

UYGULAMADA VE TEORİDE MUHASEBE TARTIŞMALARI

Editör: Doç. Dr. Seçkin ARSLAN



Uygulamada ve Teoride Muhasebe Tartışmaları

Editör

Doç. Dr. Seçkin ARSLAN

yaz
yayınları

2023

**UYGULAMADA VE TEORİDE
MUHASEBE TARTIŞMALARI**

Editor: Doç. Dr. Seçkin ARSLAN

© YAZ Yayınları

Bu kitabın her türlü yayın hakkı Yaz Yayınları'na aittir, tüm hakları saklıdır. Kitabın tamamı ya da bir kısmı 5846 sayılı Kanun'un hükümlerine göre, kitabı yayınlayan firmanın önceden izni alınmaksızın elektronik, mekanik, fotokopi ya da herhangi bir kayıt sistemiyle çoğaltılamaz, yayımlanamaz, depolanamaz.

E_ISBN 978-625-6524-76-7

Aralık 2023 – Afyonkarahisar

Dizgi/Mizanpaj: YAZ Yayınları

Kapak Tasarım: YAZ Yayınları

YAZ Yayınları. Yayıncı Sertifika No: 73086

M.İhtisas OSB Mah. 4A Cad. No:3/3
İscehisar/AFYONKARAHİSAR

www.yazyayinlari.com

yazyayinlari@gmail.com

info@yazyayinlari.com

"Bu kitapta yer alan bölümlerde kullanılan kaynakların, görüşlerin, bulguların, sonuçların, tablo, şekil, resim ve her türlü içeriğin sorumluluğu yazar veya yazarlarına ait olup ulusal ve uluslararası telif haklarına konu olabilecek mali ve hukuki sorumluluk da yazarlara aittir."

İÇİNDEKİLER

- Serbest Bölgelerin Vergisel Avantajları ile İşletme Maliyetlerinin Karşılaştırılmalı Analizi1**
Ayşegül ŞAHİN KOÇAK
- Hileli Finansal Raporlama ile Mücadelede Adli Muhasebenin Yeri ve Önemi: Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma19**
Dilay AÇAR, Abdulkerim DAŞTAN, Serdal ATAY
- Devlet Muhasebesinde Kullanılan Kayıt Yöntemleri, Devlet Muhasebesi ile Özel Sektör Muhasebesi Arasındaki Farklılıklar ve Devlet Muhasebesi Uygulamalarına Yön Veren Düzenlemeler.....71**
Necdet Sıtkı YAKUPÇEBİOĞLU, Seçkin ARSLAN
- İşletme Öğrencilerinin Muhasebe Eğitimi Algılarının Kelime İlişkilendirme Testi Yardımıyla Tespiti.....101**
Şule YILDIZ, Filiz KONUK
- Muhasebe Mesleğinde Etik ve Meslek Mensuplarının Etik Algılamaları Üzerine Bir Uygulama.....125**
Servet ÖNAL, Meliha DEMİR

SERBEST BÖLGELERİN VERGİSEL AVANTAJLARI İLE İŞLETME MALİYETLERİNİN KARŞILAŞTIRMALI ANALİZİ

Ayşegül ŞAHİN KOÇAK¹

1. GİRİŞ

Serbest bölgeler, bir ülkenin siyasi sınırları içerisinde yer alan ancak dış ticaret rejimi, vergi ve gümrük mevzuatının uygulanması bakımından gümrük hattı içerisinde yer almayan bölgeler olarak tanımlanır. Serbest bölgeler, ülke içinde sermayeye çeşitli muafiyet ve desteklerle belirli kural dışılıklar yaratılarak rekabet gücü kazandırılan izole edilmiş alanlardır. Tarihsel süreç içerisinde serbest bölgelerin doğuşu ticari faaliyetlerin geliştirilmesi amacıyla yönelikken, zamanla sınai üretim faaliyetlerini içeren bölgeler de meydana gelmiştir. Ticari faaliyetleri içeren serbest bölgeler 1930'lardan itibaren bütün dünyada yaygınlaşırken, sınai üretim faaliyetlerini de kapsayan bölgeler, geç kapitalistleşen ülkelerde 1960'lardan sonra hızla çoğalarak üretken sermayenin uluslararasılaşmasında bir üs görevi görmüşlerdir.

Günümüzde bireyler ve işletmeler hem daha fazla kamusal hizmet almak hem de daha az vergi ödemek istemektedirler. Devletlerin ise doğal olarak kendilerinden yerine getirilmesi talep edilen hizmetler arttıkça bu hizmetlerin finansmanında kullanacakları vergi gelirlerine olan ihtiyaçları artmaktadır. İşletmelerin düzenlemelerini serbest bölgelere

¹ Öğretim Görevlisi, Alanya Alaaddin Keykubat Üniversitesi Akseki MYO, aysegulsahin0784@gmail.com, ORCID: 0000-0003-4235-4627.

kaydırmalarındaki amacın katma değer vergisine yönelik desteklerden, gümrük vergisi başta olmak üzere resim, vergi ve harç ayrıcalığından ve bölgeler arası gelişmişlik farklarının azaltılması amacıyla yönelik prezante edilen bazı vergisel avantajlardan yararlanabilmek olduğu söylenebilir. Hedeflenen bu amaçlara ulaşabilmek için ülkeler serbest bölgelerde faaliyet yürüten işletmelere kendi bürokrasi sınırları çerçevesinde çeşitli teşvik ve avantajlar sunmaktadırlar. Bu uygulamalara damga vergisi, gümrük vergisi ve harçlar açısından muaflik, ürünlerin süresiz serbest bölgelerde vergisiz olarak kalmasının serbest olması, katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi istisnası, yurtdışına kâr transfer etme serbestisi gibi uygulamalar örnek olarak gösterilebilir.

Birçok işletme yalnızca yurt içinde değil aynı zamanda yurtdışında da faaliyetlerde bulunup, gelir kazandırıcı faaliyetler uyguladıkları için vergi sonrasında elde edecekleri kârlarını maksimize etmeye çalışmaktadır. Bu beklentilerinin gerçekleşme koşullarından biri de ödeyecekleri vergileri bir plan dâhilinde azaltmak anlamına gelen vergi planlaması yapmalarıdır. Bu sebeple vergi planlaması işletmeler açısından hem bir vergi stratejisi hem de farklı bir bakış açısıyla vergiden kaçınma davranışıdır.

Bu çalışmada serbest bölgelerin tanımı, kurulma amacı, ekonomi üzerindeki etkisi, sağlanan vergisel avantajlar hakkında bilgi verilerek işletmelerin maliyetleri ile karşılaştırma yapılmıştır.

2. SERBEST BÖLGE TANIMI

Bir ülkenin egemenlik sınırları içinde bulunan ve gümrük sınırları dışında kalan özel olanaklara bağlı olan kurumlardır. Bundan farklı olarak serbest bölgeler, ülkenin içinde kuruldukları bölgede geçerli dış ticaret, gümrük, vergi vb. uygulamalarının

kısmen veya tamamen uygulanmadıkları bölgelerdir. Serbest bölge, esasında genel bir kavram olup bu bölgelerde alım-satım, montaj-demontaj, üretim, elleçleme, paketlenme, sergileme, depolama, bankacılık gibi pek çok faaliyet yapılabilir. Türkiye serbest bölgelerinin, 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu ile oluşturulan mevzuat altyapısı, yürütülen faaliyetler açısından karma bir nitelik gösterir ve bu bölgelerde kural olarak, az önce bahsettiğimiz cinsten hemen hemen her türlü yasal faaliyetin gerçekleştirilebildiği söylenebilir (Dikili,2011:53).

Dünyada serbest bölge boyutunda değerlendirme yapıldığında ilk uygulamaların yaklaşık iki bin yıl öncesinde eski Yunan ve Roma Medeniyetlerine kadar uzandığı bilinmektedir. Yunanistan'ın Challis ve Pire limanları bu uygulamaların ilk örneklerini oluşturmuştur. Bugün “serbest bölge” olarak ifade ettiğimiz uygulamanın ilk örnekleri ise 18. yüzyıldan başlayarak Gibraltar Adası (1704), Singapur (1819) ve Hong Kong'da (1842) etkinlik göstermeye başlamıştır. 1. Dünya savaşı ve sonrasında dünyayı ekonomik olarak etkileyen 1929 büyük buhranın ardından ekonominin içinde bulunduğu dar boğazdan çıkarmak için serbest bölgelere yönelim artmıştır. 1930'larda ABD'de yoğunluk kazanan serbest bölgeler, takip eden yıllarda Avrupa'da da kurulmaya başlanmıştır (Demirci ve Tarhan,2016:33).

Türkiye'de ise 1927 yılında başlayan Serbest bölge kurma adımları çok yönlü iktisadi ve siyasi gerekçelerden dolayı 1980'li yıllara kadar çalışma alanı bulamamıştır. İlk Serbest bölge uygulamasının İstanbul Limanında olması düşünülmüş ve bu gayeyle 22 Haziran 1927 tarihli ve 1132 sayılı Serbest Mıntika Hakkında Kanun çıkarılmıştır. Fakat, bürokratik engeller, altyapının yetersiz oluşu ve dünyada görülen Büyük Buhran sebebiyle uygulamaya geçilememiştir. 1928 yılında Ford Firması için İstanbul'da gerçekleştirilen bir serbest bölge uygulaması ise yeniden Büyük Buhran sebebiyle başarılı olamamıştır. Aynı

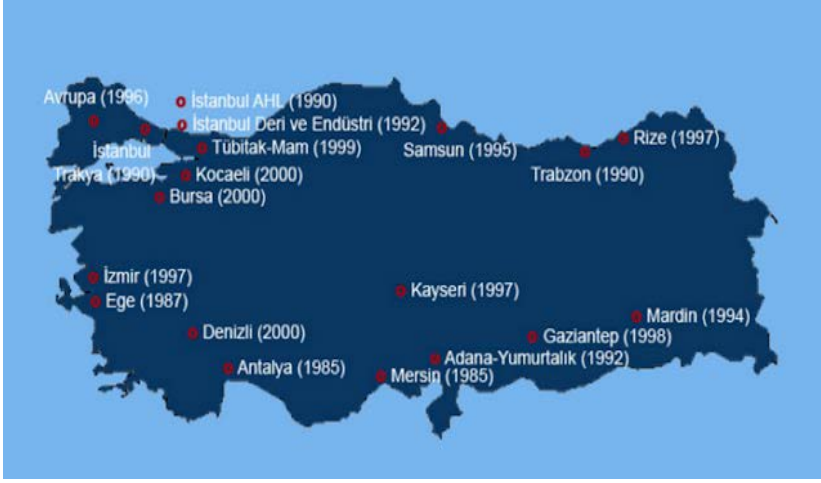
şekilde 1946 ve 1956 yıllarındaki serbest bölge girişimleri de kısa bir süre sonra unutulmuştur (Öztürk,2013:77).

1980'li yıllara gelindiği zaman, döviz darboğazı ve yüksek enflasyonu meydana getiren form terk edilerek, 24 Ocak kararlarıyla beraber ücretlerin düşürülmesi, serbest döviz kuru, kamu harcamalarının sınırlandırılması gibi ekonomik tedbirler alınmasına karar verilmiştir. İhracata dayalı büyüme modeline dayanan bu yaklaşımın yararlarından biri de serbest bölgeler olmuştur (Alpar,1985,14). Bu dönemde, serbest bölgelerin kurulması için gerekli ön hazırlıkların yapılması ve uygun yerlerin belirlenmesi düşüncesiyle çeşitli fizibilite çalışmaları yapılmıştır. Başbakanlığa bağlı Serbest Bölgeler Teşkilatı kurulmuş, 1953 tarihli Kanun'a dayanılarak Antalya ve Mersin'de iki serbest bölge kurulmasına dair Bakanlar Kurulu Kararı çıkarılmış, daha sonrasında serbest bölgelerle ilgili kuruluş ve işletilmesine yönelik birimler Devlet Planlama Teşkilatı bünyesine nakledilmiş ve bu konuda yeni bir Kanun düzenlemesi çalışmalarına başlanmıştır (Resmi Gazete,1920).

Bu çalışmaların sonucunda, 1953 tarihli Kanun yürürlükten kaldırılarak, 06.06.1985 tarihli ve 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu yürürlüğe girmiştir. Özellikle komşu ülkelerde uygulanmakta olan serbest bölge formlarıyla rekabet edebilmek amacıyla yeni bir form kurgulanması planlanmıştır. Kanun'un amaçları arasında, yabancı sermaye ve teknoloji girişini hızlandırmak, ihracat için yatırım ve üretimi arttırmak, dış finansman ve ticaret imkanlarından daha fazla yararlanmak, ekonominin girdi ihtiyacını ucuz ve düzenli şekilde temin etmek olmuştur. 1985 tarihli Kanun ile ilk olarak kamu arazisi üzerinde, kamu eliyle Mersin ve Antalya Serbest Bölgeleri kurulmuştur. 1990'lı yıllardan başlayarak kamu girişimi terk edilerek, serbest bölgeler özel sermaye girişimlerinde yap, işlet, devret modeli altında kamu veya özel mülkiyetli araziler üzerinde kurulmuştur. 2004 ve 2008 yıllarında yapılan kanun değişiklikleri

ile serbest bölgelerde ihracata dayalı üretim anlayışı güçlendirilerek, Kanun'un amaçları doğrudan yabancı yatırımları ve teknoloji girişini hızlandırmak, ihracata yönelik yatırım ve üretimi teşvik etmek, işletmeleri ihracata yönlendirmek ve uluslararası ticareti geliştirmek olarak yeniden belirlenmiş, serbest bölgelerde etkinlik gösteren imalatçı firmalara özel, ek teşvikler tanınmıştır (Wikipedia,2022).

Türkiye'deki Serbest Bölgeler Haritası



Kaynak: (www.ekonomi.gov.tr)

3. SERBEST BÖLGELERİN KURULMA AMAÇLARI

Serbest Bölgeler Kanunu'nun 1'inci maddesinde serbest bölgelerin kuruluş amaçları; doğrudan yabancı yatırımları ve teknoloji girişini hızlandırmak, ihracata yönelik yatırım üretimi teşvik etmek, işletmeleri ihracata yönlendirmek ve uluslararası ticareti geliştirmek olarak açıklanmıştır. Kanunda yer alan bu amaçlara ilave olarak, ithalatı ucuzlatmak, istihdamı artırmak, döviz gelirini artırmak, gelir ve nüfus dağılımını dengelemek, bölgesel ticareti geliştirmek, küreselleşen ve küçük bir köyü

çağrıştıran dünya ticareti içerisinde yer alma isteğinin de sayılması yanlış olmayacaktır (Koçak,2016:44).

Serbest bölgeler ihracatı artırmanın özendirme yöntemlerinden biridir. Serbest Bölgelerde yabancı ülkelere satılan malların avantajı, yurt içinden ihraç edilen mallara oranla maliyetlerinin daha düşük olmasından kaynaklanmaktadır. Serbest bölgelerin kuruluş amaçlarından hangisinin ya da hangilerinin temel özellik taşıdığını saptamak oldukça zordur. Zira, her ülkenin bu konudaki sıralaması farklı olabileceği gibi, bazı özel amaçlarda söz konusu olabilir. Çoğunlukla serbest bölgeler, ev sahibi ülkenin döviz kazancını, dış pazarlara açılmasını ve istihdam hacmini artırma özellikleri ile ön plana çıkmaktadırlar (Erdoğan, 1985: 35). Serbest bölgelerin şahsi gelirleri ile geçinebilecek yapıda olması, serbest bölgelerin dünya pazarları ile olan bağlantıları ülkenin politik ve ekonomik istikrarı bu bölgelerin başarısını etkilemektedir (Erkan ve Tatlıdil, 1990: 40). Serbest bölgeler; bir işletmenin çeşitli ithalat ve ihracat kısıtlamalarına tabi olmadan, dünya pazarlarında etkin rekabete girebilmesine imkân sağlayan endüstriyel park ve transit yükleme merkezi olarak da tanımlanabilir (Gümüş, 2007: 48).

4. SERBEST BÖLGELERİN EKONOMİYE KATKISI

Serbest bölgelerin ülke ekonomisine hem olumlu hem de olumsuz etkileri bulunmaktadır. Serbest bölgelerin olumlu etkileri şunlardır;

- Yabancı girdi olanağı ve yerli üreticileri yatırıma ve üretime teşvik etmek için dışa bağımlılığı yüksek olan üretimlerde gümrük vergisinden muaf olmak,
- Uluslararası firmalarla rekabet olanağı olduğu için yerli firmaların uluslararası pazarlarda önemli bir paya sahip

olması ve etkinlik gösterdiği sektörde markalaşma olanağı sağlanması,

- Üretimin artmasıyla birlikte istihdamın artması ve işsizlik sorununun çözülmesinde de etkili olması
- Serbest bölgede iş yapan firmaların bölgede ekonomik faaliyetlerde bulunmasından dolayı iç piyasa ile yaptıkları etkileşim sonucunda ticari hayatın canlanması,
- Vergisel muafiyetler ve teşvikler aracılığıyla doğrudan yabancı yatırımlarla beraber ülkeye giren teknolojinin hızlanması

Ülke ekonomisinin kalkınmasında etkili olmaktadır (Koçak,2016:48).

Serbest bölgelerin olumsuz etkileri;

- Serbest bölgeler (özellikle gelişmiş ülkelerde) üretim açısından ucuz olan girdileri kullanmayı seçtikleri için, serbest bölgelere sağlanan kolaylıklar ileride ihraç edilmek amacıyla da olsa ithalatı daha cazip hale getirebilmektedir (İlbeyi, 1995: 18),
- Serbest bölgelerin kuruluşu için yapılan harcamalar yüksek boyutlara ulaştığı için, bölgenin uluslararası düzeyde etkinlik kazanmaması durumunda ülke önemli ölçüde kaynak israfına uğrayacaktır,
- Serbest bölgelerde üretim yapan yabancı firmalar, ülkenin üretim girdilerini kullanarak, yerli firmalar ile aynı ürünleri üretmeleri durumunda yerli firmaların rekabet şansını olumsuz yönde etkileyebilmektedirler. Bu durumda ülke, ihracatını artırmak isterken, serbest bölgeler yardımıyla elindeki dış pazarları da diğer şirketlere kaptırabilir (Fidan, 1996: 36),

- Diğer bir olumsuz etken ise, serbest bölgelerde kaçakçılık vb. faaliyetler için uygulanabilir bir ortam oluşabileceği ihtimalidir.

Bu sebeple bu bölgelerde, sıkı bir denetim sisteminin uygulanması zorunludur. Ülkemizde ise, serbest bölgelerde kurulu bulunan firmaların % 81'i üretim dışında kalan alım-satım, bankacılık, depo işletmeciliği vb. ile uğraşmaktadır. Serbest bölgelerden çıkan malların %61 i Türkiye'ye gönderilmektedir. Bu rakamlar ülkemizde bulunan serbest bölgelerin yabancı sermaye ve teknoloji girişini hızlandırma, ihracat için yatırım ve üretimi artırma ve ekonominin girdi ihtiyacını ucuz ve düzenli bir biçimde temin etme fonksiyonlarını gereği gibi yerine getirmediklerini ortaya koymaktadır (Gençyürek, 2005: 2).

5. SERBEST BÖLGELERDE VERGİSEL AVANTAJLAR

Dünya çapında bugün sayıları yaklaşık 3500'e ulaşmış ve sayıları hızla çoğalan serbest bölgeler, dünya üretiminin %16'sını gerçekleştirmektedirler. Bu nedenle özellikle gelişmemiş ve gelişmekte olan ülkelerde zorunlu yatırımları yapmak için sermaye birikimi yeterli değildir. Çünkü yabancı sermayeye ihtiyaç duyulmaktadır. Gelişmemiş ülkelerde işsizlik önemli bir sorun olmakla birlikte milli gelirleri de düşüktür. Teknoloji açısından da gelişmiş ülkelerin gerisinde kalmaktadırlar. Diğer yandan, gelişmiş ülkelerde ileri teknoloji ve sermaye fazlası olduğundan işgücü maliyeti oldukça yüksektir. Gelişmiş ülkelerde işgücü maliyetlerindeki artış, yüksek vergiler, şirketlerin kârlılık oranlarını düşürmektedir. Bu nedenle, şirketler, maliyetlerini en az düzeyde tutacakları, kârlarını en üst seviyeye çıkaracakları, bürokrasinin olmadığı serbest bölgelere yönelmektedirler. Serbest bölgelerin olduğu ülkeler küresel rekabet ortamında, bu şirketlere yalnız gümrük ve dış ticaret

Uygulamada ve Teoride Muhasebe Tartışmaları

kolaylıkları değil, aynı zamanda daha cazip dolaylı ve dolaysız vergi teşvikleri sağlayarak yabancı sermayeyi kendilerine çekmeye çalışmaktadırlar. Serbest bölgeler:

- İthal girdi kullanarak ürettiği ürünleri dış pazarlara satan firmalar,
- Ülke içindeki vergisel nitelikteki mali yüklerden ve bürokrasiden kurtulmak isteyen firmalar,
- Dövizle işlem yapmak isteyen üreticiler, toptancılar ve sigortacılar,
- Transit ticaret, reeksport ve takas ticareti faaliyetinde bulunan firmalar,
- Alt yapısı hazır modern bir iş ortamı arayan firmalar için elverişli şartlar sunmaktadırlar.

Bir devletin kendi ülkesinde serbest bölge kurması iç egemenliğinin bir sonucu olduğundan, böyle gümrüksüz bölgeler oluşturması egemenliğinden vazgeçtiği anlamına gelmemektedir. Devletler egemenliklerinin bir sonucu olarak serbest bölgeler kurma yetkisine sahiptirler. Ancak, bu yetki, uluslararası hukukun genel ilkeleriyle sınırlandırılmıştır. Bu sınır, serbest bölge kuran devletin, dolaysız vergi avantajları aracılığıyla, başka bir ülkenin vergi gelirlerini azaltarak haksız vergi rekabetine yol açmamasıdır (Şakar,2007:3).

- Üretim konulu faaliyet ruhsatı kapsamında faaliyet gösteren serbest bölge kullanıcılarının imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançları, Avrupa Birliği üyeliğinin gerçekleşeceği yılın vergileme dönemi sonuna kadar Gelir veya Kurumlar Vergisinden istisnadır.
- Üretim faaliyetinde bulunan serbest bölge kullanıcılarının, serbest bölgelerde gerçekleştirilen faaliyetlerle ilgili olarak yapılan işlemleri ve düzenlenen kağıtları damga vergisi ve harçlardan müstesnadır.

- Serbest bölgelerde üretilen ürünlerin FOB bedelinin en az %85'ini yurtdışına ihraç eden kullanıcıların istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler gelir vergisinden müstesnadır. Bu oran Bakanlar Kurulu tarafından %50'ye kadar indirilebilir.

Üretim faaliyeti dışında kalan konularda 06/02/2004 tarihinden önce faaliyet ruhsatı almış olan kullanıcı firmaların Gelir veya Kurumlar Vergisi muafiyeti, faaliyet ruhsatı süresi sonuna kadar devam edecektir. 06/02/2004 tarihinden itibaren diğer konularda düzenlenen faaliyet ruhsatları kapsamında vergi muafiyeti bulunmamaktadır (Dikili,2011:55).

6. SERBEST BÖLGELERDE FAALİYET GÖSTEREN İŞLETMELERİN MALİYETLERİ

Serbest bölgeler, mevzuat gereğince Serbest Bölgeler Uygulama Yönetmeliği, Serbest Bölgeler Kanunu ve Serbest Bölgeler Genel Müdürlüğü Genelgeleri kapsamında düzenlenmektedir. Serbest bölgelerde üretime dayalı faaliyette bulunmak isteyen yerli ve yabancı, gerçek veya tüzel kişiler gerekli olan işlemleri tamamladıktan sonra Dış Ticaret Müsteşarlığından faaliyet ruhsatı olarak faaliyette bulunabilirler. Serbest bölgelerde her türlü ticari, sınai ve hizmetlerle ilgili faaliyetler Yüksek Planlama Kurulu tarafından uygun görüldüğü takdirde yapılabilir. Bu faaliyetler şunlardır (<https://www.oaib.org.tr> Erişim Tarihi:01.10.2023):

- Üretim
- Alım-satım
- Depo işletmeciliği
- Montaj-Demontaj
- Sigortacılık

- Bakım-Onarım
- İşyeri kiralama
- Bankacılık
- Kıyı Bankacılığı
- Finansal kiralamalar ve diğer konular

Serbest bölgelerde faaliyet gösterecek bütün gerçek ve tüzel kişiliğe sahip firmaların ticari faaliyete başlayabilmesi için mutlaka işletme maliyeti ve sermaye tahsisini öngörmeleri gerekmektedir (Kaya,2012:146).

Serbest bölgelerde işletmelerin maliyetleri ile ilgili bilgiler aşağıda verilmektedir.

6.1. Maliyet Unsurları

İşletmeler genellikle insan gereksinimlerini gidererek kar elde etmeyi amaç edinen bir teşebbüs olarak ifade edilmektedir (Ekinler, 2022: 1226). Daha geniş kapsamda düşünüldüğünde işletmeler, kar, topluma hizmet ve işletmenin sürekliliğini sağlamak gibi amaçları benimseyen, sınırsız olan insan ihtiyaçlarını mal satışı veya hizmet sunumu yaparak karşılayan, politik, hukuki, ekonomik, demografik, sosyo-kültürel, teknolojik ve küresel çevreden etkilenen, tüketiciler, alıcılar, potansiyel yatırımcılar, rakipler, çalışanlar, ortaklar, tedarikçiler, sendikalar, kredi kuruluşları ve devletin bazı organları gibi çıkar gruplarına karşı finansal ve finansal olmayan bilgileri sunan ve her faaliyet dönemi sonucunda elde ettiği kar üzerinden devlete vergi ödeyerek ekonomik açıdan katkı sunan birim olarak tanımlanmaktadır (Uzun, 2019: 102). Artan rekabet şartları içinde kârlılıklarını korumak ve devamlılıklarını korumak isteyen işletmeler için maliyetlerin en aza indirilmesi vazgeçilmez bir zorunluluktur. Amaç toplam maliyetlerin azaltılması ve toplam kârlılığın artırılmasıdır. Kâr, satış fiyatının yükselmesi ya da

birim maliyetlerin azaltılması değil, maliyetlerin en aza indirilmesidir.

Maliyet unsurları; ulusal ve uluslararası sevkiyat (nakliye) maliyetleri, araç-gereç ve ekipman maliyeti, taşıma, yol ve bakım maliyetleri, sigorta prim maliyetleri, ambalajlama, stok bulundurma maliyeti, satın alma, depolama maliyetleri, malzeme yükleme-boşaltma maliyetleri ve yönetim maliyetleri gibi unsurlardan oluşur. Uygur v.d. (2023) yaptığı çalışmada özellikle lojistik maliyetler ile işletmelerin ihracatı ve performansı arasında anlamlı bir ilişki ve etkisinin olup olmadığını araştırmış ve sadece işletmelerin performansı ile lojistik maliyetler arasında anlamlı bir ilişki ve etki olduğunu ortaya koymuştur.

6.1.1. Nakliye Maliyetleri

Nakliye yalnızca tedarikçiden tesise hareketi değil depodan müşteriye kadar olan hareketi de içerir. Nakliye maliyeti, doğrudan hangi tarafın (taşıyıcı firma veya müşteri) karşıladığına bakılmaksızın dağıtım maliyeti olarak kabul edilir. Nakliyenin maliyeti artırıcı etkisi göz ardı edilemez. Mesafe arttıkça maliyet de artar ve dışa doğru açıldıkça rekabet edilebilirlik durumunu devam ettirebilmek için uygun maliyet çözümlerinin bulunması gerekmektedir.

6.1.2. Taşıma Maliyetleri

Mal veya hizmetin işletmeye girişinden, çıkışına ve müşteriye ulaşıncaya kadar gerçekleşen, taşınan ürünün hacmi, ağırlığı, tehlikeli ürün olup olmaması, taşınacağı mesafe gibi faktörlere bağlı olarak ortaya çıkan maliyetlerdir. Taşıma maliyetlerini, sevkiyata, alışlara veya her bir müşteriye ilişkin taşıma maliyetleri olarak ayrıma tabi tutabiliriz. Günümüzde birçok işletmenin dış kaynak kullanarak yerine getirdiği taşıma faaliyetlerinden biri olan dağıtım hizmetleri maliyetlerinin düşürülmesiyle taşıma maliyetleri de düşürülebilmektedir (MEB,2011:6).

6.1.3. Depolama Maliyetleri

Depolama sürecinin etkin ve verimli bir şekilde yönetilmesiyle birlikte ilgili maliyetlerin minimum seviyeye inmesi sağlanabilir (Ekinler, 2022: 234). Söz konusu depolama sürecinin etkin ve verimli bir şekilde yönetilmesiyle ilgili maliyetlerinin minimum seviyeye inmesi sağlanabilir Depolama Maliyetleri depolanan ilk madde ve malzeme, yarı mamul ve mamullerin depolanmasına ilişkin maliyetlerdir. Bu maliyetler depolama ve ambar faaliyetleri, fabrika ve depo yeri seçim süreçlerinde ortaya çıkmaktadır. Depolama için gerekli olan kira, işçilik, amortisman, aydınlatma, ısıtma-soğutma, havalandırma, enerji gibi sabit ve değişken maliyet niteliğindeki maliyet unsurlarından oluşmaktadır (Ceran ve Alagöz,2007:8).

6.1.4. Stok Bulundurma Maliyeti

Stok Bulundurma Maliyetleri farklı cins ve miktarlardaki ilk madde ve malzeme, yarı mamul, mamul veya mal ve hizmetlerin işletmeye maliyetinin ve bu maliyetlerinde toplam maliyetler içindeki payının bilinmesi, maliyet yönetimi açısından oldukça önemlidir. Paketleme, yenileme ve atıkların imhası gibi faaliyetlerle oluşan, aşırı stok bulundurma ya da az stok bulundurmanın fırsat maliyeti, sigorta ve vergiler, envanter sisteminden ve hasarlardan kaynaklanan, eskimeler, çalınma, yer değiştirme vb. gibi maliyetler, işletme maliyetleri içerisinde en yüksek paya sahip olduğu bilinen stok bulundurma maliyetleridir (Ceran ve Alagöz,2007:9).

6.1.5. Sigorta Prim Maliyeti

İhraç veya ithal edilecek mal için yolda meydana gelen her türlü hasara karşı “All Risk” olarak nakliye sigortası yapılması firmaların lehinedir. Meydana gelebilecek hasarlarda sigorta şirketleri malın hasarı ile ilgili bütün masrafları sigorta yaptıran veya üretici tarafa ödeyerek oluşan maddi zararları ortadan kaldıracaktır. Tabi meydana gelen hasar sigorta şirketi tarafından

incelenecek ve bütün koşulların hasar ödemeye uygun olması durumunda hasar sigorta ettirene ödenecektir (MEB,2011:9)

6.1.6. Elleçleme (Yükleme-Boşaltma) Maliyetleri

Elleçleme, “depoda malzeme boşaltma-yükleme, depoya mal kabul, seçerek ayrıştırma, birleştirme, paket açma, sınıflandırma, yerleştirme, yenileme-eksik tamamlama, toplama, ambalajlama, yükleme, vb. işlemler” şeklinde ifade edilebilir. Elleçleme ile depolama etkinliğinin artırılması, maliyetlerin azaltılması, insan gücü kullanımının azaltılması amaçlanmaktadır (Çevik ve Gülcan,2011:37)

6.1.7. Ambalajlama

Ambalajlama, ürünün depolanırken ve taşınırken ürünü koruyan ve taşımayı, depolamayı kolaylaştıran bir lojistik elemanıdır. Ambalajlama yapılırken birim yükleme, korumalı ambalajlar, aktarma sistemi gibi unsurlar önemlidir. Ambalajlamanın aynı zamanda pazarlama, üretim fonksiyonları için amaçları yanında yasal zorunlulukları da vardır (Şen,2014:90).

Serbest bölgelerde bir işletmenin birçok maliyet unsuru bulunmaktadır. Yukarıda bunlardan birkaçına değinilmiştir. İşletmelerin maliyetlerinin artması serbest bölgelerde varlıklarını sürdürmelerini zorlaştırmaktadır. Devletin serbest bölgelerde uygulamış olduğu vergisel avantajlar işletmeleri bir nebze de olsa rahatlatmaktadır.

7. SONUÇ

Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerin iktisadi kalkınmanın finansmanı sağlaması için ihtiyaç duyulan sermayeyi sağlamasının en önemli yollarından biri dış ticarete avantajlar sağlamaktır. Dış ticarete avantaj sağlamanın en önemli araçlarından biri ise serbest bölgelerdir.

Serbest bölgeler, yeterli kontrol araçları sağlandığı takdirde, yabancı sermayeyi ülkeye çekmenin yanı sıra, döviz gelirlerini yükseltmek, ihracatı kolaylaştırmak ve arttırmak, teknoloji transferi sağlamak ve yeni istihdam olanakları yaratmak gibi konularda da önemli ekonomik katkılar sağlayacaktır. Kontrollerin ve idari düzenlemelerin iyi yapılmadığı serbest bölgelerin, çevre kirliliği, yerli firmalara dış pazarda rakip yaratma, kaçakçılığı artırma, ithalat baskısı yaratma gibi engelleri de mevcuttur. Buradaki engeller serbest bölgeden değil, görevini iyi yapmayan yönetimden kaynaklanmaktadır.

Küresel ekonomide, kurumlar rekabet edebilmek için maliyetlerini en aza indirmek zorundadırlar. Serbest bölgelerde uygulanan dolaysız vergilerin haksız rekabete yol açtığı kanıksanmaz bir gerçektir. Fakat serbest bölgelerde vergi teşviklerinin kaldırılması bölgelere yapılacak yatırımların azalmasına neden olacaktır. Özellikle Türkiye gibi, işsizlik sorunun önemli boyutlara dayandığı bir ülkede bu bölgeler can simidi olabilirler. Serbest bölgelere vergi getirilmesiyle beraber, yatırımcıların dünyadaki diğer bölgelere kaçma ihtimali yükselecektir. Türkiye bu bölgelere uygulayacağı vergilerle haksız rekabetin önüne geçmeyi düşünse de dolaysız vergi uygulaması diğer ülkelerde devam ettirilecektir. Yani dünyada liberalizm yükselirken serbest bölgelerin ortadan kalkacağını söylemek mümkün değildir. Böyle bir gerçek karşısında, küresel rekabetin acımasızca sürdüğü bir ortamda Türkiye'nin serbest bölgeleri kaldırmak veya önemsizleştirme gibi bir lüksü olamaz (Şakar,2007:4).

KAYNAKÇA

Alpar, C. (1985), Dünya'da ve Türkiye'de Serbest Bölgeler, Dost Kitabevi Ya., No.29, Ankara: Olgaç Matbaası.

- Ceran, Y. & Alagöz, A. (2007). Lojistik maliyet yönetimi: lojistik maliyetler ve lojistik maliyet muhasebesi. *Yönetim Bilimleri Dergisi*, 5(2), 137-156.
- Çevik, O. & Gülcan, B. (2011). Lojistik faaliyetlerin çevresel sürdürülebilirliği ve Marco Polo programı. *Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 2011(1), 35-44.
- Demirci, A. & Tarhan, D. B. (2017). Serbest Bölgelerin Dış Ticaretteki Önemi ve Türkiye'deki Serbest Bölgelerin Etkinliklerinin Veri Zarflama Analizi ile İncelenmesi. *Toros Üniversitesi İİSBF Sosyal Bilimler Dergisi*, 3(6), 31-53.
- Dikili, A. (2011). Türkiye serbest bölgeleri. *Ortadoğu Analiz*, 3(25), 52-59.
- Ekinler, F. (2022). Lojistik Faaliyetlerden Kaynaklanan Maliyetlerin Belirlenmesinde Kullanılan Maliyetleme Yöntemleri Üzerine Bir Değerlendirme. S. Sönmez (Ed.) *Sosyal, Beşeri ve İdari Bilimler Alanında Yeni Trendler IV* (229-251) (Duvar Yayınları, Ankara).
- Ekinler, F. (2022). Sürdürülebilirlik ile İşletme Maliyeti Arasındaki İlişki. *International Social Mentality and Researcher Thinkers Journal*, 8(61): 1224-1230
- Erdoğan, E. (1985). Serbest Bölgeler ve Türkiye'de Bir Model Önerisi, *Anadolu Üniversitesi İ.İ.B.F. Yayınları No: 30*, Eskişehir.
- Erkan, H. & Tatlıdil, R. (1990); Serbest Bölgelerde Uygulanacak Teşvik Tedbirlerinin Sektörlere Katkıları Yönünden Değerlendirilmesi, *TOBB Yayınları*, Ankara
- Fidan, M. (1996). İktisadi, hukuki ve mali yapısıyla Türkiye'de serbest bölgeler ve kalkınmadaki yeri (Master's thesis, Uludağ Üniversitesi).

