’ye göre işletmeler satış tarihinde hesaplamış oldukları vade farklarını yukarıda yapılan örnekte olduğu gibi ilgili hasılat (600 Yurtiçi Satışlar ve 601 Yurtdışı Satışlar hesaplarının) hesaplarında izlemektedirler. Bu durumda 600 Yurtiçi Satışlar ve 601 Yurtdışı Satışlar hesaplarının kalanları hem ilgili stokun peşin satış fiyatını hem de vade farkını içermektedir. Aynı malı aynı fiyata satışa sunan iki farklı işletmeden birinin peşin, diğerinin vadeli satması durumunda her iki işletmenin satışlar toplamı farklı olacaktır. Bu nedenle, satış tarihinde belli olan vade farklarının 609 Diğer Satış Hasılatları hesabı altında örneğin 609. 01. Vade Farkları tali hesabında izlenmesi hem bilgi muhasebesi hem Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı açısından daha doğru bir yaklaşımdır.

_____ / _____	
120 MÜŞTERİLERDEN ALACAKLAR	55.000
600 YURTIÇİ SATIŞLAR	50.000
609 DİĞER SATIŞ HASILATLARI	5.000
609 06 Vade Farkları	

Veresiye satılan mallar nedeniyle

_____ / _____

Satış Tarihinden Sonra Hesaplanan Vade Farklarının Satıcının Yevmiye Kaydında İzlenmesi,

Örneğin: “A” İşletmesi 70.000 TL tutarındaki veresiye borcunu ödeyememiştir. Satıcı konumundaki “B” İşletmesi, yapılan anlaşma gereği ilgili alacak tutarı üzerinden %10 vade farkı hesaplamıştır.

_____ / _____	
120 MÜŞTERİLERDEN ALACAKLAR	7.000
600 YURTIÇİ SATIŞLAR	7.000

İşletme lehine hesaplanan vade farklarının
hasılat olarak kaydedilmesi nedeniyle

_____ / _____

Yukarıdaki yevmiye kaydına göre, ticari malların alındığı tarihten sonra satıcı tarafından hesaplanan vade farkı, satıcı işletme tarafından hasılat olarak kaydedilmiştir.

Stokların Satın Alınması İçin Kullanılan Kredi Faizi; İşletmelerin banka ve benzeri kredi kuruluşlarından aldıkları krediler için ödedikleri faiz ve komisyon giderlerinden dönem sonu stoklara pay verilmesi ihtiyaridir (VUK 238 Seri No.lu Genel Tebliği). Yani, söz konusu krediye ilişkin faiz giderleri ya maliyetle ilişkilendirilir ya da dönem gideri olarak kaydedilebilir. Yapılacak uygulama mükelleflerin isteğine bırakılmıştır.

Fakat kredi faizi, ilgili stokların edinilmesi (*iktisap edilmesi*) ile ilgili katlanılan bir gider türü olduğu için, bu giderlerin maliyetle ilişkilendirilmesi, maliyet bedelini esas alan vergi mevzuatı açısından daha yerinde bir uygulama olacaktır.

Örneğin; “A” İşletmesi, üretimde kullanacağı “X hammadde” için “B” Bankası’ndan 10.000 TL tutarında kredi almıştır. Kredi için dönem sonunda 3.000 TL faiz hesaplanmıştır. (*Yıl sonunda faiz ödenecek konuma gelmiştir.*)

Alıcı İşletmenin Kayıtları

Kredi Faizinin İlk Madde ve Malzemenin Maliyeti ile İlişkilendirilmesi

_____ / _____	
153 TİCARİ MALLAR	3.000
300 BANKA KREDİLERİ	3.000

Faiz giderlerinin maliyetle ilişkilendirilmesi

_____ / _____

Kredi Faizinin Dönem Gideri Olarak Kaydedilmesi

_____ / _____	
780 FİNANSMAN GİDERLERİ	3.000
300 BANKA KREDİLERİ	3.000
Faiz giderlerinin dönem gideri olarak kaydedilmesi nedeniyle	
_____ / _____	

Faiz giderlerinin stokların maliyeti ile ilişkilendirilmesi durumunda bilançoda varlıklar maliyete eklenen faiz giderlerinin tutarı kadar fazla gösterilmiş olacaktır. Dolayısıyla, stokların kârlı satılması durumunda stok satış kârı düşük çıkacaktır. Yani, gelir tablosunda “brüt satış kârı” düşük hesaplanacaktır. Fakat bu durumda işletmenin finansman giderleri azalmış olacaktır.

Faiz giderlerinin dönem gideri olarak kaydedilmesi durumunda, stokların bilançodaki bedeli daha düşük gözükürken, satış kârı yükselecektir. Yani, gelir tablosunda “brüt satış kârı” yüksek hesaplanacak ama bu durumda finansman giderleri artacaktır.

Sonuçta işletmenin gelir tablosunun ana kalemlerinden birisi olan “Dönem Kârı veya Zararı” tutarı, maliyete ekleme ve dönem gideri kaydetme tercihine göre değişmeyecektir. Bu durum, temel mali tabloları esas alarak hesaplanacak oranları (*rasyoları*) ve dolayısıyla da yapılacak değerlendirmeleri mutlak surette etkileyecektir.

Stokların Satın Alınması İçin Kullanılan Krediyeye İlişkin Komisyon Gideri: İlgili kredi kuruluşlarından alınan kredi ile ilgili banka tarafından işletme üzerine hesaplanan komisyon giderlerinin stok maliyetleri ile ilişkilendirilmesi ihtiyaridir (VUK 238 Seri No.lu Genel Tebliği). Burada da işletmelerin söz konusu giderleri muhasebeleştirmeleri konusunda seçim hakkı tanınmıştır. Kredi faiz giderlerinde olduğu gibi, komisyon giderlerinin de doğru maliyet tutarının hesaplanabilmesi için maliyetle ilişkilendirilmesi gerekir.

2.3.2 TMS-2’ye Göre Finansman Giderlerinin Maliyetle İlişkilendirilmesi

TMS-2 madde 18’e göre, stokların vadeli ödeme koşuluyla satın alınması durumunda, eğer yapılan anlaşma, peşin alım fiyatı ile ödenen fiyat arasında bir fark olan finansman unsuru içeriyorsa, bu unsurlar finanse edildiği dönemde faiz gideri olarak muhasebeleştirilir, şeklinde bir açıklamaya yer verilmiştir.

Ancak işletmeler TMS-23 madde 8'e göre, amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilebilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren özellikli varlık niteliğindeki stoklarına (*örneğin; gemi, uçak, şarap gibi*) ilişkin borçlanma maliyetlerini stok maliyetleriyle ilişkilendirirler. Dolayısıyla, borçlanma maliyetleri de gerekli koşulların oluşması durumunda stok maliyetine eklenecektir.

TMS-2 madde 18'e göre, vade farkları maliyete dahil edilmemektedir. Vadeli olarak satın alınan stoklar için alış anında hesaplanan vade farkı 328 Ertelenmiş Vade Farkı Giderleri hesabının borcuna kaydedilir. Vade tamamlandığında, 328 Ertelenmiş Vade Farkı Giderleri hesabının alacaklandırılması karşılığında 650 Ticari Borçlara İlişkin Vade Farkı Giderleri ve Esas Faaliyetlerle İlgili Kur Farkı Zararları hesabının borçlandırılması gerekir.

Vadeli satış yapıldığında, satış anında hesaplanan vade farkı ise, 128 Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri hesabının alacak tarafına kaydedilir. Vade dolduğunda da 128 Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri hesabının borçlandırılmasına karşılık, 640 Esas Faaliyet Alacaklarına İlişkin Vade Farkı Gelirleri ve Esas Faaliyetlerle İlgili Kur Farkı Kazançları hesabı alacaklandırılır.

Örneğin, "A" İşletmesi, peşin fiyatı 6.000 TL olan ticari malları, 01.10.2018 tarihinde 3 ay vadeli 6.360 TL'ye veresiye satın almıştır.

i. Alıcı İşletmenin Satın Alma Tarihinde Yapacağı Yevmiye Kaydı

_____ / _____	
153 TİCARİ MALLAR	6.000
328 ERTELENMİŞ VADE FARKI GİDER.	360
320 SATICILAR	6.360
_____ / _____	

Yukarıdaki yevmiye kaydına göre, ticari mallar peşin değeri üzerinden bilançoda izlenmiş olmaktadır.

ii. Alıcı İşletmenin Ödeme Tarihinde Yapacağı Yevmiye Kaydı

_____ / _____	
320 SATICILAR	6.360
650 TİCARİ BORÇLARA İLİŞKİN VADE	
FARKI GİDERLERİ VE ESAS	
FAALİYETLERLE İLGİLİ KUR	
FARKI ZARARLARI	360
100 KASA	6.360
328 ERTELENMİŞ VADE FARKI	
GİDERLERİ	360
_____ / _____	

Yukarıdaki yevmiye kaydına göre, alış tarihinde hesaplanan faiz tutarının tamamı gerçekleştiği için, faiz tutarı bilanço hesabından (328 No'lu hesap), gelir tablosu hesabı olan 650 No'lu hesaba devredilmiştir. Böylece, işletmenin dönem giderleri vade farkı tutarı kadar arttırılmıştır.

iii. Satıcı İşletmenin Satış Tarihinde Yapacağı Yevmiye Kaydı

_____ / _____	
120 MÜŞTERİLERDEN ALACAKLAR	6.360
600 YURTIÇİ SATIŞLAR	6.000
128 ERTELENMİŞ VADE FARKI	
GELİRLERİ	360
_____ / _____	

Satıcı işletme yukarıdaki yevmiye kaydına göre hasılatını peşin değeri üzerinden izlemiştir. Satış tarihinde hesaplanan vade farkı gelirleri ayrı bir bilanço hesabı olan 128 no.lu hesapta izlenmiştir. Böylece hem gerçek hasılat tutarı (peşin satış değeri) hem de süreye bağlı olarak gerçekleşecek olan faiz gelirleri ayrı hesaplarda izlenmiş olmaktadır.

iv. Satıcı İşletmenin Tahsil Tarihinde Yapacağı Yevmiye Kaydı

_____ / _____	
100 KASA	6.360
128 ERTELENMİŞ VADE FARKI	
GELİRLERİ	360
120 MÜŞTERİ. ALACAKLAR	6.360
640 ESAS FAALİYET ALCAK.	
İLİŞKİN VADE FARKI GELİR.	
VE ESAS FAALİYETLERLE	
İLGİLİ KUR FARKI KAZANÇ	360
_____ / _____	

Yukarıdaki yevmiye kaydına göre satıcı işletme malın peşin bedeli ile birlikte hem vade farkını (360 TL) tahsil etmiş oldu hem de faiz gelirleri gerçekleştiği için ilgili bilanço hesabından (128 No'lu hesap) 640 No'lu gelir tablosu hesabına faiz gelirlerini aktarmış oldu. Böylece, işletme hem hasılatını hem de dönem gelirlerini ayrı ayrı muhasebeleştirilmiş olmaktadır.

TMS-2 ve TMS-23 birlikte düşünüldüğünde eğer edinilen varlık özellikli varlık ise, bu durumda ilgili varlık/varlıklar için katlanılan faiz ve kur farkı giderleri gibi gider unsurları da maliyete eklenecektir.

Örneğin; özel bir amaçla özellikli varlık (yat) üreten bir işletme, üretim yapabilmek için çekmiş olduğu kredi ile ilgili yarısı kur farkı kalan yarısı faiz olmak üzere 10.000 TL tutarındaki finansman giderlerini peşin ödemiştir.

Bu durumda (üretimi devam eden yat için) yapılacak yevmiye kaydı, aşağıdaki gibi olacaktır.

_____ / _____	
780 FİNANSMAN GİDERLERİ	10.000
100 KASA	10.000
_____ / _____	
151 YARI MAMULLER-ÜRETİM	10.000
781 FİNANSMAN GİDERLERİ	
YANSITMA HESABI	10.000
_____ / _____	

Yukarıdaki yevmiye kaydına göre, üretimi devam eden yat için katlanılan finansman giderleri (*faiz ve kur farkı*) bankadan çekilen bir kredi ile ilişkili olduğu için önce 780 No'lu hesaba kaydedilmiş sonra bu hesaptan yansıtma hesabı aracılığı ile 151 No'lu hesaba aktarılmıştır. Böylece, özellikli varlığın (*burada öncelikle yarı mamullerin*) maliyeti katlanılan faiz tutarı kadar artırılmış oldu. Üretim işlemi tamamlandığında 151 Yarı Mamuller Üretim hesabı alacaklandırılarak kapatılacak, 152 Mamuller hesabı da borçlandırılarak açılacaktır.

2.4 Ticari İskontoların Maliyetle İlişkilendirilmesi Yönünden VUK ile TMS-2'nin Karşılaştırılması

2.4.1 VUK'a Göre Ticari İskontoların Maliyetle İlişkilendirilmesi

VUK'un 262. ve 274. maddeleri birlikte dikkate alındığında, stokların ilk muhasebeleştirilmesinde gerçek maliyet bedeli esas alınır.

Eğer iskonto, satın alma anında yapılmış ise, bu iskonto türüne peşin iskonto, ticari iskonto ya da katalog iskontosu denilmektedir. Bu tür iskonto direkt olarak stokun katalog fiyatından düşülerek ilgili stok türünün alış bedeli (*fatura bedeli*) hesaplandığı için, ödenen/ödenecek olan tutar üzerinden muhasebeleştirme yapılacaktır. Yani, ilgili stok kalemi, faturada alış bedeli ile gösterildiği için, peşin iskonto tutarı muhasebe kayıtlarına konu olmayacaktır.

Eğer, iskonto satış sonrasında kasa iskontosu ya da miktar iskontosu şeklinde elde edilmiş ise, VUK'un maliyet esası göz ardı edilmemelidir. Bu nedenle de söz konusu indirim türlerinin stokların maliyeti ile ilişkilendirilmesi gerekir.

Örneğin; ticari mal alımı ile ilgili veresiye borcu olan "A" İşletmesi'ne satıcı işletmenin 1.500 TL indirim (*kasa iskontosu*) yapması durumunda, alıcı işletmenin yevmiye kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

_____ / _____	
320 SATICILAR	1.500
153 TİCARİ MALLAR	1.500
_____ / _____	

Eğer ticari mallar kısmen veya tamamen satıldıktan sonra indirim hak edilmiş ise, ilgili stok türünün gerçek maliyetine indirgenebilmesi için satılan kısma karşılık gelen kısmı 621 Satılan Ticari Mallar Maliyeti hesabının alacağına kaydedilmelidir. Böylece, satılan malların maliyeti sonradan yapılan iskonto tutarı kadar düşürülmüş olur (Özulucan, 2010: 61-63). Eğer stoklar satılmadıysa, indirim tutarı ilgili stok hesabıyla ilişkilendirilmelidir. Bu durumda da stok maliyeti düzeltilmiş olmaktadır

(Özerhan vd., 2012: 130). Daha önce de belirtildiği gibi, VUK'a göre gerçek maliyetin esas alınması Kanunun ruhuyla örtüşecektir. Dolayısıyla, bu türden iskontoların ilgili stok hesap/hesapları ya da ilgili maliyet hesap/hesaplarıyla ilişkilendirilmesi gerekir.

Yukarıdaki örnek esas alındığında, eğer ticari malların tamamı satılmış ise, işletmenin yapacağı yevmiye kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

_____ / _____	
320 SATICILAR	1.500
621 SATILAN TİCARİ MALLAR	1.500
MALİYETİ	
_____ / _____	

Yukarıdaki verilere göre, eğer ticari malların yarısı satılmış kalan yarısı da stoklarda ise, işletmenin yapacağı yevmiye kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

_____ / _____	
320 SATICILAR	1.500
153 TİCARİ MALLAR	750
621 SATILAN TİCARİ MALLAR	750
MALİYETİ	
_____ / _____	

2.4.2 TMS-2'ye Göre Ticari İskontoların Maliyetle İlişkilendirilmesi

TMS-2 madde 11'de "...Ticari iskontolar ve benzeri diğer indirimler, satın alma maliyetinin belirlenmesinde indirim konusu yapılır." şeklinde bir açıklamaya yer verilmiştir. Dolayısıyla, satıcının alıcıya tanıdığı iskonto hiçbir durumda (*satış anında veya satış sonrasında*) maliyetle ilişkilendirilmeyecektir. Bilindiği üzere TMS'ye göre hem alıcı aldığı stok türünü (*istisnai durumlar dışında*) peşin değeriyle hem de satıcı satış hasılatını peşin değeri ile izlemek zorundadır.

TMS-2 madde 18' göre, stokun peşin fiyatı ile vadeli fiyatı arasındaki fark tutarı, stok maliyetine dahil edilmeyip finansman gideri olarak kaydedilir. Örneğin, vadeli stok alışı yapıldığında vade farkı 328 Ertelenmiş Vade Farkı Giderleri hesabının borcuna kaydedilir. Vadeli alışlarda vadesinden önce ödeme yapılırsa, erken ödeme için hesaplanan vade farkı tutarı kadar kasa iskontosu yapılır. İskonto tutarı 328 Ertelenmiş Vade Farkı Giderleri

hesabının alacak tarafına kaydedilerek vade farkı iptal edilir (Özulucan, 2019:122 -126).

Örneğin; işletme peşin fiyatı 6.000 TL olan ticari malları, 01.10.2018 tarihinde 3 ay vadeli 6.360 TL'ye veresiye satın almıştır. Fakat borcunu ödeme tarihinden 1 ay önce 6.240 TL olarak nakit ödemiştir.

i. Alıcının Borcunu 1 Ay Önce 6.240 TL Ödemesi Durumunda Yevmiye Kaydı

_____ / _____	
320 SATICILAR	6.360
650 TİCARİ BORÇLARA İLİŞKİN VADE FARKI GİDERLERİ VE ESAS FAALİYETLERLE İLGİLİ KUR FARKI ZARARLARI	240
100 KASA	6.240
328 ERTELENMİŞ VADE FARKI GİDERLERİ	360
_____ / _____	

Yukarıdaki yevmiye kaydına göre, alış tarihinde hesaplanan faiz tutarının (360 TL) ancak erken ödeme sonucunda 240 TL'lik kısmı gerçekleşmiştir. Bu durumda, işletmenin finansman giderleri 240 TL iken, iptal ettiği vade farkı giderleri toplamı 120 TL'dir.

ii. Satıcı İşletmenin 1 Ay Önce 6.240 TL Tahsilat Yapması Durumunda Yevmiye Kaydı

_____ / _____	
100 KASA	6.240
128 ERTELENMİŞ VADE FARKI GELİRLERİ	360
120 MÜŞTERİLERDEN ALACAK.	6.360
640 ESAS FAALİYET ALACAK. İLİŞKİN VADE FARKI GELİR. VE ESAS FAALİYETLERLE İLGİLİ KUR FARKI KAZANÇ	240
_____ / _____	

Yukarıdaki yevmiye kaydına göre işletme erken tahsilat yaptığı için satış tarihinde hesapladığı vade farkının (360 TL) ancak 240 TL'lik kısmını faiz geliri olarak muhasebeleştirebilmiştir. Başka bir ifadeyle, satıcı işletmenin yapmış olduğu kasa iskontosu sonucunda faiz gelirleri 240 TL olarak gerçekleşmiştir. Kalan 120 TL ise vade farkı gelirlerinin iptali anlamına gelmektedir.

2.5 Stok Değerleme Yöntemleri Yönünden VUK ile TMS-2'nin Karşılaştırılması

2.5.1 VUK'a Göre Stok Değerleme Yöntemleri

VUK madde 274'e göre, stokların değerlemesinde esas itibarıyla maliyet bedeli dikkate alınmalıdır. Fakat maliyet bedeli ile değerlendirme yöntemleri de kendi içinde farklı sınıflandırılmıştır. VUK bu yöntemler içinde eğer ilgili varlığın kendisine has ya da özgün maliyeti varsa "gerçek maliyet yöntemi" ile stokların değerlemesini istemektedir. Eğer ilgili stokların gerçek/özgün maliyeti belirlenemiyorsa, VUK'a göre ortalama maliyet yöntemlerinden (*basit ortalama, ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi ve hareketli ağırlıklı ortalama yöntemi*) herhangi birisi veya literatürde FIFO olarak bilinen "İlk Giren İlk Çıkar" yöntemi de uygulanabilir.

VUK madde 274'e göre, eğer stokların piyasa fiyatı maliyet bedeline nazaran %10 ve daha fazla oranda düşmüş ise, (267. madde ikinci sırasında verilen usul hariç olmak üzere) bu durumda mükellefler stoklarını maliyet ve piyasa fiyatından düşük olanıyla değerlendirme yapabileceklerdir.

Ayrıca, VUK madde 289'da maliyet bedeli ile değerlemesi mümkün olmayan iktisadi kıymetlerden bina ve arazi vergi değeriyle, diğerleri ise; varsa borsa rayici, yoksa mukayyet (*kayıtlı*) değeri, o da yoksa emsal bedeliyle değerlendirme yapılacağı belirtilmiştir.

2.5.2 TMS-2'ye Göre Stok Değerleme Yöntemleri

TMS-2 madde 11'e göre, stoklar ilk edinildiğinde (*satın alındığında veya üretildiğinde*) iskontolar ve diğer indirimler maliyetten düşülmek koşuluyla maliyet bedeli ile kaydedilir. TMS-2 madde 9'a göre izleyen dönemlerde ise stoklar maliyet ve net gerçekleşebilir değerin düşük olanı ile değerlemeye tabi tutulur. Böylece, ilgili stok kaleminin maliyet ve net gerçekleşebilir değerin düşük olanı ile değerlemeye tabi tutulması durumunda ihtiyatlılık kavramının da gereği yerine getirilmiş olacaktır.

TMS-2 madde 23 ve 25'e göre, stok maliyetlerini değerlendirme yapabilmek için; gerçek parti maliyet yöntemi, dönem sonu ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi, hareketli ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi ve ilk giren ilk çıkar yöntemi (*FIFO*) kullanılabilir.

2.6 Fireler Yönünden VUK ile TMS-2'nin Karşılaştırılması

2.6.1 VUK'a Göre Fireler

Vergi mevzuatı dikkate alındığında fireler, normal ve anormal fireler olarak ikiye ayrılır.

Normal fire; taşıma, istifleme, tartma, hava basınç farkları gibi nedenlerden dolayı oluşan işletmenin hiçbir şekilde kaçınmayacağı (*miktarın azaltılması durumu hariç*) fire türüdür. Vergi mevzuatı açısından normal firelerin, Takdir Komisyonu'nun iznine tabi olmaksızın maliyetle ilişkilendirilmesi mümkündür.

Normal sınırların üzerinde gerçekleşen fireye ise anormal fire denir. Vergi mevzuatına göre anormal fireye ilişkin maliyetin hesaplanarak kanunen kabul edilmeyen dönem gideri olarak kaydedilmesi gerekir. Fakat vergi mevzuatı, Takdir Komisyonu'nun onay vermesi (*örneğin; yangın, sel, rüzgâr gibi doğal afetler*) koşuluyla anormal fireleri dönem gideri olarak kabul etmektedir. İtfaiye raporu, sigorta vb. kuruluşlar tarafından anormal firelerin tespit edilmesine ilişkin düzenlenen belgeleri vergi idaresi kabul etmeme eğilimindedir (Hacırüstemoğlu, 1994: 159).

VUK madde 3/B'ye göre, "...Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz. İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir." Bu maddeden de anlaşıldığı üzere, anormal firenin yasal geçerliliği olan belge/belgelerle ispatlanması durumunda kanunen kabul edilebilir bir gider olarak işlem göreceği açıktır.

Örneğin; Benzin istasyonunda benzin stoklarında yapılan sayımda 300 litre benzinin buharlaştığı tespit edilmiştir. Takdir Komisyonu'nun raporuna göre bu miktarın yarısı normal fire kalan yarısı da (*işletmenin sorumluluğundan kaynaklanan*) anormal firedir. Benzinin litre fiyatı 6 TL'dir.

Bu durumda (*stokların satıldığı varsayımı altında*) normal ve anormal firelere ilişkin yapılması gereken yevmiye kaydı, aşağıdaki gibidir.

_____ / _____	
621 SATILAN TİCARİ MALLAR	
MALİYETİ	900
621 03 Normal Fire Maliyetleri	
625 STOK ANORMAL FİRE VE	
KAYIPLARI	900
625 06 Kanunen Kabul Edilmeyen	
Anormal Fire Maliyetleri	
153 TİCARİ MALLAR	1.800
Normal ve anormal fireler nedeniyle	
(150 litre x 6 TL = 900 TL) (Normal fire)	
(150 litre x 6 TL = 900 TL) (Anormal fire)	
_____ / _____	

İşletmelerin faaliyetleri sırasında yoğun olarak karşılaştıkları bir maliyet türü olan fireler için yasal mevzuatımızda yeterli sayılabilecek düzeyde hüküm yer almamaktadır. Bu nedenle gerek vergi inceleme elemanları gerekse mükellefler, fire konusunda vergi mahkemesi kararları, Danıştay kararları ve özeldeler çerçevesinde işlem yapmaktadırlar. Gerek ticaret ve sanayi odaları tarafından çeşitli iş kolları ve mamuller için ticari fire oranlarının yayınlanması gerekse konu ile ilgili birçok Danıştay kararı ve muktezanın bulunması, normal düzeyde gerçekleşen firelerin vergi matrahını düşürücü bir gider kalemi olarak kabulü noktasındaki tereddütleri gidermektedir (<https://www.ozdogrular.com.tr/v1/fla-haberler-gizli-245/16556-vergi-mevzuatnda-fireler>). Dolayısıyla normal fire maliyetlerinin kanunen kabul edilebilir bir gider olarak işleme tabi tutulması, vergi mevzuatı açısından bir sorun değildir.

2.6.2 TMS-2'ye Göre Fireler

TMS-2 madde 16'ya göre, stokların maliyetine alınmayan ve oluştukları dönemin gideri olarak kabul edilen giderler arasında "(a) Normalin üstünde gerçekleşen, ilk madde ve malzeme (*fire ve kayıplar*), işçilik ve diğer üretim maliyetleri" de yer almaktadır. Dolayısıyla TMS-2'ye göre normal fire maliyetleri stokların maliyetine, anormal oranda gerçekleşen fire maliyetleri ise dönem gideri olarak işlem görecektir. Bu durumda, (*normal fire gerçekleşmesi koşuluyla*), kullanılan tüm hammaddelerin maliyeti mamule yüklendiği için örneğin (*7/A Seçeneğini kullanan*) üretim işletmelerinde doğrudan 710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri hesabında, oysa

anormal fire maliyetleri 625 Stok Anormal Fire ve Kayıpları hesabında izlenecektir. (TMS 1 madde 87'ye göre, "İşletme kar veya zararın ve diğer kapsamlı gelirin sunulduğu tabloda -veya tablolarda- ya da dipnotlarda hiçbir gelir veya gider kalemini olağan dışı kalem olarak sunamaz.").

2.7 Mamul Maliyetinin Kapsamı Yönünden VUK ile TMS-2'nin Karşılaştırılması

2.7.1 VUK'a Göre Mamul Maliyetinin Kapsamı

VUK madde 275'e göre, üretimi yapılan mamul/yarı mamuller ile ilişkili olmak koşuluyla; hammadde, işçilik, genel üretim giderleri ve ambalaj giderlerinin maliyete eklenmesi zorunlu iken, genel yönetim giderlerinden pay verilmesi ihtiyaridir.

Vergi odaklı muhasebe anlayışının hâkim olduğu ülkemizde Türk Vergi Sistemi'nin tam maliyet yönteminin uygulanmasını istemesi nedeniyle, Türkiye'de çoğunlukla tam maliyet yöntemi kullanılmaktadır. Bu yöntemin Türkiye'de tercih edilmesinin bir diğer nedeni de uygulama kolaylığıdır. Yani VUK, maliyeti belirleyen gider unsurlarından genel üretim giderleri ile ilgili sabit ve değişken genel üretim gideri şeklinde bir ayırım yapmamıştır. Hatta bu gider unsurlarına ilaveten ambalaj giderlerini ve ihtiyari olmak üzere genel yönetim giderlerinden mamule pay vermeyi de kabul etmiştir.

2.7.2 TMS-2'ye Göre Mamul Maliyetinin Kapsamı

TMS-2'de madde 11-16'de stokların maliyeti ele alınmıştır. Buna göre, üretimle ilgili giderlerin üretilen mamulün maliyeti ile ilişkilendirilmesinde; direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri ve değişken genel üretim giderleri (*endirekt malzeme, indirekt işçilik gibi*) ve sabit genel üretim giderinin (*amortisman, kira, bakım onarım gibi*) normal kapasiteye karşılık gelen kısmı üretim maliyeti olarak benimsenmiştir. Bu yöntem, kapsamına göre maliyetlendirme yöntemlerinden birisi olan normal maliyet yöntemidir. Normal maliyet yöntemine göre sabit genel üretim giderlerinin maliyete yüklenmeyen kısmı (*âtl kapasite*) ise, dönem gideri olarak 624 Dağıtılmayan Sabit Genel Üretim Giderleri hesabında izlenecektir.

TMS-2 madde 15'de, "Diğer maliyetler, ancak stokları mevcut konum ve duruma getirdikleri ölçüde stok maliyetine dahil edilirler. Örneğin, bazı genel üretim giderleri kapsamı dışındaki giderlerin veya özel bir müşteri siparişine ilişkin ürün tasarım, geliştirme maliyetlerinin stok maliyetleri kapsamına alınması uygun olabilir." şeklinde bir açıklama yapılmıştır. Bu durumda, stokları mevcut konum ve duruma getirilmesi için katlanılan giderler maliyetin bir parçası olmaktadır. Daha önceden de bahsedildiği gibi, eğer üretimi yapılan varlık özellikli bir varlık ise, finansman giderlerinin de üretilen mamulün bir parçası olduğu unutulmamalıdır.

2.8 Stokların Envanterde Değerlemesi Yönünden VUK ile TMS-2'nin Karşılaştırılması

2.8.1 VUK'a Göre Stokların Envanterde Değerlemesi

VUK'a göre stokların esas itibarıyla gerçek (*has, özgün*) maliyeti ile değerlemesinin yapılması gerekir. Fakat gerçek maliyetin ve miktarın kimi zaman tespit edilmesi mümkün olmayabilir. Bu durumda (*VUK madde 190 ve 267 hükümleri hariç*) gerçek rakamları yani maliyeti kullanarak değişik yöntemler ile stokların değerlendirilmesi yapılabilecektir. Bunlar arasında aşağıdaki yöntemler yer almaktadır.

- a. Gerçek (Has) Maliyetle Değerleme Yöntemi,
- b. Ortalama Maliyetle Değerleme Yöntemi,
 - i. Basit Ortalama Maliyet Yöntemi,
 - ii. Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi,
 - iii. Hareketli Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi
- c. İlk Giren İlk Çıkar Yöntemi (İ.G.İ.Ç)

2.8.2 TMS-2'ye Göre Stokların Envanterde Değerlemesi

TMS-2 madde 23'de, "Normal şartlarda birbirleri ile ikame edilemeyen stok kalemleri ile özel projeler için üretilen veya satın alınan mal veya hizmetlerin maliyeti, her bir varlığa ilişkin özel maliyeti dikkate alınarak belirlenir (*gerçek parti maliyet yöntemi*)" denilmektedir. Madde 24'de ise, maliyetin özel olarak belirlenmesi, maliyetin belirlenen stok kalemleriyle ilişkilendirilmesi anlamına geldiği vurgulanmıştır. Bu yöntemin, belirli bir proje için ayrılan stoklara ilişkin olarak, bu stokların satın alınmış veya üretilmiş olmasına bakılmaksızın, kullanılması uygundur. Ancak, özel maliyet yöntemi (*gerçek parti maliyet yöntemi*) genellikle birbirleri ile ikame edilebilen büyük miktardaki kalemlerden oluşan stoklar için uygun bir maliyet hesaplama yöntemi değildir.

TMS-2 madde 25'e göre, "23. madde de belirtilenler dışında kalan stokların maliyeti, ilk giren ilk çıkar (*FİFO*) veya ağırlıklı ortalama maliyet yöntemlerinden (*formüllerinden*) biri uygulanarak belirlenir. Bir işletme benzer özelliklere ve benzer kullanıma sahip tüm stoklar için aynı maliyet hesaplama yöntemini kullanır. Türü veya kullanım alanları itibarıyla farklı olan stoklar için, farklı maliyet hesaplama yöntemleri kullanılabilir" şeklinde açıklama yapılmıştır.

Yukarıdaki maddeler esas alındığında, stokların esas itibarıyla gerçek ya da özgün maliyeti ile değerlendirilmesi önerilmektedir. Bu maliyetin belirlenememesi durumunda ya FIFO ya da ortalama maliyet yöntemlerinden (*ağırlıklı ortalama, hareketli ağırlıklı ortalama*) birisinin kullanılabilmesi (*madde 25'de*) ifade edilmiştir.

