

MUHASEBE VE DENETİME BAKİŞ

Accounting and Auditing Review

Sayıların Görül(e)meyen Kahramanları Kadın Muhasebeciler: Eskişehir’de Keşifsel Bir Çalışma

Prof.Dr.Seval SELİMOĞLU - Doç.Dr.Aytül Ayşe CENGİZ - Doç.Dr.Ali ÖZDEMİR - Begüm YALI - Mustafa YİĞİT

Sermaye Yapısı - Serbest Nakit Akışları İlişkisi:

BİST 100’deki İmalat Sektörü İşletmeleri Üzerinde Bir İnceleme

Mustafa RIMAZ - Prof. Dr. Yıldız AYANOĞLU

Hastanelerde Stok Kontrol Faaliyetlerinin ABC ve VED Analizleriyle Değerlendirilmesi:

Bir Özel Hastane Örneği

Prof. Dr. Seyhan ÇİL KOÇYİĞİT - Arş. Gör. Emine DOĞAN ÇULHA

Dijital Çağın Teknolojisi Blokzincir ve Kripto Paralar: Ulusal Mevzuat ve Uluslararası Standartlar Çerçevesinde Mali Yönden Değerlendirme

Prof. Dr. Fatma Ulucan ÖZKUL - Ece BAŞ

ISA 701 (BDS 701) Kilit Denetim Konuları: BIST 30, BIST 50 ve BIST 100 Endekslerinde Yer Alan Finans Kurumlarına Yönelik Analiz

Prof. Dr. Sabri Burak ARZOVA - Arş. Gör. Bertaç Şakir ŞAHİN

İç Kontrol Sisteminin Unsurları İle Risk Yönetimi Arasındaki İlişkinin İncelenmesi:

Bankacılık Sektöründe Bir Uygulama

Arş. Gör. Selda KORGA - Prof. Dr. Suphi ASLANOĞLU

Türkiye’de Yükseköğretimde Muhasebe-Finans Öğretim Elemanı Dağılımlarının İncelenmesi

Öğr. Gör. Dr. Muhsin ASLAN - Prof. Dr. Mikail EROL - Öğr. Gör. Dr. Elif Kara ÖZTÜRK

Muhasebe Öğretiminde Mantıksal-Matematiksel Zekânın Akademik Başarı Üzerindeki Etkisi

Arş. Gör. İsmail Hakkı ÜNAL - Doç. Dr. Fevzi Serkan ÖZDEMİR

Muhasebe Manipülasyonlarında Yapay Sinir Ağlarının Önemi ve Bir Uygulama

Doç. Dr. Suat KARA - Pelin ÖZCAN

Türkiye Muhasebe Standardı (TMS) 24: İlişkili Taraf Açıklamaları Borsa İstanbul Üzerine Bir Araştırma

Dr. Öğr. Üyesi Cengiz GÜNEY

Perakende Gıda Sektöründe Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Uygulanması

Öğr. Gör. Dr. Burçin TUTCU - Öğr. Gör. Dr. Hasan TALAŞ

“Finansal Raporlamada Daha İyi İletişim”:

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu’nun Yaptığı Çalışmalar

Dr. Banu SULTANOĞLU

Lisans Düzeyinde Muhasebe Eğitiminin Yeterliliğine Yönelik Meslek Adayları Üzerinde Bir Araştırma

Dr. Öğr. Üyesi Hüseyin MERT - Alev VARGAN BAŞKAYA - Öğr. Gör. Fatih KOÇ - YMM Bilalettin TOPLUK

Türkiye’de Ortaöğretim Kurumlarında Muhasebe Eğitiminin Mevcut Durumu:

Mesleki ve Teknik Ortaöğretim Kurumlarında Bir Araştırma

Dr. Öğr. Üyesi Atıla KARKACIER - Arş. Gör. Hatice NAYMAN HAMAMCI



T Ü R M O B

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

60

MUHASEBE VE DENETİME

BAKİŞ

Accounting and Auditing Review

Yıl/Year: 20 Sayı/Issue : 60 Mayıs / May 2020

TÜRMOB ADINA SAHİBİ

Owner on behalf of TURMOB

Emre KARTALOĞLU

&

Genel Yayın Yönetmeni

Executive Editor

Yahya ARIKAN

&

Sorumlu Yazı İşleri Müdürü

Responsible For Desk Editor

Ali E. DOĞANOĞLU

&

Editör ve Yayın Kurulu Başkanı

Editor and Head of the Editorial Board

Prof. Dr. Ercan BAYAZITLI

&

Editörler Kurulu / Editorial Board

Prof. Dr. Ercan BAYAZITLI

Prof. Dr. Kadir GÜRDAL

Prof. Dr. Semih ÖZ

Doç. Dr. Cevdet Yiğit ÖZBEK

&

Hakemli Dergi / Refereed Journal

Yayın Türü : Süreli Yaygın

Publication Type : Periodical issue

&

TÜRMOB tarafından yayınlanmaktadır

İdari Merkez / Administrative Office

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

Tel: (0.312) 586 00 00

E-mail : alid@turmog.org.tr

<http://www.turmog.org.tr/TurmogWeb/EKutuphane/EKANasayfa.aspx>

&

Basım Yeri / Published in : ANKARA

Basım Tarihi / Date of Publication : 08.06.2020

Dört ayda bir yayımlanır

Published three times a year

&

TÜBİTAK-ULAKBİM Sosyal Bilimler

Veri Tabanı'na (SBVT) kayıtlıdır.

EBSCO tarafından taranmaktadır.

Registered in TÜBİTAK-ULAKBİM Turkish Social Sciences

Database. Indexed by Ebscohost Academic Search

Complete

&

Dizgi Düzenleme

Tuncay TEKYILDIZ

&

Baskı / Print

Ziraat Gurup Matbaacılık A.Ş.

İstanbul Yolu Trafo Karşısı Varlık/ANKARA

Tel : (312) 384 73 44

Matbaa Sertifika No : 14429

&

ISSN: 1307-6639

BİLİM HAKEM KURULU

ADVISORY BOARD

Prof. Dr. Hasan Abdioğlu

Prof. Dr. Ali Alagöz

Prof. Dr. Tamer Aksoy

Prof. Dr. Doğan Argun

Prof. Dr. Aylin Poroy Arsoy

Prof. Dr. Sinan Aslan

Prof. Dr. Yıldız Ayanoglu

Doç. Dr. Oğuzhan Bahadır

Prof. Dr. Kerim Banar

Cansen Başaran

Prof. Dr. Ercan Bayazitli

Prof. Dr. Kamil Büyükmirza

Prof. Dr. Yurdakul Çaldağ

Prof. Dr. Orhan Çelik

Doç. Dr. Ebru Erdost Çolak

Prof. Dr. Nuran Cömert

Prof. Dr. Ferruh Çömlekci

Prof. Dr. Volkan Demir

Prof. Dr. Engin Dinç

Prof. Dr. A. Hayri Durmuş

Prof. Dr. Selman Aziz Erden

Prof. Dr. Deniz Umut Erhan

Prof. Dr. Fatih Coşkun Ertaş

Prof. Dr. Gürbüz Gökçen

Prof. Dr. Fazıl Gökğöz

Prof. Dr. Recep Güneş

Prof. Dr. Kadir Gürdal

Prof. Dr. Ali Ersin Güredin

Prof. Dr. Rüstem

Hacırüstemoğlu

Prof. Dr. Cemal İbiş

Prof. Dr. Mustafa İpçi

Prof. Dr. Mevlüt Karakaya

Prof. Dr. Aydın Karapınar

Prof. Dr. Reşat Karcioğlu

Prof. Dr. Uğur Kaya

Prof. Dr. Sait Yüksel Kaygusuz

Doç. Dr. Duygu Anıl Keskin

Prof. Dr. Güray Küçükkocaoglu

Prof. Dr. Ganite Kurt

Prof. Dr. Nihat Küçüksavaş

Prof. Dr. Ömer Lalik

Prof. Dr. Beyhan Marşap

Eray Mercan

Prof. Dr. Can Şınga Mugan

Prof. Dr. Semih Öz

Doç. Dr. Yiğit Özbek

Prof. Dr. Yıldız Özerhan

Prof. Dr. Fatma Pamukçu

Prof. Dr. Raif Parlakkaya

Prof. Dr. Recep Pekdemir

Prof. Dr. Necdet Sağlam

Doç. Dr. Zafer Sayar

Prof. Dr. Nevzat Saygılıoğlu

Prof. Dr. Güven Sayılğan

Prof. Dr. Seval Kardeş Selimoğlu

Dr. Veysi Seviğ

Prof. Dr. Orhan Sevilengül

Prof. Dr. Fevzi Sürmeli

Prof. Dr. Münir Şakrak

Prof. Dr. Hülyla Talu

Doç. Dr. Ahmet Tanç

Prof. Dr. Fatma Tektüfekçi

Prof. Dr. Tuğrul Tüfekçioğlu

Doç. Dr. İpek Türker

Dr. Masum Türker

Prof. Dr. Selçuk Uslu

Prof. Dr. Süleyman Uyar

Prof. Dr. Şaban Uzun

Prof. Dr. Serap Yanık

Prof. Dr. Yüksel Koç Yalkın

Prof. Dr. F. Münevver Yılcıncı

Prof. Dr. Göksele Yücel

Prof. Dr. Süleyman Yükcü

Prof. Dr. Ahmet Yüksel

Prof. Dr. Figen Zaif

İÇİNDEKİLER

CONTENTS

Prof. Dr. Seval
SELİMOĞLU
Doç. Dr.
Aytül Ayşe CENGİZ
Doç. Dr. Ali ÖZDEMİR
Begüm YALI
Mustafa YİĞİT

Sayıların Görül(e)meyen Kahramanları Kadın Muhasebeciler:
Eskişehir’de Keşifsel Bir Çalışma
*Women Accountants In(un)visible Heroes of Numbers: An Explorative
Study in Eskişehir*

1

Mustafa RIMAZ
Prof. Dr. Yıldız AYANOĞLU

Sermaye Yapısı - Serbest Nakit Akışları İlişkisi: BİST 100’deki İmalat
Sektörü İşletmeleri Üzerinde Bir İnceleme
*Capital Structure-Free Cash Flow Correlation: An Analysis on
Manufacturing Sector Businesses in BIST 100*

19

Prof. Dr.
Seyhan ÇİL KOÇYİĞİT
Arş. Gör.
Emine DOĞAN ÇULHA

Hastanelerde Stok Kontrol Faaliyetlerinin ABC ve VED Analizleriyle
Değerlendirilmesi: Bir Özel Hastane Örneği
*Evaluation of Stock Control Activities in Hospitals with ABC and VED
Analysis: An Example of a Private Hospital*

37

Prof. Dr.
Fatma Ulucan ÖZKUL
Ece BAŞ

Dijital Çağın Teknolojisi Blokzincir ve Kripto Paralar: Ulusal Mevzuat ve
Uluslararası Standartlar Çerçevesinde Mali Yönden Değerlendirme
*Digital Age Technology Blockchain and Cryptocurrencies: Financial
Evaluation Within the Framework of National Legislation and
International Standards*

57

Prof. Dr.
Sabri Burak ARZOVA
Arş. Gör.
Bertaç Şakir ŞAHİN

ISA 701 (BDS 701) Kilit Denetim Konuları: BIST 30, BIST 50 ve BIST
100 Endekslerinde Yer Alan Finans Kurumlarına Yönelik Analiz
*ISA 701 (BDS 701) Key Audit Matters: Analysis for the Financial
Institutions in the BIST 30, BIST 50 and BIST 100 Indices*

75

Arş. Gör. Selda KORGA
Prof. Dr.
Suphi ASLANOĞLU

İç Kontrol Sisteminin Unsurları İle Risk Yönetimi Arasındaki İlişkinin
İncelenmesi: Bankacılık Sektöründe Bir Uygulama
*An Investigation of the Relationship Between the Components of the
Internal Control System and Risk Management: A Practice in Banking
Sector*

95

Öğr. Gör. Dr.
Muhsin ASLAN
Prof. Dr. Mikail EROL
Öğr. Gör. Dr.
Elif Kara ÖZTÜRK

Türkiye’de Yükseköğretimde Muhasebe-Finans Öğretim Elemanı
Dağılımlarının İncelenmesi
*Analysis of the Distribution of Accounting and Finance
Teaching Staff in Higher Education in Turkey*

117

Arş. Gör.
İsmail Hakkı ÜNAL
Doç. Dr.
Fevzi Serkan ÖZDEMİR

Muhasebe Öğretiminde Mantıksal-Matematiksel Zekânın Akademik
Başarı Üzerindeki Etkisi
*The Effect of Logical-Mathematical Intelligence on
Academic Success in Accounting Education*

133

Doç. Dr. Suat KARA
Pelin ÖZCAN

Muhasebe Manipülasyonlarında Yapay Sinir Ağlarının Önemi ve Bir
Uygulama
*Importance of Artificial Neural Networks in Accounting
Manipulations and an Application*

155

Dr. Öğr. Üyesi
Cengiz GÜNEY

Türkiye Muhasebe Standardı (TMS) 24: İlişkili Taraf Açıklamaları Borsa
İstanbul Üzerine Bir Araştırma
*Turkish Accounting Standard (TAS) 24: Related Party Disclosures A
Research on Borsa Istanbul*

177

Öğr. Gör. Dr.
Burçin TUTCU
Öğr. Gör. Dr.
Hasan TALAŞ

Perakende Gıda Sektöründe Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin
Uygulanması
Application of Activity Based Costing Method in the Retail Food Sector

207

Dr. Banu SULTANOĞLU

“Finansal Raporlamada Daha İyi İletişim”: Uluslararası Muhasebe
Standartları Kurulu’nun Yaptığı Çalışmalar
*“Better Communication in Financial Reporting”: Studies of the
International Accounting Standards Board*

229

Dr. Öğr. Üyesi
Hüseyin MERT
Alev VARGAN BAŞKAYA
Öğr. Gör. Fatih KOÇ
YMM Bilalettin TOPLUK

Lisans Düzeyinde Muhasebe Eğitiminin Yeterliliğine Yönelik Meslek
Adayları Üzerinde Bir Araştırma
*A Research on the Professional Accountant Candidates for
Sufficiency of Accounting Education at Undergraduate Level*

251

Dr. Öğr. Üyesi
Atıla KARKACIER
Arş. Gör. Hatice
NAYMAN HAMAMCI

Türkiye’de Ortaöğretim Kurumlarında Muhasebe Eğitiminin Mevcut
Durumu: Mesleki ve Teknik Ortaöğretim Kurumlarında Bir Araştırma
*Current Situation of Accounting Education in Secondary Education
Institutions in Turkey: A Research in Vocational and
Technical Secondary Education Institutions*

275

SAYILARIN GÖRÜL(E)MEYEN KAHRAMANLARI KADIN MUHASEBECİLER: ESKİŞEHİR'DE KEŞİFSEL BİR ÇALIŞMA¹

Prof. Dr. Seval SELİMOĞLU*

Doç. Dr. Aytül Ayşe CENGİZ**

Doç. Dr. Ali ÖZDEMİR***

Begüm YALI****

Mustafa YİĞİT*****

Makale Gönderim Tarihi : 18/03/2020 / Kabul Tarihi : 13/04/2020

Makale Türü: Araştırma

ÖZ

Bu çalışma muhasebeci kadınların deneyimledikleri zorlukları, zorluklarla nasıl baş ettiklerini incelemeyi amaçlamaktadır. Bu kapsamda ilk olarak maskülen özelliklerle tanımlanan bu meslekte kadın olmanın neden zor olduğu toplumsal cinsiyet kuramlarıyla irdelenmiştir. Ardından meslekte kadın rakamları incelenmiş, gelecekte bu meslekte kadın olanlarının sayısının artacağı bilgisi bulgulanmıştır. Kuramsal bilgi ve kadınların meslekteki konumu rakamlarla gözden geçirilerek nitel bir araştırma ile Eskişehir'de faaliyet gösteren dört (4) kadın muhasebeci ile görüşme yöntemiyle veri toplanmıştır. Kadınlar, muhasebe mesleğinde kadın-erkek ayrımının olmadığını düşünmelerine rağmen, müşterilere ulaşma, sosyal ağlara katılma noktasında dezavantajlı durumlarının farkındadırlar. Ortaklık kurma ise genel güvensizlik nedeniyle çok tercih edilmemektedir. Yönetim seviyelerinde olmama sonucunu ise kadın katılımcılar kadınların öne çıkan annelik rolleriyle açıklamışlardır. Elde edilen bulgular ile ampirik araştırmaların devam etmesi önemlidir.

Anahtar Sözcükler: kadın muhasebeci, geleneksel roller, buyurgan kalıp yargı, sosyal ağ, annelik

JEL Sınıflandırma Kodu: M40, D23, J16

1 Bu çalışmanın genişletilmiş özeti 7-8 Mart 2020 tarihinde Ankara'da yapılan Dünya Kadın Kongresi'nde sunulmuştur.

* Anadolu Üniversitesi, sselimoglu@anadolu.edu.tr, orcid.org/0000-0003-1185-9980

** Anadolu Üniversitesi, aacengiz@anadolu.edu.tr, orcid.org/0000-0002-7090-289X

*** Anadolu Üniversitesi, alozdemir@anadolu.edu.tr, orcid.org/0000-0002-7780-4977

**** Anadolu Üniversitesi, begum_yali@anadolu.edu.tr, orcid.org/0000-0002-8480-1862

***** Anadolu Üniversitesi, mustafayigit162@anadolu.edu.tr, orcid.org/0000-0002-0314-3168

WOMEN ACCOUNTANTS IN (UN)VISIBLE HEROES OF NUMBERS: AN EXPLORATIVE STUDY IN ESKİŞEHİR**ABSTRACT**

This study aims to examine the difficulties experienced by accountant women and how they cope with difficulties. In this context, why it is hard to be a woman in this masculine defined profession, was examined by gender theories. Then, the numbers of women in the profession were examined and it was found that the number of women in this profession would increase in the future. Theoretical knowledge and the position of women in the profession have been reviewed in numbers and the perceptions of four (4) female accountants operating in Eskişehir were interviewed with qualitative research method. Although women think that there is no discrimination between men and women in the accounting profession, they are aware of their disadvantage in reaching customers and participating in social networks. Partnership building is not preferred due to generalized distrust. On the other hand, female participants explained the result of not being at the level of management with the prominent maternity roles of women. It is important to continue empirical research with the findings obtained.

Keywords: women accountant, traditional roles, prescriptive stereotype, social network, motherhood

JEL Classification Codes: M40, D23, J16

1. GİRİŞ

Toplumsal cinsiyet rolleri, biyolojik farklılığın arkasına sığınarak, özellikle Endüstri Devrimi'yle birlikte kadının çalışma yaşamındaki dezavantajlı konumunu daha da pekiştirmiştir. Kadına atfedilen roller ve özellikler bir yandan kadını tanımlayan özellikler sunmakta, diğer yandan nasıl olması gerektiği konusunda buyurgan bir söylem yaratabilmektedir (Connell, 2017, s. 82-83) Sosyal Kimlik Kuramı'na göre kadınlar naif, ılımlı, itaatkar, uyumlu özellikleriyle ön plana çıkmakta, bu özelliklerine uygun pembe yakalı tabir ettiğimiz işlere/mesleklere uygun bulunmaktadır (Wood&Eagly, 2012). Geleneksel roller içerisinde annelik ve bakım işleri ile ilişkilendirilen kadın, çalışma yaşamında da öğretmenlik, hemşirelik, kütüphane görevlisi gibi mesleklere uygun bulunmaktadır. Kadının da daha çok bu işlere yönelmesinde toplumsal kültürün yadsınamaz bir etkisi bulunmaktadır. Cinsiyetçi ideolojiler, bir taraftan bu rollere ya da özelliklere uygun davranmayan kadınlara düşmanca tutumlar sergilerken, bir taraftan da kadınların korunma ve himaye altında tutulması gereken özel varlıklar oldukları söylemini benimseyerek aslında var olan eşitsizliği güçlendirmekte ve de erkeklerin avantajlı konumlarının devamını sağlamakta, kadınların zayıf ve yetersiz olduğu inancına dayanan erkek egemenliği ideolojisini meşrulaştırmaktadır (Glick & Fiske, 1996, 2001). Erkeklerin, geleneksel roller ve meslekler içerisinde olmayan kadınlara düşmanca tutumlar sergilemeleri ne kadar zararlı ise, aynı şekilde kadınların da naif ve korunmaları gerektiğini söyleyen cinsiyetçi ideolojiyi benimsemeleri de o kadar zararlıdır. Bu tutuma sahip olan kadınlar, geleneksel roller ve meslekler içerisinde olmayan hemcinslerine karşı düşmanca ve dışlayıcı tutumlar sergileyebilmektedirler (Sibley, Overall & Duckitt, 2007).

Muhasebecilik de barındırdığı özellikler nedeniyle kadınlara atfedilen özelliklerin dışında bir yapıya sahiptir. Güç ve statü içermesi, rekabet odaklı olmayı gerektirmesi, sözel değil sayısal becerileri daha ağırlıklı barındırması cinsiyetçi tutumlara sahip olan erkek ve kadınların, bu mesleği yapan ya da yapmak isteyen kadınlara karşı olumsuz tutumlar ve davranışlar sergilemelerine neden olabilmektedir. Örneğin Rudman vd.'nin (2012), 832 katılımcıyla yaptıkları araştırmalarında liderlik yeteneği, kariyer odaklılık, iddialı olma, agresif ve bağımsız olma gibi özelliklerin erkeklerle ilişkilendirildiği bulgulanmıştır. Dolayısıyla bu meslekte olan kadınlar, bu mesleği yapan diğer erkekler tarafından sosyal ağların dışında bırakılmaktadır. Zaten Türkiye gibi geleneksel motiflerin daha fazla olduğu toplumlarda kadınlar, erkeklerin yoğun olduğu sosyal ağlara katılmamayı tercih etmektedirler. Bu durum da kadınların bilgi, tanınırlılık, statü gibi sosyal ağlarda olmanın getirdiği faydalardan yoksun kalmalarına neden olmaktadır (Özdemir, 2010).

Bu araştırmanın amacı, muhasebe mesleğinde kadın meslek mensuplarının mevcut durumunu, muhasebe mesleğinde kadın olmanın ortaya çıkardığı zorlukları, kadın meslek mensuplarının bu zorluklar karşısındaki durumlarını ve mücadele yöntemlerini ortaya koymaktır. Bu araştırmanın yapılmasındaki temel güdü, aslında kadın oranı yüksek olan ve yükselmeye devam edecek olan muhasebeci kadınların deneyimlerini keşfetmektir. Ulusal yazındaki mevcut çalışmalarda endüstri psikoloji perspektifiyle toplumsal cinsiyet paradigmasının eksik olması, bu çalışmanın muhasebe mesleğinde olan ve olmaya karar vermiş kadın ve erkekler için, ayrıca karar alıcı pozisyonda olan erkek muhasebeciler için farklı bir katkı sağlayacağına inanılmaktadır.

2. MUHASEBE MESLEĞİNDE KADININ YERİ

Muhasebe mesleğini hem kadınlar hem de erkekler icra etmektedir. Ancak meslekteki kişilerin demografik dağılımına bakıldığında kadınların sayısı erkeklere göre daha azdır (Ağca & Yalçın, 2009, s. 37). Bu verilerin son 10 yıldaki değişimini incelemek, kadınların muhasebe mesleğindeki yerinin geçmişini ve bugünü karşılaştırmamızda yardımcı olacaktır. Böyle bir karşılaştırma sonucunda, kadınların meslekteki varlığı ve bu varlığın zaman içindeki değişimi çok daha iyi anlaşılacaktır. Bu sebeple son 10 yıllık dönemde TÜRMOB faaliyet raporları içerisinde yer alan muhasebe mesleğine mensup kişilerin cinsiyet dağılımları incelenmiştir. Bu dağılım incelenirken meslek mensuplarının meslekteki statüsünü de belirten serbest muhasebeci (SM), serbest muhasebeci mali müşavir (SMMM) ve yeminli mali müşavir (YMM) gruplandırılması yapılmıştır. Böyle bir gruplandırmanın yapılmasının sebebi ise, kadınların meslek içerisindeki statülerinin ortaya konularak toplumsal cinsiyet algısının kadınların meslekteki konumlarına etkisini incelemek olmuştur. İlk olarak ele alacağımız grup ise serbest muhasebeciler olacaktır.

Tablo 1: 2009 - 2019 arasında SM sayıları

SM				
Dönem	Kadın		Erkek	
2009	5.082		23.583	
2010	3.917	-23%	17.247	-27%
2011	2.315	-41%	10.964	-36%
2012	2.122	-8%	10.311	-6%
2013	1.972	-7%	9.614	-7%
2014	1.848	-6%	9.032	-6%
2015	1.736	-6%	8.408	-7%
2016	1.635	-6%	7.916	-6%
2017	1.594	-3%	7.449	-6%
2018	1.528	-4%	7.116	-4%
2019	1.442	-6%	6.700	-6%

Kaynak: TÜRMOB / Faaliyet Raporları

Tablo 2: 2009 - 2019 arasında SM değişim oranları

SM		
Dönem	Kadın	Erkek
2009	5.082	23.583
2010	3.917	17.247
2011	2.315	10.964
2012	2.122	10.311
2013	1.972	9.614
2014	1.848	9.032
2015	1.736	8.408
2016	1.635	7.916
2017	1.594	7.449
2018	1.528	7.116
2019	1.442	6.700

Kaynak: TÜRMOB / Faaliyet Raporları

2008 yılında, 5786 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun yayınlanarak meslekteki serbest muhasebecilik unvanı kaldırılmıştır. Bu tarihten itibaren bu unvana sahip olan kişilerin sayısı sürekli olarak azalış göstermiştir. 2009 yılında toplam 28.665 olan SM sayısı 2019 yılında yüzde 71 oranında azalarak 8.142 olmuştur. 2019 yılı itibarıyla SM unvanına sahip kadınların oranı yüzde 18 iken, erkek oranı yüzde 82'dir. Tablo 2'ye baktığımızda ise, en yüksek oranda azalmanın ilk yıllarda olduğu görülürken, son yıllarda unvanda yaşanan azalmalarının oranının kadın ve erkeklerde yaklaşık olarak aynı olduğu gözlemlenmektedir.

SMMM unvanına sahip meslek mensubu sayısı ise özellikle SM unvanı kaldırıldıktan sonra hızlı bir artış göstermiştir. Bunun bir sebebi olarak 2008 yılında yapılan değişiklik ile birlikte SM'lere bir üst unvana yükselebilmeleri için sınav hakkının verilmiş olduğunu söyleyebiliriz (Güvemli, 2011, s. 133). Değişimi daha detaylı inceleyebilmek için son 10 yılın verilerine göz atmak gerekmektedir.

Tablo 3: 2009 – 2019 yılları arasında SMMM sayıları

SMMM		
Dönem	Kadın	Erkek
2009	11.600	36.136
2010	13.772	43.633
2011	17.069	50.066
2012	19.290	53.694
2013	20.800	55.761
2014	22.290	58.287
2015	24.469	61.271
2016	26.331	63.713
2017	28.369	66.373
2018	29.909	68.632
2019	31.464	70.719

Kaynak: TÜRMOB / Faaliyet Raporları

Tablo 4: 2009 – 2019 yılları arasında SMMM değişim oranları

SMMM				
Dönem	Kadın	%	Erkek	%
2009	11.600		36.136	
2010	13.772	19%	43.633	21%
2011	17.069	24%	50.066	15%
2012	19.290	13%	53.694	7%
2013	20.800	8%	55.761	4%
2014	22.290	7%	58.287	5%
2015	24.469	10%	61.271	5%
2016	26.331	8%	63.713	4%
2017	28.369	8%	66.373	4%
2018	29.909	5%	68.632	3%
2019	31.464	5%	70.719	3%

Kaynak: TÜRMOB / Faaliyet Raporları

2009 yılında toplamda 47.736 olan SMMM unvanına sahip meslek mensubu sayısı 2019 yılında gelindiğinde yüzde 114 oranında artış göstererek 102.183'e yükselmiştir. Kadın SMMM sayısı bu dönem içerisinde yüzde 171 oranında artarken, erkek SMMM sayısında artış oranı yüzde 96 olmuştur. Rakamlar gösteriyor ki son 10 yıllık dönem içerisinde SMMM mensubu sayısında yaşanan artışta, unvana sahip kadın sayısında yaşanan artış önemli bir pay sahibidir. 2019 yılında SMMM unvanına sahip kişilerin cinsiyet dağılımına baktığımızda kadınların oranının yüzde 31, erkeklerin oranının ise yüzde 69 olduğunu görmekteyiz. Yıllara göre değişim oranlarına baktığımızda ise 2010 yılından itibaren SMMM unvanına sahip kişi sayısı önemli derecede artış göstermiştir. Artışın cinsiyetlere göre dağılımına baktığımızda ise 2011 yılından itibaren unvana sahip olan kadın sayısındaki artışın, erkek sayısında yaşanan artıştan daha fazla olduğunu görmekteyiz. Ancak yaşanan bu gelişmeye rağmen meslekteki kadın erkek oranı arasında hala önemli bir fark bulunmaktadır.

SMMM unvanına sahip kadınların meslekteki geleceğini analiz etmek adına, SMMM sınav sonuçlarının incelenmesi önemlidir. 2017 ve 2019 yılları arasında SMMM sınavına katılanların cinsiyet ve başarı durumlarını gösteren aşağıdaki tablo bu durumu incelemek adına bize yardımcı olacaktır.

Tablo 5: SMMM sınav sonuçları, 2017-2019

Sınav Dönemi	Sınava Giren Kadın	Sınava Giren Erkek	Toplam Sınava Giren	Başarılı Kadın	Başarılı Erkek	Toplam Başarılı
2017/1	2.623	3.574	6.197	798	975	1.773
2017/2	2.442	3.682	6.124	588	967	1.555
2017/3	2.610	3.834	6.444	678	1.047	1.725
2018/1	2.699	3.905	6.604	801	1.163	1.964
2018/2	2.438	3.710	6.148	681	1.072	1.753
2018/3	2.622	3.749	6.371	713	1.110	1.823
2019/1	2.643	3.615	6.258	743	870	1.613
2019/2	2.424	3.658	6.082	794	1.246	2.040
2019/3	2.498	3.513	6.011	833	1.092	1.925
Toplam	22.999	33.240	56.239	6.629	9.542	16.171

Kaynak: www.tesmer.org

2017/1 ve 2019/3 dönemleri arasında gerçekleştirilen 9 sınava toplamda 56.239 kişi katılmıştır. Kadınlar bu sayının yüzde 41'ini oluşturmaktadır. Unvana sahip mevcut kadın ve erkek oranlarını dikkate alırsak, sınava katılan kadın oranının erkeklere göre fazla olması, gelecekte meslekteki kadın sayısının artacağına dair bir işaret olarak algılanabilir.

Toplam sayılar itibarıyla sınava katılan kadınların yüzde 28,8'i başarılı olurken, sınava giren erkeklerin yüzde 28,7'si başarılı olmuştur. Başarı oranlarında kadın ve erkekler neredeyse aynı performansı sergilemiştir. 2017 yılında gerçekleştirilen ilk sınavda kadınlar yüzde 30 oranında başarılı olurken 2019 yılının son sınavında ise bu oran yüzde 33'e yükselmiştir. Bu durum da kadınların mesleğe girişinde yaşanan artışın önemli bir açıklamasıdır. Aynı durum erkeklerde de gözlenmiş ve ilk sınavdaki oran yüzde 27 iken son sınavda yüzde 31'e yükselmiştir.

Muhasebe mesleğindeki bir diğer unvan olan YMM'de de benzer bir durum bulunmakla beraber, oranlar daha keskin bir şekilde ayrılmaktadır. Meslekteki YMM sayısı göreceli olarak daha azdır. Bunun sebebi ise unvanı elde etmek için gereken kriterlerin yüksek olmasıdır. 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 9. Maddesine göre YMM olabilmek için;

- En az 10 yıl SMMM'lik yapmak,
- YMM sınavını vermiş olmak ve
- YMM ruhsatını almış olmak

şartlarının sağlanması gerekmektedir. Detaylı inceleme için aşağıdaki tablolar faydalı olacaktır.

Tablo 6: 2009 – 2019 yılları arasında YMM sayıları

YMM		
Dönem	Kadın	Erkek
2009	241	3.614
2010	244	3.614
2011	257	3.638
2012	273	3.824
2013	299	3.972
2014	338	4.240
2015	351	4.334
2016	361	4.362
2017	372	4.373
2018	382	4.414
2019	388	4.395

Kaynak: TÜRMOB / Faaliyet Raporları

Tablo 7: 2009 – 2019 yılları arasında YMM değişim oranları

YMM				
Dönem	Kadın	%	Erkek	%
2009	241		3.614	
2010	244	1%	3.614	0%
2011	257	5%	3.638	1%
2012	273	6%	3.824	5%
2013	299	10%	3.972	4%
2014	338	13%	4.240	7%
2015	351	4%	4.334	2%
2016	361	3%	4.362	1%
2017	372	3%	4.373	0,3%
2018	382	3%	4.414	1%
2019	388	2%	4.395	-0,4%

Kaynak: TÜRMOB / Faaliyet Raporları

2009 yılında toplam YMM sayısı 3.855 iken 2019 yılında yüzde 24'lük artışla 4.783 olmuştur. 2019 yılı rakamlarına göre meslekteki kadın oranı yüzde 9 iken erkeklerin oranı yüzde 91'dir. 2009 yılındaki sayılara göre ise kadınların oranı yüzde 6'dır. Geçen 10 yıllık süreçte meslekteki kadınların oranı az da olsa artış göstermiştir. Kadın sayısı 2009'a göre yüzde 61 oranında artarken erkek sayısı yüzde 22 oranında artmıştır. Ancak yine de genel rakamlara baktığımızda unvana sahip kadın ve erkek sayıları arasında bir uçurum olduğunu söylemek zor olmayacaktır. Buna rağmen, yıllara göre artış azalış sayılarına baktığımızda unvana sahip kadın sayısının erkek sayısına göre daha hızlı arttığı görülmektedir. Unvana sahip kadınların geleceği hakkında önemli bir veri olarak alabileceğimiz bu durum bize meslekteki kadınların geçmişten daha iyi bir durumda olduğunu göstermektedir.

YMM unvanına sahip kadın sayısının gelecekteki durumunu analiz edebilmek için YMM sınav sonuçlarını da incelememiz gerekmektedir (Bkz.Tablo 8).

Tablo 8: YMM sınav sonuçları, 2017 - 2019

Dönem	Sınavı Giren Kadın	Sınavı Giren Erkek	Toplam Sınavı Giren	Başarılı Kadın	Başarılı Erkek	Toplam Başarılı
2017/1	44	435	479	5	28	33
2017/2	59	461	520	1	32	33
2017/3	73	486	559	4	34	38
2018/1	83	570	653	3	30	33
2018/2	74	541	615	1	50	51
2018/3	86	534	620	5	50	55
2019/1	87	591	678	4	50	54
2019/2	83	561	644	7	64	71
2019/3	90	618	708	5	30	35
Toplam	679	4797	5476	35	368	403

Kaynak: www.tesmer.org

2017/1 ve 2019/3 dönemleri arasında gerçekleştirilen 9 sınava toplamda 5.476 kişi katılmıştır. Kadınlar bu sayının yüzde 12'sini oluşturmaktadır. Unvana sahip mevcut kadın ve erkek oranlarına kıyasla sınava giren kadın sayısının oranı bir miktar daha fazla olsa da hala arada önemli bir fark bulunmaktadır.

Toplam sayılar itibarıyla sınava katılan kadınların yüzde 5,2'si başarılı olurken, sınava giren erkeklerin yüzde 7,7'si başarılı olmuştur. Sınavların yıllara göre ortalaması alındığında kadınların başarı oranı sırasıyla yüzde 6, yüzde 4 ve yüzde 6 şeklinde iken, erkeklerin başarı oranı sırasıyla yüzde 7, yüzde 8 ve yüzde 8'dir. Başarı oranlarında erkekler daha önde görünse de sınava giren kadın sayısının önemli derecede az olması, kadın sayısından çok daha fazla olan sınava giren erkeklerin ortalamada yüzde 7'lik bir başarı sağlaması dikkat çeken verilerdir.

Son olarak, muhasebe mesleğinin gelecekte nasıl şekilleneceğini bize gösterecek olan diğer bir istatistik olan TÜRMOB Staja Giriş sınav sonuçlarını inceleyeceğiz. 3568 Sayılı Kanunun 5. Maddesinin b bendinde belirtildiği üzere, SMMM unvanını alabilmek için kişilerin en az üç yıl staj yapmış olması gerekmektedir. Dolayısıyla staja giriş sınavı, mesleğe girmenin en önemli adımlarından birisini oluşturmaktadır. Buradaki veriler, meslekteki cinsiyet dağılımının da belirleyici konumundadır. Bu sebeple Tablo 9'daki verilerin dikkatle incelenmesi gerekmektedir.

Tablo 9: TÜRMOB Staja Giriş Sınav Sonuçları, 2017 - 2019

Dönem	Sınava Giren Kadın	Sınava Giren Erkek	Toplam Sınava Giren	Başarılı Kadın	Başarılı Erkek	Toplam Başarılı
2017/1	7.410	10.357	17.767	977	1.188	2.165
2017/2	6.426	8.719	15.145	801	1.000	1.801
2017/3	7.469	10.057	17.526	937	1.199	2.136
2018/1	8.182	10.414	18.596	1.101	1.174	2.275
2018/2	7.279	9.403	16.682	867	1.104	1.971
2018/3	7.127	8.953	16.080	860	1.064	1.924
2019/1	7.937	9.017	16.954	986	1.045	2.031
2019/2	7.351	8.671	16.022	990	961	1.951
2019/3	7.341	8.934	16.275	882	1.018	1.900
Toplam	66.522	84.525	151.047	8.401	9.753	18.154

Kaynak: www.tesmer.org

Son 3 yılda gerçekleştirilen toplam 9 sınava 66.522'si kadın, 84.525'i erkek olmak üzere toplamda 151.047 kişi katılmıştır. Katılımcıların yüzde 44'ü kadın, yüzde 56'sı erkektir. Toplam katılımcılar arasından sadece yüzde 12'si başarılı olmuştur. Kadınlarda başarı oranı yüzde 12,6 iken erkeklerde bu oran yüzde 11,5'tir. Bir diğer önemli nokta ise, yıl bazında sınava giren kadın sayısı sürekli olarak artarken, erkek sayısı sürekli olarak azalmıştır. Bu durum, mesleğe olan kadın ilgisinin giderek arttığını, başarısının erkelere oranla daha yüksek olduğunu kanıtlayan bir durumu oluştururken, erkeklerde ise bu durumun tam tersi yaşanmaktadır.

4. YÖNTEM

4.1. Araştırma Yöntemi

Bu çalışma, saha araştırması modelinde nitel bir alan araştırmasına dayanmaktadır.

4.2. Araştırmanın Evreni ve Örneklemi

Araştırmanın evrenini, Türkiye'de bulunan 420.906 kadın meslek mensubu oluşturmaktadır. Araştırmanın örneklemini Eskişehir ilinde aktif olarak faaliyette bulunan 4 kadın muhasebe meslek mensubundan oluşmaktadır.

4.3. Araştırmanın Veri Toplama Aracı ve Veri Analizi

Araştırma verilerinin toplanması amacıyla beş soru görüşmecilere sorulmak üzere hazırlanmıştır. Araştırma verileri, 13.02.2020–18.02.2020 tarihleri arasında yapılan mülakatlarla toplanmış olup bu görüşmeler esnasında görüşmecilerden izin istenerek ses kaydı alınmıştır. Yapılan görüşme süresi toplamda 125 dakika 58 saniye olurken; en uzun görüşme 40 dakika 9 saniye, en kısa görüşme 23 dakika 48 saniye olmuştur. Mülakat için seçilen 4 kadın meslek mensubundan biri Yeminli Mali Müşavir, üçü

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirdir. Görüşme yapılan meslek mensuplarının üçü lisans (1 İktisat Bölümü, 2 İşletme Bölümü), birisi yüksek lisans mezunudur (İşletme Bölümü) ve muhasebe alanındaki iş tecrübeleri sırasıyla; 15 yıl, 29 yıl, 8 yıl ve 24 yıldır. Mülakata katılan kadın meslek mensuplarından biri bekar, üçü evlidir. Yapılan görüşmelerin yazıya dökümü sonucunda toplam 29 sayfa ve 9.479 kelimelik bir çıktı elde edilmiştir.

5. BULGULAR

Mülakat çıktıları incelenmiş, muhasebe mesleğinde kadınların karşı karşıya kaldıkları zorluklar ve problemler, sorunlarla mücadele yöntemleri ve meslek içindeki konumları çerçevesinde sistematik olarak analiz edilmiştir. Mülakat çıktılarının analizi beş tema etrafında şekillenmiştir. Bu temalar (i) muhasebe mesleğinde kadın ve erkek olmak, (ii) kadın meslek mensuplarının yaşadıkları zorluklar ve kısıtlar, (iii) mesleki ilerlemede meslek mensuplarıyla ortaklık fikrine yaklaşım, (iv) iş kurma ve müşteri bulmada sosyal ağların önemi, (v) meslekte ve yönetim kademelerini tercihte annelik rolleridir.

5.1. Muhasebe Mesleğinde Kadın ve Erkek Olmak

Geleneksel olarak bazı mesleklerin kadınlara, bazı mesleklerin ise erkeklere özgü olduğuna yönelik yaklaşımlar ve inanışlar doğrultusunda muhasebe mesleği de erkek mesleği olarak algılanmaktadır. Analitik, sistematik mesleklerde erkeklerin daha başarılı olacağına inanılırken, kadınların sosyal bilimlere ağırlıklı alanlarda meslek seçimi yapması ve bu doğrultuda mesleklere yönelmesinin daha çok başarı getireceğine ilişkin yaklaşımlar ele alındığında (Fine, 2011, s. 51), muhasebe mesleğinin de erkek mesleği olduğu sonucuna varılmaktadır. Ancak her ne kadar sistematiklikle, matematik ve sayılarla bütün olan bu mesleğin mülakata katılan bazı kadın meslek mensuplarının görüşleri doğrultusunda, muhasebe mesleğinin gerektirdiği tertipli, düzenli ve planlı olmanın kadınlar tarafından daha çok başarı doğuracağı ve dolayısıyla muhasebe mesleğinin erkek mesleği olmasından çok kadın mesleği olduğu sonucunu ortaya çıkarmıştır. Mülakata katılan diğer kadın meslek mensupları ise mesleklerin cinsiyetleştirilmemesi gerektiği şeklinde görüşlerini bildirmişlerdir. Bu kadın meslek mensupları mesleklerde kadın-erkek ayırımından öte daha çok kadınların her mesleği yapabileceğini ve mesleklerin kadın mesleği ve erkek mesleği olarak ayrıştırılmaması ve sınırlandırılmaması gerektiğini düşünmektedirler.

“Ben muhasebeciliği kesinlikle kadın mesleği olarak görüyorum. Titiz çalışmayı, planlı çalışmayı gerektiren bir meslek. Hani bu şekilde genellemek doğru değil ama erkeklerde böyledir demek doğru değil ama... O yüzden kesinlikle aslında kadın mesleği. Benim bir şirketim olsa ben kadın muhasebeciyle çalışmak isterdim.” (P.)

“Bu ayrımı herhangi bir meslekte doğru bulmuyorum. O yüzden de bürom sanayide. Yanlış buluyorum bu ayrımı. Ben kadınların her mesleği çok rahat yapabileceğini (el verdiği ölçüde tabii ki, beden gücü gerektirdiği yerde yapılamaz) ama onun dışında hiçbir sektörde kadın-erkek ayrımı yapılmasını doğru bulmuyorum. Kadınların her mesleği yapabileceğini düşünüyorum.” (S.)

“Kadın-erkek ayrımı yapılmaması gerekiyor... Kadın muhasebeci artıyor ama bizimle çalışan arkadaşımız çok az. Biz erkeklerle çalışıyoruz genelde. Neden bilmiyorum. Yani bayan arkadaşımız yok çok bize gelen. Sonuçta onlar da acaba bir bayan olarak erkekle mi çalışmak istiyorlar,

bilemiyorum. Tek başına bürosu olan arkadaşlardan bahsediyorum. Yani bayan bayana iş getirir diye bir durum yok yani.” (A.)

Mülakatlarda görüşmeciler genel olarak muhasebe mesleğinde erkek olmanın, kadın olmaya göre daha avantajlı olduğunu belirtmişlerdir. Müşterilerin sürekli muhasebecileriyle iletişimde olmak istemeleri, organize sanayi gibi erkek yoğun çalışma alanlarında müşteri bulma konusunda cinsiyetten dolayı oluşan çekinceler, kadınların üstlendiği sorumluluklar sebebiyle yönetim toplantıları, iş yemekleri gibi mesleki açıdan önemli ortam ve organizasyonlardan uzak kalmaları kadın meslek mensuplarının cinsiyetlerinden dolayı dezavantajlı konuma geldikleri görülmektedir. Görüşme çıktıları doğrultusunda erkek meslek mensuplarının çalışma hayatlarına daha fazla vakit ayırabilmeleri, yaşamlarında sınırlarını toplumsal açıdan da daha rahat çizebilmeleri, kadın meslek mensuplarına göre onları meslekte avantajlı duruma getirmektedir.

“Beni de gece arıyorlar, soru soruyorlar o konuda sorun olmuyor ama ben çalışan olarak eve gittiğim zaman başka şeylerle de ilgileniyorum ama erkek ilgilenmiyor. Erkek mesela 8’de toplantım var koşu koşu 8’de işinin başına gelip toplantıya gidebilir ama ben 8’de çocuğumun karnını doyumadan çıkamam. Yani o anlamda erkek olmak avantajlı. İşi ikinci plana düşüyor kadının.” (A.)

“Bence kadınlar bu mesleği daha iyi yaparlar. Ama...Organize sanayi var ve organize sanayiye bir bayan olarak belki giden olur ama ben tek başıma hiç gitmiyordum, gezmiyordum hiç iş de aramıyorum oralarda. Bana gelen müşterilerim hep kendileri geliyorlar, erkek olmanın avantajı onlar gidiyorlar, geziyorlar sonra kapıya geliyorlar. Daha serbest, aktif oluyorlar.” (A.)

“Ben bir de YMM Odası’ndayım. Yönetim kurulundayım. Toplantıya gidiyorlar, yemeğe gidiyorlar, ben katılmak istemiyorum tek başıma. Onlarla oturup tartışmıyorum o yüzden. Mesela onlar akşam çıkıyorlar son olayları konuşuyorlar ama ben bayan olarak aralarına girmek istemiyorum hanımları olmadığı sürece. Öyle olunca biraz daha ayrı kalıyorum.” (A.)

“Yani onlar da istiyorlar ki hep burada kalınsın, durulsun. 7/24 hizmet verilsin. Ondan erkek daha çok tercih ediyorlar. Gece yemeklerine çıkabiliyorlar onlarla, gece masalarında daha kolay iş halledebiliyorlar, ama sizinle daha seviyeli bir şekildedir her zaman isteyemiyorlar bunları. Çok özel durumlarda yemeğe çıkıyorsunuz vs. bunlar hep etken.” (M.)

Görüşme yapılan kadın meslek mensupları, kadın olmanın meslekte erkeklere göre kendine zaman ayırma bakımından da dezavantajlı bir durum yarattığını belirtmişlerdir. Bu durumun sebebinde özellikle annelik rolleri büyük bir yer alırken, yine kadınların çalışma saatlerinden sonra üstlendikleri ev sorumlulukları kadınların kendilerine zaman ayırmalarında bir engel gibi önlerinde durduğu görülmektedir. Görüşmeciler, erkek meslek mensuplarının gün içinde sadece çalışma hayatlarına odaklanıp daha sonrasında dinlenmeye vakit ayırabildiklerini, kadın meslek mensuplarının ise çalışma hayatına ek olarak sorumluluk yüklenmelerinin dinlenme ve kendine vakit ayırma konularında problem yarattığını belirtmişlerdir. Ayrıca görüşme yapılan bir kadın meslek mensubu bu problemlere ek olarak çocuk sahibi olsaydı bu mesleğe atılamayacağını, ilerleyemeyeceğini belirtmiştir.

“İş mali müşavirlikten çıkartıp, kadın olarak çalışmaya getirmek lazım. Kadın olarak Türkiye’de çalışmak çok zor neden, eve gidip çalışıyorsunuz bir de. Bu sebeple mesleğinize erkeğin ayırdığı kadar vakit ayıramıyorsunuz. Mesleğinize ve kendinizi yetiştirmek konusunda. Kendinize vakit ayırmanız çok zorlaşıyor ve bir şeylerden vazgeçip bunu yapmak zorunda kalıyorsunuz. Bir de işin içine evlilik girip sorumluluğu, çocuklar girip çocukların sorumluluğu girdiği zaman kendi işim var, bir de evde işim var üçüncü bir işi kanalizasyon edemeyeceğim gibi geliyor.” (P.)

“Bir de çocuğunuz varsa hem ona zaman ayıracaksınız hem işe hem eve hem de bir de her şeyin en iyisini yapmak istiyorsanız bu sefer yıpranmaya başlıyorsunuz. Çünkü eve gideceksin, yemeği yapacaksın, çocukları yedireceksin, çocukları uyutacaksın, dersleriyle ilgileneceksin daha ne anlatayım ondan sonra bir de işe geleceksin böyle olunca da erkeklerle olan ayırımımız ortaya çıkıyor yani. Erkeklerde bu sorun yok. Sabah kalkıyor işe geliyor, işinde yoğunlaşıyor sonra eve gidiyor hiçbir şeyle ilgilenmiyor, televizyonunu izliyor, haberlerini izliyor bu şekilde olunca sorun olmuyor.” (A.)

“İlk sınavda da aldım yeminliyi. Hak tanıyorlar o hak bitmeden yeminli mali müşavirlik belgesini aldım. Evlendikten sonra sınava girdim hazırlandım. Ama çocuk yoktu. Biliyorsunuz bayanların sorunlarına geliyoruz ya, ben bunu çocuk olduktan sonra alamazdım.” (A.)

“...insan ilişkilerine dayalı bir iş yapıyoruz, her gün değişen kurallara karşı bir iş yapıyoruz... Bununla birlikte biçilmiş rolleri de yerine getirmeye çalışıyoruz: iş, ev hanımı, annelik, veli, müşteri karşısında bir muhasebeci, yeri geldiğinde psikolog.” (S.)

Mülakat yapılan bir kadın meslek mensubu, teknolojiyi kullanarak yaşanan zorlukların üstesinden gelinebileceğini ve kendisinin yaşamını bu doğrultuda planladığını belirtmiştir. Teknolojinin işlevsel kullanımı ile kadın meslek mensuplarının iş, üstlendikleri ev ve annelik sorumluluklarını rahat bir şekilde planlayarak sürdürebileceklerine ilişkin görüşleri mülakatın önemli çıktılarındandır.

“Son dönemlerde mesleğimizdeki teknolojik gelişmeler bizim mesleğimizi çok etkiledi. Faydalı oldu. ... mobil halindeyken hiçbir işim de aksamıyor. Yani ben mesela, kızım şu anda 13 yaşında. Bana ilkökula gittiği zamanlarda saat 5’te eve geldiğimde anne, evde ol diyordu. Ben de dosyaları, işte laptopu alıp işte evin bir odasını ofis haline getirerek çok rahat 5’te evde olup, ama onu uyuttuktan sonra 10’dan 12’ye kadar evde çalıştığımı biliyorum yani. Teknolojiyi hayata sokarak, onun yanında olarak, o ders çalışırken siz de yanında bilgisayarda işinizi bu şekilde aslında özgürlük getiriyor bize.” (P.)

5.2. Kadın Meslek Mensuplarının Yaşadıkları Zorluklar ve Kısıtlar

Mülakatlarda görüşmecilere müşterileriyle veya meslektaşlarıyla yaşadıkları problemleri dile getirmeleri istendiğinde genel olarak problem yaşamadıklarını belirtmişlerdir. Yaşanabilecek problemlerin ise kadınların kadın olmalarından dolayı aşağılanmaya ve yerilmeye yönelik yaklaşımlar olabileceğini söylemişlerdir. Kadın meslek mensupları böyle bir olumsuz durumla karşılaşmamak için duruşun önemini vurgulamışlardır. Mülakat çıktılarının analizi sonucunda görülmektedir ki kadın meslek mensupları karşılaştıkları veya karşılaşabilecekleri olası olumsuz durumlara karşı erkek cinsiyetine atfedilmiş olan ses yükseltme, sert duruş, çizgi koruma gibi eril davranışları benimsemektedirler.

Görüşmecilerin meslek içinde kadın olmalarından dolayı karşı karşıya kaldıkları problemleri eril bir role bürünerek çözdükleri veya engelledikleri görülmektedir.

“...özelde beni rahatsız edecek bir şey yaşamadım. Müşterilerimle de yaşamadım. O çizgiyi koruyabiliyorum. Çizgiyi korumak çok önemli, duruşunuz, tarzınız, bir anne oluşum, eş durumu ya da sanayide dükkan açabilecek cesaretle bir kadın oluşum. Belki karaktere göre değişebilir bunlar. Biraz “çaçaron” olduğunuzda size bunu yapamıyorlar. Bu erkekler için de kadınlar için de geçerli. İki müşteri de durması gerektiği yeri biliyor. Ama duruşunuzla çok alakalı bir şey.” (S.)

“Mesela alımlı ve güzelseniz problemler başlıyor. Üslup bozuklukları başlıyor ya da daha çamur at izi kalsın durumlar olabiliyor. Hani duyduklarımız bunlar ben hiç yaşamadım. O duruşla alakalı. Ben öyle bir durumda erkek bünyesine bürünüp öyle cevap veriyorum. Sizi ses yükselterek bastırmaya çalışana siz de ses yükselterek cevap veriyorsunuz falan beklemiyorlar bir bayandan ama onu yaparsan geri çekiliyorlar.” (M.)

“Olaya kadın-erkek olarak bakmamak lazım, insan diye bakmak lazım. Siz kendi duruşunuzu nasıl sergiliyorsanız karşı da öyle görüyor. Yani siz kendinizi kadın gibi onlara adapte etmeye çalışırsanız ezilen kısım oluyorsunuz. Ya da dik duruşunuzla karşılarına çıkarsanız kadın olduğunuzu düşünmüyorlar.” (M.)

5.3. Mesleki İlerlemede Meslek Mensuplarıyla Ortaklık Fikrine Yaklaşım

Meslekteki yoğun çalışmayı azaltması ve kadınların birbirlerine destek olarak yardımlaşma ile başarılarını ve refahlarını artırabileceği düşüncesiyle yöneltilen ortaklığa ilişkin soruya, mülakata katılan kadın meslek mensuplarının çoğu ortaklık fikrine sıcak bakmadıklarını belirten cevaplar vermişlerdir. Kadın meslek mensuplarının ortaklık fikrinden uzak oluşlarının sebepleri arasında esnek çalışma saatlerinin ortaklarıyla problemler yaratma potansiyeli yer alırken; ortaklık yapacakları meslek mensuplarına güvensiz ve kazanç paylaşımı konusunda isteksiz olmaları sebebiyle kadın kadına destek ve dayanışma fikrinden de uzak oldukları görülmektedir. Ancak bu güvensizliğin ve paylaşımına ilişkin isteksizliğin kadınların kadınlara karşı bir yaklaşımı olmaktan çok genel olarak cinsiyet ayrımı yapmaksızın meslek mensuplarına yönelik olduğu da görülmektedir.

“Ortaklıkta olsaydım, benim iki tane çocuğum var. Bazen buraya 10’da, bazen 12’de, bazen 8’de çıkıyorum akşam. Ama o diyecekti ki mutlaka sen 8’de gelmiyorsun, sen işinle fazla ilgilenmiyorsun, ilk başta bunlar sorun olacaktı ben bir bayan olduğum için. Ama şimdi tek başıma olduğum için istediğim saatte gelip, istediğim saatte gidiyorum.” (A.)