- Gençyürek, L. (Temmuz 2005); “Serbest Bölgeler Gerçeği”,
www.alomaliye.com/levent_gencyurek_serbest_bolgeler
_gercegi.htm.
- Gümüş, E. (2007). Serbest bölgelerde vergi uygulamalarının
değerlendirilmesi. Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari
Bilimler Dergisi, 21(1), 47-60.
- http://www.megep.meb.gov.tr/mte_program_modul/moduller_pdf/Da%C4%9F%C4%B1t%C4%B1m%20Maliyetleri%20Ve%20Fiyatlandırma.pdf Erişim
Tarihi:01.10.2023
- https://tr.wikipedia.org/wiki/Serbest_b%C3%B6lge Erişim
Tarihi:30.09.2023
- <https://www.oaib.org.tr/tr/bilgi-merkezi-sikca-sorulan-sorular-serbest-bolgelerde-dis-ticaret-uygulamaları-hakkında-bilgi-verebilir-misiniz.html> Erişim Tarihi:01.10.2023
- <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/18219.pdf> Erişim
Tarihi:30.09.2023
- <https://www.ticaret.gov.tr/serbest-bolgeler> Erişim
Tarihi:30.09.2023
- İlbeyi, S. Ö. (1995). Dünyada ve Türkiye'de serbest bölgeler ve
uygulanan teşvikler (Master's thesis, Uludağ
Üniversitesi).
- Kaya, F. (2011). Dış ticaret işlemleri yönetimi:(yeni mevzuat ve
belgeler). Beta.
- Koçak, Y. (2016). Serbest Bölgelerde Vergi
Uygulamaları. Gümrük ve Ticaret Dergisi, (7), 43-51.
- Öztürk, L. (2013). Serbest bölgelerin geleceği: Türkiye açısından
bir değerlendirme. Uluslararası Yönetim İktisat ve
İşletme Dergisi, 9(19), 75-86.

- Şen, İ. K. (2014). Lojistik faaliyetlerin yönetimi ve maliyetleme yaklaşımları. Çankırı Karatekin Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 4(1), 83-106.
- Uygur, M. N., Çatuk, C. & Uzun, E. (2023). Effect of Logistics Costs on Export and Company Performance: A Research on TRC 1 Region Companies, International Journal of Eurasia Social Sciences (IJOESS), 14(51), 293-307.
- Uzun, E. (2019). “İşletme Büyüklüklerinin Muhasebe Kalitesi Üzerine Etkisi”. Avrasya Sosyal ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi, 6(2), 101-111. Retrieved from <https://dergipark.org.tr/tr/pub/asead/issue/43544/521418>
- Yiğit Şakar, A. (2007). Serbest bölgelerde teşvikler sürdürülmelidir. Yaklaşım Dergisi.

HİLELİ FİNANSAL RAPORLAMA İLE MÜCADELEDE ADLİ MUHASEBENİN YERİ VE ÖNEMİ: MUHASEBE MESLEK MENSUPLARI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA¹

Dilay AÇAR²

Abdulkerim DAŞTAN³

Serdal ATAY⁴

1. GİRİŞ

Finansal bilgiler, işletme ile ilgili kişi veya kurumların karar alma süreçlerinde önemli bir rol oynamaktadır. Dolayısıyla finansal bilgilerin kalitesi, ilgililerin başarısında kritik öneme sahiptir. Günden güne işletmelerin çeşitlenmesi ve çoğalması, ticari işlemlerin karmaşıklaşması, artan işletme başarısızlıkları gibi etmenler, işletmeler tarafından sunulan raporlarda hileli uygulamalara sebebiyet verebilmektedir. İlaveten, teknolojinin beraberinde getirdiği yenilikler, finansal suçlarda da yeni tekniklerin oluşumuna zemin hazırlayabilmektedir. Geleneksel

¹ Bu çalışma, Prof. Dr. Abdulkerim DAŞTAN danışmanlığında Dilay AÇAR tarafından KTÜ – SBE, İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Tezli Yüksek Lisans Programı'nda hazırlanan “*Hileli Finansal Raporlama ile Mücadelede Adli Muhasebenin Yeri ve Önemi: Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma*” adlı yüksek lisans tezinden üretilmiş olup, çalışmanın meydana gelmesinde sağlanan katkıdan ötürü üç yazarlı oluşturulmuştur.

² Karadeniz Teknik Üniversitesi, SBE, İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe Tezli Yüksek Lisans Programı Mezunlu, dlyacar55@gmail.com, <https://orcid.org/0000-0002-3379-2329>.

³ Prof. Dr. Karadeniz Teknik Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü, akdastan@ktu.edu.tr, <https://orcid.org/0000-0002-8244-1648>.

⁴ Öğr. Gör. Trabzon Üniversitesi, Vakıfkebir MYO, serdalatay@outlook.com, <https://orcid.org/0000-0003-4481-1860>.

yöntemlerle bu suçların tespit edilememesi, yeni yöntemlerin geliştirilmesi ihtiyacını doğurmuş ve bu doğrultuda yöntemlerin uygulanacağı yeni alanlar ortaya çıkmıştır. Söz konusu ihtiyaca cevaben muhasebe bilimi kapsamında geliştirilen alanlardan birisi “adli muhasebe” alanıdır.

Adli muhasebe, geçmişte yaşanmış hileli işlemlere hâkim ve gelecekte yaşanabilecek yeni hileli işlemlere hazır olan kişiler tarafından, hilenin tespiti noktasında yeni yöntemler kullanarak, son derece titiz bir çalışma ile gerçeğin aranmasıdır. Adli muhasebenin üç tür uygulama alanı mevcuttur. Bu alanlardan ilki dava desteğidir. Dava desteği, avukatlara yardımcı olmak amacıyla sunulan danışmanlık desteği olarak ifade edilmektedir. İkinci alan olan uzman tanıklık, mahkeme aşamasındaki bir davada, adli muhasebecinin araştırmaları sonucunda edindiği bilgilere dayanarak, muhasebe problemlerine ilişkin düşüncelerini sade ve anlaşılır bir dil ile ifade etmesidir. Üçüncü alan araştırmacı muhasebecilik (hile denetçiliği) ise hile bulunması muhtemel uygulamaların, araştırılarak gün yüzüne çıkarılmasıdır. Adli muhasebe, kendi içinde barındırdığı alanlar ile finansal nitelikteki yasal sorunları çözüme kavuşturmayı amaçlamaktadır.

Yukarıdaki esaslar ışığında ele alınan bu çalışmanın amacı, hileli finansal raporlama ile mücadelede adli muhasebenin yeri ve önemini ortaya koymaktır. Bu amaçla, kavramsal çerçevede konu ele alınırken öncelikle finansal bilginin önemi, finansal bilgi kullanıcıları ve bilgi ihtiyacı hususları üzerinde durulmuş, ardından finansal raporlamanın önemine değinilmiştir. Teorik bağlamda, hileli finansal raporlama konusunun nedenleri, tespiti ve önlenmesi hususlarına dair açıklayıcı bilgiler eşliğinde, hileli finansal raporlama ile mücadelede adli muhasebenin yeri ve önemi, Samsun ilinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarına yönelik uygulanan anketlerden elde edilen bulgular üzerinden incelenmiştir. Çalışmada konu, girişi takiben,

kavramsal çerçeve, literatür ve araştırma alt başlıkları ile ele alınmıştır.

2. KAVRAMSAL ÇERÇEVE: FİNANSAL BİLGİ VE HİLELİ FİNANSAL RAPORLAMA

Finansal bilgi, bir işletmenin muhasebe ve finansal raporlama sistemi tarafından üretilen, işletmenin finansal durumu, faaliyetleri ve faaliyet sonuçlarına yönelik bağımsız denetime tabi tutulmuş, kamuya açıklanan sayısal bilgiler olarak tanımlanabilir (Bushman ve Smith, 2001: 238). Finansal bilgiden söz edilebilmesi için belirli bir zaman bazında sağlanma, amaca uygun ve ilgili olma, objektif, doğru ve tam olma koşullarının sağlanması gerekmektedir (Küçüksözen, 2004: 11).

Finansal bilgi, esas itibariyle muhasebe fonksiyonlarının bir parçası olmakla birlikte, işletmenin bütün birimleri bu bilginin üretimine katkıda bulunmaktadır. Fakat finansal verilerin toplanması, sınıflandırılması, analiz edilmesi ve raporlanmasıyla finansal bilgi haline dönüştürülmesi süreci yalnızca muhasebecilerin sorumluluğundadır. Sunumu ise çeşitli şekillerde olabilmektedir. İşletmeler tarafından sunulan bilanço, gelir tablosu ve nakit akış tablosu finansal bilgi kaynaklarının ilk akla gelen örnekleridir. Ayrıca ülke uygulamalarına göre farklılık arz eden finansal bilgi kaynakları bulunmaktadır. Bunlardan bazıları; fon akım tablosu, öz kaynak değişim tablosu, yönetim kurulu faaliyet raporu, denetim kurulu raporu ile tümüne ek olarak tablo ve raporların dipnotları, tablo ve raporlara ilişkin bağımsız denetim raporları ve özel durum açıklamaları şeklinde sıralanabilir (Küçüksözen, 2004: 11-12). İşletmenin finansal performansı hakkında bilgi edinmek isteyen gruplar finansal bilgi kullanıcıları olarak adlandırılmaktadır. Muhasebe açısından ele alındığında, finansal bilgi kullanıcıları; işletme içi bilgi kullanıcıları ve işletme dışı bilgi kullanıcıları olmak üzere ikiye

ayrılmaktadır (Özdemir, 2011: 13). Finansal bilgi kullanıcıları, işletmenin finansal tablolarına dayanarak işletme hakkında birtakım bilgilere sahip olmakta ve bu bilgilere dayanarak ekonomik karar almaktadır. Aşağıda finansal bilgi kullanıcılarının finansal tablolardan elde ettiği bilgiler yer almaktadır (Gönen ve Kutay, 2013: 40).

- Ekonomik kararların alınmasında gerekli bilgiler,
- İşletmenin kazanma gücünü öngörmek, kıyaslamak ve değerlendirmek için ihtiyaç duyulan bilgiler,
- İşletmenin hedeflerine ulaşması ve mevcut kaynaklarının etkin kullanılması konularında, yöneticilerin başarısını ölçmeye yönelik bilgiler,
- İşletmenin mali olanaklarındaki artış, azalış ve yeterli kar dağıtımının yapıp yapılmadığı konularına yönelik bilgiler,
- Devlet payı olan vergi tutarının belirlenmesi için gerekli bilgiler,
- Makroekonomik kararlarda ihtiyaç duyulan istatistiksel bilgiler,
- İşletmenin denetlenmesine imkân tanıyan bilgiler,
- İşletmenin halka açılmada potansiyel yatırımcılara sunacağı bilgiler,
- İşletme yöneticilerinin geleceğe yönelik kararlarında yardımcı olacak bilgiler.

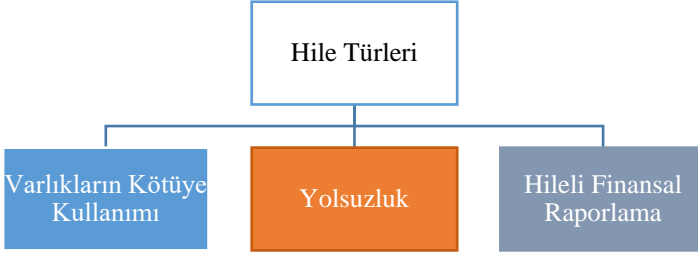
Bir işletmenin belirli bir dönem içerisindeki mali durumuna ait verilerinin analizine ilişkin finansal bilgilerinin raporlanarak, gerek işletme içindeki gerekse işletme dışındaki bilgi kullanıcılarına, finansal tablolar halinde sunulması işlemi finansal raporlama olarak adlandırılmaktadır (Ünlütürk, 2020: 12). Zengin içerik ve ayrıntılı ihtiyaçları karşılayacak şekilde düzenlenmesi gereken finansal raporlar (Celayir, 2020: 204),

işletmenin mevcut performansını doğru yansıttığı, işletmenin gelecekteki performansının tahmin edilmesine olanak sağladığı ve işletme değerinin belirlenmesine temel olabildiği ölçüde kalitelidir. Kaliteli finansal raporların temelinde ise kaliteli finansal bilgi yer almaktadır (Durak ve Gürel, 2014: 96). Kaliteli finansal raporlamanın işletmelere sağladığı faydalar göz önüne alındığında, işletmelerin bu yönde raporlama yapma eğiliminde olmaları beklenmektedir. Fakat yüksek kaliteli finansal raporların rakiplere sunduğu bilgilerle yarattığı dezavantaj, finansal rapor kalitesini düşürmekte ve hileli finansal raporlamaya zemin hazırlamaktadır (Durak ve Gürel, 2014: 98).

Hileli finansal raporlama, genellikle yönetim tarafından ya da yönetimin bilgisi dahilinde finansal tabloların kasıtlı olarak tahrip edilmesidir (Kaya ve Uzay, 2018: 724). Başka bir deyişle, finansal bilgi kullanıcılarına sunulan raporlarda yer alan rakam ve açıklamaların, değiştirilerek gerçeği yansıtmayacak şekilde sunulmasıdır (Okay, 2011: 75). Yönetim hileleri olarak da ifade edilebilen hileli finansal raporlama, çoğunlukla yüksek tutarlı kayıplara sebep olması sebebiyle önemli bir hile türü olarak ifade edilebilmektedir. Hileli finansal raporlama, finansal bilgi kullanıcılarının kararlarını etkileyecek nitelikteki muhasebe verilerinin ya da iş ve işlemlerle ilgili bilgilerin kasıtlı olarak hatalı ya da eksik açıklanması veya hiç açıklanmaması şeklinde gerçekleştirilmektedir. Finansal raporlarda yapılan bu hileler doğrudan sonuç almaya yönelik değil, sonuca gitme aracı olarak gerçekleştirilmektedir (Çıtak, 2009: 87).

Hileli finansal raporlama, ACFE (2006) tarafından yayınlanan rapora göre üç temel hile çeşidinden biridir. Hile türleri Şekil 1’de yer almaktadır.

Şekil 1: Hile Türleri



Kaynak: ACFE, 2006: 9

Şekil 1’de görüleceği üzere varlıkların kötüye kullanımı, yolsuzluk ve hileli finansal raporlama olmak üzere üç hile çeşidi bulunmaktadır⁵.

Varlıkların kötüye kullanımı; işletmenin çalışanları tarafından nispeten küçük miktarlarda varlığın çalınması yoluyla gerçekleştirilen hile türüdür. İşletme yönetimi tarafından da gerçekleştirilebilmektedir. İşletme yönetimi tarafından gerçekleştirildiğinde, iyi gizlenebilecek olması sebebiyle tespiti çok güç olmaktadır. Alacak tahsilatının kişisel banka hesaplarına yönlendirilmesi, stokların kişisel kullanım amacıyla satılması, işletme bilgilerinin rakip firmalara satılması, işletme varlıklarının kişisel kredi benzeri amaçlarla kullanılması gibi yöntemlerle gerçekleştirilmektedir (Göçen, 2010: 113-114).

Yolsuzluk; işletme çalışanının, diğer çalışanların veya işverenin haklarını göz ardı ederek gücünü kendisine ya da bir başkasına fayda sağlayacak şekilde kullandığı hile türüdür (Aslanzade, 2017: 72). Rüşvet almak, karşı tarafı rüşvet vermeye zorlamak, yasal olmayan hediyeler kabul etmek örnek olarak verilebilmektedir (Şengür, 2010: 37).

Hileli finansal raporlama; işletmeye ait finansal tablolar üzerinde makyajlama yapılarak verilerin maskelenmesidir (Çetin,

⁵ Hile türleri hakkında ayrıntılı bilgi için bkzn. Açar (2023:10-11).

2018: 34). Hileli finansal raporlama, finansal raporlar üzerinde gerçekleştirilen tahrif (manipulation), yanlış sunum (misrepresentation) ve yanlış uygulama (misaplication) olmak üzere üç şekilde meydana gelmektedir. Hileli finansal raporlama şekilleri, 3M yöntemi olarak da ifade edilebilmektedir (Acar, 2022: 31). Genellikle işletme yöneticileri tarafından ödül, prim, terfi, ikramiye gibi yarar sağlayıcı faktörlere ulaşmak amacıyla gerçekleştirilmektedir (Ataman ve Aydın, 2017: 6).

Hileli finansal raporlamanın tespiti çok kolay bir işlem değildir ve genellikle iç denetim faaliyetleri ile değil, hile yapıldıktan sonra ortaya çıkartılmaktadır. Denetçinin hileleri ortaya çıkarmasının önünde birtakım engeller bulunmaktadır. Bu engeller, denetçinin sisteme ve denetime yönelik bilgi eksikliği, hile araştırmasına yönelik eğitim eksikliği, denetim programını yaratıcı düşünceye yer vermeden uygulaması ve denetçinin hile tespitinin çok zor olduğuna yönelik düşünceye sahip olması olarak sıralanabilmektedir (Karabınar ve Akyel, 2009: 700-701). Finansal tablolarda yer alan hileleri tespit etmek ve olası hileleri önlemek, standart denetim prosedürlerinden çok daha fazlasını gerektirmektedir. Hilenin tespiti ve önlenmesindeki güçlük, yeni araç ve tekniklerin kullanımını gerekli kılmaktadır (Ata ve Seyrek 2009: 158). Bu bağlamda kullanılabilir unsurlardan biri olarak “adli muhasebecilik mesleği” ön plana çıkmaktadır.

Adli muhasebe terimi içinde bulunan adli kelimesi Türkçede adaletle ilişkili olay, obje, olgu, konu veya kavram anlamına gelir (Kızıl vd., 2019: 61). Adli muhasebe ise, önemli ölçüde muhasebe ile ilişkili olan hukuksal çatışma yaratabilecek bir konunun, kendine özgü araştırma, sorgulama ve analiz teknikleri kullanılarak ve çeşitli bilim dallarından yararlanılarak gerçeğin arandığı bir bilim dalı olarak tanımlanabilir (Gülten, 2010: 312). Esas kaynağını Amerika Birleşik Devletleri uygulamalarından alan adli muhasebe kavramının tüm dünyada

geçerli olan, standart olarak nitelendirilebilecek bir tanımı bulunmamaktadır (Gülten, 2010: 312).

Adli muhasebeyi, dava destek danışmanlığı, uzman şahitlik ve hile denetçiliği veya araştırmacı muhasebecilik olmak üzere üç alanda sınıflandırmak mümkündür (Rezaee vd., 2016: 107). **Dava destek danışmanlığı**; taraflar arasında oluşturulan anlaşmaya aykırı bir davranış yapılması veya ihmal ya da ihlal sebebiyle ortaya çıkan finansal kaybın hesaplanabilmesi için adli muhasebeci tarafından sağlanan hizmettir (Karacan, 2012: 113). **Uzman şahitlik**; olaya ilişkin bilgilerin toplanması, olayın teknik kapsamına göre açıklamasının yapılması, bulguların açık ve anlaşılır bir şekilde sunulması hizmetlerini kapsamaktadır (Toraman vd., 2009: 44). **Hile denetçiliği veya araştırmacı muhasebecilik**; iddiaları doğrulamak ya da çürütmek amacıyla araştıran ve kayıtlarda yer alan hileleri kanıtlayıcı belgeler yardımıyla ortaya çıkaran bir alandır. Bu alanda araştırmacı, farklı araç ve süreçler ile farklı davranış biçimleri sergilemektedir. Finansal bilginin doğruluğunu, kim, neden, ne zaman ve ne amaçla gibi sorulara cevap arayarak netleştirmektedir (Bilen ve Akatak, 2019: 168).

3. LİTERATÜR

Literatürde adli muhasebe üzerine birçok çalışmanın mevcut olduğu görülmektedir. Bununla birlikte söz konusu çalışmaların temelde adli muhasebeye yönelik farkındalık düzeyini ölçme, adli muhasebeye olan ihtiyacı tespit etme ve adli muhasebenin hilelere yönelik etkinliğini inceleme amacı taşıdığı görülmektedir. Son dönemde maliyeti büyük boyuta ulaşan ve dikkate alınması gereken bir hile türü olan hileli finansal raporlamayı ele alan ve hileli finansal raporlama ile adli muhasebe ilişkisini doğrudan inceleyen bir çalışmaya rastlanılmadığı söylenebilir.

Tablo 1’te bu kapsamda ele alınan çalışmalara ve sonuçlarına değinilmiştir. Tablo 1’de görüldüğü üzere literatür; çalışmaların yazarı, yılı, konusu/amacı, örnekleme, yöntemi, değişkenleri, bulguları başlıkları ile özetlenmiştir.

Tablo 1’den görüldüğü üzere, literatürde yer alan çalışmalar ve elde edilen bulgular göz önüne alındığında adli muhasebeye yönelik farkındalık olduğu fakat yeterli düzeyde bilgiye sahip olunmadığı görülmektedir. Bilgi eksikliğinin söz konusu alana yönelik yasal düzenlemelerin bulunmamasından ve eğitim programlarında adli muhasebe derslerine yer verilmemiş olmasından kaynaklandığı söylenebilir. Katılımcıların her ne kadar adli muhasebe konusunda bilgi eksikliği olsa da adli muhasebenin mevcut sürece hilenin önlenmesi, tespit edilmesi, ekonomik zararın hesaplanması gibi konularda katkıda bulunacağı yönünde düşünceye sahip oldukları görülmektedir.

Literatür incelemesinde ele alınan akademik araştırmalar hilelerin önlenmesi ve tespitinde adli muhasebe mesleğinin önemine dikkat çekmektedir. Bu bağlamda öne çıkan hususlar:

- Muhasebe ile ilgili uyumsuzlukların çözümünde avukatların ve yargı mensuplarının alana ilişkin bilgi düzeylerinin yetersiz olduğu ve adli muhasebe uygulamalarına gereksinim duyulduğu,
- Hilelerin tespit ve önlenmesinde denetim faaliyetlerinin yetersiz olduğu ve adli muhasebe uygulamalarına gereksinim duyulduğu,
- Adli muhasebe uygulamalarına yönelik muhasebe meslek mensuplarının yetersiz olduğu ve adli muhasebe eğitimine gereksinim duyulduğu,
- Hilenin tespitinde belgelerin temin edilmesi, güvenliğinin sağlanması, orijinalliğinin tespit edilmesi, incelenmesi, gerekli durumlarda elde edilen verilerin

davada sunulması gibi hususlarda adli muhasebe uygulamalarına gereksinim duyulduğudur.

Bu çalışmanın literatüre katkısı, hileli finansal raporlama ile mücadelede adli muhasebenin yeri ve önemine yönelik Samsun ilinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının tutumlarını belirleme, hileli finansal raporlamayı önleme, tespit etme ve bu süreçte yararlanılan alan bilgilerini inceleme bağlamında gelecekte yapılacak çalışmalara yol gösterici nitelikte olmasıdır.

Tablo 1. Literatür

Yazar(lar) Yıl	Konu/Amaç	Örneklem	Yöntem	Yargı/Faktör/Tutum	Bağımsız Değişkenler	Bulgular
Kökşal -2015	Dijital ortamdaki finansal hilelere yönelik adli muhasebenin etkinliğini incelemek.	SMMM YMM Akademisyen Psikolog Kriminolog Avukat (190 kişi)	Anket Frekans Analizi Ki Kare Testi t- Testi Tek Yönlü Varyans Analizi	Adli Muhasebe Bölümleri Finansal Hile Kontrolü İç kontroller Kaliteli Finansal Raporlama	Meslek Cinsiyet Medeni Durum Yaş Eğitim Durumu Deneyim Sertifikalar	Adli muhasebenin hile algılama aracı olduğu, hile fırsatlarını doğrudan azalttığı, iç kontrol sistemi ve kaliteli finansal raporlamada etkili olduğu yönündedir.
Akın ve Onat (2015)	Muhasebe meslek mensuplarının adli muhasebecilik mesleğine bakış açıları ve farkındalıklarını incelemek.	Batı Akdeniz Muhasebe Meslek Mensubu (92 Kişi)	Anket t- Testi Tek Yönlü ANOVA	Adli Muhasebecilik Gelişimi Adli Muhasebecilik Farkındalığı Adli Muhasebecilik Eğitimi	Cinsiyet Yaş	Adli muhasebeye yönelik bakış açılarının cinsiyet ve yaş değişkenleri bakımından farklılık gösterdiği yönündedir.
Erkan -2016	Muhasebeci ve hukukçuların muhasebeye bakış açılarını incelemek.	Antalya Isparta Burdur	Anket Frekans Analizi	Farkındalık Düzeyi İhtiyaç Düzeyi -Ekonomik Zaranların Hesaplanması	Cinsiyet Unvan Eğitim	Ekonomik zararın hesaplanması, hile ve yolsuzlukların tespit edilmesi, hile ve yolsuzlukların engellenmesi gibi

Uygulamada ve Teoride Muhasebe Tartışmaları

				Ki Kare Testi Mann Whitney U Testi	-Hile ve Yolsuzlukların Tespit Edilmesi -Hile ve Yolsuzlukların Engellenmesi -Varlıkların Değerlemesi -İflas, Tasfiye Yeniden Mevcut Durum Yeterliliği -Denetim Sistemi -Hukuksal Altyapı -Eğitim Sistemi Beklentiler -Eğitim -Mesleğin Yasal Kimlik Kazanması	Deneyim	konularda adli muhasebeye gereksinim duyulduğu yönündedir.
Kavak -2016	Aydın Muhasebe Meslek Mensubu (193 kişi)	Anket Frekans Analizi Man Whitney U testi Kruskall whallis	Hile denetiminde adli muhasebenin yerini incelemek.		Hile Denetiminde Adli Muhasebeciliğe Yönelik Tutum	Cinsiyet Yaş Unvan Mesleki Kıdem Eğitim Düzeyi	Ticaretle ilişkili davalar, belge, çek, senet dolandırıcılıkları, vergisel hilelerin ortaya çıkarılması ve önlenmesi gibi hususlarda adli muhasebenin etkili olacağı yönündedir.
Kılıçbey -2017	Kars Ardahan İğdir	Anket Frekans Analizi	Muhasebe meslek mensuplarının adli muhasebeye yönelik algılarını incelemek.	Anket Frekans Analizi	Adli Muhasebenin Meslek Olarak Algılanması Adli Muhasebenin Kapsamı Adli Muhasebe Gerekliliği	Cinsiyet Medeni Durum Yaş	Denetimin adli süreçlerde yeterli olduğu, hileli işlemlere yönelik iddiaların desteklenmesi veya reddedilmesi için gerekli belgelerin elde edilmesi ve belgelerin değişikliği yapıp yapılmadığının tespit edilmesinde adli

Uygulamada ve Teoride Muhasebe Tartışmaları

Sert -2019	Muhasebe ve hukuk meslek mensuplarının muhasebe ihtiyacını incelemek.	(149 kişi)	Games Howel Testi TUKEY Testi	-Lisansüstü düzeyinde ders verilmesi	Adli Muhasebe Farkındalık Düzeyi Adli Muhasebe Faaliyet Alanları Adli Muhasebecilerde Bulunması Gereken Bilgi ve Beceriler	Cinsiyet Yaş Eğitim düzeyi Mesleki deneyim Unvan Çalışma durumu	Hilenin tespit ve önlenmesinde, muhasebe ve hukuk meslek mensupları tarafından ekonomik zararın hesaplanmasında, bilgisayar destekli adli incelemelerde adli muhasebeye gereksinim duyulduğu, adli muhasebe sisteminin varlığının caydırıcı etkisi olduğu yönündedir.		
Karslıoğlu ve Karavardar -2019	Muhasebe mensuplarının muhasebe farkındalık düzeylerini incelemek.	(218 Kişi)	Anket Frekans Analizi t-Testi Tek Yönlü ANOVA Testi	Adli Muhasebe Farkındalığı	-Mesleki Yeterlilik ve Adli Muhasebe Bilgisi -Hukuki ve Teknik Altyapı -Dava Destek Danışmanlığı -Adli Yapı ile İlişki -Bilirkişilik ile İlişki	Hile ve yolsuzlukların önlenmesinde denetim faaliyetlerinin yetersiz kaldığı ve muhasebe meslek mensuplarının adli muhasebeyi duydukları fakat konuya dair bilgilerinin az olduğu yönündedir.			
Kadooğlu Aydın vd.	Adli muhasebe uygulamalarına yönelik kısıtlayıcı faktörlere ilişkin	(253 Kişi)	Anket	Adli Muhasebe Yapısına Yönelik Kısıtlayıcı Faktörler		Cinsiyet	Meslek mensuplarının adli muhasebe uygulamalarına yönelik kısıtlayıcı		

Uygulamada ve Teoride Muhasebe Tartışmaları

-2021	katılımcıların bakış açılarını incelemek.	Muhasebe Meslek Mensubu (112 kişi)	Kolmogorov-Smirnov Shapiro-wilk Açıklayıcı Faktör Analizi Korelasyon Analizi Anova	Adli Muhasebenin Bilinirliği, Geliştirilmesi, Güven ve Güvencelere Yönelik Kısıtlayıcı Faktörler Adli Muhasebenin Akademik, Denetçi ve Paydaş Eğitimine Yönelik Kısıtlayıcı Faktörler Adli Muhasebenin Mesleki Örgütlerce Verilen Eğitimine Yönelik Kısıtlayıcı Faktörler	Yaş Eğitim Düzeyi Mesleki Deneyim Aylık Gelir Düzeyi İlave Unvan	faktörlere katılım sağladıkları yönündedir.
Çiğ Köçyiğit vd. -2022	Muhasebe-finance alanında görev yapan öğretim elemanlarının adli muhasebeye bakış açılarını incelemek.	Öğretim Elemanı (310 Kişi)	Anket Frekans Analizi Mann Whitney U Kruskal Wallis	Adli Muhasebe Farkındalık Düzeyi Adli Muhasebe İhtiyacı Adli Muhasebe Eğitimi Engelleyicileri	Cinsiyet Akademik unvan Eğitim Durumu İş Tecrübesi	Hile ve yolsuzlukların tespit edilmesi, engellenmesi, iflas, tasfiye gibi konularda adli muhasebe gereksinim duyulduğu, muhasebe lisans, yüksek lisans ve doktora programlarında adli muhasebe derslerine yer verilmesi gerektiği yönündedir.

Uygulamada ve Teoride Muhasebe Tartışmaları

Salın -2022	Adli muhasebenin bağımsız denetim katkısını incelemek.	Kocaeli Bağımsız Denetçi (126 Kişi)	Çoklu Karşılaştırma Test Anket t- Testi Tek Yönlü ANOVA	Adli Muhasebe Farkındalık Bağımsız Denetime Katkı	Cinsiyet Çalışma yılı Yaş	Mesleki tecrübeye sahip bağımsız denetçilerin yaşları arttıkça mesleki önem ve işlevlerindeki farkındalık düzeyinin azaldığı yönündedir.
Ayaz -2022	Avukatların ve muhasebe meslek mensuplarının adli muhasebeyle ilişkin bilgi düzeylerini, adli muhasebe ihtiyacını ve adli muhasebecide bulunması gereken özellikleri incelemek.	Gaziantep Avukat Muhasebeci (666 kişi)	Anket Frekans Analizi, Mann-Whitney U Testi Kruskal-Wallis H Testi	Adli Muhasebe Yönelik Yargı Adli Muhasebeye Yönelik İhtiyaç	Cinsiyet Yaş Eğitim Düzeyi Mesleki Deneyim Duruma	Ekonomik zararın hesaplanması, hile ve yolsuzlukların tespit edilmesi, bilgisayar destekli adli incelemeler vb. konularda adli muhasebeye gereksinim duyulduğu, adli muhasebecide bulunması gereken bilgi ve becerilerin kanun ve mevzuat bilgisi, hile tespit yöntemleri bilgisi, üst düzey muhasebe bilgisi, suç bilimi ve psikolojik bilgisi, bilgi teknolojileri bilgisi vb olduğu yönündedir.
Akyürek -2023	Sigorta hilelerinin adli muhasebenin yerini incelemek.	Hâkim Avukat Akademisyen Sigorta Uzmanı (171 Kişi)	Anket Frekans Analizi, T testi,	Sigorta Hileleri Adli Muhasebe	Cinsiyet Yaş Eğitim Meslek	Sigorta hilelerinin tespiti ve ekonomik zararın hesaplanmasında, iyi derecede suç bilimi, hukuk, psikolojik bilgisine gereksinim duyulduğu yönündedir.

4. ARAŞTIRMA

4.1.Araştırmanın Amacı, Kapsamı, Yöntemi ve Hipotezleri

Bu araştırmanın amacı, hileli finansal raporlama ile mücadelede adli muhasebenin yeri ve önemini Samsun ilinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının görüşleri aracılığıyla incelemektir. Bu amaç doğrultusunda Samsun ilinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının konuya ilişkin bakış açılarının tespitine yönelik bir anket uygulanmıştır. Araştırmanın evrenini, Samsun Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası'na kayıtlı muhasebe meslek mensupları oluşturmaktadır. Söz konusu meslek mensubu sayısının 2023 Mayıs ayı itibarıyla 1042 kişi olduğu belirlenmiştir. Evreni temsil edecek olan minimum örneklem sayısı % 95 güvenirlilikle ve \pm % 5 yanılma payı ile 281 kişi olarak hesaplanmıştır. Bu kapsamda anket çalışması e-mail aracılığıyla gerçekleştirilmiştir. Anket çalışmasına 310 katılımcı geri dönüş sağlamıştır. Araştırma aracılığıyla elde edilen anket sonuçlarının değerlendirilebilmesinde, araştırma temelinde yer alan problem sorusu “Muhasebe meslek mensuplarının demografik özelliklerine göre hileli finansal raporlama ile mücadelede adli muhasebenin yeri ve önemine yönelik yargıları farklılık gösterir mi?” şeklindedir. Araştırma temelinde yer alan problem sorusuna ilişkin 12 hipotez oluşturulmuş ve bağımsız değişkenler aracılığıyla test edilmiştir. Unvan değişkeni, tek kişiden oluşması sebebiyle karşılaştırmalara dahil edilmemiştir. Söz konusu hipotezlere aşağıda yer verilmiştir.

H₁: Katılımcıların cinsiyetleri açısından hileli finansal raporlama ile mücadelede adli muhasebe faaliyetlerinin, hileli finansal raporlamanın *tespitine etkisi* ile ilgili yargılarında farklılık vardır.

- H₂:** Katılımcıların yaşları açısından hileli finansal raporlama ile mücadelede adli muhasebe faaliyetlerinin, hileli finansal raporlamanın *tespitine etkisi* ile ilgili yargılarında farklılık vardır.
- H₃:** Katılımcıların eğitim düzeyi açısından hileli finansal raporlama ile mücadelede adli muhasebe faaliyetlerinin, hileli finansal raporlamanın *tespitine etkisi* ile ilgili yargılarında farklılık vardır.
- H₄:** Katılımcıların meslekteki deneyimi açısından hileli finansal raporlama ile mücadelede adli muhasebe faaliyetlerinin, hileli finansal raporlamanın *tespitine etkisi* ile ilgili yargılarında farklılık vardır.
- H₅:** Katılımcıların cinsiyetleri açısından hileli finansal raporlama ile mücadelede adli muhasebe faaliyetlerinin, hileli finansal raporlamanın *önlenmesine etkisi* ile ilgili yargılarında farklılık vardır.
- H₆:** Katılımcıların yaşları açısından hileli finansal raporlama ile mücadelede adli muhasebe faaliyetlerinin, hileli finansal raporlamanın *önlenmesine etkisi* ile ilgili yargılarında farklılık vardır.
- H₇:** Katılımcıların eğitim düzeyi açısından hileli finansal raporlama ile mücadelede adli muhasebe faaliyetlerinin, hileli finansal raporlamanın *önlenmesine etkisi* ile ilgili yargılarında farklılık vardır.
- H₈:** Katılımcıların meslekteki deneyimi açısından hileli finansal raporlama ile mücadelede adli muhasebe faaliyetlerinin, hileli finansal raporlamanın *önlenmesine etkisi* ile ilgili yargılarında farklılık vardır.
- H₉:** Katılımcıların cinsiyetleri açısından hileli finansal raporlama ile mücadelede adli muhasebe faaliyetleri yürütürken, hileli finansal raporlamanın *belirlenmesinde yararlanılan alan bilgilerinin etkisi* ile ilgili yargılarında farklılık vardır.
- H₁₀:** Katılımcıların yaşları açısından hileli finansal raporlama ile mücadelede adli muhasebe faaliyetleri yürütürken, hileli finansal raporlamanın *belirlenmesinde yararlanılan alan bilgilerinin etkisi* ile ilgili yargılarında farklılık vardır.