Mamul üretiminde kullanılmak üzere elde tutulan ilk madde ve malzemenin değerlendirilmesi yapılırken, ilk madde ve malzemenin kullanımı ile elde

edilecek mamulün satış değeri karşılaştırılır. Eğer mamuller, maliyet tutarının üzerinde satılması bekleniyorsa, ilk madde ve malzemeler maliyetlerinin altında bir tutarla değerlemeye tabi tutulamazlar. Ancak mamullerin maliyetinin, net gerçekleşebilir değerin üstünde olacağı tahmin ediliyorsa, ilk madde ve malzemelerin değeri net gerçekleşebilir değere düşürülür (Örten vd. 2019: 58). Bu durum zaten TMS-2 madde 9’da “Stoklar, maliyet ve net gerçekleşebilir değerin düşük olanı ile değerlendirilir.” şeklinde net olarak ifade edilmiştir.

2.9 Karşılık Ayırma Yönünden VUK ile TMS-2’nin Karşılaştırılması

2.9.1 VUK’a Göre Karşılık Ayırma

VUK madde 288’de “Hasıl olan veya husulü beklenen fakat miktarı katıyetle kestirilemeyen ve teşebbüs için bir borç mahiyetini arz eden belli bazı zararları karşılamak maksadıyla hesaben ayrılan meblağlara karşılık denir.” şeklinde açıklama yapılmıştır.

VUK madde 278’e göre, “Yangın, deprem ve su basması gibi afetler yüzünden veyahut bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlak, paslanmak gibi haller neticesinde iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış vakı olan emtia ile maliyetlerinin hesaplanması mutad olmayan hurdalar ve döküntüler, üstüğü, deşe ve ıskartalar emsal bedeli ile değerlendirilir.” denilmektedir. Bu maddeye göre, stokların değerinin düşme nedeni ya işin normal akışı içinde doğal olması ya da doğal afetler gibi mücbir nedenlerden kaynaklanması gerekir. Bu durumda oluşan olası zararlar için, vergi mevzuatının istediği koşullar yerine getirildiğinde, ayrılan karşılık tutarı vergi matrahını dolayısıyla ödenecek vergi tutarını azaltacağı açıktır.

VUK madde 274’e göre, “Emtia, maliyet bedeliyle değerlendirilir. Emtianın maliyet bedeline nazaran değerlendirme günündeki satış bedelleri %10 ve daha fazla bir düşüklük gösterdiği hallerde mükellef, maliyet bedeli yerine 267. maddenin ikinci sırasındaki usul hariç olmak üzere, emsal bedeli ölçüsünü tatbik edebilir. Bu hüküm 275 inci maddede yazılı mamuller için de uygulanabilir.” denilmektedir. Emsal bedelinin tespitinde üç esas vardır. Bunlardan ortalama fiyat esası ve maliyet bedeli esasları kullanılması durumunda emsal bedeli mükellef tarafından, takdir esasında ise mükelleflerin müracaatı üzerine Takdir Komisyonu tarafından yapılır. (Özulucan, 2010: 152, 163). Emsal bedelini Takdir Komisyonu’nun tespit etmesi durumunda, ayrılan karşılık vergi mevzuatı açısından geçerlidir. VUK madde 267/2 Kanununun hem lafzına hem de ruhuna aykırıdır. 267/1 Kanununun sadece ruhuna aykırıdır, fakat uygulanabilirliği oldukça kısıtlıdır.

Sonuçta, eğer stokların gerçek bedeli belli değilse veya bilinmiyorsa ya da doğru olarak tespit edilemiyorsa, VUK, mükelleflere karşılık ayırma inisiyatifi tanımıştır. İsterse mükellefler bu haklarını ilgili Kanunun gereğini yerine getirmeleri koşuluyla kullanabilirler.

Örneğin; işletmenin stokları arasında yer alan ve kayıtlı (*maliyet*) bedeli 50.000 TL olan mobilya takımı sel sonucunda zarar görmüştür. Takdir Komisyonu söz konusu malların emsal bedelini 12.000 TL olarak belirlemiştir.

Bu durumda karşılık ayrılmasına ilişkin yapılması gereken yevmiye kaydı, aşağıdaki gibidir.

_____ / _____	
626 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ	
KARŞILIK GİDERLERİ	38.000
158 STOK DEĞER DÜŞÜK.	
KARŞILIĞI	38.000
Değeri düşen mallar için karşılık ayrılması	
(50.000 TL – 12.000 TL = 38.000 TL)	
_____ / _____	

Yukarıdaki örneğe göre, ayrılan karşılık tutarı vergi matrahını düşürecektir. Fakat bu tespit mükellefin kendisi tarafından yapılsa idi, söz konusu bu gider tutarı, kanunen kabul edilmeyen gider olarak işlem görecekti.

Tespit edilen olası zarar tutarının vergi mevzuatı açısından kabul edilmemesi için, zararın doğal afet kaynaklı (*mücbir sebebler*) olmaması ve mükellefin kendi değer yargılarına göre hesaplama yapması gerekir. Ya da başka bir ifadeyle zarar, işletmenin kendi sorumluluğunu yerine getirmemesi ile ilişkili ise, söz konusu zarar tutarını vergi mevzuatı kabul etmemektedir (Argun, Pamukçu ve Eroğlu, 2020: 162).

Eğer ileri bir tarihte karşılık ayırmanın gerekliliği ortadan kalkmış ise, 158 No'lu hesap borçlandırılarak kapatılacak, karşılığında 627 Stoklara İlişkin Konusu Kalmayan Karşılıklar hesabı alacaklandırılacaktır.

2.9.2. TMS-2'ye Göre Karşılık Ayırma

TMS-2 madde 9'da "Stoklar, maliyet ve net gerçekleşebilir değer in düşük olanı ile değerlendirilir." şeklinde bir hükme yer verilmiştir.

TMS-2 madde 7'de ise net gerçekleşebilir değer, bir işletmenin, olağan iş akışı içinde stokun satışından elde etmeyi beklediği net tutarı ifade eder. Eğer, net gerçekleşebilir değer, maliyet değer in altına düşerse, stok değer düşüklüğü ortaya çıkar, dolayısıyla da fark tutarı kadar karşılık ayrılır.

TMS-2 madde 34'de, "..... Stokları net gerçekleşebilir değerine indirgeyen stok değer düşüklüğü karşılık tutarları ve stoklarla ilgili kayıplar, indirgemenin ve kayıpların olduğu dönemde gider olarak

muhasebeleştirilir. Net gerçekleşebilir değer artışından dolayı iptal edilen stok değer düşüklüğü karşılık tutarı, iptalin gerçekleştiği dönemin tahakkuk eden satış maliyetini azaltacak şekilde muhasebeleştirilir.” denilmektedir.

Dolayısıyla TMS-2, değer düşüklüklerinin stokların satılması koşuluyla maliyetle ilişkilendirilmesine hükmetmiştir. Eğer, bir stok kalemi net gerçekleşebilir değeri, kayıtlı (*maliyet*) değerinin altına düşmüş ise, değer düşüklüğü, örneğin, stok türü ticari mal ise satılan ticari malların maliyeti ile ilişkilendirilecektir. Bu durumda 621 No’lu hesap borçlandırılır, karşılığında değer düşüklüğünün izlendiği 158 No’lu hesap alacaklandırılır.

Örneğin; kayıtlı bedeli 20.000 TL, net gerçekleşebilir değeri 17.000 TL olarak tespit edilen ticari mallar için karşılık ayrılacaktır.

Ayrılan karşılığın maliyetle ilişkilendirilmesi durumunda işletmenin yapması gereken yevmiye kaydı, aşağıdaki gibidir.

_____ / _____	
621 SAT. TİC. MALLAR MALİYETİ	3.000
621 02 T. Mallar Değer Düşük. Karşılığı	
158 STOK DEĞER DÜŞÜK.	
KARŞILIĞI	3.000

Değeri düşen mallar için karşılık ayrılması

Kayıtlı bedel > Net gerçekleşebilir değer

(20.000 TL) > (17.000 TL)

_____ / _____

Bu yöntemle muhasebeleştirme yapılması durumunda, ilgili varlığın net gerçekleşebilir değeri ileri bir tarihte maliyet bedelinin üzerine çıkmış ya da eşitlenmiş ise, örneğin 158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı hesabı borçlandırılır, 621 Satılan Ticari Mallar Maliyeti hesabı alacaklandırılır. Böylece hem karşılık iptal edilmiş hem de satılan malların maliyeti düzeltilmiş olur (*Stokların satılmaması durumunda 626 Stok Değer Düşüklüğü Karşılık Giderleri hesabının 158 No’lu hesaba karşı borçlandırılarak işlem yapılacağı açıktır*).

Karşılık giderleri, gelir tablosunun fonksiyon esasına göre düzenlenmesi durumunda satışların maliyetiyle ilişkilendirilebileceği gibi faaliyet giderleri içerisinde de raporlanır. Örneğin, eğer söz konusu stoklar işletmenin yönetim departmanı ile ilgili olsa idi, bu durumda 770 No’lu hesap borçlandırılırken 158 No’lu hesap alacaklandırılacaktı (Örten vd., 2019: 57, 60).

TMS-2 madde 33’e göre, “Her finansal tablo dönemi itibariyle, net gerçekleşebilir değer yeniden gözden geçirilir. Daha önce stokların net

gerçekleşebilir değere indirgenmesine neden olan koşulların geçerliliğini kaybetmesi veya değişen ekonomik koşullar nedeniyle net gerçekleşebilir değerde artış olduğu kanıtlandığı durumlarda, ayrılan değer düşüklüğü karşılığı iptal edilir (*iptal edilen tutar önceden ayrılan değer düşüklüğü tutarı ile sınırlıdır*). Böylece, yeni kayıtlı değer, maliyet ve revize edilen net gerçekleşebilir değerden düşük olanıdır...” şeklinde açıklama yapılmıştır. Yani, bu maddeden de anlaşıldığı gibi, karşılık ayırmanın gerekliliği ortadan kalktığında ayrılan karşılık tutarı iptal edilecektir.

Örneğin; ticari mallar için ayrılan karşılık (3.000 TL) ayırmanın gerekliliği ortadan kalkmış ve ayrılan karşılık da 626 Stok Değer Düşüklüğü Karşılık Giderleri hesabında izlenmiş ise, iptal kaydı aşağıdaki gibi yapılacaktır.

_____ / _____	
158 STOK DEĞER DÜŞÜK.	
KARŞILIĞI	3.000
627 STOKLARA İLİŞKİN	
KONUSU KALMAYAN	
KARŞILIKLAR	3.000

Karşılık iptali nedeniyle

_____ / _____

2.10 Stok Maliyetini Ölçüm Teknikleri Yönünden VUK ile TMS-2'nin Karşılaştırılması

2.10.1 VUK'a Göre Stok Maliyetini Ölçüm Teknikleri

Birbirinden farklı zaman ve fiyatlarla mal girişinin ve dolayısıyla (*benzer kâr marjıyla*) satışının yapıldığı işletmeler (*perakende satış yapan işletmeler*) için, stok maliyetinin kolayca ölçümüyle ilgili teknikler arasında standart maliyet yöntemi ve perakende yöntem de yer almaktadır. Tahmini olarak ve bazı varsayımlar altında stok değerlerinin hesaplandığı bu yöntemler esas itibarıyla VUK'da kabul görmemektedir. VUK'da bilindiği gibi maliyet bedeli ile değerlendirme yöntemleri esas alınmıştır. Gerçek maliyet bilinmiyorsa ve gerçek maliyete dayalı öteki yöntemlerin de uygulanması mümkün değilse, emsal bedeli uygulanacaktır.

Fakat eğer dönem içinde standart maliyet yöntemi kullanılmış ve yıl sonunda da elde edilen rakamlar fiili rakamlara dönüştürülecek ise, bu durumda VUK açısından standart maliyet yöntemi uygulanabilir (Çabuk, 2001; 78). VUK madde 275'de mükelleflerin imal ettikleri bir mamulü bu maddede belirtilen unsurları kapsamı koşuluyla diledikleri usulde

belirleyebilecekleri açıkça ifade edilmiştir. Çünkü sonuçta yine gerçek maliyet esas alınmış olmaktadır.

VUK'un 190. maddesine göre bazı işletmelere envanter çıkarma zamanı konusunda istisna tanınmıştır. Bu işletmeler; büyük mağazalar (*çeşitli mal üzerine geniş ölçüde ve perakende iş yapan ticarethaneler*) ve eczaneler, emtia mevcutlarının envanterini üç yılda bir çıkarabilirler. Bu işletmeler, envanterin çıkartılmadığı yıllarda, hesaben (*kayden*) mevcut iktisadi kıymetleri, envanter defterine (*veya listesine*) kaydedeceklerdir. Hazine ve Maliye Bakanlığı büyük sınai işletmelerin gerektiğinde iki veya üç yılda bir envanter çıkarmalarına izin verebilmektedir.

2.10.2 TMS-2'ye Göre Stok Maliyetini Ölçüm Teknikleri

TMS-2 madde 21'e göre, sonuçların maliyete yakın olması durumunda, stok maliyetlerinin ölçümünde, standart maliyet yönteminin ve perakende maliyet yönteminin kullanılabilmesi ifade edilmiştir. Standart maliyet yöntemi; hammadde ve malzemenin, işçiliğin, verimliliğin ve kapasite kullanım oranlarının normal düzeylerini dikkate alır. Standart maliyetler düzenli olarak gözden geçirilir ve gerek görülürse mevcut koşullara göre yeniden belirlenir.

TMS-2 madde 22'ye göre perakende yöntem, perakende satış yapan işletmeler tarafından diğer maliyet yöntemlerinin uygulamasının pratik olmadığı, benzer kar marjlarına sahip, hızla değişen çok sayıda kalemden oluşan stokların değerlendirilmesinde kullanılır.

Yukarıdaki maddelerden de anlaşıldığı üzere, TMS-2 koşulların sağlanması durumunda, stokların hem standart maliyet yöntemi ile hem de perakende yöntem ile değerlendirilebileceğini belirtmiştir.

2.11 Canlı Varlıkların Hasadından Elde Edilen Tarımsal Ürünler Yönünden VUK ile TMS-2'nin Karşılaştırılması

2.11.1 VUK'a Göre Canlı Varlıkların Hasadından Elde Edilen Tarımsal Ürünlerin Değerlemesi

VUK madde 276'da "Zirai mahsuller maliyet bedeli ile değerlendirilir. Maliyet bedeli, zirai mahsullerin hususiyetlerine göre 275 inci maddede yazılı unsurlara mütenazır olarak Maliye Bakanlığınca tespit edilecek esaslar dairesinde hesaplanır." denilmektedir.

VUK madde 277'de, "Zirai işletmelere dahil hayvanlar maliyet bedeli ile değerlendirilir. Maliyet bedelinin tespiti mümkün olmayan ahvalde maliyet bedeli yerine emsal bedeli alınır. Bu hükmün tatbikinde emsal bedeli, işletmenin bulunduğu mahal (*Gezici hayvancılıkta kışlak*) için zirai kazanç komisyonlarınınca tespit edilmiş olan ortalama maliyet bedelidir." şeklinde açıklama yapılmıştır.

Yukarıdaki maddelerden de anlaşıldığı üzere hem zirai ürünler hem de zirai işletmelere dahil hayvanlar maliyet bedeli ile değerlemeye tabi tutulacaktır. Maliyet bedelinin uygulanmasının mümkün olmadığı durumlarda, ilgili maddelerde de açıkça belirtildiği üzere, değerlemede emsal bedeli esas alınacaktır.

2.11.2 TMS-2'ye Canlı Varlıkların Hasadından Elde Edilen Tarımsal Ürünlerin Değerlemesi

Bu konuda TMS-2 madde 20, TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardını referans göstererek, canlı varlıkların hasadından elde edilen tarımsal ürünlerden oluşan stokların, finansal tablolara ilk kez alınması aşamasında hasat anındaki satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri (*piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde olağan bir işlemde, bir varlığın satışından elde edilecek veya bir yükümlülüğün devrinde ödenecek fiyat*) üzerinden ölçüleceğini belirtmiştir. Yine TMS 41 madde 13'e göre, canlı varlıklardan elde edilen tarımsal ürünlerin, hasat noktasında gerçeğe uygun değerlerinden satış maliyetleri düşülmek suretiyle ölçüm yapılacaktır.

Canlı varlıklar ilk muhasebeleştirildikleri tarihte ve her raporlama dönemi sonunda, 30. maddede yer verilen gerçeğe uygun değer güvenilir olarak ölçülemediği durumlar hariç, gerçeğe uygun değerlerinden, satış maliyetleri düşülmek suretiyle ölçülür (Bkz. TMS 41, Md. 12).

İşletme bir tarımsal ürünü her zaman, hasat noktasında, gerçeğe uygun değerinden satış maliyetlerini düşmek suretiyle ölçer. Bu Standart, tarımsal ürünlerin, hasat noktasında, gerçeğe uygun değerinin her zaman güvenilir bir biçimde ölçülebildiği bakış açısını yansıtır (Bkz. TMS 41, Md. 32). Dolayısıyla, bu maddeden de anlaşıldığı üzere, tarımsal ürünlerin her durumda gerçeğe uygun değerinin tespit edilebildiği kabul edilmiştir. Bu durumda, tarımsal ürünleri değerlemeye tabi tutarken hasat anındaki satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerinin dikkate alınacağı açıktır.

2.12 Stokların Gider Olarak Kaydedilmesi Yönünden VUK ile TMS-2'nin Karşılaştırılması

2.12.1 VUK'a Göre Stokların Gider Olarak Kaydedilmesi

Stokların gidere dönüştürülmesi ilgili stok kaleminin türüne göre değişmekle birlikte, stoklar genel olarak; satıldığında, üretimde kullanıldığında, tüketildiğinde, fireye dönüştüğünde, satın alma sonrasında iskonto hak edildiğinde, değer düşüklüğü kesin olduğunda, çalındığında, kayıp olduğunda, işletmeden çekildiğinde, sayım ve tesellüm sırasında noksanlık tespit edildiğinde, herhangi bir şekilde örneğin bağış yapıldığında vb. diğer nedenlerle eksildiğinde stok maliyeti, stok türüne göre ve diğer koşullara göre ilgili gider hesabına (*örneğin; 620 Satılan Mamuller Maliyeti, 621 Satılan Ticari Mallar Maliyeti, 623 Diğer Satışların Maliyeti, 659 Diğer Olağan Gider ve Zararlar, 689 Diğer Olağandışı Gider ve*

Zararlar gibi) borç kaydedilirken, ilgili stok hesabına da alacak olarak kaydedilir.

VUK hangi durumlarda bu tür maliyet unsurlarının gider/zarar olarak kaydedilemeyeceğini ve kaydedilebileceğini açıkça ifade etmiştir. Örneğin, *(bu çalışmanın ilgili bölümlerinde detaylı olarak bahsedildiği gibi)* anormal fire maliyetleri, çalınan mallar, işletmenin kendi sorumsuzluğu nedeniyle zayi olan mallar, Takdir Komisyonu'nun kabul etmediği durumlarda oluşan stok maliyetleri vergi mevzuatına göre zarar olarak işlem görmeyecektir. Ya da vergi mevzuatı; satılan mallar maliyetini, stok ve duran varlık üretiminde kullanılan hammadde maliyetini, işletme faaliyetlerinde kullanılan işletme malzemesi ve ambalaj giderlerini, normal sınırlar içinde gerçekleşen fire maliyetlerini, mücbir *(depren, sel gibi)* sebeplerle oluşan stok kayıplarının maliyetini, satılan stokların maliyetini, Takdir Komisyonu tarafından kabul edilen stok maliyetlerini ve yetkili mercilerin onaylaması koşuluyla çalınan malların bedelini vb. diğer maliyetleri mali karın tespitinde vergi matrahının düşürülmesinde yasal gider/zarar kabul etmiştir.

2.12.2 TMS-2'ye Göre Stokların Gider Olarak Kaydedilmesi

TMS 2 madde 34'e göre, stoklar satıldığında, *(veya kullanıldığında)* söz konusu stokların kayıtlı değeri, bu stoklarla ilgili hasılatın finansal tablolara alındığı dönemde gider olarak muhasebeleştirilir. Örneğin, ticari mal satıldığında 621 Satılan Ticari Malların Maliyeti hesabı borçlandırılırken 153 Ticari Mallar hesabı alacaklandırılır, endirekt malzeme üretim için kullanıldığında 730 Genel Üretim Giderleri borçlandırılırken 150 İlk Madde ve Malzeme hesabı alacaklandırılır (Özulucan, 2019: 89).

TMS 2 madde 35'de ise, işletmelerde kullanılmak üzere imal ve inşa edilen varlıklar için kullanılan stoklar, bu varlıkların maliyetine yüklenerek varlıkların hizmet süresi içinde gidere dönüştürülür, denilmektedir. Örneğin, tuğla üreten bir işletmenin kullanmak üzere bir depo inşa etmesi durumunda, 259 Yapılmakta Olan Maddi Duran Varlık Yatırımları borçlandırılacak, 152 Mamuller hesabı da alacaklandırılacaktır.

Satılma ve kullanılma dışında: fire, çalınma, tüketilme, kaybolma, kasa ve miktar iskontosu yapıldığında, bağış yapıldığında, işletmeden çekildiğinde, sayım ve tesellüm sırasında noksanlık tespit edildiğinde ve benzeri nedenlerle stoklar eksildiğinde de VUK'da olduğu gibi stoklardan çıkış yapılacağı açıktır. Böyle bir durumda, stokların eksilme nedenine göre ilgili stok hesabı alacaklandırılırken, ilgili gider/zarar/varlık hesabı da borçlandırılacaktır.

2.13 Karşılıklar İçin Vergi Varlığı Hesaplama Yönünden VUK ile TMS-2'nin Karşılaştırılması

2.13.1 VUK'a Göre Vergi Varlığı

Muhasebe kârı (muhasabe zararı), vergi gideri öncesi dönem kârını (*zararını*) ifade eder. Başka bir ifadeyle, muhasebe kârı, işletmenin ticari kârıdır. Muhasebe kârı ya da ticari kâr, esas itibarıyla muhasebe kuralları ve Muhasebe Standartlarına göre tespit edilir.

Vergiye tabi kâr (mali zarar), vergi otoriteleri tarafından konulan kurallara göre bir hesap dönemi için tespit edilen ve üzerinden vergi ödenen (*vergi geri kazanımı sağlayan*) kârı (*zararı*) ifade eder. Başka bir ifadeyle söz konusu bu kâr, işletmenin mali kârıdır (Özulucan, 2019: 158).

Türkiye'de mevcut uygulamalar esas alındığında muhasebe kârı yani ticari kârdan vergi hesaplanmamaktadır. Dolayısıyla, muhasebe kârı esas alınarak vergi varlığı hesaplaması da söz konusu değildir. Başka bir ifadeyle, VUK'da "vergi varlığı" diye bir kavram yoktur. Fakat normalde kanunen kabul edilmeyen bir gider için ilgili mercilerden izin alındığında, eğer o gider/zarar, mali kârın tespitinde vergi matrahını düşürüyor ise, bu durumda ödenmeyen vergi tutarı kadar, işletme bir varlığı bünyesinde tutmuş olmaktadır. Örneğin, vergi mevzuatında, Takdir Komisyonu'nun onay vermesi (*örneğin; yangın, sel, rüzgâr gibi doğal afetler*) koşuluyla anormal fire maliyetlerinin dönem gideri olarak kabul edilmesi gibi.

2.13.2 TMS'ye Göre Vergi Varlığı

TMS-2'ye göre, stokların değerlemesinde, eğer net gerçekleşebilir değer, maliyet değerinin altına düşerse, aradaki fark tutarı kadar karşılık ayrılır ve ilgili varlığın muhasebe değerindeki azalış tutarı (*karşılık*) üzerinden de vergi varlığı hesaplanır. Değer düşüklüğü tutarının vergi oranı ile çarpılması suretiyle ertelenmiş vergi varlığı tutarı hesaplanır. Hesaplanan bu tutar 289 Ertelenmiş Vergi Varlığı hesabının borcuna kaydedilir.

Örneğin; "A" İşletmesi'nin stoklarında bulunan "X" malının birim kayıtlı bedeli 50 TL'dir. Malın demode olma olasılığı göz önüne alınmış ve aracı bir işletme ile anlaşılarak birim fiyatı 35 TL üzerinden 1.000 adet malın satılması kararlaştırılmıştır. Aracı işletmeye satış bedeli üzerinden %20 komisyon ödenecektir.

Bu durumda, TMS esas alındığında, karşılık ile ilgili yapılacak yevmiye kaydı, aşağıdaki gibidir.

_____ / _____
626 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ

KARŞILIK GİDERLERİ 22.000

626 02 T. Mallar Değer Düşük. Karşılığı

158 STOK DEĞER DÜŞÜK.

KARŞILIĞI 22.000

Karşılık ayrılması nedeniyle

_____ / _____

- Ticari malların birim net gerçekleşebilir değeri 35 TL- (35 TL x 0,20) = 28 TL'dir.
- Toplam maliyet tutarı 50.000 TL (1.000 adet x 50 TL)
- Toplam net gerçekleşebilir değer tutarı 28.000 TL (1.000 adet x 28 TL)
- Ayrılacak toplam karşılık tutarı 22.000 TL (50.000 TL – 28.000 TL)

Olası zarar tutarı 22.000 TL üzerinden TMS'ye göre vergi varlığı hesaplanacaktır (*Vergi oranı %20 kabul edilmiştir*).

TMS'ye göre hesaplanan vergi varlığı için aşağıdaki gibi yevmiye kaydı yapılabilecektir.

_____ / _____

289 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI 4.400

692 SÜRDÜRÜLEN FAALİYET.

ERTELENMİŞ VERGİ

GELİR – GİDER ETKİSİ 4.400

692 08 Ertelenmiş Vergi Varlığı

Gelirleri

(22.000 TL x 0,20 TL) = 4.400 TL

_____ / _____

Yukarıda da belirtildiği gibi vergi mevzuatı açısından, gerçekleşmeyen ya da başka bir ifadeyle olası zarar için böyle bir kaydın yapılması mümkün değildir.

Ertelenmiş vergi varlıkları, gelecek dönemlerde geri kazanılacak olan gelir vergisi tutarını ifade eder. Ertelenmiş vergi varlıkları; indirilebilir geçici farklar, gelecek dönemlere devreden kullanılmamış mali zararlar ve gelecek dönemlere devreden kullanılmamış vergi avantajları sonucunda oluşur. Örneğin, kanunen kabul edilmeyen giderler arasında yer alan fazla ayrılan amortisman tutarı, ayrılan kıdem tazminatı karşılıkları, kasa sayım noksanları, vade farkları gibi unsurlar ertelenmiş vergi varlığına neden olur. Eğer bir varlığın vergi değeri > muhasebe değeri ise, ertelenmiş vergi varlığı oluşur. Yani, rakamla ifade etmek gerekirse, stokların alış (*kayıtlı*) bedeli (*yani vergi değeri*) 1.000 TL iken, Muhasebe Standartlarına göre değeri 850 TL ise burada azalış nedeniyle işletme adına vergi varlığı hesaplanır. İşletme, Muhasebe Standartlarına göre bu değer azalışı (*150 TL*) üzerinden örneğin, vergi oranı %20 ise, 30 TL (*150 TL x 0,20*) vergi varlığı hesaplanacaktır (Özulucan, 2019: 159).

3. SONUÇ

Stokların önemi her ne kadar işletmeden işletmeye, sektörden sektöre ya da işletmede uygulanan stok politikasına göre değişse de stoklar bütün işletmeler (*üretim, ticaret, hizmet işletmeleri*) için önemli bir varlık kalemidir. Çünkü; stok türlerinin, stok maliyet unsurlarının, finansman giderlerinin, iskontoların, değerlendirme yöntemlerinin, hangi maliyet kapsamı ile muhasebeleştirildiklerinin, değer düşüklüğünün ve gider/zarar olarak çıkışının ele alınma şeklinin yani kullanılacak yöntemlerin işletmenin başta temel mali tablolar olarak bilinen bilanço ve gelir tablosunda yer alan veriler olmak üzere, birçok verisini direkt/endirekt etkilediği açıktır. Dolayısıyla, varlıklar içinde birçok işletme açısından çok önemli bir yeri olan stokların yukarıda belirtilen yönlerden ele alınması hem vergi muhasebesi hem de bilgi muhasebesi verilerini değiştirmektedir.

Bu nedenle bu çalışmada stoklar hem VUK hem de TMS açısından detaylı sayılabilecek bir düzeyde ele alınmış ve Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı esas alınarak işlemler muhasebeleştirilmiştir.

Bu çalışmada VUK ile TMS'nin hükümleri karşılaştırıldığında, benzer ve farklı yönler tespit edilmiştir.

Farklı yönler, genel olarak aşağıdaki gibi özetlenebilir.

Fark 1: VUK'a göre finansman giderleri (*kur farkları, faiz, vade farkları, komisyon giderleri*) kimi zaman zorunlu olarak maliyete intikal ettirilirken (*örneğin, kur farklarının stokların aktifleştirme tarihine kadar gerçekleşen kısmı*) kimi zaman da ihtiyari olarak maliyetle ilişkilendirilebilmektedir. (*örneğin, kur farklarının stokların aktifleştirme tarihinden sonra gerçekleşen kısmı*). Herhangi bir stok kaleminin peşin fiyatı ile vadeli fiyatı arasındaki fark tutarının yani vade farkının satın alma esnasında maliyete

eklenmesi vergi mevzuatı açısından herhangi bir aykırılık teşkil etmemektedir. Yine, işletmelerin banka ve benzeri kredi kuruluşlarından aldıkları krediler için ödedikleri faiz ve komisyon giderlerinden dönem sonu stoklara pay verilmesi ihtiyaridir. Standarda göre söz konusu finansman giderlerinin muhasebeleştirilmesi, vergi mevzuatından farklıdır. Şöyle ki; stokların vadeli satın alınması durumunda vade farkı geçici olarak örneğin 328 Ertelenmiş Vade Farkı Giderleri hesabında izlenebilmekte, vade tamamlandığında bu hesap 650 Ticari Borçlara İlişkin Vade Farkı Giderleri ve Esas Faaliyetlerle İlgili Kur Farkı Zararları hesabına aktarılmaktadır. Böylece, ilgili stokun peşin fiyatı ile vade farkları ayrı ayrı izlenmiş olmaktadır. Fakat bu uygulama satılabilir konuma getirilmesi uzun süreyi alan özellikli varlıklar arasında yer alan stoklar (*gemi, yat, uçak, enerji üretim tesisleri, yatırım amaçlı gayrimenkuller, satılabilir hale getirilmesi uzun bir süreyi gerektiren stoklar, gibi*) için geçerli değildir. Sözü edilen özellikli varlıklar ile ilgili katlanılan finansman giderleri (TMS-23) maliyete eklenecektir. Çünkü TMS-23 madde 1’de temel ilke olarak “Bir özellikli varlığın elde edilmesi, inşası veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri bu varlığın maliyetinin bir parçasını oluşturur. Diğer borçlanma maliyetleri gider olarak muhasebeleştirilir.” denilmektedir.

Fark 2: Standarda göre (*madde 16/c*) stokların bulunduğu konum ve duruma gelmesinde katkısı olmayan genel yönetim giderleri maliyete yüklenemez. Oysa VUK’a göre genel yönetim giderlerinin maliyetle ilişkilendirilmesi ihtiyaridir.

Fark 3: Farklılıklardan bir diğeri, üretilen mamulün maliyetinin kapsamı yönünden ortaya çıkmaktadır. Vergi mevzuatına göre üretilen mamulün maliyeti, tam maliyet yöntemine göre tespit edilmektedir. Oysa, Standarda göre, üretilen mamulün maliyeti normal maliyet yöntemine göre tespit edilecektir. Dolayısıyla, vergi mevzuatına göre genel üretim giderlerinin hepsi maliyete intikal ettirilirken, Standarda göre genel üretim giderlerinden âtil kapasiteye ilişkin olan kısmı maliyete intikal ettirilmeyecektir. Hesaplanan bu giderin dönem gideri (*624 Dağıtılmayan Sabit Genel Üretim Giderleri hesabında*) olarak kaydedilmesi gerekir. Eğer ilgili işletme tam kapasite ile çalışıyor ise, maliyet tutarının, tam maliyet yöntemi ya da normal maliyet yöntemine göre değişmeyeceği açıktır.

Fark 4: Standarda (*madde 9*) göre, stokların envanterde değerlemesinde “maliyet ve net gerçekleştirilebilir değer düşük olanı” ile değerlendirilir. Yani, Standartta değer düşüklüğü ile ilgili herhangi bir oran verilmemiştir. Oysa VUK’a göre esas itibarıyla gerçek maliyeti ile ölçüm yapılır. Eğer gerçek maliyeti ile ölçüm yapılamıyorsa, gerçek maliyet bilgilerinin kullanıldığı yöntemlerde (*FIFO ve ortalama maliyet yöntemleri*) ölçümleme yapılır. Eğer, stokların maliyet bedeli, satış bedeline göre (*madde 274’e göre*) %10 veya daha fazla düşmüş ise, bu durumda da emsal bedeli ile

değerleme yapılacaktır. Fakat değer düşüklüğü %10'un altında ise, emsal bedelinin kullanılamayacağı açıktır.