“Ben ortaklık istemem. Çünkü biz bilgi üretiyoruz, hizmet veriyoruz. Öyle bir şey var ki iletişimi iyi kuran müşteride hep daha bilgili gibi gözüküyor ama aslında durum öyle değil. Yani reklamını yapan taraf daha iyi gözüküyor, o hep daha iyi mali müşavir falan ama öyle bir şey yok. Makinenin başına oturduğunuzda, beyanname yaptığımızda bilgi ortaya çıkıyor konuşma değil. ...ama ortaklık bizim işimizde zor.” (M.)

“Ortaklık Türkiye’de genel olarak zor bir kavram, o yüzden muhasebede de çok zor. Akdeniz

insanıyız biz Türk'üz, o yüzden birden celalleniyoruz her şeyde. O yüzden parayı çok görünce paylaşamayız ya da bir sıkıntı çıktığında kim birbirinin üstüne atacak, o konularda fevri davrandığımız için olmuyor. Ben buna bağlıyorum.” (S.)

Ortaklık fikrine olumlu yaklaşan bir görüşmeci ise ortaklığın kadın meslek mensuplarına getireceği refahtan çok, doğru çalışma sisteminin kurulması ile kazancın büyüyeceği noktasına değinmiştir.

“Ortak çalışmayı destekliyorum mesleki açıdan. Fakat meslekteki kültür pek ortak çalışmaya elverişli değil. Kimse kazancını paylaşmamayı düşünüyor diyeyim. Halbuki paylaştıkça kazanç hem büyüyor, doğru sistemi kurduktan sonra. Çünkü biz serbest meslek erbaplarıyız. Kendi kafamızla, kendi bilgimizle para kazanıyoruz. Oradaki sistemi doğru kurduktan sonra bence kesinlikle ortaklık şeklinde büyünmeli.” (P.)

5.4. İş kurma ve Müşteri Bulmada Sosyal Ağların Önemi

Mülakata katılan kadın meslek mensuplarının çoğu mesleğe atılımda eşinin desteğini alırken, aynı zamanda aile desteğinin de son derece önemli olduğunu vurgulamıştır. Eş ve aile desteği olmadan kadın meslek mensuplarının mesleğe atılımı ve ilerlemesi zorlaşmakla birlikte görüşmeciler bu destekleri almamaları durumunda iş kurmaya cesaret edemeyeceklerini belirtmiştir.

“Yani eşim teşvik etmeseydi bu işi açamazdım. Eşim çok teşvik etti illa açalım ne olacak, herkes yapıyor sen de yaparsın şeklinde beni cesaretlendirdi.” (A.)

“Eşim tabi ki. Eşi, ailesi insanın eğer durumları müsaitse yardımcı olabilir.” (P.)

“Maddi manevi, eşim ve çok yakın bir arkadaşım ve 6 yaşındaki büyük oğlum. Dedi ki “bence sen çok başarılı bir kadınsın anne, büro aç, onu da yapabilirsin”. Birinci derecede yakınlarımız çok önemli destek konusunda. Onlar bu desteği vermeseydi açamayabilirdim gerçekten. Eşim “yap, yapmazsan içinde kalır S.” demeseydi çok cesaret edemezdim. Maddi manevi çok önemli bir şey o.” (S.)

Muhasebe mesleğinde kadın olmanın müşteri bulma konusunda avantaj veya dezavantaj yaratmasının analizini yapmak üzere yöneltilen sorulara mülakata katılan kadın meslek mensupları, müşteri bulmada bir problem yaşamadıklarına ilişkin cevaplar vermiştir. Görüşmeye katılanlar, genel olarak cinsiyete dayalı olmaksızın sosyal çevrenin ve iyi iş yapmanın müşteri portföyünü genişlettiğini belirtmişlerdir. Yapılan mülakatlarda görüşmecilerin müşteri aramadıkları sonucuna varılmaktadır. Görüşmeciler kadın meslek mensubu olarak müşterilerle problem yaşamadıklarını, problem yaşayan diğer kadın meslektaşlarının yanlış müşteri seçimi yapmalarından dolayı bu tür sorunlarla karşılaştıklarına ilişkin görüşlerini belirtmiştir. Bir görüşmeci ise bürosunu babasından devraldığı için müşteri aramaya ihtiyacı olmadığı ve bu yüzden kadın olmanın bu konuda bir avantaj veya dezavantaj yaratmasına yönelik yorum yapmadığı görülmektedir.

“Ben müşteri bulma konusunda çok problem yaşamadım. Çünkü onu da şuna bağlıyorum, sosyal derneklere, kulüplere, ben mesleğin içinde bulunduğum için bir çevreyle iletişimim olduğu için, çevre konusunda olumlu oluyor. Bir de esas olan taraftı, çevreniz var evet ama çevredeki herkes gelmiyor, müşterileriniz birbirine tavsiye ediyor.” (P.)

“..benim dönemimden çok fazla meslektaşım var bayan, hiçbirinin de böyle “müşteri bulamıyoruz.” demediler. Yaşadıkları mutlaka yanlış şeyler vardır ama o da sizin müşteri seçiminde işte yanlışlarınızdan.” (M.)

“Babadan devraldığım için ben kurulu düzene geldim. Benim hiç müşteri bulmak gibi bir şeyim olmadı.” (M.)

5.5. Meslekte ve Yönetim Kademelerini Tercihde Annelik Rollerini

Muhasebe mesleğine yönelik üst kuruluşlar ve meslek odalarında kadın yöneticilerin ve kadın yönetim kurulu üyelerinin erkeklere kıyasla bir hayli az olmasının sebebini araştırmak ve analiz etmek üzere mülakata katılan görüşmecilere sorular yöneltilmiştir. Görüşmeler doğrultusunda yönetimde kadın sayısının az olmasına kadın meslek mensuplarının annelik rolleri ve üstlendikleri ev sorumlulukları sebep olmaktadır. Kadın meslek mensupları için büro işlerinin ve annelik rollerinin birlikte yürütülmesinin yorucu olması ve gün içinde büyük bir zaman dilimini kapsaması, kadın meslek mensuplarının yönetim kademelerini tercih etmemesine sebep olmaktadır. Bu noktada görüşmeciler yönetim kademelerine yönelmede erkek meslek mensuplarının daha avantajlı konumda olduklarına ilişkin fikirlerini belirtmiştir.

“..çünkü zamanları yok. Şöyle düşünün, hiç evlerine uğramıyorlar neredeyse. TÜRMOB Genel Merkezi Ankara’da. Yöneticilerin çoğu İstanbul. Devamlı git geller, kaç tane ilimiz varsa hepsini gezmeler. Kadın ayak uydurabilir mi? Ben uydururum ama uydurmak ister miyim? Hayır istemem. Benim çocuğum var 18 yaşında. Yani ben onunla ilgilenmek isterim, gece evimde uyumak isterim.” (M.)

“..kadın meslektaşlarım çekimser kalmış olabilir. Çünkü o yönetim kademeleri bir nebze daha emek ve mesai istiyor.” (S.)

“Bir de çocuğunuz varsa hem ona zaman ayıracaksınız hem işe hem eve hem de bir de her şeyin en iyisini yapmak istiyorsanız bu sefer yıpranmaya başlıyorsunuz. Çünkü eve gideceksin, yemeği yapacaksın, çocukları yedireceksin, çocukları uyutacaksın, dersleriyle ilgileneceksin daha ne anlatayım ondan sonra bir de işe geleceksin böyle olunca da erkeklerle olan ayrımımız ortaya çıkıyor yani. Erkeklerde bu sorun yok. Sabah kalkıyor işe geliyor, işinde yoğunlaşıyor sonra eve gidiyor hiçbir şeyle ilgilenmiyor, televizyonunu izliyor, haberlerini izliyor bu şekilde olunca sorun olmuyor.” (A.)

6. SONUÇ

Kadının sadece çalışma yaşamında değil, özel ve toplumsal yaşamda dezavantajlı konumu maalesef azalarak değil güçlenerek devam etmektedir. Ayrımcılık, fiziksel şiddet, psikolojik şiddet, cam-tavan, cam uçurum gibi çeşitli sonuçlar doğuran bu dezavantajlı konumu, kadının yöneticilik, muhasebecilik gibi maskülen kabul edilen işlerde daha az temsil edilmesine, başarılarının üstünün örtülmesine, daha düşük performanslarının olduğunun düşünülmesine ve hepsinden de ötesinde bu iş ya da mesleklere

uygun görülmemelerine neden olmaktadır. Bu çalışmanın yapılmasındaki en büyük motivasyon kaynağı ise aslında kadınların muhasebe mesleğindeki görülme-yen ya da görülmek istenmeyen varoluşlarının ve başarılarının ortaya konulmasıdır. Türkiye genelini yansıtan rakamları analiz ettiğimizde kadınların bu meslekteki oranları giderek artmakta ve artmaya devam edecektir.

Kadın katılımcılarla yapılan görüşmelerde kadınların meslekleri ile güçlü bir özdeşleşme yaşadıkları gözlemlenmiştir. İşlerini severek yaptıklarını her fırsatta dile getirmişlerdir. Alan yazınında Usul vd.'nin (2014) araştırmalarında da kadın muhasebecilerin mesleklerine karşı yabancılaşma yaşamadıkları bulgulanmıştır. Katılımcı kadınların görüşmelerde -duruş- vurgusu yapmaları ve gerek erkek meslektaşlarıyla gerekse de müşterileriyle sorun yaşamamalarını kendi tutum ve davranışlarına getirdikleri düzenlemeler ile ilişkilendirmeleri aslında kadına dair buyurgan kalıp yargının etkilerini göstermektedir. Buradan çıkan sonuç, kadınların algılarında şu şekilde şekilleniyor olabilir: “Diğer kadın sorun yaşadıysa nasıl durması gerektiğini bilememiştir.” Bu söylem ya da algı, aslında kadınların kadınları yargılaması açısından en zarar verici olanıdır. Bu çalışmada ortaya çıkan diğer bir tema ise kadınların -seslerini yükselterek, -sert- davranarak, bir diğer ifadeyle erkeksileşerek mevcut durumlarında karşılaştıkları ya da karşılaşacaklarını sezdikleri durumlardan kurtulmaya çalışmalarıdır. Aslında bu ilgili alan yazınında da sık sık ortaya çıkan bir durumdur (Bkz. Demirtaş, 2002); kadın, maskülen ortamlarda androjen bir forma bürünür; feminen özelliklerinin ona zarar vereceğini düşünerek, erkeksi tavır ve tutumlarla üstünlük kurmaya çalışır. Bu çalışma ile ortaya çıkan bir diğer durum ise kadınların erkek meslektaşlarıyla iş dışındaki informal ortama ve faaliyetlere katılmamalarıdır. Bu durum, onların hem mesleki bilgilerden hem de müşteri potansiyellerinden uzak kalmasına neden olabilir. Araştırmanın ortaya koyduğu bir diğer tema ise annelik rolleridir. Katılımcı kadınlar, özellikle annelik vurgusu yaparak, anneliğin öncelikli rolleri ve sorumlulukları arasında olduğunu dile getirmişlerdir. Türkiye’de Çarkoğlu ve Kalaycıoğlu’nun “Türkiye: Aile, İş ve Toplumsal Cinsiyet” (2013) araştırmalarında da kadının annelik rolleriyle ne kadar güçlü özdeşleştikleri görülmektedir. Bu durum ise onların meslek birliklerinde yönetici olma isteklerini azaltan bir sonuç yaratmaktadır. Kadın sayısının artması hem bu meslekte etik dışı davranışların azalmasına (Yaşar, 2016), hem de mesleği tercih edecek kadın sayısının artmasına destek sağlayacaktır (Katrinli vd., 2010). Bu noktada Özçelik Katkat’ın (2018, s. 21) belirttiği gibi bu meslekte kadınları desteleyen sivil toplum kuruluşlarının sayısının artması ve güçlendirilmesi önemli bir ihtiyaç olarak karşımıza çıkmaktadır.

KAYNAKÇA

- Ağca, A., & Yalçın, N. (2009). Muhasebe mesleğinde kadın olmak sorun teşkil eder Mi? *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, (24), 37-46.
- Connell, R. (2017). *Toplumsal cinsiyet ve iktidar*. İstanbul: Ayrıntı Yayınları.
- Çarkoğlu, A., & Kalaycıoğlu, E. (2013). Türkiye: Aile, iş ve toplumsal cinsiyet raporu. İstanbul Politikalar Merkezi.
- Demirtaş, H.A. 2002. Cinsiyet rolü kalıpyargıları, androjenlik ve diğer cinsiyet rolü yönelimleri. *Kadın 2000 Kadın Araştırmaları Dergisi*, 3(2): 83-103.
- Eagly, A. H., ve Wood, W. (1999). The origins of sex differences in Human behavior: Evolved dispositions versus social roles. *American Psychologist*, 54(6), 408-423.
- Fine, C. (2011). *Toplumsal cinsiyet yanulsaması*. İstanbul: Sel Yayıncılık.
- Glick, P., & Fiske, S. T. (1996). The ambivalent sexism inventory: Differentiating hostile and benevolent sexism. *Journal of Personality and Social Psychology*, 70(3), 491-512.
- Glick, P., Sakalli-Uğurlu, N., Ferreira, M. C., & de Souza, M. A. (2002). Ambivalent sexism and attitudes toward wife abuse in Turkey and Brazil. *Psychology of Women Quarterly*, 26(4), 292-297.
- Güvemli, O. (2011). Türkiye’de muhasebe meslek örgütünün kuruluşu ve gelişmesi. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (1), 129-145.
- Katrinli, A., Günay, G., Erdener, E. A., & Zengin K. Y. (2010). Gender stereotyping in the accounting profession in Turkey. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 6(4), 15-25.
- Özçelik Katkat, M. (2018). Türkiye’de muhasebe mesleğinde kadınların durumu. İçinde Case Studies in Business and Sport Sciences. (Ed. A. Gacar and Ö.Ekin Sucu), s.1-22. London: IJOPEC Publication Limited.
- Özdemir, A.A. (2010). Potansiyel girişimci olan kadınların motivasyon faktörleri ve Eskisehir’de bir araştırma. *Ege Akademik Bakis*, 10(1), 117-139.
- Rudman, L. A., Moss-Racusin, C. A., Phelan, J. E., ve Nauts, S. (2012). Status Incongruity and Backlash Effects: Defending the gender hierarchy motivates prejudice against female leaders. *Journal of Experimental Social Psychology*, 48(1), 165-179.
- Sibley, C. G., Overall, N. C., & Duckitt, J. (2007). When women become more hostilely sexist toward their gender: The system-justifying effect of benevolent sexism. *Sex Roles*, 57(9-10), 743-754.
- Uşul, H., Korkmaz, S. Ş., & Ömürbek, V. (2014). Muhasebe meslek mensuplarında yabancılaşma düzeyi ve bir araştırma. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 31, 147-165.
- 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.

SERMAYE YAPISI - SERBEST NAKİT AKIŞLARI İLİŞKİSİ: BİST 100'DEKİ İMALAT SEKTÖRÜ İŞLETMELERİ ÜZERİNDE BİR İNCELEME

Mustafa RIMAZ*

Prof. Dr. Yıldız AYANOĞLU**

Makale Gönderim Tarihi : 19/06/2019 / Kabul Tarihi : 01/11/2019

Makale Türü: Araştırma

ÖZ

Serbest nakit akışları, işletmelerin ekonomik gücünün bir göstergesi olarak kabul edilir. Dolayısıyla sadece işletme sahipleri ve yöneticileri açısından önem arz etmeyip; dışarıdan fon sağlayanlar açısından da şirketin mali durumunun doğru değerlendirilmesi bakımından büyük önem taşımaktadır. Serbest nakit akışlarının belirlenmesi için literatürde farklı yaklaşımlar bulunmaktadır. Ancak çalışmamızda oldukça eski ve çok tercih edilen modellerden biri olan Lehn-Poulsen modeli tercih edilmiştir. Araştırmada BİST 100'deki 2013-2018 dönemine ait imalat sanayi sektörüne yönelik 21 firmanın serbest nakit akışları hesaplanmış ve ilgili tutarların Jensen'in serbest nakit akış teorisine göre temsil maliyeti üzerinde düzenleyici role sahip olan sermaye yapısı, temettü ve faiz ödemesi değişkenleri üzerindeki etkisi test edilmiştir. Ayrıca nakit akışları – karlılık ilişkisini belirlemek adına karlılık oranı da analizlere dahil edilmiştir. Elde edilen sonuçlara göre Lehn-Poulsen modeliyle hesaplanan serbest nakit akışları ile temettü ödeme oranı ve faiz ödeme oranı arasında anlamlı bir ilişki tespit edilememiş, ancak sermaye yapısı (finansal kaldıraç oranı) ve özkaynakların karlılık oranı bakımından sırasıyla negatif ve pozitif olmak üzere istatistiksel olarak anlamlı bir ilişkili belirlenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Serbest Nakit Akışları, Sermaye Yapısı, Karlılık, Temsil Maliyetleri

Jel Sınıflaması: G12, G32, M10, M20

* Doktora Öğrencisi, Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muhasebe-Finansman Programı, mustafa.rimaz@gmail.com, ORCID.ID:0000-0001-9708-2265

** Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, yıldiz.ayanoglu@hbv.edu.tr, ORCID.ID: 0000-0002-1024-2105

CAPITAL STRUCTURE-FREE CASH FLOW CORRELATION: AN ANALYSIS ON MANUFACTURING SECTOR BUSINESSES IN BIST 100**ABSTRACT**

Free cash flows are regarded as an indicator of economic power of businesses. Accordingly, it has got a great importance not only for business owners and managers but also for external fund-raising people to evaluate the financial state of the company correctly. There exist various approaches in the literature for free cash flows to be determined. Yet, Lehn-Poulsen model has been preferred in our study as it is pretty old and one of the most preferred models. In the research, free cash flows of 21 companies in manufacturing industry sector during the period of 2013-2018 in BIST 100 have been calculated and the capital structure that has got the regulative role over the agent cost of the relevant sums according to Jensen's free cash flow theory, and their effects on dividend and interest payment variables have been tested. Furthermore, effective profitability rate has also been included in the analysis in the name of determining cash flows-profitability correlation. According to the research findings, a significant correlation couldn't be found between free cash flows calculated through Lehn-Poulsen model and dividend payout ratio and interest payment ratio; however, in terms of capital structure (financial leverage ratio) and shareholders' equity profitability ratio, a meaningful correlation has been identified statistically-a negative and positive one respectively.

Keywords: Free Cash Flows (FCF), Capital Structure, Profitability, Agent Costs

Jel Classification: G12, G32, M10, M20

1. GİRİŞ

Dönen varlıklar içinde yer alan nakit; işletmeler için hayati önem taşımaktadır. İhtiyaçlara göre nakit tutarını denkleştirmek ve yönetmek, işletmelerin finansal açıdan başarılı bir şekilde yol kat etmesini sağlayabilecektir. Yöneticiler açısından, serbest nakit akışı şeklinde bulunan nakit, kontrol edildiği takdirde şirketin gelişmesi için kaçırılmayacak nitelikte olan fırsatların değerlendirilmesine de zemin oluşturabilecektir.

Serbest nakit akışları, en genel anlamıyla nakit çıkışına neden olan giderler, sermaye harcamaları ve işletme sermayesi olarak gereken tutarların tümü düşüldükten sonra işletmenin elinde kalan nakit şeklinde tanımlanabilir. Bu tutarın pozitif olması işletmenin finansal durumunun sağlıklı olduğuna dair bir göstergedir.

Diğer taraftan işletmeler sahip oldukları kıt kaynakları en etkin bir şekilde kullanarak maksimum verimliliğe ulaşmayı hedeflemektedir. Bu bağlamda sadece iç kaynakların değil dışarıdan sağlanan kaynakların da işletme faaliyetlerinde etkin olarak kullanılması gerekmektedir. Bu açıdan bakıldığında şirketin sermaye yapısı önem kazanmaktadır. Firmaların sermaye yapısını oluşturan borç ve özkaynak unsurlarının finansal konjoktüre göre doğru bir şekilde regüle edilmesi işletme karlılığını arttırabileceği gibi firma değerinin maksimize edilmesine de katkı sağlayabilecektir.

İşletmelerin piyasada değerine etki eden birçok faktör vardır ki bunlardan ikisi yukarıda değinilen sermaye yapısı ve serbest nakit akışlarıdır. Bunların hem işletmenin hem de yatırımcıların menfaatleri çerçevesinde doğru yönlendirilmesi temel hedef iken başarılı yönetimden doğan diğer olumlu etkiler de olabilecektir: örneğin finansal kuruluşların güvenini kazanarak dış kaynaklardan daha düşük maliyetle yararlanabilmek gibi. Nitekim serbest nakit akışlarının yeterli olması borç ödeme gücünün yüksek olması anlamına gelir ki bu da sermaye yapısıyla doğrudan ilişkilidir.

Bu çalışma işletmelerin sermaye yapısı ile serbest nakit akışları arasında bir ilişki olup olmadığının tespiti amacıyla yapılmıştır. Diğer taraftan şirketle ilgili olan temsil maliyetini kontrol altında tutmak için temettü ödeme oranı, ödenen faiz oranı ve karlılık oranının da şirketin serbest nakit akışıyla ilişkili olup olmadığı, incelenmeye konu edilmiştir. Böyle bir ilişkinin var olup olmadığının ortaya konulması finansal bilgi kullanıcılarının kararlarında yardımcı olacağı düşünülerek, BİST 100’de yer alan imalat sanayii sektöründeki 21 şirketin 2013-2018 yılları arasındaki finansal verileri incelenmiştir. Serbest nakit akışları “Lehn-Poulsen Modeli” ile hesaplanmış ve yıllar itibarıyla bu tutardaki değişimin sermaye yapısı (finansal kaldıraç oranı), özkaynak karlılık oranı, temettü ödeme oranı ve faiz ödeme oranı arasındaki değişimle bir uyumun olup olmadığı ortaya konulmaya çalışılmıştır.

2. SERBEST NAKİT AKIŞLARININ TANIMI VE TEMSİL MALİYETİ İLİŞKİSİ

Serbest nakit akışı (Free Cash Flow - FCF) kavramı ilk defa 1986’da Jensen (323-329) tarafından ortaya atılarak “sermaye maliyeti ile ıskonto edildiğinde pozitif net şimdiki değer veren bütün projelerin finansmanı için gerekli nakit akımını aşan kısım” şeklinde tanımlanmıştır (Yılmaz, 2009:187). Richardson ise (2006:160) serbest nakit akışlarını “varlıkların korunması ve ayrıca yeni yatırımların finanse edilmesi için gereken nakittir” şeklinde tanımlamıştır.

Mills ve arkadaşları (2002:38-39) çalışmalarında bazı analistlerin FCF’yi, bir şirketin sermaye gereksinimlerini karşılama becerisinin bir ölçüsü olarak gördüklerini, diğerleri ise cari tüm taahhütlerin yerine getirildikten sonra elde kalan nakit olarak gördüklerini ifade etmişlerdir. Şöyle ki işlemlerin devam ettirilebilmesi için yapılan ödemelerden (kar payı ödemeleri, cari borç geri ödemeleri, mevcut faaliyetleri sürdürmek için düzenli sermaye yatırımı) sonraki tutardır. FCF, işletmenin giderlerini (işletme sermayesi ihtiyacı, işletme varlıklarının korunma maliyeti de dahil olmak üzere) karşıladıktan sonra mevcut olan nakdi temsil ettiğini ileri sürmektedirler. FCF aynı zamanda faaliyetlerden elde edilen nakitten; mevcut kapasiteyi sürdürmek için gerekli olan sermaye harcamalarını çıktıktan sonra elde kalan nakittir.

Nakit akışı ile serbest nakit akışı arasındaki fark şu şekilde açıklanabilir; nakit akışı bir işletmeye dönem içinde ne kadar nakit girdiğini ve ne kadar nakit çıktığını ve neticede dönem sonunda firmada ne miktarda nakit kaldığını bulmak için kullanılır. Serbest nakit akışı ise şirketin değerlemesini İndirgenmiş Nakit Akışı (DCF) yöntemi ile bulmak için kullanılır (<https://www.wallstreetmojo.com/cash-flow-vs-free-cash-flow/>), diğer bir ifade ile FCF, firmanın performansının bir ölçüsü olarak kullanılır (<https://tr.talkingofmoney.com/what-is-difference-between-cash-flow-and-free-cash-flow>).

Karapınar ve Zaif (2018:347) FCF ile ilgili genel hesaplamaları şu şekilde ifade etmektedir: “işletme faaliyetlerinden sağlanan nakit akışlarından, yatırım harcamalarının düşülmesi işletmenin serbest nakit akışlarını (FCFF); bu tutardan finansman faaliyetlerine ait rakam indirildiğinde, ortaklara serbest nakit

akışı (FCFE); son olarak da elde edilen bu tutardan ortaklara ödenen kar payı düşüldüğünde, kullanıma açık serbest nakit akışı elde edilir”.

FCF'nin hesaplanmasında dünya genelinde bir uygulama birliğinin sağlandığı söylenemez. Farklı şirketlerin faaliyet raporlarından FCF'nin hesaplanma şeklinin de farklı olduğu görülmektedir. Hatta aynı şirketin yıldan yıla kullandığı hesaplama yöntemi de değişebilmektedir. Örneğin Coca Cola'nın 1999'dan önce serbest nakit akışlarını “İşletme Faaliyetlerinden Elde Edilen Nakit - Yatırım Harcamalarıyla İlgili Nakit” şeklinde hesaplarken, daha sonra “İşletme Faaliyetlerinden Elde Edilen Nakit – Ticari (Business) Yatırımlarıyla İlgili Nakit” şeklinde hesaplamış ve neticede 1999 yılında FCF'si 2 milyar dolar artmıştır. Coca Cola'nın serbest nakit akış tanımındaki Ticari Yatırımlarından kasıt; satın alma ve yatırımlardır (Maksy, 2016:75).

Araştırmada serbest nakit akışının hesaplanmasında Lehn- Poulsen Modeli kullanılmıştır. Bunun nedeni serbest nakit akışları tutarlarının hesaplanmasında bu modelin oldukça eski ve birçok farklı çalışmada tercih edilmiş olmasıdır. Ayrıca bu modelde kullanılan değişkenler, Jensen'in (1986:323-329) Serbest Nakit Akışı Teorisindeki Temsil Maliyetlerini belirleme parametrelerine yakındır ve elde edilecek sonuçların temsil maliyetlerine etkisi de değerlendirilebilecektir.

Serbest Nakit Akışlarının Lehn - Poulsen Modeline Göre Hesaplanma Formülü

$$FCF_{i,t} = \frac{(INC_{i,t} - TAX_{i,t} - INTEP_{i,t} - DIV_{i,t})}{Total\ Assets_{i,t}^*}$$

$INC_{i,t}$: Amortisman Öncesi Faaliyet Gelirleri

$TAX_{i,t}$: Toplam Gelir Vergisi – Ertelemiş Vergi Giderindeki Değişim (Bir önceki yıla göre)

$INTEXP_{i,t}$: Kısa ve Uzun Vadeli Borçlarının Brüt Finansman Giderleri

$DIV_{i,t}$: Hisse Senetlerine Ödenen Toplam Kar Payı

$Total\ Assets_{i,t}$: Dönem Sonu Varlık Toplamı

i,t : i şirketinin t yılındaki ilgili tutarı

* Bu modeli kullanan bazı yazarlar tarafından daha sonra formüle eklenmiştir. (Sheikh vd. 2012:35; Demirci 2017:289)

Serbest nakit akışlarının önemi, işletmenin önüne çıkan fırsatların değerlendirilmesinde de geçerlidir. İşletme yöneticileri ellerindeki serbest nakit akışları ile yeni ürün üretimine ve ayrıca net bugünkü değeri pozitif olan yatırımlara girişerek şirketin gelişmesini sağlayabilirler. Ancak FCF'nin şirket tarafından kullanılması temsil maliyetine sebep olduğu için kontrol altına alınması gerekir (Richardson, 2006:161).

Temsil maliyeti vekil ve asil arasındaki çıkar çatışmalarından meydana gelmektedir. Burada vekil (yönetici), kendisine yetki veren asillerin (sermaye sahipleri) amaçlarını gerçekleştirmek için kendi faydasını maksimize etmeye çalışması, vekâlet ilişkisi içinde çeşitli sorunlarının doğmasına yol açmaktadır. Sözü edilen çıkar farklılıkları vekilin, asilden daha çok bilgiye sahip olması (bilgi asimetrisi) ve vekillerin kendi çıkarları doğrultusunda davranması vekâlet sorunlarını oluşturmaktadır. (Ekici, 2017:75).

Jensen ve Meckling (1976) vekâlet ilişkisini asilin kendi adına doğrudan gerçekleştiremeyeceği işleri yürütmesi amacıyla vekile görev vermesi olarak tanımlamışlardır. Jensen (1986) daha sonra Vekâlet Teorisi'ni geliştirerek vekâlet maliyetlerinin başlıca kaynağının nakit akışları olduğunu belirttiği "Serbest Nakit Akış Teorisi"ni ortaya koymuş ve özellikle düşük büyüme fırsatlarına ve yüksek tutarda serbest nakit akışlarına sahip şirketlerde yöneticilerin şirket değerini düşürecek kararlar aldıklarını savunmuştur (Demirci, 2017:284).

Jensen'ın geliştirmiş olduğu bu yeni teoriye göre temsil sorunlarına sebep olan önemli faktörlerden biri kârdır ve bunun şirket içinde kalması yerine; hissedarlara temettü olarak dağıtılması gerekmektedir. Dolayısıyla şirketin değerini artıracak olan yatırım fırsatlarının olmadığı zaman; elindeki FCF'lerin hissedarlara dağıtılması firmanın kaynaklarının ziyan olmasını önleyecektir. Ancak; yöneticilere göre sermaye sahiplerine ödenen temettü, onların kontrolü altındaki kaynakları azaltarak; sermaye piyasalarındaki kontrollerinin kaybedilmesine ve neticede gerektiği zamanda, yeni kaynağın elde edilememesine neden olacaktır (Jensen, 1986:323).

Serbest nakit akışları teorisine göre temsil maliyetini kontrol altına alan diğer unsur, yabancı kaynaklardır. Şirketler; dışarıdan finanse edildikleri zaman, borç yükümlülüğü altına girdikleri için ellerinde olan serbest nakit akışlarını heba etmeyerek; onu finansman gideri ödemesi ve borç anapara tasfiyesinde kullanarak temsil maliyetinin azalması doğrultusunda hareket edip ve böylece işletme yöneticileri de FCF konusunda kontrol edilebilir duruma gelirler.

3. SERMAYE YAPISININ BELİRLENMESİ

Sermaye yapısı denildiğinde; dar anlamda, öz sermaye ve borç arasındaki ilişki açıklanmaya çalışılmaktadır. Bir firma genel olarak gereksinim duyduğu fonları borç ve öz sermaye olmak üzere iki kaynaktan sağlar. Borç, firma dışından sağlandığı halde, öz sermaye hem firma bünyesinden (dağıtılmamış karlar, yedek akçeler vb. kullanılarak), hem de firma dışından (yeni ortaklar alınarak, katılma intifa senetleri çıkartılarak vb.) sağlanabilir (Yakar, 2011:3).

Geniş anlamda sermaye yapısı ise; işletmenin menkul kıymetleri, banka kredileri, leasing sözleşmeleri, sosyal sigorta ve emeklilik yükümlülükleri, vergi yükümlülükleri, iş ve ürün garantileri, yöneticiler ve çalışanların ertelenmiş kıdem tazminatlarını içermektedir (Sayman, 2012:62). Sayman'a göre (2012:8) ayrıca bu yapıyla ilgili alınan kararda finansmanın yapısı ve biçimi de iki önemli unsurdur. Firma tarafından özkaynak veya yabancı kaynak ağırlıklı finansman politikasının yürütüldüğü Yabancı Kaynak / Öz Kaynak oranıyla belirlenebilir. Finansman biçiminden kasıt ise; belirlenen bu politikanın hangi araçlarla uygulanacağıdır. Örneğin eğer firma yabancı kaynak ağırlıklı finansman politikasını benimsemiş ise; bunun kısa vadeli mi; yoksa uzun vadeli araçlarla yürütüleceği önemli olacaktır.

Sermaye yapısının oluşturulmasında, etkili olan bazı faktörler bulunmaktadır. Bunlar; işin niteliği, finansmanın amacı ve dönemi, yasal koşullar, hükümet politikası ve yönetim tavrı olduğu gibi, bu etkenlerin yanında ayrıca; değerlerini arttırmak için etkili bir sermaye yapısı oluşturmaya çalışan firmaların finansal kaynak dağılımında, faaliyet gösterdikleri ülkelerin finansal gelişmişliği de etkili olabilmektedir. Örneğin çok fazla kredi ve borçlanma olanağı bulunmayan ülkelerdeki firmalar genellikle özsermaye ağırlıklı bir sermaye yapısına gitmektedir. Kredi ve borçlanma olanağının daha yüksek olduğu ülkelerdeki firmalar için ise özsermaye finansmanının sermaye yapısı içindeki payı düşmektedir (Efsun, 2015:4-5).

Sermaye yapısı içinde yer alan unsurların bazı olumlu ve olumsuz özellikleri de bulunmaktadır. Karadeniz ve Kaplan'a (2016:40) göre bu yapının bileşenlerinden biri olan yabancı kaynağın; başlıca avantajlarından biri, elde edilen yabancı kaynak için ödenen faizlerin vergi kalkanına tabi olması; diğeri ise yabancı kaynağın geri ödemesinin belirli bir vadeye bağlı kalınarak sabit olmasıdır. Ancak burada, yüksek miktarda borç edinimi, şirketi riskli hale getirerek, sermaye maliyetlerinin artmasına ve neticede değerinin düşmesine sebep olabilmektedir. Ayrıca faaliyetler sonucunda, şirket tarafından elde edilen gelirin faiz ve borç ödeme yükümlülüklerini yerine getirecek miktarda olmadığı durumda iflas riski de ortaya çıkmaktadır.

Sermaye yapısının diğer unsuru olan öz kaynağın ise borcun aksine şirket üzerinde vadesinin ve sabit yükünün olmaması, yönetime katılma hakkı vermesi ve şirketin finansal riskini azaltması gibi avantajlara sahipken; şirket gelirlerinde belirliliğin ve öncelik hakkının olmaması, öz sermaye sahiplerinin şirket varlıkları üzerindeki haklarının dış kaynak sahiplerinden sonra olması ve ortaklara ödenen temettünün vergi kalkanı etkisinin olmaması gibi dezavantajları da bulunmaktadır (Akgüç, 2010:482-483).

4. LİTERATÜR TARAMASI

Adhikari ve Duru (2006:311) çalışmalarında, Compustat ve CRSP veri tabanında yer alan 593 firmanın bilgilerini analiz ederek, 1994 ile 2004 arasında FCF raporlayan firmaların kendi sektörlerindeki diğer firmalardan daha az karlı ve daha fazla kaldıraçlı olduğunu göstermektedir. Ayrıca, bu firmalar daha düşük kredi notuna sahip ve daha yüksek kar payı dağıtmaktadırlar. Bu sonuçlar, FCF bilgilerini yayınlayan firmaların, raporlanan kar ve nakit akışı bilgisini büyütme için FCF'lerini açıkladıklarını göstermektedir. Bu nedenle, sonuçlar firmaların FCF açıklamalarını geleneksel raporlama uygulamalarına önemli bir tamamlayıcı olarak gördüklerini göstermektedir.

Terim ve Kayalı (2009:125) yaptıkları çalışmada 2000 ile 2007 yılları arasında İMKB'de faaliyet gösteren halka açık imalat sanayii firmalarının sermaye yapılarını etkileyen faktörler ile bu firmaların sermaye yapılarına ilişkin kararları almalarındaki davranışlarını incelemiştir. Söz konusu firmalara ilişkin net sabit varlıklar, büyüklük, borç dışı vergi kalkanı, karlılık ve büyüme fırsatları faktörlerinin sermaye yapıları ile ilişkileri istatistikî yöntemlerle analiz edilmiştir. Firmaların sermaye yapılarını etkileyen faktörlerden, net sabit varlıklar, karlılık ve büyüme fırsatları ile sermaye yapıları arasında güçlü ve anlamlı sonuçlar elde edilmiştir.

Kargar ve Ahmadi (2013:51) çalışmalarında serbest nakit akışlarıyla temsil maliyeti düzeyinin 2006-2010 döneminde Tahran borsasında işlem gören 59 firmanın bilgilerini regresyon analiz yöntemiyle

analiz etmişlerdir. Çalışmada amaç; İran'da önemli miktarda serbest nakit akışına sahip olan firmaların, ilgili temsil sorunlarının ortaya çıkmasını nasıl önledikleri ve temettü ve kaldıraç oranının, serbest nakit akışı üzerindeki etkisini nasıl test ettiklerini, ayrıca; düşük büyüme fırsatına sahip olan ve olmayan şirketler arasında temsil maliyetlerindeki farkın incelemesidir.

Elde edilen sonuçlar, temettü ödemesinin serbest nakit akışı üzerinde pozitif ve önemsiz bir etkisi olduğunu, ancak kaldıraç oranının serbest nakit akışı üzerindeki önemli ve olumlu bir etkisi olduğunu göstermektedir. Regresyon sonuçları ayrıca, büyümenin temettü üzerindeki negatif önemli etkisini ve kaldıraç oranının temettü üzerindeki negatif önemsiz etkisini göstermiştir. Bu arada, kâr ve firma büyüklüğünün temettü üzerindeki olumlu ve istatistiksel olarak önemli etkisinin olduğu tespit edilmiştir. İlâveten düşük büyümeye sahip olan firmalar için kaldıraç oranının serbest nakit akışı üzerinde pozitif yönde önemli bir etkisi gözlenirken, büyümesi yüksek olan firmalar için sonuçlar olumlu fakat önemli bir etkisi olmadığını göstermiştir. Son olarak da, her iki firma kategorisinde ödenen temettü, serbest nakit akışı üzerindeki etkisi olumlu ancak anlamlı değildir.

Hejazi ve Moshtaghin (2014:14) 2007-2012 döneminde Tahran borsasına kote olan 101 şirketin finansal bilgilerini ele alarak serbest nakit akışlarının temsil maliyetinin kar dağıtım politikası ve kaldıraç üzerindeki etkisini çok değişkenli doğrusal regresyon modeli ile sınamışlardır. Burada araştırmacılar, firmaların temsil maliyeti düzeyini ölçmek için büyüklük, risk, kar ve büyüme değişkenlerini kullanırken serbest nakit akışının temsil maliyetlerini kontrol etmek için temettü ve kaldıraç mekanizmasını kullanmaktadırlar. Sonuçlar, serbest nakit akışına ait temsil maliyetinin kâr payı ve kaldıraç oranı üzerinde pozitif önemli etkiye sahip olduğunu göstermektedir. Ayrıca büyüklük ve karlılığın temettü üzerinde önemli olumlu bir etkisi vardır. Büyüme ve riskin temettü üzerindeki olumsuz etkileri vardır ancak riskin etkisi istatistiksel olarak anlamlı değildir.

Bozkurt (2014:163) BİST'deki firmalar üzerinde yürütmüş olduğu çalışmada firmaların sermaye yapılarıyla piyasa değerleri arasındaki ilişkiyi test etmeyi amaç edinerek; Dengeleme teorisinin geçerli olup olmadığını araştırmıştır. Burada 2005-2011 yılları arasında BİST'de faaliyet gösteren toplam 168 firma üzerinde dengeli ve dengesiz panel veri analizi yöntemleriyle analiz yapılmıştır. Yapılan analiz sonucunda firmaların borçlanma düzeyleri ile piyasa değerleri arasında pozitif bir ilişki bulunmuş ve dengeleme teorisinin BİST'de işlem gören firmalar açısından geçerli bir teori olmadığı ortaya konulmuştur.

Mostaghimi vd. (2014:1) araştırmalarında, Tahran Borsası'na kote olan imalat sanayi sektörüne ait 80 şirketin 2007-2012 finansal verileri ele alınarak finansal kaldıraç ve serbest nakit akışından kaynaklanan temsil maliyeti arasındaki ilişki incelenmiştir. Bu araştırmadaki finansal kaldıraç endeksi, borcun özkaynaklara oranı ve uzun vadeli borcun toplam borçlara rasyosudur. Araştırmadaki bulgulara göre borcun özkaynaklara oranı ve uzun vadeli borcun toplam borçlara oranının serbest nakit akışından kaynaklanan temsil maliyetiyle önemli olarak negatif yönde ilişkiye sahip olduğu tespit edilmiştir. Bu sonuç Jensen'in Serbest Nakit Akış Teorisi ile örtüşmektedir.

Karadeniz ve Kaplan (2016:38) 2009-2015 yılları arasında Borsa İstanbul'da işlem gören halka açık turizm şirketlerinin sermaye yapısı kararlarının, karlılığa etkisi analiz edilmiştir. İlgili şirketlerin sadece 8 tanesinin çeyrek dönemlik verilerinin elde edilebilmesiyle yürütülen çalışma sonucunda; kısa vadeli kaldıraç ile toplam kaldıracın, net kar marjı, aktif kazanç gücü ve aktif karlılığı üzerinde negatif etkisi

olduğu saptanmıştır. Diğer taraftan çalışmada turizm şirketlerinde uzun vadeli kaldıraçın bütün karlılık göstergeleri üzerinde anlamlı bir etkisi saptanamamıştır.

Altan ve Karahan (2016:11-23) araştırmalarında 2010-2014 döneminde BİST’te yer alan gıda, enerji, teknoloji ve ulaştırma sektörlerine ait beşer firma ele alarak değerlerinin FCFE, FCFE ve EVA yöntemleriyle ölçülmesi ve elde edilen bu değerlerin hangisinin piyasa fiyatına daha yakın olduğu belirlenmeye çalışılmıştır. Sonuçlara göre EVA, enerji, teknoloji ve ulaştırma sektörlerinde; FCFE ise gıda sektöründe piyasa değerini en sağlıklı bir şekilde açıkladığı görülmektedir.

Ataunal ve Aybars (2017:1-2) araştırmalarında; Borsa İstanbul’da 154 şirketin 2005-2015 yılları arasındaki verilerini panel analiz yöntemini kullanarak, serbest nakit akışına sahip firma yöneticilerinin, ilgili nakdi; sermaye maliyetinin altında getiri sağlayan projelere yatırıp yatırmadıklarını incelemeye konu etmişlerdir. Bulunan bulgulara göre şirketler tarafından dağıtılan kar payı ve karlı yatırım fırsatları üzerinde yaratılan nakdin gereğinden fazla miktarda yatırım harcamasında kullanıldığı anlaşılmıştır.

Demirci (2017:283) çalışmasında BİST 100 endeksinde yer alan 49 şirketin 2002-2016 verilerini kullanarak serbest nakit akışlarının şirket değerine etkisini araştırmıştır. Elde edilen sonuçlara göre, düşük büyüme fırsatlarına sahip şirketlerde serbest nakit akışları ve şirket değeri arasında negatif bir ilişkinin olduğu ve bunun da Türkiye özelinde Serbest Nakit Akış Teorisiyle tutarlı olduğu görünmüştür.

Kutlu Furtuna (2017:615) araştırmasında 2005-2015 yılları arasındaki BİST’de işlem gören reel sektör firmalarını ele alarak firmaların elde ettikleri nakit düzeyinin, sermaye yapısı teorilerinin hangisiyle uyduğunu incelemiştir. Çalışmanın bulgularına göre, ilgili dönemde reel sektör firmalarının nakit bulundurma düzeyinin genel ortalamaya yaklaştığını, firmaların nakit tutmanın fayda ve maliyetini dikkate alarak hedef nakit düzeyine sahip olduklarını ve dengeleme teorisine uygun hareket ettiklerini göstermektedir. Ayrıca optimum nakit düzeyinin belirlenmesinde sektörel faktörlerin belirgin rol oynadığını göstermektedir.

5. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ VE ANALİZ SONUÇLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

5.1. Veri Seti, Değişkenler ve Hipotezler

KAP sitesinden ulaşılmış olan finansal raporlardaki bilgilerin araştırmanın veri setine dahil edilebilmesi için işletmelerin 31.12.2012’ye kadar BİST’e (İMKB’ye) kote edilmiş olması ve 2013-2018 yılları arasında;

- ✓ imalat sanayii sektöründe faaliyet göstermesi,
- ✓ kesintisiz olarak borsada aktif olması,
- ✓ gerekli olan bütün verilen mevcut olması,
- ✓ “özsermaye defter değerinin” negatif olmaması ve
- ✓ zarar etmemiş olması

şartları aranmıştır.

Yapılan incelemeler sonucunda Borsa İstanbul'da İmalat Sanayii sektöründe faaliyet gösteren 21 şirketin ilgili dönemlerde belirtilen koşulları sağladıkları belirlenmiş ve veri setine dahil edilmiştir.

Literatürdeki çalışmalar göz önünde bulundurularak ve Jensen'in (1986:323-329) serbest nakit akışı teorisine ilgili temsil maliyetine etkisi olan sermaye yapısı, faiz ve temettü ödemeleri değişkenlere ilaveten karlılık da dikkate alınarak araştırmanın hipotezleri aşağıdaki gibi kurgulanmıştır;

H1: Serbest nakit akışı ile sermaye yapısı arasında anlamlı ilişki: $H_{1,0}$ Yoktur; $H_{1,1}$ Vardır.

H2: Serbest nakit akışı ile temettü ödemeleri arasında anlamlı ilişki: $H_{2,0}$ Yoktur; $H_{2,1}$ Vardır.

H3: Serbest nakit akışı ile faiz ödemeleri arasında anlamlı bir ilişki: $H_{3,0}$ Yoktur; $H_{3,1}$ Vardır.

H4: Serbest nakit akışı ile karlılık arasında anlamlı bir ilişki: $H_{4,0}$ Yoktur; $H_{4,1}$ Vardır.

Hipotezlerin test edilmesinde kullanılan bağımlı değişkenler, yapılan istatistiksel analizlere oran olarak dahil edilmiştir. Bu durum işletmeler arasındaki "büyük – küçük" işletme farklılıklarından doğabilecek ve analizleri olumsuz etkileyebilecek sonuçların giderilmesini de sağlayacaktır. Söz konusu oranların hesaplanma şekli aşağıdaki gibidir;

- ✓ Sermaye yapısı için Finansal Kaldıraç Oranı = Toplam Borçlar / Toplam Varlıklar (Dessi ve Robertson, 2003:912; Vijayakumaran, 2017:567).
- ✓ Temettü ödemeleri için Temettü Ödeme Oranı = Ödenen Temettü Tutarı / Kar Tutarı (Burada kar; sürdürülen faaliyetlerden elde edilen net kar tutarıdır. Ramli, 2010:174).
- ✓ Faiz ödemeleri için Faiz Ödeme Oranı = Ödenen Faiz Tutarı / Toplam Finansman Gideri Tutarı (Tahakkuk etmiş finansman giderleri nakit çıkışına etkisi bulunmamaktadır.)
- ✓ Karlılık için Özkaynakların Karlılık Oranı (ROE) = Net Kar / Özkaynaklar (Aivazian, Booth ve Cleary 2003:377; Kargar ve Ahmadi, 2013:57; Akpınar, 2016:294).

5.2. Uygulanan Analiz Yöntemleri

Analize dahil edilen 6 yıllık değişkenlerin zaman ve birey boyutu olduğu için panel veri teknikleri yardımıyla analizleri gerçekleştirilmiştir. Panel veri kendi içerisinde hem yatay kesit hem de zaman serisi olmak üzere iki farklı veri türünü barındırmaktadır (Daha ayrıntılı bilgi için bkz: Baltagi, B. H. (2005), Bu yönüyle farklı veri türü içeren analizlere göre avantajları vardır. Özellikle birimler başına düşen gözlemin az olduğu durumlarda panel veri kullanmak veri sayısında artış olmasına olanak vermektedir. Gözlem sayısının çok olması ekonometrik analizlerde aranan bir kriterdir. Özellikle veri sayısının çok olması serbestlik derecesi ve çok doğrusal bağlantı sorunlarının ortadan kalkmasını sağlayacaktır (Hsiao, 2002:184) Dolayısıyla son yıllarda panel veri analizine ilişkin tahmin yöntemleri hızla gelişmiştir. Uygulamalı çalışmalarda panel veri kullanmak beraberinde birçok avantaj sağladığından ekonometrik yöntemler arasında popüler bir hale gelmiştir (Greene, 2003:283).

Panel veri modelleri, Havuzlanmış En Küçük Kareler, Sabit Etkiler ve Rassal Etkiler yaklaşımlarından biri kullanılarak tahmin edilmektedir. Çalışmada Sabit Etkiler ve Rassal Etkiler yaklaşımlarından ya-

rarlanılmıştır. Çünkü Havuzlanmış En Küçük Kareler yaklaşımı ile birlikte zaman serisi ile yatay kesit verilerinin ikili doğası ihmal edilmiş olmakla kalmaz, aynı zamanda bu yaklaşım katsayıların zaman ve kesit boyunca sabit kaldığını varsayar (Gujarati, 2016:407). Sabit etkiler veya rassal etkiler modellerinde birimsel ve/veya zamansal etkiler modelde aynı anda veya tek tek yer alabilir. Hangi etkilerin yer alacağını belirlenebilmesi için “Olabilirlik Oranı Testi” kullanılmaktadır. Çalışmada yer alan modelde sadece birimsel etkilerin olduğu tespit edilmiştir. Her bir modele ilişkin olabilirlik oran testi yapılmış ve modellerde zaman etkisinin yer almadığı belirlenmiştir.

Sabit etkiler modelinde verilerde zamanla ortaya çıkan değişim dikkate alınmakta ve eğim parametrelerinin tüm yatay kesit birimler için aynı fakat birimler arasında farklılaştığı (birim etki içerdiği) varsayılmaktadır.

5 değişkene ilişkin çoklu sabit etkiler modelleri ayrı ayrı aşağıdaki gibi kurulmaktadır.

$$ser_{it} = \alpha_i + \beta_1 lehn_{it} + \varepsilon_{it}$$

$$kar_{it} = \nu_i + \gamma_1 lehn_{it} + \varepsilon_{it} \quad i = 1,2,\dots,21 \text{ ve } t = 2013, 2014,\dots,2018 \quad (1)$$

$$tem_{it} = \zeta_i + \tau_1 lehn_{it} + \varepsilon_{it}$$

$$fai_{it} = \psi_i + \delta_1 lehn_{it} + \varepsilon_{it}$$

Rassal etkiler modelinde ise, sabit etkiler modelinden farklı olarak birimler arası değişimler sabit olup bağımlı ve bağımsız değişkenler ile ilişkisizdir. Rassal etkiler modeli;

$$ser_{it} = \theta_i + \varphi_1 lehn_{it} + \varepsilon_{it}$$

$$kar_{it} = \eta_i + \phi_1 lehn_{it} + \varepsilon_{it} \quad i = 1,2,\dots,21 \text{ ve } t = 2013, 2014,\dots,2018 \quad (2)$$

$$tem_{it} = \psi_i + \tau_1 lehn_{it} + \varepsilon_{it}$$

$$fai_{it} = \zeta_i + \delta_1 lehn_{it} + \varepsilon_{it}$$

$$u_{it} = \mu_i + \varepsilon_{it}$$

şeklinde kurulmaktadır.

Uygulamada sabit etkiler veya rassal etkiler modellerinden hangisinin seçileceğine ilişkin bazı testler bulunmaktadır. Bunlardan F, Olabilirlik Oranı, Breusch-Pagan LM, Score, Woldridge ve Hausman testleri sıkça kullanılanlardır (Çatalbaş ve Yerar, 2015:107; Tatoğlu, 2013:164-184). Çalışmada Hausman testinden yararlanılmış ve tüm durumlar için rassal etkiler modelinin varsayımlarının karşılandığı

ve bu modellerle analizlere devam edilmesi gerektiği görülmüştür. Diğer taraftan anlamlılık düzeyinde Peseran CD testine göre modellerde yatay kesit bağımlılık olmadığı belirlenmiştir.

5.3. Analizin Bulguları ve Değerlendirilmesi

A) *Hipotez 1*: Serbest nakit akışı ile sermaye yapısı arasında anlamlı ilişki olup olmadığının test edilmesi amacı yapılan istatistiksel analizlerin sonuçları Tablo 1’de verilmiştir.

Tablo 1. Serbest Nakit Akışları ile Sermaye Yapısı İlişkisi Sonuçları

Finansal Kaldıraç Oranı (Bağımlı Değişken)		
	Katsayılar	
Değişkenler	Sabit Etkiler Modeli	Rassal Etkiler Modeli
Lehn Modeli	-0.211** (-2.147)	-0.236*** (-2.417)
Sabit Terim	0.524*** (92.907)	0.525*** (14.753)
	Peseran CD İstatistiği:1.371 p-değeri: 0.171	Peseran CD İstatistiği:1.413 p-değeri: 0.157
Hausman Testi Chi-kare istatistiği:5.169; p-değeri: 0.075		

*, **, *** sırasıyla %10, %5 ve %1 anlamlılık düzeylerinde katsayıların istatistiksel olarak anlamlı olduğunu göstermektedir. Parantez içindeki değerler tahminlerin t-istatistiklerine karşılık gelmektedir.

Tablo 1 incelendiğinde sermaye yapısı değişkeninin yani finansal kaldıraç oranının Lehn-Poulsen modelinde hesaplanan serbest nakit akışlarından etkilendiği görünmektedir. Başka bir anlatımla serbest nakit akışı oranındaki %1’lik değişim (azalış), finansal kaldıraç oranında %0.236’lık değişime (artışa) neden olmaktadır. Bu sonuç Jensen’ın Serbest Nakit Akışı teorisiyle tutarlıdır. Başka bir anlatımla analize dahil edilen imalat sanayindeki firma sahipleri, serbest nakit akışını kontrol altına alabilmek için dış finansmanı bir araç olarak kullanarak temsil maliyetini azaltmaktadır. Çalışmanın bu bulguları Ben Moussa ve Chichti (2012:21-40), Wu vd. (2004:6694-6700), Khan vd. (2012:6694-6700) ve Setayesh vd. (2015:15-32) bulgularıyla da tutarlıdır. Ancak Kargar vd. (2013:51-65) ve Hejazi vd. (2014:14-21) bulgularıyla çelişmektedir.

B) *Hipotez 2*: Serbest nakit akışı ile temettü ödemeleri arasında anlamlı ilişki olup olmadığının test edilmesi amacı yapılan istatistiksel analizlerin sonuçları Tablo 2’de verilmiştir.

Tablo 2. Serbest Nakit Akışları ile Temettü Ödemeleriyle İlişkisi Sonuçları

Temettü Ödemeleri Oranı (Bağımlı Değişken)		
Değişkenler	Katsayılar	
	Sabit Etkiler Modeli	Rassal Etkiler Modeli
Lehn Modeli	-0.939 (-0.555)	-1.01 (-0.720)
Sabit Terim	0.598*** (6.172)	0.611*** (4.836)
	Peseran CD İstatistiği:-0.566 p-değeri: 0.571	Peseran CD İstatistiği:-0.431 p-değeri: 0.665
Hausman Testi Chi-kare istatistiği:0.341; p-değeri: 0.843		

***, **, * sırasıyla %10, %5 ve %1 anlamlılık düzeylerinde katsayıların istatistiksel olarak anlamlı olduğunu göstermektedir. Parantez içindeki değerler tahminlerin t-istatistiklerine karşılık gelmektedir.

Tablo 2 incelendiğinde Temettü Ödeme Oranı değişkeninin serbest nakit akışlarından etkilenmediği görülmektedir. Bu sonuç Jensen'in Serbest Nakit Akışı teorisiyle örtüşmemektedir. Jensen, temettü ödemelerinin firmanın temsil maliyeti üzerinde düzenleyici rol oynadığını açıklamaktadır. Şöyle ki firmaların elindeki FCF'leri pozitif net bugünkü değere sahip olmayan projelerde yatırmasını engellemek için temettü ödemeleri gerekmektedir. Diğer bir ifadeyle bu kurama göre; FCF, temettü ödemeleriyle negatif yönde bir ilişkiye sahip olmalıdır.