- H₁₁:** Katılımcıların eğitim düzeyi açısından hileli finansal raporlama ile mücadelede adli muhasebe faaliyetleri yürütürken, hileli finansal raporlamanın **belirlenmesinde yararlanılan alan bilgilerinin etkisi** ile ilgili yargılarında farklılık vardır.
- H₁₂:** Katılımcıların meslekteki deneyimi açısından hileli finansal raporlama ile mücadelede adli muhasebe faaliyetleri yürütürken, hileli finansal raporlamanın **belirlenmesinde yararlanılan alan bilgilerinin etkisi** ile ilgili yargılarında farklılık vardır.

4.2.Araştırmanın Bulguları⁶

Anket uygulaması sonucunda elde edilen verilere, gerçekleştirilen analizler sonucu ulaşılan genel bulgulara ve açıklamalarına aşağıda yer verilmiştir.

Hileli finansal raporlama ile mücadelede adli muhasebenin yeri ve öneminin tespitine ilişkin dört demografik değişken cinsiyet, yaş, eğitim düzeyi ve meslekteki deneyim üzerinde anlamlı bir farklılık olup olmadığı Bağımsız Örneklem t-Testi ve ANOVA testi ile test edilmiştir. Veriler SPSS 26 ile analiz edilmiş olup anlamlılık düzeyi 0,05 alınmıştır. Farklı grupları belirlemek için Bonferroni düzeltmesi yapılmıştır. **Bonferroni düzeltmesi;** verilerin istatistiksel olarak anlamlı görünmesinde yanlışlık oranını azaltmak amacıyla uygulanan bir yöntem olarak ifade edilmektedir (Nosrati, 2010: 18). Örneklem verileri normal dağılmış ve genel Cronbach Alfa değeri 0,90 olarak hesaplanmıştır.

Katılımcıların demografik özelliklerini belirlemek amacıyla anket formunda cinsiyet, yaş, eğitim düzeyi, meslekteki deneyim ve unvan olmak üzere beş demografik özelliğe yer verilmiştir. Uygulama sonucu elde edilen demografik değişkenlere ilişkin bulgulara Tablo 2’de yer verilmiştir.

⁶ Araştırmanın analiz kısmına yönelik katkılarından ötürü Sayın Dr. Ferhat ÜNAL'a teşekkür ederiz.

Tablo 2. Anket Katılımcılarına Ait Demografik Özellik Bulguları

		n	%
Cinsiyet	Erkek	246	79,4
	Kadın	64	20,6
Yaş	26-31	5	1,6
	32-38	56	18,1
	39-45	75	24,2
	46+	174	56,1
Eğitim Düzeyi	Lisans	283	91,3
	Yüksek Lisans	18	5,8
	Diğer	9	2,9
Meslekteki Deneyim	1-5	15	4,8
	6-10	41	13,2
	11-15	75	24,2
	16+	179	57,7
Unvan	SM	1*	0,3
	SMMM	309	99,7

Not: * Tek kişi olduğu için karşılaştırmalarda kullanılmamıştır.

Tablo 2’de görüleceği üzere, cinsiyet değişkeni açısından değerlendirme yapıldığında katılımcılar, 246 (%79,4)’sı erkek, 64 (%20,6)’ü kadın olmak üzere 310 kişiden oluşmaktadır. Yaş değişkeni açısından değerlendirme yapıldığında, katılımcıların %56,1’i 46 ve üstü yaş grubundan oluşmaktadır. Eğitim düzeyi değişkeni açısından, katılımcıların %91,3’ü lisans seviyesinden mezun olmuşlardır. Meslekteki deneyim açısından, katılımcıların %57,7’si 16 yıl ve üstü deneyime sahip olduğu, unvan değişkeni açısından değerlendirme yapıldığında, katılımcıların %99,7 SMMM unvanına haiz oldukları tablodan görülmektedir.

Anket katılımcılarının hileli finansal raporlama ile mücadelede adli muhasebe faaliyetlerinin, hileli finansal raporlamanın tespit edilmesine katkısının yer aldığı ifadelerin, *cinsiyet* değişkenine göre farklılık gösterip göstermediğinin belirlenmesi için iki farklı ortalamanın karşılaştırılmasında kullanılan Bağımsız Örneklem t-Testi yapılmış ve sonuçlara Tablo 3’te yer verilmiştir.

Uygulamada ve Teoride Muhasebe Tartışmaları

Tablo 3'te görüldüğü üzere, hileli finansal raporlama ile mücadelede adli muhasebe faaliyetlerinin hileli finansal raporlamanın tespitine etkisi başlığı altında yer verilen 5 ifadede (TE1, TE2, TE3, TE4, TE5) cinsiyete göre istatistiksel olarak 0,05 anlamlılık seviyesinde istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır. Bu sonuca istinaden, “*Katılımcıların cinsiyetleri açısından adli muhasebe faaliyetlerinin, hileli finansal raporlamanın tespit edilmesine etkisi ile ilgili yargılarında farklılık vardır.*” olarak ifade edilen H₁ hipotezi reddedilmiştir.

Tablo 3. Hileli Finansal Raporlamanın Tespit Edilmesine Etkisi Açısından Cinsiyet Değişkenine Göre Farklılık Analizi Sonuçları (t-Testi)

<i>Hileli Finansal Raporlama ile Mücadelede Adli Muhasebe Faaliyetlerinin;</i>		Cinsiyet	Ort.	Std. Sap.	t	p
<i>Hileli Finansal Raporlamanın Tespitine Etkisi (TE)</i>						
TE1	Gerekli belgelerin elde edilmesi suretiyle hileli raporlamanın tespit edilmesine katkı sağlar.	Erkek	3,545	1,024	0,446	0,657
		Kadın	3,469	1,259		
TE2	Gerekli belgelerin incelenmesi suretiyle hileli raporlamanın tespit edilmesine katkı sağlar.	Erkek	3,683	1,033	0,692	0,490
		Kadın	3,578	1,245		
TE3	Hileli finansal raporlamaya ilişkin iddiaların desteklenmesi ya da çürütülmesi suretiyle hileli raporlamanın tespit edilmesine katkı sağlar.	Erkek	3,533	1,009	-0,317	0,751
		Kadın	3,578	1,081		
TE4	Analitik araştırma tekniği kullanarak işletme bilgilerinin, geçmiş dönem ve sektör	Erkek	3,512	1,160	-1,081	0,280
		Kadın	3,688	1,139		

Uygulamada ve Teoride Muhasebe Tartışmaları

	bilgileri ile karşılaştırılması suretiyle hileli raporlamanın tespit edilmesine katkı sağlar.					
TE5	Fiziki araştırma tekniği kullanarak işletme bilançosundaki varlıkların, gerçeğe uygunluklarının araştırılması suretiyle hileli raporlamanın tespit edilmesine katkı sağlar.	Erkek	3,577	1,125	-	0,231
		Kadın	3,766	1,095		

Anket katılımcılarının hileli finansal raporlama ile mücadelede adli muhasebe faaliyetlerinin, hileli finansal raporlamanın tespit edilmesine katkısının yer aldığı ifadelerin, yaş değişkenine göre farklılık gösterip göstermediğinin belirlenmesi için uygulanan ANOVA sonuçları Tablo 4'te yer almaktadır.

Tablo 4. Hileli Finansal Raporlamanın Tespit Edilmesine Etkisi Açısından Yaş Değişkenine Göre Farklılık Analizi Sonuçları (ANOVA)

<i>Hileli Finansal Raporlama ile Mücadelede Adli Muhasebe Faaliyetlerinin;</i>		Yaş	Ort.	Std. Sap.	F	p
<i>Hileli Finansal Raporlamanın Tespit Edilmesine Etkisi (TE)</i>						
TE1	Gerekli belgelerin elde edilmesi suretiyle hileli raporlamanın tespit edilmesine katkı sağlar.	26-31	3,200	1,304	3,475	0,016
		32-38	3,929 ^a	0,951		
		39-45	3,373 ^b	1,194		
		46+	3,477 ^b	1,030		
TE2	Gerekli belgelerin incelenmesi suretiyle hileli raporlamanın tespit edilmesine katkı sağlar.	26-31	3,400	0,894	2,219	0,086
		32-38	3,964	1,128		
		39-45	3,493	1,107		
		46+	3,644	1,042		

Uygulamada ve Teoride Muhasebe Tartışmaları

TE3	Hileli finansal raporlamaya ilişkin iddiaların desteklenmesi ya da çürütülmesi suretiyle hileli raporlamanın tespit edilmesine katkı sağlar.	26-31	3,200	0,837	3,146	0,025
		32-38	3,911 ^a	0,959		
		39-45	3,480	0,978		
		46+	3,460 ^b	1,046		
TE4	Analitik araştırma tekniği kullanarak işletme bilgilerinin, geçmiş dönem ve sektör bilgileri ile karşılaştırılması suretiyle hileli raporlamanın tespit edilmesine katkı sağlar.	26-31	3,800	0,447	4,823	0,003
		32-38	4,054 ^a	1,119		
		39-45	3,360 ^b	1,111		
		46+	3,460 ^b	1,161		
TE5	Fiziki araştırma tekniği kullanarak işletme bilançosundaki varlıkların, gerçeğe uygunluklarının araştırılması suretiyle hileli raporlamanın tespit edilmesine katkı sağlar.	26-31	3,600	1,140	4,281	0,006
		32-38	4,071 ^a	1,006		
		39-45	3,400 ^b	1,065		
		46+	3,563 ^b	1,145		

Not: ^{a, b} farklı harfli gruplar arasında anlamlı farklılık vardır.

Tablo 4'te görüldüğü üzere, hileli finansal raporlama ile mücadelede adli muhasebe faaliyetlerinin hileli finansal raporlamanın tespitine etkisi başlığı altında yer verilen 5 ifadenin yaş değişkenine göre değişimi değerlendirildiğinde; TE1 (F=3,475; p=0,016), TE3 (F=3,146; p=0,025), TE4 (F=4,823; p=0,003) ve TE5 (F=4,281; p=0,006) ifadelerine yönelik verilen cevaplar istatistiksel olarak anlamlı bir şekilde farklılaşmıştır. TE1, TE4 ve TE5 ifadelerinde 32-38 yaş grubunda yer alan katılımcıların ortalama cevabı 39-45 ve 46+ yaş gruplarından daha yüksek elde edilmiştir. Yani, TE1 ve TE4 ve TE5 ifadeleri için 32-38 yaş grubunda olanların, 39 ve üstü yaş grubunda olanlara göre ortalama cevabı daha yüksektir. TE3 ifadesi için 32-38 yaş grubunda olanların ortalama cevabı 46 ve üstü yaş grubunda olanlardan daha yüksek elde edilmiştir. Bu sonuca

istinaden, “Katılımcıların yaşları açısından adli muhasebe faaliyetlerinin, hileli finansal raporlamanın tespit edilmesine etkisi ile ilgili yargılarında farklılık vardır.” olarak ifade edilen H₂ hipotezi kısmen kabul edilir.

Anket katılımcılarının hileli finansal raporlama ile mücadelede adli muhasebe faaliyetlerinin, hileli finansal raporlamanın tespit edilmesine katkısının yer aldığı ifadelerin, *eğitim düzeyi* değişkenine göre farklılık gösterip göstermediğinin belirlenmesi için uygulanan ANOVA testi sonuçları Tablo 5’te yer almaktadır.

Tablo 5’te görüldüğü üzere, hileli finansal raporlama ile mücadelede adli muhasebe faaliyetlerinin hileli finansal raporlamanın tespit edilmesine etkisi başlığı altında yer verilen 5 ifadenin *eğitim düzeyi* değişkenine göre değişimi değerlendirildiğinde; TE2 (F=3,514; p=0,031) ifadesine verilen cevap istatistiksel olarak anlamlı bir şekilde farklılaşmıştır. Yüksek lisans mezunu olan katılımcıların TE2 ifadesine verdiği ortalama cevaplar, lisans mezunu olan katılımcılardan daha yüksektir. Bu sonuca istinaden, “Katılımcıların eğitim düzeyi açısından adli muhasebe faaliyetlerinin, hileli finansal raporlamanın tespit edilmesine etkisi ile ilgili yargılarında farklılık vardır.” olarak ifade edilen H₃ hipotezi kısmen kabul edilir.

Tablo 5. Hileli Finansal Raporlamanın Tespit Edilmesine Etkisi Açısından Eğitim Düzeyi Değişkenine Göre Farklılık Analizi Sonuçları (ANOVA)

<i>Hileli Finansal Raporlama ile Mücadelede Adli Muhasebe Faaliyetlerinin;</i>		Eğitim	Ort.	Std. Sap.	F	p
<i>Hileli Finansal Raporlamanın Tespit Edilmesine Etkisi (TE)</i>						
TE1	Gerekli belgelerin elde edilmesi suretiyle hileli raporlamanın tespit edilmesine katkı sağlar.	Lisans	3,502	1,066	1,174	0,310
		Yüksek Lisans	3,889	1,023		
		Diğer	3,667	1,414		

Uygulamada ve Teoride Muhasebe Tartışmaları

TE2	Gerekli belgelerin incelenmesi suretiyle hileli raporlamanın tespit edilmesine katkı sağlar.	Lisans	3,633 ^a	1,075	3,514	0,031
		Yüksek Lisans	4,278 ^b	0,669		
		Diğer	3,333	1,500		
TE3	Hileli finansal raporlamaya ilişkin iddiaların desteklenmesi ya da çürütülmesi suretiyle hileli raporlamanın tespit edilmesine katkı sağlar.	Lisans	3,527	1,032	0,378	0,686
		Yüksek Lisans	3,722	0,826		
		Diğer	3,667	1,118		
TE4	Analitik araştırma tekniği kullanarak işletme bilgilerinin, geçmiş dönem ve sektör bilgileri ile karşılaştırılması suretiyle hileli raporlamanın tespit edilmesine katkı sağlar.	Lisans	3,527	1,146	2,158	0,117
		Yüksek Lisans	4,056	1,110		
		Diğer	3,222	1,394		
TE5	Fiziki araştırma tekniği kullanarak işletme bilançosundaki varlıkların, gerçeğe uygunluklarının araştırılması suretiyle hileli raporlamanın tespit edilmesine katkı sağlar.	Lisans	3,608	1,100	1,342	0,263
		Yüksek Lisans	3,944	1,259		
		Diğer	3,222	1,394		

Not: ^{a, b} farklı harfler arasında anlamlı farklılık vardır.

Anket katılımcılarının hileli finansal raporlama ile mücadelede adli muhasebe faaliyetlerinin, hileli finansal raporlamanın tespit edilmesine katkısının yer aldığı ifadelerin, *deneyim* değişkenine göre farklılık gösterip göstermediğinin belirlenmesi için uygulanan ANOVA testi sonuçları Tablo 6'da yer almaktadır.

Tablo 6. Hileli Finansal Raporlamanın Tespit Edilmesine Etkisi Açısından Deneyim Değişkenine Göre Farklılık Analizi Sonuçları (ANOVA)

<i>Hileli Finansal Raporlama ile Mücadelede Adli Muhasebe Faaliyetlerinin;</i>		Deneyim	Ort.	Std. Sap.	F	p
<i>Hileli Finansal Raporlamanın Tespit Edilmesine Etkisi (TE)</i>						
TE1	Gerekli belgelerin elde edilmesi suretiyle hileli raporlamanın tespit edilmesine katkı sağlar.	1-5	4,067	0,594	1,392	0,245
		6-10	3,537	1,142		
		11-15	3,453	1,189		
		16+	3,514	1,035		
TE2	Gerekli belgelerin incelenmesi suretiyle hileli raporlamanın tespit edilmesine katkı sağlar.	1-5	4,133	0,743	1,021	0,383
		6-10	3,610	1,202		
		11-15	3,653	1,168		
		16+	3,637	1,032		
TE3	Hileli finansal raporlamaya ilişkin iddiaların desteklenmesi ya da çürütülmesi suretiyle hileli raporlamanın tespit edilmesine katkı sağlar.	1-5	4,067	0,594	1,767	0,154
		6-10	3,659	0,990		
		11-15	3,533	1,031		
		16+	3,475	1,046		
TE4	Analitik araştırma tekniği kullanarak işletme bilgilerinin, geçmiş dönem ve sektör bilgileri ile karşılaştırılması suretiyle hileli raporlamanın tespit edilmesine katkı sağlar.	1-5	4,267 ^a	0,704	3,111	0,027
		6-10	3,780	1,037		
		11-15	3,547	1,233		
		16+	3,436 ^b	1,156		
TE5	Fiziki araştırma tekniği kullanarak işletme bilançosundaki varlıkların, gerçeğe uygunluklarının araştırılması suretiyle hileli raporlamanın	1-5	4,133	0,915	2,023	0,111
		6-10	3,854	1,014		
		11-15	3,547	1,131		
		16+	3,547	1,143		

	tespit edilmesine katkı sağlar.					
--	---------------------------------	--	--	--	--	--

Tablo 6’da görüldüğü üzere, hileli finansal raporlama ile mücadelede adli muhasebe faaliyetlerinin hileli finansal raporlamanın tespit edilmesine etkisi başlığı altında yer verilen 5 ifadenin *deneyim* değişkenine göre değişimi değerlendirildiğinde; TE4 (F=3,111; p=0,027) ifadesine verilen cevaplar istatistiksel olarak anlamlı şekilde farklılaşmıştır. 1-5 yıl deneyimi olan katılımcıların TE4 ifadesine verdiği ortalama cevaplar 16 yıl ve üstü deneyimi olan katılımcılardan daha yüksektir. Bu sonuca istinaden, “*Katılımcıların meslekteki deneyimi açısından adli muhasebe faaliyetlerinin, hileli finansal raporlamanın tespit edilmesine etkisi ile ilgili yargularında farklılık vardır.*” olarak ifade edilen H₄ hipotezi kısmen kabul edilir.

Anket katılımcılarının hileli finansal raporlama ile mücadelede adli muhasebe faaliyetlerinin, hileli finansal raporlamanın önlenmesine etkisinin yer aldığı ifadelerin, cinsiyet değişkenine göre farklılık gösterip göstermediğinin belirlenmesi için iki farklı ortalamanın karşılaştırılmasında kullanılan Bağımsız Örneklem t-Testi sonuçları Tablo 7’de yer almaktadır.

Tablo 7’de görüldüğü üzere, hileli finansal raporlama ile mücadelede adli muhasebe faaliyetlerinin hileli finansal raporlamanın önlenmesine etkisi başlığı altında yer verilen 5 ifadenin (ÖE1, ÖE2, ÖE3, ÖE4, ÖE5) *cinsiyet* değişkenine göre istatistiksel olarak anlamlı değişim elde edilmemiştir (p>0,05). Bu sonuca istinaden, “*Katılımcıların cinsiyetleri açısından adli muhasebe faaliyetlerinin, hileli finansal raporlamanın önlenmesine etkisi ile ilgili yargularında farklılık vardır.*” olarak ifade edilen H₅ hipotezi reddedilir.

Tablo 7. Hileli Finansal Raporlamanın Önlenmesine Etkisi Açısından Cinsiyet Değişkenine Göre Farklılık Analizi Sonuçları (t-Testi)

<i>Hileli Finansal Raporlama ile Mücadelede Adli Muhasebe Faaliyetlerinin;</i>		Cinsiyet	Ort.	Std. Sap.	t	p
<i>Hileli Finansal Raporlamanın Önlenmesine Etkisi (ÖE)</i>						
ÖE1	İş etiği bilinci oluşturması suretiyle hileli finansal raporlamanın önlenmesine katkı sağlar.	Erkek	3,459	1,083	0,643	0,521
		Kadın	3,359	1,200		
ÖE2	İç kontrol sistemindeki zayıflıkları bildirmek suretiyle hileli finansal raporlamanın önlenmesine katkı sağlar.	Erkek	3,520	1,049	-0,391	0,696
		Kadın	3,578	1,066		
ÖE3	Hileli davranış için olası fırsat faktörünün engellenmesi suretiyle hileli finansal raporlamanın önlenmesine katkı sağlar.	Erkek	3,459	1,120	-0,666	0,506
		Kadın	3,563	1,037		
ÖE4	Hile denetimi bilinci oluşturması suretiyle hileli finansal raporlamanın önlenmesine katkı sağlar.	Erkek	3,654	1,049	1,643	0,101
		Kadın	3,406	1,178		
ÖE5	Hileli davranış için olası girişimleri bildirmek suretiyle hileli finansal raporlamanın önlenmesine katkı sağlar.	Erkek	3,512	1,135	-0,021	0,983
		Kadın	3,516	1,155		

Anket katılımcılarının hileli finansal raporlama ile mücadelede adli muhasebe faaliyetlerinin, hileli finansal raporlamanın önlenmesine etkisinin yer aldığı ifadelerin, yaş

Uygulamada ve Teoride Muhasebe Tartışmaları

değişkenine göre farklılık gösterip göstermediğinin belirlenmesi için uygulanan ANOVA Testi sonuçları Tablo 8’de yer almaktadır.

Tablo 8’de görüldüğü üzere, hileli finansal raporlama ile mücadelede adli muhasebe faaliyetlerinin hileli finansal raporlamanın önlenmesine etkisi başlığı altında yer verilen 5 ifadenin (ÖE1, ÖE2, ÖE3, ÖE4, ÖE5) *yaş grupları* değişkenine göre değişimi değerlendirildiğinde; ÖE1 (F=4,908; p=0,002), ÖE2 (F=2,684; p=0,047), ÖE4 (F=2,790; p=0,041) ve ÖE5 (F=3,731; p=0,012) ifadelerine yönelik verilen cevaplar istatistiksel olarak anlamlı bir şekilde farklılaşmıştır. ÖE1, ÖE4 ifadelerinde 32-38 yaş grubunda yer alan katılımcıların ortalama cevabı 39-45 ve 46+ yaş gruplarından daha yüksek elde edilmiştir. Yani, ÖE1 ve ÖE4 soruları için 32-38 yaş grubunda yer alan katılımcıların 39 ve üstü yaş grubunda olan katılımcılara göre ortalama cevabı daha yüksektir. ÖE2 maddesi için 32-38 yaş grubunda olan katılımcıların ortalama cevabı 39-45 yaş grubunda olan katılımcılardan daha yüksek elde edilmiştir. ÖE5 ifadesi için 32-38 yaş grubunda olanların ortalama cevabı 46 ve üstü yaş grubunda olanlardan daha yüksek elde edilmiştir. Bu sonuca istinaden, “*Katılımcıların yaşları açısından adli muhasebe faaliyetlerinin, hileli finansal raporlamanın önlenmesine etkisi ile ilgili yargılarında farklılık vardır.*” olarak ifade edilen H₆ hipotezi kısmen kabul edilir.

Tablo 8. Hileli Finansal Raporlamanın Önlenmesine Etkisi Açısından Yaş Değişkenine Göre Farklılık Analizi Sonuçları (ANOVA)

<i>Hileli Finansal Raporlama ile Mücadelede Adli Muhasebe Faaliyetlerinin;</i>		Yaş	Ort.	Std. Sap.	F	P
<i>Hileli Finansal Raporlamanın Önlenmesine Etkisi (ÖE)</i>						
ÖE1	İş etiği bilinci oluşturması suretiyle hileli finansal raporlamanın	26-31	4,000	0,707	4,908	0,002
		32-38	3,857 ^a	1,119		

Uygulamada ve Teoride Muhasebe Tartışmaları

	önlenmesine katkı sağlar.	39-45	3,160 ^b	1,128		
		46+	3,408 ^b	1,064		
ÖE2	İç kontrol sistemindeki zayıflıkları bildirmek suretiyle hileli finansal raporlamanın önlenmesine katkı sağlar.	26-31	3,800	0,837	2,684	0,047
		32-38	3,857 ^a	1,135		
		39-45	3,360 ^b	0,895		
		46+	3,494	1,074		
ÖE3	Hileli davranış için olası fırsat faktörünün engellenmesi suretiyle hileli finansal raporlamanın önlenmesine katkı sağlar.	26-31	3,600	0,548	2,132	0,096
		32-38	3,804	1,052		
		39-45	3,347	0,993		
		46+	3,431	1,160		
ÖE4	Hile denetimi bilinci oluşturması suretiyle hileli finansal raporlamanın önlenmesine katkı sağlar.	26-31	3,200	0,837	2,790	0,041
		32-38	3,964 ^a	1,078		
		39-45	3,493 ^b	1,045		
		46+	3,546 ^b	1,084		
ÖE5	Hileli davranış için olası girişimleri bildirmek suretiyle hileli finansal raporlamanın önlenmesine katkı sağlar	26-31	3,400	0,894	3,731	0,012
		32-38	3,964 ^a	1,044		
		39-45	3,453	0,990		
		46+	3,397 ^b	1,201		

Not: ^{a, b} farklı harfli gruplar arasında anlamlı farklılık vardır.

Anket katılımcılarının hileli finansal raporlama ile mücadelede adli muhasebe faaliyetlerinin, hileli finansal raporlamanın önlenmesine etkisinin yer aldığı ifadelerin, *eğitim düzeyi* değişkenine göre farklılık gösterip göstermediğinin belirlenmesi için uygulanan ANOVA Testi sonuçları Tablo 9’da yer almaktadır.

Tablo 9’da görüldüğü üzere, hileli finansal raporlama ile mücadelede adli muhasebe faaliyetlerinin hileli finansal raporlamanın önlenmesine etkisi başlığı altında yer verilen 5 ifadenin (ÖE1, ÖE2, ÖE3, ÖE4, ÖE5) *eğitim düzeyi* değişkenine göre değişimi değerlendirildiğinde; ÖE2 (F=5,211; p=0,006) ve

ÖE5 (F=3,167; p=0,044) ifadelerine verilen cevaplar istatistiksel olarak anlamlı şekilde farklılaşmıştır. Yüksek lisans mezunu olan katılımcıların ÖE5 ifadesine verdiği ortalama cevaplar lisans ve diğer mezunu olan katılımcılardan daha yüksektir. ÖE2 maddesi için ortalama cevaplar büyükten küçüğe yüksek lisans, lisans ve diğer şeklinde sıralanmaktadır. Bu sonuca istinaden, “Katılımcıların eğitim düzeyi açısından adli muhasebe faaliyetlerinin, hileli finansal raporlamanın önlenmesine etkisi ile ilgili yargılarında farklılık vardır.” olarak ifade edilen H7 hipotezi kısmen kabul edilir.

Tablo 9. Hileli Finansal Raporlamanın Önlenmesine Etkisi Açısından Eğitim Düzeyi Değişkenine Göre Farklılık Analizi Sonuçları (ANOVA)

<i>Hileli Finansal Raporlama ile Mücadelede Adli Muhasebe Faaliyetlerinin;</i>		Eğitim	Ort	SS	F	P
<i>Hileli Finansal Raporlamanın Önlenmesine Etkisi (ÖE)</i>						
ÖE1	İş etiği bilinci oluşturması suretiyle hileli finansal raporlamanın önlenmesine katkı sağlar.	Lisans	3,420	1,109	0,924	0,398
		Yüksek Lisans	3,778	1,003		
		Diğer	3,333	1,225		
ÖE2	İç kontrol sistemindeki zayıflıkları bildirmek suretiyle hileli finansal raporlamanın önlenmesine katkı sağlar.	Lisans	3,519 ^a	1,026	5,211	0,006
		Yüksek Lisans	4,111 ^b	1,023		
		Diğer	2,778 ^c	1,394		
ÖE3	Hileli davranış için olası fırsat faktörünün engellenmesi suretiyle hileli finansal raporlamanın önlenmesine katkı sağlar.	Lisans	3,463	1,079	2,927	0,055
		Yüksek Lisans	4,000	1,188		
		Diğer	3,000	1,414		
ÖE4		Lisans	3,572	1,081	1,452	0,236

Uygulamada ve Teoride Muhasebe Tartışmaları

	Hile denetimi bilinci oluşturması suretiyle hileli finansal raporlamanın önlenmesine katkı sağlar.	Yüksek Lisans	4,000	0,970		
		Diğer	3,778	1,202		
ÖE5	Hileli davranış için olası girişimleri bildirmek suretiyle hileli finansal raporlamanın önlenmesine katkı sağlar.	Lisans	3,488 ^b	1,134	3,167	0,044
		Yüksek Lisans	4,111 ^a	0,963		
		Diğer	3,111 ^b	1,269		

Not: ^{a, b, c} Farklı harfli gruplar arasında anlamlı farklılık vardır.

Anket katılımcılarının hileli finansal raporlama ile mücadelede adli muhasebe faaliyetlerinin, hileli finansal raporlamanın önlenmesine etkisinin yer aldığı ifadelerin, *deneyim* değişkenine göre farklılık gösterip göstermediğinin belirlenmesi için uygulanan ANOVA Testi sonuçları Tablo 10'da yer almaktadır.

Tablo 10. Hileli Finansal Raporlamanın Önlenmesine Etkisi Açısından Deneyim Değişkenine Göre Farklılık Analizi Sonuçları (ANOVA)

<i>Hileli Finansal Raporlama ile Mücadelede Adli Muhasebe Faaliyetlerinin;</i>		Deneyim	Ort.	Std. Sap.	F	P
<i>Hileli Finansal Raporlamanın Önlenmesine Etkisi (ÖE)</i>						
ÖE1	İş etiği bilinci oluşturması suretiyle hileli finansal raporlamanın önlenmesine katkı sağlar.	1-5	4,267 ^a	0,704	3,646	0,013
		6-10	3,610 ^b	1,046		
		11-15	3,333 ^b	1,234		
		16+	3,374 ^b	1,065		
ÖE2	İç kontrol sistemindeki zayıflıkları bildirmek suretiyle hileli finansal raporlamanın önlenmesine katkı sağlar.	1-5	4,333 ^a	0,816	3,589	0,014
		6-10	3,659 ^b	1,039		
		11-15	3,427 ^b	1,068		
		16+	3,480 ^b	1,040		
ÖE3		1-5	4,133 ^a	0,743	2,782	0,041

Uygulamada ve Teoride Muhasebe Tartışmaları

	Hileli davranış için olası fırsat faktörünün engellenmesi suretiyle hileli finansal raporlamanın önlenmesine katkı sağlar.	6-10	3,707	1,031		
		11-15	3,387 ^b	1,025		
		16+	3,413 ^b	1,155		
ÖE4	Hile denetimi bilinci oluşturmaları suretiyle hileli finansal raporlamanın önlenmesine katkı sağlar.	1-5	4,267	0,704	2,158	0,093
		6-10	3,488	1,165		
		11-15	3,627	1,063		
		16+	3,564	1,081		
ÖE5	Hileli davranış için olası girişimleri bildirmek suretiyle hileli finansal raporlamanın önlenmesine katkı sağlar.	1-5	4,200 ^a	0,941	3,108	0,027
		6-10	3,707	0,981		
		11-15	3,573	1,068		
		16+	3,385 ^b	1,191		

Not: ^{a, b} Farklı harfli gruplar arasında anlamlı farklılık vardır.

Tablo 10’da görüldüğü üzere, hileli finansal raporlama ile mücadelede adli muhasebe faaliyetlerinin hileli finansal raporlamanın önlenmesine etkisi başlığı altında yer verilen 5 ifadenin (ÖE1, ÖE2, ÖE3, ÖE4, ÖE5) *deneyim* değişkenine göre değişimi değerlendirildiğinde; ÖE1 (F=3,646; p=0,013), ÖE2 (F=3,589; p=0,014), ÖE3 (F=2,782; p=0,041) ve ÖE5 (F=3,108; p=0,027) ifadelerine yönelik verilen cevaplar istatistiksel olarak anlamlı şekilde farklılaşmıştır. 1-5 yıl deneyimi olan katılımcıların ÖE1 ve ÖE2 ifadelerine verdiği ortalama cevaplar 6-10, 11-15 ve 16 yıl ve üstü deneyimi olan katılımcılardan daha yüksektir. Buradan hareketle 1-5 yıl deneyimi olan katılımcılar ile 6 yıl ve üstü deneyimi olan katılımcıların ÖE1 ve ÖE2 ifadelerine verdiği cevapların farklı olduğu söylenebilir. ÖE3 ifadesi için 1-5 yıl deneyimi olan katılımcıların ortalama cevabı 11 yıl ve üstü deneyimi olan katılımcılardan daha yüksek, ÖE5 ifadesi için 1-5 yıl deneyimi olan katılımcıların ortalama cevapları 16 yıl ve üstü olan katılımcılardan daha yüksektir. Bu

Uygulamada ve Teoride Muhasebe Tartışmaları

sonuca istinaden, “Katılımcıların meslekteki deneyimi açısından adli muhasebe faaliyetlerinin, hileli finansal raporlamanın önlenmesine etkisi ile ilgili yargılarında farklılık vardır.” olarak ifade edilen H₈ hipotezi kısmen kabul edilir.

Anket katılımcılarının hileli finansal raporlama ile mücadelede adli muhasebe faaliyetleri yürütülürken hileli finansal raporlamanın belirlenmesinde yararlanılan alan bilgilerinin etkisinin yer aldığı ifadelerin, *cinsiyet* değişkenine göre farklılık gösterip göstermediğinin belirlenmesi için iki farklı ortalamanın karşılaştırılması için uygulanan Bağımsız Örneklem t-Testi sonuçları Tablo 11’de yer almaktadır.

Tablo 11. Hileli Finansal Raporlamanın Belirlenmesinde Yararlanılan Alan Bilgilerinin Etkisi Açısından Cinsiyet Değişkenine Göre Farklılık Analizi Sonuçları (t-Testi)

<i>Hileli Finansal Raporlama ile Mücadelede Adli Muhasebe Faaliyetleri Yürütülürken;</i>		Cinsiyet t	Ort .	Std.Sap .	t	P
<i>Hileli Finansal Raporlamanın Belirlenmesinde Yararlanılan Alan Bilgilerinin Etkisi</i>						
BE 1	Psikoloji ve davranış bilimlerinin öğretileri ışığında hileli finansal raporlamayı gerçekleştiren bireylerin belirlenmesinde katkı sağlar.	Erkek	2,687	1,101	- 2,18 3	0,03 0
		Kadın	3,031	1,208		
BE 2	Bilgi teknolojileri bilgisi aracılığıyla dijital ortamdaki hileli finansal raporlamanın belirlenmesinde katkı sağlar.	Erkek	3,118	1,153	- 2,94 3	0,00 3
		Kadın	3,594	1,151		
		Erkek	3,122	1,229		

Uygulamada ve Teoride Muhasebe Tartışmaları

BE 3	Mevzuat bilgisi aracılığıyla ticari davalarda hileli finansal raporlamanın belirlenmesinde katkı sağlar.	Kadın	3,609	1,280	- 2,80 1	0,00 5
BE 4	Grafoloji bilgisi aracılığıyla hileli finansal raporlamanın belirlenmesinde katkı sağlar.	Erkek	2,390	1,169	- 1,85 4	0,06 5
		Kadın	2,688	1,037		
BE 5	Şüphe barındıran olgularla ilgili kriminoloji bilgisinden yararlanarak gerçekleştirilecek kapsamlı araştırma aracılığıyla hileli finansal raporlamanın belirlenmesine katkı sağlar.	Erkek	2,528	1,244	- 2,44 4	0,01 5
		Kadın	2,953	1,214		

Tablo 11’de görüldüğü üzere, hileli finansal raporlama ile mücadelede adli muhasebe faaliyetleri yürütülürken, hileli finansal raporlamanın belirlenmesinde yararlanılan alan bilgilerinin etkisi başlığı altında yer verilen 5 ifadenin (BE1, BE2, BE3, BE4, BE5) cinsiyet değişkenine göre değişimi değerlendirildiğinde; BE1 ($t=-2,183$; $p=0,030$), BE2 ($t=-2,943$; $p=0,003$), BE3 ($t=-2,801$; $p=0,005$) ve BE5 ($t=-2,444$; $p=0,015$) ifadeleri istatistiksel olarak anlamlı şekilde farklılaşmıştır. Söz konusu ifadeler için kadın katılımcıların ortalama cevabı erkek katılımcılardan daha yüksek elde edilmiştir. Bu sonuca istinaden, “*Katılımcıların cinsiyetleri açısından hileli finansal raporlama ile mücadelede adli muhasebe faaliyetleri yürütürken, hileli finansal raporlamanın belirlenmesinde yararlanılan alan bilgilerinin etkisi ile ilgili yargılarında farklılık vardır*” olarak ifade edilen H_9 hipotezi kısmen kabul edilir.

Anket katılımcılarının hileli finansal raporlama ile mücadelede adli muhasebe faaliyetleri yürütürken, hileli finansal raporlamanın belirlenmesinde yararlanılan alan bilgilerinin etkisinin yer aldığı ifadelerin, yaş değişkenine göre farklılık gösterip göstermediğinin belirlenmesi için uygulanan ANOVA testi sonuçları Tablo 12’de yer almaktadır.

