

MUHASEBE VE DENETİME

BAKİŞ

Accounting and Auditing Review

Yıl/Year : 14 • Sayı/Issue : 44 • Ocak/January 2015 • 10.00 TL • ISSN:1307-6639



- ✍ **Genel Muhasebe Dersi Alan Öğrencilerin Derse İlişkin Beklentileri ve Başarı Durumlarının Değerlendirilmesi**
Doç. Dr. Suat YILDIRIM
- ✍ **Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Stajyerlerinde Mobbing Algısına Yönelik Van İlinde Bir Araştırma : 2009 ve 2014 Yılları Karşılaştırması**
Doç. Dr. Mehmet DEMİR - Öğr. Gör. Hatice ÇİÇEKAY
- ✍ **Muhasebe Meslek Mensuplarının Mesleki Tükenmişlik Düzeyinin Yaşam Doyumu Üzerine Etkisi: Aydın İli Örneği**
Yrd. Doç. Dr. Esra Burcu Bulgurcu GÜREL
Yrd. Doç. Dr. Eymen GÜREL
- ✍ **Maden İşletmelerinde Maden Sahasının Islahı ve Kapama Faaliyetlerine İlişkin Maliyetlerin Raporlanması ve UMS'ye Uyumun İncelenmesi : Türkiye Örneği**
Yrd. Doç. Dr. Şevin GÜRARDA - Arş. Gör. Abidin ATEŞ
- ✍ **Uygulamacıların Muhasebede Hata ve Hileler İle Hile Belirteçlerine Yönelik Yaklaşımları : Balıkesir İli Örneği**
Yrd. Doç. Dr. Sinan AYTEKİN - Hasan SEZGİN
SMMM Metin YALÇIN
- ✍ **Muhasebe Politikalarının Seçimine Etki Eden Faktörler: Borsa İstanbul (BİST)'da Bir Uygulama**
Yrd. Doç. Dr. İdris VARICI
Arş. Gör. Fevziye KALIPÇI ÇAĞIRAN
- ✍ **İşlem Maliyeti Yaklaşımı Açısından Lojistik Faaliyetlerde Dış Kaynak Kullanımı : Türkiye'deki Mobilya Sektörünün Analizi**
Yrd. Doç. Dr. Seçil VARAN - Veli ÇEVİK



MUHASEBE VE DENETİME BAKIS

Accounting and Auditing Review

Yıl/Year:14 Sayı/Issue: 44 Ocak/January 2015

TÜRMOB ADINA SAHİBİ

Owner on behalf of TURMOB

Nail SANLI

&

Genel Yayın Yönetmeni

Executive Editor

Yücel AKDEMİR

&

Sorumlu Yazı İşleri Müdürü

Responsible For Desk Editor

Ali E. DOĞANOĞLU

&

Editör ve Yayın Kurulu Başkanı

Editor and Head of the Editorial Board

Prof. Dr. Yüksel Koç YALKIN

&

Yayın Kurulu / Editorial Board

Erdoğan ARSLAN

Hakan AY

Garip AYZ

Prof. Dr. Ercan BAYAZITLI

Prof. Dr. Kadir GÜRDAL

Prof. Dr. Semih ÖZ

Doç. Dr. C. Yiğit ÖZBEK

&

Hakemli Dergi / Refereed Journal

Yayın Türü : Süreli Yaygın

Publication Type : Periodical issue

&

TÜRMOB MU-DEN A.Ş. tarafından yayınlanmaktadır

İdari Merkez / Administrative Office

Gençlik Cad. No:107 Anıttepe/ANKARA

Tel: (0.312) 232 50 60

E-mail : alid@turmob.or.tr

&

Basım Yeri / Published In : ANKARA

Basım Tarihi / Published date : 29.01.2015

Üç ayda bir yayımlanır

Published four times a year

&

TÜBİTAK-ULAKBİM Sosyal Bilimler

Veri Tabanı'na (SBVT) kayıtlıdır.

EBSCO tarafından taranmaktadır.

Registered in TÜBİTAK-ULAKBİM Turkish Social Sciences

Database. Indexed by Ebscohost Academic Search

Complete

&

Dizgi Düzenleme

Tuncay TEKYILDIZ

&

Baskı / Print

Ziraat Gurup Matbaacılık A.Ş.

Istanbul Yolu Trafo Karşısı Varlık/ANKARA

Tel : (312) 384 73 44

&

ISSN: 1307-6639

BİLİM HAKEM KURULU ADVISORY BOARD

Doç. Dr. Tamer Aksoy

Prof. Dr. Doğan Argun

Osman Arıoğlu

Erdoğan Arslan

Prof. Dr. Sinan Aslan

Hakan Ay

Doç. Dr. Yıldız Ayanoglu

Garip Ayaz

Prof. Dr. Mustafa A. Aysan

Doç. Dr. Kerim Banar

Cansen Başaran

Prof. Dr. Ercan Bayazitli

Prof. Dr. Selim Bekçioğlu

Recep Bıyık

Kadir Boy

Prof. Dr. Kamil Büyükmirza

Prof. Dr. Yurdakul Çaldağ

Prof. Dr. Orhan Çelik

Prof. Dr. Ferruh Çömlekci

Doç. Dr. Volkan Demir

Prof. Dr. N. Cömert Doyrangöl

Prof. Dr. A. Hayri Durmuş

Dr. Fatih Kemal Ebiçlioğlu

Prof. Dr. Selman Aziz Erden

Prof. Dr. Halim Ergen

Doç. Dr. Deniz Umud Erhan

Prof. Dr. Fatih Coşkun Ertaş

M. Nazmi Esen

Prof. Dr. A. Ümit Gökdeniz

Prof. Dr. Recep Güneş

Prof. Dr. Kadir Gürdal

Prof. Dr. Ali Ersin Güredin

Prof. Dr. Rüstem

Hacırüstemoğlu

Prof. Dr. Cemal İbiş

Prof. Dr. Mustafa İpçi

Prof. Dr. Mevlüt Karakaya

Prof. Dr. Aydın Karapınar

Prof. Dr. Reşat Karcıoğlu

Prof. Dr. Sait Yüksel Kaygusuz

Sami Kazıcı

Prof. Dr. Sadık Kırbaş

Prof. Dr. Şükrü Kızılot

Özcal Korkmaz

Doç. Dr. Güray Küçükocaoğlu

Prof. Dr. Ganite Kurt

Prof. Dr. Nihat Küçükşavaş

Prof. Dr. Ömer Lalik

Prof. Dr. Beyhan Marşap

Prof. Dr. Can Şımgı Mugan

Prof. Dr. Rifat Ortaç

Mehmet Ferudun Ökten

Prof. Dr. Semih Öz

Derya Özalp

Doç. Dr. Yiğit Özbek

Mustafa Özdil

Prof. Dr. Salih Özel

Prof. Dr. Yıldız Özerhan

Prof. Dr. Bülent Pamukçu

Prof. Dr. Recep Pekdemir

Prof. Dr. Alparslan Peker

Prof. Dr. Necdet Sağlam

Prof. Dr. Cevat Sarıkamış

Doç. Dr. Zafer Sayar

Prof. Dr. Mehmet Sayarı

Prof. Dr. Nevzat Saygılıoğlu

Doç. Dr. Güven Sayılğan

Prof. Dr. Seval Kardeş Selimoğlu

Dr. Veysi Seviğ

Prof. Dr. Orhan Sevilengül

Prof. Dr. Fevzi Sürmeli

Prof. Dr. Münir Şakrak

Doç. Dr. Macide Şoğur

Prof. Dr. Hülyla Talu

Prof. Dr. Selahattin Tuncer

Prof. Dr. Tuğrul Tüfekçioğlu

Dr. Masum Türker

Prof. Dr. Selçuk Uslu

Doç. Dr. Özgür Özmen Uysal

Prof. Dr. Şaban Uzun

Bülent Üstünel

Mahmut Vural

Doç. Dr. Serap Yanık

Prof. Dr. Yüksel Koç Yalkın

Prof. Dr. F. Münevver Yılcancı

Prof. Dr. Göksele Yücel

Prof. Dr. Süleyman Yükkü

Prof. Dr. Ahmet Yüksel

Prof. Dr. Ahmet Yüksel

Prof. Dr. Figen Zaif

İÇİNDEKİLER

**Doç. Dr.
Suat YILDIRIM**

Genel Muhasebe Dersi Alan Öğrencilerin Derse İlişkin Beklentileri ve Başarı Durumlarının Değerlendirilmesi

1

**Doç. Dr.
Mehmet DEMİR
Öğr. Gör.
Hatice ÇİÇEKAY**

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Stajyerlerinde Mobbing Algısına Yönelik Van İlinde Bir Araştırma : 2009 ve 2014 Yılları Karşılaştırması

15

**Yrd. Doç. Dr.
Esra Burcu Bulgurcu
GÜREL
Yrd. Doç. Dr.
Eymen GÜREL**

Muhasebe Meslek Mensuplarının Mesleki Tükenmişlik Düzeyinin Yaşam Doyumu Üzerine Etkisi: Aydın İli Örneği

37

**Yrd. Doç. Dr.
Şevin GÜRARDA
Arş. Gör. Abidin ATEŞ**

Maden İşletmelerinde Maden Sahasının Islahı ve Kapama Faaliyetlerine İlişkin Maliyetlerin Raporlanması ve UMS'ye Uyumun İncelenmesi : Türkiye Örneği

49

**Yrd. Doç. Dr.
Sinan AYTEKİN
Hasan SEZGİN
SMMM
Metin YALÇIN**

Uygulamacıların Muhasebede Hata ve Hileler İle Hile Belirteçlerine Yönelik Yaklaşımları : Balıkesir İli Örneği

69

**Yrd. Doç. Dr.
İdris VARICI
Arş. Gör. Fevziye
KALIPÇI ÇAĞIRAN**

Muhasebe Politikalarının Seçimine Etki Eden Faktörler: Borsa İstanbul (BİST)'da Bir Uygulama

91

**Yrd. Doç. Dr.
Seçil VARAN
Veli ÇEVİK**

İşlem Maliyeti Yaklaşımı Açısından Lojistik Faaliyetlerde Dış Kaynak Kullanımı : Türkiye'deki Mobilya Sektörünün Analizi

109

GENEL MUHASEBE DERSİ ALAN ÖĞRENCİLERİN DERSE İLİŞKİN BEKLENTİLERİ VE BAŞARI DURUMLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

Doç. Dr. Suat YILDIRIM*

ÖZET

Araştırmanın amacı, Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesinde 2013-2014 öğretim yılında öğrenim görmekte olan öğrencilerin genel muhasebe dersine ilişkin görüşlerini incelemektir. Araştırmada anket çalışması yapılarak 62 öğrencinin görüşleri alınmıştır. Araştırma sonunda elde edilen bulgular frekans dağılımı ve cinsiyete göre öğrencilerin beklentileri ve başarı durumları t testi ile analiz edilmiştir. Elde edilen sonuçlara göre öğrencilerin cinsiyete göre başarı, kariyer, ödül, zaman, merak veya zevkli, zor, sıkıcı, motivasyon, bilgi, eğitici puan ortalamaları arasında bir farklılık bulunmamıştır. Ancak, öğrencilerin bekledikleri ve aldıkları ders notları bakımından kadın öğrenciler lehine anlamlı bir fark bulunmuştur.

Anahtar kelimeler: Hukuk öğrencileri, Genel Muhasebe, Muhasebe eğitimi,

THE EVALUATION ON THE EXPECTATIONS AND THE SUCCESS SITUATION OF THE STUDENTS TAKING GENERAL ACCOUNTING COURSE

ABSTRACT

The aim of the study is to evaluate the ideas of 2013-2014 school term Erzincan University law faculty students about the general accounting course. In this study questionnaires are applied to 62 university students. According to the data gotten from the study a chart is made showing the frequency scales, the expectation and success of different sexes are analyzed with the t-test. According to the results of the study there isn't any differences between male and female students about the items such as success, career, reward, time, curiosity/joy, difficulty, boredom, motivation, the average assessment points for lecturers. But a significant result is held in favour of the female about the unexpected and real exam grades.

Keywords: law students, general accounting, education of accounting

* Erzincan Üniversitesi İİBF İşletme Bölümü Öğretim Üyesi, syildirim@erzincan.edu.tr

1. GİRİŞ

Muhasebe çok değişik biçimlerde tanımlanabilmiştir. Bazı tanımlamalarda muhasebe bir teknik, bazılarında ise bir bilim olduğu şeklinde ifadeler yer almıştır. “Muhasebe, bir işletmedeki mali olayların hesaplara ve defterlere geçirilme kurallarını ortaya koyan ve böylece bu olayların sonuçlarının analiz edilip görülmesini sağlayan bir bilimdir” (Gücenme Gençoğlu, 2013:5).

Ülkemizde muhasebe eğitimi genel olarak ön lisans, lisans, yüksek lisans ve doktora olmak üzere dört farklı seviyede yapılmaktadır. Bir çok muhasebe dersleri, Meslek Yüksekokulları, İktisadi İdari Bilimler, Siyasal Bilgiler Fakülteleri tarafından verilmektedir. Aynı zamanda bazı Hukuk Fakülteleri bünyesinde genel muhasebe dersi seçmeli olarak birinci sınıflarda okutulmaya başlanmıştır.

Üniversitelerde öğretim yapılan öğrencilerin kaliteli yetişmeleri hem kendilerine, ülkelerine hem de çalışacakları sektörde rekabet avantajı sağlayacaktır. Hacirüstemoğlu’na(2009:20) göre kaliteli eğitim ve öğretimin üç temel unsuru vardır. Bunlar sırayla, üniversite mezunlarını çalıştıracak kurumların onlardan mezun olmaları, mezunların iş hayatında katma değer yaratmaları ve diğeri ise uluslararası eğitim standartlarında onların eğitim ve öğrenimlerinin yapılmış olmasıdır.

“Eğitim, iş yaşamı için zorunlu temel bilgileri içerdiğinden, gerçek yaşamla bağdaşabilir, kullanılabilir ve güncel olmak zorundadır. Özellikle muhasebe eğitimi, günün dinamik koşullarına paralel ve piyasa koşullarının gerektirdiği özellikleri kazandırıcı olmalıdır. Mezunların iş hayatındaki başarısı, üniversitenin eğitim kalitesini yansıtmaktadır. Muhasebe eğitimi her türlü işletme için muhasebeci yetiştirmesi nedeniyle; programlarını sistemlerini, piyasaya uygun hale

getirme sorumluluğu taşımaktadır” (Gücenme Gençoğlu ve İşseveroğlu, 2010:38).

Muhasebe eğitimiyle ilgi yapılan araştırmaların bazısında muhasebe dersine ilişkin öğrenci görüşlerine başvurulmuştur. Genellikle araştırmalar doğal olarak İktisadi ve İdari Bilimler, İşletme, İktisat, Siyasal Bilimler Fakültelerinde okuyan öğrenciler üzerinde yapılmıştır. Bu çalışmada bunlar dışında, Genel Muhasebe dersine ilişkin olarak Literatürde pek olmayan, seçmeli olarak Genel Muhasebe dersini alan Hukuk Fakültesi öğrencilerinin görüşlerine başvurulmuştur. Bu çalışma bu yönüyle farklı bir uygulama alanı olduğu belirtilebilir.

Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi öğrencilerinin Genel Muhasebe dersine ilişkin başarı ve beklentileribu çalışmada değerlendirilmiştir. Çalışmada öncelikle literatür taraması yapılmıştır. Daha sonra dajenel muhasebe eğitimi hakkında genel bilgiler verilmiştir. Bununla beraber çalışmanın sonunda ise Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesindeki seçmeli ders olarak Genel Muhasebe dersi alan öğrencilere yönelik anket çalışması yapılmış ve araştırma bulguları ayrıntılı olarak ortaya konulmuştur.

2. Literatür

Öğrencilerin muhasebe dersi hakkındaki görüşlerinin dikkate alınması muhasebe eğitimi açısından önemli bir bilgi kaynağı olarak kabul edilebilir. Bu noktada literatürde muhasebe derslerine ilişkin öğrenci görüşleri yer alan bazı araştırmalar şöyledir:

Köse ve Gürbüz’ün “Muhasebeye giriş dersine ilişkin görüşleri belirlemeye yönelik Eskişehir Osman Gazi Üniversitesinde İİİBF’ de yapılan araştırmada temel kavramların anlaşılması, konuyla ilgililik, motivasyon, organizasyon, geri bildirim konularında öğrencilerin olumlu; görüşlerin değişmesi, aktif öğrenme ve öğtmen-öğrenci ilişkisi konularında öğrencilerin olum-

suz görüşe sahip oldukları tespit edilmiştir (Köse ve Gürbüz:2009:107).

“Genel olarak bakıldığında; muhasebeye Giriş dersi öğrencilerinin, muhasebe ile ilgili olumsuz bir görüşe sahip olduğu görülmektedir. Bu olumsuz görüş, öğrencilerin sonraki muhasebe derslerini olumsuz etkilemekte ve ayrıca muhasebe mesleğinin tercih edilmesini zorlaştırmaktadır” (Köse ve Gürbüz, 2009:109).

Mladenoviç ile Lucas ve Meyer tarafından yapılan iki ayrı çalışmada muhasebeye giriş dersini alan öğrencilerin çoğu, muhasebe ile ilgili olumsuz bir görüşe sahip oldukları ve bu olumsuz görüşün genel olarak bu derste ortaya çıktığını veya pekiştiğini göstermektedir (Köse ve Gürbüz, 2009:118)

Aygün ve Gereken iki farklı üniversitede 532 öğrenciye yaptıkları anket sonucunda, ilk defa muhasebe dersi alan öğrencilerin derse ilişkin algılamalarında sözkonusu dersi aldıktan sonra olumlu bir değişim olduğu tespit etmişlerdir. Elde edilen bilgiler kapsamında çalışmada, beklenen ve beklenmeyen farklılıkların öğrenciler tarafından bilinmesi verilecek muhasebe eğitiminin daha iyi noktalara ulaştırılması bakımından yararlı olacağı vurgulanmıştır (Aygün ve Gereken, 2012:48).

Özdemir önlisans öğrencilerine kariyer planlamasını etkileyen unsurlar üzerine Ege Bölgesinde bir araştırma yapmıştır. Araştırmada elde edilen sonuçlardan birisi de öğrencilerin büyük bölümünün muhasebe mesleğinin geleceğini parlak gördükleri tespit edilmiştir. Yine çalışmada, Öğrenciler kendi kararları ile muhasebe mesleğini tercih ettiklerini ve kariyer planlaması konusunda bilgi sahibi oldukları anlaşılmaktadır (Özdemir, 2010:120).

Çelik ve Serinkan, Pamukkale Üniversitesinde İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesinde 512 öğrenciye yaptıkları çalışmada, cinsiyet açısından

öğrencilerin muhasebe dersine karşı tutumlarının farklılaşmadığı görülmüştür. (Çelik ve Serinkan, 2011:317).

Mutchler ve diğerleri (1987), konuya “cinsiyet” açısından yaklaşmışlardır. Çalışmalarının sonucunda, kız öğrencilerin erkek öğrencilere göre daha yüksek not ortalamasına sahip oldukları ve de kız öğrencilerin, bayan eğiticiden aldıkları derslerde daha başarılı olduklarını ileri sürmüşlerdir (Kaya,2007:127).

Eleren ve Kayahan (2007:62) Afyon Kocatepe üniversitesi meslek yüksekokullarında yaptıkları araştırmanın sonucunda, okullarda verilen muhasebe eğitim programlarının öğrenci beklenti ve istekleri doğrultusunda oluşturulması, derslere olan ilgi ve motivasyonu artıracak gibi öğrenme sürecini de kısaltacağını tespit etmiştir.

3. Genel Olarak Muhasebe Eğitimi

Tüekçe’yeArapça’dan geçen Muhasebe kavramı, fonksiyonları göz önünde tutularak, “mali nitelikli işlemleri ve olayları para ile ifade edilmiş şekilde kaydetme, sınıflandırma, özetleyerek rapor etme ve sonuçları yorumlama bilim ve san’atıdır”(Sevilengül, 2008:9-10) şeklinde tanımlanabilir. Bu tanımdaki işlemlerin kaydedilmesi, sınıflandırılması ve rapor etme ve yorumlama faaliyetleri, muhasebe eğitimi süreci kapsamında eğiticiler tarafından önemli bir şekilde ele alınmaktadır.

Karcıoğlu’na (2000:7) göre, muhasebe bir işletmenin varlık ve kaynak yapısını belirleyen ve bunlarda meydana gelen değişimleri izleyerek işletmenin finansal olay ve işlemlerinin sonuçları ile ilgili bilgi üreten ve bu bilgileri ilgili kişi ve kuruluşlara ileten bir bilim dalı ve sistematik bilgi sağlama sistemi olarak tanımlanmıştır. Bu sistem her örgütte yer alan temel sayısal bilgi sistemidir.

Türkiye’de Muhasebe eğitimi, çoğunlukla İktisadi ve İdari Bilimler, işletme, iktisat fakültelerinde yapılmaktadır. Söz konusu fakültelerdeki müfredatlarda büyük çoğunlukla üç temel ders vardır. Bunlar, Genel muhasebe, maliyet Muhasebesi ve Yönetim Muhasebesidir (Sevilengül, 2008:20). Genel Muhasebe birinci sınıfta, Maliyet Muhasebesi üçüncü sınıfta ve Yönetim Muhasebesi son sınıfta verilerek tamamlanmış olmaktadır. Bununla birlikte pek çok uzmanlık alanı olan, dış ticaret muhasebesi, konaklama işletmeleri muhasebesi, şirketler muhasebesi, inşaat muhasebesi, banka muhasebesi adlarında çeşitli muhasebe dersleri de verilmeye başlanmıştır. İktisadi ve İdari ilimler fakültelerinde öğrencilere genel olarak, başta genel muhasebe, maliyet muhasebesi ve yönetim muhasebesi dersleri olmak üzere pek çok muhasebe dersleri verilmektedir. Bunun dışındaki fakültelerde ise sadece genel muhasebe dersleri seçmeli olarak açılmaktadır.

Muhasebe eğitimi son 20 yıldır oldukça ilgi çeken ve yazarlar tarafından muhasebe eğitimine ilişkin müfredatlar, ders içerikleri, muhasebe fakültelerine ilişkin konular, muhasebe öğretimine ilişkin teknikler ve bunlara benzer pek çok konu hakkında araştırmalar yapılan bir alan haline gelmiştir (Dönmez ve diğer, 2010:26). Özellikle Amerika’da yer alan kurumlarda çalışan yazarların muhasebe eğitimi literatürüne daha fazla katkı yaptıkları görülmektedir (Dönmez ve diğer:2010:25).

Muhasebe eğitiminin değişen koşullara göre uyarlanması gerektiği konusunda bir çok arayışlar vardır. Dünyada bu konuda yapılan araştırmalardan birisi, 1989 yılında Amerika’da yapılan 8 muhasebe kuruluşu(Author-Anderson, Arthur Young, DeloitteHaskinsandSells, Ernest-Young, PriceWaterhouseGibson muhasebe ve denetim şirketleri) tarafından “Eğitime Bakış: Muhasebe Mesleğinde Başarı İçin Yapılabilecekler” başlıklı bir çalışma yayınlanmıştır. Daha sonra

Bedford Komite raporu olarak yayınlanan bu çalışma sonucunda, Muhasebe Eğitimi Değişim Komitesi(Accounting EducationChangeCommission) kurulmuştur. Muhasebe Eğitim Değişim Komitesi, sadece muhasebe eğitimine değil aynı zamanda muhasebe eğitiminin geleceği hakkında rehberlik etmektedir (Eleren ve Kayahan, 2007:51).

Muhasebe eğitimi denilince artık uluslararası muhasebe eğitimi anlaşılması daha yerinde olacaktır. IFAC yayınladığı ve halen yürürlükte olan uluslararası eğitim standartları ile mesleki eğitim konusunda uzmanlaşmada düzenlemeler yapmaktadır.Eğitim standartları şunlardır

(Hacırüstemoğlu,2009:26-27, Hacırüstemoğlu, 2009:136):

IES 1 Muhasebe mesleki eğitime giriş gerekleri standardı

IES 2 Muhasebe mesleki eğitimi programlarının içeriği

IES 3 Mesleki beceriler standardı

IES 4 Mesleki değerler, etik, tutum standardı

IES 5 Uygulama deneyimi gerekleri standardı

IES 6 Mesleki yeterlilik ve yetkinliği değerlendirilmesi

IES 7 Sürekli mesleki gelişim standardı

IES 8 Denetçiler için yetkinlik gerekleri standardı

Yukarıda belirtilen standartlar bir bütün olarak ele alınmalıdır. Ülkemizde de bu düzenlemelerin benimsenmesi yararlı olacaktır.

Muhasebe eğitimi verilirken salt vergi amaçlı olarak anlatılması çok yanlış bir anlayıştır. Tabi ki ticari işlemlerin vergi boyutu ele alınması çok doğaldır. Bunun yerine muhasebenin daha geniş olarak bilgi amaçlı olarak ön plana çıkarılması

muhasebe biliminin gereğidir (Hacırüstemoğlu, 2009:28).

Mesleki eğitim programları, üç temel başlık altında toplanmıştır. Bunlar (Hacırüstemoğlu, 2009:137 ve Süer, 2004:27):

-Muhasebe, finans ile ilgili konulara ilişkin bilgiler,

-örgütsel bilgi ve işletmecilik bilgisi,

-Bilişim teknolojileri bilgisi olarak sıralanmıştır.

Muhasebe eğitim programı müfredatı, değişen piyasa taleplerini karşılayacak şekilde değişmeye ve gelişmeye devam edecektir.

Türkiye’de Sermaye Piyasası 1.1.1995 tarihinde ve Türkiye Banklar Birliği de 01.01.1986 tarihinde kendisine tabi işletme ve kurumlara tek düzen hesap planı ve uygulama esaslarını uygulamaya koymuşlardır. Ayrıca, belirli gruplardaki işletme ve kurumlarda için tek düzeni sağlamak çeşitli çalışmalar yapılmıştır. Bunlardan Maliye Bakanlığı tarafından 26.12.1992 tarih ve mükerrer 21447 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 1 Sıra Nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile Tekdüzen Hesap Planı yayınlanmıştır. Buna ilaveten Muhasebe Sistemi Genel tebliğinde gerekli düzeltmeler ve ilaveler yapılmıştır (Ertaş, 2007,70-71).

Türkiye Serbest Muhasebeci mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odalar Birliği (TURMOB) Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulunu 1994 yılında kurdu. Bu kurulun görevi muhasebe ve denetim standartlarını belirlemektir. Daha sonra, muhasebe ilkelere belirleme yetkisi 18.12.1999 tarih ve 487 sayılı Kanun’un 27. Maddesi ile Sermaye Piyasası Kanunu’na eklenen EK Madde 1 ile kurulan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu’na (TMSK) devredilmiştir (Koç Yalkın, 2008:17).

2002 yılında TMSK kurulmuş ve uluslararası

muhasebe standartlarını Türkiye Muhasebe sistemine kazandırma süreci başlamıştır. Kurul bu görevini daha sonra Kamu Gözetim Muhasebe ve Denetim Standartları Kuruluna devredilmiştir.

“Kamu Gözetimi alanında uluslararası gelişmelerin gereği olarak yeni Türk Ticaret Kanunu uyarınca öngörülen bağımsız denetim alanını düzenlemek üzere 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile 2 Kasım 2011 tarihinde kurulmuştur. Başbakanlıkla ilişkili, idari özerkliğe sahip bir Üst Kuruldur. KGK’nın temel amacı, yatırımcıların çıkarlarını ve denetim raporlarının doğru ve bağımsız olarak hazırlanmasına ilişkin kamu yararını korumak ile doğru, güvenilir ve karşılaştırılabilir finansal bilginin sunumunu sağlamaktır. Bu doğrultuda başta borsa şirketleri, bankalar, sigorta şirketleri olmak üzere belirlenen büyük ölçekli şirketlerin denetimlerini gözetmek ve izlemek için kurulmuştur. Başlıca görevleri arasında şunlar sıralanmıştır.

Uluslararası Muhasebe Standartlarıyla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını (TMS) oluşturmak ve yayımlamak ve Uluslararası Denetim Standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarını (TDS) oluşturmak ve yayımlamaktır” (www.kgk.gov.tr).

Daha sonra Türkiye’de 13.1.2011 tarih ve 14.2.2011 tarih ve 27846 Sayılı resmi Gazete’de 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu yayınlanmıştır. Buna ilaveten 6335 Sayılı kanun ile yapılan değişikliklerle TTK 64. Maddeyle muhasebe defterlerinin muhasebe standartlarına uyumlu olarak tutulacağı belirtilmiştir (www.ticaret.kanun.net ve Akdoğan,2012:31).

Beyazıt, Çelik ve Üstündağ’a (2006:62,355) göre, Türkiye’de ülke genelinde geçerli olmak üzere uluslararası standartlara uygun tek bir muhasebe standartları setinin oluşturulması ve

standart oluşturma sürecinin standartların kalitesi ve yeni ihtiyaçlara cevap verebilme açısından gerekli yapıya kavuşturulması açısından Türkiye Muhasebe Standartlarının yayınlanması ve geniş uygulama alanı vermesi umut verici bir gelişme olarak değerlendirilmiştir. Bu gelişmeler çerçevesinde finansal raporlama sistemleri de değişmiş, daha kaliteli finansal bilgilerin üretilmesini kolaylaştırmıştır. Buna göre üniversitelerde muhasebedeki bu gelişmelere ayak uyduracak şekilde muhasebe derslerinde eğitim müfredatlarını değiştirmek ve Türkiye muhasebe ve finansal raporlamaya uygun dersleri koymaları zorunluluk haline gelmiştir.

4. Genel Muhasebe Dersi Alan Öğrencilerin Derse İlişkin Beklentileri Ve Başarı Durumlarının Araştırılması

Muhasebe eğitiminin genel ve özel amaçları ortaya konarken öncelikle öncelikle paydaşlardan en önemlisi bulunan hedef kitlenin analizi önemlidir. Yapılan bu analizler, özellikle daha başlangıçta ön lisans ve lisans seviyede birinci sınıfta alınan muhasebe dersleri için öğretim planı belirlemesine yardımcı olur.

Bu araştırmanın amacı, ilk defa seçmeli olarak Genel muhasebe dersini alan öğrencilerin beklentileri ve başarı durumlarını ortaya koymaktır. Bu çalışma hukuk fakültesi öğrencilerinin görüşlerinin alınması konuya bakış açıları bakımından mevcut çalışmalara nazaran bir farklılık katacağı beklenmektedir.

4.1. Araştırmanın Yöntemi

Çalışmada, veri toplama aracı olarak Geiger ve Ogilby (2000) tarafından geliştirilmiş olan anket kullanılmıştır. Araştırmanın çalışma grubu sadece Erzincan ilindeki Erzincan Üniversitesi Hukuk fakültesi 2013-2014 Öğretim yılı bahar yarıyılında Genel muhasebe dersini seçmeli ders olarak seçen 69 öğrenciden ankete cevap veren 62 öğrencidir. Öğrencilerinin genel muhasebe

derslerine ilişkin beklentileri ve başarı durumlarını tespit etmek amacıyla gerçekleştirilen anket formunun ilk bölümünde kişisel bilgilerden sadece öğrencilerin cinsiyeti dikkate alınmıştır. İkinci bölümde ise öğrencilere genel muhasebe dersiyle alakalı başarı, kariyer, ödül, zaman, merak veya zevk, zorluk, sıkıcılık, motivasyon, bilgi, eğitici olmak üzere 10 adet önermeye ilişkin öğrenci görüşleri anket aracılığıyla veri toplanmıştır.

Anket uygulamasında öğrencilerden tüm soruların cevaplandırılması, boş bırakılmaması, dikkatle okunması ve bu şartlara uyan anketler değerlendirmeye alınmıştır. Ayrıca, öğrencilere final sınavından önce bekledikleri notu yazmaları istenmiş ve en sonunda sınav sonrasında öğrencilerin almış oldukları sınav notları değerlendirmeye tabi tutulmuştur.

4.2. Verilerin Analizi

Öğrencilerin ankette yer alan sorulardaki görüşlere katılımını 5'li Likert ölçeğine göre değerlendirilmiştir. Ankette, 1 kesinlikle katılmıyorum, 2 katılmıyorum, 3 kararsızım 4 katılıyorum-5 kesinlikle katılıyorum şeklinde sıralama yapılmıştır.

Araştırmada ankete katılan öğrencilerin vermiş olduğu cevaplar doğrultusunda elde edilen veriler, sosyal bilimler için geliştirilmiş olan SPSS istatistik paket programı ile analiz edilmiştir. Öncelikle verilerin frekans dağılımları sonrasında ise cinsiyete göre öğrencilerin beklentileri ve başarı durumları incelenmiştir.

4.3. Araştırmanın Bulguları

Anket yoluyla elde verilerin analizi ve yorumu çalışmanın amaçları doğrultusunda ankete katılanların cinsiyet dağılımı, genel Muhasebe dersi alan Hukuk Fakültesi öğrenci görüşlerinin frekans dağılımı ve cinsiyete göre t-testi sonuçları aşağıdaki gibi ele alınarak incelenmiştir.

Tablo 1. Öğrencilerin Cinsiyet Dağılımı

	Sayı	Yüzde
Erkek	38	61
Kadın	24	39
Toplam	62	100

Ankete katılan 62 öğrenciden Tablo 1’ de görüldüğü gibi, %61’i erkek, % 39’u kadındır. Genel muhasebe dersini erkekler, kadın öğrencilere nazaran daha fazla seçmişlerdir.

Tablo 2. Genel Muhasebe Dersine Yönelik Öğrencilerin Görüşlerinin Frekans Dağılımları

Soru No	Öğrenci Görüşleri		1	2	3	4	5
Soru 1 (BAŞARI)	Bu ders gelecekteki iş yaşantımda başarılı olmamı sağlayacaktır	F	3	5	16	22	16
		%	5	8	26	35	26
Soru 2 (KARİYER)	Bu ders kariyerimde başarılı olmamı sağlayacaktır	F	3	9	18	20	12
		%	5	15	29	32	19
Soru 3 (ÖDÜL)	Bu derste başarılı olmam benim için ödüllendirici olabilir	F	-	7	9	17	29
		%	-	11	15	27	47
Soru 4 (ZAMAN)	Bu ders için diğer derslere göre daha fazla zaman harcamayı umuyorum	F	10	15	22	9	6
		%	16	24	35	15	10
Soru 5 (MERAK/ZEVK)	Bu dersin ilerleyen sürecini merak ediyorum	F	4	14	10	21	13
		%	7	22	16	34	21
Soru 6 (ZORLUK)	Bu ders zordur	F	7	10	17	10	18
		%	11	16	27	16	30
Soru 7 (SIKICILIK)	Bu ders sıkıcıdır	F	18	23	9	5	7
		%	29	37	15	8	11
Soru 8 (MOTİVASYON)	Bu derste başarılı olmak için son derece motive olmuş durumdayım	F	11	8	14	21	8
		%	18	13	22	34	13
Soru 9 (BİLGİ)	Bu dersten çok şey öğrenmeyi bekliyorum	F	7	6	11	27	11
		%	11	9	18	44	18
Soru 10 (EĞİTİCİ)	Eğitici benim bu dersin önemi hakkındaki düşüncelerim için etkili olacaktır	F	3	1	5	29	24
		%	5	2	8	47	38

Not: 1: Kesinlikle Katılmıyorum..... 5 Kesinlikle Katılıyorum.

Bu çalışmaya katılan öğrencilerin “Bu ders gelecekteki iş yaşantımda başarılı olmamı sağlayacaktır” ifadesine katılıyorum/kesinlikle katılıyorum diyenler % 61 oranı gibi bir çoğunlukla olumlu baktıklarını belirtmişlerdir. Kararsız grup ise % 26’dır.

“Bu ders kariyerimde başarılı olmamı sağlayacaktır” ifadesine katılıyorum/kesinlikle katılıyorum diyenler % 51 oranındadır. Diğer % 49’luk grup diğer seçenekler dağılmıştır. Sadece kararsız grup ise % 29’dur.

“Bu derste başarılı olmam benim için ödüllendirici olabilir” ifadesine katılıyorum/kesinlikle katılıyorum diyenler % 74 oranındadır. Diğer % 26’lık grup ise diğer seçeneklere dağılmıştır. Öğrencinin Genel Muhasebe dersi başarısını ödüllendirici olarak algılaması ders motivasyonu bakımından pozitif olarak algılanabilir. Bu sonuç, Kaya’nın (2007:130) çalışmasında elde edilen sonuçla da benzerlik göstermektedir.

“Bu ders için diğer derslere göre daha fazla zaman harcamayı umuyorum” ifadesine katılıyorum/kesinlikle katılıyorum diyenler % 25 oranındadır. Diğer % 75’lik grup diğer seçenekler dağılmıştır. Sadece kararsız grup ise % 35’tir. Bu ifadeyle ilgili kararsızların çokluğu dikkat çekmektedir.

“Bu dersin ilerleyen sürecini merak ediyorum” ifadesine katılıyorum/kesinlikle katılıyorum di-

yenler % 55 oranındadır. Diğer % 45’lik grup diğer seçenekler dağılmıştır.

“Bu ders zordur” ifadesine katılıyorum/kesinlikle katılıyorum diyenler % 46 oranındadır. Diğer % 54’lik grup diğer seçenekler dağılmıştır. Sadece kararsız grup ise % 27’dır. Muhasebe dersinin zor olmadığını düşünenlerin oranı ise % 27’dır.

“Bu ders sıkıcıdır” ifadesine katılıyorum/kesinlikle katılıyorum diyenler % 19 oranındadır. % 66’lık grup dersin sıkıcı olduğuna inanmamaktadır. Bu konuda % 15’lik grup ise kararsız durumdadır.

“Bu derste başarılı olmak için son derece motive olmuş durumdayım” ifadesine katılıyorum/kesinlikle katılıyorum diyenler % 47 oranındadır. Diğer % 53’lük grup diğer seçeneklere dağılmıştır. % 31’lik grup muhasebe dersine motive olmadığını belirtmişlerdir. Sadece kararsız grup ise % 22’dır.

“Bu dersten çok şey öğrenmeyi bekliyorum” ifadesine katılıyorum/kesinlikle katılıyorum diyenler % 62 oranındadır. Diğer %38’lik grup diğer seçenekler dağılmıştır.

“Eğitici benim bu dersin önemi hakkındaki düşüncelerim için etkili olacaktır” ifadesine katılıyorum/kesinlikle katılıyorum diyenler % 85 oranındadır.

Tablo 3. Öğrencilerin Cinsiyete Göre Başarı Beklentisine İlişkin Bağımsız Örnek t-testi Sonuçları

Cinsiyet	N	\bar{X}	Ss	t	Sd	p
Erkek	37	3,7027	1,05053	-,165	59	,869*
Kadın	24	3,7500	1,15156			

*p > .05

Tablo 3 incelendiğinde; erkeklerin başarı ortalaması 3,70; kadınların ise 3,75'tir. Öğrencilerin cinsiyete göre başarı beklentisine ilişkin bağımsız örnek t-testi sonuçları Tablo 3'te gösterilmiştir. Test sonuçları, cinsiyete göre öğrencilerin başarı beklentileri arasında anlamlı bir farkın olmadığını göstermektedir ($t_{59} = -0.165$, $p > .05$). Bu konuda kadın ve erkek öğrenciler benzer düşüncelere sahiptir. Bu sonuç, Kaya'nın (2007:130) çalışmasında elde edilen sonuçla da benzerlik göstermektedir.

Tablo4 . Öğrencilerin Cinsiyete Göre Kariyer Beklentisine İlişkin Bağımsız Örnek t-testi Sonuçları

Cinsiyet	N	\bar{X}	Ss	t	Sd	p
Erkek	37	3,2973	,93882	-1,736	59	,088*
Kadın	24	3,7917	1,28466			

* $p > .05$

Erkeklerin kariyer ortalaması 3,29; kadınların ise 3,79'dur. Cinsiyete göre kariyer puan ortalamaları arasında anlamlı bir farklılaşma olmadığı görülmüştür ($t_{59} = -0,165$ $p > 0,05$). Bu konuda kadın ve erkek öğrenciler benzer düşüncelere sahiptir. Bu sonuç, Kaya'nın (2007:130) çalışmasında elde edilen sonuçla da benzerlik göstermektedir.

Tablo 5. Öğrencilerin Cinsiyete Göre Ödül Beklentisine İlişkin Bağımsız Örnek t-testi Sonuçları

Cinsiyet	N	\bar{X}	Ss	t	Sd	p
Erkek	37	3,2973	,93882	0,190	59	0,850*
Kadın	24	3,7917	1,28466			

* $p > .05$

Erkeklerin ödül ortalaması 4,13; kadınların ise 4,08'dir. Cinsiyete göre ödül puan ortalamaları arasında anlamlı bir farklılaşma olmadığı görülmüştür ($t_{59} = 0,190$ $p > 0,05$). Bu sonuç Kaya'nın (2007:130) çalışmasındaki sonuçla tezat durumdadır. Kaya, Genel Muhasebe dersinin ödüllendirici olacağı görüşüne yönelik alınan cevaplar arasında istatistiki olarak anlamlı fark tespit etmiştir. Bu çalışmada, kadın öğrenciler, dersin ödüllendirici olacağına erkek öğrencilere nazaran daha fazla katılmaktadırlar.

Tablo 6. Öğrencilerin Cinsiyete Göre Zaman Beklentisine İlişkin Bağımsız Örnek t-testi Sonuçları

Cinsiyet	N	\bar{X}	Ss	t	Sd	p
Erkek	37	2,8649	1,20559	,767	59	,446*
Kadın	24	2,6250	1,17260			

*p > .05

Erkeklerin zaman ortalaması 2,86;kadınların ise 2,62'dir. Cinsiyete göre zaman puan ortalamaları arasında anlamlı bir farklılaşma olmadığı görülmüştür ($t_{59}=0,767$ $p>0,05$). Bu sonuç Kaya'nın (2007:130) çalışmasındaki sonuçla tezat durumdadır. Kaya, genel muhasebe dersinin çok zaman alacağı görüşüne yönelik alınan cevaplar arasında istatistiki olarak anlamlı fark tespit etmiştir. Bu çalışmadaki farklılık çalışma grubu olarak hukuk öğrencilerinin alınmasından kaynaklanıyor olabilir. Erkek öğrenciler dersin çok zaman alacağına kadın öğrencilere nazaran daha fazla katılmaktadırlar.

Tablo 7. Öğrencilerin Cinsiyete Göre Merak/Zevk Beklentisine İlişkin Bağımsız Örnek t-testi Sonuçları

Cinsiyet	N	\bar{X}	Ss	t	Sd	p
Erkek	37	3,3514	1,11096	-,587	59	,560*
Kadın	24	3,5417	1,41357			

*p > .05

Erkeklerin merak/zevкли ortalaması 3,35;kadınların ise 3,54'tür. Cinsiyete göre zaman puan ortalamaları arasında anlamlı bir farklılaşma olmadığı görülmüştür ($t_{59}=-0,587$ $p>0,05$). Bu konuda kadın ve erkek öğrenciler benzer düşüncelere sahiptir. Bu sonuç, Kaya'nın (2007:130) çalışmasında elde edilen sonuçla da benzerlik göstermektedir.

Tablo 8. Öğrencilerin Cinsiyete Göre Zorluk Beklentisine İlişkin Bağımsız Örnek t-testi Sonuçları

Cinsiyet	N	\bar{X}	Ss	t	Sd	p
Erkek	37	3,4595	1,36615	,698	59	,488*
Kadın	24	3,2083	1,38247			

*p > .05

Erkeklerin zorluk ortalaması 3,45;kadınların ise 3,20'dir. Cinsiyete göre zorluk puan ortalamaları arasında anlamlı bir farklılaşma olmadığı görülmüştür ($t_{59}=0,698$ $p>0,05$).Burada Muhasebe dersinin zor olacağı hususunda kadın ve erkek öğrenciler benzer düşüncelere sahiptir. Bu sonuç, Kaya'nın (2007:130) çalışmasında elde edilen sonuçla da benzerlik göstermektedir.

Tablo 9. Öğrencilerin Cinsiyete Göre Sıkıcılık Beklentisine İlişkin Bağımsız Örnek t-testi Sonuçları

Cinsiyet	N	\bar{X}	Ss	t	Sd	p
Erkek	37	2,4054	1,32202	,452	59	,653*
Kadın	24	2,2500	1,29380			

*p > .05

Erkeklerin sıkıcılık ortalaması 2,40;kadınların ise 2,25'tir. Cinsiyete göre sıkıcılık puan ortalamaları arasında anlamlı bir farklılaşma olmadığı görülmüştür ($t_{59}=0,452$ $p>0,05$).Muhasebe dersinin sıkıcı olacağı görüşü hakkında kadın ve erkek öğrenciler benzer düşüncelere sahiptir. Bu sonuç, Kaya'nın (2007:130) çalışmasında elde edilen sonuçla da benzerlik göstermektedir.

Tablo 10. Öğrencilerin Cinsiyete Göre Motivasyon Beklentisine İlişkin Bağımsız Örnek t-testi Sonuçları

Cinsiyet	N	\bar{X}	Ss	t	Sd	p
Erkek	37	3,0811	1,29911	-,497	59	,621*
Kadın	24	3,2500	1,29380			

*p > .05

Erkeklerin motivasyon ortalaması 3,08;kadınların ise 2,62'dir. Cinsiyete göre motivasyon puan ortalamaları arasında anlamlı bir farklılaşma olmadığı görülmüştür ($t_{59}=0,767$ $p>0,05$). Muhasebe dersinin motivasyon sağlayacağı görüşüne kadın ve erkek öğrenciler benzer düşüncelere sahiptir. Bu sonuç, Kaya'nın (2007:130) çalışmasında elde edilen sonuçla da benzerlik göstermektedir.

Tablo 11. Öğrencilerin Cinsiyete Göre Bilgi Beklentisine İlişkin Bağımsız Örnek t-testi Sonuçları

Cinsiyet	N	\bar{X}	Ss	t	Sd	p
Erkek	37	3,4595	1,19244	-,394	59	,695*
Kadın	24	3,5833	1,21285			

*p > .05

Erkeklerin bilgi ortalaması 3,45;kadınların ise 3,58'dir. Cinsiyete göre bilgi puan ortalamaları arasında anlamlı bir farklılaşma olmadığı görülmüştür ($t_{59}=-0,394$ $p>0,05$). Bu konuda kadın ve erkek öğrenciler benzer düşüncelere sahiptir. Bu sonuç, Kaya'nın (2007:130) çalışmasında elde edilen sonuçla da benzerlik göstermektedir.

Tablo 12. Öğrencilerin Cinsiyete Göre Eğitici Beklentisine İlişkin Bağımsız Örnek t-testi Sonuçları

Cinsiyet	N	\bar{X}	Ss	t	Sd	p
Erkek	37	4,0811	,98258	-1,066	59	,291*
Kadın	24	4,3333	,76139			

*p > .05

Erkeklerin eğitici ortalaması 4,08;kadınların ise 4,33'tür. Cinsiyete göre eğitici puan ortalamaları arasında anlamlı bir farklılaşma olmadığı görülmüştür ($t_{59}=-1,066$ $p>0,05$). Bu sonuç Kaya'nın (2007:130) çalışmasındaki sonuçla tezat durumdadır. Kaya, genel muhasebe dersinin eğitici görüşüne yönelik alınan cevaplar arasında istatistiki olarak anlamlı fark tespit etmiştir. Kadın öğrenciler, eğitici'nin dersinin önemi hakkında etkili olacağı erkek öğrencilere nazaran daha fazla katılmaktadırlar

Tablo13. Öğrencilerin Cinsiyete Göre Beklenen nota İlişkin Bağımsız Örnek t-testi Sonuçları

Cinsiyet	N	\bar{X}	Ss	t	Sd	p
Erkek	36	75,2222	13,36680	-1,535	58	,130*
Kadın	24	81,2500	16,95582			

*p > .05

Öğrencilerin cinsiyete göre beklenen nota ilişkin bağımsız örnek t-testi sonuçları Tablo 6'da gösterilmiştir. Erkeklerin beklenen not ortalaması 75,22;kadınların ise 81,25'dir. Test sonuçları, cinsiyete göre öğrencilerin beklenen notları arasında anlamlı bir farkın olmadığını göstermektedir ($t_{58}:-1,535$ $p> .05$). Cinsiyete göre öğrencilerin benzer beklenti içinde olduğu söylenebilir.

Tablo14. Öğrencilerin Cinsiyete Göre Alınan nota İlişkin Bağımsız Örnek t-testi Sonuçları

Cinsiyet	N	\bar{X}	Ss	t	Sd	p
Erkek	27	56,1852	22,71570	-23,09	43	,026*
Kadın	18	72,5000	23,96382			

*p < .05 anlamlı

Erkeklerin alınan not ortalaması 56,18 ; kadınların ise 72,5'tur . Öğrencilerin cinsiyete göre alınan nota ilişkin bağımsız örnek t-testi sonuçları Tablo 7'de gösterilmiştir. Test sonuçları, cinsiyete göre öğrencilerin alınan notları arasında anlamlı bir farkın olduğunu göstermektedir (t 43: -23,09 p < .05). Söz konusu farklılığın kadın öğrencilerin beklediği notu alma bakımından erkek öğrencilere nazaran daha fazla katılmalarından kaynaklandığı anlaşılmaktadır.

5. Sonuçlar

Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesinde 2013-2014 öğretim yılında öğrenim görmekte olan öğrencilerin genel muhasebe dersine ilişkin görüşlerini incelemek bu çalışmanın amacıdır. Bu çalışma Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesinde yürütülmüştür. Öğrencilerin Genel Muhasebe dersine ilişkin başarı ve beklentilerini belirlemek amacıyla bu dersi seçen toplam 69 öğrenciden 62 öğrenciye anket yapılmıştır. Öğrenciler toplam 11 soru sorulmuş bir de final sınavında almış oldukları notlar elde edilmiştir. Verilerin analizinde paket programlardan SPSS programından yararlanılmıştır.

Genel Muhasebe dersine yönelik olarak 2013-2014 öğretim yılında Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesindeki öğrencilerden anket aracılığıyla alınan sonuçlar aşağıdaki gibi özetlenebilir:

Katılıyorum/kesinlikle katılıyorum derecesinde Genel Muhasebe dersine ilişkin olarak eğitici faktörü % 85, ödül faktörü % 73, bilgi faktörü % 62, başarı faktörü % 61, merak/zevk % 55, kariyer faktörü % 51, motivasyon % 47, zorluk faktörü %46, zaman faktörü % 25, sıkıcılık faktörü %19 oranında gerçekleşmiştir. Bu duruma göre, hukuk öğrencilerinin bu derse ilişkin başarı beklentisi % 61'dir. Ayrıca, öğrencilerin bilgi beklentisi % 62, ödül beklentisi % 73, kariyer beklentisi % 51 olarak bulunmuştur.

Çalışmaya katılan 62 öğrenciden 61 öğrencinin beklenen not ortalaması 77,09 iken yine anketi cevap veren 62 öğrenciden 45'nin alınan not ortalaması 62,71 olarak gerçekleşmiştir. Buna göre, öğrencilerin genel muhasebe dersinden almış oldukları notlar, beklediği notların altında gerçekleşmiştir. Öğrenciler genel muhasebe dersinin katılmıyorum/kesinlikle katılmıyorum % 66 oranında sıkıcı bulmadıkları ancak % 46 oranında ise zor olduğu kanaatini taşımaktadırlar.

Bununla birlikte, öğrencilerin cinsiyete göre başarı, kariyer, ödül, zaman, merak/ zevk, zorluk, sıkıcılık, motivasyon, bilgi, eğitici puan ortalamaları arasında istatistiki açıdan bir farklılık bulunmamıştır. Ancak, öğrencilerin cinsiyete göre alınan notlar bakımından kadın öğrenciler lehine anlamlı bir fark bulunmuştur.

KAYNAKÇA

Akdoğan, Nalan, “Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İşletmeler Tarafından Uygulanmasının Sağlanmasında Maliye Bakanlığı’nın Tarihi Sorumluluğu”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Kasım 2012, Yıl:12, Sayı:38, s.29-39.

Aygün, Davut, Bilal Gerekan, “Muhasebe Dersini İlk defa Alan Öğrencilerin Dersle Yönelik Algılarının Tespiti: Karşılaştırmalı Bir Alan Araştırması”, **Yönetim ve Ekonomi Araştırmalar Dergisi**, 2012, Sayı:18 s.48-63.

Beyazıtlı Ercan, Orhan Çelik, Saim Üstündağ, Meslek Mensupları İçin Türkiye Muhasebe Standartlarına Genel Bakış, **Tesmer Yayın No:67**, Ankara, 2006.

Çelik, Muhsin, Celalettin Serinkan, “Muhasebe Dersine Yönelik Tutumlarda Üniversite Öğrencilerinin Bireysel ve Bölümsel Farklılıkları” **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Eylül 2011, Cilt:13, Sayı:3, s. 289-322.

Dönmez, Adnan, Evren Ağyar, Ayten Ersoy, “UluslararasıDört Muhasebe Eğitimi Dergisi Üzerine Bir Literatür Taraması ve Analizi”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Mart 2010, Cilt 12, Sayı:1, ss.25-48.

Eleren, Ali, Cantürk Kayahan, “ Muhasebe Eğitiminin Öğrenci bakış Açısıyla Değerlendirilmesi ve Afyon Kocatepe Üniversitesi Meslek Yüksekokullarında Bir Araştırma”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Eylül 2007, Yıl:7, Sayı 23, s.47-63

Ertaş, Fatih Coşkun, Muhasebe Organizasyonu, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2007.

Geiger M.A.,Ogilby, S.M.”The First Course in Accounting: studentsPerceptionsandTheirEffect on theDecision-toMajor in Accounting”, **Journal of Accounting Education**, 2000, 18(2), s.63-78.

Gücenme Gençoğlu, Ümit, Genel Muhasebe, Aktüel Yayınları, Bursa, 2013.

Gücenme Gençoğlu, Ümit, Gülsün İşseveroğlu, “Türkiye’de Meslek yüksekokullarındaki Eğitimin Muhasebe Mesleğine Katkısı Üzerine Bir Araştırma”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı:47, Temmuz 2010, s.28-40.

Hacırüstemoğlu, Rüstem, “Muhasebede Uzmanlaşma”, 4. Türkiye Muhasebe Forumu, Muhasebe Mesleğinde Uzmanlaşma, 10-11 Nisan 2009, Mersin Büyükşehir Kongre Merkezi, **TÜRMOB Yayınları:367**, s.136-142.

Hacırüstemoğlu, Rüstem, “Türkiye’de Muhasebe Eğitimi İçin On Yıllık hedefler”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Eylül 2009, Cilt :11, Sayı:3, s. 19-31.

http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/KGK_Brosur.pdf Erişim Tarihi:13.06.2014.

<http://www.ticaretkanunu.net/wp-content/uploads/2012/08/6102-TTK.pdf>.Erişim tarihi:113.06.2014.

Kaya, Uğur, “İlk Defa Muhasebe Dersi Alan Öğrencilerin Dersle Yönelik Algılamaları Üzerine Bir Alan Araştırması: Karadeniz Teknik Üniversitesi Örneği” **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, 2007, Sayı 36, s.125-133.

Karcıoğlu, Reşat, Stratejik Maliyet Yönetimi maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar, Aktif Yayınevi, Erzurum, 2000.