Fark 5: Ülkemizdeki mevcut uygulamalar ile Standardın önemli ortak özelliklerinden birisi öncelikle mümkün olması durumunda stok maliyetinin tespit edilmesinde gerçek maliyet yönteminin kullanılmasıdır. Gerçek maliyet yönteminin uygulanmasının mümkün olmaması durumunda hem VUK hem de Standart FİFO ve ortalama maliyet yöntemlerinin uygulanabileceği noktasında hem fikirdir. Ancak Standarda (*madde 27*) göre, stokların maliyetinin tespit edilmesinde işletmenin iş akışına bağlı olarak, periyodik bazda (*dönem sonu ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi*) veya her bir ek alım/üretim sonrasında (*hareketli ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi*) kullanılabilir. Yani basit ortalamadan bahsedilmemiştir. Oysa, VUK'da ortalama yöntemlerden herhangi birisinin kullanılabilmesi belirtilmiştir.

Fark 6: Standartta (*madde 21*), sonuçların maliyete yakın çıkması durumunda, stok maliyetinin ölçümüyle ilgili standart maliyet yöntemi ve perakende yöntemi gibi tekniklerin kullanılabilmesini belirtmiştir. Oysa, bu ölçüm teknikleri VUK açısından geçerli değildir. Fakat eğer dönem içinde standart maliyet yöntemi uygulanmış ve yıl sonunda da sonuçlar fiili maliyete dönüştürülmüş ise, VUK açısından standart maliyet yönteminin kullanılmasında bir sakınca yoktur. VUK'un 190. maddesine göre bazı işletmelere (*büyük mağazalar, eczaneler, büyük sınıai işletmeler*) gerektiğinde iki veya üç yılda bir envanter çıkarma izni verilmiştir.

Fark 7: Standarda göre alıcının erken ödeme yapması durumunda (*kasa iskontosu*) elde edilen gelir, vade sonunda oluşacak faizin (*328 No'lu hesap*) iptali ile muhasebeleştirilir. Eğer söz konusu varlık özellikli varlık ise, vade farkı ilk muhasebeleştirilirken maliyete eklendiği için iskonto tutarı da maliyetten düşülecektir. Oysa VUK'a göre, eğer iskonto satış sonrasında kasa iskontosu ya da miktar iskontosu şeklinde elde edilmiş ise, VUK'un maliyet esası gözardı edilmemelidir. Bu nedenle de söz konusu indirim türlerinin stokların maliyeti ile ilişkilendirilmesi gerekir.

Fark 8: Standarda göre örneğin fazla ayrılan amortisman tutarı, ayrılan kıdem tazminatı karşılıkları, kasa sayım noksanları, vade farkları için (*vergi etkisini ortaya koymak açısından*) vergi varlığı hesaplanırken, VUK'a göre bu tür gider unsurları için vergi varlığı ayırma gibi bir uygulama söz konusu değildir.

VUK ile TMS arasında genel olarak benzer yönler arasında; (*bazı durumlar hariç*) normal ve anormal oranda gerçekleşen firelerin maliyetle ilişkilendirilmesi ve dönem gideri olarak kaydedilmesi, stok maliyet türleri, değeri düşen stoklar için karşılık ayrılma gerekliliği, canlı varlıkların hasadından elde edilen tarımsal ürünlerin değerlendirilmesi, stokların gider olarak kaydedilmesi gibi uygulamalar yer almaktadır.

Sonuç olarak yukarıda belirtildiği üzere, vergi mevzuatı ile TMS arasında benzerlikler olduğu gibi farklılıklar da vardır. Bunun en önemli nedeni vergi mevzuatı, vergi odaklı (*verginin tespiti ve takdiri*) düşünürken, TMS'nin bilgi odaklı (*nitelikli, karşılaştırılabilir ve gerçeğe uygun bilgi*) muhasebe anlayışı içinde olmasıdır. Hızla küreselleşen dünyada salt vergi odaklı ve ulusal geçerliliği olan bilginin üretilmesi, makro ekonomi açısından da (*bilginin niteliği, karşılaştırılabilirliği, anlaşılabilirliği vb. kriterler açısından*) olumsuz ekonomik sonuçlar doğuracaktır. Bu nedenle özellikle VUK başta olmak üzere vergi mevzuatımızın (*vergi anlayışının izin verdiği en üst düzeyde*) mümkün olduğunca evrensel geçerliliği de olan bilgi odaklı anlayışı benimsemesi, sadeleştirilmesi ve aynı zamanda Uluslararası Muhasebe Standartları ve dolayısıyla TMS ile paralellik göstermesi gerekmektedir. Bu şekilde yapılacak bir çalışma hem uygulamanın içinde olan meslek mensuplarına hem de öğrenen ve öğreten konumunda olan tüm paydaşlara kolaylık sağlayacaktır. Böylece, mümkün olan en üst düzeyde evrensel nitelikli bilgi ortaya konulmuş olacaktır.

KAYNAKÇA

- Argun, D., Pamukçu, F., Eroğlu, Z. (2019). *Envanter ve Finansal Tablolar*, İstanbul.
- Çabuk, A. (2009), *Muhasebede Dönem Sonu İşlemleri*, Bursa.
- Hacıüstemoğlu, R. (1994). *İmalat Defteri Uygulaması Randıman İncelemesi*, İstanbul.
- Örten, R., Kaval, H., Karapınar, A. (2019). *Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları 2019 TMS-TFRS*, Gözden Geçirilmiş 12. Baskı, Ankara.
- Özerhan, Y., Yanık, Serap. (2012). *IFRS/IAS ile Uyumlu TMS/TFRS*, TÜRMOB YAYINLARI-427, Ankara.
- Özulucan, A. (2010). *Stok Muhasebesi Vergi Mevzuatı ve Muhasebe Kuramı Açısından*, İstanbul.
- Özulucan, A. (2019). *Teori ve Uygulamalarla Türkiye Muhasebe Standartları Test Kitabı (Soru-Açıklamalı Cevap)*, Konya.
- Sağlam, N., Yolcu, M., Eflatun, A. O. (2018). *Örneklerle UFRS Kayıtları*, Ankara.
- Sevilengül, O. (2003); *Genel Muhasebe*, Genişletilmiş 11. Baskı, Ankara.
- Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı*
TMS-2
Türkiye Muhasebe Standardı 23.Borçlanma Maliyetleri (TMS-23)

Türkiye Muhasebe Standardı. Tarımsal Faaliyetler (TMS-41)

TMS/TFRS 2020 Seti, 2020,

https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS/TMS_2020/TMS%202.pdf (Erişim Tarihi: 20.04.2020)

https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS/TMS_2020/TMS%2023.pdf (Erişim Tarihi: 20.04.2020)

[https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS/TMS_2020/TMS%2041\(1\).pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS/TMS_2020/TMS%2041(1).pdf) (Erişim Tarihi: 20.04.2020)

<https://www.ozdogrular.com.tr/v1/fla-haberler-gizli-245/16556-vergi-mevzuatnda-fireler> (Erişim Tarihi 25.04.2020)

FİNANSAL VARLIKLAR: VERGİ USUL KANUNU VE BÜYÜK VE ORTA BÜYÜKLÜKTEKİ İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINA GÖRE DEĞERLEME VE MUHASEBELEŞTİRME*

Dr. Öğr. Üyesi Mehmet Maşuk FİDAN^a
Dr. Öğr. Üyesi İlknur ESKİN^b

Teorik İnceleme
(Theoretical Research)

*Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi*
Kasım 2020; 13 (3): 949-974

ÖZ

Vergi Usul Kanunu (VUK), muhasebenin vergi çerçevesinde gelişmesine katkıda bulunmuştur. 2012 yılında yayımlanan yeni Türk Ticaret Kanunu ile birlikte muhasebenin salt vergi için değil, gerçeğe uygun, ihtiyaca uygun, karşılaştırılabilir bilgi üretmesine yönelik önemli adımlar atılmıştır. Bu adımlardan biri de bağımsız denetim yaptırma zorunluluğuna sahip olup tam set finansal raporlama standartlarını uygulamak zorunda olmayan büyük ve orta büyük işletmelerin finansal tabloları için geçerli olan finansal raporlama standardıdır. Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) 01.01.2018 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir. Bu çalışmanın amacı, finansal varlıkların sınıflandırılmasını, ölçülmesini ve muhasebeleştirilmesini VUK ve BOBİ FRS'ye göre incelemek ve bunlar arasındaki farkları ve benzerlikleri belirlemektir. Bu amaç doğrultusunda ilk olarak finansal varlıklara ilişkin hükümler VUK ve BOBİ FRS'ye göre ayrı ayrı incelenmiş, daha sonra ise konu örnek olay çalışması yöntemine göre açıklanmıştır.

Anahtar Sözcükler: Finansal Varlıklar, Vergi Usul Kanunu, Büyük ve Orta Boy İşletmeler Finansal Raporlama Standardı.

JEL Kodları: M40, M41, M48.

APA Stili Kaynak Gösterimi:

Fidan, M. M., Eskin, İ. (2020). Finansal Varlıklar: Vergi Usul Kanunu ve Büyük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartlarına Göre Değerleme ve Muhasebeleştirme. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*. 13 (3), 949-974.

* Makalenin gönderim tarihi: 26.10.2019; Kabul tarihi: 17.03.2020, iThenticate benzerlik oranı%28

^a Nişantaşı Üniversitesi, İdari ve Sosyal Bilimler Fakültesi, mehmet.fidan@navala.com.tr

ORCID: [0000-0002-4341-943X](https://orcid.org/0000-0002-4341-943X)

^b Trakya Üniversitesi, Uzunköprü Uygulamalı Bilimler Yüksekokulu, ilknureskin@hotmail.com

ORCID: [0000-0003-2306-7315](https://orcid.org/0000-0003-2306-7315)

FINANCIAL ASSETS: RECOGNITION AND ACCOUNTING ACCORDING TO TAX PROCEDURE LAW AND FINANCIAL REPORTING STANDARD FOR LARGE AND MEDIUM-SIZED ENTITIES

ABSTRACT

Tax Procedure Law (VUK in Turkish abbreviation) contributed to the development of accounting within the framework of taxation. With the new Turkish Commercial Code published in 2012, important steps have been taken for relevance, fair, and comparable accounting information which is reveal that accounting information is not just for tax purposes. One of these steps is the financial reporting standard that is valid in the financial statements of large and medium-sized entities that have to carry out independent audits and do not have to apply the full set of Financial Reporting Standards. Financial Reporting Standards for Large and Medium Sized Entities (BOBİ FRS in Turkish abbreviation), has been put into effect for the accounting periods starting on or after 01 January 2018. The objective of this study is to examine the classification, measurement and accounting of financial assets according to the VUK and the BOBİ FRS and to determine the differences and similarities between them. For this objective, at first, financial assets have been examined individually according to VUK and BOBİ FRS and then the subject has been explained through examples.

Keywords: Financial Assets, Tax Procedure Law, Financial Reporting Standard for Large and Medium Sized Entities.

JEL Codes: M40, M41, M48.

1. GİRİŞ

Türkiye’de muhasebe sistemine temel olarak Vergi Usul Kanunu (VUK), Türk Ticaret Kanunu (TTK), Türkiye Muhasebe Standartları (TMS/TFRS), Muhasebe Sistemi Uygulama Tebliği (MSUGT) yön vermektedir. 1961 yılında yayımlanan Vergi Usul Kanunu ve bu Kanunun 175 ve mükerrer 257. maddelerinin Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye istinaden yayımlanan MSUGT’ler ile muhasebe uygulamaları vergi kanunları çerçevesinde ele alınmıştır. 2012 yılında yürürlüğe giren 6102 sayılı TTK ile gerçek ve tüzel kişiler münferit ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken, Kamu Gözetim Kurumu (KGK) tarafından yayımlanan TMS’lere, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara uymak ve bunları uygulamak zorunluluğu hüküm altına alınmıştır. Buna bağlı olarak bağımsız denetime tabi olan, fakat tam set TMS/TFRS’leri uygulamayan büyük ve orta büyük işletmeler için finansal raporlama standartları (BOBİ FRS), 01.01.2018 tarihinden sonraki finansal dönemlerde uygulanmak üzere 2017 yılında yayımlanmıştır.

BOBİ FRS Finansal Araçlar ve Özkaynaklar bölümünde finansal varlık, finansal borç ve özkaynağa dayalı finansal araçlarla ilgili muhasebe ilkeleri düzenlenmiştir. Bu bölümde, finansal araçların sınıflandırılması, kayda alınması, değerlemesi, değer düşüklüklerinin hesaplanması ve kayıt dışına bırakılması konuları ile ilgili ilkeler açıklanmıştır.

Bu çalışmanın amacı; finansal varlıkların sınıflandırılmasını, ölçülmesini ve muhasebeleştirilmesini VUK ve BOBİ FRS'ye göre incelemek ve bunlar arasındaki farkları ve benzerlikleri belirlemektir. Bu amaç doğrultusunda, ilk olarak finansal varlıklara ilişkin hükümler VUK ve BOBİ FRS'ye göre derinlemesine incelenmiş, daha sonra ise konu örnek olay çalışması yöntemine göre açıklanmıştır.

2.VUK'A GÖRE FİNANSAL VARLIKLARIN DEĞERLEMESİ VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Değerleme, ticari ve kurum kazancını belirleyen unsurlardan biri (GVK, md. 38) olup, VUK'un 258'inci maddesinde *vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespiti* şeklinde tanımlanmıştır. Vergi matrahının tayini ile ilgili iktisadi kıymetlerin ölçülmesi, sayılması ve tartılması suretiyle miktarının kesin olarak belirtilmesi işlemine tespit, değer doğrudan doğruya bir mesnede dayanarak tespit edilememesi halinde, iktisadi kıymetin değerini belirlenmesine takdir işlemi adı verilmektedir (Demir, 2015, s.39-40). Bu bağlamda, VUK, finansal varlıkları gruplandırarak değerlendirme ölçüsü belirleme yerine, her bir finansal varlığın (iktisadi kıymetin) değerlendirme ölçüsünü ayrı ayrı belirlemiştir (Akbulut, 2012, s. 50).

Finansal varlıkları; nakit, nakit akışı veya başka bir finansal varlığın edinimini sağlayan sözleşmeye dayalı bir hak veya başka bir işletmenin finansal varlıkları ile değiştirme hakkını sağlayan sözleşmeye dayalı bir hak veyahut başka bir işletmenin öz kaynağa dayalı finansal aracı (Ramirez, 2015, s. 2) şeklinde tanımlamak mümkündür. Yukarıda belirtilen tanıma göre, nakit, ticari alacaklar, bankalardaki mevduat, devlet tahvili, hazine bonusu, yatırım fonu katılma belgesi ve bazı finansal türevlerin finansal varlık olarak kabul edilmesi gerekir. Finansal varlıklar VUK'un sistematğine uygun bir şekilde sınıflandırılabilir gibi değerlendirme ölçüsü kriterine göre de sınıflandırılabilir. Buna göre finansal varlıkları aşağıdaki gibi sınıflandırmak mümkündür.

- Mukayyet değer ile değerlendirilen finansal varlıklar
- İtibari değer ile değerlendirilen finansal varlıklar
- Tasarruf değeri ile değerlendirilen finansal varlıklar
- Alış bedeli ile değerlendirilen finansal varlıklar
- Borsa rayici ile değerlendirilen finansal varlıklar
- Kıst getiri ile değerlendirilen finansal varlıklar

Finansal varlıkları yukarıda belirtilen sınıflandırmaya göre açıklamadan önce, bu varlıkların Türk Lirası üzerinden olabileceği gibi döviz üzerinden

ve/veya dövize endeksli de olabileceğini belirtmek gerekir. VUK'a göre dövizli veya dövize endeksli finansal varlıkların kur değerlemesi prensip olarak borsa rayici esas alınarak yapılmaktadır. Bundan dolayı kur değerlemesine ilişkin açıklamalar borsa rayici ile değerlendirilen finansal varlıklar başlığı altında açıklanmıştır.

2.1.Mukayyet Değer ile Değerlenen Finansal Varlıklar

VUK'a göre *mukayyet değer bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeridir* (VUK, md. 265) şeklinde tanımlanmıştır. Mukayyet değer ölçüsüyle değerlendirilen finansal varlıkların değeri muhasebe bilgi sisteminden hesaplanabilecek değerdir. Vergi kanunlarımıza göre mukayyet değer ile değerlendirilen tek finansal varlık senetsiz (ticari) alacaklardır (Küçük, 2018, s. 54).

Değerleme gününde işletmelerin muhasebe kayıtlarında yer alan finansal varlıklar mukayyet değerleri ile değerlendirilmektedir (Vergi Müfettişleri Derneği, 2018, s.268 ; VUK, md. 281 ve 285). Yukarıda da belirtildiği gibi mukayyet değer, bir iktisadi kıymetin defterdeki kayıtlı değeri (VUK, md. 265) olarak tanımlandığından, değerlendirme gününde mukayyet değer ile değerlendirilen finansal varlıklar için ayrıca bir prosedüre gerek bulunmamaktadır.

2.2.Tasarruf Değeri ile Değerlenen Finansal Varlıklar

VUK'un 264'üncü maddesinde tasarruf değeri *bir iktisadi kıymetin değerlendirme gününde sahibi için arz ettiği gerçek değerdir* şeklinde tanımlanmıştır. Tasarruf değeri ile değerlendirilebilecek olan finansal varlıklar esasen senetli ticari alacaklardan ibarettir. Ancak, tasarruf değeri kavramına VUK'un şüpheli ticari alacakları düzenleyen 322'nci ve değersiz alacakları düzenleyen 323'üncü maddelerinde de değinilmiş olmakla birlikte, konumuz bakımından sadece senetli ticari alacakların değerlendirilmesi incelenecektir.

Bir finansal varlık olan senetli ticari alacaklar mukayyet değer ile değerlendirilebileceği gibi, tasarruf değeri ile de değerlendirilebilir. Bu bağlamda, senetsiz alacaklarda olduğu gibi senetli alacakların da esas değerlendirme ölçüsü mukayyet değerdir (Fidan, 2019, s.38 ;VUK, m.281 ve 285). Ancak, Vergi Usul Kanunu, kambiyo senetlerine (bono, poliçe ve çek) bağlı olan alacaklar için paranın zaman değerini dikkate alarak, dönem sonlarında vadesi geçmemiş olan senetli ticari alacakların değerlendirme gününün kıymetine irca olunabilmesini hüküm altına almıştır (VUK, md. 281; VUK Sirküler No 64). Değerleme gününün kıymetine irca etmekten kasıt, muhasebedeki dönemsellik ilkesinin bir gereği olarak senedin içinde var olduğu varsayılan finansman unsurunun (vade farkının) hesaplanıp, ilgili dönemin kâr zarar tablosu ile ilişkilendirilmesidir (Zengin, 2015, s. 132-133). Paranın zaman değeri dikkate alınarak alacak senetlerinin değerlemesinin yapılması

halinde, alacak senetlerinin tasarruf değeri ile değerlendirildiği kabul edilmekte (Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2019, s. 258) ve yapılan işleme de reeskont işlemi adı verilmektedir. Değerleme gününde vadesi gelmemiş olan alacak senetlerinin üzerinde bir faiz oranı bulunması halinde bu faiz oranı, senet üzerinde bir faiz oranı bulunmaması halinde ise TCMB'nin resmi iskonto haddi uygulanacaktır (VUK, md. 281 ve 285). Ancak, TCMB'nin resmi iskonto haddinin ne olması gerektiği ve kullanılacak iskonto formülü konusunda Maliye Bakanlığı Genel Tebliğ ile düzenleme getirmiştir. Buna göre; mükelleflerin hesap dönemi sonu itibariyle senede bağlı alacaklarının değerlendirme gününde haiz olacakları kıymetleri, F 'nin reeskont faiz tutarını, A 'nın senedin nominal değerini, n 'nin faiz oranını, t 'nin değerlendirme günü itibariyle vadeye kalan gün sayısını gösterdiği bir durumda aşağıdaki formüle uygun olarak iç iskonto yöntemine göre hesaplanacaktır. Bu hesaplamada; faiz oranı olarak TCMB'nin ilan ettiği reeskont faiz oranının değil, kısa vadeli avans işlemlerinde uygulanan faiz oranının esas alınması gerekmektedir (VUK, 238 Sıra Nolu Genel Tebliğ).

$$F = A - \left[\frac{A \cdot 360}{360 + n \cdot t} \right] \quad (1)$$

2.3. Alış Bedeli ile Değerlenen Finansal Varlıklar

Alış bedeli, değerlendirme ölçülerini sınıflandıran VUK'un 261'inci maddesinde sayılmadığı gibi, vergi kanunlarında yapılmış bir tanımı da bulunmamaktadır (Demir, 2015, s. 329). Alış bedeli, iktisadi kıymetin satın alınması karşılığında satıcıya ödenen veya borçlanılan tutar şeklinde tanımlanmaktadır (Ergin, 2016, s. 11). Alış bedelinde sadece ve sadece satın alma bedeli dikkate alınır. Fiyat farkı, kur farkı, vade farkı, komisyon gibi giderler alış bedeline ilave edilmez (Özyer, 2014, s. 602), bunlar doğrudan gider olarak kayıtlara alınmaktadır (Vergi Müfettişleri Derneği, 2018, s. 185). Finansal varlıklara ilişkin alış bedeli ile değerlendirme sadece VUK'un 279'uncu maddesinde hüküm altına alınan bazı menkul kıymetlere uygulanır. VUK'un 279'uncu maddesindeki *Hisse senetleri ile fon portföyünün en az % 51'i Türkiye'de kurulmuş bulunan şirketlerin hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılma belgeleri alış bedeliyle, bunlar dışında kalan her türlü menkul kıymet borsa rayici ile değerlendirilir. Borsa rayici yoksa veya borsa rayicinin muvazaalı bir şekilde oluşturduğu anlaşılırsa değerlemeye esas bedel, menkul kıymetin alış bedeline vadesinde elde edilecek gelirin (kur farkları dahil) iktisap tarihinden değerlendirme gününe kadar geçen süreye isabet eden kısmının eklenmesi suretiyle hesaplanır. Ancak, borsa rayici bulunmayan, getirisi ihraç edenin kâr ve zararına bağlı olarak doğan ve değerlendirme günü itibariyle hesaplanması mümkün olmayan menkul kıymetler, alış bedeli ile değerlendirilir.* hükmü gereği aşağıda belirtilen finansal varlıkların alış bedeli ile değerlendirilmesi gerekir (Vergi Müfettişleri Derneği, 2018, s. 185).

- Hisse senetleri
- Fon portföyünün en az % 51'i Türkiye'de kurulmuş bulunan şirketlerin hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılma belgeleri,
- Borsa rayici bulunmayan menkul kıymetler,
- Getirisi ihraç edenin kâr ve zararına bağlı olarak doğan menkul kıymetler,
- Değerleme günü itibariyle hesaplanması mümkün olmayan menkul kıymetler.

Borsada işlem gören hisse senetleri ile fon portföyünün en az % 51'i Türkiye'de kurulmuş bulunan şirketlerin hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılma belgelerinin değerlendirme gününde değerinin tespiti mümkün olmakla birlikte, VUK'un 279'uncu maddesi hükmü gereği, değer artış veya azalışları mali kârın tespitinde dikkate alınmamaktadır.

Borsa rayici bulunmayan menkul kıymetler, getirisi ihraç edenin kâr ve zararına bağlı olarak doğan menkul kıymetler ve değerlendirme günü itibariyle hesaplanması mümkün olmayan menkul kıymetler ise değerlendirme gününde değerlerin tespiti veya bilinmesi mümkün olmadığından dolayı alış bedeli ile değerlendirilecektir. Bu kapsamdaki menkul kıymetlere ilişkin kâr veya zarar menkul kıymetin elden çıkarılması esnasında belli olmakta ve o tarihte gelir veya gider hesaplarına intikal ettirilmesi gerekmektedir.

2.4. Borsa Rayici ile Değerlenen Finansal Varlıklar

Borsa rayici; menkul kıymetler ve kambiyo borsası ile ticaret borsalarında kayıtlı olan iktisadi kıymetlerin değerlemeden evvelki son işlem gününde borsada oluşan ortalama fiyatlarıdır (Uçan, 2015, s.51; VUK, md. 263). Bu durum hem döviz kurları için hem de borsa rayici ile değerlendirilen menkul değerler için geçerlidir. Borsa rayici ile değerlendirilebilecek finansal varlıklara örnek olarak, yabancı para kasa, devlet tahvili, hazine bonusu, borsa yatırım fonları verilebilir (Uçan, 2015, s. 51). Menkul kıymetlerin döviz üzerinden veya dövize endeksli olması halinde dönem sonlarında kur değerlemesinin yapılması gerekir.

Değerleme gününde işletmelerin muhasebe kayıtlarında yer alan finansal varlıkların VUK'un 280'inci madde düzenlemesi gereği, yabancı para bakımından değerlemenin yapılması ve kur kâr ve zararı ile ilişkilendirilmesi gerekir. Bu bağlamda, VUK'un 280'inci maddesinde döviz üzerinden düzenlenen finansal varlıkların değerlendirilmesi *yabancı paralar borsa rayici ile değerlendirilir. Borsa rayicinin takarrüründe muvazaa olduğu anlaşılırsa bu rayiç yerine alış bedeli esas alınır. Yabancı paranın borsada rayici yoksa, değerlemeye uygulanacak kur Maliye Bakanlığınca tespit olunur* şeklinde düzenlenmiştir. Türkiye'de kurulu döviz borsası bulunmadığından (Vergi Müfettişleri Derneği, 2018, s.266) yabancı

paraların değerlendirilmesi Gelir İdaresinin belirlediği usul veya ilan ettiği kurlara göre yapılmaktadır. Buna göre; değerlendirme günü itibariyle Gelir İdaresi tarafından döviz kuru ilan edilmemesi durumunda, Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası tarafından bir önceki işgününde tespit ve ilan edilen efektif alış kuru nakit varlıklar için, döviz alış kuru ise diğer finansal varlıklar için kullanılacaktır (130, 217 ve 505 Sıra Nolu VUK Genel Tebliği). Türkiye’de dalgalı kur sistemi uygulandığından dolayı dönem sonlarında veya finansal varlığın elden çıkarıldığı tarihte oluşacak kur farkları lehte veya aleyhte olabilir. Lehte veya aleyhte olan kur farklarının dönem sonlarında kâr zarar ile ilişkilendirilmesi, başka bir ifade ile kur farkı gelir ve giderlerinin kambiyo kârı ve zararı olarak kaydedilmesi gerekir (Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2019, s. 352).

Borsa rayici açısından, borsa rayicinin Türkiye’de bulunması icap eder. Aynı menkul kıymetin hem Türkiye’deki borsada hem de uluslararası borsada işlem görmesi halinde, Türkiye’de kurulu borsada oluşan fiyatların esas alınması gerekir (Özyer, 2014, s. 607). Türkiye’de kurulu borsalarda değerlendirme günü fiyatlarının tespitinin, gün boyunca oluşacak fiyatların ortalaması alınarak yapılması gerekir (Buyruk, 2015, s. 77).

2.5. Kıst Getiri ile Değerlenen Finansal Varlıklar

Değerlemeye tabi menkul kıymetlerin borsa rayici yoksa veya borsa rayicinin muvazaalı bir şekilde olduğu anlaşılır ise, değerlemeye esas bedel, menkul kıymetin alış bedeline, vadesinde elde edilecek gelirin iktisap tarihinden değerlendirme gününe kadar geçen süreye isabet eden kısmının eklenmesi suretiyle tespit olunur (VUK, md. 279).

Borsa rayiciyle değerlendirilmesi gereken menkul kıymetler, borsada işlem görmüyor veya borsa rayicinin oluşmasında muvazaa olması halinde kıst değerlendirme adı verilen bir yöntemle değerlendirilmektedir. Buna göre; borsa rayici olmayan veya borsa rayicinin muvazaalı bir şekilde olduğu anlaşılması halinde, değerlemeye esas bedel, menkul kıymetin alış bedeline, vadesinde elde edilecek gelirin iktisap tarihinden değerlendirme gününe kadar geçen süreye isabet eden kısmının eklenmesi suretiyle tespit olunur (VUK, md. 279). Ancak, bir süreye isabet eden getirinin belirlenmesi için menkul kıymetin nakit akışlarının belli olması gerekir. Başka bir ifade ile menkul kıymetin nominal tutarı, faiz oranı ödeme tarihlerinin belli olması gerekir. Kıst getirinin basit faiz veya etkin faiz yöntemine göre mi hesaplanacağı konusunda Vergi Usul Kanununda bir hüküm bulunmamaktadır. Ancak gerek uygulamada gerek konuyla ilgili yapılan bilimsel çalışmalarda (Buyruk, 2015, s.81 ; Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2019, s.341) basit faiz metodunun kullanıldığı görülmektedir. Vergi matrahının tespitinde, diğer faiz ve getiri hesaplamalarında olduğu gibi kıst getirinin hesaplanmasında da basit faiz metodunun kullanılması gerektiği kanaatindeyiz. Ayrıca, kıst getiri ile değerlendirilecek sabit getirili finansal

varlığın ilgili döneme isabet eden kısmın alış bedeline ilave edilmesinin yanında, değerlendirilecek finansal varlığın döviz üzerinden veya dövize endeksli olması halinde dönem sonunda kur değerlemesine de tabi tutulması gerekir (Vergi Müfettişleri Derneği, 2018, s. 340). Kıst getiri hesaplaması ile kur değerlemesinin nasıl yapıldığı örnek uygulama II’de gösterilmiştir.

3.BOBİ FRS’YE GÖRE FİNANSAL VARLIKLARIN DEĞERLEMESİ VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

BOBİ FRS; gerçeğe uygun, finansal bilgi ihtiyacına uygun ve karşılaştırılabilir finansal tablolar düzenlenmesini sağlamak amacıyla oluşturulmuş yerel finansal raporlama çerçevesidir (BOBİ FRS Hakkında Tebliğ, Sıra No:56). Bu standart ile hem uluslararası muhasebe düzeyinde bir dil oluşturulmuş hem de bağımsız denetim alanında bir ölçü sunulmuştur (Öztürk, 2017,s. 596).

BOBİ FRS’nin uygulanması açısından; aktif toplamı 75 milyon ve üstü Türk Lirası, yıllık net satış hasılatı 150 milyon ve üstü Türk Lirası, ortalama çalışan sayısı 250 ve üstü olarak belirlenen şartların en az ikisini, bağlı ortaklığı varsa onunla birlikte, art arda iki raporlama döneminde orta büyüklükte işletme olarak değerlendirilmektedir (BOBİ FRS Hakkında Tebliğ, Sıra No:56).

Finansal araçlar, *bir işletmenin bir finansal varlığının, başka bir işletmenin de bir finansal yükümlülüğünün veya özkaynak aracının artmasına neden olan sözleşmeler* olarak tanımlanmaktadır (BOBİ FRS, md. 9.3). Finansal araçlar, finansal varlıklar, finansal yükümlükler (borçlar), özkaynağa dayalı finansal araçlar ve finansal varlıklar ile finansal yükümlülükler üzerinde bir hak ya da yükümlülük bulunması durumunu içeren sözleşmelerden (türev finansal araçlar) oluşur (Demir, www. ismmmo. org.tr.).

BOBİ FRS’de finansal varlıklar; alacaklar, borçlanma araçları, özkaynak araçlarındaki yatırımlar ve diğer finansal varlıklar olarak sınıflandırılmıştır. Alacaklar, işletmenin ticari ve ticari olmayan işlemlerinden kaynaklanan senetli ve senetsiz alacaklarıdır (BOBİ FRS, md 9.7). Borçlanma aracı özelliğine sahip finansal varlıklar; bankalardaki vadeli mevduatlar, devlet tahvil, hazine bonosu veya özel sektör tahvil ve bonolarıdır (BOBİ FRS, md. 9.13). Özkaynak araçlarındaki yatırımlar, işletmenin tüm borçları çıkarıldıktan sonra varlıklarında bir payı/hakkı gösteren sözleşmelerdir (BOBİ FRS, md.11). Bu açıklamalara dâhil edilmeyen finansal varlıklar, diğer finansal varlıklar olarak değerlendirilmektedir. Diğer finansal varlıklara, varlığa dayalı menkul kıymetler, türev finansal araçlar ve kredi verilmesine ve kredi alınmasına ilişkin taahhütler örnek olarak verilebilir (BOBİ FRS, m.9.22). Ayrıca BOBİ FRS Dipnotlar bölümünde finansal

varlıklara ilişkin açıklamaların finansal tablolarda ne şekilde yer alacağı belirtilmektedir (BOBİ FRS, s.177-178).

BOBİ FRS'ye göre finansal varlıkların ilk ve dönem sonu kaydında dikkate alınacak ilke ve esaslar aşağıda özetlenmiştir.