Elde edilen bu sonuçla ilgili nedeler şöyle açıklanabilir. Araştırmaya baz alınan dönemin yaklaşık yüzde yirmi beşlik kısmında negatif serbest nakit akışı gözlemlenmektedir; buna göre şirket tarafından temettü ödemelerindeki bir yükselme; temsil maliyetinde azalmaya neden olmayacağı için bunun bir politika olarak yürütülmesi mantıklı görünmemektedir. Diğer taraftan şirket tarafından gelecek dönemde ödenecek kar paylarının azaltılması olasılığı vardır. Yani temettü ödemesi taahhüdü düşük olduğundan, kar payı ödemelerinin temsil maliyetinin azaltılmasında oynadığı rol da önemsizdir denilebilir. Bulgularımız Sindhu (2014:16-23), Sarayloo ve Sarafi (2016:118-121) bulgularıyla tutarlı iken Kargar ve Ahmadi (2013:51-65) ve Hejazi ve Moshtaghin (2014:14-21) bulgularından farklı çıkmamıştır.

C) *Hipotez 3*: Serbest nakit akışı ile faiz ödemeleri arasında anlamlı bir ilişki olup olmadığının test edilmesi amacı yapılan istatistiksel analizlerin sonuçları Tablo 3'te verilmiştir.

Tablo 3. Serbest Nakit Akışları İle Faiz Ödemeleri İlişkisi Sonuçları

Faiz Ödemeleri Oranı (Bağımlı Değişken)		
	Katsayılar	
Değişkenler	Sabit Etkiler Modeli	Rassal Etkiler Modeli
Lehn Modeli	12.337 (1.38)	4.097 (0.647)
Sabit Terim	0.468 (0.232)	0.678 (0.478)
	Peseran CD İstatistiği:1.255 p-değeri: 0.209	Peseran CD İstatistiği:0.821 p-değeri: 0.411
Hausman Testi Chi-kare istatistiği:1.233; p-değeri: 0.3109		

*,**,*** sırasıyla %10, %5 ve %1 anlamlılık düzeylerinde katsayıların istatistiksel olarak anlamlı olduğunu göstermektedir. Parantez içindeki değerler tahminlerin t-istatistiklerine karşılık gelmektedir.

Tablo 3 incelendiğinde faiz ödemeleri oranı değişkeninin serbest nakit akışlarından etkilenmediği görülmektedir. Bu sonuç Jensen'in Serbest Nakit Akışı teorisiyle tutarlı çıkmamıştır. İlgili teoride faiz ödemeleri temsil maliyetini kontrol ederek FCF ile ters yönde bir ilişkide olması gerektiği öne sürülmektedir. Kanımızca bunun nedeni söz konusu modelde tüm finansman giderleri (yani tahakkuk edenler dahil) dikkate alınırken, analizde sadece ödenen faiz giderlerinin toplam finansman giderleri içerisindeki payının dikkate alınmasıdır.

D) *Hipotez 4*: Serbest nakit akışı ile karlılık oranı arasında anlamlı bir ilişki olup olmadığının test edilmesi amacı yapılan istatistiksel analizlerin sonuçları Tablo 4'te verilmiştir.

Tablo 4. Serbest Nakit Akışları ile Karlılık İlişkisi Sonuçları

Karlılık Oranı (Bağımlı Değişken)		
	Katsayılar	
Değişkenler	Sabit Etkiler Modeli	Rassal Etkiler Modeli
Lehn Modeli	0.758*** (3.828)	0.753*** (4.143)
Sabit Terim	0.201*** (17.73)	0.198*** (8.73)
	Peseran CD İstatistiği:1.4375 p-değeri: 0.1506	Peseran CD İstatistiği:1.304 p-değeri: 0.1920
Hausman Testi Chi-kare istatistiği:3.672; p-değeri: 0.1594		

*,**,*** sırasıyla %10, %5 ve %1 anlamlılık düzeylerinde katsayıların istatistiksel olarak anlamlı olduğunu göstermektedir. Parantez içindeki değerler tahminlerin t-istatistiklerine karşılık gelmektedir.

Tablo 4 incelendiğinde özkaynakların karlılık oranı değişkeninin Lehn-Poulsen modelinde hesaplanan serbest nakit akışlarından etkilendiği görülmektedir. Başka bir anlatımla serbest nakit akış oranındaki %1’lik değişim (artış) karlılık oranında %0,753’lük değişime (artmaya) neden olmaktadır. Jensen’ın Serbest Nakit Akışı teorisine göre daha karlı firma sahipleri, yöneticilerini kontrol altına tutmak için daha fazla borç alarak elde edilen kardan kaynaklanan serbest nakit akışlarını kontrol etmeye çalışmaktadırlar. Elde edilen bulgular ise bu teoriyle örtüşmemektedir.

Diğer taraftan; sermaye yapısı teorilerinden biri olan Finansal Hiyerarşi Teorisi’ne göre, firmalar ilk başta iç kaynakları daha sonra dış kaynakları tercih etmektedir. Elde ettiğimiz bulgular bu teoriyle tutarlıdır. Yani daha karlı firmalar daha fazla serbest nakit akışına sahip olmayı yeğlemekteler ki bu temsil maliyetinin yükselmesine sebep olmaktadır. Bulunan sonuç Ambreen ve Aftab (2016:113-122), Sebastian ve Sundar (2018:58-64), Ali vd. (2018:57-67) bulgularıyla da aynı yöndedir.

Tüm tablolar incelendiğinde Lehn-Poulsen serbest nakit akış modeli karlılık oranı değişkenini pozitif etkilerken, sermaye yapısı değişkenini negatif etkilemektedir. Buna göre hipotez 1 ve hipotez 4’ün “*ilişki vardır*” kısmı doğrulanmış olmaktadır. Ayrıca bulgulara göre serbest nakit akışı oranının, temettü ve faiz ödeme oranlarıyla herhangi bir anlamlı ilişkiye sahip olmadığı ortaya çıkmıştır. Bu nedenle hipotez 2 ve hipotez 3’ün “*ilişki yoktur*” kısmı doğrulanmış olmaktadır. Analize ilişkin tüm etkiler istatistiksel olarak anlamlı olduğunu da belirtmek gerekmektedir.

6. SONUÇ

İşletmenin sağladığı serbest nakit akışı dış yatırımcılar ve kreditorler açısından önemlidir. Çünkü bu taraflar için işletmelerde serbest nakit akışının varlığı; temettü geliri elde etmek veya borç anapara ve faiz tahsil etmek demektir. Ancak şirketin elindeki serbest nakit akışı temsil maliyetine yol açarak, kontrol altına alınmadığı sürece şirket değeri üzerinde negatif etki yaratabilmektedir. Jensen, Serbest Nakit Akış Teorisi’nde dışarıdan finansman sağlanması ve ayrıca pay sahiplerine temettü ödemelerinin firma elindeki serbest nakit akışıyla ilgili temsil maliyetlerini kontrol etme gücüne sahip olduğunu savunmaktadır.

Araştırmada BİST 100’de yer alan imalat sanayi şirketlerinden oluşan 21 firmanın 2013- 2018 dönemindeki finansal verilerinden yola çıkarak serbest nakit akışlarının temettü ödemeleri, sermaye yapısı, karlılık ve ödenen faizlerle ilişkili olup olmadığı sınınanmıştır. Sonuçlar Jensen’nin Serbest Nakit Akışları Teorisindeki Temsil Maliyetleri ve literatürdeki diğer çalışmalarda elde edilen bulgularla karşılaştırılmıştır.

Analizlerimizdeki sonuçlara göre Lehn-Poulsen modelinde serbest nakit akışları ile temettü ödeme ve ödenen faiz oranlarıyla ilişkili olmadığı görünürken; sermaye yapısıyla anlamlı negatif, karlılık oranıyla ise anlamlı pozitif ilişkisi görünmüştür. Bu sonuçlar Jensen’ın teorisindeki serbest nakit akışı - sermaye yapısı ilişkisiyle örtüşürken; serbest nakit akışı - temettü ödemeleri ve serbest nakit akışı - faiz ödemeleri ilişkisiyle örtüşmemektedir. Diğer taraftan Lehn-Poulsen modeline göre hesaplanan serbest nakit akışlarının, karlılık oranıyla pozitif ilişkili olduğu görülmüştür. Bu sonuç işletmeler için istenen ve beklenen bir durumdur. Çünkü nakit akışlarının artması, kar artışının bir kısmının nakit olarak gerçekleşmesi anlamına gelir.

Serbest nakit akışlarının işletme yöneticileri tarafından etkin kullanılmama ihtimali de olduğundan temsil maliyetlerinin ortaya çıkmasına neden olacaktır. Bulgularımıza göre Jensen tarafından önerilen ve temsil maliyetine azaltıcı rolü olan borçlanmanın göstergesi olarak kullanılan sermaye yapısı, bu işlevi yaparak Serbest Nakit Akışı Teorisi'ni teyit edilmektedir. Başka bir ifade ile bu iki değişken arasında anlamlı ve negatif yönlü ilişki bulunmakla beraber serbest nakit akışının yükselmesi, sermaye yapısının azalmasına ve neticede temsil maliyetinin yükselmesine neden olmaktadır. Araştırmanın önemli diğer bir bulgusu da serbest nakit akışlarının karlılık oranı üzerinde pozitif yönlü bir etkisinin olmasıdır. Bu durum, nakit akışlarının sağlıklı bir şekilde yönetilmesinin kâra olumlu etki edeceği sonucunu da ortaya koymaktadır.

Çalışmada imalat sektöründeki işletmelerin serbest nakit akışlarının, sermaye yapısı ve karlılık üzerindeki anlamlı ilişkisi istatistiksel olarak desteklenmiş olmakla birlikte finansman giderleri ve temettü ödemeleriyle ilişkisi ölçülememiştir. Bu bağlamda bundan sonra bu alanda çalışma yapacak olan araştırmacıların farklı sektörlerde, farklı değişkenlerle, farklı serbest nakit akış modelleri uygulayarak farklı sonuçlara ulaşabilirler ve bunların temsil maliyetlerine etkilerini değerlendirebilirler.

KAYNAKÇA

- Adhikari, A. ve Duru, A. (2006). "Voluntary Disclosure of Free Cash Flow Information", *Accounting Horizons*, Vol. 20 (4), December, s.311-332.
- Aivazian, V.L., Booth, L. ve Cleary, S. (2003). "Do Emerging Market Firms Follow Different Dividend Policies From U.S. Firms", *The Journal of Financial Research*, Vol. 26 (3), s.371-387.
- Akgüç, Ö. (2010). "Finansal Yönetim", 8. Baskı, Avcıol Basım Yayın, Ankara.
- Akpınar, O. (2016). "Sermaye Yapısının Firma Performansına Etkisi: Borsa İstanbul'da Bir Uygulama", *Kastamonu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Ocak, S.11, s.290-302
- Ali, U., Ormal, L. ve Ahmad, F. (2018), "Impact of Free Cash Flow on Profitability of Firms in Automobile Sector of Germany", *Journal of Economics and Management Sciences*, Vol.1, Issue 1, s.57-67.
- Altan, M. ve Karahan, N.S. (2016) "Firmaya Serbest Nakit Akımları, Özsermayeye Serbest Nakit Akımları ve Ekonomik Katma Değer Yöntemleri ile Firma Değerlemesi: Borsa İstanbul'da Karşılaştırmalı Bir Uygulama", *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, S.35, s.11-23.
- Ambreen, S. ve Aftab, J. (2016). "Impact of Free Cash Flow on Profitability of Firms Listed in Karachi Stock Exchange", *Euro-Asian Journal of Economics and Finance*, Volume 4, Issue 4, s.113-122.
- Ataünal, L. ve Aybars, A.(2017). "Is Excess Free Cash Flow Over-Invested? Evidence From Borsa İstanbul", *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt: 39, S.1, s.1-17.
- Baltagi, B. H. (2005), "Econometric Analysis of Panel Data" (2. Edition), John Wiley & Sons Ltd., New York.
- Ben Moussa F. ve Chichti J. (2012). "Interactions Between Free Cash Flow, Debt Policy and Structure of Governance: Three Stage Least Square Simultaneous Model Approach: Evidence From The Tunisian Stock Exchange", *Corporate Ownership & Control*, Vol. 9 (2), s.21-40
- Bozkurt, İ. (2014). "Dengeleme Teorisi'nin Geçerliliğinin Panel Veri Analizi İle Test Edilmesi: BİST'de Ampirik Bir Uygulama", *Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F. Manisa, Yönetim Ve Ekonomi Dergisi*, Cilt:21 S.2, s.163-178.
- Çatalbaş, G., K. ve Ö. Yarar. (2015), "Türkiye'deki Bölgeler Arası İç Göçü Etkileyen Faktörlerin Panel Veri Analizi İle Belirlenmesi (Determination of Factors Affecting Internal Migration in Turkey with Panel Data Analysis)", *Alphanumeric Journal*, 3(1), s.99-117.
- Demirci, N.S. (2017). "Serbest Nakit Akışlarının Şirket Değerine Etkisi: Serbest Nakit Akış Teorisi Bağlamında BİST 100 Endeksi Üzerine Dinamik Panel Veri Analizi", *İşletme Araştırmaları Dergisi*, S.9/2, s.283-299.
- Efsun, A. (2015). "Sermaye Yapısı Bileşenlerinin Süre Modelleriyle Analizi", *Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ekonometri Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul*.
- Dessi, R. ve Robertson, D. (2003). "Debt, Incentives and Performance: Evidence From UK Panel Data", *The Economic Journal*, S.113, s.903-919.
- Ekici, B.T. (2017). "Asil-Vekil Arasındaki Kayırmacılığın Vekâlet Maliyetleri İle İlişkisi", *Manas Sosyal Araştırmalar Dergisi*, Cilt 6, S.2, s.73-90.
- Greene, W. H. (2003). "Econometric Analysis" (5. Edition), Prentice Hall, New Jersey
- Gujarati, D. (2016). "Econometrics by Example" (2. Edition), Macmillian Publishers Limited, Basingstoke, UK.
- Hejazi, R. ve Moshtaghin, F.S. (2014). "Impact of Agency Costs of Free Cash Flow on Dividend Policy, and Leverage of Firms in Iran", *Journal of Novel Applied Sciences*, Available online at www.jnasci.org, JNAS Journal-2014-3-1/14-21, s.14-21.
- Hsiao, C., (2002), "Analysis of Panel Data", (2. Edition), Cambridge University Press, New York.

- Jensen, M.C. (1986). "Agency Costs of Free Cash Flow, Corporate Finance and Takeovers", *The American Economic Review*, S. 76 (2), s.323-329.
- Jensen, M.C. ve Meckling, W.H. (1976). "Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure", *Journal of Financial Economics*, S.3(4), s.305-360.
- Karadeniz, E. ve Kaplan, F. (2016). "Sermaye Yapısı Kararlarının Kârlılığa Etkisi: Borsa İstanbul Turizm Şirketlerinde Bir Araştırma", *Seyahat ve Otel İşletmeciliği Dergisi*, S.13(3), s.38-55.
- Karapınar, A. ve Zaif, F.(2018). "Finansal Analiz", 5.Baskı, Gazi Kitapevi, Ankara
- Kargar, E.F. ve Ahmadi, G.R. (2013). "The Relationship Between Free Cash Flows and Agency Costs Levels: Evidence From Tehran Stock Exchange", *Research Journal of Finance and Accounting*, ISSN 2222-1697 (Paper) ISSN 2222-2847 (Online), S.4(14), s.51-65.
- Khan, A., Kaleem, A. ve Nazir, M.S. (2012). "Impact of Financial Leverage on Agency Cost of Free Cash Flow: Evidence From The Manufacturing Sector of Pakistan", *Journal of Basic and Applied Scientific Research*, 2(7), s.6694-6700.
- Kutlu Furtuna, Ö. (2017). "Nakit Bulundurma Düzeyinin Sektörel Analizi: Borsa İstanbul'da İşlem Gören Reel Sektör Firmaların Üzerine Bir Uygulama", *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, Cilt 13, S.3, s.615-630.
- Lehn, K. ve Poulsen, A. (1989). "Free Cash Flow and Stockholder Gains in Going Private Transactions", *The Journal Of Finance*, Vol. XLIV (3), s.771-787.
- Maksy, M. (2016). "Is Free Cash Flow Value Relevant? The Case of the Information Technology Industry", *Journal of Accounting and Finance*, Vol. 16(5), s.73-84.
- Mills, J., Bible, L. ve Masson, R. (2002). "Defining Free Cash Flow", *The CPA Journal*, January, s.36-41.
- Mostaghimi, M., Ramezanzpour, E. ve Nozari, A.H. (2014). "Studying the Effect of Financial Leverage on Agency Cost Resulting From Free Cash Flow of Manufacturing Companies Accepted in Tehran Stock Exchange", *Singaporean Journal of Business Economics and Management Studies*, S.3(3), s.1-9.
- Ramli, N.M. (2010). "Ownership Structure and Dividend Policy: Evidence From Malaysian Companies", *International Review of Business Research Papers*, Vol.6 (1), s.170-180.
- Richardson, S. (2006). "Over-Investment of Free Cash Flow", *Review of Accounting Studies*, ISSN: 1380-6653 (Print) 1573-7136 (Online) S.11, s.159-189.
- Sarayloo, S. ve Sarafi, E. (2016). "The Relationship Between Free Cash Flow and Dividend Payout Ratio", *Iranian Journal Business and Economics*, S.(1), s.118-121.
- Sayman, Y. (2012). "Sahiplik Yapısının Firma Performansı ve Sermaye Yapısı Üzerine Etkileri: İMKB'de İşlem Gören Üretim Firmalarında Bir Uygulama", Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Doktora Tezi.
- Sebastian, L. ve Sundar, S.S. (2018). "Impact of Free Cash Flows on Profitability of Firms", *Journal of Management Research and Analysis*, ISSN: 2394-2770, Vol. 05, Issue 4(1), s.58-64
- Setayesh, M.H. ve Salehiniya, M.(2015). "Tasire Sakhtare Malekiyyat Va Sakhtare Sarmaye Bar Jarayanhaye Naqdiye Azad", *Faslnameye Pajuheshhaye Mali Va Hesabrasi*, 7(25), s.15-32, http://faar.iauctb.ac.ir/article_511728.html, (Erişim Tarihi: 12.06.2019). Farsça olan bu çalışmanın Türkçe karşılığı: "Sahiplik ve Sermaye Yapısının Serbest Nakit Akışına Etkisi", *Finansal Muhasebe ve Denetim Araştırmaları Dergisi*, 7(25), s.15-32.
- Sheikh, M.J., Lazemi Chalak, S. ve Mohammadnejad, S. (2012). "Jarayanhaye Naqdiye Azad: Ahammiyat, Karbord Va Naqshe An Dar Modiriyyate Sud", *Motaleate Hesabdari va Hesabrasi*, Sale Avval, (1391), S.1(2), s.30-43, <http://ensani.ir/file/download/article/20170311105543-10019-3.pdf>, (Erişim Tarihi:12.06.2019), Farsça olan bu

çalışmanın Türkçe karşılığı: “Serbest Nakit Akımları: Kâr Yönetiminde Önemi, Uygulaması ve Rolü”, Muhasebe ve Denetim Araştırmaları Dergisi, S.1(2), s.30-43.

Sindhu, M.I. (2014). “Relationship Between Free Cash Flow and Dividend: Moderating Role of Firm Size”, Research Journal of Finance and Accounting, ISSN 2222-1697 (Paper) ISSN 2222-2847 (Online), S.5(5), s.16-23.

Tatoğlu, F. Y. (2013), “Panel Veri Ekonometrisi Stata Uygulamalı (Econometric Analysis of Panel Data)”, (2. Edition), Beta Yayıncılık, İstanbul.

Terim, B. ve Kayalı, C. A. (2009). “Sermaye Yapısını Belirleyici Etmenler: Türkiye’de İmalat Sanayi Örneği”, Celal Bayar Üniversitesi S.B.E., Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt:7 S.1, s.125-154

Vijayakumaran, R. (2017). “Capital Structure Decisions and Corporate Performance: Evidence From Chinese Listed Industrial Firms”, International Journal of Accounting and Financial Reporting, Vol.7(2), s.562-576.

Wu L. (2004). “The Impact of Ownership Structure on Debt Financing of Japanese Firms With the Agency Cost of Free Cash Flow”, EFMA Meetings Paper, Department of Economics and Finance City University of Hong Kong.

Yakar, R. (2011). “Sermaye Yapısı Teorileri ve İMKB’de Ampirik Bir Çalışma”, Selçuk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Konya.

Yılmaz, H. (2009). “İşletme Finansı Kararlarının Etkinliğini Artırmada Serbest Nakit Akımı Analizi: Kuramsal Bir Tartışma”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, S.41, s.186-191.

<https://tr.talkingofmoney.com/what-is-difference-between-cash-flow-and-free-cash-flow> (Erişim tarihi: 16.06. 2019)

<https://www.wallstreetmojo.com/cash-flow-vs-free-cash-flow/>(Erişim tarihi: 16.06.2019)

HASTANELERDE STOK KONTROL FAALİYETLERİNİN ABC VE VED ANALİZLERİYLE DEĞERLENDİRİLMESİ: BİR ÖZEL HASTANE ÖRNEĞİ

Prof. Dr. Seyhan ÇİL KOÇYİĞİT *
Arş. Gör. Emine DOĞAN ÇULHA**

Makale Gönderim Tarihi : 03/02/2020 / Kabul Tarihi : 13/04/2020

Makale Türü: Araştırma

ÖZ

Tedarik zinciri yönetiminin bir ögesi olan stok yönetimi; hastane işletmelerinde sağlık hizmeti sunumunun kalitesi ve kesintiye uğramaması için önemlidir. Hastanelerde, sağlık hizmeti sunumunda gerekli olan malzemelerin stoklarda hazır bulundurulması ve bunun en ekonomik şekilde gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Araştırmada bir özel hastanenin genel yoğun bakım bölümünün bir yıllık tıbbi sarf malzeme tüketimlerinin toplam hastane bütçesinden aldığı payı tespit etmek ve tıbbi sarf malzeme stoklarını ABC-VED ve ABC-VED matris yöntemi ile analiz etmek amaçlanmıştır. Analiz sonuçlarına göre; ABC analizi ile yıllık malzeme stoku parasal değerinin %69,50'sinin A, %20,25'inin B, %10,26'sının ise C grubunda yer aldığı; VED analizi ile %79,44'ünün V, %18,86'sının E ve %1,70'inin D grubunda yer alan malzemelerden oluştuğu tespit edilmiştir. ABC-VED matris analizi ile malzeme tüketim tutarının %78,58'ini kategori I, %19,07'sini kategori II ve %2,36'sını ise kategori III'te yer alan malzemeler temsil etmektedir. Hastanelerde tıbbi malzeme stoklarının maliyet etkin bir şekilde yönetilmesine yardımcı olmak için yönetsel bir araç olarak ABC, VED ve ABC-VED matris yöntemlerinin kullanılması önerilebilir.

Anahtar Kelimeler: Stok Yönetimi, ABC, VED Analizi, Hastane, Tıbbi Malzeme

Jel Sınıflandırması: H51, I19, M49

* Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, Sağlık Yönetimi Bölümü, seyhan.cil@hbv.edu.tr,
<https://orcid.org/0000-0003-1012-3605>.

** Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, Sağlık Yönetimi Bölümü, emine.dogan@hbv.edu.tr,
<https://orcid.org/0000-0003-4977-3891>.

EVALUATION OF STOCK CONTROL ACTIVITIES IN HOSPITALS WITH ABC AND VED ANALYSIS: AN EXAMPLE OF A PRIVATE HOSPITAL**ABSTRACT**

An element of the supply chain management; stock management is important for the quality and non-interruption of healthcare delivery in hospital enterprises. In hospitals, it is required to keep necessary materials for healthcare delivery available in stocks, in the most economic way possible. In the present study, it was aimed to determine the share received by annual medical consumables of the general intensive care units in a private hospital from the total hospital budget and to analyze medical consumable stocks via the ABC, VED and ABC-VED matrix methods. According to the analysis results; the ABC analysis showed that 69,50% of the monetary value of annual consumable stocks was in group A, 20,25% in group B and 10,26% in group C; and the VED analysis showed that 79,44% was in group V, 18,86% in group E and 1,70% in group D. The ABC-VED matrix analysis showed that 78,58% of the consumable amount was represented by consumables in category I, 19,07% by consumables in category II and 2,36% by consumables in category III. It can be recommended to use the ABC, VED and ABC-VED matrix methods, which are managerial instruments, in order to help to manage medical consumable stocks in hospitals cost-effectively.

Keywords: Inventory Management, ABC, VED Analysis, Hospital, Medical Material

Jel Classification: H51, I19, M49

1. GİRİŞ

Sağlık kurumları insan sağlığı açısından hayati önem arz eden ve 24 saat hizmet veren işletmelerdir. Hasta tedavisinin aciliyet ve reddedilemezlik göstermesi nedeniyle hizmet sunumunda herhangi bir gecikme veya aksama yaşanması telafisi mümkün olmayan sonuçlar doğurabilmektedir. Bu nedenle hastanelerde hizmetin aksamaması ve kaliteli bir sağlık hizmeti sunumu için; insan gücü, tıbbi cihaz, donanım ve fiziksel alt yapı gibi gerekli kaynakların istenilen yer, zaman, miktar, kalite ve fiyatta sağlanması, tıbbi malzeme, ilaç ve diğer destek malzemelerinin stoklarda hazır bulundurulması ve bunun en ekonomik şekilde gerçekleştirilmesi gerekmektedir.

Bu çalışmada Ankara'da hizmet veren bir özel hastanenin genel yoğun bakım bölümünün 2018 yılı tıbbi sarf malzeme tüketimlerinin toplam hastane bütçesinden aldığı payı tespit etmek ve tıbbi sarf malzeme stoklarının ABC-VED yöntemi ve ABC-VED matris yöntemi ile malzemelerin tüketim tutarı, tüketim miktarı ve kullanım hızını analiz etmek amaçlanmıştır. Bu analizler sonucunda hastanelerde hem hasta için hayati öneme sahip olması hem de maliyet açısından öncelikli olarak yönetilmesi ve takip edilmesi gerekli stokların belirlenmesi hedeflenmektedir.

2. Sağlık Kurumlarında Stok Yönetimi

Hastane stokları içerisinde ilaç ve tıbbi malzeme stokları direkt olarak hasta hayatını ve maliyetleri etkilediğinden üzerinde önemle durulması gereken stok kalemleridir. Dolayısıyla hastaneler stoklayacağı ilaçların hem hayati öneme sahip olup olmamasına göre hem de maliyetine göre stok bulundurmamak zorundadır. Sağlık kurumlarında malzeme ve ilaç giderleri maliyet kalemleri içerisinde büyük bir paya sahiptir. Yapılan çalışmalarda sağlık kurumlarının bütçelerinin yaklaşık üçte birinin tıbbi malzeme ve ilaç giderlerinden oluştuğunu ve bu giderlerde sağlanacak %1 veya %2'lik tasarrufun kurumun finansal performansı ve karlılığı üzerinde önemli bir artış ve rekabet üstünlüğü sağlayabileceği belirtilmiştir (Yiğit, 2014: 106). Bunun sağlanabilmesi için etkin bir stok kontrol sistemine ve malzeme yönetimine ihtiyaç duyulmaktadır.

Sağlık kurumlarında stokların toplam aktifler içerisinde payı önem arz etmektedir. Stokların genellikle sipariş maliyeti, üretime hazırlık maliyeti, satın alma maliyeti, üretim maliyeti ve depolama, hizmet, risk gibi stok bulundurma maliyeti olduğu gibi aynı zamanda stoksuzluk maliyeti de bulunmaktadır. Stok kontrol yöntemleri benimsenmesinde her işletmenin büyüklüğüne, üretim tipine, yönetim ve organizasyon durumuna, mali durumuna göre basit olandan karmaşık matematiksel olana kadar birçok stok kontrol yöntemi bulunmaktadır (Yiğit, 2014: 108). Bu nedenle hastaneler kendi özelliklerine göre uygun olan stok kontrol yöntemini benimsemelidir. Stoklara yapılan aşırı yatırımlar hastanenin karlılığını düşürmekte ve sermayenin büyük bir kısmının atıl kalmasına neden olmaktadır. Ancak stoklara yapılan yetersiz yatırım da hayat kurtarma ve sağlık hizmetinin sürekliliğini sağlamada sorunlara yol açacaktır. Bu nedenle hastanelerde kullanılan ilaç ve tıbbi malzemelerin hayati önem ve maliyetler açısından gruplandırılması, stok yönetiminde yol gösterici bir unsur olacaktır. Hastanelerde tıbbi malzeme stoklarının maliyet etkin bir şekilde yönetilmesine yardımcı olmak için ABC, VED ve ABC-VED matris stok kontrol yöntemlerinin yönetsel bir araç olarak kullanılması önerilmektedir (Yiğit ve Yiğit, 2019: 254).

3. Literatür Taraması

Sağlık kurumlarında stok faaliyetleri ve ABC-VED analizi ile değerlendirilmesi ile ilgili yapılan çalışmalar üzerinde literatür taraması yapıldığında karşılaşılan çalışmalar aşağıdaki gibidir:

Gupta ve arkadaşları (2007) çalışmalarında, 190 yataklı bir hastanenin 2003 yılı ilaç stoklarını ABC-VED matrisine dayanarak analiz etmişlerdir. İlgili hastanede 325 ilacın toplam harcamaların %70'ini oluşturan 47'si (%14,4) A kategorisi, harcamaların %20'sini oluşturan 73'ü (%22,46) B kategorisi ve harcamaların yalnızca %10'unu oluşturan 205'i ise (%63,7) C kategorisini oluşturmaktadır. Sağlık memurlarının fikir birliği ile yapılan VED analizi sonucu, 325 ilacın içerisinde 24 ilaç (%7,3) hayati öneme sahip ilaçlar (V), 160 ilaç (%49,3) hastane için gerekli ilaçlar (E) ve 141 ilaç (%43,3) isteğe bağlı kullanılan ilaçlar (D) kategorisinde yer almaktadır.

Anand ve arkadaşları (2013) Delhi'deki Tıp Fakültesi Halk Sağlığı Bölümünde yaptıkları çalışmalarında, 129 kalem ilaç stokları için maliyet (ABC) analizi ve kritiklik (VED) analizine dayanan bir matris kullanmışlardır. ABC analizine göre 129 kalem ilacın %18,6'sı yıllık ilaç harcamalarının %69,1'ini (A), %24,0'ü yıllık ilaç harcamalarının %20,8'ini (B) ve %57,4'ü yıllık ilaç harcamalarının %10,1'ini (C) oluşturmaktadır. VED analizine göre 129 kalem ilacın %13,2'si (17 ilaç) hayati öneme sahip ilaçlar ka-

tegorisinde yıllık ilaç harcamasının %18,7'sini (V), %38,8'i (50 ilaç) temel ilaçlar kategorisinde yıllık ilaç harcamasının %49,5'ini (E) ve %48,0'i (62 ilaç) arzu edilen ilaçlar kategorisinde yıllık ilaç harcamasının %31,8'ini (D) oluşturmaktadır. ABC-VED matris analizine göre, I kategorisinde 37 (%28,68) kalem, II. Kategoride 53 (%41,09) kalem ve III. Kategoride 39 (%30,23) kalem ilaç bulunmaktadır. Sonuç olarak eczane stoklarının etkin yönetimi için rutin olarak yalnızca hasta bakımında değil aynı zamanda kaynakların makul kullanımına katkıda bulunduğundan bilimsel stok yönetimi araçlarına ihtiyaç duyulmaktadır.

Yiğit (2014) ABC-VED analiz yöntemlerine göre bir üniversite hastanesinin yıllık ilaç harcamalarının analiz edilmesini amaçladığı çalışmada, toplam hastane gider bütçesinin %9,1'ini ilaç harcamalarının oluşturduğunu tespit etmiştir. ABC analizine göre, ilaçların %3,24'ü (43 ilaç) A kategorisi ilaçları, %7,68'i (102 ilaç) B kategorisi ilaçları, geri kalan %89,08'u (1183 ilaç) ise C kategorisi ilaçları oluşturmaktadır. VED analizine göre, ilaçların yaklaşık %25,15'i hayati öneme sahip, %52,48'i bulunulması gerekli olan, geri kalan %22,36 ise isteğe bağlı ilaçlar olarak sınıflandırılmıştır. ABC-VED matris analizi 1.328 kalem ilacın 358 kalemi (%22,47) kategori I, 700 (%70,58) kalemi kategori II ve 270 (%6,96) kalemi ise kategori III olduğunu tespit etmiştir.

Karagöz ve Yıldız (2015) çalışmalarında, sadece acil bölümüne ait 127 kalem tıbbi malzeme stoklara ait veriler üzerinde ABC ve VED analizi uygulayarak faaliyetlerin sınıflandırılmasını ve önem derecesine göre sıralanmasını amaçlamışlardır. ABC analizine göre, tıbbi malzemelerin %22,83'ü (29 malzeme) A kategorisini, %33,07'si (42 malzeme) B kategorisini, geri kalan %44,09'u (56 malzeme) ise C kategorisini oluşturmaktadır. VED analizine göre, malzemelerin yaklaşık %26,77'si hayati önemde, %41,73'ü gerekli, geri kalan %31,50'si ise isteğe bağlı malzemeler olarak sınıflandırılmıştır. ABC-VED matris analizi 127 kalem malzemenin 52 kalemi (%40,94) kategori I, 60 kalemi (%47,24) kategori II ve 270 kalemi (%11,81) ise kategori III olduğunu tespit etmişlerdir.

Kumar ve Chakravarty (2015) çalışmalarında, üçüncü basamak bir hastanede harcanabilir tıbbi malzemeleri ABC ve VED analizine göre sınıflandırmışlardır. Araştırmada incelenen 1536 malzemenin %6,77'si (104) A kategorisinde, %19,27'si (296) B kategorisinde ve %73,95'i (1136) C kategorisinde yer almaktadır. VED analizine göre 1536 malzemenin %13,14'ü (201) hayati malzemeler (V), %56,37'ü (866) temel malzemeler (E) ve %30,49'u (469) arzu edilen malzemelerden oluşmaktadır. Stokların ABC-VED matris analizine göre, kategori I'e ait 1536 malzeme stoklarının yalnızca 322'sinin (%21) azami dikkat gerektireceğini ortaya koymuşlardır.

Yalçın ve arkadaşları (2015) çalışmalarında, Sakarya'da faaliyet gösteren bir hastanenin tıbbi sarf malzemelerine yönelik veriler kullanılarak stok kontrol yöntemlerinden ABC analizi tekniği ile sarf malzemelerinin sınıflandırılmasını amaçlamışlar ve A sınıfı malzemeler için Ekonomik Sipariş Miktarı yöntemi uygulamışlardır. A sınıfı malzemelerin anlık stok tutarı 451.922₺ , B sınıfı malzemelerin anlık stok tutarı 116.886₺ , C sınıfı malzemelerin anlık stok tutarı ise 93.603₺ olarak belirlenmiştir. "

Yeşilyurt ve arkadaşları (2015) Isparta'da faaliyet gösteren bir hastanede yaptıkları çalışmalarında, ilaç ve tıbbi malzeme stoklarını ABC ve VED analizine göre değerlendirmişlerdir. Yapılan analiz sonucuna göre hastanelerde hem hasta için hayati öneme sahip olması hem de maliyet açısından öncelikli olarak yönetilmesi ve takip edilmesi gerekli stokları belirlemişlerdir.

Uygun ve Yiğit (2017) bir üniversite hastanesinin 2015 yılı ilaç stoklarını ABC, VED ve ABC-VED Matris stok kontrol yöntemlerine göre analiz etmek amacıyla gerçekleştirdikleri çalışmalarının sonucunda 1.225 kalem ilaç için toplam 17.295.096₺ ilaç stok maliyeti ve toplam hastane bütçesinin %13,3'ünü oluşturduğunu tespit etmişlerdir.

Yılmaz (2018), ABC ve VED analizleriyle ilaçlara harcanan yıllık miktarları değerlendirerek, hastane için en uygun ilaç depolama seviyesine katkıda bulunmak amacıyla gerçekleştirdiği çalışmada; bu sayede stok maliyetlerinin optimum seviyeye düşürmeyi hedeflemiştir. ABC analizine göre, harcamaların %70,08'i 46 ilaç A grubu, %19,88'i 92 ilaç B grubu ve %10,04'ünden 772 ilaç C grubunu oluşturmaktadır. VED analizine göre ise V grubunda 265 ilaç, E grubunda 467 ilaç "E" ve 178 ilaç "D" olarak belirlenmiştir. ABC-VED matrisine göre, birinci kategoride 298, ikinci kategoride 446, üçüncü kategoride 163 ilaç vardır.

Çabuk ve arkadaşları (2018) çalışmalarında, Çerkezköy Devlet Hastanesinde 2016 yılı içerisinde kullanılan tıbbi sarf malzemelerin, stok kontrol tekniklerinden ABC ve VED analizleri ve ABC-VED matris yöntemleri kullanılarak analizlerinin yapılmasını amaçlamışlardır. Araştırmada incelenen 168 kalem malzemenin %15,48'i (26) A, %16,07'si (27) B ve %68,45'i (115) C kategorisinde yer almaktadır. VED analizine göre 168 kalem malzemenin %52,38'i (88) hayati önemi olan (V), %13,69'u (23) hastane stoklarında bulunması gereken ancak alternatifi olan malzemeler (E) ve %33,33'ü (56) tercihen arzu edilen malzemelerden oluşmaktadır.

Yiğit ve Yiğit (2019) çalışmalarında, Kamu Hastaneleri Genel Müdürlüğüne bağlı hastanelerde 2017 yılında toplam tutarı en yüksek olan 100 tıbbi malzeme stoklarını ABC, VED ve ABC-VED Matris stok kontrol yöntemlerine göre analiz etmeyi amaçlamışlardır. Analiz sonuçlarına göre, ABC analizinde tıbbi malzeme tutarı A grubu malzemelerin %69,63, B grubu malzemelerin %20,04, C grubu malzemelerin %10,32 olarak saptanmıştır. VED analizinde ise V grubu malzemelerin %50,95, E grubu malzemelerin %25,72, D grubu malzemelerin %23,33 olarak tespit edilmiştir. ABC-VED matris analizine göre kategori I'de yer alan tıbbi malzeme tutarı 1.933.545.273₺ (%80,35), kategori II tıbbi malzeme tutarı 436.984.756₺ (%18,16) ve kategori III'de ise 35.836.943₺ (%1,49) olarak saptanmıştır.

4. Araştırma

4.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi

Araştırma, tüm işletmelerde olduğu gibi hastane işletmelerinde de büyük öneme sahip olan stok konusu ve bu stokların etkin yönetilmesi ile ilgilidir. Araştırma da bir özel hastanenin genel yoğun bakım bölümünün bir yıllık tıbbi sarf malzeme tüketimlerinin toplam hastane bütçesinden aldığı payı tespit etmek ve tıbbi sarf malzeme stoklarının ABC-VED yöntemi ve ABC-VED matris yöntemi ile malzemelerin tüketim tutarı, miktarı ve kullanım hızını analiz etmek amaçlanmıştır.

Bu analizler sayesinde, stoklar toplam değerleri oranında daha sık kontrol edilerek stoklarda oluşan kayıp, kaçak ve eksilmelerin dolayısıyla stoklarda oluşan dengesizliklerin giderilmesi ve gereksiz stok ve stok maliyetini ortadan kaldırarak gerçekçi veriler ışığında harcamalara yön verilmesi hedeflenmiştir. Araştırmaya konu olan hastanenin toplam yıllık giderinin 118.084.212,50₺ olduğu düşünüldüğünde çalışmanın öneminden daha net bahsedilebilmektedir.

4.2. Araştırmanın Evreni ve Örneklemi

Araştırmanın evreni Ankara ilinde faaliyette bulunan bir özel hastanenin 2018 yılında satın alınan genel yoğun bakım birimi tıbbi sarf malzemeleridir. Araştırmada örneklem çekilmemiş evrenin tamamına ulaşılarak 205 malzeme araştırmaya dâhil edilmiştir.

4.3. Araştırmanın Yöntemi

Araştırma Ankara’da faaliyet göstermekte olan bir özel hastanenin 2018 yılı genel yoğun bakım birimi tıbbi sarf malzeme stok kayıtları ile idari ve mali verilerinin incelenmesi ve değerlendirilmesi yoluyla retrospektif (geçmişten günümüze) olarak gerçekleştirilmiştir. Araştırma verileri hastaneden gerekli yasal izinler alındıktan sonra, Hastane Bilgi Yönetim Sistemi tıbbi sarf malzeme tüketim kayıtları doğrultusunda otomasyon sisteminden alınmıştır. Tespit edilen her bir tıbbi sarf malzemeye ait yıllık stok miktarı ve malzeme stok değerleri MS Excel’e aktarılmış ve analizler Excel’de yapılmıştır. Araştırmada stok kontrol yöntemlerinden ABC-VED yöntemi ve ABC-VED matris analizi yapılmış ve aşağıda belirtilen yöntem izlenmiştir.

ABC analizinde hastanenin tıbbi sarf malzemelerinin yıllık stok miktarları ve stok değerleri her malzeme bazında hastane otomasyon sisteminden Excel veri tabanında alınmıştır. Her bir malzeme tutar bazında büyükten küçüğe doğru sıralanmış kümülatif maliyet yüzdeleri hesaplanmıştır. A grubu malzemelerin toplam maliyet içerisindeki oranı %70, B grubu malzemelerin maliyet oranı %20, C grubu malzemelerin maliyet oranı %10 olarak alınmıştır.

VED analizinde hangi malzemenin hangi gruba girdiğini belirleyebilmek için hastanedeki uzmanlardan yararlanılarak V-E-D olmak üzere üç grupta sınıflandırılmıştır. “V” kategorindeki malzemeler hasta açısından aciliyeti olan, hayati öneme sahip, hayat kurtarıcı ve her zaman stoklarda bulundurulması gereken malzemelerdir. Orta derecede hayati öneme haiz olan ve hastanede muadili olan malzemeler “E” kategorisinde alınmıştır. Herhangi bir hayati öneme sahip olmayan, hastane stoklarında bulundurulması tercihe bağlı olan malzemeler ise “D” kategorisinde alınmıştır.

ABC-VED Matrisi, ABC ve VED analizlerinin kombine edilerek çaprazlama tablolaması sonucu formüle edilmektedir. Sonuçta ortaya çıkan kombinasyon Tablo 1’de yer alan matrise göre kategorilere (I,II,III) ayrılarak (Mahatme et al., 2012: 115) üç kategoride sınıflandırılmaktadır (Gupta et al., 2007: 326-327). Hastanenin 2018 yılı genel yoğun bakım tıbbi sarf malzeme stokları da bu matrise göre sınıflandırılmıştır.

Tablo 1: ABC-VED Matris Analizi Metodolojisi

Kategori	V	E	D
A	AV	AE	AD
B	BV	BE	BD
C	CV	CE	CD

ABC-VED Matris analizinde 3 ana kategori içerisinde sınıflandırılmıştır.

Kategori I: AV+AE+ AD+ +BV+ CV

Kategori II: BE+CE +BD

Kategori III: CD

Birinci kategoride yer alan malzemeler; hastanede bulunması zorunlu, stok durumu sık sık kontrol edilmesi gereken, hem hasta açısından hayati öneme sahip hem de maliyeti yüksek yani pahalı malzemelerdir. İkinci kategoride yer alan malzemeler, rutin stok kontrolleri yapılan, hastanede bulunması gereken ancak alternatifi de bulunan, hasta açısından ve maliyet açısından orta derece öneme sahip olan malzemelerdir. Üçüncü kategoride yer alan malzemeler ise isteğe bağlı alınıp stoklarda bulundurulmuş, sıklıkla stok kontrolünü gerektirmeyen, hasta açısından ve maliyet açısından değeri yüksek olmayan malzemelerdir.

4.4. Araştırmanın Varsayımları, Kapsam ve Sınırlılıkları

Araştırma kapsamında otomasyon sisteminden elde edilen veriler ile uzman ve katılımcıların araştırmada verdikleri bilgilerin doğru ve gerçek durumu yansıttığı varsayılmıştır. Sağlık sektöründe faaliyet gösteren tüm hastaneleri kapsayan bir çalışmanın gerek zaman gerekse maliyet bakımından mümkün olmayacağı göz önüne alınarak, araştırma kapsamı, sağlık alanında Ankara ilinde faaliyet gösteren bir özel hastane ile sınırlandırılmıştır. Hastanenin çok büyük ve çok fazla depo birimi bulunduğundan sadece genel yoğun bakım bölümü tıbbi sarf malzemeleri ile sınırlandırılmıştır.

5. Bulgular

5.1. Hastaneye Ait İdari ve Mali Genel Bilgiler

ABC ve VED analizi ile stok yönetimi yapılan hastane, Ankara'da 2 ayrı lokasyonda 8 yıldan beri sağlık merkezi olarak hizmet vermektedir. Kurumun doktor, hemşire ve yardımcı sağlık personeli olmak üzere toplam 700 çalışanı bulunmaktadır. Sağlık işletmesinde hemen hemen tüm sağlık branşlarında hizmet verilmektedir. Hastanenin genel yoğun bakım birimine yılda ortalama 450 hasta gelmektedir. Hastanenin 2018 yılı toplam yıllık gideri 118.084.212,50₺'dir. Bunun 25.233.972,57₺'si tıbbi sarf malzeme giderleri, 8.712.426,12₺'si ilaç giderleridir. Tablo 2'de çalışmaya konu olan hastanenin gider türlerine göre yıllık gider yüzdeleri detayları ile verilmiştir.

Tablo 2. Hastane Giderlerine Ait Bilgiler

Gider Türleri	%
İlk Madde Ve Malzeme Alışları	26,2
Eczane Giderleri	6,7
Tıbbi Malzeme Giderleri	18,5
Kan ve Kan Ürünleri Giderleri	1,1
Personel Ücret Ve Giderleri	47,1
Doktor Ücret Ve Giderleri	22,4
Personel Ücret Ve Giderleri	24,7
Diğer Çeşitli Giderler	26,6
Tıbbi İşlem Giderleri	5,7
Yemek Giderleri	2,2
Elektrik, Su, Gaz Giderleri	2,6
Haberleşme Ve İletişim Giderleri	0,5
Bakım Onarım Giderleri	3,7
Temizlik Giderleri	1,8
Kırtasiye, Bilgisayar Ve Matbuat Giderleri	0,6
Giyim Ve Tekstil Giderleri	0,2
Ulaşım Ve Yakıt Giderleri	0,3
Sigorta Giderleri	1,0
Kiralama Giderleri	6,9
Danışmanlık Giderleri	0,7
Temsil Ağırlama Ve Konaklama Giderleri	0,1
Diğer Çeşitli Giderler	0,1
Pazarlama Ve Kongre Giderleri	0,3
Vergi, Resim Ve Harçlar	0,1
Giderler Genel Toplamı	100,0

5.2. ABC Analizi İle Elde Edilen Bulgular

Tablo 3 incelendiğinde malzemelerin adedi ve yüzdesi ile yıllık harcama tutarı ve yüzdesi görülmektedir. Yapılan analize göre toplam 205 malzemenin yıllık stok maliyet tutarı 343.216,12₺'dir. Yıllık stok maliyet tutarı en yüksek grubu 238.533,91₺ ile A grubu ilaçlar oluşturmuştur. B grubu ilaçların yıllık toplam stok maliyet tutarı 69.484,46₺, C grubu ise 35.197,75₺ olarak tespit edilmiştir.

A grubunu oluşturan malzemeler, toplam tüketilen malzemelerin %14,63'üne yani toplam giderin yaklaşık %70'ine karşılık gelmektedir. Toplam malzemelerin %69,27'lik kısmını oluşturan C grubu malzemelerin, toplam harcama içerisinde yaklaşık %10'luk payı bulunmaktadır. Orta derece öneme sahip olan ve toplam gider içerisinde yaklaşık %20'lik payı bulunan B grubu malzemeler ise, toplam malzeme miktarının %16,10'unu oluşturmaktadır.

Tablo 3: ABC Analiz Tablosu

ABC	Malzeme Sayısı	Malzeme (%)	Tutar (₺)	Tutar (%)
A grubu	30	14,63	238.533,91	69,50
B grubu	33	16,10	69.484,46	20,25
C grubu	142	69,27	35.197,75	10,26
Toplam	205	100	343.216,12	100

5.3. VED Analizi ile Elde Edilen Bulgular

Tablo 4'teki yüzdeler dağılıma bakıldığında, V grubunda yer alan hayati önemi olan malzemeler, toplam malzemelerin %52,20'sini oluştururken, toplam harcama içerisindeki payı %79,44'tür. Hastane stoklarında bulunması gereken ancak alternatifini olan E grubu malzemeler, toplam malzemeler içerisinde %33,17 ile toplam harcama tutarı içinde %18,86'lık paya sahiptir. D grubu malzemeler ise, toplam malzemelerin %14,63'ünü oluştururken toplam harcama içerisinde de %1,70'lik paya sahiptir.

Tablo 4: VED Analizi Tablosu

VED	Malzeme Sayısı	Malzeme (%)	Tutar (₺)	Tutar (%)
V grubu	107	52,20	272.659,58	79,44
E grubu	68	33,17	64.722,13	18,86
D grubu	30	14,63	5.834,41	1,70
Toplam	205	100	343.216,12	100

5.4. ABC - VED Matris Analizi ile Elde Edilen Bulgular

Malzemelerin hem hastane giderindeki yere hem de hasta açısından taşıdığı önem bir arada değerlendirilerek analiz edilmesine olanak sağlayan ABC-VED Matrisi Tablo 5'te verilmektedir. Hayati önem ve maliyet açısından en yüksek grup olan kategori I 111 kalem malzeme ile stokların %54,15'ini harcamaların ise %78,58'ini oluşturmaktadır. Kategori II 65 kalem malzeme (%31,71) ve kategori III 29 kalem malzemedir (%14,15) oluşturmaktadır.

Tablo 5: ABC - VED Matris Analizi Tablosu

Kategori	Birleştirilmiş Kategori	Malzeme Sayısı	Malzeme (%)	Tutar (₺)	Tutar (%)
I	AV, AE, AD, BV, CV	111	54,15	155.287,07	78,58
II	BE, CE, BD	65	31,71	37.680,63	19,07
III	CD	29	14,15	4.656,28	2,36
Toplam		205	100	197.623,98	100

Aşağıda 2018 yılı içerisinde genel yoğun bakım bölümünde kullanılan tıbbi sarf malzeme listesi, ABC ve VED yöntemlerine göre “maliyet ve hayati açıdan önem” sınıflandırması tablo halinde sunulmuştur.