Tablo 12. Hileli Finansal Raporlamanın Belirlenmesinde Yararlanılan Alan Bilgilerinin Etkisi Açısından Yaş Değişkenine Göre Farklılık Analizi Sonuçları (ANOVA)

<i>Hileli Finansal Raporlama ile Mücadelede Adli Muhasebe Faaliyetleri Yürütülürken;</i>		Yaş	Ort.	Std. Sap.	F	P
<i>Hileli Finansal Raporlamanın Belirlenmesinde Yararlanılan Alan Bilgilerinin Etkisi</i>						
BE1	Psikoloji ve davranış bilimlerinin öğretileri ışığında hileli finansal raporlamayı gerçekleştiren bireylerin belirlenmesinde katkı sağlar.	26-31	2,800	0,837	9,357	< 0,001
		32-38	3,286 ^a	1,124		
		39-45	3,000	1,040		
		46+	2,483 ^b	1,100		
BE2	Bilgi teknolojileri bilgisi aracılığıyla dijital ortamdaki hileli finansal raporlamanın belirlenmesinde katkı sağlar.	26-31	4,000	0,000	17,389	< 0,001
		32-38	3,929 ^a	1,024		
		39-45	3,493 ^a	0,876		
		46+	2,845 ^b	1,190		
BE3	Mevzuat bilgisi aracılığıyla ticari davalarda hileli finansal raporlamanın belirlenmesinde katkı sağlar.	26-31	3,800	0,447	14,306	< 0,001
		32-38	4,089 ^a	1,066		
		39-45	3,240 ^b	1,206		
		46+	2,920 ^b	1,214		
BE4	Grafoloji bilgisi aracılığıyla hileli finansal raporlamanın belirlenmesinde katkı sağlar.	26-31	3,000	1,000	3,538	0,015
		32-38	2,804 ^a	1,227		
		39-45	2,533	1,082		
		46+	2,287 ^b	1,127		
BE5	Şüphe barındıran olgularla ilgili	26-31	3,800 ^c	1,095	11,734	< 0,001

Uygulamada ve Teoride Muhasebe Tartışmaları

kriminoloji bilgisinden yararlanarak gerçekleştirilecek kapsamlı araştırma aracılığıyla hileli finansal raporlamanın belirlenmesine katkı sağlar.	32-38	3,321 ^a	1,114		
	39-45	2,680 ^b	1,286		
	46+	2,328 ^{b,c}	1,169		

Not: ^{a, b} Farklı harfli gruplar arasında ve ^c Aynı harfli gruplar arasında anlamlı farklılık vardır.

Tablo 12’de görüldüğü üzere, hileli finansal raporlama ile mücadelede adli muhasebe faaliyetleri yürütülürken, hileli finansal raporlamanın belirlenmesinde yararlanılan alan bilgilerinin etkisi başlığı altında yer verilen 5 ifadenin (BE1, BE2, BE3, BE4, BE5) yaş değişkenine göre değişimi değerlendirildiğinde; BE1 (F=9,357; p<0,001), BE2 (F=17,389; p<0,001), BE3 (F=14,306; p<0,001), BE4 (F=3,538; p=0,015) ve BE5 (F=11,734; p<0,001) ifadeleri istatistiksel olarak anlamlı şekilde farklılaşmıştır. BE1 ve BE4 ifadelerinde 32-38 yaş grubunda yer alan katılımcıların ortalama cevabı 46 ve üstü yaş grubunda yer alan katılımcılardan daha yüksek elde edilmiştir. Yani, BE1 ve BE4 ifadeleri için 32-38 yaş grubunda olan katılımcıların 46 ve üstü yaş grubunda olan katılımcılara göre ortalama cevabı daha yüksektir. BE2 ifadesi için 32-38 ve 39-45 yaş grubunda olan katılımcıların ortalama cevabı 46 ve üstü yaş grubunda olan katılımcılardan daha yüksek elde edilmiştir. BE3 ifadesi için 32-38 yaş grubunda olan katılımcıların ortalama cevabı 39 ve üstü yaş grubunda olan katılımcılardan daha yüksek elde edilmiştir. BE5 ifadesi için 32-38 yaş grubunda olan katılımcıların ortalama cevabı 39 ve üstü yaş grubunda olan katılımcılardan ve 26-31 yaş grubunda olan katılımcıların ortalama cevabı ise 46 ve üstü yaş grubunda olan katılımcılardan daha yüksek elde edilmiştir. Bu sonuca istinaden, “*Katılımcıların yaşları açısından hileli finansal raporlama ile mücadelede adli muhasebe faaliyetleri yürütürken, hileli finansal raporlamanın*

belirlenmesinde yararlanılan alan bilgilerinin etkisi ile ilgili yargılarında farklılık vardır” olarak ifade edilen H_{10} hipotezi kabul edilir.

Anket katılımcılarının hileli finansal raporlama ile mücadelede adli muhasebe faaliyetleri yürütürken, hileli finansal raporlamanın belirlenmesinde yararlanılan alan bilgilerinin etkisinin yer aldığı ifadelerin, *eğitim düzeyi* değişkenine göre farklılık gösterip göstermediğinin belirlenmesi için uygulanan ANOVA testi sonuçları Tablo 13’te yer almaktadır.

Tablo 13. Hileli Finansal Raporlamanın Belirlenmesinde Yararlanılan Alan Bilgilerinin Etkisi Açısından Eğitim Değişkenine Göre Farklılık Analizi Sonuçları (ANOVA)

<i>Hileli Finansal Raporlama ile Mücadelede Adli Muhasebe Faaliyetleri Yürütülürken;</i>		Eğitim	Ort.	Std.Sap	F	P
<i>Hileli Finansal Raporlamanın Belirlenmesinde Yararlanılan Alan Bilgilerinin Etkisi</i>						
BE 1	Psikoloji ve davranış bilimlerinin öğretileri ışığında hileli finansal raporlamayı gerçekleştiren bireylerin belirlenmesinde katkı sağlar.	Lisans	2,717 _a	1,110	4,295	0,014
		Yüksek Lisans	3,500 _b	1,043		
		Diğer	2,556	1,509		
BE 2	Bilgi teknolojileri bilgisi aracılığıyla dijital ortamdaki hileli finansal raporlamanın belirlenmesinde katkı sağlar.	Lisans	3,145 _a	1,169	6,297	0,002
		Yüksek Lisans	4,000 _b	0,767		
		Diğer	3,889	1,054		
BE 3	Mevzuat bilgisi aracılığıyla	Lisans	3,163 _a	1,238	3,799	0,023

Uygulamada ve Teoride Muhasebe Tartışmaları

	ticari davalarda hileli finansal raporlamanın belirlenmesinde katkı sağlar.	Yüksek Lisans	3,833 _b	1,295		
		Diğer	3,889	1,269		
BE 4	Grafoloji bilgisi aracılığıyla hileli finansal raporlamanın belirlenmesinde katkı sağlar.	Lisans	2,389 _a	1,100	10,638	< 0,001
		Yüksek Lisans	3,611 _b	1,195		
		Diğer	2,111 _a	1,364		
BE 5	Şüphe barındıran olgularla ilgili kriminoloji bilgisinden yararlanarak gerçekleştirilecek kapsamlı araştırma aracılığıyla hileli finansal raporlamanın belirlenmesine katkı sağlar.	Lisans	2,541 _a	1,221	8,739	< 0,001
		Yüksek Lisans	3,778 _b	1,060		
		Diğer	2,667	1,414		

Not: ^{a,b} Farklı harfli gruplar arasında anlamlı farklılık vardır.

Tablo 13'te görüldüğü üzere, hileli finansal raporlama ile mücadelede adli muhasebe faaliyetleri yürütürken, hileli finansal raporlamanın belirlenmesinde yararlanılan alan bilgilerinin etkisi başlığı altında yer verilen 5 ifadenin (BE1, BE2, BE3, BE4, BE5) *eğitim düzeyi* değişkenine göre değişimi değerlendirildiğinde; BE1 (F=4,295; p=0,014), BE2 (F=6,297; p=0,002), BE3 (F=3,799; p=0,023), BE4 (F=10,638; p<0,001) ve BE5 (F=8,739; p<0,001) ifadeleri istatistiksel olarak anlamlı şekilde farklılaşmıştır. Lisans mezunu olan katılımcıların tüm ifadelere verdiği ortalama cevaplar, yüksek lisans mezunu olan katılımcılardan daha düşük elde edilmiştir. Ayrıca BE4 ifadesinde yüksek lisans mezunu olan katılımcıların cevapları diğer mezun olan katılımcıların cevaplarından daha yüksek elde edilmiştir. Bu sonuca istinaden, "*Katılımcıların eğitim düzeyi açısından hileli finansal raporlama ile mücadelede adli*

muhasabe faaliyetleri yürütürken, hileli finansal raporlamanın belirlenmesinde yararlanılan alan bilgilerinin etkisi ile ilgili yargılarında farklılık vardır.” olarak ifade edilen H₁₁ hipotezi kabul edilir.

Anket katılımcılarının hileli finansal raporlama ile mücadelede adli muhasabe faaliyetleri yürütürken, hileli finansal raporlamanın belirlenmesinde yararlanılan alan bilgilerinin etkisinin yer aldığı ifadelerin, *deneyim* değişkenine göre farklılık gösterip göstermediğinin belirlenmesi için uygulanan ANOVA testi sonuçları Tablo 14’te yer almaktadır.

Tablo 14’te görüldüğü üzere, hileli finansal raporlama ile mücadelede adli muhasabe faaliyetleri yürütürken, hileli finansal raporlamanın belirlenmesinde yararlanılan alan bilgilerinin etkisi başlığı altında yer verilen 5 ifadenin (BE1, BE2, BE3, BE4, BE5) *deneyim* değişkenine göre değişimi değerlendirildiğinde; BE1 (F=7,908; p<0,001), BE2 (F=15,884; p<0,001), BE3 (F=12,875; p<0,001), BE4 (F=4,440; p=0,005) ve BE5 (F=10,013; p<0,001) ifadeleri istatistiksel olarak anlamlı şekilde farklılaşmıştır. BE1 ve BE2 ifadelerinde 1-15 yıl deneyimi olan katılımcıların ortalama cevabı 16 yıl ve üstü deneyimi olan katılımcılardan daha yüksek elde edilmiştir. BE3 ifadesinde 1-10 yıl deneyimi olan katılımcıların ortalama cevabı 11 yıl ve üstü deneyimi olan katılımcılardan daha yüksek elde edilmiştir. BE4 ifadesinde 1-5 yıl deneyimi olan katılımcıların ortalama cevabı 16 yıl ve üstü deneyimi olan katılımcılardan daha yüksek elde edilmiştir. BE5 ifadesinde 1-5 yıl deneyimi olan katılımcıların ortalama cevabı 11 yıl ve üstü deneyimi olan katılımcılardan, 6-10 yıl deneyimi olan katılımcıların ortalama cevabı 16 yıl ve üstü deneyimi olan katılımcılardan daha yüksek elde edilmiştir. Bu sonuca istinaden, *“Katılımcıların meslekteki deneyimi açısından hileli finansal raporlama ile mücadelede adli muhasabe faaliyetleri yürütürken, hileli finansal raporlamanın belirlenmesinde yararlanılan alan bilgilerinin etkisinin yer aldığı ifadelerinde farklılık vardır”* olarak ifade edilen H₁₂ hipotezi kabul edilir.

Tablo 14. Hileli Finansal Raporlamanın Belirlenmesinde Yararlanılan Alan Bilgilerinin Etkisi Açısından Deneyim Değişkenine Göre Farklılık Analizi Sonuçları (ANOVA)

<i>Hileli Finansal Raporlama ile Mücadelede Adli Muhasebe Faaliyetleri Yürütülürken;</i>		Deneyim	Ort.	Std. Sap.	F	P
<i>Hileli Finansal Raporlamanın Belirlenmesinde Yararlanılan Alan Bilgilerinin Etkisi</i>						
BE1	Psikoloji ve davranış bilimlerinin öğretileri ışığında hileli finansal raporlamayı gerçekleştiren bireylerin belirlenmesinde katkı sağlar.	1-5	3,400 ^a	0,910	7,908	< 0,001
		6-10	3,146 ^a	1,131		
		11-15	3,013 ^a	1,072		
		16+	2,508 ^b	1,109		
BE2	Bilgi teknolojileri bilgisi aracılığıyla dijital ortamdaki hileli finansal raporlamanın belirlenmesinde katkı sağlar.	1-5	4,200 ^a	0,561	15,884	< 0,001
		6-10	3,707 ^a	1,055		
		11-15	3,587 ^a	0,960		
		16+	2,866 ^b	1,177		
BE3	Mevzuat bilgisi aracılığıyla ticari davalarda hileli finansal raporlamanın belirlenmesinde katkı sağlar.	1-5	4,267 ^a	0,704	12,875	< 0,001
		6-10	3,951 ^a	0,921		
		11-15	3,320 ^b	1,286		
		16+	2,927 ^b	1,227		
BE4	Grafoloji bilgisi aracılığıyla hileli finansal raporlamanın belirlenmesinde katkı sağlar.	1-5	3,133 ^a	1,302	4,440	0,005
		6-10	2,707	0,981		
		11-15	2,600	1,162		
		16+	2,274 ^b	1,131		
BE5	Şüphe barındıran olgularla ilgili kriminoloji bilgisinden yararlanarak gerçekleştirilecek kapsamlı araştırma aracılığıyla hileli finansal	1-5	3,733 ^a	0,961	10,013	< 0,001
		6-10	3,146 ^c	1,131		
		11-15	2,720 ^b	1,247		
		16+	2,358 ^{b,c}	1,207		

	raporlamanın belirlenmesine katkı sağlar.					
--	---	--	--	--	--	--

Not: ^{a,b} Farklı harfli gruplar arasında anlamlı farklılık vardır. ^c Aynı harfli gruplar arasında anlamlı farklılık vardır.

5. SONUÇ VE ÖNERİLER

İşletmelerin mali işlemlerinin özeti olan finansal tablolarda hileli işlemlerin tespiti ve önlenmesi konusunda son derece hassas davranılmasına rağmen, muhasebe meslek mensuplarının hileli işlemlerin tespiti ve önlenmesi hususunda etkinliklerinin sınırlı kaldığı belirtilebilir. Bu noktada adli muhasebe mesleğinin hileli işlemler nedeniyle mağdur olan bireylerin yaşadığı sorunların çözümünde önemli rol oynayabileceği ifade edilebilir.

Adli muhasebe mesleği, özellikle yargı sürecindeki finansal nitelikli uyuşmazlıklara çözüm bulmak amacıyla, muhasebe, hukuk, istatistik gibi birçok bilim dalına ait bilgilerden yararlanarak hile odaklı bir araştırma gerçekleştirmektedir. Bu nedenle gerçeklerin ortaya çıkarılması ve olası suçların azaltılmasında etkin rol oynamaktadır. Adli muhasebe mesleğinin hile denetçiliği, uzman tanıklık ve dava destek danışmanlığı olmak üzere üç faaliyet alanı mevcuttur.

Adli muhasebe uzmanları, sürekli olarak büyüyen ve karmaşık hale gelen iş dünyasında meydana gelen hileli finansal raporlamaların tespiti ve olası suçların en aza indirilmesinde, genel standartlara göre eğitilmiş muhasebe uygulayıcılarına, bağımsız denetçilere ve bilirkişilere nazaran daha kapsamlı olarak kendilerini geliştirmektedirler. Literatürde adli muhasebe üzerine çalışmalar yer almakla birlikte, konuyu hileli finansal raporlama özelinde inceleyen çalışmaların olmadığı, hileli finansal raporlamanın tespiti, önlenmesi ve adli muhasebe faaliyetleri

süresince yararlanılan alan bilgilerinin etkisinin belirlenmesine yönelik olarak ele alınmadığı belirtilebilir.

Yukarıdaki esaslar ışığında ele alınan ve hileli finansal raporlamada adli muhasebenin yeri ve önemini tespit etmek amacıyla gerçekleştirilen bu çalışmada analiz süreci ve elde edilen bulgular aşağıdaki gibi özetlenebilir.

Samsun Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası'na kayıtlı meslek mensuplarına yönelik uygulanan bu araştırma 15 yargısal ifade ile 310 kişilik örneklem üzerinden gerçekleştirilmiştir. 15 yargısal ifade, adli muhasebe faaliyetlerinin hileli finansal raporlamanın tespit edilmesine etkisi, önlenmesine etkisi ve adli muhasebe faaliyetleri yürütülürken hileli finansal raporlamanın belirlenmesine yönelik yararlanılan alan bilgilerinin etkisi olmak üzere üç başlıkta ele alınmış ve elde edilen verilere yönelik analiz gerçekleştirilmiştir. Anket katılımcılarının demografik özellikleri ve anket ana başlıklarına yönelik oluşturulan hipotezler t-testi ve ANOVA testi ile analiz edilmiştir. Anket sonucu elde edilen verilerin analizi sonucu oluşan bulgular aşağıdaki şekilde özetlenmiştir.

Katılımcıların hileli finansal raporlama ile mücadelede adli muhasebe faaliyetlerinin;

- *Cinsiyet* değişkeni açısından, hileli finansal raporlamanın tespit edilmesine ve önlenmesine etkisi ile ilgili yargılarında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık olmadığı, hileli finansal raporlamanın belirlenmesine yönelik yararlandığı alan bilgilerinin etkisi ile ilgili yargılarında ise istatistiksel olarak kısmen anlamlı bir farklılık olduğu,
- *Yaş* değişkeni açısından, hileli finansal raporlamanın tespit edilmesine ve önlenmesine etkisi ile ilgili yargılarında istatistiksel olarak kısmen anlamlı farklılık olduğu, hileli finansal raporlamanın belirlenmesine yönelik yararlandığı

alan bilgilerinin etkisi ile ilgili yargılarında ise istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık olduğu,

- *Eğitim düzeyi* değişkeni açısından, hileli finansal raporlamanın tespit edilmesine ve önlenmesine etkisi ile ilgili yargılarında istatistiksel olarak kısmen farklılık olduğu, hileli finansal raporlamanın belirlenmesine yönelik yararlandığı alan bilgilerinin etkisi ile ilgili yargılarında ise istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık olduğu,
- *Meslekteki deneyim* değişkeni açısından, hileli finansal raporlamanın tespit edilmesine ve önlenmesine etkisi ile ilgili yargılarında istatistiksel olarak kısmen anlamlı bir farklılık olduğu, hileli finansal raporlamanın belirlenmesine yönelik yararlandığı alan bilgilerinin etkisi ile ilgili yargılarında ise istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık olduğu tespit edilmiştir.

Genel itibariyle muhasebe meslek mensuplarının hileli finansal raporlamanın tespiti ve önlenmesine yönelik yargılarda olumlu yaklaşımlar sergiledikleri, hileli finansal raporlamanın belirlenmesinde yararlanan alan bilgilerinin etkisi ile ilgili yargılarda ise kararsız kaldıkları gözlenmiştir. Literatürle karşılaştırıldığında; gerekli belgelerin elde edilmesi suretiyle hileli raporlamanın tespit edilmesi (Kılıçbey, 2017); hileli finansal raporlamaya ilişkin iddiaların desteklenmesi ya da çürütülmesi suretiyle hileli raporlamanın tespit edilmesi (Köksal, 2015; Ayaz, 2022; Sert, 2019; Kılıçbey, 2017) yargılarında benzer sonuçlar elde edildiği ifade edilebilir. Analiz sonucu elde edilen bulgular kapsamında hilelerin tespit ve önlenmesine ilişkin cinsiyet ve yaş değişkenleri açısından istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık olmadığı (Sert, 2019) literatür bağlamında diğer çalışmalarla benzerlik gösterdiği paylaşılabılır.

Araştırma bulguları kapsamında ortaya çıkan kararsızlığın sebebi olarak, adli muhasebe ile ilgili yeterli bilgi

sahibi olunmaması düşüncesi paylaşılabilir. Bu kapsamda, söz konusu eksikliğin giderilmesine yönelik öneriler şu şekilde sıralanabilir;

- Adli muhasebeye yönelik yasal düzenlemeler getirilebilir,
- Adli muhasebe net olarak tanımlanabilir ve meslek mensuplarına konunun önemi açıklanabilir,
- Adli muhasebenin önemine dair kurs ve seminerler düzenlenebilir,
- Adli muhasebe konusu üniversitelerde lisans ve lisansüstü programlarda müfredata dahil edilebilir,
- Adli muhasebe eğitim programına yönelik teşvik edici çalışmalar yapılabilir.

Geleneksel muhasebe ve denetim anlayışından farklı olarak adli muhasebenin, hilenin tespitinde daha etkin olduğu ifade edilebilir. Ülkemizde de bu alana olan ihtiyaç her geçen gün artmakta iken söz konusu ihtiyacın giderilmesine yönelik yukarıda yer alan önerilerin dikkate alınması yararlı olabilir.

Bu çalışmada Samsun Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası'na kayıtlı meslek mensupları üzerine bir araştırma yapılarak elde edilen veriler analiz edilmiş ve bulgular bu çerçevede değerlendirilmiştir. Farklı bölgelerde gerçekleştirilecek benzer çalışmalarda farklı sonuçlara ulaşılması muhtemeldir.

KAYNAKÇA

- Acar, İlhan (2022), Hileli Finansal Raporlama: Muhasebe Manipülasyonu ile Karlılık Oranları İlişkisine Yönelik Ampirik Bir Araştırma, Galatasaray Üniversitesi-Sosyal Bilimler Enstitüsü
- Açar, Dilay (2023), Hileli Finansal Raporlama ile Mücadelede Adli Muhasebenin Yeri ve Önemi: Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Karadeniz Teknik Üniversitesi-Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Akın, Osman ve Onat, Osman (2015), “Muhasebe Meslek Mensuplarının Adli Muhasebecilik Kavramına Bakış Açılarının Değerlendirilmesi”, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, 8 (1), 33-51.
- Akyürek, Mustafa (2023), Sigorta Hilelerinin Tespitinde Adli Muhasebenin Önemi: Sigorta Sektörüne Yönelik Bir Araştırma, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Karabük Üniversitesi-Lisansüstü Eğitim Enstitüsü.
- Association of Certified Examiners (2006), Report to the Nation on Occupational Fraud & Abuse, <https://www.acfe.com/-/media/files/acfe/pdfs/2006-rtnn.pdf>, (05.09.2023).
- Ata, H. Ali, Seyrek, İbrahim Halil (2009), “The Use of Data Mining Techniques in Detecting Fraudulent Financial Statements: An Application on Manufacturing Firms”, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 14(2), 157-170.
- Ataman, Başak ve Aydın, Ruhan (2017), “Hile Denetimi ve Denetçilerin Hile Tespitine Yönelik Bir Araştırma”, Marmara İşletme İncelemesi, 2 (1), 1-23.
- Ayaz, Cebrail (2022), Meslek Mensuplarının Adli Muhasebeye Bakış Açısı: Gaziantep İli Örneği, Yayınlanmamış

Yüksek Lisans Tezi, Ardahan Üniversitesi-Lisansüstü Eğitim Enstitüsü.

Bilen, Abdulkadir ve Akatak, Ahmet (2019), “Adli Muhasebe Uygulama Alanları ile Adli Muhasebe Kapsamında Hile ve Yolsuzlukların İncelenmesi”, Artuklu Kaime Uluslararası İktisadi İdari Araştırmalar Dergisi, 2 (2), 164-175.

Bushman, Robert M. ve Smith, Abbie J. (2001), “Financial Accounting Information and Corporate Governance”, Journal of Accounting and Economics, 32 (1-3), 237-333.

Celayir, Duygu (2020), “Kaliteli Finansal Raporlamada Muhasebe Meslek Etiğinin Önemi”, Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 30 (1), 199-210.

Çetin, Halil (2018), Adli Muhasebe ve Çalışan Hileleri ile Hile Yapanların Karakteristik Özellikleri, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Aydın Üniversitesi-Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Çıtak, Nermin (2009), “Yaratıcı Muhasebe Hileli Finansal Raporlama Mıdır?”, Mali Çözüm Dergisi, (91), 81-112.

Çil Koçyiğit, Seyhan vd. (2022), “Türkiye’de Muhasebe-Finansman Anabilim Dalında Görev Yapan Öğretim Elemanlarının Bakış Açısıyla Adli Muhasebe ve Adli Muhasebecilik Mesleği”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 24 (Modavıca), 131-159.

Durak, Gürol ve Gürel, Eymen (2014), “Finansal Raporların Kalitesine Etki Eden Ülkeye Özgü Faktörler”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, (64), 95-110.

Erkan, Ahmet (2016), Muhasebeci ve Hukukçuların Bakış Açısından Adli Muhasebenin Değerlendirilmesine Yönelik Bir Araştırma, Yayınlanmamış Yüksek Lisans

Tezi, Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi-Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Göçen, Ceren Ayça (2010), “Kurumsal Yönetim, iç Kontrol ve Bağımsız Denetim: Parmalat Vakası”, Mali Çözüm Dergisi, (97), 107-129.

Gönen, Seçkin ve Kutay, Nilgün (2013), “Finansal Tablo Kullanıcılarının karar almalarında TMS 10 Raporlama Döneminden (Bilanço Tarihinden) Sonraki Olayların Önemi”, Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi, 5 (3), 39-46.

Gülten, Selçuk (2010), “Adli Muhasebe Kavramı ve Adli Müşavirlik Mesleği”, Ankara Barosu Dergisi, 68 (3), 311-319.

Kadooğlu Aydın, Gülden vd. (2021), “Adli Muhasebe Uygulamalarına Yönelik Kısıtlayıcı Faktörlerin Değerlendirilmesi: Şanlıurfa Muhasebe Meslek Mensupları Uygulaması”, İşletme Araştırmaları Dergisi, 13 (4), 3360-3374.

Karabınar, Selahattin ve Akyel, Nermin (2009), Hileler ve Muhasebe Denetimindeki Yeri, 1. Uluslararası Balkanlarda Tarih ve Kültür Kongresi, 10-16.

Karacan, Sami (2012), “Hukuk ile Muhasebenin Kesişme Noktası: Adli Muhasebe”, Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi, (8), 105-128.

Karshoğlu, İdris ve Karavardar, Alper (2019), “Adli Muhasebe Mesleğinin Muhasebe Meslek Mensupları Arasında Farkındalığı: Trabzon SMMM Üyelerine Yönelik Bir Araştırma”, Muhasebe ve Denetime Bakış, 18 (56), 141-164.

- Kavak, Aylin (2016), Hile Denetiminde Adli Muhasebecilik Mesleğinin Rolü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi- Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Kaya, Hatice Pınar ve Uzun, Şaban (2018), “Hileli Finansal Raporlama ve Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 20, 721-740.
- Kılıçbey, Emel (2017), Muhasebe Meslek Mensuplarının Adli Muhasebeciliğe Yönelik Algılarının Farklı Değişkenler Açısından Değerlendirilmesi: Kars Ardahan ve Iğdır Örneği, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Kafkas Üniversitesi- Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Kızıl, Cevdet vd. (2019), “Adli Muhasebe ve Adli Muhasebecilik Mesleğine Genel Bir Bakış”, Beykent Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 12 (1), 58-70.
- Köksal, İbrahim (2015), Dijital Ortamdaki Finansal Hile Kontrolünde Adli Muhasebe: Bağımsız Denetçiler Üzerinde Bir Araştırma, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dumlupınar Üniversitesi- Sosyal Bilimler Enstitüsü
- Küçüksözen, Cemal (2004), Finansal Bilgi Manipülasyonu: Nedenleri, Yöntemleri, Amaçları, Teknikleri, Sonuçları ve İMKB Şirketleri Üzerine Ampirik Bir Çalışma, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi- Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Nosrati, Mohammad (2010), Çoklu Karşılaştırmalarda Düzeltme Yöntemleri ve Karşılaştırılması, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Hacettepe Üniversitesi- Sağlık Bilimleri Enstitüsü.
- Okay, Suat (2011), Muhasebe Hata ve Hilelerinin Meslek Etiği Açısından İrdelenmesi, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi- Sosyal Bilimler Enstitüsü

- Özdemir, Fevzi Serkan (2011), Finansal Raporlama Sistemlerinin Bilginin İhtiyaca Uygunluğu Açısından Değerlendirilmesi: İMKB Şirketlerinde Finansal Başarısızlık Tahminleri Yönüyle Bir Uygulama, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi-Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Özdoğan, Sümeyye (2019), Muhasebe Meslek Mensuplarının ve Akademisyenlerin Adli Muhasebe Mesleğine Bakış Açılarının Değerlendirilmesine İlişkin Bir Araştırma: Sivas Örneği, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Sivas Cumhuriyet Üniversitesi-Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Rezaee, Zabihollah vd. (2016), “Forensic Accounting Education and Practice: Insights From China”, Journal of Forensic & Investigative Accounting, 8 (1), 106-119.
- Salın, Melek (2022), Adli Muhasebenin Bağımsız Denetime Katkısının İncelenmesi, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Aydın Üniversitesi- Lisansüstü Eğitim Enstitüsü.
- Sert, Begüm (2019), Muhasebe Ve Hukuk Meslek Mensuplarının Adli Muhasebe İhtiyacına Yönelik Değerlendirmeleri-Sakarya İli Örneği, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Sakarya Üniversitesi- Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Şengür, Dilek Evren (2010), İşletmelerde Hile, Hilelerin Önlenmesi, Hileli Finansal Raporlama İle İlgili Düzenlemeler ve Bir Araştırma, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi- Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Toraman, Cengiz vd. (2009). “Aklama Suçunun Önlenmesine Yönelik Çabalar: Adli Muhasebecilik Mesleği ve Uygulamaları”, Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, 11 (1), 17-55.

Ünlütürk, Alim Çağdaş (2020), Finansal ve Finansal Olmayan Bilgilerin Şirket Raporlamalarında Bir Arada Kullanılması: Savunma Sanayi Şirketleri Üzerine Bir İnceleme, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Başkent Üniversitesi-Sosyal Bilimler Enstitüsü

Yılmaz, Gökhan vd. (2018), "Hile Önlenme ve Tespit Etme Yöntemlerinin Etkinliğinin Değerlendirilmesi: Türkiye Araştırması", Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi, 646-664.

DEVLET MUHASEBESİNDE KULLANILAN KAYIT YÖNTEMLERİ, DEVLET MUHASEBESİ İLE ÖZEL SEKTÖR MUHASEBESİ ARASINDAKİ FARKLILIKLAR VE DEVLET MUHASEBESİ UYGULAMALARINA YÖN VEREN DÜZENLEMELER¹

Necdet Sıtkı YAKUPÇEBİOĞLU²
Seçkin ARSLAN³

1. GİRİŞ

Devlet muhasebesi, devletlerin gerçekleştirdikleri faaliyetler ile bu faaliyetlerin nedenlerini, sonuçlarını ve devlet bütçeleriyle olan ilişkilerini para ile ifade etmek suretiyle ortaya koyarak yararlı, zamanında ve karşılaştırılabilir finansal bilgiler üreten bir muhasebe sistemidir. Devlet muhasebe sistemi sayesinde gerek idari açıdan gerekse siyasi açıdan ilgili kurumların alacakları kararlara ışık tutan finansal veriler toplanmakta ve bu veriler işlenerek yararlı finansal bilgilere dönüşmektedir. Bu sayede ise Devletin varlık ve kaynakları izlenebilmekte, gerçekleşen faaliyetlerin bütçe hedefleri ile mutabakatı sağlanabilmekte ve faaliyet sonuçlarına ilişkin

¹ Bu çalışma Doç. Dr. Seçkin Arslan danışmanlığında Necdet Sıtkı Yakupçebioğlu tarafından Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı'nda hazırlanan "Türkiye'de Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi ve Devlet Muhasebesi Standartları Uygulamaları" başlıklı doktora tezinden üretilmiştir.

² Dr., T.C. Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı, Strateji Geliştirme Başkanlığı, necdetsitki.yakupcebioglu@sanayi.gov.tr, ORCID: 0000-0003-3183-0667.

³ Doç. Dr., Kayseri Üniversitesi Uygulamalı Bilimler Fakültesi, seckinarslan@kayseri.edu.tr, ORCID: 0000-0002-0923-0916.

finansal durumun belirli zaman aralıkları ile raporlanabilmesine imkân sağlanmaktadır.

Bu çalışmada devlet muhasebesi sisteminde gerçekleşen finansal işlemlere ilişkin kayıt yöntemleri, kamu ile özel sektör arasındaki muhasebeleştirme bakış açısındaki farklılıklar ile dünyada ve ülkemizde devlet muhasebesi uygulamalarına yön veren düzenlemelere yer verilmiştir.

2. DEVLET MUHASEBESİNDE KULLANILAN KAYIT YÖNTEMLERİ

Devlet muhasebesi sistemlerinde finansal işlemlerin muhasebeleştirilmesinde nakit ve tahakkuk esası olmak üzere iki temel yöntem dikkate alınmaktadır. Modern anlamda devlet muhasebesinin hareket noktası olarak kabul edilen ve uzun yıllar boyunca uygulanan nakit esaslı kayıt yöntemi, devlet muhasebesi sistemlerinin bütçelerle verilen ödeneklerden yapılan harcamaları ödendiğinde, bu harcamaları finanse eden gelirleri de tahsil edildiğinde kayıt altına alınmasını benimsemiştir. Bütçe odaklı bu kayıt sistemi zamanla kamu mali yönetiminin ihtiyaç duyduğu bilgileri raporlayamamaya başladığında ise kayıt yöntemlerinin geliştirilmesine yönelik olarak yapılan çalışmalar tam tahakkuk esaslı kayıt yönteminin kullanılması ile sonuçlanmıştır. Tahakkuk esaslı kayıt yönteminde ise finansal işlemler, nakit akışlarının gerçekleşeceği zamana bakılmadan ortaya çıktıkları zaman muhasebe kayıtlarına yansıtılmaktadır. Bir başka ifadeyle tahakkuk esaslı kayıt yönteminde giderlerin muhasebeleştirilebilmesi için ödemenin, gelirin muhasebeleştirilebilmesi için de tahsilatın yapılmış olması şartı aranmamaktadır.

Ancak Devlet muhasebesinde uygulanacak kayıt yönteminin seçiminde bir tarafta nakit, diğer tarafta tam tahakkuk esasının yer aldığı bir düzlemde hareket edilmektedir. Bu iki taraf arasında nakit esasının eksikliklerini gidermek için yapılan

çalışmaların sonuçları olan ve bu iki yöntemin varyasyonları olarak kabul edilen uyarlanmış (kısmen değiştirilmiş) nakit esası ile uyarlanmış (kısmen değiştirilmiş) tahakkuk esası yöntemleri de bulunmaktadır. Ancak, bu dört kayıt yöntemine ek olarak beşinci bir yöntem olarak taahhüt esaslı kayıt yönteminin varlığını kabul eden görüşler de bulunmaktadır (Reed ve Swain, 1997:44).

2.1.Nakit Esaslı Devlet Muhasebesi

Nakit esaslı devlet muhasebesinde, finansal işlemler nakit tahsil edildiğinde ya da ödendiğinde kayıt altına alınmaktadır (Kerimoğlu, 2002:88). Devlet muhasebesinde, nakit esaslı muhasebe açısından sağlanan fayda ve hizmetin ortaya çıkma zamanı önemlidir. Örneğin, mal veya hizmetin tüketilmiş olması bedelinin ödenmesine, gelirin kazanılması ise tahsil edilmesine bağlıdır. Buna göre, gider hangi dönemde ödenmişse o dönemin gideri, gelir hangi dönemde tahsil edilmişse o dönemin geliri olarak kabul edilir (Yanık, 2000:100). Bu durum, muhasebenin temel kavramları arasında yer alan dönemsellik kavramına aykırıdır. Oysa faydası birden fazla dönemi ilgilendiren bir varlık edinildiğinde katlanılan maliyet ödemenin yapıldığı yani nakit çıkışının gerçekleştiği dönemin giderlerine yansiyacak; varlıktan fayda elde edilen diğer dönemlerde ise herhangi bir gider kaydı söz konusu olmayacaktır (Ural, 2008:8). Nakit esaslı kayıt yöntemini benimseyen bir devlet muhasebesi sisteminde ancak bütçe gelir-gider tahminleri, nakit giriş-çıkışları ile açılış-kapanış nakit varlıkları raporlanabilmektedir. Dolayısıyla, nakit esaslı kayıt yönteminin benimsendiği devlet muhasebesi sistemlerinde bazı önemli konular kayıt altına alınamamakta ve raporlanamamaktadır. Bu konuları aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Karaarslan, 2005:15):

- Devletin sahip olduğu varlıklar (özellikle maddi duran varlıklar),
- Tahakkuk etmiş olan gelirler ve giderler,

- Aktifleştirilmesi gereken varlıklara yapılan harcamalar,
- Devlet borçları ile diğer yükümlülükler,
- Taahhüt ve garantiler ile
- Varlık ve yükümlülüklerde ortaya çıkan fiyat ve miktar değişimleridir.