Köse, Tunç, Hüseyin Gürbüz, “Muhasebeye Giriş Dersine İlişkin Görüşleri Belirlemeye Yönelik Bir Araştırma: Eskişehir Osman Gazi Üniversitesi İİBF Örneği”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Aralık 2009, Cilt :11, Sayı:4, s. 107-146.

Mutchler, J. F., J. H, Turner, and D. D, Williams (1987), “ThePerformance of FemaleVersus Male accountingStudents,” **Issues in Accounting Education**, Eylül 1987, s. 103-111.

Özdemir, Serkan, 2010, “Ön lisans Muhasebe Öğrencilerinin Kariyer Planlamasını Etkileyen Unsurlar: Ege Bölgesinde Bir Araştırma”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**

SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİR STAJYERLERİNDE MOBBİNG ALGISINA YÖNELİK VAN İLİNDE BİR ARAŞTIRMA: 2009 ve 2014 YILLARI KARŞILAŞTIRMASI

Doç. Dr. Mehmet DEMİR*

Öğr. Gör. Hatice ÇİÇEKAY**

ÖZET

İşyerinde psikolojik yıldırma yani mobbing, kamu ve özel örgütlerde çalışanların psikolojik ve fiziksel sağlıklarını bozan onları işten istifa etmeye kadar yönelten psikolojik terör veya her tür zorbaca davranışlardır.

Bu çalışma, 2009 Mayıs ve 2014 Nisan yılları itibarıyla Van SMMM Odasına kayıtlı stajyerler üzerinde mobbing etkilerinin var olup olmadığını, bu tür davranışlara ne tür tepkiler verildiğini ve bu tür davranışların var olması durumunda ne tür tepkiler gösterebileceklerini tespit etmek amacıyla yapılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Mobbing, Zorbalık, İşyerinde Psikolojik Baskı,

A RESEARCH ON MOBBING INCEPTION OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANT TRAINEES IN PROVINCE OF VAN: A COMPARISON OF YEARS 2009 AND 2014

Abstract

Mobbing, a psychological suppression at work place, is a sum of psychological terror or any kind of despotic behaviour which deranges the psychological and physical health of the workers of public and private services and even leads them up to resignation.

This study, which aims to find out whether mobbing impacts exist or not, what kinds of reactions are reflected and how the workers would have reacted in case of such behaviors, is held on certified public accountant trainees registered on Van CPA Organisation between May 2009 and April 2014.

Keywords: Mobbing, Bullying, Psychological Suppression at Work

* Cumhuriyet Üniversitesi, İ.İ.B.F., Muhasebe ve Finansman ABD Öğretim Üyesi

* Yüzüncü Yıl Üniversitesi, Erciş Meslek Yüksekokulu, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Bölümü

1. GİRİŞ

Mobbing, amaçların gerçekleşmesini engelleyen bir işyeri hastalığıdır ve günümüz çalışma ortamında başlıca sorunlar arasında yer almaktadır. İlk olarak bireyi hedef alan beraberinde işyerlerini daha sonra ülke ekonomisine kadar etkileri olan mobbing son derece önemli bir konudur. Birey, işletme ve toplum üzerinde olumsuz etkileri olan bu hastalığın varlığından haberdar olunması önemli bir adımdır. Hem yöneticilerin hem de çalışanların bu duruma karşı duyarlı olması, gerekli önlemlerin alınması mobbinge yönelik tedbirler arasındadır.

Bu çalışmanın amacı, serbest muhasebeci mali müşavirlik mesleğinin stajyerleri açısından, işyerinde mobbing davranışlarının olup olmadığının; varsa stajyer üzerindeki etkilerinin ve alınan veya alınması düşünülen önlemlerin neler olduğunun belirlenmesi olarak ifade edilebilir.

2. MOBBİNG KAVRAMI VE TANIMI

İnsanlar, işyerinde resmi gruplara katılmak ve bu gruplarda, belki de hiç sevmedikleri kişilerle çalışmak zorunda kalırlar. Bir çalışanın başarısı, örgüt içindeki gruplarla uyumlu olmasına bağlıdır. Ancak çalışanın işyerindeki sosyal veya örgütsel yaşama uyum sağlaması her zaman kolay olmayabilir. Çünkü insan ilişkilerinin olduğu her yerde, zaman zaman istenmeyen durumlar yaşanır. Örneğin işyerinde biri, kötü bir gününde veya döneminde iş arkadaşlarını üzecek davranışlar sergileyebilir. Bu durum, günlük hayatta hoş görülebilir. Ancak kişi, herhangi bir iş ar-

kadaşına kasıtlı olarak kötü davrandığında ve bunu devam ettirdiğinde, davranışa maruz kalan bakımından hoş olmayan sonuçlar ortaya çıkar. Bu durum işyerinde sorunlara yol açar. Bu öyle bir sorundur ki olumsuz davranışlara maruz kalan kişi, çeşitli sıkıntılar yaşayabilir, psikolojik yönden zarar görebilir ve çalışamaz duruma gelebilir. İşte bu noktada mobbing/işyerinde psikolojik baskı (yıldırma) karşımıza çıkar.¹

“Mob” sözcüğü, İngilizce kanun dışı şiddet uygulayan düzensiz kalabalık veya “çete” anlamına gelmektedir ve Latince “kararsız kalabalık” anlamına gelen “mobile vulgus” sözcüklerinden türemiştir. “Mob” kökünün İngilizce eylem biçimi olan “mobbing” ise; psikolojik şiddet, kuşatma, taciz ve rahatsız etme veya sıkıntı verme anlamına gelmektedir.²

Mobbing kavramının iş dünyası bağlamında Dr. Leymann tarafından yapılan tanımı şöyledir; Mobbing, birini veya birden fazla kişiyi bir veya daha fazla kişi tarafından çalışma ortamında rahatsız etmek, sataşmak veya psikolojik olarak terörize etmek anlamına gelmektedir.³

Bir iki kez yapılan uyarılar üstüne vazgeçilmiş bireysel yıldırımlar mobbing kapsamına girmez. Mobbing, kasıtlılık yanında süreklilik de gösteren psikolojik tacizlere verilen addır. “Ne kadar süre?” sorusunu cevaplamak tabii ki kolay değildir. Süre konusunda uzmanlar da farklı görüşler (3 yıl, 6 ay, 3 ay gibi) ileri sürmektedirler.⁴

Örneğin Zapt’ın mobbing ile ilgili mağdurlar üzerinde yapmış olduğu araştırmalar sonucu

1 Asiye Toker Gökçe, Mobbing: İşyerinde Yıldırma Nedenleri ve Başa Çıkma Yöntemleri, 1.Baskı, Ankara, 2008, s. 4.

2 Hasan Tutar, İşyerinde Psikolojik Şiddet, 3.Baskı, Ankara, 2004, s. 9.

3 Heinz Leymann, “The Content and Development of Mobbing at Work”, European Journal of Work and Organizational Psychology, V. 5, N. 2, 1996, pp. 165 – 184.

4 Çağlar Çabuk, [http://www.aktuelpsikoloji.com/haber.php?haber_id=4955], Erişim Tarihi: 21 Temmuz 2009.

mobbing sürecinin üç yıldan daha uzun bir süreyi kapsadığı belirtilmiştir.⁵ Bu durum mobbingin görülme sıklığının ülke içerisinde veya ülkeler arasında önemli farklılıklarını göstermektedir.⁶ Bu farklılığa toplumun yapısı veya araştırmada kullanılan yöntem önemli ölçüde katkıda bulunabilmektedir.⁷

3. MOBBİNG TÜRLERİ

Yıldırma, örgütsel yapıda dikey (hiyerarşik) veya yatay (işlevsel) olarak uygulanır. Mobbingin uygulanma özelliğine göre çeşitleri aşağıdaki gibidir.

3.1. Hiyerarşik (Dikey) Mobbing

Üst yönetimin sahip olduğu kurumsal gücü, astları ezmek, onları sindirmek ve kurum dışına itmek amacıyla kullanırlardır. Yönetim; şahsi çatışmalar, önyargılar, başarılı astların rakip olabilmeye tehlikesi ve başarısız çalışanların tasfiye edilmesi için mobbing uygulayabilmektedir.⁸

Dikey yıldırma sadece üst yönetimden alt kademelere yöneltilmiş bir şiddet değildir; hiyerarşik yıldırma olduğu için, çift yönlü (yukarıdan aşağıya veya aşağıdan yukarıya) olabilmektedir. Buna göre, dikey mobbing çalışanların bağlı oldukları üstlerine karşı uyguladıkları yıldırma şeklinde de olabilmektedir.⁹

3.2. Yatay Mobbing

Eşit yetki ve sorumluluğa sahip yani aynı statüde bulunan ve aralarında fonksiyonel olarak ilişkinin bulunduğu çalışanların birbirlerine uyguladıkları psikolojik taciz “yatay psikolojik taciz” adı verilmektedir.¹⁰

4. MOBBİNG SÜRECİ

Tespit edilmesi zor, meydana çıktığında ise zararının giderilmesi daha da zor olan mobbing tek bir olay değildir. Tek tek ele alınca anlamsız ve önemsiz bulunabilecek, ufak fakat sistematik birçok olayın oluşturduğu bir süreçtir.¹¹

Mobbing süreci, davranışların sınıflandırılması, sürecin aşamaları ve bu süreç içinde rol alanlardan oluşmaktadır.

4.1. Mobbing Davranışlarının Sınıflandırılması

Leymann, işyerinde psikolojik taciz sürecinde, ortaya çıkabilecek 45 ayrı psikolojik taciz davranışı tanımlamıştır. Bu davranışları 5 ayrı başlık altında incelemiştir: Çalışanların iletişiminin engellenmesine yönelik davranışlar, çalışanların sosyal ilişkilerine saldırılması, çalışanların itibarına yönelik davranışlar, çalışanın mesleki konumuna yönelik davranışlar, çalışanın sağlığını tehdit eden davranışlar.¹² Bu davranışların hepsinin

5 İlkay Solakoğlu, İşletmelerde Mobbing'in Örgütsel Stresle İlişkisi ve Bir Sağlık Kuruluşunda Uygulama, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Kütahya, 2007, s. 5.

6 Morten Birkeland Nielsen ve diğ., “Prevalence of Workplace Bullying in Norway: Comparisons Across Time and Estimation Methods”, *European Journal of Work and Organizational Psychology*, V. 18, N. 1, 2009, pp. 81 – 101.

7 Mogens Agervold, “Bullying at Work: A Discussion of Definitions and Prevalence, Based on An Empirical Study”, *Scandinavian Journal of Psychology*, 48, 2007, pp. 161 – 172.

8 S. Berna Karakale, Mobbing ve Mobbinge Başa Çıkma Yöntemleri: Mobbing Mağdurlarına Yönelik Bir Araştırma, Yalova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, 2011, Yalova, s. 37.

9 Tutar, İşyerinde Psikolojik Şiddet, s. 92.

10 Fatma Polat, Çalışanların Psikolojik Taciz Algısının Örgütsel Bağlılıkla İlişkisi, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Erzurum, 2011, s. 35.

11 Adnan Nur Baykal, Yutucu Rekabet Kanuni Devrindeki Mobbing'den Günümüze, 1.Baskı, İstanbul, 2005, s. 13.

12 Fatma Polat, a.g.e., s. 16.

bir arada bulunması gerekmemektedir. Mağdur üzerindeki etkisi, derecesi ve sürekliliği yıldırma davranışlarının ortak özelliğidir.¹³

4.2. Mobbing Sürecinin Aşamaları

İşyerinde mobbing kavramını formüle eden kişi olarak kabul edilen Leymann'a göre dört ayrı evreden söz edilebilir:¹⁴

Sürecin 4 ayrı aşaması maddeler halinde şunlardır:¹⁵

1. Çatışma
2. İşyerinde Psikolojik Baskının Başlaması
3. İşletme Yönetiminin Devreye Girmesi ve Tanımlamalar
4. Çalışma Yaşamından Uzaklaşma

4.3. Mobbing Sürecinde Taraflar ve Kişilik Özellikleri

Çalışma hayatında gerçekleşen mobbing süreci içerisinde oynanan rollerle ilgili olarak üç grup insan ayırt edilebilir. Kendisiyle ilgili rolü oynayan bu üç grubun her birinin, kendi özelliği ve etkinliği var olup, aynı zamanda birbirlerini de etkilemektedir. Bunlar:

- Mobbing uygulayanlar (saldırganlar, tacizciler)
- Mobbing mağdurları (kurbanlar)
- Mobbing izleyicileridir.¹⁶

4.3.1. Mobbing Uygulayanlar

Mobbing uygulayanların kişilik özellikleri aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- İki davranış seçeneği arasında en fazla saldırgan olanı seçen,
- Bir mobbing ortamını yakaladıkları zaman çatışmanın devam etmesi ve kızışması için ellerinden geleni yapan,
- Mobbingin, karşısındaki bireyde yaratacağı olumsuz sonuçları umursamaz bir şekilde bilen ve kabul eden,
- Hiçbir suçluluk duygusu duymayan,
- Sadece suçsuz olduklarına inanmakla kalmayıp, aynı zamanda iyi bir şey yaptıklarını zanneden,
- Suçu başkalarına yükleyen; sadece kışkırtmalara tepki olarak bu şekilde davrandığına inanan kişilerdir.¹⁷

4.3.2. Mobbing Mağdurları

“Duygusal saldırıya uğrayan, mobbing kurbanı, mobbing mağduru, mağdur veya kurban” gibi ifadelerle anılan¹⁸ mobbing mağdurları bir tek durum ile travmatize edilmez, aksine aşırı saldırılara, sürekli yıpratılmalara, küçük görülmelere ve kişiliklerine yapılan kaba, şiddetli saldırılara maruz kalırlar. Leymann'a göre mobbing kurbanları, toplumdaki dışlanmaya, adaletsizliğe maruz kalırlar ve insanlık doğasında sinik olarak yaşarlar.¹⁹

13 Gönül Dangaç, [<http://www.biomed.com/makaleler/yazar.asp?yaziID=403>], Erişim Tarihi: 24 Temmuz 2009.

14 Şaban Çobanoğlu, Mobbing İşyerinde Duygusal Saldırı ve Mücadele Yöntemleri, 1.Baskı, İstanbul, 2005, s. 91.

15 Bu süreçlerin ayrıntısı için bkz: Gülşah Vural Özkan, İşyerinde Yıldırma (Mobbing) ve İş Doyumu İlişkisi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İzmir, 2011, s. 24 ve Pınar Tınaz, Çalışma Psikolojisi ve Hukuki Boyutlarıyla İşyerinde Psikolojik Taciz (Mobbing), 1.Baskı, İstanbul, 2008, s. 31.

16 Pınar Tınaz, İşyerinde Psikolojik Taciz (Mobbing), 2. Baskı, İstanbul, 2008, s. 65.

17 Mihrican Cindiloğlu, Örgütsel Değerlerin Mobbing Üzerine Etkisi ve Bir Uygulama, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Kütahya, 2010, s. 42.

18 Çobanoğlu, a.g.e., s. 20.

19 Thomas E. Hecker, “Workplace Mobbing: A Discussion for Librarians”, The Journal of Academic Librarianship, V. 33, N. 4, 2007, pp. 439 – 445.

4.3.3. Mobbing İzleyicileri

Genel olarak izleyici tipleri üç ana grupta toplanabilir:²⁰

- *Mobbing ortakları:* Verdikleri destek ve işbirliği ile mobbingciye yardım ederler.
- *İlgisizler:* Mobbingcinin aşağılayıcı ve yıkıcı davranışları karşısında sessiz kalır ve belki de yıldırma davranışından için için zevk duyarlar. Böylece mobbing sürecinin devamına göz yumarlar.
- *Karşıtlar:* İşyerindeki bu gergin havadan hoşlanmayan izleyiciler, kurbanı yardım etmeye çalışır veya en azından bir çözüm üretmeye çalışırlar.

5. MOBBİNGİN SEBEPLERİ

Mobbing mağdurları üzerinde çalışmaları olan psikologlar, bu olumsuz sürecin ortaya çıkmasından mağdurların davranışlarını sorumlu tutmaktadır. Leymann gibi düşünürler ise, mobbing eylemlerini doğuran durumları, örgütün liderlik sorunları ve çalışma ortamından kaynaklanan önemli sorunlar olarak değerlendirmektedirler. Diğer taraftan, bazı araştırmacılar da bu sürecin potansiyel suçlusu olarak “sosyal sistemi” göstermektedirler.²¹

Mağdurların savunmasızlığı, kendine olan özgüven eksikliği, aşırı başarı olması gibi kişilik özellikleri²² ve saldırgan kişinin (nadiren kişilerin) kuvvetçe zayıf olması²³ mobbing sebepleri arasında sayılabilir. Ayrıca utangaç olanlar ve

çalışma grubuyla kaynaşmada daha az çaba gösterenler, yüksek seviyede kaygı ve depresyon yaşamaktadır. Eğer birey çalışma grubuyla kaynaşmada yetersizse yani grubun dışında kalıyorsa bu durum mobbingi kolaylaştırmakta ve aynı zamanda çatışmayı artırmaktadır.²⁴

Örgütsel yapının katı, hiyerarşi basamaklarının fazla olması, iletişim kanallarının kapalı olması, stresli iş ortamı da mobbingin örgüt yapısından kaynaklanan sebepleri arasında yer almaktadır.²⁵

Mobbingin sebepleri şu şekilde de ifade edilmektedir:

- Bireyi grup kurallarına uymak için zorlamak,
- Düşmanlıktan zevk almak,
- Mağdurun psikolojik ve fiziksel acı çekmesinden keyif almak,
- Can sıkıntısını gidermeyi istemek,
- Kayırmayı teşvik etmek,
- Çıkar için her yolu mubah kılmak (gücü haklı görmek),
- Kendi zaaflarını ve açığını telafi etmeye çalışmak,
- Bencilce davranmak,
- Özsever/narsist kişilik özelliklerine sahip olmak,
- Yanıltılmış sosyal içgüdüye sahip olmak.²⁶

20 Tınaz, İşyerinde Psikolojik Taciz (Mobbing), s. 114.

21 Sabahat Bayrak Kök, “İş Yaşamında Psiko-Şiddet Sarmalı Olarak Yıldırma Olgusu ve Nedenleri”, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 16, 2006, ss. 433 – 448.

22 Abdullah Yılmaz ve diğ., “Mobbing ve Örgüt İklimi İle İlişisine Yönelik Ampirik Bir Araştırma”, Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi, C. 7, S. 26, 2008, ss. 334 – 357.

23 [http://www.migesplus.ch/pdf/Merkblatt_Eltern_turkisch.pdf], Erişim Tarihi: 02 Ekim 2009.

24 Erkan Yaman, Yönetim Psikolojisi Açısından İşyerinde Psikoşiddet -Mobbing-, 1.Baskı, Ankara, 2009, s. 30.

25 Dilaver Tengilimoğlu ve Fatma Akdemir Mansur, “İşletmelerde Uygulanan Mobbingin (Psikolojik Şiddet) Örgütsel Bağlılığa Etkisi”, Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi, C. 1, S. 3, 2009, ss. 69 – 84.

26 Abbas Bilgili, İş Hukuku Açısından Mobbing (Psikolojik Taciz), Adana, 2012, s. 9.

6. MOBBİNGİN SONUÇLARI

Kendisine mobbing uygulanan kişinin çalışma motivasyonu düşer. Duygusal saldırıya karşı her sabah işe gerilimle gelir. Daha çok hata yapar. Kişide sinirlilik, panik ataklar, depresyon ve intihara varan ruh sağlığı bozuklukları belirir. Ayrıca migren ve baş ağrısı, yorgunluk ve sık sık halsizlik duyma, uykusuzluk, kabus görme, erken uyanma veya yorgun uyanma, dinlenememe, takıntılı hal, konsantrasyon ve dikkat toplayamama gibi sorunlar yaşayabilir.²⁷ Ayrıca kurbanlar anlamsız durumlara anlam vermeye çalışırlar, saldırgan davranışlarda bulunurlar. Güven duygularında problemler oluşur.²⁸

İşyeri açısından bakıldığında ısrarlı, saldırgan, onur kırıcı davranış, gücü kötüye kullanma, haksız cezai yaptırım, tehdit etme gibi psikolojik şiddetlere maruz kalan bireylerde moral düşüklüğü, kendine güvenin azalması aşırı stres gibi olumsuzluklardan işyerinin performansı etkileyecektir.²⁹

Mobbing, örgütlere hem psikolojik maliyetler hem de ekonomik maliyetler yükleyebilmektedir.³⁰

7. MOBBİNGE YÖNELİK ÖNLEMLER

Mobbing davranışlarının önüne geçilmesinde önlemede en önemli adım, örgütlerde zamanında önlemler almak ve bu tür davranışların örgüte ve çalışanlara zarar vermesini engellemektir. Mobbinge mücadele konusunda öneriler aşağıda özetlenmiştir:³¹

- Örgütün kültürel yapısı oluşturulmalı, kültürel değerler çalışanlar tarafından benimsenmeli,
- İşyeri mobbing eğilimleri ve bu eğilimleri etkileyen faktörler saptanmalı,
- İş tanımları yapılmalı, çalışanların görev ve sorumlulukları belirlenmeli,
- Örgütlerde stres yaratıcı ortamlar ortadan kaldırılmalı (Eşit kariyer fırsatları, adaletli ücret politikalarının, iş güvenliğinin sağlanması, yıkıcı rekabetin azaltılması gibi),
- Etkin, güvenli, konusunun uzmanı yöneticilerle çalışılmalı,
- Sürekli eğitim programlarından yararlanmalı (Stres, Mobbing, Kişisel Gelişim Eğitim gibi),
- Örgütlerde uzman rehberler, psikologlar çalıştırılmalı,
- Örgütlerde etik kodlar oluşturulmalı ve çalışanların etik değerleri içselleştirmeleri sağlanmalı,
- İletişime önem vererek, sık sık yüz yüze iletişim kurabilecekleri ortam oluşturulmalı,
- İşe alım ve yerleştirme sürecinde kişilik iş uyumuna dikkat edilmeli,
- Mobbing davranışının örgüte olan maliyetleri belirlenmeli,

27 Sibel Polat, Çalışanların Duygusal Zekâ Düzeyleri İle İşyerilerindeki Mobbingi Algılama Düzeyleri Arasındaki Farklılığın Belirlenmesi Üzerine Bir Araştırma, Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Niğde, 2013, s. 122.

28 Leymann, a.g.e., ss. 165 – 184.

29 Şule Aydın ve Emrah Özkul, “İş Yerinde Yaşanan Psikolojik Şiddetin Yapısı ve Boyutları: 4 – 5 Yıldızlı Otel İşletmeleri Örneği”, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, C. 7, S. 2, 2007, ss. 169 – 186.

30 Bu maliyetlerin ayrıntısı için bkz: Tınaz, İşyerinde Psikolojik Taciz (Mobbing), s. 162. ve Tuğba Konaklı, Üniversitelerde Yıldırma ve Kültürel Değerlerin Yıldırma İle Başa Çıkma Yaklaşımlarına Etkisi, Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Kocaeli, 2011, s. 43.

31 Sibel Polat, a.g.e., s. 124.

- Mobbingi önleyici hukuki tedbirler alınmalı ve mobbing mağdurları hukuken korunmalıdır.

Meclis'ten geçerek yasalaşan 6098 sayılı Yeni Borçlar Kanunu'nun 417. maddesi psikolojik taciz olarak Türkçeleştirilebilecek "mobbing" kavramını düzenlemiştir. 818 sayılı halen yürürlükte bulunan Borçlar Kanunu'nun 332. maddesine karşılık gelen bu maddede işçinin kişiliğinin genel olarak korunması düzenlenmiştir. Mevzuatımızda mobbing ile ilgili açık bir düzenleme olmadığı yönündeki eleştiriler karşısında Borçlar Kanunu'na getirilen bu hüküm ile bu eleştirilere de nispeten cevap verilmiş olmaktadır. Ancak elbette ki mobbing ile ilgili esaslı bir düzenlemenin İş Kanunu'nda yer alması gerektiği şüphesizdir. Hâlihazırda İş Kanunu'nda açıkça yer almasa da Yargıtay Kararlarına psikolojik taciz nedeniyle tazminat davası ve mobbing kelimesi açıkça yer almaktadır. Yargıtay 9. Hukuk Dairesi'nin 2007/9154 E. 2008/13307 K. sayılı 30.05.2008 tarihli kararı bu açıdan incelemeye değer bir karar olup, bu çalışmanın da konusunu oluşturmuştur.³²

8. LİTERATÜR İNCELEMESİ

Mobbing konusunda özellikle serbest muhasebeci mali müşavir stajyerlerine yönelik doğrudan herhangi bir araştırmaya rastlanmamıştır. Buna karşılık ülkemizde özellikle sağlık, akademik personel, öğretmenler, otel işletmeciliği ve bankacılık gibi alanlarda çok sayıda çalışma yapılmıştır. Bu çalışmalardan birkaç tanesi hakkında özet bilgiler aşağıdadır:

Mobbing ile ilgili yapılan bir çalışmada Türk çalışma hayatında psikolojik taciz oranını ve türlerini belirlemek için kullanılacak geçerli ve güvenilir bir ölçek geliştirmek olarak belirlenmiştir. Araştırma Mart – Haziran 2009 tarihleri arasında, İstanbul'da hizmet sektöründe istihdam edilen 908 katılımcı ile gerçekleştirilmiştir. Katılımcıların %13,5'inin "İşyerinde Psikolojik Taciz Ölçeği"ne göre işyerinde psikolojik taciz mağduru olduğu saptanmıştır. "Yukarıdan aşağıya doğru" ve "işe yönelik davranışların yöneltilmediği" psikolojik taciz, en sık karşılaşılan türler arasında yer almıştır.³³

Bir diğer çalışmada ise Litvanya'daki özel ilgi gerektiren psikolojik şiddeti tanımlamaya yönelik araştırma yapılmıştır. Sebepleri ve eylemleri üzerine analizler yapılarak, topluma karşı potansiyel tehlikeler incelenmiştir. Bu tehlikelerin önüne geçip, değiştirebilmek için eylemler araştırılmıştır. Yapılan çalışmada yazar, işyerinde psikolojik şiddetin uluslararası ve bölgesel değişimini analiz etmiştir.³⁴

Leymann'ın çalışmasında ise son yıllarda İsveç ve diğer ülkelerde iş yerinde belli bir problemin ortaya çıktığı gözlenmiştir. Bu problemin içeriği çalışanların hedef bir çalışanı hırpalamak ve onu psikolojik şiddete maruz bırakmaktır. Bu mobbing davranışı kurban için psikolojik ve mesleki boyutta ciddi sonuçlar doğurmaktadır. Çalışmada mobbing olgusu tanımlanmış, aşamaları ve sonuçları analiz edilmiştir. Hali hazırda İsveç Hükümeti tarafından desteklenen bir araştırma ve iyileştirme programı dikkate alınmıştır.³⁵

32 [http://ishukuku.org/index.php?option=com_content&view=article&id=108:yeni-borclar-kanunu-ve-psikolojik-taciz-mobbing-&catid=1:son-haberler] Erişim Tarihi: 23.05.2014

33 Pınar Tınaz vd., "Türkiye'de İşyerinde Psikolojik Taciz Oranının Ve Türlerinin Belirlenmesi: Bir Ölçek Geliştirme Çalışması" ÖNERİ: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, C: 9, S: 34, 2010, ss. 1 – 11.

34 Daiva Petrylaite, "International Legal Standards Of Regulation Of Mobbing At Work", Issues Of Business And Law, V: 3, 2011, pp. 121 – 133.

35 Heinz Leymann, "Mobbing and Psychological Terror At Workplaces", Violence And Victims, V: 5, N: 2, 1990, pp. 119 – 126.

Akademisyenlere yönelik olarak yapılan bir ampirik araştırmada öğretim elemanlarının yaşa göre, çalışanların meslek kalitesine ve yaşam durumuna saldırı alt boyutunda psikolojik tacize maruz kalmaları değişik göstermektedir. Buna göre, öğretim elemanlarının psikolojik tacizden etkilenme oranı en az olan yaş aralığı 25 altı gösterilmektedir.³⁶

Mobbinge ilgili, futbol antrenörlerinin yıldırma algısı ile iş doyum düzeyleri arasındaki ilişkiyi belirlenmektedir. Araştırma verilerine bakıldığında, futbol kulüplerinde genç antrenörlere yönelik yıldırma eylemleri çok yoğun ve sistematik olmamakla birlikte uygulanmaktadır. Bununla birlikte yaşanan ya da tanıklık edilen bu eylemler ile antrenörlerin iş doyum düzeyleri arasında anlamlı bir ilişki olduğu da belirtilmektedir.³⁷

Turizm sektöründe yapılan bir araştırmanın sonuçlarına göre, çalışanların mobbinge maruz kalma düzeylerinin örgütsel bağlılık düzeyi üzerindeki etkisinin ortaya konulması amaçlanmıştır. Çalışanların örgütsel bağlılık düzeylerinin orta seviyenin üzerinde, mobbinge maruz kalma düzeylerinin ise orta seviyenin altında olduğunu ortaya koymuştur. Bununla birlikte, mobbingin örgütsel bağlılığı negatif yönde etkilediği sonucuna ulaşılmıştır.³⁸

Mobbing, Türk Hukuku bakımından mağdurlarda iş kaybının yanı sıra zaman zaman mağduru intiharına kadar uzanan neticeler gözlemlenebilmektedir. Yapılan bu çalışmada ise mobbingin

ne olduğu ve işyerlerinde neden olduğu kayıplar irdelendikten sonra mağdurların hareket alanlarını ortaya koyan yasal çerçeveye yer verilmiştir. Çalışmada tarihsel ve betimsel araştırma yöntemi uygulanmış olup yazılı ve basılı eserler derlenerek çıkarımlarda bulunulmuştur.³⁹

9. ARAŞTIRMANIN SÜRECİ

Araştırmanın sürecine yönelik bilgiler aşağıda yer almaktadır.

9.1. Araştırmanın Problemi

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik mesleğinin elde edilmesi ve bu alanda gerekli çalışmaların istenilen doğrultuda gerçekleştirilmesi için stajyerlik dönemi önemli bir aşamadır. Bu mesleği edinme amacıyla olan stajyerler için stajyerlik döneminde, işyerinde psikolojik yıldırma davranışlarının görülmesinin olumsuz sonuçlara yol açacağı bir gerçektir.

Bu çalışmada, serbest muhasebeci mali müşavirlik mesleğine girişin en önemli aşaması olan stajyerlik döneminde, stajyerlerin mobbing davranışlarıyla karşılaşmış ve karşılaşmadıkları, karşılaşılmışlarsa etkilerinin ve aldıkları önlemlerin neler olduğu araştırılmıştır.

9.2. Araştırmanın Evreni ve Örneklemi

Bu araştırmanın evreni, 2014 Nisan ayı itibarıyla Van Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Odasına kayıtlı 72 stajyerden oluşmaktadır. Hazırlanan anket formu 2014 yılında 1 stajyere e-

36 Kubilay Özyer ve Ufuk Orhan, "Akademisyenlere Uygulanan Psikolojik Tacize Yönelik Ampirik Bir Araştırma", Ege Akademik Bakış, C: 12, S: 4, 2012, ss. 511 – 518.

37 Recep Cengiz vd., "Futbol Kulüplerinde Yıldırma Algısı İle İş Doyum Düzeyleri Arasındaki İlişki", Adıyaman Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, C: 5, S: 9, 2012, ss. 65 – 75.

38 Elbeyi Pelit ve İbrahim Kılıç, "Çalışma Hayatının Bir Sorunu Olarak Mobbing ve Örgütsel Bağlılığa Etkisi: Türkiye ve Kazakistan Otellerinde Bir Uygulama", Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Elektronik Dergisi, C: 5, S: 9, 2014, ss. 90 – 126.

39 Yüksel Koçak ve Cavit Yeşilyurt, "Türk Hukuku Bakımından Mobbing", Journal of World of Turks, C: 6, S: 1, 2014, ss. 213 – 227.

posta yoluyla, 17 stajyere telefon aracılığıyla ve 50 stajyer ile yüz yüze görüşmek suretiyle uygulanmıştır. Sonuç itibariyle örneklem sayısı 68 olmuştur.

9.3. Anket Formunun Hazırlanması

Meslek adaylarının konuya ilişkin görüşlerini ve konuyla ilgili ifadelerle katılım düzeylerini belirlemek için anket metodu kullanılmıştır.

2014 Nisan'ında Van ilindeki stajyer meslek elemanları üzerinde uygulanan anket formu; yüksek lisans tezi olarak yürütülen bir çalışma için hazırlanmış ve 2009 Mayıs'ında Van SMMM Odası'na kayıtlı stajyerler üzerinde uygulanmış olan anket formunun⁴⁰ bire bir aynısıdır.

Araştırma için hazırlanan anket 4 bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde işyerinde ortaya konulan yıldırma davranışlarına yönelik düşüncelere yer verilmiştir. İkinci bölüm, mobbing davranışlarına maruz kalan stajyerlere yönelik sorulardan oluşmakta ve bu bölümdeki sorular sadece mobbinge maruz kalmış stajyerler tarafından cevaplanmaktadır. Üçüncü bölüm soruları ise yıldırma davranışlarına maruz kalınması halinde stajyerlerin verebileceği tepkileri belirlemeye yöneliktir. Dördüncü bölüm ise deneklerin demografik özelliklerini belirlemeye yönelik yaş, gelir, eğitim, cinsiyet ve medeni durum gibi sorulardan oluşmaktadır.

Anket verileri, SPSS 10,0 for Windows (Statistical Package for Social Sciences) istatistiksel paket programında oluşturulan bir veri dosyasına yüklenmiştir.

10. BULGULAR VE YORUMLAR

Araştırmanın bu bölümünde stajyerlerini tanımlayıcı istatistikler, işyerinde psikolojik yıldırma ya yönelik davranışlar, bu davranışlara maruz kalanların tepkileri ve psikolojik yıldırmaya yönelik davranışların olması durumunda verilebilecek tepkilere yönelik analizler" üzerinde durulmuştur.

Araştırma sonuçları, 2009 Mayıs'ında elde edilen bulgularla karşılaştırmalar yapılarak yorumlanmıştır. Böylece 2014 yılındaki stajyerlere 5 yıl önceki (2009) stajyerlerin verdikleri cevaplarda bir değişimin olup olmadığı; olmuşsa hangi yönde seyrettiği ve değişimin ne anlama geldiği üzerinde durulmuştur.

10.1. Stajyerleri Tanımlayıcı İstatistikler

Anket kapsamındaki stajyerlerin demografik yapılarını, işyerindeki amirin eğitim düzeyini ve çalışılan işyerinin türünü tespit etmek amacıyla anket formunda 7 adet soruya yer verilmiştir. Bu soruların istatistikî bulguları Tablo 1'dedir.

40 Hatice Çiçekay, İşyerinde Psikolojik Baskı: Mobbing, Sebepleri, Sonuçları ve Van İli Örneği, Yüzüncü Yıl Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Van, 2010.

Tablo 1: Stajyerleri Tanımlayıcı İstatistikler

Cinsiyet Dağılımı			Aylık Gelir		
	Frekans (f)	Yüzde (%)		Frekans (f)	Yüzde (%)
Kadın	21	30,9	500'den az	9	13,2
Erkek	47	69,1	>500	18	26,5
TOPLAM	68	100,0	>1000	23	33,8
			>1500	18	26,5
			TOPLAM	68	100,0
Yaş Grubu			Eğitim Durumu		
	Frekans (f)	Yüzde (%)		Frekans (f)	Yüzde (%)
24 ve altı	1	1,5	Lise	0	0,0
25-34 arası	55	80,9	Önlisans	0	0,0
35-44 arası	10	14,7	Lisans	49	72,1
45 ve üzeri	2	2,9	Lisans Üstü	19	27,9
TOPLAM	68	100,0	TOPLAM	68	100,0
Medeni Durumu			Çalışılan İşyerinin Türü		
	Frekans (f)	Yüzde (%)		Frekans (f)	Yüzde (%)
Evli	32	47,1	Muh. Büro.	63	92,60
Bekâr	36	52,9	Bir İşl.Muh.Büro.	4	5,90
Diğer	0	0	Diğer	1	1,5
TOPLAM	68	100,0	TOPLAM	68	100,0
İşyerindeki Amirin Eğitim Düzeyi					
	Frekans (f)	Yüzde (%)			
İlkokul	1	1,5			
Lise	7	10,3			
Önlisans	4	5,9			
Lisans	48	70,6			
Lisans Üstü	8	11,8			
TOPLAM	68	100,0			

Tablo 1'den, ankete katılım gösteren meslek adaylarının ağırlıklı olarak erkek oldukları; elde ettikleri gelirlerinin çoğunlukla 1.000 liranın üstünde olduğu; daha çok genç yaş diliminde bu dönemi yaşadıkları; eğitim seviyelerinin lisans ve lisansüstü bandında olduğu; çoğunluğunun evli olduğu; daha çok SMMM bürolarında stajlarını yaptıkları ve amirlerinin eğitim seviyelerinin önlisans düzeyinde oldukları bulgusuna ulaşılmıştır.

Demografik bulgular 2009 bulguları ile kıyaslandığında, stajyerlerde özellikle kadınların sayısında ve eğitim seviyelerinde hem sayısal ve hem de oransal bir artış gözlenmiştir.

10.2. Mobbingin Stajyerler Üzerindeki Etkilerinin Analiz ve Yorumu

İşyerinde psikolojik yıldırma (mobbing) davranışlarının, SMMM stajyerleri üzerindeki etkileri ve bu davranışların var olması durumunda verilebilecek tepkiler alt başlıklar halinde analize tabi tutulmuştur.

Stajyerlerin İşyerindeki Mobbing Davranışlarına Yönelik İfadelere Katılım Düzeylerinin Analiz ve Yorumu

Anket çalışmasının bu bölümünde stajyerlerin, işyerindeki psikolojik yıldırma davranışlarına maruz kalıp kalmadıkları belirlemeye çalışılmıştır. Bu araştırmanın istatistiki sonuçları Tablo 2'de yer almaktadır.

Tablodaki sıralama, belirtilen olumsuz faktörlere katılımın **doğru** seçeneğine göre en yüksek olanından en az olanına göredir. Ayrıca 2009 Mayıs verileri ile karşılaştırmalı olarak yorumlar yapılmıştır.

Tablo 2: Mobbing Davranışlarına Yönelik İfadelere Katılım Düzeylerinin İstatistikî Sonuçları (2014 Nisan ve 2009 Mayıs Karşılaştırması)

İşyerinde Psikolojik Yıldırma (Mobbing) Davranışlarına Yönelik Stajyerlerin Katılım Düzeyleri		2014 Nisan Verileri				2009 Mayıs Verileri	
		Doğru	Kararsızım	Yanlış	TOPLAM	Sıralama	%
1. Çalıştığım işyerinde bana rakip gözüyle bakılır	f	16	7	45	68	1.	44,4
	%	23,5	10,3	66,2	100,0		
2. İşyerinde konumuma uygun olmayan işleri yapmaktan memnun değilim	f	13	3	52	68	2.	29,6
	%	19,1	4,4	76,5	100,0		
3. Kapasitemin üstünde görevler verilir	f	13	0	55	68	4.	25,9
	%	19,1	0	80,9	100,0		
4. Bazen değer yargılarımla örtüşmeyen işler yaptığımı düşünüyorum	f	12	4	52	68	3.	29,6
	%	17,6	5,9	76,5	100,0		
5. Yaptığım işlere güvenilmediğinden denetlendiğimi düşünüyorum	f	9	4	55	68	6.	22,2
	%	13,2	5,9	80,9	100,0		

Tablo 2'nin devamı

İşyerinde Psikolojik Yıldıma (Mobbing) Davranışlarına Yönelik Stajyerlerin Katılım Düzeyleri		2014 Nisan Verileri				2009 Mayıs Verileri	
		Doğru	Kararsızım	Yanlış	TOPLAM	Sıralama	%
6. Bilgi ve becerilerimi ortaya çıkaracak işleri yapmam engellenir	f	8	5	55	68	19.	3,7
	%	11,8	7,4	80,9	100,0		
7. Yapılan sosyal aktivitelerden (gezi, piknik gibi) haberim olmaz	f	8	2	58	68	9.	14,8
	%	11,8	2,9	85,3	100,0		
8. Bulduğum çalışma grubunda yapılan hatalar sürekli bana yüklenir	f	8	3	57	68	8.	14,8
	%	11,8	4,4	83,8	100,0		
9. Bilgi ve becerilerimin altında işler yapmam istenir	f	7	2	59	68	5.	25,9
	%	10,3	2,9	86,8	100,0		
10. Amirim kendimi gösterme fırsatlarımı kısıtlar	f	5	2	61	68	17.	7,4
	%	7,4	2,9	89,7	100,0		
11. Cinsiyetimden dolayı zaman zaman fikirlerim önemsenmez	f	5	0	63	68	15.	7,4
	%	7,4	0	92,6	100,0		
12. İş ortamında yokmuşum gibi davranılır	f	4	3	61	68	13.	7,4
	%	5,9	4,4	89,7	100,0		
13. Sohbetlerde inançlarımın eleştirildiği oluyor	f	4	2	62	68	11.	11,1
	%	5,9	2,9	91,2	100,0		
14. İşten çıkarılmayı ima eden sözler söylenir	f	4	2	62	68	21.	3,7
	%	5,9	2,9	91,2	100,0		
15. İşyerindeki meslektaşlarımın hakkımda kötü şeyler konuştuklarını düşünüyorum	f	3	7	58	68	10.	14,8
	%	4,4	10,3	85,3	100,0		
16. Siyasi görüşümün şahsıma yapılan davranışları olumsuz etkilediğini düşünüyorum	f	3	2	63	68	7.	14,8
	%	4,4	2,9	92,6	100,0		
17. Cinsiyetimden dolayı yaptığım işlerin önemsenmediğini düşünüyorum	f	3	1	64	68	14.	7,4
	%	4,4	1,5	94,1	100,0		

Tablo 2'nin devamı

İşyerinde Psikolojik Yıldırma (Mobbing) Davranışlarına Yönelik Stajyerlerin Katılım Düzeyleri		2014 Nisan Verileri				2009 Mayıs Verileri	
		Doğru	Kararsızım	Yanlış	TOPLAM	Sıralama	%
18. Çalışanlar tarafından hoşlanmadığım isimlerle çağrılıyorum	f	2	1	65	68	18.	7,4
	%	2,9	1,5	95,6	100,0		
19. Şahsıma yapılan kötü muameleler üstlerim tarafından engellenmiyor	f	2	2	64	68	16.	7,4
	%	2,9	2,9	94,1	100,0		
20. Kişiliğime yönelik sözlü tacizde (argo kelimeler gibi) bulunuluyor	f	1	0	67	68	12.	7,4
	%	1,5	0	98,5	100,0		
21. Diğer çalışanlarla iletişim kurmam sürekli engellenir	f	0	3	65	68	20.	3,7
	%	0	4,4	95,6	100,0		
22. Cinsel imalarla taciz edildiğimi düşünüyorum	f	0	0	68	68	22.	0,0
	%	0	0	100,0	100,0		

Tablo 2’de yer alan 2014’teki bulgulara genel olarak bakıldığında anket kapsamındaki stajyerlerin mobbing davranışlarına çok fazla maruz kalmadıkları görülmektedir. Yine de bu tablolardan hareketle önemli görülen bulgular üzerinde durulabilir:

Hem 2009’da hem de 2014’te SMMM stajyerleri için en çok karşılaşılan mobbing davranışı “Çalıştığım işyerinde bana rakip gözüyle bakılır” ifadesi olmuştur. Stajyerler aynı kişiler olmamasına rağmen ifadenin sıralamasında bir değişim yaşanmamıştır. Ancak sıkıntının şiddeti %44,4’ten %23,5’e düşmüştür. Yine de her 4 stajyerden 1’inin hem patronunun hem de işyerindeki diğer çalışanların kendisine rakip olarak bakıldığını düşünmesi çalışma hayatındaki barış ve verimlilik açısından olumsuzluğa işaretir.

Aynı tablonun 5., 6., 9. ve 10. ifadelerin sonuçları da stajyerlerde oluşan bu düşünceyi destekler nitelik taşımaktadır. Örneğin, “Bilgi ve becerilerimi ortaya çıkaracak işleri yapmam engellenir” ifadesi sıralaması en çok değişen (2009’da 19. sırada iken 2014’te 6. sıraya yükselmiş) bir ifadedir. Bu ise, stajyerlerin kendilerine rakip gözüyle bakıldığını dolaylı olarak ortaya çıkaran önemli bir bulgudur. Bu sonuçlara göre stajyerlik süresince en önemli mobbing davranışlarının “rakip” düşüncesini destekleyen davranışlar olduğu söylenebilir.

İş hacminin sınırlı ve ekonomik gelişimin yavaş olması buna karşılık bu işten pay almak isteyenlerin artması rekabeti ortaya çıkaran önemli faktörlerdir. Dolayısıyla deneklerin en fazla bu ifadeyi desteklemeleri normal olarak görülebilir.

Her iki yıl verileriyle sırası değişmeyen işyerinde psikolojik yıldırımaya yönelik bir diğer davranış ise “*İşyerinde konumuma uygun olmayan işleri yapmaktan memnun değilim*” ifadesidir. 2009’daki deneklerin %29,6’sının, 2014’teki deneklerin ise %19,1’inin bu ifadeyi **doğru** buldukları görülmüştür. Yüz yüze yapılan görüşmelerde de stajyerler, bu konulardan rahatsız olduklarını ifade etmişlerdir.

Mobbing davranışları arasında “*Kapasitemin üstünde görevler verilir*” ifadesi de deneklerce, hem 2009’daki çalışmada hem de 2014’teki çalışmada önemli mobbing davranışı olarak kabul edilmiştir.

Yıllar itibariyle ifadeye ait oranlarda düşüş olsa da verilen cevaplar doğrultusunda ifadelerin sıralamasında önemli fark gözükmemektedir. Bilindiği gibi stajyerlik dönemi muhasebe mesleğinin ilk aşamasıdır. Meslek adayının bu dönemdeki asıl amacı mesleki olarak kendisini geliştirmesidir. Stajyerlerin muhasebe mesleğini henüz donanımlı olarak bilmediğini düşünürsek kapasitelerinin üstünde görevlerin verilmesi uygun olmayabilir. Kişilerin, muhasebe mesleğine yönelik deneyimsiz olduklarını bilmelerine rağmen, meslek mensuplarının beklentilerinin fazla olması yıldırımaya ve meslekten soğutmaya sebep olabilir.

Muhasebecilik mesleğinin sorunlarını saptamaya çalışan birçok çalışmada meslek elemanlarının “mükellef mi? devlet mi?” ikileminde kaldıkları ortaya konmuş ve meslek elemanlarınca, bu ikilemde istemeyerek de olsa mükellef lehinde uygulamalar yapılmak zorunda kaldığı dile getirilmiştir. Bu ise vicdani olarak birçok meslek elemanını rahatsız eden bir durumdur. “*Bazen değer yargılarımla örtüşmeyen işler yaptığımı düşünüyorum*” ifadesi daha mesleğin başlarında olan stajyerlerin önemli gördüğü bir di-

ğer mobbing davranışıdır. 2009 Mayıs itibariyle stajyerlerin %29,6’sı; 2014 Nisan itibariyle ise %17,6’sı bu ifadenin **doğru** olduğu görüşünde birleşmişlerdir. Kişilere, çalışılan işyerinde meslek elemanları tarafından az vergi çıkartmaları konusunda baskı uygulanabilir. Bu doğrultudaki beklentilerin ise mobbinge sebep olduğu düşünülebilir.

Stajyerlerin işyerinde psikolojik yıldırım davranışlarından olan *Cinsel imalarla taciz edildiğimi düşünüyorum*” ifadesi her iki yıla ait çalışmada da **yanlış** olarak değerlendirilmiştir. Fakat ülkenin özellikle de doğuda yer alan şehirlerimizin kültürel ve dini yapısının, cinsel içerikli konuları/sorunları ifade etmede biraz kapalı olmasının, anket çalışmalarına da yansdığı söylenebilir.

Stajyerlerin, 2009 Mayıs itibariyle %85,2; 2014 Nisan itibariyle %91,2 gibi bir oranla **yanlış** seçeneğinde birleştikleri bir diğer ifade “*İşten çıkarılmayı ima eden sözler söylenir*” ifadesidir. Sıralamada 2014 Nisan ayı itibariyle farklılık gözükmemektedir. Fakat oranlara bakıldığında önemli bir farkın olmadığını söyleyebiliriz. Deneklerin staja başladıkları yerde stajı tamamlama gibi bir zorunluluklarının olmaması ve farklı bir işyerinde stajyerliğe devam edebilme imkânlarının olması, işten çıkarılmayı ima eden sözlerin olumsuz etkisini azaltmaktadır.

Özetle, 2009 Mayısında elde edilen sonuçlara kıyasla 2014’teki bulgularda öncelik sırası açısından çok fazla değişimin olmadığı; var olan değişimin ise genel anlamda olumlu yönde olduğu söylenebilir. 2014’e ait bulgular, stajyerlerin 2009’a göre biraz daha rahat bir ortamda çalıştıklarını; özellikle kişiliklerine yönelik saldırıların istisnai düzeyde kaldığını; ancak rakip gözüyle bakılma davranışlarının bugün de destek gördüğünü ortaya koymaktadır.

Mobbing Davranışlarının Stajyerler Üzerinde Olumsuz Etkilerinin Analiz ve Yorumu

Anket formunun birinci bölümünde yer alan mobbing davranışlarına ait ifadelere **doğru** seçeneğini işaretleyen stajyerlerin, anketin ikinci bölümündeki mobbing davranışlarının olumsuz etkilerine ait ifadeleri cevaplamaları istenmiştir.

Yani mobbing davranışlarına maruz kalanlar bu bölümdeki ifadeleri cevaplamışlardır. Stajyerlerin bu bölümdeki ifadelere ait katılım düzeylerinin istatistiki sonuçları aşağıdaki Tablo 3'te sunulmuştur.

Tablolardaki sıralama **sık sık** seçeneğinin oranının en yüksek olanından en az olanına göredir.

Tablo 3: Mobbing Davranışlarının Stajyerler Üzerindeki Etkilerinin Sonuçları (2014 Nisan ve 2009 Mayıs Karşılaştırması)

Mobbing Davranışlarının Stajyerler Üzerindeki Etkilerinin Sonuçları		2014 Nisan Verileri				2009 Mayıs Verileri	
		Sık sık	Bazen	Hiç	TOPLAM	Sıralama	%
1. Kilo alıyor veya veriyorum	f	4	5	4	13	4.	22,2
	%	30,8	38,5	30,8	100,0		
2. Dua ve ibadete yöneliyorum	f	3	5	5	13	3.	33,3
	%	23,1	38,5	38,5	100,0		
3. Uyku bozukluğu yaşıyorum	f	3	7	3	13	6.	11,1
	%	23,1	53,8	23,1	100,0		
4. Alınganlık ve sinirlilik gibi duygusal tepkilerim artıyor	f	1	9	3	13	1.	33,3
	%	7,7	69,2	23,1	100,0		
5. Saç dökülmesi, cilt problemleri, kol ağrıları, mide-bağırsak vb. gibi sağlık sorunları yaşıyorum	f	1	7	5	13	2.	33,3
	%	7,7	53,8	38,5	100,0		
6. İşi bırakmayı düşünüyorum	f	1	6	6	13	8.	11,1
	%	7,7	46,2	46,2	100,0		
7. İşe geç kalıyorum	f	1	5	7	13	11.	0
	%	7,7	38,5	53,8	100,0		
8. İşyerindeki problemlerimi ailevi ilişkilerime yansıtıyorum	f	1	5	7	13	7.	11,1
	%	7,7	38,5	53,8	100,0		
9. Şiddet uygulama eğilimi gösteriyorum	f	1	2	10	13	12.	0
	%	7,7	15,4	76,9	100,0		

Tablo 3'ün devamı

Mobbing Davranışlarının Stajyerler Üzerindeki Etkilerinin Sonuçları		2014 Nisan Verileri				2009 Mayıs Verileri	
		Sık sık	Bazen	Hiç	TOPLAM	Sıralama	%
10. Sağlık raporu, izin gibi haklarımı kullanıp işyerine gitmemeye çalışıyorum	f	1	1	11	13	13.	0
	%	7,7	7,7	84,6	100,0		
11. İşyerimde yaptığım çalışmalarda konsantrasyon bozukluğu yaşıyorum	f	0	10	3	13	5.	11,1
	%	0	76,9	23,1	100,0		
12. Dalgınlık gibi sebeplerle işimi hatalı yapıyorum	f	0	8	5	13	10.	0
	%	0	61,5	38,5	100,0		
13. Sakinleştirici/yatıştırıcı ilaçlar alıyorum	f	0	3	10	13	14.	0
	%	0	23,1	76,9	100,0		
14. Bilerek işlerimi hatalı yapma eğilimi gösteriyorum	f	0	0	13	13	9.	11,1
	%	0	0	100,0	100,0		

Tablo 3'teki verilerden hareketle yıllar itibariyle mobbinge maruz kalan stajyerlerin tepkilerinde farklılık olduğu söylenebilir. Kişilerin kendilerinin mesleki açıdan yetersiz olduklarını düşünmeleri alınganlık ve sinirlilik gibi duygusal tepkilere yol açabilir. Ayrıca alınganlık ve sinirlilik hali işyerindeki gerekli iletişime de engel olabilir ve bu sorunla beraber iş akışında aksamalar yaşanabilir.

Mobbing sağlık açısından kişileri bedenen yıpratır. Bunun yanında kişiler sağlık problemlerini gidermek için işyerinden izin almaya başlayabilirler. Böylece alınan izinlerin fazla olması, işyerinden uzaklaşmaya sebep olabilir. Ayrıca yapılan sağlık harcamaları maddi açıdan sorunlara itebilir. Sonuç olarak, kişiler, zaman kaybıyla birlikte maddi ve manevi çöküntü yaşayarak mobbing kurbanı olabilirler.

Tablo 3'teki 2014 verilerine ve yıldırma davranışlarının mağduru olan stajyerler üzerindeki etkilerine bakıldığında en çok önemli görülen faktörler sırasıyla “*Kilo alıyor veya veriyorum*”; “*Dua ve ibadete yöneliyorum*”; “*Uyku bozukluğu yaşıyorum*” ve “*Alınganlık ve sinirlilik gibi duygusal tepkilerim artıyor*” ifadeleridir.

İşyerinde psikolojik yıldırmaya maruz kalan stajyerlerin, 2009 Mayıs itibariyle %33,3'ünün; 2014 Nisan itibariyle %23,1'inin “*Dua ve ibadete yöneliyorum*” davranışını **sık sık** yaptıkları görülmüştür. Bu ifadenin sıralaması her iki yıla ait sonuçlarda da pek fazla değişmemiştir. (2009 Mayıs'ında üçüncü, 2014 Nisan'ında bu ifade ikinci sırada yer almaktadır.)

Mobbing davranışlarının manevi açıdan yıpratıcı etkisi olduğundan, dua ederek bu sıkıntılara çözüm bulunabileceği düşünülebilir. Yapılan dua

ve ibadet, olaylara karşı daha iyimser bakmayı sağlayacağından, bu tür bir çözümün stajyerler üzerinde olumlu bir ruh hali inşa edebileceği söylenebilir. Böylece mobbing karşısında daha dirençli olmaya çalışan stajyer üzerinde bu tür davranışların olumsuz etkileri azalabilir.