Tablo 6: ABC ve VED Yöntemlerine Göre Hastane Malzeme Listesi

	Malzeme	Yıllık Tüketim	Alış Fiyatı	Kümülatif Yüzde	ABC	VED
1	Lanset Glikoz	5.905	4,8600	8,36	A	V
2	Cpap Maske- L	104	183,6000	13,92	A	V
3	Enjektör 50 CC Perfüzör	3.739	3,5640	17,81	A	V
4	Eldiven Muayene Non-Steril Pudrasız - M	62.300	0,1804	21,08	A	V
5	Eldiven Muayene Non-Steril Pudrasız - L	58.600	0,1804	24,16	A	V
6	Spanç 7.5x7.5 cm 12 Kat	61.300	0,1620	27,06	A	E
7	Enjektör 2 cc 3 P Kan Gazı	6.276	1,4580	29,72	A	V
8	Enjektör 50 cc Çam Ucu	4.204	1,9624	32,13	A	V
9	Beslenme Torbası 1,3l	769	10,2600	34,42	A	V
10	Flaster Betafix 10x10	291	27,0000	36,71	A	E
11	Elektrod Ekg F55	15.054	0,5184	38,99	A	V
12	Ped Pamuklu	13.920	0,5400	41,18	A	V
13	Enjektör 10 cc 3p Yeşil	18.012	0,4104	43,33	A	V

14	Hemodiyaliz Katateri Geçici 11,5fr 16cm	108	64,8000	45,37	A	V
15	Damla Ayar Seti	2.504	2,5960	47,26	A	V
16	Prismaflex M 100 Set	13	486,0000	49,11	A	V
17	Pamuk	319	18,9000	50,86	A	V
18	Cvp Katater 8,5f 16 cm 3 Lümen	93	64,8000	52,62	A	V
19	Aspirasyon Torbası 3lt Yeşil	352	15,5304	54,21	A	V
20	Önlük Hasta İçin-Kısa Kollu Disposable	2.427	2,2000	55,77	A	E
21	Enjektör 20 cc 3p Yeşil	7.859	0,6480	57,25	A	E
22	Pleuracan Katater	16	313,2000	58,71	A	V
23	El Dezenfektan Jeli 500 Ml	175	28,5357	60,16	A	V
24	Ventilatör Devresi Tek Su Tutuculu	386	12,8520	61,61	A	V
25	Dialisan Cvvhd Bg2d Sürekli Diyaliz İçin Bikarbonatlı Diyaliz Solüsyonu	93	53,1590	63,05	A	V
26	Aspirasyon Torbası 3lt Mavi	752	6,4800	64,47	A	V
27	Eldiven Muayene Vinil Large (Pudrasız)	31.600	0,1501	65,85	A	V
28	Aspirasyon Sondası No:14	4.660	0,9072	67,08	A	V
29	Ambu Canlandırma Yetişkin	96	43,2000	68,29	A	V
30	Eldiven Muayene Vinil M (Pudrasız)	27.600	0,1501	69,50	A	V
31	Serum Seti	5.191	0,7949	70,70	B	V
32	Dezenfektan Opakjel 2-70 %4 Lük	131	25,9200	71,69	B	E
33	Enjektör 5 cc 3p Yeşil	11.351	0,2938	72,66	B	E
34	Mount Catheter	589	5,6050	73,62	B	V
35	Kefen Bezi	200	15,6600	74,54	B	V
36	Lab-Aerob Kan Kültür Şişesi	169	18,3775	75,44	B	V
37	El Sabitleyici Yetişkin	934	3,2400	76,32	B	V
38	Lab-Anaerob Kan Kültür Şişesi	161	18,3775	77,19	B	V
39	Tegaderm I.V Katater Örtüsü 10 X 12	50	52,9200	77,96	B	E
40	İnstoper	4.664	0,5546	78,71	B	V
41	İdrar Torbası Musluklu	1.232	2,0520	79,45	B	V
42	Foley Sonda 2 Yollu Silikonlu No:18	131	18,9000	80,17	B	V
43	Üç Yollu Musluk	2.611	0,9204	80,87	B	E
44	Vakumlu İdrar Tüpü 16x100	2.395	0,9440	81,53	B	E
45	Bakteri Isı ve Nem Filtresi	458	4,6516	82,15	B	V
46	Aspirasyon Sondası No:16	3.004	0,7020	82,76	B	V
47	İntraket No:20 Pembe	2.146	0,9612	83,36	B	V
48	Bauer Bandage Special 10x12 cm	20	95,0400	83,92	B	E

49	Tüp Jelli 5 Ml Sarı	3.162	0,5832	84,45	B	E
50	El Dezenfektan Jeli 1 L	27	65,7294	84,97	B	V
51	Tüp Edtalı 3 Ml Mor	3.647	0,4547	85,45	B	E
52	Maske Oksijen Hazneli Yetişkin	371	4,0630	85,89	B	V
53	Tüp Sodyum Sitratlı 2,7 Ml Mavi	2.025	0,7268	86,32	B	E
54	Ekg Kâğıdı Schiller Mk004c (210*280*200) At2	55	26,5500	86,75	B	V
55	Cathajel	252	5,6700	87,16	B	E
56	Çam Ağacı Plastik Çift Yönlü	939	1,2960	87,52	B	V
57	Böbrek Küveti	6.051	0,1947	87,86	B	D
58	Uzatma Basınca Dayanıklı 145 cm M/F.	585	2,0060	88,20	B	E
59	Tıbbi Atık Kovası 5 lt (Taban Çapı 17,5 cm)	295	3,9530	88,54	B	V
60	Transducer Tekli	27	39,0744	88,85	B	E
61	Bez Sargı 10 X 10	730	1,4364	89,16	B	V
62	Uzatma Basınca Dayanıklı 145cm M/F. Opak Siyah	248	4,2120	89,46	B	E
63	Eldiven Muayene Nitrile Medium	4.000	0,2430	89,74	B	V
64	Maske Oksijen Haznesiz Yetişkin	397	2,3760	90,02	C	V
65	Eldiven Steril No:8 Pudrasız (Beybi)	384	2,3069	90,28	C	V
66	Ventilatör Devre Anestezi Yetişkin Balonlu	67	12,9492	90,53	C	V
67	Enjektör 50cc 3p Yeşil	845	1,0260	90,78	C	E
68	Saç Yıkama Bonesi	166	4,8380	91,02	C	E
69	Kan Verme Seti	463	1,7280	91,25	C	V
70	Bactigras 10*10	250	3,1536	91,48	C	V
71	Entübasyon Tüpü No:8 Kafı	127	6,1776	91,71	C	V
72	Bakteri Filtresi	346	2,1276	91,92	C	E
73	Kanül Oksijen Nazal Adult	414	1,7641	92,14	C	V
74	Eldiven Steril No: 7,5 Pudrasız	348	2,0844	92,35	C	V
75	Foley Sonda 2 Yollu No:18 Rüşch	140	5,1300	92,56	C	V
76	Nazogastrik Sonda No:14 Yeşil	399	1,7820	92,76	C	V
77	Entübasyon Tüpü No: 7,5 Kafı	107	6,3720	92,96	C	V
78	İntraket No:22 Mavi	568	1,1664	93,16	C	E
79	İğne Enjektör Ucu (Pembe)	4.400	0,1404	93,34	C	V
80	Spanç 5 X 5 Cm 8 Kat	8.500	0,0702	93,51	C	V
81	Örtü Set Minör Cerrahi Delikli 90*90	181	3,2400	93,68	C	V
82	Uzatma Basınca Dayanıklı 145cm M/F. 1200 Psi	98	5,9400	93,85	C	E

83	İdrar Torbası Askısı	255	2,1600	94,01	C	D
84	Tüp Jelli 8,5 Ml Sarı	776	0,7042	94,17	C	E
85	Saklama Kabı 15lt	12	44,8400	94,33	C	D
86	T Tüp Devre Parçası Hudson (Ref41668)	38	14,0400	94,48	C	V
87	Foley Sonda 2 Yollu Silikonlu No:20	29	18,2844	94,64	C	D
88	Önlük Beyaz-Disposable	128	4,0500	94,79	C	V
89	Enjektör 1 cc 3p İnsülin	1.601	0,3186	94,94	C	V
90	Foley Sonda Üç Yollu No:22 Rüşch	25	19,9800	95,08	C	E
91	Göğüs Drenaj Seti 2000 cc	10	48,7836	95,22	C	E
92	Povidon İyot (Baticon) 1 Litre %10	33	14,7500	95,37	C	E
93	Eldiven Muayene Nitrile Large	2.000	0,2430	95,51	C	V
94	Aspirasyon Torbası 2lt	36	12,9600	95,64	C	V
95	Flaster Betafix 15x10 Şeffaf	3	154,4400	95,78	C	V
96	İntraket No:18 Yeşil	465	0,9612	95,91	C	V
97	Foley Sonda 2 Yollu No:20 Rüşch	85	5,1300	96,03	C	V
98	Sütür İpek S51 No:2/0 (17x45cm) Serbest	58	7,3440	96,16	C	E
99	Banyo Lifi (Hasta Temizleme Havlusu)	163	2,4426	96,27	C	D
100	Permatik Jilet	331	1,1800	96,39	C	E
101	Elektrod 3m	650	0,5900	96,50	C	V
102	Sütür İpek S5608 NO:2/0 60 mm 75 mm Düz Keskin	44	8,4240	96,61	C	E
103	Bez Sargı 15 X 10	171	2,1600	96,72	C	D
104	Steril Pudra 4 Gr	1	365,8000	96,82	C	D
105	Tıbbi Atık Kovası 1 lt	136	2,6550	96,93	C	V
106	Eldiven Steril No:8 Pudralı	224	1,5293	97,03	C	V
107	Aspirasyon Sondası No:18 Kırmızı	450	0,7128	97,12	C	V
108	Foley Sonda 2 Yollu No:16 Rüşch	61	5,1300	97,21	C	E
109	Bactıgras 15*20	55	5,5728	97,30	C	E
110	S5508 2/0 İpek Keskin 50 Mm	48	6,2640	97,39	C	V
111	Flaster Betafix 5 X10	50	5,6052	97,47	C	E
112	Bistüri Ucu No:12	257	1,0800	97,55	C	V
113	Sütür İpek S5203 No:2/0 20mm Keskin	34	8,1000	97,63	C	V
114	Ekg Kâğıdı 80*70*200 At-101	33	8,2010	97,71	C	V
115	Cilt Stapleri Proximate Iıı Pmw35	15	17,0100	97,79	C	D
116	Prezervatif Sonda - L	61	4,1418	97,86	C	E
117	Trakeostomi Kanülü (Disposable) No:7,5	10	25,1748	97,93	C	E

118	Foley Sonda 2 Yollu No:22 Rüşch	62	4,0500	98,01	C	E
119	Trakeostomi Kanülü (Disposable) No:8	9	25,1748	98,07	C	V
120	Nazogastrik Sonda No:16 Turuncu	182	1,2420	98,14	C	V
121	Kol Bandı Hasta Yetişkin Beyaz	1.030	0,2171	98,20	C	V
122	Nu-Gel / Purilon-Gel Alginatlı Hidrojel 25g	8	27,0000	98,27	C	D
123	Foley Sonda Üç Yollu No:18 Rüşch	30	7,0200	98,33	C	D
124	Trakeostomi Kanülü (Disposable) No:8,5	8	25,1748	98,39	C	E
125	Defibrilatör Kâğıdı Rulo	34	5,9000	98,44	C	V
126	Tüp Sedim Vakumlu 1,2 ml	240	0,8100	98,50	C	E
127	Ürimetre 500 cc	6	32,1300	98,56	C	E
128	Kolostomi İleostomi Ve Urostomi Adaptörü (Ref 35500)	10	19,1290	98,61	C	D
129	Bistüri Ucu No:11	222	0,8100	98,66	C	V
130	Entübasyon Tüpü No:8,5 Kafı	50	3,3588	98,71	C	V
131	Eldiven Pet	8.900	0,0184	98,76	C	E
132	Korse Batın	2	81,0000	98,81	C	D
133	Ördek Karton	20	7,0800	98,85	C	D
134	Eldiven Steril No:8,5 Pudralı	101	1,3500	98,89	C	V
135	Perkütan Nefrostomi Seti 8f(Geotek)	1	129,6000	98,93	C	E
136	Lavaj Kabı 20 ml	25	5,1300	98,96	C	V
137	İğne Enjektör Ucu (Yeşil)	1.650	0,0756	99,00	C	V
138	Cilt Stapler Sökücü	19	6,4800	99,04	C	D
139	Entübasyon Tüpü No:7 Kafı	25	4,8600	99,07	C	V
140	Kolostomi Torbası Yetişkin	16	7,5816	99,11	C	D
141	Bone	1.300	0,0918	99,14	C	E
142	T Nebul Oksijen Maskesi	21	5,3100	99,17	C	V
143	İdrar Kabı Vakumlu	101	1,0738	99,21	C	V
144	Prismocal Non-Pvc Potasyumsuz Hdf Solüsyonu	2	53,1590	99,24	C	V
145	Mendil Swap	2.453	0,0413	99,27	C	E
146	Eldiven Steril No:7 Pudrasız	47	2,1060	99,30	C	V
147	Önlük Box Gömleği Non Steril Disposable	20	4,8600	99,32	C	E
148	Set Serum Buretli 150ml	10	9,4500	99,35	C	D
149	Varis Antiemboli Çorabı Xlarge	6	15,6600	99,38	C	E
150	Swap Boş	150	0,6254	99,41	C	E
151	İğne Port 20g	7	13,1220	99,43	C	D
152	İğne Spinal 27 G Beyaz	5	18,2520	99,46	C	V

153	Eldiven Steril No:8,5 Pudrasız	34	2,5704	99,49	C	V
154	Enjektör 2 cc 3p Yeşil	320	0,2722	99,51	C	E
155	Sargı Yara Comfell 10*10	4	21,6000	99,54	C	E
156	Airway No:4 Sarı	50	1,6200	99,56	C	V
157	Bisturi Ucu No:15	100	0,8100	99,58	C	E
158	Aseton	2	38,9400	99,61	C	E
159	Swap Jelli	150	0,4956	99,63	C	E
160	İğne Spinal 20 G Sarı	12	5,9400	99,65	C	E
161	Kol Bandı Hasta Kırmızı	250	0,2773	99,67	C	V
162	Varis Antiemboli Çorabı XXL	4	16,7400	99,69	C	E
163	Varis Antiemboli Çorabı L	4	15,6600	99,71	C	E
164	Bez Sargı 20x10	20	2,8620	99,72	C	D
165	İdrar Kabı 24 Saatlik	7	7,9650	99,74	C	E
166	Airway No:6 Turuncu	31	1,7280	99,75	C	V
167	Airway No:5,1 Cm Kırmızı	50	1,0260	99,77	C	V
168	Foley Sonda 2 Yollu No:10 Rüşch	3	16,5240	99,78	C	E
169	Varis Antiemboli Çorabı M	3	15,6600	99,80	C	E
170	Airway No:3,80 Cm Yeşil	42	1,0260	99,81	C	V
171	Abeslang Non-Steril	800	0,0513	99,82	C	D
172	Entübasyon Guide Stylet M	10	4,0176	99,83	C	V
173	Toraks Katater No:24	7	5,6160	99,85	C	E
174	Toraks Katater No:28	4	9,4824	99,86	C	E
175	Bandaj Elastik 10 cm	22	1,6200	99,87	C	D
176	Vacutainer 21 G Yeşil Bd	84	0,4212	99,88	C	E
177	Ultrason Jeli	12	2,9160	99,89	C	V
178	File Efor	1	29,9700	99,90	C	D
179	İğne Spinal 22 G Siyah	5	5,9400	99,90	C	D
180	Opsite Sprey	1	29,1600	99,91	C	D
181	Nazogastrik Sonda No:18 Kırmızı	40	0,6782	99,92	C	V
182	Gözlük (Koruyucu) Laboratuvar	5	5,4000	99,93	C	V
183	Alçı Altı Pamuğu 20 vm	26	0,9180	99,94	C	D
184	Tüp Sodyum Gri 4 ml	30	0,6966	99,94	C	E
185	Airway No:3 Yeşil	14	1,4040	99,95	C	V
186	Tüp Lityum Heparinli 4 ml Yeşil	28	0,7020	99,95	C	E
187	Tüp Kırmızı Boş 10 ml	27	0,6696	99,96	C	E
188	Sütür İpek S6303no:0 30mm Keskin	2	7,2360	99,96	C	E

189	Entübasyon Style - L	3	4,7088	99,97	C	V
190	Arterial Needle 18g 70mm Seldinger (Kanat-sız)	5	2,6136	99,97	C	D
191	Enjeksiyon Bandı	600	0,0216	99,97	C	D
192	Flaster Betapad 9cmx15cm	8	1,4040	99,98	C	E
193	Entübasyon Guide Stylet S	2	4,7736	99,98	C	V
194	Uzatma Basınca Dayanıklı 145cm M/M	4	2,3760	99,98	C	E
195	Toraks Katater No:36	1	9,4824	99,99	C	E
196	İğne Enjektör Ucu (Siyah)	100	0,0864	99,99	C	D
197	İntraket No:26 Mor Bebek İçin	5	1,6524	99,99	C	D
198	Crash Kard Kilidi	13	0,6018	99,99	C	V
199	İntraket No:16 Gri	8	0,9612	100,00	C	V
200	Toraks Katater No:20	1	5,3460	100,00	C	E
201	İntraket No:24 Sarı	3	1,2808	100,00	C	D
202	Entübasyon Tüpü No: 2,5 Kafsız	1	3,0348	100,00	C	D
203	Lavman Seti	1	2,5920	100,00	C	E
204	Cvp Katater 7 Fr 3 Lümenli 16 cm	12	0,0108	100,00	C	V
205	İğne Spinal 18 G Pembe	5	0,0022	100,00	C	V
	Toplam 205 Kalem Malzeme					

6. Sonuç ve Öneriler

Hastane işletmelerinde ihtiyaç duyulan tüm gereçler, cihazlar, malzemeler, fiziki altyapı kesintisiz hizmeti sunabilmek adına önemlidir. Bu nedenle bulundurulması zorunlu olanların ayrımı yapılmalıdır. Stok yönetimi, ihtiyaçlara mümkün olan en düşük maliyetle cevap verilebilmesini sağlamak ve bunlar arasındaki dengeyi iyi kurmaktır. Kullanılan malzemelerin asgari stok miktarları gerçekçi bir şekilde belirlenmeli, stok hareketlerinin takibi ve kontrolleri yapılmalıdır. Özellikle hastane işletmelerinde tıbbi sarf malzemelerin depo mevcudu ile sistem mevcudunun eşit olması çok önemlidir. Stokta var görünen fakat gerçekte farklı nedenlerden dolayı kayıp, zayı veya kaçak olduğu için elde bulunmayan malzemeler hasta, hasta yakınları ve hastane yönetimi açısından telafi edilemeyen kayıplara yol açabilir. Buna ek olarak, stok fazlası bulunması da hastane açısından stoklara gereğinden fazla nakit bağlanması anlamına gelmektedir ve rekabet gücü zayıflayan hastaneler için bu durum ciddi bir sorundur.

Araştırma sonucunda hastanenin genel yoğun bakım tıbbi sarf malzeme stokları ABC yöntemine göre yapılan analizde; A grubu kategorisinde yıllık malzeme stoku parasal değerinin %69,50'sinin, B grubu kategorisinde %20,25'inin, C grubu kategorisinde ise %10,26'sının yer aldığı tespit edilmiştir. VED yöntemine göre analiz edildiğinde ise yıllık malzeme stok parasal değerinin %79,44'ünü V, %18,86'sını E ve %1,70'ini D grubunda yer alan malzemelerin oluşturduğu tespit edilmiştir. ABC-VED matris analizi ile de, Kategori I (AV+AE+AD+BV+CV)'de yer alan malzemeler malzeme tüketim tutarının

%78,58'ini, kategori II (BE+CE+BD) yer alan malzemeler malzeme tüketim tutarının %19,07'sini ve Kategori III (CD)'de yer alan malzemeler ise malzeme tüketim tutarının %2,36'sını temsil ettiği görülmektedir.

Hastane ve malzeme yöneticileri Kategori I' de (AV+AE+AD+BV+CV) yer alan malzemelerin hayati öneme sahip olması ve yıllık tüketim maliyeti yüksek olması sebebiyle istenilen miktar, zaman, yer, kalite ve fiyatta zorunlu olarak hastanede bulunmasını sağlamakla görevlilerdir. Ek olarak bu kategorideki malzemeler uzman kişiler tarafından stok düzeyi, tüketim seviyesi, emniyet stoku düzeyi ve son kullanma tarihi gibi değişkenler göz önüne alınarak sürekli takip edilmeli ve sıkı denetlenmelidir. Kategori II'de (BE+BD+CE) sağlık hizmetlerinin kesintisiz yürütülmesinde gerekli olan malzemeler yer almaktadır. Bu kategori Kategori I'e göre tıbbi açıdan daha az öneme sahip malzemelerden oluşmaktadır ancak yine de bu malzemelerin de tüketim durumu ve diğer stok değişkenlerinin izlenmesi ve kontrol altında olması gerekmektedir. Kategori III (CD)'de ise sağlık hizmeti sunumunda ihtiyaç duyulan ve süreli olarak alınan ayrıca oldukça ucuz olan malzemeler yer almaktadır.

Araştırmadan elde edilen ABC-VED matris analiz sonuçları ile literatürde yer alan araştırmalar Tablo 7'de karşılaştırılmıştır. Karşılaştırma sonucunda aşağıdaki değerler bulunmuştur.

Tablo 7: Malzeme Miktarı Açısından ABC-VED Matris Karşılaştırılması Adet- (%)

Araştırmalar / Kategori	I.Kategori	II. Kategori	III. Kategori
Bu araştırma	111 (%54,15)	65 (%31,71)	29 (%14,15)
Anand ve ark. (2013)	37 (%28,68)	53 (%41,09)	39 (%30,23)
Yiğit (2014)	358 (%22,47)	700 (%70,58)	270 (%6,96)
Karagöz ve Yıldız (2015)	52 (%40,94)	60 (%47,24)	270 (%11,81)
Kumar ve Chakravarty (2015)	322 (%21)	786 (%51,17)	427 (%27,83)
Yeşilyurt ve arkadaşları (2015)	146 (%31,74)	264 (%57,39)	50 (%10,87)
Uygun ve Yiğit (2017)	439 (%35,83)	636 (%51,92)	150(%12,25)
Yılmaz (2018)	298 (%32,75)	446 (%49,01)	166 (%18,24)
Çabuk ve arkadaşları (2018)	99 (%58,93),	33 (%19,64)	35 (%20,83)
Yiğit ve Yiğit (2019)	60 (%80,35)	36 (%18,16)	4 (%1,49)

Tedarik zinciri yönetiminin bir ögesi olan stok yönetimi; hastane işletmelerinde sağlık hizmeti sunumunun kesintiye uğramaması için önemli bir rol oynamaktadır. Hizmet sunumu için ihtiyaç duyulan doğru fiyat, doğru miktar, doğru zaman, doğru yer ve doğru kalitede malzemelerin her an kullanıma hazır bulunması gerekmektedir. Tüm bunlar göz önüne alındığında, hastane işletmelerinin stoklarını etkin bir şekilde yönetebilmeleri için stratejik bir stok kontrol tekniği olarak ABC-VED analizlerini benimsemeleri zorunludur.

Hastane işletmelerinde stokların etkin yönetimi uygulamalarının klinikler, planlama, satın alma, stok, faturalama ve diğer klinik, idari ve mali birimleri arasında iletişim ve koordinasyon sağlanarak, malzeme planlama ve satın alma aşamasında yapılması önerilmektedir. Çünkü bu uygulamalar birbiri ile fonksiyonel ilişki içinde olduklarından bu aşamalarda yapılan herhangi bir hata stok yönetimi aşamasına geçildiğinde düzeltilmesi pek mümkün olmamaktadır. Hastane ve malzeme yöneticileri malzeme talep tahmini yaparken hem nitel hem de nicel talep tahmin yöntemlerinin her ikisinin bir arada kullandıktan sonra, A grubu malzemelerin B ve C'ye göre daha fazla hassas davranmaları önerilmektedir. Çünkü A grubunda yapılacak yanlış planlama ve satın alma stok maliyetlerini artırabilecektir. Stoklardaki her malzemenin emniyet stoku seviyeleri hastane otomasyon sistemine tanımlanarak malzemeler bu seviyenin altına düştüğünde anlık sipariş verilmelidir. Ek olarak, stoklarda bulunan her türlü ilaç ve malzemeleri niteliklerine göre, güvenli bir şekilde muhafaza edilmesi ile hem zamanında ve kolay erişim sağlanabilir hem de gereksiz stokta tutma ve süresi geçtiğinde elde kalma maliyeti engellenebilmektedir.

Literatür incelendiğinde Türkiye'de ABC-VED Matris analizi kullanılarak yapılan çalışmanın sayısının sınırlı olduğu ve genelde ilaç stokları üzerinde analizler yapıldığı görülmektedir. Tıbbi sarf malzeme stoklarının incelendiği bu çalışmanın Türkiye'deki hastaneler ve malzeme yöneticileri için örnek bir uygulama olacağı öngörülmektedir. Çalışmanın malzeme yöneticilerine stokları etkin yönetme ve kontrol etmede önemli bir araç olarak katkıda bulunabileceği düşünülmektedir. Ayrıca bu çalışmada kullanılan verilerin ve analizler sonucu elde edilen bulguların, bu konuda çalışma yapacak diğer araştırmacılara örnek ve yol gösterici olması alan yazına diğer bir katkısıdır.

KAYNAKÇA

- Anand, T., Ingle, G. K., Kishore, J., Kumar, R. (2013). ABC-VED Analysis of a Drug Store in the Department of Community Medicine of a Medical College in Delhi. *Indian Journal of Pharmaceutical Sciences*, 75 (1), 113.
- Çabuk, Y., Babacan, A., Gürel, A. (2018). Hastanelerde ABC ve VED Analizi ile Stok Yönetimi. *Balkan ve Yakın Doğu Sosyal Bilimler Dergisi*, 1 (4), 67-81.
- Gupta, R.C., Gupta, K.K.C., Jain, B.R.B. and Garg, R.K.M., (2007). ABC and VED Analysis in Medical Stores inventory Control. *Medical Journal Armed Forces India*, 63 (4), 325-327.
- Karagöz, F., Yıldız, M. S. (2015). Hastane İşletmelerinde Stok Yönetimi İçin ABC ve VED Analizlerinin Uygulanması. *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 13 (2), 375-396.
- Kumar, S., Chakravarty, A. (2015). ABC-VED Analysis of Expendable Medical Stores at a Tertiary Care Hospital. *Medical Journal Armed Forces India*, 71 (1), 24-27.
- Mahatme, M. S., Hiware, S.K., Shinde, A.T., Salve, A. M and Dakhale, G.N., (2012). Medical Store Management: an Integrated Economic Analysis of a Tertiary Care Hospital in Central India. *Journal of Young Pharmacists*, 4 (2), 114-118.
- Yalçın, A. Y., Yalçın, H., Ak, D. (2015). Sağlık Yönetim Sistemlerinde Malzeme Yönetiminin Önemi ve ABC Analizi İle Bir Uygulama Örneği. Akademik Platform. ISITES2015, Valencia, İspanya, 2043-2052.
- Yeşilyurt, Ö., Sulak, H., Bayhan, M. (2014). Sağlık Sektöründe Stok Kontrol Faaliyetlerinin ABC ve VED Analizleriyle Değerlendirilmesi: Isparta Devlet Hastanesi Örneği. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 20 (1), 365-376.
- Yiğit, A., Yiğit, V. (2019). Tıbbi Malzeme Stok Kontrolünde ABC ve VED Analizi: Sağlık Bakanlığı Hastanelerinde Bir Araştırma. *Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi*, 10 (24), 254-263.
- Yiğit, V. (2014). Hastanelerde Stok Kontrol Analizi: Akdeniz Üniversitesi Hastanesinde Bir Uygulama. *Sayıştay Dergisi*, 93, 105-128.

DİJİTAL ÇAĞIN TEKNOLOJİSİ BLOKZİNCİR VE KRİPTO PARALAR: ULUSAL MEVZUAT VE ULUSLARARASI STANDARTLAR ÇERÇEVESİNDE MALİ YÖNDEN DEĞERLENDİRME

Prof. Dr. Fatma Ulucan ÖZKUL*

Ece BAŞ**

Makale Gönderim Tarihi : 03/02/2020 / Kabul Tarihi : 13/04/2020

Makale Türü: Araştırma

ÖZ

Finansal piyasaların gün geçtikçe daha teknolojik hale gelmesiyle paranın mülkiyeti ve hareketleri bankalar aracılığıyla elektronik ortama taşınmıştır. Gelişen teknolojiler ile birlikte gündelik hayatımızda yer alan ödemeler, para transferleri ve ticari işlemler, dijital ortamda hızlı ve güvenilir bir şekilde gerçekleştirilmektedir. Kripto para birimleri, bu teknolojik gelişmelerin sağladığı katma değerlerden biri olarak karşımıza çıkmaktadır. 2008 yılında ilk kez adı duyulan ve küresel anlamda kabul gören Bitcoin'in ardından sayısı binleri bulan yeni kripto para birimleri ortaya çıkmıştır.

Doğudan batıya tüm ülkelerin gündeminde olan blokzincir(blockchain) teknolojisi ve kripto paralar konusu, her geçen gün ülkelerin yaptığı çeşitli düzenlemelerle ilgi odağı haline gelmiştir. Aynı şekilde ülkemizde de bu konu 11. Kalkınma Planı'nda yer alarak, yakın bir gelecekte "blokzincir tabanlı dijital Merkez Bankası parasının uygulamaya konulacağı" maddesi yer almıştır.

Bu çalışmada, mimarisi blokzincir teknolojisi olan kripto paraların genel özellikleri, itibari paradan farkı ve madencilik boyutu ele alınmıştır. Ülkemizde kripto paraların alım-satım işlemleri, mülkiyeti, finansal tablolarda sunumu, elde edilecek gelirin vergilendirilmesi ve beraberinde getirdiği birçok konu yasal düzenlemeleri beklemektedir. Bu bağlamda, kripto paralarla ilgili yapılacak düzenlemelere ve konunun ilgililerine ışık tutması açısından ulusal mevzuat ile uluslararası finansal raporlama standartları (UFRS) çerçevesinde muhasebeleştirme ve vergilendirme yaklaşımlarına yer verilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Blokzincir Teknolojisi, Kripto para, Muhasebe, UFRS, Vergi.

* Bahçeşehir Üniversitesi, İktisadi, İdari ve Sosyal Bilimler Fakültesi Öğretim Üyesi, fatma.ozkul@eas.bau.edu.tr , <https://orcid.org/0000-0002-2223-0697>

** Bahçeşehir Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Öğretim Görevlisi, ece.bs@hotmail.com, <https://orcid.org/0000-0001-6268-7504>

DIGITAL AGE TECHNOLOGY BLOCKCHAIN AND CRYPTOCURRENCIES: FINANCIAL EVALUATION WITHIN THE FRAMEWORK OF NATIONAL LEGISLATION AND INTERNATIONAL STANDARDS**ABSTRACT**

As financial markets become more technological day by day, ownership and money transactions has shifted to electronic environment through banks. With the emerging technologies, payments, money transfers and business transactions that take place in our daily lives are carried out quickly and credibly in the digital environment. Cryptocurrencies are one of the added values provided by these technological developments. After Bitcoin, which was first heard in 2008 and became globally accepted, thousands new cryptocurrencies have emerged. The issue of Blockchain technology and cryptocurrencies, which are on the agenda of all countries from East to West, has acquired the attention with the various arrangements made by countries every day. Likewise, in our country, this issue is included in the Eleventh Development Plan and in the near future, the article of “the implementation of the blockchain-based digital central bank money” has been included.

In this study, the general characteristics of cryptocurrencies whose architect is blockchain technology, its difference from fiat currencies and the mining dimension were discussed. In our country, cryptocurrencies trading, ownership, presentation in financial statements, taxation of the future income and many other issues are awaiting legal regulations. In this context, accounting and taxation approaches within the framework of national legislation and International Financial Reporting Standards (IFRS) are included in order to shed light on the arrangements to be made about cryptocurrencies and the relevant issues.

Keywords: Blockchain Technologies, Cryptocurrencies, Accounting, IFRS, Tax.

1. GİRİŞ

Kripto paralar, kriptografi temelli blokzinciri olarak adlandırılan bir yapı kullanılarak oluşturulan, fiziksel varlıkları olmayan, herhangi bir merkezi bulunmayan, herhangi bir otorite tarafından kontrol edilemeyen, taraflararası hızlı, düşük maliyetli ve güvenli bir para transferi sağlayan sanal paralardır. Günümüzde en çok işlem gören ve ilk kripto para özelliği taşıyan Bitcoin'dir.

Günümüzde teknolojinin hızlı gelişmesinin yanında para transferlerinde kullanılan yöntemler, yetersiz ve yüksek maliyetli kalmıştır. EFT ve SWIFT gibi yöntemler, paranın transfer edilmesinde gecikmelere ve yüksek maliyetlere neden olmaktadır. Paranın nakit olarak dolaşımı oldukça düşük seviyelerdedir. İşletmeler ve bireyler işlemlerini elektronik ortamda kredi kartlarıyla veya internet bankacılığı yolu ile (havale, EFT vb.) yapmaktadırlar. İşlemin özü itibari ile bu noktada paranın değişiminden çok rakamların değişimi söz konusudur. Öyle ki, bugün herkes parasını bankadan nakit olarak almak istese, bunun için yeterli nakit paranın dolaşımında olmadığı bilinen bir gerçektir.

Tüm bu durumlar bireyleri ve işletmeleri blokzincir teknolojisi temelinde varlıklarını, merkezi bir otoriteye ihtiyaç duymaksızın çok hızlı, şeffaf, herkesin görebileceği şekilde değiştirilmesini sağlayan bir teknolojiye yönlendirmektedir. Bu teknolojik altyapı içinde kullanılan kripto paralar bireylere ve işletmelere birçok avantaj sağlamaktadır.

Günümüzde kripto para birimleri, Bitcoin ve alternatif alt coin'ler ile birlikte piyasa değerleri 500 milyar dolara yaklaşmış büyük bir pazardır. Henüz ülkemizde kripto paraların finansal sistemdeki yeri ve uygulamaları ile ilgili bir düzenleme mevcut değildir. Bitcoin ve etherium gibi kripto paralarda kısa sürede oluşan değer artışları, yatırımcıları cezbetmektedir. Bu bağlamda ülkemizde de kripto paralara yapılan yatırımların her geçen gün arttığı gözden kaçmamalıdır.

Bu çalışmada, içinde bulunduğumuz dijital çağın önemli konularından biri olan kripto para konusu ele alınarak muhasebeleştirilmesi ve vergilendirilmesi üzerinde durulmuştur. Çalışmada öncelikle geçmişten günümüze paranın uğradığı değişikliklere yer verilmiş ve dijitalleşme çağında kripto paranın ortaya çıkış sebepleri ele alınmıştır. Diğer kısımlarda kripto paraların kullanılmasını sağlayan blokzinciri teknolojileriyle birlikte Bitcoin ve diğer kripto para birimlerinin avantaj ve dezavantajları ele alınmıştır. Çalışmanın son kısmında ise, ulusal mevzuat ve uluslararası standartlar nezdinde mevzuat değerlendirmelerini de etkileyecek olan kripto para sınıflandırmaları ve tabi olabileceği vergilendirme ve muhasebeleştirme hususları ülke bazlı örneklendirilerek varsayımsal çerçevelerde ele alınmıştır.

2. PARANIN EVRİMİ VE KRİPTO PARA

Paranın tanımının “borç ödenmesinde nihai kabul gören bir araç” şeklinde yapılması; ekonomik, yasal ya da fiziksel olmaktan çok psikolojik ve davranışsal açıdan değerlendirilmesinin bir sonucudur. Tüketicilerin para olduğuna inandığı her şey paradır. Psikolojik düşünce, tüketicilerin para olan araca güvenmelerinde önemli bir yer tutar. Paraya olan güveni sağlayacak olan da paranın yerine getirdiği işlevlerdir. Buna karşılık, toplum tarafından kabul edilerek ödeme aracı olarak kullanılması para tanımı için yeterli bir ölçüt olarak görülmektedir. Bu nedenle para olarak kullanılacak aracın; kağıt, elektronik ortamda yüklenmiş bir değer ya da bilgisayara yüklenmiş bir yazılım olarak kullanılmasında bir sakınca görülmemektedir. Önemli olan nokta, ödeme aracı olarak kullanılacak aracın toplum tarafından genel kabul görmesidir (Parasız, 1992).

Para tarih boyunca farklı formlarda var olmuş, ekonomide para olarak kabul edilen değer ve para ile yapılan işlemlerin yöntemi zaman içerisinde değişmiştir. Değeri kendinden menkul hububattan, değeri sadece bir takas aracı olarak kullanılmasından ileri gelen deniz kabuğuna veya boncuğa kadar birçok şey mübadele aracı olarak kullanılmıştı (Üzer, 2017). Paranın evrim ve gelişim sürecine bakıldığında, günümüzde algılanan haliyle paranın en eski çeşidi olarak emtia para görülmektedir. Emtia para değerini temel olarak yapıldığı maddeden alan paradır. Mal ve hizmetlerin doğrudan değiştirilmesi anlamına gelen trampa ekonomisinin terk edilmesinden sonra dünyadaki birçok ekonomide emtia para kullanılmaya başlanmıştır. Eski çağlarda ilk paranın yapıldığı altın ve gümüş gibi değerli madenler emtia paranın en bilinen örnekleridir. Emtia paraların değerleri öncelikle ağırlıkları ve saflıklarından, daha sonra da para olarak kullanılabilirliklerinden ileri gelmektedir (O'Sullivan ve Sheffrini, 2003). Değerli madenlerin para olarak kullanımı ise gün geçtikçe zayıfladığından ekonomilerin kağıt paraya yönelme süreci başlamış ve günümüze kadar gelmiştir.

Finansal piyasaların gün geçtikçe daha teknolojik hale gelmesiyle geçmişte fiziksel bir defter-i kebirde tutulan para mülkiyetine ve hareketlerine ilişkin kayıtlar artık bankaların hesaplarına elektronik olarak girmektedir. Para, nakit olarak tutulmaktan ziyade elektronik ortamda var olduğu için kaydi para olarak adlandırılmakta ve günümüz finans dünyasında daha çok tercih edilmektedir (Üzer, 2017). E-para ise itibari paranın elektronik ortamdaki halidir. Bu sebeple itibari paranın tabi olduğu kural ve regülasyonlar aynen geçerlidir.

Sanal para ise, herhangi bir kurum ya da kuruluş tarafından regüle edilmemekte olup bazı durumlarda bir sanal değer olarak para yerine kullanılmaktadır. Sanal paraların Avrupa Merkez Bankası (2012) tarafından yapılan tanımı; *“Düzenlemesi olmayan, genellikle onu geliştiren kişiler tarafından kontrol edilen ve belli bir sanal toplum tarafından kabul edilip, kullanılan dijital para”* olarak belirtilmiştir.

Gelişen teknoloji ile beraber gündelik hayatımızda olduğu gibi ekonomik faaliyetlerde de ödemeler, para transferleri ve ticari işlemler ağırlıklı olarak dijital ortamda hızlı ve güvenilir bir şekilde gerçekleştirilmektedir. Bahsi geçen teknolojik gelişmelerin sağladığı katma değerlerden biri olan “kripto para” ve/veya “dijital para” ödeme araçları ile karşılaşmaktayız.

Kripto para birimleri, kriptografi temelli blokzinciri olarak adlandırılan bir yapı kullanılarak oluşturulan, fiziksel varlıkları olmayan, herhangi bir merkezi bulunmayan, herhangi bir otorite tarafından kontrol edilemeyen, taraflararası hızlı, düşük maliyetli ve güvenli bir para transferi sağlayan elektronik ortamlarda işlem gören sanal para birimleri olarak tanımlanabilir (Şahin, 2018).

Bitcoin, bu yönde geliştirilen ve küresel anlamda kabul gören ilk kripto paradır. Bitcoin 2008 yılında ilk kez, Satoshi Nakamoto tarafından ve/veya kullanıcı adını kullanan kişi tarafından “Bitcoin: Eşten Eşe Nakit Ödeme Sistemi” adlı makale ile duyurulmuştur (Nakamoto, 2008).

2.1 Kripto Paranın İtibari Paradan Farkı

Kripto para, güvenlik açısından şifreli olan sanal para birimi iken itibari para altın, gümüş vs. karşılığı olmayan ödeme aracı olarak değerini kanunlardan alan ulusal para birimidir. Kripto paranın itibari paradan ayrıştığı noktalar aşağıdaki gibidir:

- Bitcoin ağı, merkezi değildir, herhangi bir aracı, yönetici, denetleyici yoktur, uçtan uca birbirine bağlı, gönüllü katılım sağlayan bilgisayarlardan oluşmaktadır. Bağlı tüm bilgisayarlar, açık kaynak kodlu, aynı programı çalıştırır, hepsi tüm işlemleri görür, hepsi tüm işlem geçmişini isterse tutabilir, istedikleri an diğer uçlardan işlem geçmişlerini alabilir.
- Dijital itibari paraların işlemlerinde, güvenilen bir aracıya ihtiyaç duyulurken, Bitcoin’de aracıya ve güvene ihtiyaç yoktur.
- İtibari fiziksel parada işlemlerin hafızası yoktur. Bitcoin işlem hafızası ise küresel hesap defteri olan blokzincir veritabanlarında tutulur. Bitcoin kullanacak kişinin, Bitcoin sahibi olup olmadığı, daha önceki kayıtlarına bakılarak karar verilir (Mercan ve Sayın, 2018).

- Mevcut durumda kripto paraların sınırlı sayıda insan tarafından kullanılması ve mübadele aracı olarak henüz yaygınlaşmadığının görülmesi itibari paranın geleneksel işlevleri ile farklılık arz ettiğini göstermektedir. Ancak kripto paranın yaygınlaşması ile bu farklılığın zamanla azalması muhtemeldir.

2.2 Kripto Paranın Genel Özellikleri

Dijital paralar, elektronik olarak saklanan ve transfer edilebilen paralardır. Banka hesabımızdaki dijital para kağıt paraların temsilidir. Sanal paralar ise, 2014'te Avrupa Bankacılık Otoritesi'ne göre "Bir merkez bankası veya kamu otoritesi tarafından ihraç edilmediği halde, doğal olarak veya yasal kişiler tarafından ödeme, transfer, saklama ve elektronik transfer şekli için kabul gören, karşılığının olması da şart olmayan değer dijital temsilidir" şeklinde tanımlanmıştır (Avrupa Bankacılık Otoritesi, 2019). Kripto para (sanal para), dijital paranın bir çeşidini oluşturmaktadır. Bir diğer ifade ile dijital para, kripto parayı kapsamaktadır. Kripto para (sanal para) ve elektronik para dijital biçimdedir. Ancak, aralarında farklılıklar bulunmaktadır. Dijital para hesap birimleri Euro, Dolar, TL gibi geleneksel ve yasal tedavülü olan para birimleri iken sanal para birimleri Linden Doları ve Bitcoin gibi sonradan icat edilen, yasal tedavülü bulunmayan para birimleridir (Kızıl vd.,2019).

Coin, kendi blokzincirine sahip para birimi olmakla beraber en yaygın olarak kullanılanı Bitcoin'dir. Altcoin ise, kendi blokzincirine sahip bitcoin dışındaki tüm coin'lere verilen addır.

Token ise, temel olarak bir servis kapsamında oluşturulup sunulan ve o servisin tüm işlevlerinin yerine getirilmesinde kullanılan bir dijital varlık türü olarak tanımlanabilecektir. Bu varlık türü, devredilebilen bir mülkiyet kavramı içermektedir. Diğer bir ifadeyle sahip olunan token, desteklediği servis tarafından sunulan bir hizmete erişmek için kullanılabilir yahut başka bir kişiye devredilebilir (Token, 2019). Tokenlar kendi blokzinciri ağına sahip olmayan bir varlıktır. Örneğin token ile ödeme yapılamazken belirli bir amaç için kullanılması mümkündür.

Token ile coin arasındaki temel fark, kendi blokzinciri ağına ve değişim değerine sahip olup olmama hususu ile belirlenir. Coinler, kendi blokzinciri ağına sahipken; tokenlar farklı dijital varlıkların blokzincir yapılarını kullanır ve başka bir aktöre devredilme hakkına sahiptir.

Kripto paralar, merkezi elektronik paraların ve bankacılık sisteminde işlem görenlerin aksine, merkezi olmayan yapıdadır. Merkezi olmayan bu yapının kontrolü, blokzinciri işlem veritabanları tarafından gerçekleştirilir. Kripto paralar, merkezi olmayan kripto sistemlerde, kamuya açık ve herkes tarafından bilinen yöntemlerle sistemin kuruluş aşamasında belirlenen oranlarda üretilir. Geleneksel para sistemlerinde hükümetler, gerekli gördüklerinde ulusal merkez bankaları aracılığıyla ek para ihraç edebilir. Kripto para ise, dolaşıma sunulan para miktarı ile para arzının şekli ve zamanlaması, kripto sisteminin kuruluş aşamasında belirlenir (Alper ve İnci, 2018).

Elektronik ortamda transfer edilebilir döviz ve TL cinsinden dijital paralarda ekonomik anlamda arz, yasal otoritelere belirlenirken kripto para (sanal para) arz, onu çıkaranların kararına bağlı olmaktadır. Dijital paranın değeri ilgili yasal otoriteler tarafından garanti edilmiş ve denetim altına alınmıştır. Kripto

paralarda (sanal paralarda) ise bu durum farklı olup, paranın değeri garanti edilmemiştir ve denetim altında değildir. Dijital paralarda risk daha çok işletimsel / operasyonel iken, kripto paralarda bu risklerin dışında ayrıca hukuki, kredi ve tedavül kabiliyeti açısından riskler bulunmaktadır (Yüksel, 2015).

Uygulamada değişik kripto para birimleri bulunmaktadır. Kripto paraların elde edilmesinde iki yol izlenmektedir;

- i. Daha önceden belirlenmiş kur üzerinden mevcut paranın kripto paraya çevrilmesi,
- ii. Kullanıcıların veri madenciliği yaparak kripto para elde etmeleri şeklindedir.

Uygulamada kripto para birimleri üç ayrı grupta sınıflandırılmaktadır;

- a. Kapalı Sistem Kripto Para Birimleri:** Bu grupta yer alan para birimleri sadece oyun içinde yer almakta olup, kullanıcıların sadece belirli tutarda kayıt ücreti ödeyerek oyun içerisinde performansa bağlı olarak para kazanmasıdır. Kazanılan kripto para ise içinde bulunulan oyun çerçevesinde alım satıma konu edilir.
- b. Tek Yönlü Akışa Sahip Kripto Para Birimi:** Bu sistemde gerçek para, kripto paraya dönüştürülmektedir. Ancak, daha sonra kripto paranın gerçek paraya dönüşümü mümkün değildir. Bu gruptaki kripto paralar ile sanal ürün ve hizmetler alınabilmekte olup bunun en iyi örneği Facebook Credit'tir.
- c. İki Yönlü Akışa Sahip Kripto Para Birimi:** Burada kullanıcılar, kendi para birimlerini kripto para birimlerine dönüştürebilmekte, isterlerse tekrardan kripto para birimlerini gerçek para birimlerine çevirebilmektedir. Bu gruptaki para birimlerini gerçek hayatta kullanılan para birimlerine benzetmek mümkün olup, bu para birimleri ile sanal ve gerçek mal/hizmet alımı yapılabilmektedir (Kızıl vd.,2019). Örneğin Bitcoin ve Linden Doları gibi.

Bugün itibarıyla Bitcoin, Ethereum, XRP,Tether, Litecoin ve EOS vb. kripto para birimleri piyasa değeri açısından en çok kullanılan kripto para birimleridir (Coinmarketcap, 2019. Bitcoin'in yaklaşık olarak güncel değeri 8.500 \$, toplam piyasa değeri ise 150 milyar \$ iken Bitcoin'den sonra en çok kullanılan Ethereum para biriminin yaklaşık güncel değeri 180 \$, toplam piyasa değeri ise 19 milyar \$ civarındadır.

2.3 Kripto Para Kullanımının Avantaj ve Dezavantajları

Kripto para kullanımının herhangi bir devlete, merkeze veya kurumu bağlı olmaması nedeniyle aracıya ihtiyaç duyulmamakta ve bunun sonucu olarak da işlem maliyetlerinin alternatiflerine göre düşük olduğu görülmektedir (Kumar ve Smith, 2017).

Kripto paraların ve/veya Bitcoin gibi sistemlerin herhangi bir hükümete bağlı olmaması sebebiyle çökme riski oldukça zayıftır. Ayrıca milyonlarca dolar değerindeki bitcoinleri küçük bir hafıza kartında bile saklamak mümkün olduğundan taşıma kolaylığı da sağlamaktadır.

Kredi kartı veya PayPal gibi ödeme sistemlerinin kullanıldığı klasik online işlemlerde satıcı tarafından bakılırsa; alıcının parasını geri iade etmesi durumunda 3. şahıs servislerini kullanmak gerekiyor. Bu aşamada güvenlik tehlikeye girebilmekte ve işlem karmaşık bir hale dönüşebilmektedir. Bitcoin gibi sis-

temlerde ise, geri talep etme gibi bir durum söz konusu olmadığı için güvenlik sorunu haliyle yaşanmamaktadır. Olaya alıcı tarafından bakılırsa da, ödeme yapma ve hesaplar arası para transferi yapma gibi işlemler daha güvenli ve daha ucuz hale gelmektedir. Çünkü Bitcoin teknolojisi peer to peer (P2P) sistemiyle, diğer bir deyişle hiç bir aracı olmadan direkt olarak eşler arası çalışmaktadır (ALP İDA,2017).

Her ne kadar Bitcoin gibi kripto para kullanımında enflasyonist etki bulunmasa da, arz düzeyinin önceden belirlenmiş olması deflasyonist etki barındırabilecektir (Çarkacıoğlu, 2016). Bu sebeple talep arttıkça arzın meydana gelmemesi fiyatların düşmesine sebep olabilir.

Kripto paranın devlet ve kuruluş gözetimi veya kontrolünde olmaması onun yasadışı faaliyetlerde kullanımına imkân sağlamaktadır. Örneğin, Bitcoin transferlerinde alıcı ve gönderen bilgilerinin gizli tutulabilmesi onu; kara para aklama, terör örgütlerini finanse etme, uyuşturucu ve silah kaçakçılığı gibi işlemlerde kullanılmasına zemin hazırlamaktadır (Kaya, 2018).

Alış ve satış esnasında ani fiyat artışlarına ve düşüşlerine maruz kaldığından dolayı kripto paranın kırılganlığı yüksektir. Ayrıca ödeme sistemleri açısından kripto para sistemlerinin kullanıldığı pek alan olmasa da yatırım amaçlı olarak kullanılmaktadır. Mevcut durumda var olan ödeme sistemi kart veya hesap sahibinin onayının ardından alıcının ilgili tutarı çekmesi yerine kripto temelli ödeme sistemleri blokzincir teknolojisi ile para sahibinin direkt olarak alıcıya iletmesi şeklindedir. Her türlü transferin kaydının geçmişten günümüze tutulması, üstelik bu kayıtların tek bir merkez yerine, bir ağın tamamında tutulması kayıtların güvenliğini ayrıca arttırmaktadır.

2.4 Blokzinciri Teknolojileri

Blokzincir, orijinal ismiyle “Blockchain” yeni dönemin teknolojisi daha doğrusu kripto paranın yazılımsal mimari yapısıdır. Blokzinciri, şifrelenmiş işlem takibi sağlayan, tüm para alışverişlerinin kaydının tutulduğu, yüksek güvenlik özelliklerine ve şifreleme yöntemlerine sahip bir sistemdir. Bir başka deyişle blokzinciri, bitcoin ağındaki tüm işlemleri içerisinde barındıran dijital bir hesap defteridir. Blokzinciri, tüm işlemlerin geçmiş ve gelecek kayıtlarını içeren herkese açık, şeffaf, sıralı, dağıtık ve zaman damgalı, dijital, küresel bir hesap defteri şeklinde tanımlanabilir (Çarkacıoğlu, 2016).

Bitcoin’in ayrılmaz bir parçası olan Blokzinciri teknolojisi, çifte harcama sorununu ortadan kaldırarak taraflar arasında güvenli bir ödeme ağının oluşmasını sağlamıştır (Swan, 2015).

Blokzinciri aynı zaman diliminde meydana gelen işlemlerin bir blok haline getirildiği ve sistem çalıştığı sürece yeni blokların oluşturulduğu veritabanıdır. Ayrıca blokzincirinde her bir işleme ilişkin “zaman damgası” oluşturulur. Böylece herkesin anlık olarak ne kadar Bitcoin’e sahip olduğu belli olur (Vigna ve Casey, 2017). Bu teknoloji geçmişten bugüne tüm veriyi listeleyebildiğinden dolayı transferlerin güvenilirliğine de katkı sağlamaktadır.

2.5 Kripto Para Madenciliği

Kripto para üretilmesi işlemine “Madencilik” denilmektedir. Farklı kripto paralar için farklı madencilik yöntemleri bulunmaktadır. En çok kullanılan kripto para Bitcoin olduğundan Bitcoin Madenciliğinin özellikleri bu bölümde ele alınmıştır. Madenciler sadece yeni bitcoin üretmekle kalmazlar. Tüm sistemin ayakta kalması içinde çabalarlar. Aynı zamanda madenciler, blok zincir üzerindeki transferlerin

gerçekleşmesini, kaydedilmesini sağlayan ve bu kayıtların saklanmasıyla sorumlu olan kişilerdir. Kişi kavramı burada blokzincire bağlı bilgisayarları temsil etmektedir. Madenci denilmesinin sebebi ise, Bitcoin'in sınırlı sayıda bulunması (21 milyon adet) ve bu nedenle altına benzetilmesidir (Güven ve Şahingöz, 2018).

Nakamoto makalesinde madenciliği şu şekilde anlatmaktadır: *“Sözleşmeyle, bir bloğun ilk işlemi, bloğun yaratıcısı tarafından sahip olunan yeni bir madeni para cinsi başlatan özel bir işlemdir. Bu, düğümlerin (madencilerin) ağı destek olması için bir teşvik yaratır ve başlangıçta madeni paranın dolaşımına girmesinin de bir yolunu sağlar. Çünkü bunları çıkarmak için herhangi bir merkezi otorite bulunmamaktadır. Sabit bir miktar yeni madeni paranın sabit bir şekilde eklenmesi altın madencilerinin, dolaşıma altın eklemek için kaynakları harcamasına benzerdir. Bizim durumumuzda bu, merkezi işlem birimi (CPU) süresi ve harcanan elektriktir (Nakamoto,2008).*

Kripto para madenciliği, blokzinciri adıyla bilinen ve halka açık olan bir muhasebe defteri üzerine işlem onaylama ve ekleme sürecidir. Bir başka ifadeyle, işlemin doğruluğunu ispatlamak, doğrulamak ve böylece zincire yeni blok eklemek için; karmaşık algoritmalar süreci boyunca bir ağdaki işlemin veya bloğun geçerliliğini doğrulayan bir işlemdir (Nebil,2018). Madencilerin yapmış olduğu faaliyet temel olarak işlem gücü gerektiren matematik temelli karmaşık bir bulmacayı çözme işlemidir. Madenciler, zor işlemleri çözerek ödüle hak kazanırlar. Yaklaşık olarak 10 dakika içerisinde işlemi çözmeyi başaran ilk madenciye ödül olarak bitcoin komisyonu verilmektedir.

3. KRİPTO PARANIN ULUSAL MEVZUAT İLE ULUSLARARASI STANDARTLAR ÇERÇEVESİNDE MUHASEBELEŞTİRME VE VERGİLENDİRME YAKLAŞIMLARI

Muhasebe; işletmenin varlıkları ve kaynakları üzerinde artış veya azalışa neden olan parayla ifade edilebilen mali olayları; sınıflandıran, kaydeden ve özetleyen, sonuçları analiz eden ve yorumlayan, işletme hakkındaki ürettiği finansal bilgileri işletme ilgililerine sunan bir bilgi sistemidir. Başka bir deyişle muhasebe; mali nitelikteki işlem ve olayları parayla ifade edilmiş şekilde kaydetme, sınıflandırma, özetleyerek rapor etme ve sonuçları yorumlama bilim ve sanattır (Gökgöz, 2018).

Günümüz muhasebe ilkeleri ve standartları çerçevesinde kripto para birimlerinin nasıl muhasebeleşeceği hususunda ne ulusal ne de uluslararası platformda herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Muhasebenin bu paralarla yapılan işlemlerin güvenliğini sağlama gibi bir fonksiyonu yoktur. Ancak, muhasebe her işlemde olduğu gibi kripto paralarda da işletme içi ve dışı bilgi kullanıcılarına doğru ve eksiksiz bilgi sunmakla yükümlüdür. Dolayısıyla bu paralar da kaydedilmelidir (Raiborn ve Sivitanides, 2015).

Muhasebenin temel ilkeleri ve kavramları ile raporlama standartları dikkate alındığında kripto paraların kayıt edilmesine, raporlanmasına ve değerlendirilmesine ilişkin işlemler yapılmalıdır (Kızıl vd.,2019). Kripto paranın yapısal olarak ödeme, tahsilat ve bir takım işlemlere aracı olduğu kabul edilmektedir. Bu nedenle, kripto paraların nasıl muhasebeleştirileceği konusunda başvurulması gereken en önemli kavram özün önceliği kavramıdır.

Kripto paranın vergilendirilmesi, işlem izlerinin takibi, gelirlerin gerçek zamanlı tahsil edilebilirliği ve kayıt dışı ekonomiyi önlemesi amacıyla gerekli görülmektedir.

Bitcoin başta olmak üzere kripto paranın vergilendirilmesi esas itibarıyla, onun nasıl tanımlanacağına bağlıdır. Ancak, ülkelerin çoğu kripto paraya ilişkin yasal bir düzenleme yapmış değildir. Bazı ülkeler yasaklamış, bazı ülkeler ise kripto paraları düzenleme yoluna giderek; emtia, para, menkul kıymet veya benzeri olmayan bir şey gibi farklı şekillerde nitelendirmişlerdir (Günay ve Kargı, 2018).

Kripto paraların devletler tarafından henüz kabul edilmemiş olması ve/veya kripto paraların karmaşık yapılarının olması mali nitelikte oluşlarını göz ardı edemez. Mali nitelikte olan her bir işlem muhasebenin konusunu oluşturduğundan kripto paralarla yapılan işlemlerin artması ve kabul edilebilirliğin yaygınlaşması muhasebe ve vergilendirme süreçlerini daha da önemli hale getirecektir.

Günümüzde kripto paralarla ilgili ulusal mevzuatta, uluslararası finansal raporlama standartlarında ve vergilendirme konularında düzenlemeler bulunmamaktadır. Bu sebeple kripto paraların nasıl sınıflandırılacağı hususundan hareketle çeşitli yaklaşımlar ışığında hem muhasebe hem de vergi süreçleri ele alınmıştır.

3.1 Kripto Paranın Emtia Olarak Değerlendirilme Yaklaşımı

Emtia; ticarete konu olan altın, gümüş, petrol, doğal gaz, bakır, pamuk vb. malların tümüne verilen addır. Emtialar neredeyse kaynağından doğduğu hal ile bir kıymet ifade ederler. Kripto paralar içerisinde en bilineni olan Bitcoin; kod bloklarının içinde bulunur ve sayısal problemin çözülmesiyle beraber açığa çıkar ve üretilmiş olur. İşte bu özelliği nedeniyle emtialar ile büyük benzerlik taşımaktadır. Dolayısıyla Bitcoin'i de kapsamak üzere kripto paraların emtia olarak tanımlanmasının doğru olduğu savunulmaktadır (Ertaş, 2018).

Muhasebeleştirme açısından yaklaşımlar,

Kripto paralar emtia/mal olarak değerlendirilirse 15-Stoklar grubunda sınıflandırılmalıdır. Stok olarak kabul edilmeleri halinde ise 157 Diğer Stoklar hesabının altında muhasebeleştirilmeli ve ödeme işlemi için ise, temelde ticari mal niteliğinde olmadığından 327 Diğer Ticari Borçlar hesabının kullanılması önerilmektedir (Gümüş vd., 2018).

Kripto paraların emtia olarak değerlendirilmesi gerektiğini kabul eden ülkeler ise, Amerika başta olmak üzere Avustralya ve Japonya'dır. Ayrıca Uluslararası Muhasebe Standartları kurumu olan IASB kripto para birimlerinin nasıl hesaplanacağına dair geçici bir gündem kararı yayınlamıştır. (IFRS, 2019). IASB'ye göre, kripto para birimleri nakit parasal varlık değil "*fiziki özü olmayan*" parasal olmayan bir varlıktır ve bu nedenle **stoklarda veya maddi olmayan duran varlık** olarak muhasebeleştirilmelidir.

Vergilendirme açısından Türkiye'deki yaklaşımlar,

Ülkemizde kripto paraların emtia olarak değerlendirilmesi halinde üç durum öne çıkmaktadır;

- Alım satım işlemi sonucunda gelir elde edilirse sürekli olup olmadığı,
- Borsaların aracılık ettiği alım satım işlemleri,
- Madenciler açısından emtianın değerinin ticari kazanç oluşturması.

Kripto para “teslim”leri Katma Değer Vergisi’nin de konusuna girecek olup kripto parayla yapılan mal veya hizmet alımları da “trampa” olarak nitelendirilecektir. Bu şekilde meydana gelecek trampalardaki her iki teslimin ayrı ayrı KDV’nin konusuna girmesi durumunda da bu alım-satım işlemlerinin iki kez KDV doğurabileceğini belirtmek gerekmektedir.

Ancak Türkiye’de bu konuyla ilgilenen kişilerin yurt dışında işlem yapma eğiliminde olması (yurt dışındaki kripto para borsalarının daha fazla fonksiyona sahip olması nedeniyle) KDV konusunda pek çok soruyu ve sorunu ortaya çıkaracaktır.