Nakit esaslı devlet muhasebesinin bu yönüyle, basit işlemleri kayıt altına alan, anlaşılması ve yönetilmesi kolay ancak pek çok da zayıf yönünün olduğu kabul edilmektedir. Nakit esaslı kayıt yönteminin benimsenmesinin devlet muhasebesi açısından neden olduğu eksiklikler aşağıda ifade edilmiştir (Montesinos ve Barges, 1996:21-23):

i. Bilanço Düzenlenememesi: Bilançonun düzenlenebilmesi için varlıklar, yükümlülükler ve özkaynaklara ilişkin bilgilere ihtiyaç duyulmaktadır. Ancak nakit esaslı kayıt yönteminde devletin sahip olduğu ekonomik değerler ve bunlardan gelecekte sağlanması beklenen faydalar kayıt altına alınamamaktadır. Kayda alınamayan ya da faydaları birden fazla dönemde tüketilecek olan maddi ve maddi olmayan duran varlıkların etkin ve verimli bir şekilde kullanılıp kullanılmadıkları hakkında detaylı bir veri elde edilememekte, ayrıca bu varlıkların yıpranma payları da dikkate alınmadığından bu varlıklarla sunulan hizmetlerin maliyetleri de doğru bir şekilde tespit edilememektedir. Ayrıca cari yıla ait fon tutarları ile bunların faizleri, kısa vadeli bütçe gelirleriyle kıyaslanarak elde edilmekte ve toplam yükümlülük belirlenememektedir. Dolayısıyla; devletin varlıkları, yükümlülükleri ve özkaynakları hakkında sağlıklı verilerin elde edilememesi devletin finansal performansı ile ilgili olarak güvenilir bir analiz yapma imkânını da sağlayamamaktadır.

ii. Ekonomik ve Finansal Performans Göstergelerinin Olmaması: Nakit esaslı kayıt yönteminde bütçe gelir ve giderleri

ile bütçe dışı ödeme ve tahsilatlara ilişkin nakit giriş ve çıkışlarını esas alınmaktadır. Devletin yürütmüş olduğu faaliyetlerin sonuçlarını gösteren bir raporlama bulunmamakta, faaliyet gelirleri ile faaliyet giderleri karşılaştırması yapılamamakta, gelir ve gider kalemlerinde yaşanan dönemsel değişiklikler izlenememektedir.

iii. Hesap Verme Sorumluluğunun Yerine Getirilmemesi ve Mali Şeffaflığın Sağlanamaması: Hesap verme; demokratik rejimlerde seçilmişlerin ve seçilmişler tarafından atanan kamu yöneticilerinin, görevlerini yerine getirme ve kamu kaynaklarını kullanma konularında bilgi isteme sorumluluğunu ifade etmektedir. Mali şeffaflık ise kamu sektörüne ilişkin hesapların ve mali alandaki hedeflerin kamuoyuyla paylaşılmasıdır. Nakit esaslı kayıt yönteminde, kamunun varlıklarını ve bunların kullanımından elde edilen sonuçların raporlanamaması gerek hesap verebilirlik gerekse de mali şeffaflık amaçlarına tam anlamıyla hizmet edememektedir.

Nakit esaslı kayıt yöntemi ile ilgili bir diğer eleştiri ise yöntemin nakit işlemlerine ilişkin kayıtların veya nakit akımlarının manipüle edilerek mali durumun kolaylıkla çarpıtılmasına imkân tanınmasıdır. Bu duruma en somut örnek ise gerçekleşmiş harcamalara ilişkin faturaların bir sonraki yıla aktarılarak ödemenin de bir sonraki yılın hesaplarına yansıtılmasıdır (Reed ve Swain, 1997:43).

Nakit esaslı kayıt yöntemine dayalı devlet muhasebesinin belirtilen bu eksikliklerine rağmen kamu fonlarının denetimi ve kontrolü açısından önemli görevler üstlendiği, bütçe uygulamasından doğan taahhüt ve yükümlülükler, emanet varlıklar ile teminat olarak alınan emanetler, avanslar, mali varlıklar gibi bazı varlık ve yükümlülüklerin muhasebe kayıtlarına yansıtılmasında tahakkuk esasına dayalı bir borç muhasebesi ile güçlendirilebileceği kabul edilmektedir (Gökçen, 2003:25).

2.2.Taahhüt Esaslı Devlet Muhasebesi

Taahhüt esaslı devlet muhasebesi, mali işlemlerin kayıtlara alınmasında taahhüde girişilmesini esas almaktadır. Taahhüt esaslı devlet muhasebesinde, taahhütlerin kayıtlarını yapmak için mal veya hizmete ilişkin olarak verilmiş siparişin kabul edilmesi beklenmemekte, sipariş verildiğinde hatta harcama kararı alındığında taahhütler kayda alınmaktadır. Harcama kararının bile kayda alınıyor olması harcama sürecinin en başında bilgi elde etme imkânı sunmaktadır. Bu sayede daha taahhütte bulunurken yeterli ödenek olup olmadığı kontrol edilerek, harcama tutarının mevcut ödenekleri aşması engellenmektedir (Reed ve Swain, 1997:44). Taahhüt esaslı devlet muhasebesi etkin bir mali yönetim için kontrol sağlama fonksiyonu açısından önem arz etse de sadece gider hesaplarında kullanılabilmesi bu yöntemin bir eksikliği olarak ifade edilebilir.

2.3.Uyarlanmış Nakit Esasına Dayalı Devlet Muhasebesi

Uyarlanmış ya da kısmen değiştirilmiş nakit esaslı devlet muhasebesi, nakit esaslı devlet muhasebesinin muhasebeleştirme ve raporlamaya ilişkin tüm özelliklerini taşımakla birlikte devlet hesaplarının mali yılın son günü itibariyle kapatılmaması uygulaması ile nakit esaslı devlet muhasebesinden farklılaşmaktadır. Bu fark uyarlanmış nakit esaslı devlet muhasebesini, nakit esaslı devlet muhasebesinden ayıran en önemli özelliktir (Sipahi vd., 2007:9). Dolayısıyla, mali işlemler ilgili oldukları ve sonuçlarının alındığı dönemler dikkate alınmaksızın nakit olarak tahsil edildikleri ya da ödendikleri zaman kaydedilmekte ancak belirli bir süre daha bir önceki mali yılın işlemlerine ilişkin kayıtların yapılmasını teminen açık bırakılmaktadır. Dönemler arasındaki farkların büyük ölçüde izleyen dönemin ilk aylarında gerçekleşeceği varsayımına dayanan, genellikle bir ay veya altmış gün olarak belirlenen bu

süre mahsup dönemi olarak adlandırılmaktadır (Yanık, 2000:100).

Mahsup döneminde bir önceki mali yıla ilişkin işlemler, özellikle de bütçe giderlerini ilgilendiren faturalar kabul edilmekte, ödemeleri yapılarak bir önceki mali yılın muhasebe kayıtlarına yansıtılmaktadır (Kerimoğlu, 2002:89). Uygulama bütçe gelirleri açısından da aynıdır. Mahsup döneminde tahsil edilen ve bir önceki mali yıla ait bir bütçe geliri bir önceki yılın muhasebe kayıtlarına yansıtılmaktadır. Böylelikle, mali işlemler ait oldukları mali yılda raporlanmaktadır.

Uyarlanmış nakit esaslı devlet muhasebesi, mahsup dönemi uygulaması sayesinde mali işlemleri ait oldukları mali yılların hesap ve raporlarında göstermek gibi önemli bir fayda sağlasa da devletin varlıkları (özellikle maddi duran varlıklar) ve yükümlülükleri ile taahhütleri, garantileri ve borç yönetimine ilişkin işlemleri muhasebe sistemine dâhil edememektedir.

2.4.Uyarlanmış Tahakkuk Esasına Dayalı Devlet Muhasebesi

Uyarlanmış ya da kısmen değiştirilmiş tahakkuk esasına dayalı devlet muhasebesinde mali işlemler, nakit akımlarının gerçekleşme zamanına bakılmaksızın bir ekonomik değer ortaya çıktığında, değişime uğradığında, mübadeleye konu edildiğinde, devredildiğinde ya da yok olduğunda muhasebe kayıtlarına yansıtılmaktadır. Uyarlanmış tahakkuk esasına dayalı devlet muhasebesi bu yönüyle tam tahakkuk esasına dayalı devlet muhasebesi özelliklerine sahip olsa da ikisi arasında bazı farklılıklar mevcuttur (Karaarslan, 2004:42).

Uyarlanmış tahakkuk esaslı devlet muhasebesi kapsam açısından daha dardır. Kapsamın dar olmasının nedeni maddi duran varlıklar ile bunlara ilişkin amortisman, yeniden değerlendirme gibi işlemlerin devlet muhasebesine dâhil edilmemesi ve raporlanamamasıdır.

Bir diğer farklılık ise uyarlanmış tahakkuk esasına dayalı devlet muhasebesinde bütçe giderleri ile yükümlülüklerin tahakkuk esasına, bütçe gelirleri ile alacakların ise nakit esasına göre kaydedilmesidir. İhtiyatlılık kavramı ile açıklanabilecek bu tercih, bütçe gelirlerinin tahmin edilemez ve kolay ölçülemez olmasına ve alacakların tahsilinin kesinlik taşımasına dayanmaktadır (Reed ve Swain, 1997:44).

Uyarlanmış tahakkuk esasına dayalı devlet muhasebesi uygulamalarında mali işlemleri kaydetmek için muhasebe süreçlerinde nakit ve tahakkuk esasının birlikte kullanıldığı görülmektedir. Öncelikle nakit esasına göre kaydedilen mali işlemler ya kayıttan hemen sonra ya da belirli dönemler itibariyle (günlük, 15 günlük veya aylık) yansıtma hesapları kullanılarak tahakkuk esasına ile uyumlaştırılmaktadır. Böylelikle, kamu mali yönetimi açısından ihtiyaç duyulan ve daha nakit esasına göre daha anlamlı veriler sunabilen mali tabloların hazırlanması mümkün olmaktadır (DPT, 2000:75). Bu raporlama devletin cari yıla ilişkin gelirlerinin cari yıla ilişkin giderlerini karşılayıp karşılayamayacağına belirlenebilmesi ve kaynakların kullanımının bütçeye uygun olup olmadığının tespit edilebilmesine imkân tanımaktadır (Granof ve Wardlow, 2003:71).

Uyarlanmış tahakkuk esasına dayalı devlet muhasebesinin, nakit ve uyarlanmış nakit ile taahhüt esasına dayalı devlet muhasebesi uygulamalarına göre bazı üstün tarafları bulunmaktadır. Bunlar (Öz, 2007:34);

- Bütçe ödeneklerine uygunluk ve sorumluluk denetimine daha uygun olması,
- Kamu mali yönetimi açısından sunulan bilgileri üretmede nakit ve uyarlanmış nakit esasına dayalı devlet muhasebelerinin karşı karşıya olduğu eksiklikleri ortadan kaldırması,

- Yükümlülükler tahakkuk ettiklerinde kaydedildiği için mahsup dönemi gibi ek bir süreye ihtiyaç duymaması,
- Etkinlik ve maliyet muhasebesinin gerekli kıldığı maliyet muhasebesi uygulamaları ile uyumluluk göstermesi ile
- Taahhütlerle birlikte yükümlülükleri de kaydettiğinden taahhüt esasına göre daha ileri olmasıdır.

2.5.Tahakkuk Esasına Dayalı Devlet Muhasebesi

Tahakkuk esasına dayalı devlet muhasebe sistemi, mali işlemleri nakit alışverişinin yapıp yapılmadığına bakmaksızın ortaya çıktıklarında kayıt altına alınması öngörmektedir. Bu çerçevede gelirler; mal ve hizmetler teslim edildiğinde, giderler ise gelir elde etmek için varlıkların kullanıldığı ve yükümlülüğe katlanıldığı zaman aralığı içinde kaydedilmektedir. Bu nedenle gelir ve giderlerin ortaya çıkması ile bunlara ilişkin tahsilat ve ödeme zamanları arasında farklılık söz konusu olmaktadır (Champoux, 2006:2).

Tahakkuk esasının gereği olarak tahakkuk esasına dayalı devlet muhasebesi de belirli bir dönem içerisinde meydana gelen giderler ile aynı dönem içerisinde elde edilen gelirlerin karşılaştırılması ve mevcut kaynaklarla yerine getirilmesi gereken yükümlülüklerin dönem sonu itibariyle kontrol edilmesini amaçlamaktadır. IFAC.PSC (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu Kamu Kesimi Muhasebe Komitesi) tarafından da devletlerin muhasebe sistemlerinde tahakkuk esasını benimsemeleri tavsiye edilmektedir (Yanık, 2002:201).

Devlet muhasebesinde tahakkuk esasının uygulanması halinde mali işlemler ve olaylar, ortaya çıktıklarında muhasebe kayıtlarına yansıtılmakta, nakit akımlarının gerçekleşme zamanı dikkate alınmamaktadır. Önemli olan bir hakkın veya yükümlüğün doğduğu zaman ve büyüklüğüdür (Erginay, 2010:278). Bu durumda, gelirler; nakden tahsil edilip

edilmediğine bakılmaksızın, mali yıl boyunca tahakkuk etmiş olan ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre gelir olarak kaydedilmesi gereken tutarları, giderler de nakden ödenip ödenmediğine bakılmaksızın, mali yıl boyunca tahakkuk etmiş olan ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre gider olarak kaydedilmesi gereken tutarları ifade etmektedir. Böylelikle, tahakkuk eden gelir ve giderler doğdukları mali yılın hesaplarında ve mali raporlarında gösterilmektedir (Gökçen, 2003:25-26).

Tahakkuk esaslı devlet muhasebesi, devletin sahip olduğu varlıkları, üstlendiği yükümlülükleri ve bunlara ilişkin işlemleri de muhasebe sistemine dâhil etmektedir. Sisteme dâhil edilen varlıkları; nakit kaynaklar, alacaklar maddi duran varlıklar ile maddi olmayan duran varlıklar olarak sıralamak mümkündür. Sistemin maddi ve maddi olmayan duran varlıkları kayıt altına alınabilmesine imkân vermesinin, bu varlıkların özelleştirilmesi gündeme geldiğinde de mali şeffaflık ve hesap verilebilirlik açısından önemli olduğu kabul edilebilir. Sistemdeki yükümlülükler ise geçmişteki bir işleme ilişkin olarak gelecekte ortaya çıkması muhtemel giderler ile varlıklardaki muhtemel azalmalardır. Bunlar (Yakupçebioğlu, 2005:16-17);

- Borç hesapları,
- Diğer tahakkuk etmiş giderler (sosyal güvenlik ödemeleri dâhil) ile
- Hesaplarda kayıtlı borçlardan oluşmaktadır.

Diğer taraftan, taahhüt ve garantilere ilişkin olarak gelecekte ortaya çıkabilecek muhtemel yükümlülükler, nazım hesaplar kullanılmak suretiyle izlenmektedir. Bu durumda, bir yükümlülük geçmişteki bir işleme bağlı olarak gelecekte doğabilecek bir yükümlülüğü ifade etmektedir. Tam tahakkuk esasına dayalı kayıt yöntemini benimseyen bir devlet muhasebe sisteminde muhtemel yükümlülükler, gelecekte gerçekleşmesi yüksek olasılık dâhilinde ise gerçek yükümlülük olarak kabul edilmektedir.

Dolayısıyla, tam tahakkuk esasına dayalı devlet muhasebesi devletin varlık ve kaynakları ile bunlarda meydana gelen değişimleri görebilmeyi, devletin gelir ve gider yönetimindeki etkinliğini değerlendirmede gerekli bilgileri elde etmeyi mümkün kılmaktadır. Bu raporlardan elde edilen en temel göstergeler net faaliyet dengesi, net borç alma/verme, nakit dengesi ve net değerdeki değişimi göstermektedir. Nakit esasından farklı olarak hesaplanan bu göstergeler hem hükümetlerin ekonomik ve mali politikalarının etkileri ve sonuçları açısından ihtiyaç duyulan bilgileri sunmakta, hem de kamu mali yönetiminde mali şeffaflığa ve hesap verilebilirliğe temel oluşturmaktadır (Kerimoğlu, 2002:90).

Tahakkuk esaslı devlet muhasebesinin, sunduğu verilerin kapsamı daha karmaşık olmakla birlikte, diğer devlet muhasebesi kayıt yöntemlerine göre bazı üstünlüklerinin de olduğu kabul edilmektedir. Bunlar (Montesinos ve BARGUES, 1996:21-23):

i. Bilanço Düzenlenebilmesi: Tahakkuk esasına dayalı devlet muhasebesi sistemi, devletin gelecekte fayda sağlamayı beklediği kaynakları elde etmesi halinde bunları varlık olarak, aynı şekilde gelecekte yerine getirilmesi gereken yükümlükleri de ortaya çıktığında borç olarak kayıt altına almaktadır. Diğer bir ifadeyle, sistemde devletin tüm varlık ve yükümlükleri ile bunlar arasındaki farkı ifade eden özkaynaklar izlenebilmektedir. Bu verilerden yararlanılarak hazırlanan bilançolar sadece kamunun geneli ve/veya ilgili kamu idarelerinin tüm varlık ve yükümlüklerini göstermekle kalmamakta, kamu kesiminin gelecek dönemlerdeki yükümlüklerini karşılayabilme kapasitesi hakkında gerek kamu mali yöneticilerine gerekse kamuoyuna önemli bilgiler sunmaktadır.

ii. Faaliyet Tablosu Düzenlenebilmesi: Tahakkuk esasına dayalı bir devlet muhasebesi sistemi, devletin gelirlerini ve amortismanlar dâhil giderlerini, program maliyetlerini hesaplamakta ve kayıt altına almaktadır. Faaliyet sonuçlarına

ilişkin olarak düzenlenen tablolarla, kamu kesiminin ve/veya ilgili kamu idaresinin gerçekleştirdiği faaliyetlerin ve hizmetlerin sonuçları net bir şekilde görülebilmekte; kamu kaynaklarının etkin, verimli ve ekonomik olarak kullanılıp kullanılmadığı kolaylıkla tespit edilebilmektedir.

iii. Performans Göstergeleri Belirlenebilmesi: Kamu mali yönetim süreci açısından tahakkuk etmiş gelir ve giderlerin kayıtlara alınması büyük öneme sahiptir. Zira, kamu mali yönetiminin performansı, kayıtlara alınan ve raporlanan gelir ve giderlerle yakından ilgilidir. Tahakkuk esasına dayalı kayıt yöntemini benimseyen bir devlet muhasebesi sisteminin kamu mali yönetiminin tüm mali işlemlerini kapsayan bir yapıya sahip olmasının mali şeffaflık ve hesap verilebilirliğe önemli katkı sağladığı kabul edilmektedir. Bu nedenle, kamu sektöründe ticari faaliyet gösteren teşebbüslerin yanında, kamudaki diğer tüm birimlerin de muhasebe kayıtları açısından tahakkuk esasını benimsemeleri gerektiği düşünülmektedir.

Ancak, kamu sektörü söz konusu olduğunda bütçenin varlığı da kaçınılmazdır. Bütçeye bağımlı temel unsurların kayıt altına alınmasında tahakkuk esaslı kayıt yönteminin faydalı olamayacağı yönünde de görüşler bulunmaktadır. Bunlar (DPT, 2000:73):

- Kamu sektörü açısından mal ve hizmetlerin hükümet politikalarına uygun şekilde sağlanması gerekmektedir. Bu çerçevede, kamu sektörü açısından kâr elde etme olgusu gibi temel bir amaç söz konusu değildir.
- Kamu idarelerinin büyük çoğunluğun geliri bütçe ile öngörülen gelirler olup, bunlar mal ve hizmet satışlarından elde edilen gelirler değildir.
- Kamu sektöründe faaliyetlerin devamlılığının sağlanması ilgili idarenin kazanç elde etmesinden çok hükümetlerin fon desteğine bağlıdır.

- Kurumlar kendi adlarına varlık edinme ve satma işlemlerini yapmaya yetkili olmadıkları gibi, kurum faaliyetlerinin temel amaçlarını da değiştirememektedir.

Devlet muhasebesi sistemlerinde tahakkuk esaslı kayıt yönteminin bütün şartlarıyla tam olarak uygulanabilmesi bazı ülkelerde birtakım zorluklara neden olduğu görülmüş ve tahakkuk esası değiştirilerek uygulanmıştır. Bunlar (Allen ve Tomassi, 2001:293);

- Varlık ve yükümlülüklerin tahakkuk esasına, gelir ve giderlerin nakit esasına göre,
- Bütçe giderleri ve sosyal güvenlik ödemeleri gibi borçlar hariç olmak üzere bütün yükümlülüklerin tahakkuk esasına göre,
- Edinildiklerinde veya inşa edildiklerinde giderleştirilen altyapı savunma ve kültür varlıkları gibi varlıklar hariç olmak üzere bütün varlıkların tahakkuk esasına göre ve
- Bütün duran varlıkların edinildikleri, imal veya inşa edildikleri zaman kaydedilmesi yaklaşımı gibi düzenlemeler mevcuttur.

3. DEVLET MUHASEBESİNDE HESAPLARIN KAPATILMA YÖNTEMLERİ

Devlet muhasebesi açısından hesapların kapatılması, belirli bir dönem (genellikle bir yıl) için uygulanan devlet bütçesine ilişkin hesapların dönem sonunda kapatılmasını ifade etmektedir. Hesapların kapatılmasıyla, bütçe ile başlangıçta öngörülen gelir ve giderlere ilişkin gerçekleşme durumları ile varsa sapmalar belirlenmektedir. Ancak, bütçe dönemi sona ermiş olsa da devlet açısından daha tahsil edilememiş gelirler ve ödenmemiş giderler söz konusu olabilir. Bu varsayımdan

hareketle, bütçe hesaplarının kapatılması açısından jestiyon ve egzersiz yöntemi olmak üzere iki yöntem benimsenmiştir.

3.1.Jestiyon Yöntemi

Yönetim dönemi yöntemi olarak da bilinen bu yöntemde, hesaplar mali yıl esasına göre tutulmakta, bütçe hesapları ilgili olduğu mali yıl içinde işlem görmekte, mali yılsonunda tüm hesaplar kapatılmaktadır (Akdoğan, 2013:350). Bütçe dönemi ya da mali yılsonu itibariyle kullanılmamış ödenekler iptal edilirken, bütçe ile öngörülmüş olmakla birlikte bütçe dönemi sonunda halen tahsil edilmemiş gelirler gelecek bütçe dönemlerine devredilmektedir. Gelecek dönemlere devredilen bütçe gelirleri ise tahsil edildikleri bütçe döneminin hesaplarına yansıtılmaktadır. Jestiyon yönteminin bu yönüyle bütçe hesaplarının nakit esasına göre tutulmasının daha uygun olduğu kabul edilmektedir. Zira, bir yıl içinde tahsil edilen gelirler ve ödenen giderlere ilişkin nakit hareketleri, gelir ve giderin tahakkuku ile ilişkilendirilmeden hesaplara yansıtılmaktadır (Edizdoğan, 1995:256).

Jestiyon yöntemin avantajlarını ve dezavantajlarını aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Bulutoğlu ve Kurtuluş, 1981:162-163, Erginay, 2010:282);

i. Yöntemin Avantajları;

- Mali yılın son bulmasıyla hesaplar kapatılarak mali yıl bütçesine ilişkin hesapların gelecek yıllara sarkmasına engel olması,
- Bütçe yılı içinde geçmiş yıllar bütçeleriyle ilgili hesapları tutmaya gerek olmadığından hesapları sadeleştirilmesi,
- Mali yıl sonuç hesabının hızlı alınabilmesi,
- Geçmiş yıllara ait uygulamaların kesinlik kazanmasını sağladığından bütçe hazırlıklarında gelir ve gider tahminlerinin yapılmasını kolaylaştırması ve

- Hesapların tek bir yıla ait olması hesap denetiminde etkinliği sağlamaktadır.

ii. Yöntemin Dezavantajları;

- Mali bütçe yılının gerçek mali durumunu göstermemesi,
- Katı bir şekilde uygulandığında bütçe tahminlerinin gerçekleşmesinin zorlaşması ve
- Mali yılsonunda harcamaların gereksiz yere artmasına neden olmasıdır.

3.2.Egzersiz Yöntemi

Hesap dönemi yöntemi olarak da adlandırılan bu yöntemde; mali yıl bitmiş olsa da hesaplar ödeneklerin tamamı kullanılıp, tüm gelirler tahsil edilinceye kadar açık tutulur (Akdoğan, 2013:350). Uygulama, bütçe ile tahsis edilen ödeneklerin kullanılmayan kısmının ve bütçe ile öngörülen gelirlerden tahsil edilmeyen kısmının, yıl içinde kullanılan ödenekler ve tahsil edilen gelirlerle birlikte bir bütün oluşturduğu ve ayrılamayacağı düşüncesine dayanmaktadır. Dolayısıyla, egzersiz yöntemi açısından kullanılmamış ödeneklerin kullanılan ödeneklerden, tahsil edilmemiş gelirlerin tahsil edilmiş gelirlerden hiçbir farkı yoktur (Erginay, 2010:281). Bu nedenle de sistem, mali yıla tamamlayıcı bir süre eklemektedir. Bu tamamlayıcı sürenin belirlenip belirlenmesine göre yöntem;

- Hesapların belirli bir sürenin sonunda kapatılması gerekiyorsa, sınırlı egzersiz yöntemi ile
- Hesapların kapatılması için bir süre yerine hesapların sonuçlandırılması işlemi öngörülmüşse, sınırsız egzersiz yöntemi olmak üzere iki şekilde uygulanmaktadır (Taşğın, 2010:26).

Bütçe hesapları açısından egzersiz yönteminin benimsenmesi halinde kayıt yöntemi olarak da tahakkuk esasının uygulanmasının anlamlı olacağı kabul edilmektedir. Bütçe

gelirleri ve bütçe giderleri, nakit hareketlerinin gerçekleşme zamanına bakılmaksızın tahakkuk ettikleri yani ilgili oldukları mali yılın hesaplarına kaydedilmektedir (Karaarslan, 2005:5). Ancak, jestiyon yönteminde olduğu gibi egzersiz yönteminin de bazı avantajları ve dezavantajları bulunmaktadır.

i.Yöntemin Avantajları;

- Herhangi bir bütçe dönemine ait gelir ve gider hesaplarının tamamı kapsama dâhil edildiğinden, ilgili dönem bütçesinin gerçek durumunu kesin olarak ortaya koyabilmesi,
- Bütçe dönemleri arasında yapılabilecek karşılaştırmaları kolaylaştırması ve
- Öngörülen ödenekten fazla harcama yapılmasına engel olmasıdır.

ii. Yöntemin Dezavantajları;

- Bütçenin yıllık olması ilkesine aykırılık teşkil etmesi,
- Tüm ödeneklerin harcanması eğilimi nedeniyle israfa neden olması,
- Önceki bütçe dönemine ilişkin hesaplar açık kaldığından eski ve yeni bütçe dönemlerine ilişkin hesaplar arasında karışıklığa yol açması ve
- Bütçenin uygulandığı dönem ile hesapların kapatıldığı dönem arasındaki süre uzadıkça hem denetimin gecikmesi hem de denetim etkinliğinin azalmasıdır.

4. DEVLET MUHASEBESİ İLE ÖZEL SEKTÖR MUHASEBESİ ARASINDAKİ FARKLILIKLAR

Devlet muhasebesi ile özel sektör muhasebesi arasındaki farklılıkların temelinde, devlet ve özel sektör tarafından yerine getirilen faaliyetler ve bu faaliyetlerin amaçları yer almaktadır. İki sektörün üstlendiği faaliyetlerdeki farklılıklar, muhasebe

sistemleri arasında da aşağıdaki farklılıklara neden olmuştur (Gökçen, 2003:22);

➤ Devlet faaliyetleri ile tüm toplumun ortak ihtiyaçlarının karşılanması amaçlanmakta, kâr amacı güdülmemektedir. Özel sektör ise gerçekleştirdiği faaliyetler sonucunda bir yandan toplumun ihtiyaçlarını karşılarken diğer yandan da kazanç elde etmeyi, böylelikle devamlılığını sağlamayı amaçlamaktadır. Bu durum kar kavramının ve yansımalarının devlet hesaplarında yer almamasına neden olmaktadır.

➤ Devletler, kendilerinden beklenen faaliyetleri yerine getirebilmek için gelir elde etmek zorundadır. Ancak, devletlerin elde ettiği gelirlerle sunmakla yükümlü oldukları kamu hizmetleri arasında bir maliyet ilişkisi kurulabilmesi çok mümkün değildir. Bu nedenle, devlet muhasebesi sistemi içinde özel sektör açısından fiyatlama politikalarına esas teşkil eden unsurlardan biri olan maliyet muhasebesi tam olarak uygulanamamaktadır. Devlet muhasebesi maliyetlerin hesaplanmasından çok denetim ve kontrol mekanizmasını benimsemektedir.

➤ Devletlerin kamu hizmetlerini yerine getirirken yaptıkları harcamalar ile bu harcamalara kaynak teşkil eden gelirleri bütçeler ile belirlenmektedir. Bütçe kapsamında yapılacak her harcama ve tahsil edilecek her gelirin yasal dayanağı vardır. Dolayısıyla kamu kurumları bütçede öngörülmeven hiçbir harcamayı yapmamaktadır. Ayrıca, giderler ancak harcamaya yetkili olanlar tarafından yapılabilir. Bu işlemlere ilişkin muhasebe kayıtlarında da mevzuatına uygunluk ön plandadır. Özel sektör açısından bakıldığında ise harcamayı sınırlayacak olan işletme kaynaklarıdır. Gelir getirecek bir harcama için gider yapılmasına engel yoktur. Bu işlemler açısından muhasebe kayıtlarında vergi yasaları ve muhasebe standartları ön plandadır.

➤ Devlet muhasebe sistemindeki mali tablolar ile mali raporların kullanıcıları ve kullanım amaçları özel sektör

muhasebe sisteminden farklıdır. Devlet muhasebesi sisteminin sunduğu mali tablolar; kamu mali yöneticileri, parlamento, uluslararası kuruluşlar ve seçmenler tarafından, yasama organının onayladığı bütçeler ile gerçekleştirmelerin karşılaştırılması, mali durum ve faaliyet sonuçlarının değerlendirilmesi ile kamu kurum ve kuruluşlarının etkinliğinin belirlenmesi amacıyla kullanılmaktadır. Buna karşılık özel sektör muhasebe sisteminin sunduğu mali tablolar işletme ortakları ve vergi otoritesi gibi daha sınırlı bir kesim için karlılığın belirlenebilmesi amacıyla hazırlanmaktadır (Warren, 2004:14-15).

➤ Devlet muhasebesi ve özel sektör muhasebesi arasındaki bir diğer farklılık ise esnekliktir. Devlet muhasebesinde hesaplar mevzuatla belirlenmekte ve değişiklikler ise ancak yetkili kamu otoriteleri tarafından yapılabilmektedir. Ancak, özel sektör muhasebesinde işletmeler belirlenmiş esnek hesap planı içinde ihtiyaç duydukları hesapları kullanabilirler (Çetinkaya ve Yıldırım, 2006:31).

5. DEVLET MUHASEBESİNİN MİLLİ MUHASEBE İÇİNDEKİ YERİ

Milli muhasebe ya da başka bir ifadeyle ulusal hesaplar kavramını genel anlamda, bir ekonomide belli bir dönemde üretilen mal ve hizmetlerin toplamı olarak kabul edilen milli gelirin hesaplanması, sınıflandırılması, raporlanması ve devletin mali sonuçlar doğuran tüm faaliyet ve projeleri ile ilişkilendirilmesi için oluşturulan bir hesap sistematigi olarak ifade etmek mümkündür (Öz, 2007:9). Milli muhasebe, ekonomide hem özel sektör hem de kamu sektörü faaliyetlerini kaydetmek suretiyle belli bir dönemde ulusal ekonominin yapısı ve ekonomik faaliyetlerin gelişimine ilişkin genel bilgiler üretirken, milli gelirden yaşanan gelişimi ve bunun etkilerini istatistik ve ekonometri disiplinlerinden de yararlanarak ortaya koymaktadır (Çetinkaya ve Yıldırım, 2006:33, Giray, 1997:4).

Devlet muhasebesinin hem kapsam hem de uygulama açısından mevzuat hükümlerine sıkı sıkıya bağlı olması, iki sistemin ekonomik ve mali işlemlere bakışı açısından da farklılığa neden olmaktadır. Milli muhasebe ekonominin geneline makro düzeyde bir yaklaşımı benimserken, devlet muhasebesi kamu sektörü özelinde mali işlemlere daha detaycı bir bakış açısıyla yaklaşmaktadır (Çetinkaya, Yıldırım, 2006:33).

6. DEVLET MUHASEBESİ UYGULAMALARINA YÖN VEREN DÜZENLEMELER

Günümüzde, Dünyada ve Ülkemizde devlet muhasebesi uygulamalarının Birleşmiş Milletler (UN), Uluslararası Para Fonu (IMF), Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD), Avrupa Birliği (EU) ve Dünya Bankası (WB) gibi uluslararası ekonomik ve siyasi kuruluşlar tarafından hazırlanan ve ulusal ekonominin ölçülmesine yönelik sistemler ile kurulu Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulu (IPSASB) tarafından hazırlanan kamu sektörü muhasebe standartlarına göre yürütüldüğünü söylemek mümkündür. Bu kuruluşların kendi üye devletlerinin ekonomilerine ilişkin değerlendirme ve kıyaslama yapabilmeleri, üye devletlerin uyguladıkları muhasebe politikalarının ortak olmasını dolayısıyla, mali işlemlerin ortak bir usule göre kaydedilmesini ve raporlanmasını gerektirmektedir. Aksi takdirde, ülkeler mali işlemlerini farklı esaslara göre muhasebeleştireceklerinden bu kayıtlara dayanılarak hazırlanan finansal tablolar farklılaşacak, dolayısıyla ülkeler arasında kıyaslama yapılması mümkün olamayacaktır. Farklı muhasebe politikalarının uygulanması sadece uluslararası değil, ulusal ekonomiyi oluşturan sektörlerin karşılaştırılması açısından da bir engeldir. Bu engeli ortadan kaldırmak için hazırlanan dokümanlardan devletlerin mali istatistiklerin çıkarılmasına esas teşkil edenleri SNA (Ulusal Hesaplar Sistemi), ESA (Avrupa Ulusal ve Bölgesel Hesaplar Sistemi) ve GFS

(Devlet Mali İstatistikleri) olmak üzere üç başlık altında toplamak mümkündür. Mali istatistiklere ilişkin sonuçlar üreten bu üç yöntem farklı başlıklar altında toplanmış olsa da milli ekonomiye ilişkin yaptıkları tanımlar ve sınıflandırmalar açısından benzerlik göstermektedir. Bunların dışındaki dördüncü diğer bir başlık ise kamu sektörüne ilişkin muhasebe standartlarını belirlemeyi amaçlayan kamu sektörü muhasebe standartlarıdır.

6.1.Ulusal Hesaplar Sistemi 2008

Ulusal Hesaplar Sistemi (SNA 2008), Birleşmiş Milletler İstatistik Komisyonu tarafından 1993 yılında kabul edilerek Birleşmiş Milletler tarafından uygulanmaya başlayan Ulusal Hesaplar Sistemi (SNA 93)' ün küreselleşme ve ortaya çıkan yeni ekonomik olgular çerçevesinde geliştirilmiş halidir. SNA 93; UN, IMF, OECD, EU ve WB tarafından ortak olarak yayımlanmıştır. Getirilen bu sistemle, ulusal hesaplara ilişkin istatistikler ile ulusal ekonomiye ilişkin muhasebe verilerinin karşılaştırılabilir şekilde raporlanabilmesi için uluslararası standartların getirilmesi amaçlanmıştır. Sistem; makroekonomik hesaplar, bilanço ve diğer tablolar ile uluslararası kabul görmüş kavramlar, tanımlar, sınıflandırmalar ve muhasebe kurallarının birleşiminden oluşmaktadır(<http://unstats.un.org/unsd/nationalaccount/sna1993.asp>).

SNA'nın ulusal ekonomilerin ölçümüne yönelik olarak getirdiği standartlar; kurumlar, sektörler ve alt sektörlerin sınıflandırılması, stoklar, akımlar, üretim, mali hesaplar, ihracat, ithalat, fiyat ve değer değişimleri vb. gibi mali işlemlere ilişkin muhasebe kurallarının belirlenmesi ve bu kayıt kurallarına göre hazırlanacak bilanço vb. tabloların oluşturulmasına ilişkindir. Böylelikle, farklı kurum ve kuruluşların ortaya koyduğu kavram ve raporlama farklılıkları ortadan kaldırılması amaçlanmıştır (Unur ve İçöz, 2004:308).