3.1. Alacaklar

Alacak, başka bir işletmeden nakit veya başka bir finansal varlık edinimini sağlayan ve sözleşmeden doğan bir hak olarak tanımlanabilir (Özerhan & Sultanoğlu, 2018, s. 50). Başka bir ifade ile alacaklar bir malın teslimi veya hizmetin ifa edilmesi sonucunda bir varlık isteme hakkıdır. Alacaklar ilk muhasebeleştirildiğinde alacağın tahsil süresi, başka bir ifade ile vadesi dikkate alınarak finansal tablolarda sunulmaktadır. Buna göre, alacağın ilk kayda alınması ile alacağın tahsil tarihi arasındaki süre bir yıl veya daha kısa ise, alacağın önemli bir finansman unsuru taşıyıp taşımadığı dikkate alınmaksızın, alacak vadesinde taşıdığı değer, başka bir ifade ile itibari değeri üzerinden ölçülerek muhasebeleştirilir (BOBİ FRS, md.9.8 ve EK:9 Tanımlar). Buna mukabil, alacağın ilk kayda alınması ile alacağın tahsil tarihi arasındaki süre bir yıldan uzun ise alacak itfa edilmiş değeri üzerinden muhasebeleştirilir. İtfa edilmiş değer ise, finansal varlığın ilk defa finansal tablolara alındığı tutardan, anapara geri ödemeleri düşüldükten sonra, bu tutara ilk defa finansal tablolara alındığındaki tutar ile vadesindeki tutar arasındaki fark üzerinden etkin faiz yöntemi kullanılarak hesaplanan toplam itfa tutarı eklenerek veya düşülerek bulunan tutardan finansal varlığın değer düşüklüğü veya tahsil edilememe olasılığından kaynaklanan tüm indirimler yapıldıktan sonra kalan net tutar olarak tanımlanabilir. (BOBİ FRS, md. 9.14). Finansal varlığın itfa edilmiş değeri belirlenirken etkin faiz yöntemi ve etkin faiz oranından faydalanılmaktadır. Etkin faiz yöntemi; finansal varlık veya finansal yükümlülüğün itfa edilmiş değerinin hesaplanmasında ve faiz gelir veya giderlerinin ilgili olduğu dönemin kâr veya zararına dağıtılmasında kullanılan yöntem, finansal aracın beklenen ömrü boyunca veya uygun olması durumunda daha kısa bir zaman dilimi içerisinde yapılacak gelecekteki tahmini nakit ödeme ve tahsilatları, finansal varlığın veya finansal yükümlülüğün defter değerine tam olarak indirgeyen orandır. Buna ilişkin hesaplamaların nasıl yapıldığı örnek uygulama I bölümünde açıklanmıştır.

3.2. Borçlanma Araçları

BOBİ FRS, borçlanma araçlarını tanımlama yerine, borçlanma araçları olabilecek olan bankalardaki vadeli mevduat, devlet tahvili, özel sektör ve hazine bonusu gibi finansal araçları örnek olarak saymıştır. Bu örnekler dikkate alındığında borçlanma araçları; ihraç edenin borçlu sıfatıyla ve fon temin etmek amacıyla belli vadede sabit veya değişken bir getiriyi getiren finansal araçlar şeklinde tanımlamak mümkündür. Bu tanımdan anlaşılacağı gibi borçlanma araçları sabit getirili olabileceği gibi

değişken getirili de olabilir. Borçlanma araçlarının ilk muhasebeleştirilmesinde, araclara, danışmanlara ve düzenleyici kurumlara ödenen komisyon ve ücretler gibi işlem maliyetlerinin alış bedeline ilave edilerek kayıtlara alınması gerekir (BOBİ FRS, md. 9.12). İlk muhasebeleştirmeden sonraki dönemlerde aşağıdaki şartların tamamını karşılayan finansal varlıklar itfa edilmiş değeri üzerinden ölçülerek finansal tablolarda sunulur (BOBİ FRS, md. 9.11).

- Ticari ve diğer alacak olmaması,
- Finansal varlığın aşağıdaki şekillerden biri ile getiri sağlaması,
 - Sabit bir tutar.
 - Sabit bir getiri oranı.
 - Kote edilmiş veya gözlemlenebilir bir faiz oranına (LIBOR gibi) eşit değişken bir getiri oranı
 - Her iki oranın pozitif olması şartıyla değişken ve sabit bileşenlerden oluşan bir getiri oranı (örneğin LIBOR artı % 2 faiz oranı).
- Anapara ve getirinin kaybedilebileceğine dair bir sözleşme hükmünün bulunmaması,
- Borçlanma aracına ilişkin sözleşme hükümleri gelecekteki bazı olayların gerçekleşmesine bağlanmamış olması,
- Şarta bağlı getiri unsurunu taşıması.

Bu koşulları karşılamayan finansal varlıklar itfa edilmiş değerinden ölçülemeyeceğine göre, başka bir ölçü ile ölçülmesi gerekir. Bu ölçünün ne olması gerektiği konusunda standartta bir belirleme yapılmamıştır. İtfa edilmiş maliyet değeri ile ölçülen finansal varlıkların dönemsel getirileri etkin faiz metodu ve etkin faiz oranı kullanılarak hesaplanmaktadır. Hesaplan getirinin kâr ve zarar ile ilişkilendirilmesi gerekir (BOBİ FRS, md. 9.15). Borçlanma araçlarına ilişkin ölçümün nasıl yapıldığı Örnek uygulama II üzerinde gösterilmiştir.

3.3.Özkaynak Araçlarındaki Yatırımlar

Özkaynak aracı BOBİ FRS'de *işletmenin tüm yükümlülükleri çıkarıldıktan sonra varlıklarda bir hakkı temsil eden sözleşmedir* şeklinde tanımlanmıştır. Özkaynak araçları borsada işlem görebilecekleri gibi, borsada işlem görmeyebilirler. BOBİ FRS bu durumu dikkate alarak ölçüm kriterini geliştirmiştir. Buna göre; borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören özkaynak araçlarının ilk kayda alınmasında gerçeğe uygun değer üzerinden ölçülmekte, işlem maliyetleri ise dönem gideri olarak

muhasebeleştirilmektedir. Dönem sonlarında ise bu şekilde sınıflandırılan özkaynak araçları gerçeğe uygun değerleri (piyasa değerleri) üzerinden ölçülür. Varlığın gerçeğe uygun değeri, karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli taraflar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir yükümlülüğün yerine getirilmesi durumunda ortaya çıkabilecek tutardır (BOBİ FRS, md 1.36). Ölçüm sonucunda ortaya çıkan değer farkları kâr zarara yansıtılır (BOBİ FRS, md. 9.20). Buna ilişkin hesaplamaların nasıl yapıldığı Örnek uygulama III bölümünde açıklanmıştır.

Borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görmeyen özkaynak araçları ise ilk muhasebeleştirmede, işlem fiyatları ve işlem maliyetlerinden (komisyon, ücret ve diğer masraflar) oluşan maliyet bedelinden ölçülerek kayıtlara alınır. Varlığın maliyet bedeli; varlığın elde edilmesi için ödenen nakit ve nakit benzerlerinin tutarı veya nakit olmayan varlığın değeridir. Dönem sonlarında, maliyet bedelinden varsa değer düşüklüğü zararı düşülerek finansal tablolarda sunulur (BOBİ FRS, md. 9.21).

3.4.Diğer Finansal Varlıklar

Yukarıda açıkladığımız konulara dâhil olmayan finansal varlıklar, diğer finansal varlıklar olarak nitelenmektedir. Diğer finansal araçlardan, nakden net olarak yerine getirilmeyen ve taahhüt yerine getirildiğinde borçlanma aracı tanımını karşılayan kredi alınmasına ilişkin taahhütler ilk kayda alınırken ve sonraki dönemlerde maliyet esasına göre değerlendirilmektedir. Ancak sonraki dönemlerde bu kapsamdaki finansal araçlarda değer düşüklüğü varsa, hesaplanarak maliyet değerinden düşülür (BOBİ FRS, md 9.26). Diğer taraftan kredi alınmasına ilişkin taahhütler dışında kalan diğer finansal araçlar (türev finansal araçlar) ise, ilk kayda alınırken ve dönem sonunda gerçeğe uygun değer üzerinden değerlendirilmektedir. Bu değerlemeden ortaya çıkan değer farkı kâr veya zarar tablosuna yansıtılmaktadır (BOBİ FRS, md 9.26).

4. VUK ve BOBİ FRS STANDARDINA GÖRE FİNANSAL VARLIKLARA İLİŞKİN MUHASEBE UYGULAMALARI

Bu bölümde finansal varlıklarla ilgili muhasebe örnekleri VUK ve BOBİ FRS'ye göre çözümlenmiştir.

4.1 Alacaklara İlişkin Örnek Uygulama I ve Çözümü

Zer-Düz Ticaret ve Sanayi. A.Ş. 20.09.2019 tarihinde peşin fiyatı 92.000,00 USD olan makinelerden,

- Bir tanesini K A.Ş.'ye senetsiz olarak 1 yıl vadeli 100.000,00 USD'ye
- Bir tanesini ise Z A.Ş.'ye % 10 faiz oranı ihtiva eden emre muharrer senet karşılığı 1 yıl 2 gün vadeli 100.000,00 USD'ye

satmıştır. 20.09.2019 tarihinde geçerli TCMB döviz alış kuru 5,6917 TL/USD'dir. 31.12.2019 tarihinde ise döviz alış kurunun 5,7411 TL/USD olacağı varsayılmıştır. İşlem tarihinde ve 31.12.2019 tarihindeki değerlendirme işlemlerini ve yevmiye kayıtlarını VUK ve BOBİ FRS'ye göre yapınız.

4.1.1.VUK'a Göre Çözüm

Ticari alacakların VUK'a göre değerlemesinde; alacağın vadesinden ziyade, alacağın senede bağlı olup olmadığı önem arz etmekle birlikte, BOBİ FRS için yapılan çözüm ile paralellik sağlanmasını teminen çözüm vade esasına göre yapılmıştır.

Vadesi Bir Yıl ve Daha Kısa Olan Senetsiz Alacakların Değerlemesi

Mukayyet değer ile değerlendirilen finansal varlıklar bölümünde belirtildiği gibi VUK'a göre ticari alacaklar mukayyet değerleri ile değerlendirilir. Buna göre ilk yevmiye kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

20.09.2019	Borç	Alacak
120 ALICILAR	569.170,00	
120 1 1 USD ALACAKLAR	569.170,00	
120 1 1 001 K.A.Ş.	569.170,00	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR		569.170,00
600 1 1 USD ile yapılan satışlar		569.170,00
100.000 USD'ye 1 yıl vadeli nakine satışı		

VUK'un 280'inci madde hükmü gereği yabancı para üzerinden olan alacakların kur değerlemesinin yapılması gerekir. Kur değerlendirme işlemi ve kur farkına ilişkin yevmiye kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

$$\text{Kur Farkı} = (\text{Dönem Sonu Kur} - \text{İşlem Kuru}) * \text{Tutar (2)}$$

$$\text{Kur Farkı} = (5,7411 \text{ TL/USD} - 5,6911 \text{ TL/USD}) * 100.000,00 \text{ USD}$$

$$\text{Kur Farkı} = 0,05 \text{ TL/USD} * 100.000,00 \text{ USD} = 5.000,00 \text{ TL}$$

31.12.2019		Borç	Alacak
120 ALICILAR		5.000,00	
120 11 USD ALACAKLAR		5.000,00	
120 11 0001 K A..Ş.		5.000,00	
646 KAMBİYO KÂRLARI			5.000,00
646 11 USD Kur Kârları			5.000,00
Dönem sonu kur değerlemesi			

Vadesi Bir Yıldan Uzun Olan Senetli Alacakların Değerlemesi

Bir önceki kısımda belirtildiği gibi VUK'a göre ticari alacakların senetli veya senetsiz olmasına bakılmaksızın mukayyet değerleri ile değerlendirilir. Buna göre ilk yevmiye kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

20.9.2019		Borç	Alacak
221 ALACAK SENETLERİ		569.170,00	
221 11 USD ALACAKLAR		569.170,00	
221 11 0002 Z A..Ş.		569.170,00	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR			569.170,00
600 11 USD İle Yapılan Satışlar			569.170,00
100.000 USD'ye 1 yıl 2 gün vadeli makine satışı.			

Dönem sonunda yabancı para üzerinden olan senetli alacakların da senetsiz alacaklarda olduğu gibi kur değerlemesine tabi tutulması gerekir. Buna ilişkin işlemler ve yevmiye kaydı aşağıda yapılmıştır.

$$\text{Kur Farkı} = (\text{Dönem Sonu Kur} - \text{İşlem Kuru}) * \text{Tutar}$$

$$\text{Kur Farkı} = (5,7411^{TL/USD} - 5,6911^{TL/USD}) * 100.000,00 \text{ USD}$$

$$\text{Kur Farkı} = 0,05^{TL/USD} * 100.000,00 \text{ USD} = 5.000,00 \text{ TL}$$

31.12.2019		Borç	Alacak
221 ALACAK SENETLERİ		5.000,00	
221 11 USD ALACAKLAR		5.000,00	
221 11 0002 Z A..Ş.		5.000,00	
646 KAMBİYO KÂRLARI			5.000,00
646 11 USD Kur Kârları			5.000,00
Dönem sonu kur değerlemesi.			

Dönem sonlarında; bir finansal varlık olan senetli ticari alacaklar mukayyet değeriyle değerlendirilebileceği gibi, tasarruf değeri ile de değerlendirilebilir. Bu bağlamda, senetsiz alacaklarda olduğu gibi senetli alacakların da esas değerlendirme ölçüsü mukayyet değerdir (Fidan, 2019, s.38 ; VUK, m.281 ve 285) . Ancak, Vergi Usul Kanunu, kambiyo senetlerine (bono, poliçe ve çek) bağlı olan alacaklar için paranın zaman değerini dikkate alarak, dönem sonlarında vadesi geçmemiş olan senetli ticari alacakların değerlendirme gününün kıymetine irca olunabilmesini hüküm altına almıştır (VUK, md. 281; VUK Sirküler No: 64). Örneğimizde işletmenin senede bağlı alacağını tasarruf değeri ile değerlendirme seçeneğini tercih ettiği varsayılmıştır. Buna göre, reeskont faiz tutarı aşağıdaki şekilde hesaplanabilir.

$$F = A - \left[\frac{A \cdot 360}{(360 + n \cdot t)} \right] \quad (3)$$

$$F = 100.000,00 - \left[\frac{100.000,00 \cdot 360}{(360 + 0,10 \cdot t)} \right]$$

$$F = 100.000,00 - \left(\frac{36.000.000,00}{386,3} \right) = 100.000,00 - 93.191,82 \\ = 6.808,18 \text{ USD}$$

$$F_{TL} = 6.808,18 \text{ USD} \cdot 5,7411 \text{ TL/USD} = 39.086,44 \text{ TL}$$

Hesaplanan faiz tutarı aşağıdaki şekilde muhasebeleştirilir.

31.12.2019		Borç	Alacak
657 REESKONT FAİZ GİDERLERİ		39.086,44	
657 11 USD Alacak Senetleri		39.086,44	
657 11 0002 Z A.Ş.		39.086,44	
222 ALACAK SENETLERİ REESKONTU			39.086,44
222 11 USD Alacak Senetleri			39.086,44
222 11 0002 Z A.Ş.			39.086,44
USD Alacak Senetleri Reeskontu			

4.1.2. BOBİ FRS'ye Göre Çözüm

BOBİ FRS'ye göre alacaklar ilk muhasebeleştirildiğinde alacağın tahsil süresi, başka bir ifade ile vadesi dikkate alınarak finansal tablolarda sunulmaktadır. Bundan dolayı alacağın vadesi dikkate alınarak örnek aşağıda çözülmüştür.

Vadesi Bir Yıl veya Daha Kısa Olan Ticari Alacakların Muhasebeleştirilmesi

Buna göre, alacağın ilk kayda alınması ile alacağın tahsil tarihi arasındaki süre bir yıl veya daha kısa ise, alacağın önemli bir finansman unsuru taşıyıp

taşımadığını dikkate almaksızın, alacak vadesinde taşıdığı değer, başka bir ifade ile itibari değeri üzerinden ölçülerek muhasebeleştirilir (BOBİ FRS, md. 9.8 ve EK:9 Tanımlar; KGK, Taslak, s. 10 ve 13). Buna göre ilk muhasebeleştirmede yapılacak yevmiye kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

20.09.2019		Borç	Alacak
120 MÜŞTERİLERDEN ALACAKLAR		569.170,00	
120 1 USD ALACAKLAR		569.170,00	
120 1 0001 K.A.Ş.		569.170,00	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR			569.170,00
600 1 USD ile Yapılan Satışlar			569.170,00
100.000 USD'ye Vadeli Makine Satışı			

Alacak itibari değer ile değerlendirildiği için, dönem sonunda kur değerlemesi dışında herhangi bir değerlendirme işlemi yapılmamaktadır. Kur değerlendirme işlemi ve buna ilişkin yevmiye kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

$$\text{Kur Farkı} = (\text{Dönem Sonu Kur} - \text{İşlem Kuru}) * \text{Tutar}$$

$$\text{Kur Farkı} = (5,7411^{TL/USD} - 5,6911^{TL/USD}) * 100.000,00 \text{ USD}$$

$$\text{Kur Farkı} = 0,05^{TL/USD} * 100.000,00 \text{ USD} = 5.000,00 \text{ TL}$$

31.12.2019		Borç	Alacak
120 MÜŞTERİLERDEN ALACAKLAR		5.000,00	
120 1 USD ALACAKLAR		5.000,00	
120 1 0001 K.A.Ş.		5.000,00	
640 ESAS FAALİYET ALACAKLARINA İLİŞKİN VADE FARKI GELİRLERİ VE ESAS FAALİYETLERLE İLGİLİ KUR FARKI KAZANÇLARI			5.000,00
640 2 Kur Farkı Kazançları			5.000,00
Kur Değerlemesi			

Vadesi Bir Yıldan Uzun Olan Ticari Alacakların Muhasebeleştirilmesi

Alacağın ilk kayda alınması ile alacağın tahsil tarihi arasındaki süre bir yıldan uzun ise alacak itfa edilmiş değeri üzerinden muhasebeleştirilir. Buna göre satış işlemi aşağıdaki şekilde muhasebeleştirilebilir (KGK, Taslak, s. 11).

$$\text{Hasılat Tutarı} = 90.000,00 \text{ USD} * 5,6917^{TL/USD} = 512.253,00 \text{ TL}$$

Ertenmiş Vade Farkı Gelirleri

$$= 10.000,00 \text{ USD} * 5,6917 \text{ TL/USD} = 56.917,00 \text{ TL}$$

20.9.2019		Borç	Alacak
221 ALACAK SENETLERİ		569.170,00	
221 11 USD ALACAKLAR		569.170,00	
221 11 0002 Z A..Ş.		569.170,00	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR			512.253,00
600 11 USD İle Yapılan Satışlar			512.253,00
128 ERTELENMİŞ VADE FARKI GELİRLERİ (-)			56.917,00
100.000 USD'ye 1 yıl 2 gün vadeli makine satışı.			

MUVUZ/2020-3

Vadesi bir yılı aşan yabancı para üzerinden olan ticari alacakların dönem sonunda hem kur değerlemesi hem de paranın zaman değeri bakımından değerlemeye tabi tutulması gerekir. Kur değerlemesi yapılırken hem “221 Alacak Senetleri” hem de “128 Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri” (-) hesabının dikkate alınması gerekir. Alacak Senetleri hesabının kur değerlemesi ve yevmiye kaydı aşağıdaki şekilde olacaktır (KGK, Taslak, s. 137-138).

$$\text{Kur Farkı} = (\text{Dönem Sonu Kur} - \text{İşlem Kuru}) * \text{Tutar}$$

$$\text{Kur Farkı} = (5,7411 \text{ TL/USD} - 5,6911 \text{ TL/USD}) * 100.000,00 \text{ USD}$$

$$\text{Kur Farkı} = 0,05 \text{ TL/USD} * 100.000,00 \text{ USD} = 5.000,00 \text{ TL}$$

31.12.2019		Borç	Alacak
221 ALACAK SENETLERİ		5.000,00	
221 11 USD ALACAKLAR		5.000,00	
221 111 0002 Z A..Ş.		5.000,00	
640 ESAS FAALİYET ALACAKLARINA İLİŞKİN VADE FARKI GELİRLERİ VE ESAS FAALİYETLERLE İLGİLİ KUR FARKI KAZANÇLARI			5.000,00
640 02 Kur Farkı Kazançları			5.000,00
Kur değerlemesi			

Bu bilgilere göre 128 Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri (-) hesabının kur farkı gideri aşağıdaki şekilde olacaktır (KGK, Taslak, s. 152-153)

$$\text{Kur Farkı} = (\text{Dönem Sonu Kur} - \text{İşlem Kuru}) * \text{Tutar}$$

$$\text{Kur Farkı} = (5,7411 \text{ TL/USD} - 5,6911 \text{ TL/USD}) * 10.000,00 \text{ USD}$$

$$\text{Kur Farkı} = 0,05 \text{ TL/USD} * 100.000,00 \text{ USD} = 500,00 \text{ TL}$$

31.12.2019		Borç	Alacak
674 KUR FARKI ZARARLARI		500,00	
674 4 4 Ertelemiş Vade Farkı Gelirleri (-)		500,00	
		500,00	
128 ERTELENMİŞ VADE FARKI GELİRLERİ (-)			500,00
Kur Değerlemesi			

BOBİ FRS'ye göre ilk defa kayda alındığı tarih ile tahsil edileceği tarih arasındaki süre bir yıldan uzun olan alacaklar itfa edilmiş değeri üzerinden ölçülmesi, alacak içinde bulunan 20.09.2019 – 31.12.2019 dönemine ilişkin vade farkının (paranın zaman değerinin) ayrıştırılması ve etkin faiz yöntemi ile hesaplanan vade farkı tutarının faiz geliri olarak muhasebeleştirilmesi gerekir (BOBİ FRS m. 9.14-19 9; m. 5.9). Bunu yapmak için öncelikle etkin faiz oranının (r_e) belirlenmesi gerekir. FV 'nin vade sonunda tahsil olunacak tutarı, PV 'nin üzerinden faiz hesaplanacak ilk tutarı (gerçeğe uygun değeri), t 'nin vade süresini gösterdiği bir durumda etkin faiz oranı (r_e) aşağıdaki şekilde hesaplanabilir (Kızıl, Fidan, Kızıl ve Keskin, 2016, s. 379-381; Aslan, 2011, s. 105).

$$r_e = \left(\frac{FV}{PV} \right)^{\frac{365}{t}} - 1 \quad (4)$$

$$r_e = \left(\frac{100.000,00}{90.000,00} \right)^{\frac{365}{367}} - 1 = (1,11111)^{0,99455} - 1 = 1,11047 - 1 = 0,11047$$

Hesaplanan etkin faiz oranı ve etkin faiz metodu kullanılarak, 20.09.2019-31.12.2019 dönemine ilişkin vade farkı aşağıdaki şekilde hesaplanabilir.

$$FV_{31.12.2019} = PV * (1 + r_e)^{\frac{t}{365}} \quad (5)$$

$$FV_{31.12.2019} = 90.000,00 * (1 + 0,11047)^{\frac{102}{365}}$$

$$FV_{31.12.2019} = 90.000,00 * (1,11047)^{0,27945}$$

$$FV_{31.12.2019} = 90.000,00 * 1,02971 = 92.673,90 \text{ USD}$$

$$I = FV_{31.12.2019} - PV = 92.673,90 - 90.000,00 = 2.673,90 \text{ USD}$$

$$I_{TL} = 2.673,90 \text{ USD} * 5,7411 \text{ TL/USD} = 15.351,13 \text{ TL}$$

İşleme ilişkin yevmiye kaydı aşağıdaki gibi olacaktır (KGK, Taslak, s. 12).

31.12.2019	Borç	Alacak
128 ERTELENMİŞ VADE FARKI GELİRLERİ (-)	15.351,13	
640 ESAS FAALİYET ALACAKLARINA İLİŞKİN VADE FARKI GELİRLERİ VE ESAS FAALİYETLERLE İLGİLİ KUR FARKI KAZANÇLARI		15.351,13
640 01 Vade Farkı Gelirleri		15.351,13
Vade farkının ilgili öneme aktarılması		

4.2. Borçlanma Araçlarına İlişkin Örnek Uygulama II ve Çözümü

Zer-Düz Ticaret ve Sanayi. A.Ş., 20.09.2019 tarihinde; kupon ödemesi yılda bir, kupon faiz oranı % 6; nominal bedeli 100.000,00 USD, en son kupon ödemesi 20.09.2019 tarihinde yapılan ve vadesi 20.09.2021 olan bir Eurobondu 100.000,00 USD'ye satın almıştır. 20.09.2019 tarihinde geçerli TCMB döviz alış kuru $5,6917^{TL/USD}$ 'dir. 31.12.2019 tarihinde ise döviz alış kurunun $5,7411^{TL/USD}$ olacağı varsayılmıştır. İşlem tarihinde ve 31.12.2019 tarihindeki değerlendirme işlemlerini ve yevmiye kayıtlarını VUK ve BOBİ FRS'ye göre yapınız.

4.2.1. VUK'a göre Çözüm

Borsa'da işlem göremeyen menkul kıymetler ilk muhasebeleştirmede alış bedeli ile değerlendirilmektedir. Bu alışa ilişkin yevmiye kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

20.09.2019	Borç	Alacak
112 KAMU KESİMİ TAHVİL, SENET VE BONOLARI	569.170.00	
112 01 Eurobondlar	569.170.00	
112 01 11 USD Eurobondlar	569.170.00	
102 BANKALAR		569.170.00
102 11 USD Vadesiz Döviz Tevdiat Hes.		569.170.00
Eurobond alımı		

Dönem sonlarında, borsada işlem görmeyen yabancı para sabit getirili menkul kıymetler iki işleme tabi tutularak değerlendirilir ve muhasebeleştirilir. Buna göre; borsa rayici olmayan Eurobond'un değerlemeye esas alınan tutarı, alış bedeline, vadesinde kazanılacak gelirin edinilen tarihten değerlendirme gününe kadar geçen süreye isabet eden kısmının eklenmesiyle

tespit edilir (VUK, md. 279). Hesaplamanın nasıl yapıldığı ve kıst getiriye ilişkin yevmiye kaydı aşağıda gösterilmiştir.

Faiz hesaplanmasına ilişkin bilgi aşağıda gösterilmiştir:

$$\text{Yıllık Faiz} = 100.000,00 * 0,06 = 6.000,00 \text{ USD}$$

$$\text{Döneme İlişkin Faiz}(I_{USD}) = \frac{100.000,00 * 6 * 102}{36.500} = 1.676,71 \text{ USD}$$

$$\text{Döneme İlişkin Faiz}(I_{USD}) = 6.000,00 \text{ USD} * \frac{102}{365} = 1.676,71 \text{ USD}$$

$$\text{Döneme İlişkin Faiz}(I_{TL}) = 1.676,71 \text{ USD} * 5,7411^{TL/USD} = 9.626,16$$

Kur farkına ilişkin hesaplama aşağıda gösterilmiştir:

$$\text{Kur Farkı} = (\text{Dönem Sonu Kur} - \text{İşlem Kuru}) * \text{Tutar}$$

$$\text{Kur Farkı} = (5,7411^{TL/USD} - 5,6911^{TL/USD}) * 100.000,00 \text{ USD}$$

$$\text{Kur Farkı} = 0,05^{TL/USD} * 100.000,00 \text{ USD} = 5000,00 \text{ TL}$$

Eurobond'un dönemsel faiz tahakkukuna ilişkin yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir.

31.12.2019	Borç	Alacak
112 KAMU KESİMİ TAHVİL, SENET VE BONOLARI	9.626.16	
112 01 Eurobondlar	9.626.16	
112 01 11 USD Eurobondlar	9.626.16	
642 FAİZ GELİRLERİ		9.626.16
Eurobond dönemsel faiz tahakkuku		

Eurobond'un kur farkına ilişkin yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir.

31.12.2019	Borç	Alacak
112 KAMU KESİMİ TAHVİL, SENET VE BONOLARI	5.000.00	
112 01 Eurobondlar	5.000.00	
112 01 11 USD Eurobondlar	5.000.00	
646 KAMBİYO KÂRLARI		5.000.00
Kur değerlemesi		

4.2.2. BOBİ FRS'ye Göre Çözüm

Borçlanma araçlarının ilk muhasebeleştirilmesinde, aracılar, danışmanlara ve düzenleyici kurumlara ödenen komisyon ve ücretler gibi işlem maliyetlerinin alış bedeline ilave edilerek kayıtlara alınması gerekir (BOBİ FRS, md. 9.12). Örnekte işlem maliyeti bulunmadığından alış maliyeti esas itfa edilmiş değer olarak kabul edilmiştir. Buna göre ilk muhasebeleştirmeye ilişkin yevmiye kaydı aşağıdaki gibi olacaktır (KGK, Taslak, s. 6).

20.09.2019		Borç	Alacak
112 İTFA EDİLMİŞ MALİYETLE ÖLÇÜLEN FİNANSAL YATIRIMLAR		569.170,00	
112 1 Eurobondlar		569.170,00	
112 1 1 USD Eurobondlar		569.170,00	
102 BANKALAR			569.170,00
102 1 1 USD Vadesiz Döviz Tevdiat Hes.			569.170,00
Eurobond Alımı			

Dönem sonlarında yabancı para üzerinden olan itfa edilmiş değer ile ölçülen finansal varlıklar iki işleme tabi tutulur: Paranın değerinden kaynaklanan işlem ve kur etkisi işlemi.

İtfa edilmiş maliyet değeri ile ölçülen finansal varlıkların dönemsel getirileri etkin faiz metodu ve etkin faiz oranı kullanılarak hesaplanmaktadır. Hesaplan getirinin kâr ve zarar ile ilişkilendirilmesi gerekir (BOBİ FRS, md. 9.15). Bunu yapmak için öncelikle etkin faiz oranının (r_e) belirlenmesi gerekir. FV 'nin vade sonundaki anapara ile faizin toplam tutarını, PV 'nin üzerinden faiz hesaplanacak ilk tutarı (gerçeğe uygun değeri), r 'nin banka ile anlaşılabilir basit faiz oranını, t 'nin mevduat vade süresini gösterdiği bir durumda etkin faiz oranı (r_e) aşağıdaki şekilde hesaplanabilir (Kızıllı, Fidan, Kızıllı ve Keskin, 2016, s. 379-381; Aslan, 2011, s. 105).

$$r_e = \left(\frac{106.000,00}{100.000,00} \right)^{\frac{365}{365}} - 1 \quad (6)$$

$$r_e = \left(\frac{106.000,00}{100.000,00} \right)^{\frac{365}{365}} - 1 = (1,06)^1 - 1 = 1,06 - 1 = 0,06$$

Bir yıllık sürelerde etkin faiz oranı ile basit faiz oranı tanım gereği eşit olmaktadır. Hesaplanan etkin faiz oranı ve etkin faiz metodu kullanılarak, 20.09.2019-31.12.2019 dönemine ilişkin vade farkı aşağıdaki şekilde hesaplanabilir.

$$FV_{31.12.2019} = PV * (1 + r_e)^{\frac{t}{365}}$$

$$FV_{31.12.2019} = 100.000,00 * (1 + 0,06)^{\frac{102}{365}}$$

$$FV_{31.12.2019} = 100.000,00 * (1,06)^{0,27945}$$

$$FV_{31.12.2019} = 100.000,00 * 1,0164165 = 101.641,65 USD$$

$$I = FV_{31.12.2019} - PV = 101.641,65 USD - 100.000,00 = 1.641,65 USD$$

$$I_{TL} = 1.641,65 USD * 5,7411 TL/USD = 9.424,88 TL$$

Kur farkı aşağıdaki şekilde hesaplanabilir.

$$Kur\ Farkı = (Dönem\ Sonu\ Kur - İşlem\ Kuru) * Tutar$$

$$Kur\ Farkı = (5,7411 TL/USD - 5,6911 TL/USD) * 100.000,00 USD$$

$$Kur\ Farkı = 0,05 TL/USD * 100.000,00 USD = 5000,00 TL$$

Etkin faiz metodu ile hesaplanan faiz tutarının aşağıdaki şekilde muhasebeleştirilmesi gerekir (KGK, Taslak, s.6).

31.12.2019	Borç	Alacak
112 İTFA EDİLMİŞ MALİYETLE ÖLÇÜLEN FİNANSAL YATIRILMLAR	9.424.88	
112 01 Eurobondlar	9.424.88	
112 01 11 USD Eurobondlar	9.424.88	
661 MENKUL KIYMET YATIRIMLARINDAN FAİZ GELİRLERİ		9.424.88
661 01 Eurobondlar		9.424.88
661 01 11 USD Eurobondlar		9.424.88
Dönemsel faiz tahakkuku		

Eurobond'ların kur değerlemesine ilişkin yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir.

31.12.2019	Borç	Alacak
112 İTFA EDİLMİŞ MALİYETLE ÖLÇÜLEN FİNANSAL YATIRILMLAR	5.000.00	
112 01 Eurobondlar	5.000.00	
112 01 11 USD Eurobondlar	5.000.00	
664 KUR FARKI KAZANÇLARI		5.000.00
661 01 Eurobondlar		5.000.00
661 01 11 USD Eurobondlar		5.000.00
Kur değerlemesi		

4.3. Özkaynak Araçlarına İlişkin Örnek Uygulama III ve Çözümü

İda Ticaret ve Sanayi A.Ş. 20.09.2019 tarihinde; borsada işlem gören XY A.Ş.'nin hisse senetlerini 225.000 TL'ye satın almış ve bu işlem için 1.000,00 TL komisyon ödemiştir. Bu hisse senetlerinin 31.12.2019 tarihinde borsa değeri 237.000,00 TL'dir. İşlem tarihinde ve 31.12.2019 tarihindeki değerlendirme işlemlerini ve yevmiye kayıtlarını VUK ve BOBİ FRS'ye göre yapınız.