Öte yandan, madenci durumundaki kişilerin, gerçekleştirdikleri hizmetin karşılığında emtia aldıkları bir durum ortaya çıkacaktır. Hizmet ve malın karşılıklı olarak trampa yapıldığı iddiası gündeme gelecek, bu iki işlemin ayrı ayrı KDV’nin konusuna girdiği iddia edilebilecektir. (Türkyılmaz, 2019).

Ayrıca, kripto paranın alım-satım işlemi sürekli yapılmıyorsa arızı kazancı teşkil edecek ve 2019 yılında tutarın 33.000 TL’yi aşması durumunda aşan kısmın yıllık Gelir Vergisi Beyannamesi ile beyan edilmesi gerekecektir. Ancak, kripto para alım-satım işlemi sürekli olarak yapılıyorsa mükellefin ticari kazancını oluşturarak, ticari kazanç hükümlerine göre Gelir Vergisi’ne tabi olacaktır. Buna ek olarak, kripto paraların elden çıkarılması ve karşılığında para alınması durumu da emtia satışı olarak değerlendirilmeli ve satış hasılatı elde edileceği göz önünde bulundurulmalıdır. Alım-satım aracılık edenlerin sağladığı komisyonlar ise; menkul kıymet nitelendirmesinde olduğu gibi ticari kazancı meydana getirecektir (Günay ve Kargı, 2018).

İdarenin işlemler nezdinde arızı mi yoksa süreklilik kararında bir takvim yılı içerisinde birden fazla kez ya da birbirini izleyen yıllarda birer adet şeklinde yapılan işlemleri sürekli gibi değerlendirdiği anlaşılmaktadır. Bu sebeple kripto paraların da emtia sayılması durumunda bu işlemin süreklilik arz ettiği varsayılırsa Gelir Vergisi Kanunu çerçevesinde ticari kazanç olarak değerlendirilmesi mümkündür ve dolayısıyla kripto para teslimi Türkiye’de yapılıyorsa Katma Değer Vergisi’ne de tabi tutulacağı varsayılmaktadır.

Bu noktada önem arz eden husus ise, Gelir Vergisi Kanunu kapsamında herhangi bir faaliyetin “ticari kazanç” olarak tanımlanabilmesi için Kanunun 37. Maddesi kapsamında yer alması gerekmektedir. İlgili kanun maddesi, “*Her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazançtır. Bu kanunun uygulanmasında, aşağıda yazılı kazançlar ticari kazanç sayılır:*

1. Maden, taş ve kireç ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri ile tuğla ve kiremit harmanlarının işletilmesinden;
2. Coberlik işlerinden;
3. Özel okul ve hastanelerle benzeri yerlerin işletilmesinden;
4. Gayrimenkullerin alım, satım ve inşaa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerinden;

5. Kendi nam ve hesaplarına menkul kıymet alım-satımı ile devamlı olarak uğraşanların bu faaliyetlerinden;

6. Satın alınan veya trampa suretiyle iktisap olunan arazinin iktisap tarihinden itibaren 5 yıl içinde parsellenerek bu müddet içinde veya daha sonraki yıllarda kısmen veya tamamen satılmasından;

7. Diş protezciliğinden elde edilen kazançlar.

Kollektif ortaklıklarda ortakların, adi veya eshamlı komandit ortaklıklarda komandite ortakların ortaklık karından aldıkları paylar şahsi ticari kazanç hükmündedir” (GIB,2019) şeklindedir. Bu sebeple bu madde kapsamında kripto para yer almadığından dolayı önce kripto paranın sınıflandırılması ve akabinde mevzuatta yerini alması vergilendirilmesi açısından büyük önem teşkil etmektedir.

Vergilendirme açısından uluslararası platformdaki yaklaşımlar,

ABD kripto parayı vergilendirme açısından emtia olarak tanımlayan ülkelerden biridir. Kripto para alım-satımından elde edilen kazançlar sermaye kazancı olarak değerlendirilmektedir. Ayrıca; işverenlerin Bitcoin ile çalıştırdıkları işçilere veya hizmet aldıkları serbest meslek erbabına yaptıkları ödemeler bu kişilerin geliri sayılarak, Gelir Vergisine tabi tutulmaktadır. Kripto para alım-satımı sonucu elde edilen kazançlar bir noktada banka hesabına yansımakta ve gelirin vergilendirilmesi için beyan edilmesi gerekmektedir. Ayrıca ABD’de para hareketlerinin ve gelir kaynağının vergi idaresi tarafından sorgulandığı bir yapının oluşu, kripto paranın verimli şekilde vergilendirilmesinde de etkili olmaktadır.

Japonya kripto parayı emtia olarak değerlendiren bir diğer ülkedir. Ayrıca; ülkede kripto para; ödeme yaparken kullanılabilen ve dijital olarak aktarılabilen varlık benzeri değerler olarak tanımlanarak, gelir ve sermaye kazançları vergisine tabi tutulmaktadır (Günay ve Kargı, 2018).

Ayrıca Kanada , Tayvan ve bazen farklı görüşler savunulsa da Çin mevzuatında kripto paralar, sanal emtia olarak kabul edilmektedir. Hatta Çin mevzuatı kripto parayı sanal emtia olarak kabul ettiğinden dolayı kripto paranın mübadele aracı olarak kullanılamayacağını belirtmiştir. (Yılmaz ve Koç, 2019).

Avustralya da Japonya ve Amerika gibi kripto parayı vergilendirme açısından emtia olarak tanımlamakta ve alım satımdan doğan kazançları ise sermaye kazancı olarak değerlendirilmektedir (Taxation of Cryptocurrencies in Europe Report, 2019). Ayrıca bu işlem KDV’den muaftır.

3.2 Kripto Paranın Hazır Değer Olarak Değerlendirilme Yaklaşımı

Bu yaklaşımda, kripto paraların Stoklar hesabında sınıflandırılması uygun görülmemektedir. Bunun nedeni, Stokların nakde dönüş hızlarının düşük olmasıdır. Kripto paralar yapısı itibariyle anlık olarak nakde dönüşebileceği ve bu sebeple likiditesi yüksek bir yapıya sahip olduğu düşünülmekte dolayısıyla Hazır Değerler hesap grubunda sınıflandırılması daha doğru kabul edilmektedir.

Muhasebeleştirme açısından yaklaşımlar,

Kripto paraların Hazır Değerler grubu içerisinde muhasebeleşmesi durumunda, henüz mevcutta olmayan ama kripto paranın sınıflandırılmasının akabinde 104 Kripto Paralar hesabı gibi bir hesapta izlenebileceği gibi mevcutta yer alan 108 Diğer Hazır Değerler grubunda da 108.01 Kripto Paralar hesabı isminde alt hesap açılarak takip edilebilmesi mümkündür (Dizkırıcı ve Gökgez, 2018).

Ayrıca Kripto paraların ülkelerin kendi paralarına dönüştürmesi esnasında ve/veya dönem sonlarındaki değerlendirme ve dönüştürme işlemlerinde ortaya çıkacak kur farkının 646 Kambiyo Karları veya 656 Kambiyo Zararları hesaplarında takip edilmesi gerekecektir.

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurumu olan IASB' e göre, kripto para birimlerinin UMS 7 Nakit Akış Tablosu kapsamında nakit veya nakit benzeri olarak kabul edilmemesi gerektiği belirtilmiştir. Bu bakış açısı, kripto para biriminin bir değişim aracı şeklinde (şu anda) yaygın olarak kabul görmemesi ve bir Merkez Bankası tarafından ihraç edilmemesinden kaynaklanmaktadır. (Ernst&Young,2019).

Vergilendirme açısından Türkiye'deki yaklaşımlar,

Kripto paranın fiziki olmaması ve sadece bilgisayar ortamında yer alması yabancı para olarak değerlendirilmesine engel teşkil etmemektedir. 1567 sayılı Türk Parasının Kıymetini Koruma Kanunu'nu ile ilgili 32 sayılı kararın 2'nci maddesine göre '*banknot şeklindeki bütün yabancı ülkeler paraları*' efektif, '*efektif dahil yabancı parayla ödemeyi sağlayan her tür hesap, belge ve vasıtalar*' ise döviz (kambiyo) olarak tanımlanmıştır (1567 sayılı Kanun, 2019).

Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 280. Maddesinde; "*Yabancı paralar borsa rayici ile değerlendirilir. Borsa rayicinin takarrüründe muvazaa olduğu anlaşılırsa bu rayiç yerine alış bedeli esas alınır. Yabancı paranın borsada rayici yoksa değerlemeye uygulanacak kur Maliye Bakanlığı'na tespit olunur*" belirtilmiştir (VUK 280. Madde, 2019). Maliye Bakanlığı'na kur tespit ve ilan edilmediği takdirde, Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası tarafından tespit ve ilan edilen döviz alış kurları ile efektif alış kurları değerlemeye esas alınır. Ülkemizde yabancı paralar borsası bir başka deyişle kambiyo borsası bulunmadığından ve Merkez Bankası tarafından kripto paraların henüz döviz olarak kabul edilmediğinden dolayı değerlemesinin yapılması mümkün değildir. Bu sebeple Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası (TCMB) tarafından henüz ilan edilmiş kripto para alış-satış kuru da bulunmamaktadır. Ayrıca ülkemizde kripto para borsalarına ayrı bir lisans verilmesi durumunda yıl sonlarında değerlemesinin kendi açıkladığı kurlar üzerinden yapılma ihtimali idarelerce değerlendirilmesi önem arz etmektedir.

Buna karşılık, VUK'un 289. Madde hükümlerinde belirtildiği üzere, yazılı olan, ancak kendi ölçüleriyle değerlemesine imkan bulunmayan ve/veya yazılı olmayan iktisadi kıymetler varsa borsa rayici, yoksa mukayyet değerleri, o da yoksa emsal bedeliyle değerlendirilir. VUK'un 289. Madde hükümleri gereğince, dönem sonlarında aktifte yer alan kripto paranın piyasa alış ve satış değerinde artış veya azalış yaşansa dahi değerlendirme yapılmasına gerek yoktur (Kızıl vd., 2019).

Vergilendirme açısından uluslararası platformdaki yaklaşımlar:

Uluslararası platformda kripto paranın hazır değer olarak kabul edildiği ve vergilendirildiği bir yaklaşım henüz tespit edilememiştir.

3.3 Kripto Paranın Menkul Kıymet Olarak Değerlendirilme Yaklaşımı

6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nda menkul kıymetler; para, çek, poliçe ve bono hariç olmak üzere paylar, pay benzeri diğer kıymetler söz konusu paylara ilişkin depo sertifikaları ile borçlanma araçları veya menkul kıymetleştirilmiş varlık ve gelirlere dayalı borçlanma araçları ile söz konusu kıymetlere ilişkin depo sertifikaları olarak tanımlanmıştır (SPK,2019). Bu sebeple gerçek bir ürüne dayanmadığı hususundan hareketle, Sermaye Piyasası Kurulu kripto paraları menkul kıymet olarak tanımlamamaktadır.

ICO(Initial Coin Offerings), ilk para teklifi anlamına gelen ve blok alışveriş projeleri için bir bağış toplama uygulamasıdır. ICO, ilk dijital para arzı olarak, blokzincir tabanlı projeler için talep eden katılımcılara proje ile ilgili oluşturulan token yapısının ön satışını yaparak proje kapsamında sunulacak servisin daha uygun fiyatlarla kullanılmasının ve/veya gelecekteki gelir modeline ortak olunmasının sağlanması amacıyla işletilen kurumdur (ICO, 2019). Bir başka deyişle, ICO henüz coin olmamış kripto paralara yatırım yaparak bir anlamda hisse alışı sağlamaktadır. Yatırım yapılan tutar artış gösterdikçe hisse de paralel olarak artış göstermektedir. Bu sebeple kripto para gelişimine fon sağlamak için kullanılmaktadır.

Muhasebeleştirme açısından yaklaşımlar.

Finansal araçlar, gelecekteki nakit giriş ve çıkışlarını etkileyen ve nakit hareketleri üzerinde sahipliği ifade eden araçlardır. Fon temini ve kullandırma amaçlı finansal araçlar spot piyasalarda işlem gören; nakit, alacaklar ve borçlar, krediler ve menkul kıymetlerden oluşabilir.

Standart kapsamında ilgili tanımlar aşağıdaki gibidir,

Finansal Araç : Bir işletmenin finansal varlığı ile diğer bir işletmenin finansal borcunda ya da özkaynağa dayalı finansal aracında artışa neden olan herhangi bir sözleşmedir.

Finansal Varlık : Aşağıdaki varlıklardan herhangi biridir:

- (a) Nakit;
- (b) Başka bir işletmenin özkaynağına dayalı finansal araç;
- (c) (i) Başka bir işletmeden nakit ya da başka bir finansal varlık almak için veya
(ii) Potansiyel olarak işletmenin lehine olan koşullarda finansal varlık veya borçların başka bir işletme ile takas edilmesi için düzenlenen sözleşmeden doğan hak veya
(d) İşletmenin özkaynağına dayalı finansal aracıyla ödenecek ya da ödenebilecek olan ve
(i) İşletmenin değişken sayıda özkaynağına dayalı finansal aracını almak zorunda olduğu ya da olabileceği bir türev olmayan sözleşme veya
(ii) İşletmenin belirli sayıda özkaynağına dayalı finansal aracını, belirli bir nakdini ya da başka bir finansal varlığını takas etmesi dışındaki şekillerde ödenecek ya da ödenebilecek bir türev sözleşme.
(KGK,2019).

Ancak Uluslararası Muhasebe Standartları kurumu olan IASB' e göre, *UMS 32 Finansal Araçlar: Sunum*'da tanımlanan finansal varlık kavramını sağlamadığı sonucuna varmıştır (Ernst&Young,2019).

Vergilendirme açısından Türkiye'deki yaklaşımlar,

Menkul kıymet olarak değerlendirildiğinde; KDV'nin konusuna girmemekle beraber, değer artışının 2019 yılı için 14.800TL'yi aşması durumunda aşan kısım Gelir Vergisi'ne tabi olacaktır. İşlemin yapıldığı borsaların elde ettiği komisyonlar ise ticari kazançlarını oluşturacaktır. (Günay ve Kargı, 2018).

Madenciler açısından ise, hizmet karşılığında para yerine menkul kıymet elde etmiş sayılacaklar ve bu sebeple ticari kazançta konu edilecektir.

Satış işlemlerinin yurt dışındaki borsalarda yapılması durumunda işlemin yapıldığı borsaların hangi ülke hukukuna tabi olacağı ve vergilemeye ilişkin uluslararası sınırların çizilmesinin zorluğu da ortaya çıkmaktadır. Çifte Vergiyi Önleme Anlaşmalarının bu bakış açısıyla detaylıca incelenmesi önem arz etmektedir.

Vergilendirme açısından uluslararası platformdaki yaklaşımlar:

Uluslararası platformda kripto paranın menkul kıymet kabul edildiği ve vergilendirildiği bir yaklaşım henüz bulunmamaktadır.

3.4 Kripto Paranın Para Olarak Değerlendirilme Yaklaşımı

Kripto paranın; para olarak tanımlanabilmesi için paranın sahip olduğu bir takım işlevleri yerine getirmesi beklenmektedir. Bu işlevler genel itibarıyla; değişim aracı oluşu, tasarruf ve yatırım aracı oluşu ve değer ölçüsü olma gibi işlevlerdir (Ammaous, 2016).

Paranın geleneksel işlevleri yönünden bakıldığında, kripto paraların yatırım ve tasarruf aracı olarak kullanıldığını söylemek mümkündür. Ancak ani iniş-çıkışlar göstermesi, geniş topluluklar ve birçok kurum tarafından kabullenilmemesi gibi nedenlerle şu an için değişim aracı ve değer ölçüsü olma gibi işlevlerini sınırlı düzeyde yerine getirdiği söylenebilir. Kripto parayı mevcut şartlarda para olarak nitelendirmek zordur, ancak gelecekte daha geniş kitlelerce kabul gören, istikrarlı bir para birimi olma olasılığı da yüksektir (Günay ve Kargı, 2018).

Muhasebeleştirme açısından yaklaşımlar,

IASB' e göre kripto paraların, fiziksel bir varlık içermeyen tanımlanabilir, parasal olmayan varlık olduğu için, *UMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar*'da tanımlandığı şekilde maddi olmayan duran varlıkların tanımına uyduğunu tespit etmiştir. UMS 38'in 3. paragrafı, olağan iş akışında satış amacıyla elde tutulan maddi olmayan duran varlıklar için bir kapsam istisnası içermektedir. Ancak burada dikkat edilmesi gereken husus, bu tür maddi olmayan duran varlıklar *UMS 2 Stoklar*'a tabidir ve bu nedenle, UMS 38 uyarınca maliyet veya yeniden değerlendirme modelini kullanmak yerine maliyet ve net gerçekleşebilir değerini düşük olanı ile muhasebeleştirilir (Ernst&Young, 2019). Söz konusu işleme ilişkin bilgilere finansal tablo dipnotlarında ayrıca yer verilmesi gerekmektedir.

Vergilendirme açısından Türkiye'deki yaklaşımlar.

Türkiye Cumhuriyeti Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı'nın yayınladığı 11. Kalkınma Planının 249.5. maddesinde “Blokzincir tabanlı dijital merkez bankası parası uygulamaya konulacaktır.” ifadesi yer almaktadır. (11.Kalkınma Planı, 2019). Söz konusu ifadede yer alan “para” kavramı kripto paraların para olarak sınıflandırılması gerektiği varsayımlarını kuvvetlendirmektedir. Kripto paranın para birimi olarak kabul edilmesi durumunda, Merkez Bankası yetki alanı kapsamında değerlendirilerek vergilemeye tabi tutulmayacağı söylenebilir. Ancak madenciler için ve kripto para borsaları için bu işlemlerin ticari kazanç sayılacağı da göz önünde bulundurulmalıdır. Bu sebeple ülkemizde blokzinciri teknolojisi adı altında ciddi adımlar atılacağı görülmektedir.

Vergileme açısından uluslararası platformdaki yaklaşımlar:

Almanya, kripto parayı yasal bir ödeme aracı olarak kabul etmeksizin, yabancı ülke paralarıyla aynı statüde kabul etmektedir. İngiltere kripto parayı hem varlık hem de özel para birimi olarak değerlendirmektedir. Ülke Bitcoin'i özel para birimi olarak görmekte ayrıca kripto paralar sermaye kazançları vergisine tabi tutulmaktadır. Ancak İngiltere'deki Finansal Davranış Kurumu (FCA) devletin kripto para yatırımlarını tam olarak kontrol altına alamadığını ve bu sebeple kripto paraların riskli olabileceği ve ülkedeki regülasyonların her an değişebileceği görüşünü açıklamıştır (FCA,2019)

4. SONUÇ

Günümüzde herhangi bir devlete, kurum ya da kuruluşa ait olmayan ve “blockchain teknolojisi” üzerinde yükselen para birimleri ortaya çıkmaktadır ve kripto para olarak adlandırılan bu para birimlerinden en çok kullanılanı Bitcoin'dir.

Hesaptan hesaba aktarılması şifrelerle yapılan ve Merkez Bankaları tarafından kontrol edilemeyen kripto paralar son dönemin en güncel konusudur. Kripto para yatırımcılarının gün geçtikçe artması, ticarete ödeme yöntemi olarak bu teknolojilerin kullanılmak istenmesi, devletlerin bu varlıklar ile ilgili bir takım düzenlemeler yapmaya zorlamaktadır.

Yapılan incelemeler ve literatür araştırmaları kapsamında uluslararası platformda değerleri çok artmasına karşın kripto para kavramının, özelliklerinin ve işleyişinin henüz çok yeni olmasından dolayı regülasyonların tam oluşmadığı görülmüştür.

Çalışmada bahsedilen hususlar öncelikle kripto paranın hangi varlık sınıfında tanınabileceğini içermektedir. Bu tanıma hususu netleştikten sonra, yapılan işlemin niteliğine göre vergilendirilmesi gündeme gelecektir. Ülkelerin bu paraları yasal para ve/veya varlık olarak tanımaları zaman alabilir. Birçok ülke kripto paraları yasal bir para birimi olarak tanımamış ve herhangi bir düzenlemeye gidilmemiştir. Bu ekosistemden kaçınılmasının mümkün olmadığını belirterek, Avrupa Birliği'nde kripto paraları yasal olarak kabul eden ülkelere baktığımızda, Almanya, ve İngiltere'yi görmekteyiz. Almanya kripto parayı, geçerli bir para birimi olmaktan ziyade bir finansal araç olarak görmektedir. İngiltere kripto parayı hem varlık hem de özel para birimi olarak nitelendirmiştir.

Bitcoin veya diğ er alt coinlerden elde edilen gelirin vergiye tabi tutulması h uk metlerin avantajına bir durumdur. ABD, Japonya, Kanada, Tayvan ve Avustralya vergilendirme ile ilgili çeşitli düzenlemeler yapmışlardır.

 lkeler ilk olarak kripto paranın sınıflandırmasını sağlamalı ve akabinde sınıflandırmaya bağlı olarak regülasyonlar oluşturulmalıdır. Muhasebe ilkeleri ve standartları çerçevesinde kripto para birimlerinin nasıl muhasebeleştirileceği hususunda yeni düzenlemeler oluşturulmalıdır. Kripto paranın blokzinciri teknolojisi ile verginin gerçek zamanlı tahsilatını sağlayarak vergi kaybını önleyeceği düşünülmektedir. Bu sebeple kripto para sınıflandırılmasının gerçekleştirilmesinin akabinde vergi kanunları nezdinde de bu sınıflandırmaya yer verilmesi gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- Alper İ. Ve İnci S. (2018), Bitcoin Devrimi (Değişen Dünya Ekonomisinde Kripto Para Sistemi, Blockchain, Altcoinler), Elma Yayınları, Ankara
- Ammaous, S. (2016), “Can cryptocurrencies fulfil the functions of money?”, <https://goo.gl/Gkr1E2>, Erişim tarihi 15.05.2019
- Avrupa Merkez Bankası (European Central Bank). 01.10.2012. [Çevrim-içi:<https://www.ecb.europa.eu/pub/pdf/other/virtualcurrencyschemes201210en.pdf>] Erişim Tarihi:16.05.2019
- Avrupa Bankacılık Otoritesi (2019), <https://eba.europa.eu/eba-reports-on-crypto-assets>, Erişim Tarihi: 22.05.2019
- ÇARKACIOĞLU, A. (2016), “Kripto-Para Bitcoin”, <https://goo.gl/MeEi6Q>, (17.05.2019). sayfa sayısı 14
- Derleyen ALP İDA, Bitcoin Hakkında Güncel Herşey, Bilim Gezegen Yayınları, İstanbul, sayfa sayısı 44 45
- Dizkırıncı, A.S. Ve Gökgöz A. (2018), “Kripto Para Birimleri ve Türkiye’de Bitcoin Muhasebesi”, Journal of Accounting Finance and Auditing Studies (JAFAS) Cilt 4 sayı 2, sayfa sayısı 92- 105.
- Ernst&Young (2019), “Accounting for crypto-assets”, [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-apply-accounting-holders-of-crypto-assets-updated-september2019/\\$FILE/ey-apply-accounting-holders-of-crypto-assets-updated-september2019.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-apply-accounting-holders-of-crypto-assets-updated-september2019/$FILE/ey-apply-accounting-holders-of-crypto-assets-updated-september2019.pdf), Erişim Tarihi: 01.09.2019
- Ertaş, B.L.(2018), “Kripto Para Kavramı ve Türk Vergi Sistemindeki Yeri,” <https://medium.com/@leventertasan/kripto-para-kavram%C4%B1-ve-t%C3%BCrk-vergi-sistemindeki-yeri-6d422e3d8842>, Erişim tarihi 16.05.2019.
- FCA (2019), FCA proposes ban on cryptocurrency products, <https://www.theguardian.com/technology/2019/jul/03/fca-proposes-ban-on-cryptocurrency-products>, Erişim tarihi 16.05.2019.
- GIB (2019), Gelir Vergisi Kanunu, Madde 37 :Ticari Kazancın Tarifi, <https://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>, Erişim tarihi 17.05.2019
- Gökgöz, A. (2018). “Sağlık İşletmeleri Muhasebesi (Hastane Muhasebesi)” Bursa: Ekin Yayınları.
- Gümüş, O.T., Sezer D., Aydın, M.S. (2018), “Elektronik Ödeme Sistemleri E- Ticaret ve Sanal Paraların Muhasebe Kaydı”, Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi, Yıl:6 Sayı:72 Haziran 2018 sayfa sayısı 166 178.
- GÜNAY, H.F. ve Kargı V. (2018), “Kripto Paranın Vergilendirilmesi Fikrinin Mali Yönden Değerlendirilmesi”, journal life of economics, e issn 2148-4139 cilt 5 sayı 3 temmuz 2018,sayfa sayısı 60-69.
- Güven, V. ve Şahingöz, E. (2018). Blokzincir Kripto Paralar Bitcoin (2 b.). İstanbul: Kronik Kitap. S 64
- IFRS, Holding of Cryptocurrencies (2019), <https://www.ifrs.org/projects/2019/holdings-of-cryptocurrencies/>, Erişim tarihi 01.07.2019.
- Kaya, Süleyman (2018), “Kripto Para Birimleri ve Fıkhi Açından Değerlendirilmesi”, İslam Ekonomisi ve Finansı Uygulama ve Araştırma Merkezi, <https://goo.gl/qDcbPw>, Erişim tarihi 16.05.2019, sayfa sayısı 12
- KGK (2019), Finansal Araçlar Standardı, https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2018Seti/TMS/TMS_32_2018.pdf, Erişim tarihi 16.05.2019.
- Kızıl C., Hanişoğlu G.S., Aslan T. (2019), Kripto Paraların Finansal Piyasalara Etkisi ve Muhasebeleştirilmesi, Ekin Yayınları,Ankara.
- KUMAR, Aaron ve SMITH, Christie (2017), “Crypto-currencies – An introduction to not-so-funny moneys”, Reserve Bank of New Zealand Analytical Notes, AN 2017/07. Sayfa sayısı 32
- Mercan E. Ve Sayın K.Ş. (2018), “Kripto Para Birimleri: Vergilendirilmesi Ve Dünyadaki Uygulamaları”, Journal Of Social And Humanities Sciences Research, 2018, Vol:5 / Issue:20, sayfa sayısı 701-711

- Nakamoto, S. (2008), Bitcoin: A Peer-to-Peer Electronic Cash System, <https://bitcoin.org/bitcoin.pdf>, Erişim tarihi 16.05.2019.
- Nebil, F.S. (2018), “Bitcoin ve Kripto Paralar”, Pusula Yayıncılık, İstanbul.
- O’Sullivan, A. ve Sheffrin, S. (2003). Economics: Principles in Action. New Jersey.
- Parasız, İ. (1992), “Para Banka ve Finansal Piyasalar”, Dördüncü Baskı, Bursa: Ezgi Kitabevi Yayınları.
- Piyasa Değeri Açısından En Çok Kullanılan 10 Kripto Para Birimi, (2019), <https://coinmarketcap.com/all/views/all/> Erişim Tarihi:16.05.2019
- Raiborn, C. ve Sivitanides, M. (2015), “Accounting Issues Related to Bitcoins”, The Journal of Corporate Accounting Finance, January/February, sayfa sayısı 25-34.
- Şahin, O. N. (2018), TMS & TFRS Işığında Muhasebe, Vergi ve Denetim Açısından Bitcoin ve Diğer Kripto Para Birimleri, Muhasebe ve Bilim Dergisi Aralık 2018, 20 (4), 898-923.
- SPK (2019), Sermaye Piyasası Kanunu, <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.6362.pdf>, Erişim tarihi 17.05.2019
- Swan, M (2015), “Blockchain: Blueprint For A New Economy”, O’reilley Media Inc, First Release, Sebastapol.
- Taxation of Cryptocurrencies in Europe Report (2019), <https://cryptoresearch.report/crypto-research/taxation-cryptocurrencies-europe/>, Erişim tarihi 16.05.2019.
- Token (2019), <https://medium.com/@sdogantekin/token-ve-ico-kelime-da%C4%9Farc%C4%B1%C4%9F%C4%B1m%C4%B1z%C4%B1n-yeni-%C3%BCyeleri-3b257b7b113f>, Erişim Tarihi 14.07.2019
- Türkyılmaz, T. (2019), Kripto Para Kaynaklı Kazançlarda Vergileme, <https://www.vergidegundem.com//makale?-categoryName=Vergide&publicationNumber=1&publicationYear=2018&publicationId=4739474>, Erişim Tarihi 23.05.2019
- Üzer B. (2017), SANAL PARA BİRİMLERİ, Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Ödeme Sistemleri Genel Müdürlüğü Ankara, Eylül 2017, Uzmanlık Yeterlilik Tezi.
- Vigna, P. ve Casey M. J. (2017), “Kripto Para Çağı”, Çeviri A. Atav, Buzdağı Yayınlar, Ankara
- Vergi Usul Kanunu (VUK) 280.Madde, <https://gib.gov.tr/gibmevzuat>, Erişim Tarihi 23.05.2019
- Yılmaz, G. Ve Koç, T.S. (2019), “Kripto Para Alım Satımı ve Madencilik Faaliyetlerinin Vergilendirilmesi Üzerine Bir Tespit ve Öneri,” Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 364, Ocak 2019 Yıl 42, ISSN 1300-8951, sayfa sayısı 23-42.
- Yüksel, A. (2015), Elektronik Para, Sanal Para, Bitcoin ve Linden Doları’na Hukuki Bir Bakış, İÜHFMC.LXXIII, sayfa sayısı 173-220.
- 1567 sayılı Kanun (2019), [www.mevzuat.gov.tr > MevzuatMetin > 1.3.1567.doc](http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.3.1567.doc), Erişim Tarihi 23.05.2019
- DİJİTAL PARA ARZI (INITIAL COIN OFFERING - “ICO”), <http://www.mondaq.com/turkey/x/779004/Financial+Services/Sermaye+piyajas+kurulu+ve+bankaclik+dzenleme+ve+denetleme+kurulu+grleri+nda+dijital+para+arz+Initial+Coin+OfferingICO>, Erişim Tarihi 23.05.2019
- Türkiye Cumhuriyeti Cumhurbaşkanlığı Strateji Ve Bütçe Başkanlığı’nın yayınladığı 11. Kalkınma Planı (2019), <http://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2019/07/OnbirinciKalkinmaPlani.pdf>, Erişim Tarihi 01.07.2019

ISA 701 (BDS 701) KİLİT DENETİM KONULARI: BIST 30, BIST 50 VE BIST 100 ENDEKSLERİNDE YER ALAN FİNANS KURUMLARINA YÖNELİK ANALİZ

Prof. Dr. Sabri Burak ARZOVA*

Arş. Gör. Bertaç Şakir ŞAHİN**

Makale Gönderim Tarihi : 16/03/2020 / Kabul Tarihi : 04/05/2020

Makale Türü: Araştırma

ÖZ

İşletmeyle doğrudan ya da dolaylı yoldan ilgilenen, bilgi sahibi olmak isteyenler için hazırlanan bağımsız denetim raporları, işletmenin sunmuş olduğu finansal bilgilerde önemli derecede bir yanlışlık bulunup bulunmadığı konusunda görüş sunarak karar vericiler için güvence hizmeti sunmaktadır. Küreselleşme, finansal raporların sunumundaki farklılaşma, muhasebe hileleri ve yaşanan ekonomik krizler gibi temel unsurlar, bağımsız denetim raporu kullanıcılarının denetim raporlarından beklentilerini farklılaştırmış ve denetim raporlarının daha fazla bilgiyi, tam tarafsız şekilde vermeleri yönündeki beklentilerini arttırmıştır. Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB), fayda sağlayıcıların bu taleplerini değerlendirerek IAS 701 “Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi” standardını yayımlamıştır. Bu Standart ile denetçilerin bağımsız denetim raporlarında işletme ve rapor kullanıcıları için önem arz eden kilit denetim konularının belirlenmesi ve raporlarda yer almasına ilişkin süreçler düzenlenmektedir. Çalışmada, BIST 30, BIST 50 ve BIST 100’de finansal hizmetler kapsamında faaliyet gösteren işletmelerin denetim raporları üzerinde içerik analizi gerçekleştirilmiş, ardından analize konu işletmelerde denetime ilişkin unsurlar ile kilit denetim konuları arasında anlamlı bir ilişkinin olup olmadığı analiz edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Bağımsız Denetim, Kilit Denetim Konuları, BDS 701

Jel Sınıflandırılması: M40, M42, M49

* Marmara Üniversitesi, İşletme Fakültesi, burakarzova@marmara.edu.tr, <https://orcid.org/0000-0001-9616-4197>

** Yıldız Teknik Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, bertacsa@yildiz.edu.tr, <https://orcid.org/0000-0003-0414-5402>

ISA 701 (BDS 701) KEY AUDIT MATTERS: ANALYSIS FOR THE FINANCIAL INSTITUTIONS IN THE BIST 30, BIST 50 AND BIST 100 INDICES**ABSTRACT**

Independent audit reports, which prepared for those directly or indirectly interested in the business, provides assurance service for decision makers by providing an opinion on whether there is a significant error in the financial information. Key elements such as globalization, differentiation in the presentation of financial reports, accounting frauds and economic crises experienced have differentiated the expectations of independent audit report users from the audit reports and increased the expectations of the audit reports to give more information in a completely neutral manner. The International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) has reviewed the IAS 701 “Reporting Key Audit Matters in the Independent Auditor’s Report” by evaluating these requests from beneficiaries. With this Standard, processes for determining the key audit matters that are important for business and report users in independent audit reports and their inclusion in the reports are regulated. In the study, content analysis was carried out on the independent audit reports of the companies operating in BIST 30, BIST 50 and BIST 100 within the scope of financial services. Then, it is analyzed whether there is a meaningful relationship between the factors related to the audit and the key audit matters in the businesses that subject to the analysis.

Keywords: Independent Audit, Key Audit Matters, ISA 701

Jel Classification: M40, M42, M49

1. GİRİŞ

İşletmelerin faaliyet sonuçları ve finansal durumu, işletmeden bilgi talep edenler için önem taşımaktadır. İşletmelerin faaliyet sonuçları ve finansal durumuyla ilgilenen çıkar grupları, işletme yönetiminin iddiaları niteliğindeki bilgileri kullanarak kararlar almaktadır. Bu sebeple işletmelerce sunulan finansal tabloların güvenilirliği büyük önem taşır. (İşseveroğlu, 2019: 50). Bağımsız denetim faaliyetleri, finansal tablolarda sunulan bilgilerin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluğunun incelendiği faaliyetlerdir. Bağımsız denetim faaliyetleri ile işletme ilgililerine finansal tabloların doğru, güvenilir ve yasal düzenlemelere olan uygunluğu incelenmektedir (Esendemir, 2011: 3891). Geçmiş Antik Mısır dönemine kadar uzanan bağımsız denetim faaliyetleri, ilk kez 19. yüzyılda İngiltere’de zorunlu hale gelmiş ve zaman içerisinde tüm dünyada uygulanmaya başlanmıştır. Meydana gelen sosyoekonomik gelişmeler sonucunda bağımsız denetimin yöntemi, amaçları ve araçları değişiklik göstermiştir. Günümüzde bağımsız denetim faaliyetlerinde risk odaklı yaklaşım öne çıkmıştır. Bu yaklaşımda

denetçi riski değerlendirerek müşteri kabul kararını verir. Kabulün ardından bağımsız denetçi işletme tarafından sunulan bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğunu topladığı kanıtlarla inceler. Ulaştığı sonuçları ve görüşünü denetim raporunda ilgililere sunar (Esendemir, 2011: 3891; Porter, 2009: 24; Ertan ve Kızık, 2019: 264).

Bağımsız denetim faaliyetlerinin öneminin artmasıyla birlikte bu konuda standartlar oluşturulmuştur. Bağımsız denetim konusunda standart belirleyen kurumlardan biri de Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) dur. IAASB; denetim, kalite kontrol ve diğer güvence hizmetleri konusunda uluslararası standartlar belirleyen bir kuruldur. 1978 yılında kurulan IAASB finansal tablo denetiminin amacı, kapsamı ve genel denetim kılavuzu konusunda çalışmalar gerçekleştirmiştir. IAASB'ın bağımsız denetim konusundaki çalışmaları, 1991 yılında Uluslararası Bağımsız Denetim Standartları (ISA) olarak kullanıcılara sunulmuştur (<https://www.iaasb.org/about-iaasb>).

Bağımsız denetim kullanıcıları, küreselleşme, finansal raporların sunumundaki farklılaşma, muhasebe hileleri ve yaşanan ekonomik krizler neticesinde bu raporların güvenilirliğini sorgularken denetim raporlarındaki bilgilerin yeterliliği de bir başka tartışma konusu olmuştur (Kavut ve Güngör 2018: 60). Denetim raporlarının “olumlu, olumsuz görüş” ile sınırlı kaldığı ve kullanıcılarına işletmelere ve denetime ilişkin yeterli bilgiyi sunamadığı görüşü, “denetimde beklenti boşluğu” kavramını ortaya çıkarmıştır. Denetim raporu kullanıcılarının beklentileri ile denetim raporlarında sunulanlar arasındaki boşluk ve kullanıcıların daha fazla bilgi talebi sonucunda IAASB, 2015 yılında ISA 701 “Bağımsız Denetçi Raporunda Kilit Denetim Konularının Bildirilmesi” standardını yayımlamıştır (Bedard, Besacier and Schatt, 2015: 3). 2017 yılında Kamu Gözetimi Kurumu (KGK) tarafından Türkçe ‘ye çevrilen ISA 701 standardı ile denetim raporlarının şeffaflığı ve denetim raporlarında sunulan bilgilerin artırılması sonucunda denetim raporlarının iletişim değerinin artırılması amaçlanmıştır (Ertan ve Kızık, 2019: 264). Bu Standart ile denetim raporlarında kilit denetim raporlarının yer aldığı ayrı bir bölüme yer verilmiş ve bu bölümde denetçi denetim esnasında odaklandığı ve önemli gördüğü konulara yer verilmiştir (Çağırın ve Varıcı, 2019: 195).

Bu çalışmada öncelikle kilit denetim konularına yönelik daha önceki çalışmalara ait literatür özeti çıkarılarak, ISA 701 standardı açıklandıktan sonra BIST 30, BIST 50 ve BIST 100’de yer alan ve finansal hizmetler alanında faaliyet gösteren işletmelerin denetim raporları ISA 701 açısından incelenmiştir. Bu amaçla işletmelerin denetim raporları öncelikle içerik analizine tâbi tutulmuş, sonra kilit denetim konuları alt sektörler, denetçi görüşü ve vurguladıkları konular açısından incelenmiştir.

2. Literatür Özeti

Kilit denetim konusunda daha önce gerçekleştirilen çalışmalar, özet halinde aşağıdaki tabloda sunulmuştur:

Tablo 1: ISA 701 Standardı Literatür Özeti

	Yazarlar	Tarih	Kavram	Kapsam	Yöntem	Analiz Çerçevesi	Sonuç
1	Çağırın ve Varıcı	2019	Kilit denetim konuları	BIST 100’de faaliyet gösteren 171 imalat işletmesinin 2017 yılına ait denetim raporları	İçerik analizi ve varyans analizi	İmalat işletmelerinde kilit denetim konuları	En çok açıklanan kilit denetim konularının hasılat, ticari alacaklar, maddi duran varlıklar ve stoklar olduğu sonucuna ulaşılmıştır
2	Ertan ve Kızık	2019	Kilit denetim konuları	BIST 100’de faaliyet gösteren 177 imalat işletmesinin 2017 yılına ait denetim raporları	İçerik analizi	İmalat işletmelerinde kilit denetim konuları	“Kilit denetim sayısının en fazla olduğu alt sektörün metal eşya, makine ve gereç yapım alt sektörü olduğu, denetim raporlarının yüzde 4,52’sinde kilit denetim konusunun yer almadığı ve en fazla sayıda kilit denetim konusunun hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin olduğu” sonucuna ulaşılmıştır
3	Karacan ve Uygun	2018	Kilit denetim konuları	BIST 100’de yer alan 62 şirketin denetim raporları	İçerik analizi	İşletmelerde kilit denetim konuları	İçerik analizi sonucunda bu işletmelerin denetim raporlarında en çok en çok maddi ve maddi olmayan duran varlıklar kalemlerine ilişkin kilit denetim konularına yer verildiği sonucuna ulaşılmıştır.
4	Ayşegül, Vardar ve Kınay	2019	Kilit denetim konuları	BIST 100’de yer alan 515 şirketin denetim raporları	İçerik analizi	İşletmelerde kilit denetim konuları	Analiz sonucunda işletmelerin denetim raporlarında en çok yer verilen kilit denetim konularını sırasıyla şu şekilde açıklamıştır: “hasılat, ticari alacaklar, maddi duran varlıklar ve stoklar”.

	Yazarlar	Tarih	Kavram	Kapsam	Yöntem	Analiz Çerçevesi	Sonuç
5	Segal	2019	Kilit denetim konuları	Güney Afrika'daki 20 denetim uzmanı	Yüz yüze mülakat	Kilit denetim konuları üzerindeki denetçi algıları	Çalışma sonucunda bağımsız denetçilerin kilit denetim konularının ek maliyet ve yükümlülük getireceği görüşünde olduğu, müşterilerin kilit denetim konularını göz ardı ettiği bu sebeple kilit denetim konularının amacına ulaşamadığı görüşünde olduğu belirtilmiştir
6	Garcia, Gambetta, Benau ve Perez	2019	Kilit denetim konuları	İngiltere'de FTSE 100'de 2013-2016 yılları arasında işlem gören 70 işletmeden 280 denetçi ve müşteri	Lineer regresyon model	Denetçiler ile müşterilerin karakteristik özelliklerinin kilit denetim konuları üzerindeki etkisi	Çalışmada müşteri ve denetçilerin açıklanan kilit denetim unsurları arasında anlamlı bir ilişki olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca çalışmada denetim firmalarının kilit denetim unsurlarına farklı bakış açılarıyla yaklaştığı ve bu yönde açıklamalar gerçekleştirdiği vurgulanmıştır.
7	Oghuvwu ve Orakwue	2019	Kilit denetim konuları	Nijerya'da faaliyet gösteren 15 banka	Kesirli regresyon yöntemi	Bankacılık sektöründe kilit denetim konuları üzerinde etkili olan unsurlar	Analiz sonucunda firma büyüklüğü ve denetim ücretinin kilit denetim konuları üzerinde doğrudan etkili olduğu sonucuna varılmıştır.
8	Pinto ve Morais	2018	Kilit denetim konuları	İngiltere, Fransa ve Hollanda borsalarında faaliyet gösteren 93 firmanın 2016 yılı denetçi raporları	Yatay kesit regresyon yöntemi	Kilit denetim miktarını etkileyen unsurlar	Çalışmada muhasebe standartları ile birden fazla iş kolunda faaliyet göstermenin kilit denetim konularının sayısını doğrudan etkilediği vurgulanmıştır
9	Sirois, Bedard ve Bera	2018	Kilit denetim konuları	Kanada'da muhasebe alanında yüksek lisans seviyesindeki 98 öğrenci	Göz izleme teknolojisi	Kilit denetim konularının, rapor kullanıcılarının bilgi edinme sürecine etkisi	Çalışmada kilit denetim konularının denetim raporu kullanıcılarının bilgi edinme süreçlerinde olumlu yönde etki ettiği vurgulanmıştır.

	Yazarlar	Tarih	Kavram	Kapsam	Yöntem	Analiz Çerçevesi	Sonuç
10	Gold ve Heilmann	2019	Kilit denetim konuları	EBSCO, Google Scholar, SSRN, Web of Science veri tabanlarındaki çalışmalar.	İçerik analizi	Kilit denetim konusunda gerçekleştirilen bilimsel çalışmalar	Analiz sonucunda çalışmaların dört başlıkta toplandığı sonucuna ulaşılmıştır: Yatırımcı davranışı ve piyasa etkisi, denetçinin tepkisi, denetçinin yükümlülükleri ve müşteri yönetimi tepkileri.
11	Li, Hay ve Lau	2019	Kilit denetim konuları	Yeni Zelanda Borsası'nda işlem gören 212 işletmenin 2016 yılı denetçi raporları	Yatay kesit regresyon yöntemi	Kilit denetim konularının denetim kalitesi ve ücreti üzerindeki etkisi	Kilit denetim unsurlarının denetim kalitesini dolayısıyla da denetim ücretlerini arttıracaklarını bu durumun da denetim faaliyetlerinde maliyet artışına sebep olacağını vurgulamıştır
12	Marques, Portugal ve Almeida	2019	Kilit denetim konuları	Brezilya'da faaliyet gösteren 16 denetim şirketinden 2015 ve 2016 yıllarında toplanan denetim raporları	T test	Kilit denetim konularının denetim prosedürlerinin uygulanması üzerindeki etkisi	Analiz sonucunda, kilit denetim konularıyla birlikte denetçilerin daha şüpheli hale geleceği ve denetim prosedürlerinin artacağı vurgulanmıştır.

Yerli Literatürde kilit denetim konusundaki çalışmaların genel olarak “denetim raporlarındaki kilit denetim konularına” ve “kilit denetim konularını belirleyen değişkenlerin incelenmesine” odaklandığı tespit edilmiştir. Yabancı literatürdeki çalışmaların ise “kilit denetim konularının denetim süreçleri” ile “denetim iletişimi üzerindeki etkisini incelemeye odaklandığı görülmektedir. Bu çalışmada kilit denetim konuları finansal hizmetler sektörü açısından incelenmiştir. Böylece denetçilerin, finansal hizmetler alanında faaliyet gösteren işletmelerin bağımsız denetiminde hangi konulara özen gösterdiği belirlenmeye çalışılmıştır.

3. ISA 701 (BDS 701) Kilit Denetim Konuları

IAASB tarafından yayımlanan ISA 701 standardı Kamu Gözetimi Kurumu (KGK) tarafından Türkçe'ye çevrilmiştir. Standart, BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi olarak borsada işlem gören işletmelerin bağımsız denetim raporlarında 01.01.2017 tarihi ve sonrasındaki hesap dönemlerinde uygulanmak üzere 09.03.2017 tarihli 30002 sayılı Resmi Gazete'mde yayımlanmıştır. KGK, ISA 701'i Türkçe'ye aynen çevirmiştir. Standart ile Türkiye'deki bağımsız denetim ortamına uygun olarak ISA 701 standardına ilave yükümlülükler getirmiştir.

Bu standart ile denetçi raporunda kilit denetim konularının bildirilmesine ilişkin düzenlemeler gerçekleştirilmiştir. Standart, kilit denetim konularının denetim raporlarının şeffaflığını artırarak denetim faaliyetlerindeki iletişim kalitesini arttıracaklarını savunmuştur. Denetçinin mesleki becerileri ile denetime konu finansal tablolar konusunda ilave bilgiler sağlayan kilit denetim konuları, denetim raporu kullanıcılarına denetlenen finansal tabloları daha iyi bir şekilde anlamalarına yardımcı olmak amacıyla sunulmaktadır. Kilit denetim konuları işletme yönetimi tarafından finansal raporlama çerçevesine uygun olarak yapılması gereken açıklamaların yerine kullanılamaz (BDS, 2017: 4).

Standartta kilit denetim konuları “*Denetçinin mesleki muhakemesine göre, cari döneme ait finansal tabloların denetiminde en çok önem arz eden konulardır. Kilit denetim konuları, üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilen konular arasından seçilir*” şeklinde tanımlanmıştır (BDS, 2017: 6). Standartta göre denetçi; denetleyeceği unsurlar arasından önemli düzeyde dikkat gerektiren konuları belirler. Denetlenen finansal tabloların denetiminde önem taşıdığı düşünülen konular kilit denetim konularını oluşturmaktadır. KGK, denetçinin kilit denetim konularını seçerken göz önüne alması gereken unsurları aşağıdaki gibi açıklamıştır (BDS, 2017: 6):

- Ciddi riskli alanlar,
- Tahmin belirsizliğine sahip muhasebe tahminleri de dâhil olmak üzere yönetimin yargılarını içeren finansal tablo unsurlarına ilişkin denetçi yargıları,
- Dönem içerisinde gerçekleşen önemli olaylar.

Standartta göre kilit denetim konularını belirleyen denetçi, bu konuları denetim raporunda “**Kilit Denetim Konuları**” başlığı altında ayrı bir bölümde açıklar. Denetime tabi işletme karşılaştırmalı mali tablo sunmuş olsa dahi kilit denetim konuları yalnızca işletmenin cari dönemine ilişkin mali tablosuyla ilgilidir. Standart, denetçilere “Kilit Denetim Konuları” bölümünde aşağıdaki hususları belirtmesi gerektiğini vurgulamıştır (BDS, 2017: 6):

- Kilit denetim konularının, denetçinin mesleki muhakemesine göre [cari döneme ait] finansal tabloların denetiminde en çok önem arz eden konular olduğu.
- Bu konuların, bir bütün olarak finansal tabloların denetimi kapsamında ve bu tablolara ilişkin denetçi görüşü oluşturulmasında ele alındığını ve denetçinin bu konular hakkında ayrı bir görüş vermediği.

Denetçinin, denetim raporunda kilit denetim konularının seçilme sebebi ile denetim sürecinde, belirlenen kilit denetim konularının nasıl ele alınacağına ilişkin açıklama yapması gerekmektedir (BDS, 2017: 7). Standart tarafından “*istisnai*” olarak değerlendirilse de denetçinin kilit denetim konusu açıklayamayacağı durumlar mevcut olabilir. Standart, iki durumda kilit denetim konularının açıklanamayacağını vurgulamıştır (BDS, 2017: 7):

- İlgili konunun açıklanmaması konusunda bir yasal düzenlemenin varlığı,
- Denetçinin, konunun açıklanması durumunda yaşanacak kamu zararının, elde edilecek kamu yararını aşacağı konusundaki makul görüşü (İşletme konuyu kamuoyuna açıklarsa bu hüküm ortadan kalkar).

Standart, denetçinin kilit denetim konusu unsurlarını ya da kilit denetim konusu bulunamadığına ilişkin kararını üst yönetime bildirmesi gerektiğini belirtmiştir. Standart, kilit denetim konularına ilişkin aşağıdaki unsurların çalışma kâğıtlarında yer alması gerektiğini vurgulamıştır (BDS, 2017: 8):

- Denetçinin azami düzeyde dikkat etmesini gerektiren konular ile her bir konunun kilit denetim konusu olup olmadığına ilişkin denetçi kararının gerekçesi.
- Denetçi raporunda bildirilecek kilit denetim konularının olmadığına veya kilit denetim konuları olarak bildirilecek konuların gerekçesi.
- Kilit denetim konusu olarak belirlenen bir konunun denetçi raporunda bildirilmemesine ilişkin denetçi kararının gerekçesi.

Denetçinin sınırlı olumlu ya da olumsuz görüş vermesi durumunda, "Görüşün Dayanağı" bölümünde bu görüşe sebep olan konu ya da konular açıklanmaktadır. Görüşe sebep olan konu, kilit denetim konularından ayrı olarak açıklanarak rapor kullanıcıları için öne çıkarılmış olur. Ancak sınırlı olumlu görüş ya da olumsuz görüşün varlığı kilit denetime ilişkin hükümlerin önünde engel oluşturmamaktadır. Denetçi sınırlı olumlu ya da olumsuz görüşe sebep olan konunun önem derecesine göre diğer konuların kilit denetim konusu olarak nitelendirilemeyeceğine karar verebilir. Denetçinin sınırlı olumlu ya da olumsuz görüşe sebep olan konunun yanında kilit denetim konuları belirlemesi durumunda açıklanan tüm konuların bir bütün olarak finansal tabloların güvenilirliği konusunda bir kanıt oluşturamayacağı "Kilit Denetim Konuları" başlığında vurgulanır (BDS, 2017: 11).

Kilit denetim konuları ile denetçi ve rapor kullanıcıları arasındaki iletişimin artırılması amaçlanmaktadır. Denetçinin, denetim sürecine ve işletmeye ilişkin bakış açısını yansıttığı kilit denetim konularının incelenmesi denetim raporunun tüm tarafları açısından önem taşımaktadır.

4. Araştırma

Çalışmanın bu bölümünde BIST 30, 50 ve 100 endekslerinde faaliyet gösteren finans kuruluşlarının denetim raporları kilit denetim unsurları açısından incelenecektir.

4.1 Araştırmanın Amacı ve Kapsamı

Bu çalışmanın amacı 2017 ve 2018 yılı 4. çeyrekte (ekim ayı) BIST 30, BIST 50 ve BIST 100'de yer alan ve finansal hizmet sunan işletmelerin bağımsız denetim raporlarında yer alan kilit denetim konularının incelenerek yorumlanmasıdır. ISA 701 (BDS 701), BIST'de faaliyet gösteren işletmelerin bağımsız denetim raporlarında 2017 yılından itibaren uygulanmaya başlanmıştır. Bu sebeple çalışmada BIST 30, BIST 50 ve BIST 100'de yer alan ve finansal hizmet sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin 2017 ve 2018 yılı bağımsız denetim raporları incelenmiştir. Çalışmada finans sektöründe ne kadar kilit denetim konusunun raporlandığı, en çok raporlanan kilit denetim konularının hangileri olduğu ve raporlanan kilit denetim raporlarının finans sektörünü ne ölçüde yansıttığı incelenecektir.

4.2 Araştırmanın Metodolojisi

4.2.1 Örneklem Süreci

Çalışmaya BIST 30, BIST 50 ve BIST 100’de işlem gören ve finansal hizmet sektöründe yer alan işletmeler dâhil edilmiştir. Literatürdeki eksiklik sebebiyle finansal hizmetler sektöründe faaliyet gösteren işletmeler örneklem olarak seçilmiştir. Analize konu bağımsız denetim raporları aşağıdaki işletmelerden seçilmiştir:

Tablo 2: Analiz Dahil Edilen İşletmeler

Şirketler
Akbank
Albaraka Türk
Garanti Bankası
ICBC Türkiye
Türkiye İş Bankası
İş Finansal Kiralama
Şekerbank
Türkiye Halk Bankası
Türkiye Sınai ve Kalkınma Bankası
Türkiye Vakıflar Bankası
Yapı Kredi Bankası

4.2.2 Veri Toplama Yöntemi

Çalışmada kullanılan veriler, işletmelerin Kamuyu Aydınlatma Platformu’nda yer alan 2017 ve 2018 yılı bağımsız denetim raporlarından elde edilmiştir. BIST 30, BIST 50 ve BIST 100 endekslerinde yer alan işletme bilgileri Borsa İstanbul Data Store veri tabanından alınmıştır. İşletmelerin tümünün bağımsız denetim raporuna ulaşılmıştır.

4.2.3 Araştırmanın Yöntemi

İşletmelere ilişkin denetim raporlarından toplanan kilit denetim raporları içerik analizine tabi tutulmuştur. Nitel bir araştırma yöntemi olan içerik analizi bir metnin özelliklerini ortaya koymak amacıyla bu metnin değişkenlerinin sistematik, tarafsız ve sayısal olarak incelenmesi sürecidir (Gülbahar ve Alper, 2009: 99). Çalışmada öncelikle bağımsız denetim raporlarında yer alan kilit denetim raporları içerik analizine tabi tutulmuştur. Yıllar itibarıyla kaç kilit denetim konusunun raporlandığı, en çok raporlanan kilit denetim konuları incelenmiştir.

İçerik analizinin ardından raporlanan kilit denetim konuları ile bağımsız denetim raporlarına ilişkin temel unsurları (denetçi görüşü, bağımsız denetim raporu sayfa sayısı ve denetim firması) arasında anlamlı bir ilişkinin varlığı çoklu regresyon analizi ile incelenmiştir.

4.3 Araştırmanın Bulguları

Çalışmaya konu olan işletmelerin bağımsız denetim raporlarında yer alan kilit denetim konuları üzerinde içerik analizi uygulanacak, ardından bağımsız denetim raporuna ilişkin unsurlarla kilit denetim konuları arasındaki ilişki incelenecektir.

