JOURNAL OF ACCOUNTING, FINANCE AND AUDITING STUDIES

www.jafas.org

ISSN: 2149-0996

Year: 2015 | Volume: 1 | Issue: 4

JOURNAL OF ACCOUNTING, FINANCE AND AUDITING STUDIES

http://www.jafas.org

ISSN: 2149-0996

2015 Volume 1 Issue 4

ABOUT THIS JOURNAL

Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies is an academic, refereed and online journal publishing research, review, and theoretical articles in the field of accounting, finance and auditing. The journal is published four times a year. The articles to be submitted should be in English or Turkish. Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies welcomes articles from different institutions and countries. All manuscripts submitted to the Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies is sent to the referees after the initial review of the editorial board with respect to formatting and content. Manuscripts must be submitted in accordance with the style of writing specified in the book of "The Publication Manual of the American Psychological Association (5th edition).

Web Adress

www.jafas.org

Editor in Chief

Ahmet GÖKGÖZ (Ph.D.)

Asst. Editor

Halil İbrahim ZENGİN

The Members of The Editorial Board

Ana MORARIU (Ph.D.)

Yıldız ÖZERHAN (Ph.D.)

Seval KARDEŞ SELİMOĞLU (Ph.D.)

Cemal ELİTAŞ (Ph.D.)

Hilmi KIRLIOĞLU (Ph.D.)

Kıymet ÇALIYURT (Ph.D.)

Turhan KORKMAZ (Ph.D.)

Ganite KURT (Ph.D.)

Leonardo BADEO (Ph.D.)

INDEXING
Directory Of Open Access Journals (DOAJ)
International Scientific Indexing (ISI)
Open Academic Journals Index (OAJI)
Research Bible
Eurasian Scientific Journal Index (ESJI)
Scientific Indexing Services (SIS)

ADDRESS
Yalova University
Faculty of Economics and Administrative Sciences
Office Number 345
77100 Yalova, TURKEY

BOARD OF REFEREES

Ahmet Aktürk, Assist.Prof.Dr., Alaaddin Keykubat University, Turkey

Ahmet Tanç, Assist.Prof.Dr., Nevşehir Hacı Bektaş Veli University, Turkey

Ahmet Türel, Assoc.Prof.Dr., Istanbul University, Turkey

Ahmet Vecdi Can, Prof.Dr., Sakarya University, Turkey

Ahmet Selçuk Dizkırıcı, Assist.Prof.Dr., Sakarya University, Turkey

Ali Alagöz, Prof.Dr., Selçuk University, Turkey

Ali Deran, Prof.Dr., Niğde University, Turkey

Ali Haydar Güngörmüş, Assist.Prof.Dr., Fatih University, Turkey

Ali Uyar, Assoc.Prof.Dr., Fatih University, Turkey

Ana Morariu, Bucharest University of Ecomic Studies, Romania

Aslı Gündüzay Türel, Assoc.Prof.Dr., Istanbul University, Turkey

Ayça Akarçay Öğüz, Assist.Prof.Dr., Marmara University, Turkey

Ayça Zeynep Süer, Assist.Prof.Dr., Istanbul University, Turkey

Ayşe Nilgün Ertuğrul, Assist.Prof.Dr., Ufuk University, Turkey

Ayşe Pamukçu, Assoc.Prof.Dr., Marmara University, Turkey

Ayşe Tansel Çetin, Assoc.Prof.Dr., Yalova University, Turkey

Ayşen Korukoğlu, Assist.Prof.Dr., Ege University, Turkey

Ayşenur Tarakçıoğlu Altınay, Assist.Prof.Dr., Uşak University, Turkey

Banu Tarhan Mengi, Assoc.Prof.Dr., Marmara University, Turkey

Bedia Atalay, Assist.Prof.Dr., Fatih University, Turkey

Beyhan Güçlü Marşap, Prof.Dr., Gazi University, Turkey

Bilge Leyli Elitaş, Assoc.Prof.Dr., Yalova University, Turkey
Blidaru Gheorghe, Prof.Dr., Valahia University of Targoviste, Romania
Bora Şenyiğit, Assist.Prof.Dr., Zirve University, Turkey
Burcu İşgüden Kılıç, Assist.Prof.Dr., Balıkesir University, Turkey
Büşra Tosunoğlu, Assist.Prof.Dr., Gümüşhane University, Turkey
Can Öztürk, Assist.Prof.Dr., Çankaya University, Turkey
Can Tansel Kaya, Assist.Prof.Dr., Yeditepe University, Turkey
Cemal Elitaş, Prof.Dr., Yalova University, Turkey
Cengiz Toraman, Prof.Dr., Gaziantep University, Turkey
Cevdet Kızıl, Assist.Prof.Dr., Yalova University, Turkey
Ekrem Kara, Assoc.Prof.Dr., Gaziantep University, Turkey
Emin Zeytinoğlu, Assist.Prof.Dr., Dumlupınar University, Turkey
Engin Ergüden, Assist.Prof.Dr., Yeditepe University, Turkey
Erdal Yılmaz, Assist.Prof.Dr., Ondokuz Mayıs University, Turkey
Erhan Birgili, Prof.Dr., Süleyman Şah University, Turkey
Erol Muzır, Assist.Prof.Dr., Yalova University, Turkey
Fatih Burak Gümüş, Assist.Prof.Dr., Sakarya University, Turkey
Fatih Şentürk, Assist.Prof.Dr., Abant Izzet Baysal University, Turkey
Fatma Pamukçu, Assoc.Prof.Dr., Marmara University, Turkey
Ferhat Sayım, Assoc.Prof.Dr., Yalova University, Turkey
Figen Türüdüoğlu Öker, Prof.Dr., Bahçeşehir University, Turkey
Filiz Konuk, Assist.Prof.Dr., Sakarya University, Turkey
Ganite Kurt, Prof.Dr., Gazi University, Turkey
Gülfen Tuna, Assoc.Prof.Dr., Sakarya University, Turkey
Hakkı Fındık, Assist.Prof.Dr., Kırklareli University, Turkey
Hanifi Ayboğa, Prof.Dr., Marmara University, Turkey
Hasan Abdioğlu, Assoc.Prof.Dr., Balıkesir University, Turkey
Hasan Şenol, Assist.Prof.Dr., Süleyman Demirel University, Turkey
Hilmi Kırlıoğlu, Prof.Dr., Sakarya University, Turkey
Hüseyin Aktaş, Assoc.Prof.Dr., Celal Bayar University, Turkey
İbrahim Halil Ekşi, Assoc.Prof.Dr., Gaziantep University, Turkey
İlker Kıymetli Şen, Assist.Prof.Dr., Istanbul Commerce University, Turkey
İsa Tak, Assist.Prof.Dr., Lumina University, Romania

Kıymet Çalıyurt, Prof.Dr., Trakya University, Turkey
Leonardo Badea, Prof.Dr., Valahia University of Targoviste, Romania
Mahmut Karğın, Assoc.Prof.Dr., Celal Bayar University, Turkey
Mehtap Erdem Karakoç, Assist.Prof.Dr., Uşak University, Turkey
Meral Erol Fidan, Assist.Prof.Dr., Bilecik Şeyh Edebali University, Turkey
Mine Aksoy, Assist.Prof.Dr., Yalova University, Turkey
Mustafa Üç, Assist.Prof.Dr., Epoka University, Albania
Nermin Akyel, Assist.Prof.Dr., Sakarya University, Turkey
Nevran Karaca, Assist.Prof.Dr., Sakarya University, Turkey
Nuraydın Topçu, Assist.Prof.Dr., Yalova University, Turkey
Oruç Alkılınç, Assist.Prof.Dr., Yalova University, Turkey
Osman Tugay, Assist.Prof.Dr., Mehmet Akif Ersoy University, Turkey
Rabia Aktaş, Assoc.Prof.Dr., Celal Bayar University, Turkey
Rabia Aktaş Şenkardeşler, Assist.Prof.Dr., Yalova University, Turkey
Seçkin Gönen, Assoc.Prof.Dr., Dokuz Eylül University, Turkey
Sedat Durmuşkaya, Assist.Prof.Dr., Sakarya University, Turkey.
Selahattin Karabınar, Prof.Dr., Sakarya University, Turkey
Sema Ülkü, Assist.Prof.Dr., Sakarya University, Turkey
Seval Kardeş Selimoğlu, Prof.Dr., Anadolu University, Turkey
Sibel Karğın, Assoc.Prof.Dr., Celal Bayar University, Turkey
Sinan Esen, Assist.Prof.Dr., Sakarya University, Turkey
Süleyman Uyar, Assoc.Prof.Dr., Akdeniz University, Turkey
Süleyman Yükçü, Prof.Dr., Dokuz Eylül University, Turkey
Şaban Uzay, Prof.Dr., Erciyes University, Turkey
Şerife Subaşı, Assist.Prof.Dr., Bilecik Şeyh Edebali University, Turkey
Şevin Gürarda, Assist.Prof.Dr., Gediz University, Turkey
Şükran Güngör Tanç, Assoc.Prof.Dr., Nevşehir Hacı Bektaş Veli University, Turkey
Tuğba Uçma Uysal, Assoc.Prof.Dr., Muğla Sıtkı Koçman University, Turkey
Turhan Korkmaz, Prof.Dr., Mersin University, Turkey
Ümit Gücenme Gençoğlu, Prof.Dr., Uludağ University, Turkey
Valentin Radu, Assoc.Prof.Dr., Valahia University of Targoviste, Romania
Yıldız Özerhan, Prof.Dr., Gazi University, Turkey

JOURNAL OF ACCOUNTING, FINANCE AND AUDITING STUDIES

http://www.jafas.org

ISSN: 2149-0996

2015 Volume 1 Issue 4

www.jafas.org

Contents

Muhasebe Eğitiminde "Alternatif Ölçme ve Değerlendirme Yöntemleri" Üzerine Görüşler (Opinions About "Alternative Methods of Evaluation and Quantification" in Accounting Education)
Hüseyin Ali KUTLU, Seyhan ÖZTÜRK.....1-22

Muhasebe Meslek Mensuplarının Tükenmişliğine Etki Eden Faktörler: Gaziantep İlinde Bir Alan Araştırması (Factors that Effect to Burnout Levels of the Accounting Professionals: An Area Research in the City of Gaziantep)
Fatih ÖZKAN, Cenk AKSOY.....23-41

Muhasebe Dersi Alan Öğrencilerin Etik Karar Alma Sürecini Etkileyen Faktörler Üzerine Bir Araştırma (A Research About The Factors That Affect The Ethical Decision Process Of The Students Taking Accounting)
Ayça AKYATAN, Filiz ANGAY KUTLUK.....42-66

Borsa İstanbul'da İşlem Gören Şirketlerin Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü Hiyerarşisinde Kullandıkları Seviye Girdilerinin Tespiti Üzerine Bir Araştırma (A Research on Determination of Input Levels Used In Fair Value Measurement Hierarchy By Firms Listed in Borsa Istanbul)
Ahmet GÖKGÖZ, Fatih ŞENTÜRK.....67-80

Faaliyet Bölümleri Standardı Doğrultusunda Bölümsel Bilginin Açıklanması: Borsa İstanbul Örneği (Disclosure of Segment Information in Accordance with the Operating Segment Standard: The Case of Borsa Istanbul)
Emin ZEYTİNOĞLU.....81-107

Konaklama İşletmelerinde Etkin Bir İç Kontrol Sisteminin Tesisi Bağlamında Muhasebe Sistem Organizasyonu: Bir Vaka Analizi (Accounting System Organization in Accommodation Sector in Context of Effective Internal Control: A Case Analysis)
Ahmet AKTÜRK.....108-127

KOBİ'lerde İç Kontrol Sisteminin Değerlendirilmesi ve Kayseri'deki İmalat Sanayi İşletmeleri Üzerine Bir Araştırma (Evaluating the Internal Control System in SMEs and A Study of the Manufacturing Industry in Kayseri)
Ahmet TANÇ, Adil ÖZHAN.....128-146

Entelektüel Sermaye Üzerinde Kalite Yönetim Sistemi Uygulamasının Finansal Etkisi: Borsa İstanbul İnşaat ve Bayındırlık İşleri Sektöründeki Şirketler Üzerinde Analiz Çalışması (Financial Effect of Quality Management System on Intellectual Capital: An Analysis Application on Firms that Quoted to Construction And Public Works Sector in Istanbul Stock Exchange)
Osman TURGUT, Fatih Burak GÜMÜŞ.....147-184

JOURNAL OF ACCOUNTING, FINANCE AND AUDITING STUDIES
http://www.jafas.org

Muhasebe Eğitiminde "Alternatif Ölçme ve Değerlendirme Yöntemleri" Üzerine Görüşler (Opinions About "Alternative Methods of Evaluation and Quantification" in Accounting Education)

Hüseyin Ali KUTLU[a] Seyhan ÖZTÜRK[b]

[a] Prof.Dr., Kafkas Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü, huseyinalikutlu@gmail.com

[b] Arş.Gör., Kafkas Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü, seyhan87ozturk@gmail.com

Anahtar Kelimeler
Muhasebe Eğitimi, Ölçme ve Değerlendirme Yöntemleri, Alternatif Ölçme ve Değerlendirme Yöntemleri.

Jel Sınıflandırması
M40, M41, I12.

Özet
Ekonomik ilişkilerin her geçen gün daha da karmaşık bir hal aldığı günümüz dünyasında muhasebe uygulamaları aynı zamanda eğitim ve öğretim boyutu ile de birçok bilimsel çalışma ve toplantılarda ele alınan önemli bir konu haline gelmiştir. Tamamen kendine özgü mantığı olan muhasebe dersinin istenilen düzeyde öğretilebilmesi başlı başına sistematik bir eğitim ve öğretim süreci gerektirmektedir. Sürecin sonunda; elde edilen çıktıyı değerlendirebilmek için yapılacak ölçme değerlendirme teknikleri; sınav, sözlü, ödev, proje, uygulama, seminer vb yöntemlerden oluşur. Bu bağlamda cevaplandırılması gereken en önemli soru; "değerlendirme anlamında en iyi sonucu hangi yöntem verir?" olacaktır. Bu soru, muhasebe eğitimcilerini olduğu kadar eğitim bilimcilerini de ilgilendirir. Elbette ki bu soruya verilecek tek bir net cevap yoktur. Eğitim metot ve sürecinin nasıl olduğu, hangi yöntemlerin nasıl kullanıldığı ve uygulandığına bağlı olarak ölçme ve değerlendirme yöntemi de farklılıklar gösterebilir. Bu çalışmada "muhasebe eğitiminde ölçme ve değerlendirme" incelenmekte, literatürde yer alan araştırmalar ışığında kuramsal olarak tartışılmaktadır.

Keywords
Accounting Education, Evaluation and Quantification Methods, Alternative Evaluation and Quantification Methods.

Jel Classification
M40, M41, I12.

Abstract
Economic relations more and more complicated in today's world, accounting applications received at the same time at education and training, has become a major issue discussed in lots of scientific work and with the size of the meetings. Completely unique logic of accounting courses that require a systematic education and training process in itself can be taught at the desired level. At the end of the process; assessment techniques will be to evaluate the resulting output; exams,oral, homework, project, application, consisting of seminars or other methods. In this context, the most important question which must be answered will be "Which method gives the best result in the terms of evaluaiton?". This question concerns not only accounting educators but also pedagogs. Of course there is not just one answer for this question. It may be differs from that type of education method and process, how to use which methods and measurement and evaluation methods depending on implemented. In this study "measurement and evaluation in accounting education" is analysed, and included prominent opinions in the light of researchs which located in literatüre.

Giriş

Eğitim ve öğretim faaliyetleri sırasında verilen bilgileri girdi olarak nitelendirirsek, bilgiyi alan kişilerin eğitim-öğretim süreci sonundaki bilgi donanımlarını çıktı olarak ifade edebiliriz. Çıktının ölçülebilmesi ve değerlendirilebilmesi uygun ölçme-değerlendirme yöntemlerinin kullanılması ile mümkün olabilecektir. Muhasebe eğitiminde de eğitim-öğretim süreci sonunda uygulanan ölçme-değerlendirme yöntemi zaman zaman tartışma konusu olabilmektedir. Yapılan sınavın test veya klasik oluşu, soruların kapalı veya açık uçlu oluşu, sözlü yapılıp yapılmaması, verilen ödev veya projelerin değerlendirilme şekli eleştirilere maruz kalabilmektedir. Bu konu önemine binaen birçok bilimsel çalışmalarda ele alınmaktadır. Muhasebe alanında eğitim-öğretim faaliyetleri uzunca bir süreci ifade ettiğinden sürecin sonunda yapılacak ölçme-değerlendirme, sürecin sağlıklı bir şekilde sonuçlandırılmasının önemli bir parçası olarak değerlendirilmektedir.

1.Muhasebe Eğitimi

Eğitim, bir bireyin kişiliğinin gelişmesine katkıda bulunan, ona bilgi ve beceri kazandıran, onun ilgi ve yeteneklerine göre meslek edinmesine yardım eden, topluma, çevreye, yeniliklere karşı duyarlı ve uyumlu olmasını sağlayan bir süreç olarak tanımlanmaktadır. Eğitim; bireyde bilgi ve beceri kazandırmanın yanında, başka ahlaki ve kültürel davranışların oluşumuna da katkı sağlamaktadır. Daha özel bir kavram olan mesleki eğitim ise; toplumsal hayatın her alanında ihtiyaç duyulan mesleklerde kalifiye teknik elemanlar yetiştirilmesi için gereken bilgi ve becerilerin sunulduğu eğitim çeşididir. Bu doğrultuda mesleki eğitimin amacı, toplumun hedefleri ve iş çevrelerinin talepleri doğrultusunda bireylere; belirli bir mesleğin gerektirdiği bilgi, beceri ve uygulama yeterliliklerinin kazandırılmasını ifade etmektedir. Mesleki eğitimin bir branşı olarak kabul edilen muhasebe eğitimi ise; muhasebe alanında teorik ve uygulamalı bilgi ve becerilerin kazandırılmasını ifade etmektedir (Demir, 2012:113).

Bireye belirli bir mesleğin gerektirdiği bilgi, beceri ve tutumları kazandırarak onu çeşitli yönleri ile geliştirmeye yönlendiren eğitim, mesleki eğitimdir. Muhasebe eğitimi ile de özellikle bu alanda kariyer yapmayı düşünen kişilere bu doğrultuda meslek bilgisi kazandırılmaktadır (Hatunoğlu, 2006: 190-191). Bu sebeple muhasebe eğitimi; işletme kararlarına yararlı bilgilerin saptanması, toplanması, ölçülmesi, işlenmesi, kaydedilmesi, doğruluğunun denetlenmesi ve raporlanarak özetlenmesi sonucunda karar vermede

kullanılacak bilgi ve becerinin öğrencilere yansıtılması amacını taşımaktadır (Sayın vd., 2005: 101-102).

Muhasebe mesleği, hem uygulama hem de teorik eğitimin bir arada düşünülüp, değerlendirildiği bir alandır. Amerikan Muhasebe Derneği tarafından oluşturulan "Muhasebe Eğitimi Değişim Komitesi (The Accounting Education Change Committee: AECC)", tarafından yapılan bir araştırmada muhasebe alanında kariyer yapacak öğrencilerin; meslek hayatında bilgi ve beceri anlamında ne kadar kabul edilebilir olduklarına bakılmıştır. Bu çalışma sonucunda; yalnızca üniversite eğitimlerinde kendilerini geliştirmek için değil, muhasebe alanında kariyer yapmak için gerekli bilgi ve becerilerin muhasebe programlarında mevcut olması gerektiği verisi elde edilmiştir. Muhasebe bilgi ve becerilerinin yanı sıra kişiler arası düşünsel beceriler, iletişim becerileri, etkili yazma, dinleme, sorunları tespit edip çözebilme becerilerine de ayrıca sahip olunması gereği araştırmanın diğer bir bulgusudur (Milner and Hill,2008:5). Bu bağlamda iyi bir muhasebe eğitimi vermek demek yalnızca öğrencileri teorik bilgilerle donatmak anlamına gelmemektedir. Teorik bilgilerin yanında problem çözme, zamanı etkin kullanma ile iletişim ve takım halinde çalışma gibi yetenekleri de öğrencilere aşılamak gerekmektedir (Fidan, 2012: 4282).

Muhasebe eğitiminin amacına ulaşabilmesi için, öğrencinin muhasebe teorisi ile ilgili bilgilerin yanı sıra uygulamaya yönelik bilgilerle de donatılması gerekmektedir (Demir, 2012:113). Teori ve uygulama muhasebe eğitiminin ayrılmaz parçalarıdır. Dolayısıyla öncelikle muhasebe eğitiminin her aşamasında başta verilen temel bilgilerin, yeni verilecek bilgiler ile birlikte kavranması, diğer bir ifade ile birbiri ile bütünleşmesinin sağlanması gerekmektedir. Sonrasında yapılacak uygulamalarla da bu bilgilerin pekiştirilmesi sağlanmalıdır (Çukacı ve Elagöz, 2006:148).

Türkiye'de muhasebe eğitimi doğrudan herhangi bir ülkeden transfer edilmemiştir. Ancak yakın tarihe kadar Fransa, Almanya, Amerika gibi birçok batılı gelişmiş ülkeden önemli ölçüde etkilendiği görülmektedir. Bunların yanında ülkemizde özellikle lisans düzeyinde verilen muhasebe eğitiminin, yaşanan ekonomik gelişmelere paralel bir seyir izlediği söylenebilmektedir. Cumhuriyet sonrası dönemde muhasebe eğitimi genel olarak şu dönemlere ayrılarak ele alınmaktadır (Ünal ve Doğanay, 2009: 118):

- **1926 Öncesi Dönem:** Fransız ekolünün etkili olduğu bu dönemde, muhasebe eğitimi, daha çok Mülkiye Mektebi, İstanbul Ticaret Mektebi Alisi, Darüşşafaka ve Askeri Rüştiye Mektepleri aracılığıyla yerine getirilmiştir.
- **1926 – 1960 Dönemi:** Daha önceki dönemde Fransız ekolünden etkilenilerek verilen eğitim daha çok teorik düzeyde gerçekleşmiştir. Bu dönemde ise, Almanya'dan kaçarak Türkiye'ye gelen muhasebe öğretim elemanlarının katkısıyla lisans düzeyinde verilen muhasebe eğitiminin kapsamı ve düzeyinde gelişmeler sağlanmıştır.
- **1960 Sonrası Dönem**: Kamu ve özel sektör işletmeciliği, vergi alanında yaşanan gelişmeler ve muhasebenin ürettiği bilgilere olan gereksinim, muhasebe eğitiminin üniversiteler ve muhasebe eğitimi veren diğer kuruluşlarda kapsam, sunum ve biçim olarak gelişmesini sağlamıştır.

Günümüzde muhasebe eğitimi; temel muhasebe bilgilerinin verilmesinin yanı sıra öğrencilere maliyet ve finans ile ilgili verileri analiz etme ve yorumlamalarını geliştirecek yetilerin öğretilmesi amacını da kapsamaktadır. Temel muhasebe bilgileri ve teknikleri öğretildikten sonra, öğrencilerin bu bilgi ve teknikleri pekiştirecekleri muhasebe ve işletme sistemleri derslerinin verilmesi, bunların yanında bilgi teknolojilerine ilişkin dersleri almaları öğrencilerin analitik becerilerinin de gelişmesine katkı sağlayacaktır (Sayın vd., 2005: 102). Bu sebeple; muhasebe eğitimi, teknolojik ürünlerin de yoğunlukla kullanıldığı eğitim dallarından birisi olarak ortaya çıkmaktadır. Bu çerçevede, muhasebe eğitiminde, mültimedya araçlarının gittikçe yaygınlaşmaya başladığı görülmektedir. Klasik derslerde sözel olarak anlatılan birçok konunun, öğrenciye Powerpoint gibi görsel ve işitsel medya sunumlarıyla anlatılması, bunların yanında, bilgisayarın muhasebe eğitimi ve öğretiminde kullanımının; anlatılan dersler üzerinde olumlu etkiler yarattığı görülmektedir (Çankaya ve Dinç, 2009: 28).

Muhasebe eğitiminin gelişimine doğrudan veya dolaylı olarak katkıda bulunan etkenler çok çeşitli olmakla birlikte; bilimsel, yasal, teknolojik, toplumsal ve ekonomik değişimler, eğitim-öğretim araç ve yöntemlerinin değişimi ve bilgi çağının gerektirdiği değişimler olarak sıralanabilmektedir (Arsoy vd., 2014: 122). Bu değişiklerden biri olan teknolojideki değişmelere paralel olarak işletme içindeki ve çevresindeki her şey değişime uğramaktadır. Gelişen teknoloji doğal olarak muhasebe mesleğini ve muhasebeyi önemli ölçüde etkilemektedir. Bu değişmelerin muhasebe eğitimini etkileyeceği de açıkça ortadadır. İşte bunlar göz önünde bulundurularak muhasebe eğitimi veren kişiler, teknolojideki mevcut gelişmeleri yakından takip etmek, gelecekte

meydana gelecek değişmeleri önceden tahmin etmek ve buna göre gerekli önlemleri almak durumundadır. Dolayısıyla bu durumlara uygun programlar geliştirmek zorundadırlar. Muhasebe meslek eğitiminin çağın ihtiyaçlarına cevap verecek şekilde olması ve teknolojiye ayak uydurması için öncelikle muhasebe eğitimi veren kişilerin, kendilerini geliştirmeleri adına aldıkları eğitimler sürekli kılınmalıdır. Diğer yandan öğrencilerde de sürekli eğitim anlayışının gelişmesi gerekmektedir. Bunun için verilen eğitim teknolojiye uygun olmalı ve bilgisayar kullanma becerileri geliştirilmelidir. Verilen derslerin içeriği ve müfredattaki dersler yeniden gözden geçirilerek, özellikle muhasebe ders içerikleri teknolojiye uygun bir şekilde değiştirilmelidir. Uluslararası muhasebe standartları ve muhasebenin uluslararası önemi üzerinde durulmalı ve mümkün olduğu kadar bilgisayar destekli şekilde ders işlenmelidir (Civan ve Yıldız, 2003:6). Bunlarla birlikte değişen iş çevresinin ortaya çıkardığı ihtiyacı karşılamak amacıyla geleneksel muhasebe eğitiminde değişikliğe gidilerek, öğrenciye defter tutma ve bunu raporlama bilgisinin yanı sıra çok yönlü düşünebilme ve işletme yöneticisine mevcut durum ve gelecekte gerçekleşmesi beklenen konularla ilgili tavsiyelerde bulunabilmek gibi nitelikler kazandırılmalıdır. Bu şekilde öğrencilerin çok yönlü yetiştirilmeleri amaçlanmalıdır (Hatunoğlu, 2006: 191).

Eğitimde kullanılan yöntemler üzerinde, teknolojik gelişmelerin ve özellikle bilgisayar teknolojisinin çok büyük etkisi olduğu kaçınılmaz bir gerçektir. Bu etkilerden biri de derslerde görsel materyallerin büyük önem kazanması olmaktadır. Yapılan araştırmalar, görsel materyallerle öğrenmenin eğitim amacına ulaşmada çok daha verimli olduğunu ortaya çıkarmaktadır. Eğitimde bilgi teknolojileri aşağıda sıralanan amaçlar doğrultusunda kullanılmaktadır (Fidan, 2012: 4282):

- Öğrenciyi pasif öğrenme ortamlarından kurtararak kendi kendine aktif bir şekilde öğrenme yeteneği kazanmasını sağlamak,
- Öğrencilere bilgiye ulaşma, problem çözme, bilginin işlenmesi ve sunulması becerilerini kazandırmak ve günlük hayatta bilgi teknolojisi araçlarını nasıl kullanabileceklerini öğretmek,
- Doğru zamanda ve doğru yerde, doğru bilgi teknolojisi aracı kullanım yeteneğini bütün öğrencilere kazandırmak,
- Dersin anlaşılmasını kolaylaştırmak,
- Analitik düşünme yeteneğini geliştirmek (Excel uygulamaları vs.),

Tüm bunlarla birlikte; muhasebe mesleğinin kalitesi ile muhasebe eğitiminin kalitesi arasında da doğal olarak sıkı bir ilişki mevcuttur ve aralarında doğrusal orantı varlığı söz konusudur. Bu sebeple mesleğin gelecekteki imajı, eğitim kalitesinin artırılmasına bağlıdır. Eğitim kalitesi, mesleğin kalitesiyle birlikte uygulamadaki sistemin kalitesini de etkilemektedir. Muhasebe eğitiminde kalite; öğrencinin şimdi ve gelecekte okuluna ve toplumuna bağlılığını artıracak sosyal, psikolojik, ilmi ve ahlaki değerlerini geliştirecek sistemlerin sürekli olarak iyileştirilmesini kapsamaktadır (Civan ve Yıldız, 2003:5). Günümüzde etkin ve başarılı bir muhasebe elemanı olabilmek için; sadece çok iyi muhasebe ve mevzuat bilgisine sahip olmak doğal olarak artık yetersiz kalmaktadır. İyi bir muhasebe elemanının, işletmenin tüm fonksiyonlarına hâkim olmanın yanı sıra gelişen bilgi teknolojileri konularında da bilgi sahibi olması kaçınılmaz bir gereklilik olmuştur. Bilgi teknolojilerini iyi kullanabilmek, muhasebe verilerinden istenen bilgiyi, en kısa zamanda ve hatasız olarak karar vericiye ulaştırmak, doğal olarak işletmelerin verimliliğini artırıcı bir etki yaratacaktır. Muhasebe eğitimi alan öğrencilerin meslek hayatlarında başarılı olabilmeleri için muhasebe ve bilgisayar bilgisinin yanı sıra; uygulamalarda yoğunlukla kullanıldığından muhasebe paket program bilgilerinin de oldukça iyi olması gerekmektedir (Fidan, 2012: 4283).

Ülkemizde muhasebe eğitimi bazı özel ve kamu kuruluşlarında, Ticaret Meslek Liselerinde, Meslek Yüksekokullarında ve Fakültelerde verilmektedir. Bunların içerikleri şu şekilde özetlenebilmektedir (Hatunoğlu, 2006: 191):

- Ticaret Meslek Liselerinde öğrencilere başlangıç niteliğinde, muhasebenin temel niteliklerinin öğretilmesi amaçlanmakta ve öğrencilerin bir işletmede staj yapma zorunluluğu bulunmaktadır.
- Meslek Yüksekokulları, Ticaret Meslek Lisesinde okuyan öğrencilerden isteyenlerin sınavsız olarak geçiş yaptığı ve muhasebe derslerinin iki yıllık bir süreçte sıkıştırılmış olarak yoğun bir şekilde verildiği ve yine öğrencilerin staj zorunluluğunun bulunduğu eğitim kurumlarıdır. Her iki muhasebe eğitiminin görüldüğü eğitim kurumlarında muhasebe programlarında öğrencilere klasik muhasebe bilgileri verilerek, kayıtlama ve raporlama temel olarak öğretilmektedir.
- Fakültelerde verilen lisans eğitimi ise; genel olarak 4 yıllık bir süreci kapsamakta, öğrencilere muhasebe bilgisinin yanı sıra bu bilgileri desteklemek ve faydasını artırmak amacıyla finansman, yönetim, bilgi sistemi, hukuk ve analitik düşünce yeteneğini geliştirmek amacıyla istatistik dersleri daha kapsamlı bir şekilde verilmektedir.

Temel olarak muhasebe mantığı; genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve muhasebenin temel kavramlarına dayanmakla birlikte, uygulamalar kanunlarla belirlenmiştir. İşte muhasebe eğitiminin en zor yanı da bu kanunlarda çok yoğun sıklıkla meydana gelen değişimlerdir. Bu değişimlerin muhasebe uygulamalarına getirdiği yenilikler ve farklılıklar en kısa sürede öğrenciye etkin öğrenme yöntemleri kullanılarak ve bilişim teknolojilerinden de faydalanılarak aktarılması ve kavratılması önemli bir zorunluluktur. Bu da muhasebe eğitimi sürecinde dikkat edilmesi gereken bir başka hususu oluşturmaktadır (Hatunoğlu, 2006: 192).

Anlatılanlar doğrultusunda muhasebe eğitimi ile ilgili tespit edilen bir takım sorunlardan bahsetmek yerinde olacaktır. Muhasebe eğitiminin, istenen ve amaçlanan konumuna kavuşması için bunların çözümüne önem vermekte fayda olacaktır. Bu sorunlar altı başlıkta toplanmaktadır (Russell vd., 2000: 9):

1. **Ders İçeriği ve Müfredat:** Müfredattaki muhasebe dersi içerikleri güncel olmamakla birlikte çok sığ kalmaktadır. Çoğu durumda müfredat; piyasa tarafından gerekli olan şekliyle değil de fakülte çıkarına uygun olduğu hali ile oluşturulmaktadır. Bu sebeple öğrencilere globalleşme, etik, teknoloji ile ilgili kavramlar gerektiği gibi kazandırılamamaktadır.
2. **Pedagoji (Eğitim Bilimi):** Kurallara dayalı, ezbere yönelik, test yolu ile bilgilerini ölçme gibi tekniklerle öğrencileri sertifika sınavlarına hazırlamaya çalışmak yetersiz kalmaktadır. Asıl önemli olan onları mezun olduktan sonra karşılaşacakları belirsizliklerle dolu bir dünya için; hazırlayabilmektir.
3. **Beceri Geliştirme:** Mevcut eğitim modelleri, becerileri geliştirmek pahasına içeriğe çok fazla odaklanmaktadır. Oysa becerikli öğrenciler için gereken şey, başarılı profesyoneller olmaktır.
4. **Teknoloji:** Muhasebede hala bilgiye ulaşmak pahalı gibi öğretilmektedir. Bilgi ucuzdur. Müfredatın bilgiyi toplama ve kaydetme ile ilgili olan organı; savurgan davrandığı için öğrencilere bu anlamda yanlış mesaj vermektedir. Bu sebeple öğrenciler, işletme kararları için teknolojinin kaldıraç rolü üstlendiğinden ve işletme üzerindeki teknoloji etkisinden haberdar değildirler.
5. **Fakülte Geliştirme ve Ödüllendirme Sistemi:** Muhasebe eğitimi, iş hayatında yer alanlardan ve daha da önemlisi işletme profesyonellerinden izole edilmiş durumdadır. Bunun sonucu olarak da verilen eğitim, rekabetçi ortamdan ve piyasa beklentilerinden uzak olmaktadır.

6. **Stratejik Kontrol:** Tüm muhasebe programlarındaki değişim yeteri kadar sürekli ve yaygın olmamakla birlikte bazı değişiklikler stratejik anlamda yanlış uygulandığından çeşitli programlar arasında kalite boşluğu oluşumuna yol açılmaktadır.

Muhasebe eğitimi alan öğrencilerin, kişilik oluşumlarını da göz önüne alan farklı bir anlayışla yetiştirilmeleri gerekir. Bunun için şu noktalar üzerinde önemle durulması gerekmektedir (Çukacı ve Elagöz, 2006:149) :

- Öğrenmeyi öğretme temasını temel alan pedagojik yaklaşımların oluşturulması ve sürekli eğitim anlayışının geliştirilmesi,
- Teknolojiye uyum sağlama ve bilgisayar kullanım becerisinin geliştirilmesi,
- Öğrencinin edilgenlikten kurtarılarak, yaparak öğrenmesini, etkileşimli çalışmasını ve bunlara bağlı olarak "yaratıcılığının" geliştirilmesinin sağlanması,
- Yazılı, sözlü, teknolojik iletişim becerilerinin geliştirilmesi,
- Sonuçta; sorgulayan, katılımcı, takım çalışması yapabilen, paylaşımcı, bilimsel ve sistematik akıl yürütebilen, etik değerlere sahip, toplumsal sorumluluklarını geliştirmiş bireyler yetiştirmek.

Carroll, ihtiyaç duydukları zaman ve ek öğrenme imkânları sunulduğu takdirde tüm öğrencilerin beklenen öğrenme düzeyine ulaşacaklarını savunmuştur. Bu çerçevede Carroll'un "okulda öğrenme" modelinin beş temel öğesi bulunmaktadır (Tan ve Erdoğan, 2004:42) ;

- Yetenek (ability),
- Öğretimin Kalitesi (Quality of Instruction),
- Öğretimi Anlama Yeteneği (Ability to Understand Instruction),
- Sebat (Perseverance),
- Öğrenmeye Ayrılan Süre (Time Allowed for Learning).

Genele şamil bu maddeler muhasebe eğitiminde de söz konusu olabilir. Diğer derslerden herhangi birinde bazı konuları müfredattan çıkardığımızda dersin bütünü etkilenmeyebilir ancak muhasebe dersinden herhangi bir konu çıkarıldığında bütün etkilenebilir. Bu anlamda muhasebe dersinin bir bütün olarak değerlendirilmesi ve uygun ölçme değerlendirme yöntemlerinin seçilmesi bir zorunluluktur.

Tüm anlatılanlar sonucunda muhasebe eğitiminin temel amacı; yaşamları boyunca içinde çalıştıkları mesleğe ve topluma pozitif katkı yapabilme yeteneğine sahip, yetkin meslek mensupları yetiştirmek olarak saptanabilmektedir. Bununla birlikte giderek artan değişimler karşısında mesleki yetkinlikte sürekliliğin sağlanması, muhasebecilerin

öğrenmeyi öğrenme tutumu geliştirip bunu idame ettirmelerini zorunlu kılmaktadır. Ayrıca doğal olarak, bu kişilerin aldıkları eğitim; onların öğrenmeye devam etmelerini ve profesyonel yaşamları boyunca değişimlere adapte olmalarını sağlayacak bilgi, beceri ve mesleki değerlerin temelini oluşturmak zorundadır. Bu bağlamda muhasebe eğitiminin global düzeyde yapılması; bilgiye en kısa sürede ulaşabilen, ulaştığı bilgiyi en çabuk şekilde üretime katabilen, değişen dünya koşullarına her an uyum sağlayabilen, risk alabilen, verdiği kararlara sahip çıkabilen, sorun yerine çözüm üretebilen, düşüncelerini söylemekten çekinmeyen ve dinleme becerisi gelişmiş insan gücünün yetiştirilmesine bağlıdır (Ayboğa, 2002: 51).

2.Ölçme ve değerlendirme

Ölçme ve değerlendirme birbiriyle ilişkili olan fakat temelde farklı kavramlardır. Uygulamada bu iki kavramın zaman zaman birbirine karıştırıldığı görülmektedir. Ölçme geniş anlamıyla; herhangi bir niteliği gözlemek ve gözlem sonucunu sayı veya sıfatlarla ifade etmek anlamına gelir. Bu anlamda ölçmede ölçülecek şeyin, ölçmeye konu olan niteliklerinin gözlenmesi, sayılması veya bir ölçme aracıyla karşılaştırılması; ölçme işleminin sonunda da, ölçme konusu niteliğe bir sayı, bir derece veya bir sıfatın karşı getirilmesi söz konusudur. Ölçmede her zaman hata söz konusu olabilir. Ölçme sonucunun güvenilir olması, ölçme hatalarının mümkün olduğunca önemsiz dereceye indirilmesine bağlıdır. Değerlendirme kavramı ise, ölçme sonuçlarının belirli ölçüt veya ölçütlere dayandırılarak ölçülen nitelik hakkında bir değer yargısına varma sürecidir (Turgut ve Baykul, 2012:3).

Öğrenci başarılarının ölçülmesi ve değerlendirilmesi uzun soluklu eğitim-öğretim sürecinin en önemli unsurlarından birisidir. Yapılan ölçme ve değerlendirme faaliyetleri ile öğretim yapılan grup hakkında çeşitli veriler elde edilerek, süreçteki aksaklık ve eksiklikler tespit edilmektedir. Bu sayede eğitim öğretim sisteminin kendini yenilemesi ve geliştirmesine olanak tanınmaktadır (Tuncer ve Yılmaz, 2012:42).

Ölçme ve değerlendirme, her eğitim-öğretim sürecinin önemli bir parçası olmakla birlikte eğitimde nitelik arayışlarının da temel unsuru olmaktadır. Ölçme ve değerlendirmenin asıl amacı, eğitim kalitesinin ölçülmesi ve iyileştirilmesidir. Bu doğrultuda yinelenebilir ve güvenilebilir değerlendirme yöntemlerinin kullanılması yerinde olacaktır. Bir eğitim sisteminin başarısı, sistemin felsefesine uygun kullanılan ölçme ve değerlendirme yöntemleriyle paralellik teşkil etmektedir. Bu sebeple oldukça önemlidir (Balcı ve Tekkaya, 2000: 42).

Günümüz toplumsal yaşamında hemen hemen her yerde ölçme kavramından bahsetmek mümkündür. Örneğin arabanın hızını, zamanı, harcanan elektrik ya da su miktarını ölçmek için çeşitli araçlar kullanılmaktadır. Yaşamda bu denli yer tutan ölçme aslında bir betimleme işlemidir. Geniş anlamda ise, bir nesnenin belli bir özelliğe sahip olup olmadığının; eğer sahip ise, sahip olma derecesinin gözlenip, sonuçların sayılarla ifade edilmesi olarak tanımlanabilir. Ölçmede esas olan şey, bir özelliktir. Belli bir özelliğe sahip olup olmama ve de sahip oluş derecesidir. Bu derece de durumdan duruma, nesneden nesneye, aynı nesneler söz konusu olduğunda da zamandan zamana değişkenlik göstermektedir. Dolayısıyla fark kavramı ölçme için temel alınmaktadır. Diğer bir ifade ile ölçme farktan doğmaktadır denilebilir (Tekin, 1991: 31).

Ölçme doğrudan ve dolaylı olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Doğrudan ölçme: ölçmeye konu olan özelliğin kendisiyle aynı türden bir araçla ölçülmesi olarak tanımlanmaktadır. Örneğin, uzunluğun metre adı verilen bir başka uzunlukla ölçülmesi veya bir cismin kütlesinin kefeli terazide yine bir kütle aracılığıyla ölçülmesi gibi işlemler. Daha çok fiziksel özelliklerin ve fen bilimleri kapsamındaki birtakım niteliklerin ölçülmesi konularında doğrudan ölçme yapılmaktadır. Dolaylı ölçme ise: ölçülen özelliğin, doğrudan ölçülemeyerek, kendisiyle ilişkili olduğu düşünülen başka özellikler aracığıyla ölçülmesi şeklindeki uygulamalardır. Eğitimde ölçmeye konu olan başarı, yetenek, kişilik, ilgi, tutum vb özelliklerin tamamı ancak ve ancak dolaylı yollarla ölçülebilmektedir. Dolayısıyla eğitimde daha dolaylı ölçüm kullanılmaktadır (Bahar vd.,2012: 2).

Bir program yapılıp sürdürülürken, en başta belirlenmiş olan hedeflere ulaşılıp ulaşılmadığı, harcanan çabaların yeterince etkili olup olmadığı hakkında bilgi edinme ihtiyacı doğar. Bu bağlamda eğitim öğretim açısından düşünüldüğünde "Acaba öğrencilerde oluşturulması istenen davranış değişiklikleri ne derece de gerçekleşti?" sorusuna cevap verebilmek ve hedeflere ulaşılıp ulaşılmadığını görebilmek adına bir değerlendirme yapmak gerekir. Bu da eğitimin değerlendirme kavramını ortaya çıkarmaktadır (Tekin, 1991: 24).

Bir başka tanıma göre daha kısa ifadelerle; ölçülmesi istenen özelliğin gözlemlenmesi sonucu elde edilen bulguların; sayı ya da farklı sembollerle eşleştirilmesi süreci ölçme anlamına gelmektedir. Ölçme sonuçlarının da bir kriter ile karşılaştırılarak sonuca varma işlemi ise değerlendirme olarak ifade edilmektedir. Dolayısıyla değerlendirme daha sübjektif bir kavram olmaktadır. Ölçme bir tanımlama, değerlendirme ise; yargılama işlemidir denilebilir (Güler, 2011: 3-4).

Ölçme ve değerlendirme süreci oldukça dinamik bir süreç olup, yeni yaklaşımlardan ve tecrübelerden etkilenmekte ve doğal olarak değişmektedir (Tuncer ve Yılmaz, 2012: 42). Çünkü; eğitim bir değiştirme sürecidir. Bu süreçten gelen bir kişinin davranışlarında istenilen yönde, diğer bir ifade ile pozitif doğrultuda bir değişim olması beklenmektedir (Tekin, 1991: 1).

Öğretim elemanları, özeleştiriye fırsat bulabilmek, eğitim ve öğretim sırasında kullanılan yöntem ve metotları gözden geçirebilmek, bu bağlamda gerçekleştirilen tüm çabaları ve öğrencilerin durumlarını değerlendirebilmek için ölçme ve değerlendirme diye ifade edilen faaliyetleri gerçekleştirmek zorundadır. Öğrencilerin başarılarını ölçmek için bir öğretim elemanının yapması gereken işlerden bazıları aşağıdaki gibidir (Tan, 2008:30):

1. Dersin hedef davranışlarını belirleme.

2.Belirlenen hedef davranışlardan kritik olanlarını, tüm davranışları yüksek oranda temsil edecek şekilde seçme.

3. Kullanılacak sınav türünü seçme.

4.Seçilen kritik davranış veya bilgileri ölçecek sorular hazırlama veya soru bankasındaki mevcut sorular arasından seçme.

5. Hazırlanan veya seçilen soruların uygun bir formatta (test, klasik, boşluk doldurma vb) hazırlanması.

6. Sınavın uygulanması.

7. Sınavın puanlanması.

3. Alternatif ölçme ve değerlendirme yöntemleri

Halen yaygın olarak kullanılmakta olan ölçme ve değerlendirme yöntemleri çoğu zaman eleştirilere maruz kaldığından "alternatif ölçme değerlendirme yöntemleri" üzerinde çeşitli bilimsel çalışmalar yaygınlaşmaya başlamıştır. Ancak her yenilik ve değişimin karşısında gözlemlenebilen bilgisizlik, isteksizlik, direnme gibi olgularla, alternatif ölçme ve değerlendirme yöntemlerinin uygulamaya geçirilmesi sürecinde karşılaşılması muhtemeldir. Nitekim yapılan bazı araştırmalar bu yönde sonuçları içermektedir.

Alternatif ölçme ve değerlendirme, yaygın olarak kullanılan geleneksel yöntemlerin dışındaki yöntemleri kapsamaktadır. Genel olarak kabul görmeye başlayan ve bilinen alternatif ölçme ve değerlendirme yöntemleri aşağıdaki gibi sıralanabilir (Özenç, 2013:159);

a) Portfolyo (Öğrenci ürün dosyası)

b) Performans değerlendirme

c) Proje çalışması

d) Öz değerlendirme- Akran değerlendirme

e) Gözlem

f) Görüşme

g) Tanılayıcı dallanmış ağaç

h) Yapılandırılmış grid

i) Kavram haritası

Portfolyo, öğrencilerin bir dönem veya bir yıl boyunca yaptıkları çalışmaları içeren sistemli, amaçlı, anlamlı bir koleksiyondur genelde üç ana bölümden oluşur[1]:

• Özgeçmiş: Öğrencinin ortaya koyduğu çalışmaların hangi aşamalardan geçtiğini gösteren bölümdür.

• Ürünler: Portfolyo içinde öğrenci tarafından ortaya konulan tüm çalışmaları kapsayan bölümdür.

• Yansıtma: Öğrencinin yaptığı çalışmaların bir ölçüde muhakemesini yapmak amacı ile kendisi ile ilgili görüşlerini yansıttığı bölümdür.

Performans değerlendirme her alanda uygulanabilecek bir süreçtir. Bir çalışanın, bir öğrencinin hatta bir makinenin beklenen sonuçlara ne derecede ulaştığını ölçmek ve sonucu belirli kriterlere göre değerlendirmek anlamında kullanılır. Muhasebe eğitiminde ise öğrencilere verilen bilgilerin hangi düzeyde alındığının ölçümü ve değerlendirilmesi anlamındadır.

Performans farklı şekillerde tanımlanabilir ancak muhasebe eğitimcileri açısından, öğrencilerin gerçekleştirmiş oldukları test, sözlü, ev ödevi gibi çalışmalara verilen notlar performans değerlendirmenin ana bölümünü oluşturur (Weinstein, 1994:193). Bu noktada tartışılması gereken, yapılan bir sınavın veya verilen bir ödevin tek başına performans ölçümünde ne kadar yeterli olacağı konusudur. Türkiye'de son dönemlerde Bologna uyum süreci çerçevesinde müfredatlarda yapılan değişiklikler ve dersin ölçüm ve değerlendirilmesinde ödev, sözlü, arasınav vb. uygulamaların belirli ağırlıklarda uygulanması değerlendirmelerin daha objektif olmasında etkili olmuştur. Ancak, alternatif ölçme ve değerlendirme yöntemlerinin de göz ardı edilmemesi gerekir.

Proje çalışmaları, öğrencilerin bir taraftan öğretilenlere hakim olmasını kolaylaştırırken diğer taraftan özgün düşünme yeteneklerinin gelişmesine katkı sağlar. Bunlar dışında

[1]http://mebk12.meb.gov.tr/meb_iys_dosyalar/34/40/973505/dosyalar/2014_04/16094408_alternatiflmearaveyntemleri.pdf (erişim tarihi 03.02.2015)

öğrencileri araştırmaya yöneltmesi nedeniyle bilgiyi nasıl ve nereden alacakları noktasında yeni ufuklar açar.

Değerlendirme; çeşitli kaynaklara dayanarak öğrencinin öğrenme kabiliyeti ve performansı hakkında bilgi toplama olarak tanımlanmaktadır. Değerlendirme; en geniş anlamda bu şekilde tanımlansa da aslında; toplanan bilgilere dayalı yapılan çalışmaları, öğrenme ile ilgili süreçleri yargılayan ve ayrıca amaç ve hedeflere ulaşma sürecini sürekli olarak izleyerek öğrenmeye de katkıda bulunan bir faaliyet olarak ortaya çıkmaktadır. İşte bu noktada, değerlendirme sürecinin bir kısmına ya da tamamına öğrencinin katılması ile de "öz değerlendirme" kavramı ortaya çıkmaktadır. Başka herhangi bir değerlendirmede olduğu gibi öz değerlendirmede de farklı amaçlar söz konusu olmaktadır. Öğrencilere öz değerlendirme ya da akran değerlendirmeleri için fırsat ve zaman verilmelidir. Çünkü o zaman daha güçlü, motivasyonu yüksek ve daha bağımsız öğrenciler yetiştirilmesi sağlanmaktadır (Joyce, Spiller and Twist, 2009: 2-3).

Öz değerlendirme en basit ifadelerle; öğrencilerin güçlü ve zayıf yönlerini ortaya koyan, bunları revize eden; bu şekilde çalışma ya da eğitim hayatlarında kendilerine koydukları hedef ve kriterlere ulaşmaları yolunda onları değerlendiren ve biçimlendiren bir süreçtir (Spiller,2012: 3).

Öz değerlendirme- Akran değerlendirme: Kişisel performans düzeyi hakkında karar vermesi için kişisel ya da kişiler arası kriter koymada öğrenciye fırsatlar sunar. Öz değerlendirme yapan öğrencinin motivasyonunun yükselmesine katkı sağlar[2]. İşletmelerde öz değerlendirme örgütsel bilgiyi güçlendirerek, işletme performansını, işletme veya süreç seviyesinde geliştirmeye odaklanan bir yaklaşımdır[3]

Öz değerlendirme uygulamaları birçok yöntemle gerçekleştirilebilmektedir. Öz değerlendirme de aşağıda sayılan yöntemler kullanılmaktadır (KALDER, 2005:13):

- Soru Listesi / Anket Yöntemi
- Matris Sema Yöntemi
- Grup Çalışması Yöntemi
- Öz değerlendirme Formu Yöntemi
- Ödül Benzetimi Yöntemi
- Birebir Görüşmeler Yöntemi

[2] http://mebk12.meb.gov.tr/meb_iys_dosyalar/34/40/973505/dosyalar/2014_04/16094408_alternatiflmearaveyntemleri.pdf (erişim tarihi 16.02.2015)

[3] www.knowledgeleader.com/Internal Audit/ "Business Self-Assessment Methodology", 26.04.2001, Internal Audit and Risk Management Community, s.1

- Es zamanlı – (online), Inter aktif Anket Yöntemi
- Danışmanlı Grup Çalışmaları Yöntemi
- Teknoloji Destekli Danışmanlı Grup Çalışmaları Yöntemi

Gözlem; insanların doğuştan sahip olduğu doğal yeteneklerden biridir. İlerleyen yaşlarda bu yetenek eğitimle geliştirilebilir ve daha faydalı hale getirilebilir. Eğitim öğretim alanında gözlem; olay, durum, davranış veya varlık gibi unsurların kendi doğal ortamlarında amaçlı ve bir plan dâhilinde gözlenmesini ifade eder (Demir, 2007: 84). Muhasebe eğitimi alanında da benzer tanımlama kullanılabilir. Öğrencilerin gerek muhasebe dersleri sırasında öğreticinin anlatımı ve yaptıkları gerekse staj çalışmaları sırasında gerçekleştirilen işlemlerin belirli bir amaca yönelik olarak planlı bir şekilde gözlenmesi bu kavrama örnek olarak verilebilir. Öğrencinin değerlendirilmesi açısından bakıldığında ise; öğrencinin muhasebe eğitimi sırasında tutum ve davranışlarının, derse ilgisinin, yaptığı çalışmaların, sorduğu soruların, yaptığı ödev ve projelerin değerlendirme amacına yönelik olarak planlı bir şekilde gözlenmesini ifade eder.

Görüşme (Mülakat); bir nevi sözlü yoklama niteliğindedir. Öğrencinin anlama, çalışma ve bilgi düzeyini ölçme, tespit ve önerilerini anlama, çalışma yöntem ve usullerini tespit amacına yöneliktir. Bu çerçevede öğrenciye tespit ve öneriler aktarılır.

Alternatif ölçme ve değerlendirme yöntemlerinden biri olan Tanılayıcı Dallanmış Ağaç (TDA) (Branching Tree) ilk kez Johnstone ve arkadaşları (1986) tarafından "Branching Trees and Diagnostic Testing" adlı bir makalede yer almıştır. Bu yöntemde; birbiriyle ilişkili önermeler bir ağaç diyagramına yerleştirilir ve öğrencilerden doğru veya yanlış yanıtlar vererek bir sonuca ulaşmaları istenir. Böylelikle öğrencilerin zihin yapılarındaki bilgi örüntüleri ile kavram yanılgılarının tespit edilmesi amaçlanır. Bu yöntem sayesinde, öğrencinin kafasındaki bilgi ağında yer etmiş yanlış bağlantılar, yanlış stratejiler ve sonuçta yanlış olan bilgi ortaya çıkarılmaya çalışılır. Bu yöntem genellikle yedi veya on beş adet doğru-yanlış tipinde soru içerir. Sorular çoğunlukla genelden ayrıntıya giden bir sıraya göre yerleştirilir. Bu yöntemde öğrencinin izlediği yol açıkça görülebilir. Genelde öğrencinin dalın sonuna hangi yollardan gelebileceği sorulara verilen doğru-yanlışlardan çıkarılabilmektedir (Kocaarslan, 2012:271-272).

Alternatif ölçme ve değerlendirme yöntemlerinden biri de "yapılandırılmış grid"dir. Bu yöntemin eğitimde ölçme ve değerlendirme aracı olarak kullanılması Egan (1972) tarafından başlatılmış ve devamında birçok araştırmacı tarafından kullanılmıştır. Egan (1972), bu yöntemi öğrencilerin kendilerine rastgele verilen bilgileri yeniden

düzenlemeleri, bilgileri ve öğrendiklerini kullanarak öğretici ile iletişime geçmesi olarak açıklamaktadır. Böylelikle öğrencilerin verdikleri yanıtlarda, zihinlerinde oluşan fikir ve gerekçeler gözlenmektedir. Yöntem, zihindeki yapıların ve eksiklerin ortaya çıkarılmasına katkı sağlar. Bu yöntemde, her bir kutucuğun içine bir kavram, tanım, önerme, şekil v.b. yerleştirilir. Bir grid için ilgili birden fazla soru sormak mümkündür. Her bir soru için ayrılan kutucuk sayısı birbirinden farklıdır. Bir kutucuk birden fazla sorunun yanıtını içerebilir. Öğrencilerden her bir soru ile ilgili olan kutucukları, ilgisi olmayan kutucuklardan ayırması istenir Bu yöntem sayesinde, öğrencinin zihninde meydana gelmiş bilişsel yapının zayıf ve güçlü yönlerini tespit etme imkânı sağlanır (Eroğlu ve Kelecioğlu, 2011:211).

Ausubel'in teorisine göre kavram haritaları, bireylerin önceden edindikleri bilgilerle yeni öğrendikleri arasında köprü oluşturan, bireylerin zihinlerinde kavramları nasıl ilişkilendirdiğini gösteren şemalardır. Bir kavram haritası kategorilerden oluşur ve bir kavram farklı önermelerin oluşturulmasında yer alabildiği için değişik kategorilerde görülebilir. Diğer taraftan, kavram haritalarında hiyerarşik olarak oluşturulmuş farklı gruplar arasındaki ilişkileri gösteren "çapraz bağlantılar" söz konusudur. Bu çapraz bağlantılar, bireyin farklı kavramlardan oluşmuş grupları birbirine bağlayarak nasıl sentezlediğini ve yaratıcı düşünme derecesini gösterebilir. Temelde kavram haritaları, kavramlar arasındaki ilişkileri göstermek amacıyla kullanılır. Bu teknikte cümleler yer almaz ve bağlantılarla tamamlanır. Örneğin "bulut beyazdır" cümlesinde "bulut" ve "beyaz" kavramları bir bağlantı çizgisiyle bağlanır ve üzerine "dır" eki getirilir. Kavramların kolay ve kalıcı bir şekilde beyne yerleştirilmesini sağlayan kavram haritaları kavramlar arasındaki bağlantıları görsel olarak fark etmemizi sağlar (Kılınç, 2007: 28-29). Kavram haritası bilgilerin görsel olarak sunulmasını sağlayan bir tekniktir. Kavram haritaları fikir üretme, değerlendirme, fikirleri düzenleme gibi birçok alanda kullanılabilir. Kısaca çizgilerle kavramlar arası ilişkileri gösteren, kavramları hiyerarşiye sokan bir sistemdir. Kavram haritalarına ilişkin farklı zamanlarda yapılan farklı tanımlamalardan bazıları aşağıdaki gibidir (Kılınç, 2007:28);

Kaynak	Tanım
Jonassen ve diğ. (1997)	Kavram ve ilişkilerin gösterildiği bir haritadır.
Grasha (1996)	Akılda tutmanın ve etkili öğrenmenin yollarından birisidir.

Maxwell (1996)	Kavramları gösteren ve ilişkileri ifade eden görsel bir araçtır
Miles ve Huberman (1994)	Kavramları ve onların nasıl bir hiyerarşide yer aldığını gösteren bir araçtır
Anderson-Inman ve Horney (1996)	Fikirler ve bilgiler arasındaki bağlantıları gösteren resimlerdir
McAleese (1998)	Bilişsel işlemleri içinde barındıran bir yoldur.
Watters ve Zhou (1999)	Birçok bilgiyi aynı anda ve başarıyla öğreten önemli bir stratejidir

Tablo 1. Kavram Haritaları İle İlgili Bazı Tanımlar

4.Literatür incelemesi

Muhasebe eğitimi ile ilgili bir dizi araştırma literatürde yer almaktadır. Bu araştırmaların birçoğu; bu alanda eğitim alarak mezun olanların yine muhasebe alanında kariyer yapmayı planladıklarında, işverenlerin bekledikleri becerilere sahip olup olmadıkları konusuna odaklanmaktadır. Diğer bir ifade ile araştırmalar; alınan muhasebe eğitiminin beklentileri karşılayıp karşılamadığı konusunda nasıl bir role sahip olduğunu görmeyi hedeflemektedir(Milner and Hill,2008: 3).

Arsoy, Bora ve Selimoğlu (2014), "Muhasebe Eğitimindeki Bilgi, Beceri ve Eğitim Tekniklerinin Gerekliliklerine İlişkin Beklentiler: Türkiye'deki Akademisyenlere ve Meslek Mensuplarına Yönelik Bir Araştırma" adlı çalışmalarında akademisyenler ve muhasebe meslek mensuplarına yönelttikleri sorular ile şu bulgulara erişmişlerdir.

- Muhasebe eğitiminde yer alması gereken ilk 5 konu sırasıyla finansal muhasebe, finansal tablolar analizi, uluslararası muhasebe standartları/ uluslararası finansal raporlama standartları, vergi konuları ve bağımsız denetimdir.
- Muhasebe eğitimiyle kazandırılması gereken ilk 5 beceri sırasıyla analitik/ eleştirel düşünme, doğru mesleki tutum geliştirme, hesaplama teknikleri, yazılı iletişim ve motivasyon sağlayabilmedir.
- Muhasebe eğitiminde kullanılması gereke tekniklerden ilk üçte yer alan örnek olay (vaka incelemeleri), bilgi analizi tekniği ve teknolojinin kullanıma dayalı ödevlerdir.

Çankaya ve Dinç (2009), "Powerpoint ve Klasik Usulde Muhasebe Eğitimi Alan Öğrenciler Arasındaki Farklılıkların Tespiti: Karadeniz Teknik Üniversitesinde Bir Araştırma" adlı çalışmaları sonucunda şu bilgilere ulaşmışlardır.

- Powerpoint ile ders gören öğrencilerin, klasik usulde ders gören öğrencilere göre akademik performanslarının daha yüksek çıktığı, bunun nedeni olarak, powerpoint ile ders gören öğrencilerin motivasyonlarının artması gösterilebilir.
- Klasik gruptaki öğrenciler diğer gruba göre, muhasebe derslerini daha monoton, yorucu ve sıkıcı gördükleri anlaşılmaktadır. Powerpoint grubundaki öğrenciler ise, diğer gruba göre, muhasebe derslerinin daha ilgi çekici, eğlenceli, dinlendirici, hareketli ve yararlı geçtiğini belirtmektedirler. Bu sonuçlara göre, powerpoint sunumu ile ders gören öğrenci grubunun, klasik usulde ders gören öğrenci grubuna göre muhasebe derslerini daha olumlu algıladıkları söylenebilir.
- Çalışmanın en önemli özet sonucu; öğrenci başarısını artırmak için bilgisayar destekli eğitim teknolojilerinden daha fazla yararlanılması gerektiğidir.

Ünal ve Doğanay (2009), "Lisans Düzeyindeki Muhasebe Eğitiminin Etkinliği, Sayıştay Özelinde Ampirik Bir Çalışma", adlı araştırmada şu bulgulara ulaşmışlardır.

- Muhasebe grubu dersleri; müfredat içerisinde ağırlığı yeterli olmakla birlikte kurumların ihtiyaçlarını tam anlamıyla karşılayamamaktadır.
- Muhasebe eğitiminin, kurumların ihtiyaçlarının karşılaması için müfredatın bu amaca yönelik olarak düzenlenmesi gerekmektedir.
- Yapılan çalışma ile muhasebe eğitiminde etkinliğin arttırılması ve Sayıştay'ın ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik ders ve içeriklerinin, üniversite-kurum işbirliğiyle belirlenmesi gerekmektedir.

Çukacı ve Elagöz (2006), "Muhasebe Derslerinde Kullanılan Öğretim Yöntemleri İle Öğrenme Stillerinin İlişkisinin Ortaya Konulması ve Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi'nde Bir Uygulama" adlı araştırmalarında şu bulguları elde etmişlerdir.

- Görsel yeteneği yoğun olan öğrenciler, muhasebe derslerinin mutlaka tahtanın veya yansı yardımıyla görerek anlatılması yöntemini benimserler. Öğrendiklerini gözlerinin önüne getirerekten hatırladıkları için araştırma, örnek olay çözme ve tartışma yoluyla öğretim yöntemini de benimsemektedirler.
- İşitsel yeteneklere sahip olanlar sese duyarlı olduklarından tartışma ve anlatım yöntemini benimseyen grup içinde yer almaktalar. Soru cevap ve işbirlikçi öğretim yöntemini benimsememe nedenleri ders ortamının daha rahat olması ve sürekli olarak

yakın çevreleri ile sesli iletişim tercihleri nedeniyle, konuşmaları sonucunda doğruları kaçırabilme endişesi olduğu kanaatidir.

Hatunoğlu (2006), "Muhasebe Eğitiminde Bilgi Teknolojisi Kullanımının Sunum Kalitesine Olan Etkilerinin Tespitine İlişkin Bir Araştırma" adlı çalışmasında aşağıda yer alan sonuçlara ulaşmıştır:

- Muhasebe eğitiminde öğrencilerin büyük çoğunluğu; derslerin çoğunlukla teorik olarak işlendiği, uygulamanın (olay çalışması vs.) çok az yapıldığı, bilgisayar uygulamalarının yapılmadığı ve laboratuvarın kullanılmadığı v.b. konulardan şikâyet etmişlerdir.
- Muhasebe derslerinde bilgi teknolojisi araçları kullanımının dersleri anlamalarını kolaylaştırdığı sonucuna erişilmektedir.

Çepni ve Çoruhlu (2010) yaptıkları bir çalışmada bazı öğretmenlerin ölçme değerlendirme amacıyla öğrenci ürün dosyalarını, performans ödevlerini, tanılayıcı dallanmış ağacı kullandıkları, yapılandırılmış gridi ise kullanmadıklarını tespit etmişlerdir. Öğretmenlerin yapılandırılmış gridi, hazırlanmasının emek ve mücadele gerektirmesi nedeniyle kullanmadıklarını tespit etmişlerdir. Rubriklerin kullanılmasında da benzer sonuca varılmıştır. Öğretmenlerin, hazırlanması daha fazla emek gerektirdiği ve zor olduğu için analitik rubrik kullanmaktan kaçındıkları ve daha çok holistik rubrikleri kullandıkları sonucuna ulaşmışlardır. Çalışmada; öğretmenlerin hazırlama ve uygulama aşamasında kendilerine çok fazla yük ve sorumluluk getirmeyen teknikleri kullandıkları sonucuna ulaşılmıştır.

Çoruhlu, Nas ve Çepni (2009) çalışmalarında, Öğretmenlerin alternatif ölçme-değerlendirme tekniklerinden çoğunlukla performans değerlendirme, proje ve poster ödevlerini kullandıkları, bazı öğretmenlerin öğrenci ürün dosyası tutturma konusunda bilgi ve deneyim eksikliğinden kaynaklanan problemlerle karşılaştığı sonucuna ulaşmışlardır. Diğer taraftan öğretmenlerin %87,5'lik bir kısmının yeterli bilgi sahibi olmadıkları için alternatif ölçme değerlendirme teknikleri ile ilgili "Hizmet İçi Eğitim" vb. kurslara katılmak istedikleri sonucuna ulaşılmıştır. Bu çerçevede Fen ve Teknoloji öğretmenlerine uygulanan mülakat ve anketlerle öğretmenlerin, tanılayıcı dallanmış ağaç, yapılandırılmış grid, performans değerlendirme, drama, öğrenci ürün dosyalarının nasıl ve hangi amaçla kullanılması gerektiği sonucuna varmışlardır.

Kuran ve Kanatlı (2009) yaptıkları bir çalışmada, öğretmenlerin büyük bir kısmının (%78,8'i), alternatif ölçme ve değerlendirme tekniklerinin öğrencilerin özelliklerini tanıyıp ölçmeye uygun olduğu görüşüne katıldıklarını tespit etmişlerdir.

Karamustafaoğlu, Çağlak ve Meşeci (2012) yaptıkları bir çalışmada sınıf öğretmenlerinin yapılandırmacı ölçme değerlendirme tekniklerine ilişkin görüşlerini ve alternatif ölçme değerlendirme teknikleri konusunda bilgi düzeyini ve bu teknikleri kullanma sıklığını incelemişlerdir. Araştırma sonucunda;

- Kadın öğretmenlerin erkek öğretmenlere göre bu teknikleri kullanmaya daha olumlu baktıklarını ve bu teknikleri kullanmada hizmet yılının, mezun olunan okul türüyle ilişkili olmadığını tespit etmişlerdir.
- Öğretmenlerin alternatif ölçme değerlendirme tekniklerinden Performans Değerlendirme, Proje, Drama ve Kavram Haritalarını daha çok tercih ettikleri sonucuna ulaşmışlardır.
- Yapılandırılmış Grid ve Dallanmış Ağaç tekniklerinin ise öğretmenler tarafından en az bilinen ve bu nedenle en az kullanılan teknikler olduğu görülmüştür.

Sonuç ve Değerlendirme

Muhasebe kendine özgü içerik ve mantığı ile başlangıçta öğrencilerin kavrama ve anlamasında zor bir ders olarak ortaya çıkmaktadır. Bir taraftan dersin daha iyi anlaşılabilmesi için anlatım tekniklerinin çok iyi seçilmesi gerekirken diğer taraftan ölçme ve değerlendirme gerçekleştirilirken olabildiğince çok sayıda alternatif yöntemlerden de yararlanılması gerekmektedir. Öğrenciye aktarılan bilgiler "girdi" olarak kabul edilirse öğrencinin almış olduğu bilgi düzeyi "çıktı" olarak nitelendirilebilir. Çıktının sağlıklı bir şekilde değerlendirilebilmesi seçilecek ölçme ve değerlendirme yöntemlerine doğrudan bağlı olacaktır. Ancak özellikle ortaöğretim alanında yapılan çalışmalardan bir kısım alternatif ölçme ve değerlendirme yöntemlerinin öğretmenler tarafından tam anlamıyla bilinmediğini ortaya koymaktadır. Üniversitelerimizde muhasebe eğitimi veren akademisyenlerin bu konudaki bilgi düzeyleri veya bakış açıları ayrı bir araştırma ve çalışma konusudur. Ancak öğrenciye verilen muhasebe bilgilerinin ölçülmesi ve değerlendirilmesi bağlamında olabildiğince alternatif ölçme ve değerlendirme yöntemlerinden yararlanılması gerektiği değerlendirilmektedir. Yalnızca klasik yöntem veya test yöntemi ile yapılacak yazılı yoklama sınavları veya sözlü sınavlar ölçme ve değerlendirmede yetersiz kalabilir.

Kaynaklar

-Arsoy, Poroy Aylin, Tuba Bora, Seval Selimoğlu (2014), "Muhasebe Eğitimindeki Bilgi, Beceri ve Eğitim Tekniklerinin Gerekliliklerine İlişkin Beklentiler: Türkiye'deki Akademisyenlere ve Meslek Mensuplarına Yönelik Bir Araştırma", Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi, Cilt 10, Sayı 23: 121-136.

-Ayboğa, Hanifi (2002), "Globalleşme Sürecinde Muhasebe Alanındaki Gelişmelere Ülkemizin Uyumu" , Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayını, Sosyal Bilimler Dergisi (Journal of Social Sciences), Sayı: 8, Aralık: 40-55.