SNA 2008 esas itibariyle bir ekonominin bütününe kayıtlara alınarak ölçülmesini hedeflemektedir. Bu nedenle,

sistemin ülkelerin tüm ekonomik verilerini toplayan, bu verileri derleyerek belirli bir sistematik içinde sunan bir hesaplama çatısı olarak kabul edilmektedir (Yanık vd., 2007:14). Bu çatının altında oluşturulan hesaplar ise bir ekonomide gerçekleşen karmaşık ekonomik faaliyetleri kapsayacak niteliktedir. Farklı ekonomik birimler arasındaki ekonomik ilişkileri kapsayan bir sistem sadece gayrisafi hasıla hesabında değil çok çeşitli analizlerde kullanılabilir (Jackson, 2000:3).

6.2.Avrupa Ulusal ve Bölgesel Hesaplar Sistemi 2010

Avrupa Ulusal ve Bölgesel Hesaplar Sistemi (ESA 2010) EU tarafından kullanılan ve bir ekonominin bileşenlerini ve büyüklüğünü sistematik ve detaylı bir şekilde belirleyebilmek amacıyla uluslararası uygulamalarla uyumlu olarak hazırlanmış bir hesaplama çerçevesidir. ESA 2010'un uygulanmasına 2014 yılı Eylül ayında başlanmıştır. Bu tarihten itibaren gerek üye gerekse aday ülkeler ulusal ekonomilerine ilişkin verileri EUROSTAT'a bu sistemin belirlemiş olduğu kurallara göre aktarmaktadır. ESA 2010 esas itibarıyla EU'ya üye ve aday ülkelerdeki şartlara ve bu ülkelerin ihtiyaç duyduğu verilere yoğunlaşarak daha pratik bir rehber sunmayı amaçlamaktadır (European Union, 2013:1). Şöyle ki, ESA bir kavramı açıklarken kavramı tanımlayarak kavramın içeriğini belirlemekte, buna karşılık SNA ise kavramları genel hatları ile açıklamakta ve aynı zamanda kabul edilen kuralların arkasındaki mantıksal çerçeveyi ifade etmeye çalışmaktadır.

ESA 2010 finansal hizmetlerin ölçümü, emeklilik, sigorta, Avrupa bölgesi ve ülke hesapları gibi önemli başlıklara ilişkin yeni bölümler içermektedir. (http://www.lb.lt/n22873/esa_2010-en_book.pdf). Her ne kadar ESA 95 ile ESA 2010 arasında farklılıklar olsa da bu iki sistemin de temel çıkış noktası, EU'ya üye ve aday ülkeler için aynı kriterleri esas alan karşılaştırılabilir ve konsolide edilebilir ekonomik ve sosyal istatistik verilerin oluşturulabilmesidir (Sipahi vd., 2007:15). Bu yönüyle ESA'ların

AB ve üye ülkeler açısından ekonomik ve sosyal istatistiklere ilişkin kavram ve sınıflandırmalar açısından yeknesaklığı sağlayan merkezi bir referans niteliğinde olduğu kabul edilmektedir (Öz, 2007:48).

Bir hesaplama çerçevesi niteliği taşıyan ESA, sektör hesapları ile girdi-çıkıtı çerçevesi ve endüstri hesapları olmak üzere iki temel tablo setinden oluşmaktadır (European Union, 2013:2).

i. Sektör Hesapları; adından da anlaşılacağı üzere, ekonomik sürecin üretim, gelirin oluşturulması, gelir dağılımı, gelirin yeniden dağılımı, gelirin kullanımı ile mali ve mali olmayan birikim gibi farklı aşamalarıyla ilgili olarak sektör bazında sistematik bir açıklama sağlamaktadır. Bu hesaplar, ekonomik sürecin aşamalarını göstermesinin yanında, muhasebe döneminin başında ve sonunda varlık ve yükümlülüklerle ilişkin stokları ve net değerlerin açıklanması için kullanılan bilançoları da bünyesinde bulundurmaktadır.

ii. Girdi-Çıkıtı Çerçevesi ve Endüstri Hesapları; üretim sürecine ilişkin olarak maliyet yapısı, gelir, istihdam, çıkıtı, ithalat, ihracat, nihai tüketim, ara tüketim gibi ürün grubuna göre sermaye oluşumuna ilişkin daha detaylı verileri ortaya koymaktadır. Bu çerçeve iki temel eşitlik göz önünde bulundurulmalıdır. Bunlar; bir endüstride oluşturulan gelirin o endüstrinin katma değerine eşitliği ile yine bir endüstride üretilen ürün veya ürün gruplarına olan talep ile o endüstrinin arzının eşitliğidir.

6.3.Devlet Mali İstatistikleri El Kitabı 2014

IMF, Dünyada son dönemde yaşanan makroekonomik gelişmeler kapsamında SNA 2008 ile uyumlu olarak GFSM 2014'ü hazırlamıştır. Devlet Mali İstatistikleri El Kitabı (GFSM 2014), IMF tarafından Dünyada tahakkuk esaslı muhasebe ve raporlama alanında öncü olarak kabul edilen Avustralya, Kanada, Amerika Birleşik Devletleri gibi ülkeler ile WB, UN, OECD ve

EU'dan uzmanların katılımıyla hazırlanmıştır. GFSM 2014; devletlerin bilanço, faaliyet sonuçları vb. gibi mali raporlarının tahakkuk esasına uygun olarak hazırlanmasını, varlıklar, yükümlülükler, gelirler ve giderler açısından ortak bir sınıflama belirlenmesini ve üye ülkelerce bu ortak sınıflandırmaya göre raporlama yapılabilmesini temel amaç olarak benimsemiş bir düzenlemedir (Dağ, 2019:34). GFSM 2014; kapsamı ve ortaya koyduğu kurallarla kamu mali yönetimine ilişkin politikaların ve kamu sektörünün performansının analizine imkân tanıyan bir kavramsal çerçevenin yanı sıra muhasebe raporlama çerçevesini de oluşturmaktadır (GFSM 2014, 2014:1).

Devlet Mali İstatistikleri Sistemi, genel yönetim ve kamu sektörü için tasarlanmış ve yayımlanmıştır. Bu sektörler ise SNA 2008'te tanımlandığı şekliyle, kendi kendine varlık edinebilen, yükümlülük altına girebilen ve ekonomik faaliyetlere gireşebilen kurumsal birimler olarak tanımlamak mümkündür. Ancak, GFSM 2014 ile SNA 2008 arasındaki önemli fark; GFSM 2014'ün vergiler, harcamalar, borçlanmalar gibi mali işlemlere odaklanırken, SNA 2008'ün mal ve hizmet üretim ve tüketimini de kapsamasıdır (GFSM 2014, 2001:2).

6.4.Uluslararası Kamu Kesimi Muhasebe Standartları

Devletlerin, uyguladıkları ekonomi politikaları, aldıkları stratejik kararlar ile yaptıkları cari ve yatırım niteliğindeki kamu harcamaları ile ekonomiye doğrudan ya da dolaylı olarak müdahalesi ulusal anlamda devlet ile özel sektör ilişkisini artırırken, uluslararası anlamda da yeni ticari ve mali ilişkileri beraberinde getirmiştir. Değişen ve gelişen uluslararası ilişkiler ise OECD, IMF, IBRD, EU gibi uluslararası mali ve siyasi kuruluşlar açısından kamu sektörüne ait mali istatistikler ve raporlar oluşturma ihtiyacını ortaya çıkarmıştır. Bu ihtiyaç, devletlerin ekonomilerdeki rolünün göreceli olarak az olduğu dönemlerde, kamu mali yönetimi açısından ihtiyaç duyulan bilgilerin basitliği ve azlığı nedeniyle bütçenin uygulanmasına

ilişkin işlemler üzerinde yoğunlaşan devlet muhasebesine, ekonomi ve kamu mali yönetimine ilişkin en temel ve güvenilir verilerin kaynağı olma görevini yüklemiştir (Tokay vd.2012:177-212). Devlet muhasebesine yüklenen bu önemli görev ise farklı ülkelerde üretilen mali raporların birbiriyle karşılaştırılabilir ve konsolide edilebilir olmasını, dolayısıyla ülkelerin uygulamakta olduğu farklı muhasebe sistemlerinin ve politikalarının uyumlaştırılması zorunluğunu beraberinde getirmiştir. Bu noktada devreye muhasebe standartları girmiştir.

Muhasebe standartları, muhasebede uygulama birliğini sağlamak üzere muhasebenin evrensel kuram, ilke ve yöntemlerine uygun olarak belirlenmiş tutarlı ve uygulanması gerekli kurallar bütünüdür (Yazıcı, 2003:35).

Muhasebe mesleğinin dünya genelindeki en üst ve kapsayıcı organizasyonu olarak kabul edilen ve 135 in üzerinde ülkeden 1805'in üzerinde üyesi olan Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC), muhasebe alanında küresel düzeyde çalışmalar yapmaktadır. IFAC'ın temel misyonu, yüksek kalitede standartlar oluşturulması ve bu standartların uygulanması ile dünya çapında muhasebe mesleğini güçlendirmek yoluyla kamuya hizmet sunmaktır (www.ipsasb.org, 2023).

IFAC'ın alt birimlerinden biri olan Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulu (IPSASB), ilk olarak 1986 yılında Kamu Sektörü Komitesi (PSC) olarak faaliyet göstermeye başlamıştır. IPSASB, kamu kurumlarının dolayısıyla devletlerin tahakkuk esasına dayalı olarak mali tablolar hazırlamalarına imkân verecek muhasebe ve raporlama standartları geliştirmektedir. Bu standartlarla devletlerin hazırladığı mali raporların niteliğinin, tutarlılığının ve saydamlığının artırılması amaçlanmaktadır. Kurul bu amaçlarına aşağıda ifade edilen hususlar ile ulaşabilmektedir (www.ifac.org):

- Kamu kurumlarının kullanacağı nitelikli muhasebe standartları oluşturmak,

- Oluşturulan IPSAS'ların ve tahakkuk esaslı muhasebenin uygulanmasının yararlarına ilişkin farkındalığı artırmak,
- Kamu mali yöneticilerine ve karar alıcılara kapsamlı bilgiler sunmak ve
- Kamu sektörüne finansal raporların hazırlanması ve sunulması konularında rehberlik etmektir.

IPSASB tarafından yapılan bu çalışmalar uluslararası mali kuruluşlar, bölgesel ekonomik ve siyasi birleşmeler ile gelişmiş ülkeler tarafından da kabul görmektedir. IPSASB, 1997 yılından 2023 yılı Mayıs ayına kadar tahakkuk esasına dayalı 48 standart yayınlanmıştır. Oluşturulan bu standartlar sadece tahakkuk esaslı muhasebe sisteminde değil nakit esaslı muhasebe sisteminde de uygulanabilmektedir. Ancak, IPSASB bu ülkeleri tahakkuk esaslı muhasebe uygulamaları için teşvik etmekte böylelikle kamu mali yönetimi daha kapsamlı veriler sunacak mali saydamlığı sağlamayı amaçlamaktadır.

7. SONUÇLAR

Devlet muhasebesi sistemlerinde finansal işlemler nakit ve tahakkuk esaslı olmak üzere iki temel yöntem dikkate alınarak muhasebeleştirilmektedir. Uygulamalarda ülkeler arasında bazı farklılıklar görülse de tahakkuk esaslı kayıt yöntemine dayalı devlet muhasebe sistemlerinin genel kabul görmüş muhasebe ilkeleriyle uyumlu, raporlama, analiz ve denetim açısından sağladığı kolaylıklar sayesinde çeşitli avantajlara sahiptir. Bu nedenlerle uluslararası kuruluşlar tarafından devlet muhasebesi uygulamalarında tahakkuk esasına dayalı kayıt yöntemi tavsiye edilmektedir.

Devlet muhasebesi açısından bütçe hesaplarının kapatılmasında jestiyon ve egzersiz yöntemi olmak üzere iki yöntem kullanılmaktadır. İki yöntem karşılaştırıldığında

uygulamada çoğunlukla jestiyon yönteminin yaygınlaştığı görülmektedir. Çünkü jestiyon yöntemi hem bütçenin yıllık olma ilkesine uymakta hem de hesapların tamamının açık ve basit bir şekilde görülmesini sağlayarak bütçe hesaplarının denetimini de kolaylaştırmaktadır.

Devlet muhasebe sistemi milli muhasebe içinde kamu sektörünün verilerini sağlayan, dolayısıyla kapsam olarak milli muhasebeye göre daha dar bir alana hâkim bir bileşen olarak kabul edilmektedir. Ancak, devlet muhasebesinin sunabileceği veriler açısından belirlenmiş kısıtlar bulunmaktadır. Bir başka ifadeyle, devlet muhasebesinin sunacağı verilerin sınırı kanunlar ve bunlara dayanılarak yürürlüğe konulan yönetmelik, tebliğ gibi düzenlemelerdir. Örneğin, Ülkemizde devlet muhasebesi açısından kurumsal kapsam ve uygulanacak kayıt yöntemi gibi konular kanuni düzenlemeyle, uygulamanın ne şekilde olacağı ise kanunda verilen yetki çerçevesinde yürürlüğe konulan yönetmelik, tebliğ gibi ikincil düzenlemelerle belirlenmiştir.

Kamu sektöründe ihtiyaç duyulan finansal verilerin doğru ve güvenilir bir biçimde kaydedilerek saklanması; bu verilerin işlenmesi ve analizi sonucunda da karar almaya yetkili yönetim kademelerinin kullanımına sunulabilmesi sağlıklı bir kamu mali yönetimi açısından çok önemlidir. Dünyada UN, IMF, OECD, EU ve WB gibi uluslararası ekonomik ve siyasi kuruluşlar ülkelerin bu derece öneme sahip finansal bilgilerinin belirlenen standartlar çerçevesinde kaydedilmesini ve raporlanmasını üzerinde hemfikir olarak SNA 2008, ESA 2010, GFSM ve IPSAS gibi düzenlemeleri uygulamaya koymuşlardır.

KAYNAKÇA

- AKDOĞAN, A. (2013). *Kamu Maliyesi*, Ankara: Gazi Kitabevi.
- ALLEN, R. and TOMMASI, D. (Editors). (2001). *Managing Public Expenditure-A Reference Books for Transition Countries*, Paris: OECD Publications.
- BULUTOĞLU, K. ve KURTULUŞ, E. (1981). *Bütçe ve Kamu Harcamaları*, İstanbul: Araştırma, Eğitim Ekin Yayınları, Kent Basımevi.
- CHAMPOUX, M. (2006). Accrual Accounting in New Zealand and Australia:Issues and Solutions, *Harward Law School Federal Budget Seminar*, Briefing Paper No:27,
- ÇETİNKAYA, Ö. ve YILDIRIM Z. (2006). *Devlet Muhasebesi: Teori ve Uygulama*, Bursa: Ekin Kitabevi.
- DPT (2000). Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Kamu Yönetiminin İyileştirilmesi ve Yeniden Yapılandırılması Özel İhtisas Komisyonu Raporu. Ankara.
- EDİZDOĞAN, N. (1995). *Kamu Bütçesi*, Bursa: Ekin Kitabevi.
- ERGİNAY, A. (2010). *Kamu Maliyesi*, Ankara: Savaş Yayınevi.
- GİRAY, A. (1998). *Milli Muhasebe ve Devlet Muhasebesi*, Ankara: Gazi Kitabevi.
- GÖKÇEN, G. (2003). *Devlet Muhasebesi: Teori Uygulamalar ve Öneri*, Ankara: Türkmen Kitabevi
- GRANOF, M. H. and WARDLOW, P. S. (2003). *Core Contents of Government and Not-for Profit Accounting*, New York: Wiley.
- <http://unstats.un.org/unsd/nationalaccount/sna1993.asp>).
- <http://www.ifac.org>):
- <http://www.ipsasb.org>, 2023)
- http://www.lb.lt/n22873/esa_2010-en_book.pdf)
- JACKSON, D. (2000). *The New National Accounts: An Introduction To The System of National Accounts 1993*

and *The European System of Accounts 1995*. Australia: Edward Elgar Publishing.

- KARAARSLAN, E. (2004). Ülkemizde Devlet Muhasebesinin Serüveni. *Sayıştay Dergisi*, 54, 37-76.
- KARAARSLAN, E. (2005). *Devlet Muhasebesi Olgusu ve Ülkemizde Devlet Muhasebesi Standartları*, Ankara: TÜRMOB Yayınları.
- KERİMOĞLU, B. (2002). Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları. *Mali Kılavuz*, 17, 87-101.
- MONTESINOS, V and BARGUES, J.M.V. (1996). *Bases Of Accounting in Governmental Accounting Systems in Spain*. IFAC Public Sector Committee,
- ÖZ, A. Emre (2007). Devlet Muhasebesi ile İlgili Yeni Yasal Düzenlemeler ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile Uyumlaştırma Çalışmalarının İncelenmesi ve Değerlendirilmesi, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- REED, B.J. and SWAIN. J. W. (1997). *Public Finance Administration*, USA SAGE Publications.
- SİPAHİ, B., YANIK, S. ve TOPAL, C. (2007). *Devlet Muhasebesi-5018 Sayılı Kanun Çerçevesinde Genel Bütçeli Kamu İdarelerine Yönelik*, Ankara: Nobel Akademik Yayıncılık.
- TAŞĞIN, Y., (2010). Devlet Muhasebesinde Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sistemine Geçişin Değerlendirilmesi ve Bir Uygulama, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Erzurum.
- TOKAY, S. H., YAKUPÇEBİOĞLU, N. S., & ARSLAN, S., (2012). The Importance of the Government Accounting System and Its Role in the Preparation of the State Budget, XXXI. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu (177-212). Muğla, Turkey

- UNUR, K. ve İÇÖZ, O. (2004). Turizm Uydu Hesapları. *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 6 (1), (304-327).
- URAL, O. S. (2008). Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi ve Bir Örnek Uygulama, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- YAKUPÇEBİOĞLU, N. S. (2005). Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinde Amortisman İşlemleri, Uzman Yardımcılığı Araştırma Raporu, T.C. Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, Ankara.
- YANIK, S. (2000). Devlet Muhasebesi Sisteminde Tam Tahakkuk Sisteminin Önemi ve Avustralya Uygulaması. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, II, 4 100.
- YANIK, S. (2002): Türkiye'deki Devlet Muhasebe Sisteminin Uluslararası Standartlarla Karşılaştırılması ve Kamuyu Aydınlatma Açısından Devlet Muhasebe Sistemi Önerisi, Türkiye XXI. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, III. Oturum, 3. Bildiri, 201.
- YAZICI, M. (2003). Muhasebe Standardının Tanımı, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 18, (33-37).

İŞLETME ÖĞRENCİLERİNİN MUHASEBE EĞİTİMİ ALGILARININ KELİME İLİŞKİLENDİRME TESTİ YARDIMIYLA TESPİTİ

Şule YILDIZ¹

Filiz KONUK²

1. GİRİŞ

Muhasebe eğitiminde kalıcı öğrenme sağlanabilmesi için öğrencilerin muhasebe derslerine ve muhasebe mesleğine olan ilgi ve farkındalıklarının artırılması önemlidir. Bunun için de öncelikle öğrencilerin muhasebe kavramına bakış açıları ve algılarının ne olduğunun tespit edilmesi gerekir. Bu noktada kullanılacak araçlardan biri kelime ilişkilendirme testi ile öğrencilerin muhasebeye yönelik bilişsel yapılarının tespitidir. Kelime ilişkilendirme testleri (KİT), bilişsel yapıdaki kavram kelimeler arasındaki ilişkileri anlayabilmek için kullanılan en eski yöntemlerden biridir (Bahar ve Hansell, 2000; Bozyiğit ve Kaya, 2017; Kurt, 2013).

Çalışmada, Sakarya Üniversitesinde İşletme Bölümünde farklı seviyelerde muhasebe eğitimi alan 132 öğrenciye kelime ilişkilendirme testi uygulanmıştır. Araştırmaya katılan öğrencilere “muhasebeci” ve “muhasebe eğitimi” anahtar kelimeleri verilerek öğrencilerin genel olarak aldıkları muhasebe eğitimine ve muhasebe mesleğine yönelik algıları ölçülmeye

¹ Doç. Dr, Sakarya Üniversitesi, İşletme Fakültesi, İşletme Bölümü, kasapoglu@sakarya.edu.tr, ORCID: 0000-0002-4630-0637.

² Doç. Dr. Sakarya Üniversitesi, İşletme Fakültesi, İşletme Bölümü, ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-0767-713X>.

çalışılmıştır. Çalışma sonucunda elde edilen öğrenci görüşlerinin eğitimdeki eksikliklerin tespiti ve giderilmesine yönelik önlemler alınmasında, ayrıca öğrencilerin mesleğe ilişkin olumsuz algılarının giderilmesinde faydalı olacağı düşünülmektedir. Böylece öğrencilerin muhasebe derslerine olan ilgi ve farkındalıklarının artmalarını sağlayacak öğrenme ortamları geliştirilebilecektir. Araştırma sonucunda, öğrenciler tarafından en fazla tekrar edilen kelimelerin muhasebe eğitimi için “*para(35); bilanço(26); hesap(24) ve kasa(19)*”; muhasebeci anahtar kavramı için “*para (23); vergi (16) ve hesap(15)*” olduğu görülmüştür. Genel olarak öğrencilerin muhasebe mesleği ve muhasebe eğitimine ilişkin algılarının olumlu olduğu söylenebilir. Öğrencilerin kullandıkları kelimeler her iki anahtar kavram için önemli ve gerekli olan kavramlara ilişkindir.

2. KELİME İLİŞKİLENDİRME TESTİ

Kelime ilişkilendirme testi, katılımcının bilincinde belirli olay ve olguya karşı oluşan bilgi ve ilişkinin anlam ve yeterlilik düzeyini tespiti için yapılan ölçme ve değerlendirme yöntemidir. (Işıklı vd., 2011). Bu yöntemle öğrencilerin ilgili anahtar kavrama ilişkin algıları belirlenebilmekte (Ay, 2011:1571); anahtar kavrama ilişkin durum analiz edilmekte, öğrencilerin genel konuya ilişkin düşünceleri tespit edilmektedir. Yöntemin amaçlarından biri de öğrencilerin hangi kelimeleri düşüncelerinde canlandırdığının genel tespitinin yapılmasıdır. (Çardak, 2009:140).

Kelime ilişkilendirme testi, bilişsel yapıdaki kavramlar ile zihindeki bilgi ile ilgili ağın gözlemini sağlayan, hafızadaki kavramlar arası ilişkilerin anlamlılığını ve yeterliliğini belirleyen en eski ve yaygın ölçme ve değerlendirme yöntemlerinden biridir. (Özatlı ve Bahar, 2010:10). Kelime ilişkilendirme testi, anahtar kavram ile cevap kelimeler arasındaki ilişkilerin analizinde en sık

kullanılan tekniklerden biri olarak kabul edilmektedir (Ekici ve Kurt, 2014:274).

Kelime ilişkilendirme testinde amaç bireylerin anahtar kavrama yönelik kısa bir sürede ne kadar ilişkili kelime düşünebildiklerini görmek, düşündükleri kelimeleri kavramsal yakınlık ve ilişki düzeyi bakımından analiz etmektir (Kaya vd., 2021).

Kelime İlişkilendirme testlerinde anahtar kavramlar alt alta yazılır. Anahtar kavramlardan 1.si ile karşılaşan katılımcı ona en yakın cevap kelimeyi verir. Katılımcı aynı anahtar kavram ile 2.kez uyarıldığında 2. uzaklıkta, 3. uyarı ile karşılaştığında ondan biraz daha uzakta olan cevap kelimeyi kullanmaktadır. Böylelikle anahtar kavram etrafındaki örüntü yakından uzağa doğru ortaya konulmaktadır (Aksoy ve Kılıç, 2023; Bahar ve Hansell, 2000; Bahar ve Özatlı, 2003).

Kelime ilişkilendirme testinin uygulanabileceği alanlardan biri de muhasebe eğitimidir. Muhasebe eğitiminde öğrencilerin olumsuz algıları, diğer faktörlerin yanında, kalıcı öğrenmeyi ve sürecin etkinliğini zorlaştıran konulardan biridir. Muhasebe eğitiminin gerektirdiği dersler, muhasebe mesleği yanında kamu veya özel sektörde farklı alanlarda çalışacak öğrenciler için de gerekli bilgi ve beceriyi sağlayacaktır. Öğrencilerin muhasebe derslerine ilgi ve başarılarının artırılması; varsa olumsuz algılarının ortadan kaldırılması için öncelikle muhasebe mesleğine ve muhasebe eğitimine ilişkin algıların tespiti önemlidir (Yıldız ve Sharifi, 2022:116).

3. LİTERATÜR TARAMASI

Literatürde kelime ilişkilendirme testinin farklı konu ve kavramlara ilişkin zihinsel ve bilişsel yapıların tespiti, kavram yanlışlarının ortaya çıkarılması gibi amaçlarla kullanıldığı çeşitli

çalışmalar olduğu görülmektedir. (Bahar ve Özatlı, 2003; Çalı ve Öndeş, 2023; Doğan,2023; Akyurt, 2020; Ercan vd., 2010; Özkaral ve Bozyigit, 2021; Özişik Yapıcı, 2022; Onat ve Keskin, 2019; Tokcan ve Yiter, 2017; Timur vd. 2020 ; Şimşek, 2013; Yel vd. 2019; Yıldız ve Sharıfı, 2022) Ancak muhasebe eğitimi ve muhasebeci kavramına yönelik çalışma sayısı çok azdır. Aşağıda, muhasebe alanında öğrenci algı ve görüşlerinin incelendiği çalışmaların özetine yer verilecektir.

Çalı ve Öndeş (2023), çalışmalarında kelime ilişkilendirme testi yardımıyla daha önce finansa ilişkin eğitim almış kişilerin “Finans” kavramına yönelik bilişsel yapılarının tespit etmeye çalışmışlardır. Çalışma sonucunda, finansal piyasalar, finansal sistem unsurları ve finansal kurumlara ilişkin bilişsel düzeye çıkamadığı tespit edilen bilgi varlığı ve verilen eğitimlerin gözden geçirilmesinin faydalı olacağı ifade edilmiştir.

Doğan (2023), çalışmasında, Kelime İlişkilendirme Testi yöntemini kullanarak lisans düzeyinde ilk defa “muhasebe” dersi görececek öğrencilerin derse ilişkin bilişsel yapılarını tespit etmeye çalışmıştır. Çalışma sonucunda, öğrencilerin en sık tekrar ettikleri kelimeler “para- hesap- gelir-gider- matematik- vergi ve hesaplama” olarak tespit edilmiştir.

Çevik (2022), çalışmasında muhasebe mesleğine yönelik algının muhasebe meslek mensupları ile iletişim kuranlar ve kurmayanlar açısından farklılaşıp farklılaşmadığını araştırmıştır. Sonuçta, muhasebe meslek mensupları ile iletişimin az sayıda da olsa anlamlı farklılıklar oluşturduğu tespit edilmiştir.

Apak (2021), çalışmasında ön lisans öğrencilerinin kariyer tercihlerini araştırmış, çalışma sonucunda öğrencilerin çoğunluğunun muhasebe kariyeri konusunda istekli olduğu, bu konuda öncelikli motivasyonun; kendi işini yapıyor olma, iyi bir gelir, saygın ve her daim geçerliliği olan bir meslek düşüncesi olduğu tespit edilmiştir.

Çevik ve Yıldız (2021), pandemi dönemi muhasebe dersi alan öğrencilerin uzaktan eğitime ilişkin algılarını ölçtükleri çalışmada, öğrencilerin muhasebe derslerinin uzaktan eğitimle alınmasını faydalı bulmadıkları ve aldıkları eğitimin muhasebe bilgisine etkisi konusunda endişeli oldukları görülmüştür.

Duman vd. (2021), öğrencilerin muhasebe dersi hakkında tutumlarını belirlemek için yaptıkları çalışmada, öğrencilerin muhasebe dersleri öğrenme konusunda program, cinsiyet ve sınıf açısından farklı tutumlara sahip oldukları tespit edilmiştir. Benzer şekilde Apak (2020), çalışmasında muhasebe derslerine ilişkin öğrenci tutumlarının olumlu yönde olduğunu tespit etmiştir.

Sekizsu ve Coşkun Arslan (2020) ve Akpınar ve Yıldız (2018), öğrencilerin muhasebe kavramına yönelik algılarını metaforlar yoluyla incelemişlerdir. Benzer şekilde Fidan ve Ağırbaş (2020), oyun, besin, hayvan, mevsim, eşya ve renk metaforları yardımıyla genel muhasebe dersi için öğrenci algılarını tespit etmeye çalışmışlardır. Kurnaz ve Eyceyurt Batır (2019), da benzer bir araştırma yapmış, sonuçta “zor, sıkıcı ve karmaşık bir ders olarak muhasebe”, “gerekli, faydalı, önemli bir ders olarak muhasebe” ve “dikkat ve çok çalışma gerektiren bir ders olarak muhasebe” genel muhasebe dersine ilişkin başlıca öğrenci algıları olarak tespit edilmiştir. Yine, Akın ve Ay (2019) tarafından muhasebe eğitimine ilişkin öğrenci metaforik algıların ele alındığı çalışmada, en sık kullanılan metaforlar; Hayat Matematik, Su, Yapboz, Bulmaca çözmek, Bulmaca, İhtiyaç, Bina ve Tarla olarak tespit edilmiştir. Güler vd., (2016), “muhasebeci” kavramına ilişkin öğrenci algılarını araştırdıkları çalışma sonucunda, öğrencilerin en sık kullandıkları metaforların parasal kavramlara ilişkin olduğu görülmüştür. Gökgöz ve Dizkırıcı (2013), metaforlar yoluyla muhasebe algısını araştırmışlar, sonuçta hesap makinesi, terazi, matematik, bilmece ve puzzle en sık kullanılan metaforlar olarak belirlenmiştir. Gökgöz (2012), metaforları kullanarak muhasebeci kavramına

ilişkin öğrenci algılarını ölçmeye çalışmıştır. Çalışmada, en fazla kullanılan metaforlar matematikçi, hesap makinesi, , tilki, bahçıvan ve karınca olarak tespit edilmiştir.

Akpınar ve Yıldız (2017), Ekşi Sözlükteki muhasebeci ve muhasebe kavramlarına ilişkin algıyı incelemişler, çalışma sonucunda, öğrencilerin muhasebeyi anlamada zorlandıkları, bu nedenle muhasebe sürecine ve muhasebeye karşı önyargı taşıdıkları tespit edilmiştir.

Gör (2017), finansal muhasebe dersine yönelik öğrenci algılarını etkileyen faktörleri incelediği çalışmada, demografik özelliklerin etkili olduğu sonucuna ulaşmıştır.

Aksu ve Oral (2017), muhasebe derslerine yönelik öğrenci algı ve başarı durumlarını inceledikleri çalışmada, cinsiyet ve bölüm ile muhasebe algısı arasında farklılıklar tespit edilmiştir.

Coşkun, Kır ve Özbay (2017), muhasebe eğitimine yönelik öğrenci beklenti ve görüşlerini ele aldıkları çalışmada, beklenti ile okunulan sınıf arasında anlamlı farklılıklar tespit edilmiştir.

Yıldırım (2015), hukuk fakültesi öğrencileri üzerinden genel muhasebe dersine ilişkin öğrenci bakış açısını araştırmıştır. Özbek (2015), farklı eğitim programlarında okuyan öğrencilerin muhasebeye ilişkin algılarını araştırmış, sonuçta öğrencilerin muhasebe dersine istekli olduğu, dersin gerekliliği konusunda farkındalık düzeyinin yüksek olduğu görülmüştür.

Erol ve Demirel Utku (2015), yaptıkları çalışmada, öğrencilerin genel muhasebe dersine ilişkin dönem sonundaki algı ve bakış açılarının dönem başına nazaran daha olumlu olduğu tespit edilmiştir. Aygün ve Gerekan, (2012), da benzer bir çalışma yapmış ve dönem sonunda genel muhasebe dersine ilişkin öğrenci algı, istek ve tutumlarının dönem başına göre daha pozitif olduğunu tespit etmişlerdir.

Ertuğrul ve Özdemir (2014), çalışmalarında, muhasebe dersine ilişkin öğrenci algı ve tutumlarını, “Gereksiz, Sıkıcı ve Angarya”, “Gereklilik”, “Amaçsızlık”, “İstekli ve Arzulu” ve “İsteksizlik” olmak üzere 5 grupta toplamışlardır.

Köse ve Gürbüz (2009), muhasebeye giriş dersine yönelik konuların anlaşılması, motivasyon, ilgi vb. konularda öğrencilerin olumlu görüşe sahip olduğu tespit edilmiştir.

Özcan vd., (2009), muhasebe bölümündeki öğrencilerin muhasebe mesleğine yönelik tutumlarını ele aldıkları çalışmada, öğrencilerin genel anlamda muhasebe programından memnuniyetlerinin yüksek olduğu, toplumda mesleğe ilişkin pozitif bir algı varlığı ve aldıkları eğitimin iş hayatında faydalı olacağını düşündükleri ortaya çıkmıştır.

Ağca ve Zeytinoğlu (2008), çalışmalarında son sınıfta okuyan öğrencilerin birinci sınıfta okuyanlara göre muhasebe mesleğine ilişkin daha olumsuz tutum ve algılara sahip olduklarını belirlemişlerdir.

4. ARAŞTIRMA

Çalışmanın amacı, muhasebe eğitimi alan işletme bölümü öğrencilerinin muhasebe eğitimi ve muhasebe mesleğine ilişkin algılarını kelime ilişkilendirme testi ile tespit etmektir. Çalışma sonucunda öğrencilerin sözkonusu anahtar kavramlara yönelik olumsuz algılarının tespitinin, bu algıların nedenlerinin araştırılması ve muhasebe derslerine ilişkin istek ve motivasyonun artırılmasının yollarının aranmasında katkı sağlayacağı düşünülmektedir. Bu da kaliteli bir muhasebe eğitimi için önemlidir. Bu amaçla, Sakarya Üniversitesi, İşletme Fakültesinin İşletme bölümünde genel muhasebe dersi almış olan 132 öğrenciye kit uygulanmıştır.

Araştırmada kullanılan KİT formu için Akyurt (2020) ile Bucak ve Yiğit (2020) çalışmalarından yararlanılmış ve konu muhasebe alanına uyarlanmıştır. Uygulanan formda kelime ilişkilendirme testi yardımıyla öğrencilerin muhasebe eğitimine ve muhasebeci kavramına ilişkin algıları ölçülmeye çalışılmıştır. Bu doğrultuda kullanılan 2 anahtar kelime “muhasebe eğitimi”, ve “muhasebeci” dir. Uygulamadan önce öğrencilere kelime ilişkilendirme testine yönelik bilgi verilmiş ve birer dakika içinde verilen anahtar kelimelerle ilgili akıllarına gelen ilk kelimeyi yazmaları istenmiştir. Her bir anahtar kavram bir tabloda 4 kez alt alta yazılmıştır. Böylece öğrencilerden daha fazla ilişkili kelime elde edilmesi amaçlanmıştır (Polat, 2013: 104). Sonrasında her kavram için birer cümle yazmaları istenmiştir. İçerik analizi ile öğrencilerin kavramlara ilişkin kurdukları cümleler belirli kategorilere ayrılmıştır. Aşağıda kullanılan KİT formuna ilişkin örnek yer almaktadır.

Tablo 1: Örnek KİT Formu

Aşağıdaki kavramlara ilişkin aklınıza ilk gelen kelimeleri boşluklara yazınız. Süreniz bir dakikadır. Lütfen zihninizde beliren ilk kelimeleri kullanınız.	
Muhasebe Eğitimi	
Muhasebe Eğitimi	
Muhasebe Eğitimi	
Muhasebe Eğitimi	
Aşağıdaki kısma muhasebe eğitimine ilişkin aklınıza ilk gelen cümleyi yazınız.	
İlgili Cümle:	

5. BULGULAR

Aşağıdaki kelime ilişkilendirme testi ile öğrencilerin sırayla “muhasebe eğitimi” ve “muhasebeci” anahtar kavramlarına yönelik ilk çağrışım kelimelerine ve tekrar sıklığına yer verilmektedir.