Stajyerlerin mobbing davranışlarına maruz kalmaları durumunda “Sakinleştirici/yatıştırıcı ilaçlar alıyorum” ifadesine 2009 Mayıs itibariyle %88,9; 2014 Nisan itibariyle %76,9 gibi bir oranla katılmadıkları yani **hiç** ifadesini işaretledikleri görülmektedir. Yıllar itibariyle ifade için oran olarak çok önemli bir farkın olmadığı görülmektedir.

İfadelere verilen cevaplardan hareketle, 2009

Mayıs ve 2014 Nisan ayı itibariyle mobbinge maruz kalan stajyerlerin tepkilerinde kısmi olarak farklılıkların oluştuğu sonucu çıkarılabilir.

Mobbing Davranışlarına Maruz Kalınmış Olsaydı Stajyerlerin Vermeyi Düşündükleri Tepkilerin Analiz ve Yorumu

Anketin üçüncü bölümünün uygulanma sonucu elde edilen verilerin analiz ve yorumlarında her bir ifadeye ait frekans ve yüzdeler kullanılmıştır. Bu frekans ve yüzdeler stajyerler tarafından katılım düzeyleri aşağıdaki Tablo 4’te sunulmuştur.

Tablolardaki sıralama **evet** ifadesinin en yüksek olanından en az olanına göredir.

Tablo 4: Mobbing Davranışlarına Maruz Kalınmış Olsaydı Stajyerlerin Vermeyi Düşündükleri Tepkilerin Sonuçları (2014 Nisan ve 2009 Mayıs Karşılaştırması)

İşyerinde Psikolojik Yıldırma (Mobbing) Davranışlarına Maruz Kalınmış Olsaydı Stajyerlerin Vermeyi Düşündükleri Tepkiler		2014 Nisan Verileri				2009 Mayıs Verileri	
		Evet	Hayır	Belki	TOPLAM	Sıralama	%
1. Ailemden destek alırdım	f	39	20	8	67	1	55,6
	%	58,2	29,9	11,9	100,0		
2. Stajımı bitirmek için başka bir yer arardım	f	32	14	21	67	3	48,1
	%	47,8	20,9	31,3	100,0		
3. İş dışındaki arkadaşlarımdan destek alırdım	f	31	23	13	67	2	51,9
	%	46,3	34,3	19,4	100,0		
4. Yeni iş arayışına girerdim	f	26	24	17	67	6	33,3
	%	38,8	35,8	25,4	100,0		
5. Dua ve ibadete yönelirdim	f	22	24	21	67	4	40,7
	%	32,8	35,8	31,3	100,0		
6. İşyerindeki olumsuz davranışlara aynı türden tepkiler verirdim	f	21	28	18	67	7	29,6
	%	31,3	41,8	26,9	100,0		

Tablo 4'ün devamı

İşyerinde Psikolojik Yıldırma (Mobbing) Davranışlarına Maruz Kalınmış Olsaydı Stajyerlerin Vermeyi Düşündükleri Tepkiler		2014 Nisan Verileri				2009 Mayıs Verileri	
		Evvet	Hayır	Belki	TOPLAM	Sıralama	%
7. Staj dönemim boyunca (stajım bitene kadar) olumsuz davranışları görmemezlikten gelirdim	f	13	34	20	67	5	33,3
	%	19,4	50,7	29,9	100,0		
8. Psikolog desteğine başvururdum	f	6	49	12	67	8	18,5
	%	9,0	73,1	17,9	100,0		
9. Sakinleştirici / yatıştırıcı ilaçlar alırdım	f	3	60	4	67	9	7,4
	%	4,5	89,6	6,0	100,0		
10. Sigara içki gibi kötü alışkanlıklara yönelirdim	f	2	60	4	67	10	3,7
	%	3,0	89,6	7,5	100,0		

Tablo 4'ten, mobbing davranışlarının var olması durumunda alınabilecek önlemler arasında yer alan ifadelerden en çok desteklenen ifade “*Ailemden destek alırdım*” ifadesidir. Stajyerlerin 2009 Mayıs itibariyle %55,6'sı; 2014 Nisan itibariyle %58,2'si bu durumu **evet** olarak belirlemiştir. Bu durum göstermektedir ki aile, yıldırma davranışları karşısında kişileri koruyucu etkiye sahip en önemli sığınaktır. Sağlam ve birbirleriyle kenetlenmiş aile yapısına sahip kişilerin mobbing davranışlarından daha az etkileneceği ortadadır.

Aile kadar önemli bir diğer sosyal birim ise arkadaş çevresidir. Tablodaki bulgular, stajyerlerin, “*İş dışındaki arkadaşlarımdan destek alırdım*” ifadesini desteklediğini; bir diğer sığınma alanı olan arkadaş çevresini önemli gördüklerini ortaya koymaktadır. İşyerindeki ortamdan ve bu doğrultuda mobbingden uzaklaşmak adına, iş dışındaki arkadaşların desteğinin etkili olacağı düşünülebilir. Mesleğinden memnun olan fa-

kat iş ortamından, iş ilişkilerinden uzaklaşmak isteyen kişilerin bu dönemi sağlıklı bir şekilde atlatabilmek için iş dışındaki arkadaşlarından destek almalarının etkili bir yöntem olduğu söylenebilir. İş dışındaki arkadaşların mobbing mağduruna destek sağlamaları, kişiler için önemli bir moral kaynağı olacaktır.

Bir diğer önemli görülen ifade ise “*Stajımı bitirmek için başka bir yer arırdım*” ifadesidir. Bu ifadeye verilen cevapların ağırlığının yıllar itibariyle çok değişmediği söylenebilir. Muhasebe meslek stajının yapılabileceği iş alanlarının fazla olması, bu tür bir çözümü akla getirebilir.

Hem 2009 hem de 2014'teki araştırmada deneklerin önemli bir kısmı, mobbinge karşılaşmaları halinde “*Psikolog desteğine başvururdum*” ifadesine katılmayacaklarını belirtmişlerdir.

Mobbing davranışları sonucunda yönelebilecekleri çözümler arasında “*Sakinleştirici / yatıştırıcı ilaçlar alırdım*” ve “*Sigara, içki gibi kötü*

alışkanlıklara yönelirdim” ifadeleri stajyerler tarafından destek görmemektedir.

Tablo 4’teki verilerden hareketle, mobbing davranışlarına maruz kalmaları durumunda stajyerlerin, daha çok yakın çevrelerine yönelebilecekleri söylenebilir.

11. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Mobbingin etki alanı oldukça geniştir. Mobbingden sadece mağdur değil, işyeri, toplum ve daha geniş düşünülürse ülke de zarar görmektedir. Yıldırma, ilk olarak mağdur üzerindeki etkileri açısından ele alınırsa ilk akla gelen işyerine karşı güven sorunlarının oluşmasıdır. Güven sorunuyla beraber işe karşı kayıtsızlık, günü kurtarma zihniyetinin oluşması, iş arkadaşlarına veya gruplara katılmama vb. gibi sonuçlar yaşanmaktadır. Mağdur, bu etkilerin yanı sıra fiziksel sağlık problemleri de yaşamaktadır. Psikolojik sorunlarla beraber fiziksel sağlık problemleri de işyerinden izin alma sonucuna sebep olabilir. İşyerinden uzaklaşan kurban işe karşı ilgisini kaybedebilir. Ayrıca fiziki sağlığıyla ilgili sorunlardan kurtulmak adına zaman ve maddi açıdan kayıplar yaşamaktadır. Kişilerin, işyerindeki problemlerini, iş dışındaki ilişkilerine yansıtması, iletişim sorunlarını ortaya çıkarabilir. Özellikle problemlerin aile ortamına yansıtılması aile içindeki ilişkilerin de zedelenmesine sebep olabilir. Kişiler, işyerinde yaşanan problemler sonucu manevi çöküntünün yanı sıra maddi açıdan da sorunlarla mücadele etmek zorunda kalabilirler.

Çalışmanın bulguları aşağıdaki gibi özetlenebilir:

1. Anket çalışmalarının sonuçları, stajyerlerin çoğunlukla mobbing davranışlarına maruz kalmadıklarını göstermektedir. Ancak yapılan görüşmelerden edinilen izlenimlere göre stajyerlik döneminde bazı sorunların yaşan-

dığı söylenebilir. Anket sonuçlarının ise bu durumla ters düşmesinde en önemli faktör, stajyerlik döneminin geçici olmasıdır. Bu süreyi başarı ile atlatan stajyerin, meslek elemanı kimliğine kavuşacak olması ona, mobbing benzeri davranışlara karşı dayanma gücü ve sabır vermektedir.

- Her iki araştırma sonuçlarına göre, mobbing davranışlarına ait ifadelerin ilk dört sıralaması hemen hemen değişmemiştir. Hem 2009 hem de 2014’teki çalışmada stajyerlerin en çok karşılaştıkları mobbing davranışı “*Çalıştığım işyerinde bana rakip gözüyle bakılır*” ifadesi olmuştur.
- Serbest muhasebeci mali müşavir stajyerlerinin sonuç itibarıyla aşırı derecede mobbinge maruz kalmamalarının bir olasılığı da akra ve yakın çevre ilişkileri ile açıklanabilir. Çünkü stajyerlerin bir kısmı akrabasından veya yakın çevresinden olan mali müşavirlerin yanında staj sürelerini doldurmaktadır.
- Mobbinge maruz kalınsa bile stajyerlerin, staj sürelerinin yanmaması için susmayı, bu tür davranışlara tepki vermemeyi tercih ettikleri de söylenebilir.

İki farklı yılda fakat aynı ilde yapılan bu araştırmalarla elde edilen bulguların ülke genelini yansıttığına hükmedilemez. Ancak özellikle stajyerlerin kendilerine “rakip gözüyle bakılıyor” ifadesini her iki farklı yılda da yüksek oranlarda kabul etmeleri, mesleğin öğrenilmesi aşamasında huzursuzluğa, güvensizliğe dolayısıyla psikolojik anlamda sıkıntıya yol açacağı üzücü bir gerçektir.

Bir diğer gerçek ise staj sürelerinin 2 yıldan 3 yıla çıkması ve stajyerliğe başlama sınavının her zamanki gibi oldukça zor ancak seçici olduğudur. Stajyerlik sınavına giren adayların çok azının bu sınavdan başarılı olduğu bilinmektedir.

Hemen çoğu işletme, muhasebe meslek elemanına olan ihtiyacını dile getirmekte ve bu meslek elemanları belki de her zamankinden daha fazla aranmaktadır. Yine son zamanlarda denetim alanında yeni yetkilerle donatılan meslek elemanlarının yardımcılara olan ihtiyacı da artmaktadır. Kısaca, rakip anlayışıyla stajyerlere bakılmasının tamamen geçerli bir dayanağı yoktur.

Meslek Odalarının, sadece meslek elamanlarının değil aynı zamanda meslek adaylarının da sorunlarına eğilmesi gereği açıktır. Odalar, kendi içlerinde organize olmak üzere bu türden davranışları engellemeye yönelik çalışma grupları ve/veya başvuru merkezleri oluşturabilirler. Zira sıkıntılı bir süreç yaşayarak stajını tamamlamaya çalışan bir adayın psikolojik kaybının telafisi mümkün olmayabilir.

Mali tatil uygulaması tam olarak istenilen seviyede olmasa da bundan stajyerlerin de yararlanacağı bir düzenlemeye gidilmelidir.

Meslek odaları, mobbing türünden baskı gören ancak buna staj yeri bulma sorunuyla karşılaşacağı endişesinden dolayı boyun eğmek zorunda kalan adayları rahatlatacak ve kolaylıkla staj yeri bulabilecekleri bir düzen tesis etmelidir.

Meslek Odaları, stajyerlere yönelik hem sınav kaygısını azaltacak hem de bilgi ve becerilerini artıracak eğitim faaliyetleri düzenlemelidir.

Sonuç olarak bu araştırma, meslek adaylarının mobbing algısına yönelik olarak yapılmıştır. Bu araştırmanın, farklı illerde yapılacak aynı veya benzer konulara (örneğin, konuyu meslek elemanı açısından ele alacak bir başka araştırmaya) yol göstermesi ümit edilmektedir.

KAYNAKÇA

- Agervold, Mogens; "Bullying at Work: A Discussion of Definitions and Prevalence, Based on An Empirical Study", **Scandinavian Journal of Psychology**, 48, 2007.
- Aydın, Şule; Özkul, Emrah; "İş Yerinde Yaşanan Psikolojik Şiddetin Yapısı ve Boyutları: 4 – 5 Yıldızlı Otel İşletmeleri Örneği", **Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, C. 7, S. 2, 2007.
- Baykal, Adnan Nur; Yutucu Rekabet Kanunu Devrindeki Mobbing'den Günümüze, 1.Baskı, Sistem Yayıncılık, 2005, İstanbul.
- Bilgili, Abbas; İş Hukuku Açısından Mobbing (Psikolojik Taciz), Karahan Kitabevi, 2012, Adana.
- Cengiz, Recep; vd.; "Futbol Kulüplerinde Yıldırma Algısı İle İş Doyum Düzeyleri Arasındaki İlişki", **Adıyaman Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, C: 5, S: 9, 2012.
- Cindiloğlu, Mihrican; Örgütsel Değerlerin Mobbing Üzerine Etkisi ve Bir Uygulama, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, 2010, Kütahya.
- Çiçekay, Hatice; İşyerinde Psikolojik Baskı: Mobbing, Sebepleri, Sonuçları ve Van İli Örneği, Yüzüncü Yıl Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, 2010, Van.
- Çobanoğlu, Şaban; Mobbing İşyerinde Duygusal Saldırı ve Mücadele Yöntemleri, 1.Baskı, Timaş Yayınları, 2005, İstanbul.
- Dangaç, Gönül; [<http://www.biomed.com/makaleler/yazar.asp?yaziID=403>], Erişim Tarihi: 24 Temmuz 2009.
- Gökçe, Asiye Tokar; Mobbing: İşyerinde Yıldırma Nedenleri ve Başa Çıkma Yöntemleri, 1. Baskı, Pegem Akademi Yayıncılık, 2008, Ankara.
- Çabuk, Çağlar; [http://www.aktuelpsikoloji.com/haber.php?haber_id=4955], Erişim Tarihi: 21 Temmuz 2009.
- Hecker, Thomas E.; "Workplace Mobbing: A Discussion for Librarians", **The Journal of Academic Librarianship**, V. 33, N. 4, 2007.
- Karakale, S. Berna; Mobbing ve Mobbinge Başa Çıkma Yöntemleri: Mobbing Mağdurlarına Yönelik Bir Araştırma, Yalova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, 2011, Yalova.
- Koçak, Yüksel; Yeşilyurt, Cavit; "Türk Hukuku Bakımından Mobbing", **Journal of World of Turks**, C: 6, S: 1, 2014.
- Konaklı, Tuğba; Üniversitelerde Yıldırma ve Kültürel Değerlerin Yıldırma İle Başa Çıkma Yaklaşımlarına Etkisi, Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, 2011, Kocaeli.
- Kök, Sabahat Bayrak; "İş Yaşamında Psiko-Şiddet Sarmalı Olarak Yıldırma Olgusu ve Nedenleri", **Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 16, 2006.
- Leymann, Heinz; "Mobbing and Psychological Terror At Workplaces", **Violence And Victims**, V: 5, N: 2, 1990.
- Leymann, Heinz; "The Content and Development of Mobbing at Work", **European Journal of Work and Organizational Psychology**, V. 5, N. 2, 1996.
- Nielsen, Morten Birkeland; e.a.; "Prevalence of Workplace Bullying in Norway: Comparisons Across Time and Estimation Methods", **European Journal of Work and Organizational Psychology**, V. 18, N. 1, 2009.
- Özkan, Gülşah Vural; İşyerinde Yıldırma (Mobbing) ve İş Doyumu İlişkisi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, 2011, İzmir.
- Özyer, Kubilay; Orhan, Ufuk; "Akademisyenlere Uygulanan Psikolojik Tacize Yönelik Ampirik Bir Araştırma", **Ege Akademik Bakış**, C: 12, S: 4, 2012.

Pelit, Elbeyi; Kılıç, İbrahim; “Çalışma Hayatının Bir Sorunu Olarak Mobbing ve Örgütsel Bağlılığa Etkisi: Türkiye ve Kazakistan Otellerinde Bir Uygulama”, **Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Elektronik Dergisi**, C: 5, S: 9, 2014.

Petrylaite, Daiva; “International Legal Standards Of Regulation Of Mobbing At Work”, **Issues Of Business And Law**, V: 3, 2011.

Polat, Fatma; Çalışanların Psikolojik Taciz Algısının Örgütsel Bağlılıkla İlişkisi, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, 2011, Erzurum.

Polat, Sibel; Çalışanların Duygusal Zekâ Düzeyleri İle İşyerlerindeki Mobbingi Algılama Düzeyleri Arasındaki Farklılığın Belirlenmesi Üzerine Bir Araştırma, Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, 2013, Niğde.

Solakoğlu, İlkay; İşletmelerde Mobbing’in Örgütsel Stresle İlişkisi ve Bir Sağlık Kuruluşunda Uygulama, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, 2007, Kütahya.

Tengilimoğlu, Dilaver; Mansur, Fatma Akdemir; “İşletmelerde Uygulanan Mobbingin (Psikolojik Şiddet) Örgütsel Bağlılığa Etkisi”, **Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi**, C. 1, S. 3, 2009.

Tınaz, Pınar; Çalışma Psikolojisi ve Hukuki Boyutlarıyla İşyerinde Psikolojik Taciz (Mobbing), 1.Baskı, Beta Basım Yayım Dağıtım, 2008, İstanbul.

Tınaz, Pınar; İşyerinde Psikolojik Taciz (Mobbing), 2. Baskı, Beta Yayım Dağıtım, 2008, İstanbul.

Tınaz, Pınar; Gök, Sibel; Karatuna, Işıl; “Türkiye’de İşyerinde Psikolojik Taciz Oranının Ve Türlerinin Belirlenmesi: Bir Ölçek Geliştirme Çalışması” **Öneri: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, C: 9, S: 34, 2010.

Tutar, Hasan; İşyerinde Psikolojik Şiddet, 3.Baskı, Barış Kitap Basım Yayın Dağıtım, 2004, Ankara.

Yaman, Erkan; Yönetim Psikolojisi Açısından İşyerinde Psikoşiddet -Mobbing-, 1.Baskı, Nobel Yayın Dağıtım, 2009, Ankara.

Yılmaz, Abdullah; Özler, Derya Ergun; Mercan, Nuray; “Mobbing ve Örgüt İklimi İle İlişkisine Yönelik Ampirik Bir Araştırma”, **Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi**, C. 7, S. 26, 2008.

[http://www.migesplus.ch/pdf/Merkblatt_Eltern_turkisch.pdf], Erişim Tarihi: 02 Ekim 2009.

[http://ishukuku.org/index.php?option=com_content&view=article&id=108:yeni-borclar-kanunu-ve-psikolojik-taciz-mobbing-&catid=1:son-haberler] Erişim Tarihi: 23.05.2014

MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ MESLEKİ TÜKENMİŞLİK DÜZEYİNİN YAŞAM DOYUMU ÜZERİNE ETKİSİ: AYDIN İLİ ÖRNEĞİ

Yrd. Doç. Dr. Esra Burcu Bulgurcu GÜREL*

Yrd. Doç. Dr. Eymen GÜREL**

ÖZET

Bu çalışmada bireyin işinden soğuması ve yaptığı işe eskisi kadar değer vermemesi anlamına gelen mesleki tükenmişlik, bireyin yaşam kalitesi hakkında ulaştığı yargıları temsil eden yaşam doyumu kavramları ve bu kavramların birbirleriyle olan ilişkileri incelenecektir. Çalışmada, muhasebe meslek mensuplarının mesleki tükenmişlik düzeylerinin saptanması ve tükenmişlik düzeyi ile yaşam doyumları arasındaki ilişkinin ortaya konulması amaçlanmaktadır. Araştırma, Aydın ilindeki serbest muhasebeci mali müşavirler üzerinde yapılmıştır. Çalışmada veri setinin oluşturulması amacıyla anket formu kullanılmıştır. Muhasebe meslek mensuplarının tükenmişlik düzeylerini belirlemek amacıyla Maslach ve arkadaşları (1982) tarafından geliştirilen ve 22 maddeden oluşan “Maslach Tükenmişlik Ölçeği” (MBI) kullanılmıştır. Yaşam doyumu ise, Diener (1985) tarafından geliştirilen ve 5 maddeden oluşan Yaşam Doyumu Ölçeği ile ölçülmüştür.

Anahtar Kelimeler: Mesleki Tükenmişlik, Duygusal Tükenme, Duyarsızlaşma, Düşük kişisel başarı hissi, Yaşam Doyumu.

ABSTRACT

THE INFLUENCE OF BURNOUT LEVELS OF THE ACCOUNTING PROFESSIONALS ON THE LIFE SATISFACTION: THE CITY OF AYDIN EXAMPLE

This study investigates the interaction amongst the Professional burnout, referring to detachment of the individual from the job and not giving as much as value he/she used to give forth which are thought to be a representing the overall judgments of a person about the quality of his/her life.

The purpose of the study is to assess the level of burnout for accounting Professionals and investigate the influence of burnout dimensions on the level satisfaction with life. Certified Public Accountants working in Aydın participated in this study. Questionnaire is used to form the data set. The burnout level of the accountant professionals was measured using 22 –item “Maslach Burnout Scale” developed by Maslach and her colleagues (1982) and Life satisfaction is measured using 5-item The Satisfaction With Life Scale developed by Diener and et.al (1985).

KeyWords: Professional Burnout, Emotional Exhaustion, depersonalization, personel accomplishment, Life Satisfaction.

* Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi, İİBF, Uluslararası Ticaret ve Finansman Bölümü, burcu_bulgurcu@yahoo.com

** Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi, İİBF, Uluslararası Ticaret ve Finansman Bölümü, gurelymen@yahoo.com

1. GİRİŞ

Son yıllarda, iş yaşamının artan talepleri ve birey üzerinde yarattığı baskılar giderek daha çok bireyin tükenmişlik yaşamasına neden olmaktadır. Tükenmişlik, bireylerin yaşamlarını, psikolojik ve ruhsal sağlıklarını etkileyen önemli bir sorun olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu sebeple tükenmişliğin nedenlerinin ve sonuçlarının anlaşılması günümüz çalışma yaşamındaki bireyler açısından oldukça önemlidir. Tükenmişlik kavramı, çalışanların duygusal kaynaklarında tükenme yaşamaları, işlerine ve sorumlu oldukları kişilere karşı kayıtsız bir tutum sergilemeleri ve işlerini yaparken kendilerini yetersiz hissetmeleri olarak tanımlanmaktadır. Duygusal olarak yıpranan ve sürekli olarak mesleki başarısızlık hissini yaşayan bireyin yaşamdan aldığı haz ve yaşam kalitesi bu durumdan etkilenmektedir. Bireyin yaşam kalitesiyle ilgili olan yaşam doyumu kavramı genel olarak bireyin kendi yaşamından duyduğu memnuniyeti ifade etmektedir. Konuyla ilgili literatürde yapılan çok sayıda çalışma bireylerin yaşadığı tükenmişlik duygusu ve yaşam doyumu arasında anlamlı bir ilişki olduğunu destekler niteliktedir. Duygusal kaynaklarında tükenme, bıkkınlık, yorgunluk ve insanlara karşı kayıtsızlık hissi yaşayan bireyin bir süre sonra yaşamdan aldığı hazzın ve yaşam kalitesinin düşmesi de kaçınılmaz olmaktadır.

2. KAVRAMSAL ÇERÇEVE

Tükenmişlik terimi ilk olarak Herbert Freudenberger (1974) tarafından iş stresinin özel bir türünü tanımlamak amacıyla kullanılmıştır. Freudenberger bu terimi bir klinikte gönüllü olarak çalışan genç işçilerin ağır ağır ilerleyen duygusal boşalmasını, azalan motivasyon ve işe bağlılıklarını açıklamak için kullanmıştır. Yazar tükenmişliği, başarısızlık, enerji, güç kaybı ve karşılanamayan isteklerin bir sonucu olarak iç kaynaklarda tükenme olarak tanımlamaktadır (Mas-

lach, Schaufeli, Leiter, 2001: 399; Cakınberk, 2011: 6826). Tükenmişlikle ilgili günümüzde en yaygın kabul gören tanım, Maslach Tükenmişlik Envanterini geliştiren Christina Maslach'a aittir. Maslach ve Jackson (1981) tükenmişliği "İş gereği insanlarla yoğun ilişki içerisinde olan bireylerde görülen duygusal tükenme, duyarsızlaşma ve düşük kişisel başarı hissi" şeklinde tanımlamaktadır. Maslach ve Jackson'a göre (1981), tükenmişlik kavramı; duygusal tükenme (emotional exhaustion), duyarsızlaşma (depersonalization) ve kişisel başarıya (personal accomplishment) ilişkin duyguları belirten üç ayrı boyuttan oluşmaktadır (Maslach ve Jackson, 1981: 99; Jackson, Schwab ve Schuler, 1986: 630). Pines ve Aronson (1988) tükenmişliği, fiziksel, duygusal ve zihinsel bir boşalma durumu olarak tanımlamaktadır (Waugh, Judd, 2003: 48). Maslach, Schaufeli ve Leiter (2001) ise tükenmişliği, "diğer insanların kolaylıkla gözlemleyebildikleri, fiziksel ve duygusal enerjinin azalmasıyla meydana gelen yorgunluk ve bitkinlik hali" olarak tanımlamaktadır (Maslach, Schaufeli, Leiter, 2001: 402).

Tükenmişlik, işyerinde uzun süreli yüksek stresle karşı karşıya kalan bireylerin, işlerine karşı geliştirdikleri olumsuz bir duygusal tepkidir (Anvari, Kalali, Gholipour, 2011: 115). Tükenmişlik sendromu, çalışanların duygusal olarak tükenmesi, işlerine ve sorumlu oldukları kişilere karşı kayıtsız bir tutum sergilemesi ve amaçları gerçekleştirmede kendilerini yetersiz hissetmesidir. Bu durum yavaş ve sinsi ilerleyen bir süreçtir. Konuyla ilgili çalışmalar, tükenmişliğin, yüz yüze ve sürekli olarak insanlarla iletişim halinde ve duygusal taleplerin yoğun olduğu çalışma ortamlarında çalışan, idealist, çalışma şevki yüksek ve coşkulu bireylerde daha çok görüldüğünü ortaya koymaktadır. Yapılan araştırmalar tükenmişliğe, hizmet sektöründe, özellikle de eğitim, sağlık, bankacılık ve danışmanlık sektörlerinde çalışan bireylerde daha çok

rastlandığını göstermektedir (Khan, Zaheer, Malik, 2010: 234; Cakınberk, 2011: 6825). Tükenmişlik, çalışanların işlerinden şikâyet etmeye, en temel görevlerini çok abartarak göstermeye, hatalarını başkalarının üzerine atmaya ve aşırı sınırlı olmaya başladıkları bir süreci ifade etmektedir. Tükenmişlikle karşı karşıya kalan bireylerin çoğu genellikle başka fırsat arayışları içine girme ve işlerini bırakma eğilimindedir (Anand, Arora, 2009: 159). Yaşanan tükenmişlik, devamsızlıkların ve işe geç kalmaların artmasına yol açarken, aynı zamanda iş performansının ve kalitenin düşmesine de neden olmaktadır. Tükenmişlik, yalnızca bireylerin düşük performanslarının bir göstergesi olduğu için değil, aynı zamanda bireylerin, tutumlarını, davranışlarını, fiziksel ve ruhsal sağlıklarını etkilediği için de oldukça önemli bir değişkendir (Anvari, Kalali, Gholipour, 2011: 115). Bireyler işlerini yaparken, rol çatışması, iş-aile çatışması, aşırı iş yükü, gelecek korkusu gibi çeşitli stres faktörleriyle karşı karşıya kalmaktadır. Bu stres faktörleri, motivasyon eksikliği, işle ilgili tatminsizlik, endişe, üzüntü ve depresyon gibi birçok psikolojik soruna yol açmaktadır. Mesleki tükenmişlik ise, yaşanan bu stres sonrasında ortaya çıkan bir sonuç olmaktadır. Maslach ve Jackson'a göre (2001) tükenmişlik, işten ayrılma, devamsızlık, iş tatminsizliği, iş performansında ve kalitede düşüş gibi işle ilgili olumsuz sonuçlara ve alkol bağımlılığı, sağlık sorunları, ailevi ve sosyal sorunlar gibi kişisel sorunlara yol açabilmektedir (Maslach, Schaufeli, Leiter, 2001: 403-404).

Yapılan işin doğası ile bireyin doğası arasındaki uyumsuzluk tükenmişliğe neden olmaktadır. Maslach ve Jackson'ın (1981) yaptığı sınıflandırmaya göre tükenmişlik 3 boyuttan oluşmaktadır. Bu boyutlardan ilki olan duygusal tükenme, duygusal olarak aşırı yüklenmiş olma hissi ve bireyin duygusal kaynaklarındaki tükenme olarak tanımlanmaktadır (Maslach ve Goldberg, 1998: 64; Maslach, Schaufeli, Leiter, 2001:

403). Duyusal tükenmişlik, oldukça karmaşık bir süreç olan tükenmişliğin en önemli ve en çok analiz edilen boyutudur (Lee ve Ashforth, 1993: 303). Ancak tek başına tüm sendromu açıklamakta yetersiz kalmaktadır. Duyusal tükenmişlik boyutu, bireylerin işlerinde ortaya çıkan kişiler arası ilişkileri açıklamakta yetersiz kalabilmektedir. Duyusal tükenmişlik yaşayan bireyde yorgunluk, enerji eksikliği, duygusal yönden kendini yıpranmış hissetme gibi belirtiler gözlenmektedir. Bu duygusal yorgunluğu yaşayan birey, işyerinde karşılaştığı bireylere karşı geçmişte olduğu kadar sorumlu davranmaya başlamaktadır. Gerginlik ve kaygı duygusunu aşamayan birey için ertesi gün yeniden işe gitme büyük bir endişe kaynağı haline gelmektedir (Cordes, Dougherty, 1993: 23; Maslach, Schaufeli, Leiter, 2001: 403). Dolayısıyla işe gitmeme, işyerine saatinde gelmeme, psikosomatik şikâyetler nedeniyle işe devamsızlık, işten ayrılma gibi hem çalışan hem de kurum açısından verimsiz bir durum ortaya çıkmaktadır (Şeker, Zırhıoğlu, 2011: 5).

Duyarsızlaşma, tükenmişlik sendromunun kişiler arası ilişki boyutunu ifade etmektedir. Söz konusu boyut, işini yaparken sürekli olarak insanlarla iletişim halinde olan bireylerde yaygın olarak görülmektedir. Duyarsızlaşma yaşayan birey, müşteriler ve iş ilişkisi içinde bulunduğu diğer insanlarla arasına mesafe koymakta, onlara katı ve ilgisiz davranmaktadır (Wright, Bonnett, 1997: 492). Aşağılayıcı bir dil kullanma, katı kurallara göre iş yapma ve başkalarından sürekli kötülük geleceğini sanma duyarsızlaşmanın diğer önemli belirtileri arasındadır (Maslach vd., 2001). Bunun sonucunda birey, işinin gereklerini yerine getirememekte ve kendini yetersiz hissetmektedir. Maslach (1976) sosyal hizmet uzmanları üzerinde yaptığı uzun çalışmalar sonrasında, terimi bireylerin şirketin müşterilerine karşı geliştirdiği ilgisiz, saygısız ve umursamaz tavırlar şeklinde açıklamaktadır

(Wright, Douglas, 1997: 492; Anvari, Kalali, Gholipour, 2011: 115; Maslach, Schaufeli, Leiter, 2001: 403).

Duygusal yönden yıpranmış ve tükenmiş bir bireyin kendini yeterli hissetmesi ve başarılı olması oldukça güçtür. Tükenmişlik, Maslach ve Lieter'e göre (1998) enerji azalışı, yorgunluk ve kırgınlıktan dolayı verimlilikte azalış ve üretken bir şekilde faaliyette bulunma yetersizliğidir. Kişisel başarısında ve motivasyonunda düşme hisseden birey kendisini yetersiz hissetmektedir. Bu boyutta birey işinde ilerleme kaydetmediğini, harcadığı çabanın boşuna olduğunu düşünmekte ve kendisini suçlu hissetmektedir (Maslach, Schaufeli, Leiter, 2001: 403). Kişisel Yetersizlik boyutu, bazen duygusal tükenmişliğin bazen de duyarsızlaşmanın bir sonucu bazen de her ikisinin bir bileşeni olabilmektedir. Sürekli olarak özveri gerektiren bir iş ortamı, duygusal tükenmişliğe ve duyarsızlaşmaya katkıda bulunarak, bireyin yeterlilik duygusunu erozyona uğratmaktadır (Anvari, Kalali, Gholipour, 2011: 115).

Tükenmişlikle ilgili en önemli kavramlardan biri olan stres, yaygın olarak, sıkıntı, endişe ve sorun anlamlarında kullanılmaktaysa da bundan daha farklı bir anlam ifade etmektedir. Stres, bireyin çeşitli çevresel faktörlere karşı gösterdiği genel bir tepki olarak tanımlanmaktadır (Onay, Kılıcı, 2011: 364). Literatürde sıklıkla birbirine karıştırılan stres ve tükenmişlik kavramları, aynı anlama gelmemektedir. Stresin hem olumlu hem de olumsuz etkileri olabilmektedir ancak tükenmişlik için aynı şeyi söylemek mümkün değildir. Stresin; yorgunluk, performans düşüklüğü, iş tatminsizliği, devamsızlık, iş kazaları, iş gücü devri, çatışma, işe yabancılaşma gibi olumsuz sonuçları bulunabilmektedir ancak bazı durumlarda, motivasyonun gerçekleşebilmesi için, belirli oranda stres yararlı olabilmektedir. Rol karmaşası ve aşırı iş yükü gibi rahatsız edici birtakım stres faktörleri kısa vadede strese yol

açarken; stres verici olan olayın ciddi ve etkisinin uzun süreli olması sonucunda bireyler için tükenme başlamaktadır. Cherniss (1980) tükenmişliği, bireyin yoğun stres ve tatminsizlik sonucunda işine yabancılaşması olarak tanımlamaktadır (Cakınberk, 2011: 6826).

Tükenmişlik ve tükenmişlik düzeyi, bireyin cinsiyet, yaş, eğitim, medeni durum gibi demografik özellikleri, beklentileri, işe bağlılığı ve motivasyonu gibi bir takım kişisel faktörlerden de etkilenmektedir. Yapılan çalışmalara göre kadınlar erkeklere göre daha fazla tükenmişlik yaşamaktadır. Ronen ve Pines (2008) tükenmişlikte cinsiyet farkının etkisini araştırmış ve yaptıkları çalışmada kadın mühendisler ve erkek mühendisler arasında belirgin bir fark bulmuştur. Çalışmanın sonucuna göre kadınlar erkeklere oranla daha yüksek düzeyde tükenmişlik yaşamaktadır (Khan, Zaheer, Malik, 2010: 237). Etzion ve Pines'in (1986), İsrail ve Amerika Birleşik Devletlerinde, 503 çalışan üzerinde cinsiyet, kültürel farklılıklar ve tükenmişlikle ilgili yaptıkları çalışma sonucunda yine kadınların erkeklerden daha çok tükenmişlik yaşadıklarını saptamıştır (Etzion ve Pines, 1986: 191). Maslach ve Jacson (1981) ise çalışmalarında duyarsızlaşma ve kişisel başarıda düşme hissini erkeklerin daha fazla yaşadığını ortaya koymuştur (Maslach ve Jacson, 1981: 111). Schenfeli ve Brunk'a göre de (1992) tükenmişlik sendromu çoğunlukla eğitim seviyesi yüksek ve 35-40 yaşındaki bireylerde görülmektedir (Anand, Arora, 2009: 159). Van der Ploes ve Scholte (1998) yaptıkları çalışmada, eğitim Seviyesi yüksek olan çalışanların yüksek oranda stres altında oldukları sonucuna varmıştır. Böylece tükenmişliğe daha yatkın olmaktadır.

Bireylerin, diğer insanlarla ilişkileri, sorunları karşılama biçimleri, olaylara yaklaşımları, kendilerini kontrol edebilme becerileri tükenmişlik düzeyi üzerinde belirleyici olmaktadır. Alarcon ve arkadaşları (2005) tükenmişlik ve kişilik de-

gişkenleri üzerindeki yapısal çalışmaların yetersiz olduğunu belirtmektedir. Tahran Atiyeh hastanesinde 248 çalışan üzerinde yaptıkları araştırmada, dışa dönük kişilik özelliğinin, bireylerle kolay geçinebilmenin ve açıklığın tükenmişliği azaltıcı, dürüstlüğün ve asabi bir ruhsal yapıya sahip olmanın tükenmişliği arttırıcı etkisi olduğu sonucuna varılmıştır (Anvari, Kalali, Gholipour, 2011: 116).

Tükenmişliği etkileyen bir diğer önemli unsur da bireyin çalışma ortamı ve çevresiyle ilgili faktörlerdir. Bu faktörler işin niteliği, çalışma süresi, iş yerinin özellikleri, ücret miktarı, iş yükü, rol belirsizliği, karara katılım, sosyal destek, ekonomik ve toplumsal etkenler olarak sayılabilir. Maslach ve Leiter (1997) tükenmişliği etkileyen faktörleri, iş yükü, bireyin işinde sahip olduğu kontrol düzeyi, kazanılan ödüller, sosyal gruplara aidiyet, bireyin örgütsel karar ya da politikaların doğruluğu hakkındaki görüşlerini ifade eden adalet kavramı ve bireyin sahip olduğu değerler olarak belirtmektedir. Bireyin doğası ile bu alanlarda var olan uyumsuzluk, bireyleri tükenmişliğe itmektir (Maslach, Leiter, 2001: 414).

Tükenmişlik düzeyi hiç kuşkusuz bireyin yaşamdan aldığı hazzı ve yaşam kalitesini etkilemektedir. Bireyin refahıyla ilgili olan yaşam doyumu kavramı genel olarak bireyin kendi yaşamından duyduğu memnuniyeti ifade etmektedir. Yaşam doyumu bireyin yaşamında yer alan olgulara dayanarak, öznel iyi olma ve yaşam kalitesi hakkında ulaştığı yargıları temsil etmektedir (Keser, 2005: 79). Rice (1984) yaşam doyumunu, bireyin yaşamın tüm alanlarındaki (bir çalışan, eş, ebeveyn ya da arkadaş olarak) istekleri ve ihtiyaçları doğrultusunda fiziksel ve psikolojik olarak tatmin olması olarak açıklamaktadır (Demeroti, 2000: 456). Diener (1999) yaşam doyumunu, bireyin yaşamını evrensel olarak kabul görmüş ifadelerle olumlu olarak değerlen-

dirmesi şeklinde tanımlamaktadır (Senter v.d.2010: 191). Diener (2000) yaşam doyumunun genel mutluluğun önemli bir belirleyicisi, yaşam doyumsuzluğunun ise, genel stresin belirleyicisi olduğunu ifade etmektedir. Yaşam doyumunu etkileyen çok sayıda faktör söz konusudur. İş ve işte edinilen tecrübeler bireyin yaşamının önemli bir parçasıdır ve yaşam doyumunu etkileyen faktörlerin başında gelmektedir. Bireyin kişisel başarılarının artması yaşam doyumunu da arttırmaktadır. Yaşam doyumunu, bireyin kişisel amaçlarını başarma derecesi ve genel olarak yaşamını kendi kriterlerine göre olumlu olarak değerlendirmesi şeklinde de tanımlanabilir (Serin, Aydınoglu, 2013: 346). Yaşam doyumunu; bireyin, mutluluk, moral ve günlük aktiviteler neticesinde sahip olunan olumlu hislerin, olumsuz hislerden baskın olması gibi farklı açılardan iyi olma halini ifade eden, bireyin refahıyla ilgili bir kavramdır (Avşaroğlu v.d., 2006: 118). Yaşamından hoşnut olmayan birey, zamanla anksiyete ve depresyon gibi çeşitli psikolojik sorunlarla karşı karşıya kalmaktadır. Bu tarz psikolojik sorunlar bireyde tükenmişlik hissinin ortaya çıkmasını hızlandırmaktadır. Tükenmişlik yaşayan bireyin, bir süre sonra işinden ve yaşamdan aldığı doyum düşmektedir (Cakınberk, 2011: 6826). Tükenmişliğin bireyin refahıyla ve yaşamdan aldığı hazla yakından ilişkili olduğu yapılan çeşitli çalışmalarda ifade edilmektedir. Literatürde, bireyin tükenmişlik düzeyi ve yaşam doyumunu arasındaki ilişkiyi ortaya koyan çeşitli çalışmalar söz konusudur. Demirtaş ve Güneş (2002) “tükenmişlik kavramını, öznel olarak yaşanan, duygusal taleplerin yoğun olduğu ortamlarda uzun süre çalışmaktan kaynaklanan, fiziksel yıpranma, çaresizlik, ümitsizlik duygusu, hayal kırıklığı, olumsuz bir benlik kavramının gelişmesi, işe, işyerine, çalışanlara ve yaşama karşı olumsuz tutumların gelişmesi” olarak ifade etmektedir (Şeker ve Zırhlioğlu, 2011: 5). Rostami ve Abedi (2012) akademik tükenmişliğin ve yaşam doyumunun karşılıklı ola-

rak birbirinin belirleyicisi olduğunu belirtmektedir (Rostami, 2012: 671). Pines ve Aronson'a göre (1988) ise tükenmişlik, bir şevk, enerji, idealizm, perspektif ve amaç kaybidir ve sürekli strese, umutsuzluğa, çaresizliğe ve kapana kısılmışlık duygularına neden olan fiziksel, duygusal ve zihinsel bir yorgunluk durumudur. Bu olumsuz duygular, aynı zamanda kişinin tüm yaşamına yayılarak evliliğinde ve kişilerarası ilişkilerinde problemler yaşamasına neden olmaktadır (Gündüz v.d., 2013: 30). Demerouti ve arkadaşları (2000) yaptıkları çalışmada tükenmişlik ve yaşam doyumu arasında negatif bir ilişki bulmuştur (Demerouti v.d., 2000: 460). Cakınberk (2011) yaptığı çalışmada tükenmişliğin alt boyutları ve yaşam doyumu arasında zayıf ancak negatif bir ilişki bulmuştur (Cakınberk, 2011: 6834). Dyrbye (2008) Amerika Birleşik Devletlerinde tıp öğrencileri üzerinde yaptığı bir çalışmada, öğrencilerin yarıya yakınının tükenmişlik yaşadığını ve tükenmişlik düzeylerinin kişisel yaşamlarındaki olumsuz olaylardan etkilendiğini bulmuştur (Dyrbye, 2008: 339).

3. UYGULAMA

3.1. Araştırmanın Amacı

Türkiye'de muhasebe meslek mensuplarının tükenmişlik düzeyleri ve yaşam doyumlarıyla ilgili olarak yapılan çalışmaların azlığı nedeniyle konuya ışık tutmak amacıyla yapılan çalışmada, Aydın ilinde faaliyet gösteren serbest muhasebeci mali müşavirlerin, mesleki tükenmişlik düzeyleri ve mesleki tükenmişlik düzeylerinin yaşam doyumu üzerindeki etkisi saptanmaya çalışılmıştır.

3.2. Araştırmanın Hipotezleri

- H1: Duygusal Tükenmişlik ve Yaşam Doyumu arasında negatif bir ilişki vardır.
- H2: Duyarsızlaşma ve Yaşam Doyumu arasında negatif bir ilişki vardır.

- H3: Düşük Kişisel Başarı Hissi ve Yaşam Doyumu arasında negatif bir ilişki vardır.

3.3. Veri Toplama Yöntemi ve Örneklem

Araştırmada verilerin toplanması için anket formu kullanılmıştır. Oluşturulan anket formunda iki farklı ölçekten yararlanılmıştır. Anket formunda, mesleki tükenmişliği, ölçmek amacıyla Maslach ve Jackson (1982) tarafından geliştirilen ve 22 sorudan oluşan, Maslach Tükenmişlik envanteri kullanılmıştır. Ölçek Türkiye'de yapılan çeşitli araştırmalarda kullanılmıştır. Mesleki tükenmişlik ölçeğinde sorular; 1=Hiçbir Zaman, 2=Çok nadir, 3=Bazen, 4=Çoğu zaman, 5=Her zaman, şeklinde yöneltilmiştir. Yaşam doyumunu ölçmek için ise Diener, Emmons, Larsen, Griffin'nin (2005) geliştirdiği ve beş sorudan oluşan "Yaşam Doyumu Ölçeği" (Life Satisfaction With Life Scale) kullanılmıştır. Bu ölçekte sorular; tamamen katılıyorum=5, katılıyorum=4, kararsızım=3, katılmıyorum=2 ve kesinlikle katılmıyorum=1 şeklinde yöneltilmiştir. Ölçeğin Türkçeye uyarlaması Köker (1991) tarafından yapılmıştır.

Anketler Aydın ilinde uygulanmadan önce, Ankara'da 22 serbest muhasebeci ve serbest mali müşavir üzerinde bir pilot araştırma yapılmıştır. Pilot araştırma sonucunda anket formu gözden geçirilerek bazı düzeltmeler yapılmış ve ankete son şekli verilmiştir.

Aydın ilinde faaliyet gösteren 168 serbest muhasebeci mali müşavir üzerinde anket formlarının uygulanmasından sonra 19 anket formu analizden çıkarılmıştır. Aydın ilinde faaliyet gösteren 149 serbest muhasebeci mali müşavirin cevapladığı anket araştırmanın örneklemi oluşturmaktadır. Elde edilen veriler, SPSS 17.0 paket programı kullanılarak analiz edilmiş, mesleki tükenmişliğin alt boyutları ve yaşam doyumları arasında regresyon analizi yapılmıştır.

3.4. Araştırmanın Bulguları

3.4.1. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Demografik Özellikleri

Ankete 30 kadın, 116 erkek, toplam 149 meslek mensubu katılmıştır. Anketi cevaplayanların yaş dağılımı ise şöyledir: 25 ilâ 35 yaş arasında 35 kişi, 36 ilâ 45 yaş arasında 59 kişi, 46 ilâ 55 yaş arasında 41 kişi, 56 ve üzerinde yaşlarda ise 9 kişi vardır. Anket formlarından 5 tanesinde ise cinsiyet kısmı boş bırakılmıştır. Ankete katılanların eğitim durumuna bakıldığında, cevaplayıcıların 3'ünün ilk ve ortaokul, 18'inin lise ve dengi okul, 105'inin lisans, 17'sinin ise lisansüstü eğitim seviyesinde olduğu görülmektedir. Anketlerin 6'sında ise eğitim seviyesi sorusu boş bırakılmıştır. Cevaplayıcıların %70'inin lisans ve lisan-

süstü eğitim seviyesinde olduğu görülmektedir. Anketi cevaplayanların eğitim seviyesinin oldukça yüksek olduğu görülmektedir. Meslekteki deneyim süresini ölçmek için sorulan soruya verilen yanıtlar ise şöyledir: 6–10 yıl arası 25 kişi, 11–15 yıl arası 20 kişi, 16–20 yıl arası 35 kişi, 21–25 yıl arası 24 kişi, 26–30 yıl arası 19 kişi, 30 yıl ve üzeri 10 kişi ve belirtmeyen 16 kişi vardır. 16 yıl ve üzeri tecrübeye sahip olanlar örneklemin %59'ını oluşturmaktadır. Örneklem olarak alınan grubun meslekteki tecrübe süresinin yüksek olduğu görülmektedir. Cevaplayıcıların 16'sı 1–5 yıl arası, 37'si 6–10 yıl arası, 15'i 11–15 yıl arası, 21'i 16–20 yıl arası, 9'u 21–25 yıl arası ve 15'i 26 yıldan fazla aynı işyerinde çalıştıkları belirtmiştir. Cevaplayıcılardan 36'sı ise soruyu yanıtsız bırakmıştır.

Tablo 1. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Demografik Özellikleri

Demografik Özellikler		F	%
Cinsiyet	Kadın	30	20
	Erkek	119	80
Yaş	25-35	35	23
	36-45	59	40
	46-55	41	28
	56+	9	6
	Belirtilmeyen	5	3
Eğitim	İlkokul	2	1
	Ortaokul	1	0,6
	Lise ve dengi	18	12
	Fakülte/ Yüksekokul	105	70
	Lisans Üstü	17	11
	Belirtilmeyen	6	4
Bu meslekte çalışma süresi	6-10	25	17
	11-15	20	13

	16-20	35	23
	21-25	24	16
	26-30	19	13
	30+	10	7
	Belirtilmeyen	16	11
Şu anki işyerinde çalışma süresi	1-5	16	11
	6-10	37	25
	11-15	15	10
	16-20	21	14
	21-25	9	6
	26+	15	10
	Belirtilmeyen	36	24

3.4.2. Yaşam Doyumu ve Mesleki Tükenmişlik Arasındaki Regresyon Analizi

Bağımlı değişken olan yaşam doyumu ile duygusal tükenmişlik, duyarsızlaşma ve kişisel başarısızlık arasındaki ilişki regresyon analizi ile test edilmiştir. Analize göre çoklu belirlilik katsayısı olan R^2 0,149 olup yaşam doyumundaki değişimin yaklaşık %15'i modeldeki bağımsız değişkenler tarafından açıklanmaktadır. Varyans

analizi sonuçlarına göre F değeri 8.476 olarak hesaplanmış ve F'in anlamlılık düzeyi 0.000 olarak genel kabul görmüş düzeyde bulunmuştur. Yaşam doyumu ve mesleki tükenmişlik arasında yapılan regresyon analizi sonuçlarına göre, duygusal tükenmişlik, yaşam doyumunu %54 oranında azaltmaktadır. Duyarsızlaşma ve kişisel başarısızlık ile yaşam doyumu arasında ise istatistiki olarak anlamlı bir ilişki bulunamamıştır. Bu durumda H1 hipotezi kabul edilmektedir.

Tablo 2 Yaşam Doyumu ve Mesleki Tükenmişlik Arasındaki Regresyon Analizi

Bağımlı Değişken: Yaşam Doyumu			
Bağımsız Değişkenler	Katsayı	t Değeri ve Anlam Düzeyi	
SABİT TERİM	3,740	6,245	0,000
Duygusal Tükenmişlik	-,538	-4,292	0,000
Kişisel Başarısızlık	,045	,105	,0916
Duyarsızlaşma	,142	,316	0,752
R ²	,149		
Düzeltilmiş R ²	,132		
F Değeri ve Anlamlılık Düzeyi	8,476		

4. SONUÇ

Bu çalışmada, Aydın ilinde faaliyet gösteren serbest muhasebeci mali müşavirlerin mesleki tükenmişlik düzeyleri ve yaşam doyumları arasındaki ilişki saptanmaya çalışılmıştır. Çalışmada, mesleki tükenmişliğin en önemli alt boyutlarından biri olan duygusal tükenmişliğin yaşam doyumunu azalttığı sonucuna varılmıştır. Duygusal tükenmişlik ve yaşam doyumları arasında negatif bir ilişki söz konusudur. Duygusal tükenmişlik düzeyi arttıkça bireyin yaşam doyumunu azaltmaktadır. Duygusal tükenmişlik, bireyin çeşitli olumsuz duygularla karşı karşıya kalmasına neden olmaktadır. Sürekli olarak kendini yorgun

hisseden, gerginlik ve kaygı yaşayan birey için yaşamdan aldığı hazzın ve yaşam kalitesinin düşmesi kaçınılmaz olmaktadır. Benzer şekilde, Demerouti (2000), Dyrbye (2008), Cakınberk (2011) de tükenmişlik ve yaşam doyumları arasında negatif bir ilişki bulmuştur. Mesleki tükenmişliğin diğer alt boyutları olan duyarsızlaşma ve kişisel başarısızlık ile yaşam doyumları arasında ise istatistiki olarak anlamlı bir ilişki bulunamamıştır. Konuyla ilgili yapılacak sonraki çalışmalarda örneklem sayısının artırılması ve tükenmişlikle ilgili farklı ölçeklerin kullanılması tükenmişlik ve yaşam doyumları arasındaki ilişkinin açıklaması açısından faydalı olabilecektir.

KAYNAKÇA

- Anand, M.; Arora, D., "Burnout, Life Satisfaction and Quality of Life among Executives of Multi National Companies", *Journal of the Indian Academy of Applied Psychology*, vol. 35, no.1, January 2009.
- Anvari, M., Kalali, N., Gholipour, A., "How Does Personality Affect on Job Burnout?", *International Journal of Trade Economics and Finance*, vol. 2, no. 2, April 2011.
- Arı, G. S., Bal, H., Bal, E. Ç., "İşe Bağlılığın Tükenmişlik ve İşten Ayrılma Niyeti İlişkisindeki Aracılık Etkisi: Yatırım Uzmanları Üzerinde Bir Araştırma", *Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi*, c. 15, s. 3, 143-166, 2010.
- Avşaroğlu, Deniz, Kahraman, "Teknik Öğretmenlerde Yaşam Doyumu İş Doyumu ve Mesleki Tükenmişlik Düzeylerinin İncelenmesi", 2006, <http://web.firat.edu.tr/sosyalbil/dergi/arsiv/cilt17/sayi1/115-130>.
- Cakınberk, A. "Studying the Relationship between Employees Occupational Burnout Levels and Satisfaction of Life: A Research in Private Banks", *African Journal of Business Management*, vol. 5(16), August 2011.
- Cordes, C. L., T. W., Dougherty, "A review and an integration of research on job burnout", *Academy of Management Review*, 18(4), 621-656, 1993.
- Demerouti, E., Bakker, A., Nachreiner, F., Schaufeli, W., "A Model of Burnout and Life Satisfaction Amongst Nurses", *Journal of Advanced Nursing*, 2000, 32(2), 454-464.
- Dyrbye, L. N., Thomas, M. R., Massie, F. S., Power, D. V., Eacker, A., Harper, W., "Burnout and suicidal ideation among U.S. medical students" *Academic And Clinic, Annals of Internal Medicine*, 149 ,334-341, 2008.
- Etziyon, D., Pines, A., "Sexond Culture in Burnout and Coping Among Human Sevice Professionals", *Journal of Cross Cultural Psychology*, 17,2, 191-209, 1986.
- Gündüz, B., Capri, B., Gökçakan, Z., "Mesleki Tükenmişlik, İşle Bütünleşme ve İş Doyumu Arasındaki İlişkilerin İncelenmesi", *Eğitim Bilimleri Araştırmaları Dergisi*, cilt 3, sayı 1, Nisan 2013.
- Jackson, S.E., Schwab, R.L., Schuler, R.S., "Toward an Understanding of the Burnout Phenomenon", *Journal of Applied Psychology*, 71(4), 630-640, 1986.
- Khan, M., Zaheer, A., Malik, M., "Developing and Testing a Model of Burnout at work and Turnover Intensions among Doctors in Pakistan", *International Journal of Business and Management*, vol. 5, no. 10, October 2010.
- Lee, R.T., Ashforth, B. E., "A Further Examination of Managerial Burnout: Toward an Integrated Model", *Journal of Organizational Behaviour*, 9(4):297-308, 1993.
- Lee, R.T., Ashforth, B. E., "On the Meaning of Maslach's Three Dimensions of Burnout", *Journal of Applied Psychology*, 75 (6), 743-747, 1990.
- Maslach, C., Goldberg, J., "Prevention of Burnout: New Perspectives", *Applied & Preventive Psychology*, 7:63-74, 1998.
- Maslach, C., Jackson, S., "The Measurement of Experienced Burnout", *Journal of Organizational Behaviour*, vol 2, no. 2, 99-113, August 1981.
- Maslach, C., Schaufeli, W., Leiter, M., "Job Burnout", *Annual Review Psychology*, 52: 397-422, 2001.
- Onay, M., Kılıcı, S., "İş Stresi ve Tükenmişlik Duygusunun İşten Ayrılma Niyeti Üzerine Etkileri: Garsonlar ve Aşçıbaşılar", *Organizasyon ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, cilt 3, s. 2, 363-372, 2011.
- Rostami, Z., Abedi, M.R., "Dose Academic Burnout Predicts Life Satisfaction or Life Satisfaction is Predictor of Academic Burnout?" *Interdisciplinary Journal of Contemporary Research in Business*, vol. 3, no. 12, April 2012.
- Senterv.d., "Correctional Psychologist Burnout, Job Satisfaction and Life Satisfaction", *American Psychological Association*, vol. 7, no. 3, 190-201, 2010.