4.3.1 İçerik Analizi

İçerik analizi için incelenen finansal hizmet sunan şirketlerin bağımsız denetim raporlarında 2017 yılında 20, 2018 yılında ise 28 adet olmak üzere toplam 48 adet kilit denetim konusunun raporlanmıştır. İncelenen 20 bağımsız denetim raporunda ortalama 2,4 kilit denetim unsuru raporlanmıştır. Analize konu işletmelerde 2017 ve 2018 yılında raporlanan kilit denetim konusu sayısı aşağıda gösterilmiştir.

Tablo 3: Araştırmaya Konu Denetim Raporlarında Kilit Denetim Sayısı

Şirketler	Kilit Denetim Konusu Sayısı (2017)	Kilit Denetim Konusu Sayısı (2018)
Akbank	2	3
Albaraka Türk	Endekslerde yer almıyor	1
Garanti Bankası	2	3
ICBC Türkiye	1	1
Türkiye İş Bankası	3	3
İş Finansal Kiralama	Endekslerde yer almıyor	1
Şekerbank	2	3
Türkiye Halk Bankası	3	4
Türkiye Sınai ve Kalkınma Bankası	3	3
Türkiye Vakıflar Bankası	2	3
Yapı Kredi Bankası	2	3

2017 yılında ortalama 2,22 kilit denetim konusu raporlanırken 2018 yılında ortalama 2,54 adet kilit denetim konusu raporlanmıştır. İncelenen denetim raporları 2017 yılında 1.184, 2018 yılında ise 1.726 olmak üzere toplamda 2.910 sayfadan oluşmaktadır. İki yılda incelenen bağımsız denetim raporları ortalama 145,50 sayfadan oluşmaktadır.

Analize konu işletmelerin bağımsız denetim raporlarının 4 tanesinde şartlı görüş bulunmaktadır. Şartlı görüşe sahip raporların iki tanesi 2018 yılına aittir. 2017 yılındaki bağımsız denetim raporlarının iki tanesinde şartlı görüş mevcuttur. İncelenen bağımsız denetim raporları toplamda 4 adet denetim firması tarafından oluşturulmuştur (PWC, EY, KPMG ve Deloitte). Analize konu işletmelerin bağımsız denetim raporlarındaki temel bilgiler aşağıdaki gibidir:

Tablo 4: Bağımsız Denetim Raporlarına İlişkin Temel Unsurlar

Şirketler	Denetim Firması (2017)	Denetim Firması (2018)	Sayfa Sayısı (2017)	Sayfa Sayısı (2018)	Görüş Türü (2017)	Görüş Türü (2018)
Akbank	PWC	PWC	110	148	Şartlı Görüş	Şartlı Görüş
Albaraka Türk	-	KPMG	-	144	-	Sınırlı Olumlu
Garanti Bankası	KPMG	KPMG	159	222	Sınırlı Ol. Görüş	Sınırlı Olumlu
ICBC Türkiye	KPMG	KPMG	93	109	Sınırlı Ol. Görüş	Sınırlı Olumlu
Türkiye İş Bankası	EY	EY	122	172	Sınırlı Ol. Görüş	Sınırlı Olumlu
İş Finansal Kiralama	-	EY	-	101	-	Sınırlı Olumlu
Şekerbank	Deloitte	Deloitte	147	211	Sınırlı Ol. Görüş	Sınırlı Olumlu
Türkiye Halk Bankası	Deloitte	Deloitte	145	163	Sınırlı Ol. Görüş	Şartlı Görüş
Türkiye Sınai ve Kalkınma Bankası	EY	EY	144	163	Sınırlı Ol. Görüş	Sınırlı Olumlu
Türkiye Vakıflar Bankası	PWC	PWC	144	171	Şartlı Görüş	Sınırlı Olumlu
Yapı Kredi Bankası	PWC	PWC	120	122	Sınırlı Ol. Görüş	Sınırlı Olumlu

İçerik analizi sonucunda 2017 yılında analize konu işletmelerin bağımsız denetim raporlarında en çok raporlanan kilit denetim konuları, 6 adet kilit denetim konusu ile “kredi ve alacaklara ilişkin değer düşüklüğü” ve üçer kilit denetim konusu ile “emekli sandığı yükümlülüklerinin değerlendirilmesi” ile “emeklilik haklarından doğan yükümlülükler” olmuştur. 2018 yılında raporlanan kilit denetim konuları incelendiğinde TFRS 9 Finansal Araçlar standardına 11 kez atıf yapıldığı sonucuna ulaşılmıştır. TFRS 9 Finansal Araçlar Standardı olup, finansal hizmetler sektöründe faaliyet gösteren firmalar açısından yapılan işin niteliği itibarıyla en çok kullanılan standarttır. Bu nedenle raporlanan kilit denetim konuları içerisinde TFRS 9 uygulamasının olması ve TRFS 9’a yönelik atıfların çokluğu beklenen bir durumdur.

Tablo 5: Bağımsız Denetim Raporlarında Yer Alan Kilit Denetim Konuları

Kilit denetim konusu (2017)	Kilit denetim konusu sayısı (2017)	Kilit denetim konusu (2018)	Kilit denetim konusu sayısı (2018)
Krediler ve alacaklar değer düşüklüğü	6	Krediler ve alacaklara ilişkin TFRS 9 çerçevesinde belirlenen değer düşüklüğü	1
Emekli Sandığı Yükümlülüklerinin Değerlemesi	3	TFRS 9 Finansal Araçlar Standardının ilk kez uygulanması	4
Kredilere ilişkin değer düşüklüğü	1	Emekli Sandığı Yükümlülüklerinin Değerlemesi	3
Emeklilik planları	1	İtfa edilmiş maliyetiyle ölçülen kredilere ilişkin değer düşüklüğü	3
Emeklilik haklarından doğan yükümlülükler	3	Finansal araçların sınıflandırılması ve ölçülmesi	1
Türev Finansal Araçlar	2	Emeklilik Planları	1
Krediler ve alacaklarda sınıflama ve değer düşüklüğü	2	TFRS 9 “Finansal Araçlar” Standardına geçişin konsolide finansal tablolara etkisi ve finansal varlıklara ilişkin değer düşüklüğünün konsolide finansal tablolara alınması ve ilgili önemli açıklamalar	3
Bilgi Teknolojileri Denetimi	1	Emeklilik Haklarından Doğan Yükümlülükler	3
TSKB A.Ş Memur ve Müstahdemleri Yardım ve Emekli Sandığı	1	Türev Finansal Araçlar	2
		TFRS 9’un ilk kez uygulanması ve Kredilere ilişkin TFRS 9 çerçevesinde belirlenen değer düşüklüğü	1
		Bilgi Teknolojileri Denetimi	2
		Kredilere ilişkin TFRS 9 çerçevesinde belirlenen değer düşüklüğü	1
		TSKB A.Ş Memur ve Müstahdemleri Yardım ve Emekli Sandığı	1
		Krediler ve alacaklara ilişkin TFRS 9 finansal araçlar standardı çerçevesinde beklenen kredi zarar karşılığı	1
		Kredilere ilişkin beklenen kredi zarar karşılığı	1

En çok raporlanan kilit denetim konularına ilişkin ayrıntılı bilgiler aşağıdaki gibidir:

- Kredi ve Alacaklara İlişkin Değer Düşüklüğü

Finansal hizmet sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin bilançolarında krediler ve alacaklar ile bu unsurlar için ayrılmış olan karşılık tutarının aktifte önemli bir yer tutması sebebiyle “kredi ve alacaklara ilişkin değer düşüklüğü” analize konu işletmelerin bağımsız denetim raporlarında raporlanmıştır.

- TFRS 9 Finansal Araçlar Standardı

TFRS 9, KGK tarafından 01.01.2018 tarihinden sonraki hesap dönemlerinde kullanılmak üzere 15.01.2019 tarihli 30656 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Standardın amacı “*Finansal tablo kullanıcılarına işletmenin gelecekteki nakit akışlarının tutarını, zamanlamasını ve belirsizliğini değerlendirmeleri için ihtiyaca uygun ve faydalı bilgiyi sunacak şekilde finansal varlıklara ve finansal yükümlülüklerle ilişkin finansal raporlama ilkelerini belirlemek*” olarak açıklanmıştır (TFRS 9, 2018: 1).

TFRS 9 uygulamada üç konuda yenilik getirmiştir (TFRS 9, 2018):

- Finansal varlıkların sınıflandırılması ve ölçülmesi
- Beklenen kredi zararları
- Finansal riskten korunma muhasebesi

Bahsedilen bu değişiklikler işletmelerin muhasebe uygulamalarında ve finansal tablolarında değişikliğe sebep olduğu için bağımsız denetçiler tarafından kilit denetim konusu olarak seçilmiştir.

- Emekli Sandığı İşlemleri

İşletmelerin çalışanlarına sağlamış oldukları emeklilik planları ve sosyal haklar 5510 sayılı Sosyal Güvenlik Kanunu ile Sosyal Sigortalar Kurumu’na devredilmektedir. İşletmeler, bu işlemleri bünyelerinde kuracakları “sandık” ile gerçekleştirecektir. Bu sandığın yükümlülüklerinin değerlemesi, sosyal yardımlar, iskonto oranı, maaş artışı ve diğer sosyoekonomik unsurlara göre değişmektedir. Devir işlemlerine ilişkin hesaplama ve süreçler ile devir tarihindeki belirsizlik, emekli sandığı işlemlerinin kilit denetim konusu olarak seçilmesine sebep olmuştur.

4.3.2 Çoklu Regresyon Analizi

Bu bölümde kilit denetim konuları ile bağımsız denetim raporuna ilişkin temel unsurlar arasındaki ilişki ele alınmıştır. Bu amaçla aşağıdaki hipotezler nicel araştırma yöntemlerinden olan çoklu regresyon analizi ile incelenmiştir:

H_0 : Bağımsız denetim raporlarında ele alınan kilit denetim konuları ile bağımsız denetim raporlarına ilişkin temel unsurlar (sayfa sayısı, denetçi görüşü, denetim firması) arasında bir ilişki mevcut değildir.

H_1 : Bağımsız denetim raporlarında ele alınan kilit denetim konuları ile bağımsız denetim raporlarına ilişkin temel unsurlar (sayfa sayısı, denetçi görüşü, denetim firması) arasında bir ilişki mevcuttur.

Bir kavramı etkileyen birden fazla değişken mevcut olabilir. Hayatın akışı gereği bir sonucu belirleyen birden çok bağımsız değişken bulunabilmektedir. Bu durumlarda birden fazla açıklayıcı değişkenin bulunduğu modeller çoklu regresyon modelleri olarak adlandırılır (Aktaş ve Akdağ, 2013: 58).

Çoklu doğrusal regresyon modeli aşağıdaki gibi ifade edilir:

$$Y = \beta_0 + \beta_1x_1 + \dots + \beta_nx_n + \varepsilon$$

Bu modelde her bir unsur aşağıdaki gibi ifade edilir:

Y: Bağımlı Değişken

x_i : Bağımsız Değişken

β_i : Tahmin Edilecek Parametreler

ε : Hata terimi

“Çoklu regresyon modelinde H_0 hipotezi tüm regresyon katsayılarının sıfıra eşit olduğu ($H_0 : \beta_1=\beta_2=\dots=\beta_p=0$) şeklinde kurulurken, H_a hipotezi en az bir β_i 'nin sıfırdan farklı olduğu şeklinde kurulur. Parametrelerin tek tek istatistiksel olarak anlamlılığı için t testine ve modelin bir bütün olarak anlamlılığı için ise F testine bakılır. Çoklu regresyon analiziyle ilgili bir diğer önemli sonuç ise belirlilik katsayısıdır (R^2). Belirlilik katsayısı (R^2) bağımlı değişkenin yüzde kaçının modele dahil edilen bağımsız değişkenler tarafından açıklandığını gösterir. Çoklu doğrusal regresyon modelinde; belirlilik katsayısı modele dahil edilen değişken sayısı arttıkça artar.” (Albayrak vd., 2005: 259).

Kilit denetim konuları ile bağımsız denetim raporu unsurları (denetim firması, sayfa sayısı ve denetçi görüşü) ilişki SPSS 25.0 programında gerçekleştirilen çoklu doğrusal regresyon analiziyle incelenmiştir. Analize başlamadan önce bağımlı ve bağımsız değişkenlere ilişkin tanımlayıcı istatistik verileri paylaşılacaktır.

Tablo 6: Tanımlayıcı istatistikler

	Ortalama	Standart Sapma	Örneklem
Kilit Denetim Konuları	2,4000	,88258	20
Denetim Firması	2,3500	1,13671	20
Denetçi Görüşü	1,2000	,41039	20
Sayfa Sayısı	145,5000	33,55200	20

İkinci aşamada tanımlayıcı istatistiklerle ortalaması ve standart sapması belirlenen değişkenlerin aralarındaki korelasyon incelenmiştir. Korelasyon analizi ile bağımsız değişkenler arasındaki ilişki incelenir. “Burada istenen bağımsız değişkenler arasında çok güçlü bir ilişkinin bulunmamasıdır. Eğer bağımsız

değişkenler arasında 0,80 ve üstü bir korelasyon değeri varsa bu durum bağımsız değişkenlerin modele katkısının benzer olduğu anlamına gelmektedir” (Albayrak vd., 2005: 267). Çalışmada incelenen hiçbir bağımsız değişkenin korelasyonu 0,80 ve üstünde bir değere sahip değildir. Ayrıca kilit denetim konuları ile bağımsız denetim raporlarının sayfa sayısı arasındaki korelasyon katsayısı dikkat çekicidir ve bu iki unsur arasındaki ilişkinin kuvvetini ortaya koymaktadır. Korelasyon analizinin sonuçları aşağıdaki gibidir:

Tablo 7: Korelasyon analizi

		Kilit Denetim Konuları	Denetim Firması	Sayfa Sayısı	Denetçi Görüşü
Pearson Korelasyon	Kilit Denetim Konuları	1,000	,273	,203	,595
	Denetim Firması	,273	1,000	-,271	,277
	Denetçi Görüşü	,203	-,271	1,000	-,065
	Sayfa Sayısı	,595	,277	-,065	1,000

Model özeti incelendiğinde R Kare ve Düzeltilmiş R Kare oranlarının, yüzde 44,7 ve yüzde 34,3 oranlarında olduğu görülmektedir. Düzeltilmiş R Kare oranının düşük bir orana sahip olması bağımsız denetim raporu unsurlarının kilit denetim konularını açıklama konusundaki eksikliği ortaya koymaktadır. Model özeti aşağıdaki gibidir:

Tablo 8: Model Özeti

Model	R	R Kare	Düzeltilmiş R Kare	Standart Tahmin Hatası
1	,668	,447	,343	,71532

Oluşturulan modelin anlamlılığı varyans analizi ile ölçülmüştür. Modelin Sig. Değeri yüzde 5'ten küçüktür. Bu sonuç yapılan analizin anlamlı olduğu anlamına gelmektedir. Modelin varyans analizi aşağıdaki gibidir:

Tablo 9: Varyans Analizi

Model		Toplam Kareler	Df	Ortalama Kare	F	Önemlilik
1	Regresyon	6,613	3	2,204	4,308	,021
	Artık	8,187	16	,512		
	Toplam	14,800	19			

Model parametreleri incelendiğinde incelenen bağımsız değişkenlerden yalnızca bağımsız denetim raporlarının sayfa sayısının kilit denetim konularıyla anlamlı ve pozitif ilişkili olduğu görülmektedir (Önemliliği yüzde 5'ten küçük). Bağımsız denetim raporu sayfa sayısındaki bir birimlik artış raporlanan kilit denetim konuları üzerinde 0,015 birimlik artışa neden olmaktadır. Diğer değişkenlerin bağımsız denetim raporlarında kullanılan kilit denetim konuları üzerinde anlamlı bir etkisi bulunmamaktadır.

Tablo 10: Model Parametreleri

Model B		Standartlaşmamış Katsayılar		Standartlaşmış Katsayılar	Önemlilik	Eşdoğrusallık İstatistikleri VIF
		Standart Hata	Beta	T		
(Sabit)	-0,860	0,948		-0,907	0,378	
Denetim Firması	0,153	0,156	0,197	0,984	0,340	1,164
Denetçi Görüşü	0,631	0,415	0,293	1,518	0,149	1,079
Sayfa Sayısı	0,015	0,005	0,560	2,893	0,011	1,083

Bulunan sonuçlara göre aşağıdaki model elde edilmiştir:

Kilit Denetim Konuları= - 0,860 + 0,153 Denetim Firması + 0,015 Sayfa Sayısı + 0,631

Denetçi Görüşü + ε

5. Sonuç

Bağımsız denetim raporları, işletmelerin sundukları finansal bilgilerin gerçeğe uygunluğunu ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine olan uygunluğunu incelemektedir. Böylece karar vericilere, işletmelere ilişkin verecekleri kararlarda kullandıkları bilgilerin önceden belirlenmiş ilke ve standartlara olan uygunluğu konusunda görüş sunmaktadır. Bu sebeple bağımsız denetim raporlarının kullanıcılar açısından güvenilirliği ve sunduğu bilgilerin kalitesi önem taşımaktadır. Bağımsız denetim raporu kullanıcılarının, denetim raporlarından daha çok ve daha kaliteli bilgi talep etmesi sonucunda kilit denetim konuları kavramı ortaya çıkmıştır.

IAASB tarafından 2015 yılında yayımlanan IAS 701 “Bağımsız Denetçi Raporunda Kilit Denetim Konularının Bildirilmesi” standardını yayımlamıştır. 2017 yılında KGK tarafından Türkçe’ye çevrilen bu standart ile bağımsız denetçilerin denetim raporlarında önemli gördükleri unsurları, bağımsız denetim raporunda “Kilit Denetim Raporu” adı altında ayrı bir başlıkta açıklayacağını düzenlemiştir. Kilit denetim konuları ile bağımsız denetçi ve rapor kullanıcıları arasında iletişimin artırılması, işletme ilgililerinin verecekleri kararlarda karmaşık gözükten bilgilerin düzenlenmesi ve denetim raporlarının şeffaflığının artırılması amaçlanmaktadır.

Çalışmada BIST 30, BIST 50 ve BIST 100 endekslerinde yer alan ve finansal hizmet sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin bağımsız denetim raporlarında yer alan kilit denetim raporları incelenmiştir. 20 adet bağımsız denetim raporunun incelendiği çalışmada nitel araştırma yöntemlerinden içerik analizi kullanılmıştır. Analiz sonucunda 20 bağımsız denetim raporunda toplam 48 adet kilit denetim konusunun raporlandığı görülmüştür. En sık raporlanan kilit denetim konuları ise emekli sandığı işlemleri, TFRS 9 standardının işletmelerde uygulanması ve kredi ve alacaklara ilişkin değer düşüklüğü karşılığıdır.

Çalışma kapsamında incelenen bir diğer konu ise bağımsız denetim raporlarında yer alan kilit denetim konuları ile bağımsız denetim raporlarına ilişkin denetim firması, sayfa sayısı ve denetçi görüşü unsurlarının arasında anlamlı bir ilişki olup olmadığıdır. Çoklu regresyon analizi ile incelenen bağımsız değişkenler arasında, kilit denetim konuları ile anlamlı bir ilişki saptanan tek bağımsız değişken, bağımsız denetim raporlarının sayfa sayısı olmuştur. Denetim firması ve denetçi görüşü ile kilit denetim konuları arasında anlamlı bir ilişki bulunamamıştır. Bu durum denetim firmaları arasında kilit denetim konularının ele alışı konusunda büyük bir fark olmadığı ve denetçilerin ISA 701 (BDS) standardında önerildiği şekilde görüşten bağımsız olarak kilit denetim konusu raporladığı olarak düşünülebilir.

KAYNAKÇA

- Aktaş, M. & Akdağ, S. (2013), Türkiye’de Ekonomik Faktörlerin Hisse Senedi Fiyatları İle İlişkilerinin Araştırılması, *International Journal Social Science Research*, 2, ss. 50-67.
- Albayrak, A. S., Eroğlu, A., Kalaycı, Ş. vd. (2005), SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri. İstanbul: Asil Yayın Dağıtım.
- Bédard, J., Gonthier-Besacier, N., & Schatt, A. (2015). Analysis of the Consequences of the Disclosure of Key Audit Matters. Working Paper, Université Laval.
- Ciğer, Ü. A., Vardar, G. Ç., & Kinay, B. (2019). Bağımsız Denetçi Raporlarında Yer Alan Kilit Denetim Konularının Analizi: Borsa İstanbul Örneği. *Mali Çözüm Dergisi*, 29, 109-148.
- dos Santos Marques, D., Portugal, G. T., & Almeida, S. R. V. (2019). The Impact Generated by the Key Audit Matters on the Application of Audit Procedures. *European Journal of Scientific Research*. 152(2) 144-152.
- Ertan, Y., & Kızık, E. (2019). Kilit Denetim Konuları: BİST İmalat Sektöründe Faliyette Bulunan İşletmelerin 2017 Yılı Denetim Raporlarının İncelenmesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 263-278.
- Esendemir, E. (2011). Finansal Bilginin Güvenilirliği İle İlgili Bağımsız Denetimin Amacı ve Bağımsız Denetim Süreci İle İlgili Son Gelişmeler. *Journal of Yaşar University*, 6(23). 3890-3903.
- Gold, A., & Heilmann, M. (2019). The Consequences Of Disclosing Key Audit Matters (Kams): a Review Of The Academic Literature. *Maandblad voor accountancy en bedrijfseconomie*, 93(1/2), 5-14.
- Gülbahar, Y., & Alper, A. (2009). Öğretim teknolojileri alanında yapılan araştırmalar konusunda bir içerik analizi. *Ankara Üniversitesi Eğitim Bilimleri Fakültesi Dergisi*, 42(2), 93-112.
- IAASB. (2020). IAASB Hakkında. Erişim Tarihi: 12.02.2020, <https://www.iaasb.org/about-iaasb>
- İşseveroğlu, G. (2019). Bağımsız Denetim Raporunda Kilit Denetim Konuları: BİST Sigorta Şirketlerinin 2017-2018 Yılları Analizi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (84), 49-64.
- Karacan, S. & Uygun, R. (2018). Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi. *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 11(57). 632-649.
- Kavut, F. L., & Güngör, N. (2018). Bağımsız denetimde kilit denetim konuları: BİST-100 şirketlerinin 2017 yılı analizi. *Muhasebe Enstitüsü Dergisi*, 16(59), 59-70.
- KGK. (2017). Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi. Erişim tarihi 10.02.2020, <https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDS%20701.pdf>.
- KGK. (2018). Türkiye Finansal Raporlama Standardı 9: Finansal Araçlar. Erişim Tarihi: 08.02.2020, https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%-C4%B1/TMSTFRS2019Seti/TFRS/TFRS_9.pdf.
- Li, H., Hay, D., & Lau, D. (2019). Assessing The Impact of The New Auditor’s Report. *Pacific Accounting Review*. 31(1), 110-132.
- Oghuvwu, M. E., & Orakwue, A. C. (2018). Determinants of Key Audit Matters Disclosure. *Accounting & Taxation Review*, 3(3), 69-77.
- Pinto, I., & Morais, A. I. (2018). What Matters in Disclosures Of Key Audit Matters: Evidence From Europe. *Journal of International Financial Management & Accounting*, 30(2), 145-162.
- Porter, B., Simon, J., Hatherley, D., (2009), Principles of External Auditing, (Third Edition), England: Wiley.
- Segal, M. (2019). Key Audit Matters: Insight From Audit Experts, *Meditari Accountancy Research*, 27(3), 472-494.

Sierra-García, L., Gambetta, N., García-Benau, M. A., & Orta-Pérez, M. (2019). Understanding The Determinants Of The Magnitude Of Entity-Level Risk and Account-Level Risk Key Audit Matters: The Case Of The United Kingdom. *The British Accounting Review*, 51(3), 227-240.

Sirois, L. P., Bédard, J., & Bera, P. (2018). The Informational Value of Key Audit Matters in The Auditor's Report: Evidence From an Eye-Tracking Study. *Accounting Horizons*, 32(2), 141-162.

Teraman, Ö. & Çelik, B. (2019). Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetim Raporuna Yansıtılması: Bağımsız Denetçileri Etkilemesi Üzerine Bir Araştırma. *Çukurova Üniversitesi İİBF Dergisi*, 23 (1), s.49-61.

Varıcı, İ., & Çağırın, F. K. (2019). Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 701 Çerçevesinde Kilit Denetim Konuları: Borsa İstanbul'daki İşletmelerin Denetim Raporları Üzerine Bir Analiz. *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, (22), 193-208.

İÇ KONTROL SİSTEMİNİN UNSURLARI İLE RİSK YÖNETİMİ ARASINDAKİ İLİŞKİNİN İNCELENMESİ: BANKACILIK SEKTÖRÜNDE BİR UYGULAMA

Arş. Gör. Selda KORGA**
Prof. Dr. Suphi ASLANOĞLU***

Makale Gönderim Tarihi : 27/01/2020 / Kabul Tarihi : 13/04/2020

Makale Türü: Araştırma

ÖZ

Bu çalışmanın amacı, bankaların iç kontrol sisteminin etkinliğini değerlendirmek ve etkin bir iç kontrol sisteminin kurulması için COSO tarafından belirlenen kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim, izleme unsurlarının risk yönetimi üzerindeki etkisini ortaya koymaktır. Çalışma kapsamında Kırıkkale ilinde faaliyet gösteren bankaların çalışanlarına anket uygulaması yapılmıştır. Anket sonucunda elde edilen verilere frekans analizi, güvenilirlik analizi, çoklu regresyon analizi uygulanmıştır. Çoklu regresyon analizinden elde edilen verilere göre etkin bir iç kontrol sistemini oluşturan risk değerlendirme ve kontrol faaliyetleri unsurlarının risk yönetimi üzerinde etkisi olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Anahtar Kelimeler: İç Kontrol Sistemi, Risk, Risk Yönetimi

Jel Sınıflandırması: M40, M42

* Bu çalışma Prof. Dr. Suphi ASLANOĞLU danışmanlığında, Selda KORGA'nın "Risk Yönetiminde İç Kontrol Sistemi-nin Rolü: Bankacılık Sektöründe Bir Uygulama" adlı yüksek lisans tezinden oluşturulmuştur.

** Kırıkkale Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, varollselda@gmail.com, ORCID-ID: 0000-0002-8868-0957.

*** Kırıkkale Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, s_aslanoglu@hotmail.com, ORCID-ID: 0000-0003-4394-5541.

AN INVESTIGATION OF THE RELATIONSHIP BETWEEN THE COMPONENTS OF THE INTERNAL CONTROL SYSTEM AND RISK MANAGEMENT: A PRACTICE IN BANKING SECTOR

ABSTRACT

The goal of this study is to evaluate the effectiveness of internal control systems in banks and emphasize the impact on risk management, of control environment, risk assessment, control activities, information and communication, supervisory components provided by COSO in order to create an efficacious internal control mechanism. In the course of this study, surveys have been carried on among employees of the banks in the city of Kırıkkale. Consequent data have been analyzed in terms of frequency, reliability and multiple regression. Ultimately, multiple regression analysis has revealed that risk assessment and control activities components constituting an effective internal control system influence risk management.

Keywords: Internal Control System, Risk, Risk Management

Jel Classification: M40, M42

1. GİRİŞ

Küreselleşme ile birlikte ülkeler arasında sınırların ortadan kalkması, ekonomik ilişkilerin gelişmesi, teknolojinin hızlı bir şekilde ilerlemesi ve işletme faaliyetlerinin genişlemesi ve işlemlerin karmaşıklaşması sonucunda işletmelerin doğru ve güvenilir bilgi ihtiyacı artmıştır. Bu doğrultuda doğru ve güvenilir bilgiye ulaşmak için işletmelerde iç kontrol sisteminin kurulması ve etkin bir şekilde yürütülmesi gerekliliği doğmuştur. Yine hatalı ve hileli finansal raporlamadan kaynaklanan muhasebe skandalları sonucunda da işletmelerin iç kontrol sistemine sahip olması ve etkin bir şekilde işletilmesi gerekmektedir. Ayrıca yukarıda ifade edilen nedenler ve dünya genelinde rekabetin artması işletmelerin karşı karşıya kaldığı risklerin çeşitlerinin artmasına yol açmıştır. Söz konusu risklerin tamamının yok edilmesi mümkün olmadığından maruz kalınan risklerin etkilerinin ve olasılıklarının en aza indirilmesi için risklerin etkin bir şekilde yönetilmesi gerekmektedir. Bu ise etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulması ve yürütülmesi ile mümkün olmaktadır. Etkin iç kontrol sistemi, maruz kalınan risklerin tamamının ele alınarak katlanılmak istenen risk seviyesinin tespit edilmesi ve gerekli kontrollerin yapılması hususunda işletmelere fayda sağlamaktadırlar.

2. İÇ KONTROL SİSTEMİ

İç kontrol sistemine ilişkin geçmiş düzenlemelere bakıldığında birçok meslek kuruluşu tarafından iç kontrol ile ilgili farklı tanımlar ve çalışmalar yapıldığı görülmektedir. İç kontrol sisteminin yeniden düzenlenmesine, geliştirilmesine ve iç kontrol standartlarının belirlenmesine yönelik önemli çalışmalardan birisi Treadway Komisyonunu Destekleyen Kuruluşlar Komitesi'nin oluşturulmasıdır (İbiş ve Çatıkkaş, 2012: 101). Hileli finansal raporlamanın nedenlerini tespit etmek ve hileli finansal raporlamayı önlemek amacıyla oluşturulan Hileli Finansal Raporlama Komisyonu 1985 yılında beş meslek örgütünün

desteğiyle Treadway Komisyonunu Destekleyen Kuruluşlar Komitesi (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission- COSO)'ni kurmuştur. Bu bağlamda COSO; Amerikan Muhasebe Birliği (American Accounting Association- AAA), Amerikan Sertifikalı Mali Müşavirler Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants- AICPA, Finans Yöneticileri Enstitüsü (Financial Executives Institute- FEI), İç Denetçiler Enstitüsü (Institute of Internal Auditors- IIA) ve Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü (Institute of Management Accountants- IMA) meslek kuruluşlarından oluşmaktadır. COSO, finansal tablolarda hata ve hilelere yol açan faktörleri belirlemek ve önlemek, kurumsal yönetim, risk yönetimi ile ilgili alanlarda kılavuzluk etmek amacıyla oluşturulmuş bir komisyondur (www.tide.org.tr, Ekim 2019). Bu amaç doğrultusunda 1992 yılında komisyon tarafından “İç Kontrol-Bütünleşik Çerçeve (Internal Control- Integrated Framework)” adlı rapor yayınlanmıştır. Raporla iç kontrol aşağıdaki gibi tanımlanmıştır (Sawyer vd., 2003'den aktaran Aksoy, 2007: 220):

“İç kontrol, mali tabloların güvenilirliği, faaliyetlerin ve işlemlerin etkinliği ve verimliliği, faaliyetlerin yasa ve yönetmeliklere uygunluğunu sağlama konusunda sınırlı bir güvence vermek üzere, şirket üst yönetimi veya yönetim kurulu tarafından oluşturulan ve kontrol edilen bir yöntemler bütünüdür.” Tanıma göre iç kontrolün başlıca özellikleri aşağıdaki gibi sıralanabilir (Pehlivanlı, 2014: 32):

- İç kontrol bir süreçtir.
- İç kontrol çalışanlar tarafından yönetilir.
- Kabul edilebilir bir güvence sağlar.
- Hedeflerin başarılması için bir araçtır.

COSO iç kontrol çerçevesinde iç kontrol sisteminin hedefleri, bu hedeflere ulaşmak için gerekli olan unsurlar ve işletmenin organizasyon yapısı arasındaki ilişki bir küp ile betimlenmiştir. Küpün dikey kısmında faaliyetler, raporlama ve uygunluk olmak üzere üç hedefe yer verilmiştir. Yatay kısmını kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izleme oluşturmaktadır. Küpün üçüncü kısmında ise işletmenin organizasyon yapısına yer verilmiştir (www.coso.org, Ekim 2019).

COSO İç Kontrol- Bütünleşik Çerçeve modelinin küreselleşme, iş yaşamındaki değişim, teknolojinin hızla ilerlemesi ve gelişimi sonucunda tekrar düzenlenmesi ve güncellenmesi ihtiyacı doğmuştur. Bu nedenle 2013 yılında yeni bir rapor yayınlanmıştır (Tığdemir, 2014: 24; Türedi vd., 2015: 103). Söz konusu raporda 1992 yılında yayınlanan rapora göre değişen ve değişmeyen kısımlar aşağıda belirtilmiştir (www.tide.org.tr, Ekim 2019):

DEĞİŞMEYEN YÖNLER

- İç Kontrolün Tanımı
- İç Kontrolün Bileşenleri
- Kurumun Hedefleri
- İç Kontrolün Etkinliğinin Değerlendirilmesine İlişkin Ana Kriterler

DEĞİŞEN YÖNLER

- Teknolojinin Öneminin Artması
- İç Kontrol Bileşenlerini Destekleyen 17 İlkenin Eklenmesi
- Kurumsal Yönetimin Öneminin Artması
- İç Kontrolün Hedeflerine Finansal Olmayan Raporlamanın Eklenmesi

2.1. İç Kontrol Sisteminin Amaçları

COSO İç Kontrol- Bütünleşik Çerçevesinde sistemin amaçları üç ana sınıfa ayrılmaktadır. Faaliyetler ile ilgili amaçlar, işletme faaliyetlerinin verimliliği ve etkinliğinin sağlanmasına yönelik amaçlardır. Bu doğrultuda işletme varlıklarının korunmasını ve kayıplarının önlenmesini sağlayarak finansal başarısını sürdürmeyi hedeflemektedir. Raporlama ile ilgili amaçlar, iç ve dış finansal veya finansal olmayan raporlamanın zamanlaması, güvenilirliği, doğruluğu ve şeffaflığına ilişkin konuları içermektedir. Uygunluk ile ilgili amaçlar, işletmenin uymakla yükümlü olduğu yasa ve düzenlemelerle ilgili olan amaçlardır (www.coso.org, Internal Control- Integrated Framework, 2013: 3).

2.2. İç Kontrol Sisteminin Unsurları

İşletmelerin belirlenen hedeflere ulaşması için etkin bir iç kontrol sistemi kurmaları ve yürütmeleri gerekmektedir. Bu nedenle iç kontrol sistemi unsurları ve bunların temelini oluşturan ilkeler birbiri ile uyumlu olarak çalışmak zorundadır. Söz konusu bileşenlere ilişkin açıklamalara aşağıda yer verilmiştir:

2.2.1. Kontrol Ortamı

Kontrol ortamı işletmenin gidişatını belirleyen ve çalışanlarda etkili bir kontrol bilincinin oluşmasını mümkün kılan önemli bir unsurdur. İç kontrol sisteminin diğer unsurlarının temelini oluşturmaktadır. Ayrıca iç kontrol sisteminin amaçlarına ulaşması için etkin bir yapı ve disiplin ortamı sağlamaktadır (Pickett, 2010: 258). Bunlara ek olarak işletmenin muhasebe sistemi ve iç kontrol çerçevesini oluşturan ve işletmenin tamamını kapsayan bir şemsiye işlevi görmektedir (Messier, 1997: 189).

Kontrol ortamı dürüstlük ve etik değerlere bağlılık; iç kontrol sisteminin yönetim tarafından bağımsız olarak izlenmesi; amaçlara uygun organizasyon yapısı, raporlama, yetki ve sorumlulukların belirlenmesi; yetkinliğe önem verilmesi ve iç kontrol sorumluluklarına ilişkin hesap verebilirlik ilkelerinden meydana gelmektedir (www.coso.org, Internal Control- Integrated Framework, 2013: 6).

2.2.2. Risk Değerlendirme

Risk değerlendirme işletmenin amaçlarına ulaşmasını engelleyen önemli riskleri belirleme, analiz etme ve bu risklerin nasıl yönetileceğini tespit etme süreci olarak tanımlanabilir. Dolayısıyla işletmenin iç kontrol faaliyetlerini risk odaklı yürütmesi gerekmektedir. Risk değerlendirmesi için işletmenin amaçları açık ve anlaşılır şekilde belirlenmelidir. Amaçlar belirlendikten sonra bunlara ilişkin iç ve dış risklerin tespit ve analiz edilmesi, risk kapasitesinin belirlenmesi ve risklere nasıl tepki verileceğinin araştırılması gerekmektedir (Saltık, 2007: 15).

Risk değerlendirme doğru ve uygun amaçların açık bir şekilde belirlenmesi; amaçlara ulaşılmasına yönelik risklerin belirlenmesi ve bu risklerin nasıl yönetileceğine ilişkin analiz yapılması; olası hile risklerinin belirlenmesi ve iç kontrol sistemini önemli derecede etkileyebilecek değişikliklerin belirlenmesi ve değerlendirilmesi ilkelerinden oluşmaktadır (www.coso.org, Internal Control- Integrated Framework, 2013: 7).

2.2.3. Kontrol Faaliyetleri

Kontrol faaliyetleri işletmenin amaçlarını gerçekleştirmesine ilişkin risklerin belirlenmesi ve azaltılması için gerekli önlemlerin alınmasına katkı sağlayan politika ve yöntemlerdir (Messier, 1997: 192). Bu nedenle işletmenin her seviyesinde ve işletme birimi içerisindeki her kademedede uygulanmaktadır. Kontrol faaliyetleri yetkilendirme, onaylama, bağımsız mutabakat, doğrulama ve performans değerlendirmeleri gibi manuel veya otomatik olarak yapılan bir dizi faaliyeti kapsamaktadır (www.coso.org, Internal Control- Integrated Framework, 2013: 4). Kontrol faaliyetleri önleyici, tespit edici ve yönlendirici faaliyetler olmak üzere üç gruba ayrılmıştır. Önleyici kontroller istenmeyen bir sonucun önlenmesine yönelik kontrollerdir. Tespit edici kontroller istenmeyen olayların gerçekleşip gerçekleşmediğini belirlemeye ilişkin kontrollerdir. Yönlendirici kontroller ise bilgi verme, koruma, davranış şeklini tespit etme ve istenen bir hedefe yönlendirme gibi faaliyetler ile riskleri kontrol altına alma metotlarıdır (www.tide.org.tr, Ekim 2019).

Kontrol faaliyetlerinin geliştirilmesi için uygun kontrol faaliyetlerinin seçilmesi ve uygulanması; teknolojiye dayalı genel bilgi sistemlerinin seçilmesi ve uygulanması ve işletme tarafından belirlenen politika ve yöntemler ile kontrollerin uygulanması ilkelerinin dikkate alınması gerekmektedir (Türedi vd., 2015: 102).

2.2.4. Bilgi ve İletişim

İşletmenin amaçlarına ulaşmasını sağlayan etkin bir iç kontrol sisteminin kurulması için işletmenin tüm birimlerinde doğru ve güvenilir bilgiye ihtiyaç duyulmaktadır. Uygun ve güvenilir bilginin elde edilmesi için işlemlerin kayıt altına alınması, sınıflandırılması ve raporlanması gerekmektedir. Ayrıca işletmenin bilgi sistemleri finansal raporlamanın yanı sıra iç kontrolle ilgili politika ve yöntemlerin net bir şekilde anlaşılması ve bireylerin sorumluluklarının belirlenmesine de katkı sağlamalıdır (Saltık, 2007: 16). İletişim, gerekli bilgileri elde etmeyi ve paylaşmayı sağlayan sürekli ve tekrar eden bir süreçtir. İç kontrolle ilişkin görev ve sorumlulukların anlaşılmasına olanak vermektedir (Messier, 1997: 194). İşletmede etkili iletişim yukarıdan aşağıya, aşağıdan yukarıya, yatay ve çapraz olmalıdır. Bu sayede iç kontrolün diğer unsurlarının işleyişi kolaylaşmaktadır. İletişim işletmenin yapısına göre sözlü veya yazılı olabilmektedir (Internal Control-Integrated Framework, 1992'den aktaran Pehlivanlı, 2014: 37).

Bilgi ve iletişim, uygun ve güvenilir bilginin elde edilmesi ve kullanılması; iç iletişimin kurulması ve dış iletişimin kurulması ilkelerinden oluşmaktadır (Tığdemir, 2014: 25).

2.2.5. İzleme

İzleme, işletmenin amaçlarına ulaşmasında makul güvence sağlayan iç kontrol sisteminin planlanan şekilde işleyip işlemediğini, değişen koşullara uyum sağlayıp sağlamadığını belirlemeye ve sistemin

aksayan ve zayıf yönlerini tespit ederek iç kontrol sisteminin etkin ve verimli bir şekilde yürütülmesini sağlamaya yönelik bir süreçtir (www.tide.org.tr., Ekim 2019).

İç kontrol unsurunun işlerliğinin belirlenmesine yönelik sürekli veya ayrı değerlendirmelerin yürütülmesi; iç kontrole ilişkin tespit edilen eksikliklerin değerlendirilmesi ve ilgili taraflara iletilmesi ilkelere izleme bileşenin temelini oluşturmaktadır (www.coso.org, Internal Control- Integrated Framework, 2013: 7).

3. RİSK YÖNETİMİ

3.1. Risk Kavramı

Risk gelecekte maruz kalınabilen ve amaçlara ulaşılmasında engel teşkil eden tehditler veya hedeflere ulaşılmasını kolaylaştırabilen fırsatlar olarak tanımlanabilir. Yapılan tanımda göz önünde bulundurulması gereken iki husus söz konusudur. Gelecekte olma ihtimali ile risk şu anda var olan değil gelecekte meydana gelme ihtimali olan şeylere işaret etmektedir. Ayrıca gelecekte meydana gelen bazı şeyler amaçlara ulaşılmasında tehdit oluşturmakta veya fırsat yaratabilmektedir (Derici vd., 2007: 152-153).

İşletmelerin karşı karşıya kaldıkları riskleri sistematik ve sistematik olmayan risk olmak üzere iki ana gruba ayırmak mümkündür. Sistematik risk ekonomik, politik ve sosyal çevredeki değişikliklere dayalı olarak ortaya çıkan risklerdir. Bu riskten korunmak mümkün olmasına rağmen bu riski tamamen ortadan kaldırmak mümkün değildir (Mandacı, 2003: 70). Faiz oranı riski, enflasyon riski, kur riski, pazar riski ve politik risk bu riske örnek olarak verilebilir. Sistematik olmayan risk ise toplam riskin işletmeye veya işletmenin faaliyet gösterdiği sektöre ilişkin kısmını oluşturmaktadır. Bu riski çeşitlendirme yoluyla azaltmak mümkündür (Bolak, 2004:6). Finansal risk, endüstri riski, yönetim riski ve faaliyet riski bu risk grubunu oluşturmaktadır.

3.2. Risk Yönetimi Kavramı

Risk yönetimi işletmenin değerini en üst seviyeye çıkarmak ve başarısızlıkları en aza indirmek amacıyla hem maruz kalınan risklerin azaltılması hem de söz konusu risklerin ölçümünü içeren aktif ve bütünlüklü bir süreci ifade etmektedir (Dima ve Orzea, 2012: 109). Bu bağlamda risk yönetimi işletmenin hedeflerini gerçekleştirme için risklerin tanımlanması, değerlendirilmesi, analizi ve risklere yönelik faaliyetlerin tespit edilmesi ile risklerin izlenmesi süreçlerinin tamamını kapsamaktadır (Bolak, 2004: 81-82).

Risk yönetimi, insanlığın başlamasından bu yana kullanılan bir kavramdır. Günümüzde uygulanan risk yönetimi 1950'li yılların sonunda kavramsallaşmıştır. Bu yıllar risk yönetiminin akademik disiplinlerde gelişmesi ile paralellik gösteren sigorta yönetiminden risk yönetimine geçiş süreci olarak ifade edilmiştir. Akademik disiplinler tarafından iş dünyasında risk yönetiminin daha fazla gelişmesini sağlayan yaklaşımlar, modeller ve yöntemler üretilmiştir (Dima ve Orzea, 2012: 109). Bu doğrultuda ilk risk yönetimi çalışması "Risk Management and the Business Enterprise" adıyla Robert Mehr ve Bob Hedges tarafından 1963 yılında yayımlanmıştır. Makalede risk yönetiminin amacının işletmenin üretim etkinliğini en üst seviyeye çıkarmak olduğu belirtilmiştir. Bu amaç doğrultusunda risklerin basit bir şekilde sigortalanmasından çok kapsamlı olarak yönetilmesi gerektiği vurgulanmıştır. 1970'li yıllarda

Bretton Woods anlaşmasının sona ermesiyle döviz kurlarındaki dalgalanmalar, petrol fiyatları ile faiz oranlarındaki artışlar işletmeler için önemli bir sorun oluşturan finansal risklere yol açmıştır. Bu nedenle işletmeler bu finansal riskleri etkili bir şekilde yönetmelerini sağlayan yeni araçlar geliştirmişlerdir (D'Arcy ve Brogan, 2001: 3). 1980'li yıllarda riskin içeriğini kredi riski, kayıp riski ve piyasa riski oluşturmuştur. 1990'lı yıllarda ise işletmelerin maruz kaldıkları risklerin artması ile risk yönetimi daha fazla önem kazanmıştır. Bu dönemlerde riskin kapsamını finansal risklerin yanı sıra operasyonel riskler de oluşturmaktadır. Risk yönetimi sadece dış etkilere kaynaklanan risklerin azaltılmasına değil piyasada oluşan rekabet ortamından kaynaklanan risklerin değerlendirilmesine ve işletmelerin büyümesine yönelik iş risk yönetimine odaklanmıştır. 2000'li yıllara gelindiğinde risk yönetimi tüm işletmeler için yaygın olarak kullanılmaya başlanmıştır. Ayrıca, kayıp, finansal ve operasyonel risklere ek olarak stratejik riskler de riskin kapsamına girmiştir (Arslan, 2008: 22). Riskin kapsamının genişlemesi sonucunda kurumsal risk yönetimi yaklaşımı benimsenmiştir. Kurumsal risk yönetimi işletmenin hedeflerini gerçekleştirmesinde makul güvence sağlayan, işletmenin risk iştahı sınırları içerisinde risklerin yönetilmesini mümkün kılan, işletmeyi etkileyebilecek olası olayları tanımlayan işletme yönetimi, yönetim kurulu ve diğer çalışanlardan etkilenen bir süreçtir (www.coso.org, COSO Enterprise Risk Management Integrated Framework, 2004: 16, Ekim 2019). Kurumsal risk yönetiminin amacı riskleri işletmenin etkinliği ve başarısını engelleyen bir unsur olarak görmemek ve hedeflerin gerçekleştirilmesi için işletmenin uygun zamanda ve koşulda doğru riskleri almasına katkı sağlamaktır (Tekgül, 2007). Kurumsal risk yönetimi işletmenin itibarını zedeleyebilecek gizli tehlikelere ve olağanüstü durumlara karşı işletmeyi korumaktadır. Ayrıca, işletmenin başarılı bir performans göstermesi ve hedeflenen karlılığa ulaşması konusunda yönetime yardımcı olmakta ve kaynak kayıplarına engel olmaktadır (www.coso.org, COSO Enterprise Risk Management Integrated Framework, 2004: 49, Ekim 2019). Yukarıda ifade edilen söz konusu tanımın kapsamı 2017 yılında yayınlanan Risk Yönetimi- Riskin Strateji ve Performansla Uyumlaştırılması Çerçevesi'nde değiştirilmiştir. Güncellenen çerçevede kurumsal risk yönetimi "organizasyonun değer yaratma, koruma ve realize etmede, riski yönetmek için güvenebilecekleri, stratejinin belirlenmesi ve yürütülmesine entegre edilen, kültür, imkan ve uygulamalardır" şeklinde tanımlanmaktadır (Burca, 2017). Yeni tanımda örgütün değeri ön plana çıkarılarak risk yönetimi örgütün değeri ile bağdaştırılmaktadır. Ayrıca risk, strateji ve performans arasındaki ilişkinin önemi vurgulanmaktadır (Kurt ve Uysal, 2018: 23-33).

3.3. Risk Yönetimi Süreci

Risk yönetimi süreci risklerin belirlenmesi, risklerin değerlendirilmesi, risklerin ölçülmesi ve analizi, risklerin yönetilmesi ile risklerin izlenmesi ve raporlanması aşamalarından meydana gelmektedir.

Risklerin belirlenmesi işletmenin risk profilini oluşturması için atması gereken en önemli adımdır. Risklerin belirlenmesinde iki aşamadan söz etmek mümkündür. İlk aşama risk yönetimi süreci oluşturulurken işletmenin ilk defa maruz kaldığı risklerin ve yeni faaliyetlere ilişkin risklerin belirlenmesidir. İkinci aşama ise işletmeye ilişkin mevcut risklerin sona ermesi ya da değişikliğe uğraması ve yeni risklerin ortaya çıkmasıdır (Treasury, 2004: 15).

Risklerin değerlendirilmesi, risklerin ortaya çıkma olasılıkları ile risklerin olası etkilerine ilişkin önceden çıkarımda bulunulması ve bu risklerin önem derecesine göre sınıflandırılması aşamasıdır (Derici,

2015: 19). Bu aşamanın en önemli iki unsuru risk olasılığı ve risk etkisidir. Risk olasılığı risklerin ortaya çıkma ihtimalini, risk etkisi ise risklerin önem derecesine göre sınıflandırılmasını ifade etmektedir (Moeller, 2010: 164). Bu bağlamda riskler etkisi en yüksek ve ortaya çıkma olasılığı en yüksek olandan etkisi en düşük ve ortaya çıkma olasılığı en düşük olana doğru derecelendirilmektedir.

Risklerin ölçülmesi ve analizi, olası sonuçların aralığını tespit etmek amacıyla risklerin ve risk etkileşimlerinin değerlendirilmesi aşamasıdır. Bu aşamada çok sayıda araç ve teknikten yararlanılmaktadır. Risklerin ölçülmesi ve analizi takip edilmesi gereken fırsatların ve göz önünde bulundurulması gereken tehditlerin belirlenmesi hususunda işletmeye yarar sağlamaktadır. Bu aşamada yönetim tarafından kabul gören veya önemsenmeyen riskli olayların belgelendirilmesi gerekmektedir (Merna ve Al-Thani, 2008: 51).

Risklerin yönetilmesi aşaması hedeflerin gerçekleştirilmesinde meydana gelebilecek tehditleri önlemek ve ortaya çıkabilecek fırsatlardan yararlanmak suretiyle belirsizliği işletmenin fayda sağlayacağı duruma dönüştürme sürecidir. Bu aşamada tanımlanan, olasılık ve etkileri tespit edilen risklerin öngörülen seviyeye indirilmesi için riskten kaçınma, riskin azaltılması, riskin transferi, riski kabullenme ve fırsatları değerlendirme yaklaşımları izlenmektedir (Derici, 2015: 21).

Son olarak risklerin izlenmesi ve raporlanması aşaması işletmenin risk profilinde herhangi bir değişim olup olmadığının incelenmesi, risk yönetiminin etkinliğine yönelik güvence sağlanması ve uygulanması planlanan faaliyetlerin zamanının belirlenmesi sürecidir. Bu süreçte mevcut risklerin var olup olmadığı, yeni risklerin meydana gelip gelmediği risklerin etki ve olasılıklarında değişiklik olup olmadığı, risk önceliklerinin tespitinde önemli değişikliklerin olup olmadığı ve kontrolün etkinliğine ilişkin güvence sağlanıp sağlanmadığı gözlemlenmektedir (Treasury, 2004: 31).

4. İÇ KONTROL SİSTEMİ VE RİSK YÖNETİMİ İLİŞKİSİ

İç kontrol ve risk yönetimi işletmenin faaliyetlerinin kontrolünde birbirini tamamlayan iki sistem olarak görülmektedir (www.maths-fi.com, Risk Management and Internal Control Systems Reference Framework, 2010: 6). Risk yönetiminin amacı işletmenin hedeflerine ulaşmasında maruz kalacağı riskleri belirlemek, örgütün risk tolerans seviyesi ve yönetimin risk iştahı ile ilişkili riskleri değerlendirmek ve bu risklere uygun cevap vermektir. Bu amaç doğrultusunda iç kontrol risklerin kontrol edilmesi ve yönetilmesi hususunda önemli bir rol oynamaktadır (McNally, 2015: 13).

İşletmeler faaliyetlerinin yürütülmesine yönelik planları ile ilgili kabul edilebilir risk seviyesini aşan riskleri ele alarak bu risklerin doğru bir şekilde yönetilmesi ve azaltılmasını amaçlamaktadırlar. Söz konusu planlar örgüt yapısının uygunluğu, finansal sonuçların ilgili kullanıcılara aktarılması ve bir takım kontrollerin uygulanmasını gerekli kılabilmektedir. Bu durumda uygulanan kontroller işletmenin iç kontrol sisteminin bir parçasını oluşturmaktadır. Böylece iç kontrol sistemi faaliyetlerin yürütülmesine yönelik ortaya çıkan risklerin yönetilmesine katkı sağlamaktadır (www.maths-fi.com, Risk Management and Internal Control Systems Reference Framework, 2010: 6).

Sonuç olarak risk yönetimi iç kontrol sisteminin bir parçası olan kontrolleri içermektedir. İç kontrol sistemi ise kontrol edilmesi gereken önemli risklerin belirlenmesinde risk yönetimine ihtiyaç duymaktadır. Risk yönetimi ve iç kontrol sistemi arasındaki bu uyum ve denge işletmenin ahlaki değerlerini, kontrol

kültürünü, yönetim stilini, örgüt yapısını, yetki ve sorumluluk atamasını, insan kaynakları politikalarını ve çalışanların yetkinliğini içeren kontrol çevresine bağlıdır (www.maths-fi.com, Risk Management and Internal Control Systems Reference Framework, 2010: 6-7). Ayrıca iç kontrol sisteminin her bir unsuru etkili bir risk yönetimi için önem arz etmektedir. Bir başka ifadeyle bu unsurlar işletmenin en üst seviyede fırsat yaratması ve kayıplarını en aza indirmesine katkı sağlamaktadır (Krstic ve Dordevic, 2012: 155).

5. LİTERATÜR TARAMASI

Uluslararası ve ulusal literatür incelendiğinde etkin bir iç kontrol sistemi ile risk ve risk yönetimi arasındaki ilişkiyi araştıran benzer çalışmaların olduğu görülmüştür. Yapılan bazı çalışmaların amacı ve sonucuna ilişkin bilgilere aşağıda yer verilmiştir:

Açdoğuran (2009) çalışmasında, ticari bankalarda etkin bir iç kontrol sisteminin operasyonel risk yönetimi üzerindeki etkisini değerlendirmek amacıyla Türkiye’de faaliyet gösteren bir bankayı incelemiştir. Yapılan inceleme ile bankalarda çeşitli risklere ilişkin hızlı ve etkili bir şekilde cevap veren etkin bir iç kontrol sisteminin kurulması gerektiği sonucuna ulaşılmıştır. Ayrıca, operasyonel riskin tespitinde ve bankaya olumsuz etki yaratabilecek olası kayıpların önlenmesinde iç kontrol sisteminin bir savunma aracı olarak kullanılabilmesinin banka personeli tarafından bilinmesinin gerekli olduğu görülmüştür (Açdoğuran, 2009: 1-136).

Norveç’te bulunan bir bankanın faaliyetlerine ilişkin risklerin tanımlanması, bu risklerin finansal performans üzerindeki etkisinin belirlenmesi ve bankanın risk yönetimi ve iç kontrol sisteminin değerlendirilmesini amaçlayan çalışmada Siayor (2010) bankada risk yönetimi ve iç kontrol sisteminin etkin ve birbiri ile uyumlu olduğu sonucuna ulaşmıştır. Bu sayede bankada yeterli kontrollerin sağlandığı ve son zamanlarda yaşanan finansal kriz ve skandallara rağmen bankanın iyi bir performans gösterdiğini gözlemlemiştir (Siayor, 2010: 1-50).

Eldemir (2015) çalışmasında iç kontrol sistemi ve risk yönetimine ilişkin mevzuat ve düzenlemeleri inceleyerek iç kontrol sisteminin tanıtılması, bankaların karşı karşıya kaldıkları risklerin bilinirliği ve bu riskleri yönetmek için yapılması gerekenlerin belirlenmesini amaçlamıştır. Bu doğrultuda iç kontrol sistemi ve risk yönetimine ilişkin yapılan düzenlemeler çerçevesinde bankacılık sektörünün sağlam ve tutarlı bir yapıya sahip olduğu sonucuna varmıştır. Ayrıca iç kontrol kültürünün kurumsal yapı içerisinde tanımlanması ve korunması gerektiğini vurgulamıştır (Eldemir, 2015: 1-114).