4.3.1.VUK'a göre Çözüm

VUK'un 279'uncu maddesindeki *Hisse senetleri ile fon portföyünün en az % 51'i Türkiye'de kurulmuş bulunan şirketlerin hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılma belgeleri alış bedeliyle, bunlar dışında kalan her türlü menkul kıymet borsa rayici ile değerlendirilir* hükmü gereği hisse senetlerinin alış bedeli ile değerlendirilmesi gerekir (Vergi Müfettişleri Derneği, 2018, s. 185).

20.09.2019	Borç	Alacak
110 HİSSE SENETLERİ	225.000,00	
110 1 Borsada İşlem Gören Hisse Senetleri	225.000,00	
110 1 001 XY A.Ş.	225.000,00	
653 KOMİSYON GİDERLERİ	1.000,00	
653 5 Hisse Senedi Alış Komisyonları	1.000,00	
102 BANKALAR		226.000,00
102 10 TL Vadesiz Mevduat Hesabı		226.000,00
XY A.Ş.'nin Hisse Alımı		

VUK'un yukarıda belirtilen hükmü gereği hisse senetleri dönem sonlarında alış bedeli ile değerlendirilmektedir. Bundan dolayı dönem sonunda değerlendirme işlemi yapılmamaktadır.

4.3.1.2.BOBİ FRS'ye göre Çözüm

Özkaynaklar araçlarındaki yatırımlar bölümünde belirtildiği gibi; borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören özkaynak araçlarının ilk kayda alınmasında gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülmekte, işlem maliyetleri ise dönem gideri olarak muhasebeleştirilmektedir. Buna göre yevmiye kaydı aşağıdaki gibi olacaktır (KGGK, Taslak, s. 5).

20.09.2019		Borç	Alacak
110 GERÇEĞE UYGUN DEĞER FARKI KÂR VEYA ZARARA YANSITILAN FİNANSAL YATIRIMLAR		225.000.00	
110 01 Borsada işlem Gören Hisse Senetleri		225.000.00	
110 01 0001 XY A.Ş.		225.000.00	
678 DİĞER FİNANSAL GİDERLER		1.000.00	
102 BANKALAR			226.000.00
102 10 TL Vadesiz Mevduat Hes.			569.170.00
Borsada işlem göre hisse senedi alımı.			

Dönem sonlarında ise bu şekilde sınıflandırılan özkaynak araçları gerçeğe uygun değerleri üzerinden ölçülür. Ölçüm sonucunda ortaya çıkan değer farkları kâr zarara yansıtılır (BOBİ FRS, md. 9.20).

31.12.2019		Borç	Alacak
110 GERÇEĞE UYGUN DEĞER FARKI KÂR VEYA ZARARA YANSITILAN FİNANSAL YATIRIMLAR		12.000.00	
110 01 Borsada işlem Gören Hisse Senetleri		12.000.00	
110 01 0001 XY A.Ş.		12.000.00	
665 NAKİT VE NAKİT BENZERİ VARLIKLAR İLE MENKUL KIYMET YATIRIMLARINA İLİŞKİN DEĞER ARTIŞ KAZANÇLARI			12.000.00
665 01 Borsada İşlem Gören Hisse Senetleri			12.000.00
Değer artış kazancı			

5. SONUÇ

Bu çalışmada Büyük ve Orta Büyüklükteki işletmeler tarafından kullanılmak üzere yayımlanan BOBİ FRS'deki finansal varlıklara ilişkin hükümler ile VUK'daki finansal varlıklara ilişkin hükümler karşılaştırılmış ve örnek uygulamalarla açıklanmıştır. Çalışmada aşağıdaki hususlar elde edilmiştir.

Sınıflandırma açısından finansal varlıklar incelendiğinde; VUK'da finansal varlıkların sınıflandırılmasına yönelik bir hüküm bulunmamaktadır. Geleneksel muhasebe sistemimizde finansal varlıkların sınıflandırılması Tekdüzen Hesap Planı çerçevesinde yapılmaktadır. Bu sebeple çalışmada değerlendirme ölçüleri esas alınarak finansal varlıkların sınıflandırılması yapılmış ve bu ölçüler açıklanmıştır. BOBİ FRS'de ise finansal varlıklar, alacaklar, borçlanma araçları, özkaynak araçlarındaki yatırımlar ve diğer finansal varlıklar olarak sınıflandırılmış ve bu sınıflandırmaya göre muhasebe ilkeleri açıklanmıştır.

Değerleme ölçüleri açısından VUK ve BOBİ FRS açısından önemli farklılık bulunmaktadır. Bu farklılık VUK'daki değerlendirme hükümlerine uyularak yapılan muhasebe işlemlerinin vergi matrahının belirlenmesine yönelik olmasından kaynaklanmaktadır. Hâlbuki BOBİ FRS'de değerlendirme, işletmenin finansal durumunun, performansının ve nakit akışının gerçeğe uygun şekilde sunulmasını sağlamak amacıyla finansal tablolarda yer alan kalemlerin parasal tutarlarının belirlenmesidir. Ayrıca finansal varlıkların değerlendirme ölçüleri VUK'da ayrı ayrı belirtilirken, BOBİ FRS'de grup bazında açıklanmıştır. VUK ve BOBİ FRS'de finansal varlıklara ilişkin hükümler çerçevesinde değerlendirme ölçüleri Tablo 1'de özetlenmiştir.

Tablo-1: Finansal Varlıkların VUK ve BOBİ FRS Açısından Karşılaştırılması

Finansal Varlıklar	VUK	BOBİ FRS
Vadesi bir yıl ve daha kısa vadeli alacaklar	Senetsiz alacak mukayyet değer. Senetli alacak tasarruf değeri (ihtiyaridir).	İtibari Değer
Vadesi bir yıldan daha uzun alacaklar	Senetsiz alacak mukayyet değer. Senetli alacak tasarruf değeri (ihtiyaridir).	İtfa edilmiş değer
Borsada işlem görmeyen borçlanma araçları	İlk ölçüm alışı: bedeli Sonraki ölçüm: Kıst getiri.	<i>İlk ölçüm:</i> Maliyet bedeli. <i>Sonraki ölçüm:</i> İtfa edilmiş değer
Borsada işlem görmeyen özkaynak araçları	Alış bedeli.	<i>İlk ölçüm:</i> Maliyet bedeli <i>Sonraki ölçüm:</i> maliyet bedeli.
Borsada işlem gören özkaynak araçları.	Alış bedeli	<i>İlk ölçüm:</i> İşlem fiyatı <i>Sonraki ölçüm:</i> Gerçeğe uygun değer.
Yabancı para cinsinden finansal varlıklar	Borsa rayici.	Gerçeğe uygun değer

Muhasebeleştirme açısından incelendiğinde; VUK ve BOBİ FRS'nin muhasebe ilkelerindeki farklılıklarının muhasebe işlemlerine yansıdığı görülmektedir. Örneğin, alacaklarla ilgili muhasebe işlemlerinde VUK'da alacakların senede bağlı olup olmadığı dikkate alınırken, BOBİ FRS'de alacakların tahsil süresi dikkate alınmaktadır. Bu örnekte olduğu gibi her iki

uygulamanın muhasebe ilkelerindeki farklılıklar muhasebe işlemlerinde de farklılığa neden olmaktadır.

Dipnotlar açısından incelendiğinde; BOBİ FRS’de Dipnotlar kısmında finansal varlıklarla ilgili açıklamaların finansal tablolarda nasıl yer alacağı açıklanmaktadır. VUK’da dipnotlara ilişkin hüküm bulunmamakla birlikte, 1 sıra nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Tebliği çerçevesinde finansal tabloların dipnotlarında açıklamalar yapılmaktadır.

Yukarıda açıklanan farklılıklar nedeni ile mevcut Tekdüzen Hesap Planı finansal varlıkların muhasebeleştirme işlemlerinde ihtiyacı karşılamamaktadır. Bu sebeple KGK tarafından hazırlanan Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına uyumlu taslak hesap planının yürürlüğe girerek uygulanması gerekmektedir.

KAYNAKÇA

Akbulut, A. (2012). *Karşılaştırmalı TMS/TFRS - VERGİ Uygulamaları ve Sonuçları*. Ankara: Hesap Uzmanları Derneği.

Buyruk, A. Ö. (2015). Menkul Kıymetlerin Vergi Kanunlarına Göre Değerlemesi. *Vergi Dünyası* (412), 77-81.

Demir, Ş. (2015). *Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları TMS TFRS - VUK Değerleme Yaklaşımı*. Ankara: Seçkin Yayınevi.

Demir, V. UFRS (TFRS) 7 Finansal Araçlar: Açıklamalar Standardı Kapsamında Finansal Raporlamaya Genel Bakış ,

http://archive.ismmmo.org.tr/docs/SEMPOZYUMLAR/...08/.../16_1volkan%20demir.pdf (05.08.2019)

Ergin, N. E. (2016). Vergi Mevzuatı ile TMS/TFRS'nin Değerleme Ölçüleri Açısından Karşılaştırılması. *Vergi Dünyası* (418), 11.

Erduru, İ., Deran, A.(2017). Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardının İlkeleri ve Muhasebe Meslek Mensuplarının İlgi Düzeylerini Belirlemeye Yönelik Bir Araştırma. *Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi SBE Dergisi*, 7 (1),42.

Fidan, M. M. (2019). Ticari Alacaklarda Değer Düşüklüğü–TFRS 9 Finansal Araçlar Standardının Basit Yaklaşımı ve Vergi Usul Kanunu Karşılaştırılması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi* (81), 37-58.

KGK, Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı.

KGK. Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı (KGK Taslak).

Küçük, M. (2018). *Değerleme*. İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği.

- Maliye Hesap Uzmanları Derneği (2019). *2019 Beyanname Düzenleme Kılavuzu Vergi Usul Kanunu*. İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği.
- Maliye Hesap Uzmanları Derneği (2019). *2019 Beyanname Düzenleme Kılavuzu- Kurumlar Vergisi Kanunu*, Cilt: 2. İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği.
- Özerhan, Y., Sultanoğlu, B. (2018). *MSUGT-TMS/TFRS Karşılaştırmalı Uygulamalı BOBİ Finansal Raporlama Standardı*. Ankara: Gazi Kitapevi.
- Öztürk, E. (2017). Finansal Varlıkların Ölçme ve Muhasebeleştirme Esaslarının Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları Açısından Karşılaştırılması. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 9 (3), 596.
- Özyer, M. A. (2014). *Açıklamalı ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması*, 6. Baskı. İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği.
- Ramirez, J. (2015). *Accounting for Derivatives* (Second Edition b.). West Sussex, UK: Wiley.
- Uçan, R. (2015). *Muhasebe Uygulama Örnekleri ile Vergi Usul Kanunu ve TMS/TFRS Açısından Menkul Kıymetlerin Değerlemesi*. Ankara: Gazi Kitapevi.
- Vergi Müfettişleri Derneği. (2018). *2018 Beyanname Düzenleme Rehberi, Vergi Usul Kanunu Rehberi*, Cilt 3. Ankara: Vergi Müfettişleri Derneği.
- Vergi Müfettişleri Derneği. (2018). *2018 Beyanname Düzenleme Rehberi, Vergi Usul Kanunu Rehberi*, Cilt 3. Ankara: Vergi Müfettişleri Derneği.
- Zengin, E. (2015), Alacak ve Borçlar ile Yabancı Paraların Değerlemesi, Reeskont İşlemleri ve Muhasebeleştirilmesi, *Vergi Dünyası*, (412), 132-133.
- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (1961), Resmi Gazete, 10703, 10 Ocak.
- 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (2011), Resmi Gazete, 27846, 14 Şubat.

VEKALET TEORİSİ KAPSAMINDA ORTAYA ÇIKAN VEKALET MALİYETLERİNİN MUHASEBESİ VE RAPORLANMASI*

Dr. Öğr. Üyesi Elçin ŞİŞMANOĞLU^a
Arş. Gör. Durdane Tuğçe KARAYİĞİT^b
Prof. Dr. Selahattin KARABINAR^c

Teorik İnceleme
(Theoretical Research)

Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi
Kasım 2020; 13 (3): 975-987

ÖZ

Vekalet teorisi, birbirleri ile işbirliği durumunda olan tarafların motivasyonlarını, birbirlerini kontrol etme gereksinimlerini, aralarındaki bilgi akışını ve bu akıştan kaynaklanan sorunların çözümünü ele alan bir teoridir. Ekonomi, yönetim - organizasyon, satış - pazarlama ve muhasebe - finans gibi geniş alanda kullanılan, araçsallığı yüksek bir teoridir. Literatür taramasında vekalet teorisi ve asıl-vekil sorunları ile ilgili uygulamada farklı çalışmaların yapıldığı görülmekle birlikte, bu teori kapsamında vekalet maliyetlerinin neler olduğu ve finansal tablolarda nasıl raporlandığı konu edinen bir çalışmaya rastlanmamıştır. Bu çalışmada vekalet maliyetlerinin neler olduğu ve bu maliyetlerin finansal tablolarda hangi kalemler içinde raporlandığı ile ilgili kavramsal bir araştırma yapılması amaçlanmıştır.

Çalışmanın sonucunda vekalet maliyeti olarak sayılan kalemlerin zaten işletmenin genel giderleri içinde var olduğu (sütteki kaymak) ama vekalet maliyeti adını ve başlığını taşımadığı görülmüştür. Vekalet maliyetlerinin üst yönetime raporlaması için ayrı bir sisteme gerek olmadığı, tüm giderleri içinden süzülüp raporlanmasıyla çözülebilecek bir işlem olduğu sonucuna varılmıştır. Öte yandan sadece vekalet maliyetlerinin raporlanmasına ilişkin ayrı bir sistem kurmanın fayda/maliyet ölçütü açısından anlamlı olmayacağı görüşüne ulaşılmıştır.

Anahtar Sözcükler: Vekalet, Vekalet Teorisi, Vekalet Maliyeti, Asıl-Vekil İlişkisi.

JEL Kodları: M10, M40.

APA Stili Kaynak Gösterimi:

Şişmanoğlu, E., Karayığit, D. T., Karabınar, S. (2020). Vekalet Teorisi Kapsamında Ortaya Çıkan Vekalet Maliyetlerinin Muhasebesi ve Raporlanması. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*. 13 (3), xx-xx.

* Makalenin gönderim tarihi: 04.12.2019; Kabul tarihi: 05.05.2020, iThenticate benzerlik oranı %87 (Yazarlar, çalışmanın Giriş başlığına dipnot olarak da verilen, yayınlanmış olan tam metin bildirinin gözden geçirilmiş versiyonu olmasının benzerlik raporunun yüksek çıkmasına neden olduğunu belirtmişlerdir. Rapora göre bu oranın %82'lik kısmı söz konusu tam metin bildiriye aittir.)

^a İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi, elcins@istanbul.edu.tr,

ORCID: [0000-0003-3219-8640](https://orcid.org/0000-0003-3219-8640)

^b İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi, tugce.karayiigit@istanbul.edu.tr,

ORCID: [0000-0002-5130-3912](https://orcid.org/0000-0002-5130-3912)

^c İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi, selahattin.karabınar@istanbul.edu.tr,

ORCID: [0000-0003-3102-979X](https://orcid.org/0000-0003-3102-979X)

Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi

Ankara SMMMO

ACCOUNTING AND REPORTING OF AGENCY COSTS UNDER THE SCOPE OF AGENCY THEORY

ABSTRACT

Agency theory is a theory that deals with the motivations of the collaborating parties, the need to control each other, the flow of information between them and the solutions of the problems arising from this flow. It is a highly instrumental theory used in a wide range of fields such as economics, management - organization, sales - marketing and accounting - finance. In the literature review, it has been seen that different studies have been carried out in the application of agency theory and principal-agent problems. However, there is no study about what the agency costs are and how they are reported in the financial statements within the scope of this theory. In this study, it is aimed to carry out a conceptual research on what the agency costs are and in which accounts these costs are reported in the financial statements.

As a result of the study, it has been seen that the items attributed as agency costs already exist within the general expenses of the enterprise (cream in milk), but do not include the name and title of agency cost. It is concluded that there is no need for a separate system for reporting the agency costs to the senior management, it is a transaction that can be resolved by filtering and reporting all expenses. On the other hand, it was concluded that it would not be meaningful to establish a separate system for reporting agency costs only in terms of cost-benefit criteria

Keywords: Agency, Agency Thoery, Agency Costs, Principal-Agent Relationship.

JEL Codes: M10, M40.

1. GİRİŞ¹

Vekalet teorisi, birbirleri ile işbirliği durumunda olan tarafların motivasyonlarını, birbirlerini kontrol etme gereksinimlerini ve aralarındaki bilgi akışı konularını ele alan bir teoridir. 1932 yılında Berle ve Means tarafından ele alınmış ve 1976 yılında ise Michael C. Jensen ve William H. Meckling tarafından “Asıl-Vekil Yaklaşımı” ve “Pozitivist Vekalet Yaklaşımı” olmak üzere iki farklı yönde geliştirilmiştir. Asıl-Vekil Yaklaşımı, birbiriyle işbirliği içinde olan tarafların ideal ilişki seviyesinin geliştirilmesini ele almaktadır. Pozitivist Vekalet Yaklaşımı ise asıl ile vekil arasındaki amaç farklılıklarını ve vekilin kendi çıkarları için hareket etmesini sınırlayan kontrol sistemlerinin oluşturulması gerektiği üzerinde durmaktadır.

Vekalet teorisi, bireysel çıkarlarını maksimum seviyede tutan asıl ve vekillerin homo-economicus davranış tarzını temel alarak, vekalet ilişkisi içinde yer alan tarafların faaliyetlerini açıklamaktadır. Vekalet teorisine göre bir kişi, grup veya bir kurum adına hareket ediyorsa vekil konumunda, onun temsil ettiği kişi ya da grup ise asıl konumundadır. Vekalet veren (asıl) ve vekil arasındaki ilişki ise vekalet ilişkisi olarak adlandırılmaktadır. Bu ilişki

¹ Bu çalışma 26-27 Ekim 2019 tarihlerinde yapılan 9. Uluslararası Balkanlarda Sosyal Bilimler Kongresinde bildiri olarak sunulmuş ve tam metin olarak bildiriler kitapçığında basılmıştır.

yazılı veya sözlü bir şekilde meydana gelen sözleşme sonucu ortaya çıkmaktadır. Bu bağlamda asıllar amaçlarına ulaştırma konusunda daha fazla teknik bilgiye sahip olan vekillerden bir ücret karşılığında kendi adlarına işletmelerini yönetmeyi talep ederler. Böyle bir durumda vekilin asılın çıkarlarını göz ardı ederek kendisi için fırsat yaratma yoluna gidebilme riski doğar. Bu kapsamda vekilin daha fazla teknik bilgiye sahip olmasından kaynaklanan bilgi asimetrisi ortaya çıkar. Bu durum ise asılın beklentileri ile çelişen bir ortam oluşturur. İşte vekalet teorisi böylesi bir ortamda oluşabilecek olumsuzlukları konu edinir.

Vekalet teorisi ve asıl vekil sorunları ile ilgili uygulamada farklı çalışmaların yapıldığı görülmekle birlikte, bu teori kapsamında vekalet maliyetlerinin neler olduğu ve finansal tablolarda nasıl raporlandığını konu edinen bir çalışmaya rastlanmamıştır. Bu çalışmada vekalet maliyetlerinin neler olduğu ve bu maliyetlerin finansal tablolarda hangi kalemler içinde raporlandığı ile ilgili kavramsal bir araştırma yapılması amaçlanmıştır.

2. VEKALET TEORİSİ VE GELİŞİM SÜRECİ

Bu bölümde vekalet teorisinin tanımı, gelişim süreci ve vekalet ilişkisi incelenecektir.

2.1. Vekalet Teorisinin Gelişim Süreci

Vekalet kavramı, Türk Dil Kurumu'na göre kelime anlamı olarak 'birinin yerine bakmak, görevini üstlenmek' manasına gelmektedir (www.tdk.gov.tr). Bu kavramın kelime anlamından türeyen vekalet teorisi, literatürde ve yaşamın birçok farklı alanlarında uygulanan ve kullanılan bir teoridir. En genel anlamıyla vekalet teorisi, birisinin kendi işini yaptırmak amacıyla başka bir kişiyi görevlendirmesi ve bu kişiler arasında meydana gelen ilişkinin incelenmesi olarak açıklanabilir (Babacan ve Eriş, 2006: 91). Bu teori, işletme sahiplerinin amaçlarına uygun olarak yönetici konumundaki kişilerin bir bedel karşılığında çalışmasını teşvik etmeye odaklanmaktadır (Liefner, 2003: 477). Literatür kapsamında vekalet teorisi, birbirleriyle ilişkili tarafların amaçlarının uyuşmadığı durumlarda ortaya çıkan uyuşmazlığın sebeplerini ve sonuçlarını araştıran bir teoridir (Aren ve Karataş, 2004: 184). Bu doğrultuda vekalet teorisine göre işletme sahipleri ile yöneticileri arasında bir çıkar ortaklığı anlaşması yapılmaktadır. Anlaşma ile yöneticilerin işletme yararına çalışması beklenmektedir (Demsetz ve Lehn 1985: 58). Bu noktada taraflar arasındaki ilişkiye bağlı olarak vekalet teorisi ortaya çıkmaktadır.

Ekonomistler, 1960 ve 1970'li yıllarda bireylerde ve gruplarda oluşan risk paylaşımı konusuna odaklanmışlardır. Bu konu, birbiriyle işbirliği içerisinde olan tarafların risk almalarına ilişkin farklı tutumları olduğunu ifade etmektedir. Böylece taraflardaki ifade edilen farklılık ile birlikte vekalet

teorisi kavramı şekillenmiştir (Eisenhardt, 1989: 58). Jensen ve Meckling, 1976 yılında yaptıkları ‘Firma Teorisi’ (The Theory of The Firm) isimli çalışmalarında vekalet teorisi, mülkiyet hakları ve finans alanındaki ilerlemeleri kullanarak firmaların mülkiyet yapısını incelemişlerdir. Bu makalede vekalet teorisi, bir veya daha fazla kişinin kendi adına çalışması için başkasını görevlendirmesi ve bu kişilerin farklı hedeflerinin olması şeklinde tanımlanmıştır. Ayrıca firmalardaki güçler ayrılığı nedeni ile vekalet problemlerinin ortaya çıkması ve bunun da bir maliyeti olduğu ileri sürülmüştür (Jensen ve Meckling, 1976: 308). Böylece bu çalışma vekalet teorisi kavramının doğuşu ve gelişimi ile ilgili önemli bir adım olarak kabul edilmektedir.

Barry Mitnick de 2006 yılında ‘Vekalet Teorisinin Kökeni’ isimli çalışmasında teorinin doğuşunu ve gelişim sürecini ele almaktadır. Çalışmaya göre, vekalet teorisinin ekonomi alanında geliştiği, örgütsel alanda genişlemesinin devam ettiği ve sosyoloji, siyaset bilimi ve politika gibi alanlarda da uygulandığı görülmektedir. Ayrıca işletme alanında muhasebe, finansman, pazarlama ve organizasyon gibi bilim dallarında da kullanılmaktadır. Bu nedenle vekalet teorisi, farklı disiplinlerde kullanıldığı ve belirgin koşullara sahip olmadığı için teorinin ortaya çıkış noktasının kesin olarak belirlenmesi oldukça güçtür. Vekalet teorisinin temel kavramları siyaset bilimi, yönetim, iktisat gibi sosyal bilim alanlarında farklı akımlar çerçevesinde geliştirilmiş ve sonra bu alanlar ortak bir vekalet teorisi etrafında birleşmiştir (Mitnick, 2006: 4).

Sözü edilen çalışmalarda görüldüğü gibi vekalet teorisi kavramı, bireylerin rasyonel olarak hareket etme isteği doğrultusunda faydalarını en üst düzeye çıkarmak için çalıştıkları varsayımı ile ortaya çıkmıştır. Tarafların her ikisi de kendi çıkarlarını göz önünde tutup diğer tarafı daha az önemsemektedir. Günümüzde daha fazla karmaşık hale gelen ekonomik ortamla birlikte de profesyonel yöneticilere ihtiyaç artmış ve taraflar kendilerini daha çok düşünür duruma gelmişlerdir. Bu noktada yöneticiler ile işletme sahipleri arasında amaç farklılığı ortaya çıkmakta ve böylece vekalet teorisi oluşmaktadır.

2.2. Vekalet İlişkisi

Gelişen ekonomi ile birlikte işletme ölçeğinin büyümesi ve gelişmesi de kaçınılmaz olmaktadır. Aynı zamanda yönetici olan işletme sahipleri yerlerini profesyonel yöneticilere devretmek zorunda kalmaktadır. Yöneticiler yaptıkları iş karşılığında daha fazla ücret talep etme isteğiyle hareket etmekte, işletme sahipleri ise yöneticilerin kaynakları ne kadar etkin ve verimli kullandığı konusunda endişe duymaktadır. İşletme sahipleri ve yöneticiler arasında meydana gelen bu ilişki vekalet ilişkisi olarak tanımlanmaktadır (Akarkarasu, 2000: 12). Başka bir tanıma göre vekalet

ilişkisi, mülkiyete sahip olan pay sahipleri ile işletme adına çalışan başka bireyler arasında bir sözleşme yapılmasıdır (Çoban, 2018: 10).

Vekalet ilişkisinin oluşabilmesi için asıl ve vekil olarak adlandırılan iki tarafın varlığı gerekmektedir. Bu ilişkide bir kişi veya bir kurum adına hareket eden ve şirket adına ekonomik kararlar alabilen tarafa vekil, vekilin temsil ettiği kişiye yani vekalet veren tarafa ise asıl denilmektedir (Aren ve Karataş, 2004: 184). Bu noktada asılın vekile sorumluluğunu devretmesi için yapılan sözleşme kapsamında vekalet ilişkisi ortaya çıkmaktadır (Dragomir, 2008: 3).

Teoride asıl, vekil tarafından yapılması gereken görevleri sunan, vekil ise görevleri yerine getiren ve süreç hakkında bilgi sahibi olan kişiyi temsil etmektedir (Bohren, 1998: 746). Vekil işi yapan taraf olduğu için iş ile ilgili ayrıntılara ve fırsatlara daha fazla hakim olmaktadır. Vekilin asıldan daha çok bilgi sahibi olduğu noktada ise bilgi asimetrisi problemi ortaya çıkmaktadır (Mitzkus, 2013: 5). Vekilin davranışı ile birlikte ortaya çıkan bilgi asimetrisi vekalet sorununu doğurmaktadır (Jensen ve Meckling, 1976: 308). Böylece taraflar arasında denge bozulmakta, vekil daha çok teknik bilgiye sahip olduğu için taraflar arasında anlaşmazlık ortaya çıkmaktadır. Ayrıca vekil, işletmenin kârını maksimum seviyeye çıkarmak için görevlendirilmiştir ancak kendi kârını da arttırabilmesi için fırsat bulduğunda bu fırsatı değerlendirecektir. Vekilin iş yapan tarafta yer almasından ve daha fazla bilgiye sahip olmasından dolayı da kendi çıkarı için daha yüksek bir beklentiye girme durumu doğabilmektedir.

Yetersiz ve kusurlu olan bilgiden kaynaklanan bilgi asimetrisi kapsamında iki farklı fırsatçılık sorunu ortaya çıkabilmektedir. Bunlardan birincisi, sözleşme yapılmadan önce taraflardan birinin ihtiyaç duyulan bir bilgiyi saklaması ile ortaya çıkan gizli bilgi (tersi seçim) kavramıdır. İkincisi ise sözleşme imzalandıktan sonra ortaya çıkan faaliyetlerin sonucunun saklanmasından kaynaklı ahlaki tehlikedir (Mesjasz, 2008: 133). Bu kapsamda vekalet teorisi, vekiller ile asılların çıkarlarının çatışacağı durumlarda vekillerin fırsatçı davranacağı varsayımı ile sorunları, sorunların nedenlerini ve sonuçlarını ortaya çıkarmayı amaçlamaktadır. Genel olarak vekalet ilişkisinde vekillerin sahip oldukları özel olan bilgileri sızdırma veya çarpıtma eğiliminde oldukları görülebilmektedir (Ekinci, 2017: 76).

3. VEKALET TEORİSİ VE VEKALET MALİYETLERİ İLE İLGİLİ YAPILMIŞ ÇALIŞMALAR

Çalışmanın bu kısmında, vekalet teorisi ve vekalet maliyetleri ile ilgili yapılmış bazı çalışmalara yer verilmiştir.

Jensen ve Meckling (1976) “Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure” adlı çalışmalarında vekalet

teorisindeki unsurları, mülkiyet hakları ile firmanın mülkiyet yapısı teorisini geliştirmek için finans teorisi ile birleştirmişlerdir. Jensen ve Meckling tarafından yapılan çalışmada vekalet teorisi unsurları literatürde ilk defa ele alınmış ve vekalet teorisi gelişimine ışık tutulmuştur. Çalışmamızda da Jensen ve Meckling tarafından geliştirilen vekalet teorisi ve vekalet maliyet unsurları muhasebe ve finansal raporlama bakış açısıyla ele alınmıştır.

Turaboğlu (2003) ‘Vekalet Maliyetleri ve Temettü Kararları İlişkisi’ adlı çalışmasında vekalet maliyetleri ve problemlerinin temettü kararlarında önemli rol oynadığını ve bunun da firma performansını etkileyip etkilemeyeceğini araştırmıştır. Çalışmanın sonucunda vekalet maliyetlerinin temettü kararlarını etkilememesi için pratik çözümler önerilmiştir.

Gomoi ve Pantea (2016) “The Impact of Signaling Theory and Agency Theory on the Financial Reporting” adlı çalışmalarında finansal raporlama sürecinde finansal teorilerin etkisini ortaya çıkarmaya çalışmışlardır. Bu bağlamda vekalet teorisine değinmişlerdir. Bu teoriler arasında muhasebe bilgi kullanıcılarının çeşitli alternatif yöntemleri kullanma tercihini açıklayan sinyal teorisine ve bilgi asimetrisi kavramı altında yöneticiler, hissedarlar ve paydaşlar arasındaki çatışmaya dikkat çeken vekalet teorisi konularına yer verilmiştir.

Karoğlu (2016) “Vekalet Kuramı Perspektifinden Yönetim Kurulu Kompozisyonunun Finansal Performans Üzerindeki Etkisi: BİST İmalat Sektörü Örneği” adlı çalışmasında yönetim kurulu kompozisyonunun finansal performans üzerindeki etkisini Borsa İstanbul’da işlem gören imalat işletmelerinin verilerini kullanarak incelemiş ve yönetim kurulu büyüklüğünün ve yabancı yönetici oranının, finansal performans üzerinde anlamlı ve pozitif yönlü etkisinin olduğunu belirtmiştir.

Çopuroğlu ve Korkmaz (2018) “Vekalet Teorisi, Sermaye Yapısı ve Firma Performansı Arasındaki İlişkinin İncelenmesi” adlı çalışmalarında vekalet teorisi kapsamında Türkiye’de sermaye yapısının, finansal kaldıraç ve firma performansına etkisini deneysel olarak araştırmışlar ve finansal kaldıraçın Türkiye’de yer alan firmaların finansal performansları üzerinde olumsuz etkiye sahip olduğunu belirtmişlerdir. Borç oranındaki yükseliş firma performansının düşüşü ile ilişkilendirilmiştir. İncelenen firmaların kaldıraç ve finansal borç oranları yükseldikçe, nakit akımları kaynaklı vekalet maliyetlerinin azalabileceği sonucuna ulaşılmıştır.

Yaşbay Kobal ve Ataman (2018) “Vekalet Teorisi ve Kaynak Bağımlılığı Teorisi Bağlamında, Yönetim Kurulunun Yapısal Özellikleri ile Finansal Kaldıraç ve Karlılık Oranları Arasındaki İlişki: Halka Açık Gıda Şirketleri Üzerinde Bir Araştırma (2005-2016 Dönemi)” adlı çalışmalarında vekalet teorisi ve kaynak bağımlılığı teorisi kapsamında, yönetim kurulunun yapısal özellikleri ve rolleri ile finansal performans arasındaki ilişkiyi araştırmış ve halka açık gıda şirketlerinde bu özelliklerin tek başına finansal performans

ile ilişkisinin olabileceğini gösteren bir bulguya rastlamadıklarını belirtmişlerdir. Bu çalışma konumuza yakın olan bir çalışmadır.