Serin, N., B., Aydınöđlu, N., “Investigation of Life Satisfaction Predictors of School Counsellors”, *Eurasian Journal of Educational Research*, Issue 53/A, 2013, 345-360

Sipahi, B., Yurtkoru, S., Çinko, M., *Sosyal Bilimlerde SPSS’le Veri Analizi*, Beta Yayınları, İstanbul, 2008.

Şeker, B., Zırhlıoğlu, G., “Van Emniyet Müdürlüğü Kadrosunda Çalışan Polislerin Tükenmişlik, İş Doyumu Ve Yaşam Doyumları Arasındaki İlişkilerin Değerlendirilmesi”, *Polis Bilimleri Dergisi*, c. 11,4, 2011.

Keser, A., “İş Doyumu ve Yaşam Doyumu İlişkisi: Otomotiv Sektöründe Bir Uygulama”, *Çalışma ve Toplum*, S.4, 2005.

Waugh, C.K.,Judd, M.R., “Trainer Burnout: The Syndrome Explored”, *Journal of Careerand Technical Education*, vol. 19, no.2, 47-57, Spring 2003.

Wright, T.A., Bonett, G.D., “The Contribution of Burnoutto Work Performance”, *Journal of Organizational Behavior*, 18, 491-499,1997.

MADEN İŞLETMELERİNDE MADEN SAHASININ ISLAHI VE KAPAMA FAALİYETLERİNE İLİŞKİN MALİYETLERİN RAPORLANMASI VE UMS'YE UYUMUN İNCELENMESİ: TÜRKİYE ÖRNEĞİ

Yrd. Doç. Dr. Şevin GÜRARDA *

Arş. Gör. Abidin ATEŞ **

ÖZET

Gün geçtikçe hızlanan sanayileşme, teknolojik gelişmelerin uluslararası ticareti kolaylaştırması, hızlı nüfus artışına bağlı olarak ulusal ve uluslararası pazarların genişlemesi doğal kaynakların daha hızlı tüketilmesine neden olmaktadır. Bu hızlı tüketimin yarattığı olumsuz etkilerin en aza indirimine yönelik düzenlemeler son yıllarda dünyada olduğu gibi ülkemizde de oldukça hızlanmış, kanunlar ve yönetmeliklerle yeni uygulamalar gündeme gelmiştir. Bu yönetmeliklerden biri de 2007 yılında yürürlüğe giren 2872 sayılı Çevre Kanununa dayandırılarak hazırlanmış “Madencilik Faaliyetleri ile Bozulan Arazilerin Doğaya Yeniden Kazandırılması Yönetmeliği” dir.

Bu yönetmelik çerçevesinde hazırlanan “Doğaya Yeniden Kazandırma Planı” ile kullanılan maden sahalarının mümkün olduğu kadar faaliyet öncesindeki ekolojik durumuna yükseltilmesi hedeflenmektedir.

Bu makalede “Doğaya Yeniden Kazandırma Planı”nın getirdiği yükümlülüklerle ilişkin gider karşılığı ve bu konuda finansal tablo dipnotlarında açıklanan bilgilerin Uluslararası Muhasebe Standartları ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına(UMS/UFRS) uyumlu olup olmadığı incelenmiştir.

Borsa İstanbul’un uyguladığı sektör kırılımı dikkate alınarak yönetmeliğin yürürlüğe girdiği 2008 yılından başlanarak 2013 yılına kadar madencilik ile maden işletim hakkı olan taş ve toprağa dayalı sanayi sektörü şirketlerinin finansal tablo dipnotları analiz edilmiştir. Özellikle Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) ve Avrupa Menkul Kıymetler ve Piyasalar Otoritesi(ESMA)’nin genel olarak dipnotlarda yeterli bilgiye vermediği eleştirisi “Doğaya Yeniden Kazandırma Planı” ve maden rehabilitasyonu özelinde çalışılmış, araştırma ise şirketlerin çoğunlukla yeterli bilgi vermediği ama bilgi sunan şirket sayısının arttığı tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Madencilik, Uluslararası Muhasebe Standartları, Doğaya Yeniden Kazandırma

* Gediz Üniversitesi, İ.İ.B.F. İşletme Bölümü, sevin.gurarda@gediz.edu.tr

** Gediz Üniversitesi, İ.İ.B.F. İşletme Bölümü, abidin.ates@gediz.edu.tr

ANALYSIS OF DISCLOSURES ABOUT MINE SITE REHABILITATION: TURKEY CASE**ABSTRACT**

Rapidly growing industrialization, facilitation of international trade due to technological improvements and expansion of national and international markets which depend on growth of population cause depletion of natural resources. Implementation of numerous arrangements to decrease the negative effects of the depletion has fairly increased in Turkey as the whole world and new applications within law and regulations have become a current issue. One of these regulations is the “Regulations on the Rehabilitation of Degraded Land Due To Mining Activities” based on Environment Law No. 2872 which entered in force in 2007.

By a “Nature Rehabilitation Plan” prepared based on these regulations, it is aimed to restore areas as close to its original condition as possible. In this study, the reflection of the obligations occurred because of these regulations on financial statements and disclosures of firms operating in mining and manufacture of non-metallic mineral products sectors with mining rights listed on the Turkish Stock Exchange are analyzed starting with the regulation effective year, 2008 until 2013. In the study, provisions and disclosures related with these regulations are analyzed in the light of International Accounting Standards and International Reporting Standards (IAS/IFRS). Authorities of stock exchanges like Capital Markets Board of Turkey and The European Securities and Markets Authority state that disclosures in general are not sufficient, in this study financial disclosures are analyzed especially regarding to Nature Rehabilitation Plan and provisions for site rehabilitation. In general we can say that in general most of the firms are not reporting enough disclosures but the number of the firms following the requirements of IAS/IFRS for rehabilitation provision is increasing.

Keywords: Mining, International Accounting Standards, Rehabilitation of Sites

1. MADENCİLİK SEKTÖRÜ VE TÜRKİYE

Madencilik insanlığın tarımdan sonraki en büyük ve en eski uğraşısı olup birçok endüstri kolunun temelidir. Madenler yenilenemeyen ve dünyada yeterli bollukta bulunamayan kaynaklardır ve madencilik faaliyetleri getirisi yatırım süresinden dolayı uzun süren, pahalı ve riski yüksek faaliyetlerdir.

Teknolojinin hızla ilerlemesiyle birlikte madenlere duyulan talep artmış, madencilik çalışmaları hızlanmış ve birçok madenin çıkarılmasını teknolojik gelişmeler ışığında olanaklı hale gelmiştir. Buna bağlı olarak madencilik, ekonominin lokomotif sektörlerinden biri haline gelmiştir.

Ülkemizin kendine has jeolojik ve tektonik yapısı çok çeşitli maden yataklarının oluşmasına ve bulunmasına imkan sağlamıştır. Türkiye Maden Tetkik ve Arama Genel Müdürlüğü verilerine göre dünyada 132 ülke arasında toplam maden üretim değeri itibarıyla Türkiye 28. sırada yer almakta olup maden çeşitliğine göre ise 10. sıradadır. Başta endüstriyel ham maddeler olmak üzere bazı metalik madenler, linyit ve jeotermal kaynaklar gibi enerji ham maddeleri açısından Türkiye zengin ülkelerden biri sayılmaktadır. Ancak birkaç maden dışında dünya ölçeğindeki rezervler Türkiye’de kısıtlıdır. Türkiye, sınırları içerisinde 50 çeşit madende kısmen yeterli kaynaklara sahipken, 27 maden ve mineralin günümüzde bilinen rezervleri ve kaliteleri ekonomik madencilik için yetersizdir. Bu bilgiler doğrultusunda, Türkiye için maden kaynakları ve çeşitliliği bakımından kendi kendine kısmen yeterli olan ülkeler arasında sayılabileceği söylenebilir (TBMM, 2010)

Tablo 1: Madencilik ve Taşocağının Cari Fiyatlarla Gayri Safi Yurtiçi Hasıladaki Payı

Yıl	Sektör Payları %	Büyüme Hızı %
1998	1,0	-
1999	0,9	35,6
2000	1,0	67,7
2001	1,0	42,0
2002	0,9	37,0
2003	1,0	40,7
2004	1,1	30,0
2005	1,2	29,3
2006	1,2	17,4
2007	1,2	17,6
2008	1,4	27,8
2009	1,5	5,8
2010	1,4	10,9
2011	1,5	21,2
2012	1,5	10,8
2013	1,4	3,3

Kaynak: Türkiye İstatistik Kurumu, Temel İstatistikler

Madencilik sektörünün temel bazı ekonomik göstergelerle Türkiye ekonomisindeki yerine bakılacak olunursa gayri safi yurtiçi hasıladaki

ki(GSYH) payı 2012 yılı itibariyle %1,5 civarındadır. Geçmiş yıl verileri madencilik sektörünün büyüme hızına rağmen GSYH'deki payının düşük olduğunu göstermektedir. Deloitte'un (2013) yayınlamış olduğu raporda ciddi bir yatırım gerektiren ama bir yanda da katma değeri yüksek olan bu sektörün ülkelerin yurtiçi hasıllarına ortalama %6,4 civarında katkısı olduğu belirtilmiştir.

2. MADENCİLİK VE ÇEVRE

Madenler ülkelerin önemli doğal kaynaklarından olup yenilenemeyen, bir kez işletildiklerinde bir daha yerine konulamayan, dünyada yeterli bollukta olmayan kıt kaynaklardır. Ülkemizde de küreselleşme, hızlı nüfus artışı ile birlikte bu kaynaklara duyulan talep artmakta olup buna bağlı olarak madencilik sektörü de hızla gelişmektedir. Bu gelişmeler eski zamanlardan günümüze kadar gelmiş ve her dönemin en önemli sorunlarından biri olan çevre kirliliğini de beraberinde getirmiştir.

Madenlerin oluştukları yerden çıkarımına yönelik kurulacak tesislerde dikkat edilmesi gereken faktörlerden biri de madenlerin yanlış ve verimsiz kullanımı ile ortaya çıkan doğanın tahribidir. Bu nedenle oldukça yatırım tutarı yüksek, yatırım getirisi uzun süren madenlere dayalı bu sanayi kuruluşlarının çevre unsurunu da dikkate alarak faaliyetleri sonucu oluşan çevre kirliliğini ve çevre tahribatını en aza indirgeyecek yöntemleri bulması ve uygulaması gerekmektedir.

Türkiye'de de sürdürülebilir kalkınma politikaları doğrultusunda doğal çevrenin korunması için Çevre Kanunu oluşturulmuş ve yürürlüğe girmiştir. Türkiye'de madencilik faaliyetleri Çevre Kanunu'na ve bu kanuna istinaden çıkarılmış diğer yönetmeliklere uyularak gerçekleştirilmektedir.

Bu çalışmada da esas alınan ise 2007 yılında yürürlüğe giren 2872 sayılı Çevre Kanunu'na da

yandırılarak hazırlanmış "Madencilik Faaliyetleri ile Bozulan Arazilerin Doğaya Yeniden Kazandırılması Yönetmeliği"dir. Bu yönetmeliğin amacı madencilik faaliyetleri, malzeme ve toprak temini için arazide yapılan kazılar, dökümler ve doğaya bırakılan atıklarla bozulan doğal yapının yeniden kazanılmasına ilişkin usul ve esasları belirlemektir.

Doğaya yeniden kazandırma yükümlüğü işletmeciler tarafından çalışmalara başlanmadan önce, bozulacak doğal yapının yeniden düzenlenmesi, doğal dengenin korunması, alanın yeniden insanların ya da diğer canlıların güvenle yararlanabileceği hâle getirilmesini sağlayacak biçimde yapılacak çalışmalar bütünüdür. Doğaya yeniden kazandırma çalışmaları madencilik, kazı veya döküm çalışmaları ile eş zamanlı başlatılır, faaliyet süresince devam eder ve faaliyet alanının faaliyet sonrası kullanıma uygun hâle getirilmesine müteakip son bulur. Bu çalışmalara maden ocağı arazilerinde güvenlik önlemlerinin alınması, faaliyet sahasında oluşan boşlukların ve kazı alanlarının yeniden doldurulması, örtü ve atık yığınlarının tasfiyesi, şev duyarlılığının temini, yeniden düzenlenen alanlara üst toprağın serilmesi ve arazinin yeniden bitkilendirilmesi örnek verilebilir.

Söz konusu Yönetmelik'teki yükümlülükler doğrultusunda borsada işlem gören ilgili şirketlerin 31 Aralık 2008 tarihi itibariyle, çevre rehabilitasyonu, maden sahalarının ıslahı ve kapanmasına istinaden karşılaşması muhtemel giderler için karşılık ayırması ve bunu finansal tablolarında raporlaması UMS 37'e göre beklenmektedir(UFRS6.11)

2.1. MADEN KAPAMA MALİYETLERİNİN UMS ÇERÇEVESİNDE RAPORLANMASI

UMS/UFRS finansal bilgilerin kaydedilmesi ve raporlanması sürecinde kullanıcılara ve söz ko-

nusu bilgileri hazırlayanlara ortak bir dil yaratmak amacıyla yayınlanan standartlar bütünüdür.

Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları da UMS/ UFRS'nin Türkçeye birebir çevirisidir. Sermaye Piyasası Kurulu'nun (SPK) yayımlandığı tebliğler¹ ışığında Borsa'da işlem gören şirketler ve SPK mevzuatına tabi şirketler 1 Ocak 2005 tarihinden sonra sona eren ilk mali tablolardan başlayarak UMS/UFRS'yi uygulamaktadır.

Maden sahalarının araştırılması, değerlendirilmesi, çevre rehabilitasyonu, maden sahalarının ıslahı ve kapanmasına istinaden ayrılması gereken gider karşılığı ile ilgili UFRS 6 ve UMS 37 en fazla ilişkiye sahip standartlardır (Cortese ve diğerleri, 2010; Karapınar ve diğerleri, 2010; Karapınar ve diğerleri, 2012; Özkan ve Aksoylu, 2012; Buyruk 2013).

UFRS 6 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi Standardının asıl amacı, maden cevherin araştırılması ve değerlendirilmesi sürecinde ortaya çıkan harcamaların finansal raporlama esaslarını düzenlemektir. Bu standarda göre, bir işletme maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesini üstlenmesi sonucunda, belirli bir süre boyunca oluşan kaldırma ve restorasyon yükümlülüklerini "UMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar" Standardına göre finansal tablolara yansıtır (UFRS6.11).

TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardının amacı ise uygun muhasebeleştirme kriterleri ve ölçüm esaslarının karşılıklar, koşullu borçlar ve koşullu varlıklara uygulanmasını ve kullanıcıların bunların nitelikleri, zamanlamaları ve tutarlarını anlamalarını sağlamak üzere gerekli bilgilerin finansal tablo eklelerinde gösterilmesini sağlamaktır.

Bu standarda göre, karşılık olarak finansal tablolara yansıtılan tutarlar, işletmenin gelecek dönem faaliyetlerinden (işletmenin gelecekteki faaliyetlerinin idamesi gibi) bağımsız, geçmiş dönemlerde oluşmuş olaylardan kaynaklanan yükümlülüklerdir (UMS37.19).

Karşılıklar mevcut bir yükümlülük olduklarından ve yükümlülüğün ifası için ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkması gerekeceğinden, yükümlülük olarak muhasebeleştirilirler (UMS37.13).

Söz konusu yükümlülükler örnek olarak; çevreye gayri kanuni bir biçimde verilen hasarlar sonucu oluşan ceza ve temizleme maliyetlerinde olduğu gibi, her ikisi birden, işletmenin gelecek davranışlarına bağlı olmaksızın, ilgili yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkışına sebep olacak durumlar da gösterilebilir.

Bu çalışmanın konusunu oluşturan madenlerin kapanması ve rehabilitasyonu sırasında harcanması kuvvetle muhtemel olan gider karşılığı da bu standart kapsamında değerlendirilmesi gereken durumlara örnektir.

UMS 37 no.lu standarda göre işletme ekonomik faydanın çıkışı ile ilgili miktar ve zamanlamaları hakkındaki belirsizliklere ilişkin açıklamalar yapmak zorundadır (UMS 37.85b). Bilginin yeterliliği açısından gerekli olduğu durumlarda işletme, gelecekte oluşacak olaylara ilişkin önemli varsayımlarını dipnotlarda açıklar (UMS 37.85).

UMS 37 ışığında gider karşılığının özelliklerine bakıldığında i) bir işletmenin geçmiş bir olaydan kaynaklanan mevcut bir yükümlülüğünün olması ii) ekonomik faydalar içeren kaynakların işletmeden çıkışlarının olası olması iii) yükümlü-

1 SPK, Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği, Seri: XI, No: 29 ve Sermaye Piyasası Kurulu, Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ, Seri: XI, No: 25.

lük tutarının güvenli bir biçimde tahmin edilebiliyor olması gerekmektedir. Maden sahalarının kullanımı uzun yıllara dayandığı için rehabilitasyon gider karşılıkları da uzun bir dönemi kapsayacak şekilde ya da maden sahasından yıllar sonra kullanımının bırakılmasından sonraki dönem de kapsayabilir. Dipnotlarda tahmini ödeme planı yıllara göre yatırımcılara sunulabilir. Borç karşılıkları kısa ve uzun vadeli olarak bu tahmini ödeme planına göre sınıflandırılabilir. Kısa dönemi kapsayan Bu durumda bugünkü değer önem kazanmaktadır. Paranın zaman değerinin önem kazandığı bu koşullarda yükümlülüğün yerine getirilmesi için gerekli olacağı tahmin edilen giderler bilanço gününe belli bir iskonto oranı ile taşınır. Şirketlerden gider karşılıklarını hazırlarken kullandıkları önemli varsayımları ve paranın zaman değerine ilişkin mevcut piyasa değerlendirmelerini ve borca özgü riskleri yansıtan vergi öncesi oranını dipnotlarda açıklaması ve karşılık tutarının her bilanço tarihinde güncellemesi beklenir.

Daha önce de belirtildiği gibi UFRS 6 ve UMS 37 maden sahalarının araştırılması, değerlendirilmesi, çevre rehabilitasyonu, maden sahalarının ıslahı ve kapanmasına istinaden ayrılması gereken gider karşılığı ile ilgili konularda en fazla ilişkiye sahip standartlardır. Bu standartların yanı sıra UMS 1, UMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar, UMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı, UMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar, UMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standartlarının da dolaylı bir ilişkisi vardır.

UMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardına göre bilanço tarihi itibarıyla raporlanan varlıklar ve yükümlülüklerin tutarlarını, şarta bağlı varlıkların ve yükümlülüklerin açıklamasını ve hesap dönemi boyunca raporlanan gelir ve giderlerin tutarlarını etkileyebilecek tahmin ve varsayımların kullanılmasını gerektirmektedir. UMS 1 özellikle maden varlıkları ve benzeri ko-

nularda net bir ifade söylememektedir. Standartın amacına ve önerilerine bakıldığında şirketlerin bu standart dahilinde muhasebe politikalarına ilişkin açıklamalarda maden varlıkları ve muhtemel giderler hakkında hakkında bilgi kullanıcılarına bilgi sunması beklenmektedir.

UMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardında da belirtildiği gibi maddi duran varlık kalemleri güvenlik veya çevresel nedenlerden dolayı edilebilir. Bu maddi duran varlıkların iktisabı, varolan herhangi bir maddi duran varlık kaleminden elde edilmesi beklenen gelecekteki ekonomik yararları doğrudan artırmasa da, bir işletmenin diğer varlıklarından gelecekte ekonomik yarar elde etmesi için gerekli olabilir (UMS16.11). Bu kapsamda ve UMS 6 kapsamında değerlendirildiğinde maden varlıkları; maden hakları, maden geliştirme, ertelenen maden çıkarma maliyetleri, maden arazileri ile madenlerin kapanması ve rehabilitasyonu maliyetlerinden oluşacaktır. Maden sahası geliştirme aktivitelerine bağlı olarak ortaya çıkan maden sahalarının ıslahı, rehabilitasyonu ve kapanması maliyetleri; madenlerin kapanması ve rehabilitasyonu sırasında harcanması kuvvetle muhtemel olan giderlerin karşılığının bilanço tarihi itibarıyla indirgenmiş maliyet değerleri üzerinden finansal tablolara yansıtılmalıdır.

Bir işletmenin madencilik faaliyetinde bulunabilmek için maden işletim hakkına sahip olması gerekir. Yukarıdaki metinde bahsi geçen maden varlıkları ve alt kırılımlarının borsada işlem gören bazı şirketler tarafından maddi olmayan duran varlıklarda raporlandığı gözlemlenmiştir. Hakların UMS 38 Maddi olmayan duran varlıklar standardına göre raporlanmasından kaynaklanan bu sınıflandırma da mümkündür. İşletmenin varlığın devamlı kullanımı ve yararlı ömrünün sonunda elden çıkarılması veya bir yükümlülüğün ödenmesi sırasında oluşması beklenen nakit akışlarının bugünkü değeri işletmeye özgü değer olarak ifade edilir. (UMS38.2). Maden sa-

hasının kullanımını aynı zamanda “Doğaya Yeniden Kazandırma” planını da gerekli kıldığı için maden rehabilitasyonu maliyetleri maddi olmayan duran varlıklar altında da sınıflandırılabilir.

Eğer yeni bir maden sahası eklenir veya bir önceki seneden farklı yeni bir kullanım alanı öngörülür ise tahmini maden rehabilitasyon maliyeti artacaktır. O zaman yeni maliyetler hem maden varlıklarında hem de gider karşılıklarında artış olarak gösterilmelidir. Eğer iskonto oranının değişmesinden kaynaklı bir gider artışı var ise o finansal gider olarak gösterilmeli ve diğer taraftan da borç karşılığı artırılmalıdır.

Çevre düzenleme karşılıkları, işletmenin, faaliyeti kapsamında çevre düzenleme yükümlülüğü ve çevreye verilen zararların dava konusu edilmesi durumunda, bunların karşılanması için ayrılan karşılıklardır. Bu karşılıklar duruma göre, genel üretim giderleri veya satılan malın maliyeti hesabına kaydedilir. (Sağlam, 2012, s.473; Örtün vd., 2007, s.565) Maden sahalarının rezerv miktarı, kullanılan maden sahası ve öngörülen ekonomik ömrünün de dahil olduğu rehabilitasyon maliyetlerinin gider karşılığı gerçekleştirildiği zaman genel üretim giderleri veya satılan malın maliyetine kaydedilebilir.

3. LİTERATÜR TARAMASI

Genel olarak finansal raporlamanın amacı, mevcut ve potansiyel yatırımcılara, borç ve kredi veren taraflara işletmeye kaynak sağlama kararlarını verirken faydalı olacak finansal bilgiyi sağlamaktır. Bu bilginin karar aşamasında etkili olacak faydalı finansal bilgi olması beklenmektedir. Muhasebe bilgisinin ekonomik kararlar almadaki etkisinin önemi arttıkça, muhasebe bilgisinin sosyal ve politik açıdan da faydalı bilgi içermesi beklenmektedir.

Muhasebe ve uygulamaları ile ilgili kurum ve kuruluşların muhasebe anlamında uzmanlığın

artırılmasına yönelik düzenlemelerinin yanı sıra muhasebe fonksiyonlarının ve muhasebe kararlarının ilişkide olduğu çevreye olan etkisinin farkındalığını artıran çözümler de bulmalıdır (Mautz,1974; Horngren,1973).

UMS/UFRS'nin yatırımcıları bilgilendirmekteki en önemli araçlarından biri de finansal tablo dipnotlarıdır. SPK (2009)'da yapılan dipnot analizleri sonucunda finansal tablo dipnotlarında şirketlere özgü uygulamaları açıklamaktan uzak, standart ifadeler kullanıldığı dolayısıyla kamuya açıklanacak hususlara ilişkin düzenlemelerinin gereğinin tam olarak yerine getirilmediğini, ayrıca dipnot bilgilerinin karşılaştırmalı olarak sunulmadığı vurgulayarak muhasebe tahminlerinin yapılmasında ve varsayımların belirlenmesinde, işletmenin faaliyet gösterdiği ekonomik çevreye ilişkin göstergeler başta olmak üzere ilgili her unsurun objektif olarak dikkate alınmasını tavsiye etmiştir. Benzer bir görüş de Avrupa Menkul Kıymetler ve Piyasalar Otoritesi (The European Securities and Markets Authority (ESMA)) tarafından sunulmuştur. 2012 finansal tablolarının analizine dayanan çalışmaları dipnot açıklamalarının yetersiz ve karşılaştırmadan uzak olduğunu vurgulamış, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu ve ülkelerin finansal piyasaları düzenleyici kurumlarına bu konuya daha fazla eğilmelerini tavsiye etmiştir.

Yapılan araştırmalar, gelişmiş ülkelerde UFRS'nin dipnot açıklama gerekliliklerine uyum derecesinin gelişmekte olan ülkelere göre daha yüksek olduğunu ortaya koyduğunu, büyüklük, karlılık, borçluluk durumu ve yaş gibi işletme özelliklerinin uyum derecesini etkilediğini göstermektedir (Tolga, 2014). Bu çalışmalar da Tolga (2014)'de de belirtildiği gibi farklı sonuçlar mevcuttur. Şirketlerin işletme büyüklüğünün finansal dipnot açıklamalarında yeterli bilgi sunduğunu belirten çalışmalar olduğu gibi (Hossain ve Hammami, 2009, Al-Shammari

vd., 2008; Al-Shammari, 2011) önemli bir ilişki olmadığını savunanlar da bulunmaktadır (Street ve Gray, 2001 ; Glaum ve Street, 2003).

Demir ve Bahadır (2014) Türkiye’de borsada işlem gören 168 şirketi inceleyerek UFRS dipnotlarını ile uyumun şirketlerin 4 büyük denetim firmasından biri tarafından denetlenmesi ile pozitif yönde ilişkili olduğunu, finansal borçların büyüklüğü ile de negatif ilişkide olduğunu belirtmiştir. Bu çalışma daha önce Türkiye’de işlem gören şirketlerin UMS/UFRS ile uyumlarının ve karşılaştırılabilir bilgi sunmadaki düşük dereceye sahip olduklarını vurgulayan Karapınar (2001) ve Karapınar ve Zaif (2008) sonuçları ile de paralellik taşımaktadır.

UFRS 6 ile ilgili uygulamaları konu alan çalışmalarda madencilik endüstrilerinin büyüklüğünün ve gücünün UFRS/UMS uygulamalarını etkilediğini (Cortese vd., 2009; Cortese vd., 2007; Karapınar vd., 2012) ve dipnotlarının yetersiz olduğu (Wise ve Spear, 2000; Bayırlı, 2011:191; Karapınar vd., 2012) vurgulanmıştır.

Karapınar ve diğerleri (2012) çalışmalarında UFRS 6’nin öngördüğü uygulamalar ile uyumluluğunu ölçümü için dünyanın önde gelen 5 maden işletmesini ile Türkiye’de önemli büyüklüğe sahip 5 maden işletmesini incelemiş ve global ölçekteki şirketlerin genel olarak UFRS 6 ile uyumlu olduklarını tespit etmişlerdir. Türkiye ölçeğinde değerlendirilen şirketlerin ise cevher çıkarma ile ilgili olan araştırma ve değerlendirme harcamaları hakkında mali tablolarında yetersiz bilgi sundukları, bu yüzden Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu’nun (UMSK) UMS/UFRS uygulamalarına yeni geçen ülkeler için standartların gerekliliklerini uygulamaları için politikalar geliştirilmeleri gerektiğini önermiştir.

Cormier ve Magnan (1997) yatırımcıların çevre ile ilgili konularda duyarlılıkları artması ile şirketler

kurumsal çevre politikalarına da gün geçtikçe daha fazla önem vermediklerini belirterek yatırımcıların şirketlerin artan kirlilik rakamları ve çevre için ayırdıkları karşılıklara önem verdiklerini vurgulamışlardır.

4. VERİ VE METODOLOJİ

Gelişmiş ülkelerde görülen çevre ve çevre ile ilgili konuları kapsayan raporların artışı (KPMG, 2013) gelişmekte olan ülkelerde de gittikçe önem kazanmasına vesile olmuştur. Bu gelişmelere katkıda bulunan değer bir unsur da Devlet organları, kurum ve kuruluşlar tarafından hazırlanan yeni düzenlemelerdir. Çevre ile alakalı düzenlemelerden biri olan “Doğaya Yeniden Kazandırma Planı”nın getirdiği yükümlülüğün UMS/UFRS uygulama zorunluluğu olan şirketler tarafından mali tablolardaki yansımaları bu makalenin ulusal ve uluslararası literatüre katkısı olarak hedeflenmiştir.

Şirketler, Doğaya Yeniden Kazandırma Planı’nda kullanılan maden sahalarının mümkün olduğu kadar faaliyet öncesindeki ekolojik durumuna yükseltmek için yapacakları faaliyetler ve tahmini maliyetleri belirtmektedirler. Yönetmelik ile belirtilen yasal sürenin 17 Aralık 2008 tarihinde dolmasıyla birlikte, söz konusu Yönetmelik’teki yükümlülükler doğrultusunda 31 Aralık 2008 tarihi itibarıyla, çevre rehabilitasyonu, maden sahalarının ıslahı ve kapanmasına istinaden gider karşılığı finansal tablolara halka açık şirketler tarafından yatırımcıyı ilgilendiren konulardan biri olarak yansıtılması gerekmektedir.

Literatürde de belirtildiği gibi genel olarak dipnotlar ile ilgili vurgulanan yetersizlik ve UMS/UFRS ile uyumsuzluk bu çalışmada aşağıdaki hususlar dikkate alınarak dipnot analizi ile test edilmiştir.

Aşağıdaki hususlar dikkate alınarak örnek grubunda yer alan işletmelerin dipnotları incelenmiştir:

- 1) UMS 1'e uygun olarak muhasebe politikalarına ilişkin açıklamalarda maden varlıkları ve rehabilitasyon maliyetlerine ilişkin politikalar hakkında bilgi sunulmuştur, UMS 16 veya UMS 38'e göre maden varlıkları veya maden hakları ayrıca raporlanmıştır.
- 2) Madenlerin kapanması ve rehabilitasyon maliyeti UMS 16 veya UMS 38'e göre raporlanan maden varlıkları veya maden haklarının detayında mevcuttur.
- 3) UMS 3'e göre rehabilitasyon maliyetlerine ilişkin muhtemel gider karşılığı bilgisi dipnotlarda sunulmuştur.
- 4) UMS 37.84'e borca özgü riskleri yansıtan vergi öncesi oran (iskonto oranı) hakkında bilgi verilmiştir.

Yukarıda belirtilen kapsamda Borsa İstanbul'da

işlem gören maden işletmelerinin yönetmeliğin yürürlüğe girdiği tarihten başlatılarak 2008-2013 dönemlerine ait finansal tabloları ve dipnotları incelenmiştir.

Sektör bazında şirketlerin yıllara dağılımına Tablo 2'den bakıldığında 2008 ve 2009 yılında 24 şirket, 2010 yılında 25 şirket, 2011 yılında 24 şirket ve 2012 ve 2013 yılında 28 şirket incelenerek çalışmanın örnekleme oluşturulmuştur. Madencilik sektöründe yer alan Metal Gayrimenkul, Menkul Kıymetler Yatırım Ortaklığı olduğu için çalışmaya dahil edilmemiştir. Yine madencilik sektöründe yer alan İpek Doğal Enerji Kaynakları Araştırma ve Üretim A.Ş. aynı sektörde bulunan Koza Anadolu Metal Madencilik İşl. A.Ş.'de bulunan %52,25lik doğrudan ortaklık payı nedeniyle çalışmaya dahil edilmemiştir. Maden sahaları olmayan beton şirketleri de örnekleme alınmamıştır.

Tablo 2 Yıllara Göre Sektörlerdeki Şirket Sayısı Dağılımı

Sektör	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Madencilik	1	1	2	2	3	3
Taş ve Toprağa Dayalı Sanayi	23	23	23	22	25	25
Toplam	24	24	25	24	28	28

Tablo 3: Maden varlıkları veya maden haklarının ayrı sınıflandırılması

Sektör ve Firma	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Madencilik						
İhlas Madencilik	-	-	-	-	✓	✓
Koza Altın	-	-	✓	✓	✓	✓
Park Elek.Madencilik	x	x	x	x	x	x

Taş Ve Toprağa**Dayalı Sanayi**

Adana Çimento	x	x	x	x	x	x
Afyon Çimento	x	x	x	x	x	x
Akçansa	x	x	x	x	x	x
Anadolu Cam	x	x	x	x	x	x
Aslan Çimento	-	-	-	-	x	x
Batı Çimento	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Batısöke Çimento	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Bolu Çimento	x	x	x	x	x	x
Bursa Çimento	x	x	x	x	x	x
Çimentaş	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Çimsa	x	x	✓	✓	✓	✓
Denizli Cam	x	x	x	x	x	x
Doğusan	-	-	-	-	x	x
Eczacıbaşı Yapı	x	x	x	x	x	x
Ege Seramik	x	x	x	x	x	x
Göлтаş Çimento	x	x	x	x	x	x
Haznedar Refrakter	x	x	x	-	x	x
İzocam	x	x	x	x	x	x
Konya Çimento	x	x	x	x	x	x
Kütahya Porselen	x	x	x	x	x	x
Mardin Çimento	x	x	x	x	x	x
Nuh Çimento	x	x	x	x	x	x
Trakya Cam	x	x	x	x	x	x
Uşak Seramik	x	x	x	x	x	x
Ünye Çimento	x	x	x	x	x	x

Muhasebe politikalarına ilişkin dipnotlarda ve diğer açıklayıcı dipnotlarda maden varlıkları ve rehabilitasyonu ile ilgili açıklamalar ile indirgenmiş maliyetlerden oluşan maden varlıklarının sınıflandırmasının yapıp yapılmadığıyla ilgili araştırma sorusunun sonuçları Tablo 3’de sunulmuştur. Buna göre maden varlığı veya hakkı

olarak sınıflandırma yapan firma sayısı 2008 ve 2009 da 3, 2010 ve 2011’de 5, 2012 ve 2013’de ise 6 şirket olarak tespit edilmiştir.

Yıllar itibari ile şirket sayısı artış gösterse de örneklemedeki şirket sayısına oranlandığında bu detaya daha çok önem verilmesi gerekliliği ortaya çıkmaktadır.

Tablo 4: Maden varlıkları içinde ya da duran varlıklarda ayrıca sınıflandırmış rehabilitasyon maliyetleri

Sektör ve Firma	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Madencilik						
İhlas Madencilik	-	-	-	-	x	x
Koza Altın	-	-	✓	✓	✓	✓
Park Elek.Madencilik	x	x	x	x	x	x
Taş Ve Toprağa						
Dayalı Sanayi						
Adana Çimento	x	x	x	x	x	x
Afyon Çimento	x	x	x	x	x	x
Akçansa	x	x	x	x	x	x
Anadolu Cam	x	x	x	x	x	x
Aslan Çimento	-	-	-	-	x	x
Batı Çimento	x	✓	✓	✓	✓	✓
Batisöke Çimento	x	✓	✓	✓	✓	✓
Bolu Çimento	x	x	x	x	x	x
Bursa Çimento	x	x	x	x	x	x
Çimentaş	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Çimsa	x	x	x	x	x	x
Denizli Cam	x	x	x	x	x	x

Doğusan	-	-	-	-	X	X
Eczacıbaşı Yapı	X	X	X	X	X	X
Ege Seramik	X	X	X	X	X	X
Göлтаş Çimento	X	X	X	X	X	X
Haznedar Refrakter	X	X	X	-	X	X
İzocam	X	X	X	X	X	X
Konya Çimento	X	X	X	X	X	X
Kütahya Porselen	X	X	X	X	X	X
Mardin Çimento	X	X	X	X	X	X
Nuh Çimento	X	X	X	X	X	X
Trakya Cam	X	X	X	X	X	X
Uşak Seramik	X	X	X	X	X	X
Ünye Çimento	X	X	X	X	X	X

Bir önceki tablonun soruları bir kademe ileriye taşınmış ve maden varlıkları olarak yapılan sınıflandırmada ya da duran varlıkların alt detayında maden varlıkları, maden hakları, maden geliştirme, ertelenen maden çıkarma maliyetleri, maden arazileri ile madenlerin kapanması ve rehabilitasyonu maliyetinin ayrıca sınıflandırılıp sınıflandırılmadığı analiz edilmiştir. Bu analizin sonuçları tablo 4'de sunulmuştur. Bu tabloya göre 2008'de 1 şirket ayrıca sınıflandırmaya yer verirken bu sayı 2009'da 3'e, 2010 ve takip eden yıllarda 4'e çıkmıştır.

Şirketlerin dipnot bilgilerine bakıldığında ilgili

maden sahalarının ıslahı, rehabilitasyonu ve kapanması maliyetleri; ilgili madenin kalan ekonomik ömürlerinin veya dönem içerisinde ilgili açık sahadan çıkarılan maden miktarının görünür ve mümkün işlenebilir geri kalan madenin rezerv miktarına bölünmesi suretiyle bulunan amortisman oranından düşük olanı kullanılarak itfa edildiği bilgisi sadece bir şirket raporunda gözlemlenmiştir. Genel olarak maden rehabilitasyonu maliyetini ayrıca belirten şirketler yıl içerisinde tüketilen rezervin toplam rezerve oranı esas alınarak amortisman tabi tutulduğu ve kalan amortisman süresi rezervlerin tüketilme süresine bağlı olduğu bilgisini paylaşmıştır.

Tablo 5: TMS 37'e göre ayrılmış gider karşılığı

Sektör ve Firma	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Madencilik						
İhlas Madencilik	-	-	-	-	x	x
Koza Altın	-	-	✓	✓	✓	✓
Park Elek.Madencilik	x	x	x	x	x	x
Taş Ve Toprağa						
Dayalı Sanayi						
Adana Çimento	x	x	x	x	x	x
Afyon Çimento	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Akçansa	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Anadolu Cam	x	x	x	x	x	x
Aslan Çimento	-	-	-	-	x	✓
Batı Çimento	x	x	✓	✓	✓	✓
Batisöke Çimento	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Bolu Çimento	x	x	x	x	x	x
Bursa Çimento	x	x	x	x	x	x
Çimentaş	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Çimsa	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Denizli Cam	x	x	x	x	x	x
Doğusan	-	-	-	-	x	x
Eczacıbaşı Yapı	x	x	x	x	x	x
Ege Seramik	x	x	x	x	x	x
Göлтаş Çimento	x	x	x	✓	✓	x
İzocam	x	x	x	x	x	x
Konya Çimento	x	x	x	x	x	x

Kütahya Porselen	x	x	x	x	x	x
Mardin Çimento	x	x	x	x	x	x
Niğbaşı Niğde Beton	-	-	-	-	x	x
Nuh Çimento	x	x	✓	✓	✓	✓
Trakya Cam	x	x	x	x	x	x
Uşak Seramik	x	x	x	x	x	x
Ünye Çimento	x	x	x	x	x	x

Kısa vadeli ve uzun vadeli yükümlülüklerde çevre rehabilitasyonu, maden sahalarının ıslahı ve maden kapama karşılığı ile ilgili karşılık ayıran şirket sayılarına 2008-2013 dönemleri içinde bakıldığında, Tablo 5’de sunulduğu üzere 2008 ve 2009’da 5 şirket finansal tablolarında raporlarken bu sayı 2010’da 8’e, takip eden yıllarda ise 9’a yükselmiştir.

Tablo 6: Karşılık ayırmak için yapılan projeksiyonlarla ilgili varsayımlar hakkında bilgi

Sektör ve Firma	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Madencilik						
İhlas Madencilik	-	-	-	-	x	x
Koza Altın	-	-	✓	✓	✓	✓
Park Elek.Madencilik	x	x	x	x	x	x
Taş Ve Toprağa						
Dayalı Sanayi						
Adana Çimento	x	x	x	x	x	x
Afyon Çimento	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Akçansa	x	x	x	x	x	x
Anadolu Cam	x	x	x	x	x	x
Aslan Çimento	-	-	-	-	x	x
Batı Çimento	x	x	x	x	x	x
Batısöke Çimento	x	x	x	x	x	x

Bolu Çimento	x	x	x	x	x	x
Bursa Çimento	x	x	x	x	x	x
Çimentaş	x	x	x	x	x	x
Çimsa	x	x	x	x	x	x
Denizli Cam	x	x	x	x	x	x
Doğusan	-	-	-	-	x	x
Eczacıbaşı Yapı	x	x	x	x	x	x
Ege Seramik	x	x	x	x	x	x
Göлтаş Çimento	x	x	x	x	x	x
Haznedar Refrakter	x	x	x	-	x	x
İzocam	x	x	x	x	x	x
Konya Çimento	x	x	x	x	x	x
Kütahya Porselen	x	x	x	x	x	x
Mardin Çimento	x	x	x	x	x	x
Nuh Çimento	x	x	x	x	x	x
Trakya Cam	x	x	x	x	x	x
Uşak Seramik	x	x	x	x	x	x
Ünye Çimento	x	x	x	x	x	x

TMS 37'e göre paranın zaman değerinin önem kazandığı koşullarda yükümlülüğün yerine getirilmesi için gerekli olacağı tahmin edilen giderler bilanço gününe belli bir iskonto oranı ile taşınır(UMS37.45 ve UMS37.47).

Şirketlerden gider karşılıklarını hazırlarken kullandıkları önemli varsayımları ve paranın zaman değerine ilişkin mevcut piyasa değerlendirmelerini ve borca özgü riskleri yansıtan vergi öncesi oranını (iskonto oranı) dipnotlarda açıklaması ve karşılık tutarının her bilanço tarihinde güncellemesi beklenir.

Tablo 6'da özetlendiği gibi maden sahalarının rehabilitasyonu yükümlülüğü ile ilgili ayrılan karşılık da kullanılan projeksiyonda yer alan varsayımlar hakkında 2008 ve 2009 yılında 1 şirket detay bilgiye yer verirken bu sayı diğer yıllarda bir şirketin daha dahil olmasıyla 2'ye çıkmıştır. Bu iskonto oranı piyasalarda oluşan faiz oranı ve yükümlülük ile ilgili risk dikkat alınarak hesaplanan iskonto oranıdır. Çevre rehabilitasyonu gider karşılığı hesaplamada kullanılan iskonto oranını raporlayan şirketlerin yıllar içinde finansal rapor dipnotlarında yayınladıkları oranlar şu şekildedir:

Tablo 7: İskonto oranı hakkında bilgi

Sektör ve Firma	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Madencilik						
Koza Altın			6,26	4,66	2,5	4,5
Taş ve Toprağa Dayalı Sanayi						
Afyon Çimento	12	11	10	4,66*	3,73*	3,84*

* Şirket bu oranın enflasyon etkisinden arındırılmış oran olduğunu dipnotlarda açıklamış ve enflasyon etkisinden arındırılmış iskonto oranının rehabilitasyon gider karşılığı için raporlamıştır

5. SONUÇ

Günümüzde çevre bilincinin artmasına paralel madencilik sektörünün ortaya çıkardığı tahribatın farkına varılması, çevreyi düzenleyici ve koruyucu bazı kanunların oluşmasına ve uygulanmasına vesile olmuştur. Bu düzenlemelerden biri de 14 Aralık 2007 tarihinde yürürlüğe giren, “Madencilik Faaliyetleri ile Bozulan Arazilerin Doğaya Yeniden Kazandırılması Yönetmeliği”dir. Bu yönetmelik kapsamında hazırlanan “Doğaya Yeniden Kazandırma Planı” ile kullanılan maden sahalarının mümkün olduğu kadar faaliyet öncesindeki ekolojik durumuna yükseltilmesi hedeflenmektedir.

Bu çalışmada bu yönetmeliğin getirdiği yükümlülüğün madencilik ile taş ve toprağa dayalı sanayi sektöründe yer alan halka açık şirketlerin 2008-2013 yılları arasında yayınlanan finansal tablolarına ve dipnotlarına yansımaları incelenmiştir. Şu hususlar dikkate alınarak dipnot analiz yapılmıştır: i) UMS 1’e uygun olarak muhasebe politikalarına ilişkin açıklamalarda maden varlıkları ve rehabilitasyon maliyetlerine ilişkin politikalar hakkında bilgi sunulmuştur, ayrıca UMS 16 veya UMS 38’e göre maden varlıkları

veya maden hakları raporlanmıştır ii) madenlerin kapanması ve rehabilitasyon maliyeti UMS 16 veya UMS 38’e göre raporlanan maden varlıkları veya maden haklarının detayında mevcuttur iii) UMS 3’e göre rehabilitasyon maliyetlerine ilişkin muhtemel gider karşılığı bilgisi dipnotlarda sunulmuştur iv) UMS 37’ye göre ayrılan karşılıkların güncellenmesinde kullanılan iskonto oranı hakkında bilgi verilmiştir.

Bu kapsamda maden varlıklarının ayrıca sınıflandırılması örnekleme bulunan şirketlerden 2008 ve 2009 yılında sadece üçünde ayrı bir sınıflandırma olduğu tespit edilmiştir. 2010 ve 2011 yılında ise bu sayı beşe, 2012 ve 2013’de ise altıya çıkmıştır. Örnekleme yer alan şirketlerin maden varlıkları sınıflandırmasının alt kırılımında madenlerin kapanması ve rehabilitasyonu ile ilgili indirgenmiş maliyetlerin ayrıca gösterimine 2008’de bir şirket, 2009 yılında üç şirket, 2010 ve takip eden yıllarda ise dört şirketin yer verdiği görülmüştür. TMS 37 paragraf 19’da yer alan karşılık tanımına uygun olarak maden sahalarının rehabilite edilmesi yükümlülüğünün karşılık olarak mali tablolarda yer bulması analiz edilmiştir. 2008 ve 2009 yılında beş şirket, 2010 yılında sekiz şirket, takip eden yıllarda ise dokuz

şirket karşılık ayırmıştır. Maden rehabilitasyonu karşılık gideri hesaplamasında kullanılan varsayımlarla ilgili 2008-2009 yıllarında bir şirketin, diğer yıllarda ise iki şirketin bilgi verdiği gözlemlenmiştir. Sunulan bilgi ise iskonto oranıdır.

Bu analizler sonucunda Borsa İstanbul'da madencilik ve taş ve toprağa dayalı şirketlerin, kullanmakta oldukları madenlerle ilgili rehabilitasyon yükümlülüklerinin mali tablolara çoğunlukla yansıtmadığı ve maden varlıklarının ayrıca sınıflandırılmasına çoğu şirketin önem vermediği ve yükümlülük için hesaplanan karşılıkta varsayımlar ile ilgili yeterli bilgi verilmediği gözlemlenmiştir.

ESMA (2013)'ün ve SPK (2009)'nın finansal tablolarının dipnot analizine dayanan raporlarında belirtildiği gibi ve daha özellikli bir konuyu araştırarak yapılan bu çalışmada da ortaya çıktığı gibi sonuç ile dipnot açıklamalarının yetersiz ve karşılaştırmadan uzak olduğu söylenebilir. Bu konuda hem UMSK'ya hem de ülkelerin sermaye piyasalarını düzenleyicilerine görev düşmektedir. Yeni standartlar ve uygulamalar için UMSK'nın işletmeler için daha anlaşılır yol haritası ortaya koyması önerilebilir. Gelişmekte

olan ülkeler ve UMS/UFRS uygulamasına yeni geçen ülkelerdeki muhasebe uygulamacıları ve denetçiler için uygulama örnekli dökümanlar hazırlanabilir.

Aynı zamanda piyasaları düzenleyen kurum ve kuruluşlar denetçileri şirketlere ve sektöre özgü uygulamaları açıklayan, muhasebe tahminleri esnasından kullanılan varsayımlar hakkında daha detaylı ve faydalı bilginin raporlanması için teşvik etmelidir.

Yapılan akademik çalışmalarda şirketlerin dipnot kalitesinin şirket yatırımcıların ilgisini çeken konular olduğunu ve yatırımcılar tarafından değerlendirildiğini ortaya konulmuştur (Blacconiere ve Patten, 1994; Cormier ve Magnan, 1998; Cortese ve diğ. , 2009). Şirketlerin yükümlülüklerini mali tablolara yansıtılması ve varsayımlarla ilgili yeterli bilgi verilmesi yatırımcıları ilgilendiren bir konu olduğu için kanun düzenleyicilerin konuya ilişkin yeni yönetmelikleri yürürlüğe koyması ya da yeni düzenlemeler yapmasının bilgi paylaşımını artıracığını ve yatırımcıların daha sağlıklı kararlar almasında etkili olacağını düşünmekteyiz.

KAYNAKÇA

- Al-Shammari, Bader, (2011), "Factors Influencing the Extent of Mandatory Compliance with International Financial Reporting Standards: The Case of Kuwaiti Listed Companies", **Journal of International Business and Economics**, Cilt: 11, Sayı: 4, s. 11-31.
- Al-Shammari, Bader, Philip Brown, Ann Tarca, (2008), "An Investigation of Compliance with International Accounting Standards by Listed Companies in the Gulf Co-Operation Council Member States", **The International Journal of Accounting**, 43, s.425-447.
- Bayırlı, Rıdvan, (2011), **Açık Ocak Maden İşletmeciliğinde Üretim Öncesi Dönem Muhasebe ve Finansal Raporlama Uygulamaları**, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Blacconiere, G. Walter, Patten, M. Dennis, (1994), "Environmental disclosures, regulatory costs, and changes in firm value", **Journal of Accounting and Economics**, Cilt:18, Sayı:3, s.357-377.
- Buyruk, Ayşe Nur, (2013), "Muhasebe Standartlarına Göre Maden Kaynaklarının Araştırılması, Değerlendirilmesi, Dekapaj İşlemleri Ve Muhasebeleştirilmesi", **International Journal of Social Science**, Cilt: 6, Sayı: 3, s. 77-90.
- Cormier, Denis, Magnan, Michel, (1997), "Investors' assessment of implicit environmental liabilities: An empirical investigation", **Journal of Accounting and Public Policy**, Cilt:16, Sayı:2, s.215-241.
- Cortese, L. Corinne, Irvine, J. Helen, Kaidonis, A. Mary, (2007), "Standard Setting for the Extractive Industries: A Critical Examination", **The Australasian Accounting Entities Finance Journal**, Volume:1, Sayı:3, s.1-10.
- Cortese, L. Corinne, Irvine, J. Helen, Kaidonis, A. Mary, (2009), "Extractive industries accounting and economic consequences: Past, present and future", **Accounting Forum**, Sayı:33, s.27-37.
- Cortese, L. Corinne, Irvine, J. Helen, Kaidonis, A. Mary, (2010), "Powerful players: How constituents captured the setting of IFRS 6, an accounting standard for the extractive industries", **Accounting Forum** Sayı: 34, s. 76-88.
- Çevre ve Orman Bakanlığı, **Madencilik Faaliyetleri ile Bozulan Arazilerin Doğaya Yeniden Kazandırılması Yönetmeliği**, Resmi Gazete Tarih: 14.12.2007, Sayı: 26730.
- Deloitte, Tracking the Trends 2013: The top 10 issues mining companies may face in the coming year, <https://www.deloitte.com/assets/DcomSouthAfrica/Local%20Assets/Documents/Tracking%0trendsFINAL%20localisedpdf.pdf>, (Erişim Tarihi: 15 Ocak 2014).
- Demir Volkan, Bahadır Oğuzhan (2014), "An Investigation of compliance with International Financial Reporting Standards by listed companies in Turkey." **Accounting and Management Information System**, Cilt:13, Sayı:1, s.4-14.
- The European Securities and Markets Authority (2013), **Review of the comparability and quality of disclosures in 2012**, <http://www.esma.europa.eu/content/ESMA-Financial-institutions-must-improve-financial-statement-disclosures>, (Erişim Tarihi: 1 Aralık 2014).
- Glaum, Martin, Street, Donna L. (2003), "Compliance with the disclosure requirements of Germany's New Market: IAS versus U.S. GAAP", **Journal of International Financial Management and Accounting**, Cilt:14, Sayı:1, s.64-74.
- Horngrén, Charles T., (1973), "The Marketing of Accounting Standards", **Journal of Accountancy**, s.61-66.
- Hossain, Mohammed, Helmi Hammami, (2009), "Voluntary Disclosure in the Annual Reports of an Emerging Country: The Case of Qatar", **Advances in Accounting**, Incorporating Advances in International Accounting, 25, s.255-265.

Karapınar, Aydın, (2001), “Ülkemiz Muhasebe Politikaları Açısından Ulusal Ve Uluslararası Uyumu”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt: 3, Sayı: 1, s.95-110.

Karapınar, Aydın, Zaif, Figen ve Torun, Salih, (2010), “Maden İşletmelerinde Uygulanan Muhasebe Politikaları Ve Uluslararası Finansal Raporlama Standardı-6’nın Getirdiği Düzenlemeler”, **Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı:12/3. s. 43-68.

Karapınar, Aydın, Zaif, Figen ve Torun, Salih, (2012), “Accounting Policies in the Extractive Industry: A Global and a Turkish Perspective”, **Australian Accounting Review**, Cilt:22, Sayı:1, s.40-50.

Karapınar, Aydın, Zaif, Figen, (2008), “Spk Düzenlemeleri Açısından Gelir Tablosunda Yer Alan Bilgilerin Sunumu Ve İMKB’de Bir İnceleme”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Sayı: 2, s.25-54.

KPMG (2013), **The KPMG Survey of Corporate Responsibility Reporting**, <http://www.kpmg.com/global/en/issuesandinsights/articlespublications/corporate-responsibility/pages/corporate-responsibility-reporting-survey-2013.aspx> (Erişim Tarihi: 28 Aralık 2014).

Mautz, Robert K., (1974), “The Other Accounting Standards Board”, **Journal of Accountancy**, s.56-60.

Örten, Remzi, Kaval, Hasan Ve Karapınar, Aydın (2007). **Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları TMS-TFRS**, Gazi Kitabevi, Ankara.

Özkan, Azzem ve Aksoylu, Semra, (2012), “Madencilik Endüstrisi: Muhasebe Ve Finansal Raporlama”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt.14, s.77-97.

Sağlam, Necdet, Şengel, Salim ve Öztürk Bünyamin (2007) **UFRS/UMS Uyumul Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması**, Maliye Hukuk Yayınları, Ankara.

Sermaye Piyasası Kurulu, **Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği, Seri: XI, No: 29**, <http://www.spk.gov.tr/apps/MevzuatEski/PrinterFriendly.aspx?nid=151111&submenuheader=null> (Erişim Tarihi: 17 Ocak 2014).