Çalışmasında modern işletmelerde etkin iç kontrol sisteminin kurulması ve sürekliliğinin sağlanması ve maruz kalınan risklerin en aza indirilmesinde riskin belirlenmesi ve değerlendirmesine ilişkin bilgi elde etmeyi amaçlayan Şentürk (2015), bir tekstil firmasını ele alarak risk belirleme ve değerlendirmeleri hususunda yapılan çalışmaları incelemiştir. Çalışmanın sonucunda belirsizliğin olduğu piyasalarda risk yönetimin bir strateji olarak uygulanmasının güç olduğunu tespit etmiştir. Ayrıca her firmanın kendi yapısına uygun bir iç kontrol sistemini kurması ve risk yönetimini bir zorunluluk olarak algılaması gerekliliğinin üzerinde durmuştur (Şentürk, 2015: 1-115).

Türedi ve Kaban (2016) çalışmalarında COSO iç kontrol yapısı ve unsurlarını tanıtarak risk değerlendirilmesi kavramını incelemiştir. Sonuç olarak risklerin belirlenmesi ve değerlendirilmesinde etkin

bir iç kontrol sisteminin var olması ve tüm işletmelerde vazgeçilmez bir unsur olabilmesi için gerekli yasal düzenlemelerle zorunlu hale getirilmesinin gerektiğini ifade etmişlerdir (Türedi ve Kaban, 2016: 115-177).

İşletmelerdeki iç kontrol ve iç denetim sisteminin durumunun belirlenmesi ve değerlendirilmesi ile risk unsuru arasındaki ilişkinin incelenmesini amaçlayan Özkardeş (2017) çalışmasında BİST Kurumsal Yönetim Endeksi'ne kayıtlı 32 adet halka açık firmanın faaliyet raporlarını inceleyerek içerik analizi yapmıştır. Çalışma neticesinde firmaların iç kontrol ve iç denetim kavramlarına verdikleri önem ile risk yönetimine yaklaşımları arasında doğrusal bir ilişki olduğunu ortaya koymuştur (Özkardeş, 2017: 192-201).

Rahim vd. (2018) çalışmalarında bankalardaki operasyonel risk yönetimi ve iç kontrol sistemi arasındaki ilişkiyi incelemiştir. Çalışmanın örneklemini Malezya'da faaliyet gösteren yerel ticari bankalarda çalışan şube yöneticileri ve yönetici asistanları oluşturmuştur. Elde edilen bulgular bankaların iyi bir iç kontrol sistemine sahip olduğunu ve operasyonel risk yönetimi ile arasında güçlü bir ilişki olduğunu göstermiştir. (Rahim vd., 2018: 135-149).

İç kontrol sisteminin risk azaltıcı etkilerini değerlendirdiği çalışmasında Durna (2018) Trabzon, Gümüşhane ve Bayburt illerinde faaliyet gösteren bankaları ele almıştır. Sonuç olarak bankaların iç kontrol sistemine ilişkin yeterli seviyede bilgiye sahip olduklarını ve işlemlerini iç kontrol standartları çerçevesinde gerçekleştirdiklerini belirlemiştir. Bunlara ek olarak iç kontrol sisteminin risk azaltıcı etkileri olduğunu gözlemlemiştir (Durna, 2018: 1-109).

Riso ve Castellini (2019) çalışmalarında İtalyan yasal çerçevesi kapsamında belediyelerin iç kontrol sistemi ve operasyonel risk yönetimi faaliyetleri arasında nasıl zayıf bir bütünleşme olduğunu göstermeyi amaçlamışlardır. Bu amaç doğrultusunda INTOSAI Kamu Sektörü'ne İlişkin İç Kontrol Standartları Rehberi'ni dikkate alarak içerik analiz yapmışlardır. Analiz sonucunda yasal çerçevede yönetim ve kontrol kavramlarının iyileştirilmesine ilişkin düzenlemeler yapılması ve karar alıcıların risk yönetimi uygulamalarına odaklanması gerektiği görülmüştür. Ayrıca operasyonel risk yönetimi ve iç kontrol sistemi arasında zayıf bütünleşme olduğu konusunda ampirik bulgular elde edilememiştir (Riso ve Castellini, 2019: 149-158).

6. İÇ KONTROL UNSURLARI İLE RİSK YÖNETİMİ ARASINDAKİ İLİŞKİNİN İNCELENMESİNE YÖNELİK BANKACILIK SEKTÖRÜNDE BİR UYGULAMA

6.1. Araştırmanın Önemi

Önemli finansal kuruluşlardan biri olan bankalar da gelişen teknoloji, değişen ekonomik koşullar, rekabet gibi faktörlerden dolayı çeşitli ve çok sayıda riskle karşı karşıya kalmaktadırlar. Bu nedenle bankalar kayıplarını en aza indirmek ve söz konusu riskleri iyi bir şekilde yönetmek için etkin bir iç kontrol sistemine ihtiyaç duymaktadırlar. İç kontrol yönetim kurulu, üst yönetim ve tüm çalışanlardan etkilenen bir süreçtir. Etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulması sürecine organizasyon içerisinde yer alan her çalışanın katılması gerekmektedir. Bu kapsamda etkin bir iç kontrol sistemini oluşturan unsurların risk yönetimine etkisinin incelenmesine yönelik yapılan bu araştırma önem arz etmektedir.

6.2. Araştırmanın Amacı

Bu araştırmanın amacı, bankaların iç kontrol sisteminin etkinliğini değerlendirmek ve etkin bir iç kontrol sisteminin risk yönetimi üzerine etkisini incelemektir. Konuyla ilgili ülkemizde yapılan çalışmalarda Açdoyuran (2009) etkin iç kontrol sisteminin operasyonel risk yönetimine etkisini bir banka örneği üzerinden incelemiştir. Şentürk (2015) bir tekstil firmasını ele alarak riskin belirlenmesi ve riskin değerlendirilmesi kavramlarına vurgu yapmıştır. Eldemir (2015) ise konuyu teorik açıdan ele almıştır. Türedi ve Kaban (2016) reel sektörden örnekler vererek risk değerlendirmesi kavramına değinmiştir. Özkardeş (2017) BİST Kurumsal Yönetim Endeksi'ne kayıtlı firmaların iç kontrol, iç denetim ve bunların risk yönetimi ile ilişkisini incelemiştir. Durna (2019) Doğu Karadeniz Bölgesi'nde bulunan kamu ve özel bankalarda iç kontrol sisteminin risk azaltıcı etkilerini ortaya koymuştur. Bu çalışmada ise, COSO tarafından belirlenen ve etkin iç kontrol sisteminin oluşmasını sağlayan kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izleme unsurlarının her birinin riskin belirlenmesi, değerlendirilmesi, ölçülmesi ve analizi, yönetilmesi ile izlenmesi aşamalarını kapsayan risk yönetimi sürecini etkileyip etkilemediği araştırılmaktadır. Böylece bankaların iç kontrol sistemlerinin etkin ve verimli çalışıp çalışmadığı değerlendirilerek COSO tarafından belirlenen unsurların risk yönetimi sürecine ne derece katkı sağladığı gözlemlenmiştir.

6.3. Araştırmanın Hipotezleri

Yukarıda ifade edilen amaç doğrultusunda oluşturulan hipotezler şu şekildedir:

H₁: Kontrol ortamı unsuru risk yönetimini etkiler.

H₂: Risk değerlendirme unsuru risk yönetimini etkiler.

H₃: Kontrol faaliyetleri unsuru risk yönetimini etkiler.

H₄: Bilgi ve iletişim unsuru risk yönetimini etkiler.

H₅: İzleme unsuru risk yönetimini etkiler.

6.4. Araştırmanın Kapsamı ve Yöntemi

Araştırma Kırıkkale ilinde faaliyet gösteren 14 adet bankaya ait 30 şubeyi kapsamaktadır. Bu kapsamda araştırmanın evrenini bu şubelerde istihdam edilen çalışanlar oluşturmaktadır. Ancak evreni oluşturan çalışanların tam sayısına ulaşılammıştır. Bu nedenle örneklem büyüklüğünü belirlemek için $n=(t^2 \cdot p \cdot q) / d^2$ ($t=1,96$, $d= \pm 0,10$ ve $p,q=0,5$) formülünden yararlanılarak %95 güven düzeyi ve %10 hata payı ile araştırmanın örneklem sayısı en az 96 olarak belirlenmiştir. Bu kapsamda bankaların yöneticileri ile yüz yüze görüşülerek anket formları çalışanlara dağıtılmıştır. Bankaların bazıları iş yoğunluğu ve zaman darlığı nedeniyle ankete cevap vermek istememişlerdir. Dağıtılan anket formlarından 110 adet anket formunun geri dönüşü sağlanmıştır. Elde edilen sayı belirlenen örneklem büyüklüğü için yeterlidir. Yapılan inceleme sonucunda anket formunda yer alan soruların tümünün eksiksiz ve tam olarak doldurulduğu tespit edilmiştir. Bu nedenle toplanan anket formlarının tamamı değerlendirmeye alınmıştır.

Araştırmada veri toplama tekniği olarak anket yöntemi kullanılmıştır. Çalışanlara uygulanan anket formu üç ana bölümden oluşmaktadır. Birinci bölüm banka çalışanlarının demografik özelliklerine (cinsiyet, yaş, eğitim durumu, hizmet süresi ve unvan) ilişkin soruları içermektedir. İkinci bölümde iç kontrol sisteminin etkinliğini değerlendirmek ve çalışanların algısını ölçmek amacıyla Alper ACINDI (2007)'nin "İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Ölçülmesi" isimli çalışmasından yararlanılarak oluşturulan iç kontrol bileşenleri ile ilgili ifadeler yer verilmiştir. Bu çerçevede kontrol ortamı ile ilgili 5 ifade, risk değerlendirme ile ilgili 4 ifade, kontrol faaliyetleri ile ilgili 6 ifade, bilgi ve iletişim ile ilgili 4 ifade, gözetim ile ilgili 3 ifade olmak üzere toplam 22 ifade bulunmaktadır. Üçüncü bölüm ise risk yönetimi sürecine ilişkin 22 ifadeden oluşmaktadır. Söz konusu ifadeler Hussein A. vd. (2007)'nin "Banks' risk management: a comparison study of UAE national and foreign banks" isimli makalesinden yararlanılarak hazırlanmıştır. Anketin ikinci ve üçüncü bölümünde yer alan ifadeler için 5'li Likert ölçeği kullanılmıştır.

6.5. Araştırmanın Değişkenleri

Etkin bir iç kontrol sisteminin risk yönetimi üzerine etkisinin incelendiği bu çalışmada kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izleme unsurları bağımsız değişken; risk yönetimi bağımlı değişken olarak kullanılmıştır. Bu bağlamda hipotezleri test etmek için oluşturulan model aşağıdaki şekildedir:

$$\text{Risk Yönetimi} = \beta_0 + \beta_1 \text{Kontrol Ortamı} + \beta_2 \text{Risk Değerlendirme} + \beta_3 \text{Kontrol Faaliyetleri} + \beta_4 \text{Bilgi ve İletişim} + \beta_5 \text{İzleme} + \varepsilon_i$$

6.6. Araştırmanın Analizi ve Bulgular

Anket yöntemi ile elde edilen verilere frekans analizi, güvenilirlik analizi ve çoklu regresyon analizi uygulanmıştır. Verilerin analizinde SPSS 22.0 paket programından faydalanılmıştır.

Tablo 1. Banka Çalışanlarının Demografik Özellikleri

Cinsiyet	Frekans	Yüzde	Hizmet Süresi	Frekans	Yüzde
Kadın	49	44,5	0-5	31	28,2
Erkek	61	55,5	6-10	43	39,1
Toplam	110	100	11-15	21	19,1
			16-20	11	10
Yaş	Frekans	Yüzde	21 ve üzeri	4	3,6
26-30	39	35,5	Toplam	110	100
31-35	42	38,2			
36-40	15	13,6	Unvan	Frekans	Yüzde
41-45	11	10	Müdür	12	10,9
45 ve üzeri	3	2,7	Müdür Yardımcısı	4	3,6
Toplam	110	100	Yönetici/Yönetmen	39	35,5
			Yönetici/Yönetmen Yardımcısı	18	16,4
Eğitim	Frekans	Yüzde	Yetkili	21	19,1
Üniversite	95	86,4	Yetkili Yardımcısı	16	14,5
Y. Lisans	14	12,7	Toplam	110	100
Doktora	1	0,09			
Toplam	110	100			

Tablo 1’de ankete katılan banka çalışanlarının cinsiyet, yaş, eğitim durumu, hizmet süresi ve unvanlarına ilişkin bilgilere yer verilmiştir. Söz konusu tabloda katılımcıların %44,5’i kadınlardan %55,5’i de erkeklerden oluşmaktadır. Çalışanların yaşlarına bakıldığında çoğunluğu %38,2 ile 31-35 yaş grubu oluşturmaktadır. Eğitim durumu bakımından ankete cevap verenlerin %86,4’ünün üniversite, %12,7’sinin yüksek lisans ve %0,9’unun ise doktora eğitimi aldığı gözlemlenmiştir. Katılımcıların bankadaki hizmet sürelerine bakıldığında ise çoğunluğun %39,1 ile 6-10 yıllık hizmet süresine sahip çalışanlardan oluştuğu görülmektedir. Ayrıca 10 yıl ve üzeri hizmet süresine sahip çalışanlar anketi cevaplayanların %32,7’sini oluşturmaktadır. Son olarak ankete katılanların unvanları incelendiğinde %35,5 ile yönetici unvanlı çalışanlar ilk sırada yer almaktadır. Ardından %19,1 ile yetkili unvanlı çalışanlar ikinci sırada bulunmaktadır. Üçüncü sırayı ise %16,4 ile yönetici yardımcısı unvanına sahip çalışanlar oluşturmaktadır.

Tablo 2. Değişkenlere İlişkin Güvenirlik Analizi

DEĞİŞKENLER	Cronbach's Alfa Katsayısı
Kontrol Ortamı	0,887
Risk Değerlendirme	0,876
Kontrol Faaliyetleri	0,916
Bilgi ve İletişim	0,915
İzleme	0,865
Risk Yönetimi	0,975

Araştırma kapsamında kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim, izleme ile risk yönetimi değişkenlerine ilişkin kullanılan ifadelerin güvenilirlik analizi sonuçlarının gösterildiği Tablo 2 incelendiğinde her bir değişkene ait Cronbach's Alfa katsayısının 0,80'nin üzerinde olduğu görülmektedir. Bu değerler neticesinde değişkenlerle ilgili ifadelerin yüksek derecede güvenilir olduğunu söylemek mümkündür.

İç kontrol sisteminin etkinliğine ilişkin frekans analizi sonuçlarına aşağıda değinilmiştir¹:

Tablo 3. Kontrol Ortamı Unsuruna İlişkin Genel Bilgiler

Kontrol Ortamı İle İlgili İfadeler	1		2		3		4		5		X	SS
	F	%	F	%	F	%	F	%	F	%		
Yönetim iç kontrol sisteminin etkin bir şekilde çalışmasını destekleyerek bu yaklaşımın banka çalışanları tarafından da benimsenmesini sağlamaktadır	4	3,6	12	10,9	5	4,5	58	52,7	31	28,2	3,909	1,04526
Bankanın iç kontrol yapısı, bankanın politika ve amaçları ile uyum içindedir	3	2,7	6	5,5	12	10,9	55	50	34	30,9	4,009	0,94331
İç kontrol amaçlarını gerçekleştirebilmek için birimlerde etkin bir koordinasyon mevcuttur	1	0,09	13	11,8	10	9,1	56	50,9	30	27,3	3,918	0,95909
Denetim komitesi iç kontrolü etkileyebilecek riskleri sürekli gözlemlemek amacı ile yeterli kaynak ve zaman ayırmaktadır	1	0,09	7	6,4	10	9,1	59	53,6	33	30	4,055	0,85495
Çalışanların yetki ve sorumlulukları açık olarak belirlenip sürekli güncellenmektedir	1	0,1	4	3,6	17	15,5	57	51,8	31	28,2	4,027	0,81791

Tablo 3'te kontrol ortamı ile ilgili ifadelere verilen cevaplar değerlendirildiğinde iç kontrol sisteminin etkinliğinde önemli bir unsur olan kontrol ortamının etkin ve verimli çalıştığını söylemek mümkündür.

1 1: Kesinlikle Katılmıyorum 2: Katılmıyorum 3: Kararsızım 4: Katılıyorum 5: Kesinlikle Katılıyorum
X: Ortalama SS: Standart Sapma F: Frekans

Tablo 4. Risk Değerlendirme Unsuruna İlişkin Genel Bilgiler

Risk Değerlendirme İle İlgili İfadeler	1		2		3		4		5		X	SS
	F	%	F	%	F	%	F	%	F	%		
Banka içerisinde bölümler bazında risk değerlemesi yapılmaktadır	2	1,8	8	7,3	12	10,9	55	50	33	30	3,991	0,93353
Riski yönetmek ve etkilerini hafifletmek için sürekli güncellenen bir eylem planı mevcuttur	3	2,7	11	10	15	13,6	52	47,3	29	26,4	3,846	1,01535
İç kontrol ile yönetim ve çalışanlar açısından hangi risklerin yönetim tarafından kabul edilebilir olduğu tam olarak anlaşılmaktadır	0	0	13	11,8	13	11,8	56	50,9	28	25,5	3,900	0,91822
Süreç ve kontroller değişen risklere uygun olarak sürekli güncellenmektedir	0	0	9	8,2	11	10	66	60	24	21,8	3,955	0,80579

Tablo 4'te yer alan ifadelere verilen cevaplardan hareketle bankaların risklerin yönetilmesi, önemli risklerin saptanması ve değişen risklere karşı sürekli önlemler alınmasını içeren risk değerlendirme sürecinde etkin olduğunu ifade etmek mümkündür.

Tablo 5. Kontrol Faaliyetleri Unsuruna İlişkin Genel Bilgiler

Kontrol Faaliyetleri İle İlgili İfadeler	1		2		3		4		5		X	SS
	F	%	F	%	F	%	F	%	F	%		
İş süreçlerinin analizine dayalı her süreç ve her birim için saptanmış yazılı standartlar mevcuttur	2	1,8	6	5,5	12	10,9	55	50	35	31,8	4,046	0,90246
Kayıtların ve varlıkların kaybolmasını engelleyen, hileyi önleyen kontroller mevcuttur	1	0,09	8	7,3	12	10,9	45	40,9	44	40	4,118	0,93585
İşlemlerin doğru muhasebeleştirilmesini sağlayan prosedürler mevcuttur	2	1,8	6	5,5	9	8,2	49	44,5	44	40	4,155	0,92057
Ticari işlemlerin kaydı gerçekleştiren ve kontrol eden tarafından ayrı ayrı onayı yapılmaktadır	1	0,09	4	3,6	9	8,2	58	52,7	38	34,5	4,164	0,79594
Politika ve prosedür kılavuzlarında tanımlanan kontroller pratikte de öngörül- düğü şekilde uygulanmaktadır	3	2,7	12	1,9	15	13,6	49	44,5	31	28,2	3,846	1,04211
Yasal düzenlemelerdeki değişiklikler yönetim tarafından iç kontrol sistemine zamanında ve eksiksiz olarak aktarılmaktadır	2	1,8	6	5,5	15	13,6	48	43,6	39	35,5	4,055	0,93687

Kontrol faaliyetleri ile ilgili tüm ifadeler genel olarak değerlendirildiğinde iç kontrolün etkinliğini sağlayan yazılı standartları, fiziksel kontrolleri, işlemlerin kaydında ve kontrolünde görevler ayrımını, yetkilendirmeyi kapsayan faaliyetlerin bankalarda etkin ve verimli bir şekilde yapıldığını söylemek mümkündür.

Tablo 6. Bilgi ve İletişim Unsuruna İlişkin Genel Bilgiler

Bilgi ve İletişim İle İlgili İfadeler	1		2		3		4		5		X	SS
	F	%	F	%	F	%	F	%	F	%		
Tüm çalışanlar tarafından anlaşılan ve bankanın iç kontrol sistemini destekleyen ortak dil yapısı mevcuttur	2	1,8	7	6,4	12	10,9	55	50	34	30,9	4,018	0,91853
Finansal raporlamaya temel oluşturan bilginin doğruluğunu garantileyen prosedürler oluşturulmuştur	1	0,09	7	6,4	13	11,8	59	53,6	30	27,3	4,000	0,85671
Birbirinden bağımsız sistemler arasında akan verinin doğru bir şekilde aktarıldığına dair kontroller mevcuttur	1	0,09	8	7,3	15	13,6	53	48,2	33	30	3,991	0,90357
IT alt yapısında oluşabilecek önemli bir aksaklığa karşı oluşturulmuş, sürekli güncellenen bir acil durum planı mevcuttur	0	0	9	8,2	17	15,5	52	47,3	32	29,1	3,973	0,88265

Elde edilen tüm veriler incelendiğinde etkin bir iç kontrol sisteminin kurulmasında ihtiyaç duyulan güvenilir bilgiye ulaşılması amacıyla bankalar tarafından prosedürler oluşturulduğu söylenebilir. Ayrıca, bankalarda ulaşılan bilgilerin aktarımına dair kontrollerin bulunduğu ve çalışanlar ile yönetim arasında etkili bir iletişim sağlandığı sonucuna ulaşılabilir.

Tablo 7. İzleme Unsuruna İlişkin Genel Bilgiler

İzleme İle İlgili İfadeler	1		2		3		4		5		X	SS
	F	%	F	%	F	%	F	%	F	%		
İç kontrol sisteminin etkinliği yönetim tarafından sürekli olarak değerlendirilip gözlenmektedir	0	0	6	5,5	21	19,1	53	48,2	30	27,3	3,973	0,82905
İç kontrol sisteminin denetimini yapan birimin gözlemci rolü ile çatışacak operasyonel sorumlulukları alması yasaklanmıştır	0	0	6	5,5	28	25,5	47	42,7	29	26,4	3,900	0,85617
Bankanın amaç ve planları doğrultusunda oluşturulan performans ölçütleri kullanılmaktadır	4	3,6	9	8,2	10	9,1	50	45,5	37	33,6	3,973	1,04451

İzleme unsuruna ilişkin bütün bu sonuçlar incelendiğinde bankaların iç kontrol sisteminin etkinliğini değerlendirme ve inceleme, sistemin eksiklerini belirleme ve sistemin denetiminin bağımsızlığını sağlamaya ilişkin faaliyetleri etkin bir şekilde yürüttüğü sonucuna ulaşılabilir.

Araştırmaya ilişkin regresyon analizini uygulamadan önce belirlenen modelin bazı varsayımları sağlayıp sağlamadığının tespit edilmesi gerekmektedir. Söz konusu varsayımların sağlanamaması En Küçük Kareler tahmincilerinin istatistik değerlerinin olduğundan farklı değerler almasına yol açmaktadır. Bu doğrultuda varsayımların sağlanıp sağlanmadığının tespiti için aşağıdaki testler uygulanmıştır:

Normallik Varsayımı

Verilerin normal dağılıp dağılmadığını belirlemek için çarpıklık ve basıklık katsayıları incelenmiştir. Uygulamada çarpıklık ve basıklık değerlerinin -3 ve +3 arasında değerler alması halinde değişkenin normal olduğu kabul edilmektedir (Kalaycı, 2014: 209). Buna göre aşağıda yer alan Tablo 8’de çarpıklık ve basıklık değerlerine bakıldığında verilerin normal dağıldığı görülmüştür.

Tablo 8. Normal Dağılım Test Sonuçları

	Çarpıklık	Basıklık
Kontrol Ortamı	-0.848	0.709
Risk Değerlendirme	-0.668	0.128
Kontrol Faaliyetleri	-0.828	0.235
Bilgi ve İletişim	-0.683	-0.072
İzleme	-0.605	-0.083
Risk Yönetimi	-1.250	2.333

Sabit Varyans Varsayımı

Modelde değişen varyans sorununun var olup olmadığını saptamak için Breuch-Pagan-Godfrey testi yapılmıştır. Tablo 9’da yer alan testin sonucu incelendiğinde istatistik ve olasılık değerlerine göre “birimlerin varyansları homojendir” şeklinde kurulan H_0 hipotezinin reddedildiği ve birimlerin varyanslarının heterojen olduğu yani değişen varyans sorunun olduğu görülmüştür.

Tablo 9. Değişen Varyans Test Sonuçları

MODEL	Breuch-Pagan-Godfrey Testi	
	İstatistik Değeri	Olasılık Değeri
	66.886	0.000

Otokorelasyon Olmaması Varsayımı

Modelde otokorelasyon yani hata terimleri arasında ilişki olup olmadığını belirlemek için Durbin Watson d istatistiği kullanılmıştır. Buna göre istatistik değerinin 1,968 olduğu ve otokorelasyon sorununun olmadığı görülmüştür.

Çoklu Doğrusal Bağlantı Olmaması Varsayımı

Çoklu doğrusal bağlantı bir başka ifadeyle bağımsız değişkenler arasında ilişki olup olmadığını saptamak için varyans artırıcı faktör (VIF) yöntemi kullanılmıştır. VIF değerinin 1'e eşit olması halinde değişkenler arasında bir ilişki olmadığı, VIF değerinin 10'a eşit veya üzerinde olması durumunda ise değişkenler arasında güçlü bir ilişki olduğu söylenebilir (Kleinbaum vd., 1998: 210'dan aktaran Gujarati, 2003: 362). Bu doğrultuda Tablo 10 incelendiğinde bağımsız değişkenlerin VIF değerlerinin 10'dan küçük olduğu ve aralarında güçlü bir ilişki olmadığı gözlemlenmiştir.

Tablo 10. Çoklu Doğrusal Bağlantı VIF Değerleri

DEĞİŞKENLER	VIF
Kontrol Ortamı	5.052
Risk Değerlendirme	3.149
Kontrol Faaliyetleri	4.884
Bilgi Ve İletişim	6.086
İzleme	3.532

Regresyon analizinin varsayımlarının sınanmasına ilişkin sonuçlara bakıldığında sabit varyans varsayımının sağlanmadığı ve değişen varyans sorununun olduğu saptanmıştır. Bu durumda doğru ve güvenilir sonuçlara ulaşabilmek amacıyla En Küçük Kareler tekniğine seçenik olarak geliştirilen Ağırlıklı En Küçük Kareler tekniği kullanılmaktadır. Ağırlıklı regresyon analizi sonucunda elde edilen bulgulara Tablo 11'de yer verilmiştir:

Tablo 11. Ağırlıklı Regresyon Analizi Sonuçları

Model	Standardize Edilmemiş Katsayılar		Standardize Katsayılar	t İstatistiği	Olasılık Değeri
	B	Standart Hata	Beta		
(Sabit)	0,678	0,205		3,297	0.001
Kontrol Ortamı	0,078	0,106	0,084	0,741	0.460
Risk Değerlendirme	0,171	0,082	0,186	2,090	0.039**
Kontrol Faaliyetleri	0,379	0,103	0,408	3,678	0.000***
Bilgi ve İletişim	0,130	0,112	0,143	1,154	0.251
İzleme	0,097	0,084	0,109	1,156	0.250

R²: 0,738 F Değeri: 58,560 Anlamlılık F Değeri: 0.000 **Bağımlı Değişken:** Risk Yönetimi

Not: *,** ve *** sırasıyla %10, %5, %1 düzeyinde anlamlı

Yapılan analiz sonucuna göre modelin R² değerinin 0,738 olduğu tespit edilmiştir. Dolayısıyla modele dâhil edilen bağımsız ve kontrol değişkenlerinin bağımlı değişkenin %73,8'lik kısmını açıkladığını söylemek mümkündür. Modelin bütünüyle istatistiksel olarak anlamlı olduğuna F istatistik değerine ilişkin anlamlılık düzeyinden ulaşılabilmektedir. Yukarıda F istatistik değerinin 58,560 ve olasılık değerinin 0.000, modelin % 1 anlamlılık düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı olduğu görülmüştür. Modelde yer alan bağımsız değişkenlerin katsayılarının tahmin değerleri ve bunlara ilişkin t değerlerine bakıldığında aşağıdaki sonuçlara ulaşılmıştır:

Kontrol ortamı değişkeninin katsayı tahmin değeri 0,078, t değeri 0,741 ve olasılık değeri 0.460 olarak belirlenmiştir. Bu sonuca göre %1, %5, %10 anlamlılık düzeylerinde kontrol ortamı ile risk yönetimi arasında anlamlı bir ilişki bulunamamıştır.

Diğer bir bağımsız değişken olan risk değerlendirmenin katsayı tahmin değeri 0,171, t değeri 2,090 ve olasılık değeri 0.039 olarak tespit edilmiştir. Elde edilen bulgulara göre %5 anlamlılık düzeyinde risk değerlendirme ile risk yönetimi arasında anlamlı ve pozitif bir ilişki olduğu görülmüştür. Bu sonuçtan hareketle risk değerlendirme unsurunun risk yönetimini etkilediğini söylemek mümkündür.

İç kontrol sisteminin unsurlarından biri olan kontrol faaliyetleri değişkeninin katsayı tahmin değeri 0,379, t değeri 3,678 ve olasılık değeri 0.000 olarak saptanmıştır. Bu sonuç doğrultusunda %1 anlamlılık düzeyinde kontrol faaliyetleri ile risk yönetimi arasında anlamlı ve pozitif bir ilişki olduğu gözlemlenmiştir. Dolayısıyla kontrol faaliyetlerinin risk yönetimi üzerinde bir etkiye sahip olduğu söylenebilir.

Bilgi ve iletişim değişkeninin katsayı tahmin değeri 0,130, t değeri 1,154 ve olasılık değeri 0.251'dir. Elde edilen sonuca göre %1, %5, %10 anlamlılık düzeylerinde bilgi ve iletişim ile risk yönetimi arasında anlamlı bir ilişki bulunamamıştır.

Son olarak modele dâhil edilen izleme değişkeninin katsayı tahmin değeri 0,097, t değeri 1,152 ve olasılık değeri 0,250 olarak görülmüştür. Ulaşılan bu değerler %1, %5, %10 anlamlılık düzeylerinde izleme ile risk yönetimi arasında anlamlı bir ilişki olmadığını göstermektedir.

7. SONUÇ

Bu çalışma ile bankaların iç kontrol sistemlerinin etkinliği değerlendirilerek etkin iç kontrol sisteminin oluşmasını sağlayan COSO iç kontrol unsurlarının risk yönetime etkisi incelenmiştir.

Demografik özellikler ile ilgili elde edilen bilgilere göre ankete katılanların çoğunluğunu yöneticiler oluşturmaktadır. Yöneticiler etkin bir iç kontrol sisteminin yürütülmesi, risklerin tanımlanması, belirlenmesi ve kontrol edilmesinden sorumludurlar. Bu durumda verilen cevaplar bankaların iç kontrol sisteminin etkinliğinin değerlendirilmesi ve bankalarda etkili bir risk yönetimi sürecinin olup olmadığını belirlenmesi açısından büyük öneme sahiptir.

Bankaların iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesine yönelik çalışanların vermiş oldukları cevaplar doğrultusunda iç kontrol sisteminin etkinliğinde önemli bir unsur olan kontrol ortamı süreçlerinin etkili bir şekilde yürütüldüğü tespit edilmiştir. Yine COSO iç kontrol çerçevesinin önemli parçası olan risk değerlendirmenin bankalarda etkin olduğu anlaşılmıştır. Bankaların kontrol faaliyetlerinin etkin ve verimli bir şekilde uygulandığı ve yürütüldüğünü söylemek mümkündür. Bilgiye zamanında ve güvenilir bir şekilde ulaşıldığı ve çalışanlar ile yönetim arasında etkili bir iletişim sağlandığı görülmüştür. Son olarak bankalarda izleme faaliyetlerinin etkin olarak yürütüldüğü belirlenmiştir.

Yapılan regresyon analizinden elde edilen bulgulara göre risk değerlendirme ve kontrol faaliyetleri unsurlarının risk yönetimi üzerinde önemli bir rol oynadığı sonucuna ulaşılmıştır. Başka bir ifadeyle söz konusu unsurların etkin ve verimli bir şekilde uygulanması ve yürütülmesinin risk yönetimi sürecini önemli ölçüde etkilediği söylenebilir. İşletmelerin kontrol faaliyetlerinin risk değerlendirme unsuru ile uyumlu bir şekilde yürütülmesi bankaların amaçlarına ulaşabilmesi için maruz kaldıkları risklerin tanımlanması, belirlenmesi, kabul edilebilir veya kaçınılabilir risklerin seçimi ve risklerin analizine yönelik faaliyetlerin belirlenmesine yardımcı olmaktadır. Yine kontrol faaliyetlerinin etkin ve verimli bir şekilde yürütülmesi kontrol ortamı, risk değerlendirme, bilgi ve iletişim ile izleme unsurlarının da etkin bir şekilde uygulanmasında önemli bir rol oynamaktadır. Ayrıca risk değerlendirme unsuru sürekli olarak risk analizlerinin yapılmasına katkı sağlayarak işletmelerin muhtemel kayıplara ilişkin önlem anlamasına yardımcı olmaktadır. Buna ilaveten karşılaşılan risklerin ve bunlara ilişkin etkilerin tespitinde denetçilere yol göstermektedir. Sonuç olarak etkin iç kontrol sisteminin oluşmasını sağlayan tüm unsurların uyum içinde çalışması risk yönetimini önemli ölçüde etkilemektedir.

Bankalarda etkin bir iç kontrol sisteminin risk yönetimi üzerine önemini belirlemeye yönelik yapılan bu çalışmada elde edilen bulgular gelecekte yapılacak olan çalışmalara ışık tutabilir. Bu araştırmanın örneğini Kırıkkale ilinde faaliyet gösteren banka çalışanları oluşturmaktadır. Sonraki araştırmalar farklı illerde bulunan bankalara veya farklı sektörlerde uygulanabilir. Ayrıca, kamu ve özel bankalar ayrımına gidilerek karşılaştırma yöntemi ile iç kontrol sisteminin etkinliği değerlendirilerek risk yönetimine etkisi incelenebilir.

KAYNAKÇA

- Acımdı, A. (2007). İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Ölçülmesi. İstanbul Teknik Üniversitesi, Fen Bilimleri Enstitüsü, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul.
- Açdoyuran, B.H. (2009). *Ticari Bankalarda İç Kontrol Sisteminin Operasyonel Risk Yönetimi Açısından Değerlendirilmesi*. Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara.
- Aksoy, T. (2007). *Basel II ve İç Kontrol*. Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, Ankara.
- Al-Tamimi, H. A. H., Al-Mazrooei, F. M. (2007). Banks' risk management: a comparison study of UAE national and foreign banks. *The Journal of Risk Finance Incorporating Balance Sheet*, 8(4), 394-409.
- Arslan, I. (2008). *Kurumsal Risk Yönetimi*. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayınlanmamış Uzmanlık Tezi.
- Bolak, M. (2004). *Risk ve Yönetimi*. Birsen Yayınevi, İstanbul.
- Burca, N. (2017). *Yenilenen COSO Kurumsal Risk Yönetimi Çerçevesi*. <https://nazifburca.com/2017/09/20/yenilenen-coso-kurumsal-risk-yonetimi-cercevesi/>, Kasım 2019.
- D'Arcy, S. P. & Brogan, J. C. (2001). Enterprise risk management. *Journal of Risk Management of Korea*, 12(1), 207-228.
- Derici, O., Tüysüz, Z., Sarı, A. (2007). Kurumsal Risk Yönetimi ve Sayıştay Uygulaması. *Sayıştay Dergisi*, Sayı:65, s.151-172.
- Derici, O. (2015). İç Kontrol ve Risk Yönetimi. BEKAD Yayınları, Ankara.
- Dima A. M. & Orzea, I. (2012). Risk Management in Banking. *Academy Publish.org*.
- Durna, M. (2019). *Bankalarda İç Kontrol Sisteminin Risk Azaltıcı Etkileri: Doğu Karadeniz Bölgesi'nde Bir Uygulama*. Bayburt Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Bayburt.
- Eldemir, E. (2015). *Bankalarda İç Kontrol Sistemi Ve Risk Yönetimi*. Maltepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul.
- Gujarati, D. (2003). *Basic Econometrics*. Forth Edition. Singapura: McGraw-Hill.
- İbiş, C. & Çatıktaş, Ö. (2012). İşletmelerde İç Kontrol Sistemine Genel Bakış. *Sayıştay Dergisi*, Sayı, 85, 95-121.
- Kalaycı Ş. (2014). *SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri*. Asil Yayın, Ankara.
- Krstić, J. & Đorđević, M. (2012). *Internal control and enterprise risk management—from traditional to revised coso model*. *Economic Themes*, 50(2), 151-166.
- Kurt, G. & Uysal, T. U. (2018). COSO Kurumsal Risk Yönetimi Çerçevesi Güncelleme Projesinin Getirdiği Yenilikler. *Muhasebe ve Denetime Bakış= Accounting & Auditing Review*, 18(54), 19-34.
- Mandacı, P. E. (2003). Türk Bankacılık Sektörünün Taşıdığı Riskler ve Finansal Krizi Aşmada Kullanılan Risk Ölçüm Teknikleri. *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı:1, s.67-84.
- Merna, T. & Al-Thani, F. F. (2008). *Corporate Risk Management*. John Wiley & Sons.
- Messier, W. F., JR. (1997). *Auditing: A Systematic Approach*. The McGraw-Hill.
- Moeller, R. (2010). *Brink's Modern Internal Auditing: A Common Body of Knowledge*. John Wiley & Sons, New Jersey.
- Özkardeş, L. (2017). Kurumsal Firmaların İç Kontrol, İç Denetim ve Riske Yaklaşımları. *Journal of Yaşar University*, 12(47), 192-201.

- Pehlivanlı, D.(2014). *Modern İç Denetim*. Beta Yayıncılık, İstanbul.
- Pickett, S. K.H. (2010). *The Internal Auditing Handbook*. 3th Edition, John Wiley & Sons, USA.
- Rahim, N. F. A., Ahmed, E. R., & Faeq, M. K. (2018). Internal control system and perceived operational risk management in Malaysian conventional banking industry. *Global Business and Management Research*, 10(1), 135-149.
- Riso, V. & Castellini, M. (2019). Poor Integration between Operational Risk Management activities and Internal Control System in the Municipalities: An analysis of the Italian legislative framework. *Economia Aziendale Online*, 10(1), 149-158.
- Saltık, N. (2007). İç Kontrol Standartları. T.C. Maliye Bakanlığı ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü İç Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Dairesi, (Erişim) https://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/6855_saltik-nihal-ic-kontrol-standartlari-arastirma-raporu.pdf?0.
- Siayor, A. D. (2010). *Risk management and internal control systems in the financial sector of the Norwegian economy: A case study of DnB NOR ASA* (Master's thesis, Universitetet i Tromsø).
- Şentürk, A.T. (2015). İşletmelerde İç Kontrol Sistemi, Risk Değerleme Ve Tekstil İşletmesinde Bir Uygulama. Beykent Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul.
- Tekgül, E. (2007). Kurumsal Risk Yönetimi ve Risk Zekâsı. Deloitte Türkiye Kurumsal Risk Hizmetleri Müdür Yardımcısı, *Referans Gazetesi*.
- Tığdemir, S. (2014). COSO 2013'ün Yol Haritası. *KPMG Gündem*, Sayı:19.
- Treasury, H. M. (2004). *The Orange Book Management of Risk- Principles and Concepts*. HM Treasury.
- Türedi, H., Koban, A. O., Karakaya, G. (2015). COSO İç Kontrol (ABD) Modeli İle İngiliz (TURNBULL) ve Kanada (CoCo) Modellerinin Karşılaştırılması. *Sayıştay Dergisi*, 99, 95-119.
- Türedi, H. & KOBAN, A. (2016). COSO İç Kontrol Modelinde Risk Değerlendirme Faaliyetleri. *Öneri Dergisi*, 12(46), 155-178.
- COSO İç Kontrol- Bütünleşik Çerçeve (2013): www.tide.org.tr.
- COSO Enterprise Risk Management Integrated Framework (2004): www.coso.org.
- Internal Control- Integrated Framework (2013): www.coso.org.
- Risk Management and Internal Control Systems Reference Framework (2010): www.maths-fi.com

TÜRKİYE’DE YÜKSEKÖĞRETİMDE MUHASEBE-FİNANS ÖĞRETİM ELEMANI DAĞILIMLARININ İNCELENMESİ

Öğr.Gör.Dr. Muhsin ASLAN*

Prof.Dr. Mikail EROL**

Öğr.Gör.Dr. Elif Kara ÖZTÜRK***

Makale Gönderim Tarihi : 07/01/202 / Kabul Tarihi : 13/04/2020

Makale Türü: Araştırma

ÖZ

Bu çalışmada üniversitelerde muhasebe ve finans alanında görev yapan öğretim elemanlarıyla ilgili durum tespiti yapılması amaçlanmıştır. Çalışma sonuçlarında da görülebileceği gibi Cumhuriyet’in yüzüncü yılına yaklaşılırken muhasebe finans alanında yükseköğretim kurumlarında 2021 öğretim elemanının aktif olarak çalıştığı görülmüştür. Cumhuriyet döneminde yükseköğretimde muhasebe finans alanında büyük bir birikim sağlandığı görülmektedir. Bu birikimin sağlanmasında ülkemizde yapılan üniversite reformları ve bu reformlara bağlı olarak üniversite sayılarının artması ve coğrafi dağılımlarının ülke sathına yayılmasının etkileri gözardı edilemez. Bu noktadan sonra ise yükseköğretimde görev yapan öğretim elemanlarının kariyerlerindeki artış ve kariyer yapmış öğretim elemanlarının yurt sathındaki gelişmekte olan üniversitelerde varlıklarını artırmaları herhalde ön plana çıkacaktır. Böylelikle muhasebe finans alanındaki eğitimin niteliği, yayın sayıları ve yayın kalitelerinin de artması beklenebilecektir. Bütün bunların sonucunda da nitelik ve niceliği artan öğretim elemanlarının daha yetkin bir şekilde öğrenci yetiştirilmesi ve mezun olan öğrencilerin daha yetkin bir şekilde topluma ve iş piyasasına kazandırılması mümkün olabilecek, dezavantajlı bölgelerdeki eğitim birimlerinin de daha etkin eğitim vermesi sözkonusu olabilecektir.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe, finans, öğretim elemanları, bölgesel dağılım.

Jel Kodları : M40, M20

* Yıldız Teknik Üniversitesi, İ.İ.B.F, İşletme, aslanmuhsin99@gmail.com, <https://orcid.org/0000-0003-0421-3321>

** Esenyurt Üniversitesi, İşletme ve Yönetim Bilimleri Fakültesi mikailerol06@gmail.com
<https://orcid.org/0000-0002-1186-1530>

*** Yıldız Teknik Üniversitesi, İ.İ.B.F, İşletme, elifkaraozturk@gmail.com, <https://orcid.org/0000-0001-5558-2165>

ANALYSIS OF THE DISTRIBUTION OF ACCOUNTING AND FINANCE TEACHING STAFF IN HIGHER EDUCATION IN TURKEY**ABSTRACT**

In this study, we aimed to make due diligence on the academic staff working in the field of accounting and finance. As can be seen in the results of the study, it is understood that 2021 faculty members work actively in higher education institutions in the field of accounting and finance while approaching the anniversary of the Republic. In the Republican period, it is seen that there is a great accumulation in accounting and finance in higher education. The effects of the university reforms in our country and the increase in the number of universities and the spread of their geographical distributions across the country cannot be ignored. After this point, the increase in the careers of the academicians working in higher education and the increase in the presence of the academicians who have made career in developing universities in the country will come to the forefront. Thus, the quality of education, the number of publications, and the quality of papers certainly increase. As a result of this, it will be possible for faculty members to educate students more effectively and to graduate students to the society and labor market more effectively. Thus, education units in disadvantaged regions will be more effective.

Keywords: Accounting, finance, faculty members, regional distribution.

Jel Codes : M40, M20

1. GİRİŞ

Yükseköğretim sürecinde eğitim kalitesini etkileyen temel konular; eğitim kurumları, öğretim elemanları, alanla ilgili kitap ve süreli yayın imkanları ve öğrenci profili olarak ön plana çıkabilmektedir. Ancak konumuzun kapsamı gereği muhasebe ve finans alanında yükseköğretimde görev yapan öğretim elemanları incelenmeye çalışılacağından, konuyla ilgili diğer unsurlar çalışmanın kapsamı dışında bırakılmıştır.

Çalışmada 2019 Ocak ayı itibarıyla devlet ve vakıf üniversitelerinde bulunan akademik birimlerdeki muhasebe-finans öğretim elemanlarının, birimler itibarıyla unvanlarına göre sayıları belirlenmiş ve bu veriler üzerinden durum tespiti yapılmaya çalışılmıştır.

Bütün disiplinleri genel olarak inceleyen *Türkiye’de Öğretim Elemanları* (Özdemir, ve diğerleri, 2006) kitabının dışında konuyla ilgili olarak doğrudan muhasebe finans alanındaki öğretim elemanlarının dağılımını inceleyen bir çalışma tespit edilememiştir. Muhasebe finans alanında çalışan öğretim elemanlarıyla ilgili yapılan çalışmalarda daha çok öğretim elemanlarının stres düzeyleri (Yıldırım, 2008), belirli bir konudaki (örneğin etik) algıları (Özcan & Özer, 2016), görüşleri (ortak yazarlı çalışmalar, öğretim planlarının yeterliliği, verilen eğitimin yeterliliği, uzaktan eğitim, vb.) (Kınay, Tetik, & Ören, 2008; Orhan & Tazegül, 2012; Sayın, Yeğinboy, & Tüfekçi, 2005; Ayyıldız, Günlük, & Erbey, 2012) üzerinde durulmuştur.

1.1. Türkiye’de Yükseköğretimde Muhasebe-Finans Eğitiminin Kısa Tarihçesi

Türkiye’de yükseköğretim düzeyinde muhasebe finans eğitimi Osmanlı’nın son dönemlerinde, ilk olarak 1856’da kurulan ve eğitime 1859’da başlayan Mülkiye mektebi ile başlamıştır. Ancak bu okul ticareti temel alan, muhasebe finans merkezli bir okul olmayıp, hedefi daha çok Osmanlı Devlet bürokrasisinin ihtiyaç duyduğu maiyet memurluğu gibi mülkiye erkânı yetiştirme amaçlı olarak kurulmuştur.

Mülkiye Mektebinden sonra, birçok girişim sonrasında 1883 yılında alanı doğrudan ilgilendiren Hamidiye Ticaret Mektebi kurulmuştur. Uzun yıllar ticaret ve muhasebe alanında eleman yetiştirmeye çalışan okul yükseköğretim alanında ikinci okul olmuştur. Cumhuriyete kadar yenileri eklenmeyen bu okullara Cumhuriyet döneminde 1933 üniversite reformu sonrasında önce 1936’da İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi eklenmiş, 1944 yılında ise İzmir Yüksek İktisat ve Ticaret Okulu (YİTO) kurulmuştur. 1950 sonrasında liberal iktisat politikalarının uygulanmaya başlanmasıyla işletme sayıları hızla artmaya (Güvemli, 2003, s. 41) ve dolayısıyla muhasebe ve muhasebeciye duyulan ihtiyacın da artmasıyla (Güvemli, Güvemli, & Aslan, 2018) alanla ilgili akademik birimler de hızlı bir şekilde artmaya başlamıştır. 1950’lerde Ankara YİTO (1955) ve Eskişehir YİTO (1958) kurulmuştur (Güvemli, 2003). 1959 yılına gelindiğinde YİTO’lar İktisadi ve Ticari İlimler Akademilerine (İTİA) dönüşmüş, sonrasında Orta Doğu Teknik Üniversitesi İdari Bilimler Fakültesi (1960), Adana İTİA (1967), 1970 yılında Bursa İTİA, Boğaziçi Üniversitesi İktisadi ve Ticari İlimler Fakültesi, Atatürk Üniversitesi İşletme Fakültesi, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi, 1975’li yıllarda 1978 yılında kurulan Trabzon İTİA’nın haricinde Bursa İktisat ve Sanayi Bilimleri, İstanbul Teknik Üniversitesi İşletme Mühendisliği, Ege Üniversitesi İşletme ve İktisat fakülteleri, Çukurova Üniversitesi İdari Bilimler, Kayseri Üniversitesi İşletme fakülteleri (Güvemli, Oran, Güvemli, & Aslan, 2018, s. 841-844) eğitim ve öğretime başlamışlardır.

1982 yılına gelindiğinde yeni yükseköğretim reformuyla birlikte İTİA’ların bir çoğu üniversiteye dönüştürülmüştür. 1982 reformuyla birlikte Türkiye’de 27’ye çıkan üniversite sayısının yanında, ilke olarak her ilde bir üniversite kurulması hedeflenmiş (Güvemli, Oran, Güvemli, & Aslan, 2018, s. 844) ve bu çerçevede üniversite sayısı hızla artmıştır. 2019 yılına gelindiğinde muhasebe finans eğitimi doğrudan ilgilendiren 148 üniversite (devlet ve vakıf) ve bir Vakıf MYO’da eğitim ve öğretime devam edilmektedir.

Özellikle yeni üniversite kurulmasında bina ve fiziksel gerekliliklerin teknik bilimlere göre kolay ve az maliyetle karşılanabilmesi gibi nedenlerle en çok açılan akademik birimlerden birisi de muhasebe-finance eğitimi de veren İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi (İİBF) ve türevleri olmuştur. Bunların yanında çoğalan bu üniversite sayısından daha fazla artan ise MYO’lar olmuş ve MYO’larda da muhasebe ve finans alanını ilgilendiren çok fazla program açılmıştır.

Ancak çalışmada MYO’lardaki öğretim elemanlarının hangilerinin tam olarak muhasebe-finance alanıyla ilgilendiğinin sağlıklı olarak tespit edildiği söylenemez. Bunda ya öğretim elemanları bilgilerinin ilgili birim web sayfalarında yeterli olmayışı veya bir kısım öğretim elemanlarının girdikleri derslerin multi-disipliner bir desen çizmesi gösterilebilir.

Çalışma çerçevesinde elde edilen bulgular ilerleyen bölümlerde analiz edilmeye çalışılmıştır.

2. TÜRKİYE’DE MUHASEBE FİNANS ALANINDAKİ ÖĞRETİM ELEMANLARININ DAĞILIMI

Öğretim elemanlarının dağılımı üniversite, akademik birim ve ilgili akademik birimin bulunduğu coğrafi bölge bazında unvanlar esas alınarak incelenmeye çalışılmıştır.

2.1. Çalışmanın Amacı

Bu çalışmada Cumhuriyet’in yüzüncü yılına yaklaşılrken Cumhuriyet’in yükseköğretim kurumlarında öğretim elemanı boyutuyla yapmış olduğu birikimin ortaya konulması amaçlanmıştır. Bu çerçevede Türkiye’de üniversitelerde muhasebe ve finans alanında görev yapan öğretim elemanları çalıştıkları üniversitelerin sahiplik durumu, akademik birimler ve bu akademik birimlerin buldukları coğrafi bölgeler bazında öğretim elemanlarının unvanları esas alınarak durum tespiti yapılmaya çalışılmıştır.

2.2. Çalışmanın Yöntemi

Çalışmanın amacı doğrultusunda Türkiye’de muhasebe finans eğitimi veren yükseköğretim kurumları tespit edilerek, bu kurumlarda çalışan alanla ilgili öğretim elemanlarının bilgileri toplanmaya çalışılmıştır. Veri toplama konusunda yükseköğretim kurumu istatistiklerinin yanında, ilgili kurumların web siteleri incelenmeye çalışılmış, ilgili alanlardan veri bulunamadığı durumlarda da ilgili kurumlarla telefonla iletişim kurularak bilgi alınmaya çalışılmıştır.

Bilgi toplama sürecinde ilgili yükseköğretim kurumunun statüsü (vakıf/devlet), bulunduğu il ve coğrafi bölge, ilgili yükseköğretim biriminin diploma derecesi (önlisans, lisans, lisansüstü), öğretim elemanlarının unvanları göz önünde bulundurularak veriler toplanmaya çalışılmış, elde edilen bulgular sınıflandırılarak yorumlanmaya çalışılmıştır.

2.3. Çalışmanın Kapsam ve Kısıtları

Çalışma Türkiye’de yer alan Vakıf ve Devlet üniversitelerinde muhasebe finans konusunda çalışan öğretim elemanlarının Ocak 2019 sonu itibariyle durum tespitidir. Bu noktada bu tarihten sonra anılan yükseköğretim kurumlarına yeni katılan veya kurumdan ayrılan, unvanları farklılaşan öğretim elemanlarını kapsamamaktadır. Çalışmada kurumların web sayfalarının güncel olduğu varsayımından hareket edildiği için ilgili web sayfalarının güncel olmaması durumu da çalışma için önemli bir kısıt teşkil edecektir.

Ayrıca çalışmanın kapsamı gereği öğretime doğrudan katkı veren öğretim elemanları (profesör, doçent, doktor öğretim üyesi ve öğretim görevlileri) çalışma kapsamına alınmış, araştırma görevlileri kapsama dahil edilmemiştir.

2.4. Muhasebe Finans Alanındaki Öğretim Elemanlarının Seçilmiş Kriterlere Göre Değerlendirilmesi

Çalışmada muhasebe finans alanında öğretime katkı veren öğretim elemanları buldukları üniversite ve dolayısıyla il ve bölge bazında; eğitim birimi (önlisans, lisans, lisansüstü) bazında ve öğretim elemanlarının unvanları bazında incelenmeye ve durum tespiti yapılmaya çalışılmıştır.

2.4.1. Öğretim Elemanlarının Üniversiteler Bazında Dağılımı

Muhasebe – finans öğretim elemanlarının üniversitelerde genel dağılımı (Tablo 1) incelendiğinde 148 üniversite (105 devlet ve 43 vakıf üniversitesi) ve 1 Vakıf MYO’da toplam 2.021 muhasebe – finans öğretim elemanının görev yaptığı tespit edilmiştir. Bunlardan sayı olarak birinci sırada 762 kişi ile doktor öğretim üyeleri yer almakta ve bunları sırasıyla 455 öğretim görevlisi, 446 profesör ve son olarak da 358 doçent takip etmektedir.

Profesör sayısının doçentlerden fazla olmasının nedeni olarak doçent unvanına sahip öğretim elemanlarının büyük bir kısmının çalıştığı üniversitenin bulunduğu bölgeye bağlı olarak belirli bir süre içerisinde (3 – 5 yıl) profesör olmaları ve emekli olana kadar (ve hatta vakıf üniversitelerinde emeklilik sonrası da) daha yüksek bir akademik unvan olmadığı için bu unvanla hizmet vermeleri olduğu düşünülmektedir.

Tablo 1: Muhasebe-Finans Alanında Görev Yapan Öğretim Elemanlarının Unvanlarına göre Akademik Birimlere Dağılımı

	Profesör	Doçent	Dr.Öğr.Üyesi	Öğretim Görevlisi	TOPLAM
DEVLET-ÜNİVERSİTE (105) (Lisans ve lisanüstü eğitim)	325	281	514	57	1177
VAKIF-ÜNİVERSİTE (43) (Lisans ve lisanüstü eğitim)	117	64	169	36	386
DEVLET-MYO (218) (akademik birim)	4	13	62	346	425
VAKIF-MYO (14)	0	0	17	16	33
GENEL TOPLAM (148 Üniversite & 232 MYO)	446	358	762	455	2021

Meslek yüksekokulları muhasebe-finans öğretim elemanları açısından incelendiğinde, devlet üniversitelerinde toplam 79 üniversitede 218 meslek yüksekokulu belirlenmiş ve buralarda 346 öğretim elemanı ile birinci sırada öğretim görevlisi, 62 doktor öğretim üyesi, 13 doçent ve 4 profesörün görev yaptığı görülmektedir. Vakıf üniversitelerinin 14’ünde alanda ders veren öğretim elemanı istihdam eden meslek yüksekokulu bulunmaktadır. Buralarda 17 kişi ile doktor öğretim üyesi birinci sırada, 16 kişi ile öğretim görevlisi ikinci sırada yer almaktadır. Araştırmada alanda çalışan kadrosu Vakıf MYO’da bulunan profesör ve doçent tespit edilememiştir. Vakıf üniversitelerinin özellikle meslek yüksekokullarındaki yükü öğretim görevlileri taşımaktadır.