-Bahar, Mehmet, Zekeriye Nartgün, Soner Durmuş ve Bayram Bıçak (2012), Pegem Akademi Yayınevi.

-Balcı, Erdal, Ceren Tekkaya (2000), Ölçme Ve Değerlendirme Tekniklerine Yönelik Bir Ölçeğin Geliştirilmesi", Hacettepe Üniversitesi Eğitim Fakültesi Dergisi, Sayı:18: 42 -50.

-Civan Mehmet ve Ferah Yıldız (2003), "Globalleşme Sürecinden Muhasebe Meslek Eğitiminin Etkilenmesi", 6.Muhasebe Denetimi Sempozyumu, 16-19 Nisan.

-Çankaya, Fikret ve Engin Dinç (2009), "Powerpoint ve Klasik Usulde Muhasebe Eğitimi Alan Öğrenciler Arasındaki Farklılıkların Tespiti: Karadeniz Teknik Üniversitesinde Bir Araştırma", Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Sayı: 17: 28 – 52.

-Çepni, Salih – Çoruhlu, Tülay Şenel (2010) "Alternatif Ölçme ve Değerlendirme Tekniklerine Yönelik Hazırlanan Hizmet İçi Eğitim Kursundan Öğretime Yansımalar", Pamukkale Üniversitesi Eğitim Fakültesi Dergisi, Sayı 28 (Temmuz 2010/II), ss. 117-128

-Çoruhlu, Tülay Şenel – Nas, Sibel Er – Çepni, Salih (2009) "Fen Ve Teknoloji Öğretmenlerinin Alternatif Ölçme Değerlendirme Tekniklerini Kullanmada Karşılaştıkları Problemler: Trabzon Örneği", Yüzüncü Yıl Üniversitesi, Eğitim Fakültesi Dergisi. Haziran 2009. Cilt:V1, Sayı:I, 122-141

-Çukacı, Yusuf Cahit ve İsmail Elagöz (2006), "Muhasebe Derslerinde Kullanılan Öğretim Yöntemleri İle Öğrenme Stillerinin İlişkisinin Ortaya Konulması ve Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi'nde Bir Uygulama", D.E.Ü.İ.İ.B.F.Dergisi

Cilt:21 Sayı:1: 147-164.

-Demir, Berna (2012), "Muhasebeye Yön Veren Gelişmeler ve Meslek Yüksekokullarında Verilen Muhasebe Eğitimine Yansımaları", Eğitim ve Öğretim Araştırmaları Dergisi

(Journal of Research in Education and Teaching), Kasım, Cilt 1, Sayı 4, Makale 13: 109-120.

-Demir, Mehmet Kaan (2007) "Sınıf Öğretmeni Adaylarının Gözlem Gezisi Yöntemine Bakış Açılarının İncelenmesi", GÜ, Gazi Eğitim Fakültesi Dergisi, Cilt 27, Sayı 3 (2007) 83-98.

-Eroğlu, Melek Gülşah - Kelecioğlu, Hülya (2011). "Kavram Haritası ve Yapılandırılmış Gridle Elde Edilen Puanların Geçerlik ve Güvenirliklerinin İncelenmesi", Hacettepe Üniversitesi Eğitim Fakültesi Dergisi (H. U. Journal of Education) 40: 210-220 [2011]

-Fidan, Nurettin (2012), "Okulda Öğrenme ve Öğretme", Pegem Akademi, 3. Baskı.

-Güler, N. (2011), "Eğitimde Ölçme ve Değerlendirme", Ankara: Pegem Akadaemi.

-Hatunoğlu, Zeynep (2006), "Muhasebe Eğitiminde Bilgi Teknolojisi Kullanımının Sunum Kalitesine Olan Etkilerinin Tespitine İlişkin Bir Araştırma", Mufad Journal, Sayı:30, Nisan: 190-200.

http://mebk12.meb.gov.tr/meb_iys_dosyalar/34/40/973505/dosyalar/2014_04/16094408_alternatiflmearaveyntemleri.pdf (erişim tarihi 03.02.2015)

-Joyce, Chris – Spiller, Lorraine – Twist, Juliet (2009), "Self-Assessment: What Teachers Think", New Zealand Councıl For Educatıonal Research Te Rünanga O Aotearoa Mö Te Rangahau I Te Mätauranga, Wellıngton, New Zeland.

-KALDER (2005) .Öz Değerlendirme Yöntemleri ve Uygulama Rehberi, EFQM – KALDER, İstanbul)

-Karamustafaoğlu, Sevilay - Çağlak, Aysel – Meşeci, Bahri (2012) "Alternatif Ölçme Değerlendirme Araçlarına İlişkin Sınıf Öğretmenlerinin Öz Yeterlilikleri" Amasya Üniversitesi Eğitim Fakültesi Dergisi, 1(2), 167-179.

-Kılınç, Ahmet (2007). "Bir Öğretim Stratejisi Olarak Kavram Haritalarının Kullanımı", Yüzüncü Yıl Üniversitesi, Eğitim Fakültesi Dergisi. Aralık 2007. Cilt:IV, Sayı:II, 21-48.

-Kocaarslan, Mustafa (2012). "Tanılayıcı Dallanmış Ağaç Tekniği ve İlköğretim 5. Sınıf Fen ve Teknoloji Dersi Maddenin Değişimi ve Tanınması Adlı Ünitede Kullanımı", Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Yıl/Year: 2012, Cilt/Volume: 9, Sayı/Issue: 18, s. 269-279

-Kuran, Kezban – Kanatlı, Fikriye (2009) "Alternatif Ölçme Değerlendirme Teknikleri Konusunda Sınıf Öğretmenlerinin Görüşlerinin Değerlendirilmesi" Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi Cilt/Volume: 6, Sayı/Issue: 12, s. 209-234.

-Milner, Margaret Moore and Wan Ying Hill (2008), "Research Article: Setting The Skills Agenda The Views Of UK Accounting Academics, Department of Accounting and Finance Main Building, West Quadrangle University of Glasgow University Avenue: 1-30.

-Özenç, Mehmet (2013) "Sınıf Öğretmenlerinin Alternatif Ölçme ve Değerlendirme Bilgi Düzeylerinin Belirlenmesi" Dicle Üniversitesi Ziya Gökalp Eğitim Fakültesi Dergisi, 21. 157-178

-Russell, Keith A., Bud" Kulesza, Steve Albrecht And Robert J. Sack (2000), "Charting The Course Through A Perilous Future, Accounting Education Series, Management Accounting Quarterly :4-11.

-Sayın, K. Şevket, E. Yasemin Yeğinboy ve Fatma Tektüfekçi (2005), "Dokuz Eylül Üniversitesi İ.İ.B.F.'nde Öğrenci Açısından ve Alt Yapı Bakımından Muhasebe ve Finansman Eğitiminin Etkinliğinin Ölçülmesi ve Değerlendirilmesi Üzerine Bir Araştırma", Mufad Journal, Sayı: 25, Ocak: 101-108.

-Spiller, Dorothy (2012), "Assessment Matters: Self-Assessment and Peer Assessment", Teaching Development, Teaching Development, The University of Waikato, February 2012.

-Tan, Şeref (2008). Öğretimde Ölçme ve Değerlendirme- KPSS El Kitabı, Pegem Akademi Yayınları, Ankara.

-Tan, Şeref – Erdoğan, Alaattin (2004). Öğretimi Planlama ve Değerlendirme, Pegem Yayıncılık, Ankara.

-Tekin, Halil (1991), Eğitimde Ölçme ve Değerlendirme, Yargı Yayınevi.

-Tuncer, Murat - Ömer Yılmaz (2012), "Kıdem Değişkeni Açısından Ölçme ve Değerlendirme Yaklaşımlarının Kullanımı Üzerine Bir Araştırma", Eğitim ve Öğretim Araştırmaları Dergisi (Journal of Research in Education and Teaching), Kasım, Cilt:1, Sayı:4, Makale:05:41-48.

-Turgut, M. Fuat – Baykul, Yaşar (2012). Eğitimde Ölçme ve Değerlendirme. Pegem Akademi Yayınları, Ankara.

-Ünal, Orhan – Doğanay, Murat (2009), "Lisans Düzeyindeki Muhasebe Eğitiminin Etkinliği, Sayıştay Özelinde Ampirik Bir Çalışma", Sayıştay Dergisi, Sayı: 74-75, Temmuz-Aralık: 117-138.

-Weinstein, Gerald P. (1994). "Evaluation of Accounting Students", Journal of Accounting Education, Vol. 12, No. 3, pp. 193-204.

JOURNAL OF ACCOUNTING, FINANCE AND AUDITING STUDIES

http://www.jafas.org

Muhasebe Meslek Mensuplarının Tükenmişliğine Etki Eden Faktörler: Gaziantep İlinde Bir Alan Araştırması (Factors that Effect to Burnout Levels of the Accounting Professionals: An Area Research in the City of Gaziantep)

Fatih ÖZKAN[a] Cenk AKSOY[b]

[a] Öğr.Gör., Mardin Artuklu Üniversitesi, Ömerli MYO, fatihozkan@artuklu.edu.tr

[b] Arş.Gör., Dicle Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, cenk.aksoy@dicle.edu.tr

Anahtar Kelimeler
Tükenmişlik, Tükenmişlik ile Mücadele, Muhasebe Meslek Mensubu, Muhasebe Mesleği.

Jel Sınıflandırması
M40, M41, M5.

Özet
Günümüzde çok sık karşılaştığımız tükenmişlik sendromu; duygusal tükenme, duyarsızlaşma ve kişisel başarısızlık gibi olumsuz sonuçları itibariyle, hem bireysel hem de örgütsel açıdan iyi tanımlanıp mücadele edilmesi gereken bir olgudur. Muhasebe meslek mensuplarının tükenmişlik düzeylerini ve tükenmişliklerini etkileyen unsurları tespit etmek amacıyla yapılan bu çalışma, Gaziantep ilinde görev yapan 236 meslek mensubuna uygulanmıştır. Ankete katılan muhasebe meslek mensuplarının, tükenmişliklerinin alt başlıklar değerlendirildiğinde; (5'li Likert ölçeğine göre), Duygusal Tükenmişlik (2,87), Duyarsızlaşma (2,37) ve Kişisel Başarısızlık (2,31) boyutunda gerçekleşmiştir. Tükenmişlik sebepleri arasında yer alan "İşyerinde çok yoğun çalıştığımı düşünüyorum" maddesi (3,58) ile en yüksek ortalamaya ulaşırken, "Bu işe girdiğimden beri insanlara karşı duyarsız oldum" maddesi (2,21) ile en düşük ortalama olarak gerçekleşmiştir. Araştırmadan elde edilen bulgulara göre, muhasebe meslek mensuplarının tükenmişlik düzeylerinin yüksek olmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

Keywords
Burnout, To cope with Burnout, Accountant, Accounting Profession.

Jel Classification
M40, M41, M5.

Abstract
Burnout syndrome, as a frequently encountered disorder in today's world, has many negative consequences like emotional exhaustion, desensitization and personal failure. To better cope with the burnout, underlying reasons has to be well-defined both for individuals and for different occupational groups. The study presented here, aiming to assess the burnout levels of accounting professionals, and identify the factors that play role in the course of their burnout, has been carried out in 225 individual accountants that serve in the city of Gaziantep. The study revealed that, for accountants who participated in the survey, main parameters of burnout including emotional exhaustion, desensitization and personal failure scored (2.87), (2.37) and (2.31), respectively, according to 5-point Likert scale. Among reasons of burnout, while a statement of "I think I am working too much at the office" reached to highest average score (3.58), "Since I am in this business, I have been ignorant of people" received the lowest score in average (2.21). In conclusion, according to the findings of the study, it has been concluded that burnout levels of accounting professionals is not high.

1. Giriş

Çağımızda yaşanan hızlı gelişmeler sonucu ortaya çıkan yoğun rekabet ortamı, işletme yapıları ile beraber çalışma koşullarını da değiştirmiştir. Tarafların beklentilerinin yükselmesi değişim isteğinin doğmasındaki temel faktörlerden biri olarak görülebilir. Yüksek beklentiler ise toplumun her kademesinde, farklı seviyelerde görülebilen "Tükenmişlik" kavramını hayatımıza sokmuştur.

Tükenmişlik sendromu bilgi çağının en önemli sorunlarından birisidir. Tükenmişlik kavramı ilk olarak 1974 yılında Herbert J. Freudenberger tarafından tanımlanmıştır. Freudenberger tükenmişliği, başarısız olma, yıpranma, aşırı yüklenme sonucu güç ve enerji kaybı veya karşılanamayan istekler sonucu bireyin iç kaynaklarında tükenme durumu olarak ifade etmiştir (Arı ve Tunçay, 2010: 115).

Emhan, Kula ve Töngür (2013: 57) Tükenmişliği; işle ilgili stres kaynaklarından gelen psikolojik bir sendrom olarak tanımlamışlardır. Maslach'a göre tükenmişlik "işi gereği yoğun duygusal taleplere maruz kalan ve sürekli diğer insanlarla yüz yüze çalışmak durumunda olan kişilerde görülen fiziksel bitkinlik, uzun süreli yorgunluk, çaresizlik ve umutsuzluk duygularının, yapılan işe, hayata ve diğer insanlara karşı olumsuz tutumlarla yansıması ile oluşan bir sendrom"dur (Ardıç ve Polatçı, 2009: 22).

Pines ve Aronson'un tanımına göre tükenmişlik; bir şevk, enerji, idealizm, perspektif ve amaç kaybıdır ve sürekli strese, umutsuzluğa, çaresizliğe ve kapana kısılmışlık duygularına neden olan fiziksel, duygusal ve zihinsel bir tükenme durumudur (Çapri, 2006: 63).

2. Tükenmişliğe Etki Eden Faktörler

Tükenmişlik, başlangıçta gönüllü sağlık personeli arasında, hemşirelerde, öğretmenlerde ve sosyal hizmet çalışanlarında ortaya çıkan yorgunluk, hayal kırıklığı ve işi bırakma gibi davranış biçimi olarak tanımlanan bir terim iken, daha sonra yapılan çalışmalarda sendromun birçok farklı işkolunda ortaya çıktığı saptanmıştır. Yapılan çalışmalar, tükenmişlik sendromunun günümüzde hemen hemen tüm sektörlerde ve meslek gruplarında yaşandığını ortaya koymaktadır (Soysal, 2011: 18).

Şeker ve Zırhoğlu (2009: 4) Tükenmişliğin, insanın birlikte çalıştığı kişilerle ilgili bütün duygularını kaybettiğinde ve ilgili kişinin, çok fazla kişi için sorumluluk almaya zorlandığında yaşandığını öne sürmekteler.

Derin ve Demirel (2012:512)'e göre tükenmişliğin oluşumunda hem bireysel faktörler hem de örgütsel faktörler etkili olmaktadır.

2.1. Bireysel Faktörler

İnsanların kişilik yapısı, tükenmişlik yaşama oranı ve düzeyi açısından belirleyici kriterlerden birisidir. Ardıç ve Polatçı (2009: 23)'ya göre; idealist, mükemmeliyetçi, amaç odaklı, mücadeleci, rekabetten hoşlanan, kaybetmeyi sevmeyen, çevrelerine karşı öfkeli ve saldırgan davranışlar sergileyen, eleştirici, aceleci, verilen işleri zamanında bitirme gayretinde olan, sözüne sadık, sorumluluk sahibi, kişisel çıkarlarını her şeyden üstün tutan, hızlı hareket eden ve hızlı konuşan bireyler, daha fazla tükenme riski altındadır.

Basım ve Şeşen (2006:18) ise tükenmişliğe neden olan bireysel faktörleri aşağıdaki şekilde sıralamışlardır: Yaş, cinsiyet, medeni durum, çocuk sayısı, çalışma süresi ve eğitim düzeyi, işine karşı aşırı ilgi ve bireysel beklenti düzeyi.

2.2. Örgütsel Faktörler

Tükenmişliğin ortaya çıkmasında bireysel faktörlerin yanında örgütsel faktörlerinde kayda değer bir etkisi vardır. Akbolat ve Işık (2008: 231)'a göre; işin niteliği, çalışılan örgüt tipi, haftalık çalışma süresi, örgütün özellikleri, iş yükü, iş gerilimi, rol belirsizliği, karara katılamama, örgüt içi ilişkiler, örgüt iklimi, ekonomik ve toplumsal nedenler tükenmişliğin örgütsel nedenleri olarak ifade edilmektedir.

Karadağ, Akbolat ve Işık (2010: 43) ise tükenmişliğe neden olan örgütsel faktörlere ek olarak; müşterilerin gereksinimlerinin finansal, bürokratik ve idari nedenlerden dolayı karşılanamaması, önderlerin yetersizliği, denetim yetersizliği ya da her ikisi, yetersiz uzman eğitimi ve yönlendirme gibi unsurları işaret etmişlerdir.

3. Tükenmişliğin Belirtileri

Tükenmişlik kavramı, ilk olarak yoğun insan ilişkilerini gerektiren sağlık çalışanlarında incelenmeye başlanmış daha sonra öğretmenlik, polislik, yöneticilik gibi benzer şekilde iletişimi gerektiren meslek gruplarında da araştırma konusu olmuştur (Tümkaya ve Çavuşoğlu, 2010: 470).

Maslach ve Jackson'a göre tükenmişlik duygusal tükenme (emotional exhaustion), duyarsızlaşma (depersonalization) ve kişisel başarı duygusunda azalma (Diminished personal accomplishment) olmak üzere üç boyuttan oluşmaktadır. Duygusal tükenme, duygusuzluk ve ilgide azalma ile sonuçlanmaktadır (Akbolat ve Işık, 2008: 231). Maslach'a göre tükenmisligin temel boyutu, baslangıcı ve en önemli bileseni duygusal tükenmedir (Ceyhan ve Siliğ, 2005: 45). Duyarsızlaşma, etkileşim içinde çalıştığı kişilere

karşı olduğu gibi, işyerine karşı da negatif tutumların gelişmesi ile karakterizedir. Kişisel başarı duygusunda azalma ise kişinin kendisini negatif bir şekilde değerlendirme eğilimi ile ortaya çıkmaktadır. Kişinin kendisini yetersiz ve başarısız hissetmesi duygusu, öz saygısını kaybetmesine ve depresyona neden olmaktadır (Akbolat ve Işık, 2008: 231).

Meslekle ilgili olarak yaşanan olumsuzluklar, yoğun ve sürekli hale geldiğinde bir dizi davranışsal, fiziksel veya psikolojik istenmeyen sonuç ortaya çıkabilmektedir. Şeker ve Zırhoğlu (2009:3) tükenmişlik sonucu ortaya çıkan davranışsal sonuçları; isten kaçma, yorgunluk, alkol, uyuşturucu kullanımı ve saldırganlık, fiziksel sonuçları; kardiyo-vasküler hastalıklar, ülser, solunum rahatsızlıkları, psikolojik sonuçları ise iş doyumsuzluğu, depresyon, kaygı ve engellenme şeklinde sıralamaktadır.

Ardıç ve Polatçı (2008: 73) Tükenmişliğin belirtilerini fiziksel, psikolojik ve davranışsal belirtiler olmak üzere üç başlık altında toplamışlardır. Müşteriler ya da hizmet verilen kişilere karsı negatif davranışlar sergileme, insanlarla ilişkilerde bozulma ve aktif olarak diğer insanların olduğu ortamlara girmeme ve geri çekilme, hizmetin niteliğinde bozulma, hatalar yapma, kaza ve yaralanmalarda artış, kuruma ve işe ilginin kaybı, yaratıcılığın kaybı, işte doyumsuzluk yaşama, düşük performans ve mesleki başarıda azalma, işte idealizm kaybı, işe geç gelme ve devamsızlık, bazı şeyleri erteleme ya da sürüncemede bırakma, iş tatmininde ve örgütsel bağlılıkta azalma ve tüm bunların sonunda işi bırakma eğilimi ve iş değiştirme isteği tükenmişliğin örgütler açısından sonuçları olarak belirlenebilmektedir (Arı ve Bal, 2008: 141).

Pelit ve Türkmen (2008:119) tükenmişliğin bireye yönelik olumsuz etkilerinin yanında, örgütlere yönelikte olumsuz etkileri de olduğunu ifade ederek söz konusu etkileri; düşük iş gücü performansı, yüksek işgücü devri, örgütsel bağlılığın ve iş memnuniyetinin azalması, yüksek sağlık giderleri, yaratıcılığın ve problem çözme kabiliyetinin azalması şeklinde sıralamışlardır.

4. Tükenmişlik ile Mücadele

Tuğrul ve Çelik (2002:3) tükenmişliğin ortaya çıkmaması için alınabilecek önlemleri: kişilerin bir işe başlarken ne ile karşılaşabilecekleri yönünde bilgilendirilmesi, çalışanların takip edilmesi, enerjilerini yeniden kazanabilecekleri yeni işler verilmesi, çalışanların günlük stresten uzaklaşmalarını sağlayabilecek ortamlar hazırlanması, kişilere kendi yetenekleri hakkında geribildirim verilmesi, çalışanların dış baskılar ve saldırılara karşı korunması, yöneticilerin yüksek performans sergileyen elemanlara daha fazla iş verme yönündeki eğilimlerini kontrol etmeleri şeklinde sıralamaktadırlar.

Tükenmişlik sendromuna maruz kalan kişiler, geçmişte pek çok şey başaramamıştır ve bu bakış açısıyla gelecekte de başarılı olamayacaklarını varsaymaktadırlar. Bu bakış açısı, örgüt ve birey açısından ağır ve ciddi sonuçları beraberinde getireceğinden önlenmesi gereken bir durum olarak ortaya çıkmaktadır. (Akbolat ve Işık, 2008: 232).

Gerek hizmet kalitesinde yarattığı aksaklıklar, gerekse çalışanların sık iş değiştirme, işe devamsızlık hatta sağlık problemleri ile oluşturduğu ekonomik zararlar kayda değer meseleler teşkil etmektedir. (Balcıoğlu, Memetali ve Rozant, 2008: 103).

Tükenmişlik hem bireysel, hem de örgütsel düzeyde yaşanabildiği için, tükenmişlikle mücadelenin de bireysel ve örgütsel olmak üzere iki boyutu olduğu söylenebilir.

4.1. Bireysel Düzeyde Tükenmişlik ile Başa Çıkma Yolları

Ardıç ve Polatçı (2008: 77) Bireysel düzeyde yaşanan tükenmişlik ile mücadele için; tükenmişlikle ilgili bilgi sahibi olmak, kendini iyi tanımak ve ihtiyaçlarını belirlemek, işle ilgili gerçekçi beklenti ve hedefler geliştirmek, kişisel gelişim ve danışmanlık gruplarına katılmak, nefes alma ve gevşeme tekniklerini öğrenmek, rahatlamak için müzik dinlemek, spor yapmak, kişinin insan olarak sınırlılıklarını bilmesi ve kabullenmesi, hobi edinmek, işe başlamadan önce işin zorlukları ve riskleri ile ilgili bilgi edinmek, zaman yönetimi konusunda bilgi sahibi olmak, işte ve özel hayattaki monotonluğu azaltmak, işe ara vermek veya iş değişikliği yapmak, kendisini stresle başa çıkma konusunda geliştirmek gibi unsurların faydalı olacağını ileri sürmektedirler.

4.2. Örgütsel Düzeyde Tükenmişlik ile Başa Çıkma Yolları

Süloğlu (2009: 23) örgütsel düzeyde tükenmişlik ile boşa çıkmak için; zor işleri eşit olarak dağıtarak yükün aynı kişiler üzerinde birikmesini engellemek, zor işlerin dönüşümlü olarak yapılmasını sağlamak, gün içerisinde iş harici aktiviteler için zaman ayırmak, yarım gün çalışmayı desteklemek, çalışanlara yeni programlar oluşturması için olanak sağlamak, düzenli aralıklarla geri bildirim almak için anket düzenlemek, çalışanlarla sorun çözmeye yönelik toplantılar düzenlemek, izin ve zaman konusunda katı davranılmaması, kimlik belirsizliğinin ve iletişimsizlikten kaynaklanan çatışmaların engellenmesi gibi konularda hassas davranılması gerektiğini öne sürmektedir.

5. Tükenmişlik – Muhasebe Mesleği İlişkisi

Tükenmişlik, eğitim ve sağlık hizmetleri gibi insan odaklı meslekleri icra edenlerin maruz kaldıkları mesleki bir zarar olarak kabul edilmektedir (Akbolat ve Işık, 2008: 231). Muhasebe mesleğinin de insan odaklı meslekler sınıfında yer alması, muhasebe meslek mensuplarında tükenmişliğin ortaya çıkmasına sebep olmaktadır.

Her meslekte olduğu gibi muhasebe meslek mensubunun da taşıması gereken bir takım özellikler mevcuttur. Ayboğa (2012: 34) kişisel, mesleki ve ahlaki nitelikler olarak gruplandırılacak bu özellikleri; zihinsel yetenek, olgunluk, kavramsal anlama, iletişim yeteneği, tarafsız olabilme, ihtiyaca uygun olmayan bilgi ve veriden faydalı bilgiler üretebilme, faaliyetleri ile ilgili olarak karar almaya yardımcı olabilecek alternatif çözüm önerileri sunma, teknik konulara hâkimiyet ve mesleğin sosyal sorumluluğunu göz önünde bulundurma şeklinde sıralamıştır. Mensuplarının taşıması gereken nitelikler ve mensuplarından beklentiler bakımından muhasebe mesleği; yoğun bir çalışma temposu ve üst seviyede dikkat gerektirmektedir.

İnsan odaklı mesleklerden sayılan muhasebecilik mesleği; düşünsel bir faaliyete dayalı olması, devamlı dikkat gerektirmesi, işlerin çeşitliliği ve sorumluluk alanının genişliği gibi özellikleri nedeniyle stresli bir meslek olarak kabul edilmektedir (Okutan, Yıldız ve Konuk, 2013: 4).

Son yıllarda yapılan yasal düzenlemelerle, muhasebe mesleğinin icrası sırasında ortaya çıkabilecek hata ve yanlışlar için uygulanacak müeyyidelerin ağırlaştırılması da muhasebe meslek mensubu üzerindeki baskı ve stresi artırıcı bir unsur olarak karşımıza çıkmaktadır. Faaliyetlerin yürütülmesi esnasında yaşanan yoğun stres, tükenmişliğe sebep olan etkenler arasında yer almaktadır.

Yalçın (2012: 114)'a göre muhasebe meslek mensuplarının sayısının artması, yeni teknolojilerin benimsenmesi, müşterilerin istek ve ihtiyaçlarının değişmesi, değişken, dinamik ve rekabetçi bir pazarda faaliyette bulunma zorunluluğu gibi etkenler muhasebe mesleğini daha yıpratıcı şartları ihtiva eden bir meslek haline getirmiştir.

Literatürde muhasebe meslek mensuplarının tükenmişliğini araştıran bir takım çalışmalar mevcuttur. Ay ve Avşaroğlu (2010:1170) Türkiye genelinde tesadüfi olarak seçilen 1494 meslek mensubuna yönelik yaptıkları çalışmada, muhasebe meslek mensuplarının cinsiyetlerine göre, duygusal tükenme alt boyutunda; hizmet sürelerine göre, duyarsızlaşma ve kişisel başarı alt boyutlarında; yaşlarına göre, duygusal tükenme alt boyutunda istatistiksel olarak anlamlı farklar tespit etmişlerdir. Okutan, Yıldız ve Konuk (2013: 1) ve Soysal (2011: 19) muhasebe ve finans çalışanlarının tükenme düzeylerinin düşük olduğunu tespit etmişlerdir. Hacıhasanoğlu ve Karaca (2014:153) ise yaptıkları analizler sonucu, bağımsız çalışan muhasebe meslek mensuplarının duygusal tükenme ve duyarsızlaşma düzeylerinin orta, kişisel başarısızlık düzeyinin ise düşük çıktığını tespit etmişlerdir.

6. Gaziantep İlindeki Muhasebe Meslek Mensuplarının Tükenmişliğine Etki Eden Faktörlerin Belirlenmesine Yönelik Bir Araştırma

6.1. Araştırmanın Amacı

Bu çalışma ile Gaziantep ilinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının tükenmişlik düzeyleri ve tükenmişliklerine sebep olan faktörlerin tespit edilmesi amaçlanmıştır. Çalışma sonunda, araştırmadan elde edilen bulgulardan hareketle muhasebe meslek mensuplarının tükenmişliğini azaltıcı, çözüm önerileri sunulmaya çalışılmıştır.

6.2. Araştırmanın Sorusu

Muhasebe meslek mensuplarının tükenmişliği ne düzeydedir ve muhasebe meslek mensuplarının tükenmişliğine etki eden faktörler nelerdir?

6.3. Evren ve Örneklem

Gaziantep ilinde faaliyet gösteren 1683 muhasebe meslek mensubu araştırmanın evrenini oluştururken, evren içinden tesadüfî örneklem yoluyla seçilen 236 muhasebe meslek mensubu araştırmanın örneklemini oluşturmaktadır. Veri toplama aracı olarak; Maslach Tükenmişlik Envanteri ve Kimlik Bilgileri anketi kullanılmıştır. 5'li likert ölçeği kullanılan Maslach Tükenmişlik Envanteri; Duygusal tükenme 9, duyarsızlaşma 5 ve kişisel başarısızlık 8 olmak üzere toplam 22 maddeden oluşmaktadır. Ölçek maddelerinin puanlanmasında literatürde farklı uygulamalar görülmektedir (Deliorman ve diğerleri, 2009:84). Maslach Tükenmişlik Envanterinde; Duygusal tükenme ve duyarsızlaşma alt boyutları olumsuz, kişisel başarısızlık alt boyutu olumlu ifadelerden oluşmaktadır. Bu nedenle, kişisel başarısızlık alt boyutuna verilen cevaplar değerlendirirken puanlar tersten hesaplanmıştır. Çalışmamızda sorulara verilen cevaplar analize tabi tutulurken "hiçbir zaman" 1, "her zaman" 5 olacak şekilde puanlama yapılmıştır. Sonuç olarak 1'den 5'e doğru ortalama yükseldikçe tükenmişliğin arttığı varsayılmıştır.

6.4. Verilerin Toplanması ve Analizi

Bu araştırma için, 10 Mart 2014 - 14 Nisan 2014 tarihleri arasında elden 270 adet anket dağıtılıp, 248 adet toplanabilmiştir. Toplanan anketlerden 12 tanesi, veri eksikliği nedeniyle değerlendirmeye alınmamış, kalan 236 anket analize tabi tutulmuştur. Anket sonucu elde edilen veriler, SPSS 19 programına girilerek, %95 güven aralığında analizler yapılmıştır. İlk olarak ikiden fazla grup arasındaki farklılıkların analizi için Tek Yönlü Varyans Analizi olan One-Way ANOVA testi uygulanmıştır. Bulunan anlamlı farklılıkların

grup içinde hangi alt gruplardan kaynaklandığını tespit etmek içinde Post Hoc-Tukey testi kullanılmıştır.

6.5. Araştırmaya Ait Bulgular

6.5.1. Demografik Bilgiler

Ankete katılan muhasebe meslek mensuplarının demografik özelliklerine ait dağılımı Tablo-1'de gösterilmiştir.

Tablo 1: Araştırmaya Katılan Muhasebe Meslek Mensuplarına İlişkin Demografik Bilgiler

Cinsiyet	**Kişi**	**%**	**Medeni Durum**	**Kişi**	**%**
Kadın	68	28.8	Evli	108	45.8
Erkek	168	71.2	Bekâr	128	54.2
Toplam	236	100	Toplam	236	100
Yaş	**Kişi**	**%**	**Eğitim Durumu**	**Kişi**	**%**
25'ten Küçük	91	38.6	Lise	57	24.2
25-34	76	32.2	Ön lisans	56	23.7
35-44	73	15.7	Lisans	91	38.6
45 ve üstü	32	13.6	Yüksek lisans	32	13.6
Toplam	236	100	Toplam	236	100
Mesleki Tecrübe	**Kişi**	**%**	**Mevcut İşyeri Tecrübesi**	**Kişi**	**%**
5'ten Az	85	36.0	3'ten Az	91	38.6
5-9	56	23.7	3-5	71	30.1
10-14	33	14.0	6-9	31	13.1
15-19	30	12.7	10 ve üstü	43	18.2
20 ve üstü	32	13.6	Toplam	236	100
Toplam	236	100			
Aylık Gelir	**Kişi**	**%**	**Çalışma Şekli**	**Kişi**	**%**
1000 TL' den az	74	31.4	SMMM bürosu	126	53.4
1000 TL - 2500 TL	91	38.6	Kendi SMMM bürom	53	22.5
2500 TL - 5000 TL	45	19.1	Özel bir firmanın Muh. Dep.	57	24.2
5000 TL ve üstü	26	11.0	Toplam	236	100
Toplam	236	100			

6.5.2 Güvenirlik Analizi

Ölçeğin güvenirliğini sınamak amacıyla hesaplanan Cronbach Alpha değeri Tablo-2 de görülmektedir:

Tablo 2: Cronbach's Alpha Değeri

Cronbach's Alpha	Soru Sayısı
0,852	22

Güvenlik değeri düşük bulunan 3 soru (DU4, KB8, KB2) anketten çıkarıldıktan sonra hesaplanan Cronbach Alpha değeri ise Tablo-3'te görülmektedir.

Tablo 3: Düzenlenmiş Cronbach's Alpha Değeri

Cronbach's Alpha	Soru Sayısı
0,878	19

Sosyal bilimlerde, ölçeklerin içsel güvenilirliğini ölçmede yaygın olarak kullanılan Cronbach Alfa katsayısı 0,70 üzerinde çıktığından, ölçeğin yeterli güvenirliğe sahip olduğu söylenebilir.

6.5.3 Faktör Analizi

Faktörlerin açıklama oranının % 50,745 olduğu ve soruların 3 faktörde toplandığı görülmektedir. Duyarsızlaşma soruları ile Duygusal tükenme sorularının aynı faktörde toplanması bir sorun olarak karşımıza çıkmıştır, Maslach tükenmişlik ölçeği, tükenmişliğin alt başlıklarını ölçme kriteri açısından gözden geçirilebilir.

Tablo 4: Faktörlerin Ölçülen Özelliği Açıklama Durumu

Component	Initial Eigenvalues			Extraction Sums of Squared Loadings		
	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %
1	6,45	33,948	33,948	6,45	33,948	33,948
2	2,012	10,59	44,538	2,012	10,59	44,538
3	1,179	6,207	50,745	1,179	6,207	50,745
4	1,121	5,897	56,643			
5	0,957	5,038	61,681			
6	0,861	4,53	66,211			
7	0,828	4,357	70,568			
8	0,734	3,865	74,433			
9	0,696	3,665	78,099			
10	0,643	3,382	81,48			
11	0,613	3,226	84,707			
12	0,529	2,783	87,49			
13	0,419	2,207	89,697			
14	0,394	2,073	91,77			
15	0,388	2,044	93,813			
16	0,363	1,91	95,724			
17	0,348	1,831	97,555			
18	0,251	1,323	98,878			
19	0,213	1,122	100			

Tablo 5: Soruların Faktörel Dağılımı

	Anket Soruları	Component		
		1	2	3
DUYGUSAL TÜKENMİŞLİK	İşimden soğuduğumu hissediyorum	0,768	-0,025	-0,299
	İş günü sonunda kendimi tükenmiş hissediyorum	0,740	-0,108	-0,213
	Sabah kalkıp, yeni bir iş gününe başlamak zorunda olduğum zaman, yorgunluk hissediyorum	0,751	-0,061	-0,19
	Gün boyu insanlarla birlikte çalışmak, beni gerçekten geriyor	0,708	-0,056	-0,013
	İşimden dolayı tükendiğimi hissediyorum	0,777	-0,135	-0,103
	İşimin beni kısıtladığını düşünüyorum	0,484	-0,416	0,172
	İş yerinde çok yoğun çalıştığımı düşünüyorum	0,292	-0,605	0,005
	İnsanlarla doğrudan birlikte çalışmak bende çok fazla stres yaratıyor	0,701	-0,144	-0,034
	Sabrımın tükendiğini hissediyorum	0,691	-0,135	0,329
DUYARSIZLAŞMA	Hizmet verdiğim bazı kişilere karşı soğuk ve ilgisiz davrandığımı hissediyorum	0,532	0,202	-0,439
	Bu işe girdiğimden beri, insanlara karşı daha duyarsız oldum	0,628	-0,213	0,092
	Bu işin beni duygusal olarak körelttiğinden endişe duyuyorum	0,656	-0,152	0,184
	Hizmet verdiğim kişilerin, bazı sorunları yüzünden beni suçladıklarını hissediyorum	0,533	0,027	0,451
KİŞİSEL BAŞARISIZLIK	Hizmeti verdiğim kişilerin, olaylarla ilgili neler hissettiğini çok kolay anlayabiliyorum	0,104	0,318	0,549
	Yaptığım iş ile başkalarının hayatını olumlu etkilediğimi düşünüyorum	0,235	0,589	0,097
	Kendimi çok enerjik hissediyorum	0,529	0,406	0,16
	Hizmet verdiğim kişilerle birlikte, kolaylıkla rahat bir ortam oluşturabiliyorum	0,52	0,343	0,138
	Hizmet verdiğim kişilerle yakından ilgilendikten sonra kendimi canlanmış hissederim	0,487	0,412	-0,009
	İşimde birçok önemli şey yaptım	0,335	0,622	-0,256

6.5.4 Tükenmişlik Düzeyinin Demografik Özelliklere Göre Ortalaması

Tablo 6: Tükenmişlik Düzeyinin Demografik Özelliklere Göre Ortalaması

Cinsiyet	**Duyarsızlaşma**	**Duygusal T.**	**Kişisel Başarısızlık**	**Tüken. Ort.**
Kadın	2,1728	2,6881	2,2676	2,4465
Erkek	2,4494	2,9403	2,3246	2,6426
Ortalama	2,3697	2,8676	2,3082	2,5861
Yaş	**Duyarsızlaşma**	**Duygusal T.**	**Kişisel Başarısızlık**	**Tüken. Ort.**
25'ten Küçük	2,2253	2,6666	2,2857	2,4534
25-34	2,4934	3,0611	2,3429	2,7147
35-44	2,3378	2,8411	2,3108	2,5673
45 ve üstü	2,5234	3,0106	2,2869	2,6797
Ortalama	2,3697	2,8676	2,3082	2,5861
Mesleki Tecrübe	**Duyarsızlaşma**	**Duygusal T.**	**Kişisel Başarısızlık**	**Tüken. Ort.**
5'ten Az	2,1706	2,6195	2,3414	2,4372
5-9	2,3884	2,8388	2,2713	2,5652
10-14	2,4167	3,0809	2,4506	2,7412
15-19	2,6500	3,2300	2,2327	2,7930
20 ve üstü	2,5547	3,0175	2,2088	2,6644
Ortalama	2,3697	2,8676	2,3082	2,5861
Aylık Gelir	**Duyarsızlaşma**	**Duygusal T.**	**Kişisel Başarısızlık**	**Tüken. Ort.**
1000 TL' den az	2,0845	2,6050	2,3334	2,4099
1000 TL - 2500 TL	2,6676	3,0327	2,3816	2,7500
2500 TL - 5000 TL	2,2222	2,7682	2,0747	2,4342
5000 TL ve üstü	2,3942	3,2092	2,3838	2,7769
Ortalama	2,3697	2,8676	2,3082	2,5861
Medeni Durumu	**Duyarsızlaşma**	**Duygusal T.**	**Kişisel Başarısızlık**	**Tüken. Ort.**
Evli	2,5255	3,0817	2,3258	2,7257
Bekar	2,2383	2,6870	2,2934	2,4683
Ortalama	2,3697	2,8676	2,3082	2,5861
Eğitim Durumu	**Duyarsızlaşma**	**Duygusal T.**	**Kişisel Başarısızlık**	**Tüken. Ort.**
Lise	2,1053	2,6061	2,3835	2,4296
Önlisans	2,5670	2,9820	2,3337	2,6898
Lisans	2,3681	2,8901	2,8901	2,5802
Yüksek Lisans	2,5000	3,0694	3,0694	2,7000
Ortalama	2,3697	2,8676	2,8676	2,5861
Mevcut İşyeri Tecrübesi	**Duyarsızlaşma**	**Duygusal T.**	**Kişisel Başarısızlık**	**Tüken. Ort.**
3'ten Az	2,1016	2,6655	2,2840	2,4263
3-5	2,6197	3,1120	2,4276	2,7923
6-9	2,3952	2,7419	2,2855	2,5248
10 ve üstü	2,5058	2,9826	2,1788	2,6281
Ortalama	2,3697	2,8676	2,3082	2,5861
Çalışma Şekli	**Duyarsızlaşma**	**Duygusal T.**	**Kişisel Başarısızlık**	**Tüken. Ort.**
SMMM Bürosu	2,3075	2,8315	2,3074	2,5554
Kendi SMMM Br.	2,4292	2,9855	2,2142	2,6249
Özel Bir Firmanın Muh. Dep.	2,4518	2,8379	2,3975	2,6179
Ortalama	2,3697	2,8676	2,3082	2,5861

6.5.5 Muhasebe Meslek Mensuplarının Duyarsızlaşması ile Demografik Özelliklerinin İlişkisi

Duyarsızlaşmayı ölçmeye yönelik sorulan sorular ile muhasebe meslek mensuplarının; yaş, cinsiyet, medeni durum, mesleki tecrübe, halen çalışmakta olduğu işyerinde kaç yıldır çalıştığı, işyeri türü, aylık gelir ve eğitim durumu değişkenlerinin ilişkisini tespit etmek amacıyla %95 güven aralığında Anova testi uygulanmıştır. Uygulanan test sonucunda muhasebe meslek mensuplarının demografik özelliklerin, duyarsızlaşma düzeyinde anlamlı bir fark oluşturmadığı söylenebilir.

Tablo 7: Duyarsızlaşma ile Demografik Özellikler İlişkisi

	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
(Constant)	2,33	0,495		4,706	0
Cinsiyet	0,196	0,141	0,097	1,39	0,166
Yaş	-0,22	0,125	-0,25	-1,753	0,081
Mesleki Tecrübe	0,171	0,092	0,267	1,855	0,065
Aylık Gelir	-0,188	0,11	-0,199	-1,709	0,089
Medeni Durum	-0,268	0,179	-0,146	-1,495	0,136
Eğitim Durumu	0,095	0,071	0,104	1,345	0,18
Mevcut İşyeri Tec.	0,076	0,084	0,093	0,909	0,364
İşyeri Türü	0,089	0,075	0,081	1,195	0,233

6.5.6 Muhasebe Meslek Mensuplarının Duygusal Tükenmesi ile Demografik Özelliklerinin İlişkisi

Duygusal tükenmeyi ölçmeye yönelik sorulan sorular ile muhasebe meslek mensuplarının; yaş, cinsiyet, medeni durum, mesleki tecrübe, halen çalışmakta olduğu işyerinde kaç yıldır çalıştığı, işyeri türü, aylık gelir ve eğitim durumu değişkenlerinin ilişkisini tespit etmek amacıyla %95 güven aralığında Anova testi uygulanmıştır. Uygulanan test sonucunda: Medeni Durum ve Mesleki Tecrübenin, Duygusal tükenmişliğin boyutlarında anlamlı bir fark oluşturduğu görülmektedir. ($p>0,05$)

Tablo 8: Duygusal Tükenme ile Demografik Özellikler İlişkisi

	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
(Constant)	3,247	0,492		6,601	0
Cinsiyet	0,113	0,14	0,056	0,812	0,418
Yaş	-0,243	0,124	-0,276	-1,95	0,052
Mesleki Tecrübe	0,227	0,092	0,354	2,476	0,014 *
Aylık Gelir	-0,037	0,109	-0,039	-0,334	0,739
Medeni Durum	-0,367	0,178	-0,2	-2,059	0,041 *
Eğitim Durumu	0,085	0,07	0,093	1,213	0,226
Mevcut İşyeri Tec.	-0,086	0,083	-0,104	-1,031	0,304
İşyeri Türü	-0,009	0,074	-0,008	-0,115	0,909

* P=0,00<0,05

Evli meslek mensuplarında duygusal tükenmişlik (3,0817) iken, Bekar meslek mensuplarında bu oran (2,6870) olarak gerçekleşmiştir. Ortaya çıkan bu farkın (p=0,00<0,05) anlamlılık seviyesinde medeni durumdan kaynaklandığı söylenebilir.

Muhasebe mesleğinde 5 yıldan az çalışmış olan meslek mensuplarının duygusal tükenmişlik oranı (2,6195) iken, meslekte 15 ile 19 yıl arasında çalışmış olan meslek mensuplarında bu oran (3,2300) olarak gerçekleşmiştir. Ortaya çıkan bu farkın (p=0,00<0,05) anlamlılık seviyesinde meslekte geçirilen süre farklılığından kaynaklandığı söylenebilir.

Tablo 9: Meslekte Geçirilen Süre Farkının Duygusal Tükenmeye Etkisi

	Tecrübe	Mean Difference	Std. Error	Sig.
5' ten az	**5-9**	-0,2192	0,1543	0,615
	10-14	-0,4614	0,18388	0,092
	15-19	-,61047 *	0,19038	0,013
	20 ve üstü	-0,398	0,18593	0,207

*The mean difference is significant at the 0.05 level. Tukey HSD

6.5.7 Muhasebe Meslek Mensuplarının Kişisel Başarısızlıkları ile Demografik Özelliklerinin İlişkisi

Kişisel başarısızlığı ölçmeye yönelik sorulan sorular ile muhasebe meslek mensuplarının; yaş, cinsiyet, medeni durum, mesleki tecrübe, halen çalışmakta olduğu işyerinde kaç yıldır çalıştığı, işyeri türü, aylık gelir ve eğitim durumu değişkenlerinin ilişkisini tespit etmek amacıyla %95 güven aralığında Anova testi uygulanmıştır. Uygulanan test sonucunda muhasebe meslek mensuplarının demografik özelliklerin, kişisel başarı düzeyinde anlamlı bir fark oluşturmadığı söylenebilir.

Tablo 10: Kişisel Başarısızlık ile Demografik Özellikler ilişkisi

	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
(Constant)	2,65	0,394		6,72	0
Cinsiyet	0,113	0,112	0,072	1,005	0,316
Yaş	0,162	0,1	0,237	1,622	0,106
Mesleki Tecrübe	-0,096	0,073	-0,192	-1,301	0,194
Aylık Gelir	-0,104	0,088	-0,141	-1,184	0,238
Medeni Durum	-0,181	0,143	-0,126	-1,265	0,207
Eğitim Durumu	-0,028	0,056	-0,04	-0,503	0,616
Mevcut İşyeri Tec.	-0,054	0,067	-0,084	-0,809	0,419
İşyeri Türü	0,028	0,06	0,032	0,466	0,642

7. Sonuç ve Öneriler

Araştırmadan elde edilen bulgulara göre tükenmişliğin alt başlıkları değerlendirildiğinde; Duygusal Tükenmişlik (2,87), Duyarsızlaşma (2,37) ve Kişisel Başarısızlık (2,31) boyutunda gerçekleşmiştir. Bu sonuçlara bakarak Gaziantep ilinde çalışan muhasebe meslek mensuplarının tükenmişlik düzeylerinin düşük olduğu söylenebilir.

Muhasebe meslek mensuplarının tükenmişlik düzeylerinin, demografik değişkenlerle ilişkisine bakılacak olursa;

1. Erkek muhasebe meslek mensuplarının (2,64), kadın muhasebe meslek mensuplarından (2,45) daha fazla tükenme yaşadığı görülmektedir. Ancak tükenmişlik düzeylerinde ortaya çıkan fark, istatistiksel olarak anlamlı bulunmamıştır. Literatür incelendiğinde bu konuda farklı bulgulara rastlanmaktadır, kadınların tükenmişlik düzeyini daha yüksek bulan çalışmalar olduğu gibi, erkeklerin tükenmişlik düzeyini daha yüksek bulan çalışmalarda mevcuttur. Örneğin, Şeker ve Zırhlıoğlu (2009:19) duygusal tükenmişlik ve duyarsızlaşma bakımından cinsiyete göre istatistiksel olarak anlamlı bir fark bulamazken, kişisel başarısızlık alt düzeyinde erkeklerin tükenmişlik düzeyinin daha yüksek olduğunu tespit etmiştir. Ay ve Avşaroğlu (2010:1176) Türkiye genelinde 1494 muhasebeciye yönelik yaptıkları çalışmada, kişisel başarısızlık ve duyarsızlaşma bakımından cinsiyete göre istatistiksel olarak anlamlı bir fark bulamazken, duygusal tükenme alt düzeyinde erkeklerin tükenmişlik düzeyinin daha yüksek olduğunu tespit etmiştir. Çapri (2013:1405) kadınların erkeklerden daha fazla tükenmişlik yaşadığını ileri sürmüştür. Literatürde cinsiyet değişkeninin tükenmişlik üzerinde etkili olmadığını ileri süren çalışmalar da mevcuttur. (Girgin, 2010:35; Ardıç ve Polatcı, 2008:87; Okutan, Yıldız ve Konuk, 2013: 11; Pelit ve Türkmen, 2008: 131; Uyar ve Erdinç, 2011:225)

2. Yaş gruplarında en yüksek tükenme düzeyi: 25-34 yaş aralığında yaşanırken, en düşük tükenme düzeyi, 25'ten küçük yaş grubunda (2,45) gerçekleşmiştir. Ancak tükenmişlik düzeylerinde ortaya çıkan fark, istatistiksel olarak anlamlı bulunmamıştır. 25 yaşından küçük muhasebe meslek mensuplarına faaliyetlerin yürütülmesi sırasında daha az sorumluluk verilmesi ve zihinsel iş yüklerinin daha az olması tükenmişlik düzeylerinin düşük olmasında bir etken olabilir.

3. Mesleki tecrübe başlığı altında en yüksek tükenme düzeyi, 15-19 yıl aralığında yaşanırken (2,79), en düşük tükenme düzeyi, 5 yıldan daha az çalışanlarda (2,44) gerçekleşmiştir. Muhasebe mesleğinde 5 yıldan az çalışmış olan meslek mensuplarının duygusal tükenmişlik oranı (2,6195) iken, meslekte 15 ile 19 yıl arasında çalışmış olan meslek mensuplarında bu oran (3,2300) olarak gerçekleşmiştir. Ortaya çıkan bu farkın ($p=0,00<0,05$) anlamlılık seviyesinde istatistiksel olarak anlamlı olduğu söylenebilir. Yapılan pek çok çalışmada, çalışma süreleri ile tükenmişlik düzeyleri arasında pozitif bir ilişki olduğunu göstermiştir (Akbolat ve Işık, 2008: 250). Muhasebe mesleğinde 5 yıldan daha az çalışmış olanların tükenmişlik düzeyinin düşük çıkmasında; meslekte yeni olmaktan dolayı, çok sorumluluklarının olmaması, insanların kendilerinden beklentilerinin düşük düzeyde olması, mesleğe yeni başlamaktan dolayı heyecan sönmesi yaşamamış olmaları gibi unsurların etkili olduğu söylenebilir.

4. Aylık gelir başlığı altında, en yüksek tükenme; 5000 TL ve üzeri gelir grubunda yaşanırken (2,78), en düşük tükenme düzeyi, 1000 TL'den daha az gelir grubunda (2,40) gerçekleşmiştir. Ancak tükenmişlik düzeylerinde ortaya çıkan fark, istatistiksel olarak anlamlı bulunmamıştır. Gelir seviyesi arttıkça iş yükü ve sorumluluğun arttığı, bu sebeple de tükenmişlik düzeyinin yükseldiği söylenebilir. Artan iş yükünün uygun şekilde paylaştırılmasının tükenmişlik düzeyinin düşürülmesinde yararlı olacağı düşünülebilir.

5. Evli muhasebe meslek mensuplarının (2,72), Bekar meslek mensuplarından (2,47) daha fazla tükendiği görülmüştür. Evli meslek mensuplarında duygusal tükenmişlik (3,0817) iken, Bekar meslek mensuplarında bu oran (2,6870) olarak gerçekleşmiştir. Ortaya çıkan bu farkın ($p=0,00<0,05$) anlamlılık seviyesinde istatistiksel olarak anlamlı olduğu söylenebilir. Evli insanların sorumluluklarının daha fazla olduğu, mesleklerinin dışında, diğer sorumluluk alanlarına da vakit ayırmaları gerektiği bir gerçektir. Eğer sorumluluk alanları arasında, uygun zaman tanzimi yapılamaz ise bu durum, kişinin sorumluluklarını yerine getiremeyerek kendini kötü hissetmesine, bir takım işleri aksatarak stres yaşamasına, sonuç olarak tükenmişliğe sebep olabilecektir.

6. Eğitim durumu başlığı altındaki en yüksek tükenme, yüksek lisans mezunlarında (2,70) gerçekleşirken, en düşük tükenme lise mezunlarında (2,43) gerçekleşmiştir. Ancak tükenmişlik düzeylerinde ortaya çıkan fark, istatistiksel olarak anlamlı bulunmamıştır. Eğitim seviyesi yükseldikçe tükenmişlik düzeyi yükselmektedir, buna sebep olarak; eğitim seviyesi yüksek insanların daha fazla sorumluluk üstlenmeleri, kritik kararlarda rol aldıkları için daha dikkatli ve yoğunlaşmış olmaları, beklentilerinin yüksek olması gösterilebilir.

7. Mevcut işyerinde çalışma süresi başlığı altında en yüksek tükenme, 3-5 yıl çalışma süresi grubunda (2,79) gerçekleşmiştir. En düşük tükenme oranı ise 3 yıldan az çalışma süresi grubunda (2,43) gerçekleşmiştir. Ancak tükenmişlik düzeylerinde ortaya çıkan fark, istatistiksel olarak anlamlı bulunmamıştır. Mevcut işyerinde 3 yıldan az çalışanların tükenme düzeylerinin düşük çıkmasında; çalışanların çoğunlukla 25 yaşından küçük olmalarının ve lise mezunlarından oluşmasının önemli olduğu söylenebilir. Önceki bölümlerde, 25 yaşından küçük çalışanların tükenme düzeyleri (2,45) ile lise mezunlarının tükenme düzeylerinin (2,43) düşük çıkmasının olası nedenleri sıralanmıştır.

8. İşyeri türüne göre en yüksek tükenme, "kendi SMMM büromda" (2,62), en düşük tükenme "SMMM bürosunda" (2,56) başlığında gerçekleşmiştir. Ancak tükenmişlik düzeylerinde ortaya çıkan fark, istatistiksel olarak anlamlı bulunmamıştır. Kendi SMMM bürosunda işyeri sahibi olarak faaliyet gösteren meslek mensuplarının sorumlulukları daha fazla olduğundan, tükenmişlik düzeylerinin daha yüksek çıktığı söylenebilir.

Anket sonuçlarına göre tükenmişliğe en çok sebep olan 3 madde sırasıyla verilmiştir.

- İş yerinde çok yoğun çalıştığımı düşünüyorum. (3,58)
- İş günü sonunda kendimi tükenmiş hissediyorum. (3,16)
- İşimin beni kısıtladığını düşünüyorum (3,11)

"İşyerinde yoğun çalışma" tükenmişliğe en çok sebep olan madde olarak tespit edilmiştir. Örgütsel adaletin sağlanabilmesi için iş yükünün de adaletli bir şekilde dağıtılması gerekmektedir. İş yükünün, çokluğunun yanı sıra adaletsiz dağıtılması da haksızlığa uğramış olma düşüncesinden dolayı tükenmişliğe sebep olabilecektir. Şimşek ve Kıngır (2006) artan iş yükünün çalışanlarda stres yaratacağını, bu durumun çalışan üzerinde yoğun bir baskı oluşturacağını, bu baskının da bir yandan verimliliği düşürürken, diğer yandan da bireyin psikolojisi üzerinde olumsuz etkileyeceğini ifade ederek, yoğun iş

temposunun tükenmişliğe sebep olacağını vurgulamışlardır. Tükenme düzeyi yüksek çalışanların diğer çalışanları da olumsuz etkilememesi için önlem alınmalı bu sayede tükenmişliğin örgütsel bir hastalığa dönüşmesine izin verilmemelidir.

Tükenmişliğe en çok sebep olan unsurlardan bir diğeri de, işin çalışanı kısıtlaması durumudur. Çalışanların kendini geliştirebilecekleri, sosyal aktivitelere zaman ayırabilecekleri imkânların oluşturulması suretiyle, tükenmişlik seviyesinin düşürülebileceği söylenebilir. Arı ve Bal (2008:143) Mizahın, bireysel olarak tükenmişlikle baş etmede bir strateji olarak kullanabileceğine dair görüş bildirmişlerdir.

Muhasebe meslek mensuplarının mesleki faaliyetlerini yürütürken karşılaştıkları problemlerin azaltılması da tükenmişlik düzeylerinin düşmesine katkı sağlayacaktır. Gökgöz ve Zeytin (2012: 491) bürokratik işlemlerin azaltılması, vergi mevzuatında yapılacak değişikliklerde muhasebecilerin de görüşünün alınması, vergi yargısının daha hızlı karar vermesinin sağlanması, muhasebe ücretlerinin mükelleflerden Maliye Bakanlığınca tahsil edilerek muhasebe meslek mensuplarının hesabına aktarılmasının sağlanması gibi düzenlemelerin muhasebe meslek mensuplarının yaşadığı stresin azalmasına katkı sağlayacağını ifade etmişlerdir.

Kaynakça

Akbolat, M., Işık, O. (2008). Sağlık Çalışanlarının Tükenmişlik Düzeyi: Bir Kamu Hastaneleri Örneği, *Hacettepe Sağlık İdaresi Dergisi,* 11 (2), 229-254.

Ardıç, K., Polatçı, S. (2008). Tükenmişlik Sendromu Akademisyenler Üzerinde Bir Uygulama (G. O. Ü. Örneği), *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi,* 10 (2), 69-96.

Ardıç, K., Polatçı, S. (2009). Tükenmişlik Sendromu ve Madalyonun Öbür Yüzü: İşle Bütünleşme. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi,* 32, 21-46.

Arı, G., Bal, E. (2008). Tükenmişlik Kavramı: Birey ve Örgütler Açısından Önemi. *Yönetim ve Ekonomi,* 15 (1), 131-148.

Arı, G., Tunçay, A. (2010). Yöneticiye Duyulan Güven ve Tükenmişlik Arasındaki İlişkiler: Ankara'daki Devlet Hastanelerinde Çalışan İdari Personel Üzerinde Bir Araştırma. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi,* 24 (4), 113-135.

Ay, M., Avşaroğlu, S. (2010). Muhasebe Çalışanlarının Mesleki Tükenmişlik, İş Doyumu ve Yaşam Doyumlarının İncelenmesi, *Uluslararası İnsan Bilimleri Dergisi,* 7 (1), 1170-1189.

Ayboğa, H. (2012). Ülkemizde Muhasebe Mesleği ve Meslek Etiği Ahlakı, Erişim Tarihi: 07.04.2014, http://www.onlinedergi.com/MakaleDosyalari/51/PDF2001_2_4.pdf.

Balcıoğlu, İ., Mematali, S., Rozant, R. (2008). Tükenmişlik Sendromu, *Dirim Tıp Gazetesi,* 83, 99-104.

Basım, H., Şeşen, H. (2006). Mesleki Tükenmişlikte Bazı Demografik Değişkenlerin Etkisi: Kamu'da Bir Araştırma. Erişim Tarihi: 08.04.2014, http://www.academia.edu/1082605/Mesleki_Tukenmislikte_Bazi_Demografik_Degiskenlerin_Etkisi_Kamu_da_Bir_Uygulama.

Ceyhan, A., Siliğ, A. (2005). Banka Çalışanlarının Tükenmişlik Düzeyleri İle Uyum Düzeyleri Arasındaki İlişkiler, *Sosyal Bilimler Dergisi.* 5, 43-56.

Çapri, B. (2013). Tükenmişlik Ölçeği-Kısa Formu ile Eş Tükenmişlik Ölçeği-Kısa Formunun Türkçe Uyarlaması ve Psikoanalitik-Varoluşçu Bakış Açısından Mesleki ve Eş Tükenmişlik İlişkisi, *Kuram ve Uygulamada Eğitim Bilimleri,* 13 (3), 1393-1418.

Çarpi, B., Gündüz, B., Gökçakan, Z. (2011). Maslach Tükenmişlik Envanteri Öğrenci Formunun (MTE-ÖF) Türkçe'ye Uyarlaması: Geçerlik Ve Güvenirlik Çalışması, *Ç.Ü. Eğitim Fakültesi Dergisi*. 40, 134-147.

Deliorman, R., Boz, İ., Yiğit, İ., Yıldız, S. (2009). Tükenmişliği Ölçmede Alternatif Bir Araç: Kopenhag Tükenmişlik Envanterinin Marmara Üniversitesi Akademik Personeli Üzerine Uyarlaması. *Yönetim*. 63, 77-98

Derin, N., Demirel, E. (2012). Tükenmişlik Sendromunun Örgütsel Bağlılığı Zayıflatıcı Etkilerinin Malatya Merkez'de Görev Yapan Hemşireler Üzerinde İncelenmesi, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi,* 17(2), 509-530.

Emhan, A., Kula, S., Töngür, A. (2013). Yapısal Eşitlik Modeli Kullanılarak Yönetici Desteği, Örgütsel Bağlılık, Örgütsel Performans ve Tükenmişlik Kavramları Arasındaki İlişkilerin Analizi: Kamu Sektöründe Bir Uygulama, *H.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi,* 31 (1), 53-69.

Girgin, G. (2010). Öğretmenlerde Tükenmişliğe Etki Eden Faktörlerin Araştırılması, *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi,* 9 (32), 31-48.

Gökgöz, A., 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.

Hacıhasanoğlu, T., Karaca, N. (2014). Bağımsız Çalışan Muhasebe Meslek Mensuplarının Ve Muhasebe Çalışanlarının Tükenmişlik, İş Tatmini ve Stres Düzeylerinin Belirlenmesine Yönelik Bir Alan Araştırması, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 19 (4), 153-170.

Karadağ, M., Akbolat, M., Işık, O. (2010). Tıbbi Sekreterlerin Tükenmişlik ve Örgütsel Bağlılık Düzeylerine İlişkin Bir Araştırma, *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi, 2* (4), 41-64.

Okutan, E., Yıldız, Ş., Konuk, F. (2013). İş Hayatında Tükenmişlik Sendromu: Finans ve Muhasebe Çalışanlarının Tükenmişlik Düzeylerinin Belirlenmesine İlişkin Bir Çalışma, *Çankırı Karatekin Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi,* 3 (2), 1-17.

Pelit, E., Türkmen, F. (2008). Otel İşletmeleri İşgörenlerinin Tükenmişlik Düzeyleri: Yerli ve Yabancı Zincir Otel İşletmeleri İşgörenleri Üzerinde Bir Araştırma, *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi,* 10 (1), 117-139.

Soysal, A. (2011). İş Yaşamında Tükenmişlik, *Çimento Endüstrisi İşverenler Sendikası*, 14-26.

Süloğlu, A. (2009). Diyaliz Merkezlerinde Çalışan Doktor ve Hemşirelerde Tükenmişlik Sendromu, *Aile Hekimliği Uzmanlık Tezi*, 1-70.

Şeker, B., Zırhoğlu, G. (2009). Van Emniyet Müdürlüğü Kadrosunda Çalışan Polislerin Tükenmişlik, İş Doyumu ve Yaşam Doyumları Arasındaki İlişkilerin Değerlendirilmesi, *Polis Bilimleri Dergisi,* 11 (4), 1-26.

Şimşek, M., Kıngır, S(ed). (2006). *Çağdaş Yönetim Araçlarından Seçmeler*, Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.

Tuğrul, B., Çelik, E. (2002). Normal Çocuklarla Çalışan Anaokulu Öğretmenlerinde Tükenmişlik, *Pamukkale Üniversitesi Eğitim Fakültesi Dergisi,* 12(2), 1-10.

Tümkaya, S., Çavuşoğlu, İ. (2010). Sınıf Öğretmenliği Son Sınıf Öğretmen Adaylarının Tükenmişlik Düzeylerinin İncelenmesi, *Ç.Ü Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi.* 19 (2), 468-481.

Uyar, S., Erdinç, S. (2011). Muhasebe Personelinin İş Doyumu ve Tükenmişlik Düzeyi, *Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Vakfı Dergisi*, 1, 213-232.

Yalçın, S. (2012). Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebecilik Mesleğinin Geliştirilmesiyle İlgili Tutumları, *Muhasebe ve Finansman Dergisi,* 7, 113-136.

JOURNAL OF ACCOUNTING, FINANCE AND AUDITING STUDIES
http://www.jafas.org

Muhasebe Dersi Alan Öğrencilerin Etik Karar Alma Sürecini Etkileyen Faktörler Üzerine Bir Araştırma(A Research About The Factors That Affect The Ethical Decision Process Of The Students Taking Accounting)

Ayça AKYATAN[a] Filiz ANGAY KUTLUK[b]

[a]Dr. Öğrencisi, Akdeniz Üniversitesi, SBE, İşletme, aycaakyatan79@gmail.com

[b](Corresponding Author) Doç.Dr., Akdeniz Üniversitesi, Ayşe Sak UBYO, angay@akdeniz.edu.tr

Anahtar Kelimeler
Muhasebe Etiği, Etik Karar Alma, Etik Yargı, Etik Felsefeler.

Jel Sınıflandırması
M410.

Özet
Çalışmamızda, Akdeniz Üniversitesi İşletme ve Maliye bölümlerinde okuyan birinci ve dördüncü sınıf öğrencilerinin etik kararlarında demografik özelliklerinin yanında, okudukları bölüm, devam ettikleri sınıf ve muhasebe etiği dersi almış olmalarının etkisi araştırılmıştır. Bulgularımıza göre, literatürde yaygın olarak kabul edilen görüşe paralel olarak, kızların etik yargıları daha güçlü,İşletme öğrencileri, Maliye bölümü öğrencilerine göre daha esnek etik değerlere ve muhasebe etiği dersi almış öğrenciler, almamış olan öğrencilere göre daha güçlü etik yargılara sahiptir. Mevcut çalışma ile literatürdeki diğer çalışmaların bulgularına bakarak, öğrencilerin muhasebe etiği dersi almalarının faydalı olacağı düşünülmektedir.

Keywords
Accounting Ethics, Ethical Decisionmaking, Ethical Judgement, Ethical Philosophies.

Jel Classification
M410.

Abstract
In our study, we investigated whether the department, grade and having taken accounting ethics courses affect the ethical decisonmaking of first grade and fourth grade students attending Business Administration and Public Finance departments of Akdeniz University. According to our findings, which are in conformity with other studies, women have a stronger ethical judgement, business administration students have more flexible ethical values and the students that have already taken accounting ethics courses have stronger ethical values. Considering the findings of this work and otherstudies, we conclude that it may be helpful if the students were given accounting ethics courses.

1. Giriş

Etik, iyi ve kötünün, doğru ve yanlışın, erdem ve erdemsizliğin sistematik olarak incelendiği bir disiplindir. Ahlak ise bunun aksine, bir disiplinden ziyade günlük yaşamda uygulanan düşünce ve davranış kalıplarıdır. Bu anlamda etik disiplini, ahlak hakkındadır (Brinkmann, 2002: s.159; Aslan ve Kozak, 2006:s.50).Muhasebe etiğinin ise muhasebe alanındaki düşünce ve davranış kalıpları hakkında olduğu söylenebilir. Fogarty'e göre (1995) göre her meslek grubunun gerektirdiği bilgi, beceri ve kişisel özellikler muhasebe mesleğinde de gerekli olup diğer mesleklerde olduğu gibi muhasebe mesleğinde de meslek ahlakına ihtiyaç duyulmaktadır. Muhasebe mesleğini yerine getirenler de değer yargılarında çelişkiye düşme, kurallarda ve kararlarda anlaşamama ve mesleki problemler gibi çeşitli sorunlarla karşı karşıya kalabildikleri için bu problemlerini gidermede mesleğin gerektirdiği meslek ahlakı olgusu önemli rol üstlenir (Yıldız, 2010: s.160).

Bu çalışmanın amacı, üniversite öğrencilerinin etik kararlarını hangi etik felsefelerle ilişkilendirdiklerini ve etik kararlarında demografik özelliklerinin yanında, okudukları bölüm, devam ettikleri sınıf ve muhasebe etiği dersi almış olmalarının etkisini, kurgusal senaryolar üzerinden araştırmaktır. Çalışmamızda, muhasebe mesleğinin meslek etiği boyutunun nasıl anlaşıldığı anket yoluyla araştırılmıştır. Anketimizde, literatürde yaygın olarak kullanılan Reidenbach ve Robin'in (1988) çok boyutlu ahlak ölçeğine yer verilmiştir. Araştırmada kullandığımız istatistiksel yöntemler, tutarlılık ve geçerlilik testlerini, varyans analizini ve hiyerarşik çoklu regresyon yöntemini içermektedir. Çalışmamızın ikinci bölümünde, etik konusunun kuramsal çerçevesi anlatılmış, üçüncü bölümde muhasebe etiği üzerine yapılmış ulusal ve uluslararası benzer çalışmaların sonuçları derlenmiştir. Dördüncü bölümde veri ve metodoloji açıklanmış, beşinci bölümde araştırmanın bulguları ortaya konmuştur. Sonuç kısmında ise araştırmamızın sonuçları, bu konuda yerleşmiş yaygın kanılarla karşılaştırılmak suretiyle özetlenmiştir.

2. Kuramsal Çerçeve

Etik davranışın oluşumunda bireysel etik oryantasyonun (bireysel ahlak felsefesi) rolü önemlidir. Etik oryantasyonun birçok boyutu vardır. Etik oryantasyon, etik karar oluşturma safhasında yararlanılan faydacılık, adalet ve dürüstlük, görev ve sorumluluklar, kültürel kabul edilme ve kişisel çıkar gibi olguları içerir (Uyar ve Özer, 2011: s.10024; akt. Jones, Massey ve Thorne, 2003, s. 45-103).

Etik teoriler genellikle birçok kaynakta teleolojik (sonuçsallık) ve deontolojik yaklaşım (haklar) şeklinde 2 başlık altında toplanmakta; teleolojik yaklaşım, egoizm ve faydacılık olarak, deontolojik yaklaşım da ahlak ve haklar ile adalet şeklinde sınıflanmaktadır. İki temel teori yanında literatürde görecelilik(rölativizm) gibi başka teorilerle de karşılaşılmaktadır (Kutlu, 2008:s.10-14).