Sermaye Piyasası Kurulu, **Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ, Seri: XI, No: 25**, <http://www.spk.gov.tr/displayfile.aspx?action=displayfile&pageid=589&fn=589.pdf> (Erişim Tarihi: 17 Ocak 2014).

Sermaye Piyasası Kurulu 2009, **Bülten 2009/2**, <http://www.spk.gov.tr/apps/haftalikbulten/displaybulten.aspx?yil=2009&sayi=2&submenuheader=null>, (Erişim Tarihi: 17 Aralık 2014).

Street Donna L., Gray, Sidney J. (2001), “Observance of international accounting standards: Factors explaining noncompliance”, **ACCA Research Report No. 74**, The Association of Chartered Certified Accountants.

TFRS 6 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi, Kamu Gözetimi Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurumu, http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/TFRS/TFRS_6.pdf (Erişim Tarihi: 17 Ocak 2014).

TMS 1 Finansal Tabloların Sunuşu, Kamu Gözetimi Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurumu, http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/TMS/TMS1.pdf (Erişim Tarihi: 17 Ocak 2014).

TMS 8 Muhasebe Politikaları, , **Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar**, Kamu Gözetimi Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurumu Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler Ve Hatalar, http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/TMS/TMS8.pdf (Erişim Tarihi: 17 Ocak 2014).

TMS 16 Maddi Duran Varlıklar, Kamu Gözetimi Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurumu http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/TMS/TMS16.pdf (Erişim Tarihi: 17 Ocak 2014).

TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar Ve Koşullu Varlıklar, Kamu Gözetimi Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurumu, http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/TMS/TMS37.pdf (Erişim Tarihi: 17 Ocak 2014).

TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar, Kamu Gözetimi Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurumu http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/TMS/TMS38.pdf (Erişim Tarihi: 17 Ocak 2014).

Tolga, Büke, (2014), “UFRS Dipnot Açıklama Gerekliliklerine Uyum: Literatür Araştırması”, **Mali Çözüm Dergisi**, s.179-190.

Türkiye Büyük Millet Meclisi, (2010) “Madencilik Sektöründeki Sorunların Araştırılarak Alınması Gereken Önlemlerin Belirlenmesi Amacıyla Kurulan” **Meclis Araştırma Komisyonu Raporu**, Mayıs 2010.

Wise, T., and Spear, N. (2000), “Accounting for extractive industries: An Australian perspective”, **Petroleum Accounting and Financial Management Journal**, Cilt:19, Sayı:1, 30–53.

UYGULAMACILARIN MUHASEBEDE HATA VE HİLELER İLE HİLE BELİRTEÇLERİNE YÖNELİK YAKLAŞIMLARI: BALIKESİR İLİ ÖRNEĞİ¹

Yrd. Doç. Dr. Sinan AYTEKİN*

Hasan SEZGİN**

SMMM Metin YALÇIN***

ÖZET

Muhasebe, mali ve parasal nitelikteki olayları kaydedip sınıflandıran, özetleyen ve raporlayan bilim dalı olarak tanımlanmaktadır. Ayrıca uygulamada, tüm bu fonksiyonların, yürürlükte olan kanunlar ile toplumsal ahlak ve kurallara uygun olarak yürütülmesi gereği ortaya çıkmaktadır. Bu gereklilik ise muhasebe meslek mensupları tarafından yerine getirilmektedir. Buradan hareketle Balıkesir İlinde bağımlı ve bağımsız olarak faaliyet gösteren Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin çeşitli sebeplerle ortaya çıkan muhasebe hataları ve hilelerine ilişkin yargılara katılma dereceleri belirlenerek bu meslek mensuplarının müşterileri açısından hile belirteçleri ile karşılaşma sıklıkları ölçülmeye çalışılmıştır. 117 meslek mensubu ile yapılan anket çalışması sonucunda kadın meslek mensuplarının hile belirteçleri ile daha sık karşılaştıkları, eğitim seviyesi yükseldikçe meslek unvanının da değişmesine bağlı olarak hata ve hile ilgili yargılara katılma derecesinin farklılık gösterdiği, hataların teknolojik yetersizlikten kaynaklandığı algısının zayıfladığı tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Hata, Hile, Hile Belirteçleri, Muhasebe

JEL: M41, M42

THE APPROACHES OF ACCOUNTING PROFESSIONS TO ERROR, FRAUD AND FRAUD MARKERS: CASE OF BALIKESİR PROVINCE

ABSTRACT

Accounting is defined as a science that saves, classifies, summarizes and reports financial and financial events. Also, all of these functions, in accordance with the laws in force and the rules of social and morality, arises as a requirement of conduct. This requirement is fulfilled by members of the accounting the members of accounting profession. In this paper, we tried to measure how often Public Accountants and Certified Public Accountants operating as both registered and independently in Balıkesir Province face with fraud markers that are resulted by their taxpayers and the degree of their inclusion to judiciary cases related with their taxpayers. As a result of our survey, based on 117 accounting profession members, women members of the profession face with fraud markers more often and the degree of participation in judiciary cases differs as the title of the professions change. Also we have found that the claim/perception that errors are related with the lack of technology is not valid.

Keywords: Error, Fraud, Fraud Markers, Accounting

JEL: M41, M42

¹ Bu çalışma, 29-31 Mayıs 2014 tarihleri arasında MUFAD tarafından Bursa'da düzenlenen II. Uluslararası Muhasebe ve Finansman Sempozyumunda aynı isimle sunulmuş tebliğden üretilmiştir.

* Balıkesir Üniversitesi, İ.İ.B.F. İşletme Bölümü, saytekin@balikesir.edu.tr

** Balıkesir Üniversitesi, SBE, Muhasebe ve Finansman Tezli Yüksek Lisans Programı Öğrencisi, hasan.sezgin@yandex.com

*** Balıkesir Üniversitesi, SBE, Muhasebe ve Finansman Tezli Yüksek Lisans Programı Öğrencisi, metinyalcinml@hotmail.com

1. GİRİŞ

Toplumsal ve ahlaki kurallar insanlık tarihi boyunca güncelliğini korumuş ve bireylerin hem sosyal hem de mesleki yaşamında vazgeçilmez bir unsur olmuştur. Ne var ki bu ahlak kuralları, öne sürülen pek çok gerekçeyle bazen kişisel bazen de bir gruba yönelik menfaatlerle ihlal edilebilmektedir. Bu durum bir tarafa hak edilmemiş bir fayda sağlarken diğer tarafa da hem maddi hem de manevi zararlar vermektedir. Bu ihlaller muhasebe bilimi açısından incelendiğinde karşımıza muhasebede hata ve hile kavramları çıkmaktadır.

İş dünyasında, bilgi kullanıcılarının istedikleri bilgiye ilk elden ulaşmaları neredeyse imkânsızdır. Bilgi başka kişilerden elde edildiğinde ise, kasıtlı ya da kasıtsız olarak yanlış beyan edilme olasılığı yükselir. Bilgiyi talep eden ile bilgiyi sunan arasında çıkar çatışması söz konusu olduğunda, sunulan bilginin yanıltıcı olma riski vardır (Selimoğlu ve Uzay, 2011:2). Muhasebe hileleri ile finansal tablolarda dürüstlükten sapılarak şeffaflığın yitirilmesi sonucunda, 1960'lı, 1970'li yıllarda ABD, İngiltere, Kanada, Avustralya gibi ülkelerde çarpıcı şirket skandalları örnekleri yaşanmıştır (Özbek, 2009: 150). Sonraki yıllarda da muhasebe hilesi kaynaklı benzer skandallar devam etmiş, bu da işletmelerin iflasına ve yatırımcıların mağdur olmasına kadar varabilecek çok büyük zararlara neden olmuştur. Başta Enron olmak üzere onu takip eden Worldcom ve Xerox şirketlerindeki muhasebe hilelerine bağlı finansal raporlamanın yatırımcılara maliyeti oldukça fazladır. İşletmelerde her kim tarafından yapılırsa yapılsın muhasebe hilelerinin, finansal tablolara yansımaları durumunda başta yatırımcılar ve işletme sahip ve çalışanları olmak üzere, devlet, kredi verenler, işletmeyle ticari ilişkide olanlar gibi birçok kesimin zarar görmesi söz konusu olabilecektir (Yaman, 2008: 322). Bu durumda muhasebe meslek mensuplarının, muhasebe kayıtlarını; muhasebe-

nin temel kavramları, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, yasal düzenlemeler ile meslek etiğine uygun olarak doğru ve güvenilir şekilde yapmaları büyük önem taşımaktadır.

Buradan hareketle çalışmada Balıkesir İlinde faaliyette bulunan muhasebe meslek mensuplarının muhasebe hata ve hileleri ile ilgili yargılara katılma dereceleri ölçülerek müşterileriyle ilgili karşılaştıkları hile belirteçlerinin (kırmızı bayraklar) belirlenmesi amaçlanmıştır.

2. KURAMSAL ÇERÇEVE

Muhasebe alanındaki çalışmalara bakıldığında, “hata ve hile” sözcüklerinin birlikte sıklıkla cümle içerisinde kullanıldığı görülmektedir. Bu yaklaşım, hata ve hile sözcüklerinin her ikisinin de etik dışı davranış gibi algılanmasına neden olmaktadır. Gerçekte muhasebede hata ve hile denilince muhasebe ilke ve kurallarına uymayan davranışlar akla gelmekle birlikte her iki sözcük de, kavram olarak farklı anlamları ifade etmektedir (Zeytin, 2007:85).

2.1. Muhasebede Hata Kavramı

Hata, Arapça kökenli bir sözcük olup Türkçede; yanlış, istemeyerek ve bilmeyerek yapılan yanlış, kusur, yanılma, yanılığ olarak tanımlanmıştır (Yaman, 2008: 145). Hatalar finansal tablolarındaki kasti olmayan yanlışlıklardır. Bunlar kaydedilmesi gereken bir ekonomik olayın, bir tutarın veya bir açıklamanın finansal tablolara dahil edilmemiş veya yanlış bir işlemin veya bir tutarın finansal tablolara dahil edilmiş olmaları sonucu meydana gelirler (Güredin, 2007: 132). Muhasebe hataları; unutkanlık, dikkatsizlik, ihmal, bilgisizlik veya tecrübesizlik nedeniyle muhasebe işlemi ve kayıtlarında yapılan yanlışlıklardır. Muhasebe hataları genel olarak kanunlara, yönetmelik ve yönerge gibi yasal mevzuata, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile işletme politikalarına ve doğruluğu kabul edilen diğer ilke ve prensiplere aykırı ancak kasıt unsu-

ru içermeyen fiil ve davranışlar olarak tanımlanabilir (Kirik, 2007: 39). İş yoğunluğu ya da stres gibi faktörlerin de neden olduğu muhasebe hatalarında en önemli özellik kasıt unsuru taşımasıdır.

Hatalar her ne kadar bilerek ve isteyerek yapılan hilelerden farklı olarak kabul edilse de, yasalarda muhasebede yapılacak hataların da müşterilere cezai sorumluluk getireceği hükmü yer almıştır. Dolayısıyla hatalar da, vergi ziyanına yol açtıklarından cezai sorumluluk doğuran davranışlardan sayılmaktadır (Zeytin, 2007: 86).

Gelişen yazılım hizmetleri ve bilgisayar teknolojileri sayesinde her ne kadar muhasebe işlemlerinde hata azalmış olsa da, uygulamada karşılaşılan hata türlerini genel hatlarıyla matematik hataları, kayıt hataları, nakil hataları, unutmaya ve tekrarlama, bilanço hataları başlıkları altında toplamak mümkündür (Katkat, 2007: 103).

2.2. Muhasebede Hile Kavramı

Hile, bir başka kişi veya grubun zararına neden olacak bir biçimde, bir yarar sağlamak amacıyla, kasıtlı olarak aldatma faaliyetinde bulunmaktır (Bozkurt, 2011:60). Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan Bağımsız Denetim Standardı 240'a göre hile; yönetim, üst yönetimden sorumlu olanlar, çalışanlar veya üçüncü kişiler tarafından bir veya birden fazla kişinin, haksız veya yasalara aykırı bir menfaat elde etmek amacıyla yaptığı aldatma içeren kasıtlı eylemleridir (BDS 240, 2013:9). Sertifikalı Hile Denetçileri Birliği (ACFE- (Association of Certified Fraud Examiners)'ne göre ise hile bir kişinin mesleki görevini çalıştığı işletmenin varlıklarını ve kaynaklarını amacı dışında ve yanlış kullanarak kişisel fayda sağlamasıdır (ACFE, 2012:6). Hileler bilinç-

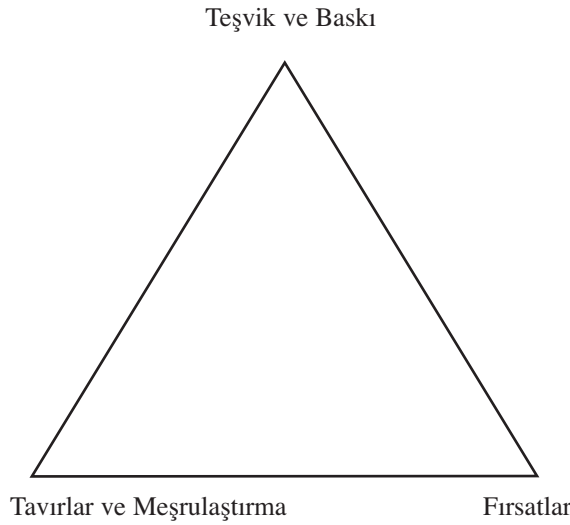
li bir şekilde, önceden planlanarak yapılan eylemlerdir. Hile, hileli işlemler ve sonuçları sadece yöneticiler ve çalışanları değil, işletmeyle ilgili herkesi yakından ilgilendiren ve etkileyen bir olaydır (Küçük, 2008: 3).

Muhasebe hilesi, belli bir amaçla işletmenin işlem, kayıt ve belgelerinin tahrif edilmesidir. Muhasebe hileleri muhasebe hatalarının tersine bilinçli olarak yapılır (Terzi, 2012: 52).

Hile, bir veya birçok nedenle bir kişinin başka bir kişiye karşı haksız üstünlük sağlaması olarak tanımlanmaktadır. Hileli eylemler; yalan, gerçeği çarpıtma, oyun, kurnazlık gibi olumsuzlukları içerir ve çoğu zaman güvenliği ihmal etmeyi gerektirir. İşletmeler açısından konuya baktığımızda ise hile, işletmeyi zarara ve varlık kaybına uğratmaya yönelik kasıtlı ve kötü niyetli her türlü girişim olarak tanımlanabilir (Açık, 2012: 354).

Muhasebe hilelerinin yapılmasının temelinde yatan sebepler; zimmetlerin gizlenmesi, ortakların birbirini yanıltma isteği, daha az kar dağıtma isteği, yolsuzlukların gizlenmesi, teşviklerden haksız yere yararlanma arzusu ve vergi kaçırma düşüncesidir. İşletmelerde hilenin oluşmasına neden olan unsurların bir araya gelmesiyle hile yapmaya müsait bir ortam oluşmakta ve çalışanlar veya yöneticiler tarafından hileler yapılabilmektedir (Kirik, 2007: 53).

Donald R. Cressey tarafından 1940'ların sonlarında geliştirilen ve hile üçgeni olarak da adlandırılan teoriye göre; hilenin işlendiği ortamlarda üç durumun mevcudiyeti söz konusudur. Buna göre; hileli finansal raporlamanın potansiyel olarak mevcut olabilmesi için üç durumdan en az birinin var olması gerekir.



Şekil 1: Hile Üçgeni

Kaynak: Ramos, 2003: 28.

Hile üçgeni yaklaşımına göre hilenin işlendiği ortamda mevcut olan durumlar şunlardır;

Teşvik ve Baskı: Yönetim veya diğer çalışanları hileli davranışta bulunma yönünde güdüleyen kârlılık hedeflemesi, performansa dayalı ücretlendirme gibi bazı teşvik ve/veya baskı unsurları vardır.

Fırsatlar: Kontrollerin yetersizliği, etkisizliği gibi bazı şartlar hilenin oluşumuna bir tür fırsat sunmaktadır.

Tavırlar ve Meşrulaştırma: Hileli davranışta bulunanlar, kişisel ahlâk anlayışlarına uygun olarak hileli davranışlarını meşrulaştırabilir diğer bir deyişle mazur göstermeye çalışabilir.

Bazı kişilerin ahlaki anlayışları onların bilerek ve isteyerek dürüst olmayan davranışlar sergilemesine izin verebilir. Diğer taraftan yeterli ölçüde teşvik ve baskının olduğu ortamlarda, kendisinden bu tür davranışlar beklenmeyen kişilerin bile hileli davranışta bulunması söz konusu olabilir. Teşvik ve baskı ne kadar büyükse bir

kişinin hileye bulaşma fiilini meşrulaştırma ihtimali de o derece büyük olacaktır. (Küçük ve Uzay, 2009: 243). İster hileli finansal raporlama, isterse varlıkların kötüye kullanılması şeklinde olsun hile; hile yapmaya yönelik teşvik veya baskıyı, hile yapmak için algılanan bir fırsatı, eylemin bir ölçüde rasyonelleştirilmesini içerir (BDS 240, 2013: 17).

Hilenin yapılması, anlık bir olgu olmaktan çok belirli aşamaları olan bir sürece benzemektedir. Başka bir deyişle, hile yapmaya başlayan kişilerin büyük bölümü söz konusu eylemi yapmaya devam etmektedir. Zaman içinde önce hile miktar ve tutar olarak artmakta, fakat yakalanmamanın verdiği cesaretle hileleri saklamak için gösterilen titizlik ve özen azalmaktadır (Kandemir, 2010: 19). Muhasebede yapılan hileler, menfaat sağlamayı amaçladığından dolayı uygulamada çok farklı şekillerde oluşmaktadır. Ancak, genelde sıkça görülen muhasebe hileleri; kasti hatalar, kayıt dışı işlemler, sahte belge düzenlenmesi ve kullanılması, işlem den önce ve sonra kayıt, uydurma hesaplar, bilanço hileleri ve bilgisayar hileleri şeklinde sınıflandırılabilir (Çelik, 2010: 27).

2.3. Muhasebede Hile Belirteçleri (Kırmızı Bayraklar)

Hileyi ortaya çıkarmak için somut ve belirleyici kanıtları elde etmek zor olmakla beraber hilenin yapıldığına dair bazı belirtiler bulunmaktadır. Bu uyarıcı nitelikteki belirtilere kırmızı bayraklar adı verilmektedir. Kırmızı bayraklar sonuca götürmekten ziyade hilenin söz konusu olabileceğinin belirteçleridir. Kırmızı bayrakların tespit edilmesi yalnızca ilk adımı oluşturmakta olup yeterli değildir. Denetçi tek başına önemli görülmesine de topluca değerlendirildiğinde hata, hile ve yolsuzluğun göstergesi olan kırmızı bayrakları bir bütün olarak değerlendirmektedir. Değerlendirme süreci tamamlandığında doğru

sonuca yönelik anlamlı karar verilebilmektedir (Çelik, 2010: 48). Hilelerin belirlenmesi veya ortaya çıkarılması için kullanılan yöntemlerden birisi olan kırmızı bayraklar, kesin kanıt niteliği taşımayan, fakat takip edilmesi ve izlenmesi gerekli görülen işlemlerdir. Kırmızı bayrak, gerekli kanıt olmadan bazı şeylerin yanlış olabileceğini ortaya koyan bir göstergedir. Her hile belirtisi doğasında bir anormallik, olağan olmayan bir durum veya olması gerekenden önemli bir sapma görüntüsü taşımaktadır (Bozkurt, 2011: 130). Kırmızı bayraklar yönteminde hile belirticisi olarak bazı kıstaslar dikkate alınmaktadır. Bu hile göstergelerine muhasebe ile ilgili anormallikler, iç kontrol zayıflığı, analitik anormallikler, aşırı yaşam biçimi ve olağan olmayan davranışlar örnek olarak gösterilebilir (Terzi, 2012: 56).

Bu yaklaşım kapsamında uzmanlar, hile ile ilgili belirteçleri, yani kırmızı bayrakları tanımayı öğrenmeli, kanıt bulununcaya kadar bu belirteçleri saklamalı ve izlemelidirler. İşletmelerde hilelerin ortaya çıkartılması eylemi, hileli olabilecek belirtilerin, göstergelerin veya kırmızı bayrakların tanımlanması ile başlamaktadır. Hile belirteçlerinin, hileleri ortaya çıkartmaya çalışan yöneticiler, denetçiler, işverenler ve araştırmacılar tarafından iyi öğrenilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla hilelerin belirlenmesinde temel bileşen, nereye bakacağını bilmektir (Karabınar ve Akyel, 2009: 700).

Bu doğrultuda örneğin herhangi bir çalışanın yaşam düzeyinde gözlenen aşırı değişiklikler, muhasebe kayıtlarında olmaması gereken bir durumun ortaya çıkması, analitik incelemelerde anormal bir durumun saptanması bir zimmete para geçirme eyleminin belirtisi olabilir. Kesin bir yargıya ulaşmada çalışana dair kırmızı bayraklar;

- İzin kullanmamak,
- Kendi sorumluluk alanına başka birisinin girmesine izin vermemek,
- Yoğun çalışma saatleri ve eve iş götürerek denetim dışı kalmayı tercih etmek,
- Kaybolan finansal kayıtlar,
- Açıklanamayan borçlar,
- Davranışlarda beklenmedik değişiklikler olarak sıralanabilir (Yaman, 2008: 213).

3. LİTERATÜR İNCELEMESİ

Muhasebe literatüründe hem hata ve hilelerin sebep ve sonuçlarıyla ilgili hem de meslek mensupları tarafından nasıl algılandığıyla ilgili birçok çalışma yapılmıştır. Son dönemlerde yapılan çalışmalardan bazıları kronolojik olarak aşağıda özetlenmiştir.

Kirik (2007), Afyonkarahisar'da 71 muhasebe meslek mensubunun katılımıyla bir anket çalışması yapmış ve hata ile hileyi eğitim ve etik açısından değerlendirmiştir. Sonuç olarak bu çalışmada, meslek mensuplarının hile konusunda müşteriler tarafından yoğun istek ve baskılara maruz kaldıklarını belirterek, muhasebecilerin iş yoğunluğunun ve mesleki bilgi düzeyinin yetersizliğinin hatalı işlemlere neden olduğu üzerinde durmuştur. Hata ve hilelerin temelinde muhasebeciler kadar müşteriler, hükümet politikaları ve vergi uygulamaları gibi faktörlerin de etkili olduğunu ifade etmektedir. Yetersiz mali denetimlerin, yasal boşlukların ve meslek mensubunun müşterilere olan ücret bağının varlığı, müşterilerin hileli işlem konusundaki baskılarını arttırdığını ortaya koymuştur.

Bayraktar (2007), Türkiye'de muhasebe hilelerini ve bunların hangi amaç ve yöntemlerle yapıldığını araştırdığı çalışmada, Türkiye'de muhasebe hilelerine iki amaca yönelik başvuruldu-

ğunu, bunların da; işletmeyi mevcut durumundan iyi göstermek ve işletmeyi mevcut durumundan kötü göstermek olduğunu ifade etmiştir. Konuya ilişkin hileli işlemlerde zimmete geçirme ile yolsuzlukları gizleme faaliyetlerinin ön plana çıktığı belirtilmiştir.

Katkat (2007), muhasebe meslek mensuplarının katılımıyla, muhasebe kayıtlarının doğru, güvenilir, anlamlı, gerçeğe uygun ve karşılaştırılabilir olup olmadığını test etmek için parametrik olmayan korelasyon analizini kullanarak bir anket çalışması yapmıştır. Bu çalışmasında muhasebenin, muhasebe ilke ve muhasebe standartlarından çok vergi mevzuatına uygun şekilde tutulduğu ve bunun kayıt dışılığa yol açtığını belirtmiştir. Meslek mensupları işletmelerin yasal yükümlülükten kaçınmak amacıyla muhasebecileri yönlendirmeleri nedeniyle işletmelerin getirdiği belgelerin, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge olduğu anlaşılrsa dahi müşteri kaybetme riski dolayısıyla kaydedilebileceğini ifade etmiştir.

Zeytin (2007), Bilecik, Bursa, Eskişehir, Kütahya ve İstanbul'da Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odalarına kayıtlı 360 meslek mensubunun katılımıyla yaptığı ve ANOVA testini kullanarak analizini gerçekleştirdiği bir anket çalışması yapmıştır. Araştırma sonucunda ise bağımsız muhasebe meslek mensuplarının yasaların ve mevzuatın sürekli değişmesine paralel olarak hatalı işlem yaptığını ifade etmiş ve meslek mensuplarının vergi sistemini adil görmediğini, bu durumun bağımsız meslek mensubunu hata ve hileye yönlendiren nedenlerin başında geldiğini tespit etmiştir.

Küçük (2008), hile ve manipülasyonların mali tabloları nasıl etkilediği, uygulama yoluyla bilgi kullanıcılarını yanıltan bu hukuk dışı işlemlerin neler olduğuna dair yaptığı çalışmada, finansal raporlamada yapılan hile ve manipülasyonların şirketleri olduğundan karlı ya da olduğundan

daha az karlı gösterme çabasının bir ürünü olduğuna değinmektedir. Buradan hareketle hile ve hatanın önlenmesi, ortaya çıkarılması ve caydırılması konusunda asıl sorumluluğun işletme yönetimine ait olduğunu ve meslek mensuplarının mesleklerini icra ederlerken toplum çıkarlarının gözetilmesi gerçeğini dikkate almaları gerektiğini ifade etmiştir.

Yaman (2008) ise muhasebede yapılan hata ve hilelere temel mali tablolarda raporlama açısından yaklaşarak, finansal tablo kullanıcılarının nasıl yanıltıldığına dair yaptığı çalışmada işletmeleri özellikle hile yapmaya yönelten en önemli nedenin vergi kaçırma arzusu olduğuna değinmekte ve hata ile hileleri ortaya çıkaran etmenler ortadan kaldırıldığında sorunun çözümünün de kolaylaşacağını belirtmektedir. İşletmelerde ihmal, dikkatsizlik, gereken özenin gösterilmemesi, bilgisizlik ve yolsuzluk gibi nedenlerle yapılabilecek hata ve hilelerin önlenmesi için, etkin bir iç muhasebe sisteminin kurulması gerekliliği de vurgulanmıştır.

Kandemir (2010), muhasebe hileleri ve bunların ortaya çıkarılması konusunda Türkiye'deki bağımsız denetçilerin eğilimleri, algılamaları ve deneyimlerini ortaya koyduğu çalışmasında genel olarak, bağımsız denetçilerin muhasebe hilelerinin ortaya çıkarılmasında daha az deneyimli olduklarına, hilelerin ortaya çıkarılmasında ileri düzeyde teknikler yerine geleneksel teknikler kullandıklarına, hile maliyetini olduğundan daha düşük tahmin ettiklerine değinmiştir.

Çelik (2010), Gaziantep Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler ile Gaziantep Yeminli Mali Müşavirler Odasına bağlı 326 meslek mensubunun katılımıyla, meslek mensuplarının demografik özellikleri bakımından muhasebe hata ve hileleri ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında bir farklılık olup olmadığını tespit etmeyi amaçlayan bir anket çalışması yapmıştır. Verilerin analizi için t-testi ve tek yönlü varyans testi

yaptığı çalışmada hataların müşteri ve meslek mensubunun yanında çalışan personelin dikkatsizliği ve sorumsuzluğundan kaynaklandığını tespit etmiştir. İşletmenin durumunu olduğundan daha iyi göstermek ve vergi avantajı sağlamak amacıyla hileye başvurulduğunu da vurgulamıştır.

Güney ve Bozkurt (2011), Erzurum Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odasına kayıtlı 85 muhasebe meslek mensubu ile 73 stajyerin katılımıyla yapmış olduğu anket çalışmasında, meslek mensuplarının önemli bir kısmının vergi kanunlarındaki boşluklardan müşteri lehine yararlandığı sonucuna ulaştıklarını bildirmişlerdir. Ayrıca bu durumu hoş karşılamasalar da meslek mensubunun tek gelir kaynağı olan müşterisini kaybetme düşüncesinin kendilerini bu yola ittiğini ifade etmişlerdir. Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının yeterli denetimin olmadığından mesleki hata ve hilelerin ortaya çıkarılmadığına değinerek bundan dolayı da meslek mensuplarının toplumda ve müşterileri nazaran hak ettikleri saygıyı görmediklerini savunmaktadırlar.

Kaya ve Yanık (2011), 124 muhasebe meslek mensubunun katıldığı anket yöntemiyle müşteri memnuniyeti ve meslek etiğine dair algı düzeylerini ölçen bir araştırma yapmışlardır. Araştırma sonucunda, meslek mensuplarınca müşteri memnuniyetinin esas alındığını, müşterilerin ise mali tabloların düzenlenmesinde baskı unsuru oluşturduklarını ve hatalı-hileli kayıt talepleri ile karşılaşıldığını buradan hareketle müşterinin meslek mensubunu hileli kayıtlar yapmaya yönlendirdiğini ifade etmişlerdir.

Güney ve Çınar (2012), Erzurum ilinde çalışmakta olan 102 meslek mensubunun katılımıyla SMMM'lerin etik algılarının tespitine yönelik yaptıkları anket çalışmasında ise meslek mensupları arasında yasak olmasına rağmen rekabet yaşandığı ve meslek mensuplarının müşteri kay-

betmemek için etik kuralların dışına çıkarak hileye başvurma eğilimlerinin ortaya çıktığı belirtilmiştir. Ayrıca müşterilerin etik dışı isteklerinin meslek mensubu tarafından dikkate alınmaması durumunda müşterilerin başka muhasebeci ile çalışma girişiminin verilen tepkilerin sürekliliğini olumsuz etkilediğine değinmişlerdir.

4. ARAŞTIRMANIN AMACI VE YÖNTEMI

Muhasebede hata, hile ve hile belirteçleri hem vergisel boyutuyla kamu otoritesini hem de etik ve sosyal sorumluluk boyutuyla toplumu ilgilendirmektedir. Bu olgunun farklı örneklerle çalışılarak farkındalığının artırılmasının ve durum tespitinin yapılmasının faydalı olacağı düşünülmüştür.

Çalışmada temel amaç Balıkesir'de faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının muhasebede hata, hile ve hile belirteçlerine ilişkin görüşlerini ve belirlenmiş bazı yargılara katılım düzeylerini tespit etmektir. Bu kapsamda Çelik (2010) tarafından hazırlanan ve Cronbach Alfa katsayısı 0,953 olarak hesaplanan anket formu belirlenen amaç doğrultusunda uyarlanarak Balıkesir ilinde faaliyette bulunan muhasebe meslek mensuplarına uygulanmıştır. Anket 30.11-04.12/2013 tarihleri arasında uygulanmıştır. Araştırma örnekleme istatistiksel olmayan yöntemlerden kolayda örnekleme yöntemi ile belirlenmiştir. Dolayısıyla elde edilen sonuçların istatistik kütesine genellenmesi yanıltıcı olacaktır. Araştırmanın evreni 2013 yılında Balıkesir'de faaliyet göstermekte olan meslek mensuplarıdır. Balıkesir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odasından sağlanan verilere göre 10.11.2013 tarihi itibarıyla Balıkesir il merkezi, ilçeler ve başka illerde görev yapmakla beraber Balıkesir SMMM Odası'na kayıtlı toplam 930 üye bulunmaktadır. Bu üyelerin 214'ü Serbest Muhasebeci (SM), 716'sı Serbest Muhasebeci

Mali Müşavir (SMMM)'dir. Faaliyet durumu açısından bir işyerine bağlı çalışan üye sayısı 348 iken, serbest çalışan üye sayısı 582'dir. Bir iş yerine bağlı çalışan üyelerin 116'sı SM, 232'si ise SMMM'dir. Serbest çalışan üyelerin 98'i SM, 484'ü SMMM'dir. Araştırmada 120 kişiye ulaşılmış, eksiksiz biçimde doldurulmuş 117 anket değerlendirilmeye alınmıştır. Yapılan bu çalışma sonuçları, araştırmanın yapıldığı Balıkesir ile sınırlıdır. Anket dört bölümden oluşmaktadır. Birinci bölüm meslek mensuplarına ilişkin demografik özellikleri tespit etmeye yönelik sorulardan, ikinci bölüm muhasebe hatalarına ilişkin yargılardan, üçüncü bölüm muhasebe hilelerine ilişkin yargılardan, son bölüm ise karşılaşılan hile belirteçleri ile ilgili sorulardan oluşmaktadır.

Anket formunda sunulan ifadelerle verilecek cevaplar 5'li Likert ölçeğine göre düzenlenmiştir (Anketin 2. ve 3. bölümlerinde; 1-Kesinlikle Katılmıyorum, 2-Katılmıyorum, 3-Kararsızım, 4-Katılıyorum, 5-Kesinlikle Katılıyorum şeklindedir. Anketin 4. Bölümünde ise sıralama; 1-Hiç Karşılaşmıyoruz, 2-Nadiren Karşılaşıyoruz, 3-Ne Karşılaşıyoruz Ne Karşılaşmıyoruz, 4-Sık Karşılaşıyoruz, 5-Çok Sık Karşılaşıyoruz şeklindedir).

Muhasebe meslek mensuplarıyla yapılan 117 geçerli anketin analizi SPSS 16.0 programı ile yapılmıştır. Öncelikle verilerin güvenilirliği test edilmiş ve Cronbach Alfa katsayısı 0,956 olarak hesaplanmıştır. Dolayısıyla anketin güvenilirlik derecesi çok yüksek düzeydedir. Sonrasında anketin birinci bölümünde yer alan demografik özelliklerin frekans ve yüzde dağılımları hesaplanmıştır. Muhasebe hata ve hilelerine ilişkin yargıların ölçüldüğü 25 önerme ile karşılaşılan hile belirteçlerinin sıklığını ölçen 5'li Likert ölçeğiyle hazırlanmış 26 maddenin frekansları hesaplanmıştır. Kolmogorov-Smirnov analizi sonucunda verilerin normal dağılmadığı görülmüş ($p=0,00<0,05$) ve parametrik olmayan testlerden ortalamalar arasındaki farklılıkların anlamlılığı için Mann-Whitney U testi ve gruplu olan değişkenlerin analizi için Kruskal-Wallis testi uygulanmıştır.

5. BULGULAR

Balıkesir ilinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarına uygulanan 117 geçerli anketin birinci bölümünde yer alan demografik özelliklere ilişkin frekans ve yüzde dağılımları Tablo 1'de gösterilmiştir.

Tablo 1: Ankete Katılanların Demografik Özelliklerine Göre Dağılımı

Özellik		Frekans	Yüzde	Özellik		Frekans	Yüzde
Mesleki Unvan ve Faaliyet Türü	Bağımlı SM	8	23,5	Cinsiyet	Erkek	85	72,6
	Bağımlı SMMM	26	76,5		Kadın	32	27,4
	Bağımsız SM	16	19,3	Müşteri Sayısı	30 ve Daha Az	43	36,8
	Bağımsız SMMM	67	80,7		31-60	36	30,8
Eğitim	Lise	26	22,2		61-90	23	19,7
	Önlisans	22	18,8		91-120	13	11,1
	Lisans	66	56,4	121 ve Üzeri	2	1,7	
	Lisansüstü	3	2,6	Yaş	25 Yaş ve Altı	2	1,7
Mesleki Tecrübe	0-5 Yıl	16	13,7		26-35 Yaş	25	21,4
	6-15 Yıl	31	26,5		36-45 Yaş	37	31,6
	16-25 Yıl	36	30,8		46-50 Yaş	26	22,2
	26 yıl ve Üzeri	34	29,1		51 Yaş ve Üzeri	27	23,1
TOPLAM	117	100	TOPLAM	117	100		

Ankete katılanların %29'u bir işyerine bağlı olarak çalışırken %71'i bağımsız olarak faaliyetlerini sürdürmektedir. Eğitim düzeyleri açısından ele alındığında %77,7'sinin yükseköğrenim mezunu olduğu görülmektedir. Ankete katılanların %59,8'i 15 yıldan daha uzun süreli bir mesleki tecrübeye sahiptir. Meslek mensuplarının %72,6'sı erkek iken kadın meslek mensuplarının yüzdesi ise %27,4 olmuştur. Müşteri sayısı açısından değerlendirildiğinde meslek mensupları-

nın %36,8'inin 30 ve daha az, %30,7'sinin 31-60 arası, %30,7'sinin ise 61-120 arası müşteriye hizmet verdiği görülmektedir. Yaş değişkeni açısından bakıldığında katılımcıların %45,3'ü 45 yaşın üzerindeki %53'ü 26-45 yaş aralığındadır.

Muhasebe meslek mensuplarının muhasebe hataları ile ilgili yargılara katılma dereceleri Tablo 2'de gösterilmiştir.

Tablo 2: Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Hataları İle İlgili Yargıları

Değişkenler	Frekans/Yüzde				
	5	4	3	2	1
Muhasebe Hataları İle İlgili Yargılar					
1. Matematiksel olarak meydana gelen hatalardır.	23	61	19	13	1
	%19,7	%52,1	%16,2	%11,1	%0,9
2. Kayıt esnasında yapılan hatalardır.	28	64	11	11	3
	%23,9	%54,7	%9,4	%9,4	%2,6
3. Nakil esnasında meydana gelen hatalardır.	6	59	30	17	5
	%5,1	%50,4	%25,6	%14,5	%4,3
4. Unutma ve tekrarlama ile meydana gelen hatalardır.	13	58	30	11	5
	%11,1	%49,6	%25,6	%9,4	%4,3
5. Bilanço üzerinde yapılan hatalardır.	9	50	29	22	7
	%7,7	%42,7	%24,8	%18,8	%6
6. Personel dikkatsizlikleri nedeni ile meydana gelmektedir.	24	58	20	11	4
	%20,5	%49,6	%17,1	%9,4	%3,4
7. Meslek mensuplarının hatalarından dolayı meydana gelmektedir.	15	58	29	12	3
	%12,8	%49,6	%24,8	%10,3	%2,6
8. Müşterilerden gelen hatalı ve yanlış verilerden dolayı meydana gelmektedir.	20	64	18	10	5
	%17,1	%54,7	%15,4	%8,5	%4,3
9. İşletmenin alacak ve borçlarının mahsup edilerek bilançoda gösterilmesinden dolayı meydana gelmektedir.	17	36	38	23	3
	%14,5	%30,8	%32,5	%19,7	%2,6
10. Yevmiye defterine tam ve doğru yapılan kayıtların isim benzerliği nedeniyle defteri kebire yanlış aktarılmasından kaynaklanmaktadır.	11	41	30	26	9
	%9,4	%35	%25,6	%22,2	%7,7
11. Meslek mensuplarının tam ve donanımlı olmamasından dolayı meydana gelmektedir.	12	45	34	20	6
	%10,3	%38,5	%29,1	%17,1	%5,1
12. Meslek mensuplarının kullanmış olduğu teknolojinin yetersiz olmasından dolayı meydana gelmektedir.	7	52	28	25	5
	%6	%44,4	%23,9	%21,4	%4,3

Katılımcıların %78,6'sı hataların kayıt esnasında yapıldığı, %71,8'i hataların matematiksel olarak oluştuğu, yine %71,8'inin ise müşterilerden gelen hatalı verilerden dolayı gerçekleştiği, %70,1'i personel dikkatsizliklerinden kaynak-

landığı, %62,4'ü meslek mensuplarının hatalarından dolayı yapıldığı, %60,7'si unutma ve tekrarlama ile meydana geldiği ve %55,5'i nakil esnasında gerçekleştiği yargılarına katıldıkları görülmektedir.

Muhasebe meslek mensuplarının hilelere ilişkin yargılara katılım oranları Tablo 3’de gösterilmiştir.

Tablo 3: Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Hileleri İle İlgili Yargıları

Değişkenler	Frekans/Yüzde				
	5	4	3	2	1
Muhasebe Hileleri İle İlgili Yargılar					
1. Belli bir kasıt taşıyan kasti hatalardır.	13	56	18	21	9
	%11,1	%47,9	%15,4	%17,9	%7,7
2. Belgesiz bir şekilde yapılan kayıt dışı işlemlerdir.	10	44	29	24	10
	%8,5	%37,6	%24,8	%20,5	%8,5
3. İşlem gerçekleşmeden kayıt altına almadır.	10	42	35	20	10
	%8,5	%35,9	%29,9	%17,1	%8,5
4. Uydurma hesap açılarak hilelerin yapılmasıdır.	7	36	34	28	12
	%6	%30,8	%29,1	%23,9	%10,3
5. Bilanço maskelenerek yapılan işlemlerdir.	8	40	36	26	7
	%6,8	%34,2	%30,8	%22,2	%6
6. Bilgisayar üzerinden yapılan hilelerdir.	9	34	44	20	10
	%7,7	%29,1	%37,6	%17,1	%8,5
7. Sahte belge düzenlenmesi ve kullanılmasıdır.	18	45	16	20	18
	%15,4	%38,5	%13,7	%17,1	%15,4
8. İşletme çalışanlarının yaptığı yolsuzlukları gizlemek amacı ile yapılmaktadır.	13	48	24	23	9
	%11,1	%41	%20,5	%19,7	%7,7
9. İşletmenin gerçek durumunu göstermeyerek işletmeye menfaat sağlamak amacıyla yapılmaktadır.	16	50	27	16	8
	%13,7	%42,7	%23,1	%13,7	%6,8
10. Vergi kaçırmak amacı ile yapılmaktadır.	18	49	30	10	10
	%15,4	%41,9	%25,6	%8,5	%8,5
11. İşletmenin imajını güçlendirmek için yapılmaktadır.	19	47	21	23	7
	%16,2	%40,2	%17,9	%19,7	%6
12. Bankalardan daha fazla kredi almak için yapılmaktadır.	13	55	29	13	7
	%11,1	%47	%24,8	%11,1	%6
13. Meslek mensupları vergi kanunlarındaki boşluklardan yararlanmak için hileye başvururlar.	4	30	37	39	7
	%3,4	%25,6	%31,6	%33,3	%6

Yargılara kesinlikle katılıyorum ve katılıyorum şeklinde görüş bildirme oranlarının toplamda %50'nin üstünde olduğu ifadeler bakıldığında hilenin; belirli bir kasıt taşıyan hata (%69), sahte belge düzenlenmesi ve kullanılması (%54), işletme çalışanlarının yaptığı yolsuzlukları gizlemek amacı yapılan işlemler (%52,2), işletmenin gerçek durumunu göstermeyerek işletmeye menfaat sağlamak amacıyla yapılan işlemler (%56,4), vergi kaçırmak için yapılan işlemler (%57,3), işletmenin imajını güçlendirmek için yapılan işlemler (%56,4) ve bankalardan daha fazla kredi almak için yapılan işlemler (%58,1) şeklinde algılandığı anlaşılmaktadır.

Yargılara kesinlikle katılmıyorum ve katılmıyorum şeklinde görüş bildirme oranlarının en yüksek olduğu ifadeler ise şunlardır; Meslek mensupları vergi kanunlarındaki boşluklardan yararlanmak için hileye başvururlar (%39,3), uydurma hesap açılarak hilelerin yapılmasıdır (%34,2), sahte belge düzenlenmesi ve kullanılmasıdır (%32,5), belgesiz bir şekilde yapılan kayıt dışı işlemlerdir (%29,00), bilanço maskeleyerek yapılan işlemlerdir (%28,2).

Muhasebe meslek mensuplarının müşterileri açısından karşılaştıkları hile belirteçleriyle karşılaşma sıklıkları Tablo 4'de gösterilmiştir.

Tablo 4: Muhasebe Meslek Mensuplarının Müşterileri ile İlgili Karşılaştıkları Hile Belirteçleri

Değişkenler	Frekans/Yüzde				
	5	4	3	2	1
Karşılaşılan Hile Belirteçleri					
1. Nakit tahsilatlar artarken, çek veya kredi kartı tahsilatlarının azalması veya aynı kalması.	11	50	25	28	3
	%9,4	%42,7	%21,4	%23,9	%2,6
2. Günlük nakit tahsilatları ile banka raporları arasındaki farklılıklar.	21	33	33	23	7
	%17,9	%28,2	%28,2	%19,7	%6
3. Kasadaki nakitte, olağan olmayan veya beklenmeyen dalgalanmalar.	13	57	19	22	6
	%11,1	%48,7	%16,2	%18,8	%5,1
4. Satıcıdan gelen faturaların numaralarının ardışık olması.	12	44	26	29	6
	%10,3	%37,6	%22,2	%24,8	%5,1
5. Yüksek düzeylerde ve sıklıklarda hizmet alımı yapılması.	11	48	26	24	8
	%9,4	%41	%22,2	%20,5	%6,8
6. Alınan mal veya hizmetlerin standart fiyatların oldukça üzerinde olması.	8	42	17	33	17
	%6,8	%35,9	%14,5	%28,2	%14,5
7. Benzer tarihte bir satıcıya birden fazla ödeme yapılması.	4	53	28	20	12
	%3,4	%45,3	%23,9	%17,1	%10,3
8. Belirli satıcılara faturaları geldiğinde hemen ödeme yapılması.	5	54	27	24	7
	%4,3	%46,2	%23,1	%20,5	%6

Tablo 4: Muhasebe Meslek Mensuplarının Müşterileri ile İlgili Karşılaştıkları Hile Belirteçleri (Devamı)

9. Belli bir satıcıdan gelen faturaları sürekli olarak aynı çalışanın onaylaması.	5	38	27	32	15
	%4,3	%32,5	%23,1	%27,4	%12,8
10. Aynı satıcıdan gelen faturalardaki bilgilerin farklı olması.	7	37	18	24	31
	%6	%31,6	%15,4	%20,5	%26,5
11. Satılan mal maliyetlerinde açıklanamayan artışlar.	7	46	24	23	17
	%6	%39,3	%20,5	%19,7	%14,5
12. Bir satıcıdan aşırı düzeyde yapılan alımlar ve müşteri politikalarından sapmalar.	13	35	28	30	11
	%11,1	%29,9	%23,9	%25,6	%9,4
13. Aynı banka numarasına veya posta adresine sahip birden fazla işletme çalışanın bulunması.	13	24	22	21	37
	%11,1	%20,5	%18,8	%17,9	%31,6
14. Günün sonunda kullanılan çek ile ertesi gün kullanılan çek arasında eksik çek bulunması.	3	41	24	30	19
	%2,6	%35	%20,5	%25,6	%16,2
15. Bankadan ödendi bilgisi geldiği halde, kayıtlarda yer almayan çekler.	8	35	31	34	9
	%6,8	%29,9	%26,5	%29,1	%7,7
16. Karlarda açıklanamayan azalmalar ve faaliyet giderlerinde oluşan artışlar.	5	32	29	40	11
	%4,3	%27,4	%24,8	%34,2	%9,4
17. Satıcı faturalarına yapılan çift ödemeler.	7	27	20	28	35
	%6	%23,1	%17,1	%23,9	%29,9
18. Bilinen müşterilere olağan olmayan zamanlarda ve olağan olmayan tutarlarda yapılan ödemeler.	6	23	30	36	22
	%5,1	%19,7	%25,6	%30,8	%18,8
19. Gider raporunun, harcamayı yapan tarafından onaylanmış olması.	8	27	26	32	24
	%6,8	%23,1	%22,2	%27,4	%20,5
20. Aynı görevdeki kişilerin yaptıkları benzer kalemlere ait harcamaların farklı tutarlarda olması.	6	30	21	39	21
	%5,1	%25,6	%17,9	%33,3	%17,9
21. Çalışanın bir satıcıdan getirdiği harcama belgelerine ait numaraların ardışık sıra izlemesi.	13	26	21	43	14
	%11,1	%22,2	%17,9	%36,8	%12
22. Envanter kayıtlarında yapılan ve mantıklı açıklamaları olmayan düzeltmeler.	2	35	22	40	18
	%1,7	%29,9	%18,8	%34,2	%15,4
23. Satışların maliyetinin, satışlara olan oranının artış göstermesi.	5	40	25	36	11
	%4,3	%34,2	%21,4	%30,8	%9,4

Tablo 4: Muhasebe Meslek Mensuplarının Müşterileri ile İlgili Karşılaştıkları Hile Belirteçleri (Devamı)

24. Tahsilatı yapılamayan satışlarda veya şüpheli alacaklarda artışlar.	8	26	25	46	12
	%6,8	%22,2	%21,4	%39,3	%10,3
25. Mal gönderildikten sonra iptal edilen satışlar.	8	31	18	47	13
	%6,8	%26,5	%15,4	%40,2	%11,1
26. Değersiz hale getirilen, kaybolan, çalınan veya atık durumuna gelen mallarda artış.	7	32	19	36	23
	%6	%27,4	%16,2	%30,8	%19,7

Özellikle çok sık karşılaşıyoruz ve karşılaşıyoruz şeklinde belirtilen görüşlerin oransal toplamı %50'nin üzerinde olduğu ifadelerle bakıldığında hangi hile yöntemlerine daha çok başvurulduğu ortaya çıkmaktadır. Bunlar; nakit tahsilatların artarken çek veya kredi kartı tahsilatlarının azalması veya aynı kalması (%52,3), kasadaki nakitte olağan olmayan ve beklenmeyen dalgalanmalar (%59,8), yüksek düzeylerde ve sıklıklarda hizmet alımı yapılması (%49,4) ve belirli satıcılara faturaları geldiğinde hemen ödeme yapılmasıdır (%50,5). Buna karşın yüksek oranda hiç karşılaşılmadığı belirtilen ilk üç belirteç ise aynı banka numarasına veya posta adresine sahip birden fazla işletme çalışanın bulunması (%31,6), satıcı faturalarına çift ödeme yapılması (%29,9) ve aynı satıcıdan gelen faturalardaki

bilgilerin farklı olması (%26,5) belirteçleridir. Aynı şekilde yüksek oranda nadiren karşılaşıldığı belirtilen ilk üç belirteç ise mal gönderildikten sonra iptal edilen satışlar (%40,2), tahsilatı yapılamayan satışlarda veya şüpheli alacaklarda artışlar (%39,3) ve çalışanın bir satıcıdan getirdiği harcama belgelerine ait numaraların ardışık sıra izlemesi (%36,8) belirteçleridir.

Kolmogorov-Smirnov analizi sonucunda verilerin normal dağılım ($p=0,00<0,05$) sergilemediği görüldüğünden SM ve SMMM unvanlarına sahip meslek mensuplarının bağımlı ve bağımsız faaliyet gösterme türleri ile cinsiyetlerine göre iki grup arasında değişkenler açısından istatistiksel olarak anlamlı bir ilişkinin olup olmadığını belirlemek amacıyla Mann Whitney U testi yapılmıştır.

Tablo 5: Cinsiyet Açısından Anlamlı Farklılıklar

	Değişkenler	Cinsiyet	N	Mean Rank	Z Değeri	P Değeri
Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Hataları ile İlgili Yargıları	Matematiksel olarak meydana gelen hatalardır.	Erkek	85	54,55	-2,514	0,012
		Kadın	32	70,81		
		Toplam	117			
	Kayıt esnasında yapılan hatalardır.	Erkek	85	54,61	-2,52	0,012
		Kadın	32	70,67		
		Toplam	117			

Tablo 5: Cinsiyet Açısından Anlamlı Farklılıklar (Devamı)

Muhasebe Meslek Mensuplarının Müşterileri ile İlgili Karşılaştıkları Hile Belirteçleri	Aynı banka numarasına veya posta adresine sahip birden fazla işletme çalışanın bulunması.	Erkek	85	55,31	-1,974	0,048
		Kadın	32	68,81		
		Toplam	117			
	Bankadan ödendi bilgisi geldiği halde, kayıtlarda yer almayan çekler.	Erkek	85	55,22	-2,039	0,041
		Kadın	32	69,05		
		Toplam	117			
	Karlarda açıklanamayan azalmalar ve faaliyet giderlerinde oluşan artışlar.	Erkek	85	54,74	-2,303	0,021
		Kadın	32	70,31		
		Toplam	117			
	Bilinen müşterilere olağan olmayan zamanlarda ve olağan olmayan tutarlarda yapılan ödemeler.	Erkek	85	55,25	-2,009	0,045
		Kadın	32	68,95		
		Toplam	117			
	Tahsilatı yapılamayan satışlarda veya şüpheli alacaklarda artışlar.	Erkek	85	55,34	-1,986	0,047
		Kadın	32	68,72		
		Toplam	117			

Muhasebe meslek mensuplarının Tablo 5’de sıra ortalaması (mean rank) değerleri incelendiğinde kadın meslek mensuplarının “matematiksel olarak meydana gelen hatalardır” ve “kayıt esnasında yapılan hatalardır” ifadelerine katılımlarının erkek meslek mensuplarına göre daha yüksek olduğu görülmektedir ve cinsiyetler açısından anlamlı farklılıklar olduğu sonucuna ulaşılmıştır ($p=0,012<0,05$).

Yine uygulamacıların müşterileri açısından hile belirteçleriyle karşılaşma sıklıkları incelendiğinde aynı banka numarasına veya posta adresine sahip birden fazla işletme çalışanın bulunması ($p=0,048<0,05$), bankadan ödendi bilgisi geldi-

ği halde kayıtlarda yer almayan çekler olması ($p=0,041<0,05$), karlarda açıklanamayan azalmalar ve faaliyet giderlerinde artışlar olması ($p=0,021<0,05$), bilinen müşterilere olağan olmayan zamanlarda ve olağan olmayan tutarlarda yapılan ödemeler olması ($p=0,045<0,05$) ve tahsilatı yapılamayan satışlarda veya şüpheli alacaklarda artışlar olması ($p=0,047<0,05$) belirteçleri için cinsiyetler açısından istatistiki olarak anlamlı farklılıklar olduğu görülmektedir.

Sıra ortalaması değerleri incelendiğinde kadın meslek mensuplarının belirtilen hile belirteçleriyle karşılaşma sıklıklarının erkek meslek mensuplarına göre daha yüksek olduğu söylenebilir.

Tablo 6: Faaliyet Türü Açısından Anlamlı Farklılıklar

	Değişkenler	Faaliyet Türü	N	Mean Rank	Z Değeri	P Değeri
Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Hataları İle İlgili Yargıları	Bilanço üzerinde yapılan hatalardır.	Bağımlı	34	68,43	-2,029	0,042
		Bağımsız	83	55,14		
		Toplam	117			
Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Hileleri İle İlgili Yargıları	Meslek mensupları vergi kanunlarındaki boşluklardan yararlanmak için hileye başvururlar.	Bağımlı	34	68,88	-2,109	0,035
		Bağımsız	83	54,95		
		Toplam	117			

Tablo 6’da da görüldüğü üzere, muhasebe hatalarının bilanço üzerinde yapılan hatalar olması ($p=0,042<0,05$) ve hileye başvurulmasının vergi kanunlarındaki boşluklardan yararlanmak için yapıldığı ($p=0,035<0,05$) yargısına katılım konusunda bağımlı ve bağımsız çalışan meslek mensupları arasında istatistiki olarak anlamlı farklılıklar olduğu tespit edilmiştir.

Sıra ortalaması değerlerine bakıldığında faaliyet türü açısından bağımsız olarak faaliyet gösteren meslek mensuplarının her iki yargıya da katılımlarının bir işyerine bağımlı çalışanlara göre daha düşük olduğu görülmektedir.

Tablo 7’de, uygulamacıların meslek unvanlarına göre muhasebe hata ve hilelerine ilişkin yargılara katılma dereceleri ile hile belirteçleriyle karşılaşma sıklıkları arasında istatistiki olarak anlamlı farklılıklar olan ifadeler gösterilmiştir ($p<0,05$).

Sıra ortalaması değerleri, genel olarak SMMM’lerin SM’lere göre yargılara katılma ve hile belirteçleriyle karşılaşma sıklıklarının oransal olarak daha yüksek olduğunu göstermektedir.

Tablo 7: Meslek Unvanı Açısından Anlamlı Farklılıklar

	Değişkenler	Unvan	N	Mean Rank	Z Değeri	P Değeri
Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Hataları İle İlgili Yargıları	Meslek mensuplarının hatalarından dolayı meydana gelmektedir.	SM	34	42,79	-2,832	0,005
		SMMM	93	63,18		
		Toplam	117			
	Belgesiz bir şekilde yapılan kayıt dışı işlemlerdir.	SM	24	46,77	-2,063	0,039
		SMMM	93	62,16		
		Toplam	117			

Tablo 7: Meslek Unvanı Açısından Anlamlı Farklılıklar (Devamı)

Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Hileleri İle İlgili Yargıları	İşletme çalışanlarının yaptığı yolsuzlukları gizlemek amacı ile yapılmaktadır.	SM	24	45	-2,374	0,018
		SMMM	93	62,61		
		Toplam	117			
	Vergi kaçırmak amacı ile yapılmaktadır.	SM	24	46,44	-2,139	0,032
		SMMM	93	62,24		
		Toplam	117			
	İşletmenin imajını güçlendirmek için yapılmaktadır.	SM	24	47,17	-2,001	0,045
		SMMM	93	62,05		
		Toplam	117			
	Meslek mensupları vergi kanunlarındaki boşluklardan yararlanmak için hileye başvururlar.	SM	24	45,29	-2,323	0,02
		SMMM	93	62,54		
		Toplam	117			
Muhasebe Meslek Mensuplarının Müşterileri ile İlgili Karşılaştıkları Hile Belirteçleri	Günlük nakit tahsilatları ile banka raporları arasındaki farklılıklar.	SM	24	43,21	-2,636	0,008
		SMMM	93	63,08		
		Toplam	117			
	Benzer tarihte bir satıcıya birden fazla ödeme yapılması.	SM	24	46,83	-2,092	0,036
		SMMM	93	62,14		
		Toplam	117			
	Belirli satıcılara faturaları geldiğinde hemen ödeme yapılması.	SM	24	46,17	-2,216	0,027
		SMMM	93	62,31		
		Toplam	117			
	Satıcı faturalarına yapılan çift ödemeler.	SM	24	46,98	-2,006	0,045
		SMMM	93	62,1		
		Toplam	117			

Muhasebe meslek mensuplarının mesleki tecrübeleri, yaşları, müşteri sayıları ve eğitim düzeyleriyle muhasebe hata ve hileleri ile ilgili yargılarının yanısıra müşterileri ile ilgili karşılaştıkları hile belirteçleri arasındaki ilişkiler açısından gruplara göre istatistik olarak anlamlı farklılıkların olup olmadığını tespit edebilmek için sü-

rekli değişkenlere sahip üç ya da daha fazla grup arasında karşılaştırma yapma olanağı veren Kruskal-Wallis testi yapılmıştır. Kruskal-Wallis H testi sürekli değişkenlere sahip üç ya da daha fazla grup arasında karşılaştırma yapmayı sağlamaktadır.

Tablo 8: Eğitim Düzeyi Açısından Anlamlı Farklılıklar

	Değişkenler	Öğrenim Türü	N	Mean Rank	df	P Değeri
Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Hataları İle İlgili Yargıları	Meslek mensuplarının kullandığı teknolojinin yetersiz olmasından dolayı meydana gelmektedir.	Lise	26	66,08	3	0,046
		Önlisans	22	62,64		
		Lisans	66	55,85		
		Lisansüstü	3	40,33		
		Toplam	117			

Eğitim düzeyi bakımından Tablo 8’de gösterildiği gibi hataların meslek mensuplarının kullandığı teknolojinin yetersiz olmasından dolayı meydana geldiği yargısına katılım konusunda istatistiki olarak anlamlı bir fark olduğu tespit edilmiştir ($p=0,046<0,05$).

Sıra ortalaması değerleri açısından bakıldığında muhasebe hatası ile ilgili bu yargıya lise mezunlarının katılımlarının diğer eğitim düzeylerine göre daha yüksek olduğu görülmektedir. Yargıya katılım açısından lise mezunlarını sırasıyla önlisans, lisans ve lisansüstü mezunları takip etmektedir. Genel olarak eğitim düzeyi arttıkça teknolojik yetersizliğin muhasebe hatalarına yol açtığına olan inanç azalmıştır.

Yapılan Kruskal-Wallis testi sonucunda, mesleki tecrübe, yaş ve müşteri sayısı açısından hata ve hilelere ilişkin yargılara katılma düzeyi ile hile belirteçleriyle karşılaşma sıklığı arasında istatistiki olarak anlamlı bir farklılık bulunmamıştır.

6. SONUÇ ve ÖNERİLER

Muhasebe sisteminin ürettiği bilgilerin doğru, güvenilir ve tarafsız olmasında, meslek mensuplarının müşteri, devlet ve topluma karşı yüklenedikleri sorumluluğun farkında olarak kanunlara ve iş ahlakına uygun davranmasının rolü büyüktür. Muhasebe mesleğinin gelişimi ve prestiji bu

felsefeye uygun davranan uygulamacıların varlığı ile doğru orantılıdır. Balıkesir ili genelinde muhasebe meslek mensuplarına yönelik uygulanan bu anket çalışmasından elde edilen meslek mensuplarının muhasebede hata ve hileye ilişkin görüşleri, geçmişten günümüze kadar tartışılmakta olan sorunların halen varlığını sürdürdüğünü belgeler niteliktedir. Buradan hareketle muhasebe meslek mensuplarına göre muhasebe hataları matematiksel olarak meydana gelmekte, kayıt ve nakil esnasında gerçekleşmekte, müşterilerden gelen hatalı verilerden kaynaklanmakta, personel dikkatsizlikleri nedeniyle ve meslek mensuplarınca yapılmaktadır.

Çalışmada elde edilen bulgulara göre muhasebe hileleri, belirli bir kasıt taşıyan hatalardır. Yapılış amacı açısından ele alındığında ise işletme çalışanlarının yaptığı yolsuzlukları gizlemek, işletmenin gerçek durumunu göstermeyerek işletmeye menfaat sağlamak, vergi kaçırmak, işletmenin imajını güçlendirmek ve bankalardan daha fazla kredi almak için sahte belge düzenleyerek veya kullanılarak yapılan işlemlerdir. Hileyi yaptırmanın (müşteri) ve yapanın (meslek mensubu) mutlak surette caydırıcı cezalara tabi olması gerekmektedir. Bu noktada hem vergi idaresinin hem de meslek odalarının denetim kurullarına ciddi görevler düşmektedir.

Çalışmada ulaşılan dikkat çekici bulgulardan birisi kadın meslek mensuplarının hile belirteçleri ile erkek meslektaşlarına nazaran daha sık karşılaşmalarıdır. Bunlar, aynı banka numarasına veya posta adresine sahip birden fazla işletme çalışanın bulunması, bankadan ödendi bilgisi geldiği halde kayıtlarda yer almayan çeklerin olması, karlarda açıklanamayan azalmalar ve faaliyet giderlerinde oluşan artışlar, bilinen müşterilere olağan olmayan zamanlarda ve olağan olmayan tutarlarda yapılan ödemeler ve tahsilatı yapılamayan satışlarda veya şüpheli alacaklarda artışlar olması şeklindeki hile belirteçleridir. Bu durumdan yola çıkarak kadın meslek mensuplarının daha dikkatli, titiz ve seçici çalıştığı yorumu yapılabilir. Meslek unvanı açısından ise SMMM'ler, günlük nakit tahsilatları ile banka raporları arasındaki farklılıklar olması, benzer tarihte bir satıcıya birden fazla ödeme yapılması, belirli satıcılara faturaları geldiğinde hemen ödeme yapılması, satıcı faturalarına yapılan çift ödemelerin olması şeklindeki hile belirteçleri ile SM'lere göre daha yüksek oranda karşılaşmaktadır.

Çalışmada elde edilen bir diğer dikkat çekici bulgu ise; meslek mensuplarının kullanmış olduğu teknolojiye yetersizliğin muhasebede

hataya neden olduğu yargısına eğitim düzeyi düştükçe katılımın artmasıdır. Lise mezunu bir meslek mensubu ile yüksek lisans mezunu bir meslek mensubunun katılım düzeylerindeki farklılık, bilgi teknolojilerinden yeterli düzeyde faydalanmada bir takım uyum sorunu yaşandığına işaret etmektedir. Muhasebede bilgi teknolojilerinin yaygınlaşması ve muhasebe sistemine yönelik yazılımların çoğalması her ne kadar çağın gerekliliklerinden birisi olsa da bu sistemlerin uygulamada kolaylık sağlaması ve karışıklığa sebep olmaması asıl hedeflerden birisi olmalıdır.

Sonuç olarak, hilelerin belirli bir kasıt taşıyan hatalar, hataların ise meslek mensuplarının donanımlı olmamasından kaynaklandığı görüşünün hakim olduğu düşünüldüğünde gerekçesi her ne olursa olsun hata ve hileler ile sonuçları konusunda muhasebe meslek mensuplarına yönelik uygulama tabanlı eğitim kursları, toplantı ve programlar düzenlenmesi gerekmektedir. Bu sorunu çözmesi beklenen meslek odalarının yeterli bilgi, deneyim ve teknolojiye sahip olduğu göz önüne alındığında meslek mensuplarının yanı sıra müşterilerin de bu konudaki algı düzeylerinin artırılmasının bahsi geçen süreçlerle sağlanmış olacağı söylenebilir.

KAYNAKÇA

ACFE, The Association of Certified Fraud Examiners, “**Report to the Nation on Occupational Fraud and Abuse - 2012 Global Fraud Study**”, http://www.acfe.com/uploadedFiles/ACFE_Website/Content/rtn/2012-report-to-nations.pdf, Erişim Tarihi: 16.12.2013

Açık, Serap, “Muhasebede Hata ve Hilelerin Vergi Hukuku Açısından İncelenmesi”, **Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 2012, Cilt 16, Sayı 3, ss. 351-366

Bayraktar, Ahmet, **Türkiye’de Muhasebe Hileleri Tarihi**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Edirne 2007.

Bozkurt, Nejat, **İşletmelerin Kara Deliği: Hile Çalışan Hileleri**, 2. Baskı, Alfa Yayınları, İstanbul, 2011.

Çelik, Tuncay, **Muhasebede Hata ve Hileler İle İlgili Muhasebe Meslek Mensupları Üzerinde Bir Araştırma**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Niğde, 2010.

Güney, Selami ve Ramazan Bozkurt, “Muhasebe Meslek Mensubu ve Aday Stajyerlerin Muhasebe Hata ve Hileleri Karşısındaki Etiksel Tutumları: Erzurum İli Muhasebe Meslek Mensupları ve Stajyerler Uygulaması”, http://icongfes2011.tolgaerdogan.net/documents/national_presantations/UL08.pdf, Erişim Tarihi: 20.12.2013

Güney, Selami ve Orhan Çınar, “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin (SMMM) Etik Algıları: Erzurum Örneği”, **Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, 2012, Cilt 26, Sayı 2, ss. 91-106.

Güredin, Ersin, **Denetim ve Güvence Hizmetleri**, 11. Baskı, Arıkan Yayınları, İstanbul, 2007.

Kandemir, Canol, **Muhasebe Hilelerinin Ortaya Çıkarılmasında ve Önlenmesinde Bağımsız Denetimin Rolü ve Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Adana, 2010.

Karabınar, Selahattin ve Nermin Akyel, “Hileler ve Muhasebe Denetimindeki Yeri”, **1. Uluslararası Balkanlar’da Tarih ve Kültür Kongresi**, 2009, ss. 691-704, <http://www.sbekongre.sakarya.edu.tr/kongre1/Bildiri/691-704.pdf>, Erişim Tarihi: 15.12.2013

Katkat, Münevver, **Muhasebede Vergi Yönünden Denetimin Kayıt Dışı Ekonomi Üzerindeki Başarısı**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Erzurum, 2007.

Kaya, Nurullah ve Ramazan Yanık, “Muhasebe Meslek Ahlâkı, Etik ve Müşteri Tatmini İlişkisi”, **EKEV Akademi Dergisi**, Yıl 15, Sayı 49, Güz 2011, ss. 293-306.

KGK, “BDS-240 (Bağımsız Denetim Standardı 240) Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları”, http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_240.pdf, Erişim Tarihi: 17.12.2013

Kirik, Zafer, **Muhasebe Hata ve Hileleri ile Muhasebe Mesleğinde Etik: Afyonkarahisar’da Muhasebeciler Üzerine Bir Araştırma**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir, 2007.

Küçük, İsmail, **Finansal Raporlamada Hile-Manipülasyonlar ve Önlenmesi**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2008.

Küçük, Ergün ve Şaban Uzun, “Hileli Finansal Raporlamanın Oluşumu ve Doğurduğu Sorunlar”, **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı 32, Ocak-Haziran 2009, ss. 239-258.

Özbek, C. Yiğit, “TMS 24: İlişkili Taraf Açıklamaları,” **MÖDAV Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt 11, Sayı 4, Aralık 2009, ss.147-182.

Ramos, Michael, “Auditors’ Responsibility for Fraud Detection”, **Journal of Accountancy**, 2003.<http://www.journalofaccountancy.com/issues/2003/jan/auditorsresponsibilityforfrauddetection.htm>, Erişim Tarihi: 06.06.2014

Selimoğlu, Kardeş Seval ve Şaban Uzun, **Muhasebe Denetimi**, 3. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2011.

Terzi, Serkan, “Hile ve Usulsüzlüklerin Tespitinde Veri Madenciliğinin Kullanımı”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Nisan 2012, ss. 51-63.

Yaman, Tuba, **Finansal Tablolar Aracılığı ile Kullanıcılara Yanıltıcı Bilgi Sunulması ve Sonuçları**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2008.

Zeytin, Mustafa, **Bağımsız Muhasebe Meslek Mensuplarını Hata ve Etik Dışı Davranışlara Yönlendiren Faktörler**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kütahya, 2007.

MUHASEBE POLİTİKALARININ SEÇİMİNE ETKİ EDEN FAKTÖRLER: BORSA İSTANBUL (BİST)'DA BİR UYGULAMA

Yrd. Doç. Dr. İdris VARICI*

Araş. Gör. Fevziye KALIPÇI ÇAĞIRAN**

ÖZET

Bu araştırmanın amacı, BİST’de faaliyet gösteren “Gıda-İçki” ve “Dokuma-Giyim-Deri” sektöründeki işletmelerin muhasebe politikası seçimini belirleyen önemli etkenlerin belirlenmesidir. Bu amaçla borsada faaliyet gösteren bu firmaların muhasebe politikalarının seçiminde, yöneticilerin tercihlerini etkileyen faktörler belirlenmeye çalışılmıştır. 57 işletmenin 2013 yılına ait 7 farklı muhasebe politikası incelenerek, bu politikaların seçiminde etkili olabilecek değişkenler belirlenmeye çalışılmıştır.

13 ayrı bağımsız değişken esas alınarak, çok değişkenli istatistiksel bir metot olan Kısmi En Küçük Kareler Regresyonu kullanılarak analiz yapılmıştır. Analiz sonucuna göre 13 bağımsız değişken ile kurulan 7 modelden sadece “Maddi Duran Varlıkları Değerleme” yöntemine ilişkin model anlamlı bulunmuştur. MDV değerlendirme yöntemi ile ikramiye ödeme planı, kısa vadeli borçların toplam borçlara oranı ve duran varlıkların toplam varlıklara oranı arasında pozitif ilişki, diğer değişkenler arasında negatif ilişki olduğu tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe Politikası, Faktör, Kısmi En Küçük Kareler Regresyonu.

FACTORS AFFECTING THE SELECTION OF ACCOUNTING POLICIES: AN APPLICATION IN BIST

Abstract

Aim of this research is determining factors that affect accounting policy choice of “food-drink” and “textile-clothing-leather” businesses operating BIST. For this purpose, factors affecting managers choices were tried to determine in choosing accounting policy of these businesses operating BIST. By analysing 7 different accounting policies belonging 57 operating businesses in 2013, factors affecting these accounting policies were tried to determine.

13 different variables are taking as a basis, Partial Least Squares Regression (PLSR) which is a multivariate statistical method was used in this analysis. By analysis result, just one model about “valuation of fixed asset” among 7 models that established 13 independent variables is significant. There is positive relationship between valuation of fixed assets and bonus plan, short-term (current) debt to total debt ratio and fixed assets to total assets ratio. Finally, there is negative relationship between valuation of fixed assets and other variables.

Keywords: Accounting Policy, Factor, Partial Least Squares Regression.

* Ondokuz Mayıs Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü-idris.varici@omu.edu.tr

** Ondokuz Mayıs Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü-fevziye.kalipci@omu.edu.tr

1. GİRİŞ

İşletmenin finansal tablolarından yararlanacak kişilerin muhasebe politikaları ile ilgili duyarlılığını artırmaya yönelik, muhasebe politikaları ile yayınlanan finansal bilgiler açısından bir ilişki olduğu bilinmektedir. İşletmeler yayınladıkları finansal tabloların içeriğinde kullanılan muhasebe politikaları ile ilgili bilgiler de sağladıkları takdirde, ilgili kişilere daha iyi bilgi, daha yeni bilgi ve isteğe bağlı bilgi sunup sunmadıkları ortaya çıkmaktadır (Levine ve Smith, 2011: 39-75). İşletmelerin kritik muhasebe politikaları hakkında bilgi verilmesi hem işletmelerin finansal durumu ve sonuçları açısından önemli, hem de yöneticilerin karmaşık ve subjektif yargılarının ortaya çıkarılması açısından gereklidir.

Çünkü tek bir finansal olayla ilgili muhasebe politikası farklılık arz edebilir. Birden fazla seçenekle yönetici karşılaşabilir. Bu anlamda, seçeneklerin azaltılması ve uygulanması açısından birinin seçimi zorunlu hale gelmektedir. Bu durum, muhasebe standartlarına ve işletme yönetiminin kararına bağlıdır. Dolayısıyla alternatifler arasından bir tercihin yapılması işletme yönetiminin amacını da ortaya çıkarabilmektedir. Bu sonuç, benzer nitelikteki işletmelerin sonuçlarının farklılaşmasına da sebep olabilir. Bu farklılaşma kendisini finansal tablolardaki verilerde hissettirmektedir. Bu nedendir ki; çalışmada finansal tablo verilerinden yola çıkarak işletme yönetiminin amaçları tespit edilmeye çalışılmıştır.

Bazı muhasebe ve finansal raporlama standartları benzer olay ve işlemler için farklı muhasebe politikalarını benimseyebilmektedir. Örneğin TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar standardı, yöneticilere alternatif muhasebe politikaları sunmaktadır. Daha önce yapılan çalışmalarda da farklı özelliklere sahip şirketlerin, farklı muhasebe politikaları benimseme eğiliminde olduğu

saptanmıştır (Morais, 2010: 42). Bu çalışmalarla ilgili bilgiler “Literatür Taraması” başlığı altında yer almaktadır.

Muhasebe politikalarının seçimi ve seçilen bu politikalarla işletme yöneticilerinin raporlamada kullandığı strateji, finansal raporlamanın temel konularındandır. Fakat muhasebe politikalarının seçimi üzerindeki yönetici etkisini tamamen izole etmek mümkün olmamaktadır (Joung, 1998:131). Belirlenen yukarıdaki noktalar açısından çalışmanın yapılması önem arz etmektedir.

Türkiye’de işletmelerin muhasebe politikalarının seçiminde etkili olabilecek faktörlerle ilgili sınırlı sayıda çalışma yapılmıştır. Özellikle muhasebe standartlarının etkisi dikkate alınarak, çok sayıda değişken ve muhasebe politikalarının kullanıldığı fazla bir çalışmaya ulaşılamamıştır. Nitekim bu çalışma, söz konusu konudaki literatür boşluğunun giderilmesine katkı sağlamak amacıyla yapılmıştır. Çalışmada BİST’e kayıtlı “Gıda-İçki” ve “Dokuma-Giyim-Deri” sektöründe faaliyet gösteren 57 şirket esas alınarak 7 ayrı konuya ait muhasebe politikalarının seçiminde etkili olabilecek değişkenlerin birleşik etkisi araştırılmaya çalışılmıştır. Bu çerçevede, muhasebe politikası seçimine etki edebilecek değişkenler literatürden yararlanarak ve de araştırmacıların kendi katkılarıyla belirlenmiştir. Çalışmada ilk olarak söz konusu değişkenler kısaca açıklanmış, daha sonra da 7 ayrı gelir artırıcı (azaltıcı) muhasebe politikasının seçiminde etkili olabilecek değişkenler araştırma kısmında ifade edilerek tespit edilmeye çalışılmıştır.

2. Literatür Taraması

Cushing ve LeClere (1992), stok değerlendirme yöntemlerinde kullanılan LIFO ve FIFO yöntemlerinin seçiminde etkili olabilecek faktörleri 8 ayrı değişkenle incelemişlerdir. Araştırma, 175 adet FIFO’yu seçen firma ile 48 adet LI-

FO'yu tercih eden firma arasında 1975-1984 yılları arasındaki uygulamalarından elde edilen verilerle yapılmıştır. Araştırmanın sonucunda, işletme büyüklüğü ile vergi avantajı elde etme isteği bu iki politika seçiminde etkili olan faktörler olarak tespit edilmiştir.

Mazay vd. (1993), iştirak niteliğindeki şirketlerdeki yatırımlara yönelik muhasebe politikalarının seçiminde etkili olan faktörleri, 74 şirket üzerinde yaptıkları araştırma ile tespit etmiş ve sahiplik oranı, büyüklük ve ortaklık oranının maliyet yöntemi ve özkaynak yönteminin seçiminde etkili olduğu sonucuna ulaşmıştır. Bu çalışmada sonuçların ortaya çıkarılması için t testi ve Korelasyon yöntemi kullanılmıştır.

Inoue ve Thomas (1996), iki ayrı model ile 12 ayrı sektöre ait toplam 1489 Japon firması üzerinde 1990 ve 1991 yıllarına ait verileri kullanarak yaptığı çalışmada, yöneticilerin muhasebe politika tercihlerini etkileyen faktörleri gelir artırıcı (azaltıcı) muhasebe politikası ayırımına tabi tutarak ölçmüştür. Çalışmada probit analizi kullanılarak stok politikaları, Ar-Ge, emeklilik tazminatı ve menkul kıymetlerle ilgili muhasebe politikalarının seçimine etki eden faktörler araştırılmıştır. Araştırma sonuçlarına göre işletme büyüklüğü ve borç/özkaynak oranının (finansman oranı) etkili olan faktörler olduğu tespit edilmiştir.

Young (1998) yaptığı çalışmada muhasebe politikası seçimine etki eden faktörlerin gelecekle ilgili nakit akış performansı ile kaldıraç oranı olduğunu, 25 ayrı sektörden 533 İngiliz firması üzerinde, regresyon analizi ile yaptığı çalışmada tespit etmiştir.

Aitken ve Loftus (2001), Avusturya'da faaliyet gösteren 25 işletme üzerinde yaptıkları çalışmada 15 ayrı muhasebe politikasını incelemişlerdir. Araştırmacılar 15 muhasebe politikasının seçiminde ayrı ayrı değil, hepsinin seçimini etkile-

yebilecek üç önemli değişkeni ölçmeye çalışmışlardır. Sonuç olarak borç sınırlaması (borç/özkaynak) ve politik maliyetin muhasebe politikalarının seçiminde gelir etkili veya özkaynak artışını sağlamaya yönelik olup olmadığı konusunda etkili oldukları sonucuna ulaşmışlardır.

Gul (2001) işletme yönetiminin stok değerlendirme yöntemlerinden FIFO ya da LIFO'yu tercih etmesinin sebebini, serbest nakit akışı hipotezine göre değerlendirerek, 88 işletme üzerinde çalışma yaparak tespit etmiştir. Serbest nakit akışı hipotezi ile stok değerlendirme yöntemleri arasındaki ilişki yatırımcılar ile yöneticilerin LIFO'nun vergi azaltma konusunda anlaşılamadığı varsayımına dayanmaktadır. Aynı şekilde FIFO'nun gelir artırıcı bir etkisinin olduğu varsayımı ile araştırma gerçekleştirilmiştir. Araştırmanın sonucunda, yüksek borca ve yüksek nakit akışına sahip işletmelerin, FIFO'yu seçme olasılığının düşük borca ve düşük nakit akışına sahip işletmelere göre daha düşük olduğu tespit edilmiştir.

Uluslan (2005), Türkiye'de faaliyet gösteren halka açık 107 şirketin finansal tablolarında yer alan 5 önemli muhasebe politikası ile ilgili açıklamalarını inceleyerek bir çalışma yapmıştır. Araştırmacı basit doğrusal regresyon modelini kullandığı çalışmada, sadece işletme büyüklüğünün işletmenin yöneticilerinin seçeceği muhasebe politikalarının (gelir artırıcı/azaltıcı) seçiminde etkili olduğunu saptamıştır.

Morais (2008), Avrupa'daki 523 işletme üzerinde IAS 19 Çalışanlara sağlanan faydalar standardını ilk defa uygulayan işletmeler için araştırmıştır. Bunun sonucunda üç alternatif muhasebe politikasından UFRS'ye ilk geçiş yıllarında birçok Avrupa ülkesi şirketleri koridor metodu ve özkaynaklarda gösterme metodunu tercih etmişlerdir. Özellikle Birleşik Krallık ile İrlanda, aktüeryal kazanç ve kaybın özkaynaklarda gösterme metodunu ve finans kurumları ise koridor metodunu tercih etmişlerdir.

Ulusan ve Doğan (2008) yaptıkları araştırmada, İMKB’de 2005 yılında faaliyet gösteren işletmelerin üç muhasebe yöntemini seçerken hangi faktörlerin etkili olduğunu araştırmışlardır. Araştırmacılara göre muhasebe politikalarının seçiminde yöneticilere yön gösterecek belli başlı faktörler vardır. Wats ve Zimmerman (1978)’in Pozitif Muhasebe Teorisinden esinlenerek yaptıkları çalışmada, çoklu regresyon yöntemi kullanarak “borç/öz kaynak”, “büyüklük” ve “ikramiye ödeme planı” gibi üç değişkeni esas almışlardır. Fakat çalışmanın sonunda, İMKB’ye kayıtlı şirketlerin muhasebe politikaları seçiminde bu üç değişkenin etkili olmadığı saptanmıştır.

Morais (2010) Belçika, Fransa, Hollanda ve Portekiz işletmeleri üzerinde yaptığı çalışmada; işletme büyüklüğü, endüstri, kârlılık ve aktüeryal kazanç ve kaybın emeklilik maliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde kullanılan muhasebe metotlarında etkili faktörler olduğunu ortaya koymuştur. Araştırmacı, IAS 19’da belirtilen üç alternatiften birinin seçilmesinin mümkün olduğu ve bu yöntemlerden hangisinin seçimini hangi faktörlerin etkilediği konusunda logit model kullanarak 91 işletme üzerinde çalışmasını yapmıştır.

Waweru vd. (2011), Tanzanya’da faaliyet gösteren işletmeler üzerinde yaptığı çalışmalarında, pozitif muhasebe teorisinden esinlenerek yöneticilerin gelir artırıcı/azaltıcı stratejilerinde etkili olabilecek 6 ayrı değişken ölçülmeye çalışılmıştır. Panel data ve regresyon kullanılarak, 15 ayrı işletmenin toplamda 60 yıllık verileri incelenerek, çalışma tamamlanmış ve nihai olarak işletme büyüklüğünün, otofinansmanın, bağımsız yönetim kurulu üye oranının ve işgücünün etkili değişkenler olduğu saptanmıştır. Ayrıca işletme büyüklüğü ile otofinansmanın gelir stratejileri ile doğrusal ilişki içinde olduğu saptanmıştır.

Bahadır ve Tolga (2013), 235 Türk şirketi üzerinde yaptıkları araştırmada, UFRS’ye uygun raporlama yapan şirketlerin tercih ettikleri muhasebe politikalarını tespit etmeye çalışmışlardır. 11 farklı muhasebe politikası ile yaptıkları çalışmada özellikle maddi duran varlıklar ile yatırım amaçlı gayrimenkullere yönelik uygulanan muhasebe politikalarında farklılıklar tespit etmişlerdir.

Nobes ve Perramon (2013), yaptıkları çalışmada, 5 ayrı ülkede faaliyet gösteren işletmelerin muhasebe politikalarının seçiminde etkili olan faktörlerin başında işletme büyüklüğünün geldiğini tespit etmişlerdir. Bu çalışmayı 9 ayrı sektörden toplam 155 işletme üzerinde gerçekleştirmişlerdir.

Yukarıda kısa bilgileri verilen araştırmalar, bu çalışmanın konusuyla ilgili literatürde ön plana çıkan araştırmalardır. Söz konusu araştırmalar ve de muhasebe politikasını etkileyebilecek diğer değişkenler dikkate alınarak, bu çalışmada kullanılacak faktörler belirlenmiştir. Muhasebe politikalarını belirlerken etki edebilecek bu faktörler kısaca aşağıda özetlenmiştir.

3. Muhasebe Politikasının Seçimine Etki Edebilecek Faktörler

Genellikle, yöneticilerin borç sözleşmesi şartlarının ihlalinden kaçınmak ve alacakları ücret işletme performansı ile ilişkili olduğu zaman, alacakları ücreti artırmak amacıyla geliri artıran (gelirin raporlanmasını gelecek dönemlerden cari döneme kaydıran) muhasebe politikalarını tercih ettikleri ileri sürülür. Bunun aksine, yöneticiler, işletmenin görünürdeki servetini ve bununla ilgili politik maliyet tehdidini azaltmak için geliri azaltan (gelirin raporlanmasını cari dönemden gelecek dönemlere erteleyen) muhasebe politikalarını seçeceklerdir (Missonier-Piera, 2004: 121). İşletme yöneticilerinin geliri artıran (azaltan) muhasebe politikası seçimini be-

lirleyen, işletmelere özgü, ekonomik belirleyiciler şöyle sıralanabilir: Kaldıraç oranı, işletme büyüklüğü, ikramiye ödeme planı, sahiplik yoğunlaşması, yatırım fırsatları seti, özel amaçlı yatırımlar (Missonier-Piera, 2004: 121-126; Astami ve Tower, 2006: 5-6).

Bunların yanı sıra bu çalışmada muhasebe politikası seçimine etkisi araştırılacak diğer faktörler ise şu şekilde sıralanabilir: Finansal borçların toplam borçlara oranı, kısa vadeli borçların toplam borçlara oranı, net kârın satış gelirin oranı (net kâr marjı), duran varlıkların toplam varlıklara oranı, şüpheli ticari alacak karşılığının ticari alacaklara oranı, birikmiş amortismanların maddi duran varlıkların brüt değerine oranı, finansal giderlerin finansal borçlara oranıdır. Aşağıda, söz konusu faktörler kısaca ifade edilmiştir.

3.1. Kaldıraç Oranı

Borçlanma yoluyla sağlanan finansmanın maliyetini azaltmak isteyen yöneticiler, kredi değerliliğini iyi gösterecek finansal tabloların hazırlanmasına olanak sağlayan muhasebe politikalarını seçmeye çalışırlar (Bowen vd., 1995, 261). Bununla birlikte yöneticiler, borç sözleşmelerine konulan sınırlayıcı taahhütleri kendi lehlerine gevşetecek şekilde de muhasebe politikaları seçebilirler (Missonier-Piera, 2004: 121). İşletme yönetiminin, gerek borç sözleşmesinin maliyetini düşürmek gerekse borç sözleşmesine konacak sınırlayıcı taahhütleri gevşetmek amacıyla gelir artırıcı muhasebe politikalarını seçmesi beklenir (Astami ve Tower, 2006: 5). Bu nedenle, kaldıraç oranı yüksek olan işletme yöneticilerinin, kaldıraç oranı düşük olan işletme yöneticilerine göre cari dönemde raporlanan geliri artıran muhasebe politikalarını seçme olasılığı daha yüksektir (Astami ve Tower, 2006: 5; Hall ve Swinney, 2004: 35). Kaldıraç oranını ölçmek için genellikle toplam borçların toplam varlıklara oranı kullanılmaktadır (Zinkeviciene ve Rudzioniene, 2005: 26).

3.2. İşletme Büyüklüğü

Muhasebe politikası seçiminin ekonomik belirleyicilerinden bir diğeri, işletme büyüklüğüdür. Konuyla ilgili büyüklük hipotezi ise büyük işletmelerin, küçük işletmelere göre politik bakımdan daha duyarlı oldukları ve dolayısıyla bu işletmelere daha fazla servet transferi yüklediği varsayımına dayalıdır (Astami ve Tower, 2006: 5). Dolayısıyla, büyük işletmelerin yöneticileri, işletme tarafından katlanılan politik maliyetleri azaltmak için gelirin raporlanmasını geciktiren muhasebe politikalarını seçme eğiliminde olabilirler (Missonier-Piera, 2004: 125; Holland, 1998: 265). Ampirik çalışmaların çoğunluğu, işletme büyüklüğünün bir ölçütü olarak toplam varlıkları ya da toplam satışları kullanmaktadır (Missonier-Piera, 2004: 125). Bu çalışmada toplam varlıklar tercih edilmiştir.

3.3. İkramiye Ödeme Planı

İşletme yöneticilerinin aldığı ücretlerde, ikramiye ödemeleri önemli bir yer tutmaktadır. İkramiye ödemesi ile ilgili ikramiye ödeme planları ise, muhasebe gelirlerine dayalı olarak yapılmaktadır (Watts ve Zimmerman, 1978, 116). Özellikle, kısa dönemli ikramiye ödeme sözleşmeleri yapılırken çoğu zaman net kâr, varlık kârlılık oranı ve öz kaynak kârlılık oranı gibi performans ölçme yöntemlerinden yararlanılır. Ancak uzun dönemli ikramiye ödeme sözleşmeleri, genellikle hisse senedi getirisine bağlı olarak yapılmaktadır (Fields vd., 2001: 266). İkramiye ödeme planı hipotezine göre, yöneticilerin alacakları ücretin gelire bağlı olması durumunda, geliri en yüksek düzeye çıkaran muhasebe politikalarını seçecekleri varsayılır (Healy, 1985: 85-86). Çünkü daha yüksek raporlanan kazançlar, işletme yönetiminin ikramiye ödeme planlarını ve işletmelerin hisse senedi getirisini olumlu yönde etkilemektedir (Iatridis ve Joseph, 2005: 766). İkramiye ödeme planının ölçümünde ise kârlılık oranı kullanılabilir (Astami ve Tower, 2006: 7).

3.4. Sahiplik Yoğunlaşması

Sahiplik yoğunlaşması olan işletmelerde yöneticilerin, işletmelerini kendi istedikleri gibi yönetme gücünü kullanma yetkileri çok az iken, sahiplik yoğunlaşmasının az olduğu yani sahiplik dağılımının yüksek olduğu işletmelerde yöneticiler, işletmelerini kendi istekleri doğrultusunda yönetme gücüne sahiptirler (Niehaus, 1989: 269-270). Bu yüzden, sahiplik dağılımının yüksek olduğu işletmelerde yöneticilerin, kendi ücretlerini artırmak amacıyla gelirin raporlanmasını hızlandıran muhasebe politikalarını seçme olasılığı daha yüksektir (Missonier-Piera, 2004: 126). Özet olarak, profesyonel yöneticiler tarafından kontrol edilen işletmelerin, sahipleri tarafından kontrol edilen işletmelere göre geliri artıran muhasebe politikalarını seçme olasılıkları daha yüksek olacaktır (Astami ve Tower, 2006: 6).

3.5. Yatırım Fırsatları Seti

Bir işletmenin yatırım fırsatları seti, işletmenin önemli bir özelliğidir ve işletmenin yöneticileri, sahipleri, yatırımcıları ve kredi kurumları tarafından görülme şekli üzerinde güçlü bir etkiye sahiptir (Kallapur ve Trombley, 2001: 3-4).

İşletmelerin mevcut yatırımları ve yatırım fırsatları işletmelerin sermaye yapısını, borç sözleşmelerinin vadesini ve sınırlayıcı taahhütlerini, kâr dağıtım politikasını, ücret sözleşmelerini ve muhasebe politikalarını etkiler (Adam ve Goyal, 2008: 41). Bir işletmenin yatırım fırsatları seti ne kadar büyük olursa bu işletmelerde işletme yönetiminin, geliri artıran muhasebe politikalarını seçme olasılığı da daha yüksek olacaktır (Astami ve Tower, 2006: 6). Ampirik çalışmalarda, yatırım fırsatlarının değerini ölçmek için çeşitli yöntemlerden faydalanılır. Yatırım fırsatları setinin değerini ölçmede, en çok kullanılan oranlar şun-

lardır (Adam ve Goyal, 2008: 42): Varlıkların piyasa değeri / Varlıkların defter değeri oranı ya da bununla yakından ilgili olan Tobin q oranı; Özkaynakların piyasa değeri / Öz kaynakların defter değeri oranı; Fiyat / Kazanç oranı; Sermaye harcamaları / Maddi duran varlıkların defter değeri oranıdır.

3.6. Özel Amaçlı Yatırımlar

İşletmelerin özel amaçlı yatırımları ne kadar fazla olursa, işletme yöneticilerinin gelir artırıcı muhasebe politikalarını seçme olasılığı da o kadar yüksek olacaktır. Bu tür varlıklar, özellikle yoğun Ar-Ge faaliyetleri olan işletmelerde görülebilir (Missonier-Piera, 2004: 124). İşletmeye özgü olan bu varlıklar, genellikle maddi olmayan varlıklardır ve bunları ölçmek ve değerlendirmek zordur. Özel amaçlı yatırımlar, Ar-Ge giderlerinin net satışlara oranı ile ölçülebilir (Missonier-Piera, 2004: 129).

3.7. Diğer Bağımsız Değişkenler

Bir işletmenin finansal borcu, operasyonel borç niteliğinde değildir. Kritik nitelikte sayılmayan bir borç özelliği taşımaktadır. Bir başka ifadeyle, yönetici performansını ölçmek için kullanılacak bir yapı değildir. Dolayısıyla finansal borçları yüksek olan işletmelerin gelir azaltıcı muhasebe politikalarına yönelme ihtimali yüksektir.

Gelişmekte olan ülkelerde uzun vadeli sermaye birikimi yeterli olmadığından genellikle şirketler kısa vadeli finansmana yönelirler (Aydın, 2004: 52). Fakat kısa sürede ödenmesi gereken bu borçlar yönetimi finansal baskı altına alacağından, yöneticilerin muhasebe politikası belirlenmesinde rol oynayabilmektedir.

Net Kâr Marjı (NKM) işletmenin sürdürülebilir büyüme oranlarının¹ artırılmasında kullanılabilir-

¹ Bir firmanın borçlanmadan ne kadar büyüyebileceğini gösterir.

cek unsurlardandır. Bu nedenle işletme yöneticilerinin (özellikle sahiplik yoğunlaşmasının fazla olduğu işletmelerin yöneticilerinin) NKM'yi yüksek gösterecek muhasebe politikalarının seçimine yönelmeleri olabilecek bir durumdur.

Duran varlıkların toplam varlıklara oranı ve birikmiş amortismanın maddi duran varlıklara oranı gibi oranlar, işletmelerin finansal yapısı ve performans göstergeleri açısından önemli sayılabilecek oranlardır. Özellikle amortisman ve MDV değerlendirme politikalarının belirlenmesinde etkili olabilecek değişkenlerdir. Öte yandan şüpheli ticari alacakların toplam ticari alacaklara oranı ile finansal giderlerin finansal borçlara oranı da işletme yöneticilerinin performans göstergelerinin içinde olabilecek oranlardır. Bu oranların dizaynı içinde yöneticilerin muhasebe politikası belirleme olasılığı yüksektir.

Bu ve benzeri değişkenlerle, işletme yöneticilerinin muhasebe politikası belirleme eğilimleri ölçülebilmektedir.

4. Araştırma

4.1. Araştırmanın Amacı ve Kapsamı

Bu çalışma ile BİST'e kayıtlı "Gıda-İçki" ve "Dokuma-Giyim-Deri" sektörlerinde faaliyet gösteren 57 şirketin 2013 yılı yıllık raporlarında yer alan 7 muhasebe politikası ile ilgili açıklamaları incelenerek belirlenen 13 faktörün işletme yönetiminin gelir artırıcı (azaltıcı) muhasebe politikası seçimini etkileyip etkilemediğinin incelenmesi amaçlanmaktadır. Çalışmada, 7 bağımlı değişken ve 13 bağımsız değişken yer almaktadır. Çalışmanın analizinde, çok sayıda bağımlı ve açıklayıcı değişkenle çalışma olanağı sağlayan çok değişkenli istatistiksel bir metot olan Kısmi En Küçük Kareler Regresyonu (KEKKR) kullanılmıştır. Bu amaçla Minitab 17 programından yararlanılmıştır.

KEKKR, Kısmi En Küçük Kareler analizi (KEKK) ve çoklu doğrusal regresyon analizinin her ikisini de içerir. Kısmi en küçük kareler yöntemi ile fazla sayıda olan ve aralarında çoklu doğrusal bağlantı bulunan açıklayıcı değişkenler, bağımlı ve açıklayıcı değişkendeki değişimi büyük ölçüde açıklayan daha az sayıda ve aralarında çoklu doğrusal bağlantı sorunu olmayan yeni bileşenlere indirgenmektedir. Elde edilen bileşenlere çoklu doğrusal regresyon analizi uygulanarak regresyon modeli oluşturulmaktadır (Bulut ve Alın, 2009: 127).

4.2. Araştırmanın Metodolojisi

4.2.1. Örneklem Süreci

"Gıda-İçki" ve "Dokuma-Giyim-Deri" sektörlerinde faaliyet gösteren 57 şirket çalışmaya dahil edilmiştir. Bu şirketlerin seçiminde, imalat sanayinde yer alan şirketleri (191) temsil kabiliyetinin olduğu düşüncesi hakim olmuştur.

4.2.2. Veri Toplama Yöntemi

Bu çalışmadaki veriler, BİST'de işlem gören Gıda-İçki ve Dokuma-Giyim-Deri sektörlerinde faaliyet gösteren 57 şirketten her birinin Kamuyu Aydınlatma Platformu'nda (www.kap.gov.tr) yer alan 2013 yılı finansal tabloları ile bunlara ait açıklayıcı notlardan elde edilmiştir.

4.3. Bağımsız Değişkenler ve Ölçme Yöntemleri

Bu çalışmada esas alınan bağımsız değişkenler; kaldıraç oranı, işletme büyüklüğü, ikramiye ödeme planı, özel amaçlı yatırımlar, yatırım fırsatları seti, sahiplik yoğunlaşması, finansal borçların toplam borçlara oranı, kısa vadeli borçların toplam borçlara oranı, net kârın satış gelirine oranı, duran varlıkların toplam varlıklara oranı, şüpheli ticari alacak karşılığının ticari alacaklara oranı, birikmiş amortismanların maddi duran varlıklar brüt değerine oranı, finansal giderlerin finansal borçlara oranıdır.

Bağımsız değişkenlerden kaldıraç oranı, toplam borçların toplam varlıklara oranı; işletme büyüklüğü, 2013 yılı finansal tablolarında yer alan toplam varlıklar; ikramiye ödeme planı da varlık kârlılık oranı ile ölçülmekte olup varlık kârlılık oranı ise vergiden önceki kârın toplam varlıklara bölünmesi suretiyle hesaplanmıştır. Yatırım fırsatları seti, Tobin q oranı ile özel amaçlı yatırımlar ise Ar-Ge giderlerinin toplam net satışlara oranı ile ölçülür. Sahiplik yoğunlaşması bağımsız değişkeni de, işletmelerin toplam sermaye payının %10 veya daha fazlasına sahip gerçek ve tüzel kişi sayısı ile ölçülmektedir. Diğer yedi bağımsız değişkeni ölçen oranlar ise, Tablo 1’de özet olarak sunulmuştur.

rımlar ise Ar-Ge giderlerinin toplam net satışlara oranı ile ölçülür. Sahiplik yoğunlaşması bağımsız değişkeni de, işletmelerin toplam sermaye payının %10 veya daha fazlasına sahip gerçek ve tüzel kişi sayısı ile ölçülmektedir. Diğer yedi bağımsız değişkeni ölçen oranlar ise, Tablo 1’de özet olarak sunulmuştur.

Tablo 1: Bağımsız Değişkenler ve Ölçme Yöntemleri

Kaldıraç Oranı	Toplam Borçlar / Toplam Varlıklar
İşletme Büyüklüğü	Toplam Varlıklar
İkramiye Ödeme Planı	Vergiden Önceki Kâr / Toplam Varlıklar
Özel Amaçlı Yatırımlar	Ar-Ge Giderleri / Toplam Net Satışlar
Yatırım Fırsatları Seti	Tobin q Oranı
Sahiplik Yoğunlaşması	Son durum itibariyle sermayenin % 10 ve daha fazlasına sahip gerçek ve tüzel kişi sayısı
Finansal Borçların Toplam Borçlara Oranı	Finansal Borçlar / Toplam Borçlar
Kısa Vadeli Borçların Toplam Borçlara Oranı	Kısa Vadeli Borçlar / Toplam Borçlar
Net Karın Satış Gelirine Oranı	Net Kâr / Satış Geliri
Duran Varlıkların Toplam Varlıklara Oranı	Duran Varlıklar / Toplam Varlıklar
Şüpheli Ticari Alacak Karşılığının Ticari Alacaklara Oranı	Şüpheli Ticari Alacak Karşılığı / Ticari Alacaklar
Birikmiş Amortismanların Maddi Duran Varlıklar Brüt Değerine Oranı	Birikmiş Amortismanlar / Maddi Duran Varlıklar Brüt Değeri
Finansal Giderlerin Finansal Borçlara Oranı	Finansal Giderler / Finansal Borçlar

4.4. Bağımlı Değişkenin Tanımlanması ve Ölçümü

Bu çalışmada, bağımlı değişken, işletme yönetiminin gelir artırıcı (azaltıcı) muhasebe politikası seçimi eğilimidir. Çalışmada incelenen 7 önemli muhasebe politikası; stok maliyet hesaplama, stok değerlendirme, amortisman hesaplama, maddi duran varlıkları değerlendirme, AR-GE giderleri, borçlanma maliyetleri, koşullu borç ve gider karşılığı ile ilgili muhasebe politikalarıdır.

Bu çalışmada, stok maliyet hesaplama yöntemi olarak FIFO yönteminin, stok değerlemede ma-

liyet değerinin, amortisman hesaplamada doğrusal amortisman yönteminin, maddi duran varlıkları değerlemede yeniden değerlendirme modelinin, AR-GE giderlerinin aktifleştirmesinin, borçlanma maliyetlerinin aktifleştirmesinin, koşullu borç ve gider karşılığı ayrılmamasının tercih edilmesi “gelir artırıcı” muhasebe politikası olarak nitelendirilmiş ve bunlara 1 değeri tahsis edilmiştir.

Bu tercihler ile bunların dışında kalan diğer tercihlerle ilgili alternatif muhasebe politikaları ve bunlara tahsis edilen değerler Tablo 2’de özetlenmiştir.

Tablo 2: Muhasebe Politikaları ve Bunlara Tahsis Edilen Değerler

Muhasebe Politikaları	Tahsis Edilen Değer
Stok maliyeti hesaplama	
- Ağırlıklı ortalama maliyet	0
- FIFO	1
- FIFO ve ağırlıklı ortalama maliyet yönteminin birlikte kullanılması	2
Stok değerlendirme	
- Maliyet veya net gerçekleşebilir değerden düşük olanıyla değerlendirme	0
- Maliyet değeriyle değerlendirme	1
Amortisman hesaplama	
- Azalan bakiyeler yöntemi	0
- Doğrusal amortisman yöntemi	1
- Azalan bakiyeler ve doğrusal amortisman yönteminin birlikte kullanılması	2
Maddi duran varlıkları değerlendirme	
- Maliyet modeli	0
- Yeniden değerlendirme modeli	1
- Maliyet modeli ve yeniden değerlendirme modelinin birlikte kullanılması	2

Ar-Ge giderleri	
- Giderleştirme	0
- Aktifleştirme	1
Borçlanma maliyetleri	
- Giderleştirme	0
- Aktifleştirme	1
- Giderleştirme ve aktifleştirmenin birlikte kullanılması	2
Koşullu borç ve gider karşılığı	
- Koşullu borç ve gider karşılığı ayırma	0
- Koşullu borç ve gider karşılığı ayırmama	1

4.5. Araştırmanın Bulguları

4.5.1. Tanımlayıcı İstatistikler

Frekans analizi sonuçlarına göre oluşturulan Tablo 3 incelendiğinde şirketlerin % 5.7'sinin gelir artırıcı stok maliyet hesaplama yöntemini, % 39.3'ünün gelir artırıcı stok değerlendirme yöntemini, % 98.2'sinin gelir artırıcı amortisman hesaplama yöntemini, % 21.1'inin gelir artırıcı maddi duran varlıkları değerlendirme yöntemini, % 34.1'inin gelir artırıcı Ar-Ge giderleri yöntemini, % 34'ünün gelir artırıcı koşullu borç ve gider karşılığı seçeneğini kullandığı görülürken hiçbir

işletmenin gelir artırıcı borçlanma maliyetleri yöntemini kullanmadığı görülmektedir.

Ayrıca şirketlerin % 90.6'sı gelir azaltıcı stok maliyet hesaplama yöntemini, % 60.7'si gelir azaltıcı stok değerlendirme yöntemini, % 33.3'ü gelir azaltıcı maddi duran varlıkları değerlendirme yöntemini, % 65.9'u gelir azaltıcı Ar-Ge giderleri yöntemini, % 40.4'ü gelir azaltıcı borçlanma maliyetleri yöntemini, % 66'sı gelir azaltıcı koşullu borç ve gider karşılığı seçeneğini kullanırken hiçbir işletme gelir azaltıcı amortisman hesaplama yöntemini kullanmamaktadır.

Tablo 3: Bağımlı Değişkenle İlgili Frekans Analizi Sonuçları

	Stok Maliyet Hesaplama	Stok Değerleme	Amortisman Hesaplama	Maddi Duran Varlıkları Değerleme	Ar-Ge Giderleri	Borçlanma Maliyetleri	Koşullu Borç Zarar Karşılığı
Gelir Artırıcı	% 5.7	% 39.3	% 98.2	% 21.1	% 34.1	% 0	% 34
Gelir Azaltıcı	% 90.6	% 60.7	% 0	% 33.3	% 65.9	% 40.4	% 66

4.5.2. Regresyon Analizi

13 bağımsız değişkenin BİST'e kayıtlı 57 işletmenin gelir artırıcı (azaltıcı) muhasebe politikası seçimini açıklayıp açıklamadığına dair yapılan Kısmi En Küçük Kareler Regresyon analizi sonuçları stok maliyet hesaplama yöntemi, stok değerlendirme, amortisman hesaplama, maddi duran varlıkları değerlendirme yöntemi, Ar-Ge giderleri, borçlanma maliyetleri ve koşullu borç ve gider karşılığı ile ilgili muhasebe politikaları açısından sırasıyla Tablo 4'te sunulmuştur.

KEKKR'na ait ANOVA sonuçlarına göre 13 ba-

ğımsız değişken ile kurulan 7 farklı muhasebe politikasını içeren modellerden sadece "maddi duran varlıkları değerlendirme" yöntemine ilişkin model anlamlıdır. Dolayısıyla 13 bağımsız değişken ile kurulan modelin "maddi duran varlıkları değerlendirme" yöntemindeki değişimi açıklamada etkisi vardır. Çünkü sadece maddi duran varlıkları değerlendirme yöntemine ait KEKKR'na ait ANOVA sonuçlarına göre p değerleri % 5 anlamlılık düzeyinde anlamlı çıkmıştır.

KEKKR'na ait ANOVA sonuçları Tablo 4'te verilmektedir.

Tablo 4: Kısmi en küçük kareler regresyonuna ait ANOVA sonuçları

	Serbestlik Derecesi	Kareler Toplamı	Kareler Ortalaması	F	P
Stok Maliyet Hesaplama Yöntemi	10	3,29243	0,329243	1,08	0,422
Stok Değerleme Yöntemi	10	3,20086	0,320086	1,72	0,152
Amortisman Hesaplama Yöntemi	10	0,437656	0,0437656	1,49	0,221
Maddi Duran Varlıkları Değerleme Yöntemi	10	15,0166	1,50166	3,01	0,020
Ar-Ge Giderleri	10	3,17855	0,317855	1,57	0,195
Borçlanma Maliyetleri	10	13,5756	1,35756	1,78	0,138
Koşullu Borç Zarar Karşılığı	10	1,76692	0,176692	0,79	0,639

Anlamlı çıkan Maddi Duran Varlıkları Değerleme modeli için model seçimi ve geçerlilik Tablo 5'te yer almaktadır.

Tablo 5: Maddi Duran Varlıkları Değerleme Yöntemi için Model Seçimi ve Geçerlilik

Bileşen	X Değişim	Hata Kareler Toplamı	R ²
1	0,151014	11,1217	0,536594
2	0,317244	10,9165	0,545146
3	0,440400	10,7119	0,553669
4	0,530162	10,5641	0,559830
5	0,656460	9,6858	0,596425
6	0,738934	9,6778	0,596757
7	0,777717	9,6713	0,597028
8	0,841321	9,1495	0,618770
9	0,878989	8,9834	0,625690
10	0,943064	8,9834	0,625690

KEKK analizinde, aralarında çoklu doğrusal bağlantı olan açıklayıcı değişkenler, algoritmalar yardımıyla hem bağımlı değişkendeki değişimi hem de açıklayıcı değişkenlerdeki değişimi açıklayarak, doğrusal bağlantı problemi ortadan kalkmış olan açıklayıcı değişken sayısından daha az sayıda bileşene indirgenmektedir. Bu şekilde bağımsız değişkenler arasındaki ilişkiler ortadan kaldırılacak şekilde boyut indirgemesi ile analize 10 bileşen ile devam edilir.

Tablo 5'e göre 1 bileşen açıklayıcı değişkenlerdeki değişimin % 15.1'ini ve bağımlı değişkendeki (maddi duran varlıkları değerlendirme yöntemi) değişimin ise % 53.6'sını açıklamaktadır. 2 bileşen açıklayıcı değişkenlerdeki değişimin % 31.7'sini ve bağımlı değişkendeki değişimin ise % 54.5'ini açıklamaktadır. 3 bileşen açıklayıcı değişkenlerdeki değişimin % 44'ünü ve bağımlı değişkendeki değişimin ise % 55.3'ünü açıklamaktadır. Bu şekilde bütün bileşenlerin açık-

lama oranları² dikkate alındığında yine örneğin 8 bileşen açıklayıcı değişkenlerdeki değişimin % 84.1'ini ve bağımlı değişkendeki değişimin ise % 61.8'ini açıklamaktadır. 9 bileşen açıklayıcı değişkenlerdeki değişimin % 87.8'ini ve bağımlı değişkendeki değişimin ise % 62.56'sını açıklamaktadır. Nihayetinde 10 bileşen, açıklayıcı değişkenlerdeki değişimin % 94.3'ünü ve bağımlı değişkendeki (maddi duran varlıkları değerlendirme yöntemi) değişimin ise % 62.56'sını açıklamaktadır. Bu açıklama oranı iyi düzeyde kabul edilebilir.

Anlamlılık değeri 0,02 olduğu için 13 bağımsız değişken ile kurulan modelin Maddi Duran Varlıkları Değerleme yöntemindeki değişimi açıklamada etkisinin olduğu daha önce ifade edilmişti. Anlamlı çıkan maddi duran varlıkları değerlendirme yöntemi modeli için regresyon katsayıları Tablo 6'da verilmiştir.

2 Bütün bileşenlerin açıklama oranları sırasıyla Tablo 5'te "X Değişim" ve "R²" sütununda yer almaktadır. Tekrar mahiyetinde olacağından bütün bileşenlerin açıklama oranlarının tek tek ifade edilmesinden kaçınılmıştır.

Tablo 6: Maddi Duran Varlıkları Değerleme Yöntemi İçin Regresyon Katsayıları

Sabit	1,42877
Kaldıraç Oranı (a)	-0,01811
İşletme Büyüklüğü (b)	-0,00000
İkramiye Ödeme Planı (c)	0,55879
Özel Amaçlı Yatırımlar (d)	-1,50523
Yatırım Fırsatları Seti (e)	-0,18305
Sahiplik Yoğunlaşması (f)	-0,08403
Finansal Borçların Toplam Borçlara Oranı (g)	-0,23326
Kısa Vadeli Borçların Toplam Borçlara Oranı (h)	1,21161
Net Karın Satış Gelirine Oranı (i)	-0,20487
Duran Varlıkların Toplam Varlıklara Oranı (j)	0,72660
Birikmiş Amortismanların Maddi D. V. Brüt Değerine Oranı (k)	-1,88536
Finansal Giderlerin Finansal Borçlara Oranı (m)	-0,02304
Şüpheli Ticari Alacak Karşılığının Ticari Alacaklara Oranı (n)	-0,11356

Tablo 6’da da görüldüğü üzere, ikramiye ödeme planı, kısa vadeli borçların toplam borçlara oranı, duran varlıkların toplam varlıklara oranı değişkenleri ile muhasebe politikalarından maddi duran varlıkları değerlendirme yönteminin seçimi arasında pozitif bir ilişki vardır. Diğer bağımsız değişkenler için ise bu ilişki negatif yönlüdür. Tablo 6’ya göre ulaşılan diğer sonuçlar ise aşağıdaki gibidir:

- ✓ “Kaldıraç oranındaki” bir birimlik değişim, maddi duran varlıkları değerlendirme yöntemi seçiminde, **negatif** yönde 0,01811 birimlik değişim yaratır.
- ✓ “İşletme büyüklüğündeki” bir birimlik değişimin maddi duran varlıkları değerlendirme yön-

temi seçimindeki etkisi, **negatif** yönde yok denecek kadar azdır.

- ✓ “İkramiye ödeme planındaki” bir birimlik değişim, maddi duran varlıkları değerlendirme yöntemi seçiminde **pozitif** yönde 0,55879 birimlik değişim yaratır.
- ✓ “Özel amaçlı yatırımlardaki” bir birimlik değişim, maddi duran varlıkları değerlendirme yöntemi seçiminde **negatif** yönde 1,50523 birimlik değişim yaratır.
- ✓ “Yatırım fırsatları setindeki” bir birimlik değişim, maddi duran varlıkları değerlendirme yöntemi seçiminde **negatif** yönde 0,18305 birimlik değişim yaratır.

- ✓ “Sahiplik yoğunlaşmasındaki” bir birimlik değişim, maddi duran varlıkları değerlendirme yöntemi seçiminde **negatif** yönde 0,08403 birimlik değişim yaratır.
- ✓ “Finansal borçların toplam borçlara oranındaki” bir birimlik değişim, maddi duran varlıkları değerlendirme yöntemi seçiminde **negatif** yönde 0,23326 birimlik değişim yaratır.
- ✓ “Kısa vadeli borçların toplam borçlara oranındaki” bir birimlik değişim, maddi duran varlıkları değerlendirme yöntemi seçiminde **pozitif** yönde 1,21161 birimlik değişim yaratır.
- ✓ “Net karın satış gelirine oranındaki” bir birimlik değişim, maddi duran varlıkları değerlendirme yöntemi seçiminde **negatif** yönde 0,20487 birimlik değişim yaratır.
- ✓ “Duran varlıkların toplam varlıklara oranındaki” bir birimlik değişim, maddi duran varlıkları değerlendirme yöntemi seçiminde **pozitif** yönde 0,72660 birimlik değişim yaratır.
- ✓ “Birikmiş amortismanların maddi duran varlıkların brüt değerine oranındaki” bir birimlik değişim, maddi duran varlıkları değerlendirme yöntemi seçiminde **negatif** yönde 1,88536 birimlik değişim yaratır.
- ✓ “Finansal giderlerin finansal borçlara oranındaki” bir birimlik değişim, maddi duran varlıkları değerlendirme yöntemi seçiminde **negatif** yönde 0,02304 birimlik değişim yaratır.
- ✓ “Şüpheli ticari alacak karşılığının ticari alacaklara oranındaki” bir birimlik değişim, maddi duran varlıkları değerlendirme yöntemi seçiminde **negatif** yönde 0,11356 birimlik değişim yaratır.

Sonuç olarak Tablo 6’daki verilere göre geçerli olan bu modelin regresyon denklemi aşağıdaki şekilde oluşturulacaktır:

$$MDVD=1,42877 - 0,01811.a - 0,00000.b + 0,55879.c - 1,50523.d - 0,18305.e - 0,08403.f - 0,23326.g + 1,21161.h - 0,20487.i + 0,72660.j - 1,88536.k - 0,02304.m - 0,11356.n$$

Bu sonuçlara göre en büyük üç değişimi; birikmiş amortismanların maddi duran varlıkların brüt değerine oranı, özel amaçlı yatırımlar ve kısa vadeli borçların toplam borçlara oranı ortaya çıkarmaktadır. Bunun yanı sıra işletme büyüklüğü, maddi duran varlıkları değerlendirme yöntemi seçiminde birim başına en az değişimi yaratmaktadır.

5. Sonuç

Muhasebe standartları ile birlikte işletmelerin finansal tablo yapılarında ve muhasebe sürecinde değişiklikler olmuştur. Yayınlanan finansal tablolar ile ortaya çıkan bilgiler muhasebe sürecinin anlamlılığını ve önemliliğini artırmıştır. Bu nedenle yayınlanan bilgiler ile süreçte kullanılan muhasebe politikaları arasında bir ilişki olduğu kaçınılmazdır.

Tam da bu noktada, kullanılan muhasebe politikalarının benzer olaylara farklı şekilde uygulandığı/uygulanabileceği gerçeği ortaya çıkmaktadır. Birden fazla seçeneğin olması yöneticilerin buraya odaklanmasına sebep olmaktadır. Yöneticiler bu seçenekler arasından birini seçmek zorundadırlar. Bu durumda da yöneticilerin seçimini etkileyebilecek birtakım etkenler/değişkenler ortaya çıkmaktadır.

Bu anlamda yöneticilerin, muhasebe politikalarını seçimini etkileyen önemli değişkenlerin belirlenmesi amacıyla; BİST’te faaliyet gösteren “Gıda-İçki” ve “Dokuma-Giyim-Deri” sektöründeki 57 firma üzerinde muhasebe politikalarının seçiminde etkili olabilecek değişkenler belirlenmeye çalışılmıştır. Sonuç olarak, belirlenen değişkenlerin sadece **maddi duran varlıkları değerlemede** kullanılan yöntemlerin seçiminde etkili oldukları ve MDV değerlendirme yöntemi ile

ikramiye ödeme planı, kısa vadeli borçların toplam borçlara oranı ve duran varlıkların toplam varlıklara oranı değişkenleri arasında pozitif, diğer değişkenler arasında negatif ilişki olduğu

saptanmıştır. Sadece maddi duran varlık değerlendirme yöntemi ile ifade edilen değişkenler arasındaki ilişkinin ayrıntılı analizi farklı bir çalışma konusu yapılabilir.

KAYNAKÇA

- Adam, T.R. ve Goyal, V.K. (2008). "The Investment Opportunity Set and Its Proxy Variables," *Journal of Financial Research*, 31 (1), 41-63.
- Aitken, M. J. ve Loftus, J. A. (2001). "Determinants of Accounting Policy Choice In The Australian Property Industry: A Portfolio Approach", *Accounting and Finance*, 94 (2), 1-20.
- Astami, E. W. ve Tower, G. (2006). "Accounting-Policy Choice and Firm Characteristics in the Asia Pacific Region: An International Empirical Test of Costly Contracting Theory," *The International Journal of Accounting*, 41, 1-21.
- Aydın, N. (2004). *Finansal Yönetim*, AÖF Yayınları, Eskişehir.
- Bahadır, O. ve Tolga, B. (2013). "Accounting Policy Options Under IFRS: Evidence From Turkey", *Accounting and Management Information Systems*, Vol. 12, No. 3, 388-404.
- Bulut, E. ve Alın, A. (2009). "Kısmi En Küçük Kareler Regresyon Yöntemi Algoritmalarından Nipals ve PLS - Kernel Algoritmalarının Karşılaştırılması ve Bir Uygulama", *Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt:24, Sayı:2, 127-138.
- Bowen, R., Ducharme, L. ve Shores, D. (1995). "Stakeholders' Implicit Claims and Accounting Method Choice," *Journal of Accounting and Economics*, 20, 255-295.
- Cushing, B. E. ve LeClere, M. J. (1992). "Evidence on the Determinants of Inventory Accounting Policy Choice", *The Accounting Review*, Vol.67, No.2, 355-366.
- Fields, T. D., Lys, T. Z. ve Vincent, L. (2001). "Empirical Research on Accounting Choice," *Journal of Accounting and Economics*, 31, 255-307.
- Gul, F. A. (2001). "Free Cash Flow, Debt-Monitoring and Managers, LIFO/FIFO Policy Choices", *Journal of Corporate Finance*, 7, 475-492.
- Hall, S.C. ve Swinney, L.S. (2004). "Accounting Policy Changes and Debt Contracts", *Management Research News*, 27(7), 34-48.
- Healy, P. M. (1985). "The Effect of Bonus Schemes on Accounting Decisions," *Journal of Accounting and Economics*, 7, 85-107.
- Holland, K. (1998). "Accounting Policy Choice: The Relationship Between Corporate Tax Burdens and Company Size", *Journal of Business Finance & Accounting*, 25/3.4: 265- 288.
- Iatridis, G. ve Joseph, N. L. (2005). "A Conceptual Framework of Accounting Policy Choice Under SSAP 20," *Managerial Auditing Journal*, 20 (7), 763-778.
- Inoue, T. ve Thomas, W. B. (1996). "The Choice of Accounting Policy In Japan", *Journal of International Financial Management and Accounting* 7:1, .2-24.
- Kallapur, S. ve Trombley, M. A. (2001). "The Investment Opportunity Set: Determinants, Consequences and Measurement", *Managerial Finance*, 27 (3), 3-15.
- Levine, C. ve Smith, M. (2011). "Critical Accounting Policy Disclosures", *Journal of Accounting, Auditing and Finance*, 26 (3): 39-76.
- Mazay, V., Wilkins, T. ve Zimmer, I. (1993). "Determinants of the Choice of Accounting for Investments in Associated Companies", *Contemporary Accounting Research*, Vol. 10, No. 1 (Fall), 31-59.
- Missonier - Piera, F. (2004). "Economic Determinants of Multiple Accounting Method Choices in Swiss Context", *Journal of International Financial Management and Accounting*, 15(2), 118-143.

- Morais, A. I. (2008). "Actuarial Gains and Losses: the Choice of the Accounting Method", *Accounting in Europe*, Vol. 5, No. 2, 127 –139.
- Morais, A. I. (2010). "Actuarial Gains and Losses: The Determinants of the Accounting Method", *Pacific Accounting Review*, Vol. 22, No. 1, 42-56.
- Niehaus, G. R. (1989). "Ownership Structure and Inventory Method Choice", *The Accounting Review*, 64 (2), 269-284.
- Nobes, C. ve Perramon, J. (2013). "Firm Size and National Profiles of IFRS Policy Choice", *Australian Accounting Review*, No. 66 Vol. 23 Issue 3, 208-215.
- Ulusan, H. (2005). "Muhasebe Politikası Seçiminin Ekonomik Belirleyicileri Üzerine Ampirik Bir Çalışma", *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 62-2, 167-198.
- Ulusan, H. ve Doğan, İ. (2008). "Muhasebe Politikası Seçimi: Pozitif Muhasebe Teorisi ve Ekonomik Belirleyiciler - Ampirik Bir Çalışma", *H.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt 26, Sayı 1, S. 229-254.
- Young, S. (1998). "The Determinants of Managerial Accounting Policy Choice: Further Evidence for the UK", *Accounting and Business Research*, Vol.28, No.2, 131-143.
- Watts, R. L. ve Zimmerman, J. L. (1978), "Towards a Positive Theory of the Determination of Accounting Standards", *The Accounting Review*, L III/1: 112-134.
- Waweru, N. M., Ntui, P. P. ve Mangena, M. (2011). "Determinants of Different Accounting Methods Choice In Tanzaniaa Positive Accounting Theory Approach", *Journal Of Accounting In Emerging Economies*; Vol. 1 Issue 2, 144-159.
- Zinkeviciene, D. ve Rudzioniene, K. (2005). "Impact of Company's Leverage on Financial Accounting Method Choice", *Engineering Economies*, 5(45), 25-30.

www.kap.gov.tr

İŞLEM MALİYETİ YAKLAŞIMI AÇISINDAN LOJİSTİK FAALİYETLERDE DİŞ KAYNAK KULLANIMI: TÜRKİYE'DEKİ MOBİLYA SEKTÖRÜNÜN ANALİZİ¹

Yrd. Doç. Dr. Seçil VARAN*

Veli ÇEVİK**

ÖZET

Bu çalışmanın amacı, lojistik sektöründe dış kaynak kullanımının İşlem Maliyeti Teorisi kapsamında incelenmesidir. Çalışmanın bir diğer amacı, mobilya sektöründe lojistik faaliyetlerdeki dış kaynaklama eğiliminin araştırılmasıdır. Çalışmada; Türkiye'deki mobilya sektörünün merkezi konumundaki Kayseri'de üretim yapan 52 firmanın orta ve üst düzey yöneticisi ile anket çalışması ve yapılandırılmamış mülakatlar icra edilerek, firmaların fiziksel dağıtım sürecinde lojistik faaliyetlerindeki dış kaynak kullanımı kararları İşlem Maliyeti Teorisi kapsamında analiz edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: İşlem Maliyeti Teorisi, Lojistik Maliyetler, Lojistik Sektöründe Dış Kaynak Kullanımı

ABSTRACT

(LOGISTICS OUTSOURCING IN THE FRAMEWORK OF TRANSACTION COST ECONOMICS THEORY: AN ANALYSIS OF FURNITURE SECTOR IN TURKEY)

The purpose of this study is to examine logistics outsourcing in the frame of Transactions Costs Economics theory. This study also aims to analyze logistics outsourcing tendency of furniture sector. In our study, a survey and unmodeled face to face interviews are applied to 52 furniture production firms' mid-level and senior managers in Kayseri and their logistics outsourcing decisions are analyzed in the view of the Transaction Cost Economics theory.

Keywords: Transaction Costs Economics, Logistics Costs, Logistics Outsourcing

¹ Bu çalışma Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü tarafından kabul edilen "İŞLEM MALİYETİ YAKLAŞIMI AÇISINDAN LOJİSTİK DİŞ KAYNAK KULLANIMI: KAYSERİ İLİ ÖRNEĞİ" başlıklı yüksek lisans tezinden yararlanılarak hazırlanmıştır.

* Dokuz Eylül Üniversitesi, secil.varan@deu.edu.tr

** Dokuz Eylül Üniversitesi, velicevik@hvkk.tsk.tr

1. GİRİŞ

Günümüzde küreselleşen ekonomi ve gelişen teknoloji ile sınırlar ötesine yayılan ticari işletmeler, maliyet avantajını yakalayabilmek adına en uygun üretim şekillerinde ve coğrafyalarda faaliyetlerini icra etmektedirler. Artık maliyet avantajını elinde bulundurmanın yolu lojistik maliyetleri azaltabilmekle ilişkilendirilmektedir. Bir malın nihai tüketicisi ile buluşmasına kadar ki lojistik maliyetler, ürün tipine göre satış fiyatının önemli bir bölümünü kapsayabilir hale gelmektedir (Bienstock ve Mentzer, 1999:42). Daha önce kendileri tarafından icra edilen lojistik faaliyetlerin, ana faaliyet konusu lojistik olan diğer işletmeler tarafından yapılması, kısa tanımıyla dış kaynak kullanımı, lojistik maliyetlerin azaltılması için sıklıkla seçilen bir yöntem haline almıştır. Artık birçok işletme araç, ekipman ve tesis yatırımı yapmaktansa, hizmet alımı yoluyla bu faaliyetleri piyasadaki asıl işi lojistik olan işletmeler vasıtasıyla icra etmeyi tercih etmektedir.

Lojistik faaliyetlerde dış kaynak kullanımı ile birlikte işletmeler, sabit maliyetlerini değişken maliyetlere dönüştürebilme imkânı yakalamaktadır. Örneğin, bir işletme bu yolla, taşıtlarının bakım giderlerinden, sigorta maliyetlerinden, sabit depo giderlerinden, çapraz sevkiyat tesisi işletme giderlerinden, artan talebe hizmet eden özel ekipman kiralama giderlerinden kurtulabilmektedir. Bunun yanında toplam işletme giderleri arasında büyük payı olan personel maaşları ve özlük hakları tazmin edilmesi gibi gider kalemlerinden de tasarruf edilmektedir (Diakonlogistics, 2014). Dış kaynak kullanımı ile işletmeler hizmet sağlayıcı tarafın sahip olduğu uzmanlaşma derecesi ve ölçek ekonomisi kullanabilme kabiliyeti sayesinde devrettikleri işi kendi yaptıklarından daha kaliteli ve ucuza elde edebilmektedirler (Usher, 2003:355).

Lojistik maliyetlerin iyi anlaşılabilmesi ve sağ-

lıklı yorumlanabilmesi için modern yönetim ve ekonomi teorileri kapsamında incelenmesi birçok akademisyen tarafından önerilmektedir. Waller ve Fawcett (2012:1); lojistik maliyet kavramının tam anlamıyla anlaşılabilmesi için ilk olarak teorik altyapısının bilinmesi gerektiğini savunurken, Selviaridis ve Spring (2007: 125-126) ise maliyet azaltma yaklaşımlarından olan lojistik faaliyetlerde dış kaynak kullanımı konusunun teorik altyapısının literatürde çok az çalışma alanı bulunduğunu, kapsamlı çalışmaların teorik temeller üzerine inşa edilmesi gerektiğini savunmuştur.

Bu nedenle bu çalışmanın amacı, lojistik sektöründe dış kaynak kullanımının İşlem Maliyeti Teorisi kapsamında incelenmesidir. İşlem Maliyeti Teorisi, piyasadaki (işletme sınırları dışındaki) her işlemin üretim ve koordinasyon (işlem) maliyeti olduğu varsayımına dayanmaktadır. Buna göre; işlemin işletme bünyesinde gerçekleştirilmesinin üretim maliyeti yüksek, koordinasyon maliyeti düşük olurken, işlemi piyasadadan sağlamanın üretim maliyeti düşük, koordinasyon maliyeti yüksek olacaktır. Bu çerçevede, “Yap ya da Satın Al” dilemmasının tartışıldığı teorinin ana argümanını, toplam maliyetleri en aza indiren yapının seçilmesi kararı oluşturmaktadır.

Çalışmada; Türkiye’deki mobilya sektörünün merkezi konumundaki Kayseri’de üretim yapan 52 firmanın orta ve üst düzey yöneticisi ile, anket çalışması ve yapılandırılmamış mülakatlar icra edilerek, firmaların fiziksel dağıtım sürecinde lojistik faaliyetlerindeki dış kaynak kullanımı kararları İşlem Maliyeti Teorisi kapsamında incelenmiştir. İşletmelerin lojistik faaliyetlerde dış kaynak kullanımı kararlarının İşlem Maliyeti Teorisi değişkenleriyle uyumu incelendiğinde; değişkenler arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki gözlenmemiştir. Çalışmamız bu bulgularla, sevkiyat ve ilişkili lojistik faaliyetlerin Dış Kaynak Kullanımı (DKK) eğiliminin incelendiği Reeves ve diğerleri (2010) ve Bienstock

ve Mentzer (1999) ile benzer sonuçlar içermektedir.

Çalışmanın ikinci bölümünde işlem maliyeti teorisi irdelenecek, üçüncü bölümde literatür taraması ve hipotezler sunulacak, dördüncü bölümde araştırmanın yöntemi ve bulgulara, beşinci bölümde ise sonuçlara yer verilecektir.

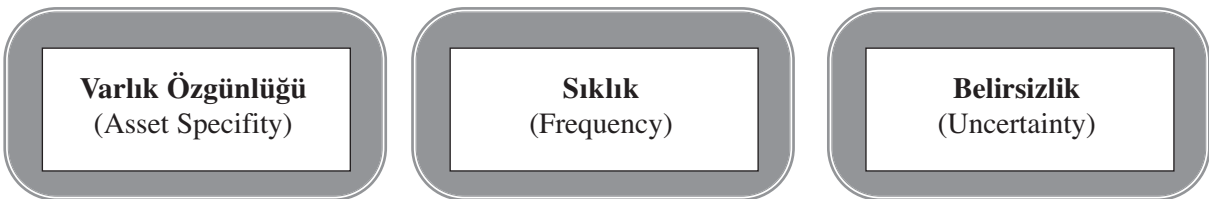
2. İŞLEM MALİYETİ TEORİSİ

İşlem maliyeti teorisinin Coase (1937) tarafından temellerinin atıldığı, 1975'te "Market and Hierarchies" (Piyasalar ve Hiyerarşiler) adlı kitabını yayımlayan Williamson tarafından geliştirildiği kabul edilir (Ivenaj ve Franzil, 2006). Bu teori sayesinde, İngiliz bilimci Coase, 1991 yılında "ekonominin kurumsal yapısı ve fonksiyonu için, işlem maliyetlerinin önemini keşfedip açıklığa kavuşturması" (Nobel Foundation, 2009), Oliver Williamson ise 2009 yılında "ekonomik yönetim yapıları ve firma sınırları alanındaki analizleri" nedeniyle Nobel ekonomi ödülünü almıştır (Nobel Foundation, 2009).

İşlem maliyeti teorisine göre; bir işletmenin fonksiyonel ihtiyaçları işlem maliyetlerine bağlı

olarak ya içselleştirilecektir, ya da piyasadan karşılanacaktır. Teori, içsel (hiyerarşi) işletme aktiviteleri ve dış piyasa ilişkilerini tanımlamayı amaçlamaktadır. İçsel aktiviteler tarafından yönetilen işletme fonksiyonlarının limiti işletme sınırlarını oluşturmaktadır. Piyasa tarafından gerçekleşen her işlem işletmeye dışsal bir girdidir. Buradaki argüman hangi işletme fonksiyonunun içselleştirileceği, hangisinin ise piyasadan alınacağı meselesidir. Bu durum içsel ve dışsal işletme sınırlarını tanımlayan faktörlerin analizini kullanan satın alma disiplininin temellerini oluştur (Güzel, 2008: 23-24). Coase'a göre piyasa mekanizmasını kullanmanın bir maliyeti vardır. Firmalar ise bu maliyetlerden azaltmayı amaçlayan örgütlerdir. Williamson ise Coase'un varsayımını geliştirerek, işlem temel karakteristiklerini (sıklık, belirsizlik, varlık özgünlüğü) ve örgütlerin sahip olduğu davranışsal varsayımları (sınırlı rasyonellik, fırsatçılık) ortaya koymaktadır. İşlem maliyetleri, işlemin özelliklerinden (varlık özgünlüğü, sıklık, belirsizlik) etkilenmektedir (Aubert vd., 2004: 922). İşlem maliyetini ve üretim maliyetini etkileyen temel işlem özellikleri şekil-1'de sunulmuştur.

Şekil-1 : Yap ya da Satın Al Kararları İçin Temel Kriterler



Kaynak: Oliver Williamson, "Transaction-Cost Economics: The Governance of Contractual Relations", *Journal of Law and Economics*, Cilt: 22, Sayı: 2, 1979, (GOV), s.239.

Williamson² varlık özgünlüğünü, işlem maliyeti etkileyen işlem özellikleri içinde en önemlisi olarak tasvir etmektedir. Varlık özgünlüğü, bir işlemi gerçekleştirirken değerinden kaybetmeden alternatif kullanım şekillerine bağlı olarak alternatif kullanıcılara tahsis edilebilme derecesiyle ilgilidir. Bir varlığın özgünlüğü ne kadar yüksekse o işleme özeldir ve o işlem dışında bir değer taşımamaktadır (Bourlakis ve Bourlakis, 2005:4). Faaliyetin ve/veya malın özel ya da teknik beceri veya bilgi gerektiren bir yapısı yoksa düşük varlık özgünlüğünden bahsedilir (Kesgin, 2005:50). Aubert vd. (2004), varlık özgünlüğünün arttığı durumlarda, işlem maliyetinin arttığını belirtmiştir. Araştırmacılara göre hizmet sağlayan taraf, özgün ekipman, personel, yer, zaman, marka yatırımını, uzun dönem sözleşme garantisi, gönderi hacmi garantisi gibi bazı sözleşme klozlarıyla garanti altına almak istemektedir. Varlık özgünlüğü yüksek işlemlerde bu tip sözleşme klozları gerçekleştirilmediğinde, birliktelik zarar görmektedir. Hizmet alan taraf sözleşmesel cezalarla karşılaşırken, hizmet veren tarafın örgüte özel yatırımı atıl hale gelmektedir. Bu tip ekstra işlem maliyetlerinin önüne geçebilmek için işletmeler varlık özgünlüğü yüksek yapıdaki işlemlerini içselleştirme eğilimine sahiptirler (Aubert vd., 2004: 922).

Varlık özgünlüğü ile ilgili yapılan çalışmalarda iki tip varlık özgünlüğünün ön plana çıktığı görülmektedir. Beşeri varlık özgünlüğü yaparak öğrenme, çalışanların sahip olduğu ve eğitimle kazandıkları iş yapma becerisi ve sahip olunan tecrübe kavramlarını ifade ederken; Adanmış varlık özgünlüğü ise genel amaçlı bir tesiste belli bir alıcının isteklerine uygun şekilde faaliyet gösterebilmek üzere yapılan yatırımlarla ortaya

çıkan varlık özgünlüğünü ifade etmektedir (Williamson, 1991: 281).

İşlem maliyeti yaklaşımı, en uygun maliyet tabanında faaliyetlerin yürütülebilmesi için, varlıkların özgünlüğü arttıkça işlemlerin iç kaynaklarca sağlanmasının da artacağını (yani dış kaynak kullanılmayacağını) varsaymaktadır (Ivenaj ve Franzil, 2006: 3).

Sıklık, işlemlerin ne kadar sıklıkta gerçekleştirildiğini belirtmektedir. Williamson (1979:47) sıklığı “alıcının piyasadaki aktivitesi” (the buyer activity in the market) olarak tanımlamakta ve firmanın yinelenen işlemlerde ölçek ekonomisinden yararlanabilmek için içsel olarak organize olmasının daha az toplam maliyete sahip olacağını öne sürmektedir. İlişkili taraflar arasında sağlanan tekrarlanan işlemlerin karşılıklı güveni arttırarak faydacılığı azaltması ve işlem maliyetlerini düşürmesine karşın (Reeves Kingsley vd. 2010: 464), Williamson (1979) üretim maliyetleri anlamında sıklıkla yinelenen işlemlerin icra edilebilmesi için yapılan varlık yatırımlarının kısa sürede maliyetlerini karşılayabileceğini belirtmiştir. Bu şekilde ölçek ekonomisinin yakalanması ile kazanılan fayda üretim maliyetlerinin azalmasını sağlayacaktır. Toplam maliyet azalan üretim maliyeti ile faaliyeti içselleştirme taraflı olarak faaliyeti dışarıdan sağlamaya nazaran daha avantajlı olacaktır (Williamson,1979).

Bu kapsamda; işlem maliyeti yaklaşımı, sıklık arttıkça işlemlerin iç kaynaklarca sağlanmasının da artacağını (yani dış kaynak kullanılmayacağını) varsaymaktadır (Ivenaj ve Franzil,2006: 3).

Belirsizlik, bir işlemin gerçekleşmesi sırasında meydana gelebilecek olası durumların öngörülmesinin zorluğuyla ilgili bir durumdur. Coase

² Oliver Williamson, **The Economic Institutions Of Capitalism**, The Free Press Collier Macmillan Publishers A Division of McMillan Inc., London, 1985, (CAP), s.52'den aktaran Forough Karimi Alaghehband ve diğerleri. “An Assesment of The Use of Transaction Cost Theory in Information Technology Outsourcing”, **Journal of Strategic Information Systems**, Cilt: 20, Sayı:1, 2011, s.127.

(1937) belirsizliği kişilerin geleceği tahmin edebilme yeteneğine sahip olabilmeleri olarak tanımlamaktadır. Firmalar belirsizliği kontrol altına alabilmek için işlemlerini firma bünyesinde içselleştirebilmektedirler veya sözleşmeleri kapsamlı, titiz ve rasyonel olarak düzenlemeye çalışarak belirsizlikleri en aza indirmeye çalışmaktadırlar (Aubert vd., 1996:53). Dış kaynak sözleşmelerinde maliyet ve faydaların makul bir şekilde açıklanması beklenmektedir. Belirsizliğin yüksek olduğu durumlarda sözleşme yapma süreci yüksek derece karmaşık durumlar içeren maddelere sahip olabileceği için oldukça maliyetli olacaktır. Sözleşme yapım sürecinin içeren bu tip maliyetlerle uğraşmaktansa firmalar işlemlerini içselleştirmeyi tercih edebilmektedirler (Aubert vd., 1996:53).

Williamson³ belirsizliği çevresel ve davranışsal olarak iki başlık altında incelemiştir. Çevresel belirsizlik durumlarını enflasyon, talep belirsizliği, teknoloji müşteri tercihlerindeki beklenmeyen değişiklikler ve benzeri durumlar olarak; davranışsal belirsizlik durumlarını ise faydacılık ile ilişkilendirilerek stratejik maskeleyme (strategic disguise) ve bilgi saptırması olarak tanımlamıştır. Her iki tip belirsizlik de ekstra maliyetler doğurabilmektedir. Buna göre belirsizlik işlem maliyetini yükselten faktörlerden biri olarak tanımlanmaktadır (Bourlakis ve Bourlakis, 2005: 89).

İşlem maliyeti yaklaşımı belirsizlik arttıkça işlemlerin iç kaynaklarca sağlanmasının da artacağını (yani dış kaynak kullanılmayacağını) varsaymaktadır (Ivenaj ve Franzil, 2006: 3).

2.1. İşlem Maliyeti Teorisi ve Eleştiriler

İşlem maliyeti teorisinin temellerinin atıldığı

1930'lar ekonomik buhranların olduğu ve yoksulluğun yoğun olarak yaşandığı yıllardır. O dönemdeki ticari faaliyetlerin ağırlıklı olarak tüketilebilen fiziksel mallardan oluşurken günümüzde küresel anlamda ağırlıklı olarak hizmet tüketimi söz konusudur. Gelişen bilgisayar teknolojileri ile de bilgi akışı rasyonel olarak sağlanmakta ve işlem maliyetine yol açacak birçok işlem elektronik adımlar izlenerek yapılabilmektedir (Boudreau vd. 2013: 1125).

Blomqvist vd. (2002: 4) işlem maliyetlerinin yanında işlem yararlarının da varlığından söz etmekte ve işlem yararlarının finansal geri dönüş anlamında işlem maliyetleri yaklaşımında daha öte bir vizyona sahip olduğunu ifade etmektedir. İşlem yararlarını kişisel ve örgütsel olarak iki başlık altında incelemiştir. Kişisel seviyede bir firma tarafından istihdam edilen kişinin ücret, entelektüel değişim, sağlık sigortası, iş sahibi olma, yetenek geliştirme, kendisine olan saygısını arttırma gibi yararları sahip olabileceğini belirtmiştir. Örgütsel düzeyde ise; piyasa yönetim yapısını seçen firmanın esneklik, ölçek ekonomisi gibi yararları, hiyerarşik (içsel) yönetim yapısını seçen bir firmanın ise kümülatif bilgi, saha tecrübesi, gibi yararları sahip olabileceğini belirtmiştir.

Alagheband vd. (2011: 130) bilişim sistemleri dış kaynak kullanımı ve işlem maliyeti teorisi ilişkisi konulu çalışmasında, literatürde teoriye uygun olmayan bulguların ağırlıklı olarak yer aldığı belirtmektedir. 1995-2011 yılları arasında yayınlanan bilişim sektöründe İşlem Maliyeti Teorisi Dış Kaynak Kullanımı ilişkisini incelediği 25 bilimsel yayındaki teorik çerçevenin dış kaynak kullanımı eğilimi ile uyumu tablo-2'de özetlenmiştir.

³ Oliver Williamson, **The Economic Institutions of Capitalism**, The Free Press Collier Macmillan Publishers a Division of McMillan Inc., London, 1985, (CAP), s.57'den aktaran Forough Karimi Alagheband ve diğerleri, "An Assesment of The Use of Transaction Cost Theory In Information Technology Outsourcing", **Journal of Strategic Information Systems**, Cilt: 20, Sayı:1, 2011, s.127.

Tablo 2: İMT-DKK İlişkisi Bulgu Özeti

1995-2011 Yılları Arasında Bilişim Sektöründe DKK'nın İMT Kapsamında İncelenmesi Konusunda Araştırmacı Tarafından İncelenen 25 Bilimsel Yayın Bulgu Özeti				
İşlem Maliyeti Değişkenleri	Değişkenin İncelendiği Makale Sayısı	İMT Kapsamında Hipotez Kurulan Makale Sayısı	İMT'ne Göre Desteklenen Bulgular	İMT'ne Zıt Bulgular veya Belirgin Olmayan Bulgular
Varlık Özgünlüğü	23	23	9 (%40)	14 (%60)
Davranışsal Belirsizlik	9	9	2 (%22)	7 (%78)
Çevresel Belirsizlik	14	121	5 (%36)	9 (%64)
Sıklık	4	311	0 (%0)	4 (%100)
1 2 Çalışmada Değişken ve DKK kararı İMT aksine pozitif bir ilişkide hipotez kurulmuştur.				
11 1 Çalışmada Değişken ve DKK kararı İMT aksine pozitif bir ilişkide hipotez kurulmuştur				

Kaynak: *Alagheband (2011: 130)*

3. LİTERATÜR TARAMASI VE HİPOTEZLER

Macher ve Richman (2008:1469) İşlem maliyeti teorisi konusunda çeşitli disiplinlerdeki çalışmaları incelediği literatür taramasında, araştırmaların genellikle yayınlanmış rapor ve çalışmalardan elde edilen ikincil verilerle yapılan araştırmaların ağırlıklı olduğunu, ampirik çalışmaların ise sınırlı yer tuttuğunu belirtmiştir. Bu kapsamda; çalışmamızın ampirik çalışmaların oluşturduğu sınırlı literatür taranarak oluşturulan soru grubu ile anket metodlu bir saha çalışmasını yapısında olması ile literatüre katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

Ampirik olarak lojistik bilimi alanında işlem maliyeti teorisi kapsamında yapılan çalışmalar incelendiğinde; tedarik zinciri faaliyetleri (dikey birleşme eğilimi) ile belirli lojistik faaliyetleri (tedarik lojistiği faaliyetleri vb.) kapsayan parçalı bir katılım göze çarpmaktadır. Lojistik bilimi ile ilişkili bu çalışmalar aşağıda özetlenmiştir:

Andersen ve Buvik (2001: 216) Norveç menşeli sektör ayrımı tanımlanmayan 164 üretici işletmenin, tedarik zinciri boyunca ürünlerini nihai müşterisine ulaştırma yani satış ve ilişkili faaliyetlerinde dış kaynaklama eğilimini işlem maliyeti teorisi perspektifinden incelemiştir. Çalışmanın bulgularına göre, ticari faaliyetlerdeki tedarik zinciri yönetim kararları İşlem Maliyeti Teorisi ile uyum göstermektedir.

Maltz (1993: 48), ABD'de faaliyet gösteren hazır yemek, kimyasal madde, ilaç ve otomotiv sektöründe faaliyet gösteren 138 firmanın fiziksel dağıtım sürecinde en sık ilişki içinde buldukları müşterilerine gerçekleştirdikleri sevkiyat işlemlerinde dış kaynak kullanımı eğilimini işlem maliyeti teorisi perspektifinde incelemiştir. Çalışmada, beşeri varlık özgünlüğünün taşıma faaliyetini içselleştirme eğilimiyle pozitif bir ilişki içinde olduğu, fakat lojistik faaliyetlerin operasyona göre özelleşmesi boyutunda adanmış varlık özgünlüğünün dış kaynak kullanımı eğilimi ile anlamlı bir ilişkisinin olmadığı bulgulanmıştır. Sıklık değişkeni DKK ilişkisi

kapsamında ise taşıma faaliyetlerinde dış kaynak kullanan ve kullanmayan işletmeler arasında sipariş sıklığı boyutunda anlamlı bir sıklık dağılımı gözlenmemiştir. Maltz dış kaynak kullanımı kararlarında sadece İşlem Maliyeti Teorisi değişkenleri kapsamında değerlendirmenin yeterli olmadığını belirtmiştir.

John ve Weitz (1998:345) çalışmalarında özellikli bir sektör ayrımı yapmadan, Amerikan menşeli, satış cirosu 50MM \$ üzerinde olan üretici pozisyonundaki 87 işletmenin tedarik zinciri boyunca dikey birleşme (içselleştirme) kararını İşlem Maliyeti Teorisi kapsamında incelemişlerdir. Çalışma bulgularına göre yüksek varlık özgünlüğü, çevresel ve davranışsal belirsizlik durumlarında işletmelerin faaliyetlerini içselleştirdikleri, sıklık değişkeninin ise bu ifade anlamlı bir yer temsil etmediği bulunmuştur.

Reeves ve diğerleri (2010: 464) ise çalışmalarında “Automotive Purchasing Executives Issue of The 2004 Automotives News Europe” dergisi kapsamında belirlenen 55 araç yedek parça bileşeni üreticisinin, tedarikçileri ile olan tedarik lojistiği boyunca malzeme akışı kapsamında icra ettiği operasyonlarla ilişkili lojistik faaliyetlerinde (trafik yönetimi, tersine lojistik, cross-docking, depo yönetimi, envanter kontrolü, performans değerlendirme vb.) dış kaynak

kullanımı eğilimini İşlem Maliyeti Teorisi kapsamında incelemiştir. Anket çalışması ile derlenen veriler ışığında İşlem Maliyeti Teorisi kapsamında kurulan hipotezlerin yönü teori ile uyumlu çıksa da istatistiksel olarak anlamlı bir bulguya rastlanmıştır.

Bienstock ve Mentzer (1999: 42-59) ise İşlem Maliyeti Teorisi kapsamında yapılan ankete dayalı çalışmaları incelediği araştırmasında; İşlem Maliyeti Teorisi kapsamında incelenen varlık özgünlüğü, sıklık ve belirsizlik değişkenlerinin tek boyutlu olarak anlam ifade etmediğini gözlemlemiştir. Araştırmacılar, toplam lojistik maliyetlerin sadece işlem maliyeti olarak düşünülmemesi gerektiği, üretim ve işlem maliyetin toplamına süreç boyunca maruz kalındığına dikkat çekmektedir.

Görüldüğü gibi lojistik bilimi alanında işlem maliyeti teorisi kapsamında yapılan çalışmalarda ağırlıklı olarak, lojistiğin taşıma fonksiyonu ele alınmıştır. Çalışmaların bulguları incelendiğinde ise, dış kaynaklama eğiliminin İşlem Maliyeti Teorisi değişkenleriyle açıklanması konusunda çelişkili bulgular gözlemlenmiştir.

Yukarıda özetlenen çalışmaların özeti ve incelenen değişkenlerin Lojistik Faaliyetlerde dış kaynak kullanımı eğilimi konusunda İşlem Maliyeti Teorisi (İMT)’ne göre desteklenme durumu tablo-3 ve tablo-4’de sunulmuştur.

Tablo 3: Lojistik Alanında Yapılan İşlem Maliyeti Teorisi (İMT) Kapsamında Literatür İncelemesi

Araştırmacı	Kapsam	Örneklem ve İşlenen Veri Sayıları	İncelenen Değişkenler ve İMT Hipotezleri Desteklenme Durumu1
Reeves vd 2011	Tedarik Lojistiği	“Automotive Purchasing Executives Issue Of The 2004 Automotives News Europe” Dergisi Kapsamında Belirlenen Avrupalı Araç Yedek Parça Bileşeni Üreticileri Örneklem/İşlenen Veri: 94/55 (%59)	V.Ö (-) Ç.B (-) D.B.(-)
Maltz 1993	Fiziksel Dağıtım	ABD’de Faaliyet Gösteren Hazır Yemek, Kimyasal Madde, İlaç Ve Otomotiv Sektöründe Faaliyet Gösteren 138 Firma Örneklem/İşlenen Veri: 488/138 (%29)	V.Ö (-) Ç.B. (-) D.B. (+) Sıklık (+)
Andersen ve Buvik 2001	Fiziksel Dağıtım	Ulusal Ve Uluslar Arası Ticaret Yapan “The National Association Of Purchasing And Logistics” Üyesi Norveç Menşeli Sektör Ayrımı Tanımlanmayan Üretici İşletmeler Örneklem/İşlenen Veri: 684/164 (%24)	V.Ö (+) Ç.B (+)
John ve Weitz 1998	Fiziksel Dağıtım	Satış Cirosu 50mm \$ Üzerinde Olan Üretici Pozisyonundaki Amerikan Menşeli İşletmeler Örneklem/İşlenen Veri: 87/87 (%100)	V.Ö (+) Ç.B. (+) D.B. (+) Sıklık (+)
Bienstock ve Mentzer 1999	Fiziksel Dağıtım	Çeşitli Sektör Temsilcisi Ve Lojistik Kuruluşları İle Yapılan Mülakatlar	V.Ö (-) Ç.B. (-) D.B. (-) Sıklık (-)

* V.Ö.: Varlık Özgünlüğü, Ç.B.: Çevresel Belirsizlik D.B.: Davranışsal Belirsizlik

Tablo 4: İMT-DKK Eğilimi Değişkenlere Göre Desteklenme Durumu

Tedarik Zinciri Boyunca Lojistik Faaliyetlerde DKK'nın İMT Kapsamında İncelenmesi Konusunda İncelenen Yayınların Bulgu Özeti				
İşlem Maliyeti Değişkenleri	Değişkenin İncelendiği Makale Sayısı	İMT Kapsamında Hipotez Kurulan Makale Sayısı	İMT'ne Göre Desteklenen Bulgular	İMT'ye Zıt Bulgular veya Belirgin Olmayan Bulgular
Varlık Özgünlüğü	5	5	2 (%40)	3 (%60)
Davranışsal Belirsizlik	4	4	2 (%50)	2 (%50)
Çevresel Belirsizlik	5	5	2 (%40)	3 (%60)4)
Sıklık	4	4	1 (%25)	3 (%75)

Görüldüğü gibi İMT, bu kararın temelde maliyet ekseninde verildiğini, bunun için firmaların faaliyeti kendi bünyelerinde gerçekleştirmek ile faaliyeti hizmet sağlayıcı firmadan sağlamak seçenekleri arasında maliyet karşılaştırması yapması gerektiğini öne sürmektedir. Bu maliyet karşılaştırması için, sadece hizmet bedeli değil aynı zamanda işlem maliyetleri yani firma içindeki koordinasyon ve yönetim maliyetleri ile firma dışındaki tedarikçilere ilişkin sözleşme öncesi ve sonrası maliyetlerin birlikte ele alınması gerektiği belirtilmektedir.

Teoriye göre; işlem maliyetleri ve üretim maliyetleri, işlemin özelliklerinden (varlık özgünlüğü, sıklık, belirsizlik) etkilenmektedir (Aubert vd., 2004: 922). Bienstock ve Mentzer (1999: 44). İşlem Maliyeti Teorisi kapsamında yaptığı literatür incelemesinde; çalışmalarda varlık özgünlüğü, belirsizlik ve sıklık değişkenlerinin tek değişken bazında incelendiğini, kesişimlerinin genellikle göz ardı edildiğini belirtmektedir. Çalışmamızda da diğer çalışmalara uyumlu olarak İşlem Maliyeti Teorisi değişkenleri birbirinden bağımsız olarak incelenecektir.

Araştırmamızın hipotezleri diğer çalışmalarda olduğu gibi İşlem Maliyeti Teorisine uygun olarak aşağıdaki şekilde kurgulanacaktır:

H1: Lojistik faaliyetlerde varlık özgünlüğü arttıkça lojistik dış kaynak kullanımı eğiliminin azalacağı beklenmektedir.

H2: Lojistik faaliyetlerde sıklık arttıkça lojistik dış kaynak kullanımı eğiliminin azalacağı beklenmektedir.

H3: Lojistik faaliyetlerde belirsizlik arttıkça lojistik dış kaynak kullanımı eğiliminin azalacağı beklenmektedir.

4. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ VE BULGULAR

Araştırmamızda veri toplama methodu olarak anket tekniği seçilmiştir. Anket tekniği yüksek sayıda örnekleme ulaşılabilmesi amacıyla, her işletmenin aynı soru setine cevap vereceği yapıda hazırlanan ve akademik çevrelerce sıklıkla kullanılan ideal bir araçtır (Altunışık vd., 2010: 78).

Literatür taraması bölümünde özetlendiği gibi işlem maliyeti teorisi ampirik çalışmaların yapılmasının zor olduğundan bahsedilmektedir. Evrensel bir ölçeğin olmaması, incelenen duruma göre geliştirilen ölçeklerin değişkenliğini mevcut zorluğu ortaya koymaktadır (Joskow, 1998: 101)

Çalışmamızda anket soruları literatürde incelenen çalışmaların sorularına bağlı kalarak şekillendirilecektir. Lojistik faaliyetlerde dış kaynaklama kararının işlem maliyeti teorisi kapsamında incelenmesinin yanında, analiz edilen firmaların lojistik algılamaları da betimleyici sorularla araştırmamızda yer alacaktır.

Araştırmamızda hipotezleri sınanan sorular literatürde geçerliliği sınanmış soru setlerinden oluşmaktadır. Soru setlerinin oluşturulduğu literatür kaynakları ve ölçümleme tipleri tablo-5'de sunulmuştur.

Tablo 5: İşlem Maliyetleri Teorisi Değişkenleri Ölçüm Soruları

Değişken	Araştırmacı	Soru Grubu	Ölçek
Varlık Özgünlüğü	John ve Weitz (1998)	1. Firmamızın ürün/hizmetlerine alışması ve müşterilerine hitap etmesi için tecrübeli bir satış elemanı kiralamak için ne kadar zaman gerekmektedir?	7'li Likert
Varlık Özgünlüğü	Andersen ve Buvik(2001)	1. Lojistik hizmet sağlayıcı firmamızın lojistik ihtiyaçlarına cevap verebilmek için mevcut lojistik yapımızda belirgin değişiklikler gerçekleşmiştir. 2. Lojistik hizmet sağlayıcı firmamız ile olan iletişimini daha etkili hale getirebilmek için bilgi teknolojilerine büyük yatırım gerçekleştirmiştir. 3. Lojistik hizmet sağlayıcı taleplerimize daha kaliteli ve etkin cevap verebilmek için sunduğu hizmetleri yeniden yapılandırmak amacıyla zaman ve kaynaklarının çoğunu kullanmıştır. 4. Lojistik hizmet sağlayıcı lojistik ihtiyaçlarımıza cevap verebilmek için yeni ekipmanlar yatırımı yapmıştır. 5. Lojistik hizmet sağlayıcı firmamızın siparişlerinin takibini izleyebilmek için sistemlerini bu ihtiyaca göre ayarlamıştır.	7'li Likert
Varlık Özgünlüğü	Maltz (1993)	1. Lojistik hizmet sağlayıcı firmamız için verdiği hizmetleri özelleştirmelidir. 2. Lojistik hizmet sağlayıcıyı değiştirme kararı verildiği durumlarda maliyetler yükselecektir. 3. Başka bir lojistik hizmet sağlayıcının mevcut lojistik hizmet sağlayıcının firmamıza sunduğu hizmetleri tam anlamıyla gerçekleştirecek şekilde öğrenmesi ne kadar zaman almaktadır?	7'li Likert
Varlık Özgünlüğü	Reeves Vd. (2011)	1. Firmamızın lojistik faaliyetlerinde kullanılan operasyonel prosedür ve süreçler (kurallar, talimatlar, görevler vb.) özel ve özgün bir yapıdadır. 2. Firmamızın lojistik faaliyetlerinin icrasında kullandığı teknoloji (yazılım, teknolojik ekipmanlar vb.) özel ve özgün bir yapıdadır. 3. Firmamızın lojistik faaliyetlerinin icrasında iyi eğitilmiş ve yetenekli işgörenlere ihtiyaç vardır. 4. Dış kaynakladığımız lojistik fonksiyonlarının icra edilmesinde kullanılan teknoloji sektörümüzde özel ve özgün bir yapıdadır. 5. Firmamız lojistik faaliyetlerini kendi bünyesinde gerçekleştirseydi dış kaynakladığı bu faaliyetlerin teknolojisini yönetebilmek için dışarıdan kalifiye personel kiralınması bir zorunluluk olacaktı. 6. Firmamız lojistik faaliyetlerini kendi bünyesinde gerçekleştirseydi dış kaynakladığı bu faaliyetlerin süreçlerini yönetebilmek için dışarıdan kalifiye personel kiralınması bir zorunluluk olacaktı.	7'li Likert

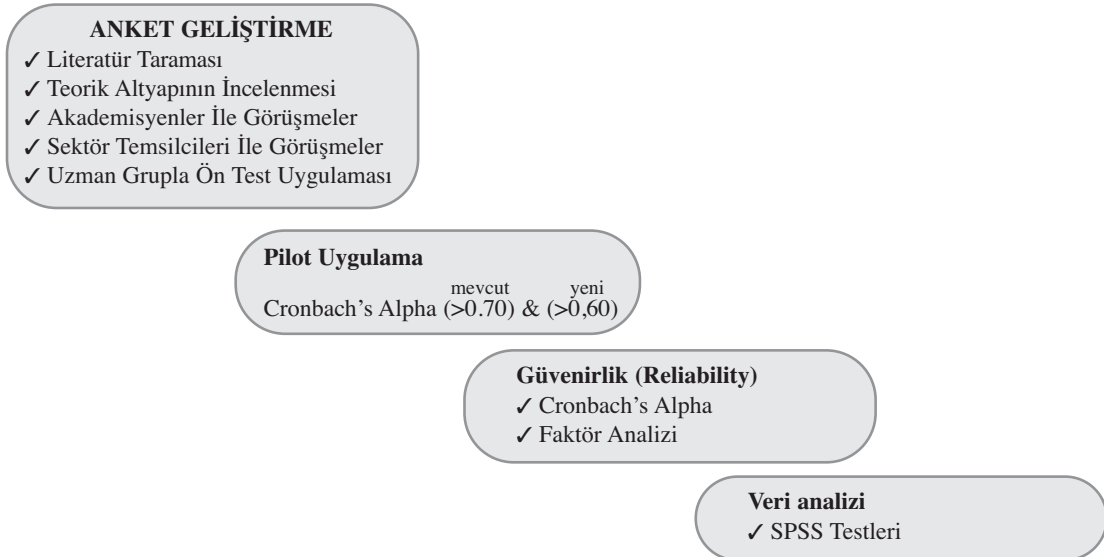
Çevresel Belirsizlik	John Ve Weitz (1998)	1. Firmamızın ürünlerini değerlendiriniz. a. Pazar payı sabit bir yapıdadır. b. Değişim trendinin/modanın izlenmesi kolaydır. c. Satışlar tahmin edilebilir yapıdadır. ç. Talep dalgalanmalarına maruz kalmaktadır.	
Davranışsal Belirsizlik	John ve Weitz(1998)	1. Lojistik hizmet sağlayıcı ile bir hizmetin dış kaynaklanması için başlangıç sözleşmesi yapılabilmesi için ortalama zaman ne kadardır?	5'li Likert
Çevresel Belirsizlik	Andersen ve Buvik(2001)	1. Firmamızın ürünlerine talepler belirgin şekilde zamana göre değişiklik göstermektedir. 2. Sektörümüzdeki piyasa şartları çok değişkendir. 3. Sektörde ürün çeşitliliği kısa vadede yenilebilmekte ve değişebilmektedir. 4. Piyasadaki rakiplerimiz ürünlerini devamlı suretle yenilemekte ve geliştirmektedir.	5'li Likert
Çevresel Belirsizlik	Maltz(1993)	1. Firmamıza gelen müşteri talep hacmi değişim göstermektedir. 2. Firmamıza gelen müşteri siparişleri arası zaman değişebilmektedir. 3. Müşteri taleplerini belirlemek zordur.	7'li Likert
Davranışsal Belirsizlik	Maltz(1993)	1. Lojistik hizmet sağlayıcının performansını değerlendirmek zordur.	7'li Likert
Belirsizlik	Reeves Vd. (2011)	1. Firmamız lojistik faaliyetlere olan talepten emin olabilmektedir. 2. Lojistik faaliyetlerin dışarıdan kaynaklanmasının firmamıza başarı kazandıracığı ve değer katacağı tartışmalıdır. 3. Firmamız lojistik hizmetlerini dışarıdan sağlayarak hedeflediği amaçlara ulaşacağından emindir. 4. Firmamız lojistik hizmetlerini dışarıdan sağlayarak amaçladığı teknik beklentileri yakalayacağından emindir. 5. Dışarıdan sağlanan lojistik faaliyetlerin hedeflediği teknolojik getiriler sağlayacağı ve sorunsuz işleyebileceği kesin değildir. 6. Firmamız dışarıdan sağladığı lojistik faaliyetlerin amaçlandığı şekilde etkin işleyeceğinden emindir. 7. Yakın gelecekteki teknolojik buluşlar yakın zamanda dışarıdan sağlanan lojistik faaliyetlerin değerini düşürürecektir. 8. Firmamız uzun bir dönem lojistik faaliyetlerimizi dışarıdan sağlamayı hedeflemektedir.	7'li Likert
Sıklık	Arnold Maltz(1993)	1. Firmamız sipariş sıklığı diğer firmalarla karşılaştırıldığında daha yoğundur.	7'li Likert
Sıklık	Andersen ve Buvik(2001)	Yıllık sevkiyat hacminiz ne kadardır?	

Ayrıca bu çalışmada; diğer çalışmalardan farklı olarak üreticiden dağıtım merkezi veya nihai tüketiciye doğru olan mal akışı kapsamındaki lojistik faaliyetler detaylı olarak incelenecek olup, operasyonda icra edilecek lojistik faaliyetler sadece taşıma ve ilişkili faaliyetlerle kısıtlanmayacak, Lambert⁴'in lojistik faaliyetler tanımından hareketle depolama faaliyetleri (bitmiş ürün, ara ürün vb.), taşıma faaliyetleri [fabrikadan müşteriye (toptancı, perakendeci, nihai tüketiciye) mal akışı vb.], gümrükleme faaliyetleri, paketlenme, etiketleme faaliyetleri (koruyucu ambalajlama vb.), elleçleme (ürün yükleme, boşaltma vb.) faaliyetleri, sipariş işleme (sipariş alınması, hazırlanması vb.), envanter yönetimi (bitmiş ürün stoklama kararı vb.), müşteri hizmetleri (satış öncesi ve sonrası aktiviteler vb.), talep tahmini (gelecek dönemlerin taleplerini yorumlayabilme yetisi vb.), ürün geri dönüşleri (arızalı, hasarlı malzemelerin tersine lojistik faaliyet-

leri vb.), lojistik bilgi teknolojileri (tedarikçi-üretici- müşteri iletişimini bilgisayar ortamında sağlayan sistemler ör: erp, mrp sistemleri vb.), tedarik faaliyetleri (geçmiş kullanım bilgisi veya müşteri taleplerine göre hammadde alımı ve dokümantasyonu vb.), atık ve hurdaların atılması/satılması (kullanılmaz veya tehlikeli durumda olan malzemelerin elden çıkarılması vb.), trafik yönetimi (araç izleme, rotalama sistemleri, taşıma modu seçimi vb.), fabrika ve depolar için yer seçimi (yeni kurulacak bir üretim tesisi için saha araştırması ve seçimi vb.) materyal işleme ve aktarma (Fabrika İçi Ürün Akışı, Ekipmanların Etkin Kullanımı vb.) başlıklarında kapsamlı olarak ele alınacaktır.

Ölçümleme enstrümanımız olan anketin oluşturulma adımları (araştırma metodolojisi) Şekil-2'de sunulmuştur. Araştırma sorularını oluşturmada en önemli kısıt olası çeviri anlam eksiklikleri ve uyarlama hataları olarak belirlenmiştir.

Şekil-2: Araştırma Methodolojisi



⁴ Douglas Lambert ve James Stock, **Strategic Logistics Management**, 3. Baskı, Richard Irwin Inc., Ohio, 1993, s.1-431'den aktaran Murat Akyıldız, "Lojistik Dış Kaynak Kullanımının Gelişimi ve Türkiye'de Kullanım Biçimleri", **DEU Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt:6, Sayı:3, 2004, ss.7-10.

Anket geliştirme sürecinde; akademisyenler ile görüşme yapılarak soru setlerinin ne şekilde olması gerektiği bilgisi alınarak, geçerliliği sınamış soru setlerinin bu tip çalışmalarda kullanılmasının daha etkin olacağı saptanmıştır. Literatür taraması ve teorik altyapının incelenmesi ile edinilen soru setlerinin tümü lojistik sektöründe uzun yıllar çalışmış, 2 uzman ile ayrı ayrı ele alınarak, hangi soru setinin daha anlaşılır olabileceği araştırılmıştır. Pilot çalışmaya geçmeden önce araştırma sahamız olan mobilya sektöründe önemli bir firmanın lojistik planlama müdürü ile soru setleri tekrar gözden geçirilmiştir. En son olarak ek kısmında verilen soru formu akademisyen, sektör uzmanı ve saha uzmanı grubun onayından geçtikten sonra pilot uygulamaya geçilmiştir. İMT değişkenlerinin ölçüldüğü 10 soruluk anket yapısında; İMT değişkenlerinden Varlık Özgünlüğü, Reeves vd.(2011)'nin çalışmasından alınan 5 soru ile, Belirsizlik değişkeni Andersen ve Buvik (2001)'in çalışmasından alınan 4 soru ile, sıklık değişkeni ise Maltz (1993)'in çalışmasından hareketlerle Kayseri Marangozlar Mobilyacılar ve Döşemeciler Odası'nın Nakliye Anketinden (Kaymobodası, 2014) alınan 1 soru grubu ile temsil edilmektedir.

4.1. Araştırmanın Örneklemi

Mobilya sektörü tek tip hammadde içermeyen, genellikle hacimli ve ağır ürünlerin taşındığı, ürünlerin genellikle kırılmaya ve çizilmeye hassas yapıda olduğu bir sektördür. Ürünlerin standartlaşmaması, sektördeki geleneksel “Yaptığım Ürünü Kendim Ulaştırırım” algısı ve dağıtım ağlarının profesyonel bir yapıya kavuşmaması gibi nedenlerle lojistik faaliyetlerde dış kaynak kullanımını eğiliminin sektörde yavaş ilerlediği düşünülmektedir (Ceylan 2009:3).

Araştırma örneklemi olarak Kayseri Organize Sanayi Bölgesine kayıtlı 205 mobilya üretici firması belirlenmiştir. Türkiye'nin 2012 yılı mobilya ihracatı 1,82 milyar dolar düzeyinde gerçekleşmiştir (Müsiad, 2013). Kayseri ili ise bu ihracatın %20'sini tek başına yapmaktadır, bu yüzde ile Türkiye'nin ilk sırasındadır (Ekonomi Bakanlığı, 2012). Sektördeki önemli temsilciler incelendiğinde (Tablo 6) ise; Kayseri firmaları ağırlıklı olduğu göze çarpmaktadır.

Tablo 6: Sektördeki Önemli Temsilcileri

Kuruluş Adı	Yer	Yabancı Sermaye Payı (%)	İşçi Sayısı	Kuruluş Tarihi
Özel Sektör Kuruluşlar				
İstikbal	Kayseri	-	4000	1992
Bellona	Kayseri	-	4000	1995
Yataş	Kayseri	50	1350	1987
Tepe Mobilya	Ankara	-	1224	1993
Kilim	Kayseri	-	1200	1977
İpek Mobilya	Kayseri	-	753	1991
Doğtaş Mobilya	Çanakkale	-	600	1987
Kelebek	Düzce	-	550	1935

Alfemo	İzmir	-	550	1989
İdaş	İstanbul	-	500	1960
Konfor	İzmir	-	475	2003
Çilek	Bursa	-	474	1995
Koleksiyon	Tekirdağ	-	318	1971
Seray	Ankara	-	300	1950
Toplam		-	16.294	

Kaynak: Müsiad, 2013

Kayseri ili bu veriler ışığında Türkiye'nin mobilya merkezi konumundadır. 3.500'ü aşkın kayıtlı firmadan 400'ü fabrikasyon seri üretim kapasitesine sahiptir (Ekonomi Bakanlığı, 2012). Kayseri ili ayrıca ihtisas gümrüğü uygulamasına göre; AB menşeli olmayan menteşe, askılık, sabit askılık, dirsek ve diğer mobilya tertibatı gibi eşyanın serbest dolaşıma giriş işlemleri Kayseri Gümrük Müdürlüğünden yapılmaktadır (GGM, 2014). Üretimini Türkiye'nin neresinde yaparsa yapısın üreticiler mallarını Kayseri'den çekmek zorundadırlar. Bu durumda ilin lojistik kabiliyetini olumlu yönde etkilemektedir.

Türkçe literatürde dış kaynak kullanımı kararının teorik altyapısının incelendiği çalışma azlığı göze çarpmaktadır. Özbaltacı (2008:59)'nın insan kaynakları alanında dış kaynaklama ilişkisinin işlem maliyeti teorisi kapsamında incelendiği çalışmasında, yapılandırılmış mülakat ile yapılan bu çalışma keşfedici bir niteliktedir. Kapsamını sözleşme öncesi, sonrası maliyetler ile belirsizlik, varlık özgünlüğü, sıklık değişkenlerinin dış kaynak kullanımı kararına etkisi incelenmiştir. Bulgular artan varlık özgünlüğü, sıklık ve çevresel belirsizlik durumlarında işlemin içselleştirilme eğiliminin arttığını göstermektedir. Davranışsal belirsizlik değişkeni hakkında ise mülakat yapılan firmalar somut bir görüş sun-

mamıştır. Bu açıdan çalışma İşlem Maliyeti Teorisine kısmi uyum göstermektedir.

Lojistik alanında anket tekniğiyle uygulanacak bu çalışmanın literatüre katkı sağlayacağı değerlendirilmektedir.

4.2. Araştırmanın Veri Toplama Metodu

Anket uygulaması için araştırma örneklemini iletişim bilgileri Kayseri Organize Sanayi Bölgesi (KOSB) temsilciliği vasıtasıyla edinilmiştir. KOSB tarafından sağlanan listede mobilya ve ilişkili alanlarda faaliyet gösteren 205 firma iletişim bilgilerine ulaşılmıştır. Anket surveymonkey programı yardımıyla internet erişimine imkân verir hale getirilmiş ve ilk e-posta 205 firmanın e-posta adresine gönderilmiştir. 56 firmanın e-posta adresinin geçersiz olduğu tespit edilmiş olup, bu yolla toplamda 149 firmaya ulaşılmıştır. 1 hafta süresince e-posta yoluyla bildiri me geri dönüş beklenmesine rağmen hiçbir firmadan dönüş olmamıştır. Bunun üzerine hatırlatma e-postası aynı adreslere tekrar gönderilmiştir. Bu teşebbüsten de sonuç alınamayınca tüm firmalara telefon edilerek anket uygulamasından bahsedilmiş, yüz yüze anket uygulaması talebinde bulunulmuştur. 205 firmadan 32 firmanın telefon bilgisinin yanlış olduğu tespit edilerek bu yolla 173 firmaya ulaşılmıştır. 173 fir-

madan 63 firma anket talebine olumlu yanıt vermiştir.

Bunun üzerine KOSB'nin yerleşke haritası temin edilip anket uygulamasını kabul eden firmaların yerleşke bilgileri sokak ve cadde sırasına göre sıralanmıştır. Uygulama safhasının ilk haftası 17 firmaya ulaşılarak anket uygulanmış, soruları algılama ve değerlendirme benzerlikleri karşılıklı görüşülerek pilot uygulama tamamlanmıştır. Pilot uygulama neticesinde anket genelinde 0,799 cronbach's alpha değerine ulaşılmıştır. Takip eden 2 hafta boyunca belirli günlerde firmalar ziyaret edilip, hem anket soruları cevaplandırılmış, hem de sektör üzerine yapılandırılmamış mülakatta bulunulmuştur. Randevu talebine olumlu yanıt veren 63 firmanın 11'i yüz yüze iletişime geçildiğinde uygun olmadıklarını beyan ederek anket uygulamasını reddetmişlerdir.

Sonuç olarak 52 firma ile yüz yüze anket uygulaması gerçekleştirilerek çalışmamız için anlamlı bir sayıya ulaşılmıştır. Bir araştırmanın istatistiksel tekniklerle anlamlı veriler ifade etmesi için en az 30 cevaplayıcıya ihtiyacı olduğu bilimsel çevrelerde yaygın olarak kabul görmektedir (Altunışık vd., 2010: 134).

4.3. Verilerin Analizi ve Bulgular

Araştırmanın bulguları cevaplayıcıların ankete verdikleri yanıtlar ve yüz yüze anket uygulamasında basit yapılandırılmamış mülakat tekniği neticesinde alınan notlar kapsamında aşağıdaki bulgulara ulaşılmıştır.

4.3.1. Araştırmaya Katılan İşletmelerin Genel Profili

Araştırmaya katılan işletmelerin genel profili tablo-7'de özetlenmiştir.

Tablo 7: Araştırmaya Katılan İşletmelerin Genel Profili

Firma Profil Bilgileri								
I. Mobilya Sektöründe Üretici Olarak Faaliyet Gösteren Firmalara Ait Profil Bilgileri								
	Yanıtlayan Pozisyonu		Çalışan Kişi Sayısı			Yıllık Satış Cirosu		
	(n)	%	(n)	%	(n)	%		
Pazarlama Müdürü	24	46,2	0-9	5	9,6	1.000.000 TL'den Az	7	13,5
Dış Ticaret Müdürü	7	13,5	10-49	24	46,2	1.000.000 TL 8.000.000 TL	24	46,2
Satınalma Müdürü	5	9,6	50-249	15	28,8	8.000.000 TL 40.000.000 TL	9	17,3
Firma Sahibi	12	23,1	250'den Fazla	8	15,4	40.000.000 TL'den Fazla	11	21,2
Genel Müdür	2	3,8	Toplam	52	100	Kayıp Gözlem	1	1,9
Üretim Müdürü	2	3,8				Toplam	52	100
Toplam	52	100						

Lojistik Maliyetlerin Yıllık Satış Cirosu İçerisindeki Oranı			Firmaların Etki Alanı			Lojistik Faaliyetlerde Dış Kaynak Kullanımı		
	(n)	%		(n)	%		(n)	%
%1-5	22	42,3	Bölgesel	9	17,3	Evet	50	96,2
%6-10	17	32,7	Ulusal	2	3,8	Hayır	2	3,8
%11-15	3	5,8	Uluslararası	8	15,4	Toplam	52	100,0
%16-20	6	11,5	Bölgesel ve Ulusal	3	5,8			
%20'den Fazla	2	3,8	Ulusal ve Uluslararası	20	38,5			
Kayıp Gözlem	2	3,8	Bölgesel ve Uluslararası	4	7,7			
Toplam	52	100	Bölgesel, Ulusal ve Uluslararası	6	11,5			
			Toplam	52	100			
Lojistik Faaliyetlerde DKK Süresi (Yıl)				Lojistik Faaliyetlerde Dış Kaynak Kullanımı Kapsamında Lojistik Hizmet Sağlayıcı Firmalarla Yapılan Sözleşme Süreleri (Yıl)				
	(n)	%		(n)	%		(n)	%
1 Yılden Az	2	3,8		Sözleşme Yapmıyoruz	36	69,2		
1-2 Yıl	1	1,9		1 Yılden Az	3	5,8		
3-5 Yıl	8	15,4		1-2 Yıl	4	7,7		
5 Yılden Fazla	39	75,0		3-5 Yıl	7	13,5		
Kayıp Gözlem	2	3,8		Kayıp Gözlem	2	3,8		
Toplam	52	100		Toplam	52	100		

Derlenen veriler ve mülakatlardan edinilen bilgiler ışığında araştırmaya katılan işletmelerin genel profili başlıklar halinde yorumlanacaktır:

10 Eylül 2012 tarihinde Resmi Gazete’de yayınlanan Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmeliğine göre anketimizi yanıtlayan işletmelerin yaklaşık %16’sını mikro işletmeler, %46’sını küçük işletmeler, %17’sini orta büyüklükteki işletmeler, %21’ini ise çoğu İSO İlk ve İkinci 500 sıralamasında yer bulmuş büyük işletmeler oluşturmaktadır.

Araştırma katılımcılarının genel profili incelendiğinde; büyük firmalar da dahil olmak üzere lojistik faaliyetlerin yönetimini genellikle pazarlama ve satış departmanlarının domine ettiği görülmektedir. Ayrıca yüz yüze anket uygulamasıyla, hedef firmalarda doğru kişilerle irtibata geçilerek veri toplanmasının araştırmamızın geçerliliğini arttırdığı değerlendirilmektedir.

Firmaların etki alanları incelendiğinde; %73’ünün mobilya ve ilişkili ürünlerini yurtdışına ihraç ettiği görülmektedir. Yurt dışına taşıma operasyonlarını genellikle, karayolu ve deniz taşımacılığı, lashing, gümrükleme hizmeti veren yerleşkesi KOSB’de bulunan bir 3PL fir-

ma ile, yerleşkesi KOSB'ye yarım saat mesafede bulunan Boğazköprü tren istasyonu yakınında operasyonlarını icra eden demiryolu, karayolu taşımacılığı, konteyner terminali gibi hizmetler sunan 3PL firmasının domine ettiği görülmektedir. Aynı zamanda Kayseri'de uluslararası karayolu taşımacılığı için gerekli olan C2 belgesine sahip, 3PL kapasitesine sahip olmayan genellikle spot iş yapan 45 adet firma da hizmet vermektedir.⁵ Özellikle küçük işletmeler parsiyel yük taşımacılığı avantajı ve navlun avantajı nedeniyle bu firmalarla da ilişki içine girmektedir.

Firmalar genellikle karayolu ile yurtdışına sevkiyat yaptıklarını belirtmelerine rağmen uzak ülkelere ihracatlarında denizyolunu seçtiklerini belirtmişlerdir. Mersin limanına çıkış planlamasında ise; 3PL'ler vasıtasıyla acil yüklerde konteynerlerin tırlarla limana taşınması operasyonu ön planda olurken acil olmayan yüklerde ise Kayseri-Mersin arası blok trenle liman çıkışını gerçekleştirdikleri görülmektedir.

Firmaların lojistik faaliyetlerinde dış kaynak kullanımı durumları incelendiğinde; firmaların çoğunlukla (%96,2) lojistik faaliyetlerini dışarıdan sağladıkları bulgulanmıştır. Lojistik faaliyetlerinde dış kaynaktan yararlanmadığını belirten 2 firmadan birinin kendi bünyesinde mobil-

ya üretiminin yanında taşımacılık, gümrükleme operasyonlarını da icra etmesi, diğerinin ise bölgesel çapta imalatçı olarak hizmet veren, siparişe dayalı üretim yapan kapıda teslim mal satan mikro bir işletme olması dikkat çekmektedir.

Lojistik faaliyetlerde dış kaynak kullanımı kapsamında lojistik hizmet sağlayıcı firmalarla yapılan sözleşme süreleri kapsamında %69,2 oranında sözleşme yapılmadan lojistik hizmet alındığı bulgulanmıştır. Cevaplayıcılar sözleşmeye gerek olmadığını, olası bir problem ve aksaklık durumunda güven ilişkisine dayalı olarak sorunun üstesinden geldiğini belirtmişlerdir. Süreli sözleşme yapan firmalar ise; lojistik hizmet sağlayıcı firmalarla yaptıkları sözleşmelerin harsarsız, kayıpsız, zamanında teslimat, kalite, performans vb. kriterleri içermediğini, genellikle çevresel etkiler (enflasyon, akaryakıt fiyatları değişikliği vb.) neticesinde navlunun ne şekilde revize edileceğini konu edinen basit yapıli sözleşmeler olduğu belirtmişlerdir.

4.3.2. Lojistik Faaliyetlerde Dış Kaynak Kullanımı Durumu

Araştırma kapsamında veri toplanan mobilya üreticisi işletmelerin lojistik faaliyetlerinde dış kaynak kullanımı durumları tablo-8'de özetlenmiştir.

⁵ Ramazan Sönmez, "Kayseri'nin 2'nci Lojistik Köy Projesi İçin Devlet Desteği Talebi", **Dünya Gazetesi**, <http://www.dunya.com/kayserinin-2nci-lojistik-koy-projesi-icin-devlet-destegi-talebi-16752h.htm>, (21.08.2014), s.1.

Tablo 8: Firmaların Lojistik Faaliyetlerinde Dış Kaynak Kullanımı Durumları

Lojistik Faaliyetler		Dış Kaynak Kullanıyoruz	Hem İç Kaynak Hem Dış Kaynak Kullanıyoruz	İç Kaynak Kullanıyoruz	Cevapsız	Standart Sapma	Ortalama	DKK Yüzdesi
1.	Taşıma Faaliyetleri [Fabrikadan Müşteriye (Toptancı, Perakendeci, Nihai Tüketiciye) Mal Akışı vb.]	30	19	3	0	0,61006	1,4808	94,2
2.	Gümrükleme Faaliyetleri	30	12	4	6	0,88137	1,6087	80,8
3.	Ürün Geri Dönüşleri (Arızalı, Hasarlı Malzemelerin Tersine Lojistik Faaliyetleri vb.)	10	14	27	1	0,79162	2,3333	46,2
4.	Atık ve Hurdaların Atılması/Satılması (Kullanılmaz veya Tehlikeli Durumda Olan Malzemelerin Elden Çıkarılması vb.)	14	6	32	0	0,88306	2,3462	38,5
5.	Trafik Yönetimi (Araç İzleme, Rotalama Sistemleri, Taşıma Modu Seçimi vb.)	14	5	33	0	0,88625	2,3654	36,5
6.	Depolama Faaliyetleri (Bitmiş Ürün, Ara Ürün vb.)	4	7	41	0	0,60509	2,7115	21,2
7.	Lojistik Bilgi Teknolojileri (Tedarikçi-Üretici- Müşteri İletişimini Bilgisayar Ortamında Sağlayan Sistemler Ör: ERP, MRP Sistemleri vb.)	4	3	45	0	0,57177	2,7885	13,5
8.	Fabrika ve Depolar İçin Yer Seçimi (Yeni Kurulacak Bir Üretim Tesisi İçin Saha Araştırması ve Seçimi vb.)	2	3	47	0	0,44408	2,8654	9,6
9.	Elleçleme (Ürün Yükleme, Boşaltma vb.) Faaliyetleri	1	4	47	0	0,37853	2,8846	9,6
10.	Müşteri Hizmetleri (Satış Öncesi ve Sonrası Aktiviteler vb.)	2	2	48	0	0,42720	2,8846	7,7
11.	Sipariş İşleme (Sipariş Alınması, Hazırlanması vb.)	1	3	48	0	0,35753	2,9038	7,7
12.	Paketleme, Etiketleme Faaliyetleri (Koruyucu Ambalajlama vb.)	1	2	49	0	0,33409	2,9231	5,8
13.	Talep Tahmini (Gelecek Dönemlerin Taleplerini Yorumlayabilme Yetisi vb.)	0	3	49	0	0,23544	2,9423	5,8
14.	Tedarik Faaliyetleri (Geçmiş Kullanım Bilgisi veya Müşteri Taleplerine Göre Hammadde Alımı ve Dokümantasyonu vb.)	0	2	50	0	0,19418	2,9615	3,8
15.	Materyal İşleme ve Aktarma (Fabrika İçi Ürün Akışı, Ekipmanların Etkin Kullanımı vb.)	0	1	51	0	0,13868	2,9808	1,9
16.	Envanter Yönetimi (Bitmiş Ürün Stoklama Kararı vb.)	0	0	52	0	0,00000	3,0000	0

Görüldüğü gibi firmaların büyük bir bölümünün taşıma (%94,2) ve gümrükleme faaliyetlerini (%80,8) baskın düzeyde dışarıdan hizmet olarak sağladıkları, ürün geri dönüşleri (%46,2), atık yönetimi (%38,5), trafik yönetimi (36,5) ve depolama faaliyetlerinin de (%21,2), lojistik bilgi teknolojileri (%13,5) belirgin şekilde dışarıdan hizmet olarak sağladıkları bulgulanmıştır. Diğer lojistik faaliyetler ise %10'un altındaki bir dilimde kısmen dışarıdan hizmet alma yoluyla sağlandığı görülmektedir. Lojistik maliyetler içerisinde önemli bir yere sahip olan envanter yönetiminin ise tamamen firmalar tarafından içselleştirilerek yönetilmesi ilgi çekici bir bulgu olarak karşımıza çıkmaktadır.

4.3.3. İşlem Maliyeti Teorisi Kapsamındaki Değişkenlerin İncelenmesi

Çalışmamızda anket formu lojistik sahasında daha önce uygulanan anketlerde alıntı yapılarak

elde edilmiştir. Varlık özgünlüğü soru kalıpları Reeves ve diğerleri (2011), belirsizlik soru kalıpları Andersen ve Buvik (2001)'in çalışmasından, sıklık değişkeni ise Maltz (1993)'in çalışmasından Türkçe'ye uyarlanarak kurgulanmıştır. Bilimsel çalışmalarda cronbach's alpha değerinin 0,70'in üzerinde olması anketin yüksek güvenilirlikte olduğunu göstermektedir (Altunışık vd. 2010: 124). Fakat yeni oluşturulan ölçeklerde 0,60'da kabul edilebilir derece olarak açıklanmaktadır (Mathien, 2012:91). Kullandığımız ölçeğin tercüme vasıtasıyla düzenlenmiş olması, denekler üzerinde algı ve kavrama boyutunda farklılık gözeceğinden ölçeğimizin yeni ölçek olarak değerlendirilmesi daha uygun olacaktır.

Anket formu sorularının hangi değişkeni ölçtüğü faktör analizi ile incelendiğinde 4 farklı boyut karşımıza çıkmaktadır;

Tablo 9: Anket Soru Formu Faktör Analizi

Sorular	Adanmış Varlık Özgünlüğü	Beşeri Varlık Özgünlüğü	Davranışsal Belirsizlik	Çevresel Belirsizlik
Operasyonel Faaliyetlerin Özgünlüğü	,806	-,008	,068	,089
Firmaya Özel Teknoloji Özgünlüğü	,859	,198	,116	,114
Tecrübe, Eğitimli Personel İhtiyacı	,295	,836	-,013	,068
Sektördeki Teknoloji Özgünlüğü	,835	-,015	-,029	-,042
Lojistik Faaliyetlerin İcrası İçin Yatırım Yapma Zorunluluğu	,605	,319	-,306	-,055
Müşteri Talebi Değişkenliği	-,076	,286	-,107	,811
Piyasa Şartları Değişkenliği	,157	-,198	,124	,830
Ürün Çeşitliliğindeki Değişim	,132	-,069	,912	,026
Rakiplerin Kendini Yenilemesi	-,267	,588	,670	-,032

İncelenecek boyutların cronbach alpha's değerleri analiz edildiğinde; adanmış varlık özgünlüğü (α : 0,785) ve davranışsal belirsizlik değerlerinin (α : 0,616) cronbach's alpha değeri geçerli sınırların üzerinde olsa da; davranışsal belirsizlik değişkeninin değerinin (α : 0,530) güvenilirlik sınırlarında olmadığı görülmüştür. Bu kapsamda

sözkonusu değişkenin analizi yapılmayacaktır. Beşeri varlık özgünlüğü ve sıklık değişkeni ise tek soru formunda analiz edilecektir. Soru formunun temsil ettiği değişkenlere göre ortalama değerleri ve standart sapması tablo-10'de özetlenmiştir.

Tablo 10: Değişkenleri Temsil Eden Soru Formlarının Ortalama Değerleri Ve Standart Sapmaları

Değişken1	Ölçek	n	Ortalama	Standart Sapma	n	Ortalama	Standart Sapma
		Dış Kaynak Kullanan Firmalar			Dış Kaynak Kullanmayan Firmalar		
Varlık Özgünlüğü (A.V.Ö)	Firmamızın lojistik faaliyetlerinde kullanılan operasyonel prosedür ve süreçler (kurallar, talimatlar, görevler vb.) firmamıza özel ve özgün bir yapıdadır.	50	3,4800	1,21622	2	3,5000	2,12132
(A.V.Ö)	Firmamızın lojistik faaliyetlerinin icrasında kullandığı teknoloji (bilgi teknolojileri, son teknoloji ekipmanlar vb.) firmamıza özel ve özgün bir yapıdadır.	50	3,3200	1,20272	2	3,0000	1,41421
(A.V.Ö)	Dışarıdan hizmet aldığımız/alabileceğimiz lojistik fonksiyonların icra edilmesi için kullanılan teknoloji sektörümüzde özel ve özgün bir yapıdadır.	50	3,3000	1,16496	2	4,5000	0,70711
(A.V.Ö)	Lojistik faaliyetlerimizin icra edilmesi için hizmet aldığımız/alabileceğimiz firma, firmamızın lojistik ihtiyaçlarına cevap verebilmek için yeni yatırımlar (ekipman, teknoloji, kalifiye işgücü vb.) yapmıştır/yapmak zorundadır.	50	3,8000	1,19523	2	4,5000	0,70711
(B.V.Ö)	Firmamızın lojistik faaliyetlerinin icra edilebilmesi için iyi eğitilmiş ve yetenekli işgörelere ihtiyacı vardır.	50	3,9600	1,15987	2	4,5000	0,70711
Belirsizlik (Ç.B.)	Ürünlerimize olan müşteri talepleri sezon-sal/dönemsel olarak farklılık göstermektedir.	50	4,3000	,93131	2	3,5000	,70711
(Ç.B.)	Sektörümüzdeki piyasa şartları çok değişkendir.	50	4,5000	,76265	2	3,5000	,70711
(D.B.)	Sektörümüzde ürün çeşitliliği kısa vadede yenilenebilmekte ve değişebilmektedir.	50	3,8600	1,12504	2	3,0000	2,82843
(D.B.)	Piyasadaki rakiplerimiz ürünlerini devamlı suretle yenilemekte ve geliştirmektedir.	50	3,9200	1,10361	2	3,0000	1,41421

*A.V.Ö.: Adanmış Varlık Özgünlüğü, B.V.Ö. Beşeri Varlık Özgünlüğü, Ç.B.: Çevresel Belirsizlik, D.B.: Davranışsal Belirsizlik

Lojistik faaliyetlerinde dış kaynak kullanmayan firmaların sınırlı sayıda olması ve değerlendirmelerinin istatistiksel olarak anlam ifade etmeyeceği için (Merkez limit teoremine göre örnek boyutu 30'un üzerine çıkan her tür verinin dağılımının normal dağılıma yaklaşacağı ifadesi kapsamında sosyal bilimlerde 30 kritik değer kabul edilmektedir (Altunisik vd. 2010: 180). İstatistiksel olarak lojistik faaliyetlerinde dış kaynak kullanan ve dış kaynak kullanmayan gruplar arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık analizi yapılamayacaktır.

Uygun sayıda örnek boyutuna sahip lojistik faaliyetlerinde dış kaynak kullanan işletmelerin İMT değişkenlerine göre değerlendirmeleri, anket verileri ve yapılandırılmamış mülakatlar sonucunda değerlendirilecektir. İncelenecek faktörlerin ortalamalar Tablo-11'de özetlenmiştir.

Tablo 11: Faktör Ortalamaları

Faktör	Beşeri Varlık Özgünlüğü	Adanmış Varlık Özgünlüğü	*Çevresel Belirsizlik	Davranışsal Belirsizlik	Sıklık
Ortalama	3,9600	3,4750	4,4000	3,8900	3,7167

* Cronbach's alpha değeri 0.60'dan düşük olduğu için analiz kapsamından çıkarılmıştır.

İMT değişkenlerinin ortalama değerleri yorumlandığında; 3,96 ortalama ile beşeri varlık özgünlüğünün baskın olduğu bulgulanmaktadır. Firmaların %74 oranında ihracat faaliyetlerinde bulunması nedeniyle, uzun mesafe karayolu ve multimodel denizyolu taşıması operasyonları icra ettikleri görülmektedir. Dış ticaret dokümantasyonu, gümrükleme faaliyetlerinin karmaşıklığı, izleme ve takip sistemlerinin müşteri memnuniyeti için zorunlu olması, konteyner taşımaları ile ilişkili lashing operasyonlarının ileri iş tecrübesi gerektirmesi gibi nedenler beşeri varlık özgünlüğünü arttırdığı görülmektedir.

Adanmış varlık özgünlüğü değişkeni; 3,4750 ortalama ile yükselen bir değer ifade etmektedir. İhracat yüklerinde konteyner ile taşıma, ERP gibi tedarik zinciri senkronizasyonu, özellikle hassas bileşen içeren gönderilerin (ayna aksamı, kırılabilir işlemeli vs.) hasarsız olarak taşınması için taşıma düzeneklerinin özelleştirilmesi gibi teknoloji ve arge gereksinimi olan faaliyetlerin varlığı lojistik faaliyetlerde ortaya çıkan adanmış varlık özgünlüğü değişkenini ortalama değerinin üstünde değer almasını sağladığı değerlendirilmektedir.

Çevresel belirsizlik değişkeni; piyasa şartları ve müşteri talepleri boyutunda incelenmiştir. Bu değişkenin güvenilirliği düşük (α :0.530) olduğundan değerlendirme dışı tutulacak olsa da açıklanması gereken bir yapıdadır. Sektörde müşteri taleplerinin değişkenliği sıklıkla dile

getirilen bir argümandır. Bu durumun müşteri beklentilerinden ve refah seviyesinin artan bir ivme kazanmasından ileri geldiği düşünülmektedir. Türkiye Mobilya Sanayicileri Derneği (MOSDER, 2014)'in 2013 yılında 14 ilde toplam 1032 kişi ile gerçekleştirdiği anket verilerine göre Türkiye'de mobilya değiştirme süresinin 9 yıla kadar gerilediği bulgulanmıştır. Bu durumun vadeli satış, promosyon gibi kampanyalardan kaynaklandığı, internet gibi gelişen teknolojilerin müşteri satınalma davranışlarını etkilediği gibi bulgularda çalışmanın diğer

önemli bulgularını oluşturmaktadır. Ayrıca ilk 500 sanayi kuruluşu listesinde derecede olan bir markanın pazarlama müdürü yurt içi talebin evlilik mevsimlerinde tavan yaptığını, son birkaç yıl bayram dönemlerinin yaz aylarına denk gelmesiyle artan bu eğrinin tüm aylara yayıldığını, eskiden sadece yaz döneminde tavan yapan satışların tüketici alım gücündeki iyileşme neticesinde mevsimsel satış farklılıklarının azalma eğilimi gösterdiğini belirtmiştir. Diğer önemli bir geri beslemeyi de mobilya beğeni eğilimlerinin görsel medya ile ilişkili olarak belirlendiği tespiti oluşturmaktadır. Beğenilen bir modelin o satış dönemini domine ettiği bilgisi ilginç bir tespittir. Görüldüğü gibi değişken piyasa şartları ve mevsimsel talep değişkenliği 4,400 ortalama değer ile araştırma örnekleminde çevresel belirsizliğin en belirgin etkiye sahip olduğunu göstermektedir.

Davranışsal belirsizlik değişkeni ise; sektördeki ürün çeşitliliği ve rakiplerin kendini yenileme çabası boyutunda incelenmiştir. Bu değişken 3,890 ortalama ile yükselen bir değerle kendini göstermektedir. Sektördeki genel algı arge ve patent haklarının ihlali konularının sıklıkla karşılan bir durum olduğu gerçeğidir. Fikri ve sinai hakların koruma altına alınması ve etkinlikle korunması hususu sektörde önemli bir beklentidir. Arge ve inovasyon faaliyetleri ile özgün tasarımların yaratılması neticesinde sektörün yurt içi ve dışındaki payın daha da artacağı beklentisi yapılan mülakatlarda ortak temeli oluşturmaktadır.

İşlem maliyeti teorisi değişkenlerinden sıklık değişkeni ile ilgili, sevkiyata bağlı olarak tüm lojistik faaliyetlerin de ilişkili olarak incelenmesi amaçlanmıştır. Firmaların sevkiyat sıklıkları tablo-12’de gösterilmektedir.

Tablo 12: Firmaların Sevkiyat Sıklığı

		Sıklık	Yüzde
Sevkiyat Sıklığı	Haftada 1-3	5	10,0
	Haftada 3-5	6	12,0
	Haftada 5-10	1	2,0
	Günde 1-3	16	32,0
	Günde 3-5	13	26,0
	Günde 5-10	4	8,0
	Günde Daha Fazla	5	10,0
	Toplam	50	100,0

Görüldüğü gibi firmaların %76'sının her gün en az bir kere sevkiyat yaptıkları ve ilişkili lojistik faaliyetleri icra ettikleri görülmektedir. Soruda taşınan sevkiyatın parsiyel ve tam kamyon yük olup olmadığı, taşınan aracın tır, kamyon, kırkayak, minibüs vb. değişik ebatta araç olup olmaması durumu ihmal edilerek sadece lojistik faaliyetlerle firmaların ne kadar sıklıkla ilgilendikleri bulgulanmaya çalışılmıştır.

4.3.4. Lojistik DKK'nın İşlem Maliyeti Teorisi Kapsamında İncelenmesi

Çalışmamızda mobilya firmalarının lojistik faaliyetlerinde dış kaynak kullanımı eğilimleri

analiz edilmek istenmektedir. Bu kapsamda aralık seviyesinde iki değişken arasındaki ilişkinin ve bağımlılığın şiddetini belirlemek amacıyla korelasyon analizi ile anılan ilişkinin İMT kapsamında oluşturulan hipotezlere göre uyumu sorgulanacaktır.

Korelasyon modelinde; 4'lü ölçekte aralık derecesinde gözlemlenen lojistik faaliyetlerde dış kaynak kullanımı durumu ve 12'li ölçek aralığında gözlemlenen sıklık değişkeni aralığı diğer değişkenlerle uyumlu hale dönüştürülerek 5'li likert ölçeğine dönüştürülmüştür. Değişkenlerin korelasyon matrisi tablo-13'de özetlenmiştir.

Tablo 13: Lojistik Faaliyetleri İçselleştirme, İMT Korelasyon Matrisi (n=52)

Değişkenler		1	2	3	4	5
1	Lojistik Faaliyetleri İçselleştirme Eğilimi	1	-,228	-,115	-,013	,031
	Sig. (2-tailed)		,103	,417	,926	,827
2	Adanmış Varlık Özgünlüğü	-,228	1	,365**	-,049	,230
	Sig. (2-tailed)	,103		,008	,729	,101
3	Beşeri Varlık Özgünlüğü	-,115	,365**	1	,146	,039
	Sig. (2-tailed)	,417	,008		,301	,784
4	Davranışsal Varlık Özgünlüğü	-,013	-,049	,146	1	-,025
	Sig. (2-tailed)	,926	,729	,301		,858
5	Sıklık	,031	,230	,039	-,025	1
	Sig. (2-tailed)	,827	,101	,784	,858	
(**p<0.01)						

Adanmış varlık özgünlüğü, beşeri varlık özgünlüğü, davranışsal varlık özgünlüğü ve sıklık değişkenleri ile lojistik faaliyetleri içselleştirme değişkeni arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki tespit edilememiştir. Çalışmamız bu bulgularla sevkiyat ve ilişkili lojistik faaliyetlerin DKK eğiliminin incelendiği Reeves vd. (2011) ve Bienstock ve Mentzer (1999)'in matematik modelleme ile kurguladığı çalışmasıyla benzer sonuçlar içermektedir.

5. SONUÇ

Örgütler en uygun maliyet faydasına sahip olabilmek için ya bir işi kendileri yapacak ya da dışarıdan yani piyasadan sağlayacaklardır. Örgütler tarafından icra edilen her işlem, yapısında üretim ve koordinasyon maliyetlerini barındırmaktadır. Maliyet avantajı kazanmak isteyen firmalar amaçlarına ulaşmak için verecekleri kararlarda, işlemin yapısından gelen bu maliyetleri de ele almak zorundadır. İşlem Maliyeti Teorisine göre bu maliyetler, işlemin özelliklerinden (varlık özgünlüğü, sıklık, belirsizlik) etkilenmektedir.

Çalışmamızdaki bulguların, İşlem Maliyeti Teorisi kavramsal çerçevesi ile uyumsuzluğunun, gelişen teknoloji ve ticari hayatın yansımaları olarak piyasa öğelerinin her türlü işlem tipine cevap verebilecek kabiliyete ve ölçek ekonomisine erişmiş yapıya ulaşmaları neticesinde, işlemin toplam maliyetinin azalması olarak yorumlanmaktadır. Talebe karşı sunulan arzın artması, lojistik sektöründe faaliyet gösteren firmaların fazlaşması, lojistiğin ülkemizdeki algısının ve gelişiminin ivme kazanması gibi faktörler de piyasa işlemlerinin maliyetini azaltacak etki yapmaktadır. Günümüzde işletmeler arası iletişim ağlarının elektronik olarak kurulması ve RFID, Barkod, GPS gibi teknolojilerle anlık olarak görüntülenebilmesi işletmeler arası ilişkilerden

kaynaklanan sözleşme öncesi ve sözleşme sonrası doğacak olan maliyetleri azaltmaktadır.

Ayrıca bulgulardaki İşlem Maliyeti Teorisi kavramsal çerçevesi ile uyumsuzluk, mobilya sektörüne özgü faktörlerle de açıklanabilir. Mobilya sektörü, gıda, tehlikeli madde, soğuk zincir gibi hassas bir özgünlüğe sahip olmasa da lojistik faaliyetlerde kendine özgü bir yapıya sahiptir. Cam ve ayna aksamı hassas yapıdaki ürünlerin ambalajlama, özel taşıma ihtiyacı, hammadde ithalatında ortaya çıkan antrepo ihtiyacı, gümrükleme prosedürlerinin zorluğu, sipariş takip sistemlerinin müşteri tarafından talep edilme hale gelmesi ve en önemli özgünlük olarak değerlendirilen, bahsedilen tüm bu süreçleri yönetebilecek uzman insan gücü gibi faktörler, sektöre özgü gereksinimleri oluşturmaktadır. Artan refah ve uzmanlaşma derecesi ile en niş sektörler de bile terzi işi hizmet sunabilen lojistik hizmet sağlayıcı firmalar günümüzde mevcut hale gelmiştir. Öyle ki, her derece belirsizlik, özgünlük ve sıklık durumlarında dahi lojistik maliyetlerin dış kaynaklama ile azaltılabileceği düşünülmektedir.

Lojistik dış kaynak kullanımının teorik altyapısı boyutunda incelenen *lojistik maliyet* kavramı ister istemez tüm ticari aktörlerin ilgi alanında olan bir konu haline almıştır. Konu ile ilgili gelecek araştırmaların; farklı sektörlerde, daha geniş örneklemeler ile konuyu ele almalarının ve ekonomi disiplinli Vekâlet Teorisi, strateji disiplini; Kaynak Bağımlılığı Teorisi, Kaynaklara Dayalı Teori, Oyun Teorisi, sosyoloji disiplini; Sosyal Değişim Teorisi, Kurumsal Teori, Sosyal Sermaye Teorisi, Güç Teorisi, Yenilik Yayılım Teorisi, sistem bilimleri disiplini Genel Sistem Teorisi gibi farklı yaklaşımlar kapsamında incelenmesinin lojistik faaliyetlerde dış kaynaklama eğilimi ve lojistik maliyetler konusundaki bulguları genişletebileceği düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

Alagheband, Forough Karimi, Suzanne Rivard, Shikui Wu, Sylvain Goyette. "An Assesment of The Use of Transaction Cost Theory In Information Technology Outsourcing", **Journal of Strategic Information Systems**, Cilt: 20, Sayı:1, 2011, ss.125-138.

Altunışık, Remzi, Recai Coşkun, Serkan Bayraktaroğlu, Engin Yıldırım. **Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri**, 6. Baskı, Sakarya Yayıncılık, Sakarya, 2010.

Andersen, Otto ve Arnt Buvik. "Inter-Firm Co-Ordination: International Versus Domestic Buyer-Seller Relationships", **The Internaitonal Journal Of Management Science**, Cilt: 29, Sayı:1, 2001, ss.207-219.

Aubert Benoit, Suzanne Rivard, Michel Patry. "A Transaction Cost Approach To Outsourcing Behavior: Some Empirical Evidence", **Information & Management Journal**, Cilt:30, Sayı:1, 1996, ss.51-64.

Aubert, Benoit, Suzanne Rivard, Michel Patry. "A Transaction Cost Model of IT Outsourcing", **Information & Management Journal**, Cilt:41, Sayı:1, 2004,ss.921-932.

Bienstock Carol C. ve John T. Mentzer. "An Experimantal Investigation of The Outsourcing Decision For Motor Carrier Transportation", **Transportation Journal**, Cilt:39, Sayı:1, 1999, ss.42-59.

Blomqvist Kai, K. KylaKheiko, V-M. Virolainen. "Filling A Gap In Traditional Transaction Cost Economics:Towards Transaction Benefits-Based Analysis", **International Journal of Production Economics**, Cilt:79, Sayı:1, 2002, ss.1-14.

Boudreau, Marie-Claude, Richard Watson, Adela Chen, Martina Greiner, Peter Sclavos. "The Benefits of Transaction Cost Economics: The Beginning of A New Direction", <http://is2.lse.ac.uk/asp/aspecis/20070019.pdf>, (28.11.2013).

Bourlakis, Constantine, Micheal Bourlakis. "Information Technology Safeguards, Logistics Asset Specificity and Fourth Party Logistics Network Creation In The Food Retail Chain", **Journal of Business and Industrial Marketing**, Cilt: 20, Sayı: 2-3, 2005, ss.89-98.

Ceylan, Abdullah. **Mobilya Sektöründe Tedarik Zincirinde Bir Uygulama**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Yıldız Teknik Üniversitesi, İstanbul, 2009.

Coase, Ronald. "The Nature of The Firm", **Firms Organizations and Contracts**, (Eds. Peter Buckley and Jonathan Mitchie), Oxford Management Readers, Newyork, 1991.

Cooper, Martha, Douglas M. Lambert, Janus D. Pagh. "Supply Chain Management: More Than A New Name for Logistics", **The International Journal of Logistics Management**, Cilt:8, Sayı:1, 1997, ss.1-14.

Diakonlogistics, "Why Outsource Logistics", <http://www.diakonlogistics.com/ourservices/why-outsource/index.html> , (25.02.2014).

Ekonomi Bakanlığı, "İhracatçı Firmaların İllere Göre Dağılımı", <http://www.ekonomi.gov.tr/upload/AC413E8B-D8D3-8566-4520D3E41BB732A4/eko14.xls>,(10.03.2014).

Gümrükler Genel Müdürlüğü, "Mobilya İhtisas", <http://ggm.gtb.gov.tr/gumrukidareleri/mobilya-ihstias>, (05.08.2014).

Güzel Selnur, **Strategic Outsourcing and Its Impact on Firm Performance**, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Marmara Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2008.

Ivanaj, Vera ve Yvette Masson Franzil, "Outsourcing Logistics Activities: A Transaction Cost Economics Perspective", **15th Conference Internationale de Management Strategique**, Annecy/Geneve, 13-16.06.2006, ss.1-25.

John, George ve Barton Weitz. "Forward Integration into Distribution: An Empirical Test of Transaction Cost Analysis", **Journal of Law, Economics and Organization**, Cilt:4, Sayı:2, 1998, ss.337-346.

Joskow, Paul. " Asset Specificity and the Structure of Vertical Relationships: Empirical Evidence", **Journal of Law Economics, & Organization**, Cilt: 4, Sayı:1, 1988, ss.95-117.

Kayseri Marangozlar Mobilyacılar ve Döşemeciler Odası, “Nakliye Anketi”, <http://www.kaymobodasi.org/KAYMOBODASI/>, (20.08.2014)

Kesgin, Muhammed. **Otel İşletmelerinde Dış Kaynak Kullanımı: Antalya’da Faaliyette Bulunan 4 ve 5 Yıldızlı Otellerde Bir Araştırma**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Antalya, 2005.

Lacity, Mary, Leslie Wilcocks, Shai Khan. “Beyond TCE: Towards an Endogenous Theory of Information Technology Outsourcing”, **Journal of Strategic Information Systems**, Cilt: 20, Sayı:1, 2011, ss.139-157.

Macher, Jeffrey ve Barak Richmand, “Transaction Cost Economics: An Assessment of Empirical Research in the Social Sciences”, **Business and Politics**, Cilt:10, Sayı:1, 2008, ss.1469-3569.

Maltz, Arnold. “Private Fleet Use: A Transaction Cost Model”, **Transportation Journal**, Cilt:32, Sayı:3, 1993, ss. 46-53.

Mathien, Lorena. **An Empirical Investigation of the Antecedents and Validity of Five Theory Bases of Logistics Outsourcing Decisions**, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Faculty of the Graduate School of The State University of New York at Buffalo, New York, 2012.

MOSDER, “Mosder, Mobilya Tüketicisinin Nabzını Tuttu!”, <http://www.mosder.org.tr/index.php/mosder-mobilya-tuketicisinin-nabzini-tuttu> (03.08.2014).

MÜSİAD, “Dayanıklı Tüketim ve Mobilya Sektör Raporu 2013”, **Müsiad Araştırma Raporları:86**, 01.12.2013, [http://www.musiad.org.tr/F/Root/burcu2014/Araştırma Raporları %20Yayın/Pdf/Sektör%20Kurulları/Lojistik_Sektor_Raporu_2013.pdf](http://www.musiad.org.tr/F/Root/burcu2014/Ara%C7B1rtmalar%20Yayın/Pdf/Sektör%20Kurulları/Lojistik_Sektor_Raporu_2013.pdf), (18.05.2014).

Nobel Foundation, “The Sveriges Riksbank Prize in Economic Sciences in Memory of Alfred Nobel 2009”, http://www.nobelprize.org/nobel_prizes/economicssciences/laureates/2009, (30.11.2013).

Nobel Foundation. “The Sveriges Riksbank Prize in Economic Sciences in Memory of Alfred Nobel 1991”, http://www.nobelprize.org/nobel_prizes/economicssciences/laureates/1991, (30.11.2013).

Özbaltacı, Kamil Cenap. **İşlem Maliyeti Yaklaşımı Açısından İnsan Kaynaklarında Dış Kaynaklardan Yararlanma**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2008.

Reeves Kingsley, Fethullah Çalışkan, Ozan Özcan. “Outsourcing Distribution and Logistics Services Within The Automotive Supplier Industry”, **Transportation Research E46**, Cilt:46, Sayı:1, 2010, ss. 459-468.

Sönmez, Ramazan, “Kayseri’nin 2’nci Lojistik Köy Projesi İçin Devlet Desteği Talebi”, **Dünya Gazetesi**, <http://www.dunya.com/kayserinin-2nci-lojistik-koyprojesi-icin-devlet-destegi-talebi-16752h.htm>, (21.08.2014).

Usher, Neil. “Outsource or In-House Facilities Management: The Pros and Cons”, **Journal of Facility Management**, Cilt:2, Sayı:4, 2003, ss.351-359.

Selviaridis, Konstantinos ve Martin Spring. “Third Party Logistics: A Literature Review and Research Agenda”, **International Journal of Logistics Management**, Cilt: 18 Sayı: 1, 2007, ss.125 – 150.

Waller, Matthew ve Stanley Fawcett, “The Total Cost Concept of Logistics: One of Many Fundamental Logistics Concepts Begging for Answers”, **Journal of Business Logistics**, Cilt:33, Sayı:1, 2012, s.1-3.

Williamson, Oliver. **The Economic Institutions of Capitalism**, The Free Press Collier Macmillan Publishers A Division of McMillan Inc, London, 1985.

Williamson, Oliver. “Comparative Economic Organization: The Analysis of Discrete Structural Alternatives”, **Administrative Science Quarterly**, Cilt: 36, Sayı:2, 1991, ss.269-296.

Williamson, Oliver. “Transaction-Cost Economics: The Governance of Contractual Relations”, **Journal of Law and Economics**, Cilt: 22, Sayı: 2, 1979, ss.233-261.

Williamson, Oliver. **The Economic Institutions of Capitalism**, The Free Press Collier Macmillan Publishers A Division of McMillan Inc, London, 1985.

MUHASEBE VE DENETİME BAKIŞ DERGİSİ

YAYIN KOŞULLARI

- 1- Dergiye gönderilen yazılar başka bir yerde yayınlanmamış ya da yayınlanmak üzere gönderilmemiş olmalıdır.
- 2- Dergide basılması önerilecek yazılar, derginin biçim kurallarına kesinlikle özen gösterilerek hazırlanmalı ve değerlendirme sürecine girmek üzere Yayın Kurulu'nun yazışma adresine gönderilmelidir. Dergide yayınlanacak yazıların yazım ve dilbilgisi kurallarına uygun olması şarttır. Bu kurallara uygun olan yazılar, Yayın Kurul'nca ilk değerlendirilmesi yapıldıktan sonra hakeme / hakemlere gönderilecek, hakemden / hakemlerden gelecek rapor doğrultusunda yazının basılmasına, yazardan rapor çerçevesinde düzeltme istenmesine ya da geri çevrilmesine karar verilecek ve durum yazara en kısa sürede bildirilecektir. Yayınlanmayan yazılar yazara geri gönderilmeyecektir.
- 3- Dergide yayınlanan yazılardaki görüşler ve bu konudaki sorumluluk yazarlarına aittir.

YAZIM KURALLARI

- 1- Yazılar, Microsoft Windows Word veya Mac OS QuarkXPress programla yazılmalı ve CD - DVD veya Flash diske kaydedilerek dergiye gönderilmelidir.
- 2- Yazılar 3 kopya olarak, A4 boyutundaki kağıdın bir yüzüne 1.5 aralıkla, Times karakterinde, 12 punto ile yazılmalıdır.
- 3- Yazının ilk sayfasında aşağıdaki bilgilere yer verilmelidir:
 - i. Yazının başlığı, büyük harf, 16 punto ve bold yazılmalıdır.
 - ii. Başlığın sağ alt tarafında yazarın ünvanı ve adı gösterilmelidir.
 - iii. Yazarın bağlı bulunduğu kuruluş, varsa yazarın e-posta adresi sayfanın dipnotunda gösterilmelidir.
 - iv. İlk sayfada, makelenin en az 100 en çok 200 kelimeyi geçmeyen, Türkçe ve İngilizce (başlık da dahil olmak üzere) özetleri yer almalıdır.
 - v. Özetlerin altında anahtar sözcükler (key words) bulunmalıdır.

- 4- Giriş ve sonuç bölümleri de dahil olmak üzere yazının tüm bölümleri ve başlıkları numaralandırılmalı ve bold yazılmalıdır.
- 5- Tablo içermeyen bütün görüntüler (fotoğraf, çizim, grafik, vb.) “şekil” olarak adlandırılmalıdır. Tablo ve şekillere başlık (sıra numarası ve ad) verilmelidir. Tablolarda başlıklar üstte, şekillerde ise altta yazılmalı, varsa bunlara ilişkin kaynak bilgileri de altta yer almalıdır.
- 6- Dipnotlar, metin içerisinde numaralandırılmalı ve kaynak bilgileri sayfanın altında yer almalıdır.
- 7- Kaynakların gösterilmesinde, yayın bilgileri metnin sonunda, **KAYNAKÇA** başlığı altında aşağıdaki örneklerde olduğu gibi düzenlenmelidir.

Lucey, Terry, **Costing**, 4th Edition, DP Publications Ltd. London, 1993.

Gavens, John J. ve Robert W. Gibson, “An Australian Attempt to Internationalize Accounting Professional Organizations”, **The Accounting Historians Journal**, December 1992, Volume19, Number 2, s. 79-103.

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

- 8- Yazılar, kaynakça ve şekillerle birlikte en çok 25 sayfa olmalıdır.
- 9- Dergiye gönderilen yazıların yazım bakımından son denetimlerinin yapılmış olduğu, yazarın yazı için “basıla” verdiği kabul edilecektir. Yazı teslim edildikten sonra baskı düzeltmeleri için ayrıca yazara gönderilmeyecektir. Bu nedenle yazım yanlışlarının olağanın üzerinde olması, yazının geri çevrilmesi için yeterli görülecektir.
- 10- Çalışma bir dilekçe ile birlikte gönderilmelidir. Dilekçe de iletişim adresi, T.C.Kimlik no, telefon bilgileride yer almalıdır.

Yazışma Adresi

Ali E. DOĞANOĞLU

Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi

Şehit Gonenç Sk. No:28/3 06570 **Anıttepe/ANKARA**

Tel : (0.312) 230 04 51 - 52

Faks : (0.312) 230 04 97

e-posta : alid@turmobil.org.tr

MUHASEBE VE DENETİME BAKIŞ Dergisi, yılda dört sayı olarak yayınlanan hakemli bir dergidir.

Dergide yer alan yazılarda öne sürülen fikirler, yazarların kişisel görüşleridir.

Copyright ©

Dergide çıkan yazılar, diğer gerçek ve tüzel kişiler tarafından kısmen dahi olsa çoğaltılamaz ve yayınlanamaz. Yazıların başka yayın organlarında yayınlanması ancak Yayın Kurulu'ndan alınacak yazılı izin ve kaynak gösterilmesi koşulu ile mümkündür.