Tablo 2: “Muhasebe Eğitimi” Kavramı İçin Kelime İlişkilendirme Testi Frekans Tablosu

Muhasebe Eğitimi Kavramıyla İlişki Kelimeler					
Sermaye (11)	Kayıt(8)	Kar-Zarar (6)	Aktif-Pasif (1)	Kod (3)	Hesap Planı (5)
Banka (13)	İşyeri(1)	Bilanço (26)	Kasa (19)	Hesap (24)	Para (35)
Yevmiye Defteri (8)	Rakamlar(3)	Sayısal (2)	Zor (7)	Gelir-Gider(8)	Defteri Kebir (2)
Ticari.Mallar (2)	Muhasebe(1)	Şirket (4)	Tüccar(1)	İş (5)	Maliyet (2)
Özkaynaklar(1)	Hesaplama (5)	Uzun Süreç(1)	Kaydetmek (2)	Sınıflandırma k (4)	Raporlamak (2)
Kalem (2)	Senet (3)	Defter (9)	Bilgisayar (3)	Hesap Makinesi (12)	Varlıklar (7)
Kaynaklar (4)	Kar (5)	Finansal(1)	Ticaret (3)	İşletme (8)	Finans (6)
Sıkıcı (1)	Kötü(1)	İşlem (8)	Rakam(1)	Dengelemek(1)	Fatura (2)
Uygulama(1)	Programlama(1)	Zeka(1)	İtibar (1)	İş Olanacağı(2)	Mantık(3)
Meslek (9)	Genel Muhasebe(1)	Sınıf(1)	Dosya(1)	Öğretim Görevlisi(2)	Rapor(1)
Alacak Verecek(1)	Kitap(1)	Vadeli Hesap(1)	Vergi(3)	Borç Alacak (4)	Alıcılar(2)
Strateji(1)	Grafik (2)	Not(1)	Tablo(1)	Borçlu(1)	Maaş(1)
Girdi Çıktı(1)	Üniversite(3)	Kurs(1)	Hesap İşleri(1)	Hesap Kitap (2)	Bol Pratik(1)
Mali Müşavir(3)	Döviz (2)	DERS(2)	İşletme (5)	Problem(1)	İhtiyaç(1)
Özetleme(1)	Maliye(1)	Sayı (5)	Düzenlemek(1)	Tekdüzen(1)	Giderler(1)
Mizan (2)	Borç(1)	Sistematik(1)	Mal(1)	Uğraş (1)	İşlemler(1)
Gelir(2)	Mali Tablolar(2)	Excel(1)	Kişilik(1)	Tutarlılık(1)	Demirbaşlar(3)
Faiz Gelirleri(1)	Finans Müdürü(1)	Hesap Yapma(1)	Kayıt Defteri(1)	Karmaşık (2)	Hesaplar(2)
Staj (1)	Emek(1)	Gider(2)	Kariyer(2)	Finansal Yönetim(1)	Ekonomi(2)
Satıcılar(1)	KVYK(1)	Sınav(1)	Dönem Sonu(1)	Kağıt (2)	Çok Konu(1)
Amortisman(1)	Çekler (2)	Faiz(1)	Aktif(1)	Alacak Defteri(1)	Muhasebeciler(1)
Masa Baş(1)	Yurtiçi Satışlar(1)	İlginç(1)	Karışık(1)	Gelir Tablosu (1)	Evrak(1)
Masa(1)	Ücret(1)	Okul(1)	Hesap Kodu(1)	Büyük Defter (1)	Kaynak(1)
Yevmiye(1)	Şeffaf(1)	Güç(1)	Özgüven(1)	Faydalı(3)	Kanıt(1)

Muhasebe Eğitimi Kavramıyla İlişkilendirilen Toplam Kelime Sayısı: 144 Elde Edilen Kelimelerin Tekrar Edilme Sayısı: 433

Çalışmada öğrencilerden muhasebe eğitimi anahtar kavramına yönelik ilk zihinlerinde beliren dört kelimeyi yazmaları istenmiştir. 132 öğrenciden elde edilen muhasebe eğitimi kavramına yönelik 144 farklı kelime toplam 433 kez tekrar edilmiştir. Öğrencilerden elde edilen cümle sayısı 95 tir. Çalışma

Uygulamada ve Teoride Muhasebe Tartışmaları

evreni için kelime sayısı $132 \cdot 4 = 528$ olarak hesaplandığında $433/528 = \%82$ oranında bir cevap oranı söz konusudur. Cümleler için bu oran $95/132 = \%72$ dir. Kelimelerin çoğunluğunun muhasebe eğitimi ile doğrudan ilgili olduğu görülmektedir. Muhasebe eğitimi kavramı ile en çok ilişki kurulan ve tekrar edilen kelimeler, para(35); bilanço(26); hesap(24) ve kasa(19) dur. Öğrencilerin kullandıkları kelimeler incelendiğinde, muhasebe derslerinde ele alınan konulara yakın kavramlar olduğu görülmüştür. Bu durum öğrencilerde muhasebe derslerine yönelik öğrenme açısından olumlu değerlendirilebilir. Kullanılan kelimeler içinde “uzun süreç, sıkıcı, kötü, uğraş, karmaşık, çok konu, karışık, güç” gibi olumsuz algı barındıran kelimeler olsa da bunların toplam içindeki oranı oldukça düşüktür. Yine cevaplara, “ihtiyaç, iş olanağı, itibar, faydalı” gibi olumlu duygu kelimeleri olması da sevindiricidir.

Öğrencilerin muhasebe eğitimine yönelik cümleleri beş kategoride incelenmiştir. Bunlar: “İşlevlerine Dikkat Çeken”, “Meslek Olarak Nitelendiren”, “Faydalarına Dikkat Çeken”, “Önemine Dikkat Çeken”, ve “Zorluklarına Odaklanan” dir. Her bir kategoriye ilişkin örnek cümleler aşağıdaki tabloda görülmektedir:

Tablo 3. Katılımcıların Muhasebe Eğitimi Kavramına İlişkin Cümleleri

Örnek cümleler	
İşlevlerine Dikkat Çeken	Muhasebe eğitimi kurumların hesaplarını kaydetmemizi ve sonuçlandırmamızı sağlar. Muhasebe eğitimi mali işlemleri para ile ifade edilecek şekilde kaydetmeyi, sınıflandırmayı, özetlemeyi ve bu doğrultuda rapor edip sonuçlarını yorumlamamızı, analiz etmemizi sağlar. İşletmelerin kayıt, kontrol işlerini yaparken veya bir işletmeci olmadan önce mutlaka alınması gereken eğitimdir. Muhasebe eğitimi alan insanlar işletmelerin muhasebesini tutar, bu sayede işletmelerin kar- zararını, gelir ve giderini dönemsel olarak görebiliriz. Muhasebe eğitimi, işletmelerdeki finansal işlerin defterini tutmaktır. Muhasebe eğitimi işletmelerin dönemsonunda başarılı veya başarısız olduğunu gösteren

Uygulamada ve Teoride Muhasebe Tartışmaları

	<p><i>eğitimidir. Muhasebe eğitimi bir işletmenin varlık-kaynak-gelir ve gider hesaplarının kaydının tutulması için alınan eğitimidir. Muhasebe eğitimi işletmeyle ilgili ekonomik verileri belirler, biriktirir, işler, sınıflandırır, özetler ve raporlar.</i></p>
Meslek Olarak Nitelendiren	<p><i>Mali müşavir olmak isteyenler muhasebe alanında başarılı olmalıdır, bu da iyi bir muhasebe eğitimiyle olur. Muhasebe eğitimi aldıktan sonra mali müşavir olabilmek için belirli sınavlara girmek gerekir. Muhasebe eğitimi ileriki meslek hayatımda yardımcı olabilir. Muhasebe insanın pratikliğini ve kolay kaçış yollarını bulmayı, ayrıca iş bitirici eleman olmayı öğreten bilim dalıdır ve her idari çalışan için istisnasız bir şekilde elzemdir. Gelecekte yöneleceğimiz muhasebe dalyyla ilgili temel atar. Muhasebe eğitimi insanın ileride gireceği her hangi bir şirkette hesap tutmayı ve finansı öğretir; ayrıca terfi alabilmemiz için gerekli bilgileri sağlar. Muhasebe eğitimi rahat yaşam koşulları sağlayan kariyer fırsatları sunan bir eğitimidir. İleride muhasebeci olmayıp farklı bir işte çalışsak bile temel muhasebe eğitimi sayesinde en azından ne kadar vergi ödenmesi gerekir bilebiliriz. Muhasebe eğitimi, ileride işe alınmam açısından kapsamlı, önemli bir derstir. Muhasebe eğitimi bir işleme öğrencisi olarak kalifiye bir işletmeci olmam için gereklidir. Muhasebe eğitimi ileride kendi kurduğum işimde bana çok yardımcı olacak. Muhasebe eğitimi bankacı olabilmek için gereklidir. İş hayatımız için gereklidir. İş olanağı fazla olduğundan, fazlasıyla tercih edilen bir eğitim. Muhasebe eğitimi bana ek bir meslek kazandırır. Muhasebe eğitimi iş bulmamız için gereklidir.</i></p>
Faydalarına Dikkat Çeken	<p><i>Muhasebe eğitimi, işletmenin, para ve hesaplarını dolayısıyla kasasını korumaya yarar. Muhasebe eğitimi sayısal zekâmızı daha çok arttırmaya yardımcı olacak bir derstir. Muhasebe eğitimi tüm bölümlerde okuyan öğrencilere ileride iş hayatlarında faydalı olacak bilgiler sağlar. Muhasebe eğitimi iş dünyasında şirkette olan gelir giderleri daha açık bir şekilde kontrol etmemizi sağlar. Muhasebe eğitimi, şirket yönetimi için gerekli bilgileri sağlar. Muhasebe eğitimi paranın olduğu her yerde yani hayatımızın her alanında para yönetiminde ve bütçemizi oluşturmada işimize yarar. Muhasebe yapmak paramızı kontrol altına almamızı sağlar; ayrıca işimizdeki gelir gider dengesini sağlar. Muhasebe eğitimi ileride kendi okuduğumuz bölümde ilerleyip kendi işimizi yapmamız için gereklidir. Muhasebe eğitimi bir işletmenin mali işlerini yürütmeyi kolaylaştırır. İşletmelerin hesap hareketlerinde izlenmesi gereken yolları öğretir. Muhasebe kendimizi geliştirip her konu ve alanda hesap, işlem gibi konularda ilerleyip bilgi sahibi olmaktır. Muhasebe</i></p>

Uygulamada ve Teoride Muhasebe Tartışmaları

	<p>eğitimi, muhasebe alanında gelişmemizi ve temel bilgileri öğrenmemizi sağlayan eğitimdir. Muhasebe eğitimi gelecekte İngilizce olarak Yüksek Lisans yapmak istememe katkı ve imkan sağlıyor. Muhasebe eğitimi iyi bir finansçının doğru analizler ve bakış açılarıyla bakmasını sağlayacak eğitimdir. Şirket yönetimi, muhasebe sistemi sayesinde, şirketin mali durumu hakkında bilgi sahibi olur ve ona göre planlamalar yapar. Hesap ve kitabın olmadığı yerde büyümeden bahsedilemez Muhasebe eğitimi bir işletmenin girdi ve çıktılarını düzenlememizde bize fayda sağlar. Muhasebe eğitimi mesleğimde bana kolaylık sağlar. Muhasebe eğitimi, ortaklar, çalışanlar ve devlet için şeffaf ve güvenilir kanıtları okuyabilmeyi sağlar.</p>
Önemine Dikkat Çeken	<p>İşletme okuyanların kesinlikle geliştirmeleri gereken daldır. Muhasebe işletmeler için, işletmedeki muhasebe süreçlerini anlayabilmek için her zaman çok önemlidir. Muhasebe eğitimi şirketlerin girdilerini çıktılarını hesaplamak için gerekli bir eğitimdir. Muhasebe eğitimi gereklidir çünkü olmazsa işletmelerin düzeni bozulur. Her işletmeci yönettiği iş yerinin muhasebesini yapmak veya kontrol etmek zorundadır. Muhasebe eğitimi girdiğimiz bir iş yerinde gelir ve gider hesaplamaları, bütçe ve para yönetimi ile ilgili sorunları halletmemizde büyük rol oynar. Muhasebe işletmenin lokomotifidir, bu yüzden çok önemlidir. Muhasebe eğitimi işletme için; onu ayakta tutabilmek için olmazsa olmazdır. İşletmenin en önemli departmanı olan muhasebe için muhasebe eğitimi oldukça önemlidir. Muhasebe verileri hayatımıza yön verir; muhasebe eğitimi paraya bakış açımızı değiştirir. Muhasebe eğitimi iş hayatında ilerlememizde etkilidir. Muhasebe bir işletmenin temelidir. İşletmenin mali işlerini yapabilmek için gördüğümüz gerekli olan eğitimdir. Muhasebe eğitimi tutarlılık ve tarafsızlık için önemli bir derstir. Muhasebe eğitimi nitelikli bir muhasebeci olabilmek için alınması gereken eğitimdir. Muhasebe işletmenin annesidir. Çünkü işletmeyi büyütür, emek verir ve geleceğini görmesini sağlar muhasebe eğitimi gerek kendi hayatımızın finansal kısmını gerekse işletmelerin sürdürülmesini sağlamak için gereklidir. Muhasebe, işletmenizin tüm mekanizmasının doğruluğunu ve maddi istikrarını kontrol etmenin en önemli, etkili ve gerekli unsurudur.</p>
Zorluklarına Odaklanan	<p>Muhasebe eğitiminde başarmak için fazlasıyla sayısal zeka ve matematik bilginin olması gerekli. Zor ve ilgi gerektiren bir süreçtir. Hem öğreten hem öğrenen kişiler için çok sabır ve emek gerektiren bir süreçtir. Muhasebe eğitimi okullarda bilgisayarla alınması gereken bir eğitim olduğundan teorik anlatımda çok anlaşılıyor. Muhasebe</p>

Uygulamada ve Teoride Muhasebe Tartışmaları

	<i>eğitimi gereklidir ama hakettiği değeri görmüyor bence. Çok fazla ezber gerektiren hesap var ve işleyişleri çok farklı. Çok fazla muhasebe dersi var, her birindeki konular çok ayrıntı istiyor.</i>
--	---

Tablo 4: “Muhasebeci” Kavramı İçin Kelime İlişkilendirme Testi Frekans Tablosu

Muhasebeci Kavramıyla İlgili Kelimeler					
Hesaplayıcı (5)	Defteri Kebir (3)	Sermaye(1)	Varlık(1)	Kaynak(1)	Kağıtlar(1)
Kaydeden (6)	Dikkatli (3)	Kurnaz(1)	Düzenli(2)	Sayısal Zeka(1)	Katı(1)
Analizci(1)	Analitik(2)	Matematik (5)	Hesaplama(5)	Yönetim(2)	Disiplin (3)
Raporlayan(1)	Kontrolcü (2)	Üretken(1)	Yapıcı(1)	Sosyal(1)	Kontrol(3)
Fişler(1)	Faturalar (10)	Yorgun(3)	Müşavir (4)	Serbest(1)	Yönetici(1)
İş(2)	Şirket(5)	Para (23)	Güven(2)	SMMM (4)	Ymm (2)
Finansal(1)	Rapor(5)	Mali Müşavir (7)	Makbuz(2)	Belge(2)	Nakit(1)
Vergi (16bi)	Masa (2)	Bilgisayar(10)	İşlem (4)	Mükellef(1)	Dolar(1)
Akıllı(4)	Fikir(1)	Zeki(6)	KDV (4)	Gelir Vergisi(1)	Zeka (2)
Bilanço(6)	Soğuk(1)	Çekler(1)	Kasa (8)	Ekonomi (4)	Bilimsel(1)
Maaş(2)	Bilgili(2)	Yasallık(1)	Gömlek(1)	Kayıt (9)	Beyaz Gömlek(1)
Dürüst(2)	Titiz(2)	Hesap Makinesi (9)	İşletme (11)	Defter (8)	Ödeme(2)
Gelir Tablosu (1)	Yevmiye Defteri(3)	Demirbaş(1)	SMMMO(1)	Evrak (3)	Büro (4)
Para Kontrolü(1)	Banka (5)	Hesap (15)	Beyanname(1)	Tahakkuk(1)	Finansal Bilgi(1)
Kalem(1)	Doğru(1)	Güvenilir(1)	Radikal(1)	Samimi(1)	Gelir-Gider Takibi(1)
Maliyet Hesaplaması(1)	Finansal Raporlar(1)	Vergi Takibi(1)	Finans (3)	Belgeleme(1)	Finans Müdürü(1)
Toplantı(1)	Sorumluluk(1)	Gözü Bozuk(1)	Geçim(1)	Memur(4)	Yavaş(1)
Büyük Defter(1)	Dönem Sonu (1)	Raporlar(2)	Envanter(2)	Gelir-Gider (6)	Meslek (6)
Analiz Etme(1)	Özetleme (2)	Sınıflandırma(2)	Yorumlama(2)	Parayla Uğraş(1)	Sorgular(1)
Yardımcı(1)	Gerekli(1)	Maddiyat(1)	Sakin (1)	Kar-Zarar(2)	Borç Alacak(1)
İşlemsel Yetenek(1)	Sistematik (3)	Aidat (1)	İşçi(2)	Değerli(1)	Kahraman(1)
Pratiklik(1)	Analiz(3)	Tarafsızlık(1)	Hesap Planı (2)	Önemlilik(1)	Dönemsellik(1)
Yıl Sonu(2)	Mizan(1)	Muhasebe (3)	Büro Yönetimi(1)	Döviz(1)	Hesap Yapan(1)
Hesap Kapama (1)	Dakik(1)	Planlama(1)	Yükselemeye n(1)	Hesap Tutar(1)	Sıkı Çalışır(1)
Masabaşı(2)	Asgari Ücret(1)	Karmaşık(1)	Çalışkan (5)	Yoğunluk (1)	Servet(1)
Kar(1)	Ofis Çalışanı(1)	İlginç(1)	Ofis(2)	Uzman(1)	Saat(1)
Başarılı (2)	Çizelge(1)	Makine(1)	Zengin(2)	Para Kurdu(1)	Hesaplayan(1)

Uygulamada ve Teoride Muhasebe Tartışmaları

Gözlüklü(3)	Maliye(1)	Excel(1)	Düzen(1)	Düzenleyici(1)	Danışman(1)
Yorucu İş(1)	İşlemler (1)	Kitap(1)	Fiş(1)	Vicdanlı(1)	Hesap Tutucu(1)
Resmi (1)	Dönem(1)	Muhasebe Fişleri(1)	Çözüm Odaklı(1)	Kayıtlar(1)	Tablolar(1)
Kayıt Tutma(1)	Meraklı(1)	Denetim(2)	Mali İşler(1)	Z Raporu(1)	Stok Takibi(1)
Tutarlı(1)	Rutin(1)	Önemli(1)	Standart(1)	Sert(1)	Sessiz(1)

Muhasebeci Kavramıyla İlişkilendirilen Toplam Kelime Sayısı:192 Elde Edilen Kelimelerin Tekrar Edilme Sayısı:430

*Muhasebeci kavramına ilişkin 132 öğrenciden cevap olarak alınan 192 farklı kelime toplam 430 defa tekrar edilmiştir. Öğrencilerden elde edilen cümle sayısı 112 dir. Çalışma evreni için kelime sayısı $132*4=528$ olarak hesaplandığında $430/528=\%82$ oranında bir cevap oranı sözkonusudur. Cümleler için bu oran $112/132=\%84$ dür. Muhasebeci anahtar kavramı için en çok ilişki kurulan ve tekrar edilen kelimeler; para (23); vergi (16) ve hesap(15) tir. Kelimelerin genellikle muhasebe meslek mensuplarının yaptıkları işle ilgilidir. Kullanılan kelimeler incelendiğinde, muhasebe meslek mensuplarının kayıt tutma, hesap yapma, beyanname ve rapor düzenleme işlevlerine ağırlık verildiği görülmektedir. Kullanılan kelimeler içerisinde “dikkatli, düzenli, zeki, dürüst, üretken, güvenilir” gibi olumlu duygular barındıran ifadeler mevcuttur. Az da olsa “ kurnaz, yorgun, soğuk, yoğun, para kurdu, sert” gibi olumsuz algı içeren kelimeler de kullanılmıştır.*

Öğrencilerin muhasebeci kavramına ilişkin kurdukları cümleler “Görev ve Sorumluluklarına Dikkat Çeken” , “Yeteneklerine Odaklanan”, Kişiliğine Dikkat Çeken”, “Önemine Odaklanan” ve “Zorluklarına Dikkat Çeken” olmak üzere beş kategoride sınıflandırılmıştır. Örnek cümleler aşağıda Tabloda görülmektedir:

Tablo 5: Katılımcıların Muhasebeci Kavramına İlişkin Cümleleri

Örnek cümleler	
Görev ve Sorumluluklarına Dikkat Çeken	<i>Bir işletmenin hesaplarını tutan ve muhasebe düzenini sağlayan kişidir. Muhasebeci önemli ve gerekli mali nitelikli raporları yönetime sunar. Muhasebeci gelir giderleri düzenleyen, kontrol eden ve doküman halinde sunan bir beyaz yakalı çalışandır. İşletmelerin hesap</i>

Uygulamada ve Teoride Muhasebe Tartışmaları

	<p>hareketlerini ve fonksiyonlarını takip eden kişi. Muhasebeci mali işlerden sorumludur. Muhasebeci şirketlerin parasının hesabını yapar ve hesap işlerini yönetir. Muhasebeci çalışanların maaşlarını hesaplayıp yatırır. İşletmenin mali kaynaklarının hareketlerini sınıflandırır. Kurumların varlıklarını ve kaynaklarını izleyen, gerekli müdahaleleri yapan kişidir. Muhasebeci gelir gider tablosu hazırlar. Muhasebeci çalıştığı kurumun finansal sorumluluğunu alan ve denetleyen kimsedir. Bir işletmenin veya şirketin defter kaydını tutan, faturaları işleyen kişidir. İşletmenin finansal açıdan hangi kararları vermesi gerektiğini belirleyen kişi. Bir işletmenin varlıklarını ve mali kaynaklarının hareketlerini kayıt altına alma, sınıflandırma, özetleme, analiz etme ve yorumlama gibi işlevleri yapan kişiye denir Muhasebeci iş yerindeki işleri kolaylaştırır. Muhasebeci belgelerle birlikte yevmiye defterine yazıp, gelir-gider ve kar-zararı hesaplar. Şirketlerin politikasını ve ihtiyacını idare eden kişi. İşletmelerin varlıklarını ve kaynaklarını inceleyip kaydeden kişi. Şirketteki durumları analiz edip dönem sonu hesaplarını kapatıp hesaplayan meslek grubu. Mükellefe her daim bilgi veren, vergi borcunu hatırlatan ve onu doğru yönlendiren uzmandır.</p>
Yeteneklerine Odaklanan	<p>Muhasebeci analitik zeka ve yeteneği ile beraber finansal bilgileri kayıt eden kişidir. En zeki insanlar arasındadır. İşini en iyi şekilde yapan, akıllı ve yetenekli kişilerdir. Her şirketin muhakkak yetenekli bir muhasebeciye ihtiyacı vardır. Muhasebeci sayısal yönü gelişmiş, hesap işlerinden iyi anlayan, olayları farklı gösterme yeteneğine sahip kişilerdir. Muhasebeciler dikkatli ve para yönetme becerisi yüksek insanlardır.</p>
Kişiliğine Dikkat Çeken	<p>Düzenli ve sorumluluk sahibi biridir. Muhasebeciler mükellefleri sayesinde edindikleri çevreden ötürü sosyallerdir. Muhasebeci bir şirketi hem batırır hem çıkarır bu yüzden tarafsız olmalıdır. Disiplinli, sorumluluk sahibi ve titizdir. Dürüst olmak zorundadır. İşine çok duyarlı ve pratik insanlardır. Dikkatli ve ayrıntıya önem veren insanlardır. Stresli bir hayatları var.</p>
Önemine Odaklanan	<p>Kariyer imkânları çok geniştir, özellikle denetim alanında ilerleyenler için iş fırsatları çoktur. Bir işletmede mutlaka olması gereken, hesap işlerini bakan muhasebe eğitimi almış çalışan. Muhasebeci olmak, şirkette tüm mali işlerde büyük bir sorumluluk almak demektir. Muhasebeci, firmalar için olmazsa olmaz bir önem taşır. Bölümümü bitirince kendime muhasebe bürosu açacağım. Muhasebecilik ülkemizde hem işletmeler hem devlet için gerekli ve yeri doldurulamaz bir meslektir. Muhasebeci işletmenin ekonomik danışmanıdır. Muhasebeciler firmaların sağlıklı işleyişi için gereklidir. Muhasebeciler saygı duyulması gereken kişilerdir. Doğru vergi</p>

Uygulamada ve Teoride Muhasebe Tartışmaları

	<i>hesaplamak ve doğru kar açıklamak için önemi çok büyük olan meslek grubudur.</i>
Zorluklarına Dikkat Çeken	<i>Çok büyük sorumluluklar ve yükümlülükler taşıyan bir iş adamıdır. Muhasebeci kayıtlarda, gelir ve gider hesabı yaparken çok dikkatli olmak zorundadır. Muhasebeci mali işlerden sorumludur. Oldukça yüksek dikkat gerektiren bir meslektir. Muhasebeciler her geçen gün yükü daha artmasına rağmen büyük özveriyle çalışan kişilerdir. Yoğun tempoda dikkatli bir şekilde muhasebe işlerini yürüten kişi. Muhasebeciler hayatı yoğun ve koşturmacalıdır, hep birşeyleri yetiştirmeye çalışırlar. Muhasebecilerin hepsi çok zengin sanılır fakat birçoğu zengin değildir. Kesinlikle zoru başaran bir kişidir. Yoruca, vücudu değil beyni yoran meslek. Masabaşı çok çalışıyor gibiler. Disiplinli olan asla gözünden bir şey kaçırmaması gereken kişidir. Muhasebeciler genelde yorgun, stresli ve sakin olur. Hataya yer olmayan meslektir.</i>

6. SONUÇ

Muhasebe eğitiminde öğrencilerin muhasebeye ve muhasebe mesleğine yönelik algı ve tutumlarının tespiti eğitim sürecinin etkinliği açısından önemlidir. Öğrencilerin algılarının ortaya çıkarılmasında kullanılacak yöntemlerden biri de Kelime İlişkilendirme Testi(KİT)dir. Kelime ilişkilendirme testi ile öğrencilerin zihinsel yapılarındaki muhasebe algısına ilişkin durum tespiti yapılarak, değişimin izlenmesi ve oluşabilecek kavram yanlışlarının azaltılması mümkündür. Kelime ilişkilendirme testi en basit şekliyle bir veya bir seri anahtar kelimenin öğrencilere neyi çağrıştırdığının sözlü veya yazılı formda istenmesidir (Ay, 2011). Alanyazında birçok farklı alanda ve farklı kavramlara ilişkin kullanılan KİT'ler bu çalışmada İşletme bölümü öğrencilerinin muhasebe eğitimi ve muhasebeci kavramına ilişkin bilişsel yapılarının tespiti için uygulanmıştır. Elde edilen verilerin öğrencilerin muhasebe derslerine ve muhasebe mesleğine ilişkin olumlu algılarının artırılabilmesi için çözüm yolları bulunmasında faydalı olabileceği düşünülmektedir. Bu amaçla, daha önce farklı lisans seviyelerinde muhasebe dersi almış 132 öğrenciye KİT uygulaması yapılmıştır.

Çalışmada muhasebe eğitimi ve muhasebeci anahtar kavramları öğrencilere ders esnasında uygulanmıştır. Uygulama öncesi öğrencilere konu ile ilgili bilgi verilmiştir. Öğrencilerden her bir kavrama ilişkin çağrışım yapan dört kelimeyi cevap olarak yazmaları istenmiştir. Aynı zamanda her kavrama ilişkin birer cümle yazmaları için süre verilmiştir.

Araştırma sonucunda, öğrenciler tarafından en fazla tekrar edilen kelimelerin muhasebe eğitimi için “*para(35); bilanço(26); hesap(24) ve kasa(19)*”; muhasebeci anahtar kavramı için “*para (23); vergi (16) ve hesap(15)*” olduğu görülmüştür. Öğrencilerin muhasebe eğitimine ilişkin kullandıkları kelimeler incelendiğinde, muhasebe derslerinde ele alınan konulara yakın kavramlar olduğu görülmüştür. Bu durum öğrencilerde muhasebe derslerine yönelik öğrenme açısından olumlu değerlendirilebilir. Kullanılan kelimeler içinde “uzun süreç, sıkıcı, kötü, uğraş, karmaşık, çok konu, karışık, güç” gibi olumsuz algı barındıran kelimeler olsa da bunların toplam içindeki oranı oldukça düşüktür. Yine cevaplara, “ihtiyaç, iş olanağı, itibar, faydalı” gibi olumlu duygu kelimeleri olması da sevindiricidir. Muhasebeci anahtar kavramı için kullanılan kelimelerin ise genellikle muhasebe meslek mensuplarının yaptıkları işle ilgili olduğu görülmüştür. Kullanılan kelimeler incelendiğinde, muhasebe meslek mensuplarının kayıt tutma, hesap yapma, beyanname ve rapor düzenleme işlevlerine ağırlık verildiği görülmektedir. Kullanılan kelimeler içinde “dikkatli, düzenli, zeki, dürüst, üretken, güvenilir” gibi olumlu duygular barındıran ifadeler mevcuttur. Az da olsa “kurnaz, yorgun, soğuk, yoğun, para kurdu, sert” gibi olumsuz algı içeren kelimeler de kullanılmıştır.

Genel olarak öğrencilerin muhasebe mesleği ve muhasebe eğitimine ilişkin algılarının olumlu olduğu söylenebilir. Öğrencilerin kullandıkları kelimeler her iki anahtar kavram için önemli ve gerekli olan kavramlara ilişkindir.

KAYNAKÇA

- Ağca, A. ve Zeytinoglu, E. (2008), “Mevcut Muhasebe Eğitimi Değişmeli mi? Öğrencilerin Muhasebe Mesleğine Karşı Tutumları Üzerine Bir Araştırma”, XXVII.Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu-, 23-27 Nisan, Antalya, ss. 3-26.
- Akın, H. ve Ay, M. (2019). Öğrencilerin Muhasebe Öğrenmeye İlişkin Algılarının Tespitinde Metaforik Bir Yaklaşım. *Sosyal Bilimler ve Eğitim Dergisi*, 2 (2) , 254-274.
- Akpınar, S. ve Yıldız, Ş. (2018). Muhasebe Eğitimi Alan Öğrencilerin Muhasebe Algılarına Yönelik Metaforlar. *Muhasebe ve Finansman Dergisi* .(77).91-114.
- Akpınar, S. ve Yıldız, Ş. (2017). Sosyal Paylaşım Sitelerinde Muhasebe Ve Muhasebeci Algısı: Ekşi Sözlük Üzerinden Bir Değerlendirme. Editörler:H. Kapucu, Ç. Bektur (Ed), *Current Debates In Accountingve Finance*. IJOPEC Publication Limited.(41-63).
- Aksoy, E., & Kılıç, F. (2023). Temel Eğitimini Tamamlayan Öğrencilerin, Atatürk İlkelerine Yönelik Bilişsel Yapılarının Kelime İlişkilendirme Testi (KİT) Aracılığı ile Belirlenmesi. *Abant İzzet Baysal Üniversitesi Eğitim Fakültesi Dergisi*, 23(1), 300-325.
- Aksu, İ., & Oral, T. (2017). Lisans Öğrencilerinin Muhasebe Dersine Yönelik Algı Tutum Ve Başarı Durumlarına İlişkin Bir Araştırma. *Journal Of Social And Humanities Sciences Research*, 4(12), 706-717.
- Akyurt, H. (2020). Turizm Lisans Öğrencilerinin Kelime İlişkilendirme Testi Yöntemi İle Turizm Eğitimi Algılamalarının Ölçülmesi: Giresun Üniversitesi örneği. *Türk Turizm Araştırmaları Dergisi*, 3(3), 759-774.

- Apak, İ. (2020). Ön Lisans Öğrencilerinin Muhasebe Derslerine Yönelik Tutumları Üzerine Bir Araştırma. *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 20 (40), 227-236.
- Apak, İ. (2021). Muhasebe Kariyeri Tercihi: Ön Lisans Öğrencileri Üzerine Bir Araştırma, *İşletme*, 1(2), 15-28.
- Ay, M. (2011). Conceptual Frameworks Of University Students Regarding Accounting. *African Journal of Business Management*, 5(5), 1570-1577.
- Aygün, D.ve Gerekan, B.(2012), “Muhasebe Dersini İlk Defa Alan Öğrencilerin Derse Yönelik Algılarının Tespiti: Karşılaştırmalı Bir Alan Araştırması”, *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, Sayı 18, ss. 48-62.
- Bahar, M., & Hansell, M. H. (2000). The Relationship Between Some Psychological Factors And Their Effect On The Performance Of Grid Questions And Word Association Tests, *Educational Psychology: An International Journal of Experimental Educational Psychology*, 20(3), 349-364.
- Bahar, M., & Özatlı, S. (2003). Kelime İlişkilendirme Test Yöntemi İle Lise 1. Sınıf Öğrencilerinin Canlıların Temel Bileşenleri Konusundaki Bilişsel Yapılarının Araştırılması. *BAÜ Fen Bilimleri Enstitüsü Dergisi*, 5 (2), 75-85.
- Bozyiğit, R. ve Kaya, B. (2017). Coğrafya Öğretmen Adaylarının Doğal Afetlerle İlgili Bazı Kavramlar Hakkındaki Bilişsel Yapılarının Belirlenmesi. *Marmara Coğrafya Dergisi*, 35, 55-67.
- Bucak, T. Ve S. Yiğit, (2020). Otel Mutfak Çalışanlarının Mutfak Teknolojilerine Yaklaşımlarının Kelime İlişkilendirme Testi ile Değerlendirilmesi: İzmir Örneği. *Journal of Tourism and Gastronomy Studies*, 2020, 8 (1), 489-500

- Coşkun, S., Kır, A., & Özbay, F. (2017). Meslek Yüksekokulu Muhasebe Bölümü Öğrencilerinin Muhasebe Eğitimine Bakış Açılarının Ve Mesleki Eğitimden Beklentilerinin Değerlendirilmesi. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, Özel Sayı, 314-329.
- Çalı, M. S., & Öndeş, T. (2023). Finans İle İlgili Eğitim Alan Kişilerin “Finans” Kavramıyla İlgili Bilişsel Yapılarının Kelime İlişkilendirme Testi İle Belirlenmesi. *Artvin Çoruh Üniversitesi Uluslararası Sosyal Bilimler Dergisi*, 9(1), 224-241.
- Çardak, O. (2009). The Determination Of The Knowledge Level Of Science Students On Energy Flow Through A Word Association Test. *Energy Education Science And Technology*, 1(1), 139-155.
- Çevik, Z. (2022). Muhasebe Meslek Mensupları İle İletişimin Muhasebe Meslek Algısına Etkisi. *Mali Çözüm Dergisi/Financial Analysis*, 32(169).171-187.
- Çevik, Z. Ve Yıldız, Ş.(2021). Koronavirüs Salgını Döneminde Muhasebe Dersi Alan Öğrencilerin Uzaktan Eğitime İlişkin Algılarının Ölçülmesi. Editörler: A.Vecdi Can ve Metehan Küçüker. Gazi Kitabevi. Pandemi Sürecinde Muhasebe ve Finans.427-449.
- Doğan, Ö. (2023). “Kelime İlişkilendirme Testi” İle Muhasebe Algısının Tespiti: Lisans Öğrencileri Üzerinde Bir Araştırma. *Muhasebe Ve Denetime Bakış*, 22(68), 263-276.
- Duman vd.(2021), Ön Lisans Öğrencilerinin Muhasebe Derslerine Yönelik Tutumlarının Belirlenmesi Üzerine Bir Araştırma: Aksaray Üniversitesi Ortaköy MYO Örneği, 812-827. (<https://www.researchgate.net/>)

- Ekici, G. ve Kurt, H. (2014). Öğretmen Adaylarının Aids Kavramı Konusundaki Bilişsel Yapıları: Bağımsız kelime ilişkilendirme testi örneği. *TSA*, 18(3), 267-306.
- Ercan. F., Taşdere, A., & Ercan, N. (2010). Kelime İlişkilendirme Testi Aracılığıyla Bilişsel Yapının Ve Kavramsal Değişimin Gözlenmesi. *Türk Fen Eğitimi Dergisi*, 2, 136-154.
- Erol, İ. ve Demirel Utku, B. (2015), “Finansal Muhasebe Derslerinde Öğrencilerde Oluşan Kavram Yanılgılarının İncelenmesi”, *International Journal of Social Sciences and Education Research*, Cilt 1, Sayı 4, 1307-1319.
- Ertuğrul, İ.ve Özdemir, S. (2014), “Muhasebe Dersini Alan Ön Lisans ve Lisans Öğrencilerinin Derse Yönelik Tutumlarının Tespiti: Ege Bölgesinde Bir Uygulama”, *Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi*, Cilt 7, Sayı 1, 204-214.
- Fidan, C, Ağırbaş, İ. (2020). Muş Alparslan Üniversitesi Öğrencilerinin Genel Muhasebe Algılarına Yönelik Metaforlar. *Muhasebe ve Finansman Dergisi* , (87) , 15-32.
- Gökgöz, A. (2012), “Determination Of Perceptions About Accountants Through Metaphors:A Case Of Turkey”, *Interdisciplinary Journal Of Contemporary Research In Business*, Vol 4, No 2, June, pp. 62-71.
- Gökgöz, A. ve Dizkırıcı, A. S. (2013), “How is Accounting Perceived in Cognitive Level? A Study Based On Metaphor”, *International Journal of Education and Research*, Vol 1, No 7, July, pp. 1-6.
- Gör, Y. (2017). Farklı Eğitim Programlarındaki Öğrencilerin Finansal Muhasebe Dersine İlişkin Algılarına Yönelik Bir Uygulama: Çankırı Örneği. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, Özel Sayı, 369-380.

- Güler, M.; Ağca, A.; Boz, D. (2016), “İşletme Öğrencilerinin Muhasebe Algılarının Metaforlar Yardımıyla Anlatılması”, *Global Business Research Congress*, pp. 298-309.
- Işıklı, M., Taşdere, A. & Göz, N. L. (2011). Kelime İlişkilendirme Testi Aracılığıyla Öğretmen Adaylarının Atatürk İlkelerine Yönelik Bilişsel Yapılarının İncelenmesi. *Uşak Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 4(1), 50-72.
- Kaya, B., Aladağ, C., & Akkuş, A. (2021). Coğrafya Öğretmen Adaylarının Karst Topografyası İle İlgili Görüşlerinin Kelime İlişkilendirme Testi Ve Çizme-Yazma Tekniği İle Belirlenmesi. *International Journal of Geography and Geography Education*, 26(44), 55-74.
- Köse, T.ve Gürbüz, H. (2009), “Muhasebeye Giriş Dersine İlişkin Görüşleri Belirlemeye Yönelik Bir Araştırma: Eskişehir Osman Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F Örneği”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Cilt 11, Sayı 4, ss. 107-146.
- Kurnaz, E. ve Eyceyurt Batır, T. (2019). Genel Muhasebe Dersi Hakkında Üniversite Öğrencilerinin Metaforik Algıları: Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi örneği. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 21 (3), 829- 854.
- Kurt, Y. Ü. (2013). Lise Öğrencilerinin Çevre Sorunları Konusundaki Bilişsel Yapılarının Ve Alternatif Kavramlarının Belirlenmesi. *Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*, Necmettin Erbakan Üniversitesi Eğitim Bilimleri Enstitüsü, Konya.
- Onat, G. & Keskin, E. (2019). Organik Gıda Kavramının Kelime İlişkilendirme Testi Aracılığıyla Analizi. *Journal Of Tourism And Gastronomy Studies*, 7(4), 3275-3289.
- Özatlı, N. S. & Bahar, M. (2010). Öğrencilerin Boşaltım Sistemi Konusundaki Bilişsel Yapılarının Yeni Teknikler İle

Ortaya Konması. *Abant İzzet Baysal Üniversitesi Dergisi*, 10(2), 9-26.

Özbek, C. Yiğit (2015), “Farklı Eğitim Programlarındaki Öğrencilerin Genel Muhasebe Dersine İlişkin Algıları”, *Eğitim ve Öğretim Araştırmaları Dergisi*, Cilt 4, Sayı 2, 24-34.

Özcan, İ.; Ünal, F.; Helhel, Y. (2009), “Muhasebe Programı Öğrencilerinin Cinsiyet ve Öğretim Durumunun Muhasebe Mesleğine Yönelik Tutumları İle İlişkilendirilmesi”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı 41, Ocak, 170-181.

Özışık Yapıcı, O. (2022). Kelime ilişkilendirme testi ile akıllı turizm kavramının değerlendirilmesi. *Yaşar Üniversitesi E-Dergisi*, 17(65), 1- 14.

Özkaral, T. C., & Bozyiğit, R. (2021). Ortaokul 8. Sınıf Öğrencilerinin Yeryüzü Şekillerine Yönelik Algılarının Kelime İlişkilendirme Testi (KİT) Aracılığıyla İncelenmesi. *Avrasya Sosyal ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 8(2), 51- 63.

Polat, G. (2013). 9. Sınıf Öğrencilerinin Çevreye İlişkin Bilişsel Yapılarının Kelime İlişkilendirme Test Tekniği ile Tespiti. *Necatibey Eğitim Fakültesi Elektronik Fen ve Matematik Eğitimi Dergisi*, 7 (1), 97-120.

Sekizsu, B, Coşkun Arslan, M. (2020). Muhasebeye Metaforik Bir Bakış Açısı. *Uluslararası Muhasebe ve Finans Araştırmaları Dergisi*, 2 (2), 167-186.

Şimsek, M. (2013). Sosyal Bilgiler Öğretmen Adaylarının Coğrafi Bilgi Sistemleri (CBS) Konusundaki Bilişsel Yapılarının Ve Alternatif Kavramlarının Kelime İlişkilendirmesi Testi İle Belirlenmesi. *Researcher: Social Science Studies*, 1 (1), 64- 75.

- Timur, B. , İmer Çetin, N. , Timur, S. & Aslan, O. (2020). Kelime İlişkilendirme Testi ile Fen Bilgisi Öğretmenlerinin Bilimin Doğasına İlişkin Sahip Oldukları Kavramların İncelenmesi. *Gazi Üniversitesi Gazi Eğitim Fakültesi Dergisi*, 40 (1), 113-137.
- Tokcan, H. ve Yiter, E. (2017). 5. Sınıf Öğrencilerinin Doğal Afetlere İlişkin Bilişsel Yapılarının Kelime İlişkilendirme Testi (Kit) Aracılığıyla İncelenmesi. *Ahi Evran Üniversitesi Kırşehir Eğitim Fakültesi Dergisi (KEFAD)*, 18(1), 115–129.
- Yel, Ü., Çetin, T., & İnel, Y. (2019, Eylül 11-13). Ortaokul Öğrencilerinin Kültür Kavramına İlişkin Algılarının Kelime İlişkilendirme Testi Aracılığıyla İncelenmesi [Bildiri sunumu]. IV. Uluslararası Sosyal Bilimler Araştırmaları Kongresi, Türkistan, Kazakistan.
- Yıldırım, S. (2015), “Genel Muhasebe Dersi Alan Öğrencilerin Derse İlişkin Beklentileri ve Başarı Durumlarının Değerlendirilmesi”, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Cilt 14, Sayı 44, . 1.
- Yıldız, Ş., & Sharıfı, K. M. (2022). Yabancı Öğrencilerin Muhasebe Eğitimi Algılarının Kelime İlişkilendirme Testi İle Tespiti: Sakarya Üniversitesi Örneği. *Sosyal, Beşerî ve İdari Bilimler Dergisi*, 5(2), 114-134.

MUHASEBE MESLEĞİNDE ETİK VE MESLEK MENSUPLARININ ETİK ALGILAMALARI ÜZERİNE BİR UYGULAMA¹

Servet ÖNAL²

Meliha DEMİR³

1. GİRİŞ

Etik kavramı gündemde olan önemli bir konudur. Bu konu, ahlaki açıdan iyi ve kötü, doğru ve yanlış kavramlarıyla ilişkilidir. Bu açıdan, etik kavramı; kişisel ve toplumsal davranışlarda doğru olan, doğru olmayan, iyi ve kötü kavramlarını inceleyen, ahlaki ilke ve değerlerin tamamıdır. Ahlaki kavramları inceleyip belirli standartlar tanımlayan bir disiplindir (Sakarya ve Kara, 2010:57). Etik, yapılmış bir davranışı inceler ve kriterler belirler. Bu kriterler bir davranışı olumlu veya olumsuz, haklı veya haksız, değerli ya da değersiz gibi birtakım açılardan inceler. Etik insan ilişkilerinde ortaya çıkan davranışların iyi veya kötü şeklinde inceleme yapar (Karapınar ve Çevik, 2014:31). Etik, insan eylemlerinin özelliklerine odaklanarak insanları belirli şekilde davranmaya zorlar(Gilman,2005:5). Ahlak kelimesi, doğuştan ve sonradan kazanılan tutum ve davranışların manevi seviyesi şeklinde tanımlanabilir. Ahlak kavramı, etik kavramı anlamında da kullanılmaktadır. Etik kavramı, ahlakın yapısını ve esaslarını

¹ Bu makale yüksek lisans tezinden türetilmiştir

² Dr. Öğr. Üyesi, Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi, İ.İ.B.F., İşletme Bölümü
ORCID: 0000-0001- 5452-6938

³ Yüksek Lisans Mezunu, Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi, Sosyal Bilimler
Enstitüsü, İşletme ABD, ORCID: 0000-0003- 4678-9185

inceleyen insan davranışlarının doğru olup olmadığını tespit etmeye çalışan bir felsefe dalıdır. Etik kavramı, ahlak felsefesini ifade etmekte; ahlak kavramı ise hem ahlak bilimini hem de ahlak olgusunu ifade etmek için kullanılmaktadır(Türk, 2004:1). Etik ve ahlak kelimeleri genellikle birbiri yerine kullanılmakla birlikte aynı olduğu söylenemez. Ahlak, gelenek görenek ve toplumsal normlarla ilgili doğru davranışların neler olduğunu belirleyen yazısız standartları içerir. Etik ise daha çok bunları açıklayan yazılı kuralları ortaya koymaya çalışır(Elgin, 2006:17). Meslek etiği, çalışma hayatında kariyer sahibi olmak gayesiyle yapılması gereken, maddi kazanç sağlama ve adil olanı yapma arasındaki ikilemler hakkında araştırma yaparak çözüm yolları arar. Meslek etiği her işin uzun vadeli sürdürülmesi için yapıldığı düşünülürse bir işte karın anahtarıdır (Ayboğa, 2001: 31). Muhasebe meslek etiği ise muhasebe meslek mensuplarının mesleki faaliyetleri esnasında kamu yararı ve meslek etiğine uygun şekilde davranış sergilenmesi ve güvenilir bir biçimde sunulması anlamına gelmektedir (Yaşar, 2016: s. 341). Meslek mensuplarının yasalara bağlı olarak bu sorumluluklarını yerine getirmesi mesleğin güvenilirliği bakımından önem arz etmektedir (Ayan, 2015: 25). Mesleki etik kurallara uygun davranan meslek mensupları, muhasebe bilgilerinden yararlanan müşteri, işveren, kamu görevlileri ve yatırımcıların güvenli ve doğru bilgilere kavuşmasını temin edeceklerdir. Meslek mensupları etik ilkelere uygun davrandığı sürece saygınlıkları artacaktır. Böylece toplum nazarında muhasebe mesleği daha değerli olarak algılanacaktır(Gül, 2015:55). Etik eğitim bireylere en kısa zamanda etik ve ahlaki kültürü hayata geçirmek, etik ikilemlerle başa çıkmaya yönelik bir süreç olarak ortaya çıkmaktadır(Daştan vd.,2015:77). Muhasebe mesleği sıkı bir disiplin gerektirmektedir. Etik ve ahlaki konuların yeterince anlaşılması ve uygulanması için lisans ve lisansüstü programlarda muhasebe meslek etiği dersinin olması önemli bir zorunluluktur(Arslanoğlu, 2016: 76). 1989 yılında 3568 sayılı kanunla yürürlüğe girmiş olan

Serbest Muhasebecilik mesleği kaldırılarak, bu ünvanla çalışan meslek mensuplarının, sınavlarda başarılı olmak şartıyla Serbest Muhasebeci Mali Müşavir olabilmeleri yasayla düzenlenmiştir. Muhasebe mesleği, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir Kanunu ile meslek olma özelliğini kazanmıştır(Daştan, 2015:67).

Bu çalışmada muhasebe mesleğinde, etik, ahlak, etik eğitim konuları ele alınmıştır. Kahramanmaraş'taki Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin etik hakkındaki görüşleri, etiğin meslek hayatında nasıl yer aldığı, etik konusunda hassasiyetleri ve etik hakkında önerileri ifade edilmiştir. Bu amaçla Kahramanmaraş il merkezinde faaliyette olan muhasebe meslek mensupları üzerinde bir anket uygulanmıştır. Veriler SPSS 24 programı ile değerlendirilmiştir. Bu çalışmanın ikinci bölümünde literatür taraması, üçüncü bölümünde ise anket çalışma sonuçları yer almıştır.

2. LİTERATÜR

Karaman (2015)'ın çalışmasında Balıkesir'de faaliyette olan 143 bağımsız muhasebe meslek mensubu üzerine yaptığı çalışmada mesleki etik ilkelere uyma konusunda etki yapan faktörler, etik dışı davranışlara yol açan nedenler ve meslek mensupları etik algıları incelenmiştir. Muhasebe meslek mensuplarına muhasebe eğitimiyle birlikte etik eğitimlerin yapılması gerekliliği, sık sık mesleki etikle ilgili eğitim programları düzenlenmenin uygun olacağı, hizmet içi eğitimler ile meslek ahlakı bilinci oluşturulmak gerektiği sonucu ortaya çıkmıştır.

Güney ve Çınar (2012), yaptığı çalışmada meslek mensuplarının etikle ilgili görüşlerini belirlemek amacıyla Erzurum'da 102 SMMM'ye ulaşılmıştır. Bu çalışmada meslek

mensuplarının etik ilkeleri önemsedığı, mesleki kuruluşların etik eğitim vermesi için destek talep ettiği ortaya konulmuştur.

Aymankuy ve Sariođlan (2005), Balıkesir’de yaptığı çalışmasında meslek mensuplarının muhasebe meslek etiği konusunda tutumları, algıları ve bilgi düzeyleri değerlendirilmiştir. Muhasebe meslek mensuplarının etik konusunda ilgi duydukları ve yasal boşlukları mükellefler lehine yorumladıkları ortaya çıkmıştır.

Sayım ve Usman (2016), 30 muhasebe meslek çalışanı üzerine yaptıkları incelemede meslek mensuplarının etik algısını ölçmeyi amaçlamıştır. Meslek mensuplarının etik önemin farkında oldukları ancak mesleki odaların eğitim ve denetim faaliyetlerini artırmaları gerektiği sonucunu ifade etmişlerdir.

Kutluk ve Ersoy (2011), Antalya merkezde çalışan 150 SMMM üzerinde bir çalışma yapmıştır. Bu çalışmada SMMM’lerin etik algılarının demografik değişkenler açısından farklılaşmanın olup olmadığı belirlenmiştir. Bu çalışma neticesinde, muhasebe meslek mensupları algıları orta düzeyde olduğu ve kadın çalışanların etik anlayışlarının erkeklere göre daha yüksek olduğu tespit edilmiştir.

Kısakürek ve Alpan (2010), Sivas’da 112 meslek çalışanına uygulanan anket çalışmasında meslek mensuplarında demografik özellikler yönünden meslek etiğine bakışta farklılık bulunup bulunmadığının belirlenmesi amaçlanmıştır. Yapılan bu çalışma sonucunda, etik kurallara uyma konusunda etki eden faktörler, etik dışı davranış nedenleri ve muhasebe meslek mensuplarının etik konusunda düşüncelerine ulaşılmıştır.

Hacıhasanoğlu (2013), Sakarya’da çalışan SMMM’lerin, mesleki etik konusunda etik karar alma davranışları incelenmiştir. Bu kapsamda, muhasebe meslek mensuplarına etik ile ilgili senaryolar içeren anket yapılmıştır. Araştırmanın sonuçları meslek mensuplarının etik ilkelere uygun davranış

sergilediklerini göstermiştir. Yapılan testler sonucunda farklı demografik özellikler açısından, farklı demografik gruplar arasında görüş farklılıkları bulunduğu görülmüştür.

Kıllı vd. (2018) Malatya’da faaliyette olan muhasebe meslek mensupları hakkında bir araştırma yapmışlardır. Çalışma kapsamında muhasebe meslek mensuplarının etik algılarının tespiti için anket yöntemine başvurulmuştur. Araştırma sonucuna göre, muhasebe meslek mensuplarınca; vergi oranının yüksek olması, kamu kurumlarında bürokratik işlemlerin fazlalığı ve muhasebe mesleğinin yeterince değer görmemesi etik dışı davranışlara yol açan başlıca nedenler olduğu ifade edilmiştir.

Kızıl vd. (2015) tarafından yapılan çalışmada Yalova ilinde faaliyette olan muhasebe meslek mensuplarının muhasebede etik duyarlılık seviyesini ve meslek etiğine yönelik algılarını belirlemek için anket uygulanmıştır. Bu çalışmada Yalova’da çalışan 40 meslek mensubuna anket yöneltilmiş ancak anketlerin sadece 32’sinden dönüş alınabilmiştir. Araştırma sonuçları muhasebe meslek mensuplarında genellikle etik duyarlılıklarının düşük olmadığı ve bu konuda gelişmeye istekli oldukları belirlenmiştir. Birçok noktada etik kurallara uygun hareket edilmekle beraber bazı özel durumlarda etik kurallara uyulmadığı bulgusuna ulaşılmıştır.

3. ARAŞTIRMA

3.1.Araştırmanın Amacı ve Önemi

Muhasebe, etik değerlerin önem verilmesi gerektiği bir meslek haline gelmiştir. Muhasebe meslek mensuplarının devlete ve mükellefler nezdinde güven oluşturabilmek için etik kuralların bilinmesi ve bu kuralların uygulanması gerekir. Muhasebe mesleğinde saygın ve itibarlı olabilmek için etik değerler önem arz etmektedir. Etik ile ilgili yapılan bu çalışma ile muhasebe

meslek mensuplarının etik algılarının ölçülmesi, etik konusunda düşüncelerinin belirlenmesi, düşünce ve önerilere yer verilmesi ve demografik özellikler açısından gruplar arasında benzerliklerin ve farklılıkların ortaya konması amaçlanmıştır.

3.2.Araştırmanın Veri Toplama Süreci

Araştırma anket yöntemi ile yapılmıştır. Veriler, örnek seçilmiş meslek mensuplarına anket uygulamasıyla elde edilmiştir. Anketin İlk bölümünde yaş, cinsiyet, meslek unvanı, tecrübe, eğitim, mükellef sayısı ve çalışan sayısı gibi sorularla demografik verilere ulaşmaya çalışılmıştır. İkinci bölümde ise meslek mensuplarının etik algıları belirlenmeye çalışılmıştır. Anket soruları; Aymankuy ve Sarıoğlan'nın (2005), Sayım ve Usman'nın (2016), Kutluk ve Ersoy'un (2011) Güney ve Çınar'ın (2012) çalışmalarından derlenerek hazırlanmıştır.

3.3.Araştırmanın Yöntemi

Bu araştırma Kahramanmaraş il merkezinde faaliyette olan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler esas alınarak yapılmıştır. Anket çalışması Kahramanmaraş SMMM'ler odasına kayıtlı 150 meslek mensubuna uygulanmıştır. Ancak anket formlarının incelenmesi sonucunda 20 adet anket formunda eksiklikler olduğundan dolayı değerlendirme dışında bırakılmış ve sonuç olarak 130 adet anket formu analiz edilmiştir. Meslek mensuplarının etikle ilgili değer yargıları belirlenmeye çalışılmıştır. Araştırma, zaman kısıtı sebebiyle Kahramanmaraş il merkezinde bulunan SMMM ler üzerinde yapılmıştır.

Sonuçlar SPSS 24 programı ile analize tabi tutulmuştur. SPSS programından elde edilen bilgiler, Excel ve Word programlarına aktarılmak suretiyle tablolar oluşturulmuştur.

Çalışmada anket sorularıyla ilgili ortalama ve standart sapma değeri hesabı yapılmıştır. Daha sonra demografik özellikler dikkate alınarak farklılıklar araştırılmış ve tek yönlü

varyans (One-Way ANOVA) testi yapılmıştır. Belirlenen sonuçlar istatistiksel olarak anlamlı olan ifadeler için tablolar halinde verilmiştir.

3.4.Bulgular

Tablo 1: Ankete Katılan Meslek Mensuplarında Demografik Özellikler

		n	%			n	%
Mesleki Tecrübe	0 -5 yıl	13	10	Cinsiyet	ERKEK	125	96
	6 – 10 yıl	27	21		KADIN	5	4
	11 – 15 yıl	33	25	Öğrenim Durumu	Lise	8	6
	15 yıl ve üzeri	57	44		Ön Lisans	2	2
Yaş	25 yaş altı	1	1		Lisans	102	82
	26 -35 yaş	25	19		Y. Lisans	12	9
	36 – 45 yaş	60	46		Doktora	1	1
	46 -50 yaş	14	11	Mükellef Sayısı	30 ve daha az	21	16
	50 yaş üstü	30	23		31 - 60	51	39
Çalışan Sayısı	0 -3	80	61		61 -90	37	29
	4 -10	49	38		91 – 120	16	12
	11-20	1	1	121 ve üzeri	5	4	

Tablo 1'e görüldüğü üzere ankete katılanların % 44'ü 15 yıl ve üzeri, %25'i 11 ile15 yıl arası mesleki tecrübe sahibi olduğu görülmüştür. Katılımcıların %96'sını erkekler oluşturmaktadır. Ankete katılanların yaş durumuna göre dağılımlarına bakıldığında; % 46'sının 36 - 45 yaş arasında ve % 23'ünün 50 yaş üzerinde olduğu tespit edilmiştir. Öğrenim durumu açısından katılımcıların % 82 oranı ile çoğunluğunu lisans mezunları olduğu görülmüştür. Ankete katılanların %39'u 31-60 arası mükellefe sahip iken; % 29'u 61-90 arası mükellefe sahiptir.

Katılımcıların % 61'inin 0-3 arası çalışanı bulunurken; % 38'inin ise 4-10 arası çalışanı bulunmaktadır.

Tablo 2: Muhasebe Meslek Mensupları Etik Yargılara Katılma Düzeyi

YARGILAR	N	Ort.	Standart Sapma
1.Muhasebede mesleki etik önemlidir.	130	4,70	0,60
2.Meslek mensupları etik sorumluluklarla ilgili yeterince titiz davranmaktadır.	130	3,24	1,19
3.Meslek mensupları yasal sorumluluklarla ilgili yeterince titiz davranmaktadır.	130	3,81	1,11
4.Meslek mensupları kamu çıkarları ile mükellef çıkarları arasında ikilem yaşamaktadır.	130	3,90	0,98
5.Mükelleflerin çıkarları öncelendiğinde mesleki etik anlayışı zarar görmektedir.	130	4,12	0,95
6.Muhasebe mesleğinde toplum çıkarları müşterileri çıkarlarının üstünde olmalıdır.	130	4,19	0,96
7.Meslek mensuplarınca etik davranışlar sergilenmektedir.	130	3,37	1,15
8.Muhasebede mesleki etikle ilgili yasal düzenlemeler yeterlidir.	130	2,19	1,19
9.Kayıt dışı yapılan işlemler mesleki etik anlayışına zarar vermektedir.	130	4,04	1,18
10.Etik ilkelere bağlılıkla mesleki saygınlık arasında doğrusal ilişki mevcuttur.	130	4,26	0,92
11.Meslek mensuplarınca mesleki kararlar alınırken etik ilkelere uyulmaktadır.	130	3,19	1,02
12.Meslek mensuplarıyla mükellefler arası samimiyet, etik ilkeleri olumsuz etkilemez.	130	3,29	1,23
13.Meslek mensuplarına verilen etik eğitimlerin artması gereklidir.	130	3,85	1,45
14.Meslek mensupları yasaların yetersizliği durumunda etik ilkelere başvurur.	130	3,59	1,07
15.Meslek mensuplarını etik dışı eylemlere yönelten dış faktörler vardır.	130	3,96	0,96
16.Meslek mensupları bazı zamanlarda etik çelişki yaşar.	130	3,88	0,82
17.Meslek mensuplarının etik çelişki yaşamamasının sebebi mükellefleri kaybetme korkusudur.	130	3,87	1,04
18.Meslek mensuplarının yaptığı etik dışı davranışlar mesleki saygınlığı zedeler.	130	4,25	1,01

Uygulamada ve Teoride Muhasebe Tartışmaları

19.Meslek mensupları etik kurallara uygun davranır.	130	3,33	1,07
20.Etik, Meslek mensuplarınca uyulması gereken en önemli değerdir.	130	4,18	0,97

Meslek mensuplarının etik düzeylerine ait ortalama, standart sapma, ve örneklem sayısı tablo 2’de gösterilmiştir. Tabloda yer alan bilgilere göre; “Muhasebede mesleki etiğin önemli bir yeri mevcuttur.”, “Etik ilkelere bağlılık ve mesleki saygınlık arasında doğrusal orantı vardır.” ve “Meslek mensupları tarafından gerçekleştirilen bazı etik dışı uygulamalar mesleğin saygınlığını zedeler.” en yüksek düzeyde ortalamaya sahip önermeler oldukları görülmektedir.

“Muhasebede mesleki etik ile ilgili yapılmış düzenlemeler yeterlidir.”, “Meslek mensupları, mesleki kararlar alırken etik ilkelere uymaktadır.” ve “Meslek mensupları etik sorumlulukları konusunda yeterince titiz davranır.” önermeleri ise en düşük düzeyde ortalamaya sahip önermelerdir.

Tablo 3: Etik Yargı Düzeyi ile Çalışma Süreleri Karşılaştırması

YARGILAR	0-5 yıl (13 kişi)	6-10 yıl (27 kişi)	11-15 yıl (33 kişi)	15 ve üzeri (57 kişi)	ANOVA
1.Meslek mensupları yasal sorumlulukları konusunda yeterince titiz davranmaktadır.	3,69	3,48	3,67	4,07	,089
2.Mükellef çıkarları öncelendiğinde mesleki etik zarar görmektedir.	4,77	4,22	4,06	3,95	,035
3.Meslek mensupları etik davranışlar sergilemektedir.	3,54	3,22	3,00	3,61	,074
4.Meslek mensupları ile mükellefler arası samimiyet, etik ilkelere bağlılık düzeyini etkilemez.	2,54	3,04	3,27	3,60	,095
5.Meslek mensupları etik ilkelere uymaktadır.	3,15	3,04	2,91	3,44	,091

Uygulamada ve Teoride Muhasebe Tartışmaları

6.Meslek mensupları yasaların yetersizliğinde etik ilkelere başvurur.	3,38	3,41	3,33	3,88	,061
7.Meslek mensupları etik kurallara uygun davranır.	3,08	3,04	3,00	3,72	,003

Yukarıdaki tabloda, meslek mensuplarının hangi etik yargılara katılım düzeyleri için çalışma süreleri açısından anlamlı bir fark bulunduğuna ilişkin sonuçlar elde edilmiştir. “Meslek mensupları etik kurallara uygun davranır.” ifadesi için çalışma süresine göre %1 düzeyinde anlamlı farklılık bulunmaktadır.

“Mükelleflerin çıkarları öncelendiğinde mesleki etik zarar görmektedir.” ifadesi için çalışma süresine göre gruplar arası % 5 anlamlılık seviyesinde farklılık olduğu anlaşılmaktadır.

“Meslek mensupları yasal sorumlulukları konusunda yeterince titiz davranır.”, “Meslek mensupları mesleki karar alırken etik ilkelere uymaktadır.”, “Meslek mensupları etik davranışlar sergilemektedir.”, “Meslek mensupları ile mükellefler arası samimiyet, etik ilkelere bağlılığı etkilemez”, “Meslek mensupları yasaların yetersiz kaldığı durumlarda etik ilkelere başvurur” önermelerinde %10 anlamlılık seviyesinde bir farklılık olduğu görülmüştür.

Genellikle 15 yıl ve üzerinde faaliyet gösteren meslek mensuplarına ait ortalamalarda farklılık görülmüştür. Diğer yargıların katılım düzeyleri ile çalışma süreleri arasında fark görülmemiştir.

Tablo 4: Etik Yargı Düzeyleri ile Yaş Durumları Karşılaştırması

YARGILAR	25 yaş altı	26-35	36-45	46-50	51 ve üzeri	ANOVA
1.Meslek mensupları kamu çıkarları ile mükellef çıkarları arasında ikilem yaşamaktadır.	3,00	3,96	4,10	4,14	3,37	,010
2.Meslek mensupları yasaların yetersizliğinde etik ilkelere başvurur.	4,00	3,16	3,40	4,14	4,07	,002
3.Meslek mensupları etik kurallara uygun davranır.	2,00	3,28	3,08	3,57	3,80	,023

Yukarıdaki tabloda; Anova testi sonuçları “Meslek mensupları yasaların yetersizliğinde etik ilkelere başvurur.” önermesine ilişkin yaş grupları arasında %1 anlamlılık düzeyinde farklılık olduğunu göstermiştir. Ayrıca; “Meslek mensupları kamu çıkarları ile mükellef çıkarları arasında ikilem yaşamaktadırlar.” ve “Meslek mensupları etik kurallara uygun hareket eder” önermelerine ilişkin gruplar arasında %5 anlamlılık düzeyinde farklılık bulunduğu tespit edilmiştir.

Tablo 5: Etik Yargı Düzeyi ile Mükellef Sayısı Karşılaştırması

YARGILAR	30 ve daha az	31-60	61-90	91-120	121 ve üzeri	ANOVA
1.Muhasebe mesleğinde toplum çıkarları bireysel çıkarlara göre daha üstün tutulmalıdır.	4,67	4,10	4,11	4,25	3,60	0,09
2.Meslek mensupları yasalar yetersiz kaldığında etik ilkelere başvurur.	3,00	3,71	3,65	3,81	3,80	0,08
3. Meslek mensupları bazı zamanlar etik çelişki yaşarlar.	3,71	3,98	3,70	4,31	3,60	0,09

Tablodan elde edilen üç önermenin de meslek mensupları etik yargı seviyeleri ile mükellef sayısı arasında anlamlı farklılıklar ortaya çıkmıştır. “Muhasebe mesleğinde toplumun çıkarları bireysel çıkarların üstünde tutulmalıdır.” “Meslek mensupları yasalar yetersiz kaldığında etik ilkelere başvurur” ve “Meslek mensupları bazı zamanlarda etik çelişki yaşar.” önermelerinde %10 önemlilik seviyesinde anlamlı farklılıklar olduğu belirlenmiştir.

4. SONUÇ

Bu çalışmada, etiğin önemi ortaya koyulmuş, meslek mensupları etik algıları, etik hakkındaki düşünceleri tespit edilmeye çalışılmıştır. Bu çerçevede Kahramanmaraş'ta faaliyette olan muhasebe meslek çalışanlarına anket uygulaması yapılmış ve anketler analiz edilerek birtakım tespitlerde bulunulmuştur.

Çalışma sonuçlarına göre meslek çalışanları, etiğin uyulması gerekli en önemli değerler içinde olduğunu ifade etmektedir. Meslek mensupları tarafından yapılan etik dışı davranışların meslek etiğine zarar verdiği ve meslek mensuplarına ikilem yaşattığını ifade etmektedirler. Meslek mensupları toplumsal çıkarların bireysel çıkarların üzerinde tutulması gerektiğini ifade etmektedirler. Meslek çalışanları, etik ile ilgili eğitimlerin ve yapılan düzenlemelerin artırılması gerektiğini düşünmektedirler. Anket uygulaması sırasında meslek mensuplarına ödenen ücretlerin mükellefler tarafından veriliyor olması birtakım etik dışı davranışlara neden olduğuna dair görüş belirtmişlerdir. Meslek mensuplarıyla mükellefler arasındaki doğrudan para ilişkisi ortadan kaldırılıp dolaylı hale getirilmelidir.

Ayrıca meslek mensupları meslekleriyle ilgili gelişmelerden haberdar edilmeli bunun için meslek

kuruluşlarınca mesleki eğitim ve toplantılar yapılmalıdır. Bu eğitimlerde meslek mensupları etik ve ahlaki değerlerle ilgili bilinçlendirilmeli, gelişim göstermeleri sağlanmalıdır.

Meslek mensuplarının etikle ilgili ne tür durumlarla karşılaştıkları ve etik ilkelerin mesleki hayatlarını nasıl etkilediği konusu incelenmiştir. Son zamanlarda etik ve ahlak anlayışının meslek mensuplarınca önemi daha iyi anlaşılmiş olmakla birlikte daha henüz aşılması gereken birtakım sorunların mevcudiyetinin devam ettiği gözlemlenmiştir. Bu konudaki eksikliklerin kapsamlı olarak belirlenip giderilmeye çalışılmasında birçok toplumsal fayda sağlanacağı düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

- Arslanoğlu, A. S. (2016) . Muhasebe Mesleği Eğitim Sürecinde Etik Algısının Oluşumu Düzeyi Üzerine Görgül Bir Çalışma. Yüksek Lisans Tezi, Türk Hava Kurumu Üniversitesi, Ankara.
- Ayan Anuk, S. (2015). Muhasebe Hata Ve Hileleri İle Muhasebe Mesleğinde Etik, Yüksek Lisans Tezi, Bahçeşehir Üniversitesi, İstanbul.
- Ayboğa, H. (2001). “Ülkemizde Muhasebe Mesleği ve Meslek – Etiği – Ahlakı” *Muhasebe Finansman ABD*, 1/2, 28 – 44.
- Aymankuy, Y. Sarıoğlu, M. (2005).“ Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Etiğine Yaklaşımları ve Balıkesir İl Merkezinde Bir Uygulama” *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 14/8, 23 – 45.
- Daştan, A. Bellikli, U.Bayraktar, Y. (2015). “Muhasebe Eğitiminde Etik İkilem Ve Etik Karar Alma Konularına Yönelik KTÜ-İİBF Öğrencileri Üzerine Bir Araştırma”*Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*,11/11,75 – 92.

- Elgin, T. (2006). Jandarma Teşkilatı İçin Etik Kodu Önerisi, Yüksek Lisans Tezi, Dumlupınar Üniversitesi, Kütahya.
- Gilman, S.C. (2005). Ethics Codes And Codes Of Conduct As Tools For Promoting An Ethical And Professional Public Service: Comparative Successes And Lessons, Prepared for the PREM, the World Bank.
- Gül, H. (2015). Muhasebe Meslek Mensuplarında İşe Bağlılık, Çalışma Ahlakı ve Mesleki Etik Davranış İlişkilerinin Değerlendirilmesi, Yüksek Lisans Tezi, Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi, Çanakkale.
- Güney, S. ve Çınar O.(2012). “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin (SMMM) Etik Algıları: Erzurum Örneği” *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi* 26/2,91 – 106.
- Hacıhasanoğlu, T. (2013). Sakarya İlinde Faaliyet Gösteren Bağımsız Muhasebecilerin Meslek Etiği Algılama Düzeylerine İlişkin Bir Araştırma. *C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt: 14, Sayı: 1, s. 357-372.
- Karabınar, S. Çevik, Z. (2014). “Türkiye’deki Zorunlu Muhasebe Meslek Kurallarının Ahlak Yaklaşımları Açısından İncelenmesi” *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 6/2, 29–44.
- Karaman, E. S.(2015). Muhasebe Meslek Etiği ve Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Kurallara Bakışı Balıkesir İli Örneği, Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi, Ankara.
- Kıllı, M., Türkoğlu, H. ve Gülmez, C. (2018). Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Algısı: Malatya İlinde Bir Araştırma, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 11 (1): 45-62.
- Kızıl, C., Akman, V., Aras, S. ve Erzincan, N.O. (2015). Yalova İlinde İkamet Eden Muhasebe Meslek Mensuplarının

Muhasebe Etik Algısı, *Beykent Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 8(1), s.6-31.

Kutluk, F. Ersoy, A. (2011). Muhasebe Meslek Üyelerinin Etik Yargı Düzeyleri Üzerinde Bir Araştırma, *Ege Akademik Bakış*, 11/3, 425-438.

Sakarya, Ş. Ve Kara, S. (2010). “Türkiye’de Muhasebe Meslek Etiğine Yönelik Düzenlemeler ve Meslek Mensupları Tarafından Algılanması Üzerine Bir Alan Araştırması” *KMÜ Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 12/18, 57 – 72.

Sayım, F. Usman, Ö. (2016).“ Etik Kavramı ve Muhasebe Meslek Mensuplarında Etik Algısı – Yalova Örneği” *Maliye Dergisi*, 170, 130 – 146.

Türk, Z. (2004). *Muhasebe Meslek Ahlakı*, Adana, Nobel Kitapevi.

Yaşar, A. (2016). Muhasebe meslek mensuplarının mesleki kurallara duyarlılığının cinsiyet yönünden karşılaştırılması: 2001-2015 disiplin cezaları yönünden bir inceleme. *Journal of Human Sciences*, 13(2), 3413-3428.

UYGULAMADA VE TEORİDE MUHASEBE TARTIŞMALARI



YAZ Yayınları
M.İhtisas OSB Mah. 4A Cad. No:3/3
İscehisar / AFYONKARAHİSAR
Tel : (0 531) 880 92 99
yazyayinlari@gmail.com • www.yazyayinlari.com

ISBN: 978-625-6524-76-7