Bireylerin yaşadıkları etik ikilemler,yine bireyler tarafından farklı etik yaklaşımlara göre tanımlanır. Örnek vermek gerekirse, batı dünyasında faydacı model yaşantıya geçirilir. Bu yaklaşıma göre, en çok sayıda insan için en faydalı olan davranış hayata geçirilmelidir(Aupperle, 2008:s.3).Ahlaki haklar yaklaşımını ele aldığımızda ise, toplumun tüm üyelerinin temel haklarına saygı duyan bir anlayışı görürüz. Bu yaklaşımda, örneğin bir şirketin çalışanlarının, bu şirketin ürettiklerini tüketenlerin ve diğer paydaşların, hatta tüm vatandaşlar olarak genellediğimiz bu bireylerin yaşama, güvenlik ve özgürlük hakları, firmanın karlılığı için ihlal edilemez (Aupperle, 2008:s.4). Adalete dayalı ahlak yaklaşımında ise haklar, ödüller ve zorlukların dürüst ve tarafsız bir biçimde dağıtılması vardır. Örneğin bir şirket yöneticisi, ikramiyeleri taraflı bir şekilde dağıtıyorsa, adalete hizmet etmiyor demektir (Aupperle, 2008:s.5).

Deontolojik etik, davranışlara rehberlik eden kural ve prensipler bütünüdür. Söz konusu kural ve prensipler, hak ve görevler sistemi üzerine temellenmişlerdir. Bu yaklaşıma göre etik bakış açısını yöneten iki prensip vardır. Her birey, temel özgürlükler sisteminde eşit hakka sahiptir ve her sosyal ve ekonomik dengesizlik bireylerin en az zararı görebilecekleri şekilde paylaştırılmalıdır(Buckley, Wiese ve Harvey, 1998:s.285). Bu oryantasyona sahip bireyler daima evrensel prensipler doğrultusunda karar verirler(Uyar ve Özer,2011:s.10024).Bir başka ifadeyle deontoloji, bir davranışın görev ya da yazılı olmayan sorumlulukları ile uyum içinde olup olmadığıdır (Cohen,Pant ve Sharp, 2001:s.323). Deontolojik etik yaklaşımını geliştiren Kant, davranış rehberi şeklinde bir değerler seti tanımlamaktan ziyade, bir davranışın etik özelliğine karar verilmesine yardımcı olacak bir süreç tasarlamıştır. Bu süreç, her bireyin daima ve her şartta etik anlamda onay vereceği bir süreçtir (Clegg, Kornberger ve Rhodes, 2007:s.108). Başka bir deyişle, etik davranış, daima, evrensel değerler ile uyum içinde olmalıdır.

Etik görelilik, tüm etik inanç ve değerlerin kişilerin kültür, din ve duygularına göre şekillenmesidir. Görelilik ekolüne göre, ahlaki karar için objektif bir temel yoktur. Bunun yerine, her kültür veya her insan kendi değerlerini oluşturur. Buna göre, bir kültürde etik olarak değerlendirilebilecek bir davranış, başka bir kültürde etik dışı olarak

değerlendirilebilir. Bu bakış açısında birey, tuzağa düşmemek için, doğru yanlış ayrımını çevreyi oluşturan topluluğun dayattığı doğru-yanlış ayrımına göre değil, objektif ve olması gereken bir biçimde yapmayı bilmelidir (Gupta,2010:s.5). Egoizm, bireyin uzun vadeli çıkarlarına hizmet eden ve birey açısından tatmin edici davranışı etik gören yaklaşımdır (Reidenbach ve Robin, 1990:s.641;Jung,2009:s.942).Bireysel karar verme süreci ise, Rest'in 4 bileşen modeli ile açıklanmıştır. Bu dört bileşen, ahlaki hassasiyet, ahlaki karar verme, ahlaki motivasyon ve ahlaki karakterdir. Bu dört bileşenden bir tanesi bile zayıf kaldığında, etik davranış zedelenmiş olur. Ahlaki hassasiyet, bir bireyin davranışlarının diğer taraflar üzerindeki etkisinin farkında olmasıdır. Ahlaki karar verme, hangi davranış kalıplarının daha adil olduğuna karar vermektir. Ahlaki motivasyon, diğer değerlere karşılık etik değerlere verilen önemle ilişkilidir. Bu bileşendeki zayıflık, bireyin kendini gerçekleştirme veya şirket menfaatlerini ön planda tutmak gibi nedenlerle etik davranıştan sapmasına neden olur. Ahlaki karakter ise, egonun gücü, metanet, ikna gücü, cesaret gibi ahlaki değerleri uygulayabilmek için gerekli olan karakter özellikleridir (Chan ve Leung, 2006:s.438,439).

3. Literatür Özeti

Hawkins ve Cocanougher(1972: 61), işletme öğrencilerinin diğer bölüm öğrencilerine göre etik olmayan davranışları daha çok hoş gördüklerini öne sürmüştür. Beltramini, Peterson ve Kozmetsky (1984: 197), kız öğrencilerin, erkek öğrencilere göre etik davranış konusunda daha duyarlı olduklarını tespit etmiştir, ancak aynı çalışmada, etik anlayışlar konusunda akademik disiplinler arasında bir fark bulunamamıştır. Lane ve Schaupp (1989, s.943) işletme ve ekonomi, sanat, eğitim, fizik, mühendislik, orman mühendisliği ve hemşirelik bölümlerinde okuyan öğrencilerle yaptıkları çalışmada işletme ve ekonomi bölümlerinde okuyan öğrencilerin diğer bölümlerde okuyan öğrencilere göre etik olmayan inançlar konusunda daha esnek olduklarını bulmuştur. Aynı çalışmada kız öğrenciler ve çalışma tecrübesi olan öğrencilerin, etik inançlar konusunda anlamlı bir farklılığa sahip olduğu belirlenmiştir. (Lane ve Schaupp, 1989:s.946). Ameen, Guffey ve McMillan(1996, s.591), muhasebe bölümünde okuyan kız ve erkek öğrencilerin etik anlayışlarındaki farklılıkları inceledikleri çalışmada, kız öğrencilerin etik konusunda daha duyarlı oldukları sonucuna varmıştır. Cohen vd. (1998a, s.206) tarafından yapılan çalışmada farklı fakültelerdeki öğrencilerin etik anlayışları araştırılmış ve serbest sanat okuyan öğrencilerin fayda-zarar temelli faydacı etik anlayışlarının cinsiyet yanlılığı gösterdiği ortaya konmuştur. Etik dışı davranışlar bir kız tarafından

gerçekleştirildiğinde,erkeğin gerçekleştirdiğinden daha fazla etik dışı olarak yorumlanmıştır.Çalışmada söz konusu durum, işletme öğrencilerinin aldıkları eğitimin cinsiyet yanlılığını elimine ettiği şeklinde yorumlanmıştır. Yazarlar tarafından yapılan bir diğer çalışmada, erkekler tarafından kızların daha güçlü bir etik anlayışına sahip olmaları yolunda bir beklenti oluşturulduğu ancak kızlar açısından erkek veya kızların etik anlayışları bakımından bir fark olmadığı belirlenmiştir (Cohen vd., 1998a: s.204).Cinsiyetin etik anlayışı ile ilişkisi konusunda benzer sonuç veren bir çalışma da Keller, Smith ve Smith tarafından yapılmıştır. Çalışmada kız ve erkek öğrencilerin etik anlayışı arasında anlamlı bir fark bulunamamıştır. Aynı çalışma, iş tecrübesi olan öğrencilerin daha az egoist etik anlayışı sergilediklerini ortaya koymuştur (Keller, Smith ve Smith, 2007:s.309- 310).

Merritt (1991, s.625),işletme derecesi olan pazarlama uzmanlarının diğer fakülte mezunlarına göre daha düşük etik standartları olduğunu tespit etmiştir. Çalışmada, üniversitelerin işletme bölümlerinde okuyanların kendileri bu davranışlara dahil olmasalar bile, gerçekleştiren meslektaşlarını anlayışla kabul ettikleri raporlanmıştır. McCabe,Dukerich ve Dutton (1991) tarafından hukuk fakültesi ve MBA programına girmek üzere olan öğrenciler arasında yapılan bir çalışmada, MBA programına girmek üzere olan öğrencilerin daha az etik kararlar hakkında esnek olduğu tespit edilmiştir (McCabe, Dukerich ve Dutton, 1991:s.959).Üniversitelerin birinci ve üçüncü sınıfına devam eden öğrencilerle ve MBA öğrencileri için yapılan başka bir çalışmada erkekler etik anlayış konusunda daha faydacı, geçici (tentative) ve nötr bir tavır sergilemekte iken kız öğrenciler erkek öğrencilere göre daha net etik pozisyon sergilemişlerdir. Üniversite öğrencilerinin MBA öğrencilerine göre adalet konusunda daha duyarlı oldukları belirlenmiştir (Borkowski ve Ugras, 1992: s.961).

Lane ve Schaupp'un (1989)üniversite öğrencileriyle yaptığı yukarıda belirtilen çalışmada, yaş ve not ortalaması açısından etik anlayış konusunda anlamlı bir farklılık ortaya çıkmamıştır (s.945). Yine üniversite öğrencileri ile gerçekleştirilen bir çalışmada, not ortalaması düşük öğrencilerin yüksek öğrencilere göre etik olmayan davranışlara daha meyilli oldukları sonucuna varılmıştır. Bu çalışmada, özsaygı puanları daha yüksek olan öğrencilerle daha düşük olan öğrenciler arasında etik anlayış açısından anlamlı bir fark bulunamazken kız öğrencilerin erkek öğrencilere göre etik davranışa daha yatkın olduğu sonucu ortaya konmuştur (Buckley, Wiese ve Harvey, 1998:s.288).

Profesyonel etiği geliştirmenin uzun vadeli çözümlerinden birisi, üniversite öğrencilerini bu konuda eğitmektir (Davis ve Welton, 1991: s.451). Öğrencilerin aldığı akademik eğitimin etik anlayışlarında anlamlı farklar yarattığı, literatürde tespit edilmiştir (Ford ve Richardson, 1994: s.210; Çakar ve Arbak, 2008: s.3).Chan ve Leung (2006;s.436,450) tarafından yapılan bir çalışmada, muhasebe eğitimini örgün eğitim kurumundan alan öğrencilerin dışarıdan alan öğrencilerine göre etik konusunu daha iyi tanıdıkları anlaşılmıştır, ancak literatürdeki genel kanının aksine kız ve erkekler arasında etik anlayışı konusunda anlamlı bir fark bulunamamıştır. Aynı çalışmada, muhasebe etiği konusunda bilgilendirmenin, öğrencinin etik hassasiyetinin gelişmesine katkı yapacağı belirtilmiştir (Chan ve Leung, 2006:s.436). Benzer şekilde literatürde, muhasebe eğitiminin sosyal sorumluluk farkındalığını arttırdığı belirtilmiştir (Gray, Bebbington ve McPhail,2006:s.66; Abdul Rahman, 2003:s.15).

Vitell ve Festervand (1987, s.111) 118 adet yöneticiyle yaptıkları anket çalışmasında iş etiği ve uygulamalarını incelemişlerdir. Çalışmanın sonuçlarına göre, yöneticilerin şirket dışındaki paydaşlarla münasebetinde, şirket içi paydaşlarla olan münasebetinden daha fazla etik ikilem ortaya çıkmaktadır. Shaubve Finn(1993), 6 büyük denetim firmasında çalışan 207 adet denetçi ile yaptıkları çalışmada görelilik anlayışına sahip denetçilerin bir denetim senaryosundaki etik sorunları daha az kavradıkları, firmaya ve mesleklerine daha az bağlı oldukları sonucuna varmışlardır. Aynı çalışmada, idealizmle mesleki bağlılık arasında yüksek bir ilişki bulunmasına rağmen idealizmle etik hassasiyet arasında daha az ilişki bulunmuştur. Aynı zamanda, organizasyona bağlılık ile etik hassasiyet arasında anlamlı bir fark bulunamamıştır (Shaub ve Finn, 1993, s.145).Başka bir çalışmada, öğrenciler kendilerini çalışan veya müdür olarak farzetmeleri sonucu verdikleri cevaplarda etik anlayışları konusunda anlamlı bir farklılık ortaya çıkmıştır (Kaynama, King ve Smith, 1996:s.586). Öğrencilerin kendilerini çalışan farzederek verdikleri cevaplar, yönetici farzederek verdikleri cevaplardan daha az etik unsurları içermektedir.

Kanada'daki üniversite öğrencileri ve muhasebe firmalarında çalışan muhasebecilerin etik anlayışlarını ölçen bir çalışmada yine kızların etik konusunda daha duyarlı olduğu tespit edilmiştir (Cohen, Pant ve Sharp, 2001: s.329). Çalışmada birinci sınıf öğrencileri, son sınıf öğrenciler ve profesyonel muhasebeciler arasında etik oryantasyon açısından anlamlı bir fark bulunamamıştır. Ancak profesyonel muhasebeciler faydacı oryantasyona önem vermişlerdir (Cohenvd., 2001:s.330).Japonya'da üniversite öğrencileriyle

gerçekleştirilen bir çalışmada ise,adalet ve görelilik etiği yaklaşımları, öğrencilerin etik karar yargılarında etken olan yaklaşımlardır (Jung, 2009: s.948).

Deontolojik etik ve faydacı yaklaşım son iki yüzyılın vazgeçilmeyen iş ahlakı yaklaşımlarındandır (Çakar ve Arbak, 2008:s.4). Faydacılık yaklaşımı ve Kant'ın deontolojik bakış açısını birleştiren geleneksel model; fayda, haklar ve adalet oryantasyonlarını içeren yeni modele göre iş ahlakında daha çok yer bulmaktadır (Brady ve Dunn, 1995: s.385; Çakar ve Arbak, 2008: s.1).Cruz, Shafer ve Srawser (2000:s.223) tarafından vergi uzmanlarıyla gerçekleştirilen çalışmada da benzer şekilde adalet ve faydacılık yaklaşımları diğer etik yaklaşımlara göre baskındır.

4. Veri ve Metodoloji

İşletme ve Maliye bölümlerinin 1. ve 4. sınıflarına kayıtlı 360 öğrenci olup anketlerin geri dönüş oranı %43'tür.Çalışma, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye ve İşletme bölümü 1. ve 4. Sınıf öğrencileri ile gerçekleştirilmiştir. Kolayda örnekleme yolu izlenen çalışmada 155 adet anket cevaplandırılmış bunlardan 1 tanesinde ölçek cevapsız bırakıldığından ve kalan 154 adet anket verisi ile çalışma gerçekleştirilmiştir. 1. ve 4. Sınıf öğrencilerinin seçilmesinin nedeni, öğrencilerin Muhasebe dersiyle önce 1. sınıfta karşılaşmaları, son sınıfta ise çeşitli Muhasebe dersleri almış olup Muhasebe Etiği ile ilgili belli bir bilinç geliştirmiş olacakları düşünüldüğünden iki grup arasında karşılaştırma yapmaktır. Söz konusu bölümlerde çalışmanın gerçekleştirilmesinin nedeni, öğrencilerin bir kısmının muhasebe etiği dersi almış olmalarıdır.

Çalışmanın amacı, muhasebe dersi alan öğrencilerin etik karar verme süreçlerinde, etkili olan çok yönlü faktörleri ahlaki yaklaşımlarla ilişkilendirerek incelemektir.

Çalışmamızda toplam 15 adet soru sorulmuştur. İlk 12 soru, 5 etik felsefeyi temsil etmektedir. Bunlar adalet, görelilik, egoizm, faydacılık ve deontolojidir. Felsefeleri kuramsal çerçeve bölümünde açıklamış olsak da birer cümle ile vurgularsak: Adalet etiği haklar, ödüller ve zorlukların dürüst ve tarafsız bir biçimde dağıtılması ile ilgili adaleti belirtmektedir. Görelilik felsefesinin altında yatan, herkes için her yerde uygun evrensel etik değerlerin olmadığı, aksine etik kuralların kültürden kültüre değişiklik gösterebileceğidir. Egoizm, bireylerin uzun vadeli çıkarlarını koruyan davranışları haklı gören bir etik felsefedir. Faydacılık felsefesi, insan davranışının iyinin kötüye oranını mümkün olduğunca maksimize etmesi gerektiğine vurgu yapar. Deontoloji ise, bireylerin diğerlerinin iddialarını çürütecek(eski hali 'tatmin edecek') yönde davranış sergilemeleri gerektiğidir. Çalışmada kullanılan ölçek,Reidenbach ve Robin (1988) tarafından

geliştirilmiştir.Ölçek, Reidenbach ve Robin (1990, s.643) ve Floryvd., (1992, s.289) tarafından adalet etiği, görecelilik etiği ve deontolojiyi temsil eden 8 soruya, Cohenvd.(1993, s.20 ve 2001, s.333) tarafından beş etik felsefeyi de temsil eden sırasıyla 15 ve 13 soruya, Cruzvd.(2000,s.241) tarafından 13 soruya; Cohenvd. (1998b), Shawver ve Sennetti (2008,s.677)ile Jung (2009, s.945) tarafından 12 soruya indirgenmiş olarak kullanılan çok boyutlu etik karar vermeiçin kullanılmaktadır. Ho benzer şekilde, beş etik felsefeyi temsil ettiği düşünülen ölçekte 12 soru kullanmıştır (Ho, 2007,s.241). Floryvd. (1992), Cohenvd.(1993, 1998b) ve Cruzvd. (2000)'nin çalışmalarındaki senaryolar muhasebe uygulamaları ile ilgilidir.Ölçekte bu 12 soru haricinde, beş etik felsefeyi temsil etmekten ziyade katılımcının etik davranış niyetini ve etik yargısını ölçen 3 soru daha vardır.Floryvd., (1992) ve Reidenbach ve Robin(1990) hariç olmak üzere, yukarıda belirtilen çalışmalarda kullanılmış olan ölçeklerde, söz konusu üç soru da mevcuttur. Ölçek, 7'li Likert ölçeğidir ve bu nedenle tüm sorularda 1-7 arasında puanlama yapılmıştır. Cevap puanlarının yüksek olması, katılımcıların etik karar verme özelliğinin kuvvetli olması anlamına gelmektedir.Yukarıda bahsedilen çalışmalardan esinlenerek kullanılan senaryolar ve ölçek, sırasıyla Ek 1 ve Ek 2 de sunulmuştur. Çalışmamızdaki senaryolar, çeşitli tez ve makale çalışmalarında kullanılmış olan senaryolardır. (Ho, 2007:s.242-243; Palau, 2006:s.128; Shawver ve Sennetti, 2009:s.675; Ampofo, 2004:s.162; Dahlin, 2000:s.126).

Çalışmanın güvenilirliği iç tutarlılık testi ile geçerliliği ise doğrulayıcı faktör analizi ile test edilmiştir.

4.2 Çalışmanın Hipotezleri

Çalışmada 7 hipotez mevcuttur.

H_1: Etik felsefeler, tüm senaryolarda temsil edilmektedir.

H_2: Anket sorularına verilen cevaplar, senaryodan senaryoya farklılık göstermektedir.

H_3: Kız ve erkek öğrencilerin anket sorularına verdikleri cevapların ortalamaları birbirinden farklıdır.

H_4: İşletme ve maliye bölümünde okuyan öğrencilerin anket sorularına verdikleri cevapların ortalamaları birbirinden farklıdır.

H_5: Muhasebe etiği dersi alan ve almayan öğrencilerin anket sorularına verdikleri cevapların ortalamaları birbirinden farklıdır.

H_6: 1. sınıf ve 4. sınıf öğrencilerinin anket sorularına verdikleri cevapların ortalamaları birbirinden farklıdır.

H_7: Öğrencilerin demografik özellikleri dikkate alındığında, etik felsefeler öğrencilerin etik yargılarını etkilemektedir.

H_1 in testi için, ölçekte yer alan 5 etik felsefeyi temsil eden 12 soruya doğrulayıcı faktör analizi uygulanmış ve 5 etik felsefenin 5 boyutta toplandığı doğrulanmıştır. Daha sonra boyutların iç tutarlılık testi gerçekleştirilmiştir. H_2 hipotezinin testi için tek yönlü ANOVA ve Scheffe testleri uygulanmıştır. ANOVA (varyans analizi), tek bir bağımsız değişkene ilişkin iki ve daha fazla grubun bağımlı bir değişkene göre ortalamalarının karşılatırılarak, ortalamalar arasındaki farkın belirli bir güven düzeyinde anlamlı olup olmadığını test etmek için kullanılan istatistiksel bir tekniktir (Ural ve Kılıç: s. 185). Scheffe testi ise ortalamalar arasındaki farkı kıyaslamak için kullanılan bir tür F testidir. Ortalamalar arasındaki farkı kıyaslamak için H_3 ve sonraki 3 hipotezin(H_4-H_6) testi için tek yönlü ANOVA, son hipotezin(H_7) testi için hiyerarşik çoklu regresyon analizi uygulanmıştır.

Benzer metodoloji, Jung (2009) ve Ho (2007) tarafından uygulanmıştır. Jung (2009, s.944), çalışmasında söz konusu ölçeği dikkate alınarak faktör ve güvenilirlik analizi kullanılmıştır. Çalışmada, güvenilirlik analizi sonucunda egoizm boyutunu temsil eden sorular elenmiş ve sorular 4 faktör altında toplamıştır.

5. Bulgular

Katılımcıların demografik özellikleri ile diğer analizlerin sonuçları, tablolar halinde sunulmuştur.Demografik özellikler Tablo 1'de verilmiştir.Katılımcıların %54 ü işletme, %46'sı maliye bölümünde okumaktadır. Bu açıdan dengeli bir dağılım vardır. Kız ve erkek öğrencilerin sayısı birbirine yakın değildir. Öğrencilerin %59'u, 20-23 yaş aralığındadır. Öğrencilerin %32'si, muhasebe etiği dersi almıştır.

Tablo 1: Demografik Özellikler

		n	%
Bölüm			
	İşletme	83	54%
	Maliye	71	46%
Sınıf			
	1. sınıf	82	53%
	4. sınıf	60	39%
	Eksik	12	8%
Cinsiyet			
	Kız	90	58%
	Erkek	57	37%
	Eksik	7	5%
Yaş			
	<18	1	1%
	18-19	32	21%
	20-21	54	35%
	22-23	37	24%
	>23	30	19%
Üniversitede kaçıncı yılınız?			
	1. yıl	35	23%
	2. yıl	47	31%
	3.yıl	4	3%
	4. yıl	13	8%
	5. yıl	48	31%
	5 yıl +	6	4%
	Eksik	1	1%
Hayatınızın büyük kısmını hangi yerleşim biriminde geçirdiniz?			
	Köy	21	14%
	İlçe	34	22%
	Şehir	55	36%
	Büyükşehir	44	29%
Bitirdiğiniz lise			
	Düz lise	111	72%
	Anadolu Lisesi	38	25%
	Özel Kolej	2	1%
	Meslek / Ticaret Lisesi	2	1%
	Eksik	1	1%
Derslerinizde daha önce muhasebe etiğinden bahsedildi mi?			
	Evet	49	32%
	Hayır	100	65%
	Eksik	5	3%

Boyutların iç tutarlığına baktığımızda (Tablo 2), senaryoların tamamı için Cronbach alpha değerleri 0,74 ile 0,95 arasında değişmektedir. Soruların toplam tutarlılığı da her senaryo için 0,80 değerinin üzerindedir. Ölçekte bulunan soruların tamamı ile faktör analizi gerçekleştirilmiştir.

Tablo 2: Boyutların İç Tutarlılıkları

Boyut	Senaryo 1	Senaryo 2	Senaryo 3
1	0.858	0.913	0.953
2	0.811	0.806	0.913
3	0.835	0.834	0.846
4	0.736	0.79	0.793
5	0.743	0.772	0.854
Toplam	0.828	0.823	0.931

Yapılan doğrulayıcı faktör analizi sonucu teorik olarak belirlenmiş olan 5 etik felsefe, çalışmamızda doğrulanmıştır (Tablo 3). Anketin ilk 3 sorusu Adalet boyutunda, sonraki 3 sorusu Görelilik boyutunda, 7. ve 8. soruları Egoizm boyutunda, 9. ve 10. Soruları Faydacılık boyutunda, 11. ve 12. soruları ise Deontoloji boyutunda temsil edilmektedir. RMSEA (Ortalama hata kareleri toplamının karekökü) değeri mükemmel uyumu gösteren %5 değerinin çok az üzerindedir. RMSEA 8% den küçük olduğundan uyum iyi olarak değerlendirilir. SRMR (Standardize edilmiş ortalama artık değerleri toplamının karekökü) ise 0.034 olarak hesaplanmıştır. Bu değer 0.05 in altında olduğunda mükemmel uyuma işaret eder (Çokluk vd, s: 315).χ^2değeri, 111.45 dir. Bu değer, gerçek ve tahmin edilen değerlerin $p<0.01$ düzeyinde birbirinden farklı olduğunu göstermektedir. Ancakχ^2 değeri örneklem büyüklüğüne fazla duyarlı bir göstergedir. Bu nedenle çalışmalarda alternatif olarak normalize χ^2 değeri kullanılır. Bu değer, χ^2'nin serbestlik derecesine bölünmesiyle elde edilir (Hair vd., s. 655-656, 658). Çalışmamızdaχ^2/sd değeri 2.53 tür. Bu değer 3'ün altında olduğunda mükemmel uyumdan söz edilebilir (Çokluk vd., s.307). AGFI (Adapte edilmiş uyum iyiliği indeksi)0.93, GFI (Uyum iyiliği indeksi) 0.96 ve CFI (Karşılaştırmalı uyum iyiliği indeksi) 0.98 dir. Söz konusu indekslerin 0.95'in üzerinde olması mükemmel uyuma, 0.90'ın üzerinde ise iyi uyuma işaret etmektedir (Çokluk vd., s. 312). Tablo 3 de sunulan sonuçlara göre kavramsal anlamlılık desteklenmektedir ve anket soruları öngörülen boyutlarda temsil edilebilmektedir.

Tablo 3: Doğrulayıcı Faktör Analizi Sonuçları

Uyum iyiliği göstergeleri	
RMSEA	0.058
SRMR	0.034
χ^2	111.45
χ^2/sd	2.53
AGFI	0.93
GFI	0.96
CFI	0.98

Tablo 4'te, 5 etik felsefenin senaryo bazında ortalama puanlar ve standart sapmalarla birlikte senaryolar arasında anlamlı farklılık olup olmadığı sunulmuştur. Tabloda gözlem sayıları (n), ortalama (M) ve standart sapma verilmiştir (SD). Varyansları eşit olan grupların ortalamalarının farklılığını test eden ANOVA nın bu varsayımı Levene test istatistiği ile test edilmiştir. Bağımsız değişkenler senaryo, bağımlı değişkenler ölçeklere verilen cevaplar olmak üzere, kredi müdürünün arkadaşına kredi verdiği birinci senaryodaki davranış,faydacı etik felsefe açısından en etik olmayan davranış olarak görülmüştür. Şüpheli alacak karşılığının düşük gösterilmesi, görelilik felsefesi ve deontoloji açısından diğer senaryolara göre daha az etik bulunmuştur. Üçüncü senaryoda yer alan satış müdürünün siparişi erken göndermesi tüm etik felsefeler açısından 3 senaryo içinde en kabul edilebilir davranış olarak görülmüştür. Katılımcılar, arkadaşlarının üç senaryoda da daha az etik hareket edeceklerini düşünmektedirler.

Tablo 4: Etik felsefe, davranış niyetleri ve etik karar verme puanlarının çoklu karşılaştırma sonuçları

	Senaryo 1			Senaryo 2			Senaryo 3				
	n	M	SD	n	M	SD	n	M	SD	F	Scheffe
Adalet	149	5.63	1.61	151	5.99	1.44	148	4.66	2.15	22,651***	1 , 2>3
Görelilik	148	4.35	1.79	145	5.29	1.57	146	4.37	1.93	22,119***	2>1, 3
Egoizm	147	2.94	1.87	150	3.09	2.03	147	2.89	1.93	0.447	
Faydacılık	147	4.31	1.78	149	4.15	1.86	145	3.64	1.92	5,277**	1>3
Deontoloji	146	4.61	1.87	150	4.77	1.81	149	4.17	2.02	4,039*	2>3
Davranış Niyeti (Kendi)	154	4.84	2.06	152	5.14	2.18	151	4.17	2.3	7,944***	1, 2>3
Davranış Niyeti (Arkadaş)	154	4.06	1.84	152	4.64	2.05	151	3.86	2.04	6,34**	2> 1 , 3
Etik yargı	154	5.46	1.91	152	6.01	1.62	151	4.83	2.17	14,577***	2 > 1> 3

***p<0.001 **p<0.01 *p<0.05

Kız ve erkek öğrencilerin anket sorularına verdikleri cevaplar arasında anlamlı fark olup olmadığı araştırılmış ve ANOVA testi ile H_3 test edilmiştir. Sonuçlar Tablo 5'te sunulmuştur. Tabloda ortalama puan, standart sapma ve F değerleri sunulmuştur. Varyansların homojenliği kriteri sağlanmayan analiz sonuçları sunulmamıştır. Etik felsefelerin yansıtıldığı ifadelerin ortalama puanlarına bakıldığında, kız ve erkek öğrencilerin cevapları arasında anlamlı bir fark bulunamamıştır. Egoizm felsefesine ilişkin olan "Kişinin menfaatini destekler" ve "Kişi için kişisel tatmin sağlar" ifadeleri Senaryo 1 ve Senaryo 2 için erkekler tarafından daha az etik bulunmuştur. İkinci senaryoda bahsedilen Şüpheli alacakların düşük gösterilmesi ve üçüncü senaryoda Satış müdürünün bonus alabilmek için siparişleri erken göndermesi gibi davranışları kız öğrencilerin gerçekleştirme ihtimali, erkek öğrencilere göre daha düşük bulunmuştur. kız öğrenciler erkek öğrencilere kıyasla, Senaryo 1'de sözü edilen Kredi müdürünün arkadaşına kredi çıkarması davranışının,daha az adil olduğunu düşünmektedirler. Senaryo 3'teki davranış, yine kız öğrenciler tarafından erkek öğrencilere göre dürüstlük ve ahlaki doğruluk açısından daha az etik bulunmuştur. Son ifadenin değerlendirme sonucuna bakıldığında, Birinci ve üçüncü senaryolarda bahsedilen davranışların kız öğrenciler tarafından daha az etik bulunduğu görülmektedir. Kız öğrencilerin erkek öğrencilere göre etik anlayışlarının daha kuvvetli olduğu görüşü diğer çalışmalarla da desteklenmektedir (Peterson ve Kozmetsky, 1984; Lane ve Schaupp, 1989).

Tablo 5: Kız ve erkek öğrencilerin verdikleri cevaplara ilişkin ANOVA testi sonuçları

	Senaryo 1			Senaryo 2			Senaryo 3		
	Kız	Erkek	F	Kız	Erkek	F	Kız	Erkek	F
Adil	6,00	5.3	5,812*	6,12	5,75	1,84	4,78	4	3,82
	(1,65)	(1,8)		(1,54)	(1,7)		(2,41)	(2,18)	
Dürüst	5.87	5.36	2,68	6,24	5,84	2,56	5	4,18	4,56*
	(1,83)	(1,8)		(1,43)	(1,5)		(2,25)	(2,21)	
Ahlaki olarak doğru	5.48	5.16	0,96	6,22	5,28	-	5,14	4,36	4,76*
	(1,91)	(1,90)		(1,43)	(1,82)		(2,16)	(1,98)	
Kültürel olarak kabul edilebilir	4.44	4.51	0,04	5,48	5,26	0,483	4,65	4,18	1,68
	(2,15)	(1,96)		(1,79)	(1,81)		(2,14)	(1,98)	
Ailem tarafından kabul edilebilir	4.22	4.45	0,377	5,45	5,41	0,02	4,52	4,34	0,243
	(2,17)	(2,02)		(1,84)	(1,73)		(2,16)	(2,02)	
Geleneksel olarak kabul edilebilir	3.93	4.28	0,927	5,02	4,96	0,032	4,14	4,05	0,058
	(2,23)	(1,96)		(1,94)	(1,93)		(2,1)	(2,05)	
Kişinin menfaatini destekler	2.57	3.29	4,24*	2,68	3,54	5,257*	2,55	2,95	1,282
	(2,1)	(1,93)		(2,14)	(2,25)		(2,00)	(2,04)	
Kişisel tatmin sağlar	2.61	3.53	7,98**	2,48	3,7	13,366***	2,85	3,16	0,757
	(1,9)	(1,87)		(1,9)	(2,04)		(2,14)	(2,00)	
En fazla faydayı sağlar	4.15	4.36	0,401	4,14	4,12	0,004	3,61	3,62	0,000
	(2,04)	(1,95)		(2,14)	(1,92)		(2,15)	(1,94)	
Faydayı maksimize/zararı minimize eder	4.38	4.51	0,144	4,00	4,32	0,821	3,53	3,71	0,252
	(2,05)	(1,72)		(2,18)	(1,88)		(2,23)	(2,00)	
Yazılı olmayan bir anlaşmayı ihlal etmez	4.69	4.59	0,062	4,81	4,72	0,076	4,01	3,98	0,006
	(2,23)	(2,02)		(2,12)	(1,96)		(2,32)	(2,01)	
Bir vaadi (verilmemiş bir sözü) ihlal etmez	4.47	4.64	0,243	4,78	4,68	0,080	4,24	4,21	0,007
	(2,21)	(1,64)		(2,00)	(1,91)		(2,27)	(1,93)	
Aynı davranışı sergiler miyim?	4.93	4.58	1,046	5,49	4,4	8,938**	4,45	3,56	5,163*
	(2,1)	(1,96)		(2,07)	(2,23)		(2,36)	(2,12)	
Arkadaşlarım aynı davranışı sergiler mi?	3.96	4.16	0,429	4,74	4,42	0,830	3,92	3,58	0,956
	(1,9)	(1,7)		(2,00)	(2,11)		(2,13)	(1,84)	
Etik mi?	5.69	5.04	4,118*	6,17	5,77	2,087	5,12	4,33	4,612*
	(1,89)	(1,92)		(1,57)	(1,7)		(2,16)	(2,16)	
Toplam	67,49	67,91	0,019	74,33	72,04	0,743	62,30	58,24	0,972
	(15,90)	(17,16)		(13,87)	(16,47)		(23,22)	(22,13)	

***p<0.001 **p<0.01 *p<0.05

Analizimizde katılımcıların anket sorularına verdikleri cevapların, eğitim gördükleri bölümlere göre farklılık gösterip göstermedikleri araştırılmıştır. H_4 hipotezine ait ANOVA testi sonuçları Tablo 6'da sunulmuştur. Etik felsefelerin yansıtıldığı ifadelerin toplam puanlarına bakıldığında, öğrencilerin cevaplarının toplam puanları, okudukları bölüme göre farklılık göstermemektedir. Senaryo 2 ve 3 de bahsedilen davranışlar, İşletme öğrencileri tarafından kişinin uzun vadeli çıkarlarını yükseltmesi açısından daha az etik bulunmuş ve faydayı daha az yükselten bir davranış olarak değerlendirilmiştir. Davranışın etik olup olmaması ile ilgili son ifadeye verilen cevaplar ise yine Senaryo 1 de farklılık göstermektedir. Kredi müdürünün arkadaşına haksız yere kredi çıkarması Maliye

öğrencileri tarafından daha az etik bulunmuştur. İşletme bölümü öğrencilerinin diğer bölüm öğrencilerine göre daha esnek bir muhasebe etiği anlayışına sahip oldukları bulgusu diğer çalışmalarla da ortaya konmuştur (Ameenvd, 1996; Merritt, 1991; Lane ve Schaupp, 1989; Hawkins ve Cocanougher, 1972).

Tablo 6: İşletme ve maliye bölümlerinde okuyan öğrencilerin verdikleri cevaplara ilişkin ANOVA testi sonuçları

	Senaryo 1			Senaryo 2			Senaryo 3		
	İşletme	Maliye	F	İşletme	Maliye	F	İşletme	Maliye	F
Adil	5,35	6,2	-	5,58	6,43	-	4,28	4,71	1,283
	(2,01)	(1,29)		(1,80)	(1,29)		(2,36)	(2,34)	
Dürüst	5,47	5,94	2,577	5,70	6,51	-	4,49	4,96	1,624
	(1,94)	(1,66)		(1,62)	(1,19)		(2,21)	(2,3)	
Ahlaki olarak doğru	5,21	5,62	1,816	5,53	6,26	-	4,58	5,10	2,281
	(1,94)	(1,82)		(1,71)	(1,47)		(2,17)	(2,06)	
Kültürel olarak kabul edilebilir	4,42	4,64	0,442	5,22	5,62	1,839	4,33	4,60	0,619
	(1,88)	(2,24)		(1,87)	(1,72)		(2,04)	(2,18)	
Ailem tarafından kabul edilebilir	4,19	4,52	0,959	5,29	5,74	2,387	4,32	4,67	1,000
	(2,08)	(2,14)		(1,77)	(1,76)		(2,02)	(2,21)	
Geleneksel olarak kabul edilebilir	4,02	4,3	0,578	4,98	5,15	0,300	3,91	4,46	2,508
	(2,11)	(2,17)		(1,89)	(1,96)		(2,04)	(2,13)	
Kişinin menfaatini destekler	3,09	2,61	1,996	3,49	2,68	4,889*	3,04	2,41	3,637
	(1,99)	(2,11)		(2,19)	(2,28)		(2,10)	(1,91)	
Kişisel tatmin sağlar	3,04	2,94	0,089	3,43	2,68	4,798*	3,40	2,55	6,333*
	(1,80)	(2,15)		(2,05)	(2,12)		(2,17)	(1,91)	
En fazla faydayı sağlar	4,23	4,23	0,000	4,35	3,88	1,953	4,16	3,04	11,280**
	(1,96)	(2,11)		(2,02)	(2,07)		(2,00)	2,03	
Faydayı maksimize/zararı minimize eder	4,47	4,38	0,073	4,47	3,81	3,970*	4,14	3,07	9,672**
	(1,71)	(2,21)		(1,90)	(2,18)		(2,03)	(2,13)	
Yazılı olmayan bir anlaşmayı ihlal etmez	4,68	4,66	0,003	4,86	4,68	0,282	4,05	3,97	0,047
	(2,12)	(2,23)		(1,89)	(2,26)		(2,14)	(2,27)	
Bir vaadi (verilmemiş bir sözü) ihlal etmez	4,54	4,57	0,004	4,85	4,68	0,306	4,27	4,38	0,098
	(1,98)	(2,07)		(1,79)	(2,13)		(2,02)	(2,29)	
Aynı davranışı sergiler miyim?	4,88	4,8	0,053	5,00	5,31	0,787	4,26	4,06	0,276
	(2,00)	(2,14)		(2,14)	(2,22)		(2,32)	(2,29)	
Arkadaşlarım aynı davranışı sergiler mi?	4,19	3,90	0,962	4,52	4,77	0,546	3,93	3,78	0,187
	(1,79)	(1,89)		(2,00)	(2,11)		(2,00)	(2,10)	
Etik mi?	5,18	5,79	3,966*	5,59	6,51	-	4,78	4,89	0,085
	(1,94)	(1,83)		(1,80)	(1,21)		(2,13)	(2,24)	
Toplam	67,68	68,24	0,038	73,51	74,51	0,145	62,40	59,85	0,415
	(16,20)	(16,30)		(15,58)	(15,03)		(23,08)	(22,77)	

***p<0.001 **p<0.01 *p<0.05

H_5 hipotezine ait ANOVA testi sonuçları Tablo 7'de sunulmuştur. Etik felsefelerin yansıtıldığı ifadelerin toplam puanlarına bakıldığında, öğrencilerin cevaplarının toplam puanları muhasebe etiği dersi alıp almamalarına göre birinci ve üçüncü senaryolarda farklılık göstermektedir. Kredi müdürünün arkadaşına kredi çıkarması ve satış müdürünün bonus alabilmek için teslimatı erken gerçekleştirmesi, muhasebe etiği dersi

alan öğrenciler tarafından anlamlı derecede daha az etik bulunmuştur. Muhasebe etiği dersi alan öğrenciler, Senaryo 3'te bahsedilen Satış müdürünün davranışını ise faydacı etik felsefe açısından daha az etik bulmuşlardır. Muhasebe etiği dersi alan öğrenciler,Şüpheli alacakları düşük gösterme davranışını arkadaşlarının sergileme ihtimalinin ve Kredi müdürünün davranışını kendilerinin sergileme ihtimalinin daha düşük olduğunu belirtmişlerdir.Muhasebe etiği dersi alan öğrencilerin daha duyarlı bir etik anlayışı geliştirmiş olmaları diğer çalışmalarla da desteklenmektedir (Chan ve Leung, 2006; Grayvd., 2006; AbdulRahman, 2003)

Tablo 7: Muhasebe etiği dersi almış ve almamış olan öğrencilerin verdikleri cevaplara ilişkin ANOVA testi sonuçları

	Senaryo 1			Senaryo 2			Senaryo 3		
	Almış	Almamış	F	Almış	Almamış	F	Almış	Almamış	F
Adil	6,10	5,61	2,665	6,14	5,94	0,545	4,76	4,33	1,095
	(1,6)	(1,71)		(1,50)	(1,62)		(2,24)	(2,39)	
Dürüst	6,08	5,54	3,063	6,24	6,04	0,669	5,10	4,46	2,620
	(1,71)	(1,81)		(1,45)	(1,41)		(2,19)	(2,28)	
Ahlaki olarak doğru	5,96	5,13	-	6,06	5,78	1,013	5,10	4,65	1,458
	(1,70)	(1,90)		(1,57)	(1,65)		(2,02)	(2,16)	
Kültürel olarak kabul edilebilir	4,80	4,44	0,978	5,31	5,51	0,364	4,53	4,42	0,090
	(2,08)	(2,01)		(2,04)	(1,68)		(2,18)	(2,06)	
Ailem tarafından kabul edilebilir	4,33	4,38	0,019	5,39	5,60	0,463	4,65	4,41	0,448
	(2,22)	(2,06)		(1,96)	(1,66)		(2,25)	(2,02)	
Geleneksel olarak kabul edilebilir	4,35	4,09	0,462	5,16	5,06	0,087	4,39	4,07	0,723
	(2,31)	(2,04)		(1,98)	(1,85)		(2,14)	(2,08)	
Kişinin menfaatini destekler	3,04	2,77	0,561	3,47	2,96	1,670	3,10	2,48	3,073
	(2,10)	(2,01)		(2,27)	(2,24)		(2,22)	(1,88)	
Kişisel tatmin sağlar	3,04	2,97	0,044	3,27	3,00	0,506	3,18	2,87	0,705
	(2,06)	(1,91)		(2,18)	(2,10)		(2,26)	(2,01)	
En fazla faydayı sağlar	4,08	4,33	0,486	4,18	4,13	0,019	4,25	3,34	6,258*
	(2,25)	(1,91)		(2,19)	(2,00)		(2,26)	(1,93)	
Faydayı maksimize/zararı minimize eder	4,38	4,50	0,132	4,29	4,12	0,214	4,39	3,21	10,461**
	(2,27)	(1,77)		(2,07)	(2,05)		(2,27)	(1,94)	
Yazılı olmayan bir anlaşmayı ihlal etmez	4,81	4,61	0,261	4,82	4,77	0,014	4,27	3,87	1,041
	(2,32)	(2,10)		(2,16)	(2,00)		(2,34)	(2,09)	
Bir vaadi (verilmemiş bir sözü) ihlal etmez	4,69	4,50	0,300	4,84	4,77	0,037	4,45	4,22	0,361
	(2,23)	(1,90)		(2,14)	(1,87)		(2,41)	(2,02)	
Aynı davranışı sergiler miyim?	5,43	4,50	7,006**	5,56	4,95	2,627	4,52	3,90	2,416
	(1,87)	(2,08)		(2,03)	(2,21)		(2,42)	(2,20)	
Arkadaşlarım aynı davranışı sergiler mi?	4,37	3,84	2,773	5,15	4,41	4,282*	4,21	3,61	2,846
	(1,85)	(1,81)		(1,97)	(2,03)		(2,07)	(1,97)	
Etik mi?	5,94	5,18	-	6,27	5,87	1,980	5,21	4,58	2,729
	(1,63)	(2,01)		(1,25)	(1,78)		(2,12)	(2,17)	
Toplam	71,58	65,80	3,983*	76,50	72,62	1,989	66,17	57,96	4,037*
	(16,21)	(15,41)		(16,58)	(14,38)		(23,30)	(21,92)	

***p<0.001 **p<0.01 *p<0.05

H_6hipotezine ait ANOVA testi sonuçları Tablo 8'de sunulmuştur. Etik felsefelerin yansıtıldığı ifadelerin toplam puanlarına bakıldığında, öğrencilerin cevaplarının toplam

puanları birinci veya dördüncü sınıf öğrencisi olmalarına göre anlamlı farklılık göstermemektedir. Senaryo 2'de bahsedilen Şüpheli alacakların düşük gösterilmesi konusu adalet, dürüstlük ve kültürel kabul edilebilirlik açısından birinci sınıf öğrencileri tarafından anlamlı derecede daha az etik bulunmuştur. Egoizm etik felsefesinin altında geçen "kişinin menfaatini destekler" ifadesi Senaryo 1 ve Senaryo 3'te bahsedilen davranışlar için dördüncü sınıf öğrencileri tarafından daha az etik bulunmuştur. Senaryo 1'de Kredi müdürünün sergilediği tavrı dördüncü sınıf öğrencileri, birinci sınıf öğrencilerine göre daha az etik olarak değerlendirmiştir.

Tablo 8: Birinci sınıf ve dördüncü sınıf öğrencilerinin verdikleri cevaplara ilişkin ANOVA testi sonuçları

	Senaryo 1			Senaryo 2			Senaryo 3		
	1. sınıf	4. sınıf	F	1. sınıf	4. sınıf	F	1. sınıf	4. sınıf	F
Adil	5,67	5,83	0,297	6,22	5,67	3,961*	4,41	4,45	0,008
	(1,80)	(1,80)		(1,41)	(1,91)		(2,45)	(2,34)	
Dürüst	5,47	6,00	2,860	6,31	5,80	4,132*	4,57	4,75	0,208
	(1,94)	(1,67)		(1,20)	(1,78)		(2,38)	(2,21)	
Ahlaki olarak doğru	5,31	5,58	0,664	6,08	5,59	2,843	4,79	4,78	0,002
	(1,87)	(1,91)		(1,54)	(1,82)		(2,24)	(2,09)	
Kültürel olarak kabul edilebilir	4,32	4,67	0,970	5,65	5,00	4,366*	4,51	4,36	0,171
	(2,03)	(2,14)		(1,61)	(2,07)		(2,11)	(2,09)	
Ailem tarafından kabul edilebilir	4,13	4,57	1,476	5,63	5,32	0,958	4,35	4,50	0,173
	(1,99)	(2,30)		(1,68)	(1,96)		(2,06)	(2,28)	
Geleneksel olarak kabul edilebilir	3,95	4,25	0,684	5,16	4,90	0,594	4,01	4,18	0,224
	(2,00)	(2,27)		(1,88)	(2,01)		(2,06)	(2,14)	
Kişinin menfaatini destekler	2,58	3,33	4,605*	2,78	3,32	1,960	2,34	3,03	4,185*
	(1,93)	(2,24)		(2,23)	(2,20)		(1,83)	(2,12)	
Kişisel tatmin sağlar	2,88	3,32	1,600	2,83	3,29	1,670	2,78	3,17	1,166
	(1,86)	(2,15)		(2,09)	(2,08)		(2,09)	(2,06)	
En fazla faydayı sağlar	4,44	3,98	1,714	4,35	3,82	2,374	3,49	3,82	0,849
	(1,85)	(2,24)		(1,94)	(2,16)		(2,01)	(2,15)	
Faydayı maksimize/zararı minimize eder	4,46	4,41	0,021	4,15	4,10	0,020	3,36	3,98	2,885
	(1,79)	(2,19)		(2,06)	(2,08)		(2,06)	(2,24)	
Yazılı olmayan bir anlaşmayı ihlal etmez	4,55	4,79	0,416	4,82	4,62	0,324	3,68	4,30	2,686
	(2,12)	(2,32)		(2,05)	(2,19)		(2,17)	(2,27)	
Bir vaadi (verilmemiş bir sözü) ihlal etmez	4,46	4,72	0,537	4,87	4,62	0,559	4,16	4,47	0,693
	(1,90)	(2,18)		(1,94)	(2,04)		(2,18)	(2,16)	
Aynı davranışı sergiler miyim?	4,67	5,03	1,029	5,02	5,27	0,425	4,09	4,15	0,024
	(2,04)	(2,19)		(2,26)	(2,14)		(2,23)	(2,46)	
Arkadaşlarım aynı davranışı sergiler mi?	3,78	4,45	4,697*	4,54	4,71	0,226	3,70	3,88	0,289
	(1,85)	(1,78)		(2,10)	(2,03)		(2,05)	(2,02)	
Etik mi?	5,18	5,87	4,489*	6,14	5,88	0,821	4,65	4,95	0,643
	(2,02)	(1,71)		(1,63)	(1,66)		(2,21)	(2,23)	
Toplam	65,85	70,70	2,659	74,42	72,59	0,450	58,33	63,35	1,506
	(16,06)	(16,32)		(13,82)	(16,92)		(22,99)	(22,67)	

***p<0.001 **p<0.01 *p<0.05

Demografik değişkenler ve etik felsefelerin etik yargı ile ilişkisi hiyerarşik çoklu regresyon ile analiz edilmiştir (Tablo 9). Kredi Müdürünün arkadaşına kredi çıkardığı Senaryo 1'deki davranışın öğrenciler tarafından etik bulunup bulunmaması, okudukları bölümle ve bu davranışı adalet felsefesine göre nasıl algıladıkları ile ilişkili bulunmuştur. İlk adımda demografik değişkenler bağımsız değişkenler olduğunda anlamlı bir etkileşim olmasa da ikinci adımda etik felsefeler eklendiğinde oluşan modelde ΔR^2değeri yükselmiş ve bahsedilen bağımsız değişkenlerin öğrencilerin Senaryo 1 için etik yargılarına etki yaptığı tespit edilmiştir ($p<0,05$ ve $p<0,001$). Senaryo 2'de yer alan şüpheli alacakların olduğundan düşük gösterilmesi davranışı, birinci adımda gerçekleştirilen regresyon analizi sonucuna göre, öğrencinin okuduğu bölüm ve devam ettiği sınıftan etkilenmiştir. İkinci adımda etik felsefeler analize eklendiğinde bölüm ve sınıf değişkenlerinin anlamlı etkisi azalsa da devam etmektedir ($p<0,05$). Ancak Senaryo 2'deki davranış da yine Senaryo 1'deki davranış gibi adalet algılamasından etkilenmiştir. Senaryo 3'te bahsedilen satış müdürünün bonus alabilmek için teslimatı erken gerçekleştirmesi hareketine ilişkin öğrencilerin etik yargıları demografik değişkenler ile bir etkileşim göstermese de yine adalet felsefesi algısının etik yargıda önemli bir katkısı olduğu ortaya çıkmıştır. Adalet felsefesinin etik yargıya etkisi Jung(2009) çalışmasında da ortaya konmuştur.

Tablo 9: Demografik değişkenler ve etik felsefelerin etik yargı ile ilişkisi

	Senaryo 1			Senaryo 2			Senaryo 3		
	ΔR^2	F değişimi	β	ΔR^2	F değişimi	β	ΔR^2	F değişimi	β
Adım 1	0.11	1.89		**0.141**	2,461*		0.062	0.977	
Demografik değişkenler									
Bölüm			0.704			**1.107** ***			0.269
Sınıf			0.226			**-1.979** **			-1
Cinsiyet			-0.53			-0.412			-0.8
Yaş			0.272			0.187			-0.15
Üniversitede kaçıncı yılınız			0.054			0.44			0.491
Yerleşim birimi			-0.2			0.087			-0.07
Bitirdiğiniz lise			0.153			0.205			-0.33
Muhasebe etiği dersi			-0.24			-0.448			-0.3
Adım 2									
Demografik değişkenler	**0.156**	2,379*		**0.131**	2,042*		0.062	0.883	
Bölüm			**0.598** *			**0.537** *			0.104
Sınıf			0.223			**-1.193** *			-0.75
Cinsiyet			-0.07			-0.306			-0.36
Yaş			0.285			0.217			-0.1
Üniversitede kaçıncı yılınız			-0.1			0.335			0.43
Yerleşim birimi			-0.04			0.005			-0.02
Bitirdiğiniz lise			-0.03			0.236			-0.21
Muhasebe etiği dersi			-0			-0.022			0.286
Etik felsefeler	**0.367**	15,043***		**0.248**	8,223***		**0.491**	22,367***	
Adalet			**0.767** ***			**0.528** ***			**0.441** ***
Görelilik			0.067			0.032			0.138
Egoizm			0.147			-0.041			-0.16
Faydacılık			-0.08			0.047			0.209
Deontoloji			0.02			0.085			-0.17

***p<0.001 **p<0.01 *p<0.05

6. Sonuç ve Öneriler

Uyguladığımız ankette tüm sorular tutarlılık sergilemiştir ve etik felsefeler tüm senaryolarda temsil edilmektedir. Kredi müdürünün arkadaşına haksız yere kredi çıkarması, faydacı etik felsefe açısından en etik olmayan davranış olarak görülmüştür.

Şüpheli alacak karşılığının düşük gösterilmesi, görelilik felsefesi ve deontoloji açısından diğer senaryolara göre daha az etik bulunmuştur. Etik yargılama konusunda, katılımcılar davranışı en etik dışı davranış olarak değerlendirmişlerdir. Satış müdürünün siparişi erken göndermesi tüm etik felsefeler açısından 3 senaryo içinde en kabul edilebilir davranış olarak görülmüştür.

İşletme öğrencileri, bu davranışların topluma eşit fayda sağlamayacağını ve kişinin uzun vadeli çıkarlarını yükseltmeyeceğini düşünmüşler ancak daha esnek bir etik yargı sergilemişlerdir. Kız öğrenciler, ahlaki doğruluk ve etik yargı açısından davranışları genel olarak daha az etik bulurken, erkek öğrenciler bu davranışların faydacı olmadığı ve kişinin menfaatlerini yükseltmeyeceğini düşünmektedirler. Ancak kız öğrencilerin etik yargı puanı erkek öğrencilere göre daha yüksektir. Muhasebe etiği dersi almış öğrenciler, verdikleri cevaplarla söz konusu davranışları muhasebe etiği dersi almamış öğrencilere göre daha az etik bulmuşlardır.

Öğrenciler, etik olmayan bu davranışları kendilerinin gerçekleştirme ihtimalini, arkadaşlarının gerçekleştirme ihtimalinden daha düşük görmektedirler.

Tüm etik felsefeler içinde öğrencilerin adalet felsefesi anlayışları, özellikler açısından ise okudukları bölüm,etik yargılarını etkilemektedir.

Literatürde yaygın olarak kabul edilmiş olan kızların etik yargılarının daha kuvvetli olduğu, işletme öğrencilerinin diğer bölüm öğrencilerine göre daha esnek etik değerlere sahip oldukları ve muhasebe etiği dersi almış olan öğrencilerin almayan öğrencilere göre etik yargılarının daha güçlü olduğu hipotezleri çalışmamızda da test edilmiş ve kabul edilmiştir. Literatürde mevcut olan ve çalışmamızda da ortaya koyduğumuz bulgu ışığında, öğrencilerin Muhasebe Etiği dersi almaları, etik hassasiyetlerini arttırabileceği için faydalı olacak bir uygulamadır. Benzer çalışmaların profesyonel çalışanlarla gerçekleştirilmesini, ayrıca farklı üniversitelerde yapılmış benzer çalışmaların karşılaştırılmasını öneririz.

Kaynakça

Abdul Rahman, A.R. (2003). Ethics in accounting education: Contribution of the Islamic principle of. *Journal of Economics and Management*, 11(1), 1-18.

Ameen, E.C., Guffrey, D.M., McMillan, J.J. (1996).Gender differences in determining the ethical sensitivity of future accounting professionals. *Journal of Business Ethics*, 15(5), 591-597.

Ampofo, A. A. (2004). An empirical investigation into the relationship of organizational ethical culture to ethical decision - Making by accounting/ finance professionals in

the insurance industry in the USA (Yayınlanmamış Doktora Tezi).Nova Southeastern University Wayne Huizenga Graduate School of Business and Entrepreneurship, Florida, ABD.

Aslan, A., Kozak, M. (2006).Turizmde gelişme ve etik sorunları: Universite öğrencileri üzerine bir araştırma. *Ege Academic Review*, 6(1), 49-61.

Aupperle, K.E. (2008). Moral decision making: Searching for the highest expected moral value"*International Journal of Organization Theory and Behavior*, 11(1),1-11.

Borkowski, S.C., Ugras, Y.C. (1992).The ethical attitudes of students as a function of age, sex and experience. *Journal of Business Ethics*, 11(12), 961-979.

Beltramini, R.F., Peterson, R.A., Kozmetsky, G. (1984). Concerns of college students regarding business ethics. *Journal of Business Ethics*, 3(3),195-200.

Brady, F.N.,Dunn, C. P. (1995).Business meta-ethics: An analysis of two theories. *Business Ethics Quarterly*, 5(3), 385-398.

Brinkmann, J.(2002).Business and marketing ethics as professional ethics. Concepts, approaches and typologies. *Journal of Business Ethics*,41(1-2),159-177.

Buckley, M.R., Wiese, D.S.,Harvey, M.G. (1998).An investigation into the dimensions of unethical behavior. *Journal of Education for Business*,73(5),284– 290.

Chan, S.Y.S.,Leung, P. (2006). The effects of accounting students' ethical reasoning and personal factors on their ethical sensitivity. *Managerial Auditing Journal*,21(4), 436 – 457.

Clegg, S., Kornberger, M.,Rhodes, C. (2007).Business ethics as practice. *British Journal of Management*,18(2),107 – 122.

Cohen, J.R., Pant, L.,Sharp, D. (1993).A validation and extension of a multidimensional ethics scale. *Journal of Business Ethics*,12(1),13 – 26

Cohen, J.R., Pant, L., Sharp, D. (1998a).Are women held to a higher moral standard than men? Gender bias among university students. *Teaching Business Ethics*,2(2) , 197 – 209.

Cohen, J.R., Pant, L., Sharp, D. (1998b).The effect of gender and academic discipline diversity on the ethical evaluations, ethical intentions and ethical orientation of potential public accounting recruits. *Accounting Horizons*,12(3), 250-270.

Cohen, J.R., Pant, L., Sharp, D. (2001). An examination of differences in ethical decision – making between Canadian business students and accounting professionals. *Journal of Business Ethics*,30(4), 319 – 336.

Cruz, C.A., Shafer, W.A.,Strawser, J.R. (2000).A multidimensional analysis of tax practitioners' ethical judgements. *Journal of Business Ethics*,24(3),223 – 244.

Çakar, U.,Arbak, Y., (2008). İşletme Eğitiminin Ahlaki Değerlendirmeler Üzerindeki Etkisi, *Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi*, 16, 1 – 19.

Çokluk, Ö.,Şekercioğlu, G.,Büyüköztürk, Ş. (2010). *Sosyal Bilimler İçin Çok Değişkenli İstatistik: SPSS ve LISREL Uygulamaları.*Ankara: Pegem Akademi.

Dahlin, L.A. (2000).*An empricial study of ethical v. unethical decision -making by certified management accountants* (Yayınlanmamış Doktora Tezi).Nova Southeastern University Wayne Huizenga Graduate School of Business and Entrepreneurship, Florida, ABD.

Davis, J.R.,Welton, R. E. (1991).Professional ethics: Business students' perceptions. *Journal of Business Ethics,*10(16),451 – 463

Flory, S.M., Philips JR. T.J., Reidenbach, R.E., Robin, D.P. (1992).A multidimensional analysis of selected ethical issues in accounting. *The Accounting Review,* 67(2), 284 – 302.

Fogarty, T. (1995).Accounting ethics: A brief examination of neglected sociological dimensions. *Journal of Business Ethics,*14(2), 103 – 115.

Ford, R.C.,Richardson, W.D. (1994).Ethical decision making: A review of the empirical literature. *Journal of Business Ethics,*13(3),205 –221.

Gray, R., Bebbington, J., McPhail, K. (2006).Teaching ethics in accounting and ethics of accounting teaching: Educating for immorality and a possible case for social and environmental accounting education. *Accounting Education: An International Journal*, 3(1), 51 – 75.

Gupta, S. (2010). A multidimensional ethics scale for Indian managers' moral decision making. *Electronic Journal of Business Ethics and Organization Studies,*15(1), 5 – 14.

Hair, J.F. Jr.,Anderson, R.E..,Tatham, R.L., Black, W.C. (1998). *Multivariate Data Analysis,* fifth edition, New Jersey, Prentice-Hall,Inc.

Hawkins, D.,Cocanougher, A. B. (1972). Student evaluations of the ethics of marketing practices: The role of marketing education. *Journal of Marketing,*36(2), 61 – 64.

Ho, Y.H., (2007).*Undergraduate accounting students' perceptions of accounting ethics: A cross-cultural comparative study*(Yayınlanmamış Doktora Tezi). Faculty of the Graduate School of the University of Minnesota, Minnesota, ABD.

Jung, I. (2009). Ethical judgements and behaviors: Applying a multidimensional ethics scale to measuring ICT ethics of college students. *Computers and Education,* 53(3), 940 – 949.

Keller, A.C., Smith, K.T.,Smith, L.M. (2007).Do gender, educational level, religiosity and work experience affect the ethical decision – making of U.S. accountants. *Critical Perspectives on Accounting,*18(3), 299 – 314.

Kaynama, S.A., King, A.,Smith, L.W. (1996).The impact of a shift in organizational role on ethical perceptions: A comparative study. *Journal of Business Ethics,*15(5).581 – 590.

Kutlu, H. A. (2008).*Muhasebe Meslek Ahlakı*. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.

Lane, M. S., Schaupp, D. (1989).Ethics in education: A comparative study, *Journal of Business Ethics,*8(12), 943 – 949.

McCabe, D.L., Dukerich, J.M.,Dutton, J.E.(1991).Context, values and moral dilemmas: Comparing the choices of business and law school students. *Journal of Business Ethics,*10(12),951 – 960.

Merritt, S. (1991).Marketing ethics and education: Some empirical findings. *Journal of Business Ethics,*10(8), 625 – 632.

Palau, S. L. (2006).*Culture effects in the ethical decision making process of Latin American accountants*(Yayınlanmamış Doktora Tezi).Business Graduate School of the University of Texas – Pan American, Teksas, ABD.

Reidenbach, R.E., Robin, D.P. (1988). Some initial steps toward improving the measurement of ethical evaluations of marketing activities. *Journal of Business Ethics,*7(11), 871 – 879.

Reidenbach, R.E., Robin, D.P. (1990). Toward the development of a multidimensional scale for improving evaluations of business ethics. *Journal of Business Ethics,*9(8), 639 – 653.

Shawver, T.J., Sennetti, J.T. (2009). Measuring ethical sensitivity and evaluation. *Journal of Business Ethics,*88(4), 663 – 678.

Selimoğlu, S. K. (1997).Muhasebede meslek ahlakı yaklaşımı.*III. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, Muhasebe Denetimi Mesleğinde Yetkiler, Sorumluluklar ve Meslek Ahlakı, 30 Nisan – 4 Mayıs 1997* içinde Alanya, Antalya. 16.03.2010 tarihinde (http://www.istanbulsmmmodasi.org.tr'den erişildi.

Shaub, M.K.,Finn, D.W. (1993). The effects of auditors' ethical orientation on commitment and ethical sensitivity. *Behavioral Research in Accounting,*5(3),145– 169.

Ural, A., Kılıç, İ. (2005), *Bilimsel Araştırma Süreci ve SPSS ile Veri Analizi*, 1. Baskı, Ankara, Detay Yayıncılık

Uyar, M. ve Özer, G. (2011).The ethical orientation and professional commitment: An empirical examination on Turkish accountants. *African Journal of Business Management*,5(23), 10023 – 10037.

Uyar, S. ve Kahveci , A, Yetkin, M . (2015).Öğrencilerin muhasebe meslek etiği algısı: ALTSO Meslek Yüksekokulu örneği. *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 8(2), 237-247

Vitell, S.J., Festervand, T.A. (1987). Business ethics: Conflicts, practices and beliefs of industrial executives. *Journal of Business Ethics*, 6(2), 111 – 122.

Yıldız, G. (2010). Muhasebe mesleğinde meslek etiği ve Kayseri ilmerkezindebiruygulama.*ErciyesÜniversitesiİktisadiİdariBilimlerFakültesiDergisi*,36, 155-178.

EK 1

Senaryo 1. Kredi Müdürünün arkadaşı

Kredi ihtiyacı olan bir şirket bankaya kredi başvurusu yapmıştır. Ancak şirketin finansal tablo göstergeleri kredi verme kriterlerini tam olarak karşılayamamaktadır. Öte yandan, kredi müdürü, bu şirketin sahibi ile uzun yıllardır arkadaştır.

Hareket: Kredi müdürü kredinin verilmesi adınaöneridebulunuyor.

Senaryo 2. Şüpheli Alacaklar Karşılığı

Bir şirketin Genel Müdürü, finans direktöründen şüpheli alacakları daha düşük göstermesini ister. Çünkü böylece geliri yüksek gösterecektir. Bunu isterken, endüstrinin zor zamanlarında sık yapılan bir uygulama olduğunu belirtir. Şirket ise tarihinde, en kötü zamanlarında bile, şüpheli alacaklar konusunda çok ihtiyatlı davranmış. Genel Müdürün talebi, endüstri içinde ihtiyatlılıktan çok uzak bir uygulamayı gerektirir.

Hareket: Finans Direktörü, genel müdürün uygulamasını yerine getirir.

Senaryo 3. Satış Müdürü

B Şirketindeki bir satış müdürü, öngörülen çeyrekteki satış hedeflerine ulaşamayacağını ve bu sebeple bonus alamayacağını fark etmiştir. Ancak bir müşteri siparişi vardır. Eğer müşterinin ihtiyacından önce teslim edilirse hedef tutturulacak ve müdür bonus alabilecektir. Ancak yıllık satış rakamlarına etkisi olmayacaktır.

Hareket: Müdür, siparişi bu çeyrekte göndermiştir ve bonusu garantilemiştir.

EK 2

Adil								Adil değil
Dürüst								Dürüst değil
Ahlaki olarak doğru								Ahlaki olarak yanlış
Kültürel olarak kabul edilebilir								Kültürel olarak kabul edilemez
Ailem tarafından kabul edilebilir								Ailem tarafından kabul edilemez
Geleneksel olarak kabul edilebilir								Geleneksel olarak kabul edilemez
Kişinin menfaatini destekler								Menfaatini desteklemez
Kişisel tatmin sağlar								Kişisel tatmin sağlamaz
En fazla faydayı sağlar								En az faydayı sağlar
Faydayı maksimize/zararı minimize eder								Faydayı minimize/zararı maksimize eder
Yazılı olmayan bir anlaşmayı ihlal etmez								Yazılı olmayan bir anlaşmayı ihlal eder
Bir vaadi (verilmemiş bir sözü) ihlal etmez								Bir vaadi (verilmemiş bir sözü) ihlal eder

Aynı davranışı sergileme ihtimalim	Yüksek								Düşük
Arkadaşlarımın aynı davranışı sergileme ihtimali	Yüksek								Düşük
Yukarıda bahsedilen davranış	Ahlakidir								Ahlaki değildir

JOURNAL OF ACCOUNTING, FINANCE AND AUDITING STUDIES
http://www.jafas.org

Borsa İstanbul'da İşlem Gören Şirketlerin Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü Hiyerarşisinde Kullandıkları Seviye Girdilerinin Tespiti Üzerine Bir Araştırma

(A Research on Determination of Input Levels Used In Fair Value Measurement Hierarchy By Firms Listed in Borsa Istanbul)[1]

Ahmet GÖKGÖZ[a] Fatih ŞENTÜRK[b]

[a] Doç. Dr., Yalova Üniversitesi, İİBF, UTF Bölümü, ahmetgokgoz83@gmail.com

[b] Yrd.Doç. Dr., Abant İzzet Baysal Üniversitesi, Bolu Turizm İşletmeciliği ve Otelcilik Yüksek Okulu, fatihsenturk@ibu.edu.tr

Anahtar Kelimeler
TFRS 13, Seviye 1 Girdileri, Seviye 2 Girdileri, Seviye 3 Girdileri.

Jel Sınıflandırması
M40, M41.

Özet
TFRS 13 Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü Standardı'nın yürürlüğe girmesi ile birlikte, firmaların gerçeğe uygun değer tespitinde kullandığı girdiler üç seviyeye ayrılarak, gerçeğe uygun değerin tespiti hiyerarşisi oluşturulmuştur. Söz konusu standart, gerçeğe uygun değerin belirlenmesinde seviye 1 girdilerinin artırılmasını ve seviye 3 girdilerinin azaltılmasını istemektedir. Bu çalışma ile TFRS 13 Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü Standardı çerçevesince, gerçeğe uygun değer belirleme kapsamında kullanılan gerçeğe uygun değer ölçüm seviyeleri (hiyerarşisi) açıklanmıştır. Buna ilaveten Borsa İstanbul'da işlem gören şirketlerin, gerçeğe uygun değer tespiti yaparken hangi seviye girdileri kullandıklarını belirlemeye yönelik bir envanter çalışması yapılmıştır. Çalışmanın amacı doğrultusunda Borsa İstanbul'a kote olan ve "mali kuruluşlar" sektörü başlığı altında sınıflandırılmış, 145 şirketin mali tablo dipnotları içerik analizine tabi tutulmuştur. Analiz sonuçlarına göre firmaların büyük bir kısmının gerçeğe uygun değerin tespitinde seviye 1 girdisini kullandığı görülmüştür.

Keywords
TFRS 13, Level 1 Inputs, Level 2 Inputs, Level 3 Inputs.

Jel Classification
M40, M41.

Abstract
With the coming into force of TFRS 13 Fair Value Measurement Standard, the inputs which firms use for determination of fair value measurement are classified into three levels and hierarchy of determination of fair value is constituted. This standard requires increasing level 1 inputs and decreasing level 3 inputs in determination of fair value.
With this study fair value measurement levels (hierarchy) which are used in determination of fair value are described within the scope of TFRS 13 Fair Value Measurement Standard. Additionally, for determining which level of inputs are used in the fair value determination by the firms traded on the Istanbul Stock Exchange an inventory study is done. For the purpose of the study, financial statement disclosures of 145 firms which are listed on the Istanbul Stock Exchange and classified under the heading of "financial institutions" sector are subjected to content analysis. Content analysis showed that majority of the firms use level 1 input in determination of fair value.

[1] Bu çalışma, 7. Uluslararası Balkanlarda Sosyal Bilimler Kongresi'nde sunulan bildiriden üretilmiştir.