Kalash (2019) ‘Firm Leverage, Agency Costs and Firm Performance: An Empirical Research on Service Firms in Turkey’ adlı çalışmada kaldıracın, düşük veya yüksek vekalet maliyetlerine sahip olan firmalarda performans üzerindeki etkisini analiz etmiştir. Araştırma kapsamında kaldıracın firma kârlılığı üzerindeki etkisinin negatif olduğu ve bu negatif etkinin daha yüksek vekalet maliyeti olan firmalar için (yüksek büyüme fırsatları ve daha az maddi duran varlıklara sahip firmalar) daha yüksek, serbest nakit akışları için (yüksek serbest nakit akışlarına sahip firmalar) vekalet maliyetine sahip olan firmalar için ise daha düşük olduğu tespit edilmiştir.

Yukarıda belirtilen çalışmalarda vekalet problemleri ve bu problemlerin neden olduğu vekalet maliyetleri finans alanı ile ilişkilendirilerek incelenmiştir. Çalışmamızda ise bu vekalet maliyetlerinin finansal tablolarda hangi kalemlerde raporlanabileceği ele alınmıştır.

Ateş (2018) “UFRS ile Finansal Raporlamaya İlişkin Teorik Çerçeve” adlı çalışmasında UFRS adaptasyonu ile kurumsallaşma teorisi, vekalet teorisi vb. gibi farklı teorik çerçeveler kapsamında incelenmiş ve bu teorik inceleme neticesinde UFRS adaptasyonunda ekonomik önceliklerden daha çok toplumsal meşruiyet baskılarının güdüleyici olduğu; zorlayıcı, taklitçi ve normatif baskıların süreçte önemli rol oynadığı açıklanmıştır.

Öner ve Uyar (2018) “Vekalet Teorisi Bağlamında Denetim Faaliyetlerinin ve Kontrol Sistemlerinin Yönetim Riskine Etkisi: Küçük ve Orta Boy İşletmelerde Bir Uygulama” adlı çalışmalarında kontrol sistemlerinin riskleri azaltıp azaltmadığını araştırmışlar ve dış denetimin yönetsel riski azalttığı hipotezi reddedip, İç Kontrol ve İç Denetim uygulamalarının operasyonel riskleri azaltmadığı sonucuna ulaşmışlardır. Çalışmamızda iç kontrol sistemi vekalet maliyeti (izleme maliyeti) olarak kabul edilmiştir. Öner ve Uyar çalışmalarında vekalet maliyetlerinde optimum bir noktanın olması gerektiğini işaret etmektedir.

Yukarıdaki literatür çalışmalarından görüldüğü üzere, vekalet maliyetlerinin hangi kalemlerden oluştuğunu muhasebe ve finansal raporlama bakış açısıyla ortaya koyan herhangi bir çalışma yoktur. Bundan dolayı konunun öncelikle kuramsal çerçeveden ele alınması uygun olacaktır.

4. VEKALET MALİYETLERİ VE SINIFLANDIRILMASI

Vekalet teorisi, vekil tayin etme aşamasında kaçınılmaz olarak bir maliyete katlanması gerektiğine işaret eder. Vekalet sorunu bulunan işletmelerde çıkar çatışmasının neden olacağı risklerin giderilmesi amacıyla alınan önlemlerin parasal değeri vekalet maliyeti olarak adlandırılır. Vekalet maliyetleri asılların kazançlarını koruması ve vekillerin işletme yönetiminde

sözleşmede belirtilen ilkelere uygun olmayan davranışta bulunma durumlarını azaltmak amacıyla ortaya çıkmıştır (Öner ve Uyar, 2018: 67).

Vekalet maliyetleri üç grupta toplanmakta olup kısaca aşağıda belirtildiği gibidir (Jensen ve Meckling, 1976: 308);

- İzleme Maliyetleri,
- Bağlanma Maliyetleri,
- Önlenemeyen Kayıplar.

4.1. İzleme Maliyetleri

İzleme maliyetleri, asılların katlandığı bir maliyettir. Uzman vekillerin fırsatçı davranışlarına karşı önlem almak amacıyla yapılan iş ve işlemlerin parasal değeridir. Asıllar, vekaletten kaynaklanan sorunları çözmek, daha ötesi, sorun oluşmasını önlemek amacıyla denetim ve kontrol sistemleri kurarlar. Bu nedenle en önemli vekalet maliyetlerinden birisi izleme maliyetleridir (Yaşbay Kobal ve Ataman, 2018: 206).

Diğer taraftan asıl-vekil ilişkisinde “Ahlaki Tehlike” (vekilin sözleşmede belirtilen kurala uymaması) ve “Ters Seçim” (vekilin işe alınma sürecinde yeteneklerini yanlış belirtmesi) başka bir risk unsuru olmuştur (Osnabrugge, 2000: 94). Bu risklerin giderilmesi veya azaltılabilmesi için de asılların yönetim kurulunu daha yakından izleme yöntemini kullandıkları bilinmektedir.

4.2. Bağlanma Maliyetleri

Bağlanma maliyetleri veya ek maliyetler, asılların vekillerin kendileri yararına hareket etmelerini engelleyecek yapılar kurması uğruna ortaya çıkan güvence sağlayıcı sözleşme maliyetleridir. Bağlanma maliyetleri literatürde “tazmin edici-garanti sağlayıcı” maliyetler olarak da kullanılmaktadır (Ekinci, 2017: 77).

Bağlanma maliyetlerinin garanti sağlayıcı maliyetler olarak da kullanılmasından dolayı ‘Altın Paraşüt’ kavramı ile ilişkilendirilmesi mümkündür. Ayrıca bu kavram işletmenin yönetilmesinde daha fazla teknik bilgiye sahip olan vekilin kendini garanti altına aldığını göstermektedir (Ayaydın ve Dağlı, 2012: 216). Burada vekilin görev aldığı şirkette iş ilişkilerinin bozulması, şirketin devredilmesi veya şirketin satılması gibi herhangi bir değişiklik olması durumunda vekile işletme tarafından büyük tutarda ödeme yapılacağı veya sözleşmeye bağlı olması durumunda görevinin devam edeceğinin taahhüt edilmesi ele alınmaktadır (Evans ve Hefner, 2009: 65).

4.3. Önlenemeyen Maliyetler

Önlenemeyen kayıplar (kaçınılmaz kayıplar) ise, izleme maliyeti ve bağlanma maliyetlerine katlanılmasına rağmen ortadan kaldırılamayan

ekonomik kayıpları ifade etmektedir (Jensen ve Meckling, 1976: 319). Bir anlamda izleme ve bağlanma maliyetlerinin başarısızlığının karşılığıdır. Bu kayıplara çalışanların işletmeden bilgi sızdırabilme riski ve çalışanların başka firmalar lehine davranmalarından kaynaklanan ekonomik kayıplar örnek olarak verilebilmektedir.

5. VEKALET MALİYETLERİNİN MUHASEBESİ VE RAPORLANMASI

Çalışma kapsamını oluşturan vekalet maliyetlerinin üst yönetime raporlaması için vekalet maliyeti olarak sayılan kalemlerin de neler olduğunun farkında olunması önemli bir konudur. Vekalet maliyetleri olarak aşağıda sözü edilen maliyetlerin zaten işletmenin genel giderleri içinde yer aldığı görülmektedir. Aslında genel giderler içerisinde yer alması vekalet maliyetlerinin zaten muhasebedeki yerinin kendiliğinden oluştuğunu başka deyişle “sütteki kaymak” analojisi ile ifade edilebileceğini gösterir. Vekalet maliyetini oluşturan izleme maliyetlerinin, bağlanma maliyetlerinin ve önlenemeyen kayıpların muhasebede hangi fonksiyon gideri ve gider türünde raporlanması gerektiği sırası ile aşağıdaki tablolarda açıklanmaktadır.

Tablo 1: İzleme Maliyetlerinin Muhasebedeki Yeri

İZLEME MALİYELERİ	MUHASEBEDEKİ YERİ
1. Bağımsız Denetim Yaptırmak	
1.1. Bağımsız Denetçi Ücreti	770 Genel Yönetim Giderleri (Fonksiyon Gideri) -Dışarıdan Sağlanan Faydalar (Gider Türü)
1.2. Çalışanların Bağımsız Denetime Hazırlık Amaçlı Eğitim Maliyetleri	770 Genel Yönetim Giderleri -Dışarıdan Sağlanan Faydalar
1.3. Kurumsal Yönetim Sisteminin Kurulma Maliyetleri	770 Genel Yönetim Giderleri - Ücret Giderleri
2. İç Kontrol ve İç Denetim	
2.1. İç Kontrol Sistemi Kurma Maliyetleri (Danışmanlık vb.)	770 Genel Yönetim Giderleri -Dışarıdan Sağlanan Faydalar
2.2. İç Denetçi Ücretleri	770 Genel Yönetim Giderleri -İşçi Ücret ve Giderleri
2.3. İç Denetçilerin Kullandığı Mekan ve Donanım Maliyetleri	770 Genel Yönetim Giderleri -Amortisman Giderleri
2.4. İç Denetçilerin Eğitim Maliyetleri	770 Genel Yönetim Giderleri -Dışarıdan Sağlanan Faydalar
3. Yönetim Bilgi Sistemi Kurmak	
3.1. Danışmanlık Maliyetleri	770 Genel Yönetim Giderleri -Dışarıdan Sağlanan Faydalar
3.2. Teknik Donanım Maliyetleri	770 Genel Yönetim Giderleri -Amortisman Giderleri

Tablo 1’de görüldüğü üzere işletmeler için izleme maliyetleri bağımsız denetim yaptırmak, iç kontrol - iç denetim ile yönetim bilgi sistemi kurmak olarak üç başlık altında değerlendirilebilir. Bu maliyetlerin tümü muhasebede fonksiyon gideri olan 770 Genel Yönetim Giderleri hesabında raporlamakta olup gider türü açısından farklı alt hesaplarda gösterilmektedir.

Vekalet teorisinde asılların bilgi eksikliği sorununun ortadan kaldırılması için işletmenin finansal tablolarının bağımsız denetimden geçmesi gerekmektedir. Bu bağımsız denetim maliyeti de işletmelerde vekalet maliyeti olarak kabul edilmektedir (Öner ve Uyar, 2018: 89). Bağımsız denetim maliyetlerini oluşturan bağımsız denetçi ücreti ile çalışanların bağımsız denetime hazırlık amaçlı eğitim maliyetleri dışardan sağlanan faydalar gider türünde, kurumsal yönetim sisteminin kurulma maliyetleri ise ücret giderleri türünde raporlanmaktadır.

İç kontrol ve iç denetim maliyetlerinden iç kontrol sistemi kurma maliyetleri ile iç denetçilerin eğitim maliyetleri dışardan sağlanan faydalar gider türünde, iç denetçi ücretleri işçi ücret ve giderlerinde, iç denetçilerin kullandığı mekan ve donanım maliyetleri ise amortisman giderlerinde raporlanmaktadır.

Yönetim bilgi sistemi kurma sonucu oluşan danışmanlık maliyetleri dışardan sağlanan faydalar gider türünde, teknik donanım maliyetleri ise amortisman giderlerinde raporlanmaktadır.

Tablo 2: Bağlanma Maliyetlerinin Muhasebedeki Yeri

BAĞLANMA MALİYETLERİ	MUHASEBEDEKİ YERİ
1. Vekillere Ödenen Aylık ve Diğer Ücretler	770 Genel Yönetim Giderleri -İşçi Ücret ve Giderleri
2. Vekillerin Kullanımın Tahsis Edilmiş Araç ve Donanımlar	770 Genel Yönetim Giderleri -Amortisman Giderleri
3. Vekillerin Kıdem Tazminatı	770 Genel Yönetim Giderleri -İşçi Ücret ve Giderleri

Tablo 2’de görüldüğü üzere işletmeler için bağlanma maliyetleri vekillere ödenen aylık ve diğer ücretler, vekillerin kullanımına tahsis edilmiş araç ve donanımlar ve vekillerin kıdem tazminatı olarak üç başlık altında değerlendirilebilir. Bu maliyetlerin tümü muhasebede fonksiyon gideri olan 770 Genel Yönetim Giderleri hesabında raporlamakta olup gider türü açısından farklı alt hesaplarda gösterilmektedir. Vekillere ödenen aylık ve diğer ücretler ile vekillerin kıdem tazminatları işçi ücret ve giderlerinde,

vekillerin kullanımına tahsis edilmiş araç ve donanımlar ise amortisman giderlerinde raporlanmaktadır.

Tablo 3: Önlenemeyen Maliyetlerinin Muhasebedeki Yeri

ÖNLENEMEYEN KAYIPLAR	MUHASEBEDEKİ YERİ
1. Yolsuzluklar	?
2. Rakip Firma Lehinde Davranma	Gelir kaybı ve kârda azalma

Tablo 3'te görüldüğü üzere işletmeler için önlenemeyen kayıplar yolsuzluklar ve rakip firma lehinde davranma olarak iki başlık altında değerlendirilebilir. Yolsuzluğun muhasebede yeri yoktur. Ancak bazı işletmelerde çeşitli nedenlerle yolsuzluk yapılması durumunda, bu yapılan yolsuzluk finansal tablolarda hangi hesap kalemine ait ise ilgili hesaplarda raporlanması gerekmektedir. Rakip firma lehinde davranma ise muhasebede gelir kaybı ve kârda azalma olarak gösterilmektedir.

6. SONUÇ

Çalışmanın konusu kuramsal çerçeveden bakmayı gerektirdiğinden bu çalışmada sadece muhasebe disiplini bakış açısıyla vekalet maliyetlerinin neler olduğu ve nasıl raporlanacağı açıklanmıştır.

Çalışmanın sonucunda vekalet maliyeti olarak sayılan kalemlerin zaten işletmenin genel giderleri içinde var olduğu (sütteki kaymak) ama vekalet maliyeti adını ve başlığını taşımadığı görülmüştür. Böyle olması da beklenemez. Vekalet maliyetlerinin üst yönetime raporlanması için ayrı bir sisteme gerek yoktur. İşletmenin tüm giderleri içinden süzülüp raporlanmasıyla çözülebilecek bir işlemdir. Vekalet maliyetlerinin raporlanmasına ilişkin ayrı bir sistem kurmak fayda/maliyet ölçütü açısından anlamlı olmayacaktır. Fakat bunu yapabilmek için vekalet maliyet kalemlerinin neler olduğunun farkında olunması ön koşuldur.

Kuramsal düzeyde bakışın sonucu olarak bu çalışmada vekalet maliyetlerinin rakamsal büyüklüğüne dair tespit ve analiz yapılamamıştır. Konu ile ilgili olarak gelecekte yapılacak çalışmalarda rakamsal büyüklüğü ortaya koymaya dönük çalışmalar yapılabilir.

KAYNAKÇA

- Akarkarasu, N. (2000). Halka Açık Şirketlerde İç Denetim ve Denetim Kurullarının Etkinleştirilmesi İçin Öneriler. Yeterlik Etüdü. Sermaye Piyasası Kurulu Denetleme Dairesi. İstanbul. 6-47.
- Aren, S. ve Karataş, A. (2004). Vekâlet teorisi ve bilgi asimetrisi problemi. F. Ölçer ve A. Özyılmaz (Ed.). Güncel Yönetim ve Organizasyon Yaklaşımları. İstanbul. Seçkin Yayıncılık. 183-204.
- Ateş, S. (2018). UFRS ile Finansal Raporlamaya İlişkin Teorik Çerçeve. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi Özel Sayı 20, 248-265.
- Ayaydın, H. ve Dağlı, H. (2012). Şirket Ele Geçirmelerine Karşı Geliştirilen Savunma Taktikleri: Kavramsal Bir İnceleme. Afyon Kocatepe Üniversitesi, İİBF Dergisi 14(1), 207-230.
- Babacan, M. ve Eriş, E. (2006). Pazarlamada Vekalet Teorisi ve Kavramsal Bir Model Geliştirme. H.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi 24(1), 89-110.
- Bohren, Q. (1998). The Agent's Ethics in the Principal-Agent Model. Journal of Business Ethics 17, 745-755.
- Çoban, C. (2018). Vekâlet Teorisi ve TURKCELL Örneği. Journal of Politics. Economy and Management 1(1), 9-24.
- Çopuroğlu, F. ve Korkmaz, İ. H. (2018). Vekâlet Teorisi, Sermaye Yapısı ve Firma Performansı Arasındaki İlişkinin İncelenmesi. G. Ü. İslâhiye İİBF Uluslararası E-Dergi 2(2), 21-33.
- Demsetz, H. ve Lehn, K. (1985). The Structure of Corporate Ownership: Causes and Consequences, The Journal of Political Economy 93(6).
- Dragomir, V. (2008). Highlights for A History of Corporate Governance. European Journal of Management 8, 32-43.
- Eisenhardt, K. (1989). Agency Theory: An Assessment and Reriew. The Academy of Management Review 14(1), 57-74.
- Ekinci, B. (2017). Asil-Vekil Arasındaki Kayırmacılığın Vekâlet Maliyetleri ile İlişkisi. Manas Journal of Social Studies 6(2), 73-96.
- Evans, J. D. ve Hefner, F. (2009). Business Ethics and the Decision to Adopt Golden Parachute Contracts: Empirical Evidence of Concern for All Stakeholders. Journal of Business Ethics, 86, 65-79.
- Gomoi, B. C. ve Pantea, F. M. (2016). The Impact of Signaling Theory and Agency Theory on the Financial Reporting. Lucrări Ştiinţifice. Management Agricol 18(2), 199-202.

Jensen M. C. ve Meckling W. H. (1976). Theory of Firm: Managerial Behavior Agency Costs and Ownership Structure. *Journal of Financial Economics* 3(4), 305-360.

Kalash. İ. (2019). Firm Leverage, Agency Costs and Firm Performance: An Empirical Research on Service Firms in Turkey. *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi* 8(1), 624-636.

Karoğlu, E. (2016). Vekâlet Kuramı Perspektifinden Yönetim Kurulu Kompozisyonunun Finansal Performans Üzerindeki Etkisi: BİST İmalat Sektörü Örneği. *Balkan ve Yakın Doğu Sosyal Bilimler Dergisi* 02(01), 65-77.

Liefner, I. (2003). Funding Resource Allocation, and Performance in Higher Education Systems, *Higher Education* 46(4), 477.

Mesjasz, K. (2008). Ekonomik Güvenlik. *Uluslararası İlişkiler* 5(18), 125-150.

Mitnick, B. (2006). Origin of The Theory of Agency: An Account by One of The Theory's Originations, <https://pdfs.semanticscholar.org/>, 2-12.

Mitzkus, S. (2013). Theoretical Basis of Supply Management: Theoretical and Practical Contributions of Agency Theory, IBA Bachelor Thesis Conference, Enschede, The Netherlands.

Osnabrugge, M. V. (2000). A Comparison of Business Angel and Venture Capitalist Investment Procedures: An Agency Theory-Based Analysis, *Venture Capital* 2, 91-109.

Öner Ö. ve Uyar M. (2018). Vekâlet Teorisi Bağlamında Denetim Faaliyetlerinin ve Kontrol Sistemlerinin Yönetim Riskine Etkisi: Küçük ve Orta Boy İşletmelerde Bir Uygulama, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi Özel Sayı* (20), 66-91.

Turaboğlu, T. T. (2003). Vekalet Maliyetleri (Agency Costs) ve Temettü Kararları İlişkisi. *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi* 2(4).

Türk Dil Kurumu (TDK), http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5d7c8bc5e99769.77417402.

Yaşbay Kobal H. ve Ataman G. (2018). Vekalet Teorisi ve Kaynak Bağımlılığı Teorisi Bağlamında, Yönetim Kurulunun Yapısal Özellikleri İle Finansal Kaldıraç ve Kârlılık Oranları Arasındaki İlişki: Halka Açık Gıda Şirketleri Üzerinde Bir Araştırma (2005-2016 Dönemi), *Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi* 13(50), 187-210.

BLOCKCHAIN TEKNOLOJİSİ: MUHASEBE VE DENETİM MESLEĞİ AÇISINDAN BİR İNCELEME*

Arş. Gör. Dr. Yavuz KILINÇ^a

Teorik İnceleme
(Theoretical Research)

*Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi*
Kasım 2020; 13 (3): 989-1011

ÖZ

Bitcoin ile birlikte son zamanlarda çokça konuşulmaya başlanan blockchain teknolojisi; işlemlerin gerçekleştirilmesi için bir aracı kuruma ihtiyaç duymaması, bloklardaki işlemlerin zincire eklenmesi için ağdaki tüm katılımcıların onayının gerekmesi, kaydedilen işlemlerin değiştirilememesi gibi sahip olduğu özellikler nedeniyle gerek kamu gerekse özel sektörü önemli düzeyde etkilemesi beklenmektedir. Yapılan incelemelerde muhasebe ve denetim alanında bu teknolojinin kullanılması ile birlikte sözgelimi hileli finansal raporlamanın önüne geçilmesi, gerçek zamanlı muhasebe işlemleri, sürekli denetim gibi birçok yarar sağlanacağı görülmektedir. Endüstri 4.0 ile birlikte gelişim hızının oldukça hızlı olacağı düşünülen bu teknolojinin muhasebe ve denetim mesleği üzerinde nasıl bir etki bırakacağı bu çalışmanın esas amacını oluşturmaktadır. Bu nedenle bu çalışmada öncelikle blockchain teknolojisi tanıtılmış olup, çalışmanın temel amacının gerçekleştirilebilmesi adına bu teknolojinin muhasebe ve denetim alanında göstereceği etkiler detaylıca tartışılmıştır. Blockchain teknolojisinin gelişimi ile birlikte meslek mensuplarının işlerini daha kolay biçimde gerçekleştirebilecek olmalarına karşılık teknik bilgi düzeyi yüksek meslek mensuplarının varlığına ihtiyaç duyulacağına da aşikâr olduğu söylenebilir.

Anahtar Sözcükler: Bitcoin, Blockchain, Dağıtık Defter Teknolojisi, Akıllı Sözleşmeler, Muhasebe ve Denetim.

JEL Kodları: M41.

APA Stili Kaynak Gösterimi:

Kılınç, Y. (2020). Blockchain Teknolojisi: Muhasebe ve Denetim Mesleği Açısından Bir İnceleme. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*. 13 (3), 989-1011.

* Makalenin gönderim tarihi: 22.01.2020; Kabul tarihi: 03.03.2020, iThenticate benzerlik oranı %1
^a Kocaeli Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, yavuzkilinc25@gmail.com
ORCID: [0000-0001-7545-8663](https://orcid.org/0000-0001-7545-8663)

BLOCKCHAIN TECHNOLOGY: A REVIEW FROM THE POINT OF THE ACCOUNTING AND AUDITING PROFESSION

ABSTRACT

In recent years, blockchain technology, which has been widely discussed with Bitcoin; is expected to significantly affect both public and private sectors due to features such as it does not need an intermediary to carry out the transactions, the approval of all the participants in the network is required to add the transactions in the blocks to the chain and, the recorded transactions can not be changed. By the use of this technology in accounting and auditing, it is seen that many benefits will be provided such as preventing fraudulent financial reporting, real-time accounting transactions, and continuous auditing. The main purpose of this study is how this technology, which is thought to have a high-speed development rate with Industry 4.0, will have an impact on the accounting and auditing profession. Therefore, blockchain technology was first introduced in this study, and the effects of this technology in the field of accounting and auditing were discussed in detail in order to realize the main purpose of the study. With the development of blockchain technology, it can be said that it is obvious that there will be a need for the presence of professionals with a high level of technical knowledge, although professional members will be able to perform their jobs more easily.

Keywords: Bitcoin, Blockchain, Distributed Ledger Technology, Smart Contracts, Accounting and Auditing.

JEL Codes: M41.

1. GİRİŞ

Blockchain teknolojisi (BT) herhangi bir merkezi otorite tarafından yönetilmeyen, ağa kayıtlı her bir bilgisayar/kullanıcının birbirlerine uçtan uca bağlı olduğu ve ağda gerçekleşen her işlemin küresel bir hesap defterinde tutulduğu bir veritabanıdır. Bu teknoloji esasında bir kripto para birimi olan Bitcoin ile karşımıza çıkmaktadır. BT, sahip olduğu dağıtık defter yapısı sayesinde gerçekleşen her işlemin ağdaki kullanıcılar tarafından görülmesine olanak sağlar. Bu yapısı sayesinde son derece güvenilir bir veri ağına sahiptir. Sisteme bloklar aracılığı ile veri girişi gerçekleştirilir ve ağda bulunan katılımcıların onaylaması ile blok zincire dâhil edilir. Gerçekleşen bu işlemin geriye alınması veya değiştirilmesi söz konusu değildir. Bu sayede kullanıcıların merkezi bir otoritenin olduğu veritabanlarına ihtiyaç duymalarına gereksinim kalmaz.

Blockchain teknolojisi, sağladığı tüm bu yararlar neticesinde gerek kamu gerekse özel sektörde kullanımı şimdiden öne çıkmaya başlamıştır. Sistemin henüz deneme aşamasında olması sebebiyle yaygın kullanım ağına sahip olduğu söylenemez. Ancak yakından etkileyeceği sektörler tarafından yoğun Ar-Ge çalışmalarının varlığı gözlemlenmektedir.

Günümüzde hemen hemen her sektörde faaliyet gösteren işletmenin bir muhasebe departmanı ve gerçekleşen muhasebe işlemleri ile işletmenin gerçek durumunun ifade edilip edilmediğinin bağımsız, tarafsız ve mesleki bilgi düzeyi yüksek kişi/kurumlar tarafından denetlendiği göz önüne

alındığında blockchain teknolojisinin muhasebe ve denetim mesleği üzerinde oluşturacağı etkilerin de detaylıca incelenmesi gerekli olduğu rahatlıkla söylenebilir. Özellikle işletmeler tarafından sunulan bilgilerin doğru, zamanlı ve kullanıcısının ihtiyacını karşılayabilecek düzeyde olmasının gerekliliği ve bu gerekliliğin de blockchain ile rahatlıkla giderilebilecek olması bu teknolojinin kullanımının önemine özellikle dikkat çeker.

Bu nedenlerle bu çalışmada öncelikle blockchain teknolojisinin ne olduğu anlatılmaya çalışılmış, çalışmanın devamında ise bu teknolojinin muhasebe ve denetim mesleğini nasıl ve ne düzeyde etkileyeceği detaylıca tartışılmıştır. Sonuç itibari ile meslek mensuplarının bu teknolojinin yaygınlaşması ile birlikte sahip olabilecekleri avantaj ve dezavantajlar çalışmada etraflıca ifade edilmiştir.

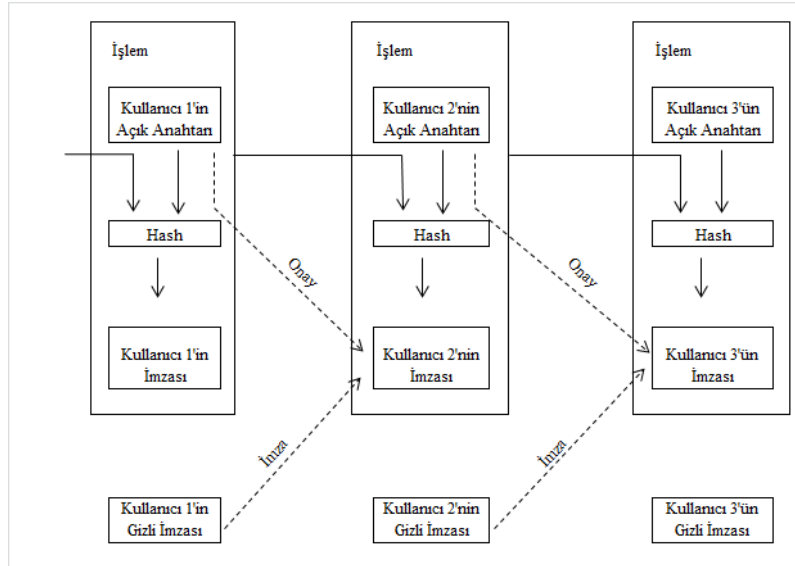
2. BLOCKCHAIN (BLOKZİNCİR) TEKNOLOJİSİ KAVRAMI

Kişiler veya işletmeler arası para transferleri ya da döviz işlemleri genellikle üçüncü bir taraf olan kurumlar aracılığı ile yönetilir ve merkezi hale getirilirler. Elektronik ortamlar aracılığı ile ödeme yapmak veya para transferi sağlamak için genellikle bu üçüncü taraf kurumlara ihtiyaç duyulur. Çünkü bu işlemleri gerçekleştirebilmek adına herhangi bir bankanın kredi kartını veya bankacılık sistemini kullanmak gereklidir. Bahsedilen bu faaliyetler sadece bankacılık işlemlerinde değil aynı zamanda müzik, oyun veya güvenlik gibi alanlarda da karşımıza çıkar. Gerçekleştirilen tüm bu işlemler merkezi hale getirilir ve işleme taraf olanlardan ziyade üçüncü taraf konumunda olan kurumlar tarafından tüm bu bilgiler kontrol altına alınır ve yönetilir. İki taraf arasında gerçekleştirilen işlemlerin üçüncü taraflarca kontrol edilmesi ve yönetilmesi önemli bir sorunu teşkil eder (Huuma ve diğ., 2016:1-2). Başlangıçta kripto para birimini (Bitcoin) desteklemek amacıyla geliştirilen Blockchain, herhangi bir aracı (üçüncü taraf) olmadan işlemlerin gerçekleştirilebilmesinin sağlandığı bir teknolojidir. (Biswas ve Muthukkumarasamy, 2016:1392) Yani blockchain teknolojisi üçüncü taraf sorununu çözmek amacı ile geliştirilmiş önemli bir veritabanıdır. Blockchain, zincire katılan kullanıcıların onayladığı ve sürekli büyüyen veri setinin kayıtlarının tutulduğu dağıtık bir veritabanı çözümü (Huuma ve diğ., 2016:1-2) veya işlemleri, anlaşmaları, sözleşmeleri ve satışları kaydedip eşten eşe dağıtımını sağlayan bir veri kayıt teknolojisi (Biswas ve Muthukkumarasamy, 2016:1392) olarak tanımlanabilir.

Blockchain genellikle, bir kripto para birimi olan Bitcoin'i çalıştıran teknoloji olarak bilinmektedir. Bunun nedeni bu teknolojinin ilk olarak Bitcoin ile karşımıza çıkmasıdır. Günümüzde halen blockchain teknolojisi

en yaygın olarak Bitcoin tarafından kullanılmaktadır (Huumo ve diğ., 2016:27).

Yukarıdaki tanımlamalardan da anlaşılacağı üzere blockchain teknolojisi, kriptografi kullanan internet tabanlı eşler arası (eşten eşe- peer to peer) ağ teknolojisidir. Sistemde yer alan eşler arası ağlar, ağa katılım sağlayan eşler arasındaki görevleri ayırıştıran ve paylaşan dağıtık bir uygulama mimarisi kullanır. Bu ağ yapısı, tüm kullanıcıların görevlere ve karar alma süreçlerine katıldığını varsayar. Ayrıca bu teknoloji ağa katılım sağlayan tüm kullanıcılara bilgilerin kaydedilmiş olduğu veri setinin özdeş bir kopyasını sunar. Sunulan bu özdeş kopya veri seti daha önce gerçekleştirilen tüm işlemlerin özeti hüviyetini taşır. Blockchain teknolojisinde veri setinin ağa katılım sağlayan tüm kullanıcılar ile paylaşılmış olması ve veri setinin birden fazla noktada kaydedilmesi sayesinde ağa katılım sağlayan kullanıcıların tek taraflı olarak veri setini değiştirme olanağının olmaması sağlanır (Schmitz ve Leoni, 2019:332). Blockchain teknolojisi kavramına ilk olarak Satoshi Nakamoto¹'nin 2009 yılında yayınladığı "Bitcoin: A Peer-to-Peer Electronic Cash System" başlıklı yazısında rastlanılmaktadır (Durbilmez ve Türkmen, 2019:31). Nakamoto'nun (2009) yazısı incelendiğinde doğrudan blockchain teknolojisi kavramı ile karşılaşmamaktadır. Ancak blockchain teknolojisinin temel işlevsel yapısına ilişkin önemli açıklama ve görsellere sahip olduğu görülmektedir. Nakamoto'nun yazısında blockchainin yapısı aşağıda verilen şekil 1'de gösterildiği gibidir.



Şekil 1: Blockchain'in Yapısı

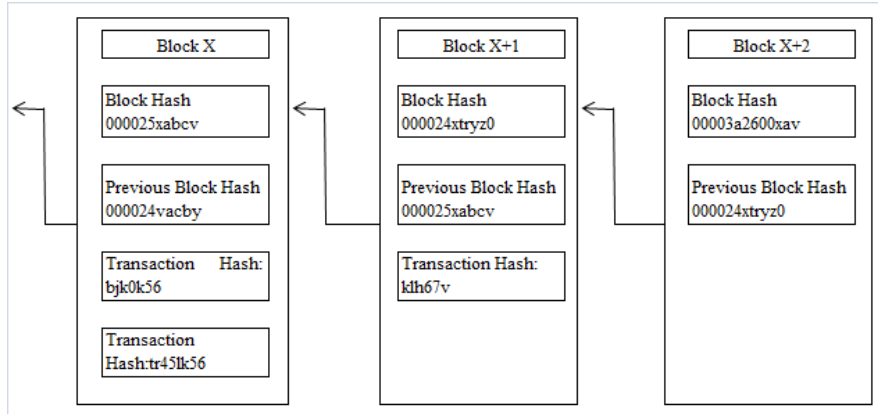
Kaynak: (Nakamoto 2009: 2)

¹ Satoshi Nakamoto isminin bir kişiye veya bir gruba mı ait olduğuna yönelik şüphelerin olması nedeniyle takma ad olabileceğine ilişkin çeşitli yazarlar tarafından dile getirilen görüşler bulunmaktadır.