Tablodan da görülebileceği (Tablo 1) gibi MYO’larda öğretim üyesi ve özellikle de profesör ve doçent sayısı çok azdır. Bu durum üç açıdan açıklanmaya çalışılabilir;

- ◆ Birincisi, piyasanın ihtiyaç duyduğu uygulamaya dönük ara eleman yetiştiren bu akademik birimlerin eğitimlerinin de uygulamaya dönük olması nedeniyle uygulama ağırlıklı eğitim veren MYO’larda uygulamadan gelen meslek mensuplarının öğretim görevlisi olarak çalışması,

- ◆ Ve/veya ikinci olarak, henüz akademik kariyerinin başında olan gençlerin kariyerlerinin erken dönemlerinde MYO'lara girerek akademik kariyerlerine başlangıç yapmak istemelerinin de bu durumu etkileyebileceği,
- ◆ Üçüncü olarak ise MYO'ların kariyer yapmış öğretim elemanı bulmakta zorlanmaları, bir başka deyişle kariyerinin daha üst basamağında yer alan öğretim elemanlarının MYO'ları daha az tercih ediyor olmalarının da önemli bir etken olabileceği düşünülmektedir. Ayrıca nispeten yüksek unvanlı öğretim üyelerinin kariyerleri açısından daha fazla fırsat barındıran, lisans ve lisansüstü dersleri verebilecekleri fakülterlere (enstitülerin genelde kendi öğretim elemanı olmadığı için öğretim elemanı kaynağını fakültelerdeki ilgili anabilim dallarından sağladıklarından) geçmeleriyle de açıklanabilir.

Vakıf MYO'larda da muhasebe-finans alanında öğretim görevlilerinin fazla olması, doçent ve profesör unvanını alan öğretim elemanlarının MYO kadrolarında bulunmamaları, yüksek unvanlı akademik personelin devlet üniversitelerine bağlı MYO'lara benzer şekilde lisansüstü dersleri verebilecekleri fakülteleri tercih etmeleriyle açıklanabilir. Ancak kadroları fakülterlere geçen öğretim elemanları, gerektiğinde ilgili MYO'lara ders desteği verebilmektedirler.

En fazla muhasebe – finans öğretim elemanının çalıştığı on üniversite Tablo 2'de verilmiştir. Buradaki sayılara MYO'larda çalışan öğretim elemanları da dahil edilmiştir. Tablo incelendiğinde en fazla profesör (27) ve en fazla öğretim elemanı (65) bulduran Marmara Üniversitesi açık ara önde gözükmektedir. İlk 10 üniversite arasında vakıf üniversitesi yer almamaktadır. Bu durum vakıf üniversitelerinin nispeten yeni olmaları ile açıklanabilir. Bu tablodan görülebileceği gibi bu on üniversitenin profesörlerin %31,5'ini (140 öğretim elemanı), doçentlerin %24,2'sini (86 öğretim elemanı), doktor öğretim üyelerinin %12,6'sını (95 öğretim elemanı) ve öğretim görevlilerinin ise %5,3'ünü (24 öğretim elemanı) ve toplamda da alandaki öğretim elemanlarının %17,2'sini (345 öğretim elemanı) istihdam ettikleri görülmektedir. Burada dikkat edilecek husus daha yüksek kariyerli öğretim elemanlarının oranının daha fazla olduğu, ve kariyerle istihdamın doğru orantılı olarak azaldığı gözlemlenmektedir.

Tablo 2'de yer alan on üniversitenin beşinin (Marmara, Uludağ, Gazi, Dokuz Eylül ve Anadolu üniversiteleri) kökeni İTİA'lara dayanmaktadır. Bu durum İTİA'ların yoğun şekilde işletme ve özelde muhasebe ağırlıklı eğitim vermeleriyle açıklanabilir.

Diğer taraftan Tablo 2'de yer alan ilk on üniversitenin tamamının 1982 reformu ve öncesinde üniversite kimliğine kavuşmuş yükseköğretim kurumları olduğu görülmektedir. Bu durumda özellikle daha erken dönemlerde kurulan yükseköğretim kurumlarının alanla ilgili kadrolarını oluşturma ve kariyerlerinde yüksek yerlere gelmiş akademik personel barındırmalarında deneyimin ve uzun eğitim tecrübesinin etkin olduğunu düşündürmektedir.

Tablo 2: Muhasebe ve Finans Alanında En Fazla Öğretim Elemanı Bulunan Üniversiteler

S. No	Üniversite	Profesör	Doçent	Dr. Öğretim Üyesi	Öğretim Görevlisi	Toplam
1	Marmara	27	21	15	4	67
2	Uludağ	12	8	15	11	46
3	Ege	12	11	17	2	42
4	İstanbul	19	7	9	-	35
5	Hacettepe	9	14	6	3	32
6	Boğaziçi	13	6	10	-	29
7	Gazi	12	5	8	2	27
8	Dokuz Eylül	15	5	5	-	25
9	Anadolu	10	6	5	1	22
10	Ankara	11	3	5	1	20
	Toplam	140	86	95	24	345

Tablo 2’de yer alan on üniversiteden ikisi (Bursa Uludağ üniversitesi ve Anadolu üniversitesi/ Eskişehir) hariç diğerleri üç büyük şehirde yer almaktadır. Üç büyük şehrin hem nüfus ve hem de sanayi, ticaret ve finans açısından da etkin olması eğitimin de bu illerde kümelenmesine neden olduğu düşünülmektedir. Bu açıdan bakıldığında üç büyük ilde yer alan üniversitelerin ayrıca değerlendirilmesi gerektiği açıktır.

Çalışmamızda üç büyük ilde yer alan (sadece ilk on üniversite değil) bütün üniversitelerin muhasebe-finance öğretimi elemanı çalıştırma durumu Tablo 3’te ayrıca verilmiştir. Elde edilen sonuçlar bütün Türkiye geneli ile oranlanarak ne kadar muhasebe-finance öğretimi elemanının üç büyük ilde görev yaptığı ortaya konulmaya çalışılmıştır.

Tabloya yakından bakıldığında en fazla öğretimi elemanının açık farkla İstanbul’da çalıştığı görülmektedir. Türkiye’de muhasebe-finance alanındaki öğretimi elemanlarının %23’ü İstanbul’da çalışmaktadır. Bu oran en düşük ünvanlı öğretimi elemanlarından en yüksek ünvanlı profesörlere doğru (Öğr. Gör %11, Dr. Öğr. Üyesi %23, Doçent %27, Profesör %32) artış göstermektedir.

Tablo 3: Üç büyük şehirde yer alan Üniversitelerde Çalışan Öğretim elemanları

	<i>Prof.</i>	<i>Doç.</i>	<i>Dr.Öğr.Üyesi</i>	<i>Öğr. Gör</i>	<i>Toplam</i>
İstanbul	144	98	177	50	469
	32,29%	27,37%	23,23%	10,99%	23,21%
Ankara	75	44	72	20	211
	16,82%	12,29%	9,45%	4,40%	10,44%
İzmir	32	21	33	2	88
	7,17%	5,87%	4,33%	0,44%	4,35%
3 Büyük İl	251	163	282	72	768
	56,28%	45,53%	37,01%	15,82%	38,00%

Bütün üniversiteler (devlet + vakıf) açısından değerlendirildiğinde, muhasebe-finance alanında çalışan öğretim elemanlarının üç büyük ilde (İstanbul, Ankara, İzmir) toplandığı görülmektedir. Bu illerde çalışan öğretim elemanlarının bütün öğretim elemanlarına oranı %38'dir (Tablo 3). Öğretim elemanları kariyerleri arttıkça bu oran da artmaktadır. Bu illerde çalışan öğretim elemanları kariyer durumlarına göre incelendiğinde toplam içerisindeki payları; öğretim görevlilerinin %15, doktor öğretim üyelerinin %37, Doçentlerin %45 ve profesörlerin ise %56'sının üç büyük ilde eğitim öğretime katkı verdikleri görülmektedir.

Bu üç büyük şehirdeki durum incelendiğinde öğretim elemanlarının kariyerleri arttıkça daha yüksek oranda bu üç büyük ilde görev yaptıkları anlaşılmaktadır. Bu durum bu illerde bulunan, muhasebe-finance alanında eğitim veren üniversite sayılarının, öğrenci sayılarının fazla olmasıyla ve daha önemlisi yüksek kariyerli öğretim elemanlarının büyük şehirleri tercih etmeleriyle açıklanabilir. Ayrıca bu illerdeki yükseköğretim kurumlarının kökenlerinin nispeten daha eskiye dayanması ve dolayısıyla buralarda görev yapan öğretim elemanlarının bu uzun süreç içerisinde kariyerlerinin daha üst basamaklarına erişmeleriyle ilişkili olabileceği de düşünülmektedir.

2.4.2. Öğretim Elemanlarının Akademik Birimler Bazında Dağılımı

Türkiye'de 2019 yılı Ocak ayı itibarıyla muhasebe-finance eğitimi verilen akademik birimler ve birimlerde görev yapan öğretim elemanlarının sayısı Tablo 4'te verilmiştir. Lisans düzeyinde en fazla yer alan akademik birim İİBF'ler (118 adet), ikinci sırada ise İşletme Fakülteleri (36 adet)'dir. Dolayısıyla en fazla öğretim elemanı istihdamı da İİBF'lerdedir (908 kişi).

Tablo 4: Muhasebe-Finans Öğretim Elemanlarının Akademik Birimler Bazında Dağılımı

Akademik Birimler*	ÜNİVERSİTE			Öğretim Elemanı				
	Devlet	Vakıf	Toplam	Prof.	Doçent	Dr.Öğr. Üyesi	Öğr. Grv.	Toplam
İ.İ.B.F.	95	23	118	278	212	365	53	908
Uygulamalı Bilimler F.	11	2	13	4	7	19	7	37
U.B.Y.O. + Y.O.	8	3	11	2	10	15	2	29
Meslek Yüksekokulu	79	14	93	4	13	79	362	458
Yönetim Bilimleri F.	.	1	1	2	2	5	.	9
İşletme F.	25	11	36	99	71	185	26	381
İktisat F.	2	.	2	4	1	6	.	11
Siyasal Bilimler F.	11	1	12	24	20	43	3	90
Bankacılık& Sigortacılık Enst.	1	.	1	3	6	3	.	12
Beşeri&Sosyal Bilimler F.	1	.	1	.	.	2	.	2
İşletme&Yönetim Bilimleri F.	1	7	8	15	11	29	1	56
Bankacılık&Sigortacılık Y.O	1	.	1	3	2	3	1	9
Ticari Bilimler F.	.	2	2	8	3	8	.	19
Toplam	235	64	299	446	358	762	455	2021

* F. : Fakülte, Y.O. : Yüksekokul, UBYO: Uygulamalı Bilimler Y.O.

Bütün eğitim düzeylerinde akademik birim sayısında ikinci sırada önlisans seviyesinde eğitim veren MYO'lar (93 adet) gelmektedir (Tablo 4). MYO'larda çalışan toplam öğretim elemanı sayısı 458 olmasına rağmen bunların çok büyük bir kısmını öğretim görevlileri (362 kişi) oluşturmaktadır.

2.4.3. Öğretim Elemanlarının Coğrafi Bölgeler Bazında Dağılımı

Türkiye'de muhasebe-finans öğretim elemanlarının coğrafi bölgelere dağılımları incelendiğinde (Tablo 5) en fazla üniversite ve öğretim elemanı 47 üniversitede 686 öğretim elemanı ile Marmara bölgesinde; en az üniversite ve öğretim elemanı ise 9 üniversite ve 84 öğretim elemanı ile Güneydoğu Anadolu bölgesinde görülmektedir. İlk üç coğrafi bölge sıralaması, üç büyük şehir dağılımı ile uyumludur. Zaten bu bölgeleri etkileyen dominant iller de (Marmara – İstanbul, İç Anadolu – Ankara, Ege – İzmir) bu üç büyük şehirdir.

Aynı tabloya göre asıl farklılık öğretim elemanlarının kariyerlerinde ortaya çıkmaktadır. Genel olarak değerlendirildiğinde profesörlerin (%41,5) ve doçentlerin (%38,3) büyük bir kısmı Marmara bölgesindedir. Ayrıca bölge içerisinde bir değerlendirmeye gidildiğinde de İstanbul tek başına tüm öğretim elemanlarının %23,2'sini, profesörlerin ise %32,3'ünü istihdam etmektedir. Bu durum da belki diğer birçok branşta olduğu gibi muhasebe finans eğitiminde İstanbul'u dominant eğitim şehri haline getirmektedir.

Tablo 5: Muhasebe- Finans Öğretim Elemanların Çalıştıkları Bölgelere Göre Dağılımı

	Üniversite		Profesör		Doçent		Dr.Öğr.Üyesi		Öğr.Grv.		Toplam	
	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%
Marmara	47	31,5	185	41,5	137	38,3	237	31,1	127	27,9	686	33,9
İç Anadolu	31	20,8	115	25,8	83	23,2	151	19,8	94	20,7	443	21,9
Ege	14	9,4	57	12,8	51	14,2	96	12,6	45	9,9	249	12,3
Akdeniz	14	9,4	43	9,6	35	9,8	115	15,1	56	12,3	249	12,3
Karadeniz	19	12,8	23	5,2	27	7,5	66	8,7	65	14,3	181	9,0
Doğu Anadolu	15	10,1	18	4,0	13	3,6	62	8,1	36	7,9	129	6,4
Güneydoğu Ana- dolu	9	6,0	5	1,1	12	3,4	35	4,6	32	7,0	84	4,2
Genel Toplam	149		446		358		762		455		2021	

2.4.4. Vakıf Üniversitelerinde Muhasebe-Finans Öğretim Elemanları

Türkiye’de 2019 yılı Ocak ayı itibariyle Vakıf yükseköğretim kurumlarında 49’u lisans ve 1’ü önlisans olmak üzere 63 akademik birimde muhasebe-f finans eğitimi verilmekte, muhasebe-f finans alanında 117’si profesör olmak üzere toplam 419 akademik personel görev yapmaktadır (Tablo 6).

Tablo 6: Vakıf Üniversitelerinde Muhasebe Finans Alanında Görev Yapan Öğretim Elemanlarının Bölgelere Göre Dağılımı

Bölge	Akademik Derece	Prof.	Doç.	Dr.	Öğr.	Toplam
Marmara	Lisans (31 akademik birim)	72	46	113	27	258
	Önlisans (10 akademik birim)	-	-	11	14	25
	Toplam	72	46	124	41	283
İç Anadolu	Lisans (12 akademik birim)	37	16	42	8	103
	Önlisans (3 akademik birim)	-	-	5	2	7
	Toplam	37	16	47	10	110
Akdeniz	Lisans (3 akademik birim)	5	1	7	1	14
	Önlisans	-	-	-	-	-
	Toplam	5	1	7	1	14

Ege	Lisans (2 akademik birim)	2	1	6	-	9
	Önlisans (1 akademik birim)	-	-	1	-	1
	Toplam	2	1	7	0	10
Karadeniz	Lisans (1 akademik birim)	1	-	1	-	2
	Önlisans	-	-	-	-	-
	Toplam	1	0	1	0	2
Genel Toplam		117	64	186	52	419

Muhasebe finans alanında görev yapan öğretim elemanlarının vakıf üniversitelerine göre dağılımı incelendiğinde özellikle Marmara Bölgesinde (tamamı İstanbul'da) yoğunlaşmanın varlığı gözlemlenmektedir. Tüm vakıf üniversitelerinde görev yapan öğretim elemanlarının (Profesör %61,5, Doçent %71,9, Doktor Öğretim üyesi %66,7, Öğretim Görevlisi %78,8) %67,5'i İstanbul'da (Tablo 7) görev yapmaktadır. İkinci sırada yer alan İç Anadolu Bölgesinde de yoğunluk (sadece KTO Karatay-Konya ve Nuh Naci Yazgan-Kayseri haricinde) Ankara'dadır.

Vakıf Üniversiteleri iki ilimizde (İstanbul ve Ankara) yoğunlaşmıştır (Tablo 7). Vakıf üniversitelerinde çalışan öğretim elemanlarının %90'ından fazlası bu iki ilde görev yapmaktadır. Doğu Anadolu ve Güneydoğu Anadolu Bölgesinde muhasebe finans alanında vakıf üniversitelerinde görev yapan öğretim elemanı tespit edilememiştir. Vakıf üniversitelerinin özellikle İstanbul - Ankara'da yoğunlaşmasında ve Doğu ve Güneydoğu Anadolu'da bulunmamasında;

- Öğrenci ve iş piyasasının arz-talep dengesi,
- Büyük şehirlerdeki güçlü sermaye yapısı,
- Akademik faaliyetlerin yoğunluğu ve,
- Vakıf üniversitelerinin öğrenci ve nitelikli öğretim elemanı bulabilme tercihlerinin etkin olduğu düşünülmektedir. Bu noktada vakıf üniversitelerinin hem kendi kadrolarını oluşturma ve hem de yörede varolan Devlet üniversitelerinin öğretim elemanlarından destek alabilmek için öğretim elemanlarının da yoğun tercih ettiği İstanbul, Ankara gibi büyük şehirleri tercih ettikleri düşünülmektedir.

Tablo 7: Ankara ve İstanbul'da yer alan Vakıf Üniversitesinde Çalışan Öğretim elemanları

	Profesör		Doçent		Dr. Öğr. Üyesi		Öğr. Grv.		Toplam	
	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%
Ankara	35	29,9	15	23,4	40	21,5	6	11,5	96	22,9
İstanbul	72	61,5	46	71,9	124	66,7	41	78,8	283	67,5
2 il toplam	107	91,5	61	95,3	164	88,2	47	90,4	379	90,5
Genel Toplam	117		64		186		52		419	

3. SONUÇ VE TARTIŞMA

Muhasebe finans alanında 105 devlet ve 43 vakıf olmak üzere toplam 148 üniversite ve 1 vakıf MYO'da toplam 2021 öğretim elemanı görev yapmaktadır. Çalışmada öncelikle muhasebe finans alanında görev yapan akademik birim sayıları ortaya konulmuş, sonrasında ise alanda görev yapan öğretim elemanlarının dağılımı görev yaptıkları akademik birimlerin mezuniyet derecelerine göre Lisans, lisansüstü ve önlisans olarak; üniversitelerin sahiplik durumuna göre vakıf veya Devlet üniversitesi olarak; ilgili akademik birimlerde görev yapan öğretim elemanlarının unvanlarına (profesör, doçent, doktor öğretim üyesi ve öğretim görevlisi) göre ve coğrafi bölge dağılımlarına göre incelenmeye çalışılarak bir durum tespiti yapılmaya çalışılmıştır.

Öğretim elemanlarının dağılımını etkilediği düşünülen temel konuların;

- Bölgesel gelişmişlik düzeyleri,
- Öğretim elemanlarının çocukları için eğitim imkanları,
- Akademik kaynaklara (kütüphaneler, meslek örgütlerinin veritabanları, vb.) erişebilirlik,
- Kongre ve konferans gibi akademik çalışmalara erişimde kolaylık,
- Yurtiçi ve yurtdışı önemli merkezlere doğrudan ulaşım imkanları (uçak, tren vb.)
- Çalışılan yükseköğretim kurumunun bilinirliği (marka değeri),
- Alternatif çalışma imkanları (vakıf üniversiteleri veya alanıyla ilgili danışmanlık vb.),
- Çalışılan üniversitenin kurumsallaşma derecesi, kendine has bir örgüt kültürünün oluşup oluşmaması vb.

gibi detaylar olduğu düşünülmektedir. Ancak konuyla ilgili kesin bir yargıya varabilmek için destekleyici araştırmalara ihtiyaç bulunmaktadır. Çalışmamızın konusu muhasebe finans alanında çalışan öğretim elemanlarının dağılımıyla ilgili bir durum tespiti olduğu için bu çalışma kapsamını aşmaktadır. Dağılımın nedenlerinin ayrı bir çalışma konusu olarak ele alınmasında fayda olduğu düşünülmektedir.

Muhasebe-finance alanında eğitim veren üniversitelere yakından bakıldığında, özellikle daha yüksek unvanlı akademik personelin çalıştığı akademik kurumların, geçmişleri diğerlerine göre nispeten eskiye dayanan ana arterlerdeki yükseköğretim kurumları oldukları gözlemlenmektedir. Tablo 2'de yer alan ilk on üniversitenin tamamı 1982 reformu ve öncesinde üniversite kimliğine kavuşmuş yükseköğretim kurumlarıdır. Özellikle Marmara Üniversitesi örneğinde görülebileceği gibi. Marmara Üniversitesinin temeli Osmanlı'da 1883 yılına (Hamidiye Ticaret Mekteb-i Alisi – Yüksek İktisat ve Ticaret Okulu (1932) - İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi (1959) – Marmara Üniversitesi (1982)) kadar gitmektedir. Dolayısıyla muhasebe ve finans alanında da eğitim veren bu en eski kurum günümüzde de bu alanda en fazla öğretim elemanı (27 profesör, 21 doçent ve 19 diğer olmak üzere 67 öğretim elemanı) barındıran yükseköğretim kurumu olma özelliğini taşımaktadır. Benzer bir şekilde Ankara Üniversitesi Siyasal Bilimler Fakültesinin de (1856'da kurulmuş, 1859'da İstanbul'da eğitime başlamış, Cumhuriyet döneminde 1936 -1937 eğitim öğretim yılında da Ankara'ya taşınmıştır) kökeni Osmanlı'ya dayanmaktadır (Turan, 2009).

Marmara üniversitesiyle birlikte kökeni önce Yüksek Ticaret Okulları ve sonrasında (İTİA)'lerine dayanan yedi (Marmara YİTO/İTİA, Dokuz Eylül (İzmir YİTO/İTİA, Hacı Bayram Veli (Ankara YİTO/İTİA – Gazi), Anadolu (Eskişehir YİTO/İTİA), Bursa Uludağ (Bursa İTİA), Çukurova (Adana İTİA), KTÜ (Trabzon İTİA)) üniversitenin toplam öğretim elemanı sayısı 99'u profesör, 58'i doçent ve 76'sı diğer olmak üzere toplam 233 öğretim elemanına sahip olması Türkiye geneli için değerlendirildiğinde anlamlıdır.

Gelişmiş büyük şehirlerde iş imkanlarının, çocuklar için eğitim, aile bireyleri için sosyal ve akademisyenler için de kütüphane, araştırma, konferans ve diğer akademik imkanların nispeten daha fazla olması öğretim elemanları için gelişmiş büyük şehirleri daha cazip hala getirmektedir. Bu açıdan bakıldığında üç büyük şehrin muhasebe finans alanında eğitim veren;

- Profesörlerin %56'nı, doçentlerin %45'ini, doktor öğretim üyelerinin de %38'ini istihdam ettiği görülmektedir.
- Alanda eğitim veren vakıf üniversiteleri açısından bakıldığında durum daha çarpıcıdır. Alanla ilgili vakıf yükseköğretim kurumları daha çok İstanbul ve Ankara'da kuruludur. İstanbul'da 28 ve Ankara'da 8 olmak üzere toplam 36 vakıf üniversitesinde profesörlerin %91,5'i doçentlerin %95,3'ü ve toplam akademisyenlerin de %90,5'i (Tablo 7) bu iki büyük kentte görev yapmaktadırlar.

Bu durumun yukarıdaki savımızı desteklediği görülmektedir. Ayrıca İstanbul ve Ankara dışındaki diğer Vakıf üniversiteleri de İzmir ve Antalya'da ikişer, Kayseri, Konya, Mersin ve Trabzon'da da birer adet vakıf üniversitesi bulunmaktadır. İstanbul ve Ankara dışında muhasebe-finance alanında eğitim veren vakıf yükseköğretim kurumu barındıran diğer şehirlerin de hepsi büyükşehirdir.

Gelişmişlik düzeyi daha düşük bölgelere gidildikçe üniversite sayısı ve bu üniversitelerde çalışan öğretim elemanı sayıları daha az olmakla birlikte çalışan öğretim elemanlarının çoğunun kariyerinin erken dönemlerinde olduğu gözlemlenmektedir. Özellikle vakıf üniversite sayıları gittikçe azalmakta hatta yer almamaktadır. Bu durumun da arz taleple ilgili olduğu düşünülmektedir.

Vakıf üniversitelerinin yaşamlarının henüz erken dönemlerinde olmaları, kendi kadrolarını yetiştirmeleleri için zamana ihtiyaç duymalarının yanında, öğretim elemanı temini için (özellikle profesörlerin önemli bir kısmı devlet üniversitelerinden emekli olduktan sonra yine yaşadıkları yerlerde vakıf üniversitelerinde ders vermeyi ve çalışmalarını sürdürmeyi tercih edebilmektedirler) devlet üniversitelerinden emekli olan ve/veya kısmi zamanlı ders veren öğretim elemanlarından faydalanabilmek için ve öğrenci kaynağının daha çok büyük şehirlerde olması nedeniyle büyükşehirlerde kurulmaktadırlar.

Ayrıca üniversite eğitimi almak isteyen öğrencilerin de bilinirliği yüksek üniversitelerden diploma almak istemeleri, büyükşehirlerin sağladığı sosyal ve diğer imkanlar ve alanlarıyla ilgili staj ve iş imkanlarının daha fazla olması nedeniyle büyükşehirleri tercih etmeleri, vakıf ve devlet üniversitelerinin büyükşehirlerde kümelenmeleri sonucunu doğurmaktadır.

Ancak büyük şehirlerde kurulu tarihi eskiye dayanan üniversitelerin kadrolarının doyunluğa ulaşması yeni kurulan üniversiteler açısından fırsatlar oluşturmaktadır. Bir üst kariyer basamağına geçebilecekken, kadro yetersizliği (doluluğu) nedeniyle uzun süre beklemek istemeyen öğretim elemanları hem

vakıf üniversiteleri ve hem de nispeten yeni kurulan devlet üniversiteleri açısından karşılıklı fırsatlar içermektedir. Bu durum yakın gelecekte bu akademik kurumların kadrolarını zenginleştirebilecekleri sonucunu getirebilecek ve kariyer basamağının daha üst basamaklarında yer alan öğretim elemanlarını kadrolarına katabilmelerini sağlayabilecektir.

Bu noktada ilgili şehirlerin ve üniversitelerin yönetimlerine de ayrıca görevler düşmektedir. Buldukları şehrin/kurumların öğretim elemanları ve öğrenciler için cazibesini artıracak barınma, sosyal ve kültürel faaliyetler ve ekonomik imkanlarının artırılması, öğretim elemanlarının çalıştıkları kurumlara aidiyet duygularının artırılması çabaları daha nitelikli öğretim elemanı istihdamını destekleyebilecektir.

KAYNAKÇA

- Ayyıldız, S. Ü., Günlük, M., & Erbey, S. N. (2012). Muhasebe Öğretim Elemanlarının Uzaktan Eğitim ve Uzaktan Muhasebe Eğitimine Yönelik Tutumları Üzerine Bir Araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*(32), 1-14.
- Güvemli, O. (2003). *İktisadi ve Ticari İlimler Akademileri Tarihi*. İstanbul: Proje Danış A.Ş.
- Güvemli, O., Güvemli, B., & Aslan, M. (2018). Cumhuriyet'in Muhasebe Düşüncesinde İkinci Evre: Liberal İktisat Politikalarını Uygulama Dönemi (1950-1980). *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*(14), 157 - 201.
- Güvemli, O., Oran, J., Güvemli, B., & Aslan, M. (2018). Orta Doğu Muhasebe Tarihinde Batılılaşma Süreci: Osmanlı ve Cumhuriyet Uygulamaları (1839-2011). M. Aslan, & H. Ç. Köterin (Dü) içinde, *Orta Doğu Muhasebe Tarihi (MÖ 3000 - MS 2000)* (s. 655-920). Ankara: T.C. Sayıştay Başkanlığı.
- Kınay, F., Tetik, G. N., & Ören, V. E. (2008). Türkiye'de Muhasebe-Finans Öğretim Elemanlarının Ortak Yazarlı Çalışmalara İlişkin Görüşlerini Belirlemeye Yönelik Bir Araştırma. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 10(3), 45-58.
- Orhan, M. S., & Tazegül, A. (2012). Muhasebe Öğretim Programının Öğretim Elemanları Görüşlerine Göre Değerlendirilmesi: Meslek Yüksekokullarında Bir Uygulama. *Mesleki Bilimler Dergisi*, 1(3), 48-66.
- Özcan, M., & Özer, G. (2016). Kâr Manipülasyon Uygulamalarının Etik Bakımdan Kabul Edilebilirliği: Öğretim Elemanları Örneği. *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 12(1), 1-20.
- Özdemir, Ç., Yüksel, G., Cemaloğlu, N., Çakmak, M., Çeliköz, N., Erişen, Y., . . . Doğan, O. (2006). *Türkiye'de Öğretim Elemanları*. Ankara: Gazi Üniversitesi.
- Sayın, K. Ş., Yeğinboy, E. Y., & Tüfekçi, F. (2005). Dokuz Eylül İ.İ.B.F.'nde Öğretim Elemanlarının Bakış Açısıyla Muhasebe ve Finansman Eğitiminin Etkinliğinin Ölçülmesi ve Etkinliğin Artırılmasına Yönelik Çözüm Önerileri. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*(25), 89-96.
- Turan, İ. (2009). Türkiye'de Siyasal Bilimin Gelişimi: Tarihçe ve Kurumsal Gelişmeler. *İ.Ü. Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*(40), 13 - 29.
- Yıldırım, S. (2008). Muhasebe Öğretim Elemanları ve Meslek Mensuplarının Mesleki Stres Düzeyi Üzerine Bir Araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*(38), 153-162.

MUHASEBE ÖĞRETİMİNDE MANTIKSAL-MATEMATİKSEL ZEKÂNIN AKADEMİK BAŞARI ÜZERİNDEKİ ETKİSİ*

Arş. Gör. İsmail Hakkı ÜNAL**

Doç. Dr. Fevzi Serkan ÖZDEMİR***

Makale Gönderim Tarihi : 29/03/2020 / Kabul Tarihi : 19/05/2020

Makale Türü: Araştırma

ÖZ

İktisadi ve idari bilimler alanında öğrenim gören öğrenciler, muhasebe derslerindeki başarısızlıkları hakkındaki özdeğerlendirmelerinde; dersin matematiksel bir ders olduğunu, öğrenim geçmişlerinin muhasebe öğrenimini desteklemediğini; bu nedenle başarısız olduklarını ifade etmektedirler. Bu çalışmanın amacı da lisans öğreniminde muhasebe dersini ilk defa alan öğrencilerin ilk ders dönemi sonundaki akademik başarıları üzerinde yine lisans öğrenimleri sırasında almış oldukları matematik dersindeki akademik başarılarının ve çoklu zekâ bileşenlerinden biri olan mantıksal-matematiksel zekâ bileşenlerinin etkisini değerlendirmektir. Çalışmanın sınırları dahilindeki anakütlesini 332 öğrenci oluşturmaktadır. Anakütleden anket yoluyla 180 geçerli geri dönüş sağlanabilmiştir. Yüzde 95 anlam düzeyi (güven aralığında) yüzde 5 hata payı uygulandığında 180 gözlemden oluşan örneklem büyüklüğü, anakütleyi temsil için gerekli olan 178 sayısının üzerindedir. Elde edilen sonuçlara göre, çoklu zekâ kuramı özelinde öğrencilerin yatkın oldukları zekâ bileşenine göre ayrılan gruplar arasında muhasebe başarıları bakımından anlamlı bir farklılık söz konusu değildir. Ayrıca öğrencilerin mantıksal-matematiksel zekaya olan yatkınlıklarının ve matematik başarılarının muhasebe başarı durumları üzerinde yordama gücünün düşük olduğu tespit edilmiştir. Bu da göstermektedir ki, veri koşulları altında, öğrencilerin muhasebe dersindeki akademik başarılarının/başarısızlıklarının, iddia ettikleri gibi, temel bir bilim olan matematik dersindeki akademik başarıları ile ilgisi olduğunu söylemek mümkün değildir.

Anahtar Kelimeler: Muhasebede Akademik Başarı, Gardner'ın Çoklu Zekâ Kuramı, Mantıksal-Matematiksel Zekâ.

JEL Sınıflandırması: M40, M41, I23.

* Bu çalışma, Doç. Dr. Fevzi Serkan ÖZDEMİR yönetiminde İsmail Hakkı ÜNAL tarafından hazırlanan “Muhasebe Öğretiminde Diskalkülinin ve Çoklu Zekânın Öğrenme Üzerindeki Etkileri” isimli yüksek lisans tezinden yararlanılarak üretilmiştir.

** İzmir Demokrasi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü Muhasebe-Finansman Ana Bilim Dalı öğretim elemanı, ishakkıunal@gmail.com, ORCID ID: 0000-0003-4465-9045.

*** Türkiye Büyük Millet Meclisi, fsozdemir@gmail.com, ORCID ID: 0000-0002-0641-6352.

THE EFFECT OF LOGICAL-MATHEMATICAL INTELLIGENCE ON ACADEMIC SUCCESS IN ACCOUNTING EDUCATION**ABSTRACT**

Students who studies in the field of economics and administrative sciences are stated that the accounting course is a mathematical course, and their study past does not support accounting education in their self-evaluations about their failures in accounting lessons. The purpose of the research is to show whether the success of the students who took the accounting course for the first time is related to the academic success of the mathematics course they had taken before and logical-mathematical intelligence which is one of the multiple intelligences. The universe of study which in frontiers of the research is 332 students. Survey application provided 180 students with valid feedback from the universe of study. The sample size is 180 samples and it is above 178; the number required for universe representation with 95 percentage significance level (confidence interval) and 5 percentage error margin. According to the obtained results, there is no significant difference in accounting successes between the groups that are classified according to their tendency to intelligence types of students. In addition, it has been determined that students' predisposition to logical-mathematical intelligence and their mathematics achievement have low predictive power on their accounting success. This shows that, under data conditions, it is not possible to say that students' academic achievements / failures in accounting lessons are related to their academic achievements in mathematics, which is a fundamental science, as they claim.

Keywords: Academic Achievement in Accounting, Gardner's Multiple Intelligence Theory, Logical-Mathematical Intelligence.

JEL Classification: M40, M41, I23.

1. GİRİŞ

Eğitim, en genel ve sade şekliyle; insanların toplumdaki yerlerini kazanabilmeleri ve topluma faydalı kişiler olabilmeleri için insanları etkileme süreci ve bu süreç sonucunda elde edilen kazanımlar olarak tanımlanabilir.

Muhasebe eğitimi ise Muğan ve Akman (2004)'a göre, "işletmelerin faaliyetleri ile ortaya çıkan ve tüm bilgi kullanıcılarının karar almasında etkili olacak mali nitelikteki bilgilerin belirlenmesi, toplanması, ölçülmesi, işlenmesi, kaydedilmesi, doğruluğunun denetlenmesi, kolay anlaşılır raporlar şeklinde özetlenmesi, incelenmesi ve incelenmesinden çıkarılan sonuçların karar almada kullanılması konusunda öğrencilerin bilgilendirilmesi ve bu bilgilerin kullanılması için yeteneklerinin geliştirilmesi" şeklinde tanımlanabilir.

Muhasebe, işletmelerin mali nitelikteki işlem ve olaylarını konu edinmektedir. İlgilendiği işlemler özetinde şüphesiz rakamlara başvurulması gereken ve sayısal içeriğe sahip bir alandır. Ancak muhasebenin matematik ile olan ilişkisi; tıp, fizik, astronomi, biyoloji, kimya, jeoloji ve bunun gibi alanlara göre ol-

dukça düşük düzeydedir. Bu nedenle matematik başarısının muhasebe başarısında sanıldığı kadar etkin olmadığı savunulabilir. Yine de öğrencilerin özdeğerlendirmeleri göz önüne alınarak; muhasebe dersinde akademik başarının sağlanabilmesi için matematik başarısının gerekliliği sorgulanmalıdır.

Çalışmanın amacı da lisans öğreniminde muhasebe dersini ilk defa alan öğrencilerin, ilk ders dönemi sonundaki akademik başarıları üzerinde yine lisans öğrenimleri sırasında almış oldukları matematik dersindeki akademik başarılarının ve çoklu zekâ bileşenlerinden biri olan mantıksal-matematiksel zekâ bileşeninin etkisini değerlendirmektir.

2. LİTERATÜR

Literatür muhasebe dersindeki akademik başarıyı etkileyen faktörler ve çoklu zekâ kuramına ilişkin literatür olmak üzere iki kısımda incelenebilir:

2.1. Muhasebede Akademik Başarıyı Etkileyen Faktörlere Yönelik Literatür

Muhasebede akademik başarıyı etkileyen faktörlere yönelik çalışmalar incelendiğinde; literatürde bu amaç ile gerçekleştirilen bir dizi çalışmaya rastlanmaktadır. Bu çalışmalarda konunun uluslararası boyutta uzun yıllardır, ulusal boyutta ise son dönemlerde daha yoğun biçimde incelendiği gözlenmiştir.

Farley ve Ramsay (1988), Eskew ve Faley (1988), Chan ve Leung (1990), Viviani (1990), Buckless vd. (1991), Gul ve Fong (1993), McClelland ve Krugar (1993), Volmer (1993), Rohde ve Kavanagh (1996), Bernardi ve Bean (1999), çalışmalarında; öğrencilerin üniversiteye giriş sınavlarında almış oldukları sözel ve matematik puanlarının, üniversitede almış oldukları ilk muhasebe dersindeki başarıları ile ilişkisini incelemiştir. Sonuçlara göre öğrencilerin muhasebe başarıları, almış oldukları sözel ve matematik puanlarına göre farklılık göstermektedir. Alınan bu puanların yüksek oluşu, muhasebe başarısını olumlu yönde etkilemektedir.

Schroder (1986) ve Keef (1992) ise yapmış oldukları çalışmalarda, alınmış olan sözel ve matematik puanlarının muhasebe başarısına herhangi bir etkisi olmadığı sonucuna ulaşmışlardır.

Tho (1994) çalışmasında; muhasebe eğitiminde başarıyı etkileyebilecek birçok faktörü ele almıştır. İlk olarak önceki eğitim dönemlerinde muhasebe eğitimi almanın üniversite düzeyindeki başarıyı arttırdığı sonucuna ulaşmıştır. Ayrıca ekonomi ve matematik derslerindeki başarının muhasebe dersindeki başarıyı olumlu yönde etkilediği sonucunu elde etmiştir. Öğrencilerin demografik özelliklerine göre başarı durumlarını incelediğinde, muhasebe dersinde kadınların erkeklere oranla daha başarılı olduğu, şehirde yaşayan ya da taşrada yaşayanlar arasında herhangi bir başarı farklılığı olmadığı sonuçlarına ulaşmıştır.

Mostafa ve Zheng (2008) çalışmalarında; hangi faktörlerin öğrencilerin muhasebe başarıları üzerinde etkisi olduğunu tespit etmeyi amaçlamışlardır. Elde ettikleri sonuçlara göre, öğrencinin motivasyon düzeyi muhasebe başarısında yüksek bir etkiye sahip olduğu sonucuna ulaşmışlardır. Ayrıca öğrencilerin bireysel okuma ve dinleme yeteneğinin muhasebe başarısında etkili olduğu, ancak yazma algısı ve matematik yeteneğinin muhasebe başarısı ile ilişkisi olmadığı sonuçlarını elde etmişlerdir.

Garkaz vd. (2011) çalışmalarında; üniversitedeki öğrencilerin muhasebe performanslarını etkileyen faktörleri araştırmışlardır. Kendi belirledikleri faktörleri içeren anketi katılımcılara uygulamışlardır. Bu

faktörlerden bir tanesi, katılımcıların matematiksel bir bölümün ya da matematiksel olmayan bir bölümün diplomasına sahip olduğu faktördür. Buradan elde edilen sonuç; matematiksel bir bölümden mezun olan katılımcıların muhasebe performanslarının genel anlamda daha yüksek olduğu gözlenmiştir.

Papagergiou ve Halabi (2014) çalışmalarında; öğrencilerin muhasebe başarılarında etkili olduğunu düşündükleri beş faktörün etkisini incelemişlerdir. Bu faktörleri yaş, cinsiyet, temel muhasebe bilgisi, matematik bilgisi ve akademik yeterlilik olarak belirlemişlerdir. Elde edilen sonuçlara göre, matematik bilgisinin ve akademik yeterliliğin muhasebe başarısı üzerindeki etkisi anlamlıdır. Ayrıca önceki öğretim düzeylerinde temel muhasebe bilgisi edinmiş olmanın da başarıyı etkilediği sonucuna ulaşmışlardır.

Jansen ve Villiers (2016) çalışmalarında; üniversitede üçüncü kez muhasebe dersi almış olan öğrencilerin muhasebe başarılarında önemli etkileri olan faktörleri incelemişlerdir. Araştırma sonucunda, öğrencilerin ortaöğretim düzeyindeki not ortalamalarının, ortaöğretimdeki okul türlerinin, üniversite düzeyinde almış oldukları muhasebe derslerinin, yaşlarının, cinsiyetlerinin muhasebe başarıları ile ilişkisi olduğunu tespit etmişlerdir. Buna karşın öğrencilerin matematik başarılarının, ortaöğretim düzeyindeki muhasebe eğitimlerinin, ana dillerinin İngilizce oluşunun muhasebe başarıları ile ilişkisi olmadığı sonuçlarına ulaşmışlardır.

Ay (2011) çalışmasında; öğrencilerin muhasebe derslerinde yaşadıkları anlama zorlukları ve bunların nedenlerini, öğrencilere yüz yüze açık uçlu sorular sorarak anlamlandırmaya çalışmıştır. Karşılaşılan zorluklar ve bunların nedenlerini 11 kategoride sınıflandırmıştır. Çalışmanın sonucuna göre en yüksek oran uygulama yapılmaması, ikinci yüksek oran ise dersin sayısal içerikli olması olarak ortaya çıkmıştır. “Uygulama yapılıp yapılmaması” öğreticiden öğreticiye farklılık gösterebilecek mahiyette iken, “dersin sayısal içerikli olması” yönündeki tespit dikkat çekicidir.

Uyar ve Güngörmüş (2011) çalışmalarında; muhasebe dersindeki başarıyı etkileyebilecek sekiz faktör belirlemişlerdir. Bu faktörlerden, cinsiyet ve üniversite girişi puanı ile muhasebe başarısı arasında herhangi bir ilişki tespit edememişlerdir. Öğrencinin yaşı ile muhasebe başarısı arasında ise negatif yönlü bir ilişki olduğu sonucunu elde etmişlerdir. Öte yandan öğrencinin ortaöğretim ortalaması, ortaöğretim türü, üniversitedeki genel not ortalaması ve matematik notu ile muhasebe başarısı arasında anlamlı pozitif yönlü bir ilişki olduğu sonucuna ulaşmışlardır.

Kızıl vd. (2015) çalışmalarında; muhasebe dersini ilk kez alan öğrencilerin başarısına etki eden faktörlerin belirlenmesine ilişkin anket uygulaması yapmışlardır. Birçok faktör üzerinden sorulan sorulara alınan cevaplar ile ortaya konan sonuçlar muhasebe başarısını birçok farklı değişkenin etkilediğini göstermektedir. Buna göre, öğrencilerin muhasebe dersine karşı önyargılı olmamaları, ilk aldıkları muhasebe dersini sevmeleri muhasebe dersindeki başarılarını arttıran en önemli faktörlerdir. Ayrıca çalışma kapsamında ulaşılan bir diğer bulgu da matematik altyapısına sahip olmanın muhasebe başarısını olumlu yönde etkilediğidir.

Varıcı ve Bulut (2015) çalışmalarında; öğrencilerin muhasebe dersine yönelik endişe ve tutumlarını incelemişlerdir. Çalışmanın anket uygulaması bölümünde 25 adet endişe ifadesi belirleyerek bunları 5 faktör altında, 28 adette tutum ifadesi belirleyerek bunları da 4 faktör altında toplamışlardır. Dersle karşı duyulan endişe ve tutum arasında negatif yönlü bir ilişkinin olduğu çalışmada belirtilmiştir. Muhasebe

dersindeki endişe ve olumsuz tutumun temel sebebi olarak muhasebe dersinin sayısal olması ve mevzuat ile olan yoğun ilişkisi gösterilmiştir.

2.2. Çoklu Zekâ Kuramı'na İlişkin Literatür

Çoklu Zekâ Kuramı'na ilişkin literatür incelendiğinde, yayımlanan çalışmaların genellikle çoklu zekâ anlayışına göre tasarlanan öğretim teknikleri ile sağlanan başarı üzerine hazırlandığı görülmektedir. Çoklu zekâ ve akademik başarı ilişkisini araştıran çalışmalar da bulunmaktadır. Aşağıda bu çalışmalardan bazıları özetlenmiştir.

Eyyam vd. (2010) çalışmalarında; Türkçe öğretmenliği bölümünde öğrenim gören öğrencilerin çoklu zekâ profillerini ortaya çıkartmayı ve akademik başarılarıyla ilişkisini ortaya koymayı hedeflemiştir. Uyguladıkları envanter ile öğrencilerin beklendiği kadar dilsel zekâ bileşenine yatkın olmadıklarını tespit etmişlerdir. Ayrıca yatkın oldukları zekâ bileşenleri ile akademik başarı ortalamaları arasında da anlamlı bir ilişkiye rastlamamışlardır.

İkiz ve Savi Çakar (2010) çalışmalarında; öğrencilerin çoklu zekâ bileşenlerine yatkınlıkları ile akademik başarıları arasındaki ilişkiyi incelemişlerdir. Çalışmaları sonucunda dilsel, mantıksal-matematiksel ve kişilerarası (sosyal) zekâ bileşenlerine yatkın olmayan öğrencilerin akademik başarılarının da düşük olduğunu tespit etmişlerdir. Bu zekâ bileşenlerine yatkın olmanın eğitimde genel başarı elde edebilme açısından önemli olduğunu vurgulamışlardır.

Kurt vd. (2011) çalışmalarında; öğrencilerin çoklu zekâ bileşenlerine olan yatkınlıklarıyla biyoloji derslerindeki akademik başarılarının ilişkisini incelemişlerdir. Çalışmaları sonucunda aynı sınıf düzeylerindeki öğrencilerin farklı zekâ bileşenlerine yatkınlıklarının olduğu, uzamsal ve doğacı zekâ bileşenlerine yatkınlıkları olan öğrencilerin biyoloji derslerindeki akademik başarılarının da yüksek olduğuna ulaşılmıştır.

Shah vd. (2014) çalışmalarında; Gardner'ın zekâ kuramına sonradan dahil ettiği zekâ bileşenlerinden olan duygusal zekâ bileşenine olan yatkınlığın öğrencilerin akademik başarıları ile ilişkisini incelemişlerdir. Gerçekleştirdikleri analizler sonucunda duygusal zekâ bileşenine yatkınlığın akademik başarı ile negatif yönlü bir ilişkiye sahip olduğuna ulaşılmıştır.

Ahvan ve Pour (2016) çalışmalarında; çoklu zekâ kuramı ile akademik başarı arasındaki ilişkiyi incelemişlerdir. Çalışmanın sonuçlarına göre; dilsel zekâ bileşeni ile akademik başarı arasında orta düzeyde bir korelasyon olduğuna, mantıksal-matematiksel, bedensel-kinestetik, kişilerarası (sosyal) ve doğacı zekâ bileşenleri ile akademik başarı arasında anlamlı pozitif bir ilişki olduğuna ulaşılmıştır. Ayrıca dilsel zekâ bileşeninin akademik başarı tahmininde etkili olduğunu ancak müzikal zekâ bileşeninin tahmin yönünden negatif etkide olduğunu tespit etmişlerdir.

Kandeel (2016) çalışmasında; öğrencilerin yatkın oldukları çoklu zekâ bileşenleri ile matematik dersindeki akademik başarıları arasındaki ilişkiyi incelemişlerdir. Çalışmasının sonucunda, mantıksal-matematiksel ve bedensel-kinestetik zekâ bileşenlerine yatkınlığın matematik dersindeki akademik başarıyı etkilediğini tespit etmişlerdir. Ayrıca kişilerarası (sosyal), müzikal ve doğacı zekâ bileşenlerinin de zaman zaman bu dersin akademik başarısını etkileyen bileşenler olduğuna ulaşılmıştır.

Bora Kılınçarslan vd. (2019) çalışmalarında; Muhasebe I dersi alan öğrencilerin hangi çoklu zekâ bileşenine yatkın olduklarını tespit ederek, öğrencilerin yatkın oldukları zekâ bileşenleri ve muhasebe dersindeki akademik başarıları arasındaki ilişkiyi incelemişlerdir. Çalışmalarının sonuçlarına göre; dilsel, müzikal, bedensel-kinestetik ve kişilerarası (sosyal) zekâ bileşenlerine yatkınlığın muhasebe dersindeki akademik başarı ile anlamlı ilişkilerinin olmadığı; mantıksal-matematiksel, uzamsal, içsel ve doğacı zekâ bileşenlerine yatkınlığın muhasebe dersindeki akademik başarı ile pozitif yönlü anlamlı bir ilişki olduğu ancak bu ilişkinin düşük düzeyde olduğunu tespit etmişlerdir.

3. ÇOKLU ZEKÂ KURAMI VE ÖĞRENME ÜZERİNDEKİ ETKİSİ

Zekâ bireylerin öğrenme süreçlerine etki eden, bireylerin kendilerinden kaynaklanan içsel bir faktördür. Aşağıdaki başlıklarda öncelikle zekâ kavramı tanımlanmış, sonrasında zekâ üzerine gerçekleştirilen tanımlamalar sonucunda ortaya atılan kuramlar ve bu kuramlar özelinde de çoklu zekâ kuramı açıklanmıştır.

3.1. Zekâ Kavramı

Her toplumun genelde ideal toplum, özelde ise ideal insan olabilme doğrultusunda kişilerde aradıkları birtakım özellikler vardır. Günümüzde, özellikle batı toplumlarında, “ideal insanın zeki insan olduğu” düşüncesi hâkimdir (Gardner, 1999: 1).

Zekâ sözcüğü, Türk Dil Kurumu Sözlüğü’nde; insanın düşünme, akıl yürütme, objektif gerçekleri algılama, yargılama ve sonuç çıkarma yeteneklerinin tamamı olarak tanımlanmaktadır. Her ne kadar sözlükte zekâ sözcüğü için tek bir tanıma ulaşılsa da literatürde zekâ kavramı ve tanımı üzerine kesin yargılara rastlanılamamaktadır.

Her ne kadar zekâ denince akıllara genel anlamda değiştirilemeyeceği düşünülen ve bireyin sahip olduğu bireysel yetenekleri ifade eden genel bir kavram gelse de “zekâ nasıl ifade edilebilir” ve “zekâyı ölçmek mümkün müdür” gibi sorular bilim insanlarının zekâ ile ilgili olarak yeni tanımlamalar getirmelerine ve zekâyı ölçebilmek için kuramlar öne sürmelerine sebep olmuştur. “Gardner’in Çoklu Zekâ Kuramı” da bunlardan biridir.

3.2. Gardner’in Çoklu Zekâ Kuramı

İnsanoğlunun bireyler arasındaki farklılıkların nedenlerini araştırırken yönelmiş olduğu zekâ kavramına farklı bir bakış açısı ile yaklaşan Howard Gardner insanların çoklu bir zekâ yapısına sahip olduklarını öne süren bir kuram geliştirmiştir. Temellerini Frames of Mind (1983) adlı eserinde attığı kuramını Intelligence Reframed (1999) adlı eserinde revize etmiştir. İlk olarak insanların en az yedi zekâ bileşenine sahip olduklarını ortaya koyan Gardner daha sonrasında bir zekâ bileşenini daha kuramına dâhil etmiş ve insanların en az sekiz zekâ bileşenine sahip olduğunu savunmuştur. Sonrasında teorisine yeni zekâ bileşenleri de eklemiştir ancak araştırma yalnızca 8 zekâ bileşeni üzerinden gerçekleştirilmiştir. Gardner’in belirlemiş olduğu sekiz zekâ bileşeni aşağıda ifade edilmiştir (Armstrong, 2009).

3.2.1. Dilsel Zekâ (Linguistic Intelligence)

Gardner dilsel zekânın; yazılı ve konuşulan dile hassaslık, dil öğrenme yeteneği ve dilin belirli bir amacı gerçekleştirmek için kullanım kapasitesi içerdiğini belirtmiştir (Gardner, 1999: 41).

3.2.2. Mantıksal-Matematiksel Zekâ (Logical-Mathematical Intelligence)

Mantıksal-matematiksel zekâ; sorunları mantıklı bir şekilde analiz etme kapasitesini, matematiksel işlemleri çözmeyi, bilimsel olarak bu konuları araştırmayı, mantıksal, bağıntısal, fonksiyonel ve diğer soyut kavramları anlamayı içermektedir. Mantıksal-matematiksel zekânın kullanıldığı işlemlere kategorize etme, sınıflandırma, çıkarım yapma, genelleme, hesaplama ve hipotez testi yapma gibi örnekler verilebilir (Armstrong, 2009: 6).

3.2.3. Uzamsal Zekâ (Spatial Intelligence)

Uzamsal zekânın iki farklı boyutu vardır. Bunlardan ilki, görsel-uzamsal dünyayı bütünüyle algılayabilme ve algılamış olduğu dünyayı belirli bir biçime dönüştürebilme yeteneğidir (Armstrong, 2009: 7).

Uzamsal zekânın diğer boyutu ise, uzamsal zekâyâ sahip olan bireylerin, yer, zaman, renk, çizgi, şekil, biçim ve desen gibi olgulara ve bu olgular arasındaki ilişkilere karşı hassasiyetleridir. Ayrıca çevrelerini objektif olarak gözlemleyerek belirli bir algılama ve değerlendirme sonucunda şekilsel anlamda fikirlerini ortaya koyabilirler (Saban, 2005: 9).

3.2.4. Bedensel-Kinestetik Zekâ (Bodily-Kinesthetic Intelligence)

Bedensel-kinestetik zekânın; aktör, pandomim sanatçısı, atlet veya dansçı gibi, kişinin tüm bedenini duygu ya da fikirlerini ifade etmek için kullandığı kendine özgü uzmanlık gerektiren meslek ve ilgi gruplarında yüksek olması beklenmektedir. Bedensel-kinestetik zekâ, koordinasyon, denge, el çabukluğu, güç, esneklik ve hız kapasitelerini, aynı zamanda bireylerin fiziksel olarak gerçekleştirdiği tüm hareketleri açıklayan proprioseptif ve dokunsal kapasitelerini içermektedir (Armstrong, 2009: 7).

3.2.5. Müzikal Zekâ (Musical Intelligence)

Müzikal zekâ; müzikal formları bir müzik tutkunu gibi algılama, bir müzik eleştirmeni gibi ayırım yapma, bir besteci gibi dönüştürme ve bir şarkıcı gibi ifade etme kapasitesi olarak tanımlanabilir. Bu zekâ bileşeni, bir müzikal parçada; ritim, akustik veya melodi ile o parçayı seslendiren kişi veya kişilerin sesinin tınısı ya da tonuna karşı hassaslığı içermektedir. Müzikal zekâyâ sahip bir birey, müziği baştan aşağı biçimsel ya da sezgisel olarak veya tam tersi analitik ya da teknik boyutu ile anlayabilir (Armstrong, 2009: 7).

3.2.6. Kişilerarası (Sosyal) Zekâ (Interpersonal Intelligence)

Kişilerarası zekâ; bir bireyin, çevresindeki diğer insanların amacını, motivasyonunu, ruh halini ve duygularını anlama ve onlar ile iletişim yeteneğini ortaya koyan zekâ bileşeni olarak ifade edilebilir. Bu zekâ bileşeni yüz ifadelerine, sese ve işaret diline hassaslığı aynı zamanda birçok kişilerarası ipucunu ayırt etme kapasitesini ve bu ipuçlarına pratik ve etkili bir şekilde yanıt verme yeteneğini içermektedir (Armstrong, 2009: 8).

3.2.7. İçsel Zekâ (Naturalist Intelligence)

İçsel zