









MUHASEBE VE DENETİME

BAKİŞ

Accounting and Auditing Review

Yıl/Year : 16 • Sayı/Issue : 50 • Ocak/January 2017 • 10.00 TL • ISSN:1307-6639



-  Pazarlama Bilgi Sistemi İle Muhasebe Bilgi Sistemi Arasındaki İlişkinin Stratejik Pazarlama Muhasebesi Açısından İncelenmesi : X Otel İşletmesinde Uygulama
Prof.Dr. M.Erdemir GÜNDOĞMUŞ - Yrd.Doç.Dr. Çağrı KÖROĞLU
-  Hukuk Fakültesi Mezunlarının Muhasebe Mesleğine Yönelik Farkındalıklarının Ölçülmesi: Eskişehir İline Yönelik Bir Araştırma
Prof.Dr. Seval KARDEŞ SELİMOĞLU - Doç.Dr. Fatih TEMİZEL
Yrd.Doç.Dr. Ali ÖZDEMİR
-  Muhasebe Meslek Mensuplarının Karşılaştıkları Sorunlar ve Bağlı Buldukları Meslek Odasından Beklentileri Üzerine Bir Araştırma
Prof.Dr. Ali DERAN - Öğr.Gör. Beyhan BELLER
-  Türkiye'deki Üniversitelerde Lisansüstü Eğitim Programlarında Yer Alan Muhasebe Standartları Dersleri Üzerine Bir Araştırma
Doç.Dr. Seyhan ÇİL KOÇYİĞİT- Doç.Dr. Şükran GÜNGÖR TANÇ
-  Bilanço ve Gelir Tablolarının Topsis Yöntemi İle Analizi : Borsa İstanbul Uygulaması
Doç.Dr. Yusuf GÜMÜŞ - Doç.Dr. Aşkın ÖZDAĞOĞLU
Doç.Dr. Gülizar KURT GÜMÜŞ - Doç.Dr. Güzin ÖZDAĞOĞLU
-  Dünyada KOBİ Finansal Raporlama Uygulamaları ve Türkiye İçin Çıkarımlar: Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi'ne Bakış
Doç.Dr. Can Tansel KAYA - Yrd.Doç.Dr. Nida TÜREGÜN
-  Muhasebe Eğitiminde Kavram Yanılgıları ve Kavram Yanılgılarının Önlenmesinde Kavram Haritalarının Kullanımı
Yrd.Doç.Dr. Şule YILDIZ - Yrd.Doç.Dr. Sema ÜLKÜ
-  Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Etiği ve Etik İkilem Algıları: Antalya İli Örneği
Yrd.Doç.Dr. Hakan ÖZÇELİK - Gülşah Gizem ANGI



MUHASEBE VE DENETİME

BAKİŞ

Accounting and Auditing Review

Yıl/Year:16 Sayı/Issue: 50 Ocak/January 2017

TÜRMOB ADINA SAHİBİ

Owner on behalf of TURMOB

Prof. Dr. Cemal YÜKSELEN

&

Genel Yayın Yönetmeni

Executive Editor

Dr. Yahya ARIKAN

&

Sorumlu Yazı İşleri Müdürü

Responsible For Desk Editor

Ali E. DOĞANOĞLU

&

Editör ve Yayın Kurulu Başkanı

Editor and Head of the Editorial Board

Prof. Dr. Ercan BAYAZITLI

&

Yayın Kurulu / Editorial Board

Prof. Dr. Ercan BAYAZITLI

Prof. Dr. Kadir GÜRDAL

Prof. Dr. Semih ÖZ

Doç. Dr. C. Yiğit ÖZBEK

&

Hakemli Dergi / Refereed Journal

Yayın Türü : Süreli Yaygın

Publication Type : Periodical issue

&

TÜRMOB MU-DEN A.Ş. tarafından yayınlanmaktadır

İdari Merkez / Administrative Office

İncek Kızılcaşar Mah. 2669.Sk. No:19 Gölbaşı/ANKARA

Tel: (0.312) 586 00 00

E-mail : alid@turmobil.org.tr

<http://www.turmobil.org.tr/TurmobilWeb/EKutuphane/EKANasayfa.aspx>

&

Basım Yeri / Published in : ANKARA

Basım Tarihi / Date of Publication : 03.01.2017

Dört ayda bir yayımlanır

Published four times a year

&

TÜBİTAK-ULAKBİM Sosyal Bilimler

Veri Tabanı'na (SBVT) kayıtlıdır.

EBSCO tarafından taranmaktadır.

Registered in TÜBİTAK-ULAKBİM Turkish Social Sciences

Database. Indexed by Ebscohost Academic Search

Complete

&

Dizgi Düzenleme

Tuncay TEKYILDIZ

&

Baskı / Print

Yorum Basın Yayın San. Ltd.Şti.

Başkent Organize Sanayi Bölgesi Recep Tayyip Erdoğan

Bulvarı No:12 Malıköy Sincan /ANKARA

Tel: (0.312) 395 21 12

Matbaa Sertifika No : 13651

&

ISSN: 1307-6639

BİLİM HAKEM KURULU

ADVISORY BOARD

Prof. Dr. Ali Alagöz

Doç. Dr. Tamer Aksoy

Prof. Dr. Doğan Argun

Prof. Dr. Sinan Aslan

Prof. Dr. Yıldız Ayanoğlu

Prof. Dr. Kerim Banar

Cansen Başaran

Prof. Dr. Ercan Bayazitli

Prof. Dr. Kamil Büyükmirza

Prof. Dr. Yurdakul Çaldag

Prof. Dr. Orhan Çelik

Prof. Dr. Ferruh Çömleki

Doç. Dr. Volkan Demir

Prof. Dr. N. Cömert Doyrangöl

Prof. Dr. A. Hayri Durmuş

Prof. Dr. Selman Aziz Erden

Prof. Dr. Halim Ergen

Doç. Dr. Deniz Umud Erhan

Prof. Dr. Fatih Coşkun Ertaş

Prof. Dr. A. Ümit Gökdeniz

Prof. Dr. Recep Güneş

Prof. Dr. Kadir Gürdal

Prof. Dr. Ali Ersin Güredin

Prof. Dr. Rüstem

Hacırüstemoğlu

Prof. Dr. Cemal İbiş

Prof. Dr. Mustafa İpçi

Prof. Dr. Mevlüt Karakaya

Prof. Dr. Aydın Karapınar

Prof. Dr. Reşat Karcıoğlu

Prof. Dr. Uğur Kaya

Prof. Dr. Sait Yüksel Kaygusuz

Doç. Dr. Murat Kiracı

Prof. Dr. Güray Küçükkoçoğlu

Prof. Dr. Ganite Kurt

Prof. Dr. Nihat Küçüksavaş

Prof. Dr. Ömer Lalik

Prof. Dr. Beyhan Marşap

Eray Mercan

Prof. Dr. Can Şımga Mungan

Prof. Dr. Rıfat Ortaç

Prof. Dr. Semih Öz

Doç. Dr. Yiğit Özbek

Prof. Dr. Yıldız Özerhan

Prof. Dr. Recep Pekdemir

Prof. Dr. Necdet Sağlam

Doç. Dr. Zafer Sayar

Prof. Dr. Mehmet Sayarı

Prof. Dr. Nevzat Saygılıoğlu

Prof. Dr. Güven Sayılğan

Prof. Dr. Seval Kardeş Selimoğlu

Dr. Veysi Seviğ

Prof. Dr. Orhan Sevilengül

Prof. Dr. Fevzi Sürmeli

Prof. Dr. Münir Şakrak

Prof. Dr. Hülya Talu

Prof. Dr. Tuğrul Tüfekçioğlu

Yrd. Doç. Dr. İpek Türker

Dr. Masum Türker

Prof. Dr. Selçuk Uslu

Doç. Dr. Özgür Özmen Uysal

Prof. Dr. Şaban Uzay

Doç. Dr. Serap Yanık

Prof. Dr. Yüksel Koç Yalkın

Prof. Dr. F. Münevver Yılancı

Prof. Dr. Göksel Yücel

Prof. Dr. Süleyman Yüksekü

Prof. Dr. Ahmet Yüksel

Prof. Dr. Figen Zaif

İÇİNDEKİLER

CONTENTS

Prof. Dr. M. Erdemir
GÜNDOĞMUŞ
Yrd. Doç. Dr.
Çağrı KÖROĞLU

Pazarlama Bilgi Sistemi İle Muhasebe Bilgi Sistemi Arasındaki İlişkinin Stratejik Pazarlama Muhasebesi Açısından İncelenmesi : X Otel İşletmesinde Uygulama
Investigation of Relationship Between Marketing Information Systems and Accounting Information Systems in terms of Strategic Marketing Accounting: The Application in X Hotel Business **1**

Prof. Dr. Seval
KARDEŞ SELİMOĞLU
Doç. Dr.
Fatih TEMİZEL
Yrd. Doç. Dr.
Ali ÖZDEMİR

Hukuk Fakültesi Mezunlarının Muhasebe Mesleğine Yönelik Farkındalıklarının Ölçülmesi : Eskişehir İline Yönelik Bir Araştırma
Measuring The Awareness of Law Faculty Graduates Related to Accounting Profession : A Study Aimed at Eskişehir Province **21**

Prof. Dr. Ali DERAN
Öğr. Gör.
Beyhan BELLER

Muhasebe Meslek Mensuplarının Karşılaştıkları Sorunlar ve Bağlı Buldukları Meslek Odasından Beklentileri Üzerine Bir Araştırma
The Problems Encountered By The Accounting Professionals : A Research on Their Expectations From The Related Chambers **37**

Doç. Dr. Seyhan
ÇİL KOÇYİĞİT
Doç. Dr. Şükran
GÜNGÖR TANÇ

Türkiye'deki Üniversitelerde Lisansüstü Eğitim Programlarında Yer Alan Muhasebe Standartları Dersleri Üzerine Bir Araştırma
A Research on Accounting Standards Courses Presented in Graduate Level Programs of Universities in Turkey **57**

Doç. Dr. Yusuf GÜMÜŞ
Doç. Dr. Aşkın
ÖZDAĞOĞLU
Doç. Dr. Gülüzar
KURT GÜMÜŞ
Doç. Dr. Güzin
ÖZDAĞOĞLU

Bilanço ve Gelir Tablolarının Topsis Yöntemi İle Analizi : Borsa İstanbul Uygulaması
The Analysis of Balance Sheet and Income Statement with Topsis : An Application on Borsa Istanbul **79**

Doç. Dr.
Can Tansel KAYA
Yrd. Doç. Dr.
Nida TÜREGÜN

Dünyada KOBİ Finansal Raporlama Uygulamaları ve Türkiye İçin Çıkarımlar: Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi'ne Bakış
International Assessment of Financial Reporting Practices And Interpretations for Turkey : National Financial Reporting Framework **97**

Yrd. Doç. Dr.
Şule YILDIZ
Yrd. Doç. Dr.
Sema ÜLKÜ

Muhasebe Eğitiminde Kavram Yanılgıları ve Kavram Yanılgılarının Önlenmesinde Kavram Haritalarının Kullanımı
Misconceptions in Accounting Education and Using Concept Maps for The Prevention of Misconceptions **115**

Yrd. Doç. Dr.
Hakan ÖZÇELİK
Gülşah Gizem ANGI

Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Etiği ve Etik İkilem Algıları : Antalya İli Örneği
Professional Ethics in Attitudes of Accounting Professions and Perceptions of Ethical Dilemma : The Case of Antalya **141**

PAZARLAMA BİLGİ SİSTEMİ İLE MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİ ARASINDAKİ İLİŞKİNİN STRATEJİK PAZARLAMA MUHASEBESİ AÇISINDAN İNCELENMESİ: X OTEL İŞLETMESİNDE UYGULAMA

Prof. Dr. M. Erdemir GÜNDOĞMUŞ*

Yrd. Doç. Dr. Çağrı KÖROĞLU **

Makale Gönderim Tarihi : 20.09.2016 / Kabul Tarihi : 09.11.2016

ÖZ

Türkiye'nin iddialı sektörlerinden biri konumunda bulunan turizm sektöründe muhasebe ve pazarlama anlayışlarının yerleşmesi, bu anlayışların etkinliğinin artırılması açısından da stratejik pazarlama muhasebesi anlayışına sahip olunması önemlidir. Bu çalışmanın amacı, Marmaris'te faaliyet gösteren dört yıldızlı bir otel işletmesinde stratejik pazarlama muhasebesi uygulanarak, gelecek döneme ait en uygun fiyat politikasını ortaya koymaktır. Çalışmada öncelikle muhasebe bilgi sistemi ile pazarlama bilgi sistemi kavramları, yerli ve yabancı literatür kapsamında inceleme konusu yapılmıştır. Uygulama bölümünde ise, bir otel işletmesinde çeşitli maliyet analizleri yapılarak, işletmenin 2015 yılı elde ettiği kâr tutarı ve gelecek dönem için hedeflediği kâr tutarına ulaşmak için uygulaması gereken en uygun fiyat belirlenmiştir.

Investigation of Relationship Between Marketing Information Systems And Accounting Information Systems in Terms of Stratejic Marketing Accounting: In Application X Hotel Business

ABSTRACT

In the tourism sector that is one of the challenging sectors in Turkey, it is important to have the understanding of accounting and marketing in terms of increasing the activity, it is also important to get the concept of strategical marketing accounting. The aim of this study is to introduce the most reasonable price policy for the following period by applying the strategical marketing accounting in a hotel with four stars in Marmaris. In the study, firstly the concepts of accounting and marketing information systems are reconsidered as a research area for internal and external literature. In the applying part, it is determined the most reasonable price that should be practised for a business to reach the amount of profit in 2015 and for the next period by doing various cost analysis in a hotel business.

* Prof. Dr. Adnan Menderes Üniversitesi, İ.İ.B.F., İşletme Bölümü, gundogmu@gmail.com

** Yrd. Doç. Dr. Adnan Menderes Üniversitesi, İ.İ.B.F., İşletme Bölümü, cagrikoroglu@hotmail.com

GİRİŞ

Rekabetin son derece yoğun yaşandığı günümüz iş yaşamında işletmeler, öne çıkabilmek ve yaşamlarını sürdürebilmek için sahip oldukları kaynakları en etkin biçimde kullanma çabası içindedir. Bu kaynaklardan en önemlisini, stratejik bir rekabet aracı olan bilgi oluşturmaktadır (Dinç ve Abdioğlu, 2009: 161). Bilgi, karar almak amacıyla yararlı bir biçimde değiştirilen ve birleştirilen veri anlamına gelmektedir (Sayılır ve Dirlik, 2009: 8). Bu nedenle, bilgiyi oluşturan veriler arasında ilişki kuran ve çok yönlü düşünmeyi gerektiren sistem yaklaşımının, göz önüne alınması gerekmektedir.

Sistem, en yalın anlamıyla, birbirine bağımlı en az iki parça veya alt sistemden oluşan; çalışma ve özellikleri itibarıyla, belirli bir sınırı olan ve diğer sistemlerden ayırt edilen örgütlenmiş ve bölünmez bir bütündür (Eren, 1998: 43 ; Sezgin, 1991: 7). Sistem içerisinde yer alan verilerin belirli bir amaç doğrultusunda toplanması, depolanmasını ve işlenmesini sağlayan alt sisteme, bilgi sistemi adı verilir (www.bilişim2013.org/index/article/bilgi_toplumu.htm). Bilgi sistemi, işletmenin gereksinim duyduğu bilgileri sağlayan ve birbirine bağlı birçok alt sistemden oluşan bir bütündür. Bu alt sistemler, işletmenin temel fonksiyonlarını oluşturan yönetim, üretim, pazarlama, finans, muhasebe ve insan kaynakları olarak sınıflandırılabilir.

Bilgi sisteminin yukarıda sınıflandırılan iki alt sistemi olan muhasebe bilgi sistemi (MBS) ve pazarlama bilgi sistemi (PBS); rekabetçi olabilmenin oldukça zor olduğu günümüzde, geleceğe yönelik stratejilerin belirlenmesi ve doğru kararların alınmasına ait verilerin oluşturulmasına olanak veren bilgi sisteminin en önemli alt sistemlerini oluşturmaktadır (Dinçer ve Dinçer, 2005: 353-354). Çünkü, bu iki bilgi sistemi, işletmelerin belirlemiş olduğu stratejik unsurların

çok daha ön planda, kesin, açık ve biçimsel olduğu analizlere dayanmaktadır. Şöyle ki, yanlış ve yetersiz bilgiler nedeniyle alınan hatalı kararların yol açtığı problemlerin çözümünün, kısa süreli önlemlerle başarılamaması, stratejik bakımdan MBS ile PBS'nin daha etkin kullanımını önemli hale getirmiştir. Bu nedenle, stratejik nedenlerden kaynaklanan problemlerin çözümü, bu iki sistemin birbirleriyle etkileşimli olarak çalışmasına bağlıdır (Ceran ve Bezirci, 2011: 104-105).

MBS ile PBS arasında yukarıda belirtilen etkileşimli çalışma, stratejik olarak hatalı kararların alınmasını önleyeceği gibi, işletmenin üreteceği veya sunacağı ürün/hizmetlerin pazarlanmasında, maliyet bilgileri temeline dayalı olarak alınacak stratejik pazarlama kararlarında, pazarlama yöneticilerinin ihtiyaç duyacağı bilgilere de cevap verecektir (Demireli ve Yılmaz, 2013: 295). En uygun fiyat ve maliyetlerin belirlenmesi için ihtiyaç duyulan bu bilgiler, MBS ile PBS'nin kesişme noktasını oluşturmakta ve bu kesişme noktası da, Stratejik Pazarlama Muhasebesi kavramının ortaya çıkmasına neden olmuştur.

Bu çalışmanın amacı, MBS ile PBS'nin en önemli kesişme noktasını oluşturan ürün/hizmet maliyetleri ile ürün/hizmet fiyatlandırma faaliyetlerinin, stratejik pazarlama muhasebesi açısından ele alınmasıdır. Bu amaçla, ilk önce PBS kavramı üzerinde durulmuştur. Daha sonra MBS ile ilgili bilgiler verilerek MBS ile PBS arasındaki ilişki teorik olarak açıklanmaya çalışılmıştır. Çalışmanın son kısmında ise, stratejik pazarlama muhasebesi açısından Marmaris'te faaliyet gösteren X işletmesinde mevcut faaliyet dönemi ve ekonomik koşullar göz önünde bulundurularak çeşitli analiz hesaplama yöntemleri yapılmış ve gelecek dönemde arzu edilen kâr tutarına ulaşmak için en uygun hizmet fiyatı belirlenmiştir.

1. PAZARLAMA BİLGİ SİSTEMİ

Yöneticiler, doğru pazarlama kararları alabilmeleri ve üstün derecede müşteri değeri ve tatmini sağlayabilmeleri için piyasalarda meydana gelen gelişmeler hakkında güncel bilgilere ihtiyaç duyarlar. Yöneticilerin ihtiyaç duyduğu bu bilgilerin en uygun bir maliyetle elde edilme zorunluluğu, yöneticilerin işlerini oldukça zorlamaktadır. Bu nedenle, yöneticilerin pazarlama konusunda doğru, çeşitli ve güvenilir bilgiler elde etmesi ve bu bilgilerin doğru bir biçimde kullanması gereği, bu kişilerin etkin bir PBS'den yararlanmasını kaçınılmaz kılmaktadır (Eser ve Korkmaz, 2011: 67). PBS, 1960'lı yıllarda pazarlama literatüründe artan bir sıklıkla gündeme gelmiş bir terim olup, ilk başta popüler olan ve daha sonra ortadan kalkan pazarlama terimlerinin tersine, pazarlama konusunda günümüze kadar hüküm sürmüş önemli bir bilgi sistemidir (Berenson, 1969: 16).

En genel anlamıyla, PBS; pazarlama kararlarına yardımcı olmak amacıyla düzenli ve planlı bir şekilde bilgi toplanması, analiz edilmesi ve bu bilginin doğru kişilere doğru zamanda raporlanması süreci olarak tanımlanabilir (Gegez, 2015: 20). Tanımdan da anlaşılacağı üzere PBS, işletmeler açısından önemli bir süreç olup, bu süreç pazarlama konusunda uygun raporların hazırlanması, piyasa açısından eski ve yeni verilerin karşılaştırılarak bilgilerin güncellenmesi, ortaya çıkan trendlerin çeşitli matematiksel modeller kullanılarak analiz edilmesi gibi konuları kapsamaktadır (Tolon, 2006: 27). Ayrıca; PBS, işletmelerde tepe yönetimi, pazarlama ve marka yönetimi, yeni ürün gruplarının belirlenmesi, kontrol ve finans

bölümlerinin etkinlik yönetimi, tasarım ve sistem analizleri vb. konularında da işletme yönetimine destek sağlayan bir bilgi sistemidir (Cox ve Good, 1967: 149). PBS ile ilgili verilen bilgiler ışığında bu bilgi sisteminin tüm alanlarda geçerli olan ortak dört temel unsurundan söz edilebilir. Bu unsurlar (Gegez, 2015: 22 ; Brien ve Stafford, 1968: 22);

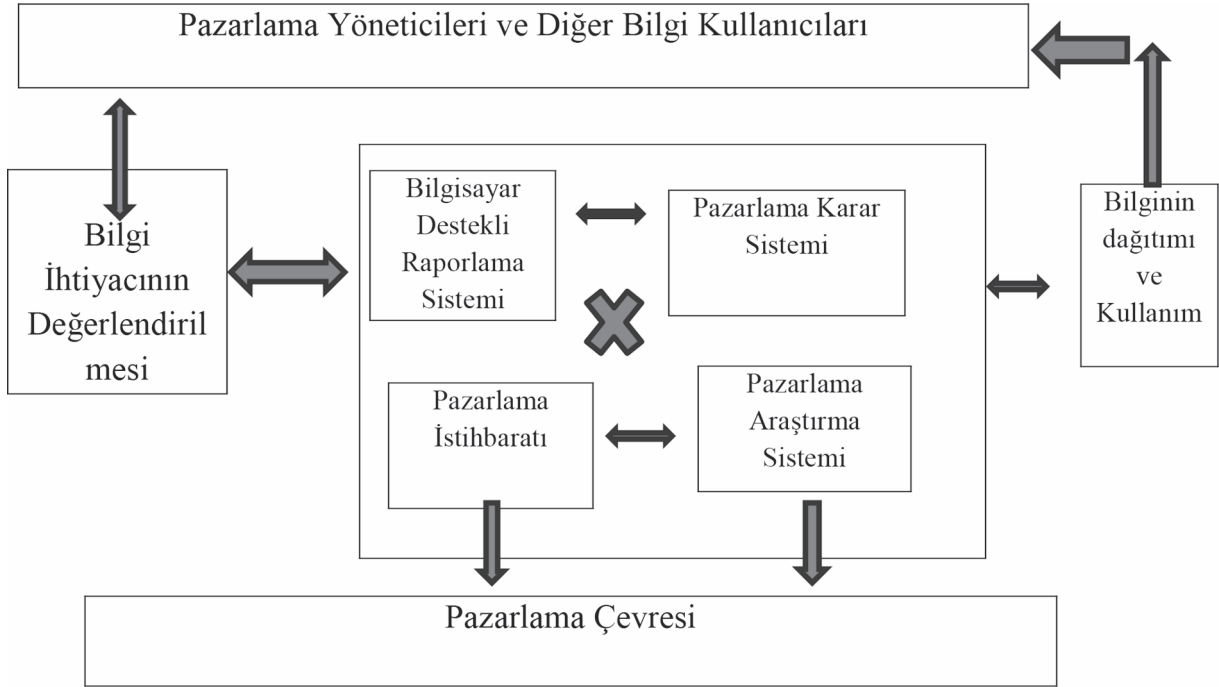
Bilgisayar Destekli Raporlama Sistemi: İşletmelerin performans ölçümünün belirlenmesinde kullanılan bu sistem, müşteri bilgisi, satış, nakliyat, maliyet, stok vb. işletme içi temel raporları içeren bir sistemdir. Bu sistem sayesinde işletmeler, bir veri tabanı oluşturarak müşterilerini, bayilerini kolay biçimde takip ederek gerekli olan bilgi ihtiyacını karşılamaktadır.

Pazarlama İstihbaratı: Pazarlama çevresinde, özellikle rakipler ve müşteriler ile ilgili yaşanan gelişmelerin takip edilmesi ve bu konudaki bilgilerin değerlendirilme sürecinden oluşmaktadır.

Pazarlama Karar Destek Sistemi: Satış analizleri, satış tahminleri, reklamların değerlendirilmesi, ürün hattı analizleri, Pazar eğilimlerinin ve rakiplerinin faaliyetlerinin izlenmesi gibi konularda yararlanılan bir sistemdir. İstatistiksel modeller yardımıyla gerçekleştirilen bu sistem, maliyetler ile satışlar arasındaki ilişkiyi gösterir.

Pazarlama Araştırma Sistemi: Firmanın belirli zamanlarda karşılaştığı özel problemlere çözüm üretmek amacıyla bilgi toplaması, analiz etmesi ve değerlendirmesi sürecinden oluşur.

PBS'nin yukarıda bahsi geçen temel unsurlarını, Şekil-1'deki gibi göstermek mümkündür.

Şekil-1: PBS ile Temel Unsurları

Kaynak: Kotler ve Armstrong, 2008: s.97.

Şekil-1’den de anlaşılacağı üzere PBS, işletmenin iç çevresi ile dış çevresi arasındaki etkileşimi sağlayan bilginin, çeşitli unsurlar vasıtasıyla temin edilmesinde, iyi biçimde kullanılmasında, kontrol edilmesinde ve gözden kaçmasının engellenmesinde öneminin büyük olduğu anlaşılmaktadır (Berenson, 1969: 17-18). Bu nedenle, PBS stratejik kararların alınmasında ihtiyaç duyulan bilginin işletme ile ilgili kişilere doğru, güvenilir ve zamanında temin edilebilmesi gereği, aslında bu sistemin MBS ile doğrudan ilişki içerisinde olduğunu açıkça göstermektedir. Çünkü; MBS, PBS’nin sağlıklı ve verimli bir biçimde uygulanmasında doğrudan etkili olan bir alandır.

2. MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİ

19. yüzyılın sonları ve 20. yüzyılın başlarından itibaren gelişen teknoloji ve iş hayatında makine ve elektronik cihazların kullanılmaya başlanması, önceden mümkün olmayan veri ve bilgilerin oluşturulmasına olanak tanımaktadır. Özellikle rekabet avantajı yakalamanın önemli olmaya başladığı bu yüzyıllarda işletmelerin muhasebe konusunda en düşük maliyetle en yüksek kâr elde etme amacı, bilgilerin toplanması, raporlanması, kontrolü ve ortaya çıkabilecek her türlü sorunun çözümü gibi konularda MBS’ye olan gerekliliği ortaya çıkarmıştır (Hyvönen, 2003: 155). En genel anlamıyla MBS, kullanıcı-

lara gerekli bilgiyi sunarken veri toplama, kayıt etme, özetleme, analiz etme ve muhasebeyle ilgili bilgi yönetim tekniklerini kullanarak birbirleriyle ilişkili her türlü bilgiyi kapsayan bir bütündür (Minars, 2003: 1).

İşletmeler, MBS sayesinde muhasebeyle ilgili birçok konuda bilgi sahibi olarak gelecekle ilgili stratejik kararlar alabilmekte ve ileride meydana gelebilecek riskleri bu bilgilerden yola çıkarak kontrol altında tutabilmektedir (Dinç ve Varıcı, 2008: 70). Ayrıca; MBS, işletmenin sahip olduğu varlıklar üzerinde yönetim sorumluluğunu yerine

getirmek, geleceğe yönelik işletme faaliyetlerini planlamak, işletmenin faaliyet kontrolünü gerçekleştirmek ve işletme yönetimi için gerekli olan temel bilgi üretimini de gerçekleştirmektedir (Gökdeniz, 2005: 86). İşletmeler açısından bu derece büyük öneme sahip olan MBS'nin işletme içerisinde etkili bir biçimde oluşturulması gerekmektedir. Bu nedenle, bu sistemin oluşturulması için, bu sistemin temel unsurlarının iyi bir şekilde bilinmesi ve işletme içerisinde uygulanması gerekmektedir. MBS'nin temel unsurlarını, toplu bir biçimde Şekil-2'deki gibi göstermek mümkündür.

Şekil-2: Muhasebe Bilgi Sisteminin Unsurları



Kaynak: Gelinas ve Dull, 2008: s.8.

MBS'nin Şekil-2'de belirtilen temel unsurları, bu sistemin çok yönlü bir özelliğe sahip olduğunun kanıtıdır. Başka bir deyişle, MBS'nin bu unsurları, işletmelerin bilgi sağlamak durumunda olduğu kişi ve kuruluşlara gereksinim duydukları bilgileri sunmada kullanılmaktadır. Ancak, aynı anda bu gruplara bilgilerin eksiksiz ve güvenilir biçimde sunulması gereği, bir takım sorunlar doğuracaktır. Bu sorunların önlenmesi için, MBS'nin alt sistemlerine ihtiyaç duyulmaktadır. MBS'nin üç temel alt sistemi olup, bu sistemleri şu şekilde özetleyebiliriz (Murty ve Wiggins, 1999: 3):

- **Finansal Muhasebe Bilgi Sistemi:** Finansal muhasebe bilgi sistemi (FMBS), MBS'nin esas olarak işletme dışına yönelik alt sistemini oluşturmaktadır. FMBS, işletmenin sahip olduğu varlıkların hangi kaynaklardan sağlandığını ve bunların nerelerde kullanıldığını hesaplar aracı ile belirleyen, gelir ve giderleri karşılaştırarak faaliyet sonucunu ortaya koyan MBS'nin alt sistemidir (Çetiner, 2006: 9). FMBS'nin temel amacı, işletme dışındaki bilgi kullanıcılarına gereksinim duydukları bilgileri, çeşitli finansal tablolar aracılığı ile temin etmektir. İşletme dışındaki bu bilgi kullanıcılarını ortaklar, yatırımcılar, kredi verenler, devlet kurumları ve benzeri kişi ve kurumlar oluşturmaktadır (Hansen vd., 2007: 4).

- **Yönetim Muhasebesi Bilgi Sistemi:** Yönetim muhasebesi bilgi sistemi (YMBS), FMBS'nin aksine MBS'nin içe yönelik alt sistemini oluşturmaktadır. YMBS, işletme yöneticilerine işletme yönetiminde alacakları kararlara ilişkin olarak, planlama faaliyetlerinden başlayarak yürütme ve kontrol işleri için gereksinim duydukları bilgi ve raporları hazırlayan, yorumlayan, iş programı ve yıllık bütçe gibi kontrol teknikleri ile kontrol teknikleri ile kontrol işlemlerini en gerçekçi biçimde yapılmasına olanak sağlayan bir MBS'dir (Altuğ, 1996: 12). YMBS üç temel amaca yönelik bilgi üretir. Bunlar; planlama,

kontrol ve özel yönetim kararlarına ilişkin bilgilerdir (Hansen vd., 2007: 5).

- **Maliyet Muhasebesi Bilgi Sistemi:** Maliyet muhasebesi bilgi sistemi (MMBS), maliyetlerin fonksiyonlar ve işçiler tarafından icra edilen hizmetler ile eşleştirilmesine yönelik teknikler dizisidir (Fay vd., 1985: 45). MMBS, FMBS ile YMBS'nin amaçlar bakımından ortak noktasını oluşturmaktadır. Şöyle ki, MMBS'nin birinci amacı olan finansal tabloların hazırlanıp, ilgili kişilere sunulmasında bu sistem, FMBS'nin içerisinde yer almaktadır. MMBS'nin maliyet kontrolünün, planlamanın ve özel yönetim kararlarının alınması gibi diğer amaçları, bu sistemin YMBS'nin de içerisinde olduğunu göstermektedir (Şener, 2004: 8-13).

MBS ve bu sistemi oluşturan alt sistemlere ilişkin yukarıda verilen bilgiler ışığında bu sistemin; uygun maliyet ve fiyatların belirlenmesi, finansal tabloların gerçeğe uygun yansıtılması, örgüt yapısı içerisinde insan unsuruna önem verilmesi, muhasebe ile ilgili bilgilerin açık ve anlaşılabilir olması, verilerin düzenli biçimde kaydedilmesi, bu kayıtların işlenerek çeşitli bilgiler üretilmesi ve bu bilgilerin belgeler yardımıyla saklanması gibi temel ilkelerinin olduğu anlaşılmaktadır (Dinç ve Abdioğlu, 2009: 165). Çıkar gruplarının MBS'nin temel ilkelerinden birisi olan en uygun maliyet ve fiyat belirleme ilkelerinden yararlanabilmeleri ancak işletmede oluşturulacak PBS ile mümkün olabilecektir. Bu nedenle, PBS ile MBS arasında güçlü bir ilişki söz konusudur.

3. MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİ İLE PAZARLAMA BİLGİ SİSTEMİ ARASINDAKİ İLİŞKİ

İşletmeler açısından son derece önem taşıyan pazarlamayı, bir işletmenin ürün/hizmetlerine olan talebi belirlemek, uyarmak, doyurmak, ürün ve hizmetleri en etkin bir şekilde hazır bulundurarak

talebi karşılamak ve kâr elde etmek üzere yapılan işletme faaliyetlerin bütünü olarak tanımlayabiliriz (Tek, 1997: 5). Tanımdan da anlaşılacağı üzere pazarlama, ürün/hizmetin tasarım aşamasından başlayıp, müşterilere sunulmasına kadar geçen uzun bir süreci kapsamaktadır. Bu nedenle, bu sürecin etkili bir şekilde yürütülebilmesi için, pazarlama yöneticilerinin, bilginin doğru, zamanında ve ihtiyaç çerçevesinde toplanması, bölümlere ayrılması, analiz edilmesi, değerlendirilmesi ve dağıtılması için insan, ekipman ve prosedürlerin uyumlaştırılmasını kapsayan bir PBS'den destek almasını zorunlu kılmaktadır (Kotler ve Keller, 2006: 73).

PBS ile ilgili yukarıda verilen bilgilerden de anlaşılacağı üzere bu sistem, gerek işletmenin iç çevresi gerekse de dış çevresinden kaynaklanan bilgi ve verilerin toplanması, bunların nasıl işleneceği ve işletmede nasıl kullanılacağı ile ilgili bir pazar araştırma sürecini kapsamaktadır (Tolon, 2006: 27). Bu pazar araştırma süreci de, işletmenin geleceğine yönelik tahminleri ile geçmişe dönük karşılaştırmalarını kapsayan çift yönlü bir süreçtir. Bu nedenle, pazar araştırma süreci, PBS ve MBS'den elde edilecek bilgilere ihtiyaç duyulan süreç konumundadır. Çünkü, yöneticiler pazar araştırmaları konusunda müşteri tatmin düzeyinin ve ihtiyaçlarının belirlenmesi amacı ile gelecek dönem tahminlerinde PBS'den, işletmenin geçmiş dönem performansının analizi, fırsatların değerlendirilmesi ve bütçe planlama çalışmalarında ise, MBS'den yararlanmaktadır (Yılmaz ve Demireli, 2013: 298). Bu iki bilgi sistemi arasındaki ilişkinin, işletme bünyesinde etkili ve bütün bir biçimde uygulanabilmesi de ancak işletmede stratejik pazarlama muhasebesi anlayışının benimsenmesi ile mümkün olabilecektir.

PBS ile MBS arasındaki ilişki sonucu ortaya çıkan stratejik pazarlama muhasebesi, pazarlama ve muhasebenin temel kesişim noktasını oluşturan ürün/hizmet maliyetleri ile fiyatlandırma ka-

rarlarında, işletme yöneticilerinin göz önünde bulundurması gereken bir kavram olarak ortaya çıkmaktadır. Çünkü, stratejik pazarlama muhasebesi, müşteri faturalarının işlenmesi, satış faaliyetlerine ilişkin bilgilerin edinilmesi, uygun stok yönetiminin yapılması ve ürün/hizmet maliyetlerinin hesaplanması, uygun fiyatların belirlenmesi gibi bir çok konuda pazarlama ve muhasebe yöneticilerine önemli bilgiler veren bir süreçtir (Keller, 1966: 10-11). En genel anlamıyla stratejik pazarlama muhasebesi, hizmetlerin tasarım ya da ürünlerin depoya giriş anından, müşterilere ulaştırılıp paraya çevrilinceye kadar geçen zaman süresi içerisinde ortaya çıkan maliyet bilgilerinin nelerden oluştuğunu saptayan ve bunların incelenmesi ve yorumunu yaparak maliyetlerin düşürülmesi ve en uygun fiyatları belirlenmesi için yöneticilere önerilerde bulunmayı amaç bilen işlemler bütünüdür. Tanımdan da anlaşılacağı üzere, stratejik pazarlama muhasebesi; maliyet analizleri ve maliyet kontrolü üzerinde durmakta, pazarlamaya konu olan maliyetlerin azaltılması, uygun fiyatların tespit edilmesi ve pazarlama faaliyetlerinin etkinliği sağlanarak net kârın artırılmasında önemli bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır (Akdoğan, 1982: 22-23).

Stratejik pazarlama muhasebesi ile ilgili yukarıda verilen bilgiler ışığında, bu kavramın üç temel fonksiyonundan bahsedebiliriz. Bunlar; maliyetlerin saptanması, maliyetlerin analizi ve kontrolü, pazarlama faaliyetlerinin planlanması ve yönlendirilmesidir. Bu üç temel fonksiyona göre, bu muhasebe anlayışının temel konusunu, içe yönelik muhasebenin, pazarlamada karar vermeye yönelik kullanılması olarak özetleyebiliriz (Ceran ve İnal, 2004: 67-69). Bu bağlamda, karar vermeye yönelik olarak pazarlama ve muhasebe verilerinin amaca uygun ve anlamlı bir biçimde toplanıp ve analiz edilmesi gerekmektedir. Bunun için çeşitli finansal teknik ve analizlere ihtiyaç duyulacaktır. PBS ile MBS arasındaki

ilişki sonucu oluşan stratejik pazarlama muhasebesi kapsamında kullanılan bu finansal teknik ve analizleri şu şekilde özetleyebiliriz (Ceran ve Bezirci, 2011: 107):

- Maliyet-Hacim-Kâr Analizi,
- Kâr Duyarlılık Analizi,
- Getiri Yönetimi,
- Mal ve Hizmet Değerlemesi,
- Pazar-Bölüm-Kârlılık Analizi,
- Fiyatlama Teknikleridir.

Yukarıda belirtilen analiz ve tekniklerden en sık kullanılan Maliyet-Hacim-Kâr analizidir. En uygun ürün/hizmet maliyetlerinin ve hizmet fiyatlarının belirlenmesi amacıyla kullanılan Maliyet-Hacim-Kâr analizi, işletmelerin gelir faaliyetlerinin, maliyetlerini nasıl etkilediğini belirlemek için kullanılan analiz türüdür. Stratejik pazarlama muhasebesi açısından Maliyet-Hacim-Kâr analizinin bir işletmede uygulanabilmesi için şu aşamaların yapılması gerekmektedir (Büyükmirza, 2014: 378-390 ; Akdoğan, 1998: 572-586):

- Toplam Maliyet Fonksiyonunun Hesaplanması
- Üretim ve Satış Hacminin Belirlenmesi
- En Uygun Fiyatın Belirlenmesi⁴.

4. PAZARLAMA BİLGİ SİSTEMİ İLE MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİ ARASINDAKİ İLİŞKİNİN STRATEJİK PAZARLAMA MUHASEBESİ AÇISINDAN İNCELENMESİ

Çalışmanın bu kısmında, araştırmanın amacı, yöntemi, araştırma yapılan X otel işletmesine ait bilgiler ve otel işletmesinde stratejik pazarlama

muhasebesinin uygulanması başlıkları yer almaktadır.

Araştırmanın Amacı

Bu çalışmanın amacı, Marmaris'te faaliyette bulunan 4 yıldızlı bir otel işletmesinde muhasebe ile pazarlamanın en önemli kesişme noktasını oluşturan hizmet maliyetleri ve hizmet fiyatlama faaliyetlerinin stratejik pazarlama muhasebesi açısından ele alınmasıdır. Bu amaç doğrultusunda araştırmada cevabı aranan sorular şunlardır:

- X otel işletmesinin aylık maliyet ve gelir fonksiyonunun tespit edilmesi,
- X otel işletmesinin başa baş noktasının tespit edilmesi,
- Hedeflenen kâr düzeyine ulaşılabilmesi için iş hacminin ve satış fiyatının tespit edilmesi,
- X otel işletmesinin Maliyet-Hacim-Kâr grafiklerinin oluşturulmasıdır.

4.1. Araştırmanın Yöntemi

Bu çalışmada araştırma yöntemi olarak örnek olay yöntemi kullanılmıştır. Bu yöntemin seçilmesinin en temel nedeni, yöntemin çalışmanın amacıyla uygun olması, maliyet ve yönetim muhasebesi çalışmalarında bir çeşit alan temeline dayalı özel bir durumun veya örneğin sistematik bir araştırmasını yapan etkili bir yöntem olmasıdır. Bu yöntemin uygulanması için, araştırma için gerekli olan maliyet ve satış bilgileri, doğru ve güvenilir biçimde işletmede yapılan gözlem, görüşme ve incelemeler sonucunda elde edilmiştir. Çalışmada, işletmenin 2015 yılında faaliyette bulunduğu Mayıs-Ekim ayları arası fiili maliyet muhasebesi verileri kullanılmıştır. Uygulamanın yapıldığı X otel işletmesinin sayısal verileri, ilgili

bölüm yöneticileri ile yapılan mülakat, gözlem ve bilgisayar verilerinden elde edilmiştir.

4.2. X Otel İşletmesine Ait Bilgiler

X otel işletmesi 2003 yılında Marmaris'te faaliyet hayatına başlamış olup, dört yıldız özelliğine sahiptir. 2015 sezonunda otel işletmesi, ortalama %80 doluluk oranında geçirmiştir. İşletme, sabah kahvaltısı ve akşam yemeği olmak üzere yarım pansiyon şeklinde faaliyette bulunup, sezon öncesinde tur acenteleri ile yapılan anlaşma gereğince tur müşterileri dışındaki müşterilere hizmet vermemektedir. Bu nedenle, geleceğe ilişkin kâr planlaması öncelikli hedefi olup, bu hedefi gerçekleştirmek için bir sonraki yılın fiyatını, içinde bulunduğu dönemde belirlemek en temel amacını oluşturmaktadır. Otel işletmenin bu temel amacı, çalışmanın temel amacı olan stratejik pazarlama muhasebesinin uygulanması amacı ile örtüşmektedir. Bu nedenle, çalışmanın ve işlet-

menin ortak amacını gerçekleştirmek için çeşitli maliyet analizleri yapılmış ve bu analizler için ihtiyaç duyulan veriler, tamamen yöneticiler ile yapılan yüz yüze görüşmeler sonucunda elde edilmiştir.

X otel işletmesine ait bilgiler başlıklı çalışmanın bu kısmında ilk önce, işletmenin 2015 yılında müşterilere satılan aylık yatak sayıları tespit edilmiş ve daha sonra, muhasebe bölümü yöneticileri ile yapılan görüşmeler sonucu aylar itibarıyla işletmenin katlandığı gider kalemleri belirlenmiştir.

4.3. Müşterilere Satılan Yatak Sayısı

X otel işletmesine Mayıs-Ekim ayları arasında toplam 139.467 kişi gelmiştir. Aylar bazında otel işletmesinde satılan yatak sayısını Tablo-1'deki gibi gösterebiliriz.

Tablo-1: Aylara Göre Müşteri Gruplarına Satılan Yatak Sayısı

Satılan Yatak Sayısı	Mayıs	Haziran	Temmuz	Ağustos	Eylül	Ekim
	20.030	24.629	27.234	26.404	25.022	16.148

4.3.2. X Otel İşletmesinin Gider Kalemleri

Altı aylık süre zarfında X otel işletmesinde meydana gelen giderler ve bunların toplam içerisindeki payları, Tablo-2’de gösterilmiştir.

Tablo-2: X Otel İşletmesinin Aylar Bazında Gider Kalemleri ve Tutarları

Gider Kalemleri	Mayıs	Haziran	Temmuz	Ağustos	Eylül	Ekim	Toplam Tutar	Payı (%)
Personel Ücreti	245.280	297.840	350.400	332.880	315.360	210.240	1.752.000	30.90
Yiyecek Gideri	97.161	117.981	138.801	131.861	124.921	83.283	694.008	12.24
İçecek Gideri	116.132	141.018	165.904	157.608	149.313	99.546	829.521	14.63
Çamaşırhane	34.133	41.447	48.762	46.323	43.885	29.260	243.810	4.3
Döşeme (Mefruşat) Gideri	13.494	16.386	19.278	18.314	17.350	11.568	96.390	1.7
Pazarlama Gideri	24.449	29.688	34.927	33.180	31.434	20.958	174.636	3.08
Temizlik Gideri	52.232	63.424	74.617	70.886	67.155	44.772	373.086	6.58
Bakım-Onarım Gideri	22.305	27.085	31.865	30.272	28.678	19.122	159.327	2.81
Elektrik-Su-Yakıt Gideri	46.040	55.906	65.772	62.483	59.194	39.465	328.860	5.8
Telefon Gideri	3.810	4.626	5.443	5.171	4.898	3.268	27.216	0.48
Amortisman	59.535	59.535	59.535	59.535	59.535	59.535	357.210	6.30
Kırtasiye Gideri	10.641	12.921	15.201	14.441	13.681	9.123	76.008	1.34
Diğer Giderler	361.609	378.347	395.085	389.506	383.927	350.454	2.258.500	9.84
Toplam	1.086.821	1.246.204	1.405.590	1.352.460	1.299.331	980.594	7.371.000	100

4.4. X Otel İşletmesinde Stratejik Pazarlama Muhasebesinin Uygulanması

X otel işletmesinde stratejik pazarlama muhasebesinin uygulamak için bir takım adımların yerine getirilmesi gerekmektedir. Bu adımları şu şekilde sıralayabiliriz:

- Otel işletmesinin maliyet ve gelir analizlerinin yapılması
- Otel işletmesinin başa baş satış hacminin yapılması,
- Otel işletmesinin başabaş ve hacim-kâr grafiklerinin oluşturulup yorumlanması,

- İşletmenin arzuladığı kâr düzeyine ulaşabilmesi için 2016 yılı satış fiyatının tespit edilmesidir.

4.4.1. Otel İşletmesinin Maliyet ve Gelir Analizleri

Otel işletmesinin maliyet ve gelir analizlerinin yapılmasında öncelikle maliyet fonksiyonunun belirlenmesi, korelasyon ve determinasyon katsayılarının hesaplanması, maliyet fonksiyonunun güvenilirliğini test etmek amacıyla t testinin yapılması ve gelir fonksiyonunun belirlenmesi gerekmektedir. Bu amaçla, analizlerde şu adımlar yapılmıştır.

- Maliyet Fonksiyonunun Belirlenmesi

Maliyet fonksiyonunun hesaplanabilmesi için çeşitli analiz yöntemleri uygulanmaktadır. Ancak, iş hacmi ile toplam maliyet arasındaki ilişkilerin incelenmesinde yani toplam maliyet fonksiyonunun hesaplanabilmesinde en çok kullanılan ve objektif olan analiz tekniği, “En Küçük Kareler

Tekniği”dir (Akdoğan, 1998: 549). Bu analiz tekniği ile, toplam maliyet fonksiyonunun belirlenebilmesi için gerekli olan birim değişken maliyet (a) ile toplam sabit maliyet (b) değerleri hesaplanır. Bu açıdan birim değişken maliyet ve toplam sabit maliyet, en küçük kareler yöntemine göre şu formüller ile hesaplanabilir.

$$a = \frac{n \sum XY - (\sum X)(\sum Y)}{n \sum X^2 - (\sum X)^2}$$

$$b = \frac{\sum Y - a(\sum X)}{n}$$

Not: Yukarıda yer alan formüllerde yer alan X değeri, satılan yatak sayısını; Y değeri ise toplam giderleri; n değeri ise, ay sayısını göstermektedir.

En küçük kareler tekniğine göre, işletmenin toplam maliyet fonksiyonu şu şekilde hesaplanmıştır.

Aylar (n)	Satılan Yatak Sayısı (X)	Toplam Giderler (Y)	X ²	XY
Mayıs	20.030	1.086.821	401.200.900	21.769.024.630
Haziran	24.629	1.246.204	606.587.641	30.692.758.316
Temmuz	27.234	1.405.590	741.690.756	38.279.838.060
Ağustos	26.404	1.352.460	697.171.216	35.710.353.840
Eylül	25.022	1.299.331	626.100.484	32.511.860.282
Ekim	16.148	980.594	260.757.904	15.834.631.912
n=6	$\sum X = 139.467$	$\sum Y = 7.371.000$	$\sum X^2 = 3.333.508.901$	$\sum XY = 174.798.467.040$

$$a = (6 * 174.798.467.040) - (139.467 * 7.371.000) / (6 * 3.333.508.901) - (19.451.044.089)$$

$$a = 20.779.545.240 / 550.009.317$$

$$a = 37,780$$

$$b = (7.371.000) - (37,780 * 139.467) / 6$$

$$b = (7.371.000 - 5.269.063,26) / 6$$

$$b = 350.322,79$$

- *Toplam Maliyet Fonksiyonu (Aylık)* = 37,780X + 350.322,79

- *Toplam Maliyet Fonksiyonu (Sezonluk)* = 37,780X + (350.322,79*6)

- *Toplam Maliyet Fonksiyonu (Sezonluk)* = 37,780X + 2.101.936,74

- *Korelasyon ve Determinasyon Katsayısının Hesaplanması*

Maliyette meydana gelen değişmelerin yüzde kaçının iş hacmindeki değişmelere bağlı olduğunu saptayabilmek için korelasyon ve determinasyon katsayılarının hesaplanması gerekmektedir. Korelasyon ve determinasyon katsayıları aşağıdaki formüller yardımıyla hesaplanabilir.

$$\text{Korelasyon (r)} = \frac{(n * \sum XY) - (\sum X * \sum Y)}{\sqrt{[(n * \sum X^2) - (\sum X)^2] [(n * \sum Y^2) - (\sum Y)^2]}}$$

$$\text{Determinasyon} = r^2$$

Yukarıda verilen formüller yardımıyla, otel işletmesinin korelasyon ve determinasyon katsayıları şu şekilde hesaplanmıştır.

$$\text{Korelasyon (r)} = 20.779.545.240 / \sqrt{(550.009.317)(801.526.414.524)}$$

$$= 20.779.545.240 / 20.996.356.727$$

$$= 0,989$$

Determinasyon: $r^2 = 0,978$

Hesaplanan korelasyon ve determinasyon katsayıları bize, inceleme döneminde toplam maliyette meydana gelen değişmelerin %97,8'i iş hacmindeki (X) değişmelerden kaynaklandığını göstermektedir. Başka bir deyişle, determinasyon katsayısının 1'e çok yakın bir değer çıkması, toplam maliyetlerde meydana gelen değişmelerin neredeyse tamamının, iş hacmindeki değişmelerden kaynaklandığını da göstermektedir.

- *t Testinin Yapılması*

t testi, belirlenen maliyet fonksiyonuna güvenilip, güvenilmeyeceğini test etmek amacıyla yapılan bir analiz tekniğidir. t değerini hesaplayabilmek için şu formül kullanılmaktadır.

$$t = r * \sqrt{(n-2)/(1-r^2)}$$

$$t = 13,33$$

Belirlenen maliyet fonksiyonuna güvenilip, güvenilmemesi için normal koşullarda t değerinin yüksek çıkması gerekmektedir. Ancak, literatürde bu konuda kabul edilen standart mevcuttur. Bu bakımdan;

$n > 5$ ise; $t > 3$ olmalıdır. Yapılan t testi sonucuna bakıldığında t değeri, 3'ten büyük olduğu için yani 13,33 değeri hesaplandığı için, otel işletmesi için bulunmuş olan toplam maliyet fonksiyonunun (37,780X + 2.101.936,74) güvenilir olduğu söylenebilir.

- *Gelir Fonksiyonunun Belirlenmesi*

Gelir fonksiyonu, işletmenin satmış olduğu birim fiyat ile satılan yatak sayısının çarpımı sonucu

elde edilir. Bu açıdan, yöneticiler ile yapılan görüşmeler sonucu, işletmenin tur operatörüne satmış olduğu yatak fiyatı birim başına, 60 TL'dir. Buna göre, işletmenin gelir fonksiyonu şu şekilde gösterilebilir.

Toplam Gelir Fonksiyonu: Birim Satış Fiyatı (f)*Satılan Yatak Sayısı (x)

Toplam Gelir Fonksiyonu: 60x

4.4.2. Otel İşletmesinin Başabaş Satış Hacmi

Kâra geçiş noktası ya da ölü nokta adları da verilen başabaş satış hacmi, işletmenin ne kâr ne de zarar ettiği; yani toplam gelirin, toplam maliyete eşit olduğu satış hacmidir. Başabaş satış hacmine ulaşabilmek için şu formül kullanılmaktadır:

Başabaş Satış Hacmi=Toplam Sabit Maliyet/(Birim Satış Fiyatı-Birim Değişken Gider)

Başabaş satış hacmine ilişkin verilen yukarıdaki formül yardımıyla, otel işletmesinin başabaş satış hacmi şu şekilde hesaplanmıştır.

$$\begin{aligned} \text{Başabaş Satış Hacmi} &= 350.322,79 / (60 - 37,780) \\ &= \mathbf{15.766 \text{ adet (Aylık)}} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Başabaş Satış Hacmi} &= 2.101.936,74 / (60 - 37,78) \\ &= \mathbf{94.596 \text{ adet (Sezonluk)}} \end{aligned}$$

X otel işletmesi, sezon ortalaması göz önüne alındığında, ayda ortalama 15.766 adet ve sezonda 94.596 adet yatak satışı yaparsa toplam maliyeti ile toplam geliri birbirine eşit olmaktadır. Ayrıca, işletmenin zararlı bölgeden ne kadar uzakta olduğunu görebilmek ve yüzdesel bakımdan satış ile zarar arasındaki ilişkiyi ortaya koyabilmek için, güvenlik payı ile güvenlik oranlarının da hesaplanması gerekmektedir. Bu açıdan, işletmenin güvenlik payı ve güvenlik oranları, aşağıda yer alan formüller yardımıyla şu şekilde hesaplanmıştır.

Güvenlik Payı= Ortalama Satış Hacmi – Başabaş Satış Hacmi

$$= 23.244 - 15.766$$

$$= 7.478 \text{ adet}$$

Güvenlik oranı= Güvenlik Payı/Ortalama Satış Hacmi

$$= 7.478 / 23.244$$

$$= 0.321$$

İşletme, 2015 yılında gerçekleşen faaliyetleri göz önüne alınırsa zarar noktasından ayda ortalama 7.478 satış hacmi kadar uzaktadır. Ayrıca, satışların %32,1 civarında azalması durumunda işletmenin zarara uğrayacağı anlaşılmaktadır.

4.4.3. Otel İşletmesinin Başabaş ve Hacim-Kâr Grafiği

Başabaş ve hacim-kâr grafiklerinin oluşturulması için ilk yapılması gereken kâr fonksiyonunun oluşturulmasıdır. Genel anlamda kâr fonksiyonu şu şekilde gösterilebilir:

$$\text{Kar Fonksiyonu} = (f-a)X - b$$

İşletmenin aylık ve sezonluk kâr fonksiyonları ise, şu şekilde belirlenmiştir:

$$\begin{aligned} \text{Kar Fonksiyonu} &= (60 - 37,78) * X - 350.322,79 \\ &= 22,22X - 350.322,79 \text{ (Aylık)} \end{aligned}$$

$$\text{Kar Fonksiyonu} = 22,22X - 2.101.936,74 \text{ (Sezonluk)}$$

X otel işletmesinin 2015 yılı Mas-Ekim ayları toplam kârı şu şekilde hesaplanmıştır:

$$\text{Kâr} = (22,22 * 139.467) - 2.101.936,74$$

$$\text{Kâr} = 997.020 \text{ TL'dir.}$$

X otel işletmesinin aylık bazda kâr görünümü ise, Tablo-3'deki gibi hesaplanmıştır.

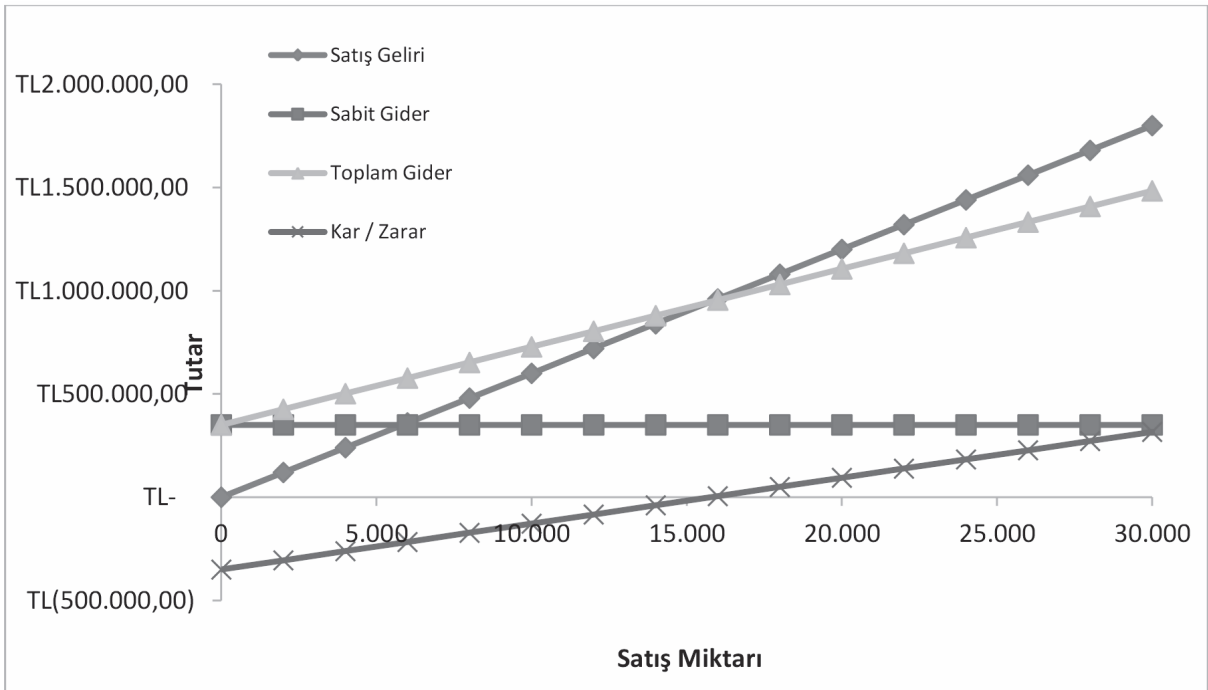
Tablo-3: X otel işletmesinin Aylık Ortalama Kâr Tutarları

Aylar	Kâr/Zarar
Mayıs	94.743,81
Haziran	196.933,59
Temmuz	254.316,69
Ağustos	236.374,09
Eylül	205.666,05
Ekim	8.485,77

Tablo-3'den de anlaşılacağı üzere, işletme ortalama olarak en fazla Temmuz ayında, en az ise, Ekim ayında kâr elde etmiştir. Ayrıca, işletme tüm sezon boyunca kâr elde ettiği de anlaşılmaktadır.

Kârlılıkla ve başa baş satış hacmi ile ilgili yukarıda hesaplanan bilgiler ışığı altında işletmenin tüm sezon göz önünde bulundurulduğunda başa baş ve hacim-kâr grafiği şekil-3'deki gibi oluşturulabilir:

Şekil 3: Başabaş ve Hacim Kâr Grafiği



Şekil-3'den de anlaşılacağı üzere, işletmenin aylık ortalama verileri göz önünde tutulduğunda 15.766 satış hacminde başa baş noktasına ulaştığını görmekteyiz. İşletmenin aylar itibari ile bu satış hacminin üzerinde satış yaptığı için, Tablo-3'deki gibi her ay kârlı olduğu da şekilden anlaşılmaktadır.

4.4.4. Arzulanan Kâra Ulaşmada En Uygun Fiyatın Tespit Edilmesi

Çalışmanın bu kısmı, PBS ile MBS arasındaki ilişkinin gösterilmesinde en önemli aşama konumundadır. Çünkü; PBS, MBS'den elde edilen geçmiş dönem verilerinden yararlanarak, geleceğe yönelik fiyat tahminlerinde bulunmak için kullanılan bir sistem konumundadır. Şöyle ki, çalışmanın önceki uygulama kısımlarında işletmenin mevcut dönemde elde ettiği kâr tutarı, çeşitli analizler yapılarak elde edilmişti. X otel işletmesi, sezonluk tüm satışlarını tur acentelerine sezon öncesinde sattığı için, geleceğe yönelik arzu ettiği kârı sağlayacak en uygun fiyatı belirlemek zorundadır.

Yöneticiler ile yapılan görüşmeler sonucunda otel işletmesinin doluluk oranının 2015 yılındaki ile aynı olacağı (%80) varsayımı ile işletmenin

2016 yılı kârlılık hedefi, 2015 yılında elde edilen kârlılık tutarının %20 daha fazlası olarak tespit edilmiştir. Ancak, bu kârlılık tutarına işletmenin ulaşabilmesi için en uygun fiyatı belirlemeden önce, maliyetlerinde tahmini tutarlarının belirlenmesi gerekmektedir. Bu nedenle, yapılması gereken ilk aşama, 2015 yılının işletmenin faaliyet dönemine giren enflasyon oranlarının dikkate alınarak tahmini maliyetlerin saptanmasıdır. Daha sonra ise, yeni kâr fonksiyonu oluşturulup, arzu edilen kâr tutarına ulaşmada en uygun fiyatın belirlenmesi gerekmektedir.

Türkiye'de 2015 yılında aylık enflasyon oranları göz önünde bulundurularak, bu oranlarda 2016 yılında çok fazla değişikliğin olmayacağı varsayımı altında, işletmenin tahmini maliyetleri oluşturulabilir. Bu nedenle, 2016 yılı tahmini maliyet tutarlarının belirlenmesinde, 2015 yılının maliyet fonksiyonunun oluşturulmasında kullanılan en küçük kareler tekniğini uygulamak gerekmektedir. Bu bakımdan, En uygun fiyatın tespit edilmesinde yapılması gereken işlemleri şu şekilde sıralayabiliriz:

- Enflasyon Oranı Göz Önünde Bulundurularak Tahmini Maliyet Tutarlarının Belirlenmesi:

Aylar	Enflasyon oranı (%)	2015 Yılı Maliyet Tutarı	2016 Yılı Tahmini Maliyet Tutarı
Mayıs	8,09	1.086.821	1.174.744,82
Haziran	7,20	1.246.204	1.335.930,69
Temmuz	6,81	1.405.590	1.501.310,68
Ağustos	7,14	1.352.460	1.449.025,64
Eylül	7,95	1.299.331	1.402.627,81
Ekim	7,58	980.594	1.054.923,03
Toplam		7.371.000	7.918.562,67

- En Küçük Kareler Yöntemine Göre Tahmini Maliyet Fonksiyonunun Oluşturulması

2015 yılının maliyet fonksiyonunu belirlerken kullanılan en küçük kareler tekniğini, 2016 yılının tahmini maliyet fonksiyonunun da güvenilir bir biçimde oluşturulmasında kullanılması gerekmektedir. Bu bakımdan, toplam maliyet fonksiyonu için gerekli olan birim değişken gider (a) ve toplam sabit maliyet (b) parametreleri en küçük kareler tekniğine göre, şu şekilde hesaplanmıştır.

Aylar (n)	Satılan Yatak Sayısı (X)	Toplam Giderler (Y)	X ²	XY
Mayıs	20.030	1.174.744,82	401.200.900	23.530.138.744,60
Haziran	24.629	1.335.930,69	606.587.641	32.902.636.964,01
Temmuz	27.234	1.501.310,68	741.690.756	40.886.695.059,12
Ağustos	26.404	1.449.025,64	697.171.216	38.260.072.998,56
Eylül	25.022	1.402.627,81	626.100.484	35.096.553.061,82
Ekim	16.148	1.054.923,03	260.757.904	17.034.897.088,44
n=6	$\Sigma X = 139.467$	$\Sigma Y = 7.918.562,67$	$\Sigma X^2 = 3.333.508.901,00$	$\Sigma XY = 187.710.993.916,55$

$$a = \frac{n \Sigma XY - (\Sigma X)(\Sigma Y)}{n \Sigma X^2 - (\Sigma X)^2}$$

$$b = \frac{\Sigma Y - a(\Sigma X)}{n}$$

$$a = \frac{(6 * 187.710.993.916,55) - (139.467 * 7.918.562,67)}{(6 * 3.333.508.901) - (19.451.044.089)}$$

$$a = 21.887.783.602,41 / 550.009,317$$

$$a = 39,795$$

$$b = \frac{(7.918.562,67) - (39,795 * 139.467)}{6}$$

$$b = 394.745,56$$

$$\text{- Toplam Maliyet Fonksiyonu (Aylık)} = 39,795X + 394.745,56$$

$$\text{- Toplam Maliyet Fonksiyonu (Sezonluk)} = 39,795X + 394.745,56 * (6)$$

$$= 39,795X + 2.368.473,36$$

- Arzu Edilen Kâr Tutarına Ulaşmada En Uygun Fiyatın Tespit Edilmesi

X otel işletmesinin 2016 yılı tahmini maliyet fonksiyonu yukarıdaki gibi hesaplandıktan sonra, hedef olarak belirledikleri 2015 yılı elde ettikleri kâr tutarının %20 artması için gerekli olan fiyatın tespiti, çalışmanın uygulama kısmının son aşamasıdır. En uygun fiyatın belirlenmesinde ilk önce hedeflenen kâr tutarının hesaplanması, daha sonra kâr fonksiyonunda gerekli verilerin kullanılıp, en uygun fiyatın hesaplanması gerekmektedir. Bu aşamada yapılacak işlemler şunlardır:

- 2016 Yılı Hedeflenen Kâr

$$\text{Tutarı: } 997.020 + (997.020 * 0,20)$$

$$: 1.196.424 \text{ TL}$$

- Kâr Fonksiyonu: (f-a)*x-b

$$1.196.424 = [(f-39,795) * 139.467] - 2.368.473,36$$

$$f = 65,355 \text{ TL/Yatak}$$

Yukarıda yapılan hesaplamalardan da anlaşılacağı üzere, işletmenin 2016 yılı arzu ettiği kâr tutarına ulaşmak için, seyahat acentesine yatak başı 65,355 TL fiyat vermesi gerekmektedir.

SONUÇ VE ÖNERİLER

1960'lı yıllardan sonra ortaya çıkan ve önemini hiç yitirmeyen pazarlama bilgi sistemi, sadece ürün ve hizmetin satılması amacına dayanan geleneksel pazarlama anlayışını değiştirerek pazarlamayı; düşük maliyet, müşteri memnuniyeti ve uygun fiyat politikalarına dayalı daha modern ve daha kapsamlı bir anlayışa dönüştürmüştür. Pazarlamanın bu dönüşümü; işletmelere, rekabet gücü kazanılmasında ve pazar payının değerlendirilmesinde farklı stratejik kararlar almasını zorunlu kılmıştır. Bu nedenle, pazarlama konusunda geleceğe yönelik doğru ve etkin karar alabilmek

için pazarlama kararlarının muhasebe bilgi sistemi ile desteklenmesi işletmeler için faydalı olacaktır. Stratejik pazarlama muhasebesi, pazarlama bilgi sistemi ile muhasebe bilgi sistemi arasında bahsi geçen ilişkinin sonucu olarak literatüre girmiş ve stratejik maliyet yönetim yaklaşımları ile devamlı etkileşim halinde bulunan bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır.

Stratejik pazarlama muhasebesi, pazarlama yönetimi kapsamında çeşitli maliyet analiz yöntemlerine dayanan ve maliyetlerin düşürülmesi, müşteri tatmininin artırılması ve etkin fiyat politikalarının belirlenmesinde işletme yönetimine kapsamlı bilgiler sunan bir anlayıştır. Ayrıca bu anlayış, ürünün geliştirilme aşamasından müşteriye sunuma kadar geçen süreçte en uygun maliyet ve fiyat politikalarının belirlenmesinde de stratejik maliyet yönetim yaklaşımlarına ya da geleneksel maliyet muhasebesine destek sağlamaktadır. Stratejik pazarlama muhasebesinin işletmeler için bu derece büyük öneme sahip olması, bu anlayışın muhasebe bilgi sisteminin alt sistemi veya stratejik maliyet yönetimi yaklaşımı olarak değerlendirilmesinde büyük önem taşıyacaktır.

Marmaris'te faaliyette bulunan dört yıldızlı bir otel işletmesinde, stratejik pazarlama muhasebesi kapsamında yapılan bu çalışmanın uygulama kısmında ilk önce en küçük kareler tekniğinden yararlanılarak 2015 yılı maliyet fonksiyonu belirlenmiş ve işletmenin katlandığı maliyetlerin satışlarla bağlantılı olup olmadığı regresyon ve t testi analizleri yardımıyla belirlenmeye çalışılmıştır. Yapılan analizler sonucunda, işletmenin katlandığı maliyetlerin tamamına yakın tutarı, satışlarla ilgili olduğu ve belirlenen maliyet fonksiyonunun da güvenilir olduğu tespit edilmiştir. Daha sonra, muhasebe bilgi sistemi ile pazarlama bilgi sistemi arasındaki ilişkinin odak noktasını oluşturan arzu edilen kâr tutarına ulaşmada gerekli olan fiyat tespit edilmiştir.

Bir iletişim sektörü olarak turizm sektörü kapsamında değerlendirilen otel işletmeleri, gerek ulusal ve gerekse de uluslararası ciddi rekabet koşulları altında faaliyet göstermek, dış çevresinde meydana gelen değişimleri göz önünde bulundurmamak ve kendi iç çevresini de bu değişimleri adapte edecek şekilde yenilemek için stratejik bir rekabet yönetimi anlayışına ve buna paralel stratejik maliyet yönetimine ihtiyaç duymaktadır. Bu nedenle, yerli literatürde uygulama

konusunda eksik olan stratejik pazarlama muhasebesi anlayışının;

- Stratejik maliyet yönetimi kapsamında değerlendirilmesi,
- Yöneticilerin hizmet kalitesi, maliyet ve fiyat politikalarında alacağı kararlarda kullanabileceği yeni bir maliyet bilgisi olarak değerlendirilmesi yararlı olacaktır.

KAYNAKÇA

- Akdoğan, N. (1982) *Pazarlama Maliyetleri ve Muhasebesi*, Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi: Ankara.
- Akdoğan, N. (1998) *Maliyet Muhasebesi Uygulamaları*, Cem Ofset: Ankara.
- Berenson, C. (1969) "Marketing Information Systems", *Journal of Marketing*, vol.33, October, pp.16-23.
- Brien, R. H. ve Stafford, J. H. (1968) "Marketing Information Systems: A New Dimensionfor Marketing Research", *Journal of Marketing*, vol.32, July, pp.19-23.
- Büyükmirza, K. (2014) *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*, Gazi Kitabevi: Ankara.
- Ceran, Y. ve Bezirci, M. (2011) "Pazarlama Bilgi Sistemi-Muhasebe Bilgi Sistemi İlişkisine Stratejik Bir Yaklaşım: Stratejik Pazarlama Muhasebesi", *Selçuk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, s.26, ss.103-115.
- Ceran, Y. ve İnal, M. E. (2004) "Maliyet Bilgileri Temeline Dayalı Pazarlama Kararları İçin Pazarlama Muhasebesi", *Erciyes Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, s.22, Ocak-Haziran, ss.63-83.
- Cox, D. F ve Good, R. E. (1967) "How toBuild a Marketing Information System", *Harvard Business Review*, vol.45, no.3, May-June, pp.145-154.
- Çetiner, E. (2006) *Genel Muhasebe Teori ve Uygulama*, Gazi Kitabevi: Ankara.
- Demireli, C. ve Yılmaz, M. (2013) "Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Stratejik Pazarlama Kararlarına Etkisi", *CBÜ, Sosyal Bilimler Dergisi*, c.11, s.2, ss.294-308.
- Diñç, E. ve Abdioğlu, H. (2009) "İşletmelerde Kurumsal Yönetim Anlayışı ve Muhasebe Bilgi Sistemi İlişkisi: İMKB-100 Şirketleri Üzerine Ampirik Bir Araştırma", *Balıkesir Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, c.12, s.21, Haziran, ss.157-184.
- Diñç, E. ve Varıcı, İ. (2008)"Muhasebe Bilgi Sisteminin Kurumsallaşma Düzeyine Etkisi: Sanayi İşletmeleri Üzerine Bir Araştırma", *Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi*, c.10, s.1, ss.67-85.
- Diñçer, B. ve Diñçer, C. (2005) "Otel Yönetiminde Muhasebe Bilgi Sistemleri ve Pazarlama Kararları", *Review of Social, Economic & Business Studies*, c.5, s.6, ss. 353-365.
- Eren, E. (1998) *Yönetim ve Organizasyon*, Beta Basım Yayım Dağıtım: İstanbul.
- Eser, Z. ve Korkmaz, S. (2011) *Pazarlamaya Giriş*, Siyasal Kitabevi: Ankara.
- Fay, T. C.,Rhoads, C. R. ve Rosenblatt, L. R. (1985) *Ağırlama Hizmet Endüstrileri (Otel-Motel) Yönetim Muhasebesi*, (Çev. Selim BEKÇİOğLU), Gazi Kitabevi: Ankara.
- Gegez, E. (2015) *Pazarlama Araştırmaları*, Beta Kitabevi: İstanbul.
- Gelinas, U. J. ve Dull, R. B. (2008) *Accounting Information Systems*, Thomson South-Western: Mason.
- Gökdeniz, Ü. (2005) "İşletmelerde Muhasebe Bilgi Sistemine Yaklaşım", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, s.26, Nisan, ss.86-94.
- Hansen, R. D.,Mowen, M. M. ve Guan, L. (2007)*Cost Management, Accounting and Control*, South-Western Learning: Mason.
- Hyvönen, T. (2003) "Management Accounting and Information Systems: ERP VersusBoB", *European Accounting Review*, vol.12, no.1, pp.155-173.
- Keller, T. C. (1966) "The Marketing Accounting Partnership in Business", *Journal of Marketing*, vol.30, no.3, pp. 9-11.
- Kotler, P ve Keller, K. L. (2006) *Marketing Management*, PearsonEducation: New Jersey.
- Kotler, P. ve Armstrong, G. (2008) *Principles of Marketing*, New Jersey: PrenticeHall.
- Minars, D. (2003) *Accounting*, Barron'sEducational Series, Inc: New York.

Murthy, U. S. ve Wiggins, E. C. (199) "A Perspective on Accounting Information Systems Research", *Journal of Information Systems*, vol.13, no.1, pp.3-6.

Sayılr, A. ve Dirlik, S. (2009) *Yönetim Bilişim Sistemlerinin Örgüt Yapısına ve Karar Vermeye Etkisi*, Detay Yayıncılık: Ankara.

Sezgin, A. (1991) *İşletmeciler İçin Yöneylem Araştırması*, Türk Pazarlama Araştırma ve Eğitim Enstitüsü Yayını: Ankara.

Şener, R. (2004) *Maliyet Unsurları Muhasebesi ve Tekdüzen Muhasebe Uygulaması*, Gazi Kitabevi: Ankara.

Tek, B. Ö. (1997) *Pazarlama İlkeleri*, Cem Basımevi: İzmir.

Tolon, M. (2006) "Pazarlama Bilgi Sisteminin Hizmet İşletmelerinin Uluslararasılaşmasındaki Önemi", *Üçüncü Sektör Kooperatifçilik*, s.4, ss.26-41

Yılmaz, M ve Demireli, C. (2013) "Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Stratejik Pazarlama Kararlarına Etkisi", *Celal Bayar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Dergisi*, c.11, s.2, ss.294-308.

HUKUK FAKÜLTESİ MEZUNLARININ MUHASEBE MESLEĞİNE YÖNELİK FARKINDALIKLARININ ÖLÇÜLMESİ: ESKİŞEHİR İLİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA*

Prof. Dr. Seval KARDEŞ SELİMOĞLU **

Doç. Dr. Fatih TEMİZEL ***

Yrd. Doç. Dr. Ali ÖZDEMİR****

Makale Gönderim Tarihi : 12.11.2016 / Kabul Tarihi : 01.12.2016

ÖZ

Son yıllarda küreselleşen dünyada ülkelerin en önemli sorunlarından biride üniversiteli işsizliktir. Bu sorun her üniversite mezunu için olduğu kadar hukuk fakültesi mezunları içinde büyük bir sorundur ve çözümlenmek içinde pek çok araştırmalar yapılarak yeni yol haritaları üretilmeye çalışılmaktadır. İşte bu noktada ülkemizde 1989 yılında yürürlüğe giren 3568 sayılı “Muhasebe Mesleği Yasası” hukuk fakültesi mezunları için alternatif bir çözüm olarak görülebilir. Gelişmiş ülkelerde muhasebe mesleğinin icrasında kurulan şirketlerin bünyelerinde hukuk mezunlarını ya ortak ya da çalışan statüsünde istihdam edildikleri görülmektedir. Bu şirketlere bakıldığında “Mali Müşavirlik ve Hukuk Müşavirliği” şeklinde iş tanımlarını açtıklarını ve müşterileri olan iş dünyasına da bu şekilde hizmet ettikleri görülmektedir. Muhasebe mesleği ve hukuk mesleği birbirini tamamlayan ayrılmaz iki meslektir.

Bu çalışmada hukuk fakültesi mezunu avukatlık mesleği mensuplarının, muhasebe mesleğine yönelik farkındalıklarının ölçülmesi hedeflenmiştir. İş hayatına atılmış hukuk fakültesi mezunlarının bu konudaki farkındalıklarının düzeyi önem taşımaktadır. Avukatlık mesleğini icra eden kişilerin meslek yaşamlarında muhasebeye bakışlarını, muhasebe dersi içeriklerine ve meslek bilgisine ilişkin farkındalıklarını ortaya çıkarmak bu nedenle hedeflenmiştir. Diğer bir ifade ile piyasada bireysel ofislerde veya şirketlerde avukatlık mesleğini icra edenlerin muhasebenin öneminin ne kadar farkında oldukları ortaya konulmaya çalışılmıştır.

Anılan farkındalığı belirleyebilmek için Eskişehir Barosuna kayıtlı 22 farklı üniversitenin hukuk fakültesi mezunu avukata ulaşılmıştır. Katılımcıların hukuk eğitimi alanlara muhasebe dersini önerme oranı %63,3 olarak bulunmuştur. Hukuk fakültesi ders programlarında bu düşünceden hareketle en azından seçimsel ders düzeyinde muhasebe dersine yer vermelerinin yerinde olacağı düşünülmektedir. Çalışmanın kapsamı Eskişehir Barosu ile kısıtlanmıştır. Gelecekte Türkiye genelinden bir örneklem ile yapılacak çalışma ile avukatlık meslek mensuplarının muhasebe derslerine yönelik algılarının ve muhasebe mesleğine ilişkin farkındalıklarını ortaya çıkarılması planlanmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe Mesleği, Avukatlık, Çok Yönlü Frekans Tabloları, Log Lineer Modeller,

JEL Sınıflandırması: M41, M21, C12, C83,P42

* Bu çalışma Anadolu Üniversitesi Bilimsel Araştırma Projeleri Komisyonu Başkanlığı tarafından 1601E027 numaralı proje kapsamında desteklenmiştir.

** Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, sselimoglu@anadolu.edu.tr

*** Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, ftemizel@anadolu.edu.tr

**** Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, alozdemir@anadolu.edu.tr

MEASURING THE AWARENESS OF LAW FACULTY GRADUATES RELATED TO ACCOUNTING PROFESSION: A STUDY AIMED AT ESKİŞEHİR PROVINCE**ABSTRACT**

In recent years, graduate unemployment is one of the most significant problems of the countries in the globalizing world. This issue is as great a problem for law school graduates as it is for every other university graduate, and there have been some efforts to create new route maps by carrying out a great deal of research in order to find a solution to this problem. At this point, "Accounting Profession Law" no. 3568, which came into force in our country in 1989, can be considered an alternative solution for law faculty graduates. It appears that companies in the developed countries, founded for the performance of accounting career, employ law school graduates either as a partner or an employee. Looking at these companies, it is seen that they open their job descriptions in the form of "Financial Advisory and Legal Consultancy" whereby they also serve to the business world which is their customers. Accounting career and legal career are two inseparable professions that complement each other. In this study, the aim is to measure the awareness of law faculty graduates who are members of legal profession, related to accounting profession. The level of awareness of law faculty graduates who are in business life is important. For this reason, it is aimed to reveal the views of those who are practicing law profession in their professional life, their awareness related to accounting course content and profession knowledge. In other words, the attempt is to reveal to what extent those who practice law profession in individual offices or companies on the market are aware of the importance of accounting. In order to determine the aforementioned awareness, a connection has been established with the lawyers who are law faculty graduates from 22 different universities, registered in Eskişehir Law Bar. The percentage of respondents who propose accountancy courses to those who study law has been found out to be 63.3%. Accordingly, it is thought that accountancy courses should take place at least at the elective course level in the law faculty curriculum. The scope of this study is limited to Eskişehir Bar Association. In the future, it is planned to reveal the perceptions of the members of legal profession related to accountancy courses and their awareness of the accounting profession through a sample from Turkey as a whole.

Keywords : Accounting Profession, Attorney, Versatile Frequency Tables, Log-Linear Models

JEL Sınıflandırması: M41, M21, C12, C83,P42

1. GİRİŞ

Bir meslek sahibi olabilmek tüm zamanlarda önemlidir. Çünkü zorlu bir süreci gerektirmektedir. Emek, zaman, finansal kaynak harcamayı zorunlu kılmaktadır. Bu alandaki tercihler, bireyin yaşam kalitesini ve toplumsal refahı biçimlendirmektedir. Bu sürece küreselleşmenin etkileri de dahil olmuştur. Küreselleşme pek çok alandaki etkisinden bir tanesini de işgücü piyasasında göstermektedir. Hızla değişen iş dünyası, talep ettiği işgücü özelliklerini de devamlı olarak güncellemektedir. Bu nedenle meslekler değişen şartlara uyum sağladıklarında varlıklarını sürdürebilmektedir. Aksi takdirde tarihteki yerlerini almaktadır.

Bu değişim ve yenilenme süreci, ilgili mesleklerin mensuplarını doğrudan ilgilendirmektedir. Koşulların getirdiği yenilikleri zamanında fark edip yetenek setlerini bir diğer ifade ile mesleğin yeni dönemdeki talepleri karşılayabilenler varlıklarını sürdürebilmektedir. Üstelik de daha yüksek yaşam standartlarına erişerek refah düzeylerini artırabilmektedir. Tam da bu noktada ideal bir örnek avukatlık mesleği için gündeme gelmektedir.

Küreselleşmenin uluslar arası ticareti ve finansmanı Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerden (KOBİ), Mikro İşletmelere ve hatta hane halkının günlük yaşamına kadar sokabilmesi kritik gelişmedir. Bu gelişme sayesinde hukuk firmaları eskiden hiç olmadığı kadar yaygın ve sık olarak ulusal ve uluslararası ticari ve finansal konular ile karşı karşıya kalmaktadır. Bu da hukuk fakültesi mezunu avukatlık mesleği mensuplarının işletmelerin dilinden anlamasını ve konuşabilmesini zorunlu hale getirmektedir.

İşletmelerin dilinden anlamak ve konuşabilmek ise muhasebe bilmek ile olanaklıdır. Koşullar böyle bir resmi ortaya koyarken avukatlık mesleği mensupları bu konuda nasıl bir bakış açısına sahiptir. Bu amaçla çalışmada Eskişehir Barosuna kayıtlı olarak avukatlık yapanlar ile görüşülmüş ve muhasebe meslek mensupluğuna ilişkin farkındalıkları belirlenmeye çalışılmıştır. Anılan ihtiyaçlar konusunda iş yaşamında aktif olarak yer alan avukatlar ne düşünmektedir? Bu alandaki düşüncelerde hukuk fakültesi mezuniyeti öncesi ile mezuniyet sonrası arasında farklar bulunmakta mıdır? Bu alandaki tespitlerin günümüz hukuk fakültesi eğitimine ilişkin öneriler geliştirilmesine altlık oluşturma potansiyeli bulunmakta mıdır? Çalışmanın izleyen bölümlerinde bu konuda tespitler ve tespitlere dayanan öneriler yer almaktadır.

2. LİTERATÜR ÇALIŞMASI

Muhasebe Eğitiminin düzey ve yaygınlık anlamında etkilediği farklı alanlardaki konumunu belirlemeye doğrudan ve dolaylı olarak katkı sunan bir literatür özeti aşağıda sunulmaktadır. Bu çalışma kapsamında gerçekleştirilen literatür taraması sırasında, genelde idari bilimler fakültelerindeki özeldense idari bilimler dışındaki hukuk, mühendislik vb alanlardaki muhasebe eğitiminin mevcut fotoğrafını çekilmesi ile yetinilmediği her iki alandaki muhasebe eğitiminin geliştirilmesine yönelik öneriler de sunulduğu gözlenmiştir. Buna karşılık özellikle hukuk fakültesi mezunları gibi bu çalışmanın hedef kitesini oluşturan bir topluluğun muhasebe mesleğine yönelik algılarına çok sınırlı ölçüde değinilmiştir. Çalışma ile bu alanda temel bir katkı ortaya konması hedeflenmektedir.

Tablo 1: Literatür Taraması Özeti

YAZAR VE YIL	MAKALE ADI	KONU KAPSAM	SONUÇ
Akdoğan ve Sevilengül (2007)	Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum İçin Tekdüzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler	Makalede muhasebe standartlarına uyum için tekdüzen hesap planında yapılması gereken değişiklikler ele alınmıştır.	Türkiye muhasebe /finansal raporlama standartlarının yürürlüğe girmesi ile tekdüzen hesap planında yapılması gereken değişiklikler özetlenmiştir.
Atabay (2011)	Osmanlı'dan Günümüze Muhasebenin Gelişiminde Hukukun Yeri -Mevcut Hukuk Fakültelerinde Muhasebe Derslerinin Önemi	Türkiye'deki üniversitelerin hukuk fakültelerinde verilen dersler içerikleri açısından incelemiştir.	Hukuk fakültelerinin %22'sinde, temel muhasebe derslerinin verildiği, bazı üniversitelerde muhasebe derslerinin seçmeli ders olarak sunulduğu sonucuna varılmıştır.
Ayanoğlu vd. (2013)	Sağlık Hizmetleri Yönetimi Eğitiminde Muhasebe ve Finansman Derslerinin Önemi	Sağlık kurumlarına yönetici yetiştiren lisans düzeyindeki üniversite bölümlerinin müfredatlarında yer alan muhasebe ve finansman dersleri tespit edilmeye çalışılmıştır.	Lisans eğitiminde muhasebe ve finansman derslerinin payının toplam derslerin yaklaşık % 10 u olduğu tespit edilmiş ve sağlık hizmetleri yönetimi alanındaki eğitimlerde muhasebe ve finansman bilgisinin özellikle verilmesi gerektiği sonucuna ulaşılmıştır.
Aysan (1979)	Türkiye'de Muhasebe Eğitimi Nasıl Yapılmalıdır?	Türkiye'de muhasebe eğitiminin nasıl olması gerektiğine yönelik bir çalışma yapılmıştır.	Hem idari bilimler hem de idari bilimler dışındaki fakültelerde muhasebe ders içeriklerinin zenginleştirilmesine yönelik öneriler geliştirilmiştir.
Bayazıtlı (2002)	Türkiye'de Muhasebe Eğitimi, Gelecek Yüzyılda Muhasebe Eğitimi	Türkiye'de muhasebe eğitiminin nasıl olması gerektiğine yönelik bir çalışma yapılmıştır.	İdari Bilimler Fakültelerini merkez alan ve diğer fakülteleri de kapsayan muhasebe eğitim içeriğinin günün ihtiyaçlarına uyumlaştırılmasına yönelik öneriler tartışmaya açılmıştır.
Bayazıtlı ve Çelik (2004)	Muhasebe Eğitiminin Kalitesinin Arttırılmasında İlk Adım: Yükseköğretim Kurumlarında Muhasebe Eğitiminin Etkinliğinin Analizi	İktisadi ve İdari Bilimler ve bu çizgideki fakültelerin ders programlarında yer alan muhasebe derslerinin dağılımı incelenmiştir.	İdari Bilimler Fakülteleri odaklı olarak muhasebe derslerinin iş dünyası paydaşlarının beklentilerine cevap vermesi için tespitler yapılmıştır.
Birgönül vd. (2007)	Muhasebe Eğitiminin Kalitesinin Arttırılmasında İlk Adım: Yükseköğretim Kurumlarında Muhasebe Eğitiminin Etkinliğinin Analizi	Kamu ve özel sektörde inşaat mühendisi olarak üst düzey yöneticilik görevi yapmakta olan profesyonellere alan bilgisi dışındaki 40 adet bilgi alanını önem bakımından sıralamaları istenmiştir.	Sonuç olarak 1-5 arası (1 en düşük ve 5 en yüksek) notlama yapıldığında muhasebe bilgisi ihtiyacı 3.8056 puan almıştır.

Kalmış ve Yılmaz (2004)	Lisans Seviyesindeki Muhasebe Eğitiminin Mevcut Durumu ve Geliştirilmesi İçin Yapılması Gereken Geliştirmeler	İktisadi ve İdari Bilimler ve bu çizgi-deki fakültelerin ders programlarında yer alan muhasebe derslerinin dağılımı incelenmiştir.	İdari Bilimler Fakültelerindeki muhasebe derslerinin iş dünyasının gereksinimlerine cevap verebilmesi için tespitler yapılmıştır.
Özbek (2015)	Farklı Eğitim Programlarındaki Öğrencilerin Genel Muhasebe Dersine İlişkin Algıları	Asıl alanı muhasebe olmayan öğrencilere, muhasebe dersine ilişkin algılarını ölçmek amacıyla Geiger ve Ogilby (2000) tarafından geliştirilen bir anket formu uygulanmıştır.	102 öğrencinin % 75 ila % 80'i muhasebe dersininin gerekliliği ile ilgili farkındalıkları ve isteklilikleri konusunda olumlu görüş belirtmiştir.
Özbireckli (2000)	Dinamik Muhasebe Öğretimi İçin Yeni Yaklaşımlar	Türkiye'de muhasebe eğitiminin nasıl olması gerektiğine yönelik bir çalışma yapılmıştır.	Üniversitelerde Muhasebe Eğitime Toplu Bakış ile eleştiriler ortaya konmuştur.
Özkul (2012)	19. Yüzyıl Türk Yükseköğretiminde İşletme Eğitimi	İşletme bilimine katkısı olan 19. Yüzyıl yükseköğretim kurumları "işletme eğitimi" açısından incelenmiştir.	Özel sektörde ve/veya kamu sektöründe çalışanlar tarafından çeşitli nedenler ile muhasebe eğitimine gereksinim duyulduğu görülmektedir. Görev yapılmakta olan organizasyonun hedeflerine göre muhasebe bilgisine duyulan ihtiyaç düzeyi değişebilmekle birlikte varlığını korumaktadır.
Selimoğlu vd (2015)	Muhasebe Eğitiminin Yeni Rotası: Farklı Eğitim Programları (ABD-Türkiye Karşılaştırmalı Örneği)	Amerika Birleşik Devletleri'nde ve Türkiye'deki idari bilimler fakülteleri dışındaki farklı eğitim programlarına sahip fakültelerde verilen muhasebe derslerine ilişkin karşılaştırmalı bir analiz yapılmıştır.	ABD-Türkiye karşılaştırmasında temel düzeydeki muhasebe derslerinin benzer şekilde yer aldığı görülmüştür. ABD'de genellikle hukuk fakültelerinde uzmanlık alanlarına yönelik muhasebe derslerinin bulunmaktadır. Türkiye'de ise, sigortacılık, hukuk, inşaat, turizm, ormanlık, sağlık, spor, havacılık ve tarım gibi birçok alanda uzmanlık alanlarına yönelik muhasebe derslerinin yer aldığı görülmüştür.
Tanç ve Uzay (2013)	Üniversitelerde Lisans Düzeyinde Denetim Eğitimi: Karşılaştırmalı Bir Çalışma	İktisadi ve İdari Bilimler ve bu çizgi-deki fakültelerin ders programlarında yer alan muhasebe derslerinin dağılımı incelenmiştir.	Muhasebe Denetimi Odaklı Öneriler ortaya konulmuştur.
Tarhan (2012)	Mühendislik ve Mimarlık Fakültesinde Ekonomi Dersinin Önemi	Finansal ve maliyet muhasebesi dersleri almış Mühendislik Fakültesi öğrencilerine yönelik bir araştırma anket yöntemi kullanılarak gerçekleştirilmiştir. Mühendislerin de doğru yatırım kararı verebilmeleri için branş dersleri kadar işletme derslerinde	Muhasebe dersinin ders programlarında zorunlu ders olarak yer almasının genç mühendislerin hayattaki başarılarına katkı sağlayacağı sonucuna ulaşılmıştır.

		faydalı olacağı kanıtlanmaya çalışılmıştır.	
Yıldırım (2015)	Genel Muhasebe Dersi Alan Öğrencilerin Derse İlişkin Beklentileri ve Başarı Durumlarının Değerlendirilmesi	Farklı eğitim alanlarında öğrenim gören öğrencilerin muhasebe dersine ilişkin görüşleri 62 öğrenciye anket yapılarak incelenmiştir.	Araştırma bulguları t testi ile analiz edilmiş ve öğrencilerin cinsiyete göre, başarı, kariyer, ödül, zaman, merak veya zevkli, zor, sıkıcı, motivasyon, bilgi, eğitici puan ortalamaları arasında bir farklılık bulunmamıştır.
Yükçü ve Atağan (2010)	Muhasebenin Mühendislik Boyutu: Ürün Ağacı ve Rota Uygulaması	Muhasebenin farklı eğitim alanları ile ilişkisini ortaya koymaya yönelik bu çalışmada mühendislik bilimi ve muhasebe arasındaki ilişki ürün ağacı ve rota uygulaması ile açıklanmaya çalışılmıştır.	Her iki bilim dalının da sistem yaklaşımıyla hareket etmekte olduğu vurgulanmıştır.
Zaif (2004)	Muhasebe Eğitiminde Yeni Yaklaşımlar	İktisadi ve İdari Bilimler ve bu çizgi-deki fakültelerin ders programlarında yer alan muhasebe derslerinin dağılımı incelenmiştir.	İdari Bilimler Fakültelerindeki Muhasebe Eğitimine odaklanan öneriler ortaya konmuştur.
Zaif ve Ayanoğlu (2007)	Muhasebe Eğitiminde Kalitenin Arttırılmasında Ders Programlarının Önemi: Türkiye’de Bir İnceleme	İktisadi ve İdari Bilimler ve bu çizgi-deki fakültelerin ders programlarında yer alan muhasebe derslerinin dağılımı incelenmiştir.	İdari Bilimler Fakültelerindeki ders programlarının Muhasebe Eğitiminin kalitesine etkisini belirleyen bulgular ortaya konmuştur.

Sunulan literatür özetinin incelenmesinden de anlaşılacağı üzere gerçekleştirilen çalışma alanında son derece özgün bir konuma ve bu konumdan sunulmakta olan yüksek bir katma değere sahip bulunmaktadır. Özgünlük bu alanda benzeri bir çalışmanın yapılmamış olmasından kaynaklanmaktadır. Yüksek katma değer beklentisi ise ilk defa muhasebe eğitimi alanların gerçek yaşam deneyimlerine dayalı görüşlerinin analiz edilerek önerinin ortaya konmasından kaynaklanmaktadır.

3. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ

Çalışmanın amacı Eskişehir Baro’su avukatlarının muhasebe mesleğine ve muhasebe derslerine ilişkin tutumlarını ortaya çıkarmaktır. İhtiyaç duyulan veriler örnekleme yolu ile elde edilmiştir. Eskişehir Barosuna kayıtlı avukatlar çalışmanın

evrenini oluşturmaktadır. Bu evrenden basit rassal örnekleme yolu ile örneklem oluşturulmuş ve anket yolu ile veriye ulaşılmıştır. Verilerin analizinde kontenjans tabloları, çok yönlü frekans tabloları kullanılmış ki-kare testleri ile log lineer analizden yararlanılmıştır. Verilerin çözümlenmesinde SPSS programı kullanılmıştır. Araştırmada verilerin toplanması, belirlenen örneklem ile gönüllülük esasına göre yürütülmüştür.

3.1. Örneklem

Araştırmanın evrenini Eskişehir Barosuna kayıtlı avukatlar oluşturmaktadır. Türkiye Barolar Birliği 31 Aralık 2015 Listesine göre Eskişehir Bürosuna kayıtlı avukat sayısı 376’sı kadın, 495’i erkek olmak üzere 871’dir. Örneklem hacmi tahmini evren oranı (0,5), maksimum hata (0,07) ve anlamlılık düzeyi (0,05) değerleri ile evrenin sonlu

olması da dikkate alınarak 161 olarak hesaplanmıştır. Belirlenen örneklem hacmi yeterli veriye ulaşılması amacıyla %25 oranında genişletilmiş ve 201 birim olarak belirlenmiştir.

3.2. Ölçme Aracı ve Veri Analizi

Bu çalışmada verinin toplanmasında kullanılan soru cetveli Geiger ve Ogilby'nin (2000) öğrencilerin muhasebe dersine ilişkin algılarını ölçmede kullandıkları ölçek temel alınarak hazırlanmıştır. Anket formunda mesleki bilgi, kariyer ve muhasebe eğitimi olmak üzere toplam üç temel boyutta katılımcıların tutumlarını ölçmeye yönelik maddelere yer verilmiştir. Anket formu likert tipi sorular ile araştırmanın amacına uygun olarak de-

mografik özelliklere ilişkin sorular eklenerek düzenlenmiştir.

Veri ön işleme aşamasında 201 anketten 13'ü eksik veriler nedeniyle analiz edilmemiştir. Analiz 188 anket üzerinden yürütülmüştür. İstatistiksel analizler (IBM 23) SPSS paket Programı ile gerçekleştirilmiştir. Çalışmada Ki-kare testi ve log lineer analiz gerçekleştirilmiştir.

4. BULGULAR

Çalışmaya dâhil edilen 188 katılımcının % 51,6'sı kadın, % 48,4'ünü ise erkektir. Katılımcılara ilişkin betimsel istatistikler Tablo 2'de sunulmuştur.

Tablo 2: Betimsel İstatistikler

Değişken		Sayı	Oran(%)
Cinsiyet	Kadın	97	51,6
	Erkek	91	48,4
	Toplam	188	100
Mesleki Tecrübe	1' den az	20	10,6
	1-10 yıl	111	59
	10 –20' yıl	37	19,8
	20 yıl ve üzeri	20	10,6
	Toplam	188	100
Hukuk eğitimi alanlara muhasebe dersini önerme durumu	Evet	119	63,3
	Hayır	69	36,7
Eğitim	Lisans	163	86,7
	Lisansüstü	25	13,3

Çalışmaya katılanlardan; mesleki tecrübesi 10 yılın altında olanların oranı % 69,6 iken 10 ile 20 yıl arasında olanların oranı % 19,8, 20 yılın üzerinde olanların oranı ise % 10,6'dır. Lisans eğitimi alanlar % 86,7 iken Lisansüstü eğitimi alanların oranı %13,3'tür. Genel sonuçlar çerçevesinde ankete cevap verenlerin %63,3'ü mesleki

deneyimlerine dayanarak şunda hukuk eğitimi alanlara muhasebe dersini de almalarını önermektedir.

Tablo 3: Katılımcıların Mezun Oldukları Üniversitelere Göre Dağılımı

Üniversite Adı	Sayı	Yüzde	Üniversite Adı	Sayı	Yüzde
Anadolu	56	29,8	Kadir Has	1	0,5
Ankara	21	11,2	Karadeniz	4	2,1
Başkent	1	1,1	Kırıkkale	1	0,5
Çankaya	1	0,5	Kocaeli	6	3,2
Dicle	4	2,1	Maltepe	2	1,1
Doğu Akdeniz	4	2,1	Marmara	14	7,4
Dokuz Eylül	9	4,8	Selçuk	21	11,1
Ege	2	1,1	Şeyh Edebali	2	1,1
Erciyes	1	0,5	Yakın Doğu	2	1,1
Gazi	3	1,6	Zirve	2	1,1
Hasan Kalyoncu	1	0,5	Cevapsız	5	2,7
İstanbul	19	10,1	Toplam	188	100

Bu çalışmada 22 farklı üniversitenin mezununa ulaşılmıştır. Çalışmaya katılabilecek mezunların kayıt yılı (2010-2011) dikkate alındığında 25'i devlet 33'ü vakıf olmak üzere toplam 58 üniversitede hukuk fakültesinin faaliyet gösterdiği belirlenmiştir. Çalışmada ilgili dönemde ve öncesinde mezun verebilen pek çok üniversitenin hukuk fakültesi mezununa ulaşıldığı (yaklaşık % 40) ve düşüncelerine yer verildiği söylenebilir.

Hali hazırda piyasada avukatlık mesleği icra edenlerin hukuk eğitimi alanlara ve/veya alacaklara muhasebe derslerini de programlarına eklemelerini ve almalarını önermektedirler. Bu oran ise Tablo 2'de de belirtildiği üzere % 63,3 olarak ortaya konmuştur. Daha önce yapılan bir başka çalışmamızda bu konu Anadolu Üniversitesi Hukuk

Fakültesi öğrencileri bazında da araştırılmış olup bulguları ise % 26,5 olarak bulunmuştur (Seli-moğlu vd., 2016, s 43). Diğer bir ifade ile şuan öğrenci olanlar muhasebe derslerinin önemimi yeterince kavrayamamış olsalar da mesleğin içinde fiilen çalışmakta olan avukatlar muhasebenin mesleki icraatları bakımından çok önemli olduğunun hatta birbirini destekleyici olduklarının farkındadırlar. Bu tespit ise çalışmanın bulguları tarafından da desteklenmektedir. Mesleğin içerisinde yer alanların dersi önerme oranı öğrencilerin oranının iki katından fazladır. Oransal dağılımın iki grup için istatistiksel olarak anlamlı olup olmadığını ortaya çıkarmak için kıkare homojenlik testinden yararlanılmıştır.

Tablo 4: Hukuk Fakültesi Öğrencilerinin ve Avukatların Muhasebe Dersini Önerme Durumlarının Dağılımı

			Nitelik		Toplam
			Öğrenci	Avukat	
Hukuk eğitimi alanlara muhasebe dersini önerme durumu	Evet	Sayı	165	119	284
		Nitelik içindeki Yüzdesi	26,5%	63,3%	35,0%
	Hayır	Sayı	458	69	527
		Nitelik içindeki Yüzdesi	73,5%	36,7%	65,0%
Toplam		Sayı	623	188	811
		Nitelik içindeki Yüzdesi	100,0%	100,0%	100,0%

Proje kapsamında iki farklı grup üzerinde araştırma yoğunlaştırılmıştır. Bunlardan birincisi Anadolu Üniversitesi Hukuk Fakültesi öğrencileri ikincisi ise Eskişehir ilinde avukatlık faaliyetinde bulunan baroya kayıtlı avukatlardır. Aynı soruya bu iki gruptan elde sonuçlar Tablo 4 de sunulmuştur. Bu tabloya göre hali hazırda öğrenci bakışıyla muhasebenin önemi ile Eskişehir ilindeki avukatların muhasebeye bakışları ortaya konmaya çalışılmıştır.

Muhasebe dersini önerme oranı gruplar arasında birbirine eşittir biçimindeki sıfır hipotezi iki bağımsız örnek sonuçlarından hareketle test edil-

miştir. Ki-kare test istatistiği $\chi^2=86,008837$ ($p=0,000$) olarak hesaplanmıştır. Bu sonuç muhasebe dersini önerme oranının iki grup için farklı olduğunu göstermektedir. Bu durum avukatların öğrencilere göre muhasebenin önemini daha iyi kavradıkları ve gerekliliğine öğrencilere göre daha çok inandıklarını ortaya koymaktadır. Sonuç olarak, muhasebe bilgisine duyulan ihtiyacı hukuk eğitimini tamamladıktan sonra iş hayatında yüzleştikleri olaylar ve yeni yasal düzenlemeler bağlamında daha net olarak keşfetmeleri şeklinde yorumlanabilir. Maddelere ilişkin betimleyici istatistikler ise Tablo 5'te verilmiştir.

Tablo 5: Avukatların Muhasebe ilişkin Tutumlarına İlişkin Betimleyici İstatistikler

	Sayı	Ortalama	Standart Sapma	Çarpıklık Standart H.		Basıklık Standart H.	
Muhasebe dersi benim kariyerime katkı sağlayacaktır.	188	3,49	1,072	-0,696	0,177	-0,257	0,353
Gelecek meslek yaşamımda muhasebe bilgisine çok ihtiyacım olacak.	188	3,45	0,926	-0,557	0,177	0,105	0,353
Muhasebe mesleğinin gelecekte de önemini koruyacağını düşünüyorum.	188	3,56	0,914	-0,408	0,177	-0,134	0,353
Muhasebe dersi benim gelecekteki meslek yaşamımda bana katkı sağlayacaktır.	188	3,64	0,917	-0,772	0,177	0,534	0,353
Muhasebe mesleği hakkında yeteri kadar bilgi sahibiyim.	188	2,75	0,934	0,162	0,177	-0,401	0,353
Muhasebe eğitiminin çok önemli olduğunu düşünmekteyim.	188	3,37	0,936	-0,611	0,177	0,287	0,353
Muhasebe dersleri muhasebe mesleğinin benimsenmesinde etkilidir.	188	3,14	1,020	-0,342	0,177	-0,490	0,353
Aldıkları muhasebe eğitiminin, mesleki açıdan yeterliliğine ilişkin kaygılarım var.	188	3,57	0,890	-0,234	0,177	-0,241	0,353

Tablo 5'te "Muhasebe dersi benim gelecekteki meslek yaşamımda bana katkı sağlayacaktır" maddesi ortalama puanı ile Muhasebe mesleğinin gelecekte de önemini koruyacağını düşünüyorum ifadesine katılanların ortalama puanının katılım düzeyi için maksimum puana en yakın iki madde olduğu görülmektedir. Katılımcıların muhasebe dersinin meslek yaşamında katkısına ilişkin beklentilerinin frekans dağılımından hareketle, katılımcıların kararsızlar dışarıda bırakıldığında

ilgili ifadeye katılım yüzdesi % 64,9 gibi oldukça büyük bir oran olarak hesaplanmıştır. Kararsızlar dâhil edildiğinde bu oran %88,3'e ulaşmaktadır. Katılımcıların muhasebe mesleğinin gelecekte de önemini koruyacağına ilişkin ifadeye katılımlarının frekans dağılımından hareketle ifadeye katılım yüzdesi % 64,9 gibi oldukça büyük bir oran olarak hesaplanmıştır. Kararsızlar dâhil edildiğinde bu oran % 88,3'e ulaşmaktadır. Bu durum katılımcıların hukuk eğitiminde muhasebe

dersine ve muhasebe mesleğinin geleceğine ilişkin olumlu bakışını ortaya koymaktadır. 2011 yılında ülkemizde yeniden düzenlenen yeni TTK ile hukuk mezunlarının müşterileri olan işletmelere istedikleri düzeyde danışmanlık hizmeti verebilmeleri için muhasebenin gerekliliğini gündeme bir kez daha ve vazgeçilemez şekilde taşımıştır. Yeni TTK içerik olarak yüzde yetmiş oranda muhasebe terimleri ile kaleme alınmıştır. Hatta Bu yeni yasal düzenleme muhasebecileri ve hukukçuları aynı iş ortamlarına taşıyarak birlikte çalışmaya iş hayatında dayanışma halinde olmalarına yol açmıştır.

Çalışmada değişkenlerin arasındaki etkileşimin

ve birlikte değişimin araştırılabilmesi amacıyla log-lineer analiz uygulanmıştır. Log-lineer modellerden çok yönlü frekans tablolarının değerlendirilmesinde yararlanılmaktadır. Log lineer analizler ile değişkenler arasında bağımlı bağımsız ayrımı yapılmaksızın değişkenler arasındaki birliktelik durumu ortaya çıkarılmaktadır.

Analizde iki sınıflı cinsiyet, iki sınıflı eğitim durumu, iki sınıflı muhasebe dersini önerme durumu ve iki sınıflı mesleki tecrübe (analizin yapılabilmesi amacıyla sınıf birleştirilmesi gerçekleştirilmiştir.) olmak üzere üç değişken arasındaki etkileşimler incelenmiştir. Üç değişkenden oluşan üç boyutlu kontenjans tablosu Tablo 6'da gösterilmiştir.

Tablo 6: Avukatların Muhasebe Dersi Önerme, Tecrübe ve Cinsiyete Göre Dağılımı

Tecrübe			Hukuk eğitimi alanlara Muhasebe dersini önerme durumu		Toplam
			Evet	Hayır	
10 Yıla Kadar	Cinsiyet	Kadın	39	34	73
		Erkek	31	27	58
	Toplam		70	61	131
10 Yıl ve daha fazla	Cinsiyet	Kadın	22	2	24
		Erkek	27	6	33
	Toplam		49	8	57
Toplam	Cinsiyet	Kadın	61	36	97
		Erkek	58	33	91
	Toplam		119	69	188

Log lineer analizde hangi etkilerin önemli olduğunu ortaya çıkarılabilmek amacıyla k yönlü etkiler ve bu etkilerin diğer bir deyişle ana etkiler, ikinci ve üçüncü dereceden etkileşim terimlerinin anlamlılığı test edilmiştir. Test sonuçları Tablo 7’de görülmektedir.

Tablo 7’de yer alan sonuçlara göre; k=1 ana etkiler (2= 51,149, p=0,000) ve k=2 ikili etkileşim

Kısmi ilişkilerin sonuçları Tablo 8’de gösterilmiştir.

Tablo 8’e göre iki değişkenli etkileşim etkilerinden meslekte tecrübe(t) ile hukuk eğitimi alanlara muhasebe dersi önerme durumu(ö) ikili etkileşimi ile meslekte tecrübe ile hukuk eğitimi alanlara muhasebe dersi önerme durumu ana etkileri 0,05 anlamlılık düzeyine göre istatistiksel olarak

Tablo 7: Muhasebe Dersi Önerme, Tecrübe ve Cinsiyet Verileri için K Yönlü Etkiler

	k	Sd.	G ²	P	χ ²	P
k Yönlü ve daha yüksek düzeyli etkilere ilişkin test	1	7	67,655	0,000	51,149	0,000
	2	4	24,074	0,000	21,086	0,000
	3	1	0,986	0,321	0,944	0,331

etkilerinin 0,05 anlamlılık düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı olduğu (2= 21,086, p=0,000) görülmektedir. Üçüncü dereceden etkileşim teriminin istatistiksel olarak anlamlı olmadığı ifade edildiği hipotez ise 0,05 anlamlılık düzeyinde kabul edilmiştir (2= 0,331, p=0,331) . Bu sonuç, uygun modelin, üçüncü dereceden etkileşim terimini içermeyen bir doymamış model olacağı anlamına gelmektedir.

anamlı bulunmuştur. 0,05 anlamlılık düzeyinde cinsiyet ile hukuk eğitimi alanlara muhasebe dersi önerme durumu arasında ilişki bulunamamıştır.

Etkiler ve etkileşimlerin anlamlılığı testlerinin sonuçlarına göre kurulacak model;

$\ln f_{ijk} = \lambda + \lambda^t + \lambda^ö + \lambda^{öt}$ olacaktır.

Tablo 8: Muhasebe Dersi Önerme, Tecrübe ve Cinsiyet için Kısmi İlişkiler

Etki	Sd.	Kısmi χ ²	P
b2cinsiyet*meslekte tecrübe	1	3,133	0,077
b2cinsiyet*b3hukukmuahoneri	1	0,191	0,662
Meslekte tecrübe*b3hukukmuahoneri	1	20,116	0,000
b2cinsiyet	1	0,192	0,662
Meslekte tecrübe	1	29,931	0,000
b3hukukmuahoneri	1	13,459	0,000

Modele ilişkin parametre tahminleri, parametrelere ilişkin z ve standart hata değerleri Tablo 9’da verilmiştir.

Tablo 9’da yer alan z değerleri kullanılarak bir etki veya etkileşimin hücelere olan etkisi değerlendirilebilir. Mutlak z değerlerine göre modelde en büyük etkiye sahip etkiler sırasıyla; meslekte tecrübe ($z= 5,477$), Muhasebe dersi önerme ($z= 4,495$) ve meslekte tecrübe ve mu-

ve muhasebe mesleğine ilişkin farkındalıklarının incelenmesi oluşturmaktadır. Türkiye genelinde barolara kayıtlı avukat sayısı 86981’dir (barobirlik.org.tr). Son beş yılda avukat sayısı % 35 artış göstermiştir. Önümüzdeki beş yılda artış oranının % 60 olması beklenmektedir. Bu meslek grubu açısından iş sahalarının çeşitliliği, hızla artış gösteren mezunların kariyer motivasyonlarını olumlu etkileyebilecektir.

Tablo 9: Parametre Tahminleri

Etki	Parametre	Tahmin Değeri	Std.H.	z	P
b2cinsiyet*meslekte tecrübe*b3hukukmuhoeneri	1	-0,094	0,109	-0,868	0,385
b2cinsiyet*meslekte tecrübe	1	0,201	0,109	1,850	0,064
b2cinsiyet*b3hukukmuhoeneri	1	0,094	0,109	0,867	0,386
Meslekte tecrübe*b3hukukmuhoeneri	1	-0,421	0,109	-3,871	0,000
b2cinsiyet	1	-0,088	0,109	-0,808	0,419
Meslekte tecrübe	1	0,596	0,109	5,477	0,000
b3hukukmuhoeneri	1	0,489	0,109	4,495	0,000

hasebe dersi önerme ikili etkileşimidir ($z= 3,871$). Diğer bir deyişle kontenjans tablosundaki frekanslar üzerinde en önemli faktörün meslekte tecrübe olduğu anlaşılmaktadır. Meslekte tecrübe ve muhasebe dersi önerme değişkenleri arasında bağımlılık bulunmuştur. Sonuç olarak, hukuk alanındaki profesyonellerde iş hayatında tecrübe kazanıldıkça deneyim arttıkça muhasebenin önemine ilişkin algının kuvvetlendiğini görmekteyiz ki bunu gelişmiş ülkelerde iş ortaklıkları ve şirketleşme yapılarında da tespit ediyoruz.

5. SONUÇ

Araştırmanın konusunu avukatlık mesleği mensuplarının muhasebe derslerine yönelik algılarının

Muhasebe derslerinin hukuk fakültesi mezunlarının kariyerlerine etkisi araştırmanın bir başka ayağını oluşturmaktadır. Elde edilecek olumlu sonuç hukuk fakültesi mezunlarının hukuk fakültesi öğrencilerine muhasebe dersi önerme durumlarını ve kanunen kendilerine verilmiş olan haklardan yararlanıp kariyer yollarından biri olarak muhasebe alanının da olduğuna ilişkin farkındalığı arttıracaktır.

Cinsiyet meslek seçimini etkileyen bir faktör olarak karşımıza çıkmaktadır. Muhasebe dersinin öğrencilerin muhasebe mesleğine ilişkin bilgi düzeyi üzerinde etkisi olacağından bu duruma ilişkin araştırma hipotezi; cinsiyet ile hukuk

eğitimi alanlara muhasebe dersi önerme durumu arasında ilişki vardır biçiminde ifade edilmiştir.

Meslekte geçirilen sürenin hukuk eğitiminde muhasebe derslerine ilişkin bakış açısını etkileyip etkilemediğini ortaya çıkarabilmek amacıyla araştırma hipotezi; meslekte tecrübe ile hukuk eğitiminde muhasebe dersini önerme durumu ilişkilidir biçiminde düzenlenmiştir.

Başlıca hipotezlerin dışında yapılan çalışma ile avukatlık meslek mensuplarının meslek yaşamında muhasebeye bakışlarını ve muhasebe derslerine ve içeriklerine ve meslek bilgisine ilişkin durumlarını ortaya çıkarmak amaçlanmıştır.

Bu çalışmada Eskişehir Barosuna kayıtlı 22 farklı üniversitenin hukuk fakültesi mezunu avukata ulaşılmıştır. Katılımcıların hukuk eğitimi alanlara muhasebe dersini önerme oranı % 63,3 olarak bulunmuştur. Konuya ilişkin olarak hukuk fakültesi öğrencilerinin diğer öğrencilere muhasebe dersini önerme oranı daha önce, Anadolu Üniversitesi Hukuk Fakültesi öğrencilerine yönelik yapılan çalışmada % 26,5 olarak bulunmuştur (Selimoğlu vd., 2016, s 43). Oransal dağılımın iki grup için istatistiksel olarak anlamlı olmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Öğrencilere göre mesleği icra edenlerin muhasebe dersini hukuk fakültesi öğrencilerine önerme oranı daha yüksektir. Hukuk fakültesi ders programlarında bu düşünceden

hareketle en azından seçimlik ders düzeyinde muhasebe dersine yer vermelerinin yerinde olacağı düşünülmektedir.

Ortalaması en yüksek iki maddeye ilişkin frekans dağılımları, katılımcıların hukuk eğitiminde muhasebe dersine ve muhasebe mesleğinin geleceğine ilişkin olumlu bakışını ortaya koymaktadır.

Log lineer analiz sonuçları; iki değişkenli etkileşim etkilerinden meslekte tecrübe (t) ile hukuk eğitimi alanlara muhasebe dersi önerme durumu (ö) ikili etkileşimi ile meslekte tecrübe ile hukuk eğitimi alanlara muhasebe dersi önerme durumu ana etkileri 0,05 anlamlılık düzeyine göre istatistiksel olarak anlamlı olduğunu göstermiştir. Tüm ikili etkileşimler arasında sadece meslekte tecrübe ile dersi önerme birbirine bağımlı bulunmuştur. Cinsiyet ile muhasebe dersini önerme ile ilgili bir bağlantı bulunmamıştır.

Mutlak z değerleri ise log lineer modelde en büyük etkiye sahip etkilerin sırasıyla; meslekte tecrübe, muhasebe dersini önerme ile meslekte tecrübe ve muhasebe dersi önerme ikili etkileşimi olduğunu göstermiştir. Diğer bir deyişle kontenjans tablosundaki frekanslar üzerinde en önemli faktörün meslekte tecrübe olduğu anlaşılmaktadır.

Mesleğin rekabet gücü kazanabilmesi, güçlenmesi ve sürdürülebilirliği için.

KAYNAKÇA

- Akdoğan, Nalan ve Sevilengül, Orhan, “Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum İçin Tekdüzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler”, Mali Çözüm Dergisi, (2007), Sayı. 84, s. 29-70.
- Atabay, Esra, “Osmanlıdan Günümüze Muhasebenin Gelişiminde Hukukun Yeri – Mevcut Hukuk Fakültelerinde Muhasebe Derslerinin Önemi”, Akademik Bakış Dergisi, (2011), 25 (Temmuz-Ağustos), 17.01.2015, s. 1-14.
- Ayanoğlu, Y., Abuhanoğlu, H. ve Teke, A., “Sağlık Hizmetleri Yönetimi Eğitiminde Muhasebe ve Finansman Derslerinin Önemi”(2013), Gazi Üniversitesi İİBF Dergisi, Sayı. 15/1, s. 23-42.
- Aysan, Aydın, Mustafa, “Türkiye’de Muhasebe Eğitimi Nasıl Yapılmalıdır?”, I. Türkiye Muhasebe Eğilimi Sempozyumu, (1979), s. 260-266.
- Bayazıtlı, Ercan, “Türkiye’de Muhasebe Eğitimi, Gelecek Yüzyılda Muhasebe Eğitimi”, Türmob Yayınları, (2002), s. 44-4S.
- Bayazıtlı, Ercan ve Çelik, Orhan, “Muhasebe Eğitiminin Kalitesinin Arttırılmasında İlk Adım: Yükseköğretim Kurumlarında Muhasebe Eğitiminin Etkinliğinin Analizi”, Antalya, XXIII. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, (2004), s. 63-97.
- Birgönül, Talat, M., Dikmen, İ., Özorhon, B. ve Işık, Z., “İnşaat Sektörünün Yapım Yönetimi Eğitiminden Beklentileri”, 4. İnşaat Yönetimi Kongresi, (2007), 30-31 Ekim, İstanbul, s. 169-179.
- Geiger, Marshall, A. ve Ogilby, Suzanne, M., “The First Course in Accounting: Students’ Perceptions and Their Effect on the Decision to Major in Accounting”, Journal of Accounting Education, (2000), 18/2, p. 63-78.
- Kalmış, Halis ve Yılmaz, Berna, Burcu, “Lisans Seviyesindeki Muhasebe Eğitiminin Mevcut Durumu ve Geliştirilmesi İçin Yapılması Gereken Geliştirmeler”, XXIII. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, (2004), Antalya, Türkiye, 19-23 Mayıs 2004
- Özbek, Yiğit, “Farklı Eğitim Programlarındaki Öğrencilerin Genel Muhasebe Dersine İlişkin Algıları”, Eğitim ve Öğretim Araştırmaları Dergisi, (2015), Cilt 4, Sayı 2 Makale, No.03, s. 24-34.
- Özbirecikli, Mehmet, “Dinamik Muhasebe Öğretimi İçin Yeni Yaklaşımlar”, XIX. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Mayıs 2000, s. 75-80.
- Özkul, Ahmet, Sait, “19. Yüzyıl Türk Yükseköğretiminde İşletme Eğitimi”, Suleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, (2012), Sayı. 2/6, s. 223-241.
- Selimoğlu, Kardeş, S., Temizel, F ve Özdemir, A., “Hukuk Fakültesi Öğrencilerinin Muhasebe Meslek Mensubiyeti Farkındalığı: Anadolu Üniversitesi Hukuk Fakültesi Örneği”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Ekim 2016, s. 37-50.
- Selimoğlu, Kardeş, S., Yeşilçelebi, G. ve Orhan, A., “Muhasebe Eğitiminin Yeni Rotası: Farklı Eğitim Programları (ABD-Türkiye Karşılaştırmalı Örneği)”, 34. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, (2015) , Antalya, Türkiye, 15/05/2015.
- Tanç, Güngör, Şükran ve Uzay, Şaban, “Üniversitelerde Lisans Düzeyinde Denetim Eğitimi: Karşılaştırmalı Bir Çalışma”, XXXII. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, (2013), Antalya, s. 231-252.
- Tarhan, Ethem, “Mühendislik ve Mimarlık Fakültesinde Ekonomi Dersinin Önemi”, 6. İnşaat Yönetimi Kongresi, (2011), Bursa, 25-27 Kasım 2011.
- Yıldırım, Suat, “Genel Muhasebe Dersi Alan Öğrencilerin Dersle İlişkin Beklentileri ve Başarı Durumlarının Değerlendirilmesi”, Muhasebe ve Denetime Bakış, (2015), Sayı. 14/44, s. 1-14.
- Yükçü, Süleyman ve Atağan, Gülşah, “Muhasebenin Mühendislik Boyutu: Ürün Ağacı ve Rota Uygulaması”, Mali Çözüm Dergisi, (2010), Kasım-Aralık 2010, s. 21-38.

Zaif, Figen, “Muhasebe Eğitiminde Yeni Yaklaşımlar”, Muhasebe Eğilimi Sempozyumu, Antalya, (2004), s. 53-62

Zaif, Figen ve Ayanoğlu, Yıldız, “Muhasebe Eğitiminde Kalitenin Arttırılmasında Ders Programlarının Önemi: Türkiye’de Bir İnceleme”, Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, (2007), Sayı. 9/1, s. 115- 136.

www.turmob.org.tr (Erişim Tarihi: 25.10.2016)

<http://www.barobirlik.org.tr> (Erişim Tarihi: 25.10.2016)

MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ KARŞILAŞTIKLARI SORUNLAR VE BAĞLI BULUNDUKLARI MESLEK ODASINDAN BEKLENTİLERİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

Prof. Dr. Ali DERAN*

Öğr. Gör. Beyhan BELLER**

Makale Gönderim Tarihi : 30.12.2015 / Kabul Tarihi : 29.06.2016

ÖZ

Muhasebe meslek mensupları mesleki faaliyetlerini yerine getirirken hem mesleki alanda, hem de mükellefler ile bazı sorunlar yaşayabilmektedir. Bu sorunları en az seviyeye indirebilmek amacıyla muhasebe meslek mensuplarının bağlı buldukları odalardan birtakım beklentileri bulunmaktadır. Bu çalışma, Niğde Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odasına bağlı olarak mesleki faaliyetlerini yerine getiren muhasebe meslek mensuplarının mesleki faaliyetlerini yerine getirirken karşılaştıkları mesleki sorunları, mükellefler ile karşılaştıkları sorunları tespit etmeyi ve muhasebe meslek mensuplarının bağlı buldukları meslek odasından beklentilerini belirleyerek çözüm önerileri getirmeyi amaçlamaktadır. Hazırlanan anket formu, Niğde Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odasına bağlı olarak mesleki faaliyetlerini yerine getiren 45 adet muhasebe meslek mensubuna uygulanmış ve elde edilen veriler analiz edilmiştir.

Anahtar Kavramlar: Muhasebe Mesleği, Muhasebe Meslek Mensupları, Muhasebe Meslek Mensuplarının Sorunları

ABSTRACT

THE PROBLEMS ENCOUNTERED BY THE ACCOUNTING PROFESSIONALS: A RESEARCH ON THEIR EXPECTATIONS FROM THE RELATED CHAMBER

Accounting professionals may experience some problems both in their professional activities and with customers while performing their activities. They have some expectations from the chambers of which they are the members in order to minimize the level of issues. This study aims to identify the professional troubles of the accounting professionals who become the members of Niğde Chamber of Certified Public Accountants and their problems with the customers on performing their professional activities and propose the solutions with the help of defining the expectations from the related chamber.

The survey questionnaire is applied to 45-accounting professionals who are the members of Niğde Chamber of Certified Public Accountants and analyzed with the instrument of the data which is gathered from them.

Keywords: Accounting Profession, Accounting Professionals, Accounting Professionals' Troubles

* Niğde Üniversitesi İİBF İşletme Bölümü, alideran@gmail.com

** Giresun Üniversitesi, Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu, Pazarlama ve Reklamcılık Bölümü, b.beyhanbeller@gmail.com

1. GİRİŞ

İşletmelerin yaptıkları faaliyetler sonucunda ödeyeceği vergilerin hesaplanması görevini yerine getiren meslek dalı” olarak algılanan muhasebe mesleğinin mevzuata dayalı olması gerekmektedir. Bu doğrultuda, Türkiye’de muhasebe mesleğine ait meslek yasası, 3568 Sayılı “Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu” başlığıyla 13 Haziran 1989 tarihinde 20194 No’lu Resmi Gazete’de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir¹. 26 Temmuz 2008 tarihinde bu Kanunda düzenleme yapılmıştır. Düzenlemenin yapıldığı 5768 sayılı Kanun ile, “Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu” olarak bilinen meslek yasası “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu” olarak değiştirilmiş ve 26948 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir².

Ulusal ve uluslararası boyutta ekonominin temelinde yer alan işletmelerin faaliyetlerinin doğru bir şekilde kaydedilmesi ve gerçeğe uygun, güvenilir bilgilerin elde edilebilmesi için nitelikli muhasebe meslek mensuplarına ihtiyaç vardır. Hem devlet hem de işletmeler açısından önem taşıyan muhasebe meslek mensuplarından beklenen; işletmede gerçekleştirilen ekonomik faaliyetler sonucunda elde edilen verilerin anlaşılır bir şekilde raporlar halinde ilgili bilgi kullanıcılarına sunulmasıdır. Sunumu gerçekleştirilecek bilgilerin de muhasebenin temel kavramlarından biri olan tarafsızlık ve belgelendirme kavramı gereğince düzenlenen belgelerden elde edilmesi gerekmektedir. Muhasebe meslek mensupları, doğru ve güvenilir belgelerin kullanılması sonucunda elde edilen nitelikli verilerle finansal bilgi

kullanıcılarına karşı sorumluluklarını da yerine getirmektedir. Finansal bilgi kullanıcılarına karşı sorumluluklarını yerine getirmeye çalışan muhasebe meslek mensupları bu sorumlulukları yerine getirirken bir takım sorunlarla karşılaşabilmektedir.

Bu çalışma, muhasebe meslek mensuplarının mesleki faaliyetlerini yerine getirirken karşılaştıkları mesleki sorunlar, mükellefler ile ilgili sorunlar ve bağlı buldukları meslek odasından beklentilerini belirlemek amacıyla yapılmıştır. Çalışmanın ilk bölümünde, daha önce muhasebe meslek mensuplarının sorunlarını tespit etmeye yönelik yapılmış olan çalışmalara yer verilmiştir. İkinci bölümde ise, Niğde Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odasına bağlı olarak mesleki faaliyetlerini yerine getiren muhasebe meslek mensuplarının mesleki sorunlarının, mükellefler ile ilgili sorunlarının ve bağlı buldukları meslek odasından beklentilerinin demografik özelliklere göre anlamlılık düzeylerini belirlemeye yönelik uygulama kısmı yer almıştır.

2. MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ SORUNLARI İLE İLGİLİ TÜRKİYE’DE YAPILAN ÇALIŞMALAR

Çalışmanın bu kısmında, Türkiye’de bulunan muhasebe meslek mensuplarının sorunlarını belirlemeye yönelik olarak yapılan çalışmalar incelenerek literatür taraması yapılmıştır. Bu kapsamda, seçilen çalışmalar aşağıda yer almaktadır.

Doğan ve Özulucan tarafından yapılan çalışma, Türkiye’nin farklı bölgelerinde faaliyette bulunan meslek mensupları tarafından uygulama boyutunda karşılaşılan sorunların belirtilmesi ve bu sorunlara çözüm önerilerinin üretilebilmesi amacıyla ya-

1 Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, Kanun No: 3568, 13 Haziran 1989 tarih ve 20194 sayılı Resmi Gazete.

2 Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, Kanun No: 5768, 26 Temmuz 2008 tarih ve 26948 sayılı Resmi Gazete.

pılmıştır. Elde edilen verilere göre; meslek mensuplarının mesleklerini icra ederken mevzuatın sık sık değişmesi, ücret ile ilgili ve kalifiye personel temini ile ilgili sorun yaşadıkları tespit edilmiştir. Mükelleflerin zamanında ve yeterli bilgi vermemesi, mükellefler tarafından muhasebe mesleğine yeteri kadar önem verilmemesi ve muhasebecilik mesleğine mensup kişilere güvenmemeleri meslek mensuplarının mükellefleri ile karşılaştıkları sorunlar olarak tespit edilmiştir. Tespit edilen bu sorunlara bağlı olarak meslek mensuplarının meslek odalarından beklentileri ise aşağıdaki gibi sıralanabilmektedir:

- i. Hukuki düzenlemelerde meydana gelen değişikliklerden meslek mensuplarının haberdar edilmesi,
- ii. Mükelleflerden tahsil edilen ücretlerin meslek mensupları tarafından standart bir şekilde uygulanması, denetlenmesi ve ücretlerin tahsilinde yaptırım gücü yüksek olan düzenlemelerin getirilmesi,
- iii. Meslek odaları tarafından meslek mensuplarının ihtiyaçlarına göre danışmanlık hizmetinin sunulmasıdır³.

Uzay ve Güngör tarafından yapılan çalışma, Kayseri ve Nevşehir illerinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının sorunlarını ve muhasebe meslek mensuplarının mükelleflerden, Maliye Bakanlığı'ndan ve meslek örgütlerinden beklentilerini tespit etmek amacıyla yapılmıştır. Kayseri ve Nevşehir illerinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarına uygulanan anket yönteminin analizi ile aşağıda sıralanan bulgular elde edilmiştir:

- i. Son yıllarda yaşanan ekonomik krizlerde muhasebeciler en çok mükelleflerin muhasebe ücretlerini ödememe sorunu ile karşılaşmıştır.

- ii. Muhasebecilerin mükelleflere verdikleri hizmetler konusunda sürekli kendilerini geliştirmeleri gerekmektedir.
- iii. Muhasebe meslek mensupları arasında yaşanan haksız rekabet, muhasebe meslek mensuplarının hukuki olarak korunmaması, yoğun iş yükü nedeniyle özel hayata yeterli zamanın ayrılmaması, verilen emek karşılığında alınan ücretin yeterli olmaması, sık sık değişen mevzuatın muhasebe meslek mensupları tarafından takip edilememesi gibi sorunlar muhasebe meslek mensuplarının mesleki sorunları arasında yer almaktadır.
- iv. Ülkemizde meydana gelen ekonomik krizler sebebiyle iş hacminin daralması, toplum tarafından muhasebe meslek mensuplarının mükelleflerin vergi kaçırmasına yardım eden kişi olarak algılanması, muhasebe meslek mensupları stajyerlerinin primlerinin yüksek olması, yapılan denetimlerin yoğunluğu gibi sorunlar muhasebe meslek mensuplarının karşılaştığı diğer sorunlar arasında yer almaktadır.

Bir önceki paragrafta yapılan analiz sonucunda tespit edilen sorunlara karşılık muhasebe meslek mensuplarının mükelleflerden, Maliye Bakanlığı'ndan, mesleki oda yönetimlerinden ve Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği'nden (TÜRMOB) birtakım beklentileri bulunmaktadır. Bu beklentileri aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür:

- i. Muhasebe meslek mensuplarının mükelleflerden beklentileri; yanılıcı belge kullanılmaması, belgelerin düzenli bir şekilde hazırlanarak zamanında teslim edilmesi, muhasebe meslek mensuplarına değer verilmesi, muhasebe meslek mensupları tarafından verilen hizmetlere ait ücretlerin düzenli bir şe-

3 Doğan, Z. ve Özulucan, A. 2004. Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirin Karşılaştıkları Sorunlar ve Çözüm Önerileri, TÜRMOB Yayınları – 242.

kilde ödenmesi, mükelleflere ait olan vergi ödemelerinin mükellefler tarafından ödenmesi olarak ifade edilmiştir.

- ii. Muhasebe meslek mensuplarının Maliye Bakanlığı'ndan beklentileri; bürokratik işlemlerin azaltılması, kayıt dışı ekonominin önlenerek azaltılması, vergi sisteminin basitleştirilerek sistematik hale getirilmesi, muhasebe ve denetim standartlarının uygulamaya geçirilmesi, vergi denetim işlemlerinin gerçekleştirilmesinde muhasebe meslek mensuplarından yararlanılması olarak sıralanmıştır.
- iii. Muhasebe meslek mensuplarının mesleki oda yönetimlerinden ve TÜRMOB'dan beklentileri; muhasebe meslek mensuplarının eğitim ihtiyaçlarını en aza indirebilmek amacıyla sürekli eğitim programlarının planlanması, muhasebe meslek mensupları arasında iletişim seviyesinin gelişmesini sağlayacak toplantı, gezi gibi etkinliklerin düzenlenmesi mesleki oda yönetimleri tarafından gerçekleştirilmesi gereken beklentilerdir. Muhasebe meslek mensuplarının korunması, meslek mensuplarının etkin bir şekilde çalışabilmesi amacıyla muhasebe hukukunun oluşturulması, muhasebe meslek mensupları arasındaki haksız rekabetin önlenmesi ise muhasebe meslek mensuplarının TÜRMOB'dan beklentileri olarak tespit edilmiştir⁴.

Kalaycı ve Tekşen tarafından yapılan çalışma, Isparta il merkezinde muhasebecilik mesleğini bağımsız olarak yerine getiren muhasebe meslek mensuplarının meslekleri ile ilgili olarak genel bir değerlendirme yaparak, sorunları tespit etmek ve muhasebe meslek mensuplarından sorunlara öneriler olarak çözüm üretmek amacıyla yapı-

mıştır. Elde edilen verilere göre, muhasebecilerin karşılaştıkları sorunlar; mükellefler tarafından en iyi muhasebeci en az vergi ödeten muhasebeci olarak görülmesi, meslek mensupları tarafından kanunlarda meydana gelen değişikliklerin takip edilememesi, haksız rekabet, iş yükünün fazla olması, muhasebe mesleğinde alınan muhasebe ücretlerinin emeğin karşılığı olmaması, mükelleflerin çok fazla mali yükümlülüklerinin ve ödemelerinin olmasından dolayı muhasebe ücreti ödemelerinin yapılmaması olarak sıralanabilmektedir. Bu sorunlara karşılık muhasebe meslek mensuplarının mükelleflerden istekleri ise; muhasebe ücretlerini aylık olarak ödemelerini, muhasebe belgelerini zamanında eksiksiz olarak getirmelerini, vergi ödemelerini kendilerinin yapmalarını, finansal konularda muhasebecilerle sürekli bağlantılı olmalarını, sorumluluklarının farkında olmalarını, sahte belge düzenlememeleri ve kullanmamaları olarak sıralanabilmektedir. Muhasebe odalarından beklentiler; meslektaşlar arasında meydana gelen haksız rekabete çözüm bulunmalı, gezi ve sosyal aktiviteler artırılmalı, kanunlarla ilgili olarak yapılan değişiklikler en kısa sürede bildirilmeli, resmi kurumlarla yaşanan sorunların çözümüne yardımcı olunmalı, meslek içi eğitimler artırılmalıdır. Meslek mensuplarının TÜRMOB'dan beklentileri; vergi sisteminin düzenli hale getirilebilmesi için Maliye Bakanlığı ile iletişim kurulmalı, muhasebecilerin sorumluluklarının azaltılması için ilgili kurumlarla iştişare edilmeli, vergi mahkemelerinin daha hızlı karar vermesinin sağlanması olarak ifade edilmiştir⁵.

Güçlü tarafından yapılan çalışma, ülkemizdeki meslek grupları içerisinde yer alan muhasebe mesleğinin sorunlarını tespit ederek bu sorunların

4 Uzay, Ş. ve Güngör, Ş. 2004. "Muhasebecilerin Sorunları ve Beklentileri: Kayseri ve Nevşehir İlleri Uygulaması", Muhasebe ve Finansman Dergisi, (22): 94 - 104.
5 Kalaycı, Ş. ve Tekşen, Ö. 2006. "Muhasebecilik Mesleğinde Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri: Isparta İl Merkezi Uygulaması", Muhasebe ve Finansman Dergisi, Temmuz 2006, (31): 90 – 101.

çözümüne katkı sağlamak amacıyla yapılmıştır. Elde edilen verilere göre muhasebe meslek mensuplarının sorunlarını; tahsilat sorunu, yasal düzenlemelerin eksikliği sebebiyle karşılaşılan sorunlar, Vergi Daireleri, SSK, Bağ-kur vb. kamu kurumları ile ilişkilerden kaynaklanan sorunlar, haksız rekabet, asgari tarife ile ilgili sorunlar, belgesiz ehil olmayan kaçak ve korsan olarak mesleği ifa edenler ile ilgili sorunlar, meslek mensuplarının kariyer sorunu ve kayıt dışı ekonominin meslek mensuplarına etkilerinden kaynaklanan sorunlar olarak sıralamak mümkündür. Meslek mensuplarının bu sorunlarına yönelik çözüm önerilerinden birisi idarenin muhasebe mesleğine vermiş olduğu sorumluluğun yetkiler doğrultusunda olması ve gereken yasal düzenlemelerin yapılmasıdır. Muhasebe meslek örgütü olan TÜRMOB'un mensuplarının hem yasal hem de mesleki gelişimlerini sağlayacak eğitimi sağlamaları gerekmektedir. Meslek mensuplarının ise, kendi oto kontrol sistemlerini oluşturarak asgari tarifeye uymaları ve haksız rekabeti önleyici davranışlarda bulunmaları gerekmektedir⁶.

Tetik, Kınay ve Ciğer tarafından yapılan çalışma, Antalya ilinde bulunan Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler'in dikkate alınarak muhasebe meslek mensuplarının muhasebe mesleğinin geleceğine nasıl baktıkları, beklentileri ve karşılaştıkları sorunları tespit etmek amacıyla yapılmıştır. Elde edilen verilere göre, Antalya ilinde bulunan muhasebe meslek mensuplarının teknolojiyi, mükellefin ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla kullandıkları fakat elektronik haberleşme, veri entegrasyonu ve mükelleflerin kendi bilgilerini uzaktan erişim olanağı sağlanması vb. konularda teknolojiden yeteri kadar yararlanmadıkları; muhasebe mesleğini uzun süredir

devam ettirenlerle yeni başlayanlar arasında mesleki gelişmelerin dikkate alınması ile hazırlanan eğitim programlarına katılma konusunda ise farklı görüşler tespit edilmiştir⁷.

Özulucan, Bengü ve Özdemir tarafından yapılan çalışma, 3568 sayılı Kanunda yapılan değişikliklerden sonra tüm Türkiye genelinde bulunan muhasebe meslek mensuplarının güncel sorunlarını belirlemek, uygulamada ortaya çıkabilen yetersizlikler ve muhasebe meslek mensuplarının meslek odalarından beklentilerini ortaya koymak amacıyla yapılmıştır. Elde edilen verilere göre; muhasebe mevzuatının sürekli değişmesi, nitelikli eleman yetersizliği, kullanılan muhasebe paket programları ile ilgili sorunlar, muhasebe meslek mensuplarının kariyer ilerlemesinin yavaş olması, yapılan mesleki sınavların zorluğu, muhasebe stajyerleri ile ilgili sorunlar, Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile ilgili olan sorunlar, muhasebe standartlarının karmaşık olması, prim ve vergi ödemelerinin yapılması aşamasındaki sorunlar, elektronik beyanname uygulaması ile ilgili sorunlar, mükellefler tarafından muhasebe meslek mensuplarına olan güvensizlik, mükelleflerin muhasebeyi önemsiz olarak görmeleri, mükelleflerin ödeme yapmaları konusunda meydana gelen isteksizlik gibi sorunlar muhasebe meslek mensuplarının mesleki faaliyetlerini yerine getirirken karşılaştıkları mesleki sorunlar olarak tespit edilmiştir. Muhasebe meslek mensuplarının uygulamada karşılaştıkları yetersizlikler ile ilgili sorunlar; kurumlarla ilgili olarak yapılan işlemlerde yoğun bürokratik işlemlerin gerekliliği, kanuni düzenlemelerin mesleki ihtiyaçları karşılayamaması, mükelleflerin muhasebe konusundaki bilinç düzeylerinin yetersiz olması, mükelleflere verilen muhasebe hizmetinin karşılığında tahsil edilen

- 6 Güçlü, A. D. 2007. "Türkiye'de Muhasebe Mesleğinin Sorunları ve Çözüm Yolları", Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi SBE, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Projesi, Kahramanmaraş.
- 7 Tetik, N., Kınay, F. ve Ciğer, A. 2008. "Antalya İlindeki Muhasebe Meslek Mensuplarına Yönelik Durum Analizi ve Beklentilerini Saptamaya Dönük Bir Araştırma", Muhasebe ve Finansman Dergisi, Nisan 2008, (38): 70 – 79.

ücretin yetersiz olması, yapılan mesleki yayınların yetersiz olması, muhasebe meslek mensupları ile akademik çevre arasındaki mesleki iletişimin yeterli seviyede olmaması, staj sürelerinin yetersiz olması gibi sorunlar tespit edilmiştir. Muhasebe meslek mensuplarının meslek odasından beklentileri ile ilgili sorunlar ise, muhasebe mesleği ile ilgili ihtiyaç duyulan hususlarda yapılan danışmanlık hizmetlerinin yetersiz olması, mükellefler ile muhasebe meslek mensupları arasında meydana gelen sorunların çözüm aşamasında yaşanan yetersizlikler, kurumlar ile muhasebe meslek mensupları arasında yaşanan sorunların çözümünde yetersiz kalınması, mükelleflerden tahsil edilen ücretler konusunda yaşanan sorunlar, muhasebe meslek mensuplarının ihlalleri konusunda yaptırım gücünün yetersiz olması, meslek mensuplarının bilgi ve becerilerini arttırmalarına yönelik yapılan çalışmaların yetersiz olması, meslek mensuplarının görüşlerini ifade edebilecekleri yayınların yayınlanması konusundaki yetersizlikler, muhasebe meslek mensuplarının yenilikleri takip edebilecekleri elektronik ortamın yetersizliği gibi sorunlar tespit edilmiştir⁸.

Biyan tarafından yapılan çalışma, vergi mükellefleri ve devlet arasındaki ilişkinin kurulması ve sağlıklı bir şekilde sürdürülebilmesi açısından önemli rol oynayan muhasebe meslek mensuplarının mesleki sorunlarını tespit etmek amacıyla yapılmıştır. Elde edilen verilere göre, muhasebe meslek mensuplarının mesleki sorunları; kalifiye eleman sıkıntısı, tahsilat sorunu, asgari ücret tarifelerini uygulama sorunu, işyerleri hakkındaki bilgi eksikliği sorunu, mesleki saygınlık sorunu, meslekte haksız rekabet sorunu, muhasebe mes-

leğinin sürdürülebilirliği sorunu olarak sıralanabilmektedir⁹.

Gökgöz ve Zeytin tarafından yapılan çalışma, Bilecik ve Yalova illerinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının mesleklerini icra ederken karşılaştıkları sorunları tespit etmeyi ve bu meslek mensuplarının iş dünyasından, maliyeden ve meslek odalarından beklentilerini ortaya koyarak çözüm önerileri getirmek amacıyla yapılmıştır. Elde edilen veriler doğrultusunda, muhasebe meslek mensuplarının ilk sorunu olarak muhasebe mesleğinde iş yükünün çok fazla olması tespit edilmiştir. “Alınan ücretlerin emeğimizin karşılığı olmaması” yargısı ikinci sıradaki sorundur. Muhasebe meslek mensuplarının devlet dairelerinde bürokrasi gereği yapılan işlemlerin fazlalığı, mükelleflerin evraklarını zamanında teslim etmemeleri, mükelleflerden alınması gereken ücretlerin tahsil edilmesinde yaşanan zorluklar gibi birtakım sorunları bulunmaktadır. Bu sorunların meydana gelmesinden sonra ise muhasebe meslek mensuplarının iş dünyası, maliye ve bağlı buldukları muhasebe odalarından beklentileri bulunmaktadır. İş dünyasından beklentileri; mükelleflerin vergi ödemelerini kendilerinin yapmaları, muhasebe belgelerini zamanında ve eksiksiz olarak teslim etmeleri, sorumluluklarının farkında olmaları, mükellef ile karşılıklı olarak saygı ve güvene dayalı ilişki kurulması olarak tespit edilmiştir. Maliye’den beklentileri; bürokratik işlemlerin azaltılması, vergi mevzuatında yapılacak değişikliklerde muhasebecilerin de görüşünün alınması, vergi yasasının daha hızlı karar vermesinin sağlanması, muhasebe standartlarının uygulamaya geçirilmesi, kayıt dışı ekonominin

8 Özulucan, A., Bengü, H. ve Özdemir F. S. 2010. “Muhasebe Meslek Mensuplarının Güncel Sorunları, Uygulamada Karşılaştıkları Yetersizlikler ve Meslek Odalarından Beklentilerinin Unvanları ve Mesleki Deneyim Süreleri Yönüyle İncelenmesi: Türkiye Genelinde Bir Araştırma”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, (31): 41 - 64.

9 Biyan, Ö. 2012. “Muhasebe Meslek Mensuplarına Yönelik Bir Çalışma: Meslek Mensuplarının Demografik Durumları, Mesleki Sorunları ve Değerlendirilmesi”, Sosyo Ekonomi Dergisi, 2012 -1: 105 – 134.

önlenmesi veya azaltılması şeklinde sıralanabilmektedir. Muhasebe odalarından beklentileri; meslek mensuplarının hukukunun korunması, meslek içi eğitim sayısının ve niteliklerinin artırılması, resmi kurumlarda karşılaşılan sorunların çözümüne yardımcı olunması, meslektaşlar arasında haksız rekabete çözüm bulunması, muhasebe mesleğinin toplum tarafından daha iyi tanınması için çalışmaların yapılması olarak tespit edilmiştir¹⁰.

3. MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ KARŞILAŞTIKLARI SORUNLAR ve BAĞLI BULUNDUKLARI MESLEK ODASINDAN BEKLENTİLERİ ÜZERİNE NİĞDE İL MERKEZİNDE BİR ARAŞTIRMA

Bu bölümde, Niğde Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odasına bağlı olarak mesleki faaliyetlerini yerine getiren muhasebe meslek mensuplarının mesleki faaliyetlerini yerine getirirken karşılaştıkları sorunlar, mükellefler ile sorunlar ve meslek odasından beklentileri ile demografik özellikler arasında farklılıklar olup olmadığı istatistikî yöntemler kullanılarak analiz edilmiştir.

3.1. Araştırmanın Amacı

Çalışmanın temel amacı, Niğde Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odasına bağlı olarak mesleki faaliyetlerini yerine getiren muhasebe meslek mensuplarının mesleklerini icra ederken karşılaştıkları sorunlar, mükellefler ile sorunlar ve bu sorunlardan dolayı bağlı oldukları meslek odasından beklentileri ile demografik özellikler arasında anlamlı farklılık olup olmadığını incelemektir.

3.2. Araştırmanın Metodolojisi

Bu kısımda, araştırmanın hipotezleri oluşturularak,

araştırmanın evren ve örnekleme, veri toplama yöntemleri, verilerin analizi ile ilgili bilgilere yer verilmiştir.

3.2.1. Araştırmanın Hipotezleri

Araştırmanın amacı doğrultusunda aşağıdaki hipotezler geliştirilmiştir:

H1: Muhasebe meslek mensuplarının mesleki faaliyetlerini yerine getirirken karşılaştıkları sorunları unvana göre anlamlı farklılık gösterir.

H2: Muhasebe meslek mensuplarının mesleki faaliyetlerini yerine getirirken mükellefleri ile karşılaştıkları sorunlar unvana göre anlamlı farklılık gösterir.

H3: Muhasebe meslek mensuplarının bağlı oldukları meslek odalarından beklentileri unvana göre anlamlı farklılık gösterir.

H4: Muhasebe meslek mensuplarının mesleki faaliyetlerini yerine getirirken karşılaştıkları sorunları eğitim düzeyine göre anlamlı farklılık gösterir.

H5: Muhasebe meslek mensuplarının mesleki faaliyetlerini yerine getirirken mükellefleri ile karşılaştıkları sorunlar eğitim düzeyine göre anlamlı farklılık gösterir.

H6: Muhasebe meslek mensuplarının bağlı oldukları meslek odalarından beklentileri eğitim düzeyine göre anlamlı farklılık gösterir.

H7: Muhasebe meslek mensuplarının mesleki faaliyetlerini yerine getirirken karşılaştıkları sorunları mesleki deneyim süresine göre anlamlı farklılık gösterir.

H8: Muhasebe meslek mensuplarının mesleki faaliyetlerini yerine getirirken mükellefleri ile

10 Gökgez, A. ve Zeytin, M. 2012. "Muhasebe Meslek Mensuplarının Mesleki Faaliyetlerinde Karşılaştıkları Sorunlar ve Beklentileri: Bilecik ve Yalova İlleri Uygulaması ", Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 17(1): 477 – 493.

karşılaştıkları sorunlar mesleki deneyim süresine göre anlamlı farklılık gösterir.

H9: Muhasebe meslek mensuplarının bağlı oldukları meslek odalarından beklentileri mesleki deneyim süresine göre anlamlı farklılık gösterir.

3.2.2. Evren ve Örneklem

Araştırma, Niğde Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odasına bağlı olarak mesleki faaliyetlerini yerine getiren muhasebe meslek mensuplarını kapsamaktadır. Bu kapsamda, ana kütleyi tespit etmek için Niğde Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası ile görüşülmüş ve odaya kayıtlı olarak çalışan 77 muhasebe meslek mensubunun olduğu öğrenilmiş ve anket yöntemi kullanılarak araştırma sürecine devam edilmiştir. Muhasebe meslek mensuplarının 45 tanesi anket doldurmayı kabul etmiş, kalan meslek mensupları işlerinin yoğunluğundan dolayı anketi doldurmak için zamanlarının olmadığını belirtmişlerdir. Yüz yüze görüşme yapılarak anket formlarının doldurulması sağlanmıştır. Bu yöntemle, toplam 45 anket analize dahil edilmiştir.

Çalışmanın örneklemini, Niğde Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odasına bağlı olarak mesleki faaliyetlerini yerine getiren muhasebe meslek mensupları oluşturduğu için, araştırmanın sonuçları örneklemin nitelikleri ile sınırlıdır. Verilerin sadece Niğde Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odasına bağlı olarak mesleki faaliyetlerini yerine getiren muhasebe meslek mensuplarından toplanmış olması araştırmanın en önemli kısıtlarından birini oluşturmaktadır.

3.2.3. Veri Toplama Yöntemi

Çalışmada, analizin yapılması için kullanılan veriler, Niğde Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odasına bağlı olarak mesleki faaliyetlerini yerine

getiren muhasebe meslek mensuplarına anket yöntemi uygulanarak elde edilmiştir. Muhasebe meslek mensuplarının sorunları ve beklentilerine yönelik olarak Doğan ve Özulucan tarafından hazırlanan anket formundan yararlanılmıştır¹¹. Hazırlanan anket formunda; muhasebe meslek mensuplarının mesleklerini icra ederken karşılaştıkları sorunların anlamlılık ilişkisini tespit etmeye yönelik 11 madde, mükellefleri ile karşılaştıkları sorunların anlamlılık ilişkisini tespit etmeye yönelik 7 madde, muhasebe meslek mensuplarının bağlı oldukları meslek odasından beklentilerini tespit etmeye yönelik 6 madde ve ankete katılanların demografik özelliklerinin tespiti amacıyla sorulan 3 soru yer almaktadır.

3.2.4. Verilerin Analizi

Bu bölümde, anket yoluyla elde edilen, araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının demografik özellikleri, hazırlanan anket sorularının cevaplarından elde edilen verilerin istatistiksel analizleri sonucunda elde edilen bulgular ve bu bulgulara ait yorumlara yer verilmiştir. Demografik özellikler ve muhasebe meslek mensuplarının sorunları, beklentileri arasındaki farklılığı belirtebilmek için veriler istatistik paket programına aktarılmıştır. Analizlerde, güvenilirlik analizi, normallik dağılımını ölçmek için Shapiro Wilk-W testi, t testi, varyansların homojenliğini ölçmek için Levene testi, tek yönlü varyans analizi (One-Way ANOVA) yöntemi uygulanmıştır.

3.3. Araştırma Bulgularının Değerlendirilmesi

Çalışmanın bu bölümünde, araştırmaya katılan 45 muhasebe meslek mensubuna ait demografik durum ve muhasebe meslek mensuplarının sorunlarının anlamlılık ilişkisi, muhasebe meslek mensuplarının beklentilerinin gereklilik düzeylerine ait verilerin istatistiksel analizlerinden elde edilen bulgulara yer verilmiştir.

11 Doğan, Z. ve Özulucan, A. 2004. Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirin Karşılaştıkları Sorunlar ve Çözüm Önerileri, TÜRMÖB Yayınları – 242.

3.3.1. Demografik Özelliklerin Değerlendirilmesi

Ankete katılan muhasebe meslek mensuplarının; ünvan, eğitim düzeyi, mesleki deneyim süresinin tespitine yönelik sorulara verilen cevapların dağılımı hakkındaki bilgiler aşağıdaki tablolarda özetlenmiştir.

Tablo 1: Muhasebe Meslek Mensuplarının Unvana Göre Dağılımı

Ünvan	Frekans	Yüzde (%)
Serbest Muhasebeci	9	20
Serbest Muhasebeci Mali Müşavir	36	80

Tablo 1’de gösterildiği gibi, ankete katılan muhasebe meslek mensuplarının % 20’si serbest muhasebeci, % 80’i serbest muhasebeci mali müşavir olarak mesleki faaliyetlerini yerine getirmektedir.

Tablo 2: Muhasebe Meslek Mensuplarının Eğitim Düzeylerine Göre Dağılımı

Eğitim Düzeyi	Frekans	Yüzde (%)
Lise	4	8,9
Ön Lisans	3	6,7
Lisans	36	80
Yüksek Lisans	2	4,4

Tablo 2’de gösterildiği gibi, ankete katılan muhasebe meslek mensuplarının eğitim düzeylerine göre % 8,9’u lise, % 6,7’si ön lisans, % 80’i lisans, % 4,4’ü yüksek lisans eğitim kategorilerinden oluşmaktadır.

Tablo 3: Muhasebe Meslek Mensuplarının Mesleki Deneyim Sürelerine Göre Dağılımı

Mesleki Deneyim	Frekans	Yüzde (%)
0 – 5 Yıl Arası	8	17,8
6 – 10 Yıl Arası	11	24,4
11 – 15 Yıl Arası	13	28,9
16 Yılden Fazla	13	28,9

Tablo 3'te gösterildiği gibi, ankete katılan muhasebe meslek mensuplarının mesleki deneyimlerine göre dağılımında muhasebe meslek mensuplarının % 17,8'i 0 – 5 yıl arası, % 24,4'ü 6 – 10 yıl arası, % 28,9'u 11 – 15 yıl arası, % 28,9'u 16 yıldan fazla bir iş tecrübesine sahip olduğu belirlenmiştir.

3.3.2. Güvenilirlik ve Değişkenlere Göre Analiz Sonuçlarının Değerlendirilmesi

Bir önceki kısımda yapılan tanımlayıcı analizden sonra, çalışmanın bu kısmında muhasebe meslek mensuplarının sorunlarını ve bağlı oldukları meslek odasından beklenti düzeylerinin tespitine yönelik analiz yer almaktadır. Anket ile elde edilen veriler doğrultusunda öncelikle muhasebe meslek mensuplarının sorunlarına ve beklentilerine yönelik olarak hazırlanan soruların güvenilirlik

analizleri, iç tutarlılık katsayısı (Cronbach Alpha) hesaplanarak yapılmıştır. İç tutarlılık katsayısının hesaplanması ile alfa katsayısına ulaşılabilmektedir. Alfa (α) katsayısı 0 – 1 arasında yer alan pozitif bir değere sahip olmalıdır¹². Alfa katsayısına ait olarak bulunacak değerlerin ($0,61 < \alpha < 0,80$) arasında olması çalışmada yer alan soruların orta düzeyde güvenilirliğinin olduğunu; ($0,81 < \alpha < 1,00$) arasında olması ise çalışmada var olan soruların yüksek bir güvenilirliğe sahip olduğunu göstermektedir¹³.

Niğde Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odasına bağlı olarak mesleki faaliyetlerini yerine getiren muhasebe meslek mensuplarına yapılan anket sonucunda soruların güvenilirliğini belirlemek için öncelikle iç tutarlılık katsayıları hesaplanmıştır. Bu katsayılarla ait sonuçları aşağıdaki Tablo 4'teki gibi göstermek mümkündür:

Tablo 4: Güvenirlik Analizi Sonucu

	İç Tutarlılık Katsayıları	Madde Sayısı
Mesleki Sorunlar	0,68	11
Mükellefler ile Sorunlar	0,68	7
Meslek Odasından Beklentiler	0,66	6
GÜVENİRLİK	0,82	24

12 Nakip, M. 2013. Pazarlamada Araştırma Teknikleri ve SPSS Uygulamaları, 3.Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, s. 204.

13 İslamoğlu, A. H. ve Alnıaçık, Ü. 2013. Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri, İstanbul: Beta Basım, s. 148.

Tablo 4'te görüldüğü gibi, ankete katılan muhasebe meslek mensuplarının mesleki faaliyetlerini yerine getirirken karşılaştıkları mesleki sorunlar alt boyutu 0,68; mükellefleri ile yaşadıkları sorunlar alt boyutu 0,68; bağlı buldukları meslek odasından beklentilere ait alt boyut 0,66 olarak bulunmuştur. Anket çalışması sonucunda elde edilen değerler alt boyutlar bazında incelendiğinde değerlerin ($0,60 < \alpha < 0,81$) arasında olması soruların orta düzeyde güvenilir olduğunu göstermektedir. Soruların toplam güvenilirliğinin 0,82 olarak tespit edilmesi bütün olarak soruların yüksek güvenilirliğe sahip olduğunu göstermektedir.

Bir önceki paragrafta güvenilirlikleri hesaplanan veriler kullanılarak, parametrik testlerin uygula-

nabilmesi için gerekli olan koşullardan birisi de örneklemin normal dağılıma uygun olup olmadığının tespit edilmesidir¹⁴. Bu verilerin normal dağılıma uygun olup olmadığını belirlemek için Shapiro - Wilk testi yapılmıştır. Verilerin normal dağılıma uygun olup olmadığını değerlendirebilmesi için Shapiro - Wilk testinin yanı sıra çarpıklık ve basıklık değerlerinin birlikte değerlendirilmesi gerekmektedir¹⁵. Dağılımın, normal dağılımdan büyük ölçüde farklılık göstermemesi için çarpıklık ve basıklık değerlerinin (-1,96 ile +1,96) arasında olması gerekmektedir¹⁶. Bu verilere ait Shapiro - Wilk testinin sonucunu, çarpıklık ve basıklık değerlerini aşağıdaki Tablo 5'teki gibi göstermek mümkündür:

Tablo 5: Normal Dağılım Analizi Sonucu

	p	Static	Std. Error	Static / Std. Error
Skewness	-	0,469	0,354	1,32
Kurtosis	-	-0,290	0,695	-0,42
Shapiro - Wilk	0,358	-	-	$p > ,05$

14 İslamoğlu, A. H. ve Alnaçık, Ü. 2013. Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri, İstanbul: Beta Basım, s. 260.

15 İslamoğlu, A. H. ve Alnaçık, Ü. 2013. Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri, İstanbul: Beta Basım, s. 265.

16 Can, A. 2014. Spss İle Bilimsel Araştırma Sürecinde Nicel Veri Analizi, 3. Baskı, Ankara: Pegem Akademi, s. 85.

Tablo 5'te görüldüğü gibi, yapılan Shapiro - Wilk testi analizi sonucunda örnekleme ait değeri ($p=0,358$); çarpıklık değeri (0,469) standart hatası (0,354) ve basıklık değeri (-,290) standart hatası (0,695) olarak tespit edilmiştir. Elde edilen veriler doğrultusunda çarpıklık ve basıklık değerlerinin (-1,96 ile +1,96) arasında olması ve ($p>0,05$) olarak tespit edilmesinden dolayı dağılım normal dağılımdan anlamlı bir farklılık göstermemektedir. Bu yüzden elde edilen verilere parametrik testler olarak ifade edilen t testi, tek yönlü varyans analizi (One- Way ANOVA) yöntemi uygulanmıştır.

Çalışmamızda, muhasebe meslek mensuplarının mesleki faaliyetlerini yerine getirirken karşılaşılabilecekleri sorunlar; mesleki sorunlar, mükellefler ile ilgili sorunlar olmak üzere iki farklı alt boyut ve muhasebe meslek mensuplarının bağlı buldukları meslek odalarından beklentileri ise üçüncü alt boyut olarak dikkate alınmıştır. Bir önceki paragrafta güvenilirlikleri ve normalliği hesaplanan bu üç alt boyutun fark analizleri ise unvan, eğitim düzeyi ve mesleki deneyim süreleri açısından yapılmıştır.

Unvan ile muhasebe meslek mensuplarının yaşamış oldukları sorunları ve meslek odalarından beklentilerine yönelik yapılan analizlerde değişkenlerin ve ölçeklerin alt boyutları dikkate alınarak ortalama ve standart sapma değerleri hesaplanmıştır. Bu değerleri aşağıdaki Tablo 6'daki gibi göstermek mümkündür:

Unvan ile muhasebe meslek mensuplarının yaşamış oldukları sorunları ve meslek odalarından beklentilerine yönelik yapılan analizlerde değişkenlerin ve ölçeklerin alt boyutları dikkate alınarak ortalama ve standart sapma değerleri hesaplanmıştır. Bu değerleri aşağıdaki Tablo 6'daki gibi göstermek mümkündür:

Tablo 6: Muhasebe Meslek Mensuplarının Unvanlarına Göre Sorunları ve Beklentileri

Alt Boyutlar		Mesleki Sorunlar		Mükellef İle Sorunlar		Meslek Odasından Beklentiler	
Ünvan	N	\bar{X}	s.s.	\bar{X}	s.s.	\bar{X}	s.s.
Serbest Muhasebeci	9	2,45	0,44	2,06	0,67	1,46	0,37
Serbest Muhasebeci Mali Müşavir	36	2,09	0,50	2,00	0,61	1,72	0,51

Tablo 6'da görüldüğü gibi, Niğde Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odasına bağlı olarak mesleki faaliyetlerini yerine getiren muhasebe meslek mensuplarının sahip oldukları unvan bakımından ortalama ve standart sapma puanları arasında birtakım farklılıklar söz konusudur. Bu farklılıkların istatistiksel açıdan anlamlı olup olmadığını tespit edebilmek amacıyla t testi uygulanarak analizler tamamlanmıştır. Yapılan t testi sonuçlarını aşağıdaki Tablo 7'deki gibi göstermek mümkündür:

Tablo 7: Muhasebe Meslek Mensuplarının Ünvanlarına Göre Sorunları ve Beklentileri

	Mesleki Sorunlar		Mükellef İle Sorunlar		Meslek Odasından Beklentiler	
	t	p	t	p	t	p
Ünvan	1,957	0,057	0,239	0,812	-1,424	0,162

$p < 0,05$

Tablo 7’de görüldüğü gibi, yapılan t testinin analizleri sonucunda mesleki sorunlar alt boyutunda ($t=1,957$; $p=0,057$); mükellef ile sorunlar alt boyutunda ($t= 0,239$; $p=0,812$); meslek odasından beklentiler alt boyutunda ($t= -1,424$; $p=0,162$) olarak bulunmuştur. Elde edilen veriler doğrultusunda; Niğde Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odasına bağlı olarak mesleki faaliyetlerini yerine getiren muhasebe meslek mensuplarının üç alt boyut açısından da unvana göre

($p > 0,05$) olarak bulunmasından dolayı anlamlı farklılık göstermediği tespit edilmiştir. Bu yüzden H1, H2, H3 hipotezleri reddedilmiştir.

Eğitim düzeyleri ile muhasebe meslek mensuplarının yaşamış oldukları sorunları ve meslek odalarından beklentilerine yönelik yapılan analizlerde değişkenlerin ve ölçüklerin alt boyutları dikkate alınarak ortalama ve standart sapma değerleri hesaplanmıştır. Bu değerleri aşağıdaki Tablo 8’deki gibi göstermek mümkündür:

Tablo 8: Muhasebe Meslek Mensuplarının Eğitim Düzeylerine Göre Sorunları ve Beklentileri

Alt Boyutlar		Mesleki Sorunlar		Mükellef İle Sorunlar		Meslek Odasından Beklentiler	
Eğitim Düzeyi	N	\bar{X}	s.s.	\bar{X}	s.s.	\bar{X}	s.s.
Lise	4	3,45	0,34	3,78	0,72	4,37	0,45
Ön Lisans	3	3,87	0,91	4,67	0,32	4,38	0,41
Lisans	36	3,84	0,48	3,92	0,60	4,31	0,52
Yüksek Lisans	2	4,31	0,06	4,42	0,00	4,50	0,23

Tablo 8’de görüldüğü gibi, Niğde Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odasına bağlı olarak mesleki faaliyetlerini yerine getiren muhasebe meslek mensuplarının sahip oldukları eğitim düzeyleri bakımından ortalama ve standart sapma puanları arasında birtakım farklılıklar söz konusudur. Bu farklılıkların istatistiksel açıdan anlamlı olup olmadığını tespit edebilmek amacıyla t testi, Levene testi ve varyans analizi uygulanarak analizler tamamlanmıştır. Yapılan t testi, Levene testi ve varyans analizi sonuçlarını aşağıdaki Tablo 9’daki gibi göstermek mümkündür:

Tablo 9’da görüldüğü gibi, yapılan t testi, Levene testi ve varyans analizi, sonucunda mesleki sorunlar alt boyutunda (Levene $p= 0,135$) ve ($f= 1,403$; $p=0,256$); mükellef ile sorunlar alt boyutunda (Levene $p= 0,099$) ve ($f= 1,952$; $p=0,136$); meslek odasından beklentiler alt boyutunda (Levene $p= 0,785$) ve ($f= 0,116$; $p=0,950$) olarak bulunmuştur. Elde edilen veriler doğrultusunda; Niğde Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odasına bağlı olarak mesleki faaliyetlerini yerine getiren muhasebe meslek mensuplarının üç alt boyut açısından da eğitim düzeylerine göre ($p>0,05$) olarak bulunmasından dolayı varyansların homojen olduğu ve anlamlı farklılık göstermediği tespit edilmiştir¹⁷. Bu yüzden H4, H5, H6 hipotezleri reddedilmiştir.

Tablo 9: Muhasebe Meslek Mensuplarının Eğitim Durumlarına Göre Sorunları ve Beklentileri

	Mesleki Sorunlar			Mükellef İle Sorunlar			Meslek Odasından Beklentiler		
	Levene	Anova		Levene	Anova		Levene	Anova	
	p	f	p	p	f	p	p	f	p
Eğitim Düzeyi	0,135	1,403	0,256	0,099	1,952	0,136	0,785	0,116	0,950

$p<,05$

17 Kalaycı, Ş. 2014. Spss Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri, 6. Baskı, Ankara: Asil Yayın Dağıtım, s. 138.

Mesleki deneyim süreleri ile muhasebe meslek mensuplarının yaşamış oldukları sorunları ve meslek odalarından beklentilerine yönelik yapılan analizlerde değişkenlerin ve ölçüklerin alt boyutları dikkate alınarak ortalama ve standart sapma değerleri hesaplanmıştır. Bu değerleri aşağıdaki Tablo 10'daki gibi göstermek mümkündür:

Tablo 10: Muhasebe Meslek Mensuplarının Mesleki Deneyim Sürelerine Göre Sorunları ve Beklentileri

Alt Boyutlar		Mesleki Sorunlar		Mükellef İle Sorunlar		Meslek Odasından Beklentiler	
Mesleki Deneyim Süresi	N	\bar{X}	s.s.	\bar{X}	s.s.	\bar{X}	s.s.
1 - 5 yıl	8	4,07	0,35	4,48	0,40	4,50	0,33
6 - 10 yıl	11	3,80	0,66	3,76	0,61	4,31	0,38
11 - 15 yıl	13	3,72	0,42	3,81	0,62	4,05	0,64
16 yıl ve fazlası	13	3,81	0,51	4,02	0,60	4,51	0,40

Tablo 10'da görüldüğü gibi, Niğde Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odasına bağlı olarak mesleki faaliyetlerini yerine getiren muhasebe meslek mensuplarının sahip oldukları mesleki deneyim süreleri bakımından ortalama ve standart sapma puanları arasında birtakım farklılıklar söz konusudur. Bu farklılıkların istatistiksel açıdan anlamlı olup olmadığını tespit edebilmek amacıyla t testi, Levene testi ve varyans analizi uygulanarak analizler tamamlanmıştır. Yapılan t testi, Levene testi ve varyans analizi sonuçlarını aşağıdaki Tablo 11'deki gibi göstermek mümkündür:

Tablo 11: Muhasebe Meslek Mensuplarının Mesleki Deneyim Sürelerine Göre Sorunları ve Beklentileri

	Mesleki Sorunlar			Mükellef İle Sorunlar			Meslek Odasından Beklentiler		
	Levene	Anova		Levene	Anova		Levene	Anova	
	p	f	p	p	f	p	p	f	p
Mesleki Deneyim Süresi	0,242	1,213	0,317	0,201	2,865	0,048	0,130	2,526	0,071

p<,05

Tablo 11’de görüldüğü gibi, yapılan t testi, Levene testi ve varyans analizi sonucunda mesleki sorunlar alt boyutunda (Levene $p=0,242$) ve ($f=1,213$; $p=0,317$); mükellef ile sorunlar alt boyutunda (Levene $p=0,201$) ve ($f=2,865$; $p=0,048$); meslek odasından beklentiler alt boyutunda (Levene $p=0,130$) ve ($f=2,526$; $p=0,071$) olarak bulunmuştur. Elde edilen veriler doğrultusunda; Niğde Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odasına bağlı olarak mesleki faaliyetlerini yerine getiren muhasebe meslek mensuplarının üç alt boyut açısından da mesleki deneyim sürelerine göre Levene ($p>0,05$) olarak bulunmasından dolayı varyansların homojen olduğu tespit edilmiştir. Niğde Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odasına bağlı olarak mesleki faaliyetlerini yerine getiren muhasebe meslek mensuplarının mesleki sorunlar ve meslek odasından beklentiler alt boyutları açısından mesleki deneyim sürelerine göre ($p>0,05$) olarak bulunmasından dolayı anlamlı farklılık göstermediği tespit edilmiştir. Mükellef ile sorunlar alt boyutu mesleki deneyim sürelerine göre ($p<0,05$) olarak bulunmasından dolayı anlamlı farklılık göstermektedir. Varyans analizi sonucu tespit edilen farkın hangi mesleki deneyim süreleri arasında olduğunu belirlemek amacıyla çoklu karşılaştırma testlerinden olan ve örneklem sayısının eşitliğini gerektirmeyen Scheffe ve Bonferonni testleri yapılmıştır¹⁸. Yapılan Scheffe ve Bonferonni testleri sonuçlarında üç alt boyutun mesleki deneyim sürelerine göre anlamlı farklılık göstermediği ortaya çıkmıştır. Elde edilen veriler doğrultusunda Niğde Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odasına bağlı olarak

mesleki faaliyetlerini yerine getiren muhasebe meslek mensuplarının mesleki deneyim sürelerine mükellefler ile sorunlar alt boyutu anlamlı farklılık göstermiş, mesleki sorunlar ve meslek odasından beklentiler alt boyutları ise anlamlı farklılık göstermemiştir. Bu yüzden H7, H9 hipotezleri reddedilirken, H8 hipotezi kabul edilmiştir.

4. SONUÇ

3568 sayılı “Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu”nun yürürlüğe girmesi ile birlikte muhasebe mesleğini yerine getiren meslek mensupları yasal açıdan kendilerini daha güvende hissetmeye başlamıştır. Çünkü farklı meslek dallarında olduğu gibi muhasebe mesleğinin de yasal statüye sahip olması muhasebe mesleğinin mesleki düzeyde örgütlenmesinin hızlanmasına neden olmuştur. Mesleki örgütlenme ile birlikte muhasebe meslek odaları kurulmuştur. Bu tür mesleki örgütlenmelerin yanı sıra muhasebe meslek mensuplarının, işletmelerin vergilerini hesaplaması düşüncesi de varlığını devam ettirmektedir. Sadece işletmelerin vergilerinin hesaplanması değil işletmelerde alınabilecek kararlara ışık tutmayı sağlayacak verilerin sunulmasında da önemli bir paya sahip olan meslek mensupları bu görevlerini yerine getirirken bir takım sorunlarla karşılaşmaktadır¹⁹.

- i. Muhasebe meslek mensuplarının güncel sorunları,
- ii. Muhasebe meslek mensuplarının uygulamada karşılaştıkları yetersizlikler ile ilgili sorunlar,

18 Kayri, M. 2009. "Araştırmalarda Gruplar Arası Farkın Belirlenmesine Yönelik Çoklu Karşılaştırma (Post-Hoc) Teknikleri", Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, (19), 1, s.56.

19 Uzun, Ş. ve Güngör, Ş. 2004. "Muhasebecilerin Sorunları ve Beklentileri: Kayseri ve Nevşehir İlleri Uygulaması", Muhasebe ve Finansman Dergisi, (22), s. 100; Özulucan, A., Bengü, H. ve Özdemir F. S. 2010. "Muhasebe Meslek Mensuplarının Güncel Sorunları, Uygulamada Karşılaştıkları Yetersizlikler ve Meslek Odalarından Beklentilerinin Unvanları ve Mesleki Deneyim Süreleri Yönüyle İncelenmesi: Türkiye Geneline Bir Araştırma", Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, (31): s. 44.

- iii. Muhasebe meslek mensuplarının Maliye Bakanlığı'ndan beklentileri ile ilgili sorunlar,
- iv. Muhasebe meslek mensuplarının meslek odasından beklentileri ile ilgili sorunlar,

Bir önceki paragrafta belirtilen sorunlar, çalışmamızda mesleki sorunlar ve mükellefler ile ilgili sorunlar olmak üzere iki farklı açıdan değerlendirilmiştir. Çalışma, Niğde Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odasına bağlı olarak mesleki faaliyetlerini yerine getiren muhasebe meslek mensuplarının mesleklerini icra ederken karşılaştıkları sorunlar, mükellefler ile sorunlar ve bu sorunlardan dolayı bağlı oldukları meslek odasından beklentileri ile demografik özellikler arasında anlamlı fark olup olmadığını incelemek amacıyla Niğde Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odasına bağlı olarak mesleki faaliyetlerini yerine getiren muhasebe meslek mensupları arasında yapılmıştır. Çalışmada 45 muhasebe meslek mensubuna ait veriler değerlendirmeye tabi tutulmuştur. Bu veriler dikkate alınarak çeşitli analizler yapılmış ve aşağıda belirtilen sonuçlar elde edilmiştir.

Ankete katılanların demografik özelliklerine göre, Niğde Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odasına bağlı olarak mesleki faaliyetlerini yerine getiren muhasebe meslek mensuplarının % 80'i serbest muhasebeci mali müşavir, % 80'i lisans mezunu, % 28,9'u 11 – 15 yıl arasında mesleki deneyime sahiptir.

Niğde Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odasına bağlı olarak mesleki faaliyetlerini yerine getiren muhasebe meslek mensuplarından Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler, Serbest Muhasebecilere göre mesleki sorunlar ve mükellef ile sorunlar alt boyutlarında daha yüksek puan almışlardır. Serbest Muhasebeciler ise bağlı oldukları meslek odasından beklentiler alt boyutunda daha yüksek puana sahiptirler. Bu durum Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin hem mes-

leki boyutta hem de mükellefler ile daha fazla sorun yaşadığını göstermektedir. Serbest Muhasebecilerin ise meslek odasından beklentileri daha fazladır.

Niğde Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odasına bağlı olarak mesleki faaliyetlerini yerine getiren muhasebe meslek mensuplarının eğitim düzeylerine göre, mesleki alt boyutta ve meslek odasından beklentiler alt boyutunda yüksek lisans eğitimi almış meslek mensupları en yüksek puana sahiptir. Mükellef ile sorunlar alt boyutunda ise ön lisans eğitimi almış meslek mensupları en yüksek puana sahiptir. Bu durum yüksek lisans eğitimi almış meslek mensuplarının daha fazla mesleki sorun ile karşılaştığını ve bağlı oldukları meslek odasından beklentilerinin daha fazla olduğunu göstermektedir. Mükellef ile sorunlar alt boyutu incelendiğinde ise ön lisans eğitimi almış meslek mensuplarının mükelleflerle daha çok sorun yaşadığı tespit edilebilmektedir.

Mesleki deneyim sürelerine göre, Niğde Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odasına bağlı olarak mesleki faaliyetlerini yerine getiren muhasebe meslek mensuplarının üç alt boyut açısından da en yüksek puana sahip olan grubu 1 – 5 yıl arasında mesleki faaliyetlerini yerine getiren muhasebe meslek mensuplarıdır. Mesleki deneyim sürelerine göre, mesleki sorunlar ve meslek odasından beklentiler alt boyutlarında anlamlı farklılık olmadığı; mükellef ile sorunlar alt boyutunda ise anlamlı farklılık olduğu tespit edilmiş ve farklılığın hangi gruplar arasında olduğunu tespit etmek amacıyla çoklu karşılaştırma testlerinden Scheffe ve Bonferonni testleri yapılmıştır. Ancak, yapılan Scheffe ve Bonferonni testleri sonuçlarına göre hangi gruplar arasında anlamlı farklılık olduğu tespit edilememiştir.

Yapılan çalışma sonucunda, elde edilen veriler doğrultusunda Niğde Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odasına bağlı olarak mesleki faaliyetlerini yerine getiren muhasebe meslek men-

suplarının mesleki sorunlar, mükellef ile sorunlar, meslek odasından beklentiler alt boyutları açısından anlamlı farklılık tespit edilememiştir.

Bu veriler doğrultusunda, Niğde Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odasına bağlı olarak mesleki faaliyetlerini yerine getiren meslek mensupları da hem mesleki anlamda hem de mükelleflerle ilgili olarak bir takım sorunlar yaşamaktadırlar. Bu sorunlardan bazılarını aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür:

- i. Mevzuatın sık sık değişimi ile ilgili sorunlar,
- ii. Tek Düzen Muhasebe Sistemi'nin uygulanması ile ilgili sorunlar,
- iii. Prim ve vergi beyanı ve bu işlemlerin ödemeleri ile ilgili sorunlar,
- iv. Muhasebe paket programının kullanımı ile ilgili sorunlar,
- v. Kariyer ilerlemesi ile ilgili sorunlar,

- vi. Mükelleflerin muhasebe mesleğine yeteri kadar önem vermemeleri,
- vii. Mükelleflerin zamanında ve yeterli bilgi vermemeleri,
- viii. Mükelleflerden tahsil edilen ücretler ile ilgili sorunlar,
- ix. Mükelleflerin kanun dışı davranışlarda bulunma önerileri,

Bir önceki paragrafta belirtilen sorunların yanı sıra muhasebe meslek mensuplarının bağlı oldukları meslek odasından beklentileri; Sosyal Güvenlik Kurumu ile meslek mensupları arasında oluşan sorunların çözümüne yardımcı olmaları, mükelleflerden tahsil edilen ücretin tüm meslek mensupları arasında standart bir şekilde uygulanması, denetlenmesi ve tahsili konusunda yaptırım gücü yüksek düzenlemelerin getirilmesi olarak yer almaktadır.

KAYNAKÇA

- Biyan, Ö. 2012. “Muhasebe Meslek Mensuplarına Yönelik Bir Çalışma: Meslek Mensuplarının Demografik Durumları, Mesleki Sorunları ve Değerlendirilmesi”, *Sosyo Ekonomi Dergisi*, 2012 -1: 105 – 134.
- Can, A. 2014. *Spss İle Bilimsel Araştırma Sürecinde Nicel Veri Analizi*, 3. Baskı, Ankara: Pegem Akademi.
- Doğan, Z. ve Özulucan A. 2004. Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirin Karşılaştıkları Sorunlar ve Çözüm Önerileri, *TÜRMOB Yayınları* – 242.
- Gökgöz, A. ve Zeytin, M. 2012. “Muhasebe Meslek Mensuplarının Mesleki Faaliyetlerinde Karşılaştıkları Sorunlar ve Beklentileri: Bilecik ve Yalova İlleri Uygulaması ”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 17(1): 477 – 493.
- Güçlü, A. D. 2007. “Türkiye’de Muhasebe Mesleğinin Sorunları ve Çözüm Yolları”, *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi SBE, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Projesi*, Kahramanmaraş.
- İslamoğlu, A. H. ve Alnıaçık, Ü. 2013. *Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri*, İstanbul: Beta Basım.
- Kalaycı, Ş. ve Tekşen, Ö. 2006. “Muhasebecilik Mesleğinde Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri: Isparta İl Merkezi Uygulaması”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Temmuz 2006, (31): 90 – 101.
- Kalaycı, Ş. 2014. *Spss Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri*, 6. Baskı, Ankara: Asil Yayın Dağıtım.
- Kayri, M. 2009. “Araştırmalarda Gruplar Arası Farkın Belirlenmesine Yönelik Çoklu Karşılaştırma (Post-Hoc) Teknikleri”, *Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, (19), 1: 51 - 64.
- Nakip, M. 2013. *Pazarlamada Araştırma Teknikleri ve SPSS Uygulamaları*, 3.Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Özulucan, A., Bengü, H. ve Özdemir F.S. 2010. “Muhasebe Meslek Mensuplarının Güncel Sorunları, Uygulamada Karşılaştıkları Yetersizlikler ve Meslek Odalarından Beklentilerinin Unvanları ve Mesleki Deneyim Süreleri Yönüyle İncelenmesi: Türkiye Geneline Bir Araştırma”, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Mayıs 2010, (31): 41 – 64.
- Uzay, Ş. ve Güngör, Ş. 2004. “Muhasebecilerin Sorunları ve Beklentileri: Kayseri ve Nevşehir İlleri Uygulaması”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Nisan 2004, (22): 94 – 104.
- Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, Kanun No: 3568, 13 Haziran 1989 tarih ve 20194 sayılı Resmi Gazete.
- Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, Kanun No: 5768, 26 Temmuz 2008 tarih ve 26948 sayılı Resmi Gazete.
- Tetik, N., Kınay, F. ve Ciğer, A. 2008. “Antalya İlindeki Muhasebe Meslek Mensuplarına Yönelik Durum Analizi ve Beklentilerini Saptamaya Dönük Bir Araştırma”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Nisan 2008, (38): 70 – 79.

TÜRKİYE'DE Kİ ÜNİVERSİTELERDE LİSANSÜSTÜ EĞİTİM PROGRAMLARINDA YER ALAN MUHASEBE STANDARTLARI DERSLERİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA*

Doç. Dr. Seyhan ÇİL KOÇYİĞİT**

Doç. Dr. Şükran GÜNGÖR TANÇ***

Makale Gönderim Tarihi : 05.05.2016 / Kabul Tarihi : 01.10.2016

ÖZ

Dünyada yaşanan küreselleşme ortak bir muhasebe dili olan muhasebe standartlarını gündeme getirmiştir. Muhasebe Standartlarının devreye girmesiyle beraber muhasebe eğitiminin de değişen koşullara uyum sağlaması ve üniversitelerde lisansüstü muhasebe eğitiminde verilen derslerin de bu değişime uyum sağlayacak şekilde düzenlenmesi önem kazanmıştır. Bu bağlamda çalışmanın temel amacı, Türkiye’de lisansüstü muhasebe ve işletme eğitiminde muhasebe standartlarına ilişkin derslerin verilme düzeyinin ve ders içeriklerinin belirlenerek, ders içeriklerinin Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartları Tam Seti’ne uyumunu ortaya koymaktır. Çalışma sonucunda kapsam dahilindeki lisansüstü eğitim programlarında muhasebe standartlarına ilişkin derslerin, ders içeriklerinin Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartları Tam Seti’ni karşılamadığı görülmüştür.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe Eğitimi, Muhasebe Standartları Dersleri, Lisansüstü Eğitim Programları, Ders İçeriği

JEL Sınıflandırması: M40, M41, M49

A RESEARCH ON ACCOUNTING STANDARDS COURSES PRESENTED IN GRADUATE LEVEL PROGRAMS OF UNIVERSITIES IN TURKEY

ABSTRACT

Globalization brought on accounting standards as a common accounting language. Adaptation of accounting education to the changing circumstances, and rearrangement of accounting course guides in graduate level programs of universities for adaptation to this change have gain importance in conjunction with the initiation of accounting standards. In this context, the main objective of this paper is to determine the extent and curriculums of accounting standards courses in accounting and business management education at graduate level in Turkey, and to demonstrate the accordance with these curriculums and Turkey Accounting Standards / Turkey Financial Reporting Standards Full Set. The findings indicate that course guides of accounting standards courses at graduate level in scope of this research has not covered Turkey Accounting Standards / Turkey Financial Reporting Standards Full Set.

Keywords: Accounting Education, Accounting Standards Courses, Graduate Level Programs, Curriculum.

JEL Classification: M40, M41, M49

* Bu çalışma 35. Türkiye Muhasebe Eğitim Sempozyumu’nda bildiri olarak sunulmuştur.

** Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Sağlık Yönetimi Bölümü, seyhanc@gazi.edu.tr

*** Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü, sgungor@nevsehir.edu.tr

1. GİRİŞ

Tüm dünyada yaşanan gelişmeler, sermaye piyasasının genişlemesi, sınır ötesi yatırımların artması, uluslararası ticaretin büyümesi ile beraber artan uluslararası faaliyetler ortak bir muhasebe dili olan muhasebe standartlarını gündeme getirmiştir.

Uslu (1998, 25) Muhasebe Standartlarını; muhasebe uygulamalarına yön veren ve finansal tabloların hazırlanmasına düzen getiren normlar olarak tanımlamıştır (Aktürk, 2014: 65). Muhasebe standartlarında amaç finansal tablolarda yer alan finansal bilgilerin doğru, güvenilir, gerçeğe uygun sunumunu ve uluslararası karşılaştırılabilirliğini sağlamaktır.

İbiş & Özkan (2006, 27)'a göre dünya çapında kullanılabilir tek bir finansal raporlama setinin oluşturulması sonucunda şu yararlar sağlanmış olur (Yıldırım, 2012: 404):

- şirketler açısından farklı muhasebe uygulamalarından doğan ek maliyetlerin ortadan kalkması,
- şirketlerin yabancı sermaye piyasalarına daha kolay girme şansı elde etmeleri,
- Yatırımcılar ve borç verenler açısından yatırımların taşıdığı riskler nedeniyle oluşan maliyetlerin azalması ile şeffaflıkta ve anlaşılabilirlikte artışın sağlanması ile şirket performans değerlendirmesi ve karşılaştırılmasının kolaylaşması,
- Mali piyasalarda fon toplamayı ve borçlanmayı hedefleyen şirketlerin finansal tablolarını ilgili ülke uygulamasına dönüştürme zorunluluklarının azalması,
- Sermaye piyasaları düzenlemelerinin daha kolay yapılmasıdır.

Bu amaçlarla Uluslararası muhasebe Standartları

Komitesi (IASC) tarafından Muhasebe Standartları geliştirilmiş ve Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS) oluşturulmuştur. 2001 yılında bu komitenin ismi Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) olarak değiştirilmiş olup, bu tarihten itibaren Kurulun yayınlamış olduğu standartlar da Uluslararası Finansal Raporlama Standardı (IFRS) olarak adlandırılmaya başlanmıştır. IASB tarafından yayınlanan standartlar Türkiye'de de aynen benimsenmiş ve uygulanmaya başlanmıştır (Özerhan & Yanık, 2015: Önsöz). Türkiye'de de bu standartlar 1999-2011 yılları arasında Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından oluşturulurken, bu yetki Türkiye'de 55 yıldır yürürlükte olan 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu yürürlükten kaldırılarak, 6102 sayılı yeni Türk Ticaret Kanunu'nun kabul edilmesi ile beraber, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'na devredilmiştir. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun (TTK) 88 inci ve Geçici 1 inci Maddeleri uyarınca; tabi oldukları kanunlar gereği defter tutmakla yükümlü olan gerçek veya tüzel kişi tacirlerin, münferit veya konsolide finansal tablolarının Kamu Gözetim Kurumu (KGK) tarafından yayımlanan TMS'ye uygun olarak hazırlamaları gerektiği öngörülmüştür. Ayrıca aynı maddede KGK değişik işletme büyüklükleri ve sektörler için özel standartlar ve düzenlemeler belirleme konusunda yetkili kılınmıştır. 6102 sayılı TTK'nın 88 inci ve Geçici 1 inci maddeleri uyarınca KGK bu yetkisini 2013 yılı hesap dönemine ilişkin olarak;

- 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname (KHK) uyarınca Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluş (KAYİK) tanımı kapsamına alınan işletmelerin,
- 6102 sayılı TTK'nın 1534 üncü maddesinin ikinci fıkrasında sayılan işletmelerin ve

- 6102 sayılı TTK'nın 397 nci maddesi uyarınca Bakanlar Kurulu Kararıyla (BKK) bağımsız denetime tabi olacak işletmelerin münferit ve konsolide finansal tablolarında TMS uygulanmasını öngörerek kullanmıştır. Bu Kurul Kararının sonucu olarak 2013 yılında bağımsız denetim kapsamına eşit bir TMS uygulama kapsamının söz konusu olduğunu ve Türkiye'de gelişmelerin de finansal raporlama standartlarının uygulama alanlarının genişletileceği yönünde olduğu söylemek mümkündür (Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi Taslağı 2015, 4). Türkiye'de finansal raporlama ortamının ve çerçevesinin iyileştirilmesi konusunda önemli ilerlemeler gerçekleştirilmiş olup, daha geniş ölçekli reformlar için de KGK çalışmaları devam etmektedir.

Türkiye'de Aralık 2015 itibariyle TMS/IFRS Tam Seti Kavramsal Çerçeve, 14 adet IFRS, 28 adet TMS ve IFRS Yorumlarından oluşmaktadır.

Muhasebe Standartlarındaki bu gelişmeler doğrultusunda, muhasebe mesleğinin uygulamasında, muhasebe denetiminde, muhasebe ve finansal raporlama standartlarının önemi her geçen gün daha da artmıştır (Gökçen & diğerleri, 2015: 123). Dünyada ve ülkemizde yaşanan bu gelişmeler, akademik dünyayı etkilemekte, verilecek eğitimlerin içeriğinin ihtiyaçlara uygun olarak düzenlenmesini gerekli kılmaktadır (Kavut & Adiloğlu, 2012: 25). Bu süreçte üniversitelerin, yaşanan gelişmelere paralel olarak çağın gereklerine cevap veren, değişime ve gelişime açık bir eğitim vermesi gerekliliği ortaya çıkmaktadır. Bu bağlamda muhasebe eğitiminin de değişen koşullara uyum sağlaması ve üniversitelerde lisansüstü muhasebe eğitiminde verilen derslerin de bu değişime uyum sağlayacak şekilde düzenlenmesi ve ilgili öğrencilerinde muhasebe ve finansal raporlama standartlarını uygulayacak şekilde eğitim almaları önemlidir.

ABD Sermaye Piyasası Kurulu, ABD'de kolej ve üniversitelerde finansal raporlama standartlarının 2014 yılına kadar muhasebe öğretiminde etkin bir şekilde anlaşılabilmesi için ders planları kapsamına alınması gerekliliği önerilmiştir. Bu bağlamda üniversiteler 2010 yılından itibaren finansal raporlama standartlarını ders planları kapsamına almaya başlamış olmalarına rağmen, çoğu işletme bölümünde finansal raporlama standartlarının anlatılması ile ilgili yeterli çalışmalar yapılmadığı görülmektedir (Yallapragada & diğerleri, 2011: 62).

Türkiye de de lisans ve lisansüstü eğitim programlarında muhasebe standartları dersleri okutulmaya başlanmıştır. Ancak bunların yeterli olup olmadığı ve lisansüstü eğitiminde muhasebe standartlarına ilişkin derslerin ders içeriklerinin Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartları Tam Seti'ni karşılayıp karşılamadığı tartışma konusudur. Bu çalışmada Türkiye'de lisansüstü muhasebe ve işletme eğitiminde muhasebe standartlarına ilişkin derslerin verilme düzeyinin ve ders içeriklerinin belirlenerek, ders içeriklerinin Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartları Tam Seti'ne uyumunu ortaya koymak amaçlanmıştır. Çalışma kapsamında, Türkiye'de devlet ve vakıf üniversitelerinin muhasebe ve işletme lisansüstü programlarda TMS/IFRS'ye ilişkin dersler Üniversitelerin web sayfaları tek tek incelenerek içerik analizi ile elde edilmiştir. Mevcut programlarda yer alan derslerin Zorunlu/ Seçimlik ders olma durumları, ders saatleri, ders kapsamının TMS/IFRS eğitimini yeterince kapsayıp/kapsamadığı, hangi standartlara ağırlık verildiği tespit edilmiştir.

2. LİTERATÜR İNCELEMESİ

Muhasebe standartlarının işletmelerin finansal raporlarının standartlara göre hazırlanmasındaki en büyük sorunun standartlar ile ilgili eğitim eksikliği olması nedeniyle muhasebe meslek men-

subu adayı ya da muhasebe bilgisi kullanıcılarını yetiştiren üniversitelerde muhasebe standartlarına ilişkin dersler okutulması, mevcut ders içeriklerinin TMS/TFRS setini kapsayacak şekilde genişletilmesi ve güncelleştirilmesi, muhasebe alanında uzmanlaşmak isteyen bireylerin üniversitelerde muhasebe standartları derslerinin eğitim programları kapsamında yeterince yer alıp almadığı literatür araştırması ile tespit edilmeye çalışılmıştır. Yapılan literatür taramasında finansal raporlama standartları ile ilgili temel bulgular kronolojik sıra ile aşağıda özetlenmeye çalışılmıştır.

Gökçen & diğerleri (2015) tarafından “Türkiye’deki Devlet Üniversitelerinin Lisans Programlarındaki Muhasebe Standartları Eğitimi Üzerine Bir Araştırma” yapılmış olup, çalışma sonucunda, lisans programlarında muhasebe eğitimi verilen işletme bölümlerinde, muhasebe standartları eğitimine yeterince önem verilmediği tespit edilmiştir. Muhasebe standartları dersi verilen bölümlerde ise ders içeriklerinin söz konusu TMS/TFRS setini tam olarak kapsamadığı bulgusu tespit edilmiştir.

Terzi & diğerleri (2013) tarafından “Bologna Sürecinin Muhasebe Eğitimine Etkisi: Üniversitelerin İşletme Bölümlerinin Ders Programları Üzerine Bir İnceleme” isimli yapılan çalışmada Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS veya UMS/UFRS) ve/veya KOBİ TFRS’lerle ilgili müfredatta yeterli düzeyde ders bulunmadığı tespit edilmiştir.

Aktaş (2013) tarafından yapılan “İlke Temelli Finansal Raporlama Standartları Nasıl Öğretilmeli? TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar Örneği”, isimli çalışmada muhasebe standartlarının Türk Muhasebe sisteminin bir parçası olduğu ve buna ilişkin olarak da kavramsal çerçeveyi esas alacak bir şekilde standartların öğretilmesi gerekliliği ortaya konulmuştur.

Ülkü & Gökğöz (2013) tarafından “Lisans ve

Önlisans Düzeyinde Öğrenim Gören Öğrencilerin Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları Konusundaki Bilgi Düzeylerinin ve Farkındalıklarının Ölçülmesi: Yalova Örneği” başlıklı bir çalışma yapılmıştır. Çalışma sonucunda, ön lisans ve lisans düzeyindeki üniversite öğrencilerinin genel itibarıyla TFRS/TMS hakkında yeterli bilgi ve eğitim seviyesine sahip olmadığı bulgusu elde edilmiştir.

Demir (2012) tarafından yapılan “Muhasebeye Yön Veren Gelişmeler ve Meslek Yüksekokullarında Verilen Muhasebe Eğitimine Yansımaları”, başlıklı çalışma ile meslek yüksekokullarında açılan muhasebe ve vergi uygulamaları programlarının iş dünyasının gereksinim duyduğu muhasebe melek mensuplarının yetiştirilmesinde yaşanan gelişmelerle uyumlu olması gerektiği ve ders içeriklerinin güncellenmesi gerekliliği gibi temel bulgular elde edilmiştir.

Yallapragada & diğerleri (2011) yaptıkları “The Impact of International Financial Reporting Standards on Accounting Curriculum in The United States” isimli çalışmada ABD’de işletme bölümlerinde yer alan muhasebe ders içeriklerine uluslararası finansal raporlama standartlarının etkisi incelenmiştir. Bu çalışma sonucunda işletme bölümlerinde finansal raporlama standartlarına ilişkin ders içeriklerinin oluşturulması ve öğrencilere anlatılması bulgusuna ulaşılmış olup, söz konusu konular sadece öğretim elemanları ya da öğrenciler açısından değil; denetçiler, yasal düzenleyiciler, finansal analistler, yatırımcılar ve meslek mensupları gibi birçok grup tarafından öğrenilmesi gerekliliği vurgulanmıştır.

Dalğar & diğerleri (2011) tarafından yapılan “Muhasebe Öğrenimi Gören Öğrencilerin TMS/TFRS Hakkındaki Farkındalıklarına Yönelik Bir Araştırma” isimli çalışma ile, muhasebe mesleğine ilgisi yüksek olan ve mezun olduktan sonra muhasebecilik yapmayı düşünen öğrencilerin muhasebe standartları hakkındaki farkındalıklara

rının diğerlerine göre daha yüksek olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Zaif & Ayanoglu (2007) tarafından “Muhasebe Eğitiminde Kalitenin Arttırılmasında Ders Programlarının Önemi: Türkiye’de Bir İnceleme”, isimli çalışmada Uluslararası Muhasebe Eğitim Standartları, Avrupa Birliği ve ABD’deki muhasebe eğitimi alanındaki çalışmalar açıklanarak ülkemizdeki muhasebe dersleri değerlendirilmeye alınmıştır. Çalışmanın sonucunda elde edilen temel bulgulardan biriside muhasebe ve denetim standartları ile ilgili mesleğin gerektirdiği bilgi ve becerinin verilmesi gerekliliğidir.

Marşap & Kurt (1998) tarafından yapılan “Muhasebe Standartlarının Farklı Eğitim Düzeylerinde Müfredat ve Kapsam Açısından İncelenmesi ve Bir Model Önerisi” isimli çalışmada muhasebe standartlarının farklı eğitim düzeylerinde lisans ve lisansüstü programlarda nasıl verildiği (ayrı bir bölüm olarak verilmesi, konu yeri geldiğinde değinilmesi veya hiç verilmemesi gibi) öğretim üyelerine yöneltilen anketler ile ortaya konulmuştur. Çalışma sonucunda lisans düzeyinde, öğretim üyelerinin % 17’si muhasebe standartlarının ayrı bir bölüm olarak verildiğini, % 69’u konu yeri geldiğinde değinildiğini, % 14’ü ise değinilmediğini, yüksek lisans düzeyinde %% 29’u ayrı bir bölüm olarak anlatıldığını, % 57’si konu yeri geldiğinde değinildiğini, % 14’ü ise değinilmediğini, doktora düzeyinde ise % 33’ü ayrı bir bölüm olarak verildiğini, % 53’ü konu yeri geldiğinde değinildiğini, % 14’ü ise değinilmediğini belirtmişlerdir.

TMS/TFRS’nin üniversitelerde eğitimi ile ilgili olarak yapılan ve yukarıda da yer verilen çalışmalara bakıldığında, çalışmaların daha çok ön lisans ve lisans düzeyinde olduğu görülmektedir. Bu bağlamda bu çalışmanın, öğrenmenin son basamakları olan sentez ve değerlendirme yeteneğinin kazandırılmasının hedeflendiği lisansüstü

aşamasında (Marşap & Kurt, 1996: 148) TMS/TFRS eğitimine yer verilip verilmediğinin, TMS/TFRS eğitimine yer verilmesi durumunda verilen derslerin kapsamlarının incelenerek, ders kapsamlarının TMS/TFRS’ye uyumunun ortaya konulması ile literatüre katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

3. ARAŞTIRMA

3.1. Araştırmanın Amacı

Bu çalışmada; Türkiye’de devlet ve vakıf üniversitelerinde muhasebe lisansüstü eğitimde muhasebe standartlarına ilişkin derslerin verilme düzeyinin ve ders içeriklerinin belirlenerek, ders içeriklerinin Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartları Tam Seti’ne uyumunu ortaya koymak amaçlanmıştır. Bu amaç çerçevesinde çalışmanın alt amaçları ise şu şekildedir:

Türkiye’de ki üniversitelerde lisansüstü eğitiminde yer alan işletme ve muhasebe programlarının tespit edilmesi,

İlgili eğitim programlarında Muhasebe Standartları dersinin yer alıp almadığının tespit edilmesi,

İlgili eğitim programlarında yer alan muhasebe Standartları dersinin yüksek lisans ve doktora programlarındaki dağılımının ortaya konulması,

İlgili eğitim programlarında yer alan Muhasebe Standartları derslerinin zorunlu veya seçmeli olma durumu ve haftalık ders saatinin tespit edilmesi,

İlgili eğitim programlarında yürütülmekte olan Muhasebe Standartları derslerinin içeriklerinin belirlenmesi,

İlgili eğitim programlarında verilen Muhasebe Standartlarına ilişkin ders içeriklerinin TMS/TFRS Tam Setini kapsayacak şekilde olup olmadığının ortaya konulmasıdır.

3.2. Araştırmanın Yöntemi

Tanımlayıcı araştırma modeli kullanılarak yapılan bu çalışmada gerekli veriler, içerik analizi yöntemi ile elde edilmiştir. Çalışmamızda Türkiye’de devlet ve vakıf üniversitelerinin ve ilgili enstitülerin web sayfaları ve Bologna süreci kapsamında Bologna Bilgi Paketleri incelenmiştir. Web sayfalarından kapsam dahilindeki ilgili ders planları ve ders içerikleri incelenerek, muhasebe standartlarına ilişkin derslerin lisansüstü programlarda verilme düzeylerine ve ders içeriklerinin Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları’na uyumuna ilişkin tespitler yapılmıştır.

3.3. Araştırmanın Kapsamı ve Sınırlılıkları

Araştırmanın kapsamını Aralık 2015 tarihi itibarıyla Yükseköğretim Kurulu’na bağlı devlet ve vakıf üniversitelerinde Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Enstitüsü, İşletme İktisadi Enstitüleri bünyesinde yer alan işletme ve muhasebe programları oluşturmaktadır. Bu kapsam dahilinde İşletme Anabilim dalı altındaki Muhasebe, Muhasebe ve Finansman, Muhasebe ve Uluslararası Raporlama, Muhasebe ve Finansal Yönetim, Muhasebe ve Denetim, Uluslararası Finansal Raporlama ve Denetim, Genel İşletme programları araştırmaya dahil edilerek, sözkonusu programlardaki kapsamı tamamen Muhasebe Standartları’ndan oluşan ders içerikleri incelenmiştir.

Çalışmanın kısıtı; çalışmanın, kapsamı tamamen Muhasebe Standartları’ndan oluşan dersler ile

sınırlandırılmış olması ve içeriğinde kısmen Muhasebe Standartlarının yer aldığı farklı ders başlıklarının araştırmaya dahil edilmemesidir.

3.4. Araştırmanın Bulguları

3.4.1. Enstitülerde Lisansüstü İşletme ve Muhasebe Programlarının Yer Alma Durumu

3.4.1.1. Enstitülerinde İlgili Yüksek Lisans ve Doktora Programı olan Üniversite Dağılımları

Aralık 2015 tarihi itibarıyla Türkiye’de Yükseköğretim Kurulu’na bağlı olarak 109 devlet üniversitesi, 76 vakıf üniversitesi ve 8’i de Vakıf Meslek Yüksekokulu olmak üzere 193 üniversite faaliyet göstermektedir. Sözkonusu devlet ve vakıf üniversitelerinden 2 adedinin web sitesine ulaşamamış olup, lisansüstü işletme ve muhasebe programları bulunduğu tespit edilen üniversitelerin yüksek lisans ve doktora programları açısından sayıları Tablo 1’de verilmiştir. Tablo 1’e göre;

Devlet üniversitelerinin % 72’sinde, vakıf üniversitelerinin de % 53’ünde ilgili yüksek lisans programı, devlet üniversitelerinin % 58’sin de, vakıf üniversitelerinin de % 33’ünde ilgili doktora programı olduğu görülmektedir.

Genel olarak bakıldığında da Türkiye’de 118 üniversitede (Türkiye’de ki üniversitelerin % 61’inde) ilgili yüksek lisans programının, 88 üniversitede (Türkiye’deki üniversitelerin % 46’sında) de ilgili doktora programının olduğu görülmektedir.

Tablo 1. Enstitülerinde İlgili Yüksek Lisans ve Doktora Programı olan Üniversite Dağılımı

	Toplam Üniversite Sayısı	İlgili Yüksek Lisans Programı Olan Üniversite Sayısı	%	İlgili Doktora Programı Olan Üniversite Sayısı	%
Devlet Üniversiteleri	109	78	0,72	63	0,58
Vakıf Üniversiteleri	76	40	0,53	25	0,33
Vakıf Meslek Yüksekokulları	8	0	-	0	-
Toplam	193	118	0,61	88	0,46

3.4.1.2. Enstitülerinde Yüksek Lisans ve Doktora Programı Bulunan Üniversitelerin Program Bazında Dağılımı

Enstitülerinde ilgili lisansüstü programları bulunduğu tespit edilen üniversitelerin muhasebe ve işletme programları bazında dağılımları ise Tablo 2’de verilmiştir. Tablo 2’ye göre;

Devlet üniversitelerinin % 27’sinde, vakıf üniversitelerinin de % 21’inde muhasebe yüksek lisans programları olduğu, devlet üniversitelerinin % 66’sinde, vakıf üniversitelerinin de % 38’inde

işletme yüksek lisans programları olduğu, devlet üniversitelerinin % 9’unda, vakıf üniversitelerinin de % 8’inde muhasebe doktora programları olduğu, devlet üniversitelerinin % 53’ünde, vakıf üniversitelerinin de % 30’unda işletme doktora programları olduğu görülmüştür.

Genel olarak bakıldığında da üniversitelerin 0,24’unda muhasebe yüksek lisans programları, 0,55’inde işletme yüksek lisans programları, 0,09’unda muhasebe doktora programları, 0,44’ünde de işletme doktora programları olduğu görülmektedir (Tablo 2).

Tablo 2. Enstitülerinde Yüksek Lisans ve Doktora Programı Bulunan Üniversitelerin Program Bazında Dağılımı

	Toplam Üniversite Sayısı	Muhasebe Yüksek Lisans Programı Olan Üniversite Sayısı	%	İşletme Yüksek Lisans Programı Olan Üniversite Sayısı	%	Muhasebe Doktora Programı Olan Üniversite Sayısı	%	İşletme Doktora Programı Olan Üniversite Sayısı	%
Devlet Üniversiteleri	109	29	0,27	72	0,66	10	0,09	58	0,53
Vakıf Üniversiteleri	76	16	0,21	29	0,38	6	0,08	23	0,30
Toplam	185	45	0,24	101	0,55	16	0,09	81	0,44

3.4.1.3. Program Bazında Yüksek Lisans Program Sayıları

Enstitülerinde işletme ve muhasebe yüksek lisansı bulunduğu tespit edilen üniversitelerdeki ilgili program sayıları Tablo 3'te verilmiştir. Tablo 3'e göre; devlet üniversitelerinde; 51 adet muhasebe yüksek lisans programının, 138 adet işletme yüksek lisans programının, vakıf üniversitelerinde; 29 adet muhasebe yüksek lisans programının, 66 adet işletme yüksek lisans programının mevcut olduğu görülmüştür. Toplam olarak muhasebe yüksek lisans programı sayısı 80, işletme yüksek lisans programı sayısı da 204'tür.

3.4.1.4. Program Bazında Doktora Program Sayıları

Enstitülerinde işletme ve muhasebe doktora bulunduğu tespit edilen üniversitelerdeki ilgili program sayıları Tablo 4'te verilmiştir. Tablo 4'e göre; devlet üniversitelerinde; 14 adet muhasebe doktora programının, 60 adet işletme doktora programının vakıf üniversitelerinde; 8 adet muhasebe doktora programının, 29 adet işletme doktora programının mevcut olduğu görülmüştür. Toplam olarak muhasebe doktora programı sayısı 22, işletme doktora programı sayısı da 89'dur.

Tablo 3. Program Bazında Yüksek Lisans Program Sayıları

	Muhasebe Yüksek Lisans Programı Sayısı	İşletme Yüksek Lisans Programı Sayısı	Toplam Yüksek Lisans Programı Sayısı
Devlet Üniversiteleri	51	138	189
Vakıf Üniversiteleri	29	66	95
Toplam	80	204	284

Tablo 4. Program Bazında Doktora Program Sayıları

	Muhasebe Doktora Programı Sayısı	İşletme Doktora Programı Sayısı	Toplam Programı Sayısı
Devlet Üniversiteleri	14	60	74
Vakıf Üniversiteleri	8	29	37
Toplam	22	89	111

3.4.2. Yüksek Lisans ve Doktora Programlarına Ait Ders Planlarında Muhasebe Standartlarına İlişkin Derslerin Yer Alma Durumu

Yüksek lisans ve doktora programı ders planlarında Muhasebe Standartlarına ilişkin derslerin programlar itibariyle yer alma durumları aşağıda sunulmuştur.

3.4.2.1. Yüksek Lisans Programlarında Muhasebe Standartlarına İlişkin Derslerin Ders Planlarında Yer Alma Durumu (Program Sayısı Açısından)

Muhasebe Yüksek Lisans programlarında Muhasebe Standartlarına ilişkin derslerin, ders planlarında yer alma durumlarına bakıldığında (Tablo 5),

Devlet üniversitelerinde; Muhasebe Yüksek Lisans programlarının % 69'unda ders olduğu, % 18'inde ders olmadığı, % 13'ünde ders olup olmadığı bilgisinin yer almadığı,

Vakıf üniversitelerinde; Muhasebe Yüksek Lisans programlarının % 83'ünde ders olduğu, % 14'ünde ders olmadığı, % 3'ünde ders olup olmadığı bilgisinin yer almadığı, genel olarak bakıldığında da, muhasebe yüksek lisans programlarının % 74'ünde ders olduğu, % 16'sında ise ders olmadığı, % 10'unda ders olup olmadığı bilgisinin yer almadığı görülmektedir.

Bu değerlendirmeyi, Muhasebe Yüksek Lisans programlarında ders planlarına ve ders bilgisine ulaşılanlar arasında yaptığımızda ise;

Devlet üniversitelerinde; Muhasebe Yüksek Lisans programlarının % 80'inde Muhasebe Standartları dersi olduğu, % 20'sinde ise olmadığı,

Vakıf üniversitelerinde; Muhasebe Yüksek Lisans

programlarının % 86'sında Muhasebe Standartları dersi olduğu, % 14'ünde ise olmadığı,

Genel olarak bakıldığında da, Muhasebe Yüksek Lisans programlarının % 82'sinde Muhasebe Standartları dersi olduğu, % 18'inde ise olmadığı göze çarpmaktadır.

İşletme Yüksek Lisans programlarında Muhasebe Standartlarına ilişkin derslerin ders planlarında yer alma durumlarına bakıldığında (Tablo 6),

Devlet üniversitelerinde; İşletme yüksek lisans programlarının % 38'inde ders olduğu, % 50'sinde ders olmadığı, % 12'sinde ders olup olmadığı bilgisinin yer almadığı,

Vakıf üniversitelerinde; İşletme yüksek lisans programlarının 0,32 sinde ders olduğu, % 65'inde de ders olmadığı, % 3'ünde ders olup olmadığı bilgisinin yer almadığı,

Genel olarak bakıldığında da, işletme yüksek lisans programlarının 0,36'sında ders olduğu, % 55'inde de ders olmadığı, % 9'unda ders olup olmadığı bilgisinin yer almadığı görülmektedir.

Bu değerlendirmeyi, İşletme Yüksek Lisans programlarında ders planlarına ve ders bilgisine ulaşılanlar arasında yaptığımızda ise;

Devlet üniversitelerinde; İşletme Yüksek Lisans programlarının % 43'ünde Muhasebe Standartları dersi olduğu, % 57'sinde ise olmadığı,

Vakıf üniversitelerinde; İşletme Yüksek Lisans programlarının % 33'ünde Muhasebe Standartları dersi olduğu, % 67'sinde ise olmadığı,

Genel olarak bakıldığında da, İşletme yüksek lisans programlarının % 39'unda Muhasebe Standartları dersi olduğu, % 61'inde ise olmadığı göze çarpmaktadır.

Tablo 5. Muhasebe Yüksek Lisans Programlarında Muhasebe Standartlarına İlişkin Derslerin Ders Planlarında Yer Alma Durumu (Program Sayısı Açısından)

	Muhasebe Yüksek Lisans Program Sayısı	Dersi Olan Muhasebe Yüksek Lisans Program Sayısı	%	Dersi Olmayan Muhasebe Yüksek Lisans Program Sayısı	%	Ders Bilgisi Yok	%
Devlet Üniversiteleri	51	35	0,69	9	0,18	7	0,13
Vakıf Üniversiteleri	29	24	0,83	4	0,14	1	0,03
Toplam	80	59	0,74	13	0,16	8	0,10

Tablo 6. İşletme Yüksek Lisans Programlarında Muhasebe Standartlarına İlişkin Derslerin Ders Planlarında Yer Alma Durumu (Program Sayısı Açısından)

	İşletme Yüksek Lisans Program Sayısı	Dersi Olan İşletme Yüksek Lisans Program Sayısı	%	Dersi Olmayan İşletme Yüksek Lisans Program Sayısı	%	Ders Bilgisi Yok	%
Devlet Üniversiteleri	138	52	0,38	69	0,50	17	0,12
Vakıf Üniversiteleri	66	21	0,32	43	0,65	2	0,03
Toplam	204	73	0,36	112	0,55	19	0,09

3.4.2.2. Doktora Programlarında Muhasebe Standartlarına İlişkin Derslerin Ders Planlarında Yer Alma Durumu (Program Sayısı Açısından)

Doktora Programı ders planlarında Muhasebe Standartlarına ilişkin derslerin yer alma durumlarına bakıldığında;

Muhasebe doktora programlarında Muhasebe Standartlarına ilişkin derslerin, ders planlarında yer alma durumlarına bakıldığında (Tablo 7),

Devlet üniversitelerinde; Muhasebe Doktora programlarının % 71'inde ders olduğu, % 14'ünde ders olmadığı, % 14'ünde ders olup olmadığı bilgisinin yer almadığı,

Vakıf üniversitelerindeki muhasebe doktora prog-

ramlarının % 75'inde ders olduğu, % 25'inde ders olmadığı görülmektedir.

Genel olarak bakıldığında da, muhasebe doktora programlarının % 73'ünde ders olduğu, % 18'inde ders olmadığı, % 9'unda ders olup olmadığı bilgisinin yer almadığı görülmektedir.

Bu değerlendirmeyi, Muhasebe doktora programlarında ders planlarına ve ders bilgisine ulaşılanlar arasında yaptığımızda ise;

Devlet üniversitelerinde; Muhasebe doktora programlarının % 83'ünde Muhasebe Standartları dersi olduğu, % 17'sinde ise olmadığı,

Vakıf üniversitelerinde; Muhasebe doktora programlarının % 75'inde Muhasebe Standartları dersi olduğu, % 25'inde ise olmadığı,

Genel olarak bakıldığında da, Muhasebe doktora programlarının % 80'inde Muhasebe Standartları dersi olduğu, % 20'sinde ise olmadığı göze çarpmaktadır.

İşletme doktora programlarında Muhasebe Standartlarına ilişkin derslerin ders planlarında yer alma durumlarına bakıldığında (Tablo 8),

Devlet üniversitelerinde; İşletme doktora programlarının % 53'ünde ders olduğu, % 37'sinde ders olmadığı, % 10'unda ders olup olmadığı bilgisinin yer almadığı, vakıf üniversitelerinde; İşletme doktora programlarının % 28'inde ders olduğu, % 69'unda ders olmadığı, % 3'ünde ders olup olmadığı bilgisinin yer almadığı görülmüştür. Genel olarak bakıldığında da, işletme

doktora programlarının % 45'inde ders olduğu, % 47'sinde ders olmadığı, % 8'inde ders olup olmadığı bilgisinin yer almadığı görülmektedir.

Bu değerlendirmeyi, İşletme doktora programlarında ders planlarına ve ders bilgisine ulaşılanlar arasında yaptığımızda ise;

Devlet üniversitelerinde; İşletme doktora programlarının % 59'unda Muhasebe Standartları dersi olduğu, % 41'inde ise olmadığı, vakıf üniversitelerinde; İşletme doktora programlarının %29'unda Muhasebe Standartları dersi olduğu, % 71'inde ise olmadığı, genel olarak bakıldığında da, İşletme doktora programlarının % 49'unda Muhasebe Standartları dersi olduğu, % 51'inde ise olmadığı göze çarpmaktadır.

Tablo 7. Muhasebe Doktora Programlarında Muhasebe Standartlarına İlişkin Derslerin Ders Planlarında Yer Alma Durumu (Program Sayısı Açısından)

	Muhasebe Doktora Program Sayısı	Dersi Olan Doktora Program Sayısı	%	Dersi Olmayan Muhasebe Doktora Program Sayısı	%	Ders Bilgisi Yok	%
Devlet Üniversiteleri	14	10	0,71	2	0,14	2	0,14
Vakıf Üniversiteleri	8	6	0,75	2	0,25	0	0
Toplam	22	16	0,73	4	0,18	2	0,09

Tablo 8. İşletme Doktora Programlarında Muhasebe Standartlarına İlişkin Derslerin Ders Planlarında Yer Alma Durumu (Program Sayısı Açısından)

	İşletme Doktora Program Sayısı	Dersi Olan İşletme Doktora Program Sayısı	%	Dersi Olmayan İşletme Doktora Program Sayısı	%	Ders Bilgisi Yok	%
Devlet Üniversiteleri	60	32	0,53	22	0,37	6	0,10
Vakıf Üniversiteleri	29	8	0,28	20	0,69	1	0,03
Toplam	89	40	0,45	42	0,47	7	0,08

3.4.2.3. Yüksek Lisans ve Doktora Programlarına Ait Ders Planlarında Yer Alan Muhasebe Standartları Derslerine İlişkin Ders Sayıları

Yüksek Lisans ve Doktora Programlardaki Muhasebe Standartlarına ilişkin ders sayılarının aşağıdaki gibi olduğu görülmüştür (Tablo 9).

Tablo 9. Yüksek Lisans ve Doktora Programlarda Yer Alan Muhasebe Standartları Ders Sayısı

	Muhasebe Standartları Dersinin Olduğu Program Sayısı	Muhasebe Standartları Ders sayısı
Yüksek Lisans	132	157
Doktora	56	60
Toplam	188	217

Tablo 9’ da da görüldüğü gibi muhasebe standartları dersinin olduğu yüksek lisans program sayısı 132 olup, bu programlarda verilen muhasebe standartları derslerinin toplam sayısının 157 olduğu görülmüştür. Bu farklılık yüksek lisans programında Muhasebe standartları dersinin yer aldığı 132 programdan 21 programda çift ders, 2 programda da üç ders yer almasından kaynaklanmaktadır. Çift olan bu derslerden 7 tanesi birbirinin devamı niteliğindedir.

Tablo 9’ da da görüldüğü gibi muhasebe standartları dersinin olduğu doktora program sayısı 56 olup, bu programlarda verilen muhasebe standartları derslerinin toplam sayısının 60 olduğu görülmüştür. Bu farklılık Doktora programında Muhasebe standartları dersinin yer aldığı 56 programın 4 tanesinde (devlet) çift ders yer almasından kaynaklanmaktadır. Çift olan bu derslerden 3 tanesi birbirinin devamı niteliğindedir.

Toplam olarak İlgili 188 lisansüstü programda, bazı programlarda muhasebe standardına ilişkin birden fazla sayıda ders bulunmasından kaynaklı

olarak 217 adet muhasebe standartları dersi bulunduğu görülmüştür.

3.4.3. Yüksek Lisans ve Doktora Programlarına Ait Ders Planlarında Yer Alan Muhasebe Standartlarına İlişkin Ders İsimleri

Yapılan araştırma sonucunda muhasebe stan-

dartlarına ilişkin derslerin isimlerinin birbirine benzer olsa da çok çeşitli isimlerde olduğu tespit edilmiştir. Söz konusu derslerin aşağıdaki gibi olduğu görülmüştür.

Muhasebe Standartları

Muhasebe Standartları I

Muhasebe Standartları II

Finansal Raporlama 1

Finansal Raporlama 2

Finansal Raporlama Standartları,

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları,

Uluslararası Muhasebe Standartları

Türkiye Muhasebe Standartları

Finansal Raporlama

Finansal Raporlama Standartları Uygulaması

Finansal Raporlama Standartları ve Uygulamaları

Muhasebe Standartları ve Uygulamaları

Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamaları

Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları

Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları

İleri Kurumsal Raporlama

Finansal Raporlama İçin Muhasebe

Türk Muhasebe Standartları

Türk Muhasebe Standartları ve İlkeleri

Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları

Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları

İleri Finansal Raporlama

Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama

Uluslararası Muhasebe Standartları ve Uygulama

Uluslararası Muhasebe ve Raporlama Standartları

KOBİ Finansal Raporlama Standartları

KOBİ’lerde Finansal Raporlama

Uluslararası Muhasebe ve Denetim Standartları

Uluslararası Muhasebe Standartları ve Uygulamaları

Uluslararası Muhasebe Standartları ve Raporlama

Muhasebe Teorisi ve Standartları

Uluslararası Finansal Raporlama

Muhasebe Finansal Raporlama Standartları

Finansal Muhasebede Seçilmiş Konular

Türkiye Finansal Raporlama Standartları

Türkiye Finansal Raporlama Standartları 1

Türkiye Finansal Raporlama Standartları 2

Finansal Muhasebe Standartları ve Uygulamaları

Muhasebe ve Finansal Raporlama

Karşılaştırmalı Muhasebe Standartları

Karşılaştırmalı Finansal Raporlama Standartları ve Uygulamaları

Finansal Muhasebe ve Raporlama

Muhasebe Denetimi ve Uluslararası Muhasebe Standartları

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Uygulamaları

Uluslararası Muhasebe ve Denetim Standartları

Meslek Hukuku ve Muhasebe Standartları

Muhasebe Kuramı ve Standartları

Muhasebe Standartları ve Sermaye Piyasası

İleri Düzey Muhasebe ve Finansal Raporlama

Yöneticiler İçin Finansal Raporlama

Uluslararası Raporlama

Muhasebede Güncel Konular

Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları 1

Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları 2

Muhasebe Teorisi ve Dışa Dönük Finansal Raporlama

En çok kullanılan ders isminin “Muhasebe Standartları” ikinci olarak ta “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları” olduğu görülmüştür.

3.4.4. Muhasebe Standartlarına İlişkin Derslerin Türü (Seçmeli/Zorunlu) ve Ders Saatleri

Muhasebe standartlarına ilişkin derslerin seçmeli ve zorunlu olma durumları ve ders saatlerine göre dağılımları Tablo 10’de gösterilmiştir.

Tablo 10. Yüksek Lisans Programlarındaki Muhasebe Standartlarına İlişkin Derslerin Türü ve Ders Saatleri

	Devlet Üniversitelerinde Olan Ders Sayısı	%	Vakıf Üniversitelerinde Olan Ders Sayısı	%	Genel Toplam	%
2 saat seçmeli	1	0,01	2	0,04	3	0,02
3 saat seçmeli	79	0,76	32	0,60	111	0,71
3 saat zorunlu	20	0,19	16	0,30	36	0,23
Bilgi yok	4	0,04	3	0,06	7	0,04
Toplam	104	100	53	100	157	100

Tablo 10’da görüldüğü üzere, yüksek lisansta Muhasebe Standartlarına ilişkin verilen derslerin % 71’inin 3 saat seçmeli, % 23’ünün ise 3 saat zorunlu olarak verildiği görülmüştür (Devlet üniversitelerinde; % 76’sı 3 saat seçmeli, % 19’u 3 saat zorunlu, vakıf üniversitelerinde de; % 60 oranında 3 saat seçmeli, % 30 oranında 3 saat zorunlu olarak verilmektedir).

Yüksek lisansta Muhasebe Standartlarına ilişkin ders türü ve ders saatleri bilgisine ulaş-

bildiklerimiz açısından değerlendirdiğimizde; Muhasebe Standartları’na ilişkin verilen derslerin % 74’ünün 3 saat seçmeli, % 24’ünün 3 saat zorunlu olduğunu görmekteyiz. Devlet üniversitelerinde % 79’unda 3 saat seçmeli, 0,20’inde 3 saat zorunlu, vakıf üniversitelerinde de; 0,64’ünde 3 saat seçmeli, % 32’sinde de 3 saat zorunlu olarak verilmektedir. Bu oranlarda Vakıf Üniversitelerinde Muhasebe Standartları Dersinin % 12 oranında daha fazla zorunlu olduğu göze çarpmaktadır.

Tablo 11. Doktora Programlarındaki Muhasebe Standartlarına İlişkin Derslerin Türü ve Ders Saatleri

	Devlet Üniversitelerinde Olan Ders Sayısı	%	Vakıf Üniversitelerinde Olan Ders Sayısı	%	Genel Toplam	%
3 saat seçmeli	31	0,69	12	0,80	43	0,72
3 saat zorunlu	8	0,18	3	0,20	11	0,18
5 saat seçmeli	1	0,02	0	0	1	0,02
Bilgi yok	5	0,11	0	0	5	0,08
Toplam	45	100	15	100	60	100

Tablo 11’de görüldüğü üzere, doktora muhasebe standartlarına ilişkin verilen derslerin % 72’si 3 saat seçmeli, % 18’i 3 saat zorunlu olarak verilmektedir (Devlet üniversitelerinde % 69’u 3 saat seçmeli, % 18’i 3 saat zorunlu, vakıf üniversitelerinde de % 80 oranında 3 saat seçmeli, % 20 oranında 3 saat zorunlu olarak verilmektedir).

Doktorada Muhasebe Standartlarına ilişkin ders türü ve ders saatleri bilgisine ulaşabildiklerimiz açısından değerlendirdiğimizde; Muhasebe Standartları’na ilişkin verilen derslerin zorunlu olma oranının devlet ve vakıf üniversitelerinde aynı oranda (% 20) olduğu görülmüştür.

3.4.5. Muhasebe Standartları Derslerine İlişkin Ders İçeriklerinin İncelenmesi

Bu kısımda Muhasebe standartları ders içeriklerinin TMS/TFRS Tam Setini kapsayacak şekilde olup olmadığı ortaya konulmuştur. Bu amaçla üniversitelerin web sitelerindeki muhasebe standartları derslerinin içeriklerine bakılmıştır. Üniversitelerin web sitelerinde yüksek lisansta % 39’unda, doktora da % 35’inde ders içeriklerinin olduğu görülmüştür. Ders içeriklerinin % 60’tan fazlasına ise ulaşamamıştır (Tablo 12).

Ulaşılan ders içerikleri incelendiğinde; TMS/TFRS Tam Setinde yer alan standartların ders içeriklerinde yer alma oranlarının yüksek lisans ve doktora açısından birbirine yakın şekilde olduğu gözlenmiş olup, Tablo 13’te sunulmuştur. Tablo 13’e göre;

Yüksek lisans programlarının yaklaşık % 58’inde TMS/TFRS Tam Setinde yer alan standartların ders içeriklerinde yer alma oranının % 21- % 40 arasında olduğu, % 27 oranında da % 41- % 60 oranları arasında olduğu,

Doktora programlarının % 60’ında TMS/TFRS Tam Setinde yer alan standartların ders içeriklerinde yer alma oranının % 21- % 40 arasında olduğu, % 25’inde de % 41- % 60 oranları arasında olduğu

Genel olarak bakıldığında da; lisansüstü programlarının yaklaşık % 59’unda TMS/TFRS Tam Setinde yer alan standartların ders içeriklerinde yer alma oranının % 21- % 40 arasında olduğu, % 26’sında da % 41- % 60 oranları arasında olduğu, görülmektedir.

Tablo 12. Muhasebe Standartları Ders İçeriklerinin Üniversitelerin Web Sitelerinde Yer Alma Durumu

	Ders Sayısı	İçeriği Olan Ders Sayısı	%	İçeriği Olmayan Ders Sayısı	%	İçeriği Hatalı Olan Ders Sayısı	%
Yüksek Lisans	157	62	0,39	93	0,59	2	0,01
Doktora	60	21	0,35	38	0,63	1	0,02
Toplam	217	83	0,38	131	0,60	3	0,02

Tablo 13. TMS/TFRS Tam Setinde Yer Alan Standartların Ders İçeriklerinde Yer Alma Oranları (Program Sayısı Açısından)

	%10-% 20	% 21- % 40	% 41-% 60	%61- % 80	%81-% 100	Toplam
Yüksek Lisans Programı Sayısı	4	30	14	1	3	52
Doktora Programı Sayısı	2	12	5	0	1	20
Toplam	6	42	19	1	4	72

Tablo 13'e bakarak Türkiye'de devlet ve vakıf üniversitelerinde muhasebe ve işletme lisansüstü eğitimde muhasebe standartlarına ilişkin derslerin ders içeriklerinin Türkiye Muhasebe Standartları/ Türkiye Finansal Raporlama Standartları Tam Seti'ni karşılamadığını söyleyebiliriz.

Türkiye'de devlet ve vakıf üniversitelerinde muhasebe ve işletme lisansüstü eğitimde muhasebe standartlarına ilişkin derslerin ders içeriklerinin incelenmesi sonucu, ders içeriklerine ulaşılan programlarda yürütülmekte olan Muhasebe Standartları Derslerinin içeriklerine bakıldığında, en çok işlenen konuların (Standartların tanımı, önemi, oluşum süreci vb. içeren GİRİŞ dersi hariç olmak üzere) program sayıları itibariyle sıralaması Tablo 14'de sunulmuştur. Buna göre yüksek lisans ve doktora da sıralama farklılaşsa da ilk 14 sırayı aşağıdaki standartların aldığı görülmüştür.

UMS-TMS 16- Maddi Duran Varlıklar

UMS-TMS 2- Stoklar

UMS-TMS 1- Finansal Tabloların Sunuluşu

UMS-TMS 18- Hasılat

UMS-TMS 7- Nakit Akış Tabloları

UMS-TMS 38- Maddi Olmayan Duran Varlıklar

UMS-TMS 23- Borçlanma Maliyetleri

Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve

UMS-TMS 12- Gelir Vergileri

UMS-TMS 8- Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler ve Hatalar

UMS-TMS 36- Varlıklarda Değer Düşüklüğü

UMS-TMS 37- Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar

UMS-TMS 21- Kur Değişiminin Etkileri

UMS-TMS 39- Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme

Tablo 14. “Muhasebe Standartları Dersleri” Ders İçeriklerinde Yer Verilen Standartların Program Sayıları İtibariyle Sıralaması

	Ders İçeriklerinde Yer Verilen Yüksek Lisans Programı Sayısı	Ders İçeriklerinde Yer Verilen Doktora Programı Sayısı	Toplam Program Sayısı
UMS-TMS 16- Maddi Duran Varlıklar	45	22	67
UMS-TMS 2- Stoklar	47	17	64
UMS-TMS 1- Finansal Tabloların Sunuluşu	41	17	58
UMS-TMS 18- Hasılat	41	15	56
UMS-TMS 7- Nakit Akış Tabloları	38	13	51
UMS-TMS 38- Maddi Olmayan Duran Varlıklar	29	20	49
UMS-TMS 23- Borçlanma Maliyetleri	29	14	43
Finansal Raporlamaya İlişkin			
Kavramsal Çerçeve	26	15	41
UMS-TMS 12- Gelir Vergileri	30	11	41
UMS-TMS 8- Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler ve Hatalar	29	10	39
UMS-TMS 36- Varlıklarda Değer Düşüklüğü	25	13	38
UMS-TMS 37- Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar	22	10	32
UMS-TMS 21- Kur Değişiminin Etkileri	22	10	32
UMS-TMS 39- Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme	21	9	30
UMS-TMS 17- Kiralama İşlemleri	23	6	29
UMS-TMS 10- Raporlama Döneminden (Bilanço Tarihinden) Sonraki Olaylar	18	8	26
UMS-TMS 32- Finansal Araçlar: Sunum	15	8	23
UMS-TMS 28- İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar	18	4	22
UFRS-TFRS 5-Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler	11	9	20
UMS-TMS 27- Bireysel Finansal Tablolar	15	5	20
UMS-TMS 40- Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	13	6	19
UFRS-TFRS 3- İşletme Birleşmeleri	13	6	19
UMS-TMS 24- İlişkili Taraf Açıklamaları	13	4	17

UMS-TMS 11- İnşaat Sözleşmeleri	14	2	16
UFRS-TFRS 9- Finansal Araçlar	8	4	12
UMS-TMS 20- Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması	10	1	11
UMS-TMS 19- Çalışanlara Sağlanan Faydalar	7	4	11
UFRS-TFRS 7- Finansal Araçlar: Açıklamalar	8	3	11
UFRS-TFRS 8- Faaliyet Bölümleri	7	3	10
UFRS-TFRS 1- Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması	8	1	9
UMS-TMS 33- Hisse Başına Kazanç	5	2	7
UMS-TMS 34- Ara Dönem Finansal Raporlama	6	1	7
UMS-TMS 41- Tarımsal Faaliyetler	6	1	7
UFRS-TFRS 10- Konsolide Finansal Tablolar	5	2	7
UMS-TMS 29- Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama	5	0	5
UFRS-TFRS 12- Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalar	4	1	5
UFRS-TFRS 11- Müşterek Anlaşmalar	4	0	4
UFRS-TFRS 13- Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü	3	1	4
UMS-TMS 26- Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama	2	1	3
UFRS-TFRS 6- Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi	2	1	3
UFRS-TFRS 2- Hisse Bazlı Ödemeler	3	0	3
UFRS-TFRS 4- Sigorta Sözleşmeleri	1	1	2
UFRS-TFRS 14- Düzenlemeye Dayalı Erteleme Hesapları	0	0	0

4. SONUÇ VE ÖNERİLER

Muhasebe Standartlarına ilişkin derslerin verilme düzeyinin ve ders içeriklerinin belirlenerek, ders içeriklerinin Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartları Tam Seti'ne uyumunu ortaya koymak amacıyla yapılan bu çalışma ile ulaşılan sonuçlar aşağıdaki gibidir:

1. Türkiye'de 118 üniversitede (Türkiye'de ki üniversitelerin % 61'inde) ilgili yüksek lisans programının, 88 üniversitede (Türkiye'deki üniversitelerin % 46'sında) de ilgili doktora programının olduğu görülmüştür. Bunların program bazında dağılımlarına bakıldığında ise;

35 üniversitede (Türkiye'de ki üniversitelerin

0,24'ünde) muhasebe yüksek lisans programları,

101 üniversitede (Türkiye'de ki üniversitelerin 0,55'inde) işletme yüksek lisans programları,

16 üniversitede (Türkiye'de ki üniversitelerin 0,09'unda) muhasebe doktora programları,

81 üniversitede (Türkiye'de ki üniversitelerin 0,44'inde) işletme doktora programları olduğu görülmüştür.

2. İşletme ve muhasebe yüksek lisansı bulunduğu tespit edilen üniversitelerdeki toplam olarak muhasebe yüksek lisans programı sayısının 80, işletme yüksek lisans programı sayısının ise 204 olduğu görülmüştür.

İşletme ve muhasebe doktorası bulunduğu tespit edilen üniversitelerdeki toplam olarak muhasebe doktora programı sayısının 22, işletme doktora programı sayısının da 89 olduğu görülmüştür.

3. Yüksek lisans programları ders planlarında Muhasebe Standartlarına ilişkin derslerin yer alma durumlarına bakıldığında;

Muhasebe Yüksek Lisans programlarında ders planlarına ve ders bilgisine ulaşılanların % 82'sinde Muhasebe Standartları dersi olduğu, % 18'inde ise olmadığı görülmüştür.

İşletme yüksek lisans programlarında ders planlarına ve ders bilgisine ulaşılanların % 39'unda Muhasebe Standartları dersi olduğu, % 61'inde ise olmadığı görülmüştür.

4. Doktora Programı ders planlarında Muhasebe Standartlarına ilişkin derslerin yer alma durumlarına bakıldığında; muhasebe doktora programlarında ders planlarına ve ders bilgisine ulaşılanların % 80'inde Muhasebe Standartları dersi olduğu, % 20'sinde ise olmadığı görülmüştür. İşletme doktora programlarında ders planlarına ve ders bilgisine ulaşılanların % 49'unda Muha-

sebe Standartları dersi olduğu, % 51'inde ise olmadığı görülmüştür.

5. Muhasebe standartları dersinin olduğu yüksek lisans programı sayısının 132 olup, programında Muhasebe Standartları dersinin yer aldığı 132 programdan 21 programda çift ders olduğu ve bu çift olan derslerden 7 tanesinin birbirinin devamı niteliğinde olduğu, 2 programda da üç ders yer aldığı ve bundan dolayı da bu programlarda verilen Muhasebe Standartları Derslerinin toplam sayısının 157 olduğu görülmüştür.

6. Muhasebe standartları dersinin olduğu doktora programı sayısının 56 olup, programında Muhasebe Standartları dersinin yer aldığı 56 programdan 4 tanesinde çift ders olduğu çift olan bu derslerden 3 tanesi birbirinin devamı niteliğinde olduğu ve bundan dolayı da bu programlarda verilen Muhasebe Standartları Derslerinin toplam sayısının 60 olduğu görülmüştür.

7. Muhasebe Standartlarına ilişkin derslerin isimlerinin birbirine benzer olsa da çok çeşitli isimlerde olduğu görülmüş olup, en çok kullanılan ders isminin "Muhasebe Standartları" ikinci olarak ta "Uluslararası Finansal Raporlama Standartları" olduğu tespit edilmiştir.

8. Hem yüksek lisansta hem de doktora da muhasebe standartlarına ilişkin verilen derslerin daha çok 3 saat seçmeli olarak verildiği görülmüştür. Bu hususta Muhasebe Standartlarına ilişkin ders türü ve ders saatleri bilgisine ulaşabildiklerimiz açısından değerlendirdiğimizde, Doktorada Muhasebe Standartları'na ilişkin verilen derslerin zorunlu olma oranının devlet ve vakıf üniversitelerinde aynı oranda (% 20) olduğu, yüksek lisansta ise vakıf üniversitelerinin ders programlarında Muhasebe Standartları dersine % 12 oranında daha fazla **zorunlu ders** olarak yer verdikleri görülmüştür.

9. Üniversitelerin web sitelerinde yüksek lisansta % 39'unda, doktorada da % 35'inde ders içerik-

lerinin olduğu görülmüş olup, ulaşılan ders içerikleri incelendiğinde; TMS/TFRS Tam Setinde yer alan standartların ders içeriklerinde yer alma oranlarının yüksek lisans ve doktora açısından birbirine yakın bir şekilde olduğu gözlenmiş olup, lisansüstü programlarının yaklaşık % 59'unda, TMS/TFRS Tam Setinde yer alan standartların ders içeriklerinde yer alma oranının % 21-% 40 arasında olduğu, % 26'sında da % 41-% 60 oranları arasında olduğu görülmüştür. Buradan hareketle sonuç olarak, Türkiye'de devlet ve vakıf üniversitelerinde muhasebe ve işletme lisansüstü eğitimde muhasebe standartlarına ilişkin derslerin ders içeriklerinin Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartları Tam Seti'ni karşılamadığını söyleyebiliriz.

10. Türkiye'de devlet ve vakıf üniversitelerinde muhasebe ve işletme lisansüstü eğitimde muhasebe standartlarına ilişkin derslerin ders içeriklerinin incelenmesi sonucu, ders içeriklerine ulaşılan programlarda yürütülmekte olan Muhasebe Standartları Derslerinin içeriklerine bakıldığında en çok işlenen konuların (Standartların tanımı, önemi, oluşum süreci vb. içeren GİRİŞ dersi hariç olmak üzere)program sayıları itibariyle sıralamasının yüksek lisans ve doktora programlarında sıralama farklılaşsa da ilk 14 sırayı aşığıdaki standartların aldığı görülmüştür.

UMS-TMS 16- Maddi Duran Varlıklar

UMS-TMS 2- Stoklar

UMS-TMS 1- Finansal Tabloların Sunuluşu

UMS-TMS 18- Hasılat

UMS-TMS 7- Nakit Akış Tabloları

UMS-TMS 38- Maddi Olmayan Duran Varlıklar

UMS-TMS 23- Borçlanma Maliyetleri

Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve

UMS-TMS 12- Gelir Vergileri

UMS-TMS 8- Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler ve Hatalar

UMS-TMS 36- Varlıklarda Değer Düşüklüğü

UMS-TMS 37- Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar

UMS-TMS 21- Kur Değişiminin Etkileri

UMS-TMS 39- Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme

Üniversitelerin lisansüstü eğitim programlarında verilen muhasebe eğitiminde muhasebe standartları eğitiminin TMS/TFRS Tam Setini karşılayacak şekilde genişletilmesi gerekmektedir. Lisansüstü muhasebe eğitiminin, muhasebe standartları eğitimini içerecek şekilde yeniden yapılandırılması, ders planlarında muhasebe standartlarına ilişkin derslere daha fazla yer verilerek, ders sayısı ve ders saatlerinin artırılması ve muhasebe standartları eğitiminin genişletilmesi gerekmektedir. Muhasebe standartları dersinin en az iki dönemde birbirinin devamı niteliğinde dersler olacak şekilde verilmesinin buna katkı sağlayacağı açıktır.

KAYNAKÇA

- AKTÜRK, A. (2014). “Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Standartlarına Uyumu Sürecinde Eğitim Faktörü Üzerine Antalya İlinde Bir Araştırma”, Mali Çözüm Dergisi, Mart Nisan 2014.
- AKTAŞ, R. (2013). “İlke Temelli Finansal Raporlama Standartları Nasıl Öğretilmeli? TFRS 10 – Konsolide Finansal Tablolar Standardı Örneği”, Mali Çözüm Dergisi, Ocak-Şubat: 133-168.
- DALĞAR, H., İ. Çelik & M. MORTAŞ. (2011). “Muhasebe Öğrenimi Gören Öğrencilerin TMS/TFRS Hakkındaki Farkındalıklarına Yönelik Bir Araştırma”, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 16(1): 217-230.
- DEMİR, B. (2012). “Muhasebeye Yön Veren Gelişmeler ve Meslek Yüksekokullarında Verilen Muhasebe Eğitimine Yansımaları”, Journal of Research in Education and Teaching, 1(4): 109-120.
- GÖKÇEN, G., B. ATAMAN, Y. CEBECİ & H. CAVLAK. (2015). “Türkiye’deki Devlet Üniversitelerinin Lisans Programlarındaki Muhasebe Standartları Eğitimi Üzerine Bir Araştırma”, Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi, 11 (44): 121-145.
- KAVUT, L. & B. ADILOĞLU. (2012). “Türkiye’deki Üniversitelerde Lisans ve Yüksek Lisans Eğitiminde İç Denetim Derslerinin Durum Analizi”, Akademik Forum, Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları: 25-38.
- MARŞAP, B. & G. KURT. (1996). “Yüksek Lisans Düzeyindeki Muhasebe Eğitiminin Program ve Öğretim Üyeleri Açısından Değerlendirilmesi ve Bazı Öneriler”, XV. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, 13-17 Kasım, Side, Antalya.
- MARŞAP, B. & G. KURT. (1998). “Muhasebe Standartlarının Farklı Eğitim Düzeylerinde Müfredat ve Kapsam Açısından İncelenmesi ve Bir Model Önerisi”, Gazi Üniversitesi Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi Dergisi, 1: 11-24.
- ÖZERHAN, Y. & S. YANIK. (2015). Açıklamalı ve Örnek Uygulamalı Türkiye Muhasebe Standartları Türkiye Finansal Raporlama Standartları, TÜRMOB Yayınları.
- T.C. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. (2015). TMS/TFRS Tam Seti, http://www.kgk.gov.tr/content_detail-345-1055-tms-tfrs-2015-seti.html, (Erişim Tarihi: 10.01.2016).
- T.C. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. (2015). “Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi Taslağı”, Kasım, http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/Ek_1_Yerel%20Finansal%20Raporlama%20C3%87er%20A7eve%20Tasla%20C4%9F%20C4%B1.pdf, (Erişim Tarihi: 15.12.2015).
- TERZİ, S., İ. KIYMETLİ ŞEN & B. SOLAK. (2013). “Bologna Sürecinin Muhasebe Eğitimine Etkisi: Üniversitelerin İşletme Bölümlerinin Ders Programları Üzerine Bir İnceleme”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Temmuz: 83-100.
- ÜLKÜ, S. & A. GÖKGÖZ. (2013). “Lisans ve Önlisans Düzeyinde Öğrenim Gören Öğrencilerin Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları Konusundaki Bilgi Düzeylerinin ve Farkındalıklarının Ölçülmesi: Yalova Örneği”, Mali Çözüm Dergisi, Mart-Nisan: 39-56.
- YALLAPRAGADA, R. R., A. G. TOMA. & C. W. ROE. (2011). “The Impact Of International Financial Reporting Standards On Accounting Curriculum In The United States”, American Journal of Business Education, 4(1), January: 61-64.
- YILDIRIM, S. (2012). “Muhasebe Meslek Mensuplarının TTK, TMS/TFRS ve KOBİ TFRS İle İlgili Genel Görüşleri: Erzincan Örneği”, Erzincan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 5(2): 404.
- ZAFİ, F. & Y. AYANOĞLU. (2007). “Muhasebe Eğitiminde Kalitenin Arttırılmasında Ders Programlarının Önemi: Türkiye’de Bir İnceleme”, Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 9(1): 115-136.
- 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu. 14.02.2011 Tarihli, 27846 Sayılı, Resmi Gazete.

BİLANÇO VE GELİR TABLOLARININ TOPSIS YÖNTEMİ İLE ANALİZİ: BORSA İSTANBUL UYGULAMASI

Doç. Dr. Yusuf GÜMÜŞ*

Doç. Dr. Aşkın ÖZDAĞOĞLU**

Doç. Dr. Gülüzar KURT GÜMÜŞ***

Doç. Dr. Güzin ÖZDAĞOĞLU****

Makale Gönderim Tarihi : 19.08.2016 / Kabul Tarihi : 07.10.2016

ÖZ

Borsa yatırımcıları için firmaların performansları önemli bir karar unsuru olmakla birlikte, performans kavramını belirleyen pekçok gösterge ve ölçütün bulunması, genel bir değerlendirme yapmayı güçleştirmektedir. Bu değerlendirme sürecinin bir çok ölçütlü karar problemi olarak ele alınması ve uygun yaklaşımlar ile yatırımcıya yön gösterecek bir karar destek mekanizmasının tasarlanması mümkündür. Bu bağlamda, çalışmada, reel sektörde önemli bir paya sahip olan Metal Eşya Makina sektörünü önemseyen yatırımcılara destek olmak adına, TOPSIS yaklaşımını benimseyen bir performans analizi ortak koymak amaçlanmaktadır. Çalışma kapsamında, Borsa İstanbul'da işlem gören ve Metal Eşya Makina sektöründe yer alan yirmi yedi firmanın 2014 ve 2015 yılı performansları, on bir finansal rasyo gözönünde bulundurularak incelenmiştir. Elde edilen bulgulara göre, en yüksek ve en düşük performansı gösteren firmaların sıralaması incelenen yıllar itibariyle büyük ölçüde benzerlik göstermektedir. Fakat, ilk yıl yüksek performans gösteren bazı firmaların takip eden yılda sıralamasında büyük değişiklikler olduğu durumlar da gözlemlenmiştir.

Anahtar Kelimeler: TOPSIS, Borsa İstanbul, Metal Eşya Makina Sektörü

THE ANALYSIS OF BALANCE SHEET AND INCOME STATEMENT WITH TOPSIS: AN APPLICATION ON BORSA İSTANBUL

ABSTRACT

As well as performances of firms are important decision components for stock market investors, the fact that there exist many indicators and measures identifying performance concept makes general evaluation difficult. It is possible to treat this evaluation process as a multicriteria decision problem and to design a decision support system which will direct the investors with appropriate approaches. In this context, it is aimed at exhibiting a performance analysis espousing TOPSIS method, in order to support investors who consider Metal Goods Machinery industry, which has an important role in real sector. Within the scope of the study, 2014 and 2015 performances of twenty-seven companies listed on Borsa İstanbul and from Metal Goods Machinery industry, are analyzed by taking eleven financial ratio into consideration. The results indicate that the order of companies having the highest and the lowest performances are substantially similar in respect to analysed years. But, it is also observed that the order of some companies which show high performance in the first year change dramatically in the following year.

Keywords: TOPSIS, Borsa İstanbul, Metal Goods Machinery Industry

* Dokuz Eylül Üniversitesi, Reha Midilli Foça Turizm Fakültesi, Turizm İşletmeciliği Bölümü, yusuf.gumus@deu.edu.tr

** Dokuz Eylül Üniversitesi, İşletme Fakültesi, İşletme Bölümü askin.ozdagoglu@deu.edu.tr

*** Dokuz Eylül Üniversitesi, İşletme Fakültesi, Uluslararası İşletmecilik ve Ticaret Bölümü guluzar.kurt@deu.edu.tr

**** Dokuz Eylül Üniversitesi, İşletme Fakültesi, İşletme Bölümü, guzin.kavrukkoca@deu.edu.tr

1. GİRİŞ

Reel sektörün lokomotiflerinden bir olan Metal Eşya Makina sektörü, hem ekonomiye sağladığı doğrudan katkısı hem de ekonomik dalgalanmalardan etkilenme düzeyi düşünüldüğünde iki taraflı bir role sahiptir. Bu durum, sektördeki yatırımcıların karar verme noktasında çok daha hassas davranmalarını gerektirmektedir. Dolayısıyla bu sektörün yatırımcıları rasyonel karar vermek adına, ilgili firmaların performansını farklı finansal ölçütler ve bu kapsamda hesaplanan rasyolar üzerinden yüksek duyarlılıkla takip etmektedirler. Rasyonel karar verici olabilme koşulu ise kararı etkileyecek pek çok ölçüt ve kısıtı birlikte değerlendirebilmektir. Ölçüt sayısının artmasıyla, bu değerlendirmeyi sezgisel olarak yapmak zorlaşmakta, hatta bazı durumlarda olanaksız hale gelmektedir. Bu noktada, benimsenecek analitik yaklaşımlar, yatırımcıya somut karşılaştırmalar sunarak yön göstermektedir.

Firmaların birsen fazla ölçüte göre karşılaştırılması ise karşımıza bir çok ölçütlü karar verme problemi olarak çıkmaktadır. Ölçütlerin belirlenmesinde kullanılacak ölçekler, ölçüt sayısı, ölçütler arasındaki ilişkiler, bu problemin hangi yaklaşım(lar)la çözülebileceği konusunda ipuçları vermektedir.

Bu çalışma kapsamında, Borsa İstanbul'da işlem gören ve Metal Eşya Makina sektöründe yer alan 27 firmanın 2014 ve 2015 yıllarındaki performansları, ölçüt olarak ele alınabilecek on bir finansal rasyo gözönünde bulundurularak incelenmektedir. Ölçüt olarak seçilen rasyoların değerleri ve sayısı göz önüne alınarak, bu koşullarda yaygın kullanıma sahip olan TOPSIS (Technique for Order Preference by Similarity to Ideal Solution) yöntemi tercih edilmiştir.

Türkiye'de son dönemde TOPSIS yöntemi kullanılarak yapılan finansal performans ölçümüne

yönelik çalışmalara bakıldığında, çalışmaların temel olarak mali sektörde faaliyet gösteren firmalar ile imalat sektöründe faaliyet gösteren firmalar üzerinde yoğunlaştığı görülmektedir. Seçme vd. (2009), Türk banka sisteminin performansını değerlendirmek üzere gerçekleştirdikleri çalışmada, öncelikle değerlendirme ölçütlerini ve bu ölçütlerin hiyerarşik yapısını belirlemiş; bu ölçütlere ilişkin öncelik değerlerini bulanık AHP yöntemiyle hesaplamışlardır. Çalışmanın ilk aşamasında belirlenen ölçütler çerçevesinde, sistemde kayıtlı bankaların sıralamalarını elde etmek için ise TOPSIS yönteminden yararlanılmıştır. Demireli (2010) ise Türkiye'de faaliyet gösteren kamu sermayeli bankaların performanslarını yıllar itibariyle karşılaştırmalı olarak incelediği çalışmasında, yurt çapında yaygın olarak faaliyet gösteren kamu sermayeli bankaların yerel ve global finansal krizlerden etkilendiğini, performans puanlarının yurtdışı verilere dayalı olarak sürekli olarak dalgalanmalar gösterdiğini ve bankacılık sektöründe göze çarpan bir iyileşmenin kaydedilemediğini ortaya koymuştur. Finans sektörü üzerine yapılan bir diğer çalışmada Yayar ve Baykara (2012), katılım bankalarının 2005–2011 yılları arasındaki faaliyetlerinin etkinlik ve verimliliklerini TOPSIS tekniğini kullanarak ölçmüşlerdir. Analiz sonuçlarına göre, Albaraka Türk en etkin, Bank Asya ise en verimli banka olarak belirlenmiştir. Kuveyt Türk'ün sunduğu yatırım araçlarını çeşitlendirmesine paralel olarak etkinlik ve verimliliğinde gözle görülür bir artış sağladığı tespit edilmiştir. Gündoğdu (2015) ise çalışmasında, 2003-2013 yılları arasında Türkiye'de kurulmuş olan yabancı bankaların performansını ölçmek amacıyla TOPSIS yönteminden yararlanmıştır.

İmalat sektörü üzerine yapılan çalışmalardan birinde Ertuğrul ve Karakaşoğlu (2009), çimento sektörünü analiz etmek amacıyla AHP ve TOPSIS yöntemlerini birlikte kullanan bütünleşik bir çözüm sunmuştur. Rasyolardan ve karar vericilerin öznel yargılarına dayanan ölçüt seti Bulanık

AHP yöntemi ile ağırlıklandırılarak, bu ölçütler açısından sektör firmalarının sıralamasını elde etmek amacıyla TOPSİS yönteminden yararlanılmıştır. Dumanoğlu (2010), borsada işlem görmekte olan onbeş çimento şirketinin mali tablolarını kullanarak, şirketlerin mali performanslarını TOPSİS yöntemi ile analiz etmiştir. Yapılan değerlendirme sonucuna göre, bazı firmaların grup içerisindeki sıralamasını istikrarlı bir şekilde koruduğu, bir grup şirketin sıralamadaki yerinin son dönemde iyileştiği ve bir grubun ise istikrarsız olması veya olumsuz gelişim kaydetmesi nedeniyle başarısız bulunduğu yönünde sonuçlara ulaşılmıştır. İç ve Yurdakul ise (2010), imalat sektöründe faaliyet gösteren firmaların, kredibilitelerini belirleyebilen bir karar destek sistemini sunmaktadır. Bu sistemde, kredi skorlarının belirlenmesi amacıyla bulanık TOPSİS yöntemi kullanılmıştır. Soba vd. (2011) taş ve toprak alanında faaliyet gösteren firmaların 2006-2010 yılları arasındaki finansal verileri doğrultusunda TOPSİS yöntemiyle performanslarını ölçmüştür. En yüksek performans gösteren firmanın en yüksek cari oran, sermaye yeterlilik ve net kar marjı oranları ile düşük finansal kaldıraç oranına sahip olduğunu ortaya koymuştur. Uygurtürk ve Korkmaz (2012), borsada işlem gören 13 ana metal sanayi işletmesinin 2006-2010 dönemine ait mali tablolarını kullanarak, işletmelerin finansal performanslarını TOPSİS yöntemi ile analiz etmiştir. Çalışmanın sonucunda, ana metal sanayi sektöründe faaliyette bulunan işletmelerin performans puanlarının analiz döneminde genel olarak değişkenlik gösterdiği bulunmuştur. Yalçın vd. (2012) Türk imalat sektörünün performansını ortaya koymak amacıyla, finansal rasyoları ölçüt olarak ele alan bir çözüm yaklaşımı geliştirmiştir. Bu çözüm yaklaşımında ölçüt ağırlıkları bulanık AHP yöntemi ile belirlenirken, sektör firmalarının sıralaması hem TOPSİS hem de Vikor yöntemleriyle hesaplanarak sonuçlar karşılaştırmalı olarak sunulmuştur. Performans ölçütlerinin seçiminde, hem muhasebe tabanlı rasyolar hem de değer ta-

banlı modern finansal performans ölçümlerinden yararlanılmıştır. Bir başka çalışmada ise Bakırcı vd. (2014) borsada işlem gören Demir Çelik Metal Ana Sanayi sektöründeki 14 firmanın 2009-2011 yıllarına ait finansal performans analizini, firmaların mali tablolarından elde edilen finansal göstergeleri kullanarak veri zarflama analizi yöntemi ile yapmıştır. Veri zarflama analizi'ne göre nisbi etkinlik düzeyleri belirlenen firmaları kendi aralarında sıralamak için ise veri zarflama analizi Süper Etkinlik ve TOPSİS yöntemleri kullanılmıştır.

Literatürde farklı sektörlerin performansını konu alan çalışmalardan yola çıkılarak, bu çalışmada daha önce inceleme konusu yapılmamış olan Metal Eşya Makina sektöründe faaliyet gösteren ve Borsa İstanbul'da işlem gören yirmi yedi firmanın 2014 ve 2015 yılı performansları TOPSİS yöntemi kullanılarak incelenmiştir. Genel olarak en başarılı ve en başarısız firmaların sıralamalarında çok fazla değişiklik olmadığı ve analizde kullanılan oranların ortalamalarında, 2015 yılında 2014 yılına kıyasla genel olarak olumlu yönde değişiklikler olduğu tespit edilmiştir. Bu şekilde aynı yöntemle, farklı bir sektörün performansı ortaya konulmuş ve karşılaştırma yapılabilmektedir. Yapılan uygulamanın ve bulguların, ilgili yatırımcılara ve bu alanda çalışmalarını sürdüren bilim insanlarına ışık tutacağı düşünülmektedir.

Çalışmanın bundan sonraki kısımlarında öncelikle TOPSİS yönteminin nasıl uygulandığı hakkında bilgi verilmiş, daha sonra uygulama kısmında bulgular tartışılmıştır. Son kısım ise sonuç bölümüdür.

2. YÖNTEM

2.1. TOPSİS

Hwang ve Yoon tarafından geliştirilmiş olan TOPSİS yöntemi değerlendirme ölçütü sayısı kadar boyutu olan bir uzayda yer alan alternatiflerin pozitif ve ideal çözüme olan Öklid uzak-

lıklarını hesaplayarak seçim yapma prensibine dayanmaktadır. Yöntemin işleyiş biçimi aşağıdaki gibi gösterilebilir (Yaralıoğlu, 2010, 23-26; Shih vd., 2007):

Yöntemin uygulamasında ilk aşama bir karar matrisinin oluşturulmasıdır. Sembolik olarak bu kapsamda kullanılacak bir karar matrisi Eşitlik 1'deki gibi gösterilebilir.

$$D = \begin{bmatrix} x_{11} & x_{12} & \dots & x_{1n} \\ x_{21} & x_{22} & \dots & x_{2n} \\ \dots & \dots & \dots & \dots \\ x_{m1} & x_{m2} & \dots & x_{mn} \end{bmatrix} \quad (1)$$

i :alternatif; $i=1,2,3,\dots,m$

j :değerlendirme ölçütü; $j=1,2,3,\dots,n$

D :karar matrisi

x_{ij} : i .alternatifin j .değerlendirme ölçütü açısından sahip olduğu değer

anlamına gelmektedir.

İkinci aşamada, ilk adımda oluşturulan karar matrisinden yararlanılarak normalize karar matrisi oluşturulmalıdır. Pek çok farklı normalizasyon tekniği mevcut olmasına rağmen, literatürde TOPSIS yönteminde çoğunlukla tercih edilen normalizasyon işlemi vektör normalizasyonudur. Vektör normalizasyonu için yapılması gereken işlem Eşitlik 2'de, bu işlemler sonucu elde edilen normalize karar matrisi ise Eşitlik 3'te gösterilmiştir.

$$r_{ij} = \frac{x_{ij}}{\sqrt{\sum_{i=1}^m x_{ij}^2}} \quad (2)$$

$$R = \begin{bmatrix} r_{11} & r_{12} & \dots & r_{1n} \\ r_{21} & r_{22} & \dots & r_{2n} \\ \dots & \dots & \dots & \dots \\ r_{m1} & r_{m2} & \dots & r_{mn} \end{bmatrix} \quad (3)$$

R :normalize karar matrisi

r_{ij} : i .alternatifin j .değerlendirme ölçütü açısından normalize edilmiş değeri anlamına gelmektedir.

Değerlendirme ölçütlerine ilişkin önem düzeyleri ile normalize karar matrisindeki ilgili değerlerin çarpımları toplamı ile normalize karar matrisi oluşturulur. Ağırlıklı normalize karar matrisi Eşitlik 4'te verilmiştir.

$$Y = \begin{bmatrix} y_{11} & y_{12} & \dots & y_{1n} \\ y_{21} & y_{22} & \dots & y_{2n} \\ \dots & \dots & \dots & \dots \\ y_{m1} & y_{m2} & \dots & y_{mn} \end{bmatrix} = \begin{bmatrix} w_1 r_{11} & w_2 r_{12} & \dots & w_n r_{1n} \\ w_1 r_{21} & w_2 r_{22} & \dots & w_n r_{2n} \\ \dots & \dots & \dots & \dots \\ w_1 r_{m1} & w_2 r_{m2} & \dots & w_n r_{mn} \end{bmatrix} \quad (4)$$

w_j : j .değerlendirme ölçütünün

önem düzeyi;

$$\sum_{j=1}^n w_j = 1$$

Y :ağırlıklı normalize karar matrisi

y_{ij} : i .alternatifin j .değerlendirme ölçütü açısından ağırlıklı normalize değeri anlamına gelmektedir.

Bir sonraki aşamada, ağırlıklı normalize karar matrisindeki değerler yardımıyla değerlendirme ölçütü sayısı kadar üyeye sahip olan pozitif ve negatif ideal çözüm kümeleri oluşturulur. Pozitif ideal çözüm kümesinin oluşturulması için yapılması gereken işlem Eşitlik 5'te, Eşitlik 5'in uygulanması sonucu oluşturulan küme Eşitlik 6'da gösterilmiştir.

$$A^* = \{(enbüyük_i y_{ij} | j \in J), (enküçük_i y_{ij} | j \in J)\} \quad (5)$$

$$A^* = \{y_1^*; y_2^*; y_3^*; \dots; y_n^*\} \quad (6)$$

J :en büyükleme yönlü değerlendirme ölçütü

J' :en küçükleme yönlü değerlendirme ölçütü

A^* :pozitif ideal çözüm kümesi

A^- :negatif ideal çözüm kümesi

y_j^* : j .değerlendirme ölçütü açısından pozitif ideal değer

y_j^- : j .değerlendirme ölçütü açısından negatif ideal değer anlamına gelmektedir.

Pozitif ideal çözüm kümesinin bulunmasının ardından, negatif ideal çözüm kümesi oluşturulmalıdır. Negatif ideal çözüm kümesinin oluşturulması için Eşitlik 7 ve 8'de ifade edilen işlemler uygulanmalıdır.

$$A^- = \{(enküçük_i y_{ij} | j \in J), (enbüyük_i y_{ij} | j \in J)\} \quad (7)$$

$$A^- = \{y_1^-, y_2^-, y_3^-, \dots, y_n^-\} \quad (8)$$

TOPSIS yöntemi, uzaklıkları temel alan bir yöntem olarak, en iyi çözümü, pozitif ideal çözüme en yakın; negatif ideal çözüme en uzak konum olarak belirlemektedir. Bu amaçla, ağırlıklı normalize karar matrisindeki değerler ile pozitif ve negatif ideal çözüm kümelerindeki değerler kullanılarak, her bir alternatifin pozitif ve negatif ideal çözüm noktalarına uzaklıkları Öklid uzaklık yaklaşımı (Eşitlik 9 ve 10) ile hesaplanır.

$$S_i^* = \sqrt{\sum_{j=1}^n (y_{ij} - y_j^*)^2} \quad (9)$$

S_j^* : i .alternatifin pozitif ideal çözüme uzaklığı

S_j^- : i .alternatifin negatif ideal çözüme uzaklığı anlamına gelmektedir.

$$S_i^- = \sqrt{\sum_{j=1}^n (y_{ij} - y_j^-)^2} \quad (10)$$

Son aşamada, her bir alternatifin ideal çözüme göreceli yakınlık değerleri Eşitlik 11 kullanılarak hesaplanır.

$$C_i = \frac{S_i^-}{S_i^- + S_i^*}; 0 \leq C_i \leq 1 \quad (11)$$

C_i : i . alternatifin ideal çözüme göreceli yakınlık değeri anlamına gelmektedir.

İdeal çözüme göreceli yakınlık değeri en yüksek olan alternatif, ilgili çok ölçütlü karar verme problemi açısından en iyi alternatif olarak değerlendirilmelidir.

2.2. Ölçüt Listesinde Kullanılan Rasyolar

Tanımlanan çok ölçütlü karar verme probleminde, Borsa İstanbul Metal Eşya Makina sektöründe yer alan 27 firmanın 2014 ve 2015 yılına ait bilanço ve gelir tablosu kalemleri kullanılarak, 11 farklı rasyo değerlendirmeye alınmıştır. Çalışma kapsamında, kullanılan rasyolar Tablo 1'de görülmektedir.

Tablo 1. Rasyolar

R 1	Alacak Devir Hızı = Satış Gelirleri / Kısa Vadeli Ticari Alacaklar
R 2	Stok Devir Hızı = Satışların Maliyeti / Stoklar
R 3	Stokta Kalma Süresi = 365 / Stok Devir Hızı
R 4	Özsermaye Karlılık Oranı = Net Dönem Karı / Öz Sermaye (Ana Ortaklığa Ait)
R 5	Net Dönem Karı Oranı = Net Dönem Karı / Satış Gelirleri
R 6	Brüt Esas Faaliyet Karı Oranı = Brüt Esas faaliyet Karı / Satış Gelirleri
R 7	Faaliyet Karı Oranı = Faaliyet Karı veya Zararı / Satış Gelirleri
R 8	Dönen Varlık Devir Hızı Rasyosu = Satış Gelirleri / Dönen Varlıklar
R 9	Duran Varlık Devir Hızı Rasyosu = Satış Gelirleri / Duran Varlıklar
R 10	Aktif Devir Hızı Rasyosu = Satış Gelirleri / Toplam Varlıklar
R 11	Özsermaye Devir Hızı Rasyosu = Satış Gelirleri / Ana Ortaklığa Ait Özsermaye

TOPSIS yönteminin sadece, Net Dönem Karı oranı gibi “büyük değerin en iyi olması” veya Stokta Kalma Süresi gibi “küçük değerin en iyi olması” durumlarına uygun olması nedeniyle; çalışmada kullanılan oranların faaliyet ve karlılık oranları olduğu görülmektedir. Çalışmanın yapıldığı sektör açısından stokların büyük önem arz etmesi nedeniyle, stokların performans üzerindeki ağırlığını artırmak amacıyla, hem Stok Devir Hızı, hem de Stokta Kalma Süresi analize dahil edilmiştir.

3.Uygulama

Çalışma kapsamında, Borsa İstanbul Metal Eşya

Makina endeksinde yer alan 27 firmanın 2014 ve 2015 yılına ait bilanço ve gelir tablosu kalemleri kullanılarak hesaplanan 11 rasyo birarada gözönüne alınmış, performans değerlendirme yapılmış ve bu iki yıla ait performans sıralamalarında yer alan değişimler incelenmiştir.

Finnet analiz programından çekilen veriler kullanılarak rasyolar hesaplanmış ve bu rasyolar aynen kullanılarak karar matrisleri oluşturulmuştur. 2014 yılına ilişkin karar matrisi Tablo 2’de, 2015 yılına ilişkin karar matrisi ise Tablo 3’te sunulmuştur¹.

Tablo 2. 2014 Yılı Karar Matrisi

	R 1	R 2	R 3	R 4	R 5	R 6	R 7	R 8	R 9	R 10	R 11
ALCAR	2,820	4,025	90,681	0,089	0,072	0,253	0,088	1,162	9,175	1,032	1,236
BFREN	5,012	6,443	56,649	0,181	0,112	0,167	0,131	1,308	6,989	1,102	1,616
BNTAS	2,915	8,268	44,148	0,067	0,078	0,164	0,085	1,787	1,078	0,672	0,854
FMIZP	8,643	11,355	32,143	0,275	0,187	0,243	0,195	1,800	4,487	1,285	1,472
FROTO	7,426	18,449	19,784	0,216	0,050	0,095	0,045	4,031	2,788	1,648	4,330
IHEVA	0,989	1,813	201,287	0,059	0,115	0,095	0,040	0,521	1,741	0,401	0,515
JANTS	4,774	3,329	109,648	0,273	0,186	0,302	0,248	2,045	1,914	0,989	1,462
KLMSN	4,860	4,694	77,757	0,148	0,047	0,198	0,082	0,778	4,438	0,662	3,161
OTKAR	4,592	3,481	104,857	0,298	0,059	0,253	0,099	1,833	2,186	0,997	5,041
TTRAK	5,909	5,121	71,277	0,370	0,096	0,180	0,111	2,064	4,578	1,423	3,864
VESBE	3,553	8,864	41,177	0,198	0,056	0,129	0,064	2,040	5,786	1,508	3,527
ARCLK	2,822	4,017	90,871	0,146	0,051	0,318	0,077	1,477	3,190	1,010	2,873
ASUZU	3,161	2,916	125,174	0,103	0,047	0,172	0,048	1,262	6,359	1,053	2,184
DITAS	3,884	4,318	84,522	0,250	0,106	0,303	0,135	2,075	4,785	1,447	2,364
EGEEN	4,776	3,628	100,604	0,425	0,247	0,347	0,275	1,868	6,266	1,439	1,720
EMKEL	3,145	2,649	137,802	0,035	0,028	0,280	0,061	1,301	0,979	0,559	1,257
GEREL	4,930	2,540	143,720	0,129	0,056	0,232	0,063	1,768	1,477	0,805	2,294

¹ Tablo 2 ve 3’teki karar matrisleri rasyoların kendi değerlerini göstermektedir.

KARSN	2,116	3,591	101,630	-0,390	-0,279	0,096	-0,159	1,051	0,451	0,316	1,397
KATMR	2,674	1,744	209,302	0,228	0,054	0,199	0,106	1,000	4,016	0,801	4,219
MAKTK	1,315	2,592	140,811	0,406	-0,299	0,212	0,020	0,871	0,482	0,310	-1,356
PARSN	6,225	3,468	105,234	0,075	0,139	0,305	0,117	2,217	0,432	0,362	0,537
PRKAB	4,285	9,425	38,726	0,085	0,012	0,112	0,015	1,605	22,899	1,500	6,926
SILVR	4,163	7,168	50,918	0,281	0,072	0,141	0,092	2,308	6,378	1,695	3,884
TMSN	5,563	4,243	86,024	0,095	0,050	0,138	0,069	2,086	4,038	1,375	1,914
TOASO	8,809	14,377	25,388	0,256	0,077	0,132	0,072	1,950	2,249	1,044	3,320
ULUSE	3,484	8,014	45,543	0,389	0,255	0,414	0,324	1,649	4,709	1,221	1,523
VESTL	4,021	3,597	101,473	0,079	0,013	0,202	0,019	1,596	3,164	1,061	5,857
<i>Ortalama</i>	<i>4,328</i>	<i>5,708</i>	<i>90,265</i>	<i>0,177</i>	<i>0,062</i>	<i>0,210</i>	<i>0,093</i>	<i>1,683</i>	<i>4,335</i>	<i>1,027</i>	<i>2,518</i>
<i>Std. Sapma</i>	<i>1,924</i>	<i>3,998</i>	<i>48,657</i>	<i>0,161</i>	<i>0,119</i>	<i>0,085</i>	<i>0,091</i>	<i>0,667</i>	<i>4,349</i>	<i>0,414</i>	<i>1,802</i>

Karlılık oranlarına baktığımızda, tüm oranların 2015 yılında artış gösterdiği görülmektedir. En fazla artış ise Net Dönem Karı oranında gerçekleşmiştir: 2014 yılında % 6,2 iken; 2015'te % 7,3 olmuştur.

Faaliyet oranlarına baktığımızda ise Dönen Varlık Devir Hızı oranı ile Duran Varlık Devir Hızı oranı dışında diğer tüm oranların arttığı tespit edilmektedir. Buna göre; dönen varlıklar ile duran varlıklardaki artış, satış gelirlerindeki artıştan daha yüksektir. Ayrıca, her iki yılda da Dönen Varlık Devir Hızı oranının, Duran Varlık Devir Hızı oranından yüksek olması; sektördeki firmaların dönen varlıkların tutarının duran var-

lıkların tutarından iki kat daha yüksek olduğunu göstermektedir. Metal Eşya Makine sektörünün yapısı gereği, makine teçhizata yüksek yatırım yapılması ve dolayısıyla duran varlıkların tutarının daha yüksek olması beklenirken; yüksek stok düzeyinin dönen varlıkların tutarının yüksek olmasına yol açtığı düşünülmektedir. 2014 yılında stokta kalma süresi 3 ay iken, 2015 yılında stokta kalma süresinde azalma görülmesine rağmen, gene de stoklar ortalama olarak 2,5 ay kadar depoda beklemektedir. 2015 yılında stokların 2014 yılına kıyasla daha kısa sürede elden çıkmasının yanı sıra, alacakların daha kısa sürede tahsil edilebilmesi de bir diğer önemli tespittir.

Tablo 3. 2015 Yılı Karar Matrisi

	R 1	R 2	R 3	R 4	R 5	R 6	R 7	R 8	R 9	R 10	R 11
ALCAR	2,803	5,133	71,107	0,105	0,084	0,247	0,096	1,133	9,754	1,015	1,251
BFREN	4,284	18,004	20,273	0,253	0,149	0,171	0,154	1,539	6,354	1,239	1,697
BNTAS	2,842	5,230	69,787	0,067	0,100	0,164	0,122	0,934	0,818	0,436	0,673
FMIZP	8,986	23,196	15,736	0,381	0,270	0,273	0,247	1,731	4,858	1,276	1,411
FROTO	9,388	16,744	21,799	0,275	0,050	0,111	0,062	4,155	3,808	1,987	5,473
IHEVA	0,619	1,944	187,791	0,061	0,127	0,195	0,041	0,463	1,848	0,370	0,479

JANTS	3,950	4,050	90,133	0,114	0,081	0,222	0,150	1,803	1,800	0,901	1,401
KLMSN	4,418	5,450	66,978	0,236	0,082	0,214	0,138	0,781	4,641	0,669	2,887
OTKAR	4,163	3,351	108,936	0,324	0,055	0,259	0,097	1,406	2,450	0,893	5,847
TTRAK	6,597	5,993	60,900	0,395	0,083	0,195	0,124	2,258	4,833	1,539	4,767
VESBE	3,061	9,657	37,797	0,229	0,065	0,148	0,105	1,915	6,259	1,466	3,534
ARCLK	2,957	6,619	55,140	0,192	0,063	0,320	0,091	1,506	3,270	1,031	3,042
ASUZU	3,274	2,917	125,113	0,055	0,019	0,167	0,029	1,275	6,344	1,062	2,893
DITAS	4,787	5,516	66,176	-0,011	-0,003	0,191	-0,001	1,799	3,317	1,167	3,202
EGEEN	5,018	7,926	46,050	0,508	0,325	0,390	0,340	1,387	6,555	1,145	1,563
EMKEL	3,080	2,292	159,270	0,036	0,031	0,307	0,048	1,027	0,866	0,470	1,149
GEREL	5,165	2,963	123,204	0,354	0,259	0,278	0,127	1,202	2,439	0,805	1,369
KARSN	3,887	7,595	48,060	-0,256	-0,068	0,138	0,042	1,835	0,924	0,614	3,747
KATMR	4,077	5,208	70,089	0,297	0,060	0,238	0,147	1,753	6,035	1,359	4,958
MAKTK	1,249	3,618	100,873	0,607	-0,244	0,283	0,123	0,894	0,418	0,285	-2,490
PARSN	5,718	4,808	75,922	0,051	0,111	0,278	0,098	1,927	0,283	0,247	0,457
PRKAB	4,735	8,956	40,755	0,090	0,014	0,121	0,020	1,617	21,513	1,504	6,458
SILVR	5,446	11,545	31,617	-0,010	-0,002	0,094	0,019	3,388	5,125	2,039	4,372
TMSN	4,032	4,783	76,319	0,128	0,075	0,224	0,088	1,942	3,685	1,272	1,712
TOASO	9,566	18,095	20,171	0,322	0,084	0,123	0,069	1,905	2,129	1,005	3,842
ULUSE	3,850	5,909	61,774	0,128	0,094	0,204	0,117	1,755	2,104	0,957	1,358
VESTL	3,343	4,199	86,925	0,045	0,007	0,212	0,034	1,481	2,995	0,991	6,068
<i>Ortalama</i>	<i>4,492</i>	<i>7,470</i>	<i>71,804</i>	<i>0,184</i>	<i>0,073</i>	<i>0,214</i>	<i>0,101</i>	<i>1,660</i>	<i>4,275</i>	<i>1,028</i>	<i>2,708</i>
<i>Std. Sapma</i>	<i>2,144</i>	<i>5,466</i>	<i>42,017</i>	<i>0,182</i>	<i>0,106</i>	<i>0,071</i>	<i>0,072</i>	<i>0,747</i>	<i>4,148</i>	<i>0,463</i>	<i>2,098</i>

İkinci aşamada, Eşitlik 2’de belirtilen vektör normalizasyonu işlemi sonucunda elde edilen ve Eşitlik 3’teki matris yapısını yansıtan 2014 yılına ilişkin normalize karar matrisi Ek 1’de, 2015 yılına ilişkin normalize karar matrisi ise Ek 2’de sunulmuştur.

Eşitlik 4’te yer alan matris işlemine uygun olarak, normalize karar matrislerindeki değerler ile ağırlık matrisinin bütünleştirilmesi sonucu elde

Tablo 4’teki bulgulara göre, 2014 yılında en yüksek performans gösteren ilk beş firma sırasıyla; Ulusoy Elektrik, Ege Endüstri, F-M İzmit Piston, Türk Prysmian Kablo ve Ford Otosan’dır. 2015 yılında ise sıralama F-M İzmit Piston, Ege Endüstri, Ford Otosan, Bosch Fren Sistemleri ve Türk Prysmian Kablo olarak gerçekleşmiştir. En düşük performans gösteren firmalara bakıldığında, 2014 yılında Karsan Otomotiv, Makina Takım,

İhlas Ev Aletleri, Emek Elektrik ve Gersan Elektrik olduğu görülmektedir. 2015 yılında da Emek Elektrik, Karsan Otomotiv, İhlas Ev Aletleri, Makina Takım ve Anadolu İsuzu en düşük performansı gösteren firmalar olmuştur. Genel olarak sıralamalarda çok büyük değişiklikler olmadığı tespit edilmiştir.

En yüksek performansa sahip firmalara bakıldığında, 2014 yılında söz konusu firmaların yakınlık katsayılarının birbirine daha yakın olduğu görülürken, 2015 yılında ilk iki firmanın yakınlık katsayılarının takip eden diğer üç firmadan daha

fazla farklılık gösterdiği göze çarpmaktadır.

Sıralamadaki değişim açısından inceleme yapıldığında; Ulusoy Elektrik, Silverline Endüstri, Jantsa Jant Sanayi ve Ditaş Doğan firmalarının olumsuz yönde; Bosch Fren Sistemleri firmasının ise olumlu yönde gözle görülür şekilde yer değiştirdiği bulunmuştur. Birinci sıradan onaltıncı sıraya gerileyerek en keskin düşüşü yaşayan Ulusoy Elektrik firmasının rasyoları incelendiğinde; alacak devir hızı ile dönen varlık devir hızı dışındaki tüm faaliyet ve karlılık oranlarının kötüye gittiği; 2014 yılında 45 gün stokta bekleyen

Tablo 4. 2014 ve 2015 Yılları Karşılaştırmalı Değerler

Sıra	No 1	No 2	No 3	No 4	No 5	No 6	No 7	No 8	No 9	No 10	No 11	No 12	No 13	
	ULUSE	EGEEN	FMIZP	PRKAB	FROTO	TTRAK	SILVR	JANTS	TOASO	DITAS	BFREN	VESBE	OTKAR	
2014 yılı yakınlık katsayısı	0,628	0,617	0,601	0,597	0,563	0,552	0,549	0,548	0,541	0,531	0,525	0,516	0,505	
	FMIZP	EGEEN	FROTO	BFREN	PRKAB	TTRAK	TOASO	KATMR	GEREL	VESBE	OTKAR	SILVR	KLMSN	
2015 yılı yakınlık katsayısı	0,635	0,633	0,544	0,538	0,537	0,52	0,509	0,493	0,491	0,478	0,446	0,444	0,442	
	No 14	No 15	No 16	No 17	No 18	No 19	No 20	No 21	No 22	No 23	No 24	No 25	No 26	No 27
	ALCAR	PARSN	KLMSN	ARCLK	KATMR	TMSN	BNTAS	VESTL	ASUZU	GEREL	EMKEL	IHEVA	MAKTK	KARSN
2014 yılı yakınlık katsayısı	0,475	0,463	0,463	0,46	0,457	0,456	0,444	0,443	0,434	0,429	0,382	0,378	0,328	0,147
	ALCAR	ARCLK	ULUSE	TMSN	JANTS	PARSN	VESTL	BNTAS	DITAS	ASUZU	MAKTK	IHEVA	KARSN	EMKEL
2015 yılı yakınlık katsayısı	0,434	0,432	0,413	0,411	0,4	0,389	0,386	0,371	0,358	0,353	0,333	0,328	0,31	0,304

malların 2015 yılında 61 günden fazla stokta beklediği; tüm karlılık oranlarının en az yarı yarıya azaldığı görülmektedir.

Bosch Fren Sistemleri firmasını 11. sıradan 4. Sıraya yükselten faktörler ise alacak devir hızı ile duran varlık devir hızı dışındaki tüm oranlarda görülen olumlu yöndeki gelişmelerdir. Bu olumlu gelişmeye örnek olarak, firmanın 2014 yılında 57 gün olan stokta kalma süresinin, 2015 yılında 20 güne düşmesi verilebilir.

4. SONUÇ

Günümüz ekonomik koşullarında, özellikle üretim sektöründe faaliyet gösteren firmalar yoğun bir rekabet ortamı içerisinde mücadele vermekte ve hayatta kalmaya çalışmaktadır. Bu mücadele içerisinde firmalar ve bu firmaların yatırımcıları, yoğun bir performans analiz süreci ile ilgili firmaların sektördeki konumunu mercek altında tutmaktadırlar.

Reel sektörün önemli bir alt bileşeni olan Metal Eşya Makina sektörü, hem ekonomiye sağladığı doğrudan katkısı hem de ekonomik dalgalanmalardan etkilenme düzeyi düşünüldüğünde iki taraflı bir role sahiptir. Dolayısıyla bu sektörün yöneticileri ve yatırımcıları rasyonel karar vermek adına, ilgili firmaların performansını farklı finansal ölçütler üzerinden yüksek duyarlılıkla takip etmektedirler. Bu takip sürecinde, göz önünde tutulması gereken pekçok ölçüt bulunduğundan,

süreç doğası gereği çok ölçütlü bir karar problemine dönüşmektedir.

Finansal performans söz konusu olduğunda bu ölçütler, firmaların gelir ve bilanço tablolarındaki veriler ışığında hesaplanan rasyolardır. Bu rasyoları ölçüt olarak ele alan bir çok ölçütlü karar verme yönteminin kullanılması, firma yöneticilerine ve yatırımcılarına önemli bir destek modeli oluşturabilmektedir. Kullanılacak yöntem, ölçütlerin değerlerine, sayısına, ölçüm yöntemine vb. durumlara göre farklılık göstermektedir.

Bu çalışmada, Metal Eşya Makine sektöründe faaliyet gösteren 27 firma mercek altına alınmış ve 2014 ve 2015 yıllarını baz alan iki yıllık performans analizi TOPSIS yöntemi yardımıyla gerçekleştirilmiştir. Performans analizi, sektör açısından önemli olan ve TOPSIS yöntemiyle de uyumlu olabilecek 11 rasyo üzerinden uygulanmış olup, sonuç olarak, firmaların seçilen yıllardaki performans sıralamaları elde edilmiştir.

Elde edilen bulgulara göre, en yüksek ve en düşük performansı gösteren firmaların sıralaması incelenen yıllar itibariyle büyük ölçüde benzerlik göstermektedir. Fakat, ilk yıl yüksek performans gösteren firmaların takip eden yılda sıralamasında büyük değişiklikler olduğu durumlar da gözlemlenmiştir. Yapılan uygulamanın ve bulguların, ilgili yatırımcılara ve bu alanda çalışmalarını sürdüren bilim insanlarına ışık tutacağı düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

- Bakirci, F., Shiraz, S. E., & Sattary, A. (2014). BIST’da Demir, Çelik Metal Ana Sanayii Sektöründe Faaliyet Gösteren İşletmelerin Finansal Performans Analizi: VZA Süper Etkinlik ve TOPSIS Uygulaması/Financial Performance Analysis of Iron, Steel Metal Industry Sector Companies in The Borsa Istanbul: DEA Super Efficiency and TOPSIS Methods. *Ege Akademik Bakis*, 14(1), 9-19.
- Demireli, E. (2010). TOPSIS çok kriterli karar verme sistemi: Türkiye’deki kamu bankaları üzerine bir uygulama. *Girişimcilik ve Kalkınma Dergisi* (5:1): 101-112.
- Dumanoğlu, S. (2010). İMKB’de İşlem Gören Çimento Şirketlerinin Mali Performanslarının Topsis Yöntemi İle Değerlendirilmesi. *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 29(2), 323-339.
- Ertuğrul, İ., & Karakaşoğlu, N. (2009). Performance evaluation of Turkish cement firms with fuzzy analytic hierarchy process and TOPSIS methods. *Expert Systems with Applications*, 36(1), 702-715.
- Gündoğdu, A. (2015). Measurement of Financial Performance Using TOPSIS Method for Foreign Banks of Established in Turkey between 2003-2013 Years. *International Journal of Business and Social Science*, 6(1), 139-151.
- İç, Y. T., & Yurdakul, M. (2010). Development of a quick credibility scoring decision support system using fuzzy TOPSIS. *Expert Systems with Applications*, 37(1), 567-574.
- Seçme, N. Y., Bayraktaroglu, A., & Kahraman, C. (2009). Fuzzy performance evaluation in Turkish banking sector using analytic hierarchy process and TOPSIS. *Expert Systems with Applications*, 36(9), 11699-11709.
- Shih, Hsu-Shih. Shyur, Huan-Jyh. Lee, E. Stanley. (2007). “An extension of TOPSIS for group decision making”, *Mathematical And Computer Modelling*, 45, 801–813.
- Soba, M., Akcanlı, F., Erem, I., & Eren, K. (2011). İMKB’ye Kayıtlı Taş Ve Toprak Alanında Faaliyet Gösteren İşletmelerin Performanslarının TOPSIS Yöntemi İle Değerlendirilmesi. *XI. Üretim Araştırmaları Sempozyumu*, 23-24 Haziran. 413-420.
- Uygurtürk, H., & Korkmaz, T. (2012). Finansal performansın TOPSIS çok kriterli karar verme yöntemi ile belirlenmesi: Ana metal sanayi işletmeleri üzerine bir uygulama. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 7(2). 95-115.
- Yalcin, N., Bayraktaroglu, A., & Kahraman, C. (2012). Application of fuzzy multi-criteria decision making methods for financial performance evaluation of Turkish manufacturing industries. *Expert Systems with Applications*, 39(1), 350-364.
- Yaraloğlu, Kaan. (2010). Karar Verme Yöntemleri. Detay Yayıncılık. Ankara.
- Yayar, R., & Baykara, H. V. (2012). TOPSIS Yöntemi ile Katılım Bankalarının Etkinliği ve Verimliliği Üzerine Bir Uygulama/An Implementation upon Efficiency and Productivity of Participation Banks with TOPSIS Method. *Business and Economics Research Journal*, 3(4), 21.

Ek 1: 2014 Yılı Normalize Karar Matrisi

	R 1	R 2	R 3	R 4	R 5	R 6	R 7	R 8	R 9	R 10	R 11
ALCAR	0,115	0,112	0,171	0,073	0,105	0,215	0,131	0,124	0,290	0,180	0,077
BFREN	0,204	0,179	0,107	0,147	0,162	0,142	0,195	0,139	0,221	0,192	0,101
BNTAS	0,119	0,230	0,083	0,054	0,113	0,140	0,126	0,190	0,034	0,117	0,053
FMIZP	0,352	0,316	0,061	0,223	0,270	0,207	0,290	0,192	0,142	0,224	0,092
FROTO	0,303	0,513	0,037	0,175	0,072	0,081	0,067	0,430	0,088	0,287	0,271
IHEVA	0,040	0,050	0,379	0,048	0,166	0,081	0,059	0,055	0,055	0,070	0,032
JANTS	0,195	0,092	0,207	0,221	0,270	0,257	0,368	0,218	0,061	0,172	0,091
KLMSN	0,198	0,130	0,147	0,120	0,068	0,168	0,122	0,083	0,140	0,115	0,198
OTKAR	0,187	0,097	0,198	0,242	0,086	0,216	0,147	0,195	0,069	0,174	0,315
TTRAK	0,241	0,142	0,134	0,301	0,139	0,153	0,165	0,220	0,145	0,248	0,242
VESBE	0,145	0,246	0,078	0,161	0,081	0,109	0,095	0,217	0,183	0,263	0,221
ARCLK	0,115	0,112	0,171	0,119	0,074	0,270	0,115	0,157	0,101	0,176	0,180
ASUZU	0,129	0,081	0,236	0,083	0,068	0,146	0,071	0,134	0,201	0,184	0,137
DITAS	0,158	0,120	0,159	0,203	0,153	0,258	0,201	0,221	0,151	0,252	0,148
EGEEN	0,195	0,101	0,190	0,345	0,358	0,295	0,409	0,199	0,198	0,251	0,108
EMKEL	0,128	0,074	0,260	0,028	0,040	0,238	0,090	0,139	0,031	0,097	0,079
GEREL	0,201	0,071	0,271	0,104	0,081	0,198	0,094	0,188	0,047	0,140	0,143
KARSN	0,086	0,100	0,192	-0,316	-0,404	0,082	-0,236	0,112	0,014	0,055	0,087
KATMR	0,109	0,048	0,394	0,185	0,078	0,169	0,158	0,107	0,127	0,140	0,264
MAKTK	0,054	0,072	0,265	0,329	-0,433	0,180	0,030	0,093	0,015	0,054	-0,085
PARSN	0,254	0,096	0,198	0,061	0,202	0,259	0,174	0,236	0,014	0,063	0,034
PRKAB	0,175	0,262	0,073	0,069	0,018	0,095	0,022	0,171	0,725	0,261	0,433
SILVR	0,170	0,199	0,096	0,228	0,105	0,120	0,137	0,246	0,202	0,295	0,243
TMSN	0,227	0,118	0,162	0,077	0,072	0,117	0,103	0,222	0,128	0,240	0,120
TOASO	0,359	0,399	0,048	0,208	0,112	0,112	0,107	0,208	0,071	0,182	0,208
ULUSE	0,142	0,223	0,086	0,316	0,370	0,352	0,481	0,176	0,149	0,213	0,095
VESTL	0,164	0,100	0,191	0,064	0,019	0,172	0,028	0,170	0,100	0,185	0,366

Ek 2: 2015 Yılı Normalize Karar Matrisi

	R 1	R 2	R 3	R 4	R 5	R 6	R 7	R 8	R 9	R 10	R 11
ALCAR	0,109	0,107	0,165	0,079	0,127	0,211	0,149	0,120	0,318	0,174	0,071
BFREN	0,166	0,377	0,047	0,190	0,226	0,146	0,240	0,163	0,207	0,212	0,096
BNTAS	0,110	0,109	0,162	0,050	0,151	0,141	0,190	0,099	0,027	0,075	0,038
FMIZP	0,349	0,485	0,037	0,285	0,408	0,234	0,385	0,184	0,158	0,219	0,080
FROTO	0,364	0,350	0,051	0,206	0,076	0,095	0,096	0,441	0,124	0,340	0,310
IHEVA	0,024	0,041	0,436	0,046	0,192	0,167	0,065	0,049	0,060	0,063	0,027
JANTS	0,153	0,085	0,209	0,085	0,123	0,190	0,233	0,191	0,059	0,154	0,079
KLMSN	0,171	0,114	0,156	0,177	0,124	0,183	0,215	0,083	0,151	0,115	0,163
OTKAR	0,162	0,070	0,253	0,243	0,084	0,222	0,152	0,149	0,080	0,153	0,331
TTRAK	0,256	0,125	0,142	0,295	0,125	0,167	0,194	0,239	0,158	0,264	0,270
VESBE	0,119	0,202	0,088	0,172	0,098	0,126	0,164	0,203	0,204	0,251	0,200
ARCLK	0,115	0,139	0,128	0,144	0,095	0,274	0,141	0,160	0,107	0,177	0,172
ASUZU	0,127	0,061	0,291	0,041	0,029	0,143	0,045	0,135	0,207	0,182	0,164
DITAS	0,186	0,115	0,154	-0,008	-0,005	0,164	-0,002	0,191	0,108	0,200	0,181
EGEEN	0,195	0,166	0,107	0,381	0,491	0,334	0,530	0,147	0,214	0,196	0,088
EMKEL	0,119	0,048	0,370	0,027	0,047	0,263	0,074	0,109	0,028	0,080	0,065
GEREL	0,200	0,062	0,286	0,265	0,391	0,238	0,199	0,128	0,080	0,138	0,077
KARSN	0,151	0,159	0,112	-0,192	-0,103	0,118	0,066	0,195	0,030	0,105	0,212
KATMR	0,158	0,109	0,163	0,223	0,091	0,204	0,230	0,186	0,197	0,233	0,280
MAKTK	0,048	0,076	0,234	0,455	-0,368	0,243	0,192	0,095	0,014	0,049	-0,141
PARSN	0,222	0,101	0,176	0,038	0,167	0,238	0,153	0,204	0,009	0,042	0,026
PRKAB	0,184	0,187	0,095	0,068	0,021	0,104	0,031	0,172	0,701	0,258	0,365
SILVR	0,211	0,242	0,073	-0,008	-0,004	0,080	0,030	0,359	0,167	0,349	0,247
TMSN	0,156	0,100	0,177	0,096	0,113	0,192	0,138	0,206	0,120	0,218	0,097
TOASO	0,371	0,379	0,047	0,241	0,126	0,105	0,108	0,202	0,069	0,172	0,217
ULUSE	0,149	0,124	0,144	0,096	0,142	0,175	0,182	0,186	0,069	0,164	0,077
VESTL	0,130	0,088	0,202	0,034	0,011	0,181	0,053	0,157	0,098	0,170	0,343

Ek 3: 2014 Yılı Ağırlıklı Normalize Karar Matrisi

	R 1	R 2	R 3	R 4	R 5	R 6	R 7	R 8	R 9	R 10	R 11
ALCAR	0,010	0,010	0,016	0,007	0,010	0,020	0,012	0,011	0,026	0,016	0,007
BFREN	0,019	0,016	0,010	0,013	0,015	0,013	0,018	0,013	0,020	0,017	0,009
BNTAS	0,011	0,021	0,008	0,005	0,010	0,013	0,011	0,017	0,003	0,011	0,005
FMIZP	0,032	0,029	0,006	0,020	0,025	0,019	0,026	0,017	0,013	0,020	0,008
FROTO	0,028	0,047	0,003	0,016	0,007	0,007	0,006	0,039	0,008	0,026	0,025
IHEVA	0,004	0,005	0,034	0,004	0,015	0,007	0,005	0,005	0,005	0,006	0,003
JANTS	0,018	0,008	0,019	0,020	0,025	0,023	0,033	0,020	0,006	0,016	0,008
KLMSN	0,018	0,012	0,013	0,011	0,006	0,015	0,011	0,008	0,013	0,010	0,018
OTKAR	0,017	0,009	0,018	0,022	0,008	0,020	0,013	0,018	0,006	0,016	0,029
TTRAK	0,022	0,013	0,012	0,027	0,013	0,014	0,015	0,020	0,013	0,023	0,022
VESBE	0,013	0,022	0,007	0,015	0,007	0,010	0,009	0,020	0,017	0,024	0,020
ARCLK	0,010	0,010	0,016	0,011	0,007	0,025	0,010	0,014	0,009	0,016	0,016
ASUZU	0,012	0,007	0,021	0,008	0,006	0,013	0,006	0,012	0,018	0,017	0,012
DITAS	0,014	0,011	0,014	0,018	0,014	0,023	0,018	0,020	0,014	0,023	0,013
EGEEN	0,018	0,009	0,017	0,031	0,033	0,027	0,037	0,018	0,018	0,023	0,010
EMKEL	0,012	0,007	0,024	0,003	0,004	0,022	0,008	0,013	0,003	0,009	0,007
GEREL	0,018	0,006	0,025	0,009	0,007	0,018	0,009	0,017	0,004	0,013	0,013
KARSN	0,008	0,009	0,017	-0,029	-0,037	0,007	-0,021	0,010	0,001	0,005	0,008
KATMR	0,010	0,004	0,036	0,017	0,007	0,015	0,014	0,010	0,012	0,013	0,024
MAKTK	0,005	0,007	0,024	0,030	-0,039	0,016	0,003	0,008	0,001	0,005	-0,008
PARSN	0,023	0,009	0,018	0,006	0,018	0,024	0,016	0,021	0,001	0,006	0,003
PRKAB	0,016	0,024	0,007	0,006	0,002	0,009	0,002	0,016	0,066	0,024	0,039
SILVR	0,015	0,018	0,009	0,021	0,010	0,011	0,012	0,022	0,018	0,027	0,022
TMSN	0,021	0,011	0,015	0,007	0,007	0,011	0,009	0,020	0,012	0,022	0,011
TOASO	0,033	0,036	0,004	0,019	0,010	0,010	0,010	0,019	0,006	0,017	0,019
ULUSE	0,013	0,020	0,008	0,029	0,034	0,032	0,044	0,016	0,014	0,019	0,009
VESTL	0,015	0,009	0,017	0,006	0,002	0,016	0,003	0,015	0,009	0,017	0,033

Ek 4: 2015 Yılı Ağırlıklı Normalize Karar Matrisi

	R 1	R 2	R 3	R 4	R 5	R 6	R 7	R 8	R 9	R 10	R 11
ALCAR	0,010	0,010	0,015	0,007	0,012	0,019	0,014	0,011	0,029	0,016	0,006
BFREN	0,015	0,034	0,004	0,017	0,021	0,013	0,022	0,015	0,019	0,019	0,009
BNTAS	0,010	0,010	0,015	0,005	0,014	0,013	0,017	0,009	0,002	0,007	0,003
FMIZP	0,032	0,044	0,003	0,026	0,037	0,021	0,035	0,017	0,014	0,020	0,007
FROTO	0,033	0,032	0,005	0,019	0,007	0,009	0,009	0,040	0,011	0,031	0,028
IHEVA	0,002	0,004	0,040	0,004	0,017	0,015	0,006	0,004	0,005	0,006	0,002
JANTS	0,014	0,008	0,019	0,008	0,011	0,017	0,021	0,017	0,005	0,014	0,007
KLMSN	0,016	0,010	0,014	0,016	0,011	0,017	0,020	0,008	0,014	0,010	0,015
OTKAR	0,015	0,006	0,023	0,022	0,008	0,020	0,014	0,014	0,007	0,014	0,030
TTRAK	0,023	0,011	0,013	0,027	0,011	0,015	0,018	0,022	0,014	0,024	0,025
VESBE	0,011	0,018	0,008	0,016	0,009	0,011	0,015	0,018	0,019	0,023	0,018
ARCLK	0,010	0,013	0,012	0,013	0,009	0,025	0,013	0,015	0,010	0,016	0,016
ASUZU	0,012	0,006	0,026	0,004	0,003	0,013	0,004	0,012	0,019	0,017	0,015
DITAS	0,017	0,010	0,014	-0,001	0,000	0,015	0,000	0,017	0,010	0,018	0,016
EGEEN	0,018	0,015	0,010	0,035	0,045	0,030	0,048	0,013	0,019	0,018	0,008
EMKEL	0,011	0,004	0,034	0,002	0,004	0,024	0,007	0,010	0,003	0,007	0,006
GEREL	0,018	0,006	0,026	0,024	0,036	0,022	0,018	0,012	0,007	0,013	0,007
KARSN	0,014	0,014	0,010	-0,017	-0,009	0,011	0,006	0,018	0,003	0,010	0,019
KATMR	0,014	0,010	0,015	0,020	0,008	0,019	0,021	0,017	0,018	0,021	0,025
MAKTK	0,004	0,007	0,021	0,041	-0,033	0,022	0,017	0,009	0,001	0,004	-0,013
PARSN	0,020	0,009	0,016	0,003	0,015	0,022	0,014	0,019	0,001	0,004	0,002
PRKAB	0,017	0,017	0,009	0,006	0,002	0,009	0,003	0,016	0,064	0,023	0,033
SILVR	0,019	0,022	0,007	-0,001	0,000	0,007	0,003	0,033	0,015	0,032	0,022
TMSN	0,014	0,009	0,016	0,009	0,010	0,017	0,013	0,019	0,011	0,020	0,009
TOASO	0,034	0,034	0,004	0,022	0,011	0,010	0,010	0,018	0,006	0,016	0,020
ULUSE	0,014	0,011	0,013	0,009	0,013	0,016	0,017	0,017	0,006	0,015	0,007
VESTL	0,012	0,008	0,018	0,003	0,001	0,016	0,005	0,014	0,009	0,015	0,031

Ek 5: 2014 Yılı İdeal Çözüme Uzaklıklar ve Yakınlık Katsayıları

	Pozitif ideal çözüme uzaklık	Negatif ideal çözüme uzaklık	Yakınlık katsayısı
ALCAR	0,088	0,080	0,475
BFREN	0,082	0,090	0,525
BNTAS	0,098	0,079	0,444
FMIZP	0,073	0,110	0,601
FROTO	0,081	0,105	0,563
IHEVA	0,115	0,070	0,378
JANTS	0,086	0,104	0,548
KLMSN	0,093	0,080	0,463
OTKAR	0,089	0,091	0,505
TTRAK	0,080	0,099	0,552
VESBE	0,083	0,088	0,516
ARCLK	0,094	0,080	0,460
ASUZU	0,096	0,073	0,434
DITAS	0,082	0,093	0,531
EGEEN	0,074	0,119	0,617
EMKEL	0,108	0,067	0,382
GEREL	0,100	0,075	0,429
KARSN	0,149	0,026	0,147
KATMR	0,098	0,083	0,457
MAKTK	0,134	0,065	0,328
PARSN	0,099	0,085	0,463
PRKAB	0,073	0,108	0,597
SILVR	0,078	0,095	0,549
TMSN	0,093	0,078	0,456
TOASO	0,083	0,098	0,541
ULUSE	0,073	0,124	0,628
VESTL	0,097	0,078	0,443

Ek 6: 2015 Yılı İdeal Çözüm Uzaklıklar ve Yakınlık Katsayıları

	Pozitif ideal çözüme uzaklık	Negatif ideal çözüme uzaklık	Yakınlık katsayısı
ALCAR	0,092	0,071	0,434
BFREN	0,077	0,090	0,538
BNTAS	0,108	0,064	0,371
FMIZP	0,066	0,115	0,635
FROTO	0,083	0,099	0,544
IHEVA	0,120	0,059	0,328
JANTS	0,100	0,067	0,400
KLMSN	0,093	0,074	0,442
OTKAR	0,097	0,078	0,446
TTRAK	0,082	0,089	0,520
VESBE	0,086	0,079	0,478
ARCLK	0,095	0,072	0,432
ASUZU	0,106	0,058	0,353
DITAS	0,109	0,060	0,358
EGEEN	0,069	0,118	0,633
EMKEL	0,118	0,051	0,304
GEREL	0,093	0,090	0,491
KARSN	0,122	0,055	0,310
KATMR	0,085	0,082	0,493
MAKTK	0,132	0,066	0,333
PARSN	0,106	0,067	0,389
PRKAB	0,085	0,099	0,537
SILVR	0,098	0,078	0,444
TMSN	0,097	0,068	0,411
TOASO	0,088	0,091	0,509
ULUSE	0,098	0,069	0,413
VESTL	0,107	0,067	0,386

DÜNYADA KOBİ FİNANSAL RAPORLAMA UYGULAMALARI VE TÜRKİYE İÇİN ÇIKARIMLAR: YEREL FİNANSAL RAPORLAMA ÇERÇEVESİ'NE BAKIŞ

Doç. Dr. Can Tansel KAYA*

Yrd. Doç. Dr. Nida TÜREGÜN**

Makale Gönderim Tarihi : 14.07.2016 / Kabul Tarihi : 29.08.2016

ÖZ

Farklılıklardan arındırılarak muhasebenin ortak bir dil haline getirilmesinin kaçınılmaz olduğu günümüzde, ülkemizde KOBİ'lerin finansal tablolarına olan güvenirliliğin sağlanması, finansal tablo kullanıcılarına karşılaştırılabilirlik imkanının teşhis edilebilmesi, yerel ya da uluslararası finansman bulma kolaylığının yaratılması, kurumsallaşmalarına yardımcı olacak ve küresel ticarete ilişkilerinin artırılmasını sağlayacak; özellikle büyümekte olup ileride sermaye piyasalarına dahil olmayı planlayanların tam set TFRS'ye geçişini kolaylaştıracak bir standart gereksinimi ortaya çıkmıştır. Çalışmanın amacı, kayıt dışı ekonominin de önüne geçebilmesi beklenen uygulamaların gelişimi sürecinden, dünya örneklerinin Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi ile birlikte sentezlenmesidir.

Anahtar Kelimeler: KOBİ, KOBİ UFRS/TFRS, Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi, Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluş.

JEL Sınıflandırması: M40, M41, M48, M49

INTERNATIONAL ASSESSMENT OF FINANCIAL REPORTING PRACTICES AND INTERPRETATIONS FOR TURKEY: NATIONAL FINANCIAL REPORTING FRAMEWORK

ABSTRACT

Highly integrated level of today's trade requires accounting to evolve into a common language. Thus, a special standard is needed for SMEs, which will enhance reliance on the SME financial statements, enrich comparability opportunities for statements users, improve access to local or international capital, establish governance and boost international trade opportunities especially for SMEs which are in a process of becoming publicly held. The aim of this paper is to shed light on the National Financial Reporting Framework by providing international standard setting practices.

Keywords: SME, IFRS/TRFS for SMEs, National Financial Reporting Framework, Public Interest Entities.

JEL Classifications: M40, M41, M48, M49

* Yeditepe Üniversitesi, İ. İ. B. F. İşletme Bölümü, Muhasebe & Denetim Anabilim Dalı Başkanı, can.kaya@yeditepe.edu.tr

** Özyeğin Üniversitesi, Uygulamalı Bilimler Yüksekokulu, Otel Yöneticiliği Lisans Programı, nida.turegun@ozyegin.edu.tr

1. GİRİŞ

Doğru ve gerçeği yansıtan finansal raporlama, işletme faaliyetlerini, yapılan yatırımları ve katlanılan borçlanmayı etkin kılarak doğru bir resim çizer. Tarihsel olarak finansal raporlama standartları her ülke tarafından münferit olarak geliştirilmiştir. Bu standartlar bazen devletler, bazı durumlarda muhasebeciler ve bazı durumlarda da bağımsız kurullar tarafından belirlenmiştir. Özellikle son 35 yıla bakıldığında, büyük bir değişikliklerin meydana geldiği gözlemlenmiş ve sermaye piyasaları artık küreselleşmiştir. Günümüzde yatırımcılar dünya çapında yatırım fırsatları ve şirketler ise en düşük fiyatlı sermayeyi aramakta. Her gün sınır ötesi şirket birleşmeleri ve bireysel yatırımcıların bilgisayarları üzerinden menkul kıymetler borsalarında işlem gören şirketlerin hisse senetlerini satın alabildikleri bir dünyada yaşamaktayız. Küreselleşmiş sermaye piyasalarındaki muhasebe uygulama farklılıkları, finansal raporları daha az anlaşılır bir hale getirmekte; yatırımcı ve alacaklıların yapmak istedikleri karşılaştırmaları güçleştirmekte ve sermayenin etkin paylaşımına engel olmaktadır (Van Mourik ve Walton, 2013). Tüm dünyadaki en büyük 52 borsada yaklaşık 45.000 kote şirket bulunurken, Avrupa'da 25 milyon, Amerika Birleşik Devletleri'nde 20 milyon, Birleşik Krallık 'ta %99.6'sı 100 kişiden az çalışmanı olan toplamda 4.7 milyon özel sektörde faaliyet gösteren işletme bulunmaktadır (Vasek, 2011; Ciubotariu, 2013). Ülkemizde sayıları 3.5 milyona yakın olduğu ileri sürülen KOBİ'lerin, tüm işletmelerin %99.8'ini oluşturduğu ve toplam istihdamın %74.2'sini sağladığı göz önünde bulundurulduğunda, bu işletmelerin muhasebe uygulamalarının da ne derece önem arz ettiği ortaya

çıkılmaktadır (Yılmaz, 2014). Bu çalışmanın amacı, ülkemizde ve dünyada KOBİ'ler için çeşitli evrelerden geçerek tasarlanmış ancak bir türlü gerçek anlamda hayata geçirilememiş KOBİ'ler için finansal raporlama standartlarını, derinlemesine incelenmiş dünya örneklerinin ışığında Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun (KGK) çatısı altında yayımlanan Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi ile birlikte sentezleyerek; gerek akademik çevrelere gerekse de sektöre bir yol haritası çizebilmektir.

2. LİTERATÜR TARAMASI

2.1 Dünyada KOBİ Tanımları

Genel kabul görmüş tek bir KOBİ tanımı bulunmamakla birlikte, farklı ülkeler tarafından yapılan KOBİ tanımlarının değişkenleri başlıca sektör, istihdam, hasılat, sermaye yatırımları, bilanço toplamları, bağımsızlık ve yasal statü olarak karşımıza çıkmaktadır (ACCA, 2010). Genel bir fikir birliğinin olmamasıyla beraber tanımda Avrupa Komisyonu'nun (AB), Birleşmiş Milletler Sanayi Kalkınma Örgütü (BMSKÖ) ve Dünya Bankası'nın (DB) tanımlarının kabul düzeyi yüksek ölçüdedir. Bu örgütlerin tanımlarını ele aldığımızda, AB ve BMSKÖ 250 ve DB 300 personelden az kişi sayısı kriterini getirmekte olup; parasal olarak da AB 50 milyon Euro ve DB 15 milyon dolardan az toplam aktif/ciro odaklı işletmeler tanımlamasını yapmaktadır.

KOBİ'nin UFRS tanımı ise halka açık borç ve öz kaynağı olmayan, ana işkolu olarak diğer üçüncü şahıslar için mutemet sıfatıyla herhangi bir varlık tutmayan ve de dış kullanıcılar için genel amaçlı finansal tablo hazırlayan herhangi bir şirket olarak yapılmaktadır (IASB, 2009).

Tablo 1. KOBİ Tanımları ve Ölçümleri

<i>Ülke</i>	<i>KOBİ Tanımı</i>	<i>Ölçüm</i>
<i>ABD</i>	Üretim: 500'den az çalışana sahip işletmeler Çalışan Personel Sayısı ve Hasılat İhracat: 500'den az çalışana ya da 25 milyon dolar yıllık gelire sahip işletmeler Tarım: 500'den az çalışana ya da 250,000 dolar yıllık gelire sahip işletmeler	Çalışan Personel Sayısı ve Hasılat
<i>Avrupa Birliği</i>	Mikro: 10'dan az çalışana ya da 2 milyon avro Çalışan Personel Sayısı, Hasılat ve Bilanço net satış hasılatı/mali bilanço toplamına sahip işletmeler Küçük: 50'den az çalışana ya da 10 milyon avro net satış hasılatına ya da 5 milyon avro mali bilanço toplamına sahip işletmeler Orta: 250'den az çalışana ya da 50 milyon avro net satış hasılatına ya da 43 milyon avro mali bilanço toplamına sahip işletmeler	Çalışan Personel Sayısı, Hasılat ve Bilanço
<i>Avustralya</i>	Tarım Dışı: 200'den az çalışana sahip işletmeler Çalışan Personel Sayısı ve Faaliyet Değeri Tarım: 200'den az çalışana ya da 400,000 AUD faaliyet değerine sahip işletmeler	Çalışan Personel Sayısı ve Faaliyet Değeri
<i>Çin</i>	100'den az çalışana sahip işletmeler Çalışan Personel Sayısı	Çalışan Personel Sayısı
<i>Endonezya</i>	100'den az çalışana sahip işletmeler Çalışan Personel Sayısı	Çalışan Personel Sayısı
<i>Filipinler</i>	200'den az çalışana ya da 60 milyon PHP varlığa Çalışan Personel Sayısı ve Varlıklar sahip işletmeler	Çalışan Personel Sayısı ve Varlıklar
<i>Hindistan</i>	Üretim: Varlıklar Mikro: 62,000 dolar a kadar duran varlık yatırımına sahip işletmeler Küçük: 1.25 milyon dolara kadar duran varlık yatırımına sahip işletmeler Orta: 2.5 milyon dolara kadar duran varlık yatırımına sahip işletmeler Hizmet: Mikro: 25,000 dolara kadar ekipman yatırımına sahip işletmeler Küçük: 0.5 milyon dolara kadar ekipman yatırımına sahip işletmeler Orta: 1.5 milyon dolara kadar ekipman yatırımına sahip işletmeler	Varlıklar
<i>Hong Kong</i>	Üretim: 100 ya da az çalışana sahip işletmeler Çalışan Personel Sayısı Diğer: 50 ya da az çalışana sahip işletmeler	Çalışan Personel Sayısı
<i>Japonya</i>	Toptan: 100'den az çalışana ya da 100 milyon Çalışan Personel Sayısı ve Varlıklar JPY varlığa sahip işletmeler Servis: 100'den az çalışana ya da 50 milyon JPY varlığa sahip işletmeler Perakende: 50'den az çalışana ya da 50 milyon JPY varlığa sahip işletmeler	Çalışan Personel Sayısı ve Varlıklar

	Diğer: 300 ya da az çalışana ya da 300 milyon JPY varlığa sahip işletmeler	
Kanada	250'den az çalışana ya da 50 milyon CAD Çalışan Personel Sayısı ve Hasılat yıllık hasılatı sahip işletmeler	Çalışan Personel Sayısı ve Hasılat
Kore	Üretim: 300'den az çalışana ya da 8 milyar KRW Çalışan Personel Sayısı, Varlıklar ve Hasılat varlığa sahip işletmeler Toptan: 100'den az çalışana ya da 10 milyar KRW hasılatı sahip işletmeler	Çalışan Personel Sayısı, Varlıklar ve Hasılat
Latin Amerika	100'dan az çalışana ya da 3 milyon dolar hasılatı Çalışan Personel Sayısı ve Hasılatı sahip işletmeler	Çalışan Personel Sayısı ve Hasılat
Malezya	Üretim: 150'den az çalışana ya da 25 milyon Çalışan Personel Sayısı ve Fonlar MYR fona sahip işletmeler Servis: 50'den az çalışana ya da 5 milyon MYR fona sahip işletmeler	Çalışan Personel Sayısı ve Fonlar
Rusya	Mikro: 15'den az çalışana ya da 2 milyon ruble Çalışan Personel Sayısı ve Ciro ciroya sahip işletmeler Küçük: 100'den az çalışana ya da 10 milyon ruble ciroya sahip işletmeler Orta: 250'den az çalışana ya da 43 milyon ruble ciroya sahip işletmeler	Çalışan Personel Sayısı ve Ciro
Singapur	Üretim: 15 milyon SGD'den az duran varlıklara Çalışan Personel Sayısı ve Varlıkları sahip işletmeler Servis: 200'den az çalışana sahip işletmeler	Çalışan Personel Sayısı ve Varlıklar
Tayland	Üretim/Servis: 200'den az çalışana ya da 200 Çalışan Personel Sayısı ve Varlıklar milyon THB varlığa sahip işletmeler Toptan: 50'den az çalışana ya da 100 milyon THB varlığa sahip işletmeler Perakende: 30'dan az çalışana ya da 60 milyon THB varlığa sahip işletmeler	Çalışan Personel Sayısı ve Varlıklar
Tayvan	Üretim: 200'den az çalışana ya da 80 milyon Çalışan Personel Sayısı ve Hasılat TWD ödenmiş sermayeye sahip işletmeler Diğer: 50'den az çalışana ya da 100 milyon TWD yıllık hasılatı sahip işletmeler	Çalışan Personel Sayısı ve Hasılat

Not: JPY: Japon Yeni, MYR: Malezya Ringiti, PHP, Filipin Pezosu, TWD: Tayvan Doları, THB: Tayland Bahtı, KRW: Güney Kore Wonu, AUD: Avustralya Doları, CAD: Kanada Doları

Kaynak: ABD, Avustralya, Kanada: USITC (2010); Avrupa Birliği: TOBB (2015) ; Çin, Hong Kong, Endonezya, Japonya, Malezya, Filipinler, Kore, Singapur, Tayvan, Tayland: Okot (2008); Latin Amerika: Bouri ve diğerleri, (2011); Hindistan: SMCCI (2006); Rusya: Orekhova (t.y.)

2.2- KOBİ'lerin Dünya Ekonomisindeki Yeri

KOBİ'ler aynı zamanda tüm dünyada önemli ekonomik birimlerdir. Takip eden bölümde kıtalara göre KOBİ'lerin ekonomideki yeri açıklanmıştır.

Avustralya: Avustralya Ticaret Odası verilerine göre KOBİ'ler beş milyondan fazla çalışana ya da tüm çalışanların %63'üne istihdam sağlamaktadır. 1.2 milyonu aşan KOBİ'ler bütün işletmelerin %96'sını ve gayri safi yurtiçi hasılanın %33'ünü oluşturmaktadır. Avustralya'daki %93.5 çalışan mikro ölçekli işletmelerde yani 20'den az çalışana sahip işletmelerde çalışmaktadır. Yaklaşık 100,000 işletme 2 milyon AUD ciroya sahip olarak %9 devlet hasılatına katkı sağlamaktadır (ASMEA, 2015).

Kanada: %98.2 küçük ölçekli işletmeler ve %1.6 orta ölçekli işletmeler olmak üzere KOBİ'ler bütün işletmelerin %99.8'ini oluşturmaktadır. Özel sektör istihdamının %77.7'sini ve yeni iş istihdamının %50'sini sağlayarak gayri safi yurtiçi hasılanın %40'ını oluşturmaktadır. KOBİ'ler yurt dışı ihracatının %36'sını sağlayarak yaklaşık 125 milyar CAD mal ihracatını gerçekleştirmektedir (Industrie Canada, 2013; Canada Trade, 2014)

ABD: KOBİ'ler 500'den az çalışanı olan firmalar olarak ABD ekonomisinin belkemiğidir. Tüm firmaların %99'unu oluşturmaktadır. Özel sektörde %50'den fazla istihdamını ve net yeni özel sektör istihdamının %65'ini oluşturur. KOBİ'ler tarım dışı gayri safi yurtiçi hasılanın yarısından fazlasını, tüm ihracatçıların yüzde 98'ini ve ihracat gelirinin %34'ünü oluşturmaktadır (Firoozmand ve diğerleri, 2015).

Avrupa Birliği: KOBİ'ler finansal olmayan tüm işletmelerin % 99.8'ini oluşturmaktadır. Toplam istihdamın %67'sini sağlayarak 90 milyon kişiye istihdam oluşturmaktadır. Yeni iş istihdamının %85'ini ve özel sektörün üçte ikisini oluşturmaktadır. KOBİ'ler sektör katma değerinin

%58'ini (3.7 trilyon avro) meydana getirmektedir (Muller ve diğerleri, 2015)

Latin Amerika: KOBİ'ler bütün işletmelerin %99'unu ve toplam istihdamın %67'sini oluşturmaktadır. Diğer ülkelerden farklı olarak Latin Amerika ülkelerinde büyük ölçekli işletmeler gayri safi yurtiçi hasılanın %70'ini oluşturarak KOBİ'lere sadece %30'luk bir pay düşürmektedir. KOBİ'ler büyük ölçüde istihdam sağlasa da üretime katkıları çok azdır. Bu da heterojen üretim yapısını yansıtmaktadır (OECD, 2013 ve LAEO, 2015).

Afrika: KOBİ'ler Afrika ekonomisinin büyümesinde çok önemli bir rol üstlenmektedir. KOBİ'lerin istihdama olan katkısı %45 iken gayri safi yurtiçi hasılaya katkısı %33'dür. Ayrıca tüm işletmelerin %91'ini oluşturmaktadır. Birçok Afrika ülkesinde, bulunduğu bölgenin %80 istihdamını ve yeni iş istihdamının %50'sini sağlamaktadır (AfDB, 2013 ve Santos, 2015).

Orta Doğu: Resmi rakamlarla KOBİ'ler tüm istihdamın %40'ını oluşturduğunu söylese de Uluslararası Finans Kurumuna'a göre bu yüzdenin %67 dolaylarında olduğu düşünülmektedir. 19-23 milyon işletme sayısı ile birçok Orta Doğu ülke işletmelerinin %80 ile %90'ını oluşturmaktadır (Saleem, 2013).

Asya: KOBİ'ler tüm işletmelerin %97'sini oluşturmaktadır. Toplam istihdamın yarısından fazlasını sağlamaktadır. Gayri safi yurtiçi hasılaya katkısı ülkeler arasında %20 ile %50 arasında değişmektedir. Direk ithalata katkısı ise %35 civarındadır (APEC, 2015).

Rusya: Toplam istihdamın %23'ünü sağlayarak gayri safi yurtiçi hasılaya %22 oranında katkı sağlamaktadır. Her 1000 çalışanın 17'sine KOBİ'ler tarafından istihdam sağlanmaktadır. Toplam KOBİ sayısının %80'ini 10'dan az çalışana sahip olan mikro ölçekli işletmeler oluşturmaktadır (Bossoutrot, 2005).

2.3- Kobilerin Türkiye Ekonomisindeki Yeri

Ülkemizde KOBİ'ler küreselleşmenin neden olduğu yoğun rekabetli ortamda ekonomimizin gelişmesinde ve rekabet edebilirliğimizi arttırmada büyük rol oynamaktadır. Küreselleşme, teknolojik gelişimi arttırmaktadır ve teknolojinin hızlanmasıyla beraber üretilen ürünlerin hayat süreleri de kısalmaktadır. Ne yazık ki dünyamızdaki bu gelişim tüketicinin kısa aralıklarla tercih değiştirmesine sebep olmaktadır. KOBİ'lerin günümüz küreselleşmesindeki önemi, değişen piyasa şartlarına en hızlı şekilde uyum sağlamasıdır. KOBİ'lerin yapısı gereğince esnek üretime sahip olmaları, istihdama katkı sağlamaları, bölgesel olarak dengeli büyümeleri ve yeni istihdam oluşturmaları ülkemiz için sosyal kalkınma adına önemli yapı taşlarından birini oluşturmaktadır (Ergün, 2012).

Ülkemizde KOBİ'ler tüm işletmelerin %99.8'ini oluşturarak toplam istihdamın %74.2'sini sağlamaktadır. Ayrıca cironun %63.8'ini, maaş ve ücretlerin %54.7'sini, faktör maliyetiyle katma değer %52.8'ini ve maddi mallara ilişkin brüt yatırımın %53.3'ünü oluşturmaktadır; yoğunlukla olarak ticaret sektöründe yer alarak toptan ve perakende, ticaretinin %39.9'unu, ulaştırma ve depolamanın %15.7'sini ve imalat sanayinin %12.6'sını oluşturmaktadır. KOBİ'lerin ticaret sektöründeki istihdam payı %28.3'dür (TÜİK, 2015b).

Ülkemizde KOBİ'ler %48.1'ini Avrupa ülkelerine, %35.5'ini Asya ülkelerine yaparak toplam ihracatın %56.4'ünü gerçekleştirmektedir. Aynı zamanda ithalatın %50.5'ini Avrupa ülkelerinden ve %39.8'ini Asya ülkelerinden yaparak toplam ihracatın %91.6'sını gerçekleştirmektedir (TÜİK, 2015a). Bu veriler KOBİ'lerin ekonomik sistemimizde vazgeçilmez ekonomik birimler olduğunu göstermektedir.

04.11.2012 tarih ve 790 sayılı Resmi Gazete'de

yayımlanarak yürürlüğe giren, “*Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelik*” ile ülkemizdeki KOBİ tanımı “*İki yüz elli kişiden az yıllık çalışan istihdam eden ve yıllık net satış hasılatı veya mali bilançosundan herhangi biri kırk milyon Türk Lirasını aşmayan ve bu Yönetmelikte mikro işletme, küçük işletme ve orta büyüklükteki işletme olarak sınıflandırılan ekonomik birimleri veya girişimleri*” olup, KOBİ'ler üç sınıfa ayrılmaktadır (Resmi Gazete, 2012):

Mikro ölçekli KOBİ: bünyesinde yıllık 10 kişiden az çalışan personel sayısı barındıran ve yıllık net satış hasılatı ya da yıllık mali bilanço toplamı 1 milyon TL'yi aşmayan işletmelerdir.

Küçük ölçekli KOBİ: bünyesinde yıllık 50 kişiden az çalışan personel sayısı barındıran ve yıllık net satış hasılatı ya da yıllık mali bilanço toplamı 8 milyon TL'yi aşmayan işletmelerdir.

Orta ölçekli KOBİ: bünyesinde yıllık 250 kişiden az çalışan personel sayısı barındıran ve yıllık net satış hasılatı ya da yıllık mali bilanço toplamı 40 milyon TL'yi aşmayan işletmelerdir (TOBB, 2012).

3. KOBİ UFRS

KOBİ UFRS, 9 Temmuz 2009'da Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (UMSK) tarafından yayımlanmıştır. 15.000 sayfalık Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (GKGMİ) ve 3.700 sayfalık UFRS'na nazaran, kolaylaştırılarak KOBİ'lerin ihtiyaçları doğrultusunda şekillendirilerek 230 sayfada hazırlanmıştır. UMSK, dünyadaki tüm işletmelerin %95'inden fazlasının KOBİ UFRS kullanımına uygun olduğunu belirtmiştir (Sanders ve diğerleri, 2013). Tüm dünyadaki en büyük 52 borsada yaklaşık 45.000 kote şirket bulunurken, Avrupa'da 25 milyon, Amerika Birleşik Devletleri'nde 20 milyon, Birleşik Krallık'ta %99.6'sı 100 kişiden az çalışanı olan toplamda 4.7 milyon özel sektörde faaliyet

gösteren işletme bulunmaktadır (Vasek, 2011; Ciubotariu, 2013).

KOBİ'ler için muhasebe standartlarının oluşturulmasının başlıca amacı, tam set UFRS'nın yayımlanma amacı ile paralellik içerisinde olarak KOBİ'lerin ortak bir muhasebe diline sahip olmalarını sağlamaktır. Sahip olunacak ortak dil sonucunda ise KOBİ'ler muhasebeye olan bakış açısını ödenecek vergi hesaplamasından güvenilir, doğru ve dürüst finansal raporlamaya doğru kaydıracaktır. Ayrıca bu ortak dil sayesinde tüm paydaşlara karşılaştırılabilir bilgiler sunarak uluslararası pazarda ulaşılabilirlik kazanacaklardır (Ram ve Newberry, 2013; Arsoy ve Bora, 2012).

Amerika Birleşik Devletleri'ne bakıldığında, Amerikan Yetki Belgeli Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA) özellikle Amerikan meslek mensuplarının ortaya koymuş olduğu dirence rağmen UMSK'nu, yıllık bütçesi yaklaşık 11 Milyon ABD Dolar olan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu'ndan (FASB) sonra standart koyucu olarak resmen tanımış olup, gerek UFRS gerekse KOBİ UFRS'nın uygulamaya geçişine mâni teşkil edebilecek tüm engelleri kaldırmıştır (Sanlı, 2002). Aynı zamanda, AICPA bünyesinde faaliyet gösteren tüm üyeler, diledikleri takdirde finansal tabloları Amerikan GKGMI'nin yanı sıra UFRS'na göre de hazırlayabilmektedir. Bu durum, özellikle denetim tarafında önem arz etmekte olup, denetçiye gerek UFRS gerekse de KOBİ UFRS kapsamında hazırlanmış finansal tablolara olumsuz görüş verme hakkını sunmaktadır. Deloitte (2009) tarafından Amerika Birleşik Devletleri'nde ortaya konulan bir araştırma, Amerikan KOBİ'lerinin %51'inden fazlasının halka açık olan şirketlerden farklı olarak kendilerine özel bir muhasebe standardı olması gereğini savunduklarını ortaya koymuştur.

Avrupa'ya bakıldığında, UFRS'nın yaygınlığı belirgin seviyelere özellikle kota şirketler için gelmiş olsa da, KOBİ'lerin ulusal standartlara

göre muhasebe tutması uluslararası karşılaştırılabilirlik açısından oldukça zayıf kalmaktadır (Jermakowicz, 2006). Ne var ki, KOBİ'lerin çok düşük bir kısmının "gerçek" durumu yansıtan finansal tablolar hazırlamak istediği, araştırmaların ortak paydada bulunduğu bir gerçektir. Çoğunluğun, muhasebeyi sadece vergi odaklı yönetim için basit bir araç görmekte olup; yönetsel anlamda bir stratejik karar verici araç olarak görememektedir. Çek Cumhuriyeti ve Ukrayna, Romanya gibi genelini m Avrupa ülkelerinin oluşturduğu çalışmalara bakıldığında, KOBİ'lerin UFRS çatısı altında raporlama yapmaktan kaçındıkları ve maliyet/fayda analizine bakıldığında, yarattıkları gelirler ile UFRS'na uygun raporlama için maruz kalacakları zaman ve parasal maliyetlerin elde edilecek faydadan ağır basacağı savunulmaktadır (Albu, 2013; Paseková, 2010; Strouhal, 2009). Kaya ve Koch (2015), 128 ülkeyi kapsayan çalışmalarında, kendi yerel finansal raporlama sistemini oturtamayacak ülkelerin KOBİ UFRS'nı kullanacaklarını öngörmüştür. Aynı bağlamda, özellikle gelişmekte olan ülkeler göz önüne alındığında, düşük kurumsal yönetim KOBİ UFRS'nın hayata geçirilmesine daha sağlam bir alt yapı oluşturmakta. Kural koyucular ve UMSK için iki önemli mesaj ortaya çıkmaktadır. Tam Set UFRS'nın aksine, KOBİ UFRS'nın ağırlıklı olarak gelişmekte olan ve AB dışı ülkelerde yaygınlaştığı gözlemlenmektedir (Ioana, 2013). Gelişmekte olan ülkelerin müsaade eden ancak zorunlu tutmayanlarında faaliyet gösteren işletmelerin %80'inin standardı kullanmadıkları ve sadece %28'inin KOBİ UFRS'na geçişte gerekli teknik bilgileri öğrenmek istedikleri ortaya çıkmıştır (Strouhal, 2015).

Fikir çatışmasına örnek teşkil edecek şekilde, Avrupa Komisyonu'nun KOBİ UFRS'ye mesafeli duruşu, AB ülkelerinin standardı UMSK'nca yayımlanmış şekliyle kullanmalarına engel teşkil ederek bu standardın kullanımını tamamen ülkelerin özgür iradesine bırakmıştır. Bu bağlamda

Kaya ve Koch (2015), Almanya ve Fransa gibi gelişmiş AB ülkelerinin ya hiçbir zaman, ya da Birleşik Krallık ve İrlanda örneğinde olduğu gibi kökten değişikliklerle AB Muhasebe Direktifinde de belirtildiği üzere KOBİ UFRS'yi kullanacaklarını savunmuştur (Kaya ve Koch, 2015 içerisinde EC, 2013).

KOBİ'ler yapısı gereği sahip oldukları ekonomik koşullar düşünüldüğünde tam set UFRS'nin uygulanmasından ziyade basite indirgenmiş ayrı bir muhasebe setinin yayınlanma gereksinimi gündeme gelmiştir.

Tablo 2. Kullanıcı Olmayanlar: KOBİ UFRS'nin Kullanılmadığı Ülkeler

Almanya	İrlanda	Moğolistan
Amerika Birleşik Devletleri	İspanya	Moldovya
Arnavutluk	İsveç	Nijer
Avusturya	İsviçre	Nijerya
Avustralya	İtalya	Norveç
Belçika	İzlanda	Özbekistan
Beyaz Rusya	Japonya	Pakistan
Bolivya	Kanada	Polonya
Brunei Darussalam	Kıbrıs (Güney)	Portekiz
Bulgaristan	Kolombiya	Romanya
Butan	Kore (Güney Kore)	Rusya
Çek Cumhuriyeti	Kosova	Suudi Arabistan
Çin	Letonya	Slovakya
Danimarka	Lihtenştayn	Slovenya
Endonezya	Litvanya	Tayland
Estonya	Lüksemburg	Tayvan
Finlandiya	Makao	Umman
Fransa	Macaristan	Uruguay
Gine-Bissau	Malezya	Yeni Zelanda
Hırvatistan	Malta	Yunanistan
Hindistan	Meksika	
Hollanda	Mısır	

KOBİ'ler finansal raporlarında UFRS'yi uygulaması ile beraberinde uluslararası pazarda karşılaştırılabilirlik fırsatına sahip olarak işbirliği

yapma şansı doğacaktır. Aynı zamanda KOBİ'lerin zayıf yönü olarak görünen kurumsallaşma, doğal bir süreç halinde KOBİ'lere entegre olacaktır.

Tablo 3. Kullanıcı Olanlar: KOBİ UFRS'nin Zorunlu ya da Müsaadeli Olduğu Ülkeler (IASB, 2013; www.kgk.gov.tr)

Anguilla	Guatemala	Sırbistan
Antigua & Barbuda	Güney Afrika	Sierra Leone
Arjantin	Gürcistan	Singapur
Azerbaycan	Honduras	Sri Lanka
Bahamalar	Hong-Kong	Saint Kitts ve Nevis
Bahreyn	Irak	Saint Lucia
Bangladeş	İsrail	Saint Vincent ve Grenadinler
Barbados	Jamaika	Surinam
Bermuda	Kamboçya	Svaziland
Birleşik Arap Emirlikleri	Kenya	Şili
Birleşik Krallık	Kosta Rika	Tanzanya
Bosna ve Hersek	Lesoto	Trinidad & Tobago
Botsvana	Madagaskar	Türkiye
Brezilya	Makedonya	Uganda
Cayman Adaları	Maldivler	Ukrayna
Dominik Cumhuriyeti	Moritus	Ürdün
Dominika	Myanmar	Venezüella
Ekvator	Nepal	Yemen
El Salvador	Nikaragua	Zambiya
Fiji	Panama	Zimbabve
Gana	Paraguay	
Grenada	Ruanda	

KOBİ UFRS gelişmiş ve gelişmekte olan tüm ülkeler tarafından UFRS ile karşılaştırıldığında kısmen de olsa kolaylaştırılmış bir standart olmasından dolayı mütemyiz bir gereksinim olarak ortaya çıkmıştır. Bu bağlamda UMSK'nun da altını çizdiği özelliklerin yanı sıra standardın sağlayacağı faydalar şu şekilde özetlenebilir:

- Finansal tablolara olan güvenilirliğin artmasını sağlayacak
- Finansal tablo kullanıcılarına karşılaştırılabilirlik imkanı vererek finansal raporlamanın da özünde yatan amaçları yerine getirebilecek,
- İşletmeler arasında karşılaştırılabilirliğin sağlanmasına yardımcı olacak (Akdoğan, 2010),
- KOBİ finansal tablolarına bütünsel bir güven yaratacak,
- Dünya Bankası ROSC raporları
- Finansman bulma kolaylığı sağlayacak,
- KOBİ'erin kurumsallaşmasına yardımcı olacak,
- Küresel ticarete ilişkilerin artması sağlayacak,

- Özellikle büyümekte olup ileride sermaye piyasalarına dahil olmayı planlayan işletmelerin tam set UFRS'ye geçişini kolaylaştıracak.

Hacim olarak daha küçük işletmelerin sağlıklı işletme sermaye yapılarından dolayı, devamında da büyüme ve yatırım zorlukları gibi orta ve uzun vade sıkıntıları sadece bu işletmeleri ilgilendirmeyip; finansal kuruluşlar ve tüm ekonomiye olumsuz yönde etkilemektedir. Bu bağlamda, KOBİ UFRS'nin odağında nakit akım, likidite ve borçluluk gibi alanlarda finansal tablo kullanıcılarına doğru bilgiyi aktarma olduğundan dolayı, bu kullanıcılardan özellikle banka ve diğer finansal kuruluşlar bu şablonda raporlama yapan işletmelere daha kolay finansman sağlayacaklardır (Sanders ve diğerleri, 2013). Evrensellik talebi ve finansal tabloların dış menfaat sahiplerine bilgi sunma odağıyla ortaya çıkan standart, finansal tablolara olan güvenilirliğin artmasını sağlayacak (Arsoy ve Bora, 2012 içinde Evans ve diğerleri, 2005). KOBİ muhasebe standartları aynı zamanda gelişmekte olan ülkelerin KOBİ'lerine uluslararası ortamda kendini gösterme olanağı verecek ve bu işletmeler arasında karşılaştırılabilirliğin sağlanmasına yardımcı olacak (Akdoğan, 2010),

Tablo 4. Ülkeler İçinde KOBİ UFRS'nin Durumu

	Ülke Sayısı
KOBİ UFRS zorunlu ya da müsaade ediliyor	77
KOBİ UFRS çalışmaları sürüyor	11
KOBİ UFRS kullanılmıyor ve çalışmalar bulunmuyor	52
Toplam	140

(www.ifrs.gov, 2015a)

Tablo 5. KOBİ UFRS Kullanan Ülkeleri Kullanım Şekilleri

	Ülke Sayısı
KOBİ'lerin Tam Set yerine KOBİ UFRS kullanmaları gereken	5
KOBİ'lerin Tam Set ya da KOBİ UFRS seçme imkanı olan	52
KOBİ'lerin Tam Set, KOBİ UFRS ya da yerel finansal raporlama seçeneği bulunan	19
KOBİ'lerin KOBİ UFRS ya da yerel finansal raporlama seçeneği bulunan	1
Toplam	77

Bu 77 ülke sırasıyla Anguilla, Antigua ve Barbuda, Arjantin, Azerbaycan, Bahamalar, Bahreyn, Bangladeş, Barbados, Belize, Birleşik Arap Emirlikleri, Birleşik Krallık, Bosna ve Hersek, Botsvana, Brezilya, Butan, Cayman Adaları, Dominik, Dominik Cumhuriyeti, Ekvator, El Salvador, Ermenistan, Fiji, Filipinler, Filistin, Gana, Grenada, Guatemala, Guyana, Güney Afrika, Gürcistan, Honduras, Hong Kong, Irak, İrlanda, İsrail, İsviçre, Jamaika, Kamboçya, Kenya, Kolombiya, Kosova, Kosta Rika, Lesoto, Madagaskar, Makedonya, Maldivler, Malezya, Monserrat, Moritus, Myanmar, Nijerya, Nikaragua, Pakistan, Panama, Peru, Ruanda, Saint Kitts ve Nevis, Saint Lucia, Saint Vincent ve Grenadinler, Sırbistan, Sierra Leone, Singapur, Sri Lanka, Suudi Arabistan, Surinam, Svaziland, Şili, Tanzanya, Trinidad ve Tobago, Uganda, Ukrayna, Uruguay, Ürdün, Venezuela, Yemen, Zambiya, Zimbabwe'dir (www.ifrs.gov, 2015b).

4. TÜRKİYE VE KOBİLER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA

Ülkemizde KOBİ'lerin, tüm işletmelerin %99.8'ini oluşturduğu ve toplam istihdamın %74.2'sini sağladığı göz önünde bulundurulduğunda, bu işletmelerin muhasebe uygulamalarının da ne derece önem arz ettiği ortaya çıkmaktadır. İşletme başına çok yüksek hacimlerde işlemleri olmasa

da, 3.5 milyona yakın bir sayıda olmaları, toplamda ülkemiz ekonomisine belirgin etkileri olduğu aşıkardır (Yılmaz, 2014). Ülkemizde KOBİ TFRS Kasım 2010 yılında, 2013 yılında hayata geçirilmek üzere kabul görmüştür (Kılıç ve diğerleri, 2014). 01.07.2012 yürürlüğe giren 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununda 01.01.2013 tarihinde yürürlüğe girecek olan tüm tüzel kişiliğe haiz ticari işletmelerin muhasebe raporlamasında Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının kullanılması hususu, yine aynı kanuna (6102 Sayılı TTK) 6335 sayılı kanun ile yapılan düzenleme ile bu hüküm kaldırılarak muhasebe sisteminin Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre yürütülmesine karar verilmiştir. Bu hüküm Bağımsız Denetime tabi kurum ve kuruluşlar için ihtiyari olarak devam edilmesi kapsamında devam edilmiştir. Bundan dolayı, 2010 yılında, 2013 yılında hayata geçirilmek üzere kabul gören KOBİ TFRS uygulaması da yürürlükten kalkmıştır.

Muhasebe standartlarının KOBİ'ler için uygulanması şart olmakla birlikte ülkemizde, kayıt dışı ekonominin varoluşu ve mevcut çalışanların eğitim düzeyinin standartları anlama seviyesinde olmamaları, ülkemizde daha şeffaf ve gerçeği yansıtır bir düzene geçişi zorlaştırmaktadır. Diğer taraftan Vergi mevzuatı ile KOBİ'ler için tasarlanan muhasebe uygulamaları arasında ikilemlerin oluşması da diğer konuların yanı sıra olası zorluk

teşkil etmektedir. Aynı zamanda, genel yaklaşımın değişime direnç gösteriyor olduğu bu alan, gerek meslek mensupları için; gerekse de işletmelerde muhasebe departmanlarında görev yapan çalışanlar için göz korkutucu bir durumdur. Diğer taraftan, KOBİ'ler için tasarlanan standartlar, uluslararası platformda şeffaf finansal raporlama yapmalarını sağlayacak ve böylelikle de şeffaf finansal raporlama güveni arttırarak kredi imkanlarını arttıracaktır. KOBİ'lerin temel amacı olan büyüme süresi de hızlanacak ve Yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK) ve Basel kriterlerine göre finansal raporlama yapmaları sağlanacaktır (Arsoy ve Bora, 2012). TTK uyarınca ise, finansal tabloların hazırlanması ve sunumuyla ilgili düzenlemeler Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yapılmaktadır.

Bağımsız denetime tabi olan şirketlerde finansal raporlamaya ait kriterler Nakanlar Kurulu Kararı (BKK) ile belirlenmekte olup, başkaca şart aranmaksızın genel olarak Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar (KAYİK) ile BKK ile belirlenen kriterlerden daha büyük şirketler bağımsız denetime tabidir. Finansal raporlamaya ilişkin hususlar “bağımsız denetime tabi olanlar” ve “bağımsız denetime tabi olmayanlar” olarak ayrı düzenlenmektedir.

Türkiye Muhasebe Standartlarını uygulamak zorunda olanlar, 26.08.2014 tarihli ve 26 sayılı Kurul Kararı “Ekli Listede” yer alan ve genel olarak KAYİK'lerden oluşanlardır (ww.kgk.gov.tr). Ayrıca, 1/1/2014 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerine ilişkin münferit ve konsolide finansal tablolarını Türkiye Muhasebe Standartlarına (TMS) uygun olarak hazırlamak ve sunmak zorundadırlar.

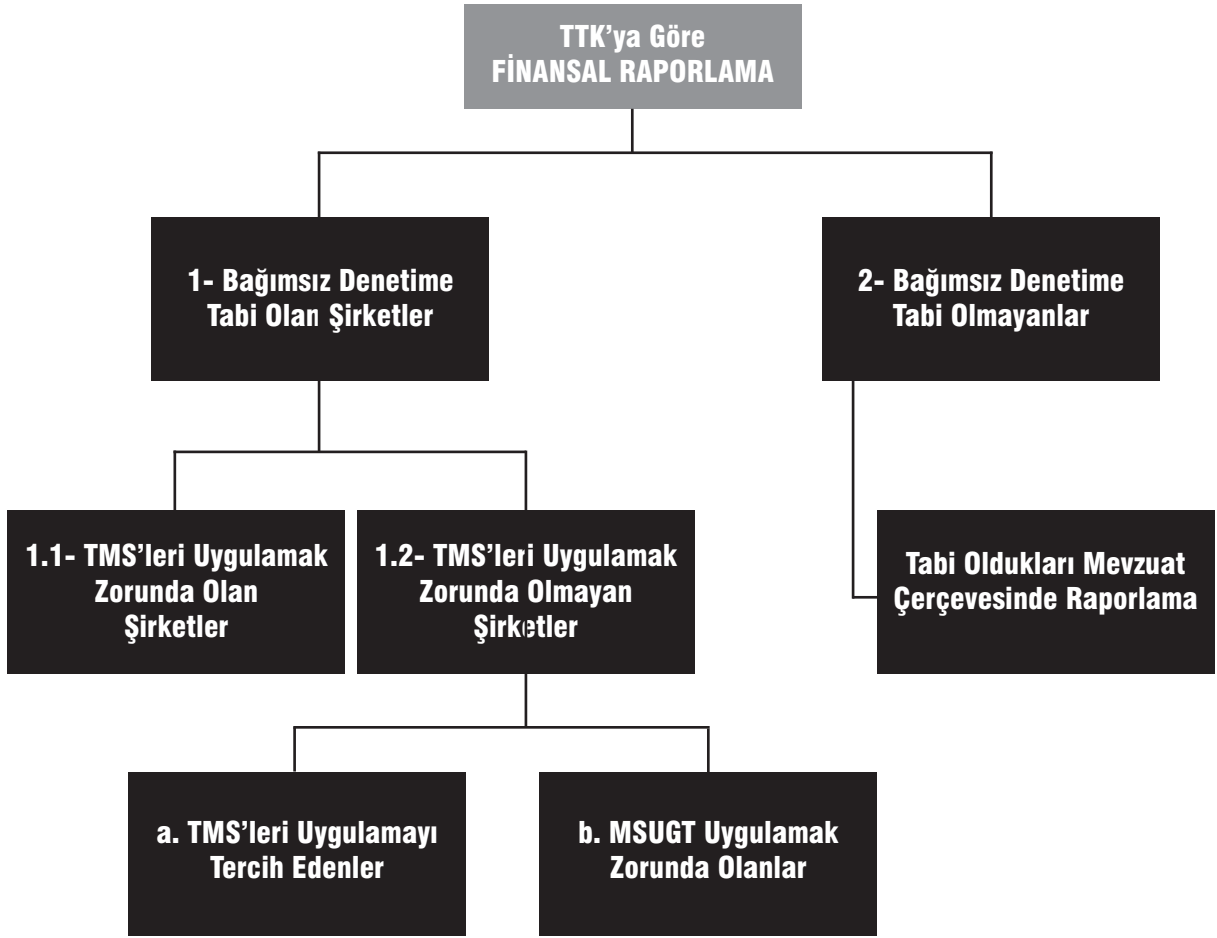
Türkiye Muhasebe Standartlarını uygulamak zorunda olmayanlar ise iki ayrı kategoride izlen-

mektedir. Bunlardan ilki TMS'leri uygulamayı tercih edenler, diğeri ise Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerini (MSUGT) uygulamak zorunda olanlardır.

Bağımsız denetime tabi olup, bahsi geçen “Ekli Listede” yer almayan şirketler, finansal tabloların hazırlanmasında ve sunumunda TMS'leri uygulamak zorunda olmayıp, isteğe bağlı olarak TMS'leri uygulayabilirler. TTK uyarınca, finansal tablolarını isteğe bağlı olarak TMS'lere uygun olarak hazırlayanların MSUGT'ne göre ayrıca finansal tablo hazırlamalarına gerek bulunmamaktadır.

MSUGT uygulamak zorunda olanlar ise, TMS'leri uygulamak zorunda olmayan ve uygulamayı tercih etmeyen şirketler olarak geçmektedir. Bunlar, finansal tablolarını MSUGT, 29/12/2014 tarihli ve 41 sayılı Kurul Kararıyla belirlenen İlave Hususlar'la birlikte uygulamak zorundadır (www.kgk.gov.tr). Düzenlemeler, finansal tabloların gerçeğe ve ihtiyaca uygunluğunun ve karşılaştırılabilirliğinin artırılmasını amaçlanmaktadır. Bu kapsamda, finansal tablolar MSUGT'a göre hazırlanırken, örneğin 2014 yılına ilişkin amortismanların hesaplanması ve kıdem tazminatı yükümlülüğünün tahmin edilerek finansal tablolara yansıtılması zorunluluğu bulunmaktadır.

Diğer taraftan, bağımsız denetime tabi olmayanlarda finansal raporlama, yukarıda yer verilen 26 sayılı Kurul Kararı uyarınca, tabi oldukları mevzuat çerçevesinde hazırlanmaktadır. Bağımsız denetim kapsamında bulunmayanlar, KGK tarafından yapılan düzenlemeler vergisel yükümlülükleri etkilememekte ve değiştirmemektedir. Vergi mevzuatının gerektirdiği düzeltmeler işletmelerin sorumluluğunda olup, finansal tablolar dışında yapılacaktır.



Şekil 1. Yeni Türk Ticaret Kanununa Göre Finansal Raporlama, (www.kgk.gov.tr, 2015)

Bu bağlamda, bağımsız denetime tabi olup tam set Türkiye Muhasebe Standartlarını (TMS) uygulamayan işletmelerin finansal tablolarında uygulayacakları finansal raporlamaya ait düzenlenen çerçeve kapsamında ve amacı işletmelerin büyüklüğü ile finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaçlarına uygun olarak, gerçeğe uygun sunum sağlayan kaliteli ve anlaşılabilir finansal tabloların oluşturulması olan Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi ortaya çıkmıştır (YFRÇ). Ülkemizde, YFRÇ'nin hazırlanması aşamasında, bu çerçevenin AB Muhasebe Direktifiyle uyumlu olması gayesiyle, AB'ye üye ülkelerde UFRS'leri uygulamayan işletmeler için hazırlanmış yerel finansal

raporlama çerçeveleri incelenmiştir. İncelenen ülkeler arasından özellikle İngiltere esas alınmış olup, 1 Ocak 2015 tarihinde yürürlüğe giren 102 numaralı Finansal Raporlama Standardı (FRS 102) YFRÇ hazırlanırken referans alınan diğer bir kaynak olmuştur. Yerel Finansal Raporlama son haline getirildiğinde, finansal raporlama ile ilgili olarak ortaya farklı kategoride raporlama yapacak işletmeler çıkacaktır; TMS uygulayanlar, isteğe bağlı olarak TMS uygulayacaklar veya yeni Yerel Finansal Raporlama Çerçevesini uygulayacak olanlar ve yürürlükteki mevzuatın uygulamasına devam edecek olanlar. Kota şirketler dışında olanlar için bir boşluk mevcuttur ve

gerek kayıt dışılığı, gerekse de şeffaf bir finansal raporlama sistemini inşa edebilmek adına dünya uygulamaları mutlak suretle dikkate alınmalıdır.

5. TARTIŞMA VE SONUÇ

2015 yılı sonlarında, Kamu Gözetimi Kurumu tarafından taslak olarak yayınlanan ve özellikle başta akademik çevreler ve diğer meslek kuruluşları tarafından tartışılan Türkiye Finansal Raporlama Çerçevesinin, denetime tabi olacak firmalar için KOBİ TFRS uygulamalarına paralel bir uygulama içerisinde şekilleneceği beklenmektedir. Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun ana felsefesini üzerine inşa etmiş olduğu sorumluluk, eşitlik, şeffaflık ve hesap verme yükümlülüğü, günümüzde göz önünde bulunan borsaya kota şirketlerden ziyade; ülkemizde faaliyet içerisinde olan tüm işletmelerin %99.8'ini ve toplam istihdamın %74.2'sini sağlayan ve sayıları 3.5 milyon seviyelerinde olan Türk KOBİ'ler için daha elzemdir. Bu bağlamda, ülkemiz finansal raporlama

uygulamalarının tek bir esas çerçevesinde şekillendirilmesinin finansal tabloların tüm ilgililer tarafından güven içinde anlaşılabilmesi ile birlikte gerçeğe ve ihtiyaca daha uygun finansal bilgilerin karşılaştırılabilir bir nizamda sunulması öncü hedef olmalıdır. Karataş (2016)'nın da altını çizdiği gibi, Taslak Çerçevenin hazırlanmasında da dikkate alınan İngiltere uygulamasında olduğu üzere, esas referans noktası olarak bir bütün halinde KOBİ TFRS hükümleri esas alınarak AB direktifine aykırı olmayan tüm hükümlerinin uygulanması; ve buna ek olarak denetime tabi olunma kriterleri titizlikle tekrar gözden geçirilerek Bakanlar Kurulu Kararı'nda ilerleyen zaman zarfı içerisinde ölçütlerin biraz daha düşürülmesiyle, bağımsız denetime tabi olacak şirket sayısının yüksek oranlarda arttırılması, şeffaf ve gerçeği yansıtan bir raporlama sistemi ve doğal olarak da sağlıklı Türk Ekonomisi için de olmazsa olmaz koşuldur.

KAYNAKÇA

- ACCA. 2010. Small Business: A Global Agenda, Londra
- AfDB. 2013. The AfDB SME Program Approval: Boosting Inclusive Growth in Africa. African Development Bank Group
- Akdoğan Nalan. 2010. “KOBİ Finansal Raporlama Standardına Genel Bakış ve Tam Set IAS/IFRS’lerden Farklılığı” Muhasebe ve Denetim Bakış, 30, 1- 26.
- Albu, C. N. 2013. “How Relevant Is Size for Setting the Scope of the IFRS for SMEs?”, Accounting & Management Information Systems/Contabilitate si Informatica de Gestiune, 12(2).
- APEC. 2015. Small and Medium Enterprises <http://www.apec.org/Groups/SOM-Steering-Committee-on-Economic-and-Technical-Cooperation/Working-Groups/Small-and-Medium-Enterprises.aspx>, Erişim Tarihi: 10 Aralık 2015
- Arsoy, A. P. ve Bora, T. 2012. “Kobi Muhasebe Standartlarının Gelişimi ve Türkiye Uygulaması Üzerine Bir Araştırma”. Muhasebe ve Finansman Dergisi, 56(2012), 17-27.
- Aslan, S. 2007. “Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler (KOBİ) için Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) ile Global Uyum Süreci”, Marmara Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi, Cilt 23, Sayı 2.
- ASMEA. 2015. SME Facts <http://www.asmea.org.au/SMEFacts>, Erişim Tarihi: 9 Aralık 2015
- Bossoutrot, S. K. 2005. “Microfinance in Russia: Broadening Access to Finance for Micro and Small Entrepreneurs” (Vol. 67). World Bank Publications.
- Bouri, A., Breij, M., Diop, M., Kempner, R., Klinger, B., ve Stevenson, K. 2011. “Report On Support To Smes İn Developing Countries Through Financial Intermediaries”. Dalberg, November.
- Canada Trade. 2014. Canada-European Union: Comprehensive Economic and Trade Agreement (CETA) <http://www.international.gc.ca/trade-agreements-accords-commerciaux/agr-acc/ceta-aecg/benefits-avantages/sme-pme.aspx?lang=eng>, Erişim Tarihi: 7 Aralık 2015
- Ciubotariu, M. S. 2013. “The role of small and medium enterprises in the modern economy and the importance of IFRS application for SMEs”, The USV Annals of Economics and Public Administration, 13(1 (17)), 201-210.
- Deloitte & Touche LLP. 2009. “IFRS Survey 2009 for Private Companies”. August 3, 2009. www.iasplus.com
- Ergün, N. 2012. “KOBİ’ler ve Girişimcilerin Türk Ekonomisindeki Yeri ve Önemi”, Kalkınmada Anahtar Verimlilik Dergisi, Kasım 2012, Sayı:287.
- Evans, L., Gebhardt, G., Hoogendoorn, M.N., Marton, J., Di Pietra, R., Mora, A., Thinggard, F., Vehmanen, P. ve Wagenhofer, A. 2005. “Problems And Opportunities Of An International Financial Reporting Standard For Small And Medium-Sized Entities” The EAA FRSC’s Comment on the IASB Discussion Paper, Accounting in Europe, No. 2, 23–45.
- Firoozmand, S., Haxel, P., Jung, E. ve Suominen, K. 2015. “State of SME Finance in the United States in 2015”, TradeUp Capital Fund and Nextrade Group, LLC.IASB. 2009. IFRS for SMEs, İngiltere
- IFRS. 2015a. “Analysis of the IFRS profiles for IFRS for SMEs”, <http://www.ifrs.org/Use-around-the-world/Pages/Analysis-of-SME-profiles.aspx>, 7 Aralık 2015, Erişim Tarihi: 11 Ocak 2016
- IFRS. 2015b. “Which jurisdictions require or permit the IFRS for SMEs?” <http://www.ifrs.org/Use-around-the-world/Pages/Analysis-of-SME-profiles.aspx>, 7 Aralık 2015, Erişim Tarihi: 22 Ocak 2016
- Industrie Canada. 2013. “Small Business Branch – Key small Business Statistics”, August, Kanada.
- Ioana, M. 2013. “Ifrs in The Small and Medium-Sized Entities.: Difficulties and Opportunities of the Ifrs for Smes”, Annals of Faculty of Economics, 1(1), 1240-1249.

Jermakowicz, G. T. 2006. "Implementing IFRS from the Perspective of EU Publicly Traded Companies", Journal of Accounting, Auditing and Taxation, vol. 15, pp. 170-196, 2006.

Karataş, M. 2016. "Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi Taslağı ve Kobi TFRS ile Karsılaştırılması", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 328, Ocak 2016.

Kaya, D. ve Koch, M. 2015. "Countries' adoption of the International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities (IFRS for SMEs) – early empirical evidence", Accounting and Business Research, 45:1, 93-120, DOI: 10.1080/00014788.2014.969188

Kılıç, M., Uyar, A. ve Ataman, B. 2014. "Preparedness for and perception of IFRS for SMEs: Evidence from Turkey", Journal of Accounting and Management Information Systems, 13(3), 492-519.

ww.kgk.gov.tr (Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu) "Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi Taslağı", http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/Ek_1_Yerel%20Finansal%20Raporlama%20Çerçeve%20Taslağı.pdf, Erişim Tarihi: 10 Aralık 2015

ww.kgk.gov.tr (Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu) "Yeni Türk Ticaret Kanununa Göre Finansal Raporlama", http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/Basin%20Duyurusu_2015.pdf, 30 Mart 2015, Erişim Tarihi: 17 Aralık 2015

ww.kgk.gov.tr (Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu), "Bağımsız Denetime Tabi Olup TMS'leri Uygulamayan Şirketlerin Finansal Tablolarının Hazırlanmasında ve Sunulmasında Uygulanacak İlave Hususlar", http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/TMS_resmi_gazete_30.12.2014.pdf, 30 Aralık 2014, Erişim Tarihi: 29 Aralık 2015

ww.kgk.gov.tr (Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu), "TMS Uygulama Kapsamına İlişkin Kurul Kararı", http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/Kurul_Kararı-degisikliklerislenmis.pdf, Erişim Tarihi: 29 Aralık 2015

Latin American Economic Outlook (LAEO). 2015. Traits and policies of Latin American SMEs <http://www.lata-meconomy.org/en/outlook/2013/traits-and-policies-of-latin-american-smes/>, Erişim Tarihi: 6 Aralık 2015

Muller, P., Caliandro, C., Peycheva, V., Gagliardi, D., Marzocchi, C., Ramlogan, R., ve Cox, D. 2015. "Annual Report on European SMEs 2014/2015 – SMEs Start Hiring Again". European Commission.

OECD. 2013. New SME Policies Needed To Boost Latin America's Growth, Say OECD and ECLAC. <http://www.oecd.org/newsroom/newsmepoliciesneededtoboostlatinamericagrowthsayoecdandeciac.htm>, Erişim Tarihi: 10 Aralık 2015

Okot, P. 2008. The Impact of ICT on Small and Medium-sized Enterprises (SMEs) in Uganda: A Case of Gulu Municipality.

Orehkova, A. (t.y.) SME Sector in Russia. <http://www.fp6-creation.ru/win/smeinrussia.html>, Erişim Tarihi: 9 Aralık 2015

Paseková, M., Müllerová, L., Strouhal, J., ve i evská, L. 2010. "IFRS for SMEs: Challenge for emerging countries? Case of Czech Republic and Ukraine", World Academy of Science, Engineering and Technology, 66, 1691-1694.

Ram, R. ve Newberry, S. 2013. "IFRS for SMEs: The IASB'S due process". Australian Accounting Review, 23(1), 3-17.

Resmi Gazete. 2012. "Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik", 4 Kasım 2012, <http://www.resmigazete.gov.tr/eski-ler/2012/11/20121104-11.htm>, Erişim Tarihi: 11 Ocak 2016

Saleem, Q. 2013. "Overcoming Constraints to SME Development in MENA Countries and Enhancing Access to Finance", IFC World Bank Group.

- Sanders, J. C., Lindberg, D. L., ve Seifert, D. L. 2013. "Is IFRS for SMEs a Beneficial Alternative for Private Companies?", *The CPA Journal*, 83(2), 32.
- Sanlı, N. 2002. "Global muhasebe standartları", *Mali Çözüm Dergisi*, (60), 75-78.
- Santos, J. 2015. "Why SMEs are Key To Growth in Africa", *World Economic Forum*.
- SMCCI. 2006. "Micro, Small & Medium Enterprises Development (MSMED) Act", *Definition of MSMEs in India*.
- Strouhal, J., Mullerova, L., Cardova, Z., ve Pasekova, M. 2009. "National and International Financial Reporting Rules: Testing the Compatibility of Czech Reporting from SMEs Perspective", *WSEAS Transactions on Business and Economics*, vol. 9, no. 4, pp. 432-441.
- Strouhal, J., Pasekova, M. ve Crhova, Z. 2015. "Are SMEs Willing to Report under IFRS? Czech Evidence", *International Advances in Economic Research*, 21(2), 237-238.
- TOBB. 2012. "Türkiye'deki KOBİ Tanımı", <http://www.kobi.org.tr/index.php/tanimi/layout>, Erişim Tarihi: 10 Aralık 2015
- TOBB. 2015. "AB'deki KOBİ Tanımı", <http://www.kobi.org.tr/index.php/tanimi/abde>, Erişim Tarihi: 8 Aralık 2015
- TÜİK. 2015a. "Girişim Özelliklerine Göre Dış Ticaret İstatistikleri", 2014, Sayı: 18587
- TÜİK. 2015b. "Küçük ve Orta Büyüklükteki Girişim İstatistikleri", 2015, Sayı: 21864
- USITC. 2010. *Small and Medium-Sized Enterprises: US and EU Export Activities, and Barriers and Opportunities Experienced by US Firms*. USITC Publication, 4169
- Van Mourik, C. ve Walton, P. 2013. *The Routledge Companion to Accounting, Reporting and Regulation*. Routledge.
- Vasek, L. 2011. "IFRS for SMEs a New Challenge for Worldwide Financial Reporting", *International Journal of Management Cases*, 13(4), 115-120.
- Yılmaz, T. 2014. "Türkiye'de KOBİ'ler", <http://manset.at/turkiyede-kobiler-infografik/>

MUHASEBE EĞİTİMİNDE KAVRAM YANILGILARI VE KAVRAM YANILGILARININ ÖNLENMESİNDE KAVRAM HARİTALARININ KULLANIMI*

Yrd. Doç. Dr. Şule YILDIZ**

Yrd. Doç. Dr. Sema ÜLKÜ***

Makale Gönderim Tarihi : 28.08.2016 / Kabul Tarihi : 21.09.2016

ÖZ

Bu çalışmanın amacı, lisans öğrencilerinin genel muhasebe ders konularındaki kavram yanlışlarının tespit etmek ve bu yanlışların önlenmesinde kavram haritaları tekniğinin kullanımına dair öğrenci görüşlerini ortaya koymaktır. Araştırmaya 2015-2016 öğretim yılında Sakarya üniversitesi işletme ve siyasal bilgiler fakültesi farklı bölümlerinde genel muhasebe dersini alan 271 öğrenci katılmıştır. Araştırmada yüz yüze anket yöntemi ile beşli likert ölçeği kullanılmıştır. Araştırma verileri SPSS 20 paket programında analiz edilmiştir. Araştırma sonucunda öğrencilerin özellikle amortisman, kredili işlem ve avans hesaplarının işleyişi konularında kavram yanlışlığı yaşadıkları görülmüştür. Ayrıca öğrencilerin çoğunluğu derste kavram haritaları kullanılmasının konular ve alt konular arasında bağlantı kurmada, kavramları/konuyu bir düzen ve bütünlük içinde görmeye ve karmaşık konuların daha iyi anlaşılmasında yardımcı olduğunu ifade etmişlerdir.

Anahtar kelimeler: kavram haritaları, kavram yanlışları, anlamlı öğrenme, muhasebe eğitimi

JEL Sınıflandırması: M41, I21

MISCONCEPTIONS IN ACCOUNTING EDUCATION AND USING CONCEPT MAPS FOR THE PREVENTION OF MISCONCEPTIONS

ABSTRACT

The purpose of this study, to identify the misconceptions which in the fields of general accounting courses for undergraduate students and to reveal the student opinions about using concept maps as a technique for preventing these misconceptions. 271 students who have studied at general accounting course in different departments of Business and Political Sciences Faculties in 2015-2016 academic year participated in the research. The survey and five-point likert was used as a data collection tool in this study. The data were analyzed by SPSS 20 software. It was found that the students especially have misconceptions about amortisement, credit transactions and operation of the advance account issues in research results. Furthermore, the majority of students stated that using concept maps to help making connections between subjects and sub-topics, to see concepts / issues in order and integrity and understanding the complex issues better.

Keywords: Concept mapping, misconception, meaningful learning, accounting education

* Makale Gönderim Tarihi: 22.08.2016

** Sakarya Üniversitesi İşletme Fakültesi İşletme Bölümü, kasapoglu@sakarya.edu.tr

*** Sakarya Üniversitesi İşletme Fakültesi Sağlık Yönetimi Bölümü, semaulku@sakarya.edu.tr

1. GİRİŞ

Günümüzde hızla değişen ekonomik, sosyal ve teknolojik şartlar muhasebe alanında da etkisini göstermiş ve uluslararası muhasebe, denetim ve eğitim standartlarının uygulanmaya başlanmasıyla muhasebe mesleğinden dolayısıyla muhasebe eğitiminden de beklentilerin değişmesine neden olmuştur.

Muhasebe eğitiminde amaç, değişen ekonomik ve sosyal şartlar doğrultusunda iş dünyasının ihtiyaç duyduğu nitelikte ve kalitede meslek mensubu yetiştirebilmektir. Bu amaca hizmet edecek şekilde muhasebe eğitiminde öğretim elemanı, fiziki şartlar, öğrenci, ders müfredatları, öğretim metot ve materyalleri gibi pek çok faktörün kalıcı ve anlamlı öğrenme sağlayacak şekilde ele alınması gerekmektedir.

Etkili ve doğru (anlamlı ve kalıcı) öğrenmenin gerçekleşmesinde öğrencilerin önündeki engellerden biri kavram yanlışlarıdır. Kavram yanlışları; daha çok kişisel deneyimler sonucunda oluşmuş, bilimsel gerçeklere ve düşüncelere aykırı, anlamlı öğrenmeyi engelleyici bilgiler olarak tanımlanmaktadır (Özkan, Tekkaya ve Geban, 2001). Muhasebe eğitiminde kavram yanlışlarının tespiti ve giderilmesine ilişkin çalışma yok denecek kadar azdır. Bununla birlikte yapılan birçok araştırmada öğrencilerin muhasebe derslerine olan ilgi, algı, motivasyon ve başarılarının diğer derslere nazaran düşük olduğunu ve muhasebe dersleriyle ilgili endişe ve karamsarlık yaşadıklarını göstermiştir (Köse ve Gürbüz, 2009; Kaya, 2007, Geiger ve Ogilby, 2000; Martinis ve Tidd, 2011; Aygün ve Gerekan, 2012; Hartwell, Lightle ve Maxwell, 2005; Duman ve diğ., 2015; Varıcı ve Bulut, 2015 vb.). Bunun temel nedenlerinden biri, öğrencilerin ilk defa karşılaştıkları ve/veya konuya ilişkin günlük hayattan edindiği tecrübeler sebebiyle farklı anlam yükledikleri bazı kavramları, çift taraflı kayıt tekniği ve muhasebe işleyiş mantığını anlamada zorluk yaşa-

malarıdır. Gerçekten de “borç-alacak”, alıcısı” “amortisman” gibi öğrenciler açısından anlaşılması zor ve karıştırılması muhtemel kavramlar, öğrencilerde kavram yanlışlarına neden olabilmektedir.

Özelikle muhasebe eğitiminin ilk aşamasındaki genel muhasebe dersinde verilen temel muhasebe kavramlarının yanlış öğrenilmesi, bazen yeni kavramların öğrenilmesinde zorluklar oluşturmakta, ileriki öğrenmeleri de riske atmaktadır (Erol ve Utku, 2015:308). Genel muhasebe dersinde kalıcı öğrenmeyi engelleyen kavram yanlışlarının tespiti ve giderilmesi, bir yandan öğrencilerdeki “zor ve sıkıcı” ders imajının yıkılıp derse olan ilgi ve motivasyon artışını sağlarken aynı zamanda ilerleyen dönemlerde alınacak envanter-bilanço ve maliyet muhasebesi gibi finansal muhasebe dersinin devamı-tamamlayıcısı niteliğindeki derslerin anlaşılmasını kolaylaştıracaktır. Bu doğrultuda, öğrencilerde oluşan kavram yanlışlarının geleneksel yöntemler yanında değişik öğretim teknikleri kullanılarak giderilmeye çalışılması oldukça önemlidir. Muhasebe eğitiminde etkinliği artıracak ve öğrencilere öğrenmeyi öğretecek modern öğretim tekniklerinden biri de kavram haritalarıdır.

Öğrenmeyi öğrenme, etkin öğrenme sağlanabilmesi için gerekli olan kişisel beceri ve stratejilerin geliştirilmesi, diğer bir ifadeyle bilginin nasıl öğrenileceğinin öğretilmesidir. Amerikan Muhasebeciler Birliği bünyesindeki Muhasebe Eğitimi Değişim Komisyonu (Accounting Education Change Commission) günümüzde muhasebe eğitiminin temel amacının bilginin geleneksel yöntemlerle aktarılması değil, öğrencilere öğrenmeyi öğrenmenin öğretilmesi olduğunu ifade etmektedir. (Ertan, Yücel ve Saraç, 2014:108).

Bu doğrultuda kullanılacak yöntemlerden biri olan kavram haritalarının, 1980’li yıllarda Joseph Novak’ın çalışmalarıyla başladığı ve geliştirildiği bilinmektedir. Shavelson, Lang ve

Lewin (1994) ile Novak ve Canas (2008) kavram haritasını, kavramlar arası ilişkileri birbiriyle bağlantılı ve hiyerarşik seviyelerle yapılandırmaya yardımcı iki boyutlu şema olarak betimlemektedir. (aktaran: Kurnaz ve Pektaş, 2013:1). Kavram haritalarının yapısı, kavramlar arası ilişkilerin grafiksel bir yolla ifade edilmesine dayanmaktadır. Kavram haritaları öğrencilerin kavramları anlayarak anlamlı bir şekilde öğrenmelerini, daha önceki öğrendikleri kavramlarla ilişki kurabilmelerini sağlamak ve en önemlisi yanlış anlamalarını önleyerek kavram kargaşasını azalttığı gerekçesiyle tercih edilmektedirler (Ayvacı ve Devicioğlu, 2002; Bayram ve Ersoy, 2014:33).

Muhasebe eğitimi açısından bakıldığında, kavram haritaları, öğrencinin anlamlı öğrenme kabiliyeti kazanması, değişen düzenlemelere daha kolay uyum sağlaması ve yeni düzenlemeleri eski bilgiler ile ilişkilendirmesini sağlayabilecektir. Muhasebe eğitimi kavramlara dayalı bir disiplin olması nedeniyle, kavram haritalarının muhasebe eğitimine sağlayacağı katkılar diğer birçok disipline göre daha fazla olabileceği ifade edilmektedir (Karakaya ve Zengin, 2008:151-153).

Bu doğrultuda çalışmanın amacı, öğrencilerin muhasebe eğitiminin temeli olan genel muhasebe dersinde sahip olabilecekleri kavram yanılgılarını belirlemek ve bu yanılgıların giderilmesi için kavram haritası kullanımının faydaları konusunda öğrenci görüşlerini almaktır. Çalışma dört bölümden oluşmaktadır. Giriş bölümünün ardından ikinci bölümde konuya ilişkin literatür taraması yapılmış, üçüncü bölümde metodoloji anlatılmış, dördüncü bölümde analiz sonuçlarına yer verilmiştir. Beşinci ve son bölümde ise elde edilen bulgulardan yola çıkılarak genel bir değerlendirme yapılmıştır.

2. LİTERATÜR TARAMASI

Eğitim bilimleri literatüründe kavram yanılgıları ve kavram haritaları farklı bilim dallarında pek

çok araştırmaya konu olmakla birlikte muhasebe özelinde yapılmış çalışma görece daha azdır. Muhasebe eğitiminde öğrencilerin karşılaşılabilecekleri kavram yanılgıları ve derslerde kavram haritalarının kullanımına yönelik daha önce yapılmış araştırma sonuçları aşağıda özetlenmiştir.

Irvine, Cooper ve Jones (2005), tarafından kavram haritalarının öğrenme düzeyine etkisini ölçmek amacıyla finansal muhasebe dersini alan 138 öğrenci üzerinde yapılan çalışmada, kavram haritası kullanımının öğrencilerin yaşam boyu öğrenmeye yönelik olumlu tutum geliştirmesinde ve mevcut kavramsal anlayışları çerçevesinde yeni bilgi edinmelerinde yardımcı olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Maas ve Leaby (2005), muhasebeye giriş dersini alan 64 öğrenci üzerinde gerçekleştirdikleri çalışmada, kavram haritaları tekniği ile dersi alan öğrenci sınav başarılarının geleneksel yöntemle dersi gören öğrencilere nazaran daha fazla olduğu sonucuna ulaşmışlardır.

Simon (2007), finansal muhasebe dersini alan son sınıf öğrencileri üzerinde yaptığı çalışmada kavram haritaları tekniği kullanımının başarıyı artırdığı ve kavram yanılgılarının tespitinde yararlı olduğu, ancak öğrencilerin kendi kavram haritalarını oluşturmada, en bilgili öğrencilerin bile kavramları yerleştirmede zorluk yaşadığı sonucuna ulaşmıştır. Öğrenciler kavram haritaları kullanımının görsel sunum ve bütünsel görünüm sayesinde konuların daha iyi anlaşılmasına destek olduğunu ifade etmişlerdir. Çalışmada yaş ve cinsiyet açısından öğrencilerin kavram haritaları kullanımına ilişkin görüşleri arasında anlamlı bir fark bulunamamıştır.

Balsarı ve Aslanertik (2007), yönetim ve maliyet muhasebesi dersini alan 39 öğrenci üzerinde yaptıkları çalışmada, derslerde konu sonlarında kavram haritaları tekniğinin kullanılmasının ge-

leneksel yöntemlere nazaran öğrenci başarısını daha artırdığını ve öğrencilerin olumlu görüş bildirdiğini tespit etmişlerdir.

Karakaya ve Zengin (2008), çalışmalarında muhasebe eğitiminde kullanılabilecek kavram haritalarına ilişkin bilgisayar yazılımlarını ele almışlar ve sonuçta kavram haritaları tekniğinin temel esaslar dikkate alındığında muhasebe eğitimine katkısının önemli olabileceği sonucuna ulaşmışlardır.

Chiou, (2008), kavram haritalarının öğrencilerin öğrenme başarılarını ve ilgilerini artırmada yardımcı olup olmadığını tespit için Tayvan da İşletme Fakültesinde okuyan 124 öğrenci üzerinde yaptığı çalışmada, kavram haritalarının geleneksel açıklayıcı öğretim metoduyla birlikte kullanımının öğrenci başarısını artırdığı sonucuna ulaşmıştır. Öğrenciler ileri muhasebe kursunda kavram haritaları kullanmaktan memnun olduklarını ifade etmişlerdir.

Leauby, Szabat ve Maas (2010), çalışmalarında kontrol ve deney grubu oluşturarak finansal muhasebeye giriş dersi için konuların geleneksel yöntemle ve kavram haritaları ile desteklenerek anlatılmasının öğrenci sınav sonuçları ve dersi algılamaları üzerindeki etkisini ölçmeye çalışmışlardır. Araştırma sonucunda iki grubun sınav sonuçları arasında anlamlı bir farklılığa rastlanmamıştır. Bununla birlikte, deney grubu öğrencilerinin kavram haritalarını faydalı bir öğrenme aracı olarak algıladığı ve elle hazırlanan kavram haritaları yerine haritalama yazılımlarını tercih ettikleri görülmüştür.

Gökgöz ve Dizkırıcı (2011), çalışmalarında muhasebe eğitimi ve muhasebe eğitiminde değişim ihtiyacına bir katkı olarak kavram haritaları kullanımına ait bilgi vererek, kavram haritalarının teorik bir çerçevede ele alarak incelemişlerdir.

Ertan, Yücel ve Saraç, (2014), öntest-son-test kontrol gruplu model kullanarak, kavram haritası

kullanımının Uludağ Üniversitesi İ.İ.BF İşletme Bölümü 2.sınıf öğrencilerinin “oran analizi” konusuna ilişkin kazanımları üzerindeki etkisini analiz etmişlerdir. 2011-2012 dönemi 80 kişilik öğrenci grubu üzerinde yapılan analiz sonucunda kavram haritaları kullanımının öğrenci başarısını artırdığı görülmüştür.

Erol ve Demirel Utku (2015), finansal muhasebe dersinde öğrencilerin yaşayabilecekleri kavram yanlışlarının tespitine yönelik yaptıkları çalışmada kavram haritaları tekniğini kullanmışlardır. Akdeniz Üniversitesi İ.İ.B.F İşletme bölümü 1. sınıfta okuyan 75 öğrenci üzerinde yapılan anket çalışması sonucu hesap hareketleri, muhasebe işleyiş mantığı gibi birçok konuda kavram yanlışlığı yaşandığını ortaya koymuştur.

Greenberg and Wilner (2015), maliyet veya yönetim muhasebesi ders konularının anlaşılmasında bütünleştirici bir çerçeveye oluşturmada kavram haritalarının kullanımı üzerine yaptıkları çalışmada, hiyerarşik kavram haritaları düzenleyerek öğrencilerin mantıksal düşünme ve çalışma becerilerinin geliştirilebileceğini ifade etmişlerdir.

Kızılgöl, Kılıç ve Abdioğlu (2016), Bandırma Onyediy Eylül Üniversitesi İşletme Yönetimi bölümünde maliyet muhasebesi dersini alan 56 öğrenci üzerinde yaptıkları çalışmada, kavram haritası kullanımının öğrenci başarısına etkisini ölçmek için öntest-son test kontrol gruplu model yöntemini kullanmışlardır. Çalışma sonucunda, kavram haritası kullanımının öğrencilerin anlamlı öğrenme düzeyi ve öğrenme başarılarını artırdığı sonucuna ulaşılmıştır.

3. METODOLOJİ

3.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi

Araştırmanın amacı, genel muhasebe dersini alan farklı bölümlerdeki lisans öğrencilerinin derse ilişkin sahip olabilecekleri kavram yanlışlarının ortaya çıkarılması ve sözkonusu kavram

yanılığlarının giderilmesinde kavram haritaları tekniğinin kullanımının etkisinin öğrenci bakış açısıyla tespitidir.

Muhasebe dersindeki kavram yanılığlarının tespitinin, hem öğrencilerin derse ilişkin olumsuz bakış açılarını giderme hem de ileriki dönemlerde alınacak olan diğer muhasebe derslerinde konuların daha iyi anlaşılmasının sağlanması noktasında etkili olacağı düşünülmektedir. Benzer şekilde etkili öğrenmeyi engelleyen kavram yanılığlarının tespitinde ve muhasebe eğitiminde bir yardımcı materyal olarak kavram haritalarının kullanımı ile ilgili öğrenci görüşlerinin alınmasının, birbirleriyle bağlantılı olan genel muhasebe ders konularının bir bütün olarak öğrenciye aktarılması ve anlamlı/kalıcı öğrenme sağlanabilmesi noktasında öğretim elemanlarına yol gösterici olabileceği düşünülmektedir.

3.2. Araştırmanın Kapsamı ve Yöntemi

Araştırma, Sakarya Üniversitesi İşletme ve Siyasal Bilgiler Fakülteleri bünyelerinde yer alan İşletme, Sağlık yönetimi, finansal ekonometri ve yönetim bilimi istemleri bölümlerinde okuyan ve genel muhasebe dersini alan lisans öğrencilerini kapsamaktadır. 2015-2016 eğitim-öğretim yılı bahar döneminde toplam 271 öğrenci ile yüzyüze anket çalışması yapılmıştır. Bu bölümlerde derse kayıtlı öğrenci sayısı 310 olup ana kütlenin evreni temsil etme oranı yaklaşık % 87 dir.

Anket formu, daha önceki çalışmalarda (Erol ve Utku, 2015 ve Kalkan ve Uğuz, 2010) kullanılan anket sorularından faydalanılarak araştırmacılar tarafından üç bölüm olarak tasarlanmıştır. Birinci bölümde öğrencilerin demografik özellikleri ve muhasebe mesleğine bakış açılarını tespiti yönelik sorular yer almaktadır. Bunlar; yaş; cinsiyet; öğretim türü; bölüm; mezun olunan lise; muhasebe mesleğine ilgi düzeyi; ailede meslek mensubu

varlığı; mezuniyet sonrası muhasebe mesleğini seçme düşüncesi ve dersin ilk kez alınıp alınmadığıdır.

İkinci bölüm öğrencilerin genel muhasebe dersine olan bakış açılarını tespit amacıyla, muhasebe dersine çalışma sebebi ve derse çalışmak için harcanan haftalık süreye dair sorulardan oluşmaktadır.

Üçüncü bölümde, öğrencilerin genel muhasebe dersi için oluşabilecek kavram yanılığlarına ve söz konusu kavram yanılığlarının giderilmesinde kullanılabilecek yöntemlere ilişkin görüşlerini tespit etmek amacıyla 31 ifade yer almaktadır. Araştırmada “kesinlikle katılıyorum(5)” dan “kesinlikle katılmıyorum”(1) a kadar derecelendirilmiş 5’li likert ölçeği kullanılmıştır. Ayrıca kavram yanılığlarını tespit için açık uçlu bir soruda yöneltilmiştir.

Dördüncü bölümde ise öğrencilerin genel muhasebe dersinde kavram haritası kullanımına dair görüşlerini belirlemek için 26 ifadeye yer verilmiştir. Bu bölüme hazırlık olarak son 8 haftalık ders saatlerinde konular öğrencilere öğretim elemanları tarafından hazırlanan kavram haritaları kullanılarak anlatılmış ve her yeni konuda öğrencilerden geçmiş derste öğrendikleri konulara ilişkin kendi kavram haritalarını oluşturmaları istenmiştir.

Araştırma verilerinin değerlendirilmesinde, SPSS 20 istatistik paket programı kullanılmıştır. Verilerin analizinde frekanslar, yüzdeler, ortalamalar, standart sapmalar, t-Testi ve One Way Anova testi kullanılmıştır. Likert tipi ölçekte güvenilirlik düzeyini saptamada tutarlılığın bir ölçütü olan Cronbach Alfa katsayısı kullanılmıştır. Yapılan analiz sonucunda ölçeğin % 92 güvenilirlik katsayısı ile yüksek derecede güvenilir olduğu tespit edilmiştir.

4. ARAŞTIRMANIN BULGULARI

Araştırma bulguları üç aşamalı olarak analiz edilmiştir. İlk olarak öğrencilerin demografik bilgileri, muhasebe mesleği ve genel muhasebe dersine ilişkin düşüncelerine ait frekans ve yüzdeler verilmiştir. Daha sonra öğrencilerin genel muhasebe dersi ile ilgili oluşabilecek kavram yanlışları ve bu yanlışların giderilmesinde kavram haritaları tekniğinin kullanımına

ilişkin görüşleri t-testi ve One Way Anova yöntemi ile analiz edilmeye çalışılmıştır.

4. 1. Genel Tanımlayıcı İstatistikler

Bu kısımda, öğrencilerin demografik özellikleri, muhasebe mesleğine ilişkin düşünceleri, muhasebe dersine çalışma sebebi ve derse çalışmak için harcanan haftalık süreye ait elde edilen bulgu ve değerlendirmeler yer almaktadır.

Tablo 1. Katılımcıların Demografik Özellikleri

Demografik Özellikler	Cevap	Frekans	%
Yaş	20 yaş ve altı	120	44,3
	21 yaş ve üstü	151	55,7
	Toplam	271	100,0
Cinsiyet	Kadın	139	51,3
	Erkek	132	48,7
	Toplam	271	100,0
Öğretim Türü	I. Öğretim	220	81,2
	II. Öğretim	51	18,8
	Toplam	271	100,0
Bölüm	Finansal Ekonometri	33	12,2
	İşletme	141	52
	Sağlık Yönetimi	65	24
	Yönetim Bilişim Sistemleri	32	11,8
	Toplam	271	100,0
Mezun Olunan Lise	Ticaret Lisesi	13	4,8
	Diğer	258	95,2
	Toplam	271	100,0

Tablo 1'e göre, ankete katılan öğrencilerin % 44.3' ü 20 yaş altı, % 55.7'si 21 yaş ve üstü yaş aralığındadır. Yine katılımcıların %51.3'ü kadın, %48.7'si erkek, %81.2' si I.öğretim, %18.8' i II.öğretim, %12.2' si Finansal Ekonometri, %52'

si İşletme, %24 ü Sağlık Yönetimi, %11.8' i Yönetim Bilişim Sistemleri öğrencisidir. Öğrencilerin büyük çoğunluğu (%95.2) Ticaret lisesi mezunu değildir.

Tablo 2. Katılımcıların Muhasebe Mesleği ve Genel Muhasebe Dersine İlişkin Genel Özellikleri

Muhasebe Mesleği İle İlgili Genel Sorular		Frekans	%
Muhasebe Mesleğine İlgili Düzeyi	Düşük	96	35,4
	Orta	155	57,2
	Yüksek	20	7,4
Ailede Muhasebe Meslek Mensubu Varlığı	Evet	74	27,3
	Hayır	197	72,7
Mezuniyet Sonrası Muhasebe Mesleğini Seçme	Evet	64	23,6
	Hayır	207	76,4
Genel Muhasebe Dersi İle İlgili Sorular		Frekans	%
Sınıf geçmek için derse çalışıyorum.	Evet	192	70,8
	Hayır	79	29,2
Dersle ilgili bakış açımı geliştirmek için çalışıyorum	Evet	152	56,1
	Hayır	119	43,9
İleriki iş hayatıma yardımcı olması için çalışıyorum	Evet	202	74,5
	Hayır	69	25,5
Akademik kariyer planımda yardımcı olması için çalışıyorum	Evet	131	48,3
	Hayır	140	51,7
İşletmedeki temel işleyişi anlamak için çalışıyorum	Evet	182	67,2
	Hayır	89	32,8
Dersin İlk Kez Alınıp Alınmadığı	İlk kez	192	70,8
	Alttan	79	29,2
Derse Çalışmak İçin Harcanan Haftalık Süre	Sadece sınav zamanı	88	32,5
	1 saatten az	63	23,2
	1-3 saat arası	87	32,1
	3 saatten fazla	33	12,2

Tablo 2 incelendiğinde, öğrencilerin yalnızca %23.6' sının mezuniyet sonrası muhasebe mesleğini seçmeyi düşündüğü ve sadece %7.4' ünün muhasebe mesleğine yüksek derecede ilgi duyduğu görülmektedir. Öğrencilerin büyük çoğunluğunun (%72.7) ailesinde muhasebe meslek mensubu yoktur. Öğrencilerin genel muhasebe dersine ilişkin sorulara verdikleri yanıtlar incelendiğinde, %70.8' sinin dersi ilk kez aldığı ve yalnızca sınav zamanı derse çalışmak için zaman harcayan öğrenci oranının %32.5 olduğu görülmektedir. Muhasebe dersine çalışma sebepleri araştırıldığı ve birden fazla seçeneğin işaretlendiği sorulara bakıldığında, %70.8 sınıf geçmek için, %56.1 dersle ilgili bakış açısını geliştirmek için, %74.5 ileriki iş hayatına yardımcı olması için, %48.3 akademik kariyer planında yardımcı olması için, %67.2 de işletmedeki temel işleyişi anlamak için çalıştığını ifade etmiştir.

4. 2. Kavram Yanılgılarına İlişkin Analiz Sonuçları

Bu bölümde, öncelikle öğrencilerin genel mu-

hasebe dersinde sahip olabileceği kavram yanılgılarına ve söz konusu kavram yanılgılarının giderilmesinde kullanılabilecek yöntemlere ilişkin değerlendirmeleri yer almaktadır. Daha sonra sırayla, öğrencilerin kavram yanılgıları ile ilgili görüşlerinde demografik değişkenlere, ailede meslek mensubu olması, mezuniyet sonrası muhasebe mesleğini seçme ve dersin ilk kez alınıp alınmamasına göre bir farklılık olup olmadığının belirlenmesine yönelik t testi yapılmıştır. Muhasebe mesleğine ilgi düzeyi ile kavram yanılgılarına sahip olma düzeyi arasında anlamlı bir fark olmadığı görülmüştür ($p>0,05$). Mezun olunan lise açısından anlamlı bir dağılım olmadığından test yapılmamıştır. Son olarak öğrencilerin okudukları bölüm ve ders çalışma süresi açısından kavram yanılgılarına ilişkin görüşlere katılımın araştırılması için One Way Anova testi yapılmıştır. Aşağıdaki tabloda, genel muhasebe dersinde karıştırılması muhtemel muhasebe konu ve kavramlarına öğrenci katılımını belirlemek için oluşturulan soruların frekans dağılımları yer almaktadır.

Tablo 3: Katılımcıların Kavram Yanılgılarına İlişkin Görüşleri

İfadeler (Olası Kavram Yanılgıları)		Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Toplam	Ortalama	Standart Sapma
A1.Maliyet hesaplarının yansıtılma ve kapatılma kayıtlarını karıştırıyorum.	f	41	66	60	73	31	271	2,95	1,257
	%	15,1	24,4	22,1	26,9	11,4	100		
A2.Gelir tablosu oluşturmada güçlük çekiyorum.	f	34	96	54	70	17	271	2,78	1,149
	%	12,5	35,4	19,9	25,8	6,3	100		
A3.Dönem karını bulmakta ve vergi karşılığı ayırmakta zorluk çekiyorum.	f	38	80	47	81	25	271	2,91	1,233
	%	14	29,5	17,3	29,9	9,2	100		
A4.Ters karakterli hesapların nasıl çalıştığını karıştırıyorum.	f	40	67	49	85	30	271	2,99	1,265
	%	14,8	24,7	18,1	31,4	11,1	100		
A5.Amortisman ayırmakta güçlük çekiyorum.	f	53	52	48	77	41	271	3	1,368
	%	19,6	19,2	17,7	28,4	15,1	100		

A6.Ticari mal hareketlerini çok karışık buluyorum.	f	78	84	53	43	13	271	2,37	1,191
	%	28,8	31	19,6	15,9	4,8	100		
A7.Hesap kodlarını aklımda tutamıyorum.	f	52	68	58	50	43	271	2,87	1,352
	%	19,2	25,1	21,4	18,5	15,9	100		
A8.Ciro etmek ve keşide etmek arasındaki farkı karıştırıyorum.	f	90	56	42	49	34	271	2,56	1,426
	%	33,2	20,7	15,5	18,1	12,5	100		
A9.Genel olarak muhasebe sürecinin işleyişini anlamakta zorluk çekiyorum.	f	44	70	72	51	34	271	2,86	1,258
	%	16,2	25,8	26,6	18,8	12,5	100		
A10.Muhasebenin mantığını bir türlü kafamda oturtamıyorum.	f	55	77	53	50	36	271	2,76	1,327
	%	20,3	28,4	19,6	18,5	13,3	100		
A11.Gelir ve gider hesaplarının işleyişlerini karıştırıyorum.	f	53	83	68	52	15	271	2,61	1,162
	%	19,6	30,6	25,1	19,2	5,5	100		
A12.Hesabı borçlandırmak veya alacaklandırmak tabirlerini karıştırıyorum.	f	77	88	44	43	19	271	2,41	1,246
	%	28,4	32,5	16,2	15,9	7	100		
A13.Satıcılar hesabı ile alıcılar hesabını ayırt etmekte zorlanıyorum.	f	96	78	42	40	15	271	2,26	1,239
	%	35,4	28,8	15,5	14,8	5,5	100		
A14.KDV hesaplarının nasıl çalıştığını karıştırıyorum.	f	87	88	39	37	20	271	2,32	1,257
	%	32,1	32,5	14,4	13,7	7,4	100		
A15.Büyük defter, yevmiye defteri ve bilançoju bazen karıştırıyorum.	f	75	70	46	58	22	271	2,56	1,312
	%	27,7	25,8	17	21,4	8,1	100		
A16.Döviz hareketleri ile ilgili işlemleri anlamakta zorluk çekiyorum.	f	81	83	36	45	26	271	2,43	1,313
	%	29,9	30,6	13,3	16,6	9,2	100		
A17.Menkul kıymet kar/zarar hesaplarıyla kambiyo kar/zarar hesaplarını karıştırıyorum.	f	72	71	44	59	24	271	2,60	1,323
	%	26,6	26,2	16,2	21,8	9,3	100		
A18.Bankalar Hesabı ile Banka Kredileri Hesabını karıştırıyorum.	f	93	86	33	41	18	271	2,25	1,237
	%	34,3	31,7	12,2	15,1	6,6	100		
A19.Kredili işlem ifadesinden bankadan kredi çekme işlemi anlıyorum.	f	38	50	56	84	43	271	3,14	1,285
	%	14	18,5	20,7	31	15,9	100		
A20.Personel ve iş avansı hesaplarını karıştırıyorum.	f	41	61	58	74	37	271	3,01	1,283
	%	15,1	22,5	21,4	27,3	13,7	100		

Tabloya göre, öğrencilerin kavram yanlışlarına ilişkin oluşturulan ifadeler içinde en çok katılım payı gösterdikleri dört konu sırayla, “Kredili işlem ifadesinden bankadan kredi çekme işlemi anlıyorum (%46.9)”, Ticari mallara ilişkin avans hesaplarını (159-340) karıştırıyorum.(%44)”, “Personel ve iş avansı hesaplarını karıştırıyorum. (%41)” ve “Amortisman ayırmakta güçlük çekiyorum (%43.5) şeklindedir. Öğrencilerin en

az katılım gösterdikleri ifadeler ise, “Satıcılar hesabı ile alıcılar hesabını ayırt etmekte zorlanıyorum (%20.3)”. Ve “KDV hesaplarının nasıl çalıştığını karıştırıyorum.(%21.1)” “Bankalar Hesabı ile Banka Kredileri Hesabını karıştırıyorum.(%21.7)” olmuştur. Benzer şekilde diğer konularda da kavram yanlışlığı yaşamadığını söyleyen öğrenci yüzdesi kavram yanlışlığına sahip olanlara oranla daha fazladır.

Tablo 4: Katılımcıların Kavram Yanılgılarının Giderilmesinde Kullanılabilecek Yöntemlere İlişkin Görüşleri

İfadeler		Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Toplam	Ortalama	Standart Sapma
Teorik ders anlatıldıktan sonra soru ve örnekler çözülmelidir.	f	4	3	5	77	182	271	4,59	0,724
	%	1,5	1,1	1,8	28,4	67,2	100		
Dönem sınavları test yapılmalıdır.	f	40	40	66	46	79	271	3,31	1,409
	%	14,8	14,8	24,4	17	29,2	100		
Teoriyle günlük hayattan problemler birlikte sunulmalıdır.	f	2	4	33	110	122	271	4,28	0,789
	%	0,7	1,5	12,2	40,6	45	100		
Öğrenciler gruplanmalı ve örnek problemler grup olarak çözülmelidir.	f	40	42	68	74	47	271	3,17	1,300
	%	14,8	15,5	25,1	27,3	17,3	100		
Sınavdan yüksek not alan öğrenciler ödüllendirilmelidir.	f	69	54	70	37	41	271	2,73	1,376
	%	25,5	19,9	25,8	13,7	15,1	100		
Öğrenciler ders esnasında sık sık tahtaya kalkmalıdır.	f	58	51	60	66	36	271	2,89	1,347
	%	21,4	18,8	22,1	24,4	13,3	100		
Konular işlendikten sonra haftalık ödevler verilmelidir.	f	39	36	53	90	53	271	3,30	1,318
	%	14,4	13,3	19,6	33,2	19,6	100		
Dönem sınavlarında klasik ve açık uçlu sorular sorulmalıdır.	f	67	48	69	49	38	271	2,79	1,368
	%	24,7	17,7	25,5	18,1	14	100		
Ders anlatımı power point ile yapılmalıdır.	f	146	54	47	14	10	271	1,85	1,110
	%	53,9	19,9	17,3	5,2	3,7	100		
Ders ile ilgili konular grafik şekil, resim gibi araçlarla şematize edilerek anlatılmalıdır.	f	29	29	55	101	57	271	3,47	1,238
	%	10,7	10,7	20,3	37,3	21	100		

Öğrencilerin sözkonusu kavram yanılgılarının giderilmesinde kullanılabilecek yöntemlere ilişkin ifadelerle katılım oranlarının yer aldığı Tablo 4 incelendiğinde, öğrencilerin teorik ders anlatıldıktan sonra soru ve örnekler çözümlenmesinin, günlük hayattan örneklerle birlikte konunun des-

teklensinin ve konuların grafik şekil, resim gibi araçlarla şematize edilerek anlatılmasının kavram yanılgılarını giderilmesinde etkili olacağını ifade ettikleri görülmektedir. Öğrencilerin büyük çoğunluğu ise (%73.8) dersin power point ile anlatılmasını istemediğini belirtmiştir.

Tablo 5: Yaş Değişkeni Açısından Kavram Yanılgılarına İlişkin T- testi Sonuçları

İfadeler	Yaş	Frekans	Aritmetik Ortalama	t	Sig. (2-tailed)
A1	20 yaş ve altı	120	3,13	2,032	0,043
	21 yaş ve üstü	151	2,81		
A2	20 yaş ve altı	120	2,95	2,204	0,028
	21 yaş ve üstü	151	2,64		
A3	20 yaş ve altı	120	3,10	2,306	0,022
	21 yaş ve üstü	151	2,75		
A4	20 yaş ve altı	120	3,19	2,328	0,021
	21 yaş ve üstü	151	2,83		
A5	20 yaş ve altı	120	3,31	3,330	0,001
	21 yaş ve üstü	151	2,76		
A6	20 yaş ve altı	120	2,56	2,352	0,019
	21 yaş ve üstü	151	2,22		
A7	20 yaş ve altı	120	3,05	1,996	0,047
	21 yaş ve üstü	151	2,72		
A8	20 yaş ve altı	120	2,82	2,627	0,009
	21 yaş ve üstü	151	2,36		
A9	20 yaş ve altı	120	2,08	2,681	0,008
	21 yaş ve üstü	151	2,68		
A10	20 yaş ve altı	120	3,03	2,971	0,003
	21 yaş ve üstü	151	2,55		
A11	20 yaş ve altı	120	2,80	2,483	0,014
	21 yaş ve üstü	151	2,45		
A12	20 yaş ve altı	120	2,62	2,506	0,013
	21 yaş ve üstü	151	2,24		
A13	20 yaş ve altı	120	2,44	2,142	0,033
	21 yaş ve üstü	151	2,12		
A14	20 yaş ve altı	120	2,59	3,227	0,001
	21 yaş ve üstü	151	2,10		
A16	20 yaş ve altı	120	2,65	2,405	0,017
	21 yaş ve üstü	151	2,26		
A17	20 yaş ve altı	120	2,82	2,429	0,016
	21 yaş ve üstü	151	2,43		
A19	20 yaş ve altı	120	3,36	2,542	0,012
	21 yaş ve üstü	151	2,97		
A20	20 yaş ve altı	120	3,23	2,572	0,011
	21 yaş ve üstü	151	2,83		
A21	20 yaş ve altı	120	3,39	3,175	0,002
	21 yaş ve üstü	151	2,90		

Tablo 5 de yaş değişkeni açısından yapılan analiz sonucu, A15 ve A18 de ifade edilen kavram yanılgıları hariç diğer tüm ifadeler açısından iki yaş grubundaki öğrenciler arasında ($p < 0,05$) sonucu ile istatistiksel açıdan anlamlı bir fark olduğu tespit edilmiştir. “A9. Genel olarak mu-

hasebe sürecinin işleyişini anlamakta zorluk çekiyorum” ifadesi hariç diğer tüm ifadelerle 20 yaş ve altı yaş grubundaki öğrenciler 21 yaş ve üstü yaş grubundaki öğrencilere kıyasla daha olumlu cevap vermişlerdir.

Tablo 6: Cinsiyet Değişkeni Açısından Kavram Yanılgılarına İlişkin T-testi Sonuçları

İfadeler	Cinsiyet	Frekans	Aritmetik Ortalama	t	Sig. (2-tailed)
A11	Kadın	139	2,76	2,199	0,029
	Erkek	132	2,45		

Cinsiyet değişkeni açısından yapılan analizde, sadece “Gelir ve gider hesaplarının işleyişlerini karıştırıyorum” ile ifade edilen kavram yanılgısı konusunda kız ve erkek öğrenciler arasında anlamlı fark tespit edilmiştir. Buna göre, kız öğrenciler erkek öğrencilere göre bu ifadeye daha fazla olumlu cevap vermişlerdir. Benzer şekilde öğrenciler I. veya II. öğretimde öğrenim görme durumuna göre t-testi ile analiz edildiğinde, anlamlı fark tespit edilen tüm ifadeler için I. öğretim öğrencileri II. öğretim öğrencilerine nazaran daha olumlu cevap vermişlerdir.

Tablo 7: Öğretim Türü Açısından Kavram Yanılgılarına İlişkin T-testi Sonuçları

İfadeler	Öğretim Türü	Frekans	Aritmetik Ortalama	t	Sig. (2-tailed)
A2	I. Öğretim	220	2,87	3,212	0,002
	II. Öğretim	51	2,37		
A6	I. Öğretim	220	2,44	2,077	0,039
	II. Öğretim	51	2,06		
A9	I. Öğretim	220	2,94	2,324	0,021
	II. Öğretim	51	2,49		
A10	I. Öğretim	220	2,84	1,974	0,049
	II. Öğretim	51	2,43		
A14	I. Öğretim	220	2,38	2,019	0,046
	II. Öğretim	51	2,04		

Tablo 8 ve 9 da, ailede meslek mensubu olması ve mezuniyet sonrası muhasebe mesleğini seçme düşüncesi değişkenlerine göre öğrencilerin kavram yanılgılarına ilişkin görüşlerinin t- testi sonuçları yer almaktadır. Tablolardaki veriler incelendiğinde, ailesinde meslek mensubu olmayan öğrenciler olanlara göre sadece “Ciro etmek ve keşide etmek arasındaki farkı karıştırıyorum.” ifadesine daha fazla katıldıklarını ifade etmişlerdir. Benzer şekilde mezuniyet sonrası muhasebe mesleğini seçmeyi düşünmeyen öğrencilerin muhasebe mesleğini icra etmeyi düşünen öğrencilere kıyasla anlamlı fark tespit edilen tüm ifadeler için daha fazla kavram yanılgısı yaşadıkları görülmektedir.

Tablo 8: Ailede Muhasebe Mensubu Varlığı Açısından Kavram Yanılgılarına İlişkin T-testi Sonuçları

İfadeler	Meslek Mensubu Varlığı	Frekans	Aritmetik Ortalama	t	Sig. (2-tailed)
A8	Evet	74	2,24	-0,437	-2,328
	Hayır	197	2,68		

Tablo 9: Mezuniyet Sonrası Muhasebe Mesleğini Seçme Açısından Kavram Yanılgılarına İlişkin T-testi Sonuçları

İfadeler	Muhasebe Mesleği Seçimi	Frekans	Aritmetik Ortalama	t	Sig. (2-tailed)
A1	Evet	64	2,53	-3,114	0,002
	Hayır	207	3,08		
A2	Evet	64	2,48	-2,363	0,019
	Hayır	207	2,87		
A6	Evet	64	1,98	-2,999	0,003
	Hayır	207	2,49		
A7	Evet	64	2,48	-2,620	0,009
	Hayır	207	2,99		
A8	Evet	64	2,17	-2,522	0,012
	Hayır	207	2,68		
A9	Evet	64	2,34	-3,820	0,000
	Hayır	207	3,01		
A10	Evet	64	2,20	-3,945	0,000
	Hayır	207	2,93		
A11	Evet	64	2,17	-3,720	0,000
	Hayır	207	2,74		
A12	Evet	64	2,05	-2,667	0,008
	Hayır	207	2,52		
A16	Evet	64	1,95	-3,647	0,000
	Hayır	207	2,59		
A17	Evet	64	2,30	-2,112	0,036
	Hayır	207	2,69		
A21	Evet	64	2,70	-2,777	0,007
	Hayır	207	3,25		

Tablo 10 da ise dersi ilk kez alan öğrenciler ile alttan alan öğrenciler arasında kavram yanlışlarına dair anlamlı fark elde edilen ifadelerle ilişkin t testi sonuçları yer almaktadır. Tabloya göre, dersi ilk defa alan öğrenciler söz konusu ifadelerde daha fazla kavram yanlışlığı yaşadıklarını ifade etmişlerdir.

Tablo 10: Dersin İlk Kez Alınıp Alınmadığı Değişkeni Açısından Kavram Yanlışlarına İlişkin T-Testi Sonuçları

İfadeler	Dersin İlk Kez Alınması	Frekans	Aritmetik Ortalama	t	Sig. (2-tailed)
A3	İlk Kez	192	3,01	2,040	0,042
	Alttan	79	2,67		
A4	İlk Kez	192	3,11	2,498	0,013
	Alttan	79	2,70		
A13	İlk Kez	192	2,35	2,054	0,041
	Alttan	79	2,04		
A14	İlk Kez	192	2,44	2,898	0,004
	Alttan	79	2,01		
A16	İlk Kez	192	2,60	3,564	0,000
	Alttan	79	2,04		
A17	İlk Kez	192	2,77	3,562	0,000
	Alttan	79	2,19		

Aşağıdaki Tablo 11 de ise öğrencilerin okudukları bölüm ile kavram yanlışlarına ilişkin görüşleri arasındaki ilişkiye ait One-Way Anova testi sonuçları görülmektedir.

Tablo 11: Katılımcıların Okudukları Bölüm Açısından Kavram Yanlışlarına İlişkin görüşlerine Dair One Way Anova Testi Sonuçları

Bağımlı Değişkenler			Ortalama Farkı	Standart Hata	P
A2	İşletme	Sağlık Yönetimi	-0,551*	0,17	0,007
A3	Finansal Ekonometri	Sağlık Yönetimi	-0,716*	0,261	0,032
A5	İşletme	Sağlık Yönetimi	-0,528*	0,203	0,048
A9	İşletme	Sağlık Yönetimi	-0,557*	0,187	0,016
A16	İşletme	Sağlık Yönetimi	-0,519*	0,195	0,048
A17	İşletme	Sağlık Yönetimi	-0,521*	0,196	0,042

Tablo ya göre, İşletme bölümü öğrencileri ile sağlık yönetimi bölümü öğrencileri arasında 2. 5. 9. 16. ve 17. ifadeyle temsil edilen kavram yanılgıları için sağlık yönetimi bölümü öğrencileri lehine anlamlı bir fark tespit edilmiştir. Yine tabloya göre sağlık yönetimi bölümü öğrencileri Finansal Ekonometri bölümü öğrencilerine göre 3. Kavram yanılgısı ifadesine daha fazla katılmaktadırlar.

Tablo 12 de öğrencilerin genel muhasebe dersine çalışmak için harcadıkları zaman ile sahip olunan kavram yanılgıları arasındaki ilişkiye ait one way anova testi sonuçları yer almaktadır. Genel olarak bakıldığında, sadece sınav zamanı ve haftada 1 saatten az ders çalıştığına ifade eden öğrencilerin kavram yanılgılarına ilişkin ilgili ifadelerde diğer saat dilimlerini tercih eden öğrencilere nazaran daha fazla kavram yanılgısına sahip olduğu görülmektedir.

Tablo 12: Katılımcıların Ders Çalışma Süresi Açısından Kavram Yanılgılarına İlişkin One Way Anova Testi

Bağımlı Değişkenler			Ortalama Farkı	Standart Hata	P
A1	Sadece sınav zamanı	3 saatten daha fazla	0,720*	0,253	0,047
A3	Sadece sınav zamanı	1-3 saat arası	0,548*	0,181	0,029
		3 saatten daha fazla	0,943*	0,245	0,002
A4	Sadece sınav zamanı	1-3 saat arası	0,581*	0,184	0,020
		3 saatten daha fazla	1,201*	0,248	0,000
	1 saatten az	3 saatten fazla	0,694*	0,261	0,041
A5	Sadece sınav zamanı	1-3 saat arası	0,914*	0,194	0,000
		3 saatten daha fazla	1,360*	0,262	0,000
	1 saatten az	1-3 saat arası	0,704*	0,212	0,013
		3 saatten daha fazla	1,150*	0,275	0,001
A6	Sadece sınav zamanı	1-3 saat arası	0,555*	0,176	0,020
		3 saatten daha fazla	0,841*	0,237	0,006
A7	Sadece sınav zamanı	3 saatten daha fazla	0,848*	0,272	0,022
A8	Sadece sınav zamanı	1-3 saat arası	0,598*	0,209	0,244
		3 saatten daha fazla	1,208*	0,282	0,000
	1 saatten az	3 saatten daha fazla	0,925*	0,297	0,023
A9	Sadece sınav zamanı	1-3 saat arası	0,766*	0,181	0,001
		3 saatten daha fazla	1,167*	0,244	0,000
	1 saatten az	3 saatten daha fazla	0,848*	0,257	0,014
A10	Sadece sınav zamanı	1-3 saat arası	0,779*	0,191	0,001
		3 saatten daha fazla	1,163*	0,258	0,000
	1 saatten az	1-3 saat arası	0,602*	0,209	0,043
		3 saatten daha fazla	0,986*	0,272	0,005

A11	Sadece sınav zamanı	3 saatten daha fazla	0,731*	0,234	0,022
A12	Sadece sınav zamanı	1-3 saat arası	0,589*	0,185	0,019
		3 saatten daha fazla	0,720	0,249	0,042
A14	Sadece sınav zamanı	1-3 saat arası	0,613*	0,182	0,011
		3 saatten daha fazla	1,095*	0,246	0,000
	1 saatten az	3 saatten daha fazla	0,996*	0,259	0,002
A15	Sadece sınav zamanı	3 saatten daha fazla	0,784*	0,264	0,033
	1 saatten az	3 saatten fazla	0,762*	0,278	0,033
A16	Sadece sınav zamanı	1-3 saat arası	0,506*	0,193	0,046
	Sadece sınav zamanı	3 saatten daha fazla	1,011*	0,260	0,002
	1 saatten az	3 saatten daha fazla	0,934*	0,275	0,010
A17	Sadece sınav zamanı	3 saatten daha fazla	0,985*	0,263	0,003
	1 saatten az	3 saatten daha fazla	0,976*	0,277	0,007
A18	Sadece sınav zamanı	3 saatten daha fazla	1,067*	0,246	0,000
	1 saatten az	3 saatten daha fazla	0,805*	0,259	0,023
	1-3 saat arası	3 saatten fazla	0,724*	0,246	0,036
A20	Sadece sınav zamanı	1-3 saat arası	0,621*	0,189	0,014
		3 saatten daha fazla	0,985*	0,254	0,002
	1 saatten az	3 saatten daha fazla	0,781*	0,267	0,038
A21	Sadece sınav zamanı	1 saatten az	0,584*	0,203	0,043
		1-3 saat arası	0,832*	0,186	0,000
		3 saatten daha fazla	1,042*	0,251	0,001

4.2. Kavram Haritaları Kullanımına İlişkin Analiz Sonuçları

Bu bölümde, öncelikle genel muhasebe dersinde kavram haritaları tekniğinin yardımcı materyal olarak kullanımına ilişkin sorulara öğrenci katılımının frekans dağılımları yer almaktadır. Daha sonra kavram haritaları kullanımına ilişkin öğrenci görüşleri ile demografik özellikler, mezuniyet sonrası muhasebe mesleğini seçme düşüncesi ve

dersin ilk kez alınıp alınmaması değişkenleri arasındaki ilişki t testi ile araştırılmıştır. Öğretim türü, muhasebe mesleğine ilgi düzeyi ve ailede meslek mensubu olması değişkenleri ile kavram haritalarına ilişkin görüşler arasında anlamlı bir fark bulunamamıştır ($p>0,05$). En son olarak öğrencilerin okudukları bölüm ve ders çalışma süresi açısından kavram haritalarına ilişkin görüşlere katılımın araştırılması için one way anova testi yapılmıştır.

Tablo 13: Katılımcıların Genel Muhasebe Dersinde Kavram Haritası Kullanımına İlişkin Görüşleri

İfadeler		Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Toplam	Ortalama	Standart Sapma
B1.Kavram haritaları konular ve alt konular arasında bağlantıları kurmama yardımcı olur.	f	5	8	22	140	96	271	4,16	0,835
	%	1,8	3	8,1	51,7	35,4	100		
B2.Kavramları birlikte ve organize olarak görmemi sağlar.	f	8	6	13	150	94	271	4,17	0,851
	%	3	2,2	4,8	55,4	34,7	100		
B3.Bilgilerin organize edilerek sunulmasını sağlar.	f	6	6	21	143	95	271	4,16	0,832
	%	2,2	2,2	7,7	52,8	35,1	100		
B4.Kavram haritaları karmaşık konuları daha iyi öğrenmeme yardımcı olur.	f	6	11	34	124	96	271	4,08	0,915
	%	2,2	4,1	12,5	45,8	35,4	100		
B5.Konuyu bütünü ile görmemi sağlar.	f	5	14	20	126	106	271	4,16	0,903
	%	1,8	5,2	7,4	46,5	39,1	100		
B6.Bilgileri daha kolay gözden geçirmemi sağlar.	f	3	10	23	139	96	271	4,16	0,814
	%	1,1	3,7	8,5	51,3	35,4	100		
B7.Konuyu kavrama düzeyimi artırır.	f	4	5	42	124	96	271	4,12	0,839
	%	1,5	1,8	15,5	45,8	35,4	100		
B8.Derse ilgimi ve konsantrasyonumu artırır.	f	7	19	72	107	66	271	3,76	0,984
	%	2,6	7	26,6	39,5	24,4	100		
B9.Kavram haritaları dersi zevkli hale getirir ve dersten sıkılmamamı sağlar.	f	15	20	78	90	68	271	3,65	1,102
	%	5,5	7,4	28,8	33,2	25,1	100		
B10.Kavramları öğrenmemi kolaylaştırır.	f	4	6	23	152	86	271	4,14	0,778
	%	1,5	2,2	8,5	56,1	31,7	100		
B11.Kavram haritaları kullanarak konu tekrarlarını daha kısa sürede gerçekleştirebilirim.	f	4	8	27	127	105	271	4,18	0,841
	%	1,5	3	10	46,9	38,7	100		
B12.Konuyu özetlememi kolaylaştırır.	f	2	8	23	134	104	271	4,22	0,780
	%	0,7	3	8,5	49,4	38,4	100		
B13.Görsellik açısından zenginlik sağlar.	f	3	7	43	118	100	271	4,13	0,847
	%	1,1	2,6	15,9	43,5	36,9	100		
B14.Kavram haritalarının kolay ve anlaşılır olduğunu düşünüyorum.	f	3	4	54	127	83	271	4,04	0,815
	%	1,1	1,5	19,9	46,9	30,6	100		
B15.Öğrenme eksikliklerimi tamamlar.	f	4	7	63	120	77	271	3,96	0,868
	%	1,5	2,6	23,2	44,3	28,4	100		
B16.Kavram haritalarında kullanılan şekil veya grafikler soyut kavramları daha anlaşılır hale getirerek öğrenmemi kolaylaştırır.	f	5	4	51	132	79	271	4,02	0,841
	%	1,8	1,5	18,8	48,7	29,2	100		

B17.Öğrenme zamanımı kısaltır.	f	7	9	49	136	70	271	3,93	0,896
	%	2,6	3,3	18,1	50,2	25,8	100		
B18.Etkili ve kalıcı öğrenmemi sağlar.	f	4	17	60	109	81	271	3,91	0,948
	%	1,5	6,3	22,1	40,2	29,9	100		
B19.Diğer derslerde de kavram haritalarının kullanılmasının derslerdeki başarıyı arttıracığına inanıyorum.	f	7	17	80	95	72	271	3,77	0,997
	%	2,6	6,3	29,5	35,1	26,6	100		
B20.Yazılı sınavlarda kavram haritası doldurma tarzında sorular sorulmasına sıcak bakıyorum.	f	23	26	72	98	52	271	3,48	1,157
	%	8,5	9,6	26,6	36,2	19,2	100		
B21.Kitaplarda da kavram haritaları kullanılmalıdır.	f	7	13	58	134	59	271	3,83	0,911
	%	2,6	4,8	21,4	49,4	21,8	100		
B22.Eğitimde kullanılacak en etkili yöntemdir.	f	10	24	107	82	48	271	3,49	1,003
	%	3,7	8,9	39,5	30,3	17,7	100		
B23.Ölçme ve değerlendirmede kullanılacak en etkili yöntemdir.	f	14	27	88	98	44	271	3,48	1,043
	%	5,2	10	32,5	36,2	16,2	100		
B24.Kavram haritaları ile öğrenme, ezbere dayalı öğretimi ortadan kaldırmaktadır.	f	9	24	71	107	60	271	3,68	1,020
	%	3,3	8,9	26,2	39,5	22,1	100		
B25.Kavram haritalarının sınavlara çalışırken faydalı olacağına inanıyorum.	f	3	8	27	147	86	271	4,13	0,788
	%	1,1	3	10	54,2	31,7	100		
B26.Artık ben de derslerime çalışırken kendi kavram haritalarımı oluşturacağım.	f	15	22	80	101	53	271	3,57	1,065
	%	5,5	8,1	29,5	37,3	19,6	100		

Tabloya göre, öğrencilerin kavram haritaları kullanımına ilişkin ifadelerin tamamına %50 sinden fazlasının katılım gösterdiği görülmektedir. Öğrencilerin en fazla katılım gösterdiği madde (% 90.1) “Kavramları birlikte ve organize olarak görmemi sağlar” en az katılım gösterdikleri madde ise (% 48) “Eğitimde kullanılacak en etkili yöntemdir” olmuştur. Aşağıdaki kısımda kavram haritaları yönteminin kullanımına dair öğrenci görüşleri ile kullanılan değişkenler arasındaki t-testi sonuçları yer almaktadır. Tablo

14’e göre, sadece “Kavram haritalarının kolay ve anlaşılır olduğunu düşünüyorum” ifadesine katılım açısından 20 yaş altı öğrenciler ile 21 yaş ve üstü öğrenciler arasında ikinci yaş grubu lehine anlamlı bir fark vardır. Tablo 15 de gösterilen cinsiyet değişkeni ile kavram haritaları kullanımı arasındaki ilişkinin araştırıldığı analiz sonucuna göre, anlamlı fark bulunan tüm ifadeler için kız öğrenciler erkek öğrencilere göre daha fazla olumlu cevap vermişlerdir.

Tablo 14: Yaş Değişkeni Açısından Kavram Haritalarına İlişkin T-testi Sonuçları

İfadeler	Yaş	Frekans	Aritmetik Ortalama	t	Sig. (2-tailed)
B14	20 yaş ve altı	120	3,89	-2,781	0,006
	21 yaş ve üstü	151	4,17		

Tablo 15: Cinsiyet Değişkeni Açısından Kavram Haritalarına İlişkin t-Testi Sonuçları

İfadeler	Cinsiyet	Frekans	Aritmetik Ortalama	t	Sig. (2-tailed)
B1	Kadın	139	4,29	2,792	0,006
	Erkek	132	4,02		
B2	Kadın	139	4,29	2,586	0,010
	Erkek	132	4,03		
B3	Kadın	139	4,28	2,422	0,016
	Erkek	132	4,04		
B4	Kadın	139	4,22	2,509	0,013
	Erkek	132	3,94		
B5	Kadın	139	4,34	3,423	0,001
	Erkek	132	3,97		
B11	Kadın	139	4,29	2,088	0,038
	Erkek	132	4,08		
B12	Kadın	139	4,34	2,637	0,009
	Erkek	132	4,09		
B17	Kadın	139	4,05	2,207	0,028
	Erkek	132	3,81		
B20	Kadın	139	3,64	2,354	0,019
	Erkek	132	3,31		
B21	Kadın	139	3,95	2,221	0,027
	Erkek	132	3,70		
B22	Kadın	139	3,61	1,982	0,049
	Erkek	132	3,37		
B23	Kadın	139	3,61	2,076	0,039
	Erkek	132	3,35		
B25	Kadın	139	4,23	2,262	0,024
	Erkek	132	4,02		
B26	Kadın	139	3,71	2,124	0,035
	Erkek	132	3,43		

Tablo 16 ya göre; mezuniyet sonrası muhasebe mesleğini seçmeyi düşünenler, düşünmeyenlere oranla kavram haritalarının görsellik açısından zenginlik sağladığı yönündeki ifadeye daha fazla

olumlu görüş bildirmiştir. Tablo 17 de dersi ilk kez alan öğrencilerin alttan alan öğrencilere nazaran “Öğrenme eksikliklerimi tamamlar” ifadesine daha fazla katıldıklarını göstermektedir.

Tablo 16: Mezuniyet Sonrası Muhasebe Mesleğini Seçme Açısından Kavram Haritalarına İlişkin T-Testi Sonuçları

İfadeler	Muhasebe Mesleği Seçimi	Frekans	Aritmetik Ortalama	t	Sig. (2-tailed)
B13	Evet	64	4,31	2,033	0,043
	Hayır	207	4,07		

Tablo 17: Dersin İlk Kez Alınıp Alınmadığı Değişkeni Açısından Kavram Haritalarına İlişkin T-Testi Sonuçları

İfadeler	Dersin İlk Kez Alınması	Frekans	Aritmetik Ortalama	t	Sig. (2-tailed)
B15	İlk Kez	192	4,00	-2,142	0,034
	Alttan	79	3,94		

Öğretim türü ve ailede meslek mensubu olması değişkenleri ile kavram haritaları kullanımına ilişkin öğrenci görüşleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir fark bulunamamıştır.

Tablo 18: Katılımcıların Okudukları Bölüm Açısından Kavram Haritaları İlişkin One Way Anova Testi Sonuçları

Bağımlı Değişkenler			Ortalama Farkı	Standart Hata	P
B20	İşletme	Finansal Ekonometri	-0,623*	0,220	0,025
	İşletme	Sağlık Yönetimi	-0,468*	0,170	0,033

Tabloya göre, İşletme bölümü öğrencileri ile finansal ekonometri ve sağlık yönetimi bölümü öğrencileri arasında kavram haritalarına ilişkin “Yazılı sınavlarda kavram haritası doldurma tarzında sorular sorulmasına sıcak bakıyorum” ifadesi için finansal ekonometri ve sağlık yönetimi bölümü öğrencileri lehine anlamlı bir fark tespit edilmiştir.

Tablo 19: Katılımcıların Ders Çalışma Süresi Açısından Kavram Haritalarına İlişkin One Way Anova Testi Sonuçları

Bağımlı Değişkenler			Ortalama Farkı	Standart Hata	P
B6	Sadece sınav zamanı	1-3 saat arası	-0,321*	0,127	0,041
		3 saatten daha fazla	-0,530*	0,163	0,007
B7	Sadece sınav zamanı	1-3 saat arası	-0,332*	0,124	0,039
	Sadece sınav zamanı	3 saatten daha fazla	0,621*	0,167	0,004
B8	Sadece sınav zamanı	1 saatten az	-0,512*	0,158	0,016
		1-3 saat arası	-0,464*	0,145	0,017
		3 saatten daha fazla	-0,682*	0,195	0,008
B9	Sadece sınav zamanı	1-3 saat arası	-0,578*	0,162	0,006
		3 saatten daha fazla	-0,727*	0,219	0,013
B10	Sadece sınav zamanı	3 saatten daha fazla	-0,439*	0,157	0,028
B12	Sadece sınav zamanı	3 saatten daha fazla	-0,500*	0,157	0,018
B14	Sadece sınav zamanı	1-3 saat arası	-0,343*	0,121	0,047
		3 saatten daha fazla	-0,534*	0,163	0,015
B18	Sadece sınav zamanı	3 saatten daha fazla	-0,564*	0,191	0,035
B19	Sadece sınav zamanı	3 saatten daha fazla	-0,557*	0,201	0,031
B25	Sadece sınav zamanı	1-3 saat arası	-0,356*	0,117	0,028
B26	Sadece sınav zamanı	1 saatten az	-0,526*	0,171	0,026
		1-3 saat arası	-0,485*	0,157	0,024
		3 saatten daha fazla	-0,735*	0,212	0,008

Tablo 19 da öğrencilerin genel muhasebe dersine çalışmak için harcadıkları zaman ile kavram haritası kullanımına ilişkin düşünceleri arasındaki one way anova testi sonuçları yer almaktadır. Genel olarak bakıldığında, sadece sınav zamanı derse çalıştığını ifade eden öğrencilerin diğer saat dilimlerini tercih eden öğrencilere göre kavram haritası kullanımına ilişkin ilgili ifadelerde daha fazla olumlu görüş bildirdikleri görülmektedir.

5. SONUÇ

Muhasebe eğitiminin amaçlarında biri öğrencilerin muhasebe temel kavram ve konularını anlamlı öğrenmelerini ve öğrendiklerini iş hayatında uygulamaya koyabilmesini sağlamaktır. Anlamlı ve kalıcı öğrenmenin önündeki engellerden biri öğrencilerin sahip oldukları kavram yanlışlarıdır.

Kavram yanlışlarının belirlenmesi, muhasebe

meslek mensubu adayları olan öğrencilerin sahip oldukları kavram yanlışlarını eğitim gördükleri süre içinde fark etmeleri ve düzeltmeleri için fırsat sağlayacağı için önemlidir. Kavram yanlışlarının belirlenmesi ve giderilmesinde ve dersin kalıcı şekilde öğrenilmesinde geleneksel öğretim yöntemleri yanında kullanılacak yöntemlerden biri de kavram haritalarıdır.

Araştırmanın kavram yanlışlarının tespitine yönelik sonuçları incelendiğinde, öğrencilerin en fazla amortisman, kredili işlem ve avans hesapları konularında kavram karmaşası yaşadıkları görülmektedir. Amortisman ayırma işlemi, gerçekte işletmeden bir fon çıkışına neden olmayan bir gider türü olması ve öğrencilerin “itfa payı, amorti etmek” gibi kavramlarla ilk defa karşılaşması sebebiyle öğrencilerin anlamakta zorlandığı konular arasındadır. Ayrıca, amortisman kaydında kullanılan “Birikmiş amortismanlar hesabı”nın ters karakterli bir hesap olup, bilançoda kendi hesap grubunda aktifler içerisinde yer alıp, yevmiye kayıtlarında alacaklı çalışıyor olması öğrencilerde amortisman konusunda kavram yanlışlığına neden olan bir başka nedendir. Diğer bir kavram yanlışlığına neden olan konu, öğrencilerin “kredili işlem” ifadesinden bankadan kredi çekme işlemi anlıyor olmasıdır. Öğrenciler gündelik hayatta geçmiş tecrübelerinden yola çıkarak öğrendikleri bankadan borç olarak kredi çekme işlemi ile kredili olarak mal ama işlemi birbirine karıştırmaktadırlar. Son olarak en çok katılım gösterilen kavram yanlışlığı içinde yer alan konu avans hesaplarının işleyişi olmuştur. Ticari mal hareketlerinde anlatılan avans hesaplarını kullanırken öğrenciler, çift taraflı kayıt sistemini tam anlaşılmasından dolayı, satışta mal için alınan avansın kapatılmasında aynı hesabı ters çalıştırarak kapatmak yerine “verilen sipariş avansları” hesabını kullanmaktadırlar. Benzer şekilde personel ve iş avansı hesapları da hem mantığının yeterince anlaşılmasından dolayı hem de personele verilen avans hesaplarındaki

bu ayırımın gereksiz olduğu algısı sebebiyle kavram yanlışlığına neden olan konular arasındadır. Bunlar dışında, diğer konularda kavram yanlışlığı yaşamadığını söyleyen öğrenci yüzdesi kavram yanlışlığına sahip olanlara oranla daha fazladır. Bu sonuç öğrencilerin konuları ezberlemekten ziyade anlamlı öğrenme yoluyla kavradıklarını göstermektedir.

Genel olarak düşünüldüğünde, kavram yanlışlıklarının nedenlerinden biri muhasebe eğitiminde kullanılan bazı ifadelerin günlük yaşamda kullanılan anlamı ile farklı olmasıdır. Bu duruma örnek olarak “borç-alacak” “alıcılar-satıcılar” gibi kavramlar gösterebilir. Borç-alacak ifadeleri günlük hayatta birinden borç almak veya birinden alacaklı olmak anlamında kullanılırken, muhasebe terminolojisindeki borç ve alacak ifadeleri sadece hesabın hangi tarafına kayıt yapılacağını gösteren birer terimdir. Benzer şekilde “alıcılar ve satıcılar” hesapları kullanılırken de öğrenciler hesap adları ile yapılan işlem arasında bağlantı kurarak, “mal alıyoruz öyleyse alıcılar hesabını kullanmalıyız” gibi bir sonuca ulaşmaktadırlar. Diğer bir neden ise konuların birbirleriyle yakından ilişkili olması ve doğru ilişki kuramayan öğrencilerin bazı yeni kavramları anlamakta zorluk çekmeleridir. Örneğin, öğrencinin safha veya sipariş maliyet yöntemini anlayabilmesi, direkt malzeme maliyetleri, direkt işçilik maliyetleri ve genel üretim giderleri konularını iyi şekilde anlayabilmesine bağlıdır. Safha ve sipariş maliyet yöntemlerinin anlamlı şekilde öğrenilmesi ise yönetim muhasebesi dersi konularından olan kar planlaması, başa baş noktası analizleri, maliyet hacim kar analizleri gibi ileriki konuların anlaşılmasını kolaylaştıracaktır. Bu zincirleme etki dikkate alınarak muhasebe öğreniminin ilk aşamasında yer alan genel muhasebe dersinde yeni yanlışlıkların oluşmaması için kavram yanlışlıklarının tespiti ve giderilmesine dikkat edilmesi gerekmektedir.

Araştırmanın kavram haritası kullanımına yönelik öğrenci görüşlerinin araştırıldığı bölüme ilişkin

sonuçlar incelendiğinde, öğrencilerin yarısından fazlasının kavram haritalarına ilişkin olumlu görüş bildirdiği görülmüştür. Öğrenciler, kavram haritalarının konuların bir bütün olarak görülüp konular arasında bağlantı kurulmasında, etkili ve kalıcı öğrenme sağlanmasında yardımcı olacağını düşünmektedirler. Ayrıca dersi zevkli hale getirerek derse olan ilgi ve motivasyonu da artıracığını ifade etmişlerdir.

Muhasebe dersleri matematik hesaplama yapma, analitik düşünme, olayları anlama ve yorumlama becerisi gerektirdiğinden ve sürekli değişen mevzuatla bağlantısı olduğundan ilk defa dersi alan öğrenciler açısından zorlayıcı olabilmektedir. Bu nedenle muhasebe eğitimi alan öğrencilerin sahip olabilecekleri kavram yanılgılarının tespiti ve derse olan ilgi ve başarılarını artırıcı kavram haritaları gibi yöntem ve tekniklerin kullanılması

oldukça önemlidir. Kavram haritaları öğrenme-öğretme-ölçme ve değerlendirme yöntemi olarak muhasebe derslerinde kullanılabilir. Öğrenciler derslerde geçen kavramları birbirleriyle ilişkilendirerek konuyu bütün olarak görüp daha iyi anlayabilirler.

Gelecekte diğer muhasebe dersleri için daha büyük örneklem üzerinde farklı analiz yöntemleriyle sahip olunan kavram yanılgılarının tespitine/giderilmesine ve kavram haritaları tekniğinin öğrenci başarısını artırma ve kavram yanılgılarını gidermedeki etkisini ölçme amaçlı kullanımına ilişkin çalışmalar yapılabilir. Yine kavram yanılgılarının giderilmesinde analogiler ve bilgisayar destekli programların kullanımına yönelik çalışmalar da muhasebe öğretiminde etkinliği sağlamaya katkıda bulunabilecektir.

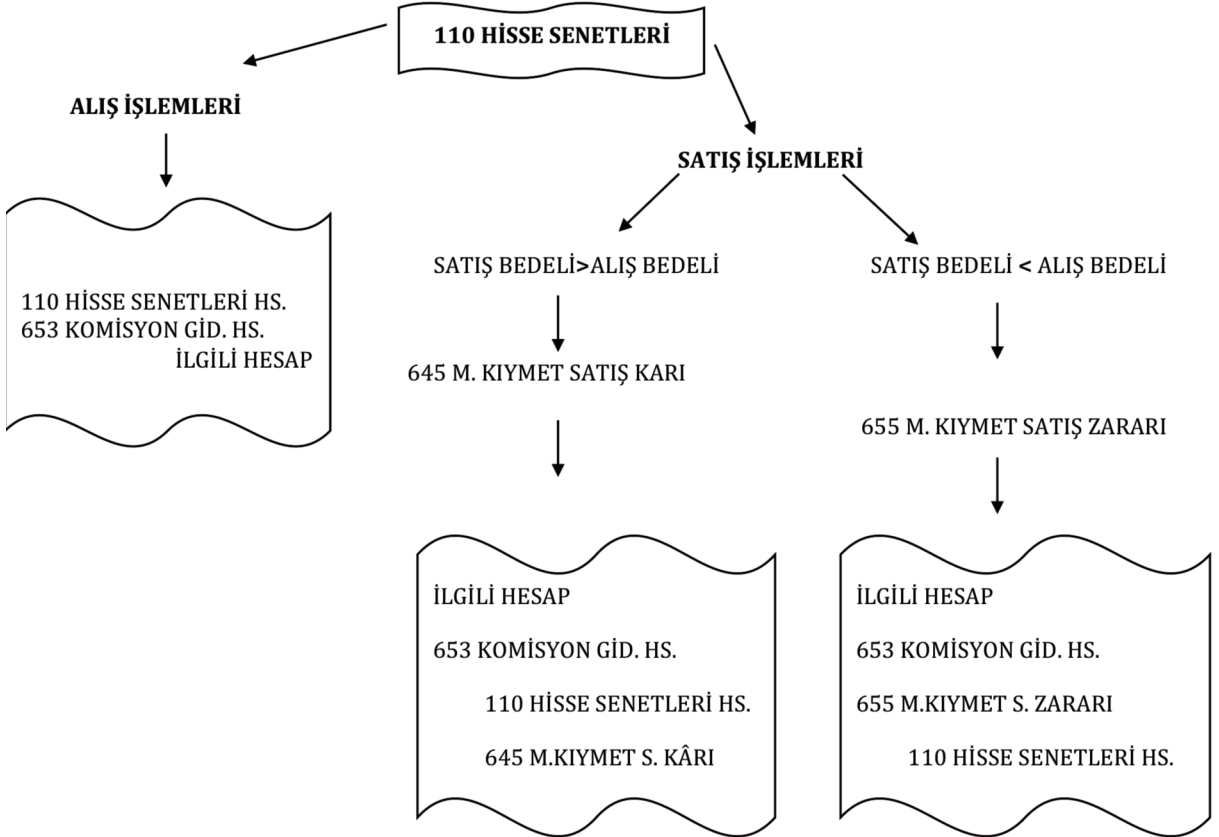
KAYNAKÇA

- Aygün, D. ve B. Gerekan (2012). Muhasebe Dersini İlk Defa Alan Öğrencilerin Derse Yönelik Algılarının Tespiti: Karşılaştırmalı Bir Alan Araştırması. *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, Sayı 18, 48-63.
- Ayvacı, H. Ş. ve Y. Devecioğlu (2002). Kavram Haritasının Fen Bilgisi Başarısına Etkisi". IV. Ulusal Fen ve Matematik Eğitimi Kongresi, 16-18 Eylül, Ankara.
- Balsarı, Ç. K. ve B. E. Aslanertek (2007). Kavram Haritaları ve Muhasebe Eğitimi: Yönetim Muhasebesi Uygulaması. 26. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu Bildiri Kitabı, Ed. Ümit Gücenme Gençoğlu, Uludağ Üniversitesi Basımevi, Bursa, s. 243-258.
- Bayram, H. ve N. Ersoy (2014). "7. sınıf öğrencilerinin maddelerin sınıflandırılması ve değişimi konusundaki kavram yanlışlarının deney ve kavram haritası yöntemi ile giderilmesi", *Eğitim Bilimleri Dergisi*, Haziran, Cilt, 40,31-46.
- Chiou, C. (2008). "The Effect Of Concept Mapping On Students' Learning Achievements And Interests", *Innovations in Education and Teaching International*, vol. 45, no.4, pp. 375–387.
- Duman, H., İ. Apak, , M. Yücenurşen ve A. A. Peker (2015). "Determining The Anxieties Of Accounting Education Students: A Sample Of Aksaray University". *Procedia – Social and Behavioral Sciences*, 174, 1834–1840.
- Erol, İ. ve B. D. Utku (2015). "Finansal Muhasebe Dersinde Öğrencilerde Oluşan Kavram Yanlışlarının İncelenmesi", *International Journal of Social Sciences and Education Research*, 1(4), s. 1307-1319.
- Ertan, Y., E. Yücel; M. Saraç (2014). "Kavram Haritaları Tekniğinin Muhasebe Eğitiminde Kullanılması: Uludağ Üniversitesi Uygulaması", *Business and Economics Research Journal*, Vol:5, Number:1, s.107-122.
- Geiger, M. A. and, S. M. Oglıby (2000). "The First Course in Accounting: Students' Perceptions and Their Effect on the Decision to Major in Accounting", *Journal of Accounting Education*, 18 (2), 63 – 78.
- Gökgöz, A. ve A. S. Dizkırıcı (2011). "Muhasebe Eğitiminde Değişim İhtiyacı ve Kavram Haritalarının Kullanılması", 3.Uluslararası Balkanlarda Sosyal Bilimler Kongresi :Balkanlar İçin Yeni Perspektifler, 29 Mayıs-05 Haziran, Bosna Hersek-Mostar, s.524-534.
- Greenberg, R. K., , N. A. Wilner (2015). "Using Concept Maps To Provide An Integrative Framework For Teaching The Cost Or Managerial Accounting Course", *Journal of Accounting Education*, no. 33, pp. 16–35.
- Hartwell C. L., S. S. Lightle, B. Maxwell (2005). High School Students' Perceptions of Accounting. *The CPA Journal*, 62-67.
- Irvine, H. J. ; K. Cooper ; G.M. Jones (2005). Concept Mapping to Enhance Student Learning in a Financial Accounting Subject. *Proceedings Accounting Educators Forum*, (1-19), Sydney.
- Kalkan, A. ve S. Uğuz (2010). "Kavram Haritası Tekniğinin Genel İşletme Dersi İçin Uygulanması ve Öğrenci Görüşleri", *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Yıl:2, Sayı:3, s.74-82.
- Karakaya, M.; Y. Zengin (2008). Muhasebe Eğitiminde Kavram Haritaları ve Konuya İlişkin Bilgisayar Yazılımlarından Yararlanılması. 27. Türkiye Muhasebe Sempozyumu "Bilgi Çağında Muhasebe Eğitimi" Bildiri Kitabı, Anadolu Üniversitesi, Eskişehir, s. 145-169.
- Kaya, Uğur (2007). "İlk Defa Muhasebe Dersi Alan Öğrencilerin Derse Yönelik Algılamaları Üzerine Bir Alan Araştırması: Karadeniz Teknik Üniversitesi Örneği", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı: 36, Ekim-2007, 125 – 133.
- Kızılçöl, Ö. ; B. İ. Kılıç ; H. Abdioğlu (2016). "The Effects of Using The Concept Mapping and The Traditional Method On The Academic Achievement Of Students In Learning The Fundamental Topics Of Cost Accounting", *Journal of Business, Economics and Finance -JBEEF*, Vol.5(2), 171-190.
- Köse, T., ve H.Gürbüz.(2009). Muhasebeye Giriş Dersine İlişkin Görüşleri Belirlemeye Yönelik Bir Araştırma: Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Örneği". *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Cilt:11, Sayı:4, 107-146.

- Kurnaz, M. A. ve M. Pektaş (2013), “Fen ve Teknoloji Öğretmenlerinin Ölçme-Değerlendirmede Kavram Haritası Kullanım Durumları”, *Mersin Üniversitesi Eğitim Fakültesi Dergisi*, Cilt 9, Sayı 1, Nisan 2013, s.1-10.
- Leauby, B.A., K.A. Szabat , J. D. Maas (2010). Concept Mapping–An Empirical Study in Introductory Financial Accounting. *Accounting Education: An International Journal*, 19 (3), 279-300.
- Maas J.D., B.A. Leauby (2005) “Concept Mapping-Exploring Its Value As a Meaningful Learning Tool in Accounting Education”, *Global Perspectives on Accounting Education*, Volume:2, 75-98.
- Martinis, K., R. Tidd (2011) Does Performing Additional Work Improve a Student’s Accounting Principles Grade? First Analysis. *ASBBS Annual Conferance: Las Vegas*.
- Novak, J. D., A. J. Cañas (2008). The Theory Underlying Concept Maps and How to Construct and Use Them, Technical Report IHMC Cmap Tools 2006-01, <http://cmap.ihmc.us/docs/theory-of-concept-maps>.
- Özkan, Ö., C. Tekkaya, Ö. Geban (2001). Ekoloji Konularındaki Kavram Yanılgılarının Kavramsal Değişim Metinleri ile Giderilmesi. *Yeni Bin Yılım Başında Fen Bilimleri Eğitimi Sempozyumu*, Maltepe Üniversitesi Eğitim Fakültesi, 7-8 Eylül, İstanbul. *Bildiriler Kitabı*, s 191-193.
- Shavelson, R., H. Lang, B. Lewin (1994). On Concept Maps As Potential “Authentic” Assessments In Science, *CRESST Technical Report 388*.
- Simon, J. (2007). “Concept Mapping in a Financial Accounting Theory Course”, *Accounting Education*, 16(3), 273-308.
- Varıcı, İ. ve Elif Bulut (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.

EK 1

KAVRAM HARİTASI ÖRNEĞİ



MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ MESLEK ETİĞİ VE ETİK İKİLEM ALGILARI: ANTALYA İLİ ÖRNEĞİ

Yrd. Doç. Dr. Hakan ÖZÇELİK*

Gülşah Gizem ANGI**

Makale Gönderim Tarihi : 17.06.2016 / Kabul Tarihi : 19.10.2016

ÖZ

Muhasebe meslek mensupları ilişkili oldukları muhasebe bilgi kullanıcısı paydaşlarına karşı olan sorumlulukları gereği, bilgi üretim süreçlerinde etik kurallara uygun davranmak zorundadırlar. Bu zorunluluk gereği etik kurallarla ilgili gerekli düzenlemeler ilgili otoriteler tarafından düzenlenmiştir.

Etik kurallar düzenlenmiş olmasına rağmen, meslek mensupları karar süreçlerinde tartışılabilir doğrular arasındaki kararsızlıktan yada kesin doğru bilinmesine rağmen kararı etkileyici faktörlerden dolayı, etik ikilem yaşayabilmektedirler.

Bu çalışmada meslek mensuplarının etik ikilem görüşlerinin tespiti, etik ikileme neden olan faktörler ve etik ikilemi azaltıcı faktörlerin belirlenmesi amaçlanmıştır. Amaç doğrultusunda; Antalya ilinde faaliyette bulunan muhasebe meslek mensuplarının görüşlerine yönelik ankete dayalı bir araştırma yapılmış ve elde edilen veriler çeşitli istatistiksel metotlarla test edilerek sonuçlar yorumlanmıştır.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe, Etik, Meslek Etiği, Muhasebe Meslek Etiği, Etik İkilem.

PROFESSIONAL ETHICS IN ATTITUDES OF ACCOUNTING PROFESSIONS AND PERCEPTIONS OF ETHICAL DILEMMA: THE CASE OF ANTALYA

ABSTRACT

Accounting professionals must act in an ethical manner in their related area as they deal with stakeholders. The authorities make regulations due to this necessity in ethical manner.

Although the regulation made in ethics, sometimes decision makers have dilemma because of Ethics and the importance of ethical decision making have taken on increasing significance because of the pressures placed by stockholders and affected by some factors.

The objective of this study was the evaluation of ethical dilemma of employee in different professions, factors which cause for dilemma, and the factors decreasing the dilemma. For this aim, the survey, which covers the accountants in Antalya region, was used and the data were analysed by statistical methods.

Keywords: Accounting, Ethics, Profession Ethics, Accounting Profession Ethics, Ethical Dilemma.

* Süleyman Demirel Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, hakanozcelik@sdu.edu.tr

** Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, gulsahgizemangi@outlook.com

1. GİRİŞ

Etik kelimesi Yunanca karakter manasına gelen ‘ethos’ kelimesinden gelmektedir. ‘Ethos’ kelimesinden türetilen ‘ethics’ kavramı ise ideal ve soyut olanı incelemekle meşgul olan bir felsefedir. Etik iyi-kötü, doğru-yanlış gibi doğuştan gelen veya sonradan edinilen manevi değerleri inceler. Etik temelde insanların tüm davranışlarının ve hareketlerinin sebeplerini, etkilerini diğer bir deyişle temelinde ne olduğunu inceler (Aydın, 2002: 75).

Etik sözcüğü Oxford sözlüğünde üç şekilde tanımlanmıştır. İlk olarak Etik, değer yargılar bilimidir. İkinci olarak, insan yaşamının belirli bölümlerinde söz konusu olan kabul görmüş kurallardır ve üçüncü olarak, insanların en geniş anlamdaki görevlerinin bilimi, sivil, politik ve uluslar arası yasa bilimidir (Kırlıoğlu ve Akyel, 2003: 58).

Bu tanımlardan yola çıkarak Etik kavramı, son yıllarda dünyada ve ülkemizde hemen hemen her alanda gündeme gelmektedir. Farklı şekillerde tartışılrsa da, her meslek alanında kendine özgü meslek etiği ile ilgili kurallar oluşturulmakta ve bunlar için gereken eğitimler verildiği görülmektedir. Günümüzde her meslekte, meslek mensuplarından mesleğini yerine getirirken bir takım kişisel, mesleki ve ahlaki nitelikler istenmektedir. Meslek mensuplarının bu özellikleri üzerinde barındırmasıyla hem mesleğin hem de meslek mensubunun gelişiminin sağlanacağı düşünülmektedir (Kızıl vd., 2015: 8).

Etik kavramı, toplumun her alanında önemli olduğu gibi muhasebe mesleğinde de büyük önem taşımaktadır. Her meslekte gerekli olan bilgi, beceri, kişisel özellikler gibi gereklilikler muhasebe mesleğinde de önemli yer kaplamaktadır. Etik, yaşamın her alanında davranışları yönlendiren standartların ve ilkelerin bütünü olarak doğruyu ve yanlış ayırt etmek anlamında algılandığı için,

tarihsel süreç içinde farklı toplumlar ve kültürler kendi kurallarını oluşturmuşlardır. Bu kuralların temelleri bazen dine ve geleneklere, bazı durumlarda ise meslek gruplarının özelliklerine bağlı olarak biçimlenmiştir. Bunlar özellikle kuralların ve düzenlemelerin henüz tam olarak yerleşmediği toplumlarda ilişkilerin sürdürülebilmesinin bir yolu olarak görülmüştür. Ancak zaman içinde özellikle sanayi toplumuna geçişle birlikte; ekonomide, sosyal yaşamda görülmüş ve aynı zamanda işletmelerde ilişkilerin kompleks bir yapı alması ile her alanda daha açık kural ve ilkelerin bulunması bu kavramın uygulanmasını kaçınılmaz hale getirmiştir. Meslek mensuplarının tüm dünyada devletlere, toplumlara ve müşterilere ait çok geniş sorumlulukları vardır. Meslek mensuplarının üç tarafında çıkarlarını korumak için doğru kararlar alması, her zaman güvenilir hizmet etmek ve toplum çıkarlarını korumak, olmak üzere iki önemli görevi vardır. Bu yüzden muhasebe mesleğiyle uğraşan kişilerin ahlak kurallarına hakim olması gerekmektedir (Alövsat ve Aras, 2002: 2).

Meslek ahlâkı; meslek mensuplarının bağımsız olarak hareket etmesi, kendi kendini kontrol etmesi ve moral dürüstlüğü sağlamasını ifade eder. (Selimoğlu, 1998: 146). Meslek etiği ise, bir meslek grubunun, mesleğe ilişkin olarak oluşturup koruduğu, mesleği icra eden mensuplarının kişisel çıkarlarını sınırlayan, yetersiz ve ilkesiz olan mensuplarını dışlayan, meslek içi rekabeti düzenleyen ve toplum çıkarlarını gözeten, mesleki ilke ve kurallar bütünüdür (Güney ve Çınar, 2012: 94).

Etik, yasal gerekleri aşan ölçüde kendini kontrol demek olan ideal bir insan özelliğidir. Bu kavram muhasebe meslek mensupları açısından irdelendiğinde ise, moral ilkeler sisteminin çalıştırılması, müşteriler, toplum ve diğer muhasebe meslek mensupları ile olan ilişkilerinde uyulması gereken kuralların yerine getirilmesi olarak ifade edilmektedir (Selimoğlu, 2006: 438). O halde, mu-

hasebe meslek etiği; muhasebe meslek mensuplarınınca gerek faaliyetlerin yürütülmesi sırasında gerekse herhangi bir sebeple mesleki faaliyetin yürütülemediği durum ve dönemlerde, kanunlara uygun işlemlerin yapılması yanında toplumun değer yargılarına da önem verilerek güvenilir bilgilerin topluma sunulması ve müşteriler, toplum, meslektaşlar ve ilgili meslek kuruluşları ile olan ilişkilerde uyulması gereken kurallar bütünüdür (Daştan, 2009: 285).

Muhasebe meslek mensuplarının, meslek gereği müşterilerine, meslektaşlarına ve topluma karşı taşıdığı sorumluluklar, çalışmaları sırasında etik kurallara uymalarını zorunlu kılmaktadır. Diğer meslek dallarında olduğu gibi muhasebe mesleğinde de bazen etik sorumluluklarla ilgili olarak uygulamada belirsizliklerle karşılaşılabilir (Çiftçi, 2003: 80). Muhasebe mesleğinde yapılacak etik dışı bir uygulamanın etkisi bütün bir topluma yayılabilir. Örneğin etik dışı davranışlar sonucunda mali tablo verilerini gerçek dışı gösterme ve vergi kaçırma durumunda bütün topluma yayılacak bir etki meydana gelmiş olur (Kutlu, 2008: 148).

Etik ile ilgili yapılan açıklamalarda sonra etik ikilemler ise, bir olayın birbiriyle ters düşen iki tarafında da tartışılabilir doğruların olması durumunda ortaya çıkabilmektedir. Tanımlanmaları karmaşık ve zordur. Herhangi bir olayın çözümünde, kişilerin mesleki yargılarını kullanırken içine düştükleri kararsızlıklardan kaynaklanır. Günlük iş hayatında denetçinin, muhasebecinin ve herhangi bir iş adamının bu tür ikilemlerle karşılaşması kaçınılmazdır. Bu tür etik ikilemlerin çözümlenmesinde çeşitli seçenekler söz konusu olabilir ancak, sorunun çözümünde etik dışı davranışa bir bahane aranmamalıdır (Kutlu, 2008: 150).

Muhasebe meslek etiğinin önemine ve etik ikilemleri azaltmaya dikkat çekmeyi hedefleyen bu çalışmamızda; etik, meslek etiği, muhasebe etiği ve etik ikilemler kavramlarıyla ilgili kısaca

bilgi verildikten sonra bunların doğrultusunda muhasebe meslek mensuplarının yaşamış olduğu etik ikilemlere neden olan faktörler, etik ikilem uygulama görüşleri ve bu ikilemlerin azaltıcı önlemleri ile ilgili meslek mensuplarına anket yapılmış ve ortaya çıkan bulgularla ilgili uygulama kısmı oluşturulmuştur.

2. LİTERATÜR TARAMASI

Cohen, Pant ve Sharp (2001) tarafından Kanada işletme öğrencileri ve muhasebe meslek mensupları üzerinde yapılan araştırmadan elde edilen sonuçlara göre öğrenciler ve meslek mensuplarının bireysel etik karar verme konusunda önemli ölçüde farklı davrandıkları tespit edilmiştir.

Aymankuy ve Sarioğlan (2005), Balıkesir il merkezindeki muhasebe meslek mensuplarının üzerine yapmış oldukları çalışma da, genel olarak eğitim seviyelerinin yüksek olmasına karşın, etik kavramının, felsefi açıdan, mesleki yaşamda uygulanması ve uygulanabilirliği konusunda fikir farklılıkları yaşadıkları sonucuna ulaşmışlardır.

Ergün ve Gül (2005), Balıkesir il merkezinde faaliyet gösteren meslek mensuplarına yönelik yaptıkları araştırmada, meslek mensuplarının en çok önem verdikleri etik ilkelerin, dürüstlük, mesleki bilgi ve yeterlilik, güvenilirlik, yasalara bağlılık, sır saklama, şeffaflık ve mesleki sorumluluk olduğunu tespit etmişlerdir.

Kutlu (2008) tarafından Erzurum ve Kars illerinde yapılan çalışmada ise, muhasebe meslek mensuplarının yaşadıkları etik ikilemler ve ikilemlerin yoğunluğu etkileyen faktörler ortaya konulmaya çalışılmıştır. Muhasebe mesleğiyle uğraşanların yaşadığı etik ikilem düzeyini belirlemek amacıyla yaptığı çalışmasının sonuçlarına göre muhasebe meslek mensupları etik ikilemler yaşamakta, ancak ikilemin yoğunluğu gelir, yaş ve müşteri gibi değişkenlerin etkisiyle farklılaşabilmektedir. Yaşı daha genç olanlar, erkekler, daha az eğitim almış olanlar, daha az sayıda müşterisi olanlar

ve aylık geliri daha düşük olanlar, meslek hayatlarında daha çok etik ikilem yaşamaktadırlar. Müşteri kaybetme endişesi de yine bu gruplarda daha fazla etik ikilem yaşanmasına neden olmaktadır.

Bilen (2008), Doğu Anadolu Bölgesinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının mesleki etik kurallarına bakışlarını ve sorunları tespit etmek amacıyla yapmış olduğu çalışmada, mesleğin yürütülmesinde etik değerlerin çok önemli olduğunu bunun yanında, meslek mensubunda bulunması gereken en önemli etik kurallarının güven, tarafsızlık, sorumluluk, deneyim ve gizlilik olduğunu tespit etmiştir. Meslek mensuplarının tahsilât, meslektaşlar arasındaki rekabet, ücret tarifesinin altında defter tutulması ve ücret yetersizliği en önemli dört sorun olarak belirlenmiştir.

Fleming, Romanus ve Lightner (2009), muhasebe etiği ikilemlerinin mesleki ortamının muhasebe öğrencilerinin ahlaki yargısını etkileyip etkilemediğini araştırırken, denetçilerin veya şirket muhasebecilerinin karşılaşılabileceği dört etik ikilem kullanmış oldukları çalışmalarında; muhasebe öğrencilerinin denetim şartlarında şirket şartlarına göre daha yüksek ahlaki yargı seviyesi olduğu belirlenmiştir. Öğrenciler etik bilgilerini muhasebe ortamına esnek bir şekilde taşımayacağı görülmüş, bu nedenle muhasebe akademisyenlerine ve uzmanlarına, muhasebe müfredatındaki etiğin denetime dayalı olarak vurgulanmasının, öğrencilerin, muhasebe mesleğinin farklı bölümlerinde gereken etik karar verme yeterliliğini geliştirmede yetersiz kalabileceğini tespit etmişlerdir.

Sakarya ve Kara (2010), Balıkesir, Bursa, İstanbul ve İzmir illerinde SMMM ve YMM unvanlarıyla faaliyet gösteren 226 meslek mensubu ile etik algıları üzerine bir çalışma yapmışlardır. Çalışma sonucunda muhasebe meslek mensuplarının etik algılamalarının cinsiyete göre; etik algılamada

bir farklılık olduğu, unvana göre; meslek mensuplarının unvanları ile dürüstlük ve mesleki davranış değişkeni arasında anlamlı farklılıkların bulunduğu, mesleki deneyime göre; meslek mensuplarının mesleki yeterlilik ve özen ile mesleki davranış değişkenlerine ilişkin meslek etiğine bakış açıları arasında anlamlı farklılıkların olduğu, mükellef sayısına göre; meslek mensuplarının tarafsızlık değişkenine ilişkin mesleki etiğine bakış açıları arasında anlamlı farklılığın olduğu, genel olarak meslek etiği ile ilgili değişkenler arasındaki ilişkinin incelenmesi sonucunda dürüstlük ile tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, gizlilik ve genel olarak etik algılaması değişkenleri arasında anlamlı ve pozitif yönlü bir ilişki olduğu belirlenmiştir.

Kısakürek ve Alpan, (2010)'ın Sivas'ta 112 muhasebe meslek mensubu ile gerçekleştirdiği anket sonuçlarına göre çevresel baskıların, alınan eğitimlerin ve meslek örgütünün denetimlerinin etik kurallara uyulmasında etkili olduğu belirtilmiştir. Araştırma sonucuna göre, meslek mensubunun daha fazla para kazanma tutkusu kendi ahlaki zayıflığının etik dışı davranışının önemli sebepleri arasında olduğu ortaya çıkmıştır. Katılımcılar, eğitim kurumlarında meslek etiği derslerinin zorunlu olması gerektiğini ifade etmişlerdir.

Yıldız (2011), Kayseri de faaliyette bulunan bağımsız SMMM'lerin meslek etiği algılamaları ve meslek üyelerini etik dışı uygulamalara yönelten ifadeleri belirlemeye yönelik bir çalışma yapmıştır. Çalışmanın sonucunda, meslek üyelerini etik dışı davranışlara yönelten sebeplerin başında birinci derecede önemli baskı grubunun mükellefler olduğu tespit edilmiştir. Bunun dışında, mali denetim yetersizliği, kamudaki kayırmalar, kayıt dışı ekonomi, ekonomik istikrarsızlık ve meslek mensupları arasındaki politik ve siyasi görüş farklılıklarının etik dışı davranışa yönelten sebepler olduğu belirlenmiştir.

Yalçın (2011), çalışmasında TÜRMOB etik yönetmeliği ile dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, gizlilik ve mesleki davranış olarak belirlenen temel etik ilkeler konusunun da tutumlarını araştırmak üzere bir anket formu hazırlayarak Türkiye’de bağımsız çalışan muhasebe meslek mensupları ve işletmelerin tutumları araştırmıştır. Meslek mensuplarından 412 ve işletmelerden 580 katılımcının verdikleri cevaplar analiz edildiğinde, yasalarda belirtilmese bile etik ilkelere uyulması gerektiği ve bağımsız çalışan meslek mensuplarının müşterilerinden emanet almasının yasaklanması ve dürüstlük, güvenilirlik ve tarafsızlığın mesleğin temelini oluşturduğu konusunda yüksek düzeyde bir katılım vardır.

Kutluk ve Ersoy (2011), çalışmalarında muhasebe meslek mensuplarının etik yargı düzeylerini ve etik yargı düzeyi puanlarında demografik değişkenlere göre farklılaşma olup olmadığını tespit etmek amacıyla Antalya’daki 150 SMMM’ye uygulamış oldukları anketin sonuçlarına göre, kadınların etik yargı düzeyi puanları, erkeklerden daha yüksek olduğu ortaya konmuştur. Muhasebe meslek mensuplarının etik yargı düzeyi puanları arasında meslek unvanı, yaş, öğrenim durumu, hayatının çoğunun geçtiği yer ve deneyime göre ise anlamlı bir farklılık bulunmadığını ifade etmişlerdir.

Güney ve Çınar (2012), Erzurum ilinde SMMM’lere yönelik çalışmalarında; meslek mensuplarının etik ilkelerinin önemini farkında oldukları, bunlara aykırı davranışları tasvip etmedikleri ancak uygulamada etik dışı davranışların olduğunu düşündükleri ve etik konusunda meslek kuruluşlarından daha fazla eğitim desteği talep ettikleri, ayrıca etik ilkeler bağlılığın eğitim ve gelir düzeyi ile doğru orantılı olarak arttığı sonucuna ulaşmışlardır.

Çubukçu (2012) çalışmasında, Uluslararası Muhasebe Eğitimi Standartları Komitesi tarafından

yayınlanan IES 4 Mesleki Değerler ve Tutum Standardı ve IEPS 1 Mesleki Değerler, Etik ve Tutumlar Geliştirme ve Sürdürme Yaklaşımları ortaya koymuş ve işletme bölümü lisans ve lisansüstü eğitimlerde etik dersi ile ilgili durum analizi yapmıştır. Sonuç olarak, etik eğitiminin erken dönemlerde başlaması gerektiğini belirtirken bunun aksine muhasebe meslek mensuplarının eğitim süreçlerinin erken dönemleri olan lisans ve lisansüstü programlarında etik derslerinin henüz yeterli olmadığını tespit etmiştir.

Ünsar ve Hozer (2012), Edirne ilinde faaliyet gösteren SMMM’lerin meslek ahlaklarına ait tutumlarının belirlenmesi üzerine gerçekleştirmiş olduğu çalışmalarında, meslek mensuplarının verdiği cevapları sosyo-demografik değişkenler belirleyerek analiz etmiş bunun sonucunda meslek mensuplarının medeni durumlarına göre, baba ve anne eğitim durumlarına göre meslek mensupları arasında istatistikî anlamlı bir farklılık olduğunu tespit etmişlerdir.

Özkan ve Hacıhasanoğlu (2012), Yozgat ilinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının kişilik özellikleri ile sergiledikleri etik tutumlar arasında ilişki olup olmadığını belirlemek için yaptıkları çalışmada, kişilik özellikleri ile etik karar verme davranışı arasında zayıf da olsa bir ilişki tespit etmişlerdir.

Çiçek ve arkadaşları (2013), Kırıkkale ilindeki muhasebe meslek mensuplarının muhasebe meslek etiğine bakış açılarını ortaya koymaya yönelik yapmış oldukları çalışmada; mükelleflerin gerekli evrakları zamanında ulaştırmamalarının etik dışı uygulamaya neden olabileceği, yasaların yetersiz kaldığı durumlarda meslek etiğine bağlı kaldıkları, aylık net geliri arttıkça etiğe verilen önemin arttığı ve yasal boşlukları mükelleflerin lehine yorumladıkları sonuçlarına ulaşmışlardır.

Hacıhasanoğlu (2013) yaptığı çalışmada, Sakarya ilinde faaliyet gösteren meslek mensuplarına

temel etik durumlarla ilgili anket uygulanmıştır. Araştırmada elde edilen sonuçlara göre, meslek mensuplarının beklenti doğrultusunda, etik kararlara uygun davranış sergiledikleri belirlenmiş ve çeşitli demografik özellikler bakımından farklı etik ilkeler ile ilgili görüş farklılıkları olduğu tespit edilmiştir.

Fidan ve Subaşı (2014) tarafından, İstanbul ilinde mesleğe yeni başlamış olan stajyerlerin etik algılarını belirlemeye yönelik bir araştırma yapılmıştır. Araştırma sonucunda; çoğunluğunun mesleki etik kuralları hakkında hiç eğitim almadıkları, eğitim alan adaylar ise daha çok meslek kuruluşlarının yayınlarından faydalanarak yada stajları sırasında eğitim aldıklarını belirlenmiştir. Adayların yaklaşık dörtte biri stajları süresinde mesleki etik kurallarına aykırı davranışlar gözlemlendiklerini ve bu aykırı davranışlara yönelten sebeplerin başında müşteriyi kaçırmamak düşüncesi ve daha çok para kazanma isteği olduğunu ifade etmişlerdir. Ayrıca, meslek mensubunu etik dışı davranışlara yönelten sebeplerin içinde dini faktörlerin ve siyasal eğilimlerin etkisinin olmayacağını da belirtmişlerdir.

Akın ve Özdaşlı (2014) çalışmalarında, Muhasebe meslek mensupları ile meslek yüksekokulu öğrencilerinin etik kavramının algılanmasına yönelik mesleki etik kuralları yönetmeliği kapsamında yer alan dürüstlük, tarafsızlık, gizlilik, mesleki yeterlilik ve özen ve mesleki davranış etik boyutlar baz alınarak karşılaştırmalı bir analiz yapılmıştır. Araştırma sonucunda, muhasebe eğitimi alan öğrencilerin muhasebe mesleğini icra eden meslek mensuplarına kıyasla dürüstlük ve şeffaflık ilkelerinin meslek mensupları tarafından daha fazla ihlal edildiğini düşündükleri tespit edilmiştir.

Çetin ve Dağlı (2014), Isparta ilinde muhasebe meslek mensuplarının meslek etiği hakkındaki görüşleri üzerine yapmış oldukları çalışmada;

mesleki bilgiye önem verdikleri, meslek etiğinin bir disiplin olarak gördükleri ve büyük bir çoğunluğunun meslek mensuplarının uyması gereken değer standartlarının tamamını önemsedikleri sır saklama konusuna da önem verdiklerini belirtmişlerdir. Özellikle meslek mensuplarını etik kurallardan sapmaya yönlendiren nedenlerin başında eğitim yetersizliği ve denetimdeki eksiklikler olduğu tespit edilmiştir.

Yılmaz ve arkadaşları (2015) tarafından yapılan çalışmada, Samsun ilinde bağımsız çalışan muhasebe meslek mensuplarının TÜRMOB etik yönetmeliğini nasıl algıladıkları ve genel etik değerler konusundaki görüşleri incelenmiştir. Bu amaç doğrultusunda, Samsun ilindeki 239 muhasebe meslek mensuplarına anket uygulanmış ve sonuç olarak, kıdem durumuna göre genel etik alt ölçeği ile ölçek toplam puanlarında kıdemli meslek mensupları lehine anlamlı ölçüde değiştiği tespit edilmiştir. Ayrıca dürüstlük alt ölçeği ile mesleki yeterlilik ve özen alt ölçek puanlarında kıdem değişkenine göre anlamlı bir farklılık tespit edilememiştir.

3. ARAŞTIRMA

3.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi

Araştırmanın amacı; meslek mensuplarının meslek etiği hakkındaki görüşlerini tespit etmektir. Amaç doğrultusunda, Antalya İlindeki meslek mensupları ile anket çalışması gerçekleştirilmiştir. Araştırma, meslek mensuplarının etik ikileme düşüktükleri noktalar konusunda farkındalık oluşturmak ve etik ikilemi azaltıcı tedbirlerin gelişimine katkı sağlayacaktır.

3.2. Araştırmanın Kapsamı

Araştırma Antalya İlindeki muhasebe meslek mensuplarına yapılmıştır. Anket çalışması, 2015 yılının Mayıs, Haziran, Temmuz, Ağustos ve

Eylül aylarında yüz yüze görüşme yöntemi kullanılarak gerçekleştirilmiştir.

Anket sonuçlarının değerlendirilmesinde SPSS 20 bilgisayar paket programından faydalanılarak anket sonuçları SPSS veri tabanına girilmiş, elde edilen sonuçlar Microsoft Excel ve Word programlarına aktarılarak tablo ve grafiklerden oluşturulmuştur.

3.3. Araştırmanın Metodolojisi

Araştırmada Antalya Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası'na bağlı olarak faaliyetlerini sürdüren meslek mensuplarından örneklem seçilmiş, "anket tekniği" ile verilerin elde edilmesi yoluna gidilmiştir. Antalya ilinde Odaya bağlı olarak faaliyetini sürdüren 247 adet Serbest Muhasebeci, 2554 adet ise Serbest Muhasebeci Mali Müşavir olmak üzere toplamda 2801 adet meslek mensubu bulunmaktadır. Bu bağlamda Antalya İli ve İlçelerinden, basit tesadüfî örnekleme yöntemiyle 238 kişinin örneklem grubuna alınması hedeflenmiştir. Araştırmada veri toplamak amacıyla oluşturulan anket formunda demografik bilgilerin yanı sıra, meslek mensuplarının etik ikilem ve etik karar alma konularındaki farkındalık

düzeylerinin değerlendirilebilmesi amacıyla 5'li likert ölçeği kullanılmıştır (1.Kesinlikle Katılmıyorum, 2.Katılmıyorum, 3.Kararsızım, 4.Katılıyorum, 5.Kesinlikle Katılıyorum).

Araştırma bulgularını değerlendirmede ve analiz etmede veri tipine bağlı olarak öncelikle frekans, aritmetik ortalama ve standart sapma istatistikleri kullanılmıştır. Değişkenler arasında ilişki aramaya yönelik olarak da One-Way ANOVA testi kullanılmıştır. Analizde anlamlılık düzeyi 0,01 olarak kabul edilmiştir.

3.4. Araştırmanın Bulguları ve Analizi

3.4.1. Güvenilirlik Analizi

Ankette yer alan soruların ve hipotezlerin ele alınmasında bir bütün oluşturup oluşturmadıklarını sorgulamak için güvenilirlik testi uygulanmıştır. Güvenilirlik katsayısı olan Cronbach Alpha Değeri 0,745'tir. Alpha katsayısının değerlendirilmesinde uyulan değerlendirme kriterlerine göre bulunan sonuç, ölçeğin yüksek derecede güvenilir olduğunu göstermektedir. Güvenilirlik analizine ilişkin SPSS sonuçları Tablo 1 de görüldüğü gibidir.

Tablo 1. Cronbach's Alpha Değeri

Cronbach's Alpha Değeri	Madde sayısı
0,745	22

3.4.2. Genel Bilgiler

Tablo 2. Anketi Cevaplayan Meslek Mensuplarına Ait Demografik Bilgiler

		Frekans	Yüzde			Frekans	Yüzde	
Cinsiyet	Kadın	100	42	Aylık Gelir	2.500 den az	66	27,7	
	Erkek	138	58		2.501-5.000	78	32,8	
Yaş	18-20	-	-		5.001-7.500	41	17,2	
	21-30	37	15,5		7.501-10.000	25	10,5	
	31-40	124	52,1		10.001-12.500	9	3,8	
	41-50	56	23,5		12.501-15.000	10	4,2	
	51 ve üzeri	21	8,8		15.001-17.500	4	1,7	
Eğitim	Orta öğretim	11	4,6		17.501-20.000	4	1,7	
	Ön lisans	19	8,0		20.001 ve üzeri	1	,4	
	Lisans	190	79,8		Mükellef Sayısı	10 > MS	42	17,6
	Lisansüstü	18	7,6	10 < MS < 20		15	6,3	
Meslek	Serbest Muhasebeci	27	11,3	20 < MS < 30		37	15,5	
	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir	206	86,6	30 < MS < 40		42	17,6	
	Yeminli Mali Müşavir	5	2,1	40 < MS < 50		39	16,4	
Tecrübe	0-5 yıl	47	19,7	50 < MS < 100		45	18,9	
	6-11 yıl	58	24,4	100 < MS		18	7,6	
	12-17 yıl	58	24,4	Mesleki Etik Eğitimi		Evet	158	66,4
	18-23 yıl	48	20,2			Hayır	80	33,6
	24 yıl ve üzeri	27	11,3					

Ankete katılanların cinsiyetlerine göre, %58'inin erkek, %79,8'inin lisans mezunu, %86,6'sının Serbest Muhasebeci Mali Müşavir, tecrübe olarak 6 ila 17 yıl arası meslek mensupları toplamda 48,8'ini, aylık gelirin 2500 ile 5000 arası %32,8'i,

toplamda mükellef sayısının 50 ila 100 arasında %18,9'u oluşturmaktadır. Mesleki etik eğitimine katılan meslek mensupları ise %66,4 oranındadır. Anketi cevaplayan meslek mensuplarına ait demografik bilgiler Tablo 2 de görüldüğü gibidir.

3.4.3. Etik Uygulama İle İlgili Görüşler

Tablo 3. Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Uygulama İle İlgili Görüşleri

Sıra	Etik ile ilgili Uygulama Görüşleri	N	Ortalama (X)	Standart Sapma
1	Mesleğin saygınlığının artırılması için meslek odalarının ve meslektaşlarının etik konularında gerekli hassasiyeti göstermeleri şarttır.	238	4,4664	,72108
2	Bazı meslek mensuplarının gerçekleştirdiği etik dışı uygulamalar mesleğin saygınlığını azaltmaktadır.	238	4,4034	,81979
3	Muhasebe etik kurallarını bilir ve o kurallara uygun davranırım.	238	4,2647	,72427
4	Meslek etiğine uygun davranabilmek için her zaman kendimde gerekli heyecanı hissetmişimdir.	238	4,1218	,73337
5	Etik ikilemin sonunda genellikle etik olan davranışı gerçekleştiririm.	238	3,9664	,76784
6	Meslek etiğine uygun davranmamdan dolayı mükellef kaybettiğim olmuştur.	238	3,6891	1,15286
7	Meslek hayatımda etik ikilem yaşadığım durumlar olur.	238	3,5672	1,09934
8	Meslek etik kurallarını yeterli buluyorum.	238	2,9580	1,14291
9	Meslektaşlarının meslek etik kurallarına uygun davrandıklarını düşünüyorum.	238	2,8908	1,07750

Muhasebe meslek mensuplarının etik ikilem ile ilgili uygulama görüşleri Tablo 3 de gösterilmiştir. Görüşler incelendiğinde, mesleki saygınlığın artırılması için, meslek mensubu ve odalarının gerekli hassasiyeti göstermeleri gerektiği, meslek mensuplarından bazılarının etik dışı davranışları mesleki saygınlığı azalttığı ve mesleki etik kurallarını bildiklerini ve ona uygun davranmaya çalıştıkları görüşleri, katılım oranına göre ilk sıralarda yer almışlardır. Bu görüşleri sırasıyla, mesleki etiğe uygun davranabilmek için gerekli heyecanı kendilerinde hissetmeleri, etik ikileme düşmeleri halinde genellikle etik olan davranışı sergiledikleri ve etik davranışlardan dolayı müşteri kaybettikleri

görüşü izlemiştir. Meslek hayatında etik ikilem yaşadığı durumlarla karşılaştığı, mesleki etik kurallarının yeterli bulunması ve meslektaşların etik kurallara uygun davrandığı görüşlerine ise, daha az düzeyde katılım olduğu görülmektedir. Burada dikkat çeken bir durum, meslek men-

suplarının kendilerini etik kurallara uygun davrandıkları görüşüne yüksek düzeyde katılım söz konusu iken, meslektaşlarının ise etik kurallara uygun davrandıkları görüşüne katılımın düşük düzeyde kalmış olmasıdır. Kendilerinin meslek etiğine uygun davrandıklarını düşünen meslek mensupları, meslektaşları için ise uygun davranmadıklarını düşünmektedirler.

3.4.4 Etik İkileme Neden Olan Faktörler

Muhasebe meslek mensuplarının etik ikilem yaşamalarına neden olan faktörler Tablo 4 de gösterilmiştir. Etik ikileme neden olan faktörler; mükellef kaynaklı (Mükelleflerin az vergi ödeme istekleri, muhasebeciler üzerine kurmuş oldukları baskı ve gerekli evrakları zamanında ulaştırmamaları), kamu otoritesi (bürokrasi ve yasalardaki sürekli değişiklikler) ve kişisel faktörler (meslek mensuplarının kendileri ile ilgili olan Müşteri kaybetme riski ve daha çok para kazanma istekleri) olmak üzere üç grupta ele alınmıştır.

Tablo 4: Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik İikileme Yaşamasına Neden Olan Faktörler

Sıra	Etik İikileme Neden Olan Faktörler	N	Ortalama (X)	Standart Sapma
1	Mükelleflerin vergiden kaçırma girişimi, muhasebecilerin yaşadığı etik çelişkilerin önemli bir nedenidir.	238	3,9496	1,00504
2	Mükellefler ve işverenlerin muhasebeciler üzerindeki baskıları etik çelişki nedenidir.	238	3,9328	,95229
3	Mükelleflerin gerekli evrakları zamanında ulaştırmamaları etik dışı uygulamalara neden olabilmektedir.	238	3,6975	1,14409
4	Devletin bürokratik yapısı ve yönetim erki etik çelişkilere sebep olmaktadır.	238	3,6176	1,06776
5	Yasalardaki sürekli değişiklikler etik çelişki nedenidir.	238	3,5714	1,09137
6	Müşteri kaybetme endişesi etik ikileme yaşamamdaki sebeplerden birisidir.	238	3,0714	1,25920
7	Etik ikileme yaşamamdaki nedenlerden biri daha çok para kazanma isteğidir.	238	2,6975	1,24984

Sonuçlar incelendiğinde; mükellef kaynaklı faktörlerin ilk sırada, kamu otoritesi kaynaklı faktörlerin ikinci sırada ve kendileri ile ilgili faktörlerinde üçüncü sırada yer aldığı görülmektedir.

Meslek mensuplarının etik ikileme düştükleri noktaların daha çok dış kaynaklı faktörlerin, kendileri ile ilgili olmayan, ön plana çıktığı görülmektedir.

3.4.5. Etik İikilemi Azaltıcı Faktörler

Tablo 5: Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik İikilemi Azaltıcı Faktörleri

Sıra	Etik İikilemi Azaltıcı Faktörler	N	Ortalama (X)	Standart Sapma
1	Muhasebe meslek etiği dersinin eğitim programlarında yer alması yararlı olacaktır.	238	4,2185	,90157
2	Mükelleflerin vergiden kaçırma girişimlerini azaltacak tedbirler, muhasebecilerin yaşadığı etik ikilemleri azaltır.	238	4,2101	,91747
3	Vergi oranların düşürülmesi mükelleflerin vergiden kaçırma girişimlerini azaltır.	238	4,1933	1,03750
4	Meslek mensuplarının aylık geliri arttıkça etiğe verilen önemde artmaktadır.	238	3,7143	1,07635
5	Etik ikilimden çıkışta en önemli faktör kültürel çevrele ilgili değerlerim oluyor.	238	3,2899	1,24099

Tablo 5 de, Meslek mensuplarına göre etik ikilemi azaltıcı faktörlerin değerlendirilmesinde; etik derslerine eğitim programlarında yer verilmesi, kayıt dışı ekonomiyi azaltıcı tedbirlerin artırılması ve vergi oranlarının düşürülmesi etik ikilemi azaltıcı önlemler olarak ön plana çıkmaktadır. Bu önlemleri sırasıyla aylık gelir artışı izlemektedir. Meslek mensuplarına göre, Etik ikilemi azaltıcı ve meslek mensuplarını etik ikilemden kurtulma aracı olarak kültürel çevre düşük düzeyde etik ikilemi azaltıcı faktör olarak değerlendirilmiştir.

3.5. Farklılık Analizleri

Anket sonuçlarına göre %99 anlamlılık düzeyinde tecrübe, mükellef sayısı ve aylık gelir açısından tespit edilen anlamlı farklılıklar aşağıda sıralanmıştır. Cinsiyet, yaş, eğitim ve mesleki unvanlara

(SM, SMM, Yeminli Mali Müşavir) göre anlamlı farklılık bulunamamıştır.

Muhasebe meslek mensuplarının etik ikilem yaşamasına neden olan faktörler, tecrübe açısından anlamlı farklılık tespit edilen değişkenler Tablo 6 da gösterilmiştir. Mükelleflerin vergiden kaçınma girişimi ve mükelleflerin evrakları zamanında ulaştırmamaları değişkenlerinde anlamlı farklılık tespit edilmiştir. Mesleğin ilk yıllarında, vergiden kaçınma girişimi yaşanan etik çelişkilerin önemli nedeni olarak görülmektedir. Evrakların zamanında ulaştırılmaması değişkeni ile ilgili olarak, meslek mensuplarının mesleğin ilk yıllarında daha fazla oranda etik ikilem yaşadıkları sonucuna varılmıştır. Mesleki tecrübe arttıkça iki değişkenle ilgili yaşanan etik ikilemin azaldığı söylenebilir.

3.5.1. Tecrübe Açısından Anlamlı Farklılıklar

Tablo 6: Tecrübe Açısından Tespit Edilen Anlamlı Farklılıklar

	Değişkenler	Tecrübe	N	Mean	Std. Deviation	F	Sig.
Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik ikilem yaşamasına neden olan faktörler	Mükelleflerin vergiden kaçınma girişimi, yaşanan etik çelişkilerin önemli bir nedenidir.	0-5 yıl	47	4,0213	,96660	4,006	,004
		6-11 yıl	58	4,2414	,73294		
		12-17 yıl	58	4,0517	,96286		
		18-23 yıl	48	3,5417	1,25407		
		24- yıl	27	3,7037	,95333		
	Mükelleflerin gerekli evrakları zamanında ulaştırmamaları etik dışı uygulamalara neden olabilir.	0-5 yıl	47	3,8723	1,09578	4,249	,002
		6-11 yıl	58	3,9828	,88835		
		12-17 yıl	58	3,5345	1,28712		
		18-23 yıl	48	3,7708	1,11545		
		24- yıl	27	3,0000	1,17660		

p<0,01

3.5.2. Mükellef Sayısı Açısından Anlamlı Farklılıklar

Tablo7: Mükellef Sayısı Açısından Anlamlı Farklılıklar

	Değişkenler	Mükellef Sayısı	N	Mean	Std. Deviation	F	Sig.
Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik İkilem Yaşamalarına Neden Olan Faktörler	Mükelleflerin vergiden kaçınma girişimi, yaşanan etik çelişkilerin önemli bir nedenidir.	10 > MS	42	3,8333	,90841	3,822	,001
		10 < MS < 20	15	4,2667	,79881		
		20 < MS < 30	37	4,2703	,65186		
		30 < MS < 40	42	4,1667	,90841		
		40 < MS < 50	39	4,0769	,89984		
		50 < MS < 100	45	3,6667	1,16775		
		100 < MS	18	3,2222	1,43714		
	Etik İkilem Yaşamamadaki Nedenlerden biri daha çok para kazanma isteğidir.	10 > MS	42	3,2381	1,05483	3,557	,002
		10 < MS < 20	15	2,0667	1,09978		
		20 < MS < 30	37	2,7838	1,05765		
		30 < MS < 40	42	3,0000	1,36149		
		40 < MS < 50	39	2,3846	1,24848		
		50 < MS < 100	45	2,4889	1,21771		
		100 < MS	18	2,2778	1,44733		
Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik İkilem ile İlgili Uygulama Görüşleri	Bazı meslek mensuplarının gerçekleştirdiği etik dışı uygulamalar mesleğin saygınlığını azaltmaktadır.	10 > MS	42	3,7857	1,17982	6,546	,000
		10 < MS < 20	15	4,9333	,25820		
		20 < MS < 30	37	4,3784	,79412		
		30 < MS < 40	42	4,5238	,63392		
		40 < MS < 50	39	4,4615	,75555		
		50 < MS < 100	45	4,5778	,54309		
		100 < MS	18	4,6111	,50163		
Muhasebe Meslek Etiği Dersinin Eğitim Programlarında Yer Alması Yararlı Olacaktır.	Muhasebe meslek etiği dersinin eğitim programlarında yer alması yararlı olacaktır.	10 > MS	42	3,7857	1,13773	2,991	,008
		10 < MS < 20	15	4,6667	,61721		
		20 < MS < 30	37	4,3243	,66892		
		30 < MS < 40	42	4,2619	,79815		
		40 < MS < 50	39	4,3846	,67338		
		50 < MS < 100	45	4,1111	1,13262		
		100 < MS	18	3,7857	1,13773		

Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik İkilemi Azaltıcı Faktörleri	Vergi oranların düşürülmesi mükelleflerin vergiden kaçınma girişimlerini azaltır.	10 > MS	42	3,6905	1,23936	4,341	,000
		10 < MS < 20	15	4,6667	,72375		
		20 < MS < 30	37	4,2703	,69317		
		30 < MS < 40	42	4,4524	,91605		
		40 < MS < 50	39	4,5385	,60027		
		50 < MS < 100	45	3,8889	1,28315		
		100 < MS	18	4,2222	1,11437		
	Mükelleflerin vergiden kaçınma girişimlerini azaltacak tedbirler, muhasebecilerin yaşadığı etik ikilemleri azaltır.	10 > MS	42	3,9762	,89683	3,307	,004
		10 < MS < 20	15	4,7333	,45774		
		20 < MS < 30	37	4,2703	,73214		
		30 < MS < 40	42	4,5000	,83374		
		40 < MS < 50	39	4,3077	,79980		
		50 < MS < 100	45	3,8667	1,12006		
		100 < MS	18	4,1667	1,09813		

p<0,01

Tablo 7’de meslek mensupları mükellef sayıları açısından anlamlı farklılık tespit edilen değişkenler gösterilmiştir.

Muhasebe meslek mensuplarının etik ikilem yaşamasına neden olan faktörlerden, mükelleflerin vergiden kaçınma girişimi ve daha çok para kazanma isteği değişkenlerinde mükellef sayısı açısından anlamlı farklılık tespit edilmiştir. Büyük oranda vergiden kaçınma girişimini önemli etik ikilem faktörü olarak düşünen meslek mensubu mükellef sayılarının kırkın altında olduğu görülmektedir.

Muhasebe meslek mensuplarının etik ikilem ile ilgili uygulama görüşleri, bazı meslek mensuplarının gerçekleştirdiği etik dışı uygulamaların mesleğin saygınlığı azalttığı değişkeninde mükellef sayısı açısından anlamlı farklılık tespit edilmiştir. Etik dışı uygulamalar yapan meslek mensuplarının

mesleki saygınlığı azalttığı görüşüne, sahip oldukları mükellef sayısına bakılmaksızın meslek mensupları tarafından, yüksek oranda katılım olduğu anlaşılmaktadır.

Muhasebe meslek mensuplarının etik ikilemi azaltıcı faktörlerle ilgili, muhasebe meslek etiği dersinin eğitim programlarında yer alması, vergi oranların düşürülmesi ve mükelleflerin vergiden kaçınma girişimlerini azaltacak tedbirler faktörlerinde mükellef sayıları açısından anlamlı farklılık tespit edilmiştir. Her seviyedeki mükellef sayısına göre, muhasebe meslek mensuplarının etik ikilemi azaltıcı faktörlerle ilgili görüşleri incelendiğinde; muhasebe meslek etiği dersinin eğitim programlarında yer alması, vergi oranlarının düşürülmesi ve mükelleflerin vergiden kaçınma girişimlerini azaltacak tedbirlerin artırılması görüşlerine yüksek oranda katılım olduğu tespit edilmiştir.

3.5.3. Aylık Gelir Açısından Anlamlı Farklılıklar

Tablo 8’de muhasebe meslek mensuplarının etik ikilem yaşamasına neden olan faktörlerden, aylık gelir açısından anlamlı farklılık tespit edilen değişkenler gösterilmiştir. Anlamlı farklılık tespit edilen değişkenler; mükelleflerin gerekli evrakları zamanında ulaştırmamaları ve daha çok para kazanma isteği faktörleridir.

Mükelleflerin gerekli evrakları zamanında ula-

tırmamalarının, etik ikilem faktörü olarak düşünülen meslek mensuplarının gelir durumları incelendiğinde, 10.000 her seviyede 12.500 arası hariç yüksek oranda katılım olduğu görülmektedir.

Çok para kazanma arzusunu etik ikilem nedeni olarak gören meslek mensuplarının oranı, gelir seviyeleri arttıkça azalmaktadır. Benzer bir sonuç, Kutlu tarafından 2008 yılında Erzurum ve Kars illerinde yapılan araştırmada, aylık geliri daha düşük olan meslek mensuplarının daha fazla etik ikilem yaşadıkları ortaya çıkmıştır.

Tablo 8: Aylık Gelir Açısından Tespit Edilen Anlamlı Farklılıklar

	Değişkenler	Aylık Gelir	N	Mean	Std. Deviation	F	Sig.
Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik ikilem yaşamasına neden olan faktörler	Mükelleflerin gerekli evrakları zamanında ulaştırmamaları etik dışı uygulamalara neden olabilir.	2.500 den az	66	3,9242	,94967	2,619	,009
		2.501-5.000	78	3,3718	1,29041		
		5.001-7.500	41	3,9268	1,23268		
		7.501-10.000	25	3,8400	,80000		
		10.001-12.500	9	2,8889	1,36423		
		12.501-15.000	10	4,2000	,42164		
		15.001-17.500	4	4,2500	,50000		
		17.501-20.000	4	3,0000	1,15470		
		20.001-üzeri	1	4,0000	-		
	Etik ikilem yaşamamdaki nedenlerden biri daha çok para kazanma isteğidir.	2.500 den az	66	3,1818	1,09417	3,819	,000
		2.501-5.000	78	2,3974	1,23098		
		5.001-7.500	41	3,0488	1,30290		
		7.501-10.000	25	2,2000	1,04083		
		10.001-12.500	9	2,1111	1,26930		
		12.501-15.000	10	2,8000	1,31656		
		15.001-17.500	4	2,5000	1,73205		
		17.501-20.000	4	1,7500	,50000		
		20.001-üzeri	1	1,0000	-		

p<0,01

4. Sonuç

Muhasebe meslek mensuplarının görev ve sorumluluklarını yerine getirirken, mesleğin saygınlığının korunması ve muhasebe temel kavramlarından sosyal sorumluluk kavramı gereği toplumsal çıkarların gözetilebilmesi için, mesleki etik kurallarına uygun davranmaları gerekmektedir.

Muhasebe meslek etiği, muhasebe bilgilerinin doğru, tarafsız ve zamanında kullanıcılarına ulaştırmak üzere, bilgi üreticisi olan muhasebe meslek mensuplarının mesleklerini icra ederken davranışlarını düzenleyen uyulması gereken kurallar bütünüdür. Muhasebe bilgilerinin kullanıcı amaçlarına uygun ölçüde kaliteli üretilebilmesinde, mesleki etik kurallar doğrudan etkilidir. Meslek mensupları, bilgi üretim ve karar süreçlerinde mesleki faaliyetlerini icra ederken, farklı seçenekler arasında kararsızlığa düşebilmektedirler. Her seçeneğin kendi içinde tartışılabilir doğrularının olduğu veya seçenekler arasında doğru olanın kesin bilinmesine rağmen, farklı etkenlerden dolayı kararsızlık durumlarının oluşması durumu olan etik ikilem ortaya çıkmaktadır. Mesleki etik kurallarına uygun davranış tarzı, etik ikilemlerle karşılaştıklarında veya yaşadığı çelişkileri aşabilmeleri ve muhasebecilerin yaşadığı etik ikilemlerin çözümünde önemli rol oynamaktadır.

Meslek mensuplarının etik uygulamalar konusundaki görüşlerinin, etik ikilem nedenleri ve etik ikilemi azaltıcı tedbirlerin belirlenmesi amacıyla yapılan bu çalışmada veriler; meslek mensuplarının etik uygulamalarla ilgili görüşleri, etik ikileme neden olan faktörler ve etik ikilemi azaltıcı faktörler olmak üzere üç başlıkta gruplandırılmış çalışma sonuçları aşağıda özetlenmiştir.

Etik uygulama görüşleri ile ilgili olarak; meslek mensubu ve odalarının etik konusunda gerekli hassasiyeti göstermeleri gerektiği, etik dışı davranışların mesleğin saygınlığını azalttığı, mesleki etik kurallarını bildiklerini ve ona uygun dav-

ranmaya çalıştıkları belirlenmiştir. Etik uygulama görüşlerinden bazı meslek mensuplarının gerçekleştirdiği etik dışı uygulamaların mesleğin saygınlığını azalttığı görüşü ile mükellef sayısı değişkeni arasında anlamlı farklılık görülmüştür.

Etik ikileme neden olan faktörlerin, mükellef, kamu otoritesi ve kişisel faktörler olmak üzere üç grupta incelendiği bu çalışmada, mükellef kaynaklı faktörler ön plana çıkmaktadır. Mükelleflerin az vergi ödeme istekleri, muhasebeciler üzerine kurmuş oldukları baskı ve gerekli evrakları zamanında ulaştırmamaları önemli etik ikilem faktörleri olarak ön plana çıkmaktadır. İkinci grupta kamu otoritesi kaynaklı; bürokrasi ve yasalardaki sürekli değişiklikler etik ikilem faktörü olarak görülürken, meslek mensupları kendilerinden kaynaklı etik ikileme neden olan faktörlere katılım oranı düşüktür.

Etik ikileme neden olan faktörlerden, mükellef sayısı, tecrübe ve gelir değişkenlerine göre anlamlı farklılık tespit edilen faktörler vardır. Tespit edilen farklılıklar aşağıda açıklanmıştır.

- Mükellef sayısı değişkenine göre, mükelleflerin vergiden kaçınma girişimi, çok para kazanma isteği arasında anlamlı farklılık olduğu tespit edilmiştir.

- Tecrübe değişkenine göre; mükelleflerin vergiden kaçınma girişimi ve mükelleflerin gerekli evrakları zamanında ulaştırmamaları arasında anlamlı farklılık olduğu tespit edilmiştir. Mesleki tecrübe arttıkça, her iki faktörle ilgili, etik ikilem düzeyleri azalmaktadır.

- Gelir değişkenine göre; Meslek mensuplarının daha çok para kazanma isteği ve mükelleflerin gerekli evrakları zamanında ulaştırmamaları ile anlamlı farklılık olduğu tespit edilmiştir. Düşük gelir gruplarındaki meslek mensuplarının, daha çok para kazanma faktöründe daha fazla etik ikilem yaşadıkları, gelir seviyesi arttıkça bu

faktör kaynaklı etik ikilem yaşama oranının düşmektedir.

Etik ikilemi azaltıcı faktörler olarak; etik eğitime ağırlık verilmesi, kayıt dışı ekonomiyi azaltıcı tedbirlerin artırılması ve vergi oranlarının düşürülmesi faktörleri ön plana çıkmaktadır. Etik ikilemi azaltıcı faktörler arasındaki kültürel çevre faktörünün etik ikilemi azaltıcı etkisi olduğunu düşünen meslek mensuplarının oranı düşük olarak gerçekleşmiştir.

Etik ikilemi azaltıcı faktörlerle ilgili olarak, mükellef sayısı değişkenine göre; muhasebe meslek etiği dersinin eğitim programlarında yer alması, vergi oranların düşürülmesi ve mükelleflerin vergiden kaçınma girişimleri faktörleri arasında anlamlı farklılık tespit edilmiştir.

Meslek mensuplarının etik yargı düzeyleri arasında cinsiyet, yaş ve eğitim değişkenleri ile üç gruptaki faktörler arasında anlamlı bir farklılık bulunmamıştır.

KAYNAKÇA

- Akın, Osman ve Özdaşlı, Kürşat, “Muhasebe Meslek Mensuplarının Mesleki Faaliyetlerinde Uymaları Gereken Etik İlkelerine Uyuma Düzeyine Yönelik Meslek Mensupları İle Meslek Yüksek Okulu Muhasebe Bölümü Öğrencilerinin Algıları”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Temmuz, 2014.
- Alövsat, Müslümov ve Aras, Güler, “Türkiye’de Muhasebe ve Finansal Yönetim Uygulamalarında Etik Davranışları Etkileyen Faktörlerin Analizi”, XXI. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Bodrum, 2002.
- Aydın, İnyet Pehlivan, “Yönetimsel Matematik ve Örgütsel Etik”, Pegem Yayıncılık, s.5, 2002.
- Aymankuy, Yusuf ve Sarıoğlu, Mehmet, “Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Etiğine Yaklaşımları ve Balıkesir İli Merkezinde Bir Uygulama”, Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt 8, Sayı 14, 2005.
- Bayrak, Sabahat, “İş Ahlakı ve Sosyal Sorumluluk”, Beta Basım Yayın, İstanbul, 2001.
- Bilen, Abdülkadir, “Doğu Anadolu Bölgesindeki Muhasebe Meslek Mensuplarının Profilleri, Etik Kurallarına Bakışları ve Meslek Sorunları Üzerine Bir Araştırma”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 85, Ocak-Şubat, 2008.
- Cohen, Jeffrey R., Laurie W. Pant, David J. Sharp, “An Examination of Differences in Ethical Decision – Making Between Canadian Business Students and Accounting Professionals”, Journal of Business Ethics, Vol. 30, No. 4., 2001.
- Çetin, Ali Cüneyt ve Dağlı, Sevinç, “Muhasebe Meslek Etiği ve Meslek Mensuplarının Etik Hakkındaki Görüşleri Üzerine Isparta İlinde Bir Araştırma”, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Sayı: 20, 2014.
- Çiçek, Hüseyin, vd., “Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Etiğine Bakış Açıkları: Kırklareli İlinde Bir Araştırma”, Tekirdağ SMMM Odası Sosyal Bilimler Dergisi, Temmuz, Sayı:2, 2013.
- Çiftçi Yavuz, “Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği: Türkiye’deki Düzenlemeler ve Uluslararası Düzenlemelerle Karşılaştırılması”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı: Eylül, 2003.
- Çubukçu, Sezen, “Uluslararası Muhasebe Eğitimi Standartları Komitesi Düzenlemeleri Çerçevesinde Etik Eğitime İlişkin Durum Analizi”, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı: 12 (1), 2012.
- Daştan, Abdülkerim, “Etik Eğitiminin Muhasebe Eğitimindeki Yeri ve Önemi: Türkiye Değerlendirmesi”, Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi, Cilt 26, Sayı 1, 2009.
- Ergün, Halil ve Gül, Kudret, “Muhasebe Mesleği Etik Kuralları ve Bu Kuralların Meslek Mensuplarıncı Algılanışı”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı 25, 2005.
- Fidan, Meral ve Subaşı, Şerife, “Muhasebe Meslek Mensubu Adaylarının Etik Algıları: İstanbul İli Örneği”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Ekim, 2014.
- Fleming, D. M., Romanus, R. N. ve Lightner, S. M., “The Effect of Professional Context on Accounting Students’ Moral Reasoning” Issues in Accounting Education, 24(1), 2009.
- Güney, Selami ve Çınar, Orhan, “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin(SMMM) Etik Algıları: Erzurum Örneği”, Atatürk Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 26(2), 2012.
- Hacıhasanoğlu, Tansel, “Sakarya İlinde Faaliyet Gösteren Bağımsız Muhasebecilerin Meslek Etiği Algılama Düzeylerine İlişkin Bir Araştırma”, C.Ü İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt:14, Sayı:1, 2013.
- Kırloğlu, Hilmi ve Akyel, Nermin, “Mesleki Etik ve Ülkemizde Muhasebe Denetimi”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı 17, 2003.
- Kısakürek, Mustafa ve Alpan, Nesrin, “Muhasebe Meslek Etiği ve Sivas İlinde Bir Uygulama” MUFAD Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı 47, 2010.

- Kızıl, Cevdet, vd., ‘‘Yalova İlinde İkamet Eden Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Etik Algısı’’, Beykent Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 8(1), 2015.
- Kutlu, Hüseyin, Ali, ‘‘Muhasebe Meslek Mensupları ve Çalışanlarının Etik İnkilemleri: Kars ve Erzurum İllerinde Bir Araştırma’’, Ankara Üniversitesi SBF Dergisi, Cilt 63, Sayı 2, 2008.
- Kutluk, Filiz Angay ve Ersoy, Ayten, ‘‘Muhasebe Meslek Üyelerinin Etik Yargı Düzeyleri Üzerine Bir Araştırma’’, Ege Akademik Bakış, Cilt: 11, Sayı: 3, Temmuz, 2011.
- Özkan, Azzem ve Hacıhasanoğlu, Özkan, ‘‘Muhasebe Meslek Mensuplarının Kişilik Özellikleri ve Etik Karar Verme Davranışları Arasındaki İlişkiler’’, Niğde Üniversitesi BF Dergisi, Cilt :5, Sayı: 2, 2012.
- Sakarya, Şakir – Kara, Suat, ‘‘Türkiye’de Muhasebe Meslek Etiğine Yönelik Düzenlemeler ve Meslek Mensupları Tarafından Algılanması Üzerine Bir Alan Araştırması’’, KMÜ Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi 12 (18), 2010.
- Selimoğlu, Kardeş Seval, ‘‘Muhasebede Meslek Ahlakı Yaklaşımı’’, III. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, ‘‘Muhasebe Denetimi Mesleğinde Yetkiler, Sorumluluklar ve Meslek Ahlakı’’, İSMMMO Yayınları, İstanbul, 1997.
- Selimoğlu, Kardeş Seval, ‘‘Türk Muhasebe Uygulamalarında Etik’’, Mali Çözüm, Kasım, Sayı 61, 2006.
- Ünsar, Agah, Sinan.- Hozer, Sinan, ‘‘Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Ahlakına Ait Tutumlarının Belirlenmesi: Edirne ili Örneği’’, Finans, Politik ve Ekonomik Yorumlar Dergisi, Cilt: 49, Sayı: 571, 2012.
- Yalçın, Selçuk, ‘‘Muhasebe Meslek Mensupları ve İşletmelerin Etik Konusunda Tutumları: Türkiye Araştırması’’, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Ekim, 2011.
- Yıldız, Gülsevil, ‘‘Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği ve Kayseri İl Merkezinde Bir Uygulama’’, Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı: 36, Ağustos-Aralık, 2011.
- Yılmaz, Erdal, vd., ‘‘Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Mesleki Etik Algısı: Samsun Örneği’’, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Ocak, 2015.

MUHASEBE VE DENETİME BAKIŞ DERGİSİ

YAYIN KOŞULLARI

- 1- Dergiye gönderilen yazılar başka bir yerde yayınlanmamış ya da yayınlanmak üzere gönderilmemiş olmalıdır.
- 2- Dergide basılması önerilecek yazılar, derginin biçim kurallarına kesinlikle özen gösterilerek hazırlanmalı ve değerlendirme sürecine girmek üzere Yayın Kurulu'nun yazışma adresine gönderilmelidir. Dergide yayınlanacak yazıların yazım ve dilbilgisi kurallarına uygun olması şarttır. Bu kurallara uygun olan yazılar, Yayın Kurulu'nca ilk değerlendirilmesi yapıldıktan sonra hakeme / hakemlere gönderilecek, hakemden / hakemlerden gelecek rapor doğrultusunda yazının basılmasına, yazardan rapor çerçevesinde düzeltme istenmesine ya da geri çevrilmesine karar verilecek ve durum yazara en kısa sürede bildirilecektir. Yayınlanmayan yazılar yazara geri gönderilmeyecektir.
- 3- Dergide yayınlanan yazılardaki görüşler ve bu konudaki sorumluluk yazarlarına aittir.

YAZIM KURALLARI

- 1- Yazılar, Microsoft Windows Word veya Mac OS programla yazılmalı ve CD - DVD veya Flash diske kaydedilerek yada e-mail ile dergiye gönderilmelidir.
- 2- Yazılar, A4 boyutundaki kağıdın bir yüzüne 1.5 aralıkla, Times karakterinde, 12 punto ile yazılmalıdır.
- 3- Yazının ilk sayfasında aşağıdaki bilgilere yer verilmelidir:
 - i. Yazının başlığı, büyük harf, 16 punto ve bold yazılmalıdır.
 - ii. Başlığın sağ alt tarafında yazarın ünvanı ve adı gösterilmelidir.
 - iii. Yazarın bağlı bulunduğu kuruluş, varsa yazarın e-posta adresi sayfanın dipnotunda gösterilmelidir.
 - iv. İlk sayfada, makelenin en az 100 en çok 200 kelimeyi geçmeyen, Türkçe ve İngilizce (başlık da dahil olmak üzere) Öz'leri yer almalıdır.
 - v. Öz'lerin altında anahtar sözcükler (keywords) bulunmalıdır.

- 4- Giriş ve sonuç bölümleri de dahil olmak üzere yazının tüm bölümleri ve başlıkları numaralandırılmalı ve bold yazılmalıdır.
- 5- Tablo içermeyen bütün görüntüler (fotoğraf, çizim, grafik, vb.) “şekil” olarak adlandırılmalıdır. Tablo ve şekillere başlık (sıra numarası ve ad) verilmelidir. Tablolarda başlıklar üstte, şekillerde ise altta yazılmalı, varsa bunlara ilişkin kaynak bilgileri de altta yer almalıdır.
- 6- Dipnotlar, metin içerisinde numaralandırılmalı ve kaynakça bilgileri sayfanın altında yer almalıdır.
- 7- Kaynakça gösterilmesinde, yayın bilgileri metnin sonunda, KAYNAKÇA başlığı altında aşağıdaki örneklerde olduğu gibi düzenlenmelidir.

Lucey, Terry, Costing, 4th Edition, DP Publications Ltd. London, 1993.

Gavens, John J. ve Robert W. Gibson, “An Australian Attempt to Internationalize Accounting Professional Organizations”, The Accounting Historians Journal, December 1992, Volume19, Number 2, s. 79-103.

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, Kanun No: 3568, 13 Haziran 1989 tarih ve 20194 sayılı Resmi Gazete.

- 8- Yazılar, kaynakça ve şekillerle birlikte en çok 25 sayfa olmalıdır.
- 9- Makale başlangıç sayfasında gönderim tarihi gün-ay-yıl olarak yazılmalıdır.
- 10- Dergiye gönderilen yazıların yazım bakımından son denetimlerinin yapılmış olduğu, yazarın yazı için “basıla” verdiği kabul edilecektir. Yazı teslim edildikten sonra baskı düzeltmeleri için ayrıca yazara gönderilmeyecektir. Bu nedenle yazım yanlışlarının olağanın üzerinde olması, yazının geri çevrilmesi için yeterli görülecektir.
- 11- Çalışma bir dilekçe ile birlikte gönderilmelidir. Dilekçe de iletişim adresi, T.C.Kimlik no, telefon bilgileride yer almalıdır.

Yazışma Adresi

Ali E. DOĞANOĞLU

Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi

İncek Kızılcaşar Mah. 2669. Sk. No:19 06830 **Gölbaşı/ANKARA**

Tel : (0.312) 586 00 00

Faks : (0.312) 586 00 17

e-posta : alid@turmobil.org.tr