Şekil 1 basit bir anlatımla blockchaindeki veri yapısını özetlemektedir. Şekilden de anlaşılacağı üzere bir önceki zincirin son halkası bir sonraki zincirin ilk halkasını oluşturacak şekilde bir zincir yapısı oluşmaktadır. (Yıldırım 2018, 145) Yine şekil 1'den de görüleceği üzere blockchainde, bloklarda yapacağımız her bir işlem kriptografik imza veya şifre ile imzalanır. Kriptografi yöntemi ile geliştirilen bu şifreleme işlemi kırılması neredeyse imkânsızdır. Ayrıca gerçekleşen her bir işlem için zaman damgası mevcuttur.

Blockchainin ilk bloğuna ana bloğu olmayan başlangıç bloğu (genesis block) adı verilir. Bir blok, blok başlığı ve gövdesinden oluşur. (Zheng ve diğ., 2017:558) Blok, değer içeren her türlü verinin saklandığı yapılar verilen addır. Bir blok tamamlandığı zaman bir diğer bloğa geçilir ve böylece birbirine zincir gibi bağlanan bloklar ortaya çıkar ve bu bloklarının birleşimi blockchain olarak isimlendirilir. Herhangi bir blokta değişiklik yapıldığı zaman blokların ardında oluşan tüm bloklarında değiştirilmesi gerekir. (Durbilmez ve Türkmen, 2018:32) Ancak bu durum neredeyse imkansızdır. Çünkü oluşturulan bloklar dağıtılmış defter tekniği nedeni ile bloklarda bulunan tüm katılımcılarda var olduğu için tüm bu kullanıcılarının hesap defterlerinde yer alan bilgilerin de düzeltilmesi gerekir. Aslında bakıldığında zaman blockchain'i güvenilir kılan etmenlerin arkasında da bu alt yapı mevcuttur. Yani sistemde düzensizlik oluşturmak, verilerin hatalı olarak girilmesini sağlamak gibi işlemler sistemin teknik alt yapısı sayesinde önlenmektedir.

Verilerin bloklar halinde toplandığı blockchainde ilk blok haricinde her bir blokta iki hash bulunur. Bu hashler bloğun hashi (block hash) ve kendinden önce gelen bloğun hashini (previous hash) barındırır. Bu iki hash de blokta yapılan işlemlerden önce gelir. Bir hash, bloktaki verileri girdi olarak kullanan hash işlevi tarafından oluşturulan sabit uzunluktaki kısaltmadır. Bloğun ilk hashi kendisinden önceki bloktan gelen hash değeri ile bloktaki verilerden meydana gelir. Blokta yer alan ikinci hash, bloğun kendisinden önce gelen bloğun ilk hashinin kopyalanmış halidir. Bu durum aşağıda şekil 2'de gösterilmiştir (Tan ve Low, 2019:315-316).



Şekil 2: Blockchain'in Veri Yapısı

Kaynak: (Tan ve Low 2019: 316)

Blockchain teknolojisi açık kaynak kodludur ve bu sayede herhangi bir merkezi otorite tarafından yönetilmez. Bu da mevcut sistemlerde olduğu gibi güvenilir bir aracının olmadığını ve gerçekleşen işlemlerin onay mekanizmasının dağıtık bir yapıda olduğunu gösterir. Blockchain ağına kayıtlı her bir bilgisayar birbirlerine uçtan uca bağlıdır. Ağda gerçekleşen her işlem küresel bir hesap defterinde tutulur ve tüm bu işlemler ağa kayıtlı olan kullanıcılar tarafından takip edilebilir (Kırbaş, 2018:76). Kısaca blockchain teknolojisinin sahip olduğu temel özellikler aşağıdaki gibi sıralanabilir: (Zheng ve diğ., 2017:558-559)

1. **Merkezi Olmama:** Geleneksel merkezi işlem sistemlerinde, gerçekleştirilen işlemlerin onaylanması için üçüncü taraf konumunda olan bir kuruma ihtiyaç vardır. (Örneğin merkez bankası gibi) Merkezi kurum tarafından onaylanması, yönetilmesi ve kaydedilmesi gereken işlemlerin aksine blockchainde gerçekleştirilen işlemlerde üçüncü taraf söz konusu olmamaktadır. Üçüncü bir tarafın sağladığı onaylama işlemi, blockchainde oluşturulan başlangıç bloğunda yer alan ve her bir kullanıcının onayladığı algoritmalar sayesinde gerçekleştirilir ve bu da veri tutarlılığının korunmasını sağlar.
2. **Kalıcılık:** Blockchainde gerçekleştirilen işlemler hızlı bir şekilde onaylanır ve geçersiz işlemler kabul edilmez. Blockchaine dâhil olduktan sonra gerçekleştirilen ve onaylanan işlemleri geri almak veya silmek neredeyse imkansızdır. Ağ katılımı onaylanmış milyonlarca kullanıcı bulunacağından geçersiz işlem içeren blokların keşfi çok kolaydır.
3. **Anonimlik (Gizlilik):** Sisteme dâhil olacak olan her kullanıcının kimliğinin açığa çıkmasını önleyecek bir adres ile sisteme girmesi

sağlanmakta ve bu adres veya kullanıcı adı ile blockchainde etkileşim sağlaması gerçekleştirilir.

4. **Denetlenebilirlik:** Sistem harcanmamış işlem çıkışı modeline dayalı olarak kullanıcıların bakiyelerini saklı tutar. Mevcut işlem blockchaine kaydedildiği zaman harcanmamış işlem çıkışı harcanan işlem çıkışına dönüşür ve bu sayede işlemler kolayca doğrulanabilir ve izlenebilir.

Sayılan bu özelliklerinin yanında blockchain bir bütün olarak düşünüldüğünde bu teknoloji karşımıza aşağıda şekil 3'te gösterilen karakteristik yapısı ile çıkar (Puthal ve diğ., 2018:18).



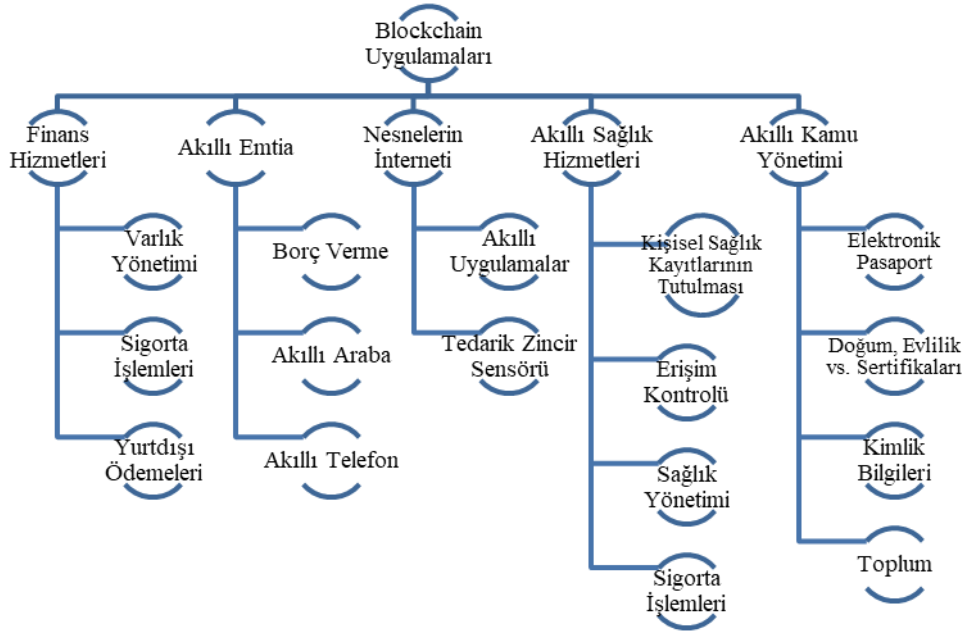
Şekil 3: Blockchain'in Temel Özellikleri

Kaynak: (Puthal ve diğerleri 2018: 18)

Blockchain teknolojisi, kamuya açık ve özel blockchainler olarak iki sınıfa ayrılabilir. Yukarıda özellikleri ele alınan blockchain türü kamuya açık, ağa katılım sağlayan herkes tarafından görülebilmesi mümkün olan blockchainlerle ilgilidir. Özel blockchain veri tabanının kullanılması durumunda katılımlar belirli izinlere bağlı olmaktadır. Yani ağda bulunan her katılımcının blockchaine doğrudan katılması ve bloğa doğrudan müdahale etmesi söz konusu olamaz (Kırbaş, 2018:80). İşletmelerin yapıları gereği sözcümleri bir ilacın üretim formülü gibi mahrem olarak adlandırılacak bilgilerini herkese açık blockchain veri tabanında paylaşmak istemeyecekleri açık bir durumdur. Bu nedenle bu tür mahrem niteliği taşıyan işlemlerin özel blockchain veri tabanı ile kaydedilmesi ve

onaylanması işlemi, işletmelere daha makul gelebilecek ve bu teknolojiden yararlanma isteklerini artırabilecektir.

Blockchain teknolojisinin taşıdığı özellikler ve sağladığı yararlar nedeniyle hemen hemen tüm sektörler tarafından kullanılma isteği oluşacaktır. Ancak burada önemli olan nokta bu teknolojinin kullanılacağı sektördeki işletmelere sağlayacağı yararların neler olabileceğinin iyi analiz edilmesidir. Çünkü bu teknolojinin her yerde deva olacak bir yanı söz konusu değildir (Puthal ve diğ., 2018:20). Bu teknoloji hem finansal hem de finansal olmayan pek çok alanda geniş bir kullanım alanı bulabilmektedir. Bu teknolojinin yaygınlaşması ile birlikte her ne kadar da çoğu sektörde iş olanağının azalacağına veya yok olacağına ilişkin görüşler olsa bile teknolojinin taşıdığı özelliklerin uygulanacağı sektörlerde adapte edilmesi ile bu durumun önüne geçilebilir. Sözelimi finansal kurumlar ve bankalar blockchain teknolojisini geleneksel işletme modelleri için bir tehdit unsuru olarak görmekten ziyade bu yeni teknolojik alanda gerekli çalışmalar yaparak fırsatlardan yararlanmaya odaklanmışlardır. (Crosby ve diğ., 2016:8) Blockchain teknolojisinin kullanılabileceği alanlardan bazıları aşağıda şekil 4'te gösterilmiştir. (Puthal ve diğ., 2018:20)



Şekil 4: Potansiyel Blockchain Uygulamaları

Kaynak: (Puthal ve diğerleri 2018:20)

Şekil 4’te de görüleceği üzere blockchain teknolojisinin kullanılabilceği alanlar çok fazla düzeydedir. Bitcoin sayesinde popüler olması, bu teknolojinin sadece kripto paralarla ilgili olduğu anlamına gelmemektedir. Dağıtık defter yapısı sayesinde sermaye piyasalarından bankacılığa ve daha da ötede birçok alanda rahatlıkla kullanılacak bir teknolojidir. Ancak bu teknolojinin tamamen değıştirebileceği sektörlerden birisinin muhasebe ve denetim olduğu rahatlıkla söylenebilir. Denetimden muhasebe işlemlerine kadar tüm alanlarda verimliliği, raporlamayı ve veri erişimini daha önce hiç görülmemiş şekilde değıştireceği söylenebilir. (Rosenberg, 2017)²

Ele alınan bu çalışmada temel amaç blockchain teknolojisinin muhasebe ve denetim mesleğı üzerindeki etkilerinin tartışılması olduğundan çalışmanın devamında muhasebe ve denetim meslekleri açısından blockchain teknolojisinin etkileri detaylı bir biçimde incelenmiştir.

3. DENETİM MESLEĞİ AÇISINDAN BLOCKCHAIN TEKNOLOJİSİ

Muhasebe ve denetim, karşılıklı güven duygusunun geliştirilmeye çalışıldığı ve bu nedenle yatırımcıların korunmasını amaçlayan gerekli düzenlemelere sahip önemli meslek gruplarından. Modern muhasebede çift taraflı kayıt tutma tekniğı bu güven duygusunu değıştirebilmek için yüzlerce yıldır işletmeler tarafından kullanılmaktadır. İşletmelerin faaliyetlerinin sürekli genişlemesi ihtiyaç duyacakları finansmanı dışarıdan temin etmelerini gerektirmiştir. Bu nedenle işletmeler sermaye maliyetini azaltabilmek için sermaye sağlayıcılarının güvenini kazanmaları gerekir. Borç verenler ve yatırımcılar da dâhil olmak üzere sermaye sağlayıcıları koymuş oldukları sermayenin güvenliğini sağlayabilmek adına işletmenin finansal durumunu ve performansını takip edeceği finansal bilgilere ihtiyaç duymaktadırlar. Borsaya kote olan işletmelerin finansal tablo ve dipnotlarını paylaşmaları zorunlu olmasına karşılık işletmeler bilgi kullanıcılarının gereksinim duydukları bilgileri temin edebilme adına gerekli çalışmaları yapmaktadırlar (Yu ve diğ., 2018:41). Ancak burada önemli olan nokta bilgi kullanıcılarına aktarılan bilgilerin işletmenin gerçek durumunu yansıtmadığıdır. Bilindiğı üzere işletmeler muhasebe işlemlerini muhasebe defterlerine kaydederken kullandıkları muhasebe politikaları mevcuttur. Muhasebe politikalarının işletmelerde bazı amaçlar doğrultusunda belirlendiğı düşüncesinden hareketle Pozitif Muhasebe Kuramını değıştiren Watts ve Zimmerman (1986) belirlenen muhasebe politikalarının işletme yöneticilerinin alacakları primlerini artırmak ve yüksek borçlanma maliyetlerinden kaçabilmek adına işletmenin durumunun olduğundan daha iyi, işletmenin büyümesi ile karşılaşacağı politik maliyetleri azaltmak içinse işletmenin durumunun olduğundan daha kötü gösterilmesine yönelik

² <https://due.com/blog/blockchain-to-change-accounting-forever/> erişim tarihi 07.10.2019

muhasebe politikaları tercih edebileceklerini belirtmişlerdir. Bu durum yöneticiler tarafından bilgi kullanıcılarına sunulan bilgilerin bazı amaçlar uğruna işletmenin gerçek durumundan farklı sunulabildiğinin bir göstergesidir.

Bilgi kullanıcıları tarafından elde edilen bilgilerin bu tür yönetim düşüncesi ile oluşturulmadığının denetlenmesi, bilgi kullanıcılarının finansal raporlara veya sermaye piyasalarına karşı güven duygusunu artırabilme ve sermaye piyasalarının etkili çalışmasını sağlamak adına denetçiler ve bağımsız denetim mesleğinin varlığı büyük önem arz eder. Ancak denetçilerin çalışmalarını denetim standartları çerçevesinde gerekli mesleki özen ve titizliği göstererek yürütmeleri gerekir. Denetçiler, denetlenen firmanın finansal bilgilerinin muhasebe ilke ve standartlarına uygunluğu, firmanın gerçek durumunu yansıtıp yansıtmadığı, etkin ve etkili bir iç kontrol mekanizmasının var olup olmadığı gibi konularda makul bir güvenceyi gerekli profesyonellik ve tarafsızlıkla cevaplamalıdır (AICPA 2017:9).

Mevcut denetim hizmetlerine bakıldığında zaman bu hizmetin önemli ölçüde emek yoğun bir süreç olduğu görülmektedir. Denetçi, denetim çalışmalarına başlamadan önce denetim çalışmasına yönelik gerekli verileri hazırlaması ve denetim programına yoğunlaşması gerekir. Denetim çalışmalarına yönelik yapılması gereken bu ön hazırlıklar denetçi açısından zaman gerektirmekte ve bu durum verimlilik ve maliyet açısından denetçinin karşılaştığı önemli hususları da beraberinde getirir (Schmitz ve Leoni, 2019:336). Blockchain teknolojisinin denetim mesleği üzerindeki temel etkisi denetim zamanını ve maliyetini önemli ölçüde azaltmasıdır (Potekhina ve Riumkin 2017, 14). Bu durum blockchain teknolojisinin sağladığı gerçek zamanlı denetim izi sayesinde olacaktır (Schmitz ve Leoni, 2019:336). Gerçek zamanlı denetim izi sayesinde muhasebe bilgi sisteminde yer alan tüm işlemlerin gerçekliği ve tutarların doğruluğu zaman damgalı olarak onaylanmış olacağından denetçi çalışma zamanının önemli bir kısmını bu işlemlerin gerçekliğini veya doğruluğunu kontrol etmek yerine denetimin diğer önemli aşamalarını (sözelimi iç kontrol mekanizmasının kontrolü gibi) gerçekleştirmeye harcar (Potekhina ve Riumkin, 2017:14-15).

Çalışmanın ilk bölümünde de anlatıldığı üzere blockchain, ağdaki tüm katılımcılar tarafından gerçekleştirilen işlemlerin görüntülenebildiği dağıtık defter sistemini temsil eder. Ağda kayıtlı olan kullanıcılar tarafından yapılacak olan değişiklikler onaylandıktan sonra tüm kullanıcıların defterlerine bu değişiklik yansiyacak yani herkes onaylanan bu işlemi görüntüleyebilir olacaktır (Kokina ve diğ., 2017:96). İşlemlerin anında onaylanması sayesinde blockchain teknolojisi gerçek zamanlı denetim olarak da adlandırılan sürekli denetimi sağlamış olacaktır. Sürekli denetim sayesinde müşterilerini daha iyi tanıyabilecek olan denetçi, gerçekleştireceği denetim faaliyetini daha etkin biçimde yapabilecektir. Bu da denetçinin bulgu riskini düşürecektir. Ancak blockchain tabanlı muhasebe bilgi

sistemine sahip olacak olan bir işletmede sürekli denetim faaliyetinin yürütülebilmesi için işletmenin gerçekleştirdiği tüm işlemleri bu veritabanına kaydetmesi gerekir. Sadece belirli işlemlerin bloklara kaydedilip paylaşılması yani özel blockchain veri tabanının kullanılacak olması, sürekli denetim faaliyetini engelleyebilecektir (Schmitz ve Leoni, 2019:336). Ayrıca denetçiler kullandıkları denetim tekniklerini daha hızlı ve etkili bir biçimde kullanabilirler. Örneğin, denetim tekniği olarak doğrulamayı kullanacak olan bir denetçinin denetlediği işletmenin müşterilerine veya çalıştığı bankalara bu mektupları gönderecek ve alacağı geri bildirimlerle denetim çalışmasını yürütecektir. Bu denetim tekniği etkili olsa da zaman alıcı olacak ve denetçinin her zaman nesnel veri elde etmesini sağlamayacaktır. Bunun yerine kamuya açık blockchain defterleri sayesinde denetçi incelemek istediği işlemleri bu defterlerden kolaylıkla inceleyebilecektir. Kullanacağı bu denetim tekniği denetçinin güvenilirliği yüksek denetim kanıtı elde etmesini sağlayacaktır. Ayrıca denetçi bu sayede maliyet verimliliği de sağlamış olacaktır. Blockchain teknolojisini diğer teknolojilerden ayıran en önemli nokta bu teknolojinin daha önce de belirtildiği gibi merkezî bir yapıdan uzak olmasıdır. Bu da tamamen nesnel verilerin elde edilmesini sağlamaktadır. Bu sayede denetim riski minimum düzeye indirgenecektir. Çünkü blockchain teknolojisi ile hileli finansal raporlamanın tespit edilmesi veya önüne geçilmesi sağlanabilecektir. (Abreu ve diğ., 2018:4) Genel itibari ile değerlendirildiği zaman blockchain teknolojisinin denetim mesleği üzerine olan etkileri aşağıdaki tablo 1’de gösterildiği gibi olacağı söylenebilir.

Tablo 1: BT'nin Denetim Mesleğine Olası Etkileri

1. Tasdik Hizmetlerinin Kolaylaşması	BT'ye kaydedilen verilen değiştirilemez yapıda olması nedeniyle denetçi, doğrulama işlemlerini blockchain veri tabanını kullanarak gerçekleştirebilir. Bu da denetçiye maliyet verimliliği ve zaman tasarrufu sağlar.
2. Tüm İşlemlerin Denetimi	BT'nin işlevselliği denetçiye gerçekleşen tüm işlemlerin denetlenebilmesi olanağını sağlayacağından denetimde örneklem yapmaya gereksinim duyulmayacaktır. Bu da denetçinin sunacağı makul güvence düzeyini önemli oranda artıracaktır.
3. Gerçek Zamanlı Denetim	Blockchain tabanlı muhasebe bilgi sistemleri sayesinde gerçekleşen işlemlerin onaylanması, ağa katılan tüm kullanıcılar tarafından görüntülenebilir olması gibi özellikler sayesinde denetim çalışmalarının yapılması için dönem sonunun beklenmesine gereksinim duyulmayacak ve istenildiği her an denetim faaliyeti gerçekleştirilebilecektir.

4. İşlem Riskinin Azalması	BT'nin dağıtık defter yapısı sayesinde bloklara kaydedilen işlemlerin taraflarca onaylanmasının ardından zincire eklenmesi, gerçekleşen işlemlerdeki eksiklik veya hata riskini düşürür. Çünkü ağa katılım sağlayan tarafların üzerinde mutabık olmadığı işlemler onaylanmayacaktır.
5. Değiştirilemezlik-Geridönüşümsüzlük	Bloklara kaydedilen ve onaylanan işlemler artık değiştirilemez ve bu işlemten geri dönülemez. Fakat hatalı bir işlemin olması durumunda düzeltme içeren yeni bir bloğun zincire eklenmesi bu sorunu ortadan kaldıracaktır.
6. Geleneksel Denetim Anlayışının Değişmesi	BT taşıdığı tüm bu özellikler ve sağladığı yararlar ile denetçiler işletmelerle ilgili daha gerçek bir görünüm elde edebileceklerinden denetim çalışmalarında yeni modellerin ortaya çıkması sağlanabilecektir.

Kaynak: ASA

download?file=%2FUpload%2FfldInsights%2FBlockchain.pdf&mac=%2FWpRgsPq20z%2BfQLC88S%2B8b%2Fi7BQmVPEoypBcn%2BtwIPU%3D-Erişim Tarihi: 24.10.2019

Her sistemin olduğu gibi blockchain teknolojisinin de yüzde yüz güvenilir olduğu söylenemez. Çünkü dolandırıcılık türlerinin tamamen ortadan kaldırılması mümkün değildir. Bu durumun denetçiler tarafından da önemli düzeyde dikkate alınması gerektiği açıktır. Mesela, bir kişinin bilerek veya bilmeyerek yanlış bir kişiye dijital para transfer ettiğini düşünelim. Blockchain teknolojisinin özelliği gereği bu işlemin geriye alınması söz konusu olmayacaktır. Ancak görüleceği üzere yapılan bu işlem hatalı veya hileli bir işlemdir. Bu nedenle denetçinin blockchain teknolojisi aracılığı ile yapacağı denetim çalışmasında iç bilgi teknolojisini kontrol eden etkili bir otomatik yapının olup olmadığını değerlendirmeleri gerekir. Ayrıca blockchain sisteminde e-dolandırıcılığa yönelik bir saldırı olması durumunda bu saldırıyı bildirecek bir departman söz konusu değildir. Bu nedenle denetçi, çalışmasını yaptığı zaman bu tür saldırıları tespit eden veya önleyen iç kontrol mekanizmalarının olup olmadığı ve varsa etkili çalışıp çalışmadığını denetlemesi gerekir. (ASA) Bu ve benzeri durumlar blockchain teknolojisinin denetim mesleğinde uygulanması durumunda bile teknik ve mesleki bilgi düzeyi yüksek meslek mensuplarının varlığının önemine işaret eder.

4. MUHASEBE MESLEĞİ AÇISINDAN BLOCKCHAIN TEKNOLOJİSİ

Blockchain teknolojisi, muhasebede verilerin güvenli bir şekilde saklanması, ilgili kullanıcılarla anlık olarak paylaşılabilmesi ve doğrulanabilirliğinin sağlanması amaçlarına yönelik kullanılabilmesi sayesinde muhasebe mesleğinin bu teknolojiye büyük ölçüde

faydalanabilir olduğu söylenebilir. (Dai ve Vasarhelyi, 2017:9) Blockchain teknolojisinin muhasebede kullanılmasının iki yönü vardır. İlk olarak bu teknoloji aracılığı ile muhasebe işlemleri şeffaf bir biçimde paylaşılırken diğer taraftan gerçekleşen işlemlerin belgelerini veya belgelerin detayları (fatura detayı vb.) görüntülenebilecek ve işletmenin kullandığı muhasebe politika ve yöntemleri de sisteme yüklenebilecektir. Ancak muhasebe politikalarının sisteme yüklenebilmesi için akıllı sözleşmelere ihtiyaç duyulacaktır. Akıllı sözleşmelerde bu bilgilerin kaydedilmesi ile birlikte işlemlerin otomatik olarak yapılması ve denetlenmesi de sağlanabilecektir. Diğer taraftan işletmenin paydaşları (özellikle kurumsal yatırımcılar, denetçiler, avukatlar, yasal düzenleyiciler ve borsalar) gereksinim duydukları bilgileri en güvenilir ve hızlı yoldan temin edebilmek için sisteme dahil olacaklar yani blockchain node'u haline gelecekler ve gerçekleşen işlemlerin doğrulanması sürecine katılarak işlemin gerçekleştiği bloğun zincire dahil olmasını sağlayacaklardır (Yu ve diğ., 2018:42).

Ancak blockchain teknolojisinin muhasebe alanında kullanımı için güvenli defterlerde doğrulanmış işlemleri kaydeden muhasebe bilgi sistemlerinin (MBS) geliştirilmesi gerekir. Geliştirilecek olan MBS'de sadece taraflar arasındaki nakit akışı gibi temel işlemler değil işletmedeki muhasebe veri akışının tamamını barındıracak yapıda olması gerekir. Geliştirilecek olan bu bilgi sistemleri sayesinde bilgi kullanıcılarının anlık gerçek zamanlı bilgi gereksinimleri karşılanabilecektir. (Dai ve Vasarhelyi, 2017:9) Geliştirilecek olan bu muhasebe bilgi sisteminin blockchain teknolojisinden yararlanacak işletmelere ve bilgi kullanıcılarına hedeflenen faydaları sağlaması için aşağıdaki özellikleri taşıması gerekir (Potekhina ve Riumkin, 2017:12-13).

- **Şeffaflık:** Gerçekleşen tüm işlemlerin gerçek zamanlı olarak ağa katılan kişiler tarafından görünebilir olması,
- **Değiştirilemezlik:** Kaydedilen ve onaylanan işlemlerinin değiştirilebilmesinin veya silinebilmesinin mümkün olmaması, (Bu durum, mining işlemlerine yönelik teknoloji altyapısının kontrolünün, bu teknolojiyi kullanan işletmelerin kontrolü altında bulunmamasını gerektirir.)
- **Erişilebilirlik:** İşletmede gerçekleşen işlemlerin bilgi kullanıcıları tarafından kolayca edinilebilir yapıda olmasıdır.

Blockchain teknolojisi detaylıca incelendiği zaman bu teknolojinin kullanımı, muhasebede yeni paradigmaların doğmasına ve mevcut paradigmaların değişmesine de yol açabileceği söylenebilir (Dai ve Vasarhelyi, 2017:9). Çünkü bu teknolojinin kullanımı ile birlikte muhasebede akademisyenler tarafından belirli dönemlerde tartışılan ve özünde çift taraflı kayıt yöntemini barındıran yeni bir kayıt tekniği olarak üç taraflı kayıt yönteminin uygulanabilirliği söz konusudur (Uysal ve Kurt

2018, 472). Muhasebenin tarihsel gelişimi incelendiğinde ise kayıt tekniği açısından tek taraflı ve çift taraflı kayıt yöntemlerinin kullanıldığı görülür.³ Tek taraflı kayıt tekniğinde alacak ve borçlar kaydedilir ancak bunlara ilişkin tahsilât ve ödemeler ayrıca başka hesaplarda izlenmez. Yine bu kayıt tekniğinde gelirlerin ve giderlerin kaydedildiği görülür ancak bu gelirlere veya giderlere ilişkin nakit akışlarının gösterildiği diğer hesaplara yer verilmez. Çift taraflı kayıt tekniğinde ise varlık, kaynak, gelir ve giderler sonuçla birlikte bir bütün olarak hesaplarda izlenmesi amaçlanır (Örten ve diğ., 2011:34).

Çift taraflı kayıt yöntemi, muhasebe literatüründe tarihi 15. yüzyılın sonlarına dayandırılan ve bu tekniğin gelişmesinde Luca Pacioli'nin isminin öne çıkartıldığı bir muhasebe kayıt tekniğidir (Can, 2007:11; Örten ve diğ., 2011:36).⁴ Üç taraflı kayıt tekniği ise işletmelerin finansal tablolarının güvenilirliğinin artırılmasına yönelik bağımsız ve güvenilir bir paradigma olması nedeniyle kullanılması önerilmiş bir yöntemdir. Üç taraflı kayıt sisteminde üç taraf bulunur. Bunlar; bağımsız bir aracı ve işlemde yer alan her bir taraftır. Bu durum gerçekleşen her bir işlemin üç farklı taraftan kaydedilmesi anlamına gelir. Ancak üç taraflı kayıt tekniği gerçekleşen her bir işlemin denetlenmesine yönelik sürekli olarak bağımsız ve güvenilir bir aracıyı gerekli kılar. Çünkü aracı tarafından yapılan ve saklanan veriler siber saldırılara maruz kalabilir veya yetkisiz kişilerce değiştirilebilir. Blockchain teknolojisi ise üç taraflı kayıt tutma tekniğinin bu olumsuz yönünü azaltma yeteneğine sahiptir. Blockchain verilerin saklanması ve doğrulama sürecini dağıtık defter yapısı sayesinde otomatik ve son derece güvenilir biçimde ve düşük maliyetle yerine getirebilir. Böylelikle üçüncü taraf olan bağımsız aracı rolünü üstlenebilir, muhasebe kayıtlarında oluşacak tahrifatı önleyebilir. (Dai ve Vasarhelyi, 2017:10) Yani geliştirilecek blockchain tabanlı muhasebe bilgi sisteminde muhasebe işleminin borç tarafı, alacak tarafı ve işlemin kriptografik imzası olmak üzere üç giriş söz konusu olacaktır. Bu üç giriş aynı zamanda alıcı, satıcı ve blockchain olmak üzere üç tarafı oluşturacaktır. (Brandon, 2016:39). Kayıt sisteminde üçüncü taraf olması amacıyla blockchain teknolojisinin kullanımı, bilgi kullanıcıları açısından güvenilir bilgi paylaşımı ve işletme ortakları açısından ise sürekli raporlamayı sağlayacak şeffaf, kriptografik şifrelemeyi barındıran ve kendini doğrulayabilen bir muhasebe bilgi sisteminin gelişmesini sağlayabilir. (Dai ve Vasarhelyi, 2017:10) Blockchain tabanlı üç taraflı kayıt yöntemi basitçe aşağıdaki Şekil 5'te gösterilebilir:

³ Bu kayıt tekniklerinin yanında Osmanlı Devletinde uzun yıllar kullanılan merdiven yöntemi de bulunmaktadır (Örten ve diğ., 2011). Ayrıca detaylı bilgi için Prof. Dr. Oktay Güvemli'nin çalışmaları incelenebilir.

⁴ Muhasebenin tarihsel gelişiminde çift taraflı kayıt tekniğini bulan veya geliştiren kişinin Luca Pacioli olduğu ifade edilir. Ancak Can (2007:11), Örten ve diğ. (2011:36) çalışmalarında çift taraflı kayıt tekniğinin Luca Pacioli'den öncelere dayandığını ve bu nedenle Pacioli'nin bu tekniği bulan kişi olmadığını belirtirler.