1. Giriş

İşletmenin dili olarak nitelendirilen muhasebenin temel görevi; işletme ilgililerine (işletmenin sahibi, ortakları, yöneticisi, personeli, kredi kurumları, devlet, yatırımcılar, toplum vs.) işletmenin finansal durumu, performansı, nakit akışı gibi konularda ihtiyaç duydukları finansal bilgileri vermektir. Muhasebe söz konusu "bilgi verme" görevini yerine getirirken finansal tabloları kullanmaktadır. Dolayısıyla finansal tablolarda sunulan bilgilerin, finansal tablo kullanıcılarının kararlarında yardımcı olabilmesi için ihtiyaca uygun, anlaşılır, tarafsız, güvenilir ve gerçeğe uygun olması gerekmektedir (Gökgöz, 2012:152).

İşletmenin finansal durumu ve performansını ortaya koyan tablolarda, işletmenin varlık, yükümlülük, gelir, gider gibi kalemleri parayla ifade edilebilen bir "değer" olarak yer almaktadır. Değer, bir varlığın belirli bir tarihteki para cinsinden tutarını veya borcun itfası için katlanılacak bedeli ifade etmektedir (Tokay vd., 2005:94). Finansal tablolarda yer alan ve parayla ifade edilen bu değerler, işletmenin kullandığı değerleme ölçütüne göre farklılaşabilmektedir.

İşletmenin varlık veya yükümlülüklerine "değer biçme" işi olarak ifade edilebilecek olan değerlemenin, disiplinler arasında anlaşmaya varılabilmiş ortak bir tanımı bulunmamaktadır. Çünkü işletmenin varlık ve yükümlülüklerinin değeri, varlık ve yükümlülüklere bakış açısına göre farklılık arz etmektedir. Örneğin; Vergi Usul Kanunu (VUK) varlık ve yükümlülüklerin vergi değeri üzerinde dururken, Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS) varlık ve yükümlülüklerin ticari değeri veya muhasebe değeri üzerinde durmaktadır. Dolayısıyla farklı kurum, birim veya disiplinlerin değerleme konusuna atfettiği değer, önem veya bakış açısı farklılaşabilmektedir.

Yürürlükte olan vergi mevzuatında; maliyet bedeli, emsal bedel, mukayyet değer, borsa rayici, rayiç bedel, tasarruf değeri gibi değerleme ölçütleri sayılmıştır. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun yürürlüğe girmesi ile birlikte belli hadleri aşan işletmelerin uygulamak zorunda olduğu TMS/TFRS'lerin 'Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve' isimli dokümanında; tarihi maliyet, cari maliyet, gerçekleşebilir değer ve bugünkü değer olmak üzere dört tane ölçüm esası sayılmıştır. Söz konusu ölçüm esaslarına istinaden, muhtelif standartlarda; yenileme maliyeti, net gerçekleşebilir değer, kullanım değeri, gerçeğe uygun değer gibi değerleme ölçütlerine yer verilmiştir.

Günümüzde muhasebe, sadece geçmiş olaylara bakarak kayıt tutan ve tuttuğu bu kayıtları belirli zamanlarda raporlayan bir bilim dalı olmaktan çıkmıştır. Muhasebenin, kayıt ve raporlamada geçmişteki olayların yanında, işletmeye ait varlık ve yükümlülüklerin değerini etkileyebilecek bugüne ve geleceğe ait olayları da göz önünde bulunduran bir bilim dalı olma özelliği ön plana çıkmıştır (Deran ve Aktaş, 2006:155). Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları'nın çok yerinde üzerinde durulan ve önem verdiği bir kavram olan gerçeğe uygun değer ile değerleme; işletmeye ait varlık ve yükümlülüklerin değerini etkileyebilecek bugüne ve geleceğe ait olayları göz önüne alan bir değerleme ölçütüdür.

Uluslararası düzenlemeler paralelinde yayınlanan Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları ile buna bağlı olarak muhasebe literatürü ve uygulaması incelendiğinde; değerlemede tarihi maliyetten uzaklaşılarak cari değerleri esas alan değerleme ölçütlerinin ağırlık kazandığı görülmektedir.

Bu çalışmanın amacı; TFRS 13 Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü Standardı çerçevesinde gerçeğe uygun değer belirleme hiyerarşisi içerisinde gerçeğe uygun değer belirleme seviyelerini açıklayarak, Borsa İstanbul'da faaliyet gösteren firmaların gerçeğe uygun değeri tespit ederken hangi seviye girdileri kullandıklarına yönelik bir envanter çalışması yapmaktır. Çalışmanın amacına alt yapı oluşturması açısından, öncelikle varlık ve yükümlülüklerin cari değerlerini esas alan gerçeğe uygun değer yaklaşımı üzerine bir değerlendirme yaptıktan sonra, TFRS 13 Standardı çerçevesinde gerçeğe uygun değer belirlemede kullanılan girdilerin seviyeleri hakkında bilgi vermek yerinde olacaktır.

2. Finansal Tabloların Sunumunda Gerçeğe Uygun Değer (GUD) Yaklaşımı

Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve'de genel amaçlı finansal raporlamanın amacı; "mevcut ve potansiyel yatırımcılara, borç verenlere ve kredi veren diğer taraflara raporlayan işletmeye kaynak sağlama kararlarını verirken faydalı olacak finansal bilgiyi sağlamaktır" olarak ifade edilmiştir. Finansal raporlar, finansal rapor kullanıcılarına, raporlayan işletmenin geçmişini değerlendirme imkânı sunmasının ötesinde geleceğini tahmin etme veya öngörülerde bulunabilme olanağı sunmalıdır. Bu da finansal tabloların güncel ve işletmenin bugün ve geleceğini ilgilendiren işlem ve olayların dikkate alınarak hazırlanması ile mümkün olacaktır.

Finansal tablolarda, finansal tablo kullanıcılarına net, açık ve gerçeğe uygun bilgiler sunulması esastır. İşletmenin varlık ve yükümlülüklerinin tarihi maliyetlerle tablolarda yer alması bilgi kullanıcıları açısından yeterli görülmemektedir. Tarihi maliyet geçmişte

kalmış bir tutarı ifade etmektedir. Oysa varlık ve borçların finansal tablo tarihindeki değerinin bilinmesi, bilgi kullanıcıları açısından daha büyük bir öneme sahiptir. Bu nedenle değerleme esaslarında "gerçeğe uygun değer" kavramının kullanılması ön plana çıkmaktadır (Pamukçu, 2011:79).

Muhasebe standartlarında sık sık "gerçeğe uygun değer" kavramına vurgu yapılmakta olup varlık ve borçların gerçeğe uygun bir şekilde ölçümlenmesi, değerlenmesi ve finansal tablolarda raporlanmasının, finansal tablo kullanıcılarının bilgi ihtiyacının en iyi şekilde karşılanmasını sağlayacağı ifade edilmektedir. Mevcut TMS/TFRS'lerin birçoğunda gerçeğe uygun değer kavramına atıfta bulunulmakta, varlık ve borçların birçoğunun değerlemesinde gerçeğe uygun değer olarak adlandırılan değerin kullanılması öngörülmektedir (Özerhan Akbulut, 2008:8,18).

TFRS 13 Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü Standardı'nın 9. paragrafında, gerçeğe uygun değer; "piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde olağan bir işlemde, bir varlığın satışından elde edilecek veya bir borcun devrinde ödenecek fiyat" olarak tanımlanmıştır. İşletmenin varlık ve yükümlülüklerinin gerçeğe uygun değeri, varlık ve yükümlülüklerin özellikleri de dikkate alınarak farklı şekillerde tespit edilebilmektedir. Gerçeğe uygun değer, piyasa fiyatını esas alan bir değerleme ölçütüdür. Varlık ve yükümlülüğe ilişkin aktif bir piyasanın olmaması durumunda gözlemlenemeyen başka veriler kullanılarak da gerçeğe uygun değerin tespiti mümkündür. Gerçeğe uygun değerin nasıl belirleneceği hususunda muhtelif standartlarda öneriler getirilmiştir. Daha sonra gerçeğe uygun değerin ölçümü ile ilgili hususlar tek standartta toplanarak TFRS 13 Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü Standardı ismiyle 30.12.2012 tarihi itibariyle yayınlanmıştır. Söz konusu standartta göze çarpan en önemli konulardan birisi, gerçeğe uygun değerin belirlenmesinde kullanılabilecek girdilerin farklı seviyelerde gruplandırılmış olması ve gerçeğe uygun değerin tespitinde bir hiyerarşi oluşturulmasıdır.

3. TFRS 13 Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü Standardı Çerçevesinde GUD Belirleme Seviyeleri

TFRS 13 Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü Standardı 31.12.2012 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 30.12.2012 Tarih ve 28513 Sayılı Resmi Gazete-2. Mükerrer'de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. İsteyen işletmeler bu Standardı 01.01.2013 tarihi öncesi hesap dönemlerine ilişkin finansal tablolarında da uygulayabileceklerdir. Standardın erken uygulanması tercih edilirse bu durum dipnotlarda açıklanmalıdır.

TFRS 13'ün amacı; gerçeğe uygun değeri tanımlamak, gerçeğe uygun değerin ölçümüne ilişkin hususları tek bir TFRS'de birleştirmek ve gerçeğe uygun değerin ölçümüne ilişkin açıklamaları belirlemektir (TFRS 13, p.1).

Gerçeğe uygun değer, işletmeye özgü bir ölçüm olmayıp, piyasa bazlı bir ölçümdür. Bazı varlıklar ve borçlar için gözlemlenebilir piyasa işlemleri veya bilgileri mevcut olmasına karşın bazı varlık ve borçlar için gözlemlenebilir bilgiler mevcut olmayabilir. İşletme, gerçeğe uygun değeri, gözlemlenebilir girdilerin kullanımını azami seviyeye çıkaran ve gözlemlenebilir olmayan girdilerin kullanımını asgari seviyeye indiren başka bir değerleme yöntemi kullanarak ölçer. Gerçeğe uygun değer, fiyatın doğrudan gözlemlenebilir olmasına veya başka bir değerleme yöntemi kullanılarak tahmin edilmesine bakılmaksızın, mevcut piyasa koşullarında ölçüm tarihinde asıl ya da en avantajlı piyasada olağan bir işlemde bir varlığın satışından elde edilecek veya bir borcun devrinde ödenecek fiyat olarak tanımlanmaktadır. Yani başka bir ifadeyle çıkış fiyatıdır (TFRS 13, p.2, 3 ve 24).

TFRS 13 gerçeğe uygun değerin belirlenmesinde gözlemlenebilir girdilerin kullanımını artırmayı, gözlemlenebilir olmayan girdilerin kullanımını ise azaltmayı istemektedir. Bu bağlamda gözlemlenebilir girdi (a) ve gözlemlenebilir olmayan girdinin (b) ne olduğunu açıklamakta fayda vardır.

a) Gözlemlenebilir girdiler; halka açık piyasa verileri kullanılarak geliştirilen ve piyasa katılımcılarının varlık veya borcu fiyatlandırırken kullandığı varsayımları yansıtan girdilerdir. Girdilerin gözlemlenebilir olabileceği piyasalara örnek olarak; borsalar, satıcı piyasaları, aracı ve aracısız piyasalar verilebilir (TFRS 13, p. B34).
b) Gözlemlenebilir olmayan girdiler; halka açık piyasa verileri bulunmayan ve piyasa katılımcılarının varlığı veya borcu fiyatlandırırken kullandıkları varsayımlara ilişkin mevcut en iyi bilgiler kullanılarak geliştirilen girdileri ifade etmektedir.

TFRS 13'de, gerçeğe uygun değeri ölçmek için gözlemlenebilir girdilerin kullanımını azami seviye çıkaran ve gözlemlenebilir olmayan girdilerin kullanımını asgari seviyeye indiren değerleme yöntemleri kullanılması gerektiği vurgulandıktan sonra, yaygın olarak kullanılan üç değerleme yöntemi sayılmıştır. Bunlar (TFRS 13, p. B5-B11):

i. Piyasa Yaklaşımı: Özdeş veya benzer olan varlıklara, borçlara ya da varlıklardan ve borçlardan oluşan bir grubu içeren piyasa işlemlerinden elde edilen fiyatları ve diğer ilgili bilgileri kullanan değerleme yöntemidir.

ii. Maliyet Yaklaşımı: Bir varlığın hizmet kapasitesini yenilemek için gerekli olan cari tutarın esas alınmasıdır. Genellikle cari yenileme maliyeti olarak ifade edilir.

iii. Gelir Yaklaşımı: Gelecekteki tutarları (örneğin nakit akışlar) tek bir cari (iskonto edilmiş) tutara dönüştüren değerleme yöntemidir. Bugünkü değer yöntemi, opsiyon fiyatlama modelleri, söz konusu değerleme yöntemine örnek olarak verilebilmektedir.

TFRS 13, gerçeğe uygun değer ölçümlerinde ve ilgili açıklamalarda tutarlılığı ve karşılaştırılabilirliği artırmak amacıyla, gerçeğe uygun değerin ölçümünde kullanılan değerleme yöntemlerine ilişkin girdileri (Seviye 1, Seviye 2 ve Seviye 3 olmak üzere) üç seviyede sınıflandırarak bir gerçeğe uygun değer belirleme hiyerarşisi oluşturmuştur. Söz konusu hiyerarşide yer alan üç seviyeye ilişkin girdileri aşağıdaki gibi açıklanabilmektedir (TFRS 13, Ek A):

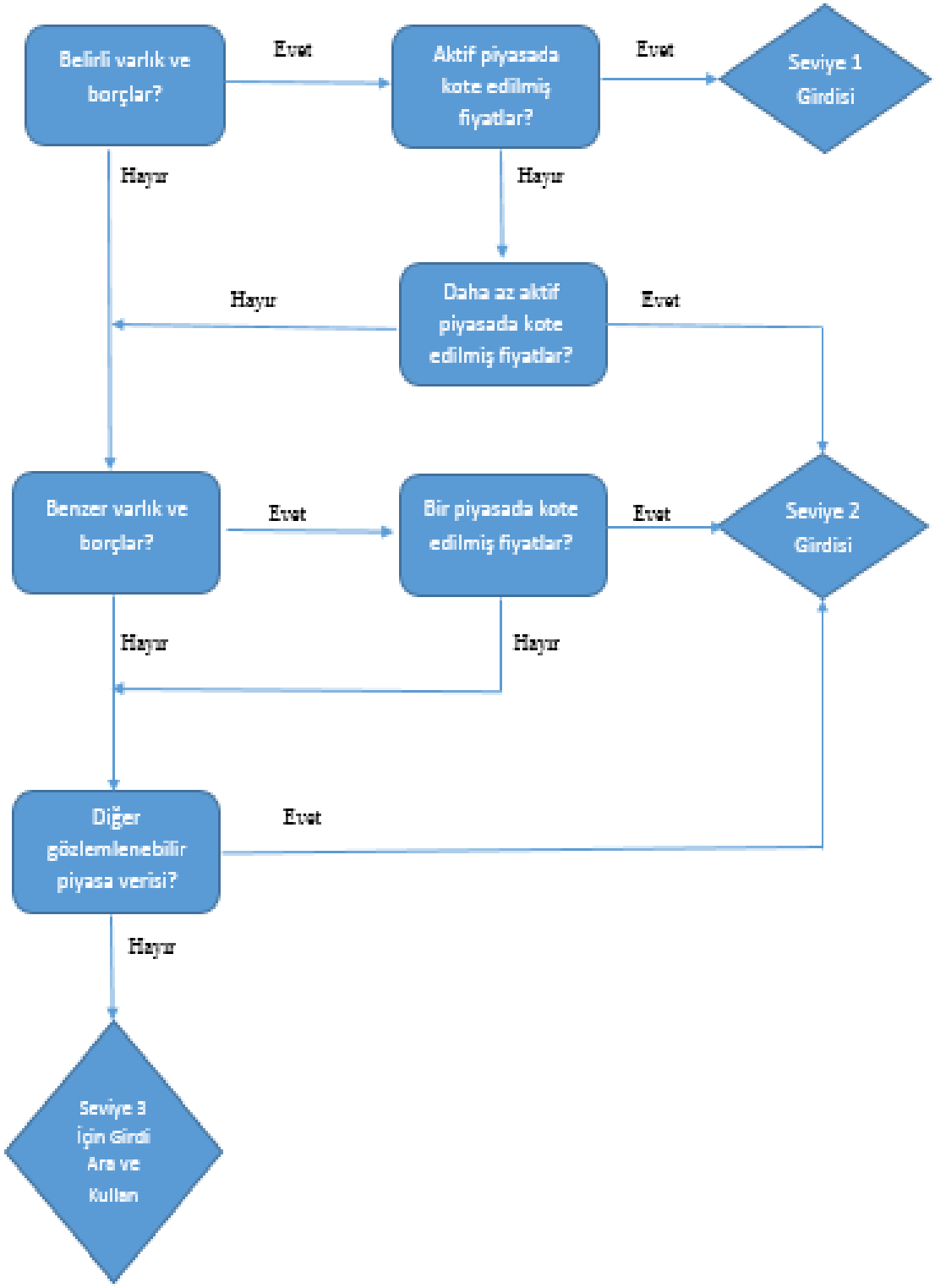
i. Seviye 1 Girdileri: İşletmenin ölçüm tarihinde erişebileceği, özdeş varlıkların veya borçların aktif piyasalardaki kotasyon fiyatlarıdır. Ancak düzeltilmemiş olan fiyatlardır. Örneğin; işletmenin elinde tuttuğu ve borsaya kote olan hisse senetlerinin gerçeğe uygun değerinin belirlenmesinde, borsa fiyatının esas alınması durumunda, hisse senedinin borsa değeri seviye 1 girdisidir.

ii. Seviye 2 Girdileri: Varlığa veya borca ilişkin doğrudan veya dolaylı şekilde gözlemlenebilir olan, Seviye 1 içerisindeki kotasyon fiyatları dışındaki girdilerdir. Örneğin; borsaya kote olmayan bir miktar tahvilin, borsaya kote olan benzer borçlanma senetlerinin fiyatları dikkate alınarak gerçeğe uygun değerinin tespiti, bir seviye 2 girdisidir.

iii. Seviye 3 Girdileri: Varlığa veya borca ilişkin gözlemlenebilir olmayan girdileri ifade etmektedir. Örneğin; işletmenin kira geliri elde etmek için edindiği yatırım amaçlı gayrimenkulünün gerçeğe uygun değerini belirlerken, yatırım amaçlı gayrimenkulün ömrü süresince, gayrimenkulden elde edeceği net nakit akışları bugünkü değerine indirgeyerek tespit etmesi, bir seviye 3 girdisidir.

Gerçeğe uygun değer belirleme hiyerarşisinde kullanılabilecek üç seviyeye ilişkin girdileri Şekil 1'deki diyagram ile özetlenebilir.

Şekil 1: Gerçeğe Uygun Değerin Tespitinde Girdilerin Hiyerarşisi



Kaynak: Miller ve Bahnson (2007), http://www.journalofaccountancy.com/ (06.04.2015)

Gerçeğe uygun değer hiyerarşisini Tablo 1'deki gibi özetleyip ve örneklendirebiliriz.

Tablo 1: Gerçeğe Uygun Değer Hiyerarşisi

<table>
<tr><th colspan="3">Girdilerin Güvenilirlik Seviyesi</th><th>Bilgi Kaynağı</th><th>Örnek</th></tr>
<tr><td rowspan="3">Güvenilirlik Seviyesi</td><td rowspan="3">Yüksek >>>>>>>>>>>>>>>>>>>>>>> Düşük</td><td>Seviye 1</td><td>Özdeş varlıklar ve yükümlülükler için aktif piyasalara kote edilmiş düzeltilmemiş fiyatlar.</td><td>NYSE[2] veya NASDAQ[3]'a kote edilmiş menkul kıymetler.</td></tr>
<tr><td>Seviye 2</td><td>Varlık ve yükümlülüklerin aşağıda belirtildiği şekilde elde edilen düzeltilmemiş fiyatları;
1. Aktif bir piyasada işlem gören benzer varlık ve yükümlülüklerin fiyatları
2.Daha az likit olan piyasalardaki fiyatlar ya da diğer gözlemlenebilir fiyatlar</td><td>Aktif piyasalarda işlem görmeyen şirketlere ait borçlanma araçlarına yapılan yatırımların gerçeğe uygun değerleri NYSE'de işlem gören benzer finansal araçların fiyatlarına bakılarak belirlenir.</td></tr>
<tr><td>Seviye 3</td><td>Piyasa tabanlı verilerin yeterince mevcut olmaması halidir. Gerçeğe uygun değer beklenen tahminleri yansıtan gözlemlenemeyen girdiler kullanılarak hesaplanır.</td><td>Gerçeğe uygun değer, projenin gelecek nakit akışlarının bugünkü değerine göre belirlenir.</td></tr>
</table>

Kaynak: Fornaro ve Barbera (2007:33)

4. Borsa İstanbul'a Kayıtlı Firmaların GUD Belirlemesinde Kullandıkları Seviye Girdilerinin Tespiti Üzerine İçerik Analizi

Çalışmanın amacı doğrultusunda, Borsa İstanbul'a kote olan firmaların gerçeğe uygun değeri tespit edilirken hangi seviye girdileri kullandıklarının tespitine yönelik şirketlerin mali tablo dipnotları içerik analizine tabi tutulmuştur. Borsa İstanbul'a kote ve "Mali Kuruluşlar" sektörü altında sınıflanan firmalar incelemeye tabi tutulmuştur. TFRS 13 Standardı 2012 yılında yürürlüğü girdiği için firmaların 2013 ve 2014 tabloları araştırmaya dâhil edilmiştir.

[2] New York Stock Exchange

[3] National Association of Securities Dealers Automated Quotations

Tablo 2: Şirket Profillerine Göre Gerçeğe Uygun Değer Girdisi Kullanma Durumları

Mali Kuruluşlar Başlığındaki Şirketler	Toplam Şirket Sayısı	Bilgi Açıklamayan Şirket Sayısı	Gerçeğe Uygun Değer Girdisini Açıklayan Şirketlerin Durumları					
			2013			2014		
			Seviye 1	Seviye 2	Seviye 3	Seviye 1	Seviye 2	Seviye 3
Banka ve Özel Finans Kurumları	17	2	48	41	12	48	40	11
Sigorta Şirketleri	8	2	19	3	3	18	4	3
Finansal Kiralama Şirketleri	7	2	1	6	2	2	9	2
Faktoring Şirketleri	8	5	1	5	0	1	6	0
Holdingler ve Yatırım Şirketleri	58	24	37	24	15	35	22	12
Diğer Mali Kuruluşlar	1	0	0	1	0	0	1	0
Aracı Kurumlar	5	0	9	3	2	9	3	3
Gayrimenkul Yatırım Ortaklıkları	32	13	11	8	8	9	12	8
Menkul Kıymet Yatırım Ortaklıkları	9	4	8	1	0	8	2	0
Toplam	145	52	134	92	42	130	99	39

Tablo 2'de görüldüğü üzere "mali kuruluşlar" başlığı altında 145 firma içerik analizine tabi tutulmuştur. 145 firmanın 52 tanesi gerçeğe uygun değer belirleme hiyerarşisi konusunda bir açıklamaya yer vermemiştir. Firmalar, gerçeğe uygun değeri belirlerken en fazla seviye 1 girdisi (2013'de 134, 2014'de 130) kullanmıştır.

Tablo 3: Analize Tabi Tutulan Şirketlerin Gerçeğe Uygun Değer Seviyesi Kullanma Durumu

Yıllar	Seviye Girdileri	Dipnotta Gerçeğe Uygun Değer Seviyesini Açıklayan Şirketler	
		Frekans[4]	Yüzde
2013	Seviye 1	134	54,92
	Seviye 2	92	37,70
	Seviye 3	42	17,21
Şirketlerin Gerçeğe Uygun Değer Seviyesi Açıkladığı Kalem Sayısı		244	100,00
2014	Seviye 1	130	53,28
	Seviye 2	99	40,57
	Seviye 3	39	15,98
Şirketlerin Gerçeğe Uygun Değer Seviyesi Açıkladığı Kalem Sayısı		244	100,00

Tablo 3'de görüldüğü üzere firmaların 2013 yılında; % 54,92'si seviye 1 girdisi, % 37,7'si seviye 2 girdisi kullandığı tespit edilmiştir. 2014 yılında ise; % 53,28'si seviye 1 girdisi ve % 40,57'si seviye 2 girdisi kullandığı tespit edilmiştir.

Tablo 4: Alım Satım Amaçlı Finansal Varlıklara İlişkin Gerçeğe Uygun Değerin Tespitinde Kullanılan Seviye Girdileri

	2013			2014			Toplam Şirket Sayısı / Yüzde
	Seviye 1	Seviye 2	Seviye 3	Seviye 1	Seviye 2	Seviye 3	
Alım satım amaçlı finansal varlıklar (borçlanma senetleri)	21	1	1	22	2	1	24
Alım satım amaçlı finansal varlıklar (hisse senetleri)	22	0	2	21	0	2	23
Alım satım amaçlı finansal varlıklar (hisse senetleri, borçlanma senetleri ve diğer finansal varlıklar)	21	5	4	21	7	2	26

[4] Hem 2013 ve hem de 2014 yılında, araştırma kapsamındaki şirketler gerçeğe uygun değer seviyesi ilgili olarak 244 kalemde açıklama yapmıştır. İşletmeler, bir varlık veya yükümlülük kaleminin gerçeğe uygun değerini tespit ederken, birden fazla seviye girdisi kullanabildikleri için seviye girdilerinin frekans toplamları 244'den fazla (268) çıkmaktadır. Örneğin; bir şirket türev finansal varlıklarının gerçeğe uygun değerini belirlerken hem seviye 2 hem de seviye 3 girdisi kullanmış olabilir. Böylece bir kalemde açıklama yapan şirketin 2 tane seviye girdisi kullanması durumunu ortaya çıkaracaktır. Bu da şirketlerin açıkladığı kalem sayıları toplamı ile seviye girdilerinin frekansı toplamının tutmamasına neden olacaktır. Tablo 2 ve Tablo 3'de de görüleceği üzere, seviye girdilerinin frekans toplamları 2013 ve 2014 yılında 268 olmasına rağmen açıklanan kalem sayısının 244 olması söz konusu nedenden kaynaklanmaktadır. Aynı durum seviye girdilerine ilişkin yüzdelerin toplamının tutmamasında da geçerlidir.

	2013			2014			Toplam Şirket Sayısı / Yüzde
	Seviye 1	Seviye 2	Seviye 3	Seviye 1	Seviye 2	Seviye 3	
Toplam frekans	64	6	7	64	9	5	73
Toplam yüzde	87,67	8,22	9,59	88,67	12,33	6,85	100,00

Tablo 4'de açıklandığı üzere alım satım amaçlı finansal varlıkların gerçeğe uygun değerinin belirlenmesinde, 2013 yılı için % 87,67 ve 2014 yılı için % 88,67 seviye 1 girdisi kullanılmıştır.

Tablo 5: Satılmaya Hazır Finansal Varlıklara İlişkin Gerçeğe Uygun Değerin Tespitinde Kullanılan Seviye Girdileri

	2013			2014			Toplam Şirket Sayısı / Yüzde
	Seviye 1	Seviye 2	Seviye 3	Seviye 1	Seviye 2	Seviye 3	
Satılmaya hazır finansal varlıklar (borçlanma senetleri)	9	2	1	9	2	1	9
Satılmaya hazır finansal varlıklar (hisse senetleri)	11	4	4	11	4	3	13
Satılmaya hazır finansal varlıklar (borçlanma senetleri, hisse senetleri ve diğer finansal varlıklar)	15	8	8	14	8	8	21
Toplam frekans	35	14	13	34	14	12	43
Toplam yüzde	81,40	32,56	30,23	79,07	32,56	27,91	100,00

Tablo 5'de görüldüğü üzere satılmaya hazır finansal varlıkların gerçeğe uygun değerinin belirlenmesinde, 2013 yılı için % 81,40 ve 2014 yılı için % 79,07 seviye 1 girdisi kullanılmıştır.

Tablo 6: Türev Finansal Araçlara İlişkin Gerçeğe Uygun Değerin Tespitinde Kullanılan Seviye Girdileri

	2013			2014			Toplam Şirket Sayısı / Yüzde
	Seviye 1	Seviye 2	Seviye 3	Seviye 1	Seviye 2	Seviye 3	
Türev finansal varlıklar (alım satım amaçlı ve riskten korunma amaçlı)	3	23	0	3	27	0	28
Türev finansal borçlar (alım satım amaçlı ve riskten korunma amaçlı)	3	27	0	3	27	0	29
Toplam frekans	6	50	0	6	54	0	57
Toplam yüzde	10,53	87,72	0,00	10,53	94,74	0,00	100,00

Tablo 6'da açıklandığı üzere türev finansal araçların gerçeğe uygun değerinin belirlenmesinde, 2013 yılı için % 87,72 ve 2014 yılı için % 94,74 seviye 2 girdisi kullanılmıştır.

Tablo 7: Bazı Finansal Tablo Kalemlerine İlişkin Gerçeğe Uygun Değerin Tespitinde Kullanılan Seviye Girdileri

	2013			2014			Toplam Şirket Sayısı / Yüzde
	Seviye 1	Seviye 2	Seviye 3	Seviye 1	Seviye 2	Seviye 3	
Yatırım amaçlı gayrimenkuller	0	10	7	0	10	7	16
Uzun vadeli finansal yatırımlar	14	2	12	14	2	13	25
Nakit ve benzerleri	10	5	0	7	4	0	17
Maddi duran varlıklar	0	2	0	0	3	0	3
Kredi ve alacaklar	1	2	2	1	2	2	5
Diğer varlık ve borçlar	4	1	1	4	1	0	5
Toplam frekans	29	22	22	26	22	22	71
Toplam yüzde	40,85	30,99	30,99	36,62	30,99	30,99	100,00

Tablo 7'de görüldüğü üzere; genel olarak yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değerinin belirlenmesinde seviye 2 ve seviye 3 girdisi, uzun vadeli finansal yatırımların gerçeğe uygun değerinin belirlenmesinde seviye 1 ve seviye 3 girdisi, nakit ve benzerlerinin gerçeğe uygun değerinin tespitinde seviye 1 ve seviye 2 girdisi kullanıldığı tespit edilmiştir.

5. Sonuç

TFRS 13 Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü Standardı'nın 2012 yılında yürürlüğe girmesi ile gerçeğe uygun değerin tespitinde kullanılan girdiler için seviyeler (seviye 1, seviye 2 ve seviye 3) belirlenerek bir gerçeğe uygun değer belirleme hiyerarşisi oluşturulmuştur. Standart, gerçeğe uygun değerin tespitinde seviye 1 girdilerinin artırılmasını ve seviye 3 girdilerinin azaltılmasını arzulamaktadır.

Çalışmada, Borsa İstanbul'da işlem gören ve "mali kuruluşlar" başlığı altında sınıflanan firmaların, gerçeğe uygun değer tespitinde hangi seviye girdisini kullanmış olduklarını belirlemek amacıyla 145 firmanın mali tablo dipnotları içerik analizine tabi tutulmuştur. Yapılan içerik analizinde firmaların büyük bir kısmının gerçeğe uygun değerin tespitinde seviye 1 girdisini kullandığı görülmüştür.

Araştırmaya dâhil şirketlerin mali tablo dipnotlarının analizi sonucunda, genel olarak; alım satım amaçlı ve satılmaya hazır finansal varlıkların gerçeğe uygun değerinin tespitinde seviye 1 girdisi, türev finansal araçların gerçeğe uygun değerinin tespitinde seviye 2 girdisi, yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değerinin belirlenmesinde seviye 2 ve seviye 3 girdisinin kullanıldığı tespit edilmiştir.

TFRS 13'ün amacı doğrultusunda, gerçeğe uygun değerin tespitinde seviye 1 girdilerinin kullanımını artırmak ve seviye 3 girdilerinin kullanımını azaltmak, varlık ve borçların işlem gördüğü aktif piyasaların yaygınlaşması ile mümkündür. Çalışmada türev finansal araçların gerçeğe uygun değerinin tespitinde çoğunlukla seviye 2 girdisinin kullanıldığı tespit edilmiştir. Türkiye'de türev piyasalarda işlem gören türev ürünlerin yaygınlaşması ile orantılı olarak türev finansal araçların gerçeğe uygun değerinin belirlenmesinde seviye 1 girdisinin kullanımı da artacaktır.

Kaynaklar

Deran, Ali ve Aktaş, Rafet (2006). "Fair Value Karşılığı Olarak Gerçeğe Uygun Değer Kavramı ve Tespit Hiyerarşisi". Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi. 2, (2006): 153-166.

Gökgöz, Ahmet (2012), "TMS 8: Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar Standardına İlişkin Muhasebe Uygulamaları", Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt 14(4): 151-173.

Fornaro, Jamer M. ve Anthony T. Barbera (2007), "The new fair value hierarchy: key provisions, implications, and effect on information usefulness", Review of Business, Volume 27, Number 4, Special Accounting Issue, pp. 31-37.

http://www.stjohns.edu/sites/default/files/documents/Tobin/volume27-number4-accountingspecialedition2007.pdf, Erişim Tarihi: 06.04.2015.

Miller, Paul B.W. ve Paul R. Bahnson (2007), "Refining Fair Value Measurement: FASB 157 Upgrades the Quality of Financial Reporting", Journal of Accountancy, November-2007, http://www.journalofaccountancy.com/issues/2007/nov/refiningfairvaluemeasurement.html, Erişim Tarihi: 06.04.2015.

Özerhan Akbulut, Yıldız (2008). "Vergi Usul Kanunundaki Değerleme Hükümlerinin Türkiye Finansal Raporlama Standartları Kapsamında Değerlendirilmesi", VI.Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu, 2-6 Mart 2008, Antalya, ss: 1-31.

Pamukçu, Fatma (2011), "Gerçeğe Uygun Değer Muhasebesi ve Finansal Tablolara Etkisi", Mali Çözüm Dergisi, Sayı 103: 79-95.

TFRS 13 Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü Standardı, http://kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2014/TFRS/TFRS_13.pdf, (Erişim Tarihi: 06.04.2015).

Tokay, Hüseyin, Ali Deran ve Rafet Aktaş (2005), "Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarında Gerçeğe Uygun Değer Yaklaşımı ve Muhasebe Uygulamalarına Etkisi", Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt 7, Sayı 4: 91-114.

JOURNAL OF ACCOUNTING, FINANCE AND AUDITING STUDIES

http://www.jafas.org

Faaliyet Bölümleri Standardı Doğrultusunda Bölümsel Bilginin Açıklanması: Borsa İstanbul Örneği (Disclosure of Segment Information in Accordance with the Operating Segment Standard: The Case of Borsa Istanbul)

Emin ZEYTİNOĞLU[a]

[a] Yrd.Doç. Dr., Dumlupınar Üniversitesi, emin.zeytinoglu@dpu.edu.tr

Anahtar Kelimeler
Faaliyet Bölümleri Standardı, Bölümsel Bilginin Açıklanması, Bilgi Açıklama Endeksi, Şirket Özellikleri, Borsa İstanbul.

Jel Sınıflandırması
M40, M41, M48.

Özet
Son yıllarda ekonomide yaşanan değişimlerin yarattığı rekabet ortamında birçok şirketin farklı coğrafik alanlarda ve iş bölümlerinde faaliyet göstermek zorunda olduğu açıktır. Bölümsel bilgilerin oldukça önemli hale geldiği bu dönemde muhasebe standartlarına duyulan ihtiyaç bir kez daha ortaya çıkmaktadır. Faaliyet Bölümleri standardını esas alarak yaptığımız bu çalışmanın amacı Borsa İstanbul'da (BIST) işlem gören şirketlerin bölümsel raporlama faaliyetlerini değerlendirmek ve bölümsel bilginin açıklanmasında etkili olan faktörleri belirleyebilmektir. Bölümsel bilgilerin açıklanma düzeyi Türkiye Finansal Raporlama Standardı-8'deki (TFRS-8) açıklanması zorunlu maddeler kapsamında oluşturulan bilgi açıklama endeksi yardımıyla incelenmiş olup BIST Tüm endeksine kayıtlı şirketlerin yaklaşık %29'unun bölümsel raporlama yaptığı ortaya çıkmıştır. Çalışmada bölümsel bilgi düzeyini açıklayan şirkete ait karakteristiksel özellikler ise çoklu doğrusal regresyon modeli ile belirlenmeye çalışılmıştır. İstatistiksel anlamlılığa sahip olan modelde bölümsel bilgilerin açıklanma düzeyi ile şirket hacmi ve kaldıraç oranı arasında pozitif ve anlamlı bir ilişki tespit edilmiştir.

Keywords
Operating Segment Standard, Disclosure of Segment Information, Disclosure Index, Firm Characteristics, Borsa Istanbul.

Jel Classification
M40, M41, M48.

Abstract
In this competitive environment where economy has been witnessing profound changes for the last couple of years, numerous companies have been forced to operate in different geographical areas and in various lines of work. In this period during which the segment information has proved to be very critical, the need for accounting standards has become much more evident. Based on the Operating Segments Standard, this study aims to review the segment reporting procedures of the companies that are traded on Borsa Istanbul and identify the factors affecting the disclosure of segment information. The disclosure level of the segment information is analyzed by means of the disclosure index formed under the items subject to compulsory disclosure in the Turkish Financial Reporting Standards-8. It has been revealed that nearly 29% of the companies registered in the BIST All Shares have carried out segment reporting procedures. By making use of the multiple linear regression model, this study seeks to identify the characteristics of the companies which disclosed their level of segment information. Being statistically significant, this model has suggested that there is a significant positive correlation between the disclosure level of segment information and the firm size and leverage ratio.

1. Giriş

Günümüzde şirketler faaliyetlerini farklı coğrafik alanlarla ve çeşitli iş bölümleriyle genişletmektedir. Bir şirket için aynı zamanda hem farklı ülkelerde hem de farklı endüstrilerde faaliyet göstermek oldukça yaygın bir durumdur. Örneğin bir ülkede üretilen ürün diğer ülkedeki çeşitli müşterilere sunulmaktadır. Bu durum her bir şirketin coğrafi bölümlerinin farklı düzeylerde karlılık ve büyüme oranlarına sahip olması ya da üretim farklılıklarından kaynaklanan çeşitli risklere maruz kalması sonucunu doğurmaktadır (Low ve Zain, 2001: 2-3).

Küresel ekonomilerin ortaya çıkmasıyla birlikte, büyüyen uluslararası piyasalarda çok uluslu şirketler, risklerinin çok geniş bir yelpazede dağılacağı düşüncesiyle finansal bilgilerin sunulmasında konsolide finansal tablolardan faydalanmaya başlamıştır. Konsolide finansal tablolar, şirketin genel kâr durumunu, risklerini ve büyüme potansiyelini görebilmek açısından son derece önemlidir. Konsolide finansal tablolardan elde ettiğimiz finansal bilgiler karmaşık yapıdaki şirketlerin bünyesindeki farklı unsurların yapısını anlayabilmek ve karşılaştırma yapabilmek adına bu tür bilgilere ihtiyaç duyan yatırımcılar ve analistlere fayda sağlamaktadır.

Yatırımcılar ve diğer paydaşlar için finansal bilgilerin en önemli unsurlarından bir tanesi de bölüm bilgileridir. Karmaşık yapıya sahip olan şirketler tarafından sağlanan bölüm bilgileri, kullanıcılara bu şirketlerin kurumsal iş modelini ve ekonomik dinamiklerini tam olarak anlayabilme imkânı sunar. Bu sayede paydaşlar; farklı iş alanlarının riski ve potansiyeli, şirketin eksiklikleri ve temel kurumsal stratejisi hakkında bilgi sahibi olabilir. Finansal tablo kullanıcıları için önemli olan bölüm bilgileri şirketlerin bakış açısına göre gizlilik gerektiren bir konudur.

Şirketler finansal bilgilerin bölümlere göre açıklanmasıyla rakiplerin, müşterilerin, satıcıların ve diğer ilgililerin şirket hakkında elde edebileceği bilgi miktarının artacağı ve bunun da rekabet gücünü azaltacağı konusunda belirli endişelere sahiptir. Bununla birlikte, bölümlere ayrılmış bir şirkete ait finansal bilgilerin bölümlere göre analiz edilmesi finansal tablo kullanıcılarının geçmiş faaliyetleri iyi değerlendirmesini ve gelecekle ilgili daha gerçekçi tahminler yapabilmesini sağlamaktadır. Bu nedenle bölüm bilgileri konusunda, bir yandan şirketlerin, faaliyetleri hakkındaki bilgilerin gizliliğinden taviz vermek istememesi bir yandan da paydaşların şirketle ilgili önemli finansal bilgilere sahip olmak istemesi nedeniyle tartışmalar devam etmektedir (Sağlam vd., 2008: 1189).

Muhasebe ile ilgili bazı konuların aksine bölümsel bilgilerin raporlanmasına yönelik standartlar oluşturulmak da oldukça zordur. Bunun temel nedenlerinden biri faaliyet bölümlerinin şirketten şirkete farklılık göstermesi ve aynı sektörde olsalar bile şirketlerin faaliyetlerinin her zaman birebir aynı olmamasıdır. Her bir şirketin uluslararası piyasalara karşı kendine özgü bir tutumu ve bu piyasalarda nasıl yer edineceğine dair özel bir yaklaşımı bulunmaktadır. Bir şirkete ait coğrafi bölümler de aynı şekilde kendi arasında çok fazla farklılık gösterebilmektedir. Bu da mevcut alanda benimsenen yaklaşımların neden bu kadar çeşitli olduğuna ve standart oluşturmanın niye bu kadar zor olduğuna açıklık getirmektedir.

Şirketlerin bölüm faaliyetlerine ilişkin bazı bilgileri gizli tutma eğilimi sunulan bilginin kalitesinde büyük bir azalmaya yol açmaktadır. Bunun yanında bölümsel bilgilerin finansal analiz konusunda sağladığı faydalar da inkâr edilemez. Bu durum göz önüne alındığında zor olmakla birlikte bölümsel bilgilerin düzenlenmesine yönelik standart oluşturmanın önemini açıkça ortaya koymaktadır.

Bu nedenle 31.12.2008 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere Türkiye Finansal Raporlama Standardı-8 (TFRS-8 Faaliyet Bölümleri Standardı) yayımlanmıştır. TFRS-8 şirketler için bölümsel bilgilerin sunulmasıyla ilgili şartları düzenlemektedir. Bu standardın yarattığı en önemli fark, şirketlerin kurum içinde kullandıkları bilgiler hakkında paydaşları ile iletişim halinde olmasını sağlaması ve yaptığı açıklamalarla finansal tablolar arasındaki uyumu güçlendirmesidir. Bunun yanı sıra standardın şirketlerin bölümsel bilgilerinin raporlanmasında iyileştirmeler sağlayacağı ve bu sayede de bilgileri kullanan kişilerin ihtiyaçlarının büyük oranda karşılanacağı düşünülmektedir.

2. Teorik Çerçeve

Çalışmamızın teorik çerçeve bölümünde ilk olarak faaliyet bölümü standardının amaç ve kapsamından bahsedilmektedir. Standardın amaç ve kapsamı anlatıldıktan sonra konuyla ilgili ayrıntılı bir literatür özetine yer verilmektedir. Hazırlanan literatür özeti yardımıyla çalışmanın hipotezleri oluşturularak bölüm tamamlanmıştır.

2.1. Faaliyet Bölümleri Standardının Amacı ve Kapsamı

TFRS-8'in altında yatan temel ilke "Bir şirketin, finansal tablo kullanıcılarının, şirketin gerçekleştirdiği faaliyetler ile faaliyette bulunduğu ekonomik ortamın niteliğini ve finansal etkilerini değerlendirmelerine imkân sağlayan bilgileri açıklaması" gerekliliğidir (TFRS 8, par:1). TFRS-8'e göre bir işletmenin faaliyet bölümlerine ait finansal performans

raporlamasına dair "yönetim yaklaşımının" benimsenmesi gerekmektedir. Bu yaklaşım, hem bölümlerin belirlenmesi hem de bölümsel raporlama için kullanılan bilgilerin hazırlanmasında daha önceden belirlenmiş işletme içi yönetsel kararlara dayanmaktadır. TFRS 8'e göre hazırlanan bölümsel raporlar, finansal tablo kullanıcıları tarafından yönetimin geçmişteki kararlar için kullanmış olduğu bilgileri anlamasını ve yönetimin gelecekteki hareket tarzını tahmin etmesini sağlamaktadır (Arsoy, 2008: 178).

Hangi şirketlerin bu standardı uygulaması gerektiği ise standardın 2. paragrafında belirtilmiştir. Standart, aşağıdaki şartları sağlayan bir şirketin ayrı veya bireysel finansal tabloları ve bir grubun ana ortaklığı ile konsolide edilmiş finansal tablolarına uygulanır (TFRS 8, par:2):

(a) Borçlanma araçları veya özkaynağa dayalı finansal araçları borsa veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda (yurtiçi veya yurtdışı borsa veya yerel ve bölgesel piyasaların da dahil olduğu tezgah üstü piyasada) işlem gören veya finansal araçlarını halka arz etmek üzere, ilgili düzenleyici kurum kaydına alınan ya da kayda alınma süreci kapsamında finansal tablolarını düzenleyen bir şirketin ayrı veya bireysel finansal tabloları,

(b) Borçlanma araçları veya özkaynağa dayalı finansal araçları borsa veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda (yurtiçi veya yurtdışı borsa veya yerel ve bölgesel piyasaların da dahil olduğu, bir tezgah üstü piyasada) işlem gören veya borsa veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda herhangi bir finansal aracının işlem görmesini teminen, ilgili düzenleyici kurum kaydına alınma süreci kapsamında konsolide finansal tablolarını düzenleyen bir grubun ana ortaklığı ile konsolide edilmiş finansal tabloları.

2.2. Literatür Özeti

Bölümsel raporlama doğrultusunda konunun farklı boyutlarını ele alan birçok çalışma mevcuttur. Konumuzun kapsamı gereği mevcut literatürün tamamına yer vermemiz mümkün olmadığından bu bölümde genellikle IFRS 8 (International Financial Reporting Standards 8)/TFRS 8'i konu alan çalışmalar dikkate alınmıştır. Bunun yanı sıra işlenen konuların farklılaşması nedeniyle ilgili bölüm için yerli ve yabancı literatür ayrımı yapmamıza neden olmuştur.

2.2.1. Türkiye'de Yapılan Çalışmalar

2008 yılının Aralık ayından itibaren uygulanmasına rağmen literatürde TFRS 8 ile ilgili birçok çalışmaya rastlanmaktadır. Türkiye'de TFRS 8 konusuna yönelik yapılan çalışmaları standarda ilişkin örnek işletme uygulamaları, standardın ne ölçüde

uygulandığı, standardın teorik çerçevesi ve standartla ilgili istatistiksel çalışmalar olmak üzere dört temel başlık altında inceleyebiliriz.

Örnek işletme uygulamaları konusunda standartta yer alan maddelerin uygulamaya nasıl aktarılabileceği değerlendirilmiştir (Ünal, 2010: 48-69; Elitaş ve Özdemir, 2012a: 37-63; Bekçi vd., 2013: 123-152). Ünal (2010) tekstil ve inşaat şirketi, Elitaş ve Özdemir (2012a) inşaat, turizm, üretim-ticaret ve enerji alanlarında faaliyet gösteren halka açık bir anonim şirket ve Bekçi vd., (2013) ise çalışmalarında inşaat şirketini konu alan örnek bir uygulamaya yer vermiştir.

Standartta belirtilen maddelerin ne ölçüde uygulandığını değerlendiren çalışmalar da literatürde önemli bir yere sahiptir. Bu konuyla ilgili yapılan ilk çalışmalardan birinde İMKB'de (İstanbul Menkul Kıymetler Borsası) işlem gören sanayi şirketlerinden tesadüfi olarak seçilen 30 adet şirket üzerinde bölümsel raporlamaya ilişkin araştırma sonucu şirketlerin sınırlı düzeyde bilgi açıkladığını ortaya koymaktadır (Uyar ve Güngörmüş, 2009: 427).

İMKB 100 endeksi dikkate alınarak yapılan çalışmalarda TFRS 8 standardına geçiş sonucu her ne kadar standarda uygun raporlama yapmayan şirketler bulunsa da bölümsel raporlama yapan şirketlerin sayısında önemli bir artış olduğu belirlenmiştir (Çiftçioğlu ve Poroy, 2010: 83; Elitaş ve Özdemir, 2012b: 146). Bu çalışmaların aksine Altıntaş (2010) TFRS 8'e geçmenin İMKB 30 Endeksi'ndeki şirketlerin belirlediği bölümler ve hazırladığı bölümsel raporlarda önemli bir değişikliğe yol açmadığını ifade etmektedir.

Dört temel başlıktan üçüncüsü ise standartlardan teorik boyutta bahseden çalışmalardır. Bu çalışmalar genellikle UFRS 8 (Uluslararası Finansal Raporlama Standardı 8) standardını incelemekte ve yürürlükten kaldırılan UMS 14 (Uluslararası Muhasebe Standardı 14) standardı ile karşılaştırmaktadır. Yapılan karşılaştırma sonucu UFRS 8 ve UMS 14 arasındaki temel farklılığın raporlanacak bölümlerin belirlenmesinde benimsenen yaklaşım olduğu ve bunun işletmenin bölümleri hakkında detaylı bilgi sunulmasının önemine vurgu yaptığı tespit edilmiştir (Arsoy, 2008: 177; Öztürk, 2008: 171; Güngörmüş ve Uyar, 2009: 79).

İstatistiksel analizin kullanıldığı ve coğrafi bölümleme esas alınarak yapılan tek bir çalışma bulunmaktadır. Mevcut çalışma İMKB 100'de yer alan şirketlerin bölümsel raporlama yapıp yapmaması ve coğrafi bölümlere göre raporlama ile piyasa değerleri ve ödenmiş sermayeleri arasında anlamlı bir ilişki olup olmadığını belirlemeye çalışılmaktadır. Yapılan analiz sonucunda hem bölümsel raporlama hem de coğrafi

bölümlere göre raporlama ile ödenmiş sermaye ve piyasa değeri arasında anlamlı bir ilişkinin olduğu belirlenmiştir (Ömürbek ve Özdemir, 2009: 208-209).

2.2.2. Dünya Genelinde Yapılan Çalışmalar

Ülkemizde yapılan çalışmalar daha çok teorik ve şirket uygulaması kapsamında kalırken yabancı literatür yerli literatüre nazaran oldukça farklılaşmaktadır. Yurt dışında yapılan çalışmalar genellikle IFRS 8 ile IAS 14 (International Accounting Standards 14) arasında bölümsel raporlamaya ilişkin bilginin açıklanmasındaki farklılıkların istatistiksel olarak değerlendirilmesine yoğunlaşmaktadır.

Bu çalışmalar birbirinden farklı sonuçlara sahiptir. IAS 14'e kıyasla IFRS 8'in uygulandığı dönemde raporlanan bölüm sayısında artış (Mardini, 2013; Bugeja vd., 2015; Franzen ve Weißenberger, 2015; Crawford vd., 2012; Kang ve Gray, 2013; Li, 2013) olduğunu ortaya koyan çalışmaların yanı sıra raporlanan bölüm sayısının değişmediği ya da azaldığını (Li, 2013; Nichols vd., 2012) belirten çalışmalar da mevcuttur. Ek olarak literatürde açıklanan bölümsel bilginin arttığını (Mardini, 2013; Aleksanyan ve Danbolt, 2015; Kang ve Gray, 2013; Mardini vd., 2012) ya da azaldığını (Bugeja vd., 2015; Franzen ve Weißenberger, 2015; Nichols vd., 2012; Saariluoma, 2013) tespit eden çalışmalara da rastlamaktayız.

Aleksanyan ve Danbolt (2015) ile Li (2013) coğrafi bölüm bilgilerinin raporlanmasında bir azalış olduğu ancak bunun istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık yaratmadığı konusunda birleşirken, Crawford vd., (2012) ve Mardini vd., (2012) ise IAS 14'e göre IFRS 8'in uygulandığı dönemde coğrafi bölüm bilgilerinin raporlanmasının istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık yarattığını belirlemişlerdir.

Türkiye'de yapılan çalışmaların aksine yabancı literatürde anket ve mülakat uygulamaları da görülmektedir. Zelinschi vd., (2012) hazırladığı mülakat çalışması üst düzey yöneticilere, muhasebe departmanı çalışanlarına, muhasebe ve finans müdürleri ile analistlere uygulanırken IFRS 8'in temel noktaları, standarda ilişkin süreç ile SFAS 131 (FASB Statement No. 131) ilişkisini, operasyonel karar vericinin görüşü ve muhasebe kontrol ilişkisini içeren konuları içermektedir. Yapılan mülakat sonucu IFRS 8 kapsamında açıklanan bilgilerin sadece operasyonel karar vericinin görüşünü yansıttığı ve standardın uygulanmasının dış raporlama üzerinde küçük bir etkiye sahip olduğu düşüncesi ortaya çıkmıştır. Şirkete ait kurumsal yükümlülükler (bu çalışma için IFRS 8'in uygulanması) ve organizasyonel hedefler kurumsal baskıyı arttırmaktadır (Zelinschi vd., 2012: 20).

Crawford vd., (2012) finansal tabloları hazırlayanlar, finansal tablo kullanıcıları ve denetçileri esas alan IFRS 8 ile bölümsel raporlama konusunu inceleyen 8 soruluk bir anket çalışması düzenlemiştir. Anketi cevaplayanların birçoğu -özellikle yatırımcılar- bölümsel bilginin karar almada faydalı olduğunu düşünmektedir. Bununla birlikte IFRS 8'den sağlanan bilgilerin IAS 14'e göre daha faydalı olduğu görüşü hakkında az bir mutabakat mevcuttur. Finansal tabloları hazırlayanlar yönetim yaklaşımını destekleyen IFRS 8'i genel olarak olumlu karşılarken, finansal tablo kullanıcıları yeni standart hakkında daha az pozitif düşünceye sahiptir. Genel olarak kullanıcılar farklı şirketlerin bölümsel bilgilerinin karşılaştırılabilirliği konusunda endişeli iken, bazıları operasyonel karar vericinin kimliğinin açıklanması gerektiğini düşünmekte ve işletmedeki rolü ve amacı hakkında daha fazla açıklamaya ihtiyaç duyulduğuna inanmaktadır. Hazırlayıcılar IFRS 8'in finansal tablo kullanıcılarına daha faydalı bilgi sağlamaya izin veren esnek bir yapıya sahip olması gerektiğini düşünmektedir (Crawford vd., 2012: 49-50).

Crawford vd., (2014) uyguladığı mülakat çalışmasının hedef kitlesi finansal tablo hazırlayıcıları, yasa koyucular, denetçiler, finansal tablo kullanıcıları iken, mülakatın konusu IFRS 8'in tanıtımı ve Avrupa Parlamentosunun kendi danışma prosedürlerini başlatmak için yeni onaylama sürecinin bir parçası olarak Avrupa Komisyonuna nasıl ihtiyaç duyduğu hakkındadır. Mülakat çalışması sonucunda IFRS 8'in benimsenmesi konusundaki tartışmaların Avrupa Birliği tarafından nasıl karşılandığı ortaya çıkmıştır (Crawford vd., 2014: 304).

Yönetim yaklaşımının bölümsel raporlamaya etkisini ve SFAS 131 ile IFRS 8'in uygulanmasının etkilerini inceleyen Nichols vd., (2013) yaptığı çalışmayı literatür özeti şeklinde hazırlamıştır. Mevcut literatür referans alınarak yönetim yaklaşımının avantaj ve dezavantajları raporlanmış, IFRS 8'e dayalı olarak bölümsel raporlama için önemli olan fırsatlar belirlenmiştir (Nichols vd., 2013: 261-306).

Yukarıda bahsedilen literatür dışında regresyon analizi yoluyla bölümsel bilginin açıklanmasında belirleyici olan faktörleri model oluşturarak açıklamaya çalışan çalışmalar da mevcuttur. Ülkemizde yapılan çalışmaların aksine yabancı literatürde özellikle IFRS 8 için bilgi açıklama endeksi oluşturulması ve şirketlerin bu endekse uyumu ile ilgili olan faktörlerin tespit edilmesi konusundaki araştırmalara sıklıkla rastlanmaktadır. Hazırladığımız literatür taraması sonucu Türkiye'de bu konuda yeterli sayıda çalışma olmaması bize yol göstermektedir. Tablo 1 ve Tablo 2 yardımıyla bölümsel bilgi düzeyini etkileyen faktörlerin tespitine yönelik çalışmalar özetlenmektedir.

Tablo 1: Bölümsel Bilgi Düzeyini Etkileyen Faktörleri Belirlemeye Yönelik Çalışmalar

Yazar-Yılı	Ülke-Şirket Sayısı	Değişkenler	Sonuçlar
Pardal ve Morais, 2011	İspanya-99	Bilgi Açıklama Endeksine Uyum Puanı ve Gönüllü Bilgi Açıklama Puanı **(Bağımlı)**/ Şirket Hacmi, Uluslararası Piyasalarda İşlem Gören Şirketler, Dört Büyük Denetim Firması, Aktif Karlılığı, Kaldıraç Oranı, IBEX 35 Endeksi **(Bağımsız)**	**Model 1:** Şirket Hacmi (+) Aktif Karlılığı (-) Uluslararası Piy. İşlem Gören Şirketler (-) **Model 2:** Şirket Hacmi (+) Aktif Karlılığı (-)
Lucchese ve Di Carlo, 2012	İtalya-64	Gönüllü Bölümsel Bilgi Açıklama Puanı **(Bağımlı)**/ Şirket Hacmi, Yatırımın Getirisi, Kaldıraç Oranı, Şirket Sahipliğinin Yayılması, Satışların Artış Oranı, Piyasa Riski, Finans Sektörüne Dahil Olup Olmama **(Bağımsız)**	Yatırımın Getirisi (-) Piyasa Riski (+)
Pisano ve Landriani, 2012	İtalya-124	Bölümsel Bilgi Açıklama Puanı, Bölümsel Bilgi Açıklama Puanları Arasındaki Fark **(Bağımlı)**/Şirket Hacmi, Toplam Borç/Özkaynaklar, Aktif Karlılığı, Açıklanan Bölüm Sayısı **(Kontrol)**/Herfindahl Endeksi, Dört Firmaya Yığılma **(Bağımsız)**	**Model 1:** Herfindahl Endeksi (+) Dört Firmaya Yığılma (-) Şirket Hacmi (+) Top. Borç./Özkaynaklar (-) Aktif Karlılığı (-) **Model 2:** Herfindahl Endeksi (+)
Sucuahi, 2013	Filipinler-100	Bölümsel Bilgi Açıklama Endeksi Puanı **(Bağımlı)**/Şirket Hacmi, Şirket Yaşı, Karlılık, Kaldıraç Oranı, Şirketin Büyümesi, Dahil Olunan Sektör **(Bağımsız)**	Şirket Hacmi (+) Kaldıraç Oranı (-) Şirketin Büyümesi (+) Dahil Olunan Sektör (-)
İbrahim, 2014	Nijerya-76	Gönüllü Bölümsel Bilgi Açıklama Puanı **(Bağımlı)**/Şirket Hacmi, Borsa'da İşlem Görme Süresi, Yatırımın Karlılığı, Şirket Sahipliğinin Yayılması, Büyüme Oranı, Dahil Olunan Sektör **(Bağımsız)**	Yatırımın Karlılığı (-) Şirk. Sahip. Yayılması (-) Şirket Hacmi (+) Dahil Olunan Sektör (+)
Kang ve Gray, 2014	BRICS-188	Faaliyet ve Coğrafi Bölümlerin Raporlanması **(Bağımlı)**/Yurtdışı Satışlar, Kamu Mülkiyeti, IFRS'nin Benimsenmesi, Yabancı Ülke Borsalarında İşlem Görme, Denetçi	**Model 1:** Yurtdışı Satışlar (+) Kamu Mülkiyeti (+) **Model 2:** Kamu Mülkiyeti (+)

		Tipi, Dahil Olunan Sektör **(Bağımsız)**	**Model 3:** Yurtdışı Satışlar (+) **Model 4:** Yurtdışı Satışlar (+)
Farías ve Rodríguez, 2015	İspanya-104	Şirketin Bölümsel Bilgiyi Açıklayıp Açıklamaması **(Bağımlı)**/Şirket Hacmi, Piyasa Değeri/Defter Değeri, Şirketin Karlılığı, Finansal Kaldıraç Oranı, Dört Büyük Denetim Firması **(Bağımsız)**	Şirket Hacmi (-)

Tablo 1'de özetlenen çalışmalar genellikle zorunlu/gönüllü olarak bölümsel bilginin açıklanmasını etkileyen faktörleri belirmeye yöneliktir. Bununla birlikte Tablo 2'de özetlenen çalışmalar ise bölümsel bilginin açıklanmasında yönetim yaklaşımı ya da rekabetçi zarar gibi unsurların rolünü incelemektedir.

Tablo 2: Bölümsel Bilgi Düzeyiyle İlgili Diğer Çalışmalar

Yazar-Yılı	**Çalışmanın Amacı-Yöntemi**	**Temel Bulgular**
Li vd., 2013	HKFRS 8 HKAS 14'e göre bölümsel raporlamada farklılık yarattı mı? *Portföy Getiri Yaklaşımı* *Çoklu Regresyon Modeli*	HKFRS 8'in uygulanmasıyla raporlanabilir bölümlere ilişkin açıklanan kâr tutarları ve varlıklar ile piyasa değeri arasında anlamlı ve pozitif bir ilişki belirlenmiştir.
Leung ve Verriest, 2014	Coğrafi bölümlere ilişkin karakteristik yapı bölümsel bilginin açıklanmasında etkili mi? *Lojistik Regresyon*	Özel bilginin açıklanmasının maliyeti teorisi ve vekâlet teorisi bölümsel bilgilerin açıklanmasını belirler. Özel bilginin açıklanmasının maliyeti arttığında şirketlerin bölümler hakkındaki bilgileri gizlemesinin etkisi daha güçlü olacaktır. İşletmenin bölgeye girmesine engel teşkil eden bir durumda coğrafi bölüm bilgisinin açıklanma olasılığı daha yüksektir.
Bugeja vd., 2015	Şirketlerin bölümsel raporlama için yönetim yaklaşımını benimsemesinin etkileri nelerdir? *Lojistik Regresyon* *Poisson Regresyon* *Multinomial Regresyon*	Her iki standardın (IAS 14-IFRS 8) benimsenmesi açıklanan bölüm sayısını arttırmaktadır. Endüstrideki rekabet ve yüksek karlılık raporlanan bölüm sayısındaki değişiklikle ilgilidir. Açıklanan bilginin kapsamındaki azalma ile bölümden zarar etme ihtimali arasında olumsuz bir ilişki mevcuttur.
Leung ve Verriest, 2015	IFRS 8'in coğrafi bölüm bilgilerinin açıklanması üzerindeki etkisi nelerdir? *Lojistik Regresyon*	IFRS 8 bölümsel raporlamayı geliştirse bile analistlerin tahminlerinin doğruluğunu, piyasa likiditesini ve özsermayenin maliyetini güçlü bir şekilde etkilememektedir.

Pardal vd., 2015	Rekabetçi zarar şirketin bölümsel raporlama düzeyi üzerindeki olumsuz etkisini sürdürüyor mu? IFRS 8'in potansiyel olumlu etkileri nelerdir? *Multinomial Regresyon*	IFRS 8 öncesi ve sonrası dönemde yüksek işgücüne sahip olan şirketlerde bölümsel bilginin açıklanması düşük düzeydedir. Rekabetçi zarar bölümsel bilginin açıklanması konusunda hala önemli bir faktördür. Standart bu ilişkinin azaltılmasında anlamlı bir etkiye sahip değildir.

2.3. Hipotezler

Hazırladığımız literatür özeti bilginin açıklanma düzeyini etkilemesi olası şirkete özgü karakteristiksel özellikleri belirlememizi sağlamaktadır. Bu özellikler test edilecek hipotezler olarak mevcut bölümde yer almaktadır. Borsa İstanbul'da işlem gören şirketler için bölümsel bilginin açıklanmasında belirleyici olan faktörleri tespit etmeye yönelik çalışmamız için dokuz adet hipotez oluşturulmuştur.

Şirket hacmi finansal bilginin açıklanması konusunda en çok test edilen faktörlerden biri olup genellikle toplam varlıkların logaritması şeklinde ifade edilmektedir. Roulstone (2003) çalışmasında büyük ölçekli şirketlerin daha zengin bir bilgi kaynaklarına sahip olduğunu bunun da şeffaflığı arttırarak piyasa katılımcıları arasında bilgi asimetrisinin azalması yönünde bir algı oluşturduğunu öne sürmektedir. Bu nedenle oluşturacağımız hipotez şu şekilde olacaktır:

Hipotez 1: Şirket hacmi ile bölümsel bilgi açıklama düzeyi arasında pozitif bir ilişki mevcuttur.

Şirket yaşı şirketin faaliyet gösterdiği yıl sayısı ya da şirketin hisse senetlerinin borsada işlem gördüğü yıl sayısı gibi farklı şekillerde karşımıza çıkmaktadır. Glaum ve Street (2003) yaptıkları çalışmada daha genç firmaların muhasebe sistemlerinin yetersiz olabileceği bunun da açıklanan muhasebe bilgilerinin kalitesini düşürebileceğini belirtmektedir. Aynı çalışmada bunun aksine yaşlı şirketlerin daha organize bir muhasebe sistemi ile tecrübeli yöneticilere ve personele sahip olup yüksek kaliteli muhasebe bilgileri raporlayabileceklerini iddia etmektedir. Bu doğrultuda oluşturacağımız hipotez şu şekilde olacaktır:

Hipotez 2: Şirket yaşı ile bölümsel bilgi açıklama düzeyi arasında pozitif bir ilişki mevcuttur.

Ampirik bulgular karlılığın finansal bilgilerin açıklanmasında en önemli değişkenlerden biri olduğunu ortaya koymaktadır. Karlılık ile finansal bilgilerin açıklanması arasında hem pozitif (Alfaraih ve Alanezi, 2011; Sucuahi, 2013) hem de negatif yönde (Pardal ve Morais,

2011; Lucchese ve Di Carlo, 2012) ilişki olduğunu ortaya koyan çalışmalar mevcuttur. Bununla birlikte, Nichols and Street (2007) karlılığın bölümsel bilgilerin raporlanmasını özellikle rekabet ile ilgili konulardan dolayı negatif yönde etkilediğini varsaymaktadır. Bu nedenle oluşturacağımız hipotez şu şekilde olacaktır:

Hipotez 3: Şirketin karlılığı ile bölümsel bilgi açıklama düzeyi arasında negatif bir ilişki mevcuttur.

Borçtan faydalanma oranı olarak gösterilen finansal kaldıraç toplam borçların toplam varlıklara ya da toplam kaynaklara oranı şeklinde tanımlanmaktadır. Prencipe (2004) yaptığı çalışmada finansal kaldıraç oranının artmasının borç verenler için bilgi asimetrisini azaltarak şirketleri bölümsel bilgileri açıklama konusunda motive ettiğini belirlemiştir. Bu sebeple oluşturacağımız hipotez şu şekilde olacaktır:

Hipotez 4: Şirketin kaldıraç oranı ile bölümsel bilgi açıklama düzeyi arasında pozitif bir ilişki mevcuttur.

Büyüme satışların bir önceki yıla göre artış ya da azalışı olarak tanımlanmaktadır. Chavent vd., (2006) büyüme eğiliminde olan şirketlerin özel bilgileri daha çok saklama davranışı gösterdiklerini ifade etmektedir. Bunun nedeni bilgilerin tamamının açıklanmasının rekabetçi pozisyona zarar vereceği düşüncesidir. Benzer şekilde Prencipe (2004) yaptığı çalışmada potansiyel rekabetçi maliyetlerden oluşan bölüm bilgilerinin açıklanmasının büyümekte olan şirketlerin rakipleri karşısında zayıf düşmesine neden olduğunu belirtmektedir. Bu doğrultuda oluşturacağımız hipotez şu şekilde olacaktır:

Hipotez 5: Şirketin büyüme oranı ile bölümsel bilgi açıklama düzeyi arasında negatif bir ilişki mevcuttur.

Literatürde denetim firması tercihinin farklı yönde etkileri olduğu belirlenmiştir. DeAngelo (1981) büyük denetim firmalarının önemli bir itibara sahip olduğunu ve bu nedenle müşterileri ile ilgili yapacakları herhangi bir hatanın önlenemez sonuçları olduğunu belirtmektedir. Bununla birlikte Malone vd., (1993) ise küçük denetim firmalarının müşteri kaybetmenin ekonomik sonuçları düşünüldüğünde müşterilerin istekleri konusunda oldukça hassas olduğunu ifade etmektedir. Bu nedenle oluşturacağımız hipotez şu şekilde olacaktır:

Hipotez 6: Şirketin dört büyük denetim firmasının herhangi biri tarafından denetlenmesi ile bölümsel bilgi açıklama düzeyi arasında pozitif bir ilişki mevcuttur.

Bölümsel bilgilerin açıklanması konusunda belirleyici olan faktörlerden biri de şirketin sahiplik yapısının tabana yayılmasıdır. Şirket sahipliğinin tabana yayılmasının kurumsallaşma konusunda önemli bir gösterge olduğu düşünülmektedir. Mckinnon ve Dalimunthe (1993), yaptıkları çalışmada şirket sahipliği tabana yayılmasının paydaşlara sunulan bilgi düzeyini arttırdığını bunun da bilgi asimetrisini azalttığını belirtmektedir. Bu sebeple oluşturacağımız hipotez şu şekilde olacaktır:

Hipotez 7: Şirketin halka açıklık oranı ile bölümsel bilgi açıklama düzeyi arasında pozitif bir ilişki mevcuttur.

Ekonomik sistemi yakından etkileyen risk kaynaklarından biri olan piyasa riski piyasada meydana gelen dalgalanmalar sebebiyle yapılan yatırımın istenilen ölçüde kârla sonuçlanmaması olarak tanımlanır. Piyasa riskinin ölçümünde kullanılan beta bölümsel bilgilerin açıklanmasını etkileyen belirleyici faktörlerden biridir. Dhaliwal (1979), şirketin bağlı olduğu pazar türüne göre (yüksek ya da düşük riskli piyasa) paydaşlara daha fazla ya da daha az bilgi aktarımı yapmayı düşündüğünü ifade etmektedir. Bu doğrultuda oluşturacağımız hipotez şu şekilde olacaktır:

Hipotez 8: Şirketin piyasa riski ile bölümsel bilgi açıklama düzeyi arasında pozitif bir ilişki mevcuttur.

Çapraz kotasyon bir hisse senedinin en az iki farklı ülke borsasında işlem görmesini ifade etmektedir. Prather-Kinsey ve Meek (2004) yaptıkları çalışmada şirketin hisse senetlerinin uluslararası piyasalarda işlem görmesi ile genel olarak ve bölümsel bilgi açısından bilgi açıklama düzeyi arasında pozitif ve anlamlı bir ilişki bulunduğunu tespit etmişlerdir. Bu nedenle oluşturacağımız hipotez şu şekilde olacaktır:

Hipotez 9: Şirketin hisse senetlerinin uluslararası piyasalarda işlem görmesi ile bölümsel bilgi açıklama düzeyi arasında pozitif bir ilişki mevcuttur.

3. Veri ve Metodoloji

Bu bölümde öncelikle araştırmanın amacından bahsedilmiş, daha sonra evren ve örnekleme değinilmiş, en son olarak da araştırma modeli başlığı altında bilgi açıklama endeksi ile bölümsel bilginin açıklanmasını etkileyen faktörlere yer verilmiştir. Çalışmada elde edilen veriler "IBM SPSS Statistics 20" istatistik programı yardımıyla analiz edilmektedir.

3.1. Araştırmanın Amacı

Borsa İstanbul'da faaliyet gösteren şirketler bilindiği üzere TMS (Türkiye Muhasebe Standardı)/TFRS'ye uygun finansal raporlar düzenlemektedir. Bu noktadan yola

çıktığımızda şirketlerin bölümsel bilgilerini TFRS 8 standardı doğrultusunda açıklamak zorunda olduğu bilinmektedir. Bu gerçeklerden hareketle yaptığımız bu araştırmanın amacı zorunlu bölümsel bilgilerin açıklanmasında etkili olan şirkete ait bazı karakteristiksel özellikleri ortaya çıkarabilmektir.

Konuyla ilgili olarak ülkemizde yapılan çalışmaların büyük kısmının bölümsel raporlama ile ilgili örnek işletme uygulamalarını inceleyen teorik nitelikli çalışmalar olduğu belirlenmiştir. Bu nedenle literatürdeki boşluk dikkate alınarak bölümsel bilgi düzeyinin ne ölçüde raporlandığı ve bunu etkileyen faktörleri tespit etmeye yönelik bir araştırmaya yer verilmiştir.

3.2. Araştırmanın Evreni ve Örneklem

Araştırmanın evreni, 2014 yılında Borsa İstanbul'da hisse senetleri işlem gören 309 adet şirketten (BIST Tüm Endeksi) oluşmaktadır. Araştırma evreninden öncelikle farklı yapıları nedeniyle finansal kurumlar çıkartılmıştır. Eksik veriye sahip olması nedeniyle bazı şirketler de araştırma evreni harici tutulmuştur. Son olarak da analizin kapsamı dahilinde bölümsel raporlama yapmayan şirketler araştırma evreninden çıkarılmıştır. Bu süreçten sonra örneklem ise 90 şirketten oluşmaktadır. Tablo 3 incelendiğinde BIST Tüm endeksine kayıtlı şirketlerin yaklaşık %29'unun bölümsel raporlama yaptığı görülmektedir. Örneklem seçim süreci ise aşağıdaki tablo yardımıyla özetlenmiştir.

Tablo 3: Örneklem Belirleme Süreci

Şirketler	**Şirket Sayısı**
BIST Tüm Endeksine Kayıtlı Şirketler	309
Finansal Kurumlar	52
Eksik Veriye Sahip Şirketler	16
Bölümsel Raporlama Yapmayan Şirketler	151
Nihai Örneklem	90

3.3. Araştırmanın Modeli

Araştırma modelinin oluşturulması ve verilerin elde edilmesi iki bölümden oluşmaktadır. İlk bölümde, "TFRS 8-Faaliyet Bölümleri Standardı" dikkate alınarak açıklanması zorunlu bölümsel bilgilerle ilgili bilgi açıklama endeksi oluşturulmuştur[1]. Şirketlerin Kamuyu Aydınlatma Platformundan elde edilen 31 Aralık 2014 tarihli Finansal Tablo ve Bağımsız Denetçi Raporlarının Notlar kısmından bölümsel raporlama yapıp yapmadıkları

[1] Hazırlanan bilgi açıklama endeksi çalışmanın ekler bölümünde yer almaktadır.

belirlenerek, bölümsel raporlama yapan şirketlere ait bilgiler bilgi açıklama endeksine göre puanlamaya tabi tutulmuştur. Bilgi açıklama endeksi Ernst&Young'ın 2015 yılı için hazırladığı bilgi açıklama kontrol listesine benzer şekilde TFRS 8'de açıklanması zorunlu olan bilgiler esas alınarak geliştirilmiştir. Endeks 39 maddeden oluşmuş olup her bir madde için puanlama yapılmıştır. Puanlama şirketin yaptığı bölümsel raporlama ile ilgili maddelerin açıkça uygulanması halinde 1 puan, uygulanmaması ya da uygulanabilir durumda olmaması halinde ise 0 puan atanarak gerçekleştirilmiştir.

Araştırmamızın ikinci bölümünde ise oluşturulan hipotezler çoklu doğrusal regresyon modeli yardımıyla test edilmiştir. Çoklu doğrusal regresyon modeli ise bir sürekli bağımlı değişkenle birden çok bağımsız değişken ya da tahminleyici (genellikle sürekli) arasındaki ilişkiyi araştıran istatistiksel bir analiz yöntemidir. Çoklu doğrusal regresyon modeli şu şekilde ifade edilir (Kalaycı vd., 2010:259):

$$Y= \beta_0 + \beta_1 x_1 + \ldots + \beta_i x_i + \varepsilon$$

Y: Bağımlı değişken,

x_i: Bağımsız değişken,

β_i: Tahmin edilecek parametreler,

ε: Hata terimidir.

3.4. Bölümsel Bilginin Açıklanmasını Etkileyen Belirleyici Faktörler

Şirketlere ilişkin karakteristiksel özellikler bölümsel bilginin açıklanmasında belirleyici faktörler olarak kullanılmıştır. Oluşturulan hipotezler doğrultusunda tespit edilen belirleyici faktörler çalışmamızın bağımsız değişkenlerini oluşturmaktadır. Şirket hacmi, şirket yaşı, karlılık, kaldıraç oranı, büyüme oranı, dört büyük denetim firmasından[2] biri tarafından denetlenme, halka açıklık oranı, piyasa riski ve şirketin hisse senetlerinin uluslararası piyasalarda işlem görmesi çalışmamızdaki bağımsız değişkenleri, şirketin bilgi açıklama endeksi puanı ise bağımlı değişkenimizi temsil etmektedir. Aşağıdaki tablo yardımıyla çalışmamızdaki değişkenler tanımlanmaktadır. Çalışmamızda kullanılan veriler Borsa İstanbul, Kamuyu Aydınlatma Platformu ve BNY Mellon internet siteleri yardımıyla elde edilmiştir.

[2] Dört büyük denetim firması olarak Deloitte (DRT Bağımsız Denetim ve S.M.M.M. A.Ş.), PwC (Başaran Nas Bağımsız Denetim ve S.M.M.M. A.Ş.), EY (Güney Bağımsız Denetim ve S.M.M.M. A.Ş.) ve KPMG (Akis Bağımsız Denetim ve S.M.M.M. A.Ş.) şirketleri değerlendirmeye alınmıştır.

Tablo 4: Değişkenlerin Tanımlanması

Değişken Türü	Değişkenin Adı	Kısaltma	Açıklama
Bağımlı	Bilgi Açıklama Endeksi Puanı	ep	$\frac{Şirketin\ Bilgi\ Açıklama\ Puanı}{Toplam\ Puan}$
Bağımsız	Şirket Hacmi	sh	Toplam Varlıkların Logaritması
Bağımsız	Şirket Yaşı	sy	$31\ Aralık\ 2014 - Borsa\ Kotasyon\ Tarihi$
Bağımsız	Karlılık	kar	$\frac{Net\ Kar}{Toplam\ Varlıklar}$
Bağımsız	Kaldıraç Oranı	ko	$\frac{Toplam\ Borçlar}{Toplam\ Kaynaklar}$
Bağımsız	Büyüme Oranı	bo	Bir yıl öncesine göre Net Satışlardaki Artış/Azalış
Bağımsız	Dört Büyük Denetim Firması	db	Dört büyük denetim firmasından birine denetim yaptırılıp yaptırılmadığı
Bağımsız	Halka Açıklık Oranı	ha	$\frac{Şirket\ sahipleri\ dışındaki\ yatırımcıların\ payı}{Toplam\ pay}$
Bağımsız	Piyasa Riski	pr	BETA
Bağımsız	Çapraz Kotasyon	ck	Uluslararası piyasalarda işlem gören şirketler

4. Ampirik Bulgular

Ampirik bulgular üç bölümde incelenmektedir. Öncelikle birinci bölümde çoklu doğrusal regresyon analizi varsayımları test edilerek analizin güvenilirliği ölçülmektedir. İkinci bölümde ise tanımlayıcı istatistiklere yer verildikten sonra son bölüm olan üçüncü bölümde oluşturulan regresyon modeli test edilerek ampirik bulgular bölümü tamamlanmaktadır.

4.1. Çoklu Doğrusal Regresyon Analizi Varsayımlarının Test Edilmesi

Araştırmada, bölümsel bilgilerin açıklanmasını etkileyen şirketle ilgili değişkenleri tespit etmek için, "Çoklu Doğrusal Regresyon" modeli kullanılmıştır. Çalışmamızda öncelikle bu varsayımların bir bölümü test edilecektir.

Tablo 5'de yer alan korelasyon katsayıları ve Tablo 6'da yer alan doğrusallık istatistikleri çoklu doğrusal bağlantı varsayımının test edilmesinde kullanılmaktadır. Öncelikle bağımsız değişkenler arasındaki korelasyon katsayısının ,700'den küçük olması istenir. Tablo 5 incelendiğinde katsayıların tamamının ,700'den küçük olduğu görülmektedir.

Tablo 5: Pearson Korelasyon Katsayıları

	ep	sh	db	sy	ha	kar	ko	pr	ck	bo
ep		,500	,385	,040	-,196	-,042	-,061	,123	,437	,034
sh	,500		,654	,280	-,278	,051	,122	,152	,616	-,034
db	,385	,654		,453	-,458	,020	,127	,115	,375	-,063
sy	,040	,280	,453		-,156	,038	,043	,078	,129	-,035
ha	-,196	-,278	-,458	-,156		-,171	,051	,015	-,095	-,175
kar	-,042	,051	,020	,038	-,171		-,484	-,035	-,130	,241
ko	-,061	,122	,127	,043	,051	-,484		,223	-,003	-,037
pr	,123	,152	,115	,078	,015	-,035	,223		-,005	,168
ck	,437	,616	,375	,129	-,095	-,130	-,003	-,005		-,060
bo	,034	-,034	-,063	-,035	-,175	,241	-,037	,168	-,060	

Çoklu doğrusal bağlantı için diğer bir kontrol noktası Tolerance ve VIF değerleridir. Tolerance değerlerinin ,100'den küçük olması bağımsız değişkenler arasında korelasyonun yüksek olduğunu gösterirken, VIF değerlerinin de 10'dan büyük olması çoklu doğrusal bağlantı problemine işaret eder. Tablo 6 incelendiğinde Tolerance değerlerinin tamamının ,100'den büyük olduğu, VIF değerlerinin de 10'dan küçük olduğu görülmektedir. Tablo 5 ve 6'da gösterilen sonuçlar çoklu doğrusal bağlantı probleminin olmadığını ortaya çıkarmaktadır.

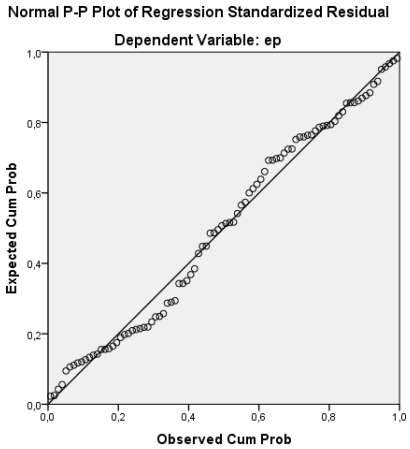
Tablo 6: Doğrusallık İstatistikleri

Model		Tolerance	VIF
1	**(Constant)**		
	sh	,379	2,639
	db	,410	2,437
	sy	,788	1,270
	ha	,716	1,396
	kar	,639	1,566
	ko	,669	1,495
	pr	,882	1,134
	ck	,550	1,820
	bo	,854	1,171

Normallik varsayımının kontrol edilmesinde normal olasılık grafiği önemli bir göstergedir. Normal olasılık grafiğinde noktaların düz diyagonal bir çizgide sol alttan sağ

üste doğru uzanması normallik varsayımının ihlal edilmediğinin bir göstergesidir. Şekil 1 incelendiğinde normallik varsayımının ihlal edilmediği gözükmektedir.

Şekil 1: Normal Olasılık Grafiği



Tablo 7'de yer alan kalıntı istatistikleri için de doğrulama göstergesi Cook's Distance değeridir. "Cook's Distance" maksimum değerinin 1'den büyük olması analizi etkileyen önemli bir problem olduğunu göstermektedir. Tablo 7'den görüleceği üzere maksimum değer ,255 olup analizin sonuçlarını etkileyecek herhangi bir risk belirlenmemiştir.

Tablo 7: Kalıntı İstatistikleri

Residuals Statistics					
	Min.	**Maks.**	**Ort**	**Std. Sap.**	**N**
Cook's Distance	,000	,255	,016	,032	90

4.2. Tanımlayıcı İstatistikler

Bağımlı ve bağımsız değişkenlerle ilgili tanımlayıcı istatistiklere Tablo 8'de yer verilmiştir. Tablo incelendiğinde hazırlanan endekse göre şirketlerin açıkladığı maksimum puan 0,85, minimum puan 0,13 ve ortalama puan ise 0,50'dir. Bu sonuçlar Borsa İstanbul'da işlem gören ve bölümsel raporlama yapan 90 şirketin bilgi açıklama seviyesinin ortalama düzeyde olduğunu göstermektedir.

Bağımsız değişkenlerle ilgili istatistiksel bilgilere de Tablo 8'de yer verilmiştir. Buradaki sonuçlardan en dikkat çekici olanlar ise halka açıklık oranı, dört büyük denetim firması ile şirket yaşı ortalamasıdır. Örnekleme alınan şirketlerin halka açıklık oranı ortalaması %29 civarında olup bu düşük bir orandır. Bunun yanı sıra 90 adet şirketin yaklaşık %57'lik kısmının dört büyük denetim firması ile çalıştığını göstermektedir. Bu da şirketlerin büyük denetim firmalarına olan güvenini yansıtmaktadır. Şirket yaşı olarak

kabul ettiğimiz borsaya kote olma tarihinden 2014 yılı sonuna kadar geçen süre ortalamasının ise 17 yıl olarak hesaplandığı görülecektir. Bu ortalama örneklemdeki şirketlerin hisse senetlerinin uzun yıllardır borsada işlem gördüğünü göstermektedir.

Tablo 8: Tanımlayıcı İstatistikler

	N	Min.	Maks.	Ort.	Std. Sap.
Bağımlı Değişken					
ep	90	,13	,85	,5006	,16808
Bağımsız Değişken					
sh	90	16,89	24,19	20,3180	1,65626
db	90	,00	1,00	,5667	,49831
sy	90	1,08	28,99	16,8422	8,96355
ha	90	,02	,92	,2900	,19409
kar	90	-,22	,28	,0485	,07964
ko	90	,06	,94	,4998	,22509
pr	90	,06	1,34	,6871	,27090
ck	90	,00	1,00	,1556	,36446
bo	90	-,59	1,17	,1431	,19176

4.3. Modelin Test Edilmesi

Modele ilişkin özet tablosunda yer alan Adjusted R Square değeri bağımlı değişkenin yüzde kaçlık kısmının bağımsız değişkenler tarafından açıklandığını göstermektedir. Çalışmamızda şirketlerin bölümsel bilgi açıklama düzeyinin yaklaşık %27'lik kısmının modele dahil edilen şirket hacmi, şirket yaşı, karlılık, kaldıraç oranı, büyüme oranı, dört büyük denetim firması tarafından denetlenme, halka açıklık oranı, piyasa riski ve çapraz kotasyon değişkenleri tarafından açıklandığı belirlenmiştir. Tablo 9'da yer alan diğer önemli bir test ise Durbin Watson testidir. Genel olarak Durbin Watson değerinin 1.5-2.5 arasında çıkması otokorelasyon olmadığını göstermektedir. Modelimizde bu değer 2,193 olduğu için otokorelasyon olmadığını söyleyebiliriz.

Tablo 9: Modele İlişkin Özet[b]

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin Watson
1	,586[a]	,343	,269	,14369	2,193

a. Predictors: (Constant), sh, db, sy, ha, kar, ko, pr, ck, bo

b. Dependent Variable: ep

Tablo 10'da, kurulan regresyon modelinin anlamlı olup olmadığını incelemek amacıyla yapılan ANOVA testinin sonuçları görülmektedir. ANOVA testi sonucu elde edilen F değeri 4,642 ve F değerinin anlamlılığını gösteren Sig. değeri ise ,000 olarak elde edilmiştir. Bu sonuçlar modelin anlamlı olduğunu göstermektedir.

Tablo 10: ANOVA İstatistikleri[a]

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	,863	9	,096	4,642	,000[b]
	Residual	1,652	80	,021		
	Total	2,514	89			

a. Dependent Variable: ep

b. Predictors: (Constant), sh, db, sy, ha, kar, ko, pr, ck, bo

Her bir bağımsız değişkenin modele katkısını bulabilmek için Tablo 11'de yer alan katsayı istatistiklerini incelemek gerekmektedir. İlk önemli değer, Standardized Coefficients başlığı altında yer alan Beta değerleridir. Beta, anlamlılıktan ayrı tutularak bağımlı değişkene katkı yapabilecek en önemli bağımsız değişkeni gösterir. Tablo 11 incelendiğinde (negatif değerler dikkate alınmamaktadır) en yüksek Beta katsayısının ,339 ile şirket hacmine ait olduğu belirlenmektedir. İkinci bakacağımız nokta ise anlamlılık değerleridir. Bağımsız değişkenler içinde şirket hacmi %1 düzeyinde kaldıraç oranı ise %10 düzeyinde anlamlıdır. Son olarak Unstandardized Coefficients başlığı altında yer alan B değerleri ile modele ilişkin denklem oluşturulmaktadır. Yaptığımız analiz sonucu modele ilişkin denklemimiz aşağıdaki gibi yazılmaktadır:

$EP = -0{,}142 + 0{,}034(sh) + 0{,}157(ko)$

Tablo 11: Katsayı İstatistikleri

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	**(Constant)**	-,142	,281		-,506	,000*
	sh	,034	,015	,339	2,302	,003*
	db	,061	,048	,182	1,283	,203
	sy	-,003	,002	-,153	-1,498	,138
	ha	-,028	,093	-,032	-,302	,764
	kar	-,332	,239	-,158	-1,389	,169
	ko	,157	,083	,211	1,903	,061**
	pr	,058	,060	,094	,969	,335
	ck	,074	,056	,160	1,310	,194
	bo	,062	,086	,070	,717	,475

* %1 düzeyinde anlamlılık

** %10 düzeyinde anlamlılık

Çoklu doğrusal regresyonda, regresyon katsayılarının yorumu açıktır. Regresyon katsayısı, diğer bağımsız değişkenlerin değerleri aynı kalmak koşuluyla her bir bağımsız değişkendeki bir birimlik değişimin bağımlı değişkende yarattığı değişim miktarını ifade eder. Diğer değişkenler sabit kalmak koşuluyla, şirket hacmindeki bir birimlik artışın bölümsel bilgi düzeyinin açıklanmasını 0,034 birim, kaldıraç oranındaki bir birimlik artışın ise bölümsel bilgi düzeyinin açıklanmasını 0,157 birim arttırdığı söylenebilir.

Çalışmada oluşturulan "Şirket hacmi ile bölümsel bilgi açıklama puanı arasında pozitif bir ilişki mevcuttur." hipotezi ile "Şirketin kaldıraç oranı ile bölümsel bilgi açıklama düzeyi arasında pozitif bir ilişki mevcuttur." hipotezi doğrulanırken, diğer araştırma hipotezlerini kabul etmek için yeterli kanıtlar elde edilememiştir. Çalışmamızda doğrulanan Hipotez 1 mevcut literatür sonuçlarıyla tutarlı iken (Pardal ve Morais, 2011; Pisano ve Landriani, 2012; Sucuahi, 2013; İbrahim, 2014), Hipotez 4 ise mevcut literatür sonuçlarıyla aksi yöndedir (Pisano ve Landriani, 2012; Sucuahi, 2013).

5. Sonuçlar ve Öneriler

Bu çalışma BIST Tüm endeksine kayıtlı şirketlerin 2014 yılındaki finansal tablo ve bağımsız denetçi raporunda yer alan notlar kısmındaki bölümsel bilgilerin ne ölçüde açıklandığını araştırmaktadır. Araştırmada ayrıca oluşturulan çoklu doğrusal regresyon modeli yardımıyla bölümsel bilgilerin açıklanmasında etkili olan şirketlere ait karakteristiksel özellikler belirlenmeye çalışılmıştır. Şirkete ait karakteristiksel özellikleri Şirket Hacmi, Şirket Yaşı, Karlılık, Kaldıraç Oranı, Büyüme Oranı, Dört Büyük

Denetim Firması, Halka Açıklık Oranı, Piyasa Riski, Çapraz Kotasyon temsil etmekte ve bunlar oluşturulan modelin bağımsız değişkenleri olarak kabul edilmektedir. Modele bağımlı değişken olarak da bölümsel bilgi açıklama düzeyini temsil eden Bilgi Açıklama Endeksi Puanı dahil edilmiştir.

Bilgi açıklama düzeyini belirlemeye yönelik analizin sonuçları Türkiye'de faaliyet gösteren ve BIST Tüm endeksine kayıtlı şirketlerin yaklaşık %30'unun bölümsel raporlama yaptığını göstermektedir. Bölümsel raporlama yapan 90 şirketin bilgi açıklama düzeyinin %50'lerde ve ortalama düzeyde olduğu belirlenmiştir. Bu bilgilere ek olarak şirketlerin halka açıklık oranı ortalaması %29, dört büyük denetim firması ile çalışma oranının ise %57'lerde olduğu görülmektedir.

Yapılan regresyon analizi sonucu bölümsel bilgi açıklama düzeyi ile şirket hacmi ve kaldıraç oranı arasında pozitif ve anlamlı bir ilişki olduğu tespit edilmiştir. Çalışmamızda doğrulanan hipotezlerden şirket hacmine ait olan mevcut literatür ile tutarlı iken kaldıraç oranı hipotezi hakkında literatürün tersi yönde bir sonuca ulaşılmıştır. Önceki çalışmaların büyük bir kısmında kullanılan ve araştırmaya konu olan şirket hacmi değişkeninin en yüksek açıklama gücüne sahip değişken olduğu kanıtlanmıştır. Bunun nedeni büyük ölçekli şirketlerde küçük ölçekli şirketlere nazaran özel bilgilerin açıklanmasının maliyetinin daha düşük olmasıdır. Büyük ölçekli şirketler artan sermaye ihtiyacı nedeniyle bölümsel raporlamayı şirketin uluslararası piyasalarda finansal durumunu ortaya koyma ve fon sağlama açısından potansiyel yatırımcıları bilgilendirme amacıyla bir işaret olarak kullanmaktadır. Çalışmamızda doğrulanan hipotezlerden biri de kaldıraç oranı ile ilgilidir. Bu durum ülkemizdeki şirketlerin yatırımcılar için bilgi asimetrisini azaltmaya çalıştığını göstermektedir. Buna ek olarak açıklanmayan bölümsel bilgilerin yüksek kaldıraç oranına sahip şirketler için önemli bir etkiye sahip olduğunu söyleyebiliriz.

Yaptığımız bu araştırmanın çeşitli katkıları bulunmaktadır. Çalışmamız akademik bakış açısı ile değerlendirildiğinde ülkemizdeki şirketlerin bölümsel raporlama ile ilgili bilgi açıklama düzeylerinin ortaya koyulduğu ve bölümsel bilgilerin açıklanmasında etkili olan faktörlerin incelendiği önemli araştırmalardan biridir. Şirket paydaşları için de bu çalışmanın bulguları ülkemiz şirketlerinin yaptığı bölümsel raporlamanın kapsamını ortaya koyması açısından faydalı olacaktır.

Çalışmamız bazı kısıtları da bulunmaktadır. İlk olarak, sadece bölümsel raporlama yapan şirketler analize dahil edildiği için örneklem sayısı 90 ile sınırlandırılmıştır. İkincisi ise bu

ve bundan önceki çalışmalarda da görülen ve bölümsel bilgilerin açıklanmasında yapılan puanlamanın doğasından kaynaklanan öznelliktir. Bununla birlikte bilgi açıklama konusunda yapılan daha önceki çalışmalarla benzer şekilde potansiyel önyargı ve belirsizliklerden kaynaklanan öznelliğin giderilebilmesi adına bazı konulara dikkat edilmiştir. Üçüncü olarak çalışmaya dahil edemediğimiz kurumsal yönetim kalitesi gibi bazı değişkenlerin bölümsel bilgi açıklama düzeyini etkileme olasılığıdır. Son olarak da yapılan çalışmanın kapsamının gereğinden fazla arttırılmaması adına şirketlerin bölümsel bilgi açıklama endeksine ilişkin maddeleri uygulama durumu analize dahil edilememiştir. Bu kısıtlara rağmen çalışmamız bölümsel raporlama konusunda literatüre önemli katkılarda bulunmaktadır. Yapılan araştırmada tek yıla ait yatay kesit veri kullanılmıştır. Mevcut bilgi açıklama yapısının zamanla değişebileceği tartışmalı bir konu olsa da bölümsel bilgiyi açıklayabilecek faktörleri belirlemede birden çok yılı dikkate alan zaman serisinin kullanılmasının daha güvenilir olacağı açıktır. Bu noktada tek yıl yerine TFRS-8'in uygulandığı tüm yıllar dikkate alınarak yapılacak bir çalışmaya ihtiyaç duyulmaktadır. Buna ek olarak TMS 14 ve TFRS 8'i birlikte ele alan ve bu iki standardın bilgi açıklama düzeyinin değişimi üzerindeki etkisini istatistiksel olarak karşılaştıran çalışmaların da literatüre katkı sağlayacağı söylenebilir.

Kaynakça

Aleksanyan, M., & Danbolt, J. (2015). Segment Reporting: Is IFRS 8 Really Better?. *Accounting in Europe*, *12*(1), 37-60.

Alfaraih, M. M., & Alanezi, F. S. (2011). What Explains Variation in Segment Reporting? Evidence from Kuwait. *International Business&Economics Research Journal, 10*(7), 31-46.

Altıntaş, T. (2010). Switching to IFRS 8 and Its Impact on the Turkish Listed Companies. *Sosyal Bilimler Dergisi*, *2*, 98-107.

Arsoy, A. P. (2008). Bölümsel Raporlamada Yeni Bir Uygulama: IFRS 8. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (38), 177-185.

Bekçi, İ., Tekşen, Ö., & Çil, R. (2013). TFRS 8 Faaliyet Bölümleri Standardı ve İnşaat Sektöründe Bir Uygulama. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, *15*(1), 123-152.

Bugeja, M., Czernkowski, R., & Moran, D. (2015). The Impact of the Management Approach on Segment Reporting. *Journal of Business Finance & Accounting*, *42*(3-4), 310-366.

Chavent, M., Ding, Y., Fu, L., Stolowy, H., & Wang, H. (2006). Disclosure and Determinants Studies: An Extension Using the Divisive Clustering Method (DIV). *European Accounting Review*, *15*(2), 181-218.

Crawford, L., Extance, H., Helliar, C., & Power, D. (2012). Operating Segments: The Usefulness of IFRS 8. Edinburgh: ICAS.

Crawford, L., Ferguson, J., Helliar, C. V., & Power, D. M. (2014). Control over Accounting Standards within the European Union: The Political Controversy Surrounding the Adoption of IFRS 8. *Critical Perspectives on Accounting*, *25*(4), 304-318.

Çiftçioğlu, A., & Poroy, N. (2010). Sosyal Sorumluluk ve Bölümlere Göre Raporlama İlişkisini Anlamaya Yönelik Bir Araştırma. *İşletme ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, *1*(1), 83-99.

DeAngelo, L. E. (1981). Auditor Size and Audit Quality. *Journal of Accounting and Economics*, *3*(3), 183-199.

Dhaliwal, D. S. (1979). Disclosure Regulations and the Cost of Capital. *Southern Economic Journal*, *45*(3), 785-794.

Elitaş, C., & Özdemir, S. (2012a). TFRS 8 Faaliyet Bölümleri Standardının Getirdikleri ve Bir Bölümsel Raporlama Uygulaması. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, *14*(3), 37-63.

Elitaş, C., & Özdemir, S. (2012b). TFRS 8 Faaliyet Bölümleri Standardının Uygulanma Düzeyinin TMS 14 Bölümlere Göre Raporlama Standardı ile Karşılaştırması: İMKB 100 Uygulaması. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, *14*(4), 121-149.

Farías, P., & Rodríguez, R. (2015). Segment Disclosures under IFRS 8's Management Approach: Has Segment Reporting Improved?. *Spanish Journal of Finance and Accounting/Revista Espanola de Financiacion y Contabilidad*, *44*(2), 117-133.

Franzen, N., & Weißenberger, B. E. (2015). The Adoption of IFRS 8–No Headway made? Evidence from Segment Reporting Practices in Germany. *Journal of Applied Accounting Research*, *16*(1), 88-113.

Glaum, M., & Street, D. L. (2003). Compliance with the Disclosure Requirements of Germany's New Market: IAS versus US GAAP. *Journal of International Financial Management and Accounting*, *14*, 64-100.

Güngörmüş, A. H., & Uyar, A. (2009). İşletmelerde Bölümsel Raporlamanın "TFRS 8 Faaliyet Bölümleri" Standardı Çerçevesinde Uygulanması. *Mali Çözüm Dergisi*, (94), 79-98.

Ibrahim, K. (2014). Firm Characteristics and Voluntary Segments Disclosure among the Largest Firms in Nigeria. *International Journal of Trade, Economics and Finance*, *5*(4), 327-331.

Kalaycı, Ş. (Ed.). (2010). *SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri.* (5. Baskı), Ankara: Asil Yayın Dağıtım.

Kang, H., & Gray, S. J. (2013). Segment Reporting Practices in Australia: Has IFRS 8 made a Difference?. *Australian Accounting Review*, *23*(3), 232-243.

Kang, H., & Gray, S. J. (2014). Corporate Financial Reporting in the BRIC Economies: A Comparative International Analysis of Segment Disclosure Practices. *Emerging Market Firms in the Global Economy, 15*, 233-254.

Leung, E., & Verriest, A. (2014). *The Geography of Disclosure: Evidence from Segment Reporting*. Working Paper, The Chinese University of Hong Kong.

Leung, E., & Verriest, A. (2015). The Impact of IFRS 8 on Geographical Segment Information. *Journal of Business Finance & Accounting*, *42*(3-4), 273-309.

Li, Q. (2013). *Impact of Adoption of IFRS 8 on Quality of Financial Reporting of Foreign Companies Listed on US Securities Exchanges*. Honors Theses, Western Michigan University.

Li, Y., Roudaki, J., & Gan, C. (2013). The Usefulness of Segment Reporting in Hong Kong Listed Firms: An Empirical Assesment of IFRS No-8. *Review of Applied Economics*, *9*(1-2), 109-129.

Low, K. L. T., & Zain, M. M. (2001). *Segmental Reporting: An Insight into Malaysia's Companies*. In Financial Reporting and Business Communication Research Unit, Fifth International Annual Conference, Cardiff.

Lucchese, M., & Di Carlo, F. (2012). *An Analysis of Segment Disclosure under IFRS 8 and IAS 14R: Evidence from Italian Listed Companies*. Working Paper, University of Naples.

Malone, D., Fries, C., & Jones, T. (1993). An Empirical Investigation of the Extent of Corporate Financial Disclosure in the Oil and Gas Industry. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, *8*(3), 249-273.

Mardini, G. H. (2013). Narrative Disclosures under IAS 14R and IFRS 8 by Qatar Listed Companies. *GSTF Business Review (GBR)*, *2*(3), 9-14.

Mardini, G. H., Crawford, L., & Power, D. M. (2012). The Impact of IFRS 8 on Disclosure Practices of Jordanian Listed Companies. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, *2*(1), 67-90.

McKinnon, J. L., & Dalimunthe, L. (1993). Voluntary Disclosure of Segment Information by Australian Diversified Companies. *Accounting and Finance*, 33(1), 33-50.

Nichols, N. B., & Street, D. L. (2007). The Relationship between Competition and Business Segment Reporting Decisions under the Management Approach of IAS 14 Revised. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, *16*(1), 51-68.

Nichols, N. B., Street, D. L., & Cereola, S. J. (2012). An Analysis of the Impact of Adopting IFRS 8 on the Segment Disclosures of European Blue Chip Companies. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, *21*(2), 79-105.

Nichols, N. B., Street, D. L., & Tarca, A. (2013). The Impact of Segment Reporting under the IFRS 8 and SFAS 131 Management Approach: A Research Review. *Journal of International Financial Management & Accounting*, *24*(3), 261-312.

Ünal, O. (2010). Bölümsel Raporlama ve Uluslararası Finansal Raporlama Standardı (UFRS) 8 Faaliyet Bölümleri Standardının Finansal Raporlamaya Etkileri. *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, *3*(2), 48-69.

Ömürbek, V. & Özdemir O. (2009). TFRS 8 Faaliyet Bölümleri Standardı Çerçevesinde Coğrafi Bölümlere Göre Finansal Raporlama: İMKB-100 Şirketlerinde Uygulanma Düzeyi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi,* (44), 199-211.

Öztürk, C. (2008). "Faaliyet Bölümleri" Konulu UFRS 8 Standardı: Eski UMS 14 "Bölümlere Göre Raporlama" Standardı ile Karşılaştırmalı Bir Çalışma. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, *10*(1), 171-195.

Pardal, P. N., & Morais, A. I. (2011). *Segment Reporting under IFRS 8-Evidence from Spanish Listed Firms*. XVI Congreso Aeca "Nuevo modelo económico: Empresa, Mercados y Culturas", Granada.

Pardal, P., Morais, A. I., & Curto, J. D. (2015). *Competitive Harm and Business Segment Reporting under IFRS 8: Evidence from European Union Listed Firms.* EAA 38th Annual Congress, Glasgow, Reino Unido.

Pisano, S., & Landriani, L. (2012). The Determinants of Segment Disclosure: An Empirical Analysis on Italian Listed Companies. *Financial Reporting*, (1), 113-132.

Prather-Kinsey, J., & Meek, G. K. (2004). The Effect of Revised IAS 14 on Segment Reporting by IAS Companies. *European Accounting Review*, *13*(2), 213-234.

Prencipe, A. (2004). Proprietary Costs and Determinants of Voluntary Segment Disclosure: Evidence from Italian Listed Companies. *European Accounting Review*, *13*(2), 319-340.

Roulstone, D. T. (2003). Analyst Following and Market Liquidity. *Contemporary Accounting Research*, *20*(3), 552-578.

Saariluoma, S. (2013). *The Effects of IFRS 8 on Segment Disclosure-Evidence from Finnish Listed Companies*. Unpublished Master's Thesis, Aalto University.

Sağlam, N., Şengel, S., ve Öztürk, B. (Eds.). (2008). *Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması*. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.

Sucuahi, W. T. (2013). Firm Size as Predictor of Compliance to International Financial Reporting Standards (IFRS) 8. *IAMURE International Journal of Business and Management*, *6*, 45-60.

Uyar, A., & Güngörmüş, A. H. (2009). "TFRS 8 Faaliyet Bölümleri" Standardının Uygulanmasına İlişkin İMKB'de İşlem Gören Sanayi Şirketleri Üzerinde Bir Araştırma. *Journal of the Cukurova University Institute of Social Sciences*, *18*(2), 427-439.

Zelinschi, D., Levant, Y., & Berland, N. (2012). *Motivations for Decoupling the Case of First Application of IFRS 8*. In the Interdisciplinary Perspectives on Accounting Conference, 1-23.

http://www.kap.gov.tr/sirketler/islem-goren-sirketler/endeksler.aspx, Erişim Tarihi: 10.04.2015

http://www.borsaistanbul.com/veriler, Erişim Tarihi: 18.04.2015

http://www.adrbnymellon.com/dr_country_profile.jsp?country=TR, Erişim Tarihi: 20.04.2015

Türkiye Finansal Raporlama Standardı 8 (TFRS-8) Faaliyet Bölümleri, http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2015/TFRS/TFRS_8.pdf, Erişim Tarihi: 12.05.2015

Ernst&Young International Disclosure Checklist, http://www.ey.com/GL/en/Issues/IFRS/IFRS-disclosure-checklists, Erişim Tarihi: 23.05.2015

Ekler

Tablo TFRS 8-Faaliyet Bölümleri Standardı Bilgi Açıklama Endeksi		
No	**İlgili Bölüm**	**Standarttaki Yeri**
1	Açıklama Bölümü	21. Paragraf Madde (a)
2	Açıklama Bölümü	21. Paragraf Madde (b)
3	Açıklama Bölümü	21. Paragraf Madde (c)
4	Açıklama Bölümü	21. Paragraf
5	Genel Bilgi Bölümü	22. Paragraf Madde (a)
6	Genel Bilgi Bölümü	22. Paragraf Madde (aa)
7	Genel Bilgi Bölümü	22. Paragraf Madde (b)
8	Kar veya Zarara, Varlıklara ve Borçlara İlişkin Bilgi Bölümü	23. Paragraf (Kar veya Zarar Tutarı ifadesi)
9	Kar veya Zarara, Varlıklara ve Borçlara İlişkin Bilgi Bölümü	23. Paragraf (Varlık ve Borç Tutarı ifadesi)
10	Kar veya Zarara, Varlıklara ve Borçlara İlişkin Bilgi Bölümü	24. Paragraf Madde (a)
11	Kar veya Zarara, Varlıklara ve Borçlara İlişkin Bilgi Bölümü	24. Paragraf Madde (b)
12	Ölçme Bölümü	25. Paragraf
13	Ölçme Bölümü	26. Paragraf
14	Ölçme Bölümü	27. Paragraf Madde (a)
15	Ölçme Bölümü	27. Paragraf Madde (b)
16	Ölçme Bölümü	27. Paragraf Madde (c)
17	Ölçme Bölümü	27. Paragraf Madde (d)
18	Ölçme Bölümü	27. Paragraf Madde (e)
19	Ölçme Bölümü	27. Paragraf Madde (f)
20	Mutabakatlar Bölümü	28. Paragraf Madde (a)
21	Mutabakatlar Bölümü	28. Paragraf Madde (b)
22	Mutabakatlar Bölümü	28. Paragraf Madde (c)
23	Mutabakatlar Bölümü	28. Paragraf Madde (d)
24	Mutabakatlar Bölümü	28. Paragraf Madde (e)
25	Mutabakatlar Bölümü	28. Paragraf (Tüm Önemli Mutabakat Kalemleri)
26	Geçmişte Raporlanan Bilgilerin Yeniden Düzenlenmesi Bölümü	29. Paragraf
27	Geçmişte Raporlanan Bilgilerin Yeniden Düzenlenmesi Bölümü	30. Paragraf
28	Ürün ve Hizmetlere İlişkin Bilgi Bölümü	32. Paragraf
29	Coğrafi Bölgelere İlişkin Bilgi Bölümü	33. Paragraf Madde (a-i)
30	Coğrafi Bölgelere İlişkin Bilgi Bölümü	33. Paragraf Madde (a-ii)
31	Coğrafi Bölgelere İlişkin Bilgi Bölümü	33. Paragraf Madde (a-Tek Bir Yabancı Ülkeyle ifadesi)
32	Coğrafi Bölgelere İlişkin Bilgi Bölümü	33. Paragraf Madde (a-Dış Müşterilerden Elde Edilen Hasılatları ifadesi)
33	Coğrafi Bölgelere İlişkin Bilgi Bölümü	33. Paragraf Madde (b-i)
34	Coğrafi Bölgelere İlişkin Bilgi Bölümü	33. Paragraf Madde (b-ii)
35	Coğrafi Bölgelere İlişkin Bilgi Bölümü	33. Paragraf Madde (b-Tek Bir Yabancı Ülkedeki Varlıklar İfadesi)
36	Coğrafi Bölgelere İlişkin Bilgi Bölümü	33. Paragraf (Raporlanan Tutarlar İfadesi)
37	Büyük Müşterilere İlişkin Bilgi Bölümü	34. Paragraf (Büyük Müşterilere Olan Güven Derecesi İfadesi)
38	Büyük Müşterilere İlişkin Bilgi Bölümü	34. Paragraf (Her Bir Müşteriden Elde Edilen Hasılat İfadesi)
39	Büyük Müşterilere İlişkin Bilgi Bölümü	34. Paragraf (Hasılatı Raporlayan Bölüm veya Bölümlerin İfadesi)

JOURNAL OF ACCOUNTING, FINANCE AND AUDITING STUDIES
http://www.jafas.org

Konaklama İşletmelerinde Etkin Bir İç Kontrol Sisteminin Tesisi Bağlamında Muhasebe Sistem Organizasyonu: Bir Vaka Analizi (Accounting System Organization in Accommodation Sector in Context of Effective Internal Control: A Case Analysis)

Ahmet AKTÜRK[a]

[a] Yrd.Doç.Dr., Alanya Alaaddin Keykubat Üniversitesi, İşletme Fakültesi, aakturk@live.com

Anahtar Kelimeler
Muhasebe Sistemi,
İç Kontrol,
Konaklama İşletmeleri.

Jel Sınıflandırması
M41, M42.

Özet
Türkiye'de turizm sektörü bugün hızla büyüyerek gayri safi milli hasılaya ve istihdama önemli katkılar sağlamaktadır. Fakat bu hızlı büyümeye rağmen sektördeki el değiştiren otel sayısı, sektörde bazı sorunların olduğu gerçeğine işaret etmektedir. Bu sorunların çözümünde gündeme alınması gereken konulardan birisi iç kontrol sistemidir. Etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulmasında muhasebe sistemlerinin önemi yadsınamaz. Bu noktadan hareketle yürütülen çalışmada konaklama sektöründe faaliyet gösteren bir işletmenin muhasebe sistemi, etkin bir iç kontrol sisteminin tesisi bağlamında, nesnel organizasyon, personel, yazılım-donanım, raporlar ve dış faktörler açısından incelenmiştir. Literatürde yer alan bilgilerle mevcut durum karşılaştırılmış, çeşitli olumsuzlukların varlığı tespit edilmiş ve çözümüne yönelik önerilerde bulunulmuştur.

Keywords
Accounting System,
Internal Control,
Accommodation Businesses.

Jel Classification
M41, M42.

Abstract
Today, tourism sector makes a significant contribution to gross national product and employment by growing rapidly. In spite of rapid growth, the number of the hotels that pass into other hands in the sector indicates the fact that there are some problems in the sector. One of the issues that should be discussed in solution of these problems is internal control systems. The importance of accounting systems cannot be ignored in the formation of effective internal systems. From this point of view, in this study, a company's accounting system that operates in accommodation business has been analyzed in the terms of objective organization, staff, software-hardware, reports and external factors in the context of forming an effective internal control system. The current state was compared with the information in the literature and the existence of various problems was determined. Suggestions have been made for the solution.

1. Giriş

İşletmelerin amaçlar doğrultusunda, kişilere bağlı olmadan hareket etmesini sağlayan kurumsal yönetim, günümüzde önemli bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır. Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerde, işletmelerin kurumsallaşması uzun vadede hayatta kalmaları açısından önemlidir. İşletmelerin kurumsal yönetiminde ise bazı araçların kullanımı gereklidir. Bunlardan araçlardan birisi iç kontrol sistemleridir.

Etkin bir iç kontrol sistemi denildiğinde kurumsal muhasebe düzeni ön plana çıkmaktadır. Nesnel organizasyon, insan kaynakları, yazılım-donanım ve raporlar açısından kurumsal muhasebe düzeninin oluşturulması, iç kontrol sistemlerinin işleyişini kolaylaştıracaktır. Buradaki unsurların iyileştirilmesine yönelik harcanan kaynaklar, işletmenin geleceğine yatırım olduğundan, zaman içinde kendini fazlasıyla geri ödeyecektir. Fakat bu noktada, işletme sahiplerinin, yöneticilerin ve ilgili diğer otoritelerin bu konudaki bilgi ve farkındalık düzeylerinin arttırılması gerekmektedir.

Bu bilgi ve farkındalığın arttırılması gereken sektörlerden bir tanesi konaklama sektörüdür. Türkiye'de turizm sektörü bugün hızla büyüyerek, gayri safi milli hasılaya ve istihdama önemli katkılar sağlamaktadır. Fakat bu hızlı büyümeye rağmen sektördeki el değiştiren otel sayısı, bazı sorunların olduğu gerçeğine işaret etmektedir.

Bu çerçevede yürütülen çalışmada, bir konaklama işletmesinde, etkin bir iç kontrol sisteminin tesisi bağlamında, muhasebe sisteminin organizasyonu bir vaka analizi yardımıyla açıklanmaya çalışılacaktır. Bu amaçla çalışmada, konaklama işletmelerinde muhasebe sistemi ve iç kontrol kavramlarına, literatür taramasına ve son olarak bir vaka analizine yer verilecektir.

2. Kavramsal Çerçeve

Konaklama işletmelerinde muhasebe sistemi, veri olarak nitelendirilebilecek faaliyetleri kayıt altına alarak bunları bilgi olarak nitelendirilebilecek, ihtiyaç duyulan temel finansal raporlara çeviren ve yönetimin isteği doğrultusunda özel finansal raporlar hazırlayan işletme bilgi sisteminin bir parçasıdır (Hall, 2013: 7).

Konaklama işletmelerinde muhasebe sistemi şu temel faaliyetleri yürütür (Çetiner, 2009: 32):

- İşletmede varlıklar ve kaynaklarla ilgili, para ile ifade edilen değer hareketlerinin devamlı bir şekilde kaydını ve kontrolünü sağlamak,
- Önceki hesap dönemlerindeki bilgilere dayanarak istatistikî verileri sağlamak,

- İşletmenin üçüncü şahıslarla olan durumu hakkında bilgi vermek, alacak ve borçların takibini yapmak,
- İşletme bütçesini düzenlemek,
- İşletme bölümlerinin her birinin ayrı ayrı gelir giderlerini tespit etmek ve dolayısıyla işletmenin tamamının gelir ve giderlerini tespit etmek,
- Misafirlere sunulan mal ve hizmetlerin maliyetini tespit etmek,
- Aylık faaliyet raporlarını düzenlemek,
- Muhasebe kayıtlarından alınan sonuçlara göre gerekli tedbirlerin alınmasını sağlamak,
- Yiyecek-içecek ve işçilik maliyet analizleri ve kontrollerini yapmak ve diğer amaçlar.

Konaklama işletmelerinde muhasebe sistemi, işletme yöneticilerinin ihtiyaçlarına cevap verebilecek ve belirlenen amaca hizmet edebilecek bir niteliğe sahip olması gerekmektedir. Böyle bir sistemin kurulmasında, sistemin öğelerine ayrılarak ele alınmasında fayda bulunmaktadır. Muhasebe sistemi; nesnel organizasyon, insan kaynakları, yazılım-donanım ve raporlar olarak öğelerine ayrılabilir.*

Muhasebe sistemi, işletmelerin verimliliklerinin arttırılması ve iç kontrol sistemlerinin etkin çalışması açısından önemlidir. Muhasebe sisteminin etkin bir şekilde çalışması işletme verimliliğine değişik şekillerde ve önemli boyutta katkı sağlayacaktır. Böylece işletmeler rekabet güçlerini geliştirecekler ve ülkelerin ekonomik kalkınmaları hız kazanacaktır. Ayrıca işletmenin arzuladığı yöne gitmesini sağlayan, sürprizlerle karşılaşmasını önleyen iç kontrol sisteminin de ayrılmaz bir parçasıdır (Yılancı, 2001: 38). Muhasebe sistemiyle yakından ilgili olan iç kontrol, işletmenin yönetim kurulu, yönetim kadrosu ve diğer çalışanları vasıtasıyla, faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği, finansal raporların güvenilirliği ve uyulması gereken yasa ve diğer düzenlemelere uyum hedeflerinin gerçekleştirilmesiyle ilgili olarak makul bir güvencenin oluşmasını sağlayan sistemdir (URL-1).

Yönetime makul bir güvence sağlamak amacıyla oluşturulan politika ve prosedürleri muhasebe kontrolleri ve yönetsel kontroller olmak üzere iki başlıkta toplamak mümkündür.

* Daha detaylı bilgiye vaka analizi bölümünde yer verilecektir.

- *Yönetsel Kontroller:* İşletme faaliyetlerinin etkinliğini, verimliliğini ve yönetim politikalarına bağlılığı artırma amaçları ile sıkı ilişkisi olan fakat muhasebe kayıtları ile dolaylı ilgisi olan tüm yöntem ve prosedürler ile organizasyon planını kapsar. İstatistiksel analizler, zaman ve hareket etütleri, eğitim programları, kalite kontrol sistemleri yönetsel kontrole örnek olarak verilebilir (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010: 37).
- *Muhasebe Kontrolleri:* Bu kontroller daha çok işletme varlıklarının hata, hile ve hırsızlık gibi durumlara karşı korunması, mali tabloların zamanında ve doğru düzenlenmesi için alınan önlemler, kurulan sistemleri kapsar. Muhasebe kontrollerinin temel amacı yılsonu ve ara mali tabloların zamanında ve doğru düzenlenmesidir (Kaval, 2008: 127). Bu kontroller finansal tablolara doğrudan etki yapar (Kaya ve Köse, 2013: 112).

Bir işletmede iç kontrol sisteminin yeterli ölçüde var olduğunun göstergesi, aynı zamanda iç kontrol sisteminin unsurları olarak adlandırılmaktadır (Kaval, 2008: 129). İç kontrol birbiriyle ilişkili beş bileşenden oluşmaktadır. Bunlar:

- *Kontrol Çevresi:* Diğer tüm kontrol bileşenlerinin temelini oluşturur. Kontrol çevresi işletme yöneticilerinin ve çalışanlarının dürüstlüğünü, etik değerlerini, yeteneklerini, yönetim felsefesi ve yaklaşımlarını kapmaktadır. Diğer bir ifade ile işletmenin iş görme biçimi olarak tanımlanabilir (Klamm ve Watson, 2009: 3).
- *Risk Belirlenmesi:* Risk işletme faaliyetlerinin beklendiği gibi gerçekleşmeme ihtimalidir. İşletme yönetimi, işletmeyi yakın veya uzak zamanda etkileyecek riskleri tespit etmek ve karşı önlemler almak zorundadır. Yönetim tarafından bu risklerden kaçınılamayacağı kabul edildikten sonra bu riskleri azaltmak için iç kontrol sistemi kurulmalıdır (Kaval, 2008: 131; Kepekçi, 2004: 66).
- *Kontrol Eylemleri:* Yönetim yönergelerinin başarılmasına yardımcı olmaya yönelik süreçleri, politikaları ve prosedürleri içeren, zamanında ve uygun olarak yürütüldüğünde riskleri azaltan eylemlerdir (Graham, 2008: 28).
- *Bilgi ve İletişim:* Finansal raporlama açısından muhasebe sistemini de içeren bir bilgi sistemi, işletmenin ilgili varlıklarının ve yükümlülüklerinin muhasebeleştirilmesi için verilerin derlenmesi, kayda hazırlanması, işlenmesi, özetlenmesi ve özetlerin analiz ve raporlanmasında kullanılan teknikler ve yöntemlerden oluşur (Kaya ve Köse, 2013: 116).

- *İzleme:* İç kontrolün performansını denetleyen bir süreç olup, bu süreçte izleme iç denetim bölümü tarafından gerçekleştirilmektedir (Haftacı, 2011: 57).

İşletmelerde iç kontrol sisteminin kurulması sorumluluğu yönetime aittir. Yönetim, iç kontrol sisteminin kurulmasında bazı temel ilkeleri dikkate almalıdır. Bunlar; görevlerin ayrımı ilkesi, kıymet hareketlerinin yetkilendirilmiş olması ilkesi, uygun bir belgelendirme ve muhasebe kayıt düzeninin var olması ilkesi, bağımsız mutabakatların yapılması ilkesidir (Güredin, 2014: 329).

Bir işletmenin iç kontrol sistemi genel olarak; işletmenin büyüklüğü, işletmenin mülkiyet yapısı, hukuki şekli, işletmenin faaliyette bulunduğu sektör, bu sektörün içinde bulunduğu sorunlar, faaliyetlerinin karmaşıklığı ve çeşitliliği, kullanılan bilgi ve iletişim sistemleri, veri işleme yöntemleri, yasal düzenlemeler, personelden kaynaklanan sorunlar, işletme yönetiminin yanlış kararlarından kaynaklanan sorunlar, değişen çevre koşulları, fayda ve maliyet analizlerinin sonuçlarından etkilenir (Demirel, 2007: 61; Kaval, 2008:125; Uzay, 1999: 33).

Konaklama işletmelerinde sektörel farklılıklar nedeniyle, iç kontrol sisteminin tesisinde şu noktalar dikkate alınmalıdır (Kaya ve Köse, 2013:123):

- Hizmetin 7 gün 24 saat veriliyor olması,
- Emek yoğun işletmeler olması,
- Parasal işlemlerin çok olması,
- Gelir merkezlerinin çokluğu,
- Kalifiye olmayan personelin istihdamı,
- Herkesin günlük hayatında kullanabileceği ve birim değeri yüksek ürünlerin satışı.

Bu farklılıklar dikkate alınarak konaklama işletmelerinde iç kontrol sistemi tesis edilirken, işletmenin amaçlarına ulaşmasını engelleyecek riskler hem bölüm bazında hem de ilişkili taraflar bazından ele alınarak, bu risklerin en aza indirilmesi hususunda gerekli yönetsel ve muhasebe kontrolleri oluşturulmalıdır.

Bu kontrollerin eksiklikleri, onaysız yapılan ticari işlemlere, çevre yükümlülüklerinin yerine getirilmemesine, finansal işlemlerde hatalara, fiktif satışlara, nakdi yolsuzluklara, bilgi vermeden onaylanan sözleşmeler gibi eksikliklere ve bunun sonucunda da kurumun itibarının azalmasına sebep olur. Kontrolsüz kalmak ise müşteri memnuniyetsizliğinden iflasa kadar çeşitli sonuçlar doğurabilir (Selimoğlu ve diğ., 2011: 93).

Bu kontrollerin oluşturulmasında ve uygulanmasında muhasebe sistemi hayati bir öneme sahiptir. Bu öneme binaen çalışmanın ilerleyen bölümlerinde, bir konaklama

işletmesinde, etkin bir iç kontrol sisteminin tesisi bağlamında, muhasebe sisteminin organizasyonu bir vaka analizi yardımıyla açıklanmaya çalışılacaktır.

3. Literatür Taraması

Türkiye'de konaklama işletmelerinde iç kontrol sistemi hakkında yürütülen araştırmalara aşağıda yer verilmiştir.

Azaltun (1999), hata ve hile önleme aracı olarak iç kontrolün kullanımı üzerine İstanbul'da beş yıldızlı bir otel işletmesinde çalışmasını yürütmüştür. Otel işletmesinde kurulu iç kontrole ilişkin bulguları, sistematik bir şekilde, iç kontrol sistemindeki döngüler bazında sunmuştur. Otel işletmesinde iç kontrol sisteminin etkin tasarlandığı ve çalıştığı sonucuna ulaşmıştır.

Gönen (2007), konaklama işletmelerinde muhasebe organizasyonu ve iç kontrol sisteminin etkinliğinin arttırılmasına yönelik bir uygulama yapmıştır. İzmir'deki beş yıldızlı bir otel işletmesinde yürüttüğü çalışmasında muhasebe organizasyonu ve iç kontrol sisteminin etkinliğini araştırmış ve elde edilen bulguların ışığında, otelin mevcut durumunu tespit ederek öneriler sunmuştur.

Türedi (2008), konaklama işletmelerinde iç kontrol sisteminin etkinliğinin muhasebe bilgi sisteminin etkinliğine bağlı olduğunu vurgulamıştır. Üst yönetimin, işletmenin finansal risklerini ve muhasebe risklerini belirlemesi gerektiği ve bu risklerden kaçınmak için veya risk derecelerini düşürmek için politikalar, usuller ve yöntemler geliştirmesi gerektiğini vurgulamıştır. Bu politikalar ve prosedürlerin, iç kontrol sistemini oluşturduğunu ifade etmiştir.

Gönen ve Ergun (2008), İzmir'de faaliyet gösteren beş yıldızlı bir otel işletmesinin yiyecek içecek bölümünde uygulama çalışması yaparak, iç kontrol sisteminin etkinliğini araştırmışlardır. Araştırmada, otelin yiyecek içecek bölümünde iç kontrol sistemin etkinliğine yönelik önemli noktalar saptanmış, oteldeki mevcut yapılanma ve işleyiş ortaya konulmuştur. Daha sonra öneri getirilebilecek ya da aksamalar olduğu saptanan durumlara ilişkin çözümlerin neler olabileceği konusunda açıklamalar yapılmıştır.

Ömürbek ve Altay (2011), turizm işletmelerinde iç kontrol sisteminin etkinliğinin incelenmesi amacıyla Manavgat bölgesindeki beş yıldızlı otellerde bir saha araştırması yürütmüşlerdir. Yapılan analizler sonucunda eksikliklerin en çok yiyecek içecek bölümünde görüldüğü saptanmıştır. Yiyecek içecek bölümünde, etkin bir iç kontrol yapısı uygulanarak, yiyecek içecek üretimi bir standart dahilinde yapılırsa maliyetlerin daha etkin yönetileceği ifade edilmiştir.

Okutmuş ve Uyar (2014), Kapadokya bölgesinde faaliyet gösteren bir konaklama işletmesinde, yiyecek maliyetlerinde yapılan bir hileyi örnek vaka olarak almışlardır. Çalışmada analitik inceleme tekniği ile tespit edilen bir hilenin, hangi yöntem ile bulunduğu anlatılmış, hilenin parasal etkisi hesaplanmış ve yönetsel rapor haline getirilmiştir. Hilenin hangi risk faktörlerini barındırdığı ve nasıl yapıldığı anlatıldıktan sonra bu tarz hilelerin bir daha yaşanmaması için uygulanması gereken iç kontrol prosedürlerinden örnekler verilmiştir.

4. Vaka Analizi

Bu bölümde araştırmanın amacına, kapsamına, yöntemine, kısıtlarına ve araştırma bulgularına yer verilecektir.

4.1. Amaç, Kapsam, Yöntem ve Kısıtlar

Araştırmanın amacı, konaklama sektöründe faaliyet gösteren bir işletmenin muhasebe sistemini etkin bir iç kontrol sisteminin tesisi bağlamında incelemek, gözlemlenen aksaklıların iyileştirilmesine yönelik önerilerde bulunarak ilgili işletmede ve sektörde iç kontrol sistemi hakkındaki farkındalık düzeyini arttırmaktır.

Araştırma sürecinde öncelikle konaklama işletmesinin mali işler koordinatörüne ulaşılmış ve ilgili makamlardan gerekli izinler alınmıştır. Fakat çalışmada işletmenin unvanının geçmemesi uygun görülmüştür.

Araştırma yöntemi seçilirken, öncelikle literatür taraması yapılmış ve benzer uygulamalar örnek alınmıştır. Buradan hareketle nitel araştırma yöntemlerinden görüşme ve doküman incelemesi yöntemleri benimsenmiştir. Çalışma sürecinde pek çok defa işletmenin mali işler koordinatörü ve satın alma müdürü ile görüşmeler yapılmıştır.

Araştırmanın kısıtları şöyle sıralanabilir. Dışarıdan bir kişinin, belirli bir zaman ve maliyet kısıtı içinde çalışmayı yürüttüğü düşüldüğünde, muhasebe sistemine ilişkin organizasyonun tüm ayrıntılarının ele alınamaması ve dolayısıyla çalışmaya dâhil edilmeyen noktaların olabileceği göz ardı edilmemelidir. Araştırmada grubun halen seyahat acentesi olarak yürüttüğü faaliyetler göz ardı edilmiştir. Çalışmanın odağı muhasebe uygulamaları değil muhasebe sistemidir. Araştırma işletme yönetiminin verdiği bilgiler ve hareket serbestisi içinde yapılmıştır.

4.2. Bulgular

4.2.1. İşletmeye İlişkin Genel Bilgiler

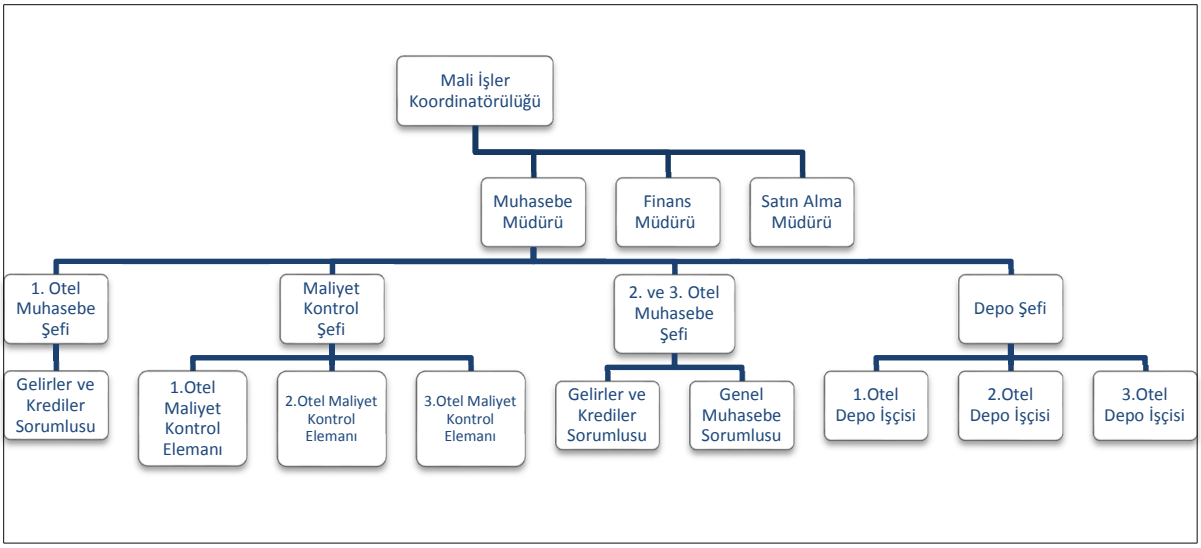
İşletme Antalya bölgesinde faaliyet göstermektedir. 2 ortaklı bir aile işletmesidir. Büyük ortağın payı % 99'dur. İşletme bir limitet şirketi olarak 2006 yılında kurulmuş olup 2012

senesine kadar bir seyahat acentesi olarak çalışmıştır. Kazakistan, İran, Rusya ve Azerbaycan'dan çeşitli tur operatörleriyle işbirliği yaparak, yılda 50.000 yolcu kapasitesine ulaşmıştır. İşletme, 2012 yılında 4 yıldızlı bir otel işletmesini 7 yıllığına kiralayarak konaklama sektörüne girmiştir. 2014 yılında biri 4 yıldızlı, diğeri 5 yıldızlı olan 2 otel işletmesini 5 yıllığına kiralayarak otelcilik sektöründe büyümeye devam etmiştir. İşletme halen seyahat acenteliği faaliyetlerini devam ettirmektedir.

Grubun 2014 yılı için öz kaynaklar toplamı 891.534 TL'dir. 2015 senesinde sermaye artışı planlanmaktadır. Aktif büyüklüğü 22.129.906 TL ve safi kurum kazancı 329.276 TL'dir. Konaklama grubunun 2014 yılı hasılatı 22.666.693 TL'dir. Personel sayısı seyahat acentesi hariç 380 kişidir. 2014 yılında satışa hazır oda kapasitesi 126.315 adettir. Aynı dönemde satılan oda sayısı 101.513 adet olup satılan geceleme sayısı ise 209.998 adettir. 2014 yılında doluluk oranı % 87,21 olarak gerçekleşmiştir. İşletme 2014 yılında 107,94 TL kişi başı faaliyet geliri elde etmiştir.

Grubun zaman içinde büyümesi ve farklı alanlara kaymasıyla birlikte işletme sahipleri, kurumsallaşmaya mecbur olduklarını görmüşlerdir. Kendi ifadelerine göre bu konu önemli bir gündem olarak değerlendirilmektedir. 2014 yılından bu yana bazı adımlar atıldığı beyan edilmiştir. Fakat işletmede halen kurulu bir kalite yönetim sistemi de bulunmamaktadır.

İşletmede 7/A maliyet hesapları kullanılmaktadır. Mali işlere bağlı 17 personel görev almaktadır. Araştırma yapılan işletmede muhasebe bölümü mali işler koordinatörlüğüne bağlı olarak çalışmaktadır. Mali işler koordinatörlüğünün başında bir bağımsız denetçi mali müşavir görev yapmaktadır. Mali işler koordinatörlüğünün organizasyon şeması aşağıdaki gibidir. İkinci ve üçüncü otel birbirine yakın olduğundan personel giderlerini azaltmak için tek bir muhasebe şefi atanmıştır.



Şekil 1. Mali İşler Organizasyon Yapısı

4.2.2. İç Kontrol Sisteminin Etkinliği Bağlamında Muhasebe Sisteminin Analizi

Araştırmaya konu işletmedeki muhasebe sistemi nesnel organizasyon, insan kaynakları, yazılım-donanım, raporlar ve dış faktörler açısından ele alınacaktır.

4.2.2.1. Nesnel Organizasyon

Muhasebe sisteminin nesnel organizasyonunda, ilgili başlık için olması tavsiye edilen ve işletmede karşılaşılan duruma aşağıda yer verilecektir.

Muhasebe El Kitabı: Literatürde, muhasebe el kitabının oluşturulması tavsiye edilmektedir. Bu aşamada muhasebe bölümünün organizasyon şeması oluşturularak, personelin organizasyonunda, her kişinin şemadaki yerinin belirtilmesi, görevlerinin sıralanması ve yetkilerinin belirlenmesi gereklidir (Sevim ve Şen, 2014: 166; Uzay, 1999:28; Durmuş ve Arat, 1995: 15). Vaka analizine konu işletmede halihazırda bir organizasyon el kitabı veya muhasebe el kitabı bulunmamaktadır. Çalışanların organizasyon içindeki yerinin, yetki ve sorumluluklarının bir el kitabında net olarak belirlenmemesi onların işletme amaçları doğrultusunda sevk ve idaresini zorlaştırabilir.

Uygun Bir Belgeleme ve Muhasebe Kayıt Düzeninin Var Olması: Literatürde, işletmelerde etkin bir kontrolün yapılabilmesi için uygun bir belgeleme düzeninin varlığı vurgulanmaktadır (Güredin, 2014: 331). Bu yüzden işletmedeki her bir işlemin oluşturulacak iş akışına göre ve uygun bir belge düzeni içerisinde gerçekleştirilmesi gerekmektedir (Sevim ve Gül, 2012: 106). Özellikle konaklama işletmelerinde, organizasyon yapılarından dolayı bölümler arası ilişkilerde gerek gelirlerin toplanması, gerekse giderlerin kontrol edilmesiyle maliyetlerin çıkarılmasında iyi bir belge düzenine gereksinim vardır. İyi bir belge düzeni olmazsa faaliyetlerin sonucu gerçek durumu

yansıtmayacağından gelir ve giderlerde dolayısıyla kar-zarar durumunda sapmalar olur. İşletmenin o anki durumu ve geleceği hakkında sağlam ve güvenilir bilgilere ulaşılması ve gerekli önlemlerin alınması güçleşir. Konaklama işletmelerinde mevzuattan kaynaklanan gelir-gider nitelikli belgelerin, tahsilat ve ödeme nitelikli belgelerin, sektöre özgü belgelerin, genel nitelikli belgelerin, ödeme aracı olan belgelerin ve iç süreçlerden kaynaklanan belgelerin bu ilke doğrultusunda; sıra numaralı olması, basit ve anlaşılır olması, birden fazla kullanıcı düşünülerek tasarlanması, doğru hazırlanmasını teşvik edecek tarzda oluşturulması gerekmektedir. Ayrıca ilgili işlem gerçekleştiğinde hemen kayda alınmasının teşvik edilmesi de gerekmektedir (Gönen, 2007: 75; URL-2). Vaka analizine konu işletmede 2014 yılından bu yana uygun bir belgeleme ve kayıt düzeninin oluşturulması konusunda çaba sarf edildiği ve çalışanların yönlendirildiği ifade edilmektedir. Ayrıca uygun bir belgeleme ve kayıt düzeninin oluşturulması konusunda paket programdan istifade ettikleri ve önemli kazanımlar sağlandığı da beyan edilmektedir.

Bağımsız Mutabakatlar: Literatürde, işletme içerisinde gerçekleştirilen işlemlerin icradan sorumluluğu olmayan üçüncü kişilerce bağımsız olarak kontrol edilmesi gerektiği vurgulanmaktadır. Küçük işletmelerde ek maliyet kaygısı nedeniyle görevlerin ayrımı ve kıymet hareketlerinin yetkilendirilmesi ilkesine gereken özenin gösterilemediği bilinmektedir. Buna resmi olmayan işlemlerin varlığı da eklendiğinde bağımsız mutabakatlar ilkesi daha önemli hale gelmektedir (Güredin, 2014:332; Sevim ve Gül, 2012:102; URL-2). Vaka analizine konu işletmenin bankalar konusunda imzaya yetkili kişisinin işletme ortağı olduğu görülmektedir. Bunun ötesinde bağımsız mutabakatlar ilkesine uygun, literatürde bahsi geçen tarzda bir yapı işletmede bulunmamaktadır.

Kıymet Hareketlerinin Yetkilendirilmesi: Literatürde, işlemlerin yetkilendirilmiş kişiler tarafından ve yetkileri dahilinde yürütülmesi gerektiği vurgulanmaktadır. Varlıkların yanına girme ve onlara el sürme sadece bu konuda yetkisi olan kimseler tarafından yapılabilmelidir (Güredin, 2014: 331; URL-2). Vaka analizine konu işletmede kullanılan paket program ve belge düzeninin bu ilke doğrultusunda her türlü imkanı sağlamasına rağmen personelin nitelik ve nicelik açısından yetersizliklerinin bazı aksamalara sebebiyet verdiği ifade edilmektedir. Personelin işi basite indirgemek için bazen sistemin dışına çıkarak kıymet hareketine izin verdiğinden yakınılmaktadır.

Görevlerin Ayrımı: Literatürde, bu ilke çok geniş kapsamlı olup muhasebe kontrolü ile ilgili tüm amaçları kapsadığı görülmektedir. Görevlerin ayırımı ilkesi bir kıymet hareketinin

başlangıcından tamamlanmasına ve muhasebe kayıtlarına alınmasına kadar olan sorumluluğun tek bir kişi tarafından değil; birkaç görevli arasında paylaştırılmasını öngörmektedir (Güredin, 2014: 329). Yine bir görevin yürütülmesinin sadece bir kişinin tekeline bırakılmaması gerektiği vurgulanmaktadır. Bu görevi birkaç kişinin yapabiliyor olmasına dikkat edilmelidir (Sevim ve Şen, 2014: 166; Kaya ve Köse, 2013:188; Durmuş ve Arat, 1995: 15). Ayrıca kalifiye elemanları elde tutmak adına aynı kişinin yıllarca aynı işi yapıyor olması da hile riskini arttıracak faktörlerden birisidir. Vaka analizine konu işletmede görevlerin ayrımı ilkesine mümkün olduğunca riayet edildiği beyan edilmektedir. Fakat bunun yanında personelin nicelik açısından yetersizliğinden yakınılmaktadır. Yine işletmenin, muhasebe personelinin her birinin uzmanlaşma gereği bir görev üstlendiği fakat diğerlerinin de bu konuda bilgi sahibi olması için çaba sarf edildiği beyan edilmektedir. Sektördeki işgören devir hızı nedeniyle de uzun yıllar aynı kişileri aynı görevlerde zaten istihdam edemediklerini beyan edilmektedirler.

Hesap Planı: Literatürde, her işletmenin kendisi için faaliyet büyüklüğüne ve yönetimin tercihine göre uygun bir hesap planı oluşturması gerektiği yer almaktadır. Bu noktada konaklama işletmelerinde, bölümlere göre gelir ve giderlerin ölçülmesine ve üretilen hizmet miktarı, faaliyet alanları, müşteri grupları ve bölüm yöneticileri temelinde performans değerlemesine olanak sağlayacak bir hesap planının oluşturulması gerekmektedir (Kaya ve Köse, 2013: 17). Vaka analizine konu işletmenin 2014 yılı başında hesap planını yenilediği öğrenilmiştir. Yapılan incelemede konaklama işletmelerinde önemli hesaplar olan hizmet üretim maliyeti ve hasılatın takibi için kullanılan hesapların, sorumluluk muhasebesine uygun şekilde alt hesaplarının açıldığı görülmektedir. Kasa, Bankalar, Alıcılar, İlk Madde ve Malzeme, Satıcılar, Alınan Sipariş Avansları gibi hesapların da işletmenin içinde bulunduğu durumu karşılayacak şekilde alt hesapları açılmıştır. Fakat hazır değerler ve ticari alacaklar grubunun yapısını bozacak şekilde kredi kartı alacaklarının vadesine bakılmadan, hepsinin "Diğer Hazır Değerler" altında takip edildiği görülmektedir. Yine fazla iş yükü çıkarmamak için nazım hesapların sadece teminat mektuplarının takibi için kullandığı görülmektedir. Ayrıca işletmenin kiraladığı otellerin kira giderlerini de sanki bir yönetim gideri gibi "Genel Yönetim Giderleri" altında izlendiği görülmektedir. Bu gelir tablosunda, satılan hizmet maliyetinin doğru bir şekilde gösterilememesine sebebiyet vermektedir.

Uzmanlaşma: Literatürde, muhasebe bölümünün işletmenin büyüklüğü dikkate alınarak uzmanlaşma doğrultusunda gerekli alt birimlere ayrılması gerekliliği vurgulanmaktadır

(Ertaş, 2011: 132). Vaka analizine konu işletmede, Şekil 1'de görüleceği üzere uzmanlaşma ilkesi gereği mali işlere bağlı 17 personelin maliyet kontrol, gelirler ve krediler, depo, genel muhasebe, satın alma, insan kaynakları ve finans birimlerinde görev aldığı görülmektedir. İşletme büyüdükçe uzmanlaşma ilkesine daha fazla önem verileceği beyan edilmektedir. Fakat var olan koşullar altında personelin bir kısmının birden fazla sorumluluk alanı üstlenmek zorunda kaldığı da ifade edilmektedir.

4.2.2.2. İnsan Kaynakları

Muhasebe sisteminin insan kaynakları açısından organizasyonunda, ilgili başlık için olması tavsiye edilen ve işletmede karşılaşılan duruma aşağıda yer verilecektir.

Yeterli ve Yetkin Personel İstihdamı: İşletmede yeterli ve yetkin personel istihdamını sağlamak amacıyla iş gören devir hızının düşük olması ve işe alım sürecinde kullanılmak üzere personel nitelik tablosunun oluşturulması gerekmektedir. Yine işletmede ön muhasebe ile resmi muhasebe arasında bir kopukluğun yaşanmaması için mali müşavirin istihdam edilmesi gerekmektedir. Vaka analizine konu işletmede, nitelik ve nicelik olarak personel istihdamında her zaman sorunlar yaşandığı beyan edilmektedir. Sektörde fazlaca otel yatırımı olduğundan, iyi ve kaliteli personelin yetişmeden terfi aldığı, bununda hizmet kalitesini düşürdüğünden yakınılmaktadır. İşletme bu sorunu aşmak üzere sektör ortalamasının biraz üstünde bir ücret ödeyerek kalifiye personeli elinde tutmaya çalışmaktadır. Kışın oteller kapalı olduğu dönemde bile % 30 kadar personeli istihdam etmeye devam etmektedir. Diğer bir tespit, işletmenin personel nitelik tablosunun bulunmamasıdır. Yine çalışmada işletmenin bağımsız denetçi belgesi olan bir mali müşavir ile 2014 yılından bu yana çalıştığı görülmektedir. Mali müşavirin bağımsız denetçi unvanı olması işletme için önemli bir kazanımdır. İşletme zorunlu bağımsız denetime tabi olduğunda veya gönüllü yaptırmak istediğinde süreç hakkında bilgi sahibi bir mali müşavirin olması sürecin işleyişini kolaylaştıracaktır.

Eğitim: Personelin iç kontrol hakkındaki genel bilgi düzeyinin arttırılmasına yönelik eğitim programları düzenlemelidir. Bu eğitimlerde bölümlerde meydana gelebilecek hata ve hile türleri, bunların tespitine ve önlenmesine yönelik adımlar öğretilmelidir. Personelin lisans tamamlama ve lisans üstü eğitimleri de teşvik edilmelidir. Vaka analizine konu işletmede, yönetimin iç kontrol sisteminin etkinliğinin arttırılması amacıyla özel bir bütçe ayırmadığı ve bu nedenle herhangi bir eğitim programı düzenlemediği öğrenilmiştir. Bu istenen bir durum değildir. Eğitim harcamaları işletmeler açısından kısa vadede bir gider kalemi olarak gözükse de uzun vadede önemli

geri dönüşümleri olacak yatırımlardır. Yine işletmenin, personelin lisans tamamlama veya lisans üstü eğitimlerini teşvik etmeye yönelik bir politikaları olmadığı da öğrenilmiştir.

4.2.2.3. Yazılım-Donanım

Muhasebe sisteminin yazılım-donanım açısından organizasyonunda, ilgili başlık için olması tavsiye edilen ve işletmede karşılaşılan duruma aşağıda yer verilecektir.

Muhasebe Paket Programı: Otel yönetim sistemiyle entegre, sorumluluk muhasebesine uygun, kullanıcı takibinin rahatlıkla yapılabildiği bir muhasebe paket programı kullanılmalıdır. Vaka analizine konu işletmenin, "Sedna Hotel" yönetim sistemini kullandığı görülmektedir. Ağırlıklı olarak turizm ve otelcilik işletmelerinin ihtiyaçları doğrultusunda geliştirilmiş olan bu program, özellikle çok şubeli işletmelerde merkezi veri yönetimini kolaylaştırmaktadır. Araştırmaya konu işletme de bünyesinde 3 oteli barındırmaktadır. Muhasebe temelli kayıt yapısı sayesinde muhasebe ve cari bilgilerini aynı kayıt üzerinden takip edebilmekte, diğer uygulamalarda sıkça görülen cari-muhasebe tutarsızlığını ortadan kaldırmaktadır. Sektörün temel ihtiyacı olan dövizli takip işlemini kendiliğinden yerine getirmektedir. Tüm işlemler yerel para ve işlem dövizi yanı sıra istenilen dövize çevrilerek de raporlanabilmektedir. Detaylı bütçe ve masraf merkezi takibi ile gelir ve maliyetler kıyaslamalı olarak raporlanabilmektedir. Standart raporların yanı sıra isteğe göre raporlama için de çözümlere sahiptir. Detaylı yetkilendirme ve kullanıcı takibi ile kayıtlar kontrol altında tutulabilmektedir. "Sedna Hotel" programının diğer modülleriyle tam entegre olarak çalışabilmektedir. Fakat tüm bu imkanlara rağmen personelin nicelik ve nitelik açısından yetersizliğinden dolayı paket programdan tam anlamıyla istifade edilmediğinden de yakınılmaktadır.

Muhasebe Verilerinin Yetkisiz Kişilerin Erişimine Kapalı Olmalı ve Fiziken Korunması: Literatürde, muhasebe verilerinin yetkisiz kişilerin erişimine kapalı olmalı ve fiziken korunması gerektiği vurgulanmaktadır. Bilgisayarlı ortamdaki muhasebe verilerinin girişini gerçekleştiren kişiler her ne kadar dürüst ve iyi niyetli olsalar da yorgunluğa, yetersiz eğitime ve ihmale bağlı olarak verinin silinmesi gibi kasıtsız hareketlerde bulunabilirler. Bu nedenle söz konusu kişiler yaptıkları iş ve bilgi güvenliği konusunda eğitilmelidirler (Güney ve Özyiğit, 2015:118; Demir, 2005:151). Vaka analizine konu işletmede 2014 yılından itibaren bir bilgi işlem müdürü istihdam edildiği, şifreleme ve yedekleme çalışmalarının yapıldığı ve gerekli maddi yatırımların yapıldığı öğrenilmiştir.

4.2.2.4. Raporlar

Muhasebe sisteminin raporlar açısından organizasyonunda, ilgili başlık için olması tavsiye edilen ve işletmede karşılaşılan duruma aşağıda yer verilecektir.

Mali Tabloların Aylık Hazırlanabilmesi: Muhasebe sistemi, mali tabloları aylık olarak hazırlayabilecek yeterlilikte dizayn edilmelidir. Vaka analizine konu işletmede, mali tablolar ve yönetimin istediği diğer raporlar gerektiğinde basit bir çaba ile hazırlanabilmektedir. Fakat raporlamanın sektörde önemli olduğu kadar bunu yöneticiler için kullanılabilir bilgi haline dönüştürmenin de önemli olduğunu ifade edilmektedir. Bu noktada işletmenin kurumsallaşma çabalarının bir parçası olarak kalifiye personel istihdam etmek için 2014 yılından bu yana çaba sarf ettiği ifade edilmektedir.

Yönetim Muhasebesi: Muhasebe sisteminin sadece mali nitelikteki olayları kayıt altına alan ve devamında işletmenin resmi kurumlarla olan ilişkilerini takip eden, edilgen bir sistem olarak kurulması, işletme yönetiminin karar alma süreçlerine gerçekte verebileceği katkıların azalmasına neden olur. Oysaki iç kontrolün temel odağı olan riskin yönetilmesinde edilgen bir yapıda kurulmuş muhasebe yerine proaktif bir yapı tercih edilerek risklerin yönetilmesi noktasında muhasebe sisteminden önemli kazanımlar sağlanabilir. Bu noktada muhasebe sisteminin ürettiği raporlar ile yönetime yaklaşan riskleri göstermesi ve işletmede etkin bir bütçeleme sisteminin oluşturulması bazı somut adımlar olarak karşımıza çıkmaktadır. Vaka analizine konu işletmede, mali işler koordinatörünün işletme sahibinden sonra ikinci kişi olduğu ve otel genel müdürlerinin mali işlerle ilgili olarak doğrudan koordinatörlüğe bağlı olduğu görülmektedir. Bu olumlu tespite rağmen işletmenin geleceğine dair yaklaşan riskleri göstermek adına bir rapor hazırlanmadığı ve mali tabloların analizinin yapılmadığı öğrenilmiştir. Ayrıca bütçelerde yapılan incelemelerde, işletmenin 2014 yılı bütçesinde kişi başı olumsuz 5,13 TL ve toplam karda % 40 olumsuz sapma olduğu görülmektedir. Gelirlerde en önemli sapmanın oda gelirlerinde yaşandığı, giderlerdeki en önemli sapmanın yiyecek-içecek ve personel ücret giderlerinde yaşandığı görülmektedir. Yapılan görüşmelerde bu sapmaların konaklama sektörde yeni olmalarından ve otellere ilişkin geçen yıllara ait verilerin olmamasından kaynaklandığı ifade edilmiştir.

4.2.2.5. Dış Faktörler

Muhasebe sistemine dış faktörlerin etkisi konusunda ilgili başlık için olması tavsiye edilen ve işletmede karşılaşılan duruma aşağıda yer verilecektir.

İç Denetim: Literatürde, iç denetimin kurumsal yönetim, iç kontrol ve risk yönetimi faaliyetlerinin planlandığı şekilde etkin ve verimli uygulanıp uygulanmadığını ortaya çıkarmak, varsa risklere karşı alınacak önlemlerin geliştirilmesini sağlamak amacı ile yapılan bir güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetleri olduğu yer almaktadır. İçeriden sağlanan ve bağımsız bir hizmet olan iç denetimin işletmelerde kurulması tavsiye edilmektedir (Türedi ve diğerleri, 2015: 2; Cengiz, 2013: 420). Vaka analizine konu işletmede herhangi bir iç denetim biriminin bulunmadığı ve kurulmasına yönelik bir gündeminde olmadığı öğrenilmiştir.

Bağımsız Denetim: Literatürde, bağımsız denetimin, iç kontrol sistemin işlerliği hakkında görüş bildirmek, işletme yöneticilerine sistemin iyileştirilmesi konusunda önerilerde bulunmak gibi faydaları olduğu yer almaktadır (Güredin, 2014: 315). Muhasebe sisteminde var olabilecek aksaklıklar bağımsız denetçiler tarafından dışarıdan bir bakış açısıyla daha rahat görülebilecektir. Vaka analizine konu işletmenin bağımsız denetim için bütçe ayırmadığı öğrenilmiştir. İşletmenin mali işler koordinatörünün görüşü ise bağımsız denetimin gerekli olduğu yönündedir. Yine bu noktada işletme sahiplerinin personelin işlerini düzgün yapmaları durumunda bağımsız denetime ihtiyaç kalmayacağı şeklinde bir yanılgılarının olduğu da ifade edilmektedir.

Değişim: Muhasebe sisteminin sürekli kendini geliştiren, değişimlere bir açık yapısı olmalıdır. Muhasebe sistemini geliştirmeye yönelik değişim çabaları, işletme sahiplerinin himayesinde ve yöneticilerin desteğiyle sürdürülmelidir. Özellikle dışarıdan bir bakış açısıyla yürütülecek iyileştirme çabaları, içeriden yürütülen faaliyetlere nazaran daha iyi sonuçlar verecektir. Çünkü iş hayatının yoğun karmaşası işletme sahipleri ve yöneticiler bir işletme körlüğü yaşayabilmektedirler. Vaka analizine konu işletmenin muhasebe sistemini geliştirmeye yönelik dışarıdan aldığı bir hizmet bulunmamaktadır. Mali işler koordinatörünün şahsi kanaatine göre yöneticilerde bu konuda bir önyargı da bulunmaktadır. Bunun nedenleri olarak, yöneticilerin beceriksiz duruma düşmekten ve resmi olmayan işlemlerin açığa çıkmasından duydukları korku olduğu beyan edilmektedir.

5. Sonuç

Turizm sektörü dünyada önemli bir sektör olarak değerlendirilmekte ve Türkiye'de dahil olmak üzere ülkelerin gayri safi milli hasılalarına önemli katkıları olmaktadır. Bu katkının yanı sıra sektör, Türkiye'de bir milyondan fazla kişinin istihdamına da imkan tanımaktadır. (AKTOB, 2013: 12). Fakat sektörde son on yılda 400 otelin el değiştirmesi

bazı sorunların olduğu gerçeğine işaret etmektedir (TYİED, 2015: 26). Bu bağlamda sektörde, kurumsal yönetim, iç kontrol, iç denetim ve bağımsız denetim gibi işletmeye değer katan unsurların daha fazla dikkate alınması ve sektöre özgü çalışmaların daha fazla yapılması gerekmektedir.

Bu noktadan hareketle yürütülen araştırmada konaklama sektöründe faaliyet gösteren bir işletmenin muhasebe sistemi, etkin bir iç kontrol sisteminin tesisi bağlamında nesnel organizasyon, personel, yazılım-donanım, raporlar ve dış faktörler açısından incelenmiştir. Literatürde yer alan bilgilerle mevcut durum karşılaştırıldığında aşağıdaki olumsuzlukların varlığı tespit edilmiş ve önerilerde bulunulmuştur.

- İşletmenin organizasyon el kitabı veya muhasebe el kitabı bulunmamaktadır. Bunların oluşturulması gerekmektedir.
- Bağımsız mutabakatlar ilkesine uygun bir yapının oluşturulmadığı görülmektedir. İcradan sorumlu olmayan işletme içinden veya dışından bir kişinin bu görevi üstlenmesi gerekmektedir.
- Personelin niteliği ve niceliği açısından yetersizliklerin yaşandığı görülmektedir. İşletme bu sorunun etkilerini azaltmak için bazı önlemler almıştır. Fakat bu sorunun çözümü işletmeyi aşmaktadır. Kalıcı çözüm kamu otoriteleri ve sivil toplum kuruluşları tarafından yürütülecek daha geniş çaplı eylemleri gerektirmektedir.
- Hesap planında bazı aksaklıkların olduğu tespit edilmiştir. Hesap planında vadeli kredi kartı alacaklarının hazır değerler grubunda izlenmesi uygun değildir. Bunun yerine bu yüklü tutarların takibi için ticari alacaklar grubunda yeni bir hesap açılması gerekmektedir. Nazım hesaplarda yer alan bilgilere bilançonun altında yer verilmesinin ortaklar ve üçüncü kişilerin bilgilendirilmesi açısından önemi büyüktür. Bu nedenle nazım hesapların daha etkin kullanımı tavsiye olunur. İşletmediği kiraladığı oteller için ödediği kira giderleri üretimle ilgili olduğundan " Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı" nın altında izlemesi gerekmektedir.
- Personele iç kontrole ilişkin eğitim verilmediği görülmektedir. Bu konuda gerekli kaynaklar ayrılarak eğitim faaliyetleri yürütülmesi gerekmektedir. Lisan tamamlama veya lisans üstü eğitimin teşvik edilmediği görülmektedir. Personelin lisans veya lisansüstü eğitiminin teşviki tavsiye olunur.
- İşe alım süreçleriyle ilgili personel nitelik tablosu bulunmamaktadır. Oluşturulması gerekmektedir.

- Yönetime yakın riskleri göstermek üzere hazırladıkları herhangi bir risk yönetim raporu bulunmamaktadır. Mali tabloların analizi yapılmamaktadır. Yönetim kurulunda bu konuların gündeme alınması gerekmektedir.
- İşletmenin 2014 yılı bütçelerinde planlanan ile gerçekleşen arasında önemli farkların meydana geldiği görülmektedir. Bütçeler etkin planlanamadığı görülmektedir. Bu sapmaların azaltılmasında, mümkün olduğunca maliyet fonksiyonlarının oluşturulması, mutlak/yüzde limitlerin yıl içinde yakından takibi, müşteri davranışlarının analizi ve sözleşmelerin öne çekilmesi gerekmektedir.
- İşletme, hizmet üretiminin kurumsallaşmasına yönelik bir kalite yönetim sistemine sahip değildir. Hizmet üretiminin kurumsallaşması, iç kontrolün etkin çalışmasını yardımcı olacaktır. Yönetim kurulunda bu konunun gündeme alınması gerekmektedir.
- Bağımsız denetim hizmeti alınmamaktadır. Büyüme trendinde olan işletmenin, operasyonların yoğunluğu içinde ciddi problemleri görememesi ve bunların kronik sorunlar halinde işletmenin geleceğini tehdit etmemesi için bağımsız denetim hizmeti alınması gündeme alınmalıdır.
- İç denetim birimi oluşturulmamıştır. Bu noktada işletmenin kurumsallaşma çabalarının da bir parçası olarak, işletmenin büyüklüğü ve fayda maliyet dengesi gözetilerek bir iç denetim birimi kurması tavsiye olunur.
- İşletmenin iç kontrol veya muhasebe sistemini geliştirmeye yönelik dışarıdan herhangi bir danışmanlık hizmeti almadığı görülmektedir. Bu noktada işletmeye denetim firmalarının sunmuş olduğu iç kontrol güvence ve yapılandırma hizmetlerini gündeme alması tavsiye edilmektedir.

Vaka analizine konu işletmede ortaya konulan bu eleştirilerin, sektördeki işgören devir hızının yüksek olması, kalifiye eleman bulunamaması, işletme sahiplerinin eğitim düzeyi, otellerin çoğunun kışın kapalı olması, dönemsel dalgalanmaların sektörü yakından etkilemesi, tur operatörlerinin fiyat baskısı nedeniyle maliyet minimizasyonunun ön planda olması, işletmenin konaklama sektöründe yeni olması ve bir aile işletmesi olması gibi koşullar altında değerlendirilmesi gerekmektedir.

İfade edilen bu sorunların çözümünde işletmeye önemli görevler düşmektedir. Fakat bunun ötesinde kamu otoritelerinin ve sivil toplum kuruluşlarının sektördeki iç kontrol hakkındaki bilgi ve farkındalık düzeyinin arttırılmasına yönelik çabalarını arttırmaları

gerekmektedir. Ayrıca sektörde personel istihdamının sürekliliğinin sağlanmasına yönelik düzenlemelerin yapılması ve kamu kurumları tarafından verilen kurumsallaşmayı özendirici teşviklerin arttırılması düşünülmelidir.

Kaynaklar

AKTOB. 2013. Akdeniz Turistik Otelciler ve İşletmeciler Birliği 1984-2014 Turizm İstatistikleri Raporu, AKTOB Araştırma Birimi Yayını, http://www.aktob.org.tr/pdf/aktob.turizm.verileri.pdf, Erişim Tarihi: 03.06.2015.

Azaltun, M. 1999. Otel İşletmelerinde İç Kontrol, Anadolu Üniversitesi Yayını No: 1075, Turizm ve Otel İşletmeciliği Yüksekokulu Yayını No:1.

Cengiz, S. 2013. "İşletmelerde Kurumsal Yönetim Kapsamında İç Denetimin Yeri ve Önemi: Borsa İstanbul'da Bir Araştırma", Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt:15 Sayı:2, s.403-448.

Çetiner, E. 2009. Otel İşletmeleri Muhasebesi, Gazi Kitapevi, Ankara.

Demir, B. 2005. "Muhasebe Bilgi Sistemlerinde Bilgi Güvenliği", Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:26, s.147-159.

Demirel, A. 2007. Bağımsız Denetimde İşletme İç Kontrol Yapısının İncelenmesi ve Bir Uygulama Örneği, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.

Durmuş, A.H. ve M.E. Arat. 1995. İşletmelerde Muhasebe Organizasyonu, Marmara Üniversitesi Nihad Sayar Eğitim Vakfı Yayınları, No:496/730, İstanbul.

Ertaş, F.E. 2011. Muhasebe Organizasyonu, Seçkin Yayıncılık, Ankara.

Gönen, S. ve Ü. Ergun. 2008. "Otel İşletmelerinin Yiyecek İçecek Bölümünde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Değerlendirilmesine Yönelik Bir Uygulama", Ege Akademik Bakış Dergisi, Cilt:8 Sayı:1, s.183-204.

Gönen, S. 2007. "Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Organizasyonu ve İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Arttırılmasına Yönelik Bir Uygulama", Yayınlanmamış Doktora Tezi, T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.

Graham, L. 2008. "Internal Controls:Guidance For Private, Government and Nonprofit Entities", Wiley, ABD.

Güney, S. ve H. Özyiğit. 2015. "Muhasebedeki Verilerin Yönetimde Kullanılması ve Elektronik Muhasebe Verilerinin Yönetim Kararlarına Etkisi", Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt:14, Sayı:53, s.279-297.

Güredin, E. 2014. Denetim ve Güvence Hizmetleri, Türkmen Kitapevi, İstanbul.

Haftacı, V. 2011. Muhasebe Denetimi, Umuttepe Yayınları, Kocaeli.

Hall, J. A. 2013. Accounting Information Systems, 8. Baskı, South-Western Cengage Yayınları, ABD.

Kaval, H. 2008. Muhasebe Denetimi, 3. Baskı Gazi Kitapevi, Ankara.

Kaya, E. ve T. Köse. 2013. Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Uygulamaları, Anadolu Üniversitesi Yayın No: 2816, Açıköğretim Fakültesi Yayın No: 1774.

Kepekçi, C. 2004. Bağımsız Denetim, Avcıol Basım Yayın, İstanbul.

Klamm B. K. ve M.W. Watson. 2009. "SOX 404 Reported Internal Control Weaknesses: A Test of COSO Framework Components and Information Technology", Journal of Information Systems, Cilt 23 Sayı:2, s.1-23.

Kurnaz, N. ve T. Çetinoğlu. 2010. İç Denetim, Umuttepe Yayınları, Kocaeli.

Okutmuş, E. ve S. Uyar. 2014. "Konaklama İşletmelerinde Yiyecek-İçecek Departmanında Yapılan Bir Hilenin Tespiti: Vaka Analizi", Mali Çözüm Dergisi, Sayı:121, s.35-54.

Ömürbek, V. ve S.Ö. Altay. 2011. "Turizm İşletmelerinde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin İncelenmesi ve Manavgat Bölgesindeki Beş Yıldızlı Otellerde Bir Araştırma", Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt:16 Sayı:1, s.379-402.

Selimoğlu, S.K., M. Özbirecikli, Ş. Uzay, G. Kurt, A. Alagöz ve S. Yanık. 2011. Muhasebe Denetimi, Gazi Kitapevi, Ankara.

Sevim, A. ve M. Gül. 2012. "Elektronik İşletmelerde (E-İşletmelerde) Satın Alma İşlemleri ve İç Kontrol İlişkisi", Afyon Kocatepe Üniversitesi, İİBF Dergisi Cilt:14 Sayı:2, s.91-118.

Sevim, Ş. ve D. Şen. 2014. "Kurumsal Muhasebe Derecelendirmesi ve Halka Açık Şirketlerde Uygulaması", İşletme Araştırmaları Dergisi, Cilt:6 Sayı:2, s.148-178.

Turizm & Yatırım İşletme ve Endüstrisi Dergisi. 2015. "Otellerin İşletmeci ve Mülkiyet Yapısındaki Değişim", Sayı:32, s.26-34.

Türedi, H., Ü. Zor ve F. Gürbüz. 2015. "Risk Odaklı İç Denetim", Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:66, s.1-20.

Türedi, S. 2008. "Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Bilgi Sistemi İle İç Kontrol Sistemi Arasındaki İlişkiler", Mevzuat Dergisi, Yıl:11 Sayı:126.

Url-1, Http://www.coso.org/documents/internal%20control-integrated%20 framework. pdf, Erişim Tarihi:24.09.2014.

Url-2, Uzay, Şaban, İç Kontrol Kurumsal Yönetime Yardımcı Olur, http://iibf.erciyes.edu.tr/akademi/mh/suzay/F1.pdf Erişim Tarihi:12.04.2015.

Uzay, Ş. 1999. İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma, SPK Yayın No:132.

Yılancı, M. 2001. "Muhasebe Bilgi Sistemi, İç Kontrol ve Verimlilik Üçgeni", Muhasebe Bilim ve Dünya Dergisi, Cilt:3, Sayı:3, s.37-50.

JOURNAL OF ACCOUNTING, FINANCE AND AUDITING STUDIES
http://www.jafas.org

KOBİ'lerde İç Kontrol Sisteminin Değerlendirilmesi ve Kayseri'deki İmalat Sanayi İşletmeleri Üzerine Bir Araştırma (Evaluating the Internal Control System in SMEs and A Study of the Manufacturing Industry in Kayseri)

Ahmet TANÇ[a] Adil ÖZHAN[b]

[a] Yrd. Doç. Dr., Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi, atanc@nevsehir.edu.tr

[b] SMMM, Kayseri Organize Sanayi Bölge Müdür Yrd., a.ozhan@kayseriosb.org

Anahtar Kelimeler
KOBİ, İç Kontrol, İç Kontrol Sistemi.

Jel Sınıflandırması
G34, M42.

Özet
Son yıllarda yaşanan hileli finansal raporlama skandalları çıkar gruplarının işletme yönetimlerine olan güvenini sarsmıştır. İşletme stratejilerinin başarıya ulaşması ve güvenilir finansal raporlar açısından iyi bir iç kontrol sisteminin varlığı oldukça önemlidir. Finansal raporlamanın güvenilirliği, işletme faaliyetlerinin etkililiği ve verimliliği, yasalara ve diğer düzenlemelere uygunluk iç kontrol sisteminin amaçlarını oluşturur. Bu bağlamda çalışmanın temel amacı, özellikle endüstriyel alanda faaliyet gösteren KOBİ'lerin iç kontrol sistemi yaklaşımlarını irdeleyerek, konuyla ilgili sorunlar ve mevcut durumu tespit etmektir. Bu bağlamda elde edilen temel bulgulara göre iyi bir iç kontrol sistemine sahip olsun ya da olmasın işletmelerin çoğunluğu iç kontrol sisteminin yararlarının farkındadır. Ayrıca, KOBİ'lerin iç kontrol hakkındaki tutumları ile sahip oldukları iç kontrol yapıları arasında da anlamlı ilişkiler olduğu tespit edilmiştir. İç kontrol, kurum içerisindeki bütün çalışan ve yöneticilerin katılımıyla oluşturulan ve sürdürülen bir sistem olmasına rağmen işletmelerin bu konudaki sorumluluğu muhasebe-finans gibi sadece tek bir departmana verdikleri görülmektedir. Diğer yandan araştırmaya göre KOBİ yöneticilerinin büyük bir bölümünün birbirinden farklı olmalarına rağmen iç kontrol ve iç denetim kavramlarını çoğu zaman birbirinin yerine kullandıkları da görülmektedir.

Keywords
SME, Internal Control, Internal Control System.

Jel Classification
G34, M42.

Abstract
In recent years, fraudulent financial reporting scandals have abused the stake holders' confidence to company managements. The existence of well-designed internal control system is very important in terms of the success of the business strategies and reliable financial reports. Reliability of financial reporting, effectiveness and efficiency of business operations, regulatory and other regulations compliance creates the objectives of internal control. In this context, the main objective of the study is to identify the problems and current situation regarding this issue by examining the approach of internal control systems of the SMEs especially which operating in the industrial field. According to the main findings which obtained in this connection, the majority of firms are aware of the benefits of internal control systems whether or not they have well-designed internal control system. Also, the significant relationships between SMEs' current internal structure and attitudes of SMEs on internal control were found. Although internal control is a system which is designed and sustained by the participation of all managers and other personnel in an organisation, it is seen that responsibility about this subject is given only one department such as accounting-finance. On the other hand, according to the survey it is also observed that most of SME managers are used concepts of internal control and internal audit interchangeably despite being different from each other.

1. Giriş

İç kontrol, kurumların hedeflerine ulaşması ve misyonlarını gerçekleştirmesi; bu yolda ilerlerken önlerine çıkabilecek belirsizliklerin en aza indirilmesi amacıyla uygulanan bir süreç olarak bilinmektedir. Şirket yönetimlerinin çıkar gruplarına karşın daha şeffaf ve sorumlu bir davranış içinde olması gerekmektedir. Şirketi tehdit eden olası risklere karşı tedbirli olunması ya da bu risklere uygun yanıtların verilmesi noktasında kontrol sistemleri geliştirilmelidir. Son yıllarda bazı kuruluşlar ve bilakis denetçiler, kurumlar için sağlıklı bir iç kontrol sistemi üzerinde çalışmalar yürütmektedirler. Bu çalışmalar için neden teşkil eden olaylar ve faktörler ise finansal piyasalardaki gelişmeler neticesinde karşılaşılan risklerin hızla artması ve özellikle aktif büyüklüğü fazla olan kuruluşlarda büyük derecede finansal kayıpların gerçekleşmesidir. Bu kayıplara dair problemlerin analizi sonucu tespit edilen en önemli faktörlerden birisi, etken ve etkili bir iç kontrol sisteminden söz edilmesi durumunda benzer kayıpların önlenebileceği ve risklerin azaltılabileceği yönündedir.

İç kontrol, bir kurum veya kuruluşun varlıklarını, gerek muhasebeye ve gerekse diğer faaliyetlere dair bilgi, belge ve raporların doğruluğu ve güvenirliğini sağlamak, kurum ve kuruluşların faaliyetlerindeki etkinliklerini artırmak, yönetim tarafından belirlenen politikalara bahsedilen faaliyetlerin uygunluğunu saptamak için muhasebe ve raporlama sisteminin kurulmasını, gerekli yetki ve sorumlulukların verilerek, görevlerin tanımlanmasını ve denetlenecek olan kurumun organizasyon planını kapsayan bir sistem olarak ifade edilebilir (Aksoy, 2005: 139). İç kontrol sisteminin söz konusu faydaları büyük ölçekli işletmeler için geçerli olmakla birlikte çoğunluğunu aile işletmelerinin oluşturduğu ve kurumsallaşma konusunda zorluklar yaşayan KOBİ'ler için de geçerlidir.

Türkiye ve dünya ekonomisi çerçevesinde KOBİ'lerin payı ve öneminin çok fazla olduğu görülmektedir. Büyük işletmelerle rekabet edecek düzeyde mal ve hizmetler ile onların ürettiği mal ve hizmetleri tamamlayıcı nitelikte mamul ve yarı mamulleri üreten gelişmekte olan ülke ekonomilerindeki KOBİ'lerin mevcut işletmelerin % 97'sinden fazlasını oluşturduğu tahmin edilmektedir (Güzeldere ve Sarıoğlu, 2014: 221). Ekonomik anlamda KOBİ'lerin çok önemli bir yeri olduğunu, gerçekleşen istihdamın önemli bir bölümünün KOBİ'ler tarafından karşılandığını söyleyebiliriz. Tanımlamalar ülkelere göre değişiklik göstermekle birlikte AB açısından 250 kişiye kadar personel çalıştıran ve yıllık net satış hasılatı 50 milyon Euro'ya kadar olan işletmeler KOBİ olarak adlandırılmaktadır (European Commission, 2005). KOBİ'ler ölçek yapılarında olduğu gibi faaliyet alanlarına

göre de farklılıklar göstermektedirler. Bu anlamda KOBİ'ler, faaliyet alanlarına göre farklı stratejilere yönelmekte olup mevcut bütçelerini de farklı kaynaklara optimum şekilde tahsis etmeye çalışmaktadırlar.

Global alanda gerçekleşen muhasebe krizleri işletmeler için kontrol mekanizmasının önemini ortaya çıkarmıştır. Ulusal ve uluslararası düzenlemelerle ülke ekonomilerinde oldukça önemli olan KOBİ'lerin iç kontrol sistemi konusunda yaklaşımları işletmelerin geleceğe dair durumlarını yakından etkileyecektir. Küreselleşme, finansal ürünlerdeki değişikliğinin artması ve teknolojik gelişmeyle hızlı bir şekilde ivme kazanan iç kontrolün önemi de bu şekilde giderek artacaktır. Bu durum KOBİ'lerde iç kontrolün derinlemesine bir şekilde incelenip mevcut kontrol sistemlerinin geliştirilmesi yolunu açmıştır.

Yukarıdaki açılamalar çerçevesinde bu çalışmanın amacı, imalat sanayinde faaliyet gösteren KOBİ'lerin iç kontrol sistemi hakkındaki tutumlarını ortaya koymak, mevcut durumu tespit etmek ve konu hakkında farkındalık oluşturmak şeklinde belirlenmiştir. Bu doğrultuda çalışmada öncelikle iç kontrol sitemi hakkında genel bir kavramsal çerçeve çizilmeye çalışılmış ve konu ile ilgili literatüre yer verilmiştir. Çalışmada ayrıca KOBİ'lerin iç kontrol sistemi konusundaki tutumlarını belirlemek ve konu hakkında bir farkındalık oluşturmak amacıyla Kayseri Organize Sanayi Bölgesinde faaliyette bulunan imalat sanayi işletmeleri üzerinde gerçekleştirilen araştırmanın bulguları da aktarılmıştır.

2. Kavramsal Çerçeve

Farklı kaynaklarda çeşitli özellikleri ön plana çıkarılarak tanımlanan iç kontrol kavramının genel olarak kabul gören tanımı COSO tarafından yapılmıştır. COSO tarafından ilki 1992 yılında yayınlanan ve en son Mayıs 2013'te güncellenen İç Kontrol-Bütünleşik Çerçeve' ye göre "iç kontrol; organizasyonun yönetim kurulu, yöneticileri ve diğer personeli tarafından etkilenen; faaliyetler, raporlama ve uygunluk ile ilgili amaçların başarılması konusunda makul bir güvence elde etmek amacıyla tasarlanan bir süreçtir" şeklinde tanımlanmaktadır. Bu tanım kapsamında yer verilen temel kavramlar doğrultusunda iç kontrol aşağıdaki özelliklere sahiptir (COSO, 2013: 3).

- Bir ya da daha fazla amacın (faaliyetler, raporlama ve uygunluk) ayna anda başarılması için tasarlanmaktadır.
- Devam etmekte olan görev ve faaliyetlerden oluşan bir süreçtir, bir başka ifadeyle bir faaliyeti başarılı bir şekilde sonlandırmak için kullanılır ancak kendisi sona eren bir araç değildir.

- İnsanlar tarafından etkilenir. Sadece politika ve prosedürler, sistemler ve formlardan oluşmaz; her seviyedeki çalışan ve onlar tarafından geliştirilen aksiyonlar ile var olur.
- Kurumun üst yönetimine ve yönetim kuruluna kesin olmayan makul düzeyde bir güvence verir.
- Kurumun geneli ya da belirli bir bölüm, faaliyet birimi veya iş süreci için uygulama esnekliğine sahiptir.

İç kontrol sisteminin en uygun şekilde oluşturulup devamlılığının sağlanması işletme üst yönetiminin görevleri arasındadır. Bir işletmedeki iç kontrol sisteminin yeterliliğinin göstergesi ise bu sistemin bileşenleri olarak adlandırılmaktadır (Haftacı, 2011: 54). İç kontrol sisteminin temel bileşenleri ise kontrol çevresi, risk değerlendirmesi, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izleme olarak sıralanmaktadır. Kontrol çevresi kurum içerisinde iç kontrol sisteminin devamlılığının sağlanmasına yönelik olarak oluşturulan standartlar, süreçler ve yöntemler setidir. Risk değerlendirme ise amaçlara ulaşmayı engelleyen risklerin tanımlanması ve değerlendirilmesi için gerçekleştirilen dinamik ve tekrarlayan bir süreçtir. Diğer bir iç kontrol bileşeni olan kontrol faaliyetleri ise amaçlara ulaşmanın önündeki engeller olarak değerlendirilen riskleri azaltmak amacıyla oluşturulan bütün politika ve prosedürleri ifade etmektedir. Bilgi ve iletişim bileşeni iç kontrolün devamlılığını sağlamak ve iç kontrolün amacına ulaşması için diğer bileşenler arasındaki bilgi akışını sağlamaktadır. İç kontrolün son bileşeni olan izleme faaliyetleri ise iç kontrol kapsamındaki bütün kontrollerin varlığını ve çalıştığını değerlendirmek için sürekli ve/veya belli aralıklarla gerçekleştirilen değerlendirmelerdir (COSO, 2013: 4-5).

Fonksiyonel olarak değerlendirildiğinde iç kontrol sistemi; yönetsel kontrol fonksiyonu ve muhasebe kontrol fonksiyonu sağlamaktadır. Yönetsel kontrol; işlemlerin, işletme tepe yönetiminin belirlediği hedefler doğrultusunda etkin ve verimli bir şekilde yürütülmesine yönelik, yönetim politikalarına bağlılığı artıran ve mali olaylar ile muhasebe kayıtlarıyla direkt ilişkisi bulunmayan yöntemlerdir. Muhasebe kontrolleri ise daha çok işletme varlıklarının hata, hile veya hırsızlık gibi durumlara karşı korunması, finansal tabloların zamanında ve doğru düzenlenebilmesi için alınan önlemler veya kurulan sistemler tarafından gerçekleştirilmektedir (Kaval, 2005: 123).

Geçmişte meydana gelen skandallara bakıldığında işletmelerde iç kontrol sistemlerinin olmaması ya da etkin olarak çalıştırılmaması önemli bir nedendir. Bu nedenle skandallar sonrası çıkarılan tüm küresel düzenlemelerde ve standartlarda iç kontrol konusuna verilen önem daha da artmıştır. İç kontrol sisteminin oluşturulması ve iç denetimin özel

önem kazanmasında, ortak amaç olan faaliyetlerin etkenliğini ve etkinliğini yükseltmek, işletmeye ait varlıkların korunmasını temin etmek, işletme politikalarına uyum sağlamak ve işletme faaliyetlerinin kanun, tüzük, yönetmelik ve özel yönergelere uygunluğunu sağlamak, işletme faaliyetlerindeki tüm iş akışları ve süreçler içinde iç kontrol bulunup bulunmadığı ya da bulunması durumunda etkin olup olmadığının saptanması etkilidir (Aksoy, 2007: 15).

İç kontrol bir süreç olup yönetimin sorumluluğu altında sürekli ve sistematik bir şekilde yürütülmesi gerekir. İç kontrol sistemi şirket ortakları, yöneticileri ve çalışanları tarafından yürütülen bir süreçtir. Bu süreç içinde iç kontrol sisteminin amaçlarından biri de işletmelerin hedeflerine ulaşabilmesidir. KOBİ'lerin ulaşması gereken hedeflerden biri de faaliyetlerinde verimli olabilmektir. KOBİ'lerde de iş yaşamları boyunca verimli çalışıp istedikleri amaçlara ulaşabilmeleri için iç kontrol sisteminin kurulması ve çalıştırılması gereklidir (Güney, 2009: 71). İç kontrol sistemi kurumlar için oldukça önemlidir, çünkü kurumlardaki kontrol eksiklikleri; onaysız bir şekilde gerçekleştirilen ticari işlemlere, çevre ile ilgili yükümlülüklerin yerine getirilmemesine, finansal işlemlerde hatalara, fiktif satış işlemlerine, bilgi verilmeden onaylanan sözleşmeler gibi kurum içi usulsüzlüklere ve bunun sonucunda da kurumun itibarının azalmasına yol açmaktadır. Kontrolsüz kalmanın olası sonuçları ise müşteri memnuniyetsizliğinden iflas ya da kurum faaliyetlerinin durmasına kadar farklı olumsuzluklara yol açabilmektedir (Selimoğlu vd., 2011: 93).

Kontroller tasarlanırken ve uygulanırken, işletme yönetimi uygulamayı seçeceği kontrollerin nitelik ve kapsamı ile üstleneceği risklerin nitelik ve kapsamı hakkında yargıda bulunabilir (Kaval vd., 2015: 172). Bir başka ifadeyle işletmelerde oluşturulacak kontrol faaliyetleri ile işletmenin maruz kalacağı riskler arasındaki denge göz önünde bulundurulmalı ve iç kontrol sistemi kurumsal tortuya yol açmamalıdır. KOBİ'lerde iç kontrol sisteminin kurulması maliyetli bir unsur olsa da sağladığı faydalar açısından bu maliyetler karşılanabilir niteliktedir. Bu faydaları şu şekilde sıralamak mümkündür (Güney, 2009: 73; Öndeş, 2000: 82):

- İşletmede faaliyetlerin etkili ve verimli olmasının yanı sıra, üretilen bilginin güvenilir olmasının sağlanması,
- İşletmenin hedeflerine ulaşabilmesi için çalışanlarca uyulması gerekli politika ve kuralların oluşturulması,
- Üretim faaliyetlerinde olabildiğince kaynak israfından kaçınılması,

- İşletmenin varlıklarının amaç dışı kullanımlarının ve fiziki kayıplarının önlenmesidir.

Türkiye'de Basel II ile birlikte KOBİ'ler başta olmak üzere tüm işletmelerde iç kontrol sistemine verilen önem atmıştır. Çünkü Basel II doğrultusunda yapılacak değerlendirme ve daha yüksek derecelendirme notunun alınmasında, işletmelerde iç kontrol sistemlerinin ve iç denetimin kurulmuş olup olmadığı, kurulmuşsa etkinliğinin sağlanıp sağlanamadığı gibi hususlar oldukça önem arz etmektedir (Aksoy, 2007: 16). İç kontrol sistemi ve iç denetim, işletmelerin kurumsallaşması ve risk yönetiminin sağlanmasında önemli bir yere sahiptir. Önceleri çoğunlukla büyük ölçekli firmalar iç kontrol sistemi ve iç denetime yer verirken Basel II düzenlemeleri ile birlikte artık KOBİ'lerin de kurumsal yönetim uygulamalarını benimsemeleri ve iç kontrol sistemi ve iç denetimi gerçekleştirmeleri zorunlu hale gelmiştir (Kurt ve Okan, 2008: 150). Güçlü bir iç kontrol sistemi KOBİ'lerin büyüme ve gelişim süreçlerini kontrol edilebilir bir ortamda gerçekleştirebilmelerine ve çalışmalarını daha profesyonel bir yapıda yerine getirmelerine yardımcı olmaktadır (Güney, 2009: 73). Bununla birlikte iç kontrol sisteminin planlandığı gibi uygulanması, sistemin etkinliğini ortaya koymaktadır. İşletme yönetimi, işlemenin amaçlarına ve hedeflerine ulaşmasını sağlayacak şekilde iç kontrol sistemini yönlendirdiği zaman kontrollerin etkin olduğu söylenebilir (Kepekçi, 1998: 63).

3. Literatür

Çalışmanın bu bölümünde Türkiye'de KOBİ'ler açısından iç kontrol sistemini değerlendiren çalışmalara ait literatür taramasına yer verilmektedir. Gerek yasal düzenlemeler ve gerekse sağlam bir iç kontrol sistemine sahip olmanın sağladığı kazanımlar nedeniyle özellikle son yıllarda konu ile ilgili Türkiye'de yapılan akademik çalışmaların sayısında bir artış gözlenmektedir. Diğer yandan iç kontrol kavramını literatürde KOBİ'ler açısından değerlendiren çalışmalar ise sınırlı sayıdadır.

Güney (2009) çalışmasında KOBİ'lerde iç kontrol sistemi ile ilgili geniş bir kavramsal çerçeveye yer vermiş ve İstanbul'da inşaat sektöründe faaliyet gösteren 32 adet işletmeye anket uygulanarak veriler elde edilmiştir. Çalışmada iç kontrol sisteminin etkinliği, kontrol yetersizliği ve bu yetersizliğin hangi alanlarda ortaya çıktığı ile ilgili bilgiler verilmiş, etkin bir iç kontrol sisteminin nasıl olması gerektiği üzerinde durulmuştur. Araştırma kapsamında tespit edilen kontrol eksikliklerinin, işletmelerin görevlerin ayrılığı ilkesine uymamalarından ve fiziki kontrolleri ihlal etmelerinden dolayı ortaya çıktığı sonucuna ulaşılmıştır.

Diğer yandan Gönen (2009) tarafından KOBİ'lerde iç kontrol sisteminin yapısı, sistemin temel bileşenlerinden biri olan "kontrol ortamı" açısından analiz edilmiştir. Çalışmanın ana kütlesini ise İzmir Atatürk Organize Sanayi Bölgesinde ve tekstil sektöründe faaliyet gösteren Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler oluşturmuştur. Elde edilen sonuçlara göre incelenen kontrol ortamı boyutlarından yönetim felsefesi ve çalışma tarzı boyutunda işletmenin faaliyet gösterdiği pazarın ulusal pazar, uluslararası pazar olup olmamasına göre anlamlı farklılık ortaya çıkmıştır. Ayrıca uzmanlık boyutunda ise üst yönetim kadrosunun yapısına göre farklılık olduğu bulunmuştur.

Ömürberk ve Altay (2011) tarafından gerçekleştirilen çalışmada, Antalya ili Manavgat bölgesindeki beş yıldızlı otellerde iç kontrol sisteminin etkinliği incelenmiştir. Tanımlayıcı istatistikler çerçevesinde araştırmaya katılan işletmelerin büyük bir bölümü KOBİ'dir. Araştırma sonuçlarına göre işletmelerde genel olarak etkin bir iç kontrol sistemi uygulansa da bazı konularda eksikliklerin olduğu tespit edilmiştir. Buna göre söz konusu eksikliklerin en çok yiyecek içecek bölümünde görüldüğü saptanmış ve bu bölümdeki iç kontrol eksikliklerinin giderilmesi ile maliyet artışlarının da önüne geçilebileceği ifade edilmiştir.

Hatunoğlu, Koca ve Kıllı (2012) iç kontrol sisteminin önemi ile hata ve hileleri önlemedeki etkisine yönelik bir çalışma gerçekleştirmişlerdir. Çalışmada örnek kütlesini Türkiye'nin çeşitli bölgelerindeki 8 ilin Organize Sanayi Bölgelerinde faaliyet gösteren ve iç kontrol sistemine sahip olan 45 işletme üzerinde gerçekleştirilen bir araştırmanın bulgularına da yer verilmiştir. Ayrıca söz konusu araştırmaya katılan işletmelerin %86,67'si KOBİ'dir. Araştırmaya göre iç kontrol sisteminin mevcut olduğu işletmelerde muhasebe hata ve hilelerinin önlenmesinde iç kontrol sisteminin varlığının önemli olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Bununla birlikte çalışmada, mevcut iç kontrol sisteminin etkin olarak çalışabilmesi ve bunun sonucunda iç kontrol sisteminden beklenen faydaların sağlanabilmesinin iyi niyetli üst yönetim ile mümkün olabileceği de ifade edilmiştir.

Akbulut (2012) çalışmasında Trakya Bölgesi'nde faaliyet gösteren ayçiçeği yağı işletmelerinin iç kontrol sistemlerinin mevcut durumunu belirlemek ve iç kontrol sistemlerinin etkinliğini ölçmek amacıyla gerçekleştirilen bir araştırmanın bulgularına yer vermiştir. Araştırma sonuçlarına göre Trakya Bölgesi'nde faaliyet gösteren ayçiçek yağı işletmelerinin iç kontrol sistemine gereken önemi verilmedikleri ve iç kontrol prosedürlerini uygulamadıkları tespit edilmiştir. Çalışmada ayrıca bu olumsuz durumu ortadan kaldırmak ve Trakya Bölgesi'ndeki ayçiçek yağı işletmelerinde etkili bir iç kontrol

sistemi oluşturulabilmesi için ilk olarak yapılması gerekenin uygun bir kontrol ortamının sağlanması gerekliliği de ifade edilmiştir.

Güney, Bektaş vd. (2014) özellikle KOBİ niteliğinde olan sağlık kuruluşlarındaki iç kontrol sistemine ve önemine vurgu yapmayı amaçlayan kavramsal bir çalışma gerçekleştirmişlerdir. Çalışmada sağlık kuruluşlarındaki etkin bir iç kontrol sisteminin verimliliği ve karlılığı etkileyecek olumsuzlukların, hile ve yolsuzlukların en kısa zamanda ortaya çıkartılmasına yardımcı olacağı ifade edilmiştir. Bununla birlikte Türkiye'deki KOBİ niteliğindeki sağlık kuruluşlarının büyük çoğunluğunun aile işletmesi niteliğinde olduğu ve aile işletmelerindeki en önemli sorunların başında gelen kurumsallaşamamanın da etkin bir iç kontrol sistemi ile aşılabileceği vurgulanmıştır.

Kürklü (2014) çalışmasında Osmaniye ilinde özel sektörde faaliyet gösteren üretim ve hizmet işletmelerinin muhasebe-finans birimlerinde gerçekleştirilen nakdi işlemlerin, etkin ve etkili bir şekilde yerine getirilip getirilmediğini "iç kontrol anket yöntemi" kullanarak değerlendirmiştir. Araştırmaya katılan işletmelerin %81,8'i işletme büyüklüğü açısından KOBİ niteliğindedir. Araştırmaya göre üretim işletmelerinin gerek büyüklük olarak gerekse faaliyet akışı olarak hizmet işletmelerinden daha profesyonel bir tarzda örgütlenmesi ve ortaya çıkabilecek muhtemel riskli durumlara karşı daha duyarlı bir yapı oluşturmaları sebebiyle nakit ve nakit yönetimi hususunda iç kontrol sistemlerine daha fazla önem verdikleri saptanmıştır.

Tüm (2015) çalışmasında muhasebe hilelerinin önlenmesi ve/veya azaltılmasında önemli bir araç olarak kabul edilen iç kontrol sisteminin Antakya'da faaliyet gösteren üretim işletmeleri açısından durumunu tespit etmeyi amaçlamıştır. Araştırmaya katılan Antakya merkez ve organize sanayi bölgesinde faaliyette bulunan üretim işletmelerinin çalışan sayıları dikkate alındığında söz konusu işletmelerin çoğunluğunun KOBİ olduğu görülmektedir. Araştırma sonucunda üretim işletmelerinin iç kontrol uygulamalarında önemli eksikleri olduğu ve şirket çalışanları tarafından gerçekleştirilebilecek hilelere açık oldukları bulgularına yer verilmiştir.

KOBİ'lerde iç kontrol sistemi alanında gerçekleştirilen literatür incelemesi doğrultusunda özellikle KOBİ statüsündeki işletmelerin iç kontrol sistemine duydukları ihtiyaçları ve bu sisteme bakış açılarını ortaya koyan literatürde yeterli çalışma bulunmadığı söylenebilmektedir.

4. Araştırma

Çalışmanın bu bölümünde KOBİ'lerdeki iç kontrol sisteminin mevcut durumunu ortaya koymak amacıyla Kayseri'deki imalat sanayi işletmeleri üzerinde gerçekleştirilen araştırmaya ilişkin bilgilere yer verilecektir.

4.1. Araştırmanın Amacı, Kapsamı, Yöntemi ve Kısıtlar

Araştırmanın amacı; imalat sanayinde faaliyet gösteren KOBİ'lerin iç kontrol sistemi hakkındaki tutumlarını belirlemek ve mevcut durumu tespit etmektir. Araştırma Kayseri'de imalat sektöründe faaliyet gösteren KOBİ'ler üzerinde yapılmıştır. Araştırma kapsamında Kayseri Organize Sanayi Bölgesi'nde faaliyet gösteren ve Kayseri Ticaret Odası'na kayıtlı 90 imalat firmasına anket uygulanmıştır.

Tanımsal nitelikte hazırlanan bu araştırma KOBİ'lerde iç kontrol sistemi konusunda KOBİ'lerin yöneticilerinin görüşlerinin alınmasına ve konuyla ilgili olarak farkındalıklarının artırılmasına yönelik uygulamalı ve betimsel bir çalışmadır. İşletmelerde iç kontrol sistemi konusunda KOBİ yöneticilerinin görüşlerini ortaya koymayı amaçlayan bu araştırmada veri toplama tekniği olarak anket yöntemi kullanılmıştır. Anket formları, incelenen literatür, konuyla ilgili yapılmış benzer anket çalışmaları ve uzman görüşlerinden yararlanılarak hazırlanmıştır. Araştırmada 77'si yüz yüze görüşülerek, 13'ü e-mail yoluyla olmak üzere toplam 90 anket formu elde edilmiş ve değerlendirmeye alınmıştır. Anket formunun ilk bölümünde işletmelerin demografik özelliklerine ve iç kontrol sistemlerinin olup olmadığına yer verilmiştir. İkinci bölümde ise iç kontrol sistemi ile ilgili amaç, kapsam ve önem belirten 8 ifadeye yer verilmiş ve KOBİ yöneticilerinin konuyla ilgili görüşleri ortaya konmaya çalışılmıştır. İkinci bölümde yer alan ifadelerin önem düzeyleri Likert tipi beşli ölçek ile (1:Kesinlikle Katılmıyorum ve 5:Kesinlikle Katılıyorum) derecelendirilmiştir. Anket verilerinin analizinde Bağımsız Örneklem Tek Yönlü Varyans Analizi (ANOVA) kullanılmıştır.

İmalat sanayinde faaliyet gösteren KOBİ'lerin iç kontrol sistemi hakkındaki tutumlarını ortaya koymak, mevcut durumu tespit etmek ve konu hakkında farkındalık oluşturmak amacıyla gerçekleştirilen bu araştırmanın, Kayseri'de belirli bir sektörde faaliyet gösteren işletmeler üzerinde gerçekleştirilmiş olması araştırmanın en önemli kısıtıdır.

4.2. Bulgular

Kayseri Organize Sanayi Bölgesi'nde imalat sektöründe faaliyette bulunan ve araştırmaya katılan 90 firmadan elde edilen tanımlayıcı istatistiklere ilişkin bazı temel bulgular Tablo 1'de yer almaktadır.

Tablo 1: Araştırmaya Katılanlara Ait Tanımlayıcı İstatistiki Bilgiler

Demografik Özellikler	***%***
İşletmenin Hukuki Yapısı	
Anonim Şirket	37,8
Limited Şirket	62,2
İşletmenin Faaliyette Bulunduğu Sektör	
Gıda	8,9
Tekstil-Dokuma	14,4
Orman Ürünleri-Mobilya	30
Taş-Toprak Sanayi	2,2
Kimya ve Plastik Ürünleri	11,3
İnşaat	14,4
Metal-Araç Gereç	10
Diğer	8,8
İşletmede Çalışan Personel Sayısı	
25'ten Az	11,1
25-50	40
51-100	32,2
101-250	16,7
İşletmelerin Faaliyette Bulunduğu Süre (Yıl)	
0-3	4,4
4-7	25,6
8-11	34,4
12 yıl ve Üzeri	35,6
İşletmelerin Yıllık Ortalama Satış Cirosu	
1 Milyon TL'den az	10
1-10 Milyon TL	53,3
10 Milyon TL üzeri	36,7

Elde edilen bulgulara göre işletmelerin %37,8 anonim şirket, %62,2'si limitet şirket statüsündedir. Bu işletmelerin %30'u orman ürünleri-mobilya sektöründe faaliyet göstermektedirler. İşletmelerin %11,1'i 25'ten az, %40'ı 25-50, %32,2'si 51-100, %16,7'si ise 101-250 personel istihdam etmektedirler. Araştırmaya katılan işletmelerin %34,4'ü 8-11 yıl, %35,6'sı ise 12 yıl ve daha fazla süredir faaliyet göstermektedirler. İşletmelerin %10'unun yaklaşık yıllık satış cirosu 1 milyon TL'den az, %53,3'ünün 1-10 milyon TL, %36,7'sinin 10 milyon TL'nin üzerinde olduğu tespit edilmiştir.

Araştırmada Kayseri Organize Sanayi Bölgesi'nde faaliyette bulunan KOBİ'lerin yöneticilerine "işletmenizde etkin bir iç kontrol sistemi var mı?" şeklinde üç seçenekli bir soru yöneltilmiştir.

Tablo 2: Araştırmaya Katılan KOBİ'lerde Etkin Bir İç Kontrol Sisteminin Varlığı

Etkin Bir İç Kontrol Sistemi Var mı?	%
Evet	36,7
Hayır	27,8
Kısmen	35,5

Tablo 2 incelendiğinde araştırmaya katılan işletmelerin %36,7'sinde etkin bir iç kontrol sisteminin olduğu, %35,5'inde kısmen var olduğu, %27,8'inde ise etkin bir iç kontrol sisteminin olmadığı yönünde yanıtlar alınmıştır.

Araştırma kapsamında işletmelerinde etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı konusunda Tablo 2'ye göre "evet" cevabı verenlerin haricindekilere işletmelerinde etkin bir iç kontrol sisteminin bulunmaması nedenleri sorulmuştur. Bu doğrultuda söz konusu işletmelere beş alternatif neden sunulmuş ve bunlardan kendileri için en geçerli olan sadece bir seçeneği işaretlemeleri istenmiştir.

Tablo 3: Araştırmaya Katılanların KOBİ'lerde Etkin Bir İç Kontrol Sistemi Bulunmaması Nedenlerine Göre Dağılımı

İfadeler	***n***	***%***
İç kontrolün basit bir şekilde muhasebe ve finansman birimi tarafından yapılması.	24	42,0
Bu konuda herhangi bir yasal zorunluluk bulunmaması.	8	14,0
İç kontrol sistemi oluşturulmasının oldukça maliyetli bir süreç olması.	6	11,0
İç kontrol sistemi tasarımı için eğitimli personel bulunmaması.	15	26,0
İç kontrolün işletme için gerekli bir sistem olarak düşünülmemesi.	4	7,0
Toplam	***57***	***100,0***

Elde edilen bulgulara göre KOBİ'lerde etkin bir iç kontrol sisteminin bulunmamasının nedenleri açısından araştırmaya katılanların %42'si iç kontrolün muhasebe-finansman birimi tarafından yapıldığı, %14'ü iç kontrol için yasal bir zorunluluk olmadığı, %11'i iç kontrol oluşturmanın çok maliyetli bir süreç olduğu, %26'sı eğitimli personel bulunmadığı ve %7'si işletme için gerekli bir sistem olarak düşünülmediği şeklinde yanıtlar vermişlerdir.

Araştırma kapsamında KOBİ yöneticilerinin iç kontrol sistemine ilişkin tutumları ile işletmelerin yıllık ortalama satış cirosu arasındaki ilişkinin ortaya konulması amacıyla araştırmaya katılanlara kurumların iç kontrol yapıları ile ilgili temel düzeyde sekiz ifade hakkındaki düşünceleri sorulmuştur.

Tablo 4: KOBİ'lerin İç Kontrol Yapılarına İlişkin İfadeler İle Yıllık Ortalama Satış Cirosu Arasındaki İlişki

	İfadeler	χ^2	***P***
1	İşletmenin politika ve amaçlarıyla uyumlu bir iç kontrol sisteminin varlığının işletmeye avantaj sağlayacağının düşünülmesi.	18,16	**0,02**
2	İşletmedeki çalışanların görev, yetki ve sorumluluklarının açık ve net bir şekilde belirlenmesi.	6,34	0,61
3	İşletmede muhasebe işlemlerinin eksiksiz ve doğru yapılmasını sağlayacak prosedürlerin bulunması.	22,72	**0,00**
4	İşletmede yapılan kayıtların, işlemi gerçekleştiren ve kontrol eden tarafından ayrı ayrı onaylanması.	21,68	**0,01**
5	İşletmede tüm faaliyetlerin mevzuata, ana sözleşmeye ve şirket içi düzenlemelere uygun olarak yapılıp yapılmadığının kontrol edilmesi.	16,74	**0,03**
6	Yönetsel olarak mali ve parasal konularda kimlerin sorumlu olduğunun resmi bir yetki devri ile belirlenmesi.	12,58	0,13
7	İşletmedeki mevcut raporlama sisteminin işletmenin ana hedeflerine ulaşılıp ulaşılmadığının yönetimce değerlendirilmesine imkân vermesi.	14,17	0,08
8	İşletme faaliyetlerinin denetimi ve raporlanması konusunda veri tabanı oluşturulması ve bunun için gerekli teknolojik alt yapının hazırlanması gerekliliği.	14,37	0,07

"İşletmenin politika ve amaçlarıyla uyumlu bir iç kontrol sisteminin varlığının işletmeye avantaj sağlayacağının düşünülmesi" ifadesi işletmenin yıllık cirosuna göre anlamlı farklılık göstermektedir ($p<0,05$). Buna göre "iç kontrol sisteminin varlığının işletmeye avantaj sağlayacağı düşüncesi" yıllık cirosu 1 milyon TL'den az olan işletmelerle 1 milyon TL'den fazla olan işletmeler arasında anlamlı düzeyde farklıdır ve yıllık cirosu 1 milyon TL'den fazla olan işletmeler iç kontrol sisteminin varlığının avantaj sağlayacağı görüşüne daha fazla katılmaktadırlar.

"İşletmede muhasebe işlemlerinin eksiksiz ve doğru yapılmasını sağlayacak prosedürlerin yer alması" ifadesi yıllık ciroya göre anlamlı farklılık göstermektedir ($p<0,05$). Buna göre "muhasebe işlemleri için prosedürlere yer verme" durumu yıllık cirosu 1 milyon TL'den az olan işletmelerle yıllık cirosu 1 milyon TL'den fazla işletmeler arasında anlamlı düzeyde farklıdır ve yıllık cirosu 1 milyon TL'den fazla olan işletmeler muhasebe işlemlerinin eksiksiz ve doğru yapılmasını sağlayacak prosedürlere daha fazla yer vermektedirler.

"İşletmede yapılan kayıtların işlemi gerçekleştiren ve kontrol eden tarafından ayrı ayrı onaylanması" ifadesi yıllık ciroya göre anlamlı farklılık göstermektedir ($p<0,05$). Buna göre "kayıtları gerçekleştiren ve kontrol eden tarafından ayrı onaylanması" durumu yıllık cirosu 1 milyon TL'den az olan işletmelerle yıllık cirosu 1 milyon TL'den fazla işletmeler

arasında anlamlı düzeyde farklıdır ve yıllık cirosu 1 milyon TL'den fazla olan işletmeler kayıtları gerçekleştiren ve kontrol eden tarafından ayrı ayrı onaylanması gerektiği görüşüne daha fazla katılmaktadırlar.

"İşletmede tüm faaliyetlerin mevzuata, ana sözleşmeye ve şirket içi düzenlemelere uygun olarak yapılıp yapılmadığının kontrol edilmesi" ifadesi yıllık ciroya göre anlamlı farklılık göstermektedir ($p<0,05$). Buna göre "faaliyetlerin genel ve özel mevzuata uygunluğu" yıllık cirosu 1 milyon TL'den az olan işletmelerle yıllık cirosu 1 milyon TL'den fazla işletmeler arasında anlamlı düzeyde farklıdır ve yıllık cirosu 1 milyon TL'den fazla olan işletmeler faaliyetlerin genel ve özel mevzuata uygunluğunu daha fazla kontrol etmektedirler.

KOBİ'lerin iç kontrol yapılarına ilişkin ifadeler ile yıllık ciroları arasındaki ilişkiye ait Ki-Kare analizleri incelendiğinde 1, 3, 4 ve 5. ifadeler dışında iç kontrol yapısının yıllık ciroya göre anlamlı düzeyde farklılaşmadığı görülmektedir ($p>0,05$).

Araştırmada son olarak etkin bir iç kontrol sistemine sahip olan işletmeler ile olmayan işletmeler açısından iç kontrol sistemine ilişkin çalışmada yer alan sekiz temel ifade hakkında herhangi bir anlamlı farklılık bulunup bulunmadığı analiz edilmiştir.

Tablo 5: KOBİ'lerin İç Kontrol Yapılarına İlişkin İfadeler İle İç Kontrol Sisteminin Varlığı Arasındaki İlişki

	İfadeler	χ^2	***P***
1	İşletmenin politika ve amaçlarıyla uyumlu bir iç kontrol sisteminin varlığının işletmeye avantaj sağlayacağının düşünülmesi.	27,86	**0,00**
2	İşletmedeki çalışanların görev, yetki ve sorumlulukları açık ve net bir şekilde belirlenmesi.	26,17	**0,00**
3	İşletmede muhasebe işlemlerinin eksiksiz ve doğru yapılmasını sağlayacak prosedürlerin bulunması.	39,15	**0,00**
4	İşletmede yapılan kayıtların işlemi gerçekleştiren ve kontrol eden tarafından ayrı ayrı onaylanması.	48,66	**0,00**
5	İşletmede tüm faaliyetlerin mevzuata, ana sözleşmeye ve şirket içi düzenlemelere uygun olarak yapılıp yapılmadığının kontrol edilmesi.	23,60	**0,00**
6	Yönetsel olarak mali ve parasal konularda kimlerin sorumlu olduğunun resmi bir yetki devri ile belirlenmesi.	23,86	**0,00**
7	İşletmede mevcut raporlama sistemi işletme ana hedeflerine ulaşılıp ulaşılmadığının yönetimce değerlendirilmesine imkân vermektedir.	32,38	**0,00**
8	İşletme faaliyetlerinin denetimi ve raporlanması konusunda veri tabanı oluşturulması ve bunun için gerekli teknolojik alt yapının hazırlanmasını gerekli buluyorum.	11,52	0,17

"İşletmenin politika ve amaçlarıyla uyumlu bir iç kontrol sisteminin varlığının işletmeye avantaj sağlayacağının düşünülmesi" ifadesi işletmenin iç kontrol sisteminin varlık durumuna göre anlamlı farklılık göstermektedir (p<0,05). Buna göre "iç kontrol sisteminin varlığının işletmeye avantaj" sağlayacağı düşüncesi iç kontrol sistemi tamamen veya kısmen var olan işletmelerle iç kontrol sistemi olmayan işletmeler arasında anlamlı düzeyde farklıdır ve iç kontrol sistemi tamamen veya kısmen var olan işletmeler iç kontrol sisteminin varlığının avantaj sağlayacağı görüşüne daha fazla katılmaktadırlar.

"İşletmede çalışanların görev, yetki ve sorumluluklarının açık ve net bir şekilde belirlenmesi" ifadesi işletmede iç kontrol sisteminin varlığına göre anlamlı farklılık göstermektedir (p<0,05). Buna göre "çalışanların görev, yetki ve sorumluluklarının açık bir şekilde belirlenmesi" durumu iç kontrol sistemi tamamen veya kısmen var olan işletmelerle iç kontrol sistemi olmayan işletmeler arasında anlamlı düzeyde farklıdır ve iç kontrol sistemi tamamen veya kısmen var olan işletmeler çalışanların görev, yetki ve sorumluluklarını açık ve net bir şekilde belirlenmesini daha çok desteklemektedirler.

"İşletmede muhasebe işlemlerinin eksiksiz ve doğru yapılmasını sağlayacak prosedürlerin bulunması" ifadesi işletmede iç kontrol sisteminin varlığına göre anlamlı farklılık göstermektedir (p<0,05). Buna göre "muhasebe işlemlerinin eksiksiz ve doğru yapılmasını sağlayacak prosedürlere yer verme" durumu iç kontrol sistemi tamamen veya kısmen var olan işletmelerle iç kontrol sistemi olmayan işletmeler arasında anlamlı düzeyde farklıdır ve iç kontrol sistemi tamamen veya kısmen var olan işletmeler muhasebe işlemlerinin eksiksiz ve doğru yapılmasını sağlayacak prosedürlere daha fazla yer verilmesi gerektiğini düşünmektedirler.

"İşletmede yapılan kayıtların işlemi gerçekleştiren ve kontrol eden tarafından ayrı ayrı onaylanması" ifadesi işletmede iç kontrol sisteminin varlığına göre anlamlı farklılık göstermektedir (p<0,05). Buna göre "kayıtları gerçekleştiren ve kontrol eden tarafından ayrı ayrı onaylanması" durumu iç kontrol sistemi tamamen veya kısmen var olan işletmelerle iç kontrol sistemi olmayan işletmeler arasında anlamlı düzeyde farklıdır ve iç kontrol sistemi tamamen veya kısmen var olan işletmeler kayıtları gerçekleştiren ve kontrol eden tarafından ayrı ayrı onaylanması işlemini daha fazla gerçekleştirmektedir.

"İşletmede tüm faaliyetlerin mevzuata, ana sözleşmeye ve şirket içi düzenlemelere uygun olarak yapılıp yapılmadığının kontrol edilmesi" ifadesi işletmenin iç kontrol sisteminin varlığına göre anlamlı farklılık göstermektedir (p<0,05). Buna göre "tüm faaliyetlerin genel ve özel mevzuata uygunluğunun kontrol edilmesi" durumu iç kontrol sistemi

tamamen veya kısmen var olan işletmelerle iç kontrol sistemi olmayan işletmeler arasında anlamlı düzeyde farklıdır ve iç kontrol sistemi tamamen veya kısmen var olan işletmeler tüm faaliyetlerin genel ve özel mevzuata uygunluğunu daha fazla kontrol etme eğilimindedirler.

"Yönetsel olarak mali ve parasal konularda kimlerin sorumlu olduğunun resmi bir yetki devri ile belirlenmesi" ifadesi işletmenin iç kontrol sisteminin varlığına göre anlamlı farklılık göstermektedir ($p<0,05$). Buna göre "mali ve parasal konularda sorumlunun resmi bir yetki devri ile belirlenmesi" durumu iç kontrol sistemi tamamen veya kısmen var olan işletmelerle iç kontrol sistemi olmayan işletmeler arasında anlamlı düzeyde farklıdır ve iç kontrol sistemi tamamen veya kısmen var olan işletmeler mali ve parasal konularda kimlerin sorumlu olduğunu resmi bir yetki devri ile belirlemeye daha fazla önem vermektedir.

"İşletmedeki mevcut raporlama sisteminin işletmenin ana hedeflerine ulaşılıp ulaşılmadığının yönetimce değerlendirilmesine imkân vermesi" ifadesi işletmenin iç kontrol sisteminin varlığına göre anlamlı farklılık göstermektedir ($p<0,05$). Buna göre "raporlama sisteminin yönetimce değerlendirilme imkânının olması" durumu iç kontrol sistemi tamamen veya kısmen var olan işletmelerle iç kontrol sistemi olmayan işletmeler arasında anlamlı düzeyde farklıdır ve iç kontrol sistemi tamamen veya kısmen var olan işletmeler raporlama sisteminin yönetimce değerlendirilme imkânının olmasına daha fazla önem vermektedir.

KOBİ'lerin iç kontrol yapıları ile iç kontrol sisteminin varlığı arasındaki ilişkiye ait Ki-Kare analizleri incelendiğinde 8. ifadenin iç kontrol sisteminin varlığına göre anlamlı düzeyde farklılaşmadığı görülmektedir ($p>0,05$). Tablo 5'te yer alan veriler genel olarak değerlendirildiğinde iç kontrol sistemine sahip olan KOBİ'lerin olmayanlara nazaran daha iyi bir kontrol bilincine sahip oldukları görülmektedir. Bu doğrultuda KOBİ'ler açısından iç kontrol hakkındaki farkındalığı artırmak amacıyla konu ile ilgili yapılacak olan akademik çalışmalarda iyi uygulama örneklerini ele alan vaka analizlerine yer verilmesi oldukça yararlı olacaktır.

5. Sonuç

Dünyada sürekli olarak büyüyen ve gelişen rekabet ortamı, işletmelerin kendilerini yeniden yapılandırma, varlıklarını koruma, olası hata ve hileleri önleyerek güvenilir finansal bilgilere ve etkin kontrol ortamına sahip olma gereksinimlerini artırmıştır. İşletmelerin büyümesi ve işlem hacimlerinin artması nedeniyle işletme faaliyetleri gün

geçtikçe karmaşık hale gelmektedir. Küresel rekabet içinde sürekli büyüme ve gelişmeyi hedefleyen şirketlerin, kontrol, denetim ve risk yönetimine öncelik verdiği görülmektedir. Hem mevcut varlıklarına, hem de gelecekteki büyümelerine yönelik riskleri en etkili ve verimli şekilde yönetmek, uzun vadede yüksek performans sergileyebilmek için işletme içi kontrollerin yeterliliği ve denetlenebilir olması işletmelerin temel ihtiyaçları arasında yer almaktadır.

Tanımsal nitelikte hazırlanan bu araştırma KOBİ'lerde iç kontrol sistemi konusunda KOBİ'lerin yöneticilerinin görüşlerinin alınmasına ve konuyla ilgili olarak farkındalıklarının artırılmasına yönelik uygulamalı ve betimsel bir çalışmadır. Çalışma kapsamında araştırma sonucunda elde edilen temel bulgulara ve bu bağlamda oluşturulan önerilere de verilmektedir.

Elde edilen bulgulara göre KOBİ'lerde etkin bir iç kontrol sisteminin bulunmamasının nedenleri açısından araştırmaya katılanların %42'si iç kontrolün muhasebe-finansman birimi tarafından yapıldığı için oluşturulmadığını ifade etmişlerdir. İç kontrol kurum içerisinde bütün çalışan ve yöneticilerin katılımıyla oluşturulan ve sürdürülen bir sistemdir. Dolayısıyla iç kontrol konusunda işletmedeki muhasebe-finans gibi sadece tek bir departmanı sorumlu tutmak oldukça yanlış bir uygulama şeklidir. Diğer yandan bu araştırma sorusu ile KOBİ yöneticilerinin büyük bir bölümünün iç kontrol ve iç denetim kavramlarını birbirinden farklı olmalarına rağmen çoğu zaman birbirinin yerine kullandıkları da görülmektedir. Diğer yandan KOBİ'lerin iç kontrol konusundaki bilgi ve eğitim eksiklikleri noktasında işletmelerin mali müşavirlerinin rolü oldukça önemlidir. Mali müşavirler KOBİ'lerde iç kontrol sisteminin tasarımı ve bu konudaki farkındalığın artırılması açısından danışmanlık rolü üstlenmeli ve bu doğrultuda kendilerini geliştirmelidirler.

Çalışmada ayrıca KOBİ'lerin iç kontrol yapıları ile iç kontrol sisteminin varlığı arasındaki ilişki incelenmiştir. Buna göre iç kontrol sisteminin varlığının işletmeye avantaj sağlayacağı düşüncesi iç kontrol sistemi tamamen veya kısmen var olan işletmelerle iç kontrol sistemi olmayan işletmeler arasında anlamlı düzeyde farklıdır ve iç kontrol sistemi tamamen veya kısmen var olan işletmeler iç kontrol sisteminin varlığının avantaj sağlayacağı görüşüne daha fazla katılmaktadır. Özetle iç kontrol sistemine sahip olan KOBİ'lerin olmayanlara nazaran daha iyi bir kontrol bilincine sahip oldukları görülmektedir. Bu doğrultuda KOBİ'ler açısından iç kontrol hakkındaki farkındalığı

artırmak amacıyla konu ile ilgili yapılacak olan akademik çalışmalarda iyi uygulama örneklerini ele alan vaka analizlerine yer verilmesi oldukça yararlı olacaktır.

İşletmelerde kontrol fonksiyonunda oluşan aksaklıklar önemli bilgilerin akışında aksamalara neden olarak karar mekanizmasının işleyişini zayıflatmaktadır. Bu durum, işletme için olumsuz bir sonuç doğurmakla birlikte, işletme hakkında piyasadaki karar alıcıların da güveninin sarsılmasına yol açmaktadır. Böyle bir olumsuzluğun ortaya çıkmasını önlemek için, etkin işleyen bir iç kontrol sistemi kurmak, iç denetim fonksiyonunu geliştirmek ve gönüllü olarak bağımsız denetime tabi olmak, işletmeler açısından alınacak en doğru kararlardır. İç kontrol sisteminin yetersiz olması ya da hiç olmamasının neden olacağı güvenilir olmayan bilgi, kanunlara aykırı işlemler, varlık kayıpları ve kaynakların etkin kullanılamaması gibi maliyetlerin yanı sıra gereğinden fazla kontrole sahip olmanın yaratacağı maliyet de işletmelerde kurumsal tortu oluşturabilir. Bu yüzden, belirli aralıklarla iç denetim birimi ve/veya bağımsız denetçiler vasıtasıyla iç kontrol sistemi sürekli takip edilmeli ve değerlendirilmelidir.

İmalat sanayinde faaliyet gösteren KOBİ'lerin iç kontrol sistemi hakkındaki tutumlarını ortaya koymak, mevcut durumu tespit etmek ve konu hakkında farkındalık oluşturmak amacıyla gerçekleştirilen bu araştırmanın, Kayseri'de belirli bir sektörde faaliyet gösteren işletmeler üzerinde gerçekleştirilmiş olması araştırmanın en önemli kısıtları arasında yer almaktadır. Konu ile ilgili olarak gelecekte KOBİ'ler için özellikle iç kontrol sisteminin tasarımı noktasında rehber oluşturabilecek çalışmalar yapılması oldukça yararlı olacaktır. Ayrıca sağlam ve sürdürülebilir bir iç kontrol sisteminin kurum içerisindeki bütün yönetici ve çalışanların desteğini gerektirmesi nedeniyle gelecekteki çalışmalarda işletmelerdeki alt kademelerdeki çalışanların tutum ve davranışlarını belirlemeye yönelik çalışmalar da gerçekleştirilebilir.

Kaynakça

Akbulut, E. (2012). "İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin İncelenmesi ve Trakya Bölgesindeki Ayçiçek Yağı Sektöründe Bir Araştırma", Electronic Journal of Vocational Colleges, Mayıs 2012, ss. 174-187.

Aksoy, T. (2005), "Ulusal ve Uluslararası Düzenlemeler Bağlamında İç Kontrol ve İç Kontrol Gerekliliği: Analitik Bir İnceleme", Mali Çözüm Dergisi, Sayı:72, ss.138-164.

Aksoy, T. (2007), Basel II ve İç Kontrol, Ankara SMMMO Yayın No:53, Başak Matbaası, Ankara.

COSO (Committee of Sponsoring Organizations). (2013). Internal Control – Integrated Framework, Executive Summary, http://www.coso.org/documents/990025P_Executive_Summary_final_may20_e.pdf, Erişim Tarihi: 10.05.2015

European Commission, (2005), The New SME Definition (User Guide and Model Declaration), Enterprise and Industry Publications, http://ec.europa.eu/enterprise/policies/sme/files/sme_definition/sme_user_guide_en.pdf, Erişim Tarihi: 05.04.2015

Gönen, S. (2009). "İç Kontrol Sisteminin Unsurlarından Kontrol Ortamının İncelenmesine Yönelik Bir Araştırma", Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Mart, Sayı: 1, ss. 189-217.

Güney, A. (2009), İşletmelerde İç Kontrol Sistemi: Küçük ve Orta Büyüklükteki İnşaat İşletmelerinde Pilot Bir Araştırma, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.

Güney, G., Bektaş, G., vd. (2014). "KOBİ Niteliğindeki Sağlık Kuruluşlarında İç Kontrol Sistemi ve Önemi", İstanbul Aydın Üniversitesi Anadolu BİL Meslek Yüksekokulu Dergisi, Yıl: 9, Sayı:33-34, ss. 68-86.

Güzeldere, H., Sarıoğlu, S. E., (2014), "Türkiye'de Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Sermaye Yapısı ve Ölçek ve Sektöre Göre Sermaye Yapısının Farklılaşması: İstanbul'da Faaliyet Gösteren KOBİ'lere Uygulanan Bir Anket Çalışmasının Değerlendirilmesi", Journal of Economics, Finance and Accounting, Cilt: 1, Sayı: 3, ss. 218-236.

Haftacı, V. (2011). Muhasebe Denetimi, 2. Baskı, Umuttepe Yayınları, Kocaeli.

Hatunoğlu, Z., Koca, N., Kıllı, M. (2012). "İç Kontrolün Muhasebe Sistemindeki Hata ve Hilelerin Önlenmesindeki Rolü Üzerine Bir Alan Çalışması", Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt: 9, Sayı: 20, ss. 169-189.

Kaval, H. (2005). Muhasebe Denetimi (UFRS Uygulama Örnekleriyle), Gazi Kitabevi, Ankara.

Kaval, H., Karapınar, A., vd. (2015), Türkiye Denetim Standartları Uygulama ve Yorumları, Gazi Kitabevi, Ankara.

Kepekçi, C. (1998). Bağımsız Denetim, 3. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara.

Kurt, G., Okan, P. (2008), ""BASEL II Kapsamında KOBİ'lerin İç Kontrol Sisteminin ve İç Denetimin Etkinliğinin Sağlanmasına Yönelik Öneriler", Basel II'ye Geçiş Öncesi KOBİlerde Genel Durum Değerlendirmesi: Sorunlar ve Çözüm Önerileri, I. Uluslararası Sempozyum: KOBİ'ler ve BASEL II, 2-4 Mayıs 2008, ss.148-156.

Kürklü, E. (2014). "Nakit Yönetimin Başarısının Sağlanmasında İç Kontrolün Rolü: Üretim ve Hizmet İşletmeleri Arasındaki Farklılıkların Tespiti", Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi, Yıl: 2, Sayı: 2/2, ss. 375-392.

Ömürberk, V., Altay, S.Ö. (2011), "Turizm İşletmelerinde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin İncelenmesi ve Manavgat Bölgesindeki Beş Yıldızlı Otellerde Bir Araştırma", Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, C.16, ss. 379-402.

Öndeş, T. (2000), "Kobi'lerde Verimliliğin Artması İçin İç Kontrol Sisteminin Kurulması ve Yürütülmesi İle İlgili Bazı İpucu Sorular", Muhasebe ve Denetime Bakış, Sayı: 2, ss.79-85.

Selimoğlu, S. K., Uzay, Ş. vd. (2011). Muhasebe Denetimi, 3. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.

Tüm, K. (2015), "Muhasebe Hilelerinin Önlenmesinde İç Kontrol Sisteminin Önemi Üzerine Bir Araştırma", Giresun Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Yıl: 1, Sayı: 1, ss.105-128.

JOURNAL OF ACCOUNTING, FINANCE AND AUDITING STUDIES

http://www.jafas.org

Entelektüel Sermaye Üzerinde Kalite Yönetim Sistemi Uygulamasının Finansal Etkisi: Borsa İstanbul İnşaat ve Bayındırlık İşleri Sektöründeki Şirketler Üzerinde Analiz Çalışması (Financial Effect of Quality Management System on Intellectual Capital: An Analysis Application on Firms that Quoted to Construction And Public Works Sector in Istanbul Stock Exchange)

Osman TURGUT[a] Fatih Burak GÜMÜŞ[b]

[a] Dr., Sakarya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, dr.osmanturgut@gmail.com

[b] Yrd.Doç.Dr., Sakarya Üniversitesi, İşletme Fakültesi, fbgumus@sakarya.edu.tr

Anahtar Kelimeler
Entelektüel Sermaye, Kalite Yönetim Sistemi, Yapısal Sermaye, Piyasa Değeri/Defter Değeri, Eşleştirilmiş Gruplar t-testi.

Jel Sınıflandırması
C12, G32.

Özet
Günümüz finans literatüründe entelektüel sermayenin üç unsurundan birisi yapısal sermayedir ve Kalite Yönetim Sistemi yapısal sermaye içerisinde tanımlanmaktadır. Bu çalışmada Kalite Yönetim Sisteminin şirketlerin entelektüel sermayesi üzerindeki etki seviyesi analiz edilmektedir. Bu kapsamda Borsa İstanbul "İnşaat ve bayındırlık işleri" sektöründe 14.09.2014 itibariyle işlem gören 10 şirket analiz edilmiştir. Araştırma sonuçlarına göre, şirketlerin çeyrek dönemler itibariyle bir bütün halinde değerlendirilmesi sonucunda, bu şirketlerin yatırımcılarının Şirkette Kalite Yönetim Sistemi uygulanmasına ilişkin duyarlılığının incelenen dönemlerde var olduğu ifade edilebilir.

Keywords
Intelectual Capital, Quality Management System, Structural Capital, Market Value/Book Value, Paired Samples t-test.

Jel Classification
C12, G32.

Abstract
Today in the finance literature, structural capital is one of the three elements of intellectual capital and the Quality Management System is defined in the structural capital. In this study the impact levels of Quality Management System on the intellectual capital of the companies are analyzed. In this context, 10 companies which are quoted as date 09.14.2014 in the Istanbul Stock Exchange "construction & public works" sector are analyzed. As a result, the inference that investors of the companies are sensitive to practice of Quality Management System may be concluded.

1. Giriş

İlk kez 1969'da J. Kenneth Galbraith tarafından kullanılan entellektüel sermaye kavramı, son on yılda gerek akademik gerekse iş dünyası tarafından temel bir ilgi alanı olmaya başlamıştır. İlginin artmasında entelektüel sermayenin, günümüzde bir firmayı diğerinden ayırmaya yarayan ve birçok yazar tarafından rekabette önemli üstünlük sağlayan bir stratejik varlık olarak değerlendirilmesinin önemli payı olmuştur.

İlk profesyonel entellektüel sermaye yöneticisi Leif Edvinsson, entellektüel sermayeyi "*değere dönüşen bilgi*" olarak tanımlamakta insan ve yapısal sermaye olarak ikiye ayırmaktadır. Thomas A. Stewart'ın yaklaşımına göre ise entelektüel sermaye üç temel unsurdan oluşmaktadır ve bunlar insan sermayesi, yapısal sermaye ve müşteri sermayesidir.

Çalışmamızın odaklandığı konu olan, kuruluşların ürün veya hizmetlerinin uluslararası kabul görmüş bir yönetim sistemine uygun olarak sevk ve idare edilmesi için ihtiyaç duyulan bir yönetim anlayışının sonucunda ortaya çıkan kalite yönetim sistemi, entelektüel sermayenin unsurlarından olan "yapısal sermaye" içerisinde yer almaktadır.

Bu bağlamda ulaşılmak istenilen "kalite" kavramı, insanların ve sistemlerin "hata yapması" ve "mükemmele ulaşma isteği" gerçeğinden ortaya çıkmıştır. Latin dilinde "nasıl olduğu" anlamına gelen "Qualis" kelimesinden türemiş ve "Qualitas" kelimesiyle ifade edilmiştir.

Kalite çerçevesindeki standardizasyon ise, belirli bir faaliyetle ilgili olarak ekonomik fayda sağlamak üzere bütün ilgili tarafların yardımı ve işbirliği ile belirli kurallar koyma ve bu kuralları uygulama işlemidir. Standardizasyon aslında toplumun kalite ve ekonomikliği arama çalışmalarının sonucu olarak ortaya çıkan bir faaliyettir. Bu bağlamda kalite ve kalitenin kural halinde uygulama işlemi olan standardizasyon bir bütün halinde entelektüel sermayenin unsurlarından olan yapısal sermaye içerisinde yer almaktadır.

Bu çalışmada, öncelikle yapısal sermaye içerisinde yer almak suretiyle entelektüel sermaye üzerinde etki oluşturan kalite yönetim sisteminin incelenen şirketlerde uygulanmakta olup olmadığı incelenmiş olup Borsa İstanbul "İnşaat ve bayındırlık işleri" sektöründe yer alan şirketlerin Kalite Yönetim Sistemine dâhil olup olmaması yönüyle rekabet ve kalite üstünlüğü sağlayabildikleri önkabulü dikkate alınarak bu durumun bu şirketlerin entelektüel sermayesinin finansal değerini etkileyip etkilemediği ile ne ölçüde

veya ne yönde etkilediğinin ortaya konulması amaçlanmıştır.

Çalışmada, Borsa İstanbul "İnşaat ve bayındırlık işleri" sektöründe işlem görmekte olup kalite yönetim sistemi uygulamakta olan şirketlerin kalite yönetim sistemi uygulamaya başlama yılı 0 (sıfır) kabul edilerek bu tarihten t_{-3} yılı ilâ t_{+3} yılları arasındaki şirketin kalite yönetim sistemine başladığı yıla göre farklılık gösterebilen (sabit olmayan) 6 yıllık verileri esas alınmak suretiyle entelektüel sermayenin işletme bazında ölçüm yöntemlerinden olan PD/DD oranının yıllık bazda (%) değişim oranlarının bu dönemlere ilişkin karşılaştırmalı analizi yapılmıştır.

İlerleyen kısımlarda ayrıntılarda görüleceği üzere, çalışmanın birbirinden farklı yıllarda kalite yönetim sistemini uygulamaya başlayan şirketleri ve birbirinden bağımsız olarak borsada oluşan PD/DD oranlarını birbirleriyle irtibatlandırmak aynı zeminde olmamaları nedeniyle ancak ve sadece artış oranları karşılaştırmak bu bunun için de kalite yönetim sistemini uygulamaya başlama yılını sıfır (t_0) olarak kabul etmek suretiyle ve öncesi yılları da (t_-) ile (t_+) olmak üzere değerlendirme yapmak mümkün olabilmiştir. Zira incelenen her bir şirketin kalite yönetim sistemine başlama yılının bir diğerinden farklı olduğu tespit edilmiştir.

Araştırmada Karşılaşılan Sınırlamalar

Araştırmada işletmelerin kalite yönetim sistemi uygulamaya başlama tarihlerine ilişkin verilerin elde edilmesinde zorluk ve bilgiye erişim kısıtı yaşanmıştır.

Şirketlerin kalite yönetim sistemi uygulamalarına dair resmî internet sitelerinde genellikle ilk planda göze çarpar şekilde bilgi sunumunda bulunmadıkları tespit edilmiştir. Yönetim kurullarınca her yıllık faaliyet dönemi sonunda tanzim edilerek Kamuyu Aydınlatma Platformu (http://www.kap.gov.tr) üzerinden yatırımcılara da sunulan ve Borsa İstanbul'a bildirilen faaliyet raporlarında da kalite yönetim sistemine dair bilginin sık olmayan bir şekilde sunuma konu edildiği görülmüştür.

Çalışmada sınırlayıcı unsurlar olarak aşağıdaki hususlar belirlenmiştir.

1. Çalışmada sadece Borsa İstanbul "İnşaat ve bayındırlık işleri" sektöründe yer alan ve Kalite Yönetim Sistemi uygulamakta olan şirketler kapsama alınmıştır.
2. Piyasa Değeri (PD)/Defter Değeri (DD) ve Piyasa Değeri (PD)-Defter Değeri (DD) şeklinde ölçümü yapılan entelektüel sermayenin işletme bazında ölçülmesi yaklaşımı esas alınmıştır. Bu bağlamda yıllık bazda PD/DD (%) değişim oranlarının analizi yapılmıştır.

3. Verilerin elde edilmesinde kapsamlı bir kaynaktan veri ihtiyaçlarının tamamının sağlanması mümkün olmamıştır. Çalışmada kullanılan verilerin elde edilmesinde, Merkezi Kayıt Kuruluşu A.Ş (MKK)-Yatırımcı Hizmetleri ve KAP Müdürlüğü'nce işletilen Kamuyu Aydınlatma Platformu http://www.kap.gov.tr/ internet sitesindeki mevcut veri tabanları, çalışma kapsamındaki 8 şirketin resmî internet siteleri, https://www.finnet.com.tr/ (yıllık bazda PD/DD oranları), http://www.bigpara.com (mali tablolar), http://www.isyatirim.com.tr (tarihsel veriler), http://borsaistanbul.com/ (tarihsel veriler), http://tr.investing.com/ (mali tablolar) http://borsadanhisse.com/ (mali tablolar) verilerinden yararlanılmıştır.

4. Bu aşamada ele alınan şirkette Kalite Yönetim Sistemi uygulamakta olduğu tespit edilse bile başlama tarihi tespit edilemeyenler ile başlama tarihleri tespit edilebilse bile başlama tarihi 0 (sıfır) kabul edilerek t_{-3}-t_{+3} dönemlerine ilişkin verilerinde eksiklik olması halinde bu şirket çalışma kapsamından çıkarılmıştır.

Literatür Taraması

Çalışma sürecinde yapılan literatür taramalarında Entelektüel Sermaye ve Kalite Yönetim Sistemi konularında çok sayıda çalışmaya rastlanılmıştır. Bu çalışmalardan entelektüel sermayenin işletme bazında ölçümüne ilişkin yönlerinden yararlanılmıştır.

Bu çalışmanın taramalarda karşılaşılan diğer çalışmalardan farkı entelektüel sermaye ile kalite yönetim sistemini bir arada ele almakta olması ve ikisi arasında bağlantı kurarak kalite yönetim sisteminin entelektüel sermaye üzerindeki etkisini finansal sonuçları itibariyle ölçmesidir.

2. Entelektüel Sermaye: Kavramsal Çerçeve, Tanım ve Özellikleri

Entelektüel sermaye, Thomas A. Stewart (1997, s.72)'a göre zenginlik yaratmak üzere kullanıma sokulabilen entelektüel malzeme, diğer ifadeyle bilgi, enformasyon, entelektüel mülkiyet ve deneyimdir.

Hugh Mcdonald (Stewart, 1997, s.72)'a göre bir kuruluşun içinde bulunan ve ilave avantaj oluşturmada kullanılabilen bilgi diğer ifadeyle bir şirketin içindeki insanlarca bilinen ve şirkete bir rekabet üstünlüğü kazandıran şeylerin toplamıdır (Aslanoğlu ve Zor, 2006, s.153).

Tanımlamalar bütünüyle değerlendirildiğinde, entellektüel sermayeyi "*bir firmaya gelecekte rekabet avantajı sağlayan, onu diğer firmalardan ayıran, temeli bilgiye dayalı olan patent, telif hakları gibi maddi unsurların yanı sıra, firmanın sahip olduğu insan gücü,*

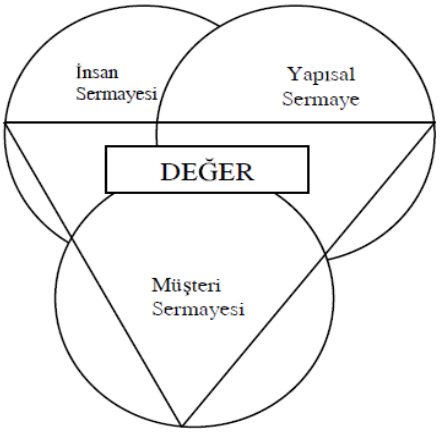
müşterilerle olan ilişkileri, örgütsel yapısı, şirket kültürü gibi, işletme bilançolarında görülmeyen varlıkların bütünü" olarak tanımlayabiliriz (Karacaer ve Aygün, 2009, s.127,140).

2.1. Entelektüel Sermayenin Unsurları

Stewart'ın yaklaşımına göre, entelektüel sermaye üç temel unsurdan oluşmaktadır ve bunlar insan sermayesi, yapısal sermaye ve müşteri sermayesidir. Leif Edvinson'un yaklaşımına göre ise entelektüel sermaye insan sermayesi ve yapısal sermaye olmak üzere iki unsura ayrılmaktadır (Aslanoğlu ve Zor, 2006, s.154).

Annie Brooking, Göran Roos, Nick Bontis entelektüel sermayeyi, kendini oluşturan bileşenlerin bir bütünü olarak tanımlamaktadırlar (Yereli ve Gerşil, 2005, s.18).

Grafik 1:
Entelektüel Sermayenin Unsurları



Kaynak: Yereli ve Gerşil, 2005, s.18.

Bukh, Larsen ve Mouritsen (2001, s.91)'e göre, bunların yanı sıra günümüzde entelektüel sermayeyi oluşturan üç ana unsur bulunduğu noktasında büyük ölçüde görüş birliği sağlanmış durumdadır.

Bu çalışmada, çalışma kapsamına girmesine istinaden tek olarak yapısal sermaye unsuruna yer verilecektir.

Yapısal Sermaye:

Stewart (1997, s.72)'a göre yapısal sermaye, geceleri eve gitmeyen bilgidir. Bu nedenle yapısal sermaye bir bütün olarak işletmeye aittir. İşletmeye kanunen sahiplik (mülkiyet) hakkı kazandıran yapısal sermaye unsurları patente bağlanabilir, telif haklarıyla güvence altına alınabilir.

Önce (1999, s.72)'ye göre önem bakımından insan sermayesine nazaran daha önemli olan yapısal sermaye işletmeden işletmeye farklılık arz etmekle birlikte örgüt içerisindeki yapısal sermayeyi oluşturan unsurlar şu şekilde sıralanabilir.

Entelektüel mülkiyete ilişkin: *Patentler, Telif hakları, Dizayn hakları (tasarım), Ticarî sırlar, Ticarî markalar, Hizmet markaları.*

Altyapı Varlıkları: *Yönetim felsefesi, Örgüt kültürü, Yönetim süreci, Bilgi sistemleri, Ağ sistemleri, Finansal ilişkiler.*

2.2. Entelektüel Sermayenin Ölçülmesi

Günümüzde entelektüel varlıkları ölçmeye yönelik çok sayıda model geliştirilmiş olup bu modellerin bir kısmı entelektüel sermaye unsurlarını sayısal olarak ölçerken bir kısmı ise değere dayanan süreç ve sonuçlarını sayısal değerlerin dışında ölçmektedir (Aslanoğlu ve Zor, 2006, s.153).

2.3. Entelektüel Sermaye Ölçme ve Değerleme Modelleri

Yereli ve Gerşil (2005, s.18)'e göre, literatürde işletmelerin entelektüel sermaye ölçütlerine dayalı finansal temelli birden fazla ölçüm yaklaşımları geliştirilmiş olup bu yaklaşımları;

(1) Piyasa-Defter Değeri Oranı;

(2) Tobin Q Oranı;

(3) Maddi Olmayan Varlıkların Değerinin Hesaplanması;

olmak üzere üç başlık altında toplamak mümkündür.

Çıkrıkçı ve Daştan (2002, s.24)'a göre, (1) nolu ölçüm yaklaşımı "Piyasa Değeri/Defter Değeri Oranı" olmak üzere bu yaklaşımlar entelektüel sermayenin işletme düzeyinde ölçülmesi yaklaşımlarıdır. Bu yöntemler işletmenin bütününe yönelik olup yöntemlerin özü sahip olunan entelektüel sermaye değerini, borsada işlem gören (piyasadaki) hisse senetleri aracılığıyla işletmeye atfedilen (biçilen) değerin işletmenin denetlenmiş finansal tablolarındaki değeriyle karşılaştırmak yoluyla belirlemektir.

2.4. Piyasa Değeri/Defter Değeri Oranı (PD/DD)

Bu oran, belirli bir tarihte hisse senetleri menkul kıymetler borsalarında işlem gören bir işletmenin, hisse senedinin borsadaki değeri (piyasa değeri)nin, işletmenin aktif toplamından bilançosundaki kısa ve uzun vadeli tüm borçlarının çıkarılmasından sonra ulaşılan değere (defter değeri) bölünmesi yöntemiyle hesaplanmaktadır (Yereli ve Gerşil, 2005, s.22).

Piyasa Değeri/Defter Değeri oranı, işletmenin borsada işlem gören dolaşımdaki hisse senetlerinin belirli bir tarihteki işlem fiyatının aynı tarihteki hisse senedi başına düşen özsermaye payına bölünmesi yoluyla tespit edilmektedir (Çıkrıkçı ve Daştan, 2002, s.24). Borsada hisse senetleri işlem görmeyen işletmeler piyasa değerlerini belirleyemezler. Bu yöntemin bir eleştirisi, sadece menkul kıymetler borsalarında hisse senetleri işlem gören işletmelerde kullanılabilirliğidir. Hisse senetleri borsada işlem görmekte olanların ise işlem gördüğü borsadaki dalgalanmalara istinaden piyasa değerleri artabilecek veya azalabilecektir. Buna bağlı olarak da hata payları artacak ve yöntem arzu edilen neticeyi vermeyebilecektir (Yereli ve Gerşil, 2005, s.23). Bu çalışmada şirketlerin analiz edildiği kısımda yer alan temel veri tablolarında aynı zamanda bu yöntemle hesaplanan verilere de yer verilmiştir.

Bu yöntemin daha verimli olabilmesi için sonucun "Piyasa Değeri-Defter Değeri" olarak hesaplanması yerine, Piyasa Değeri/Defter Değeri (PD/DD) olarak hesaplanıp işletmenin o dönemdeki toplam entelektüel sermayesinin oransal olarak sektördeki diğer işletmelerin PD/DD oranlarıyla karşılaştırılması yapılabilir (Yereli ve Gerşil, 2005, s.23).

Bu çalışmada entelektüel sermaye konusundaki işletme bütününe yönelik ölçüm ve değerlendirmede PD/DD oranı ve yıllar itibariyle PD/DD (%) değişim oranları kullanılmıştır.

3. Kalite Yönetim Sistemi ve TS-EN-ISO 9001 Kalite Yönetim Sistem Belgesi

Kalite kavramı, literatürde ve uygulamalarda muhtelif şekillerde kullanılmaktadır ancak üzerinde tam bir kavram birliği bulunmamaktadır (Çelik, 2010, s.5).

ISO 9001 Belgesi, ilgili kuruluşun ürün veya hizmetlerinin uluslararası kabul görmüş bir yönetim sistemine uygun olarak sevk ve idare edilen bir yönetim anlayışının sonucunda ortaya konduğu ve dolayısı ile kuruluşun ürün ve hizmet kalitesinin sürekliliğinin sağlanabileceğinin bir güvencesini belirler (http://www.tse.org.tr, 2012).

ISO 9001 Standardı bir işletmeye "Kalite Yönetim Sistemi"nin kurulması esnasında uygulanması gereken şartları tanımlayan ve belgelendirme işlemine esas teşkil eden standarttır (Parlak, 2013, s.148).

Uluslararası düzeyde standart hazırlama çalışmalarını yürüten en büyük iki kuruluş Türk Standartları Enstitüsü'nün 1955 yılında üyesi olduğu Uluslararası Standardizasyon Teşkilatı (ISO) (http://www.iso.org, 2012) ve 1956 yılında üyesi olduğu Uluslararası Elektroteknik Komisyonu (IEC) (http://www.iec.ch, 2012)'dur. ISO, ulusal standart

kuruluşlarının üye olduğu 1947 yılında kurulmuş bir federasyondur. ISO'nun amacı uluslararası mal ve hizmet değişimini hızlandırmak, entellektüel, bilimsel, teknolojik ve ekonomik faaliyetler alanında işbirliğini geliştirmektir (http://www.tse.org.tr, 2012).

Öz itibariyle ifade edilirse ISO 9001 standardı (Parlak, 2013, s.149);

- Etkin bir kalite yönetim sistemi için asgarî şartları belirtir;
- Standardın şartları geneldir, ölçek fark etmeksizin her sektör için uygulanabilir;
- İşletmede standartlara uymayan noktaları tespit eder fakat uygunluğun nasıl sağlanacağını açıklamaz.

4. Kalite Yönetim Sistemi İle Entelektüel Sermaye İlişkisi ve Etkileşimi; Kalite Yönetim Sisteminin Sermaye Piyasası Mevzuatına Göre Bildirim Yükümlülüğü Yönünden Değerlendirilmesi

Bu bölümde, Kalite Yönetim Sistemi ile Entelektüel Sermaye arasındaki irtibat ve etkileşim ele alınmaktadır. Ayrıca Borsa İstanbul (BİST)'a kote olan şirketlerin, şirketlerinde entelektüel sermaye uygulamaya başlamaları veya öncesinde çalışmalara başlanılmasına ilişkin Kamuyu Aydınlatma Platformu (http://www.kap.gov.tr) yoluyla kamuoyunu bilgilendirme zorunluluklarının bulunup bulunmadığına ilişkin Sermaye Piyasası Mevzuatı yönünden konu ele alınmaktadır.

4.1. Kalite Yönetim Sistemi İle Entelektüel Sermaye İlişkisi ve Etkileşimi

Eren ve Akpınar (2004, s.9) "Yapısal Sermayenin İşletme Performansı Üzerindeki Etkilerinin Araştırılması" çalışmalarında yapısal sermayenin içerisinde kalite yönetim sisteminin varlığını doğrudan belirtmişlerdir. Çalışmalarındaki ilgili kısım aşağıdaki gibidir:

> "*...Yapısal sermaye işletmenin faaliyetlerini sürdürebilmesi için gerekli olan insan sermayesini destekleyen örgütsel değerlerdir. Bunlar; işletme kültürü, dokümantasyonlar, müşterilere ve pazarlara ait verilerin kaydedildiği veri tabanları, üretim,* ***kalite ve yönetim sistem ve süreçleri****, elde edilmiş patent ve telif hakları, bilgisayar ağları, bilgi sistemleri gibi etkin ve verimli çalışmayı mümkün kılan örgütsel altyapı değerleridir...*"

Bu itibarla bu çalışmanın konusunu teşkil eden "Entelektüel Sermaye" ve "Kalite Yönetim Sistemi" doğrudan doğruya birbiriyle irtibatlı, iç içe ve etkileşim halindedir.

4.2. Kalite Yönetim Sistemi Uygulamasının "Özel Durumların Açıklanmasına İlişkin Esaslar Tebliği" Yönünden İşletmeler İçin Önemi ve Durumu

Sermaye Piyasası Kurumu'nca, 1993 yılında, özel durumların açıklanmasına ilişkin 06.07.1993 tarihli ve 21629 sayılı mükerrer Resmi Gazete'de yayımlanan "*Seri: VIII, No:20 Özel Durumların Açıklanmasına İlişkin Esaslar Tebliği*" yayımlanmıştır.

Hâlihazırda yürürlükte olan Tebliğ, 06.02.2009 tarihli ve 27133 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren ve Sermaye Piyasası Kanunu'nun 1 ve 16/A maddeleri ile 22'nci maddesinin (e) bendine dayanılarak çıkarılan "*Özel Durumların Kamuya Açıklanmasına İlişkin Esaslar Tebliği"*dir.

Yürürlükteki Tebliğ'in kapsamı 2'nci maddesinde aşağıdaki gibi belirtilmiştir;

> *"(1) Bir borsada işlem gören sermaye piyasası araçlarının değerini ve yatırımcıların yatırım kararlarını etkileyebilecek veya haklarını kullanmalarına yönelik önemli olay ve gelişmelerle kamuya açıklanacak* ***özel durumlar*** *ile bunların açıklanma esasları bu Tebliğ hükümlerine tâbidir.*
>
> *(2) Bir borsadaki işlem sırası geçici olarak kapatılmış sermaye piyasası aracı ihraççısı ortaklıklar tarafından yapılacak özel durum açıklamaları da bu Tebliğ hükümlerine tâbidir.*
>
> *(3) Borsa pazarlarından sürekli olarak çıkarılmış sermaye piyasası aracı ihraççısı ortaklıklara bu Tebliğ hükümleri uygulanmaz.".*

Yine Tebliğ'in 4/e bendinde "içsel bilgileri ve sürekli bilgileri doğuran olaylar" "Özel durumlar" olarak tanımlanmıştır.

İçsel bilgi, Tebliğin aynı maddesinin (f) bendinde, "sermaye piyasası aracının değerini ve yatırımcıların yatırım kararlarını etkileyebilecek henüz kamuya açıklanmamış bilgiler" olarak tanımlanmıştır.

Ele alınan mevzuat düzenlemeleri, bir şirketin kalite yönetim sistemi uygulamaya başlamasının kamuoyuna açıklanması gerekip gerekmediği irdelendiğinde; çalışma kapsamındaki şirketlerin uyum yükümlülükleri bulunan bu düzenleme uyarınca, Kalite Yönetim Sisteminin uygulamaya alınmakta olması/alınması aşamasında Kamuyu Aydınlatma Platformu (http://www.kap.gov.tr)'na bildirilmesi gereken bir bilgi olup olmadığını iki aşamada değerlendirdikleri anlaşılmaktadır:

İlk adım olarak böyle bir bilginin tek başına fiyat veya yatırım kararı üzerinde etkili olup olmadığının gözden geçirildiği; bu gözden geçirmede makul bir yatırımcının karar verme

anında bilgiyi ne şekilde değerlendireceğinin önceden tahmin edildiği; ikinci adım olarak da somut olayın mevcut veya muhtemel sonuçlarının fiyat veya yatırım kararları üzerinde etkisinin olup olmayacağının değerlendirildiği anlaşılmaktadır.

Bu bilgiler ışığında Borsa İstanbul'a yansıyan fiilî durum incelendiğinde, çalışma kapsamındaki şirketlerin kalite yönetim sistemini uygulamaya başladıklarına dair Borsa İstanbul'a herhangi bir bildirim yapmadıkları tespit edilmiştir. Özel durumların açıklanmasına ilişkin mezkûr mevzuata göre şirketlerce borsaya bildirilme yönünde takdir yetkisi kullanılmamış olan bu yöndeki işlemin mevzuata aykırılığı bulunmadığı tespit edilmiştir.

Bu noktada önemli bir diğer husus ise şirketlerin Kalite Yönetim Sistemi uygulamaya başlamalarına veya bu yöndeki bir çalışmanın şirketlerinde başlatıldığına dair Kamuyu Aydınlatma Platformu (http://www.kap.gov.tr)'na bilgi verme yönünde karar vermemelerine rağmen, Kalite Yönetim Sistemine ilişkin olarak yıllık faaliyet raporlarında ve/veya resmî internet sitelerinde bilgi vermeleridir.

Bu durumun bir yönüyle kamunun bilgilendirilmesinin yapıldığı yönünde değerlendirmeye alınmasının mümkün olduğu değerlendirilmektedir.

5. Borsa İstanbul "İnşaat ve Bayındırlık İşleri" Sektöründe Hisse Senetleri İşlem Gören Şirketlerden Kalite Yönetim Sistemi Uygulamaya Başlayan Şirketlerin Yıllık Bazda Piyasa Değeri / Defter Değeri (%) Değişim Oranları Karşılaştırmaları Yöntemiyle Entelektüel Sermayelerindeki Finansal Değişimin Ölçülmesi

Çalışmanın bu bölümünde, insan sermayesi, yapısal sermaye ve müşteri sermayesi olmak üzere şirket entelektüel sermayesini oluşturan üç unsurdan birisi olan yapısal sermayenin içerisinde yer alan Kalite Yönetim Sisteminin şirketlerin entelektüel sermayesini etkileme seviyesi Borsa İstanbul "İnşaat ve bayındırlık işleri" sektöründe 14.09.2014 tarihi itibariyle yer alan tablodaki 10 adet şirket üzerinde analiz edilmektedir.

Tablo 1:

Borsa İstanbul "İnşaat ve bayındırlık işleri" Sektöründe Yer Alan Şirketlerin Kalite Yönetim Sistemi Uygulama/Uygulamama Verileri Tablosu

	KOD	ŞİRKET ADI	KALİTE YÖNETİM SİSTEMİ UYGULAMA/MA BİLGİSİ
1	ANELE	ANEL ELEKTRİK	ISO 9001:2008 Kalite Yönetim Sistemi belgesini 16 Nisan 2012'de almıştır (1).
2	EDIP	EDİP GAYRİMENKUL	ISO 9001:2000 Kalite Yönetim Sistemi belgesini 2003 yılında almıştır (2).
3	ENKAI	ENKA İNŞAAT	ISO 9001 Kalite Yönetim Sistemi belgesini 2001 yılında almıştır (3).
4	KUYAS	KUYUMCUKENT GAYRİMENKUL	Şirketin kurumsal internet sitesinde Kalite Yönetim Sistemi belgesi hakkında bilgiye ulaşılamamıştır (4).
5	MUTGG	MUTLU YATIRIM GAYRİMENKUL	Şirketin kurumsal internet sitesinde Kalite Yönetim Sistemi belgesi hakkında bilgiye ulaşılamamıştır (5).
6	ORGE	ORGE ENERJİ ELEKTRİK	ISO 9001:2008 Kalite Yönetim Sistemi belgesini 8 Şubat 2013'de almıştır (6).
7	SANEL	SANEL MÜHENDİSLİK	ISO 9001:2008 Kalite Yönetim Sistemi belgesini 19 Mart 2009'da almıştır (7).
8	YAYLA	YAYLA EN. ÜR. TUR VE İNŞ.	Şirketin kurumsal internet sitesinde Kalite Yönetim Sistemi belgesi hakkında bilgiye ulaşılamamıştır (8).
9	YDATH	YDA İNŞAAT	ISO 9001:2008 Kalite Yönetim Sistemi belgesini 28 Ocak 2009'da almıştır (9).
10	YYAPI	YEŞİL YAP	ISO 9001 Kalite Yönetim Sistemi belgesini 1998 yılında almıştır (10).

Kaynak: www.kap.gov.tr (Erişim Tarihi:14.09.2014)

1. http://anel.com.tr/PageGalleryFiles/PdfFiles/2692012_122529586.pdf (Erişim Tarihi:14.09.2014)

2. http://www.edip.com/Hakkimizda (Erişim Tarihi:14.09.2014)
3. http://www.enka.com/tr-tr/Enka.aspx?MainID=65&ContentID=75 (Erişim Tarihi:14.09.2014)
4. http://www.kuyumcukent.com.tr/ (Erişim Tarihi:14.09.2014)
5. www.mutlugg.com/ (Erişim Tarihi:14.09.2014)
6. /http://www.orge.com.tr/index.php?k=2&k2=188&k3=190 (Erişim Tarihi:14.09.2014)
7. http://www.san-el.com/wp-content/uploads/2013/04/ISO-Belgesi1.pdf (Erişim Tarihi:14.09.2014)
8. http://www.yayla.tc (Erişim Tarihi:14.09.2014)
9. http://yda.com.tr/sertifikalar/ (Erişim Tarihi:18.02.2015)
10. http://yyapi.com.tr/files/faaliyet-raporlari/yyapi-2013-faaliyet-raporu.pdf (Erişim Tarihi:14.09.2014)

Borsa İstanbul "İnşaat ve bayındırlık işleri" sektöründe yer alan 10 adet şirketin %70'ini oluşturan 7 adet Şirkette Kalite Yönetim Sistemi uygulandığı tespit edilmiştir.

Bu şirketlerin kalite yönetim sistemine başlama tarihleriyle beraber bilgileri tablodaki gibidir:

Tablo 2:
Borsa İstanbul "İnşaat ve bayındırlık işleri" sektöründe yer alan Şirketlerin Kalite Yönetim Sistemi Uygulama Yılları ve Analiz Kapsamına Alınma/Alınamama Durumu Verileri Tablosu

SAYI	KYS UYGULAMAYA BAŞLAMA YILI	KOD	ŞİRKET ADI	İNCELEME KAPSAMINA ALINMA/MA DURUMU
1	1998	YYAPI	YEŞİL YAP	Analiz edilmiştir.
2	2001	ENKAI	ENKA İNŞAAT	Analiz edilmiştir.
3	2003	EDIP	EDİP GAYRİMENKUL	Analiz edilmiştir.
4	2009	YDATH	YDA İNŞAAT	Hisse senedi Borsa İstanbul'da işlem görmemekte olup "Borçlanma Araçları Piyasası-(Nitelikli Yatırımcılar Arasında İşlem Gören)" konumunda bulunduğundan analiz dışı bırakılmıştır[1].
5	2009	SANEL	SANEL MÜHENDİSLİK	2005, 2006, 2007, 2008 yıllarına ilişkin kanaat getirici seviyede bilgiye ulaşılamadığından analiz dışı bırakılmıştır.

[1] http://www.kap.gov.tr/sirketler/islem-goren-sirketler/tum-sirketler/detay.aspx?sId=2275 (Erişim Tarihi:22.02.2015).

SAYI	KYS UYGULAMAYA BAŞLAMA YILI	KOD	ŞİRKET ADI	İNCELEME KAPSAMINA ALINMA/MA DURUMU
6	2012	ANELE	ANEL ELEKTRİK	KYS başlama yılına bağlı olarak $t_{-1,-2,-3}$ ve $t_{+1,+2,+3}$ şartının sağlanamamasına istinaden analize dâhil edilememiştir.
7	2013	ORGE	ORGE ENERJİ ELEKTRİK	KYS başlama yılına bağlı olarak $t_{-1,-2,-3}$ ve $t_{+1,+2,+3}$ şartının sağlanamamasına istinaden analize dâhil edilememiştir.

5.1. Araştırma ve Analiz Veri Kaynakları

Araştırmada; şirketlerin Kalite Yönetim Sistemi uygulayıp uygulamadıklarına ilişkin olarak her bir şirketin resmî internet siteleri ile şirketle ilgili genel bilgiler de içeren en güncel faaliyet raporlarına Kamu Aydınlatma Platformu'nun http://www.kap.gov.tr adresinden ulaşılarak bu raporlar tetkik edilmiştir.

Kalite yönetim sistemi uygulamakta olan araştırma kapsamına dâhil olan şirketlerin PD/DD verileri, abonelik yoluyla hizmet veren FINNET Elektronik Yayıncılık Data İletişim San.Tic. Ltd. Şti.'nin telif ve yasal haklarına sahip olduğu https://ww.finnet.com.tr internet sitesinin https://www.finnet.com.tr/f2000/finansalanaliz/SektorOran.aspx sayfasından temin edilmiştir.

Borsa İstanbul (BIST) geçmiş yılların XU100 Endeks verileri (eski adıyla İMKB XU100), İş Yatırım Menkul Değerler A.Ş.'nin http://www.isyatirim.com.tr/LT_isadata2.aspx# sayfasından temin edilmiştir.

Çalışma kapsamındaki hisse senetlerinin geçmiş yıllara ilişkin fiyat verileri http://www.isyatirim.com.tr/LT_isadata2.aspx# sayfasından; bu sayfadan temin edilememesi halinde ise Kamu Aydınlatma Platformu'nun http://www.kap.gov.tr adresinden; http://www.kap.gov.tr/; https://www.finnet.com.tr/; http://www.bigpara.com, http://www.isyatirim.com.tr, http://borsaistanbul.com/; http://tr.investing.com/; http://borsadanhisse.com/ adreslerinden temin edilmiştir.

5.2. İstatistik Değerlendirmede Kullanılan Yöntemler

Şirketlerin verilerinin değerlendirilmesi için verilerin niteliği itibariyle en uygun testin Eşleştirilmiş Gruplar T testi olduğu tespit edilmiştir (Altunışık, Coşkun, Bayraktaroğlu, Yıldırım, 2012, s.195). Şirketlere ilişkin olup elde edilen veriler parametrik verilerdir.

Şirketlerin Kalite Yönetim Sistemi uygulamaya başlamadan önceki durumları ile Kalite Yönetim Sistemi uygulamaya başladıklarından sonraki durumları incelenmekte olduğundan analizin içeriğinde aynı denekler üzerindeki gözlemlerin tekrarlanması neticesinde oluşan gruplar olduğundan "bağımlı gruplar" olarak değerlendirilmiştir.

Dağılım sayısı değerlendirildiğinde, analizdeki dağılımların iki değişkenden oluştuğu görülmüştür.

Analizde, çift yönlü anlam düzeyi (2-t) ve %5 anlamlılık düzeyi esas alınmıştır.

Belirlenen grupların ortalama (mean) değerleri karşılaştırılmıştır.

Analiz için IBM SPSS Statistics 20 programı kullanılmıştır.

Hipotez testleri sonuçların rakamsal olarak belirtildiği nicel gözlem (tespit) esas alınarak aşağıdaki gibi belirlenmiştir. Analizde iki hipotez test edilmiştir.

1. Hipotez=H_0: Şirketin Kalite Yönetim Sistemi uygulamadığı dönemlerdeki yıllık PD/DD değişim oranlarıyla Kalite Yönetim Sistemi uyguladıkları dönemlerdeki yıllık PD/DD değişim oranları arasında çift yönlü anlam düzeyi (2-t) testinde %5 anlamlılık düzeyinde fark yoktur.

Şirketlerin PD/DD değişim oranları üzerinde endeks etkisinin arındırılması amacıyla aynı yıldaki BİST XU100 endeksindeki değişim oranı şirketin PD/DD değişim oranından eksiltilmiş ve erişilen veriler üzerinden analiz yapılması için de 2. Hipotez oluşturulmuştur:

2. Hipotez=H_0: Şirketin Kalite Yönetim Sistemi uygulamadığı dönemlerdeki yıllık BİST XU100 Endeksiyle indirgenmiş (net) PD/DD değişim oranlarıyla Kalite Yönetim Sistemi uyguladıkları dönemlerdeki yıllık BİST XU100 Endeksiyle indirgenmiş (net) PD/DD değişim oranları arasında çift yönlü anlam düzeyi (2-t) testinde %5 anlamlılık düzeyinde fark yoktur.

Yukarıdaki açıklamalar ve analiz çalışması bir bütün olarak değerlendirildiğinde;

Şirketin Kalite Yönetim Sistemi uygulamadığı 3 yıllık dönemlerdeki yıllık PD/DD değişim oranlarıyla Kalite Yönetim Sistemi uyguladıkları 3 yıllık dönemlerdeki yıllık PD/DD değişim oranları değerlendirilmiştir.

İncelenen şirketin Kalite Yönetim Sistemi uygulamadığı 3 yıllık dönemlerdeki yıllık BİST XU100 Endeksiyle indirgenmiş (net) PD/DD değişim oranlarıyla Kalite Yönetim Sistemi uyguladıkları 3 yıllık dönemlerdeki yıllık BİST XU100 Endeksiyle indirgenmiş (net) PD/DD değişim oranları değerlendirilmiştir.

- Grafiksel analizlerde, her Şirketin Kalite Yönetim Sistemine başladığı yıl '0' (sıfır) yılı kabul edilerek önceki yıllar (t_-) (-) sonraki yıllar (t_+) (+) olarak grafik üzerinde gösterilmiştir. Grafikte, yıllık (a) PD/DD (%) değişim oranları; (b) BİST XU100 Endeksiyle indirgenmiş (net) PD/DD (%) değişim oranları; (c) Yıllık BİST XU100 Endeksi (%) değişim oranları (d) Yıllık USD (%) değişim oranları grafik ortama yansıtılmıştır.
- Nicel veriler esas alınarak "her iki grup arasında çift yönlü anlam düzeyi (2-t) testinde %5 anlamlılık düzeyinde fark yoktur" hipotezini içeren 2 adet H_0 (Null Hipotez) oluşturulmuştur. H_0 hipotezinin birincisi Kalite Yönetim Sistemi uygulanmadan önceki 3 yıllık dönemdeki yıllık PD/DD (%) değişim oranlarını; H_0 hipotezinin ikincisi ise BİST XU100 Endeksiyle indirgenmiş (net) PD/DD (%) değişim oranlarını esas almıştır.
- Veriler nicel olduğundan iki grup arasındaki ortalama (mean) değerleri de hesaplanmış ve karşılaştırılmıştır.
- Analizin iki değişkenden oluşması; Şirketlerin Kalite Yönetim Sistemi uygulamaya başlamadan önceki durumları ile Kalite Yönetim Sistemi uygulamaya başladıklarından sonraki durumları incelenmekte olduğundan analizin içeriğinde aynı denekler üzerindeki gözlemlerin tekrarlanması neticesinde oluşan gruplar olduğundan "bağımlı gruplar" olduğu değerlendirilmiş; Eşleştirilmiş gruplar t-testi uygulanmıştır.

Araştırmacı Beklentisi:

PD/DD Değişim (%)'si ile BIST (Borsa İstanbul) Endeks değişim (%)'si arasında kuvvetli bir ilişki olmamasıdır. Beklentinin sebebi işletmenin Kalite Yönetim Sistemi uygulamaya başlamasıyla birlikte Şirketin hisse senedindeki dolayısıyla şirketin PD/DD(%) değişim yüzdesinin, borsanın genel eğiliminden bağımsız olarak gerçekleşeceği beklenmektedir (H_0).

İşletmenin (diğer etkenler dikkate alınmaksızın) Kalite Yönetim Sistemine geçiş yılı ile $t_{-1,-2,-3}$ ve $t_{+1,+2,+3}$ yıllarındaki hisse senedi piyasa değerindeki ve dolayısıyla işletmenin piyasa değerindeki olası artışın Kalite Yönetim Sisteminin uygulanmaya başlanmasından kaynaklanacağının öngörüldüğü ifade edilebilir.

5.3. Borsa İstanbul "İnşaat ve bayındırlık işleri" Sektöründe Yer Alan Yer Alan Şirketlerin Analizi

Çalışmanın analiz kısmında; Borsa İstanbul "İnşaat ve bayındırlık işleri" sektöründe yer almakta olup şirketlerinde incelenen dönemlerde kalite yönetim sistemi uygulayan ve

analiz için yeterli seviyede/kanaat oluşturucu seviyede bilgi sağlanabilen üç şirket incelenmiştir. Bunlar;

- Edip Gayrimenkul Yatırım Sanayi ve Ticaret A.Ş. (EDIP)
- Enka İnşaat ve Sanayi A.Ş. (ENKAI)
- Yeşil Yapı Endüstrisi A.Ş. (YYAPI)

5.3.1. Edip Gayrimenkul Yatırım Sanayi ve Ticaret A.Ş. (EDIP)

Edip Gayrimenkul Yatırım Sanayi ve Ticaret A.Ş.'nin 1999-2008 yılları arasındaki PD/DD ve PD/DD değişim yüzdeleri ile BİST XU100 endeksi yılı verileri ile endeksin değişim yüzdelerine tabloda yer verilmektedir. Ayrıca, entelektüel sermaye tutarlarının yıllar itibariyle değerleri PD-DD ölçüm yöntemiyle tespit edilerek entelektüel sermayenin değişim yüzdeleriyle birlikte tabloda sunulmuştur. İlaveten USD yılı değerlerine de tabloda yer verilmektedir.

Tablo 3:
Edip Gayrimenkul Yatırım Sanayi ve Ticaret A.Ş. 1999-2008 Yılları PD/DD, BIST XU100, USD Değerleri ile Değişim Yüzdeleri Tablosu

EDIP	YILLAR	KYS BAŞLAMA YILI	HİSSE SENETLERİ TOPLAM DEFTER DEĞERİ (TL)	HİSSE SENETLERİ TOPLAM PİYASA DEĞERİ (TL)	PİYASA DEĞERİ/ DEFTER DEĞERİ (PD/DD) (PD/DD Ölçüm Yöntemine Göre)	HİSSE SENEDİNİN 31.12 TARİHLİ PİYASA FİYATI (TL)	BİST XU100 ENDEKSİ	USD	PD/DD DEĞİŞİM ORANI (%)	BİST XU100 ENDEKSİ DEĞİŞİM ORANI (%)	USD DEĞİŞİM ORANI (%)	ENTELEKTÜEL SERMAYE TUTARI (TL) (PD-DD Ölçüm Yöntemi)	ENTELEKTÜEL SERMAYENİN OLUMLU/OLUMSUZ YÖNDE DEĞİŞİM ORANI (%)
EDİP GAYRİMENKUL	1998	-5	-				2.572,09	0,31				-	
	1999	-4	8.469.642,86 TL	9.486.000,00 TL	1,12	6,20 TL	15.208,78	0,54	-	-	-	1.016.357,14 TL	-
	2000	-3	13.225.423,73 TL	7.803.000,00 TL	0,59	1,02 TL	9.437,21	0,67	-47%	-38%	24%	-5.422.423,73 TL	-634%
	2001	-2	23.645.454,55 TL	26.010.000,00 TL	1,10	3,40 TL	13.782,76	1,44	86%	46%	116%	2.364.545,45 TL	144%
	2002	-1	69.313.636,36 TL	22.873.500,00 TL	0,33	1,30 TL	10.249,71	1,64	-70%	-26%	14%	-46.440.136,36 TL	-2064%
	2003	0	79.727.343,75 TL	25.512.750,00 TL	0,32	3,12 TL	18.532,85	1,40	-3%	81%	-15%	-54.214.593,75 TL	-17%
	2004	1	73.396.285,71 TL	51.377.400,00 TL	0,70	2,92 TL	24.971,68	1,35	119%	35%	-4%	-22.018.885,71 TL	59%
	2005	2	70.380.000,00 TL	54.192.600,00 TL	0,77	3,08 TL	39.777,70	1,34	10%	59%	-1%	-16.187.400,00 TL	26%
	2006	3	56.131.288,34 TL	91.494.000,00 TL	1,63	5,20 TL	39.117,46	1,41	112%	-2%	5%	35.362.711,66 TL	318%
	2007	4	53.043.750,00 TL	108.209.250,00 TL	2,04	6,15 TL	55.781,57	1,16	25%	43%	-18%	55.165.500,00 TL	56%
	2008	5	34.384.122,14 TL	45.043.200,00 TL	1,31	2,56 TL	26.864,07	1,52	-36%	-52%	31%	10.659.077,86 TL	-81%

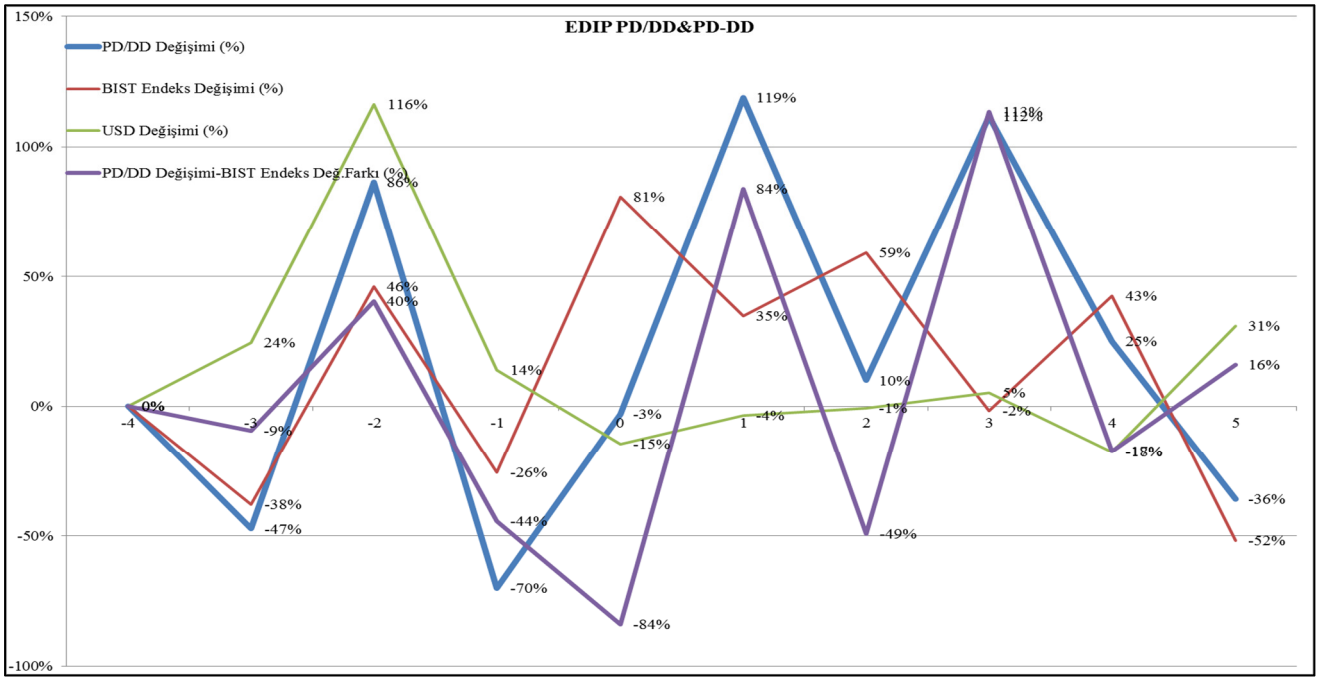
Kaynak: Kamuyu Aydınlatma Platformu http://www.kap.gov.tr/; https://www.finnet.com.tr/; http://www.bigpara.com, http://www.isyatirim.com.tr, http://borsaistanbul.com/; http://tr.investing.com/; http://borsadanhisse.com/ internet sitelerinde yer alan bilgilerden derlenmiştir. (Erişim Tarihi:14.09.2014)

Edip Gayrimenkul Yatırım Sanayi ve Ticaret A.Ş.'nin 1999-2008 yılları arasındaki PD/DD değişim yüzdeleri ile BİST XU100 endeksi değişim yüzdelerine grafikte yer verilmektedir.

Ayrıca, grafikte PD/DD değişim yüzdesinden BİST XU100 değişim yüzdesinin çıkarılmasıyla elde edilen 'indirgenmiş PD/DD değişim yüzdesi'ne de yer verilmektedir. Grafik incelendiğinde;

- PD/DD değişim yüzdeleri ile BİST XU100 endeksi değişim yüzdelerinin hem pozitif hem negatif olarak ağırlıklı olarak aynı yönde seyrettiği görülmüştür;
- Kalite Yönetim Sistemi başlama yılı olan 2003/0 (sıfır) yılından itibaren PD/DD (%) değişimi ile 'indirgenmiş PD/DD değişim yüzdesi'nin pozitife doğru sırasıyla %119 ve %168 oranlarında pozitif ve olumlu bir değişim izlediği görülmektedir. 1-2. yıl aralığında negatif yöne dönüşen seyrin 2-3. yıl itibariyle yine pozitif ve olumlu seyre yeniden döndüğü görülmüştür. Bu itibarla, bu süreçte kalite yönetim sisteminin uygulanmaya başlanmasıyla birlikte endeks etkisinin dışında dikkat çekici önemde bir (%) değişim hareketi görülmüştür.

Grafik 2:
Edip Gayrimenkul Yatırım Sanayi ve Ticaret A.Ş. PD/DD ve BİST XU100 2004-2013 Yılları İtibariyle Değişim Grafiği



1. Hipotez=H_0: Şirketin Kalite Yönetim Sistemi uygulamadığı dönemlerdeki yıllık PD/DD değişim oranlarıyla Kalite Yönetim Sistemi uyguladıkları dönemlerdeki yıllık PD/DD değişim oranları arasında çift yönlü anlam düzeyi (2-t) testinde %5 anlamlılık düzeyinde fark yoktur.

İstatistiksel Sonuç: Edip Gayrimenkul Yatırım Sanayi ve Ticaret A.Ş.'nin; KYS öncesi 3 yıllık dönem ile KYS sonrası 3 yıllık dönem PD/DD yıllık değişim oranları test edildiğinde;

tespit edilen çift yönlü anlam düzeyi (2-t) değeri olan 0,66 sayısı (%5 anlamlılık seviyesinde) 0,05'ten büyük olduğundan eşleştirilen her iki dönem arasında anlamlı bir farkın olmadığı tespit edilmiştir. Görülen fark sadece tesadüfîdir. Ho hipotezi kabul edilmiştir.

2. Hipotez=H_0: Şirketin Kalite Yönetim Sistemi uygulamadığı dönemlerdeki yıllık BİST XU100 Endeksiyle indirgenmiş (net) PD/DD değişim oranlarıyla Kalite Yönetim Sistemi uyguladıkları dönemlerdeki yıllık BİST XU100 Endeksiyle indirgenmiş (net) PD/DD değişim oranları arasında çift yönlü anlam düzeyi (2-t) testinde %5 anlamlılık düzeyinde fark yoktur.

İstatistiksel Sonuç: Edip Gayrimenkul Yatırım Sanayi ve Ticaret A.Ş.'nin; KYS öncesi 3 yıllık dönem ile KYS uygulanan 3 yıllık dönem BİST XU100 Endeksiyle indirgenmiş (net) PD/DD yıllık değişim oranları test edildiğinde; tespit edilen çift yönlü anlam düzeyi (2-t) değeri olan 0,761 sayısı (%5 anlamlılık seviyesinde) 0,05'ten büyük olduğundan eşleştirilen her iki dönem arasında anlamlı bir farkın olmadığı tespit edilmiştir. Görülen fark sadece tesadüfîdir. H_o hipotezi kabul edilmiştir.

Tablo 4:
Edip Gayrimenkul Yatırım Sanayi ve Ticaret A.Ş. İstatistik Test Verileri Tablosu

EŞLEŞTİRİLMİŞ GRUP İSTATİSTİĞİ							EŞLEŞTİRİLMİŞ GRUPLAR KORELASYONU			EŞLEŞTİRİLMİŞ GRUP T TESTİ		
EDİP GAYRİMENKUL YATIRIM SANAYİ VE TİCARET A.Ş. (EDIP)		Ortalama	N	Standart Sapma	Standart Hata Ort.	Gruplar	N	Korelasyon Katsayısı	Korelas-yon Anlam Düzeyi	t	Serbest-lik Derecesi (df)	Çift yönlü anlam düzeyi (2-t)
Grup 1	PD/DD (%) 1	-,1033	3	,84216	,48622	PD/DD (%)1; PD/DD (%)2	3	,973	,149	-3,687	2	,066
	PD/PD (%) 2	,4200	3	,67000	,38682							
Grup 2	BİSTXU100 (%)1	-,0600	3	,45431	,26230	BİSTXU100 (%)1; BİSTXU100 (%)2	3	-,934	,233	-1,653	2	,240
	BİST XU100 (%)2	,5833	3	,23007	,13283							
Grup 3	PD/DD(%)1 -BİSTXU100 1(%) FARKI	-,0433	3	,42194	,24361	PD/DD(%)1-BİSTXU1001(%) FARKI 1; PD/DD(%)2-BİSTXU1002(%) FARKI 2	3	,810	,399	,348	2	,761
	PD/DD(%)2 - BİSTXU100 2(%)FARKI	-,1633	3	,88636	,51174							

Edip Gayrimenkul Yatırım Sanayi ve Ticaret A.Ş.'nin tüm verileri bir bütün halinde değerlendirilerek; Edip Gayrimenkul Yatırım Sanayi ve Ticaret A.Ş.'nin Kalite Yönetim Sistemine başladığı 2003 yılı '0' (başlangıç yılı) kabul edilerek (2000-2002) yılları ile (2003-2005) yılları 3'er yıllık gruplar olarak Eşleştirilmiş Gruplar t-testi (Paired Samples t-test) ile analiz edildiğinde;

- Şirketin Kalite Yönetim Sistemi uygulamadığı KYS öncesi 3 yıllık dönem yıllık PD/DD değişim oranlarıyla, KYS sonrası 3 yıllık dönem yıllık PD/DD değişim oranları arasında çift yönlü anlam düzeyli (2-t) testte, %5 anlamlılık düzeyinde her iki dönem arasında anlamlı bir fark olmadığı; görülen farkın sadece tesadüfî olduğu;
- KYS öncesi 3 yıllık dönem ile KYS uygulanan 3 yıllık dönem BİST XU100 Endeksiyle indirgenmiş (net) PD/DD yıllık değişim oranları arasında, çift yönlü anlam düzeyli (2-t) testte, %5 anlamlılık düzeyinde her iki dönem arasında anlamlı bir fark olmadığı; görülen farkın sadece tesadüfî olduğu;

tespit edilmiştir.

- KYS öncesi ve sonrası olmak üzere her iki dönem değişim oranları ortalamaları dikkate alındığında, hem PD/DD (%) değişim oranları ortalamasında, hem de indirgenmiş (net) değişim oranları ortalamasında, KYS sonrası değişim oranları ortalamalarının KYS öncesi dönemden daha düşük oranlarda gerçekleştiği görülmüştür. Bu bulgular diğer istatistiksel bulgularla aynı yöndedir.

Bu itibarla; Edip Gayrimenkul Yatırım Sanayi ve Ticaret A.Ş. yatırımcılarının, şirkette Kalite Yönetim Sisteminin uygulanmaya başlanılmasına istinaden, şirketin hisse senetlerine olan taleplerinde ve dolayısıyla dolaylı yönden entelektüel sermayenin artışını da beraberinde getirecek olan şirketin hisse senetlerinin piyasa değerlerini artırıcı yöndeki taleplerinde, artış/artma yönünde bir değişim bulgusuna Eşleştirilmiş Gruplar t-testi (Paired Samples t-test) analizi içeren istatistiksel analiz yoluyla ulaşılamamıştır.

Fakat, grafiksel analizde Edip Gayrimenkul Yatırım Sanayi ve Ticaret A.Ş. yatırımcılarının şirkette KYS uygulanmasına olan duyarlılıklarının olumlu yönde var olduğu görülmüştür. Bu bulgulara ve tespitlere dayanılarak, Edip Gayrimenkul Yatırım Sanayi ve Ticaret A.Ş. yatırımcılarının Şirkette Kalite Yönetim Sistemi uygulanmasına ilişkin duyarlılığının incelenen dönemlerde var olmadığı ifade edilebilir.

Tablo 5:

Edip Gayrimenkul Yatırım Sanayi ve Ticaret A.Ş. İstatistik ve Grafik Analiz Sonuçları Tablosu

EDİP GAYRİMENKUL YATIRIM SANAYİ VE TİCARET A.Ş.											
PD/DD (%) VERİLERİ ÜZERİNDE EŞLEŞTİRİLMİŞ GRUPLAR T-TESTİ (PAİRED SAMPLES T-TEST) (HİPOTEZ (Ho) RED VEYA KABUL DURUMU)		BİST XU100 ENDEKSİNE GÖRE İNDİRGENMİŞ PD/DD (%) VERİLERİ ÜZERİNDE EŞLEŞTİRİLMİŞ GRUPLAR T-TESTİ (PAİRED SAMPLES T-TEST) (HİPOTEZ (Ho) RED VEYA KABUL DURUMU)		KYS ÖNCESİ VE KYS SONRASI 4'ER YILLIK GRUPLARIN PD/DD (%) DEĞİŞİMLERİNİN ORTALAMALARI		GRAFİK ÜZERİNDEN İNCELEME SONUÇLARI					
Ho Hipotezi Kabul Edilmiştir: Her iki dönem arasında anlamlı bir fark yoktur.	Ho Hipotezi Reddedilmiştir: Her iki dönem arasında anlamlı bir fark vardır.	Ho Hipotezi Kabul Edilmiştir: Her iki dönem arasında anlamlı bir fark yoktur.	Ho Hipotezi Reddedilmiştir: Her iki dönem arasında anlamlı bir fark vardır.	KYS Sonrası Dönem Ortalamaları Daha Yüksektir.	KYS Sonrası Dönem Ortalamaları Daha Düşüktür.	Şirket PD/DD (%) ve BİST XU100 Endeks (%) Değişimleri Pozitif ve Aynı Yönlüdür.	Şirket PD/DD (%) ve BİST XU100 Endeks (%) Değişimleri Aynı Yönde Değildir.	KYS Başlama Yılında İndirgenmiş PD/DD (%) Değişimi Bir Önceki Yıla Göre Olumlu Yöndedir (0. Yıl-1. Yıl Arası)	KYS Başlama Yılından t+1 Yılında İndirgenmiş PD/DD (%) Değişimi Bir Önceki Yıla Göre Olumlu Yöndedir (1. Yıl-2. Yıl Arası)	KYS Başlama Yılından t+2 Yılında İndirgenmiş PD/DD (%) Değişimi Bir Önceki Yıla Göre Olumlu Yöndedir (2. Yıl-3. Yıl Arası)	KYS Başlama Yılından t+3 Yılında İndirgenmiş PD/DD (%) Değişimi Bir Önceki Yıla Göre Olumlu Yöndedir (3. Yıl-4. Yıl Arası)
EVET	---	EVET	---	---	EVET	Hem pozitif hem negatif olarak aynı yönlüdür	---	EVET	---	EVET	---

5.3.2. Enka İnşaat ve Sanayi A.Ş. (ENKAI)

Enka İnşaat ve Sanayi A.Ş.'nin 1997-2006 yılları arasındaki PD/DD ve PD/DD değişim yüzdeleri ile BİST XU100 endeksi yılı verileri ile endeksin değişim yüzdelerine tabloda yer verilmektedir. Ayrıca, entelektüel sermaye tutarlarının yıllar itibariyle değerleri PD-DD ölçüm yöntemiyle tespit edilerek entelektüel sermayenin değişim yüzdeleriyle birlikte tabloda sunulmuştur. İlaveten USD yılı değerlerine de tabloda yer verilmektedir.

Tablo 6:
Enka İnşaat ve Sanayi A.Ş. 1997-2006 Yılları PD/DD, BIST XU100, USD Değerleri ile Değişim Yüzdeleri Tablosu

ENKAI	YILLAR	KYS BAŞLAMA YILI	HİSSE SENETLERİ TOPLAM DEFTER DEĞERİ (TL)	HİSSE SENETLERİ TOPLAM PİYASA DEĞERİ (TL)	PİYASA DEĞERİ/ DEFTER DEĞERİ (PD/DD) (PD/DD Ölçüm Yöntemine Göre)	HİSSE SENEDİNİN 31.12 TARİHİLİ PİYASA FİYATI (TL)	BİST XU100 ENDEKSİ	USD	PD/DD DEĞİŞİM ORANI (%)	BİST XU100 ENDEKSİ DEĞİŞİM ORANI (%)	USD DEĞİŞİM ORANI (%)	ENTELEKTÜEL SERMAYE TUTARI (TL) (PD-DD Ölçüm Yöntemi)	ENTELEKTÜEL SERMAYENİN OLUMLU/OLUMSUZ YÖNDE DEĞİŞİM ORANI (%)
ENKA İNŞAAT	1996	-5	-				975,89	0,11				-	
	1997	-4	2.264.964,95 TL	126.000.000,00 TL	55,63	-	3.451,26	0,21	-	254%	87%	123.735.035,05 TL	-
	1998	-3	5.124.911,10 TL	72.056.250,00 TL	14,06	-	2.572,09	0,31	-75%	-25%	52%	66.931.338,90 TL	-46%
	1999	-2	10.414.648,32 TL	537.500.000,00 TL	51,61	-	15.208,78	0,54	267%	491%	70%	527.085.351,68 TL	688%
	2000	-1	13.926.499,03 TL	504.000.000,00 TL	36,19	-	9.437,21	0,67	-30%	-38%	24%	490.073.500,97 TL	-7%
	2001	0	56.133.625,41 TL	1.025.000.000,00 TL	18,26	-	13.782,76	1,44	-50%	46%	116%	968.866.374,59 TL	98%
	2002	1	130.586.926,82 TL	2.064.579.313,00 TL	15,81	41,00 TL	10.249,71	1,64	-13%	-26%	14%	1.933.992.386,18 TL	100%
	2003	2	201.657.458,56 TL	3.650.000.000,00 TL	18,10	36,50 TL	18.532,85	1,40	14%	81%	-15%	3.448.342.541,44 TL	78%
	2004	3	2.081.005.586,59 TL	3.725.000.000,00 TL	1,79	37,25 TL	24.971,68	1,35	-90%	35%	-4%	1.643.994.413,41 TL	-52%
	2005	4	2.301.369.863,01 TL	5.040.000.000,00 TL	2,19	16,80 TL	39.777,70	1,34	22%	59%	-1%	2.738.630.136,99 TL	7%
	2006	5	3.020.000.000,00 TL	9.060.000.000,00 TL	3,00	15,10 TL	39.117,46	1,41	37%	-2%	5%	6.040.000.000,00 TL	121%

Kaynak: Kamuyu Aydınlatma Platformu http://www.kap.gov.tr/; https://www.finnet.com.tr/; http://www.bigpara.com, http://www.isyatirim.com.tr, http://borsaistanbul.com/; http://tr.investing.com/; http://borsadanhisse.com/ internet sitelerinde yer alan bilgilerden derlenmiştir. (Erişim Tarihi:14.09.2014)

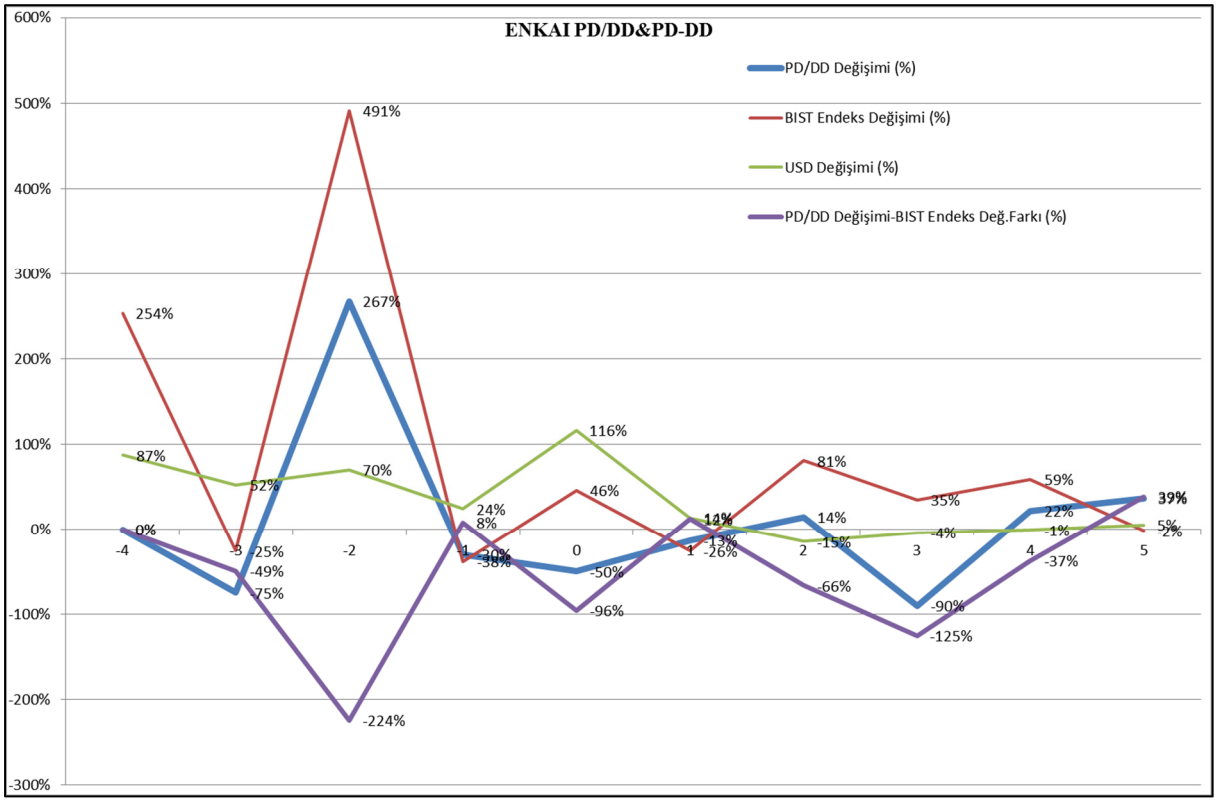
Enka İnşaat ve Sanayi A.Ş.'nin 1997-2006 yılları arasındaki PD/DD değişim yüzdeleri ile BİST XU100 endeksi değişim yüzdelerine grafikte yer verilmektedir. Ayrıca, grafikte PD/DD değişim yüzdesinden BİST XU100 değişim yüzdesinin çıkarılmasıyla elde edilen 'indirgenmiş PD/DD değişim yüzdesi'ne de yer verilmektedir.

Grafik incelendiğinde;

- PD/DD değişim yüzdeleri ile BİST XU100 endeksi değişim yüzdelerinin hem pozitif hem negatif olarak ağırlıklı olarak aynı yönde seyrettiği görülmüştür;
- Kalite Yönetim Sistemi başlama yılı olan 2001/0 (sıfır) yılından itibaren PD/DD (%) değişimi ile 'indirgenmiş PD/DD değişim yüzdesi'nin pozitife doğru sırasıyla %37 ve

%106 oranlarında pozitif ve olumlu bir değişim izlediği görülmektedir. 1-2. yıl aralığında PD/DD (%) için pozitif, indirgenmiş PD/DD için negatif yöne dönüşen seyrin 3-4. yıl itibariyle her ikisi açısından da pozitif ve olumlu seyre yeniden döndüğü görülmüştür. Bu itibarla, bu süreçte kalite yönetim sisteminin uygulanmaya başlanmasıyla birlikte endeks etkisinin dışında dikkat çekici önemde bir (%) değişim hareketi görülmemiştir.

Grafik 3:
Enka İnşaat ve Sanayi A.Ş. PD/DD ve BİST XU100 1997-2006 Yılları İtibariyle Değişim Grafiği



1. Hipotez=H_0: Şirketin Kalite Yönetim Sistemi uygulamadığı dönemlerdeki yıllık PD/DD değişim oranlarıyla Kalite Yönetim Sistemi uyguladıkları dönemlerdeki yıllık PD/DD değişim oranları arasında çift yönlü anlam düzeyi (2-t) testinde %5 anlamlılık düzeyinde fark yoktur.

İstatistiksel Sonuç: Enka İnşaat ve Sanayi A.Ş.'nin; KYS öncesi 3 yıllık dönem ile KYS sonrası 3 yıllık dönem PD/DD yıllık değişim oranları test edildiğinde; tespit edilen çift yönlü anlam düzeyi (2-t) değeri olan 0,572 sayısı (%5 anlamlılık seviyesinde) 0,05'ten büyük olduğundan eşleştirilen her iki dönem arasında anlamlı bir farkın olmadığı tespit edilmiştir. Görülen fark sadece tesadüfîdir. H_0 Hipotezi kabul edilmiştir.

2. Hipotez=H_0: Şirketin Kalite Yönetim Sistemi uygulamadığı dönemlerdeki yıllık BİST XU100 Endeksiyle indirgenmiş (net) PD/DD değişim oranlarıyla Kalite Yönetim Sistemi

uyguladıkları dönemlerdeki yıllık BİST XU100 Endeksiyle indirgenmiş (net) PD/DD değişim oranları arasında çift yönlü anlam düzeyi (2-t) testinde %5 anlamlılık düzeyinde fark yoktur.

İstatistiksel Sonuç: Enka İnşaat ve Sanayi A.Ş.'nin; KYS öncesi 3 yıllık dönem ile KYS uygulanan 3 yıllık dönem BİST XU100 Endeksiyle indirgenmiş (net) PD/DD yıllık değişim oranları test edildiğinde; tespit edilen çift yönlü anlam düzeyi (2-t) değeri olan 0,736 sayısı (%5 anlamlılık seviyesinde) 0,05'ten büyük olduğundan eşleştirilen her iki dönem arasında anlamlı bir farkın olmadığı tespit edilmiştir. Görülen fark sadece tesadüfîdir. H_0 Hipotezi kabul edilmiştir.

Tablo 7:
Enka İnşaat ve Sanayi A.Ş. İstatistik Test Verileri Tablosu

EŞLEŞTİRİLMİŞ GRUP İSTATİSTİĞİ							EŞLEŞTİRİLMİŞ GRUPLAR KORELASYONU			EŞLEŞTİRİLMİŞ GRUP T TESTİ		
ENKA İNŞAAT VE SANAYİ A.Ş. (ENKAI)		Ortalama	N	Stan-dart Sapma	Stan-dart Hata Ort.	Gruplar	N	Korelasyon Katsayısı	Korelas-yon Anlam Düzeyi	t	Serbest-lik Derecesi (df)	Çift yönlü anlam düzeyi (2-t)
Grup 1	PD/DD (%) 1	,5400	3	1,85831	1,07289	PD/DD (%)1; PD/DD (%)2	3	,210	,865	,670	2	,572
	PD/PD (%) 2	-,1633	3	,32130	,18550							
Grup 2	BİSTXU100 (%)1	1,4267	3	3,01736	1,74207	BİSTXU100 (%)1; BİSTXU100 (%)2	3	-,954	,194	,533	2	,647
	BİST XU100 (%)2	,3367	3	,54556	,31498							
Grup 3	PD/DD(%)1 -BİSTXU100 1(%) FARKI	-,8833	3	1,20898	,69801	PD/DD(%)1-BİSTXU1001(%) FARKI 1; PD/DD(%)2-BİSTXU1002(%) FARKI 2	3	-,873	,325	-,387	2	,736
	PD/DD(%)2 - BİSTXU1002 (%)FARKI	-,5000	3	,55749	,32187							

Enka İnşaat ve Sanayi A.Ş.'nin tüm verileri bir bütün halinde değerlendirilerek; Enka İnşaat ve Sanayi A.Ş.'nin Kalite Yönetim Sistemine başladığı 2001 yılı '0' (başlangıç yılı) kabul edilerek (1998-2000) yılları ile (2001-2003) yılları 3'er yıllık gruplar olarak Eşleştirilmiş Gruplar t-testi (Paired Samples t-test) ile analiz edildiğinde;

- Şirketin Kalite Yönetim Sistemi uygulamadığı KYS öncesi 3 yıllık dönem yıllık PD/DD değişim oranlarıyla, KYS sonrası 3 yıllık dönem yıllık PD/DD değişim oranları

arasında çift yönlü anlam düzeyli (2-t) testte, %5 anlamlılık düzeyinde her iki dönem arasında anlamlı bir fark olmadığı; görülen farkın sadece tesadüfî olduğu;

- KYS öncesi 3 yıllık dönem ile KYS uygulanan 3 yıllık dönem BİST XU100 Endeksiyle indirgenmiş (net) PD/DD yıllık değişim oranları arasında, çift yönlü anlam düzeyli (2-t) testte, %5 anlamlılık düzeyinde her iki dönem arasında anlamlı bir fark olmadığı; görülen farkın sadece tesadüfî olduğu;

tespit edilmiştir.

- KYS öncesi ve sonrası olmak üzere her iki dönem değişim oranları ortalamaları dikkate alındığında, hem PD/DD (%) değişim oranları ortalamasında, hem de indirgenmiş (net) değişim oranları ortalamasında, KYS sonrası değişim oranları ortalamalarının KYS öncesi dönemden daha düşük oranlarda gerçekleştiği görülmüştür. Bu bulgular diğer istatistiksel bulgularla aynı yöndedir.

Bu itibarla; Enka İnşaat ve Sanayi A.Ş. yatırımcılarının, şirkette Kalite Yönetim Sisteminin uygulanmaya başlanılmasına istinaden, şirketin hisse senetlerine olan taleplerinde ve dolayısıyla dolaylı yönden entelektüel sermayenin artışını da beraberinde getirecek olan şirketin hisse senetlerinin piyasa değerlerini artırıcı yöndeki taleplerinde, artış/artma yönünde bir değişim bulgusuna Eşleştirilmiş Gruplar t-testi (Paired Samples t-test) analizi içeren istatistiksel analiz yoluyla ulaşılamamıştır.

Grafiksel analizde de Enka İnşaat ve Sanayi A.Ş. yatırımcılarının şirkette KYS uygulanmasına olan duyarlılıklarının olumlu yönde var olmadığı görülmüştür.

Bu bulgulara ve tespitlere dayanılarak, Enka İnşaat ve Sanayi A.Ş. yatırımcılarının Şirkette Kalite Yönetim Sistemi uygulanmasına ilişkin duyarlılığının incelenen dönemlerde var olmadığı ifade edilebilir.

Tablo 8:
Enka İnşaat ve Sanayi A.Ş. İstatistik ve Grafik Analiz Sonuçları Tablosu

ENKA İNŞAAT VE SANAYİ A.Ş.											
PD/DD (%) VERİLERİ ÜZERİNDE EŞLEŞTİRİLMİŞ GRUPLAR T-TESTİ (PAİRED SAMPLES T-TEST) (HİPOTEZ (Ho) RED VEYA KABUL DURUMU)		BİST XU100 ENDEKSİNE GÖRE İNDİRGENMİŞ PD/DD (%) VERİLERİ ÜZERİNDE EŞLEŞTİRİLMİŞ GRUPLAR T-TESTİ (PAİRED SAMPLES T-TEST) (HİPOTEZ (Ho) RED VEYA KABUL DURUMU)		KYS ÖNCESİ VE KYS SONRASI 4'ER YILLIK GRUPLARIN PD/DD (%) DEĞİŞİMLERİNİN ORTALAMALARI		GRAFİK ÜZERİNDEN İNCELEME SONUÇLARI					
Ho Hipotezi Kabul Edilmiştir: Her iki dönem arasında anlamlı bir fark yoktur.	Ho Hipotezi Reddedilmiştir: Her iki dönem arasında anlamlı bir fark vardır.	Ho Hipotezi Kabul Edilmiştir: Her iki dönem arasında anlamlı bir fark yoktur.	Ho Hipotezi Reddedilmiştir: Her iki dönem arasında anlamlı bir fark vardır.	KYS Sonrası Dönem Ortalamaları Daha Yüksektir.	KYS Sonrası Dönem Ortalamaları Daha Düşüktür.	Şirket PD/DD (%) ve BİST XU100 Endeks (%) Değişimleri Pozitif ve Aynı Yönlüdür.	Şirket PD/DD (%) ve BİST XU100 Endeks (%) Değişimleri Aynı Yönde Değildir.	KYS Başlama Yılında İndirgenmiş PD/DD (%) Değişimi Bir Önceki Yıla Göre Olumlu Yöndedir (0. Yıl-1. Yıl Arası)	KYS Başlama Yılından t+1 Yılında İndirgenmiş PD/DD (%) Değişimi Bir Önceki Yıla Göre Olumlu Yöndedir (1. Yıl-2. Yıl Arası)	KYS Başlama Yılından t+2 Yılında İndirgenmiş PD/DD (%) Değişimi Bir Önceki Yıla Göre Olumlu Yöndedir (2. Yıl-3. Yıl Arası)	KYS Başlama Yılından t+3 Yılında İndirgenmiş PD/DD (%) Değişimi Bir Önceki Yıla Göre Olumlu Yöndedir (3. Yıl-4. Yıl Arası)
EVET	---	EVET	---	---	EVET	Hem pozitif hem negatif olarak aynı yönlüdür	---	EVET	---	---	EVET

5.3.3. Yeşil Yapı Endüstrisi A.Ş. (YYAPI)

Yeşil Yapı Endüstrisi A.Ş.'nin 1995-2003 yılları arasındaki PD/DD ve PD/DD değişim yüzdeleri ile BİST XU100 endeksi yılı verileri ile endeksin değişim yüzdelerine tabloda yer verilmektedir. Ayrıca, entelektüel sermaye tutarlarının yıllar itibariyle değerleri PD-DD ölçüm yöntemiyle tespit edilerek entelektüel sermayenin değişim yüzdeleriyle birlikte tabloda sunulmuştur. İlaveten USD yılı değerlerine de tabloda yer verilmektedir.

Tablo 9:
Yeşil Yapı Endüstrisi A.Ş. 1995-2003 Yılları PD/DD, BIST XU100, USD Değerleri ile Değişim Yüzdeleri Tablosu

YYAPI	YILLAR	KYS BAŞLAMA YILI	HİSSE SENETLERİ TOPLAM DEFTER DEĞERİ (TL)	HİSSE SENETLERİ TOPLAM PİYASA DEĞERİ (TL)	PİYASA DEĞERİ/ DEFTER DEĞERİ (PD/DD) (PD/DD Ölçüm Yöntemine Göre)	HİSSE SENEDİNİN 31.12 TARİHİLİ PİYASA FİYATI (TL)	BİST XU100 ENDEKSİ	USD	PD/DD DEĞİŞİM ORANI (%)	BİST XU100 ENDEKSİ DEĞİŞİM ORANI (%)	USD DEĞİŞİM ORANI (%)	ENTELEKTÜEL SERMAYE TUTARI (TL) (PD-DD Ölçüm Yöntemi)	ENTELEKTÜEL SERMAYENİN OLUMLU/OLUMSUZ YÖNDE DEĞİŞİM ORANI (%)
YEŞİL YAPI	1993	-5	#SAYI/0!				201,75	0,14				-	
	1994	-4	0,00 TL		2,33		272,57	0,38		35%	171%	-	-
	1995	-3	112.500,00 TL	211.500,00 TL	1,88		400,25	0,11	-19%	47%	-72%	99.000,00 TL	-
	1996	-2	219.512,20 TL	630.000,00 TL	2,87	8,70 TL	975,89	0,11	53%	144%	3%	410.487,80 TL	315%
	1997	-1	540.665,43 TL	2.925.000,00 TL	5,41	16,25 TL	3.451,26	0,21	89%	254%	87%	2.384.334,57 TL	481%
	1998	0	924.064,17 TL	1.728.000,00 TL	1,87	4,80 TL	2.572,09	0,31	-65%	-25%	52%	803.935,83 TL	-66%
	1999	1	1.743.341,40 TL	14.400.000,00 TL	8,26	40,00 TL	15.208,78	0,54	342%	491%	70%	12.656.658,60 TL	1474%
	2000	2	2.612.903,23 TL	20.250.000,00 TL	7,75	12,50 TL	9.437,21	0,67	-6%	-38%	24%	17.637.096,77 TL	39%
	2001	3	1.559.528,49 TL	15.876.000,00 TL	10,18	4,90 TL	13.782,76	1,44	31%	46%	116%	14.316.471,51 TL	-19%
	2002	4	2.791.525,42 TL	9.882.000,00 TL	3,54	3,05 TL	10.249,71	1,64	-65%	-26%	14%	7.090.474,58 TL	-5%
	2003	5	7.194.972,07 TL	12.879.000,00 TL	1,79	2,12 TL	18.532,85	1,40	-49%	81%	-15%	5.684.027,93 TL	-20%

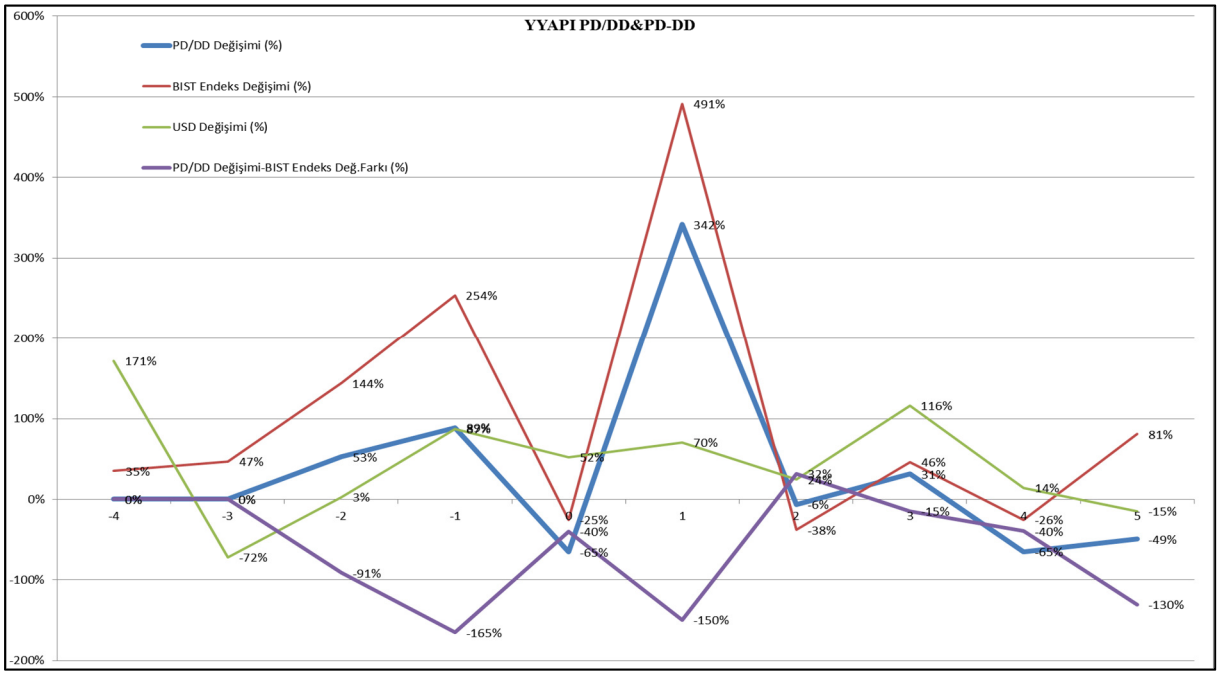
Kaynak: Kamuyu Aydınlatma Platformu http://www.kap.gov.tr/; https://www.finnet.com.tr/; http://www.bigpara.com, http://www.isyatirim.com.tr, http://borsaistanbul.com/; http://tr.investing.com/; http://borsadanhisse.com/ internet sitelerinde yer alan bilgilerden derlenmiştir. (Erişim Tarihi:14.09.2014)

Yeşil Yapı Endüstrisi A.Ş.'nin 1995-2003 yılları arasındaki PD/DD değişim yüzdeleri ile BİST XU100 endeksi değişim yüzdelerine grafikte yer verilmektedir. Ayrıca, grafikte PD/DD değişim yüzdesinden BİST XU100 değişim yüzdesinin çıkarılmasıyla elde edilen 'indirgenmiş PD/DD değişim yüzdesi'ne de yer verilmektedir.

Grafik incelendiğinde;

- PD/DD değişim yüzdeleri ile BİST XU100 endeksi değişim yüzdelerinin hem pozitif hem negatif olarak ağırlıklı olarak aynı yönde seyrettiği görülmüştür;
- Kalite Yönetim Sistemi başlama yılı olan 1998/0 (sıfır) yılından itibaren PD/DD (%) değişiminin pozitif yönde %407; 'indirgenmiş PD/DD değişim yüzdesi'nin negatife doğru %-90 oranlarında bir değişim izlediği görülmektedir. 1-2. yıl aralığında PD/DD (%) için negatif, indirgenmiş PD/DD için pozitif yöne dönüşen seyrin 2-3. yıl itibariyle her ikisi açısından da tersi yönde seyre döndüğü görülmüştür. Bu itibarla, bu süreçte kalite yönetim sisteminin uygulanmaya başlanmasıyla birlikte endeks etkisinin dışında dikkat çekici önemde bir (%) değişim hareketi görülmemiştir.

Grafik 4:
Yeşil Yapı Endüstrisi A.Ş. PD/DD ve BİST XU100 1995-2003 Yılları İtibariyle Değişim Grafiği



1. Hipotez=H_0: Şirketin Kalite Yönetim Sistemi uygulamadığı dönemlerdeki yıllık PD/DD değişim oranlarıyla Kalite Yönetim Sistemi uyguladıkları dönemlerdeki yıllık PD/DD değişim oranları arasında çift yönlü anlam düzeyi (2-t) testinde %5 anlamlılık düzeyinde fark yoktur.

İstatistiksel Sonuç: Yeşil Yapı Endüstrisi A.Ş.'nin; KYS öncesi 3 yıllık dönem ile KYS sonrası 3 yıllık dönem PD/DD yıllık değişim oranları test edildiğinde; tespit edilen çift yönlü anlam düzeyi (2-t) değeri olan 0,761 sayısı (%5 anlamlılık seviyesinde) 0,05'ten büyük olduğundan eşleştirilen her iki dönem arasında anlamlı bir farkın olmadığı tespit edilmiştir. Görülen fark sadece tesadüfîdir. H_0 Hipotezi kabul edilmiştir.

2. Hipotez=H_0: Şirketin Kalite Yönetim Sistemi uygulamadığı dönemlerdeki yıllık BİST XU100 Endeksiyle indirgenmiş (net) PD/DD değişim oranlarıyla Kalite Yönetim Sistemi uyguladıkları dönemlerdeki yıllık BİST XU100 Endeksiyle indirgenmiş (net) PD/DD değişim oranları arasında çift yönlü anlam düzeyi (2-t) testinde %5 anlamlılık düzeyinde fark yoktur.

İstatistiksel Sonuç: Yeşil Yapı Endüstrisi A.Ş.'nin; KYS öncesi 3 yıllık dönem ile KYS uygulanan 3 yıllık dönem BİST XU100 Endeksiyle indirgenmiş (net) PD/DD yıllık değişim oranları test edildiğinde; tespit edilen çift yönlü anlam düzeyi (2-t) değeri olan 0,730 sayısı (%5 anlamlılık seviyesinde) 0,05'ten büyük olduğundan eşleştirilen her iki dönem

arasında anlamlı bir farkın olmadığı tespit edilmiştir. Görülen fark sadece tesadüfîdir. H_0 Hipotezi kabul edilmiştir.

Tablo 10:
Yeşil Yapı Endüstrisi A.Ş. İstatistik Test Verileri Tablosu

EŞLEŞTİRİLMİŞ GRUP İSTATİSTİĞİ							EŞLEŞTİRİLMİŞ GRUPLAR KORELASYONU			EŞLEŞTİRİLMİŞ GRUP T TESTİ		
YEŞİL YAPI ENDÜSTRİSİ A.Ş. (YYAPI)		Ortalama	N	Stan-dart Sapma	Stan-dart Hata Ort.	Gruplar	N	Korelasyon Katsayısı	Korelas-yon Anlam Düzeyi	t	Serbest-lik Derecesi (df)	Çift yönlü anlam düzeyi (2-t)
Grup 1	PD/DD (%) 1	,4733	3	,44770	,25848	PD/DD (%)1; PD/DD (%)2	3	,242	,844	-,349	2	,761
	PD/PD (%) 2	,9033	3	2,19937	1,26981							
Grup 2	BİSTXU100 (%)1	1,4833	3	1,03568	,59795	BİSTXU100 (%)1; BİSTXU100 (%)2	3	-,058	,963	,030	2	,979
	BİST XU100 (%)2	1,4267	3	3,01736	1,74207							
Grup 3	PD/DD(%)1 -BİSTXU100 1(%) FARKI	-,8533	3	,82646	,47716	PD/DD(%)1-BİSTXU1001(%) FARKI 1; PD/DD(%)2-BİSTXU1002(%) FARKI 2	3	-,337	,781	-,397	2	,730
	PD/DD(%)2 - BİSTXU1002 (%)FARKI	-,5267	3	,91659	,52919							

Yeşil Yapı Endüstrisi A.Ş.'nin tüm verileri bir bütün halinde değerlendirilerek; Yeşil Yapı Endüstrisi A.Ş.'nin Kalite Yönetim Sistemine başladığı 1998 yılı '0' (başlangıç yılı) kabul edilerek (1997-1999) yılları ile (1998-2000) yılları 3'er yıllık gruplar olarak Eşleştirilmiş Gruplar t-testi (Paired Samples t-test) ile analiz edildiğinde;

- Şirketin Kalite Yönetim Sistemi uygulamadığı KYS öncesi 3 yıllık dönem yıllık PD/DD değişim oranlarıyla, KYS sonrası 3 yıllık dönem yıllık PD/DD değişim oranları arasında çift yönlü anlam düzeyli (2-t) testte, %5 anlamlılık düzeyinde her iki dönem arasında anlamlı bir fark olmadığı; görülen farkın sadece tesadüfî olduğu;
- KYS öncesi 3 yıllık dönem ile KYS uygulanan 3 yıllık dönem BİST XU100 Endeksiyle indirgenmiş (net) PD/DD yıllık değişim oranları arasında, çift yönlü anlam düzeyli (2-t) testte, %5 anlamlılık düzeyinde her iki dönem arasında anlamlı bir fark olmadığı; görülen farkın sadece tesadüfî olduğu;

tespit edilmiştir.

- KYS öncesi ve sonrası olmak üzere her iki dönem değişim oranları ortalamaları dikkate alındığında, hem PD/DD (%) değişim oranları ortalamasında, hem de indirgenmiş (net) değişim oranları ortalamasında, KYS sonrası değişim oranları ortalamalarının KYS öncesi dönemden daha düşük oranlarda gerçekleştiği görülmüştür. Bu bulgular diğer istatistiksel bulgularla aynı yöndedir.

Bu itibarla; Yeşil Yapı Endüstrisi A.Ş. yatırımcılarının, şirkette Kalite Yönetim Sisteminin uygulanmaya başlanılmasına istinaden, şirketin hisse senetlerine olan taleplerinde ve dolayısıyla dolaylı yönden entelektüel sermayenin artışını da beraberinde getirecek olan şirketin hisse senetlerinin piyasa değerlerini artırıcı yöndeki taleplerinde, artış/artma yönünde bir değişim bulgusuna Eşleştirilmiş Gruplar t-testi (Paired Samples t-test) analizi içeren istatistiksel analiz yoluyla ulaşılamamıştır.

Grafiksel analizde de Yeşil Yapı Endüstrisi A.Ş. yatırımcılarının şirkette KYS uygulanmasına olan duyarlılıklarının olumlu yönde var olmadığı görülmüştür.

Bu bulgulara ve tespitlere dayanılarak, Yeşil Yapı Endüstrisi A.Ş. yatırımcılarının Şirkette Kalite Yönetim Sistemi uygulanmasına ilişkin duyarlılığının incelenen dönemlerde var olmadığı ifade edilebilir.

Tablo 11:
Yeşil Yapı Endüstrisi A.Ş. İstatistik ve Grafik Analiz Sonuçları Tablosu

YEŞİL YAPI ENDÜSTRİSİ A.Ş.											
PD/DD (%) VERİLERİ ÜZERİNDE EŞLEŞTİRİLMİŞ GRUPLAR T-TESTİ (PAİRED SAMPLES T-TEST) (HİPOTEZ (Ho) RED VEYA KABUL DURUMU)		BİST XU100 ENDEKSİNE GÖRE İNDİRGENMİŞ PD/DD (%) VERİLERİ ÜZERİNDE EŞLEŞTİRİLMİŞ GRUPLAR T-TESTİ (PAİRED SAMPLES T-TEST) (HİPOTEZ (Ho) RED VEYA KABUL DURUMU)		KYS ÖNCESİ VE KYS SONRASI 4'ER YILLIK GRUPLARIN PD/DD (%) DEĞİŞİMLERİNİN ORTALAMALARI		GRAFİK ÜZERİNDEN İNCELEME SONUÇLARI					
Ho Hipotezi Kabul Edilmiştir: Her iki dönem arasında anlamlı bir fark yoktur.	Ho Hipotezi Reddedilmiştir: Her iki dönem arasında anlamlı bir fark vardır.	Ho Hipotezi Kabul Edilmiştir: Her iki dönem arasında anlamlı bir fark yoktur.	Ho Hipotezi Reddedilmiştir: Her iki dönem arasında anlamlı bir fark vardır.	KYS Sonrası Dönem Ortalamaları Daha Yüksektir.	KYS Sonrası Dönem Ortalamaları Daha Düşüktür.	Şirket PD/DD (%) ve BİST XU100 Endeks (%) Değişimleri Pozitif ve Aynı Yönlüdür.	Şirket PD/DD (%) ve BİST XU100 Endeks (%) Değişimleri Aynı Yönde Değildir.	KYS Başlama Yılında İndirgenmiş PD/DD (%) Değişimi Bir Önceki Yıla Göre Olumlu Yöndedir (0. Yıl-1. Yıl Arası)	KYS Başlama Yılından t+1 Yılında İndirgenmiş PD/DD (%) Değişimi Bir Önceki Yıla Göre Olumlu Yöndedir (1. Yıl-2. Yıl Arası)	KYS Başlama Yılından t+2 Yılında İndirgenmiş PD/DD (%) Değişimi Bir Önceki Yıla Göre Olumlu Yöndedir (2. Yıl-3. Yıl Arası)	KYS Başlama Yılından t+3 Yılında İndirgenmiş PD/DD (%) Değişimi Bir Önceki Yıla Göre Olumlu Yöndedir (3. Yıl-4. Yıl Arası)
EVET	---	EVET	---	---	EVET	Hem pozitif hem negatif olarak aynı yönlüdür	---	---	EVET	---	---

6. Şirketlerin Bir Bütün Halinde ve Çeyrek Dönemler İtibariyle Değerlendirilmesi

İncelenen şirketler ilk olarak grafiksel olarak, ikinci olarak ise eşleştirilmiş gruplar t-testiyle analiz edilmiştir.

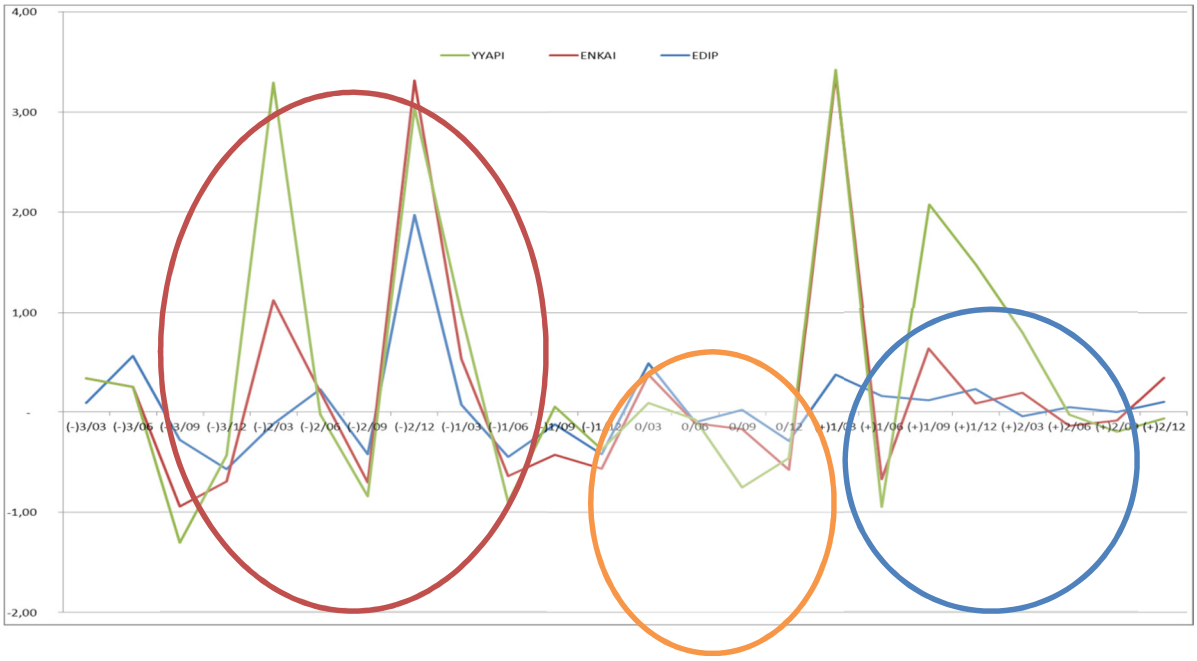
6.1. İncelenen Şirketlerin Bir Bütün Halinde Çeyrek Dönemler Halinde Analiz Grafiksel Analizi

İncelenen üç şirketin 1994/03 ilâ 2005/12 çeyrek dönemleri verilerine tabloda yer verilmektedir. Tabloda ayrıca BISTXU100 aynı çeyrekteki son işlem günü değerleri ile aynı tarihlerdeki endeks TL (%) değişim oranları ile endeks USD (%) değişim oranlarına yer verilmektedir.

Tablo 12:
EDIP, ENKAI VE YYAPI Şirketlerinin 1994/03 ilâ 2005/12 Çeyrek Dönemleri Verileri Tablosu

	PD/DD ORANLARI			PD/DD % DEĞİŞİM ORANLARI			BIST XU100				
YILLAR	EDIP (2003)	ENKAI (2001)	YYAPI (1998)	EDIP	ENKAI	YYAPI	Çeyrek Son İşl Günü Değeri	TL	USD	Endeks TL Değişim Oranı (%)	Endeks USD Değişim Oranı (%)
1994/03	0,69	15,94	2,33	-	-	-	31.03.1994	140,87	370,67	-	-
1994/06	1,53	13,05	2,33	121,74%	-18,13%	0,00%	30.06.1994	197,66	369,46	40,31%	-0,33%
1994/09	3,77	6,64	2,33	146,41%	-49,12%	0,00%	30.09.1994	268,26	459,05	35,72%	24,25%
1994/12	4,74	6,68	2,33	25,73%	0,60%	0,00%	31.12.1994	272,57	413,27	1,61%	-9,97%
1995/03	4,10	10,54	2,33	-13,50%	57,78%	0,00%	31.03.1995	398,37	555,41	46,15%	34,39%
1995/06	5,21	10,97	2,33	27,07%	4,08%	0,00%	30.06.1995	482,33	641,45	21,08%	15,49%
1995/09	12,32	19,94	1,49	136,47%	81,77%	-36,05%	30.09.1995	417,08	500,23	-13,53%	-22,02%
1995/12	2,30	7,35	1,88	-81,33%	-63,14%	26,17%	31.12.1995	400,25	382,62	-4,04%	-23,51%
1996/03	2,54	12,42	5,97	10,43%	68,98%	217,55%	31.03.1996	670,45	554,88	67,51%	45,02%
1996/06	2,12	14,19	4,62	-16,54%	14,25%	-22,61%	30.06.1996	704,89	506,52	5,14%	-8,72%
1996/09	1,46	12,09	3,96	-31,13%	-14,80%	-14,29%	30.09.1996	724,53	465,08	2,79%	-8,18%
1996/12	2,16	13,03	2,87	47,95%	7,78%	-27,53%	31.12.1996	975,89	534,01	34,69%	14,82%
1997/03	3,71	23,15	4,17	71,76%	77,67%	45,30%	31.03.1997	1.613,27	744,35	65,31%	39,39%
1997/06	2,42	18,48	3,07	-34,77%	-20,17%	-26,38%	30.06.1997	1.857,45	737,85	15,14%	-0,87%
1997/09	3,50	27,76	4,54	44,63%	50,22%	47,88%	30.09.1997	2.592,60	874,08	39,58%	18,46%
1997/12	2,23	55,63	5,41	-36,29%	100,40%	19,16%	31.12.1997	3.451,26	982,07	33,12%	12,35%
1998/03	1,61	69,39	**3,87**	-27,80%	24,73%	-28,47%	31.03.1998	3.259,06	788,82	-5,57%	-19,68%
1998/06	1,68	48,08	**4,01**	4,35%	-30,71%	3,62%	30.06.1998	4.100,00	901,23	25,80%	14,25%
1998/09	8,86	16,03	**1,67**	427,38%	-66,66%	-58,35%	30.09.1998	2.265,94	478,51	-44,73%	-46,90%
1998/12	0,63	14,06	**1,87**	-92,89%	-12,29%	11,98%	31.12.1998	2.597,91	484,01	14,65%	1,15%
1999/03	0,69	31,43	1,95	9,52%	123,54%	4,28%	31.03.1999	4.554,07	725,40	75,30%	49,87%
1999/06	0,85	30,57	1,41	23,19%	-2,74%	-27,69%	30.06.1999	4.950,21	689,30	8,70%	-4,98%
1999/09	0,57	22,01	3,45	-32,94%	-28,00%	144,68%	30.09.1999	6.071,12	768,92	22,64%	11,55%
1999/12	1,12	51,61	8,26	96,49%	134,48%	139,42%	31.12.1999	15.208,78	1.654,17	150,51%	115,13%
2000/03	1,22	75,45	13,22	8,93%	46,19%	60,05%	31.03.2000	15.920,10	1.575,77	4,68%	-4,74%
2000/06	1,90	61,04	14,66	55,74%	-19,10%	10,89%	30.06.2000	14.466,12	1.360,92	-9,13%	-13,63%
2000/09	1,37	42,43	12,99	-27,89%	-30,49%	-11,39%	30.09.2000	11.350,30	996,25	-21,54%	-26,80%
2000/12	0,59	36,19	7,75	-56,93%	-14,71%	-40,34%	31.12.2000	9.437,21	817,49	-16,85%	-17,94%
2001/03	0,52	**32,15**	5,78	-11,86%	-11,16%	-25,42%	31.03.2001	8.022,72	457,77	-14,99%	-44,00%
2001/06	0,64	**31,87**	8,94	23,08%	-0,87%	54,67%	30.06.2001	11.204,24	520,80	39,66%	13,77%
2001/09	0,37	**25,72**	12,91	-42,19%	-19,30%	44,41%	30.09.2001	7.625,87	292,41	-31,94%	-43,85%
2001/12	1,10	**18,26**	10,18	197,30%	-29,00%	-21,15%	31.12.2001	13.782,76	557,53	80,74%	90,67%
2002/03	1,18	73,11	6,38	7,27%	300,38%	-37,33%	31.03.2002	11.679,43	508,38	-15,26%	-8,82%
2002/06	0,65	12,20	4,44	-44,92%	-83,31%	-30,41%	30.06.2002	9.379,92	348,09	-19,69%	-31,53%
2002/09	0,57	18,49	5,72	-12,31%	51,56%	28,83%	30.09.2002	8.842,24	311,97	-5,73%	-10,38%
2002/12	0,33	15,81	3,54	-42,11%	-14,49%	-38,11%	31.12.2002	10.369,92	368,26	17,28%	18,04%
2003/03	**0,49**	19,54	4,64	48,48%	23,59%	31,07%	31.03.2003	9.475,09	324,55	-8,63%	-11,87%
2003/06	**0,44**	15,97	9,05	-10,20%	-18,27%	95,04%	30.06.2003	10.884,43	450,27	14,87%	38,74%
2003/09	**0,45**	14,61	4,50	2,27%	-8,52%	-50,28%	30.09.2003	13.055,90	549,18	19,95%	21,97%
2003/12	**0,32**	18,10	1,79	-28,89%	23,89%	-60,22%	31.12.2003	18.625,02	778,43	42,66%	41,74%
2004/03	0,44	2,34	2,28	37,50%	-87,07%	27,37%	31.03.2004	20.190,83	897,37	8,41%	15,28%
2004/06	0,51	1,82	1,68	15,91%	-22,22%	-26,32%	30.06.2004	17.967,60	706,51	-11,01%	-21,27%
2004/09	0,57	2,01	1,62	11,76%	10,44%	-3,57%	30.09.2004	21.953,52	853,77	22,18%	20,84%
2004/12	0,70	1,79	1,48	22,81%	-10,95%	-8,64%	31.12.2004	24.971,68	1.075,12	13,75%	25,93%
2005/03	0,67	1,93	2,13	-4,29%	7,82%	43,92%	31.03.2005	25.557,76	1.105,50	2,35%	2,83%
2005/06	0,70	2,22	2,24	4,48%	15,03%	5,16%	30.06.2005	26.957,32	1.176,98	5,48%	6,47%
2005/09	0,70	2,09	1,52	0,00%	-5,86%	-32,14%	30.09.2005	33.333,23	1.446,13	23,65%	22,87%
2005/12	0,77	2,19	2,36	10,00%	4,78%	55,26%	31.12.2005	39.777,70	1.726,23	19,33%	19,37%

Grafik 5:
EDIP, ENKAI VE YYAPI Şirketlerinin (-)3/03 ilâ (+)2/12 Çeyrek Dönemleri (%) Değişim Grafiği



Esasen kalite yönetim sistemine başlama yılları EDIP için 2003, ENKAI için 2001, YYAPI için 1998 iken her üç şirketin de kalite yönetim sistemine başlama yılları ve bu yıla ilişkin çeyrek dönemleri "*0/03, 0/06, 0/09, 0/12*" şeklinde aynı düzlem üzerinde bir araya getirilmiş ve aynı düzlemde karşılaştırılabilir hale ulaştırılmıştır.

Grafikte görüleceği üzere;

a) Kalite yönetim sistemine başlamadan önceki (-)3/12 ilâ (-)1/06 çeyrek dönemleri arasında her üç firmanın PD/DD (%) değişim oranlarının da diğer iki şirketin oranlarıyla eşdüzey değişim göstermiş olduğu tespit edilmiştir;

b) Kalite yönetim sisteminin uygulamaya başlanıldığı 0/03 ilâ (+)1/03 çeyrek dönemleri arasında önceki çeyrek dönemlere nazaran daha sakin bir seyirde (daha düşük (%) değişim oranları göstererek) fakat yine eşdüzey değişim gösterdikleri tespit edilmiştir;

c) (+)1/03 dönemi sonrasından başlayarak (+)2/09 dönemine kadar ise PD/DD (%) değişim oranlarının karşılaştırılan önceki iki seyr aralığına kıyasla her bir şirketin PD/DD (%) değişim oranlarının diğerlerinden bağımsız şekilde her üçünün de farklı seyirler izleyerek değişim gösterdikleri tespit edilmiştir.

Bu itibarla, kalite yönetim sistemi uygulamaya başlayan her üç şirketin de uygulamaya başlama yılında karşılaştırılan 6 yıllık periyoda göre daha sakin ve dalgasız bir PD/DD (%) değişim göstergelerine sahip olduğu tespit edilmiştir.

6.2. Eşleştirilmiş Gruplar t-Testi (Paired Samples t-test) İle Bir Bütün Halinde Analiz

İncelenen şirketlerin Kalite Yönetim Sistemi uygulamasına geçmeden önceki (t_{-3}, t_{-2}, t_{-1}) 3 yılı içeren dönem ile Kalite Yönetim Sistemi uygulamaya başladıktan sonraki (t_0, t_{+1}, t_{+2}) 3 yılı içeren dönem Eşleştirilmiş Gruplar t-testi (Paired Samples t-test) ile bir bütün halinde analiz edildiğinde;

Tablo 13:
EDIP, ENKAI, YYAPI Şirketlerinin Bir Bütün Halinde İstatistik Test Verileri Tablosu

YILLAR	EDIP	ENKAI	YYAPI
(-)3/03	0,09	0,25	-
(-)3/06	0,56	- 0,31	-
(-)3/09	- 0,28	- 0,67	- 0,36
(-)3/12	- 0,57	- 0,12	0,26
(-)2/03	- 0,12	1,24	2,18
(-)2/06	0,23	- 0,03	- 0,23
(-)2/09	- 0,42	- 0,28	- 0,14
(-)2/12	1,97	1,34	- 0,28
(-)1/03	0,07	0,46	0,45
(-)1/06	- 0,45	- 0,19	- 0,26
(-)1/09	- 0,12	- 0,30	0,48
(-)1/12	- 0,42	- 0,15	0,19
0/03	0,48	- 0,11	- 0,28
0/06	- 0,10	- 0,01	0,04
0/09	0,02	- 0,19	- 0,58
0/12	- 0,29	- 0,29	0,12
(+)1/03	0,38	3,00	0,04
(+)1/06	0,16	- 0,83	- 0,28
(+)1/09	0,12	0,52	1,45
(+)1/12	0,23	- 0,14	1,39
(+)2/03	- 0,04	0,24	0,60
(+)2/06	0,04	- 0,18	0,11
(+)2/09	-	- 0,09	- 0,11
(+)2/12	0,10	0,24	- 0,40

1. Hipotez=H_0: Her üç şirketin bir bütün halinde Kalite Yönetim Sistemi uygulamadığı dönemlerdeki yıllık PD/DD değişim oranlarıyla Kalite Yönetim Sistemi uyguladıkları dönemlerdeki yıllık PD/DD değişim oranları arasında çift yönlü anlam düzeyi (2-t) testinde %5 anlamlılık düzeyinde fark yoktur.

İstatistiksel Sonuç: Her üç şirketin bir bütün halinde; KYS öncesi 3 yıllık dönem ile KYS sonrası 3 yıllık dönem PD/DD yıllık değişim oranları test edildiğinde; tespit edilen çift yönlü anlam düzeyi (2-t) değeri olan 0,792 sayısı (%5 anlamlılık seviyesinde) 0,05'ten büyük olduğundan eşleştirilen her iki dönem arasında anlamlı bir farkın olmadığı tespit edilmiştir. Görülen fark sadece tesadüfîdir. H_0 Hipotezi kabul edilmiştir.

Tablo 14:
EDIP, ENKAI, YYAPI Şirketlerinin Bir Bütün Halinde İstatistik Test Verileri Tablosu

EŞLEŞTİRİLMİŞ GRUP İSTATİSTİĞİ							EŞLEŞTİRİLMİŞ GRUPLAR KORELASYONU			EŞLEŞTİRİLMİŞ GRUP T TESTİ		
EDIP, ENKAI, YYAPI		Ortalama	N	Stan-dart Sapma	Stan-dart Hata Ort.	Gruplar	N	Korel. Katsay.	Korelas-yon Anlam Düzeyi	t	Serbest-lik Derecesi (df)	Çift yönlü anlam düzeyi (2-t)
Grup 1	KYS ÖNCESİ PD/DD (%)	,1131	36	,65070	,10845	KYS ÖNC. PD/DD KYS SONR. (%); PD/DD (%)	36	,232	,174	-,265	35	,792
	KYS SONRASI PD/PD (%)	,1489	36	,65757	,10960							

Her üç şirketin bir bütün halinde tüm verileri değerlendirilerek; her üç şirketin Kalite Yönetim Sistemine başladığı yıl '0' (başlangıç yılı) kabul edilerek t_{-3-2-1} ile t_{+1+2+3} yılları yıllık gruplar olarak Eşleştirilmiş Gruplar t-testi (Paired Samples t-test) ile analiz edildiğinde;

- Şirketlerin bütün halinde Kalite Yönetim Sistemi uygulamadığı KYS öncesi 3 yıllık dönem yıllık PD/DD değişim oranlarıyla, KYS sonrası 3 yıllık dönem yıllık PD/DD değişim oranları arasında çift yönlü anlam düzeyli (2-t) testte, %5 anlamlılık düzeyinde her iki dönem arasında anlamlı bir fark olmadığı; görülen farkın sadece tesadüfî olduğu tespit edilmiştir.
- KYS öncesi ve sonrası olmak üzere her iki dönem değişim oranları ortalamaları dikkate alındığında, her üç şirketin bir bütün halinde PD/DD (%) değişim oranları ortalamasında KYS öncesinde (0,1131), KYS sonrasında ise (0,1489) olarak KYS sonrası değişim oranları ortalamalarının KYS öncesi dönemden daha yüksek oranlarda gerçekleştiği görülmüştür. Bu bulgu grafikteki bulgularla aynı yöndedir.

Bu itibarla; her üç şirketin bir bütün halinde yatırımcılarının, şirkette Kalite Yönetim Sisteminin uygulanmaya başlanılmasına istinaden, şirketin hisse senetlerine olan taleplerinde ve dolayısıyla dolaylı yönden entelektüel sermayenin artışını da beraberinde getirecek olan şirketin hisse senetlerinin piyasa değerlerini artırıcı yöndeki taleplerinde, artış/artma yönünde bir değişim bulgusuna Eşleştirilmiş Gruplar t-testi (Paired Samples t-test) analizi içeren istatistiksel analiz yoluyla ve grafiksel analiz yoluyla ulaşılmıştır.

Bu bulgulara ve tespitlere dayanılarak, her üç şirketin çeyrek dönemler itibariyle bir bütün halinde yatırımcılarının Şirkette Kalite Yönetim Sistemi uygulanmasına ilişkin duyarlılığının incelenen dönemlerde var olduğu ifade edilebilir.

7. Değerlendirme ve Sonuç

Bu çalışmada Şirketlerin Kalite Yönetim Sistemi uygulamaya başlamadan önceki 3 yıllık dönemdeki ile Kalite Yönetim Sistemi uygulamaya başladıktan sonraki 3 yıllık dönemdeki, işletme düzeyinde sahip oldukları entelektüel sermayelerindeki (%) değişimler analiz edilmiştir.

Bu bağlamda Borsa İstanbul (BİST)'da Borsa İstanbul "İnşaat ve bayındırlık işleri" sektöründe yer alan 10 şirket incelenmiş ve bilgilerine Kamuyu Aydınlatma Platformu (www.kap.gov.tr) veya şirket faaliyet raporları veya şirketin resmî internet sitesinden bilgilerine (KYS bilgilerine ulaşılabilse bile inceleme için gerekli bilgilerine ulaşılamayan şirketler mecburen hariç tutularak) ulaşılabildiği için seçilen 3 adet şirket incelenmiştir.

Borsa İstanbul Borsa İstanbul "İnşaat ve bayındırlık işleri" sektörüne dâhil olan 10 şirketten incelenen 3 Şirkete ilişkin elde edilen veriler birlikte değerlendirildiğinde;

1) Borsa İstanbul "İnşaat ve bayındırlık işleri" sektöründe yer alan 10 adet şirketin %70'ini oluşturan 7 adet Şirkette Kalite Yönetim Sistemi uygulandığı tespit edilmiştir.

2) Eşleştirilmiş Gruplar arasında "*çift yönlü anlam düzeyi (2-t) testinde %5 anlamlılık düzeyinde fark yoktur*" hipotezi içeren 1'nci ve 2'nci H_0 Hipotezi kabul edilmiştir. Buna göre şirketlerin Kalite Yönetim Sistemi uygulamasına geçmeden önceki (t_{-3}, t_{-2}, t_{-1}) 3 yılı içeren dönem ile Kalite Yönetim Sistemi uygulamaya başladıktan sonraki (t_0, t_{+1}, t_{+2}) 3 yılı içeren dönem Eşleştirilmiş Gruplar t-testi (Paired Samples t-test) ile analiz edildiğinde;

- Şirketlerin tümünde de yıllık PD/DD değişim oranları arasında çift yönlü anlam düzeyi (2-t) testinde %5 anlamlılık düzeyinde (her iki dönem arasında) fark olmadığı; görülen farkın sadece tesadüfî olduğu;
- Şirketlerin tümünde de yıllık BİST XU100 Endeksiyle indirgenmiş (net) PD/DD (%) değişim oranları arasında çift yönlü anlam düzeyi (2-t) testinde %5 anlamlılık düzeyinde (her iki dönem arasında) fark olmadığı; görülen farkın sadece tesadüfî olduğu tespit edilmiştir.

Diğer yandan, her üç şirketin çeyrek dönemler halinde ve bir bütün olarak değerlendirilmesinden, yatırımcılarının, şirkette Kalite Yönetim Sisteminin uygulanmaya başlanılmasına istinaden, şirketin hisse senetlerine olan taleplerinde ve dolayısıyla dolaylı yönden entelektüel sermayenin artışını da beraberinde getirecek olan şirketin hisse senetlerinin piyasa değerlerini artırıcı yöndeki taleplerinde, artış/artma yönünde bir değişim bulgusuna Eşleştirilmiş Gruplar t-testi (Paired Samples t-test) analizi içeren

istatistiksel analiz yoluyla H_0 red yönünde ulaşılamamış ancak (%) değişim ortalamaları ve grafiksel analiz yoluyla ulaşılmıştır. Bu bulgulara ve tespitlere dayanılarak, her üç şirketin çeyrek dönemler itibariyle bir bütün halinde değerlendirilmesi sonucuna göre, bu şirketlerin yatırımcılarının Şirkette Kalite Yönetim Sistemi uygulanmasına ilişkin duyarlılığının incelenen dönemlerde var olduğu ifade edilebilir.

Çalışma kapsamındaki şirketlerin, kalite yönetim sistemini uygulamaya başladıklarına dair Borsa İstanbul'a herhangi bir bildirim yapmadıkları tespit edilmiştir. Sermaye Piyasası Kurumu'nca özel durumların açıklanmasına ilişkin yapılan düzenlemelere göre, bu konunun 'borsaya bildirilmesi' yönünde şirketlerce takdir yetkisi kullanılmasının mevzuata aykırılığı bulunmadığı; ancak, Şirketlerin Kalite Yönetim Sistemi uygulamaya başlamalarına ilişkin veya bu yöndeki bir çalışmanın şirketlerinde başlatılmasına dair Kamuyu Aydınlatma Platformu'na (http://www.kap.gov.tr) bilgi verme yönünde karar vermemeleri halinde de Kalite Yönetim Sistemine ilişkin olarak yıllık faaliyet raporlarında ve/veya resmî internet sitelerinde bilgi vermelerinin, yatırımcıların ilgisini olumlu şekilde artırıcı yönde olacağı kanaatine ulaşılmıştır.

Bu bağlamda şirketlere Kalite Yönetim Sistemine ilişkin şirketlerinde çalışma başlatılması halinde ve uygulamaya başlanılması halinde takdirlerini 'Kamuyu Aydınlatma Platformu yoluyla yatırımcıların bilgilendirilmesi' yönünde kullanmaları tavsiye edilmektedir.

Çalışma sürecinde yapılan tespitler ve edinilen kanaat ışığında, yatırımcıların kolaylıkla bilgi sahibi olmamalarına da bağlı olarak kayıtsız kaldıkları düşünülen kalite yönetim sistemi uygulamasına ilişkin olarak, şirketler tarafından bu konuda yatırımcılarına yapılacak bildirimin şirketin hisse senetlerinin piyasa değerlerini ve dolayısıyla entelektüel sermayelerini artırıcı yönde etkisi olacağı yapılan bu analiz sonuçlarına göre ifade edilebilir.

Diğer ifadeyle, şirketler bünyelerinde kalite yönetim sistemi uygulamaya başlamaları halinde buna ilişkin bilgileri/gelişmeleri yatırımcılarına ister doğrudan iletişim kanallarıyla (e-posta, telefon, yıllık faaliyet raporlarında ve/veya resmî internet sitelerinde yer vererek), isterse basın-yayın yoluyla veya Kamuyu Aydınlatma Platformu www.kap.gov.tr yoluyla bildirirler ise bu çalışmada ulaşılan sonuçlar dikkate alındığında ilgili şirketin yatırımcıları hisse senedine karşı daha fazla olumlu yönde ilgi duyacaklardır ve yeni yatırımcıları da kendi hisse senetlerine yatırım yapmaları yönünde cezbetmiş olacaktır. Bu çalışmayı farklı kılan yön, elde edilen veriler ışığında şirketlere kalite

yönetim sistemiyle ilgili şirketlerindeki gelişmelerin aynı zamanda hisse senetleriyle ilgili de olumlu katkılar getireceği yönünde şirketlere bilgi sunmakta olmasıdır.

Kaynakça

1. AFACAN Ceyda (2007), "Kalite Yönetim Sistemi ve Stratejik Planlamada Kalite İyileştirmesinde Doğrusal Programlama Uygulaması", Yüksek Lisans Tezi, YÖK Tez Kayıt No: 209158
2. ALTUNIŞIK, Remzi; COŞKUN, Recai; BAYRAKTAROĞLU, Serkan; YILDIRIM, Engin (2012), "Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri SPSS Uygulamalı", Sakarya Yayıncılık, 7. Baskı.
3. ASLANOĞLU, Suphi; ZOR, İsrafil (2006), "Bilgi Varlıklarının Değerlemesi: Entelektüel Sermaye Ölçüm ve Değerleme Modelleri; Karşılaştırmalı Bir Analiz", Muhasebe ve Finansman Dergisi, (29):152-165
4. BUKH P.N., H.T. LARSEN, J. MOURITSEN (2001), "Constructing Intelectual Capital Statement", Skandinavian Journal of Management, Issue:17, (Aktaran: ASLANOĞLU, Suphi; ZOR, İsrafil (2006), "Bilgi Varlıklarının Değerlemesi: Entelektüel Sermaye Ölçüm ve Değerleme Modelleri; Karşılaştırmalı Bir Analiz", Muhasebe ve Finansman Dergisi, (29):152-165).
5. ÇELİK, Adnan (2010), "Toplam Kalite Yönetimi (Kalite Yönetim Sistemi ve CE İşareti Uygulamaları)", Gazi Kitabevi, Genişletilmiş 2. Baskı, Ankara
6. ÇIKRIKÇI Mustafa ve DAŞTAN Abdülkerim (2002) "Entelektüel Sermayenin Temel Finansal Tablolar Aracılığıyla Sunulması" Bankacılar Dergisi, Sayı:43: 18-32
7. EREN Erol ve AKPINAR Selma (2004), "Yapısal Sermayenin İşletme Performansı Üzerindeki Etkilerinin Araştırılması", Öneri, C.6, S.22, s. 9-17.
8. GİTLOW Howard S., "Planning for Quality, Productivity and Competitive Position" Dow Jones, Irwin, Homewood, Illionis, 1990 (Aktaran: PARLAK, Sıdıka (2013), "Toplam Kalite Yönetimi ve Kalite Yönetim Sistemi Standartları", Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa)
9. http://anel.com.tr/PageGalleryFiles/PdfFiles/2692012_122529586.pdf (Erişim Tarihi:14.09.2014)
10. http://www.edip.com/Hakkimizda (Erişim Tarihi:14.09.2014)
11. http://www.enka.com/tr-tr/Enka.aspx?MainID=65&ContentID=75 (Erişim Tarihi:14.09.2014)

12. http://www.iso.org/iso/home/standards.htm (Erişim Tarihi:10.06.2013)
13. http://www.kuyumcukent.com.tr/ (Erişim Tarihi:14.09.2014)
14. http://www.orge.com.tr/index.php?k=2&k2=188&k3=190 (Erişim Tarihi:14.09.2014)
15. http://www.san-el.com/wp-content/uploads/2013/04/ISO-Belgesi1.pdf (Erişim Tarihi:14.09.2014)
16. http://www.tse.org.tr/hizmetlerimiz/standart-hizmetleri/ulusal-standardizasyon (Erişim Tarihi:03.06.2014)
17. http://yda.com.tr/sertifikalar/ (Erişim Tarihi:14.09.2014)
18. http://yyapi.com.tr/files/faaliyet-raporlari/yyapi-2013-faaliyet-raporu.pdf (Erişim Tarihi:14.09.2014)
19. KARACAER, Semra ve Mehmet AYGÜN (2009), "Entellektüel Sermayenin Firma Performansı Üzerindeki Etkisi", Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 27(2):127-140
20. KÜÇÜK, Orhan (2012), "Kalite Kontrol ve Kalite Güvence Sistemleri", Seçkin Yayıncılık, Ankara
21. ÖNCE, Saime (1999), "Muhasebe Bakış Açısı İle Entelektüel Sermaye", Anadolu Üniversitesi Yayını No:1100, Eskişehir (Aktaran: ASLANOĞLU, Suphi; ZOR, İsrafil (2006), "Bilgi Varlıklarının Değerlemesi: Entelektüel Sermaye Ölçüm ve Değerleme Modelleri; Karşılaştırmalı Bir Analiz", Muhasebe ve Finansman Dergisi, (29):152-165)
22. PARLAK, Sıdıka (2013), "Toplam Kalite Yönetimi ve Kalite Yönetim Sistemi Standartları", Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa
23. STEWART, Thomas A. (1997), "Entelektüel Sermaye", Çeviren: Nurettin Elhüseyni, Mess Yayınları, İstanbul
24. www.mutlugg.com/ (Erişim Tarihi:14.09.2014)
25. www.yayla.tc (Erişim Tarihi:14.09.2014)
26. YERELİ Ayşe N. ve GERŞİL Gülşen (2005), "Entelektüel Sermayeyi Ölçme ve Raporlama Yöntemleri", Yönetim ve Ekonomi, Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F., Cilt:12 Sayı:2, 17-29