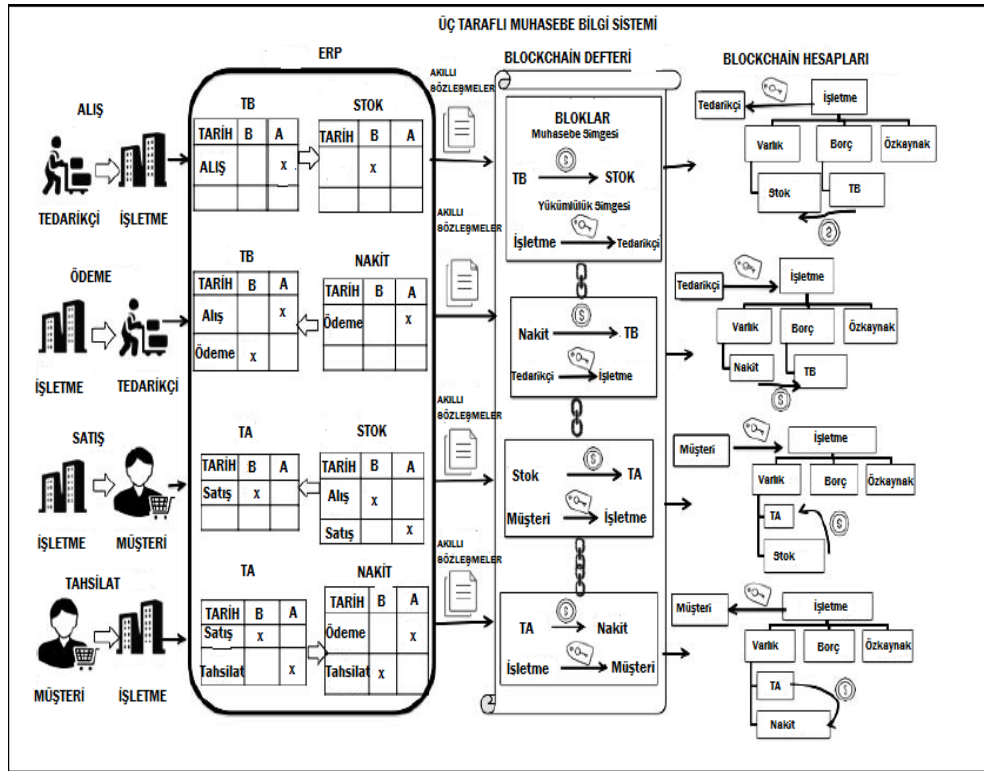
Q ŞİRKETİ			BORÇ ALACAK	
153 TİCARİ MALLAR HS.			100.-	
	320 SATICILAR HS.			100.-
W ŞİRKETİ			BORÇ ALACAK	
ŞİRKET B			100.-	
120 ALICILAR HS.				100.-
	600 YURTIÇİ SATIŞLAR HS.			100.-

Blockchain Tabanlı MBS				
	Şirket Q	Şirket W		
	Borç Alacak	Borç Alacak		
153 TM HS.	100.-			
320 ST. HS.		100.-		
120 AL. HS.			100.-	
600 YİS HS.				100.-

Şekil 5: Üç Taraflı Kayıt Yöntemi Örneği

Kaynak: (Nordgren ve diğ., 2019:49)

Şekil 5'teki üç taraflı kayıt yönteminin görünümünden hareketle üç taraflı kayıt tekniğine sahip bir muhasebe bilgi sisteminin daha detaylı bir görünümü şekil 6'da gösterilmiştir.



Şekil 6: Blockchain Tabanlı Muhasebe Bilgi Sistemi Örneği

Kaynak: (Dai ve Vasarhelyi 2017:11)

Şekil 6 blockchain tabanlı bir muhasebe bilgi sisteminde basit hali ile üç taraflı kayıt tekniğini temsil etmektedir. Bu sistem gerek işletmenin çevresi ile olan faaliyetlerini gerekse işletme içi veri akışına ilişkin bilgileri kaydeder. Bu sistemde geleneksel çift taraflı kayıt tekniğinin yanında

gerçekleşen işlemlerin kaydedildiği blockchain defterleri yer alır ve bilgiler bloklara kaydedilerek zincire eklenir. Blockchain hesapları hem farklı kullanıcılar açısından bilginin farklı biçimde görünümünü sağlayacak hiyerarşiye sahiptir, hem de varlıkların kaynaklara eşitliğini yani muhasebe denklemini anında sağlayacak yapıdadırlar. Bloklarda yer alan simgeler ise, gerçekleşen işlemin tarafları arasındaki varlığın sahipliğini ve yükümlülüğünü gösteren belirteçlerdir (Dai ve Vasarhelyi, 2017:11).

Esasında blockchain tabanlı bir MBS, gerçekleşen işlemlerin doğrulamasını/onaylamasını yapacak kişi/kurumların önceden belirlendiği bir özel bir blockchain halini de alabilir. Böyle bir durumda muhasebecinin sistemin yönetilmesinde teknik olmayan bir rolü ortaya çıkar. Bilindiği üzere mevcut MBS'lerde de muhasebecinin gerçekleştireceği bir işleme yönelik işletme yönetiminin aldığı kararlara dayalı bazı onay mekanizmaları zaten vardır. Sözgelimi bir muhasebecinin bir tedarikçiye yönelik bir ödemeyi gerçekleştirebilmesi için öncelikle üretim departmanı yöneticisinin satın alma yetkisini vermesi ve ilgili depo sorumlusunun da doğru malların tedarik edildiğini onaylaması gerekir. Ancak sistemin taşıdığı bu onay mekanizması merkezi otoriteden bağımsız değildir. Bu nedenle onay mekanizmasının varlığı hatayı, hileyi tamamen ortadan kaldırmaz. Blockchain altyapısı ile bu sorun önlenir. Çünkü doğrulama mekanizmasında birden fazla taraf söz konusu olacaktır ve her bir taraf gerçekleşen işlemin doğruluğunu kendi defterlerinde onaylaması gerekecektir. Bu onaylama süreci tamamlandıktan sonra işlemin yer aldığı bloğun zincire dâhil edilebilmesi için muhasebecinin de yer alacağı denetçiler veya onay mekanizmasında bulunan taraflar arasında gerekli oybirliğinin sağlanmış olması gerekir. (Tan ve Low, 2019:316-317)

Kamuya açık blockchain teknolojisi sayesinde ise işletmelerin muhasebe departmanlarında belgelere dayalı olarak kayıt tutma tekniği yerine, oluşturulacak olan bloklara yapılan işleme ait bilgilerin girilmesi sağlanabilir ve blockchainin dağıtık defter yapısı sayesinde gerçekleşen işlemin bloğa kaydedilerek dağıtılması ve onaylanması ile birlikte sisteme kayıtlı olan tüm kullanıcılar tarafından tüm bilgiler görülebilir. İşlemin dağıtılması ve onaylanması kaydedilen muhasebe işlemi üzerinde tahrifat yapılamayacağı anlamını taşır. (Deloitte, 2016) Bu sayede ağa katılım sağlamış olan bir bilgi kullanıcısı işletmenin üçer aylık zaman dilimlerine göre hazırlayacağı ara dönem finansal raporları veya dönem sonu finansal raporlarını beklemek ve bu finansal raporlara güvenmek zorunda kalmayacaktır. Çünkü bilgi kullanıcıları tüm işlemleri görebildiklerinden dolayı kendileri istedikleri zaman şirketin verilerini bir araya getirerek finansal raporları kendileri hazırlayabileceklerdir. Ancak gerçekleşen işlemlerin tüm bilgi kullanıcıları tarafından görülebilmesi için blockchainin özel yapıda olmaması yani kamuya açık olması gerekir. Böyle bir radikal değişikliğin önemli bir maliyetinin olmasının yanında işletmelere iki önemli

faydası olabilir. Bu faydalar; işletmelerin finansal raporların denetlenmesi için denetçilerin varlığına ihtiyaç duymaması ve sunulan finansal bilgilerin güven düzeyinin yükselmesidir. Ayrıca blockchain aracılığı ile gerçekleştirilecek olan gerçek zamanlı muhasebe işlemleri ile işletmelerin hileli finansal raporlama yöntemlerine başvurmaları büyük ölçüde azalmış olacaktır. (Yermack, 2017:24)

5. MUHASEBE VE DENETİM PROFESYONELLERİNİN BLOCKCHAIN TEKNOLOJİSİ KARŞISINDAKİ DURUMU

Endüstri 4.0 ile birlikte işletmelerde kullanılabilir Nesnelerin İnterneti ve blockchain teknolojisinin işletmelerde kullanılmaya başlaması ile birlikte hemen hemen her tür faaliyetin otomatik olarak yapılabilir hale geleceğinin söylenmesi ve bu işlemlerin yapılmasında insan rolünün önemli düzeyde azalacak olması muhasebe ve denetim mesleğinin de geleceğinin sorgulanmasına neden olmaktadır. Schmitz ve Leoni (2019) çalışmalarında gerek akademik çalışmalar gerek profesyonellerin raporları gerekse internet araştırmalarında muhasebe ve denetim mesleğine gelecekte ihtiyaç olmayacağı düşüncesinin yaygınlaşmaya başladığını belirtmektedirler. Muhasebe ve denetim mesleğine gerek kalmayacağı argümanı, blockchain teknolojisinin kaydedilen işlemlerin onaylanmasının ardından değiştirilemeyeceği ve bu nedenle de önemli düzeyde güvenilir olmasından kaynaklıdır. Ancak burada dikkat edilmesi gereken durum blockchain tabanlı bir muhasebe bilgi sisteminin kaydedilen ve onaylanan işlemin gerçekleştiğine yönelik güven sağlamasıdır. Bu nedendir ki sisteme kaydedilse bile bu gerçekleşen işlemin hileli, yasadışı ve yetkisiz olmadığı anlamına gelmez (Schmitz ve Leoni, 2019:337).

Tan ve Low (2019), çalışmalarında blockchain tabanlı bir muhasebe bilgi sisteminin geliştirilmesi durumunda bile nitelikli muhasebecinin varlığına ihtiyaç duyulacağına belirtmişlerdir. Çünkü blockchainde gerçekleşen işlemlerin veri tabanına kaydedilmesi faaliyeti ile bu faaliyetlerin blockchainin muhasebe sistemi olarak kullanıldığı bir altyapıda muhasebeleştirilmesi işlemlerinin farklılık arz ettiğini belirtirler. Bu durumda gerçekleşen işlemlerde muhasebe yargısının gerektiği durumlarda veya işlem temelli olmayan durumlarda muhasebeleştirme işleminin yapılmasına yönelik muhasebecinin varlığı önem arz eder. Kısacası blockchain tabanlı MBS'nin muhasebecinin yerini dolduramayacağını belirtirler. (Tan ve Low, 2019:316)

AICPA ise blockchain teknolojisinin finansal raporlamanın ve finansal tablolar denetiminin yerine geçemeyeceğini belirtir. AICPA bu görüşünü denetlenmiş finansal raporların borç ve özkaynak finansmanı, birleşme, satın alma, yasal düzenlemelere uyum, sermaye piyasalarının etkin ve verimli çalışması gibi noktalarda önemli bir rolünün olduğunu ve bu

nedenle temel yapı taşlarından olduğunu belirterek destekler. Ayrıca finansal tablolar blockchainde kolaylıkla özetlenemeyen veya hesaplanamayan yönetim iddialarını barındırır. Bilgi kullanıcıları burada denetçilerden ilgili yönetimin iddiaları doğrultusunda hazırlanan bu finansal raporların bağımsız ve tarafsız bir biçimde denetlenmesini ve hataların, hilelerin önüne geçilmesini beklerler. Bilgi kullanıcılarının bu talepleri sadece Blockchain aracılığı ile karşılanamayacaktır. Kısacası AICPA blockchainin finansal tablo denetçisinin yerini alamayacağını belirtir. (AICPA, 2017:15) Bu varsayımına karşılık AICPA meslek mensuplarının bu yeni teknolojiye ayak uydurması için gerekli çalışmalarının yapılması gerektiğini belirtir. Burada makul olan varsayım teknolojinin muhasebe ve denetçilerin rolünü azaltacağı ve ancak buna karşılık çalışmalarını daha verimli hale getireceğidir. Mesleğin tamamen ortadan kaldırılması uzak bir gelecekte belki gerçekleşebilir. (Potekhina ve Riumkin, 2017:14)

Teknolojinin sağladığı fırsatlardan yararlanmak ve gelecekte pazarda önemli bir faaliyet alanı elde edebilmek için dört büyük denetim firması (PwC, Ernst&Young, Deloitte ve KPMG) hali hazırda denetim uygulamalarını bu teknolojiye göre düzenleyip geliştirerek piyasada blockchain teknolojisinin ilk sağlayıcıları olup pazardaki mevcut konumlarını korumak için gerekli çalışmaları sürdürmektedirler. (Potekhina ve Riumkin, 2017:14) Ağustos 2016'da bu dört büyük firma sektörde blockchain teknolojisinin uygulanması ve geliştirilmesine yönelik AICPA ile bir araya gelerek bir konsorsiyum kurulması konusunu görüşmüşlerdir. Haziran 2017'de ise üye kuruluşlarını muhasebe alanında blockchain ile ilgili yenilikler konusunda eğitimler düzenleyen bir organizasyon olan Muhasebe Blockchain Koalisyonu (The Accounting Blockchain Coalition-ABC) "Blockchain, Muhasebe, Denetim ve Vergi Konferansı" nı düzenlemiştir. Konferansın neticesinde blockchain kullanımının düzenlenmesine yönelik standartların geliştirilmesine yardımcı olma ve muhasebede standart belirleyiciler ile koordineli olarak çalışma amaçlarına yönelik beş çalışma grubunun oluşturulması kararlaştırılmıştır (Kokina ve diğ., 2017:96). Ayrıca her firmanın bu konuda özel araştırma ve geliştirme faaliyetleri de devam etmektedir. Sözgelimi Deloitte Rubix'i adını verdiği blockchain geliştirme ekibi kurmuştur. Rubix, blockchain tabanlı müşteriye özel uygulamaların geliştirilmesi amacıyla kurulmuştur. Rubix tarafından geliştirilen uygulamalardan birisi PermaRec'tir. PermaRec, Deloitte'in kendi müşterileri arasında gerçekleşen işlemlerin kaydedilmesini ve hızlı bir biçimde denetlenmesini sağladığı üç taraflı kayıt yöntemidir (Potekhina ve Riumkin, 2017:15).

Genel itibari ile değerlendirildiği zaman BT'nin muhasebe ve denetim mesleği açısından önemli faydaları genel başlıklar itibari ile şöyle sıralanabilir (Schmitz ve Leoni, 2019:338; Yermack, 2017:24-25; Uysal ve Kurt, 2018:477-479);

- Denetimin verimliliğinin artması,
- Muhasebe işlemlerinin kaydedilmesi ve işleme taraf olanlar açısından uzlaşmanın sağlanması,
- Hataların ve hilelerin azaltılması,
- Muhasebe sürecine olan güven duygusunun artması,
- Hileli finansal raporlama ve kazanç yönetim tekniklerine yönelik uygulamaların önlenmesi,
- İşletmenin ilişkili taraflara yönelik gerçekleşen şüpheli işlem veya varlık transferlerinin azaltılması,
- Yüksek denetim maliyetlerinin azalması,
- Denetim hizmetine duyulan ihtiyacın azalması,
- Muhasebe ve denetim mesleğinde yeni faaliyet alanlarının açılması,

Ancak blockchain teknolojisinin halihazırda henüz muhasebe ve denetim mesleği açısından yaygın bir biçimde kullanılması söz konusu değildir. Hatta teknolojinin kullanılabilirliğinin deneme aşamasında olduğu söylenebilir. Bu hali ile teknolojinin işletmelerde kullanılması teknolojinin kullanımın yaygın olmaması nedeniyle işletmelerin yüksek işlem maliyetleri ile karşılaşmalarına neden olacaktır. Ayrıca bu teknolojinin sağladığı verilerin kalıcılığı ve şeffaflığı nedeniyle ilk etapta bazı işletmeler tarafından kullanılmayacağı söylenebilir. Çünkü teknolojinin sağladığı bu imkânlar işletmenin tüm verilerine ağa katılanların elde edebilmesine olanak tanıyacaktır. Bu durumda özellikle ilaç sektörü gibi patentli ürün gamına sahip işletmeler tarafından istenilmeyen bir durum haline gelebilecektir. Çünkü bu tür işletmeler bu bilgilerinin herkes tarafından rahatlıkla kullanılmasında için yüksek patent maliyetlerine katlanmak istemeyeceklerdir. Bu nedenle tüm işletmelerin kısa vadede blockchain teknolojisini kullanarak muhasebe ve raporlama yapacağını söylemek hatalı olacaktır. Ancak teknolojinin iyice gelişmesi ve kullanımının yaygınlaşması neticesinde maliyetlerin önemli düzeyde azalacağı söylenebilir (Yu ve diğerleri, 2018:43). Tüm bu nedenlerle muhasebe ve denetim mesleğinin Endüstri 4.0 ile birlikte daha hızlı gelişecek olan bu teknoloji karşısında gerekli hazırlıkların hızlıca yapılması ve işletmelere blockchain teknolojisine sahip bir muhasebe bilgi sistemine uygun maliyetlerle kullanma olanağının sunulması gerekir. Bu durum hem işletmenin hem de bilgi kullanıcılarının gereksinimlerini daha düşük maliyetlerle yerine getirmesini sağlarken tarafların birbirlerine olan güven duygularının da artmasını sağlar.

6. SONUÇ

Ele alınan bu çalışmada temel amaç blockchain teknolojisinin muhasebe ve denetim mesleği üzerindeki etkilerini incelemektir. Dağıtık defter yapısını bünyesinde bulunduran bir teknoloji olarak blockchain'in muhasebe ve denetim mesleği üzerinde önemli etkiler oluşturacağı beklenmektedir. Smith (2018), BT'nin yaygın bir biçimde kullanılmaya başlanmasının ardından muhasebe ve denetim mesleğinin farklı bir hal alacağını belirtmektedir. Fakat Tan ve Low (2019)'un da çalışmalarında belirttikleri üzere finansal raporlama açısından blockchain tabanlı bir muhasebe bilgi sistemi henüz ticari olarak temin edilebilir bir yapıda değildir. Muhasebe ve denetim mesleği açısından bu teknolojinin kullanılabilmesi için böyle bir bilgi sisteminin geliştirilmesi ve bu sistemin yaygınlaşması gerekmektedir. BT muhasebe ve denetim açısından önemli gelişmeleri barındırmakta ve meslek mensuplarını çok yakından ilgilendirmektedir. Yapılan bazı çalışmalarda meslek mensuplarının gelecekte işlerini kaybedebilecekleri gibi argümanlar ileri sürülse dahi bu teknolojinin gerekliliklerinin yerine getirilmesi ve oluşturulacak MBS'ler sayesinde meslekte önemli alanların açılacağı da aşikârdır.

Sonuç olarak bu çalışmada blockchain teknolojisi ve bu teknolojinin kullanılması ile ortaya çıkması beklenen sürekli denetim, gerçek zamanlı muhasebe işlemleri, üç taraflı kayıt yönteminin kullanılabilirliği, bilgi asimetrisinin azaltılması, hileli finansal raporlamanın önlenmesi gibi muhasebe ve denetim mesleği açısından önem arz eden konulara değinilmiştir. Bu teknolojinin kullanımı ile sözgelimi ERP sistemlerinin geliştirilerek blockchain tabanlı yeni MBS'lerin geliştirilmesi sayesinde işletmelerin bilgi kullanıcılarına anlık olarak bilgi aktarılabilmesi ve aktarılacak bilginin kalitesinin yüksek düzeyli olması sağlanabilir. Bu durum işletmelere güven düzeyi daha yüksek yatırımcı elde etme imkânı sağlayacaktır. Ayrıca denetçiler açısından sürekli denetim faaliyeti neticesinde hazırlanacak olan denetim raporlarında verilen makul güvence düzeyinin çok daha yüksek olması sağlanabilir. Bu ve benzeri çalışmada belirtilen diğer faydalar da göz önünde bulundurulduğunda blockchain teknolojisinin meslek mensuplarına işlerini daha kolay biçimde gerçekleştirmelerine olanak sağlamasına karşılık teknik bilgi düzeyi yüksek meslek mensuplarının varlığına ihtiyaç duyulacağı anlamına gelmektedir. Bu durum meslek mensuplarının kendi mesleklerine yönelik bilgi birikimlerinin yanında teknoloji odaklı interdisipliner çalışmalarda da bulunmalarını gerekli kılar. Ayrıca gerek Endüstri 4.0. gerekse Blockchain gibi önemli teknolojik gelişmelerin muhasebe ve denetim mesleği açısından dikkatle ve önemle incelenmesi, bu teknolojik gelişmelerin sektörde kullanılabilirliğinin sağlanması ve teknolojik bilgi düzeyi yüksek meslek mensuplarının yetişmesi mesleğin geleceği açısından büyük önem arz eder.

Blockchain teknolojisinin kullanımı ve sağlamış olduğu faydalardan yararlanmak için gerekli hukuki düzenlemelerinde ülkeler tarafından yapılması gerekir. Blockchain teknolojisi ile ilgili çeşitli çalışmalar yaparak edindiği neticeleri raporlar halinde sunan Blockchain Türkiye Platformu, Şubat 2019 da yayımladığı “Dünyada Blokzinciri Regülasyonları ve Uygulama Örnekleri” başlıklı raporunda ülkelerin hukuki düzenlemelere yönelik iki seçeneğin olduğunu belirtmektedir. Rapora göre ülkeler doğrudan bu teknolojiyi bir mevzuat altında hukuki düzenlemeye tabi tutabilir ya da sektörel bazda blockchaine olan ihtiyaç gözlemlenerek gerek duyulan noktalara ilgili düzenlemelerin yapılması sağlanabilir. İlgili raporda belirtildiği üzere genellikle Türkiye’de, blockchain teknolojisinin kullanımı ile oluşabilecek riskler ve teknolojinin kötüye kullanımının engellenmesine yönelik çalışmalar yoğunlukla devam etmektedir. Ancak blockchain teknolojisinin bir uzantısı olarak görülen Dijital ID yani dijital kimlik kartları konusunda önemli gelişmeler yaşanmıştır. İlk olarak 2016 yılında ilgili yasal zemini oluşturulan ve hali hazırda kullanılan yeni kimlik kartları, dijital kimlik kartı vasfını taşımaktadır. Ayrıca yine TÜBİTAK tarafından blockchaine yönelik önemli çalıştaylar düzenlenmekte ve gerekli çalışmalar önemle yapılmaktadır.

KAYNAKÇA

Abreu, P. W., Aparicio, M., Costa, C.J., (2018). Blockchain Technology In The Auditing Environment, *13th Iberian Conference on Information Systems and Technologies (CISTI)*.

AICPA. (2017). Blockchain Technology and Its Potential Impact on the Audit and Assurance Profession, <https://www.aicpa.org/content/dam/aicpa/interestareas/frc/assuranceadvisor/yservices/downloadabledocuments/blockchain-technology-and-its-potential-impact-on-the-audit-and-assurance-profession.pdf>

ASA, Blockchain and Its Impact on Auditing and Assurance Profession, <download?file=%2FUpload%2FfldInsights%2FBlockchain.pdf&mac=%2FWpRgsPq20z%2BfQLC88S%2B8b%2Fi7BQmVPEoyBcn%2BtwIPU%3D>

Biswas, K., Muthukkumarasamy, V., (2016). Securing Smart Cities Using Blockchain Technology, *IEEE 18th International Conference on High Performance Computing and Communications; IEEE 14th International Conference on Smart City; IEEE 2nd International Conference on Data Science and Systems*, 1392-1393.

Blockchain Türkiye Platformu (2019). “Dünyada Blokzinciri Regülasyonları ve Uygulama Örnekleri: Karşılaştırma Raporu”. <https://bctr.org/wp-content/uploads/2019/04/Du%CC%88nyada-Blokzinciri-Regulasyonlar%C4%B1.pdf> (Erişim Tarihi: 03.03.2020)

- Brandon, D., (2016). The Blockchain: The Future of Business Information Systems?, *International Journal of the Academic Business World*, 10 (2).
- Can, A. V., (2007). Luca Pacioli “Muhasebenin Babası” mıdır?, *Akademik Bakış Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi*, 12, 1-15.
- Crosby, M., Nachiappan, Pattanayak, P., Verma, S., Kalyanaraman, V., (2016). BlockChain Technology: Beyond Bitcoin, *Applied Innovation Review*, 2, 5-19.
- Dai, J., Vasarhelyi, M. A., (2017). Toward Blockchain-Based Accounting and Assurance, *Journal Of Information Systems*, 31 (3), 5-21.
- Deloitte (2016). Blockchain Technology: A Game-Changer in Accounting? https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/de/Documents/Innovation/Blockchain_A%20game-changer%20in%20accounting.pdf
- Durbilmez, S. E., Türkmen, S. Y., (2019). Blockchain Teknolojisi ve Türkiye Finans Sektöründeki Durumu. *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 4 (1), 30-45.
- Huumo, J. Y., Ko, D., Choi, S., Park, S., Smolander, K., (2016). Where Is Current Research on Blockchain Technology? *A Systematic Review*, Plos One 11 (10), 1-27.
- Kırbaş, İ., (2018). Blokzinciri Teknolojisi ve Yakın Gelecekteki Uygulama Alanları, *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü Dergisi*, 9 (1), 75-82.
- Kokina, J., Mancha, R., Pachamanova, D., (2017). Blockchain: Emergent Industry Adoption and Implications for Accounting, *Journal Of Emerging Technologies In Accounting*, 14 (2), 91-100.
- Nakamoto, S., (2008). Bitcoin: A Peer-to-Peer Electronic Cash System, <http://pdos.csail.mit.edu/6.824/papers/bitcoin.pdf>
- Nordgren, A., Weckström, E., Eds. Martikainen M. and Lehner OM. (2019). Blockchain in the Fields of Finance and Accounting: A Disruptive Technology or an Overhyped Phenomenon? *ACRN Oxford Journal of Finance and Risk Perspectives*, Special Issue Digital Accounting, 47-58.
- Örten, R., Kurt, G., Torun, S., (2011). Muhasebede Çift Taraflı Kayıtlama ve Kitab-Us Siyakat, *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, Sayı:1, 34-69.
- Potekhina, A., Riumkin, I., (2017). Blockchain – a New Accounting Paradigm: Implications For Credit Risk Management, <https://www.diva-portal.org/smash/get/diva2:1114333/FULLTEXT01.pdf>

Puthal, D., Malik, N., Mohanty, S. P., Kougianos, E., Yang, C., (2018). The Blockchain as a Decentralized Security Framework, *IEEE Consumer Electronics Magazine*, March, 18-21.

Rosenberg, E., (2017). How Blockchain Is Going To Change Accounting Forever, <https://due.com/blog/blockchain-to-change-accounting-forever/##targetText=Near%20instant%20transactions,books%20on%20the%20prior%20month.&targetText=And%2C%20once%20transactions%20are%20completed,past%20transactions%20in%20a%20blockchain.>

Schmitz, J., Leoni, G., (2019). Accounting and Auditing at the Time of Blockchain Technology: A Research Agenda, *Australian Accounting Review*, No. 89, 29 (2), 331-342.

Smith, S. S., (2018). Blockchain Augmented Audit: Benefits and Challenges for Accounting Professionals, *Journal of Theoretical Accounting Research*, 14 (1), 117-137.

Tan, B. S., Low, K. Y., (2019). Blockchain as the Database Engine in the Accounting System, *Australian Accounting Review*, No. 89, 29 (2), 312-318.

Uysal, T. U., Kurt, G., (2018). Muhasebede ve Denetimde Blok Zinciri Teknolojisi, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 23 (2), 467-481.

Watts, R. L., Zimmerman, J. L., (1986). *Positive Accounting Theory*. Printice Hall.

Yermack, D., (2017). Corporate Governance and Blockchains, Review of Finance, *Published by Oxford University Press on behalf of the European Finance Association*.

Yıldırım, H., (2018). Açık Ve Uzaktan Öğrenmede Blokszincir Teknolojisinin Kullanımı, *Açıköğretim Uygulamaları ve Araştırmaları Dergisi*, 4 (3).

Yu, T., Lin, Z., Tang, Q., (2018). Blockchain: The Introduction and Its Application in Financial Accounting, *The Journal Of Corporate Accounting & Finance*, October, 37-47.

Zheng, Z., Xie, S., Dai, H., Chen, X., Wang, H., (2017). An Overview of Blockchain Technology: Architecture, Consensus, and Future Trends, *IEEE 6th International Congress on Big Data*, 557-564.

AMPİRİK ARAŞTIRMA

Burcu ASLANTAŞ ATEŞ Serpil SENAL	MUHASEBE MESLEK MENSUPLARINA YÖNELİK ÖRGÜTSEL DAVRANIŞ KONULARININ ANALİZİ	519
Onur ÖZEVİN Hassan YAZDIFAR	ASSESSING THE FRAUD RISK FACTORS IN THE FINANCIAL STATEMENTS WITH BENFORD'S LAW	543
Büşra TOSUNOĞLU Nurbanu ÖZTÜRKÇİ	DİJİTAL OKURYAZARLIĞIN ALT BOYUTLARININ MUHASEBE MESLEĞİ ÜZERİNDEKİ ETKİSİ: TR90 BÖLGESİ MUHASEBE MESLEK MENSUPLARI ÖRNEĞİ	571
Selahattin KARABINAR Fırat ALTINKAYNAK	ŞİRKETLERE YAPILAN SERMAYE YATIRIMLARI ORTAKLARIN MİNİMUM GETİRİ BEKLENTİSİNİ KARŞILAYABİLİYOR MU?	589
İsmail BEKÇİ Ali APALI Eda KÖSE	MUHASEBE MESLEK ADAYI ÖĞRENCİLERİN STAJDAN BEKLENTİLERİ VE BU BEKLENTİLERİN GERÇEKLEŞME DURUMUNU TESPİT ETMEYE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA	603
Zeynep HATUNOĞLU Nurettin KOCA	DENETİM FİRMASI FAALİYET ALANINA GÖRE BAĞIMSIZ DENETÇİNİN, MESLEKİ BAĞLILIK VE DENETİMDE KALİTE ALGI DÜZEYİ	621
Fatma TEMELLİ	MESLEK YÜKSEKOKULU MUHASEBE VE VERGİ PROGRAMI ÖĞRENCİLERİNİN MUHASEBE MESLEK ETİĞİ ALGISI: AĞRI İBRAHİM ÇEÇEN ÜNİVERSİTESİ'NDE BİR ARAŞTIRMA	637
Fatih GÜNAY Levent KOŞAN	MALİYET YAPIŞKANLIĞININ PAY GETİRİSİNE ETKİSİ: TURİZM ALT SEKTÖRLERİNDE BİR UYGULAMA	667
Ahmet Vecdi CAN Şenol BARDİ	ENTELEKTÜEL SERMAYE İLE FİRMA PERFORMANSI ARASINDAKİ İLİŞKİ: BİST KOBİ SANAYİ ENDEKSİ'NDE YER ALAN FİRMALAR ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA	709
Mahmut CAN Seyhan ÇİL KOÇYİĞİT	BDS 701 KİLİT DENETİM KONULARININ BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORUNDA BİLDİRİLMESİ STANDARDI UYGULAMASI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA	739
İbrahim AKSU Tolga ORAL	MATEMATİK BİLGİ DÜZEYİNİN ÖĞRENCİLERİN MUHASEBE DERSLERİNDEKİ BAŞARISINA ETKİSİ: İNÖNÜ ÜNİVERSİTESİ İİBF İŞLETME BÖLÜMÜ ÖĞRENCİLERİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA	773
Burak ÖZDOĞAN Batuhan Fatih MOLLAOĞULLARI	TÜRKİYE'DE İÇ DENETİM VE BAĞIMSIZ DENETİM İLİŞKİSİNE YÖNELİK YAPILAN LİSANSÜSTÜ TEZ ÇALIŞMALARI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA	787
Şükran GÜNGÖR TANÇ Tuğba ÇETİNEL	CORPORATE GOVERNANCE AND FINANCIAL PERFORMANCE OF SELECTED QUOTED COMPANIES IN TURKEY	819
Murat ÖZDEMİR Menduh HAYTA	MÜKELLEFLERİN MALİ MÜŞAVİR ALGISI: GİRESUN ÖLÇEĞİNDE BİR ARAŞTIRMA	829

ÖRNEK OLAY (VAK'A) TAHLİLİ

İrfan Faruk TANIŞ Elif Nursun DEMİRCİOĞLU	KAYNAK TÜKETİM MUHASEBESİNİN BİR ÜRETİM İŞLETMESİNDE UYGULANMASI	851
Ergin TEMEL Fatih Coşkun ERTAŞ	EFFECTS OF JOINT PRODUCTION ON PRODUCTION COSTS: BRICK FACTORY SAMPLE	883
Abitter ÖZULUCAN Ergin TEMEL	VERGİ USUL KANUNU VE TÜRKİYE MUHASEBE STANDARDI-2 ÇERÇEVESİNDE STOKLARIN İNCELENMESİ VE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINA UYGUN HESAP PLANI TASLAĞI'NA GÖRE MUHASEBE UYGULAMALARI	911

TEORİK İNCELEME

Mehmet Maşuk FİDAN İlknur ESKİN	FİNANSAL VARLIKLAR: VERGİ USUL KANUNU VE BÜYÜK VE ORTA BÜYÜKLÜKTEKİ İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINA GÖRE DEĞERLEME VE MUHASEBELEŞTİRME	949
Elçin ŞİŞMANOĞLU Durdane Tuğçe KARAYİĞİT Selahattin KARABINAR	VEKALET TEORİSİ KAPSAMINDA ORTAYA ÇIKAN VEKALET MALİYETLERİNİN MUHASEBESİ VE RAPORLANMASI	975
Yavuz KILINÇ	BLOCKCHAIN TEKNOLOJİSİ: MUHASEBE VE DENETİM MESLEĞİ AÇISINDAN BİR İNCELEME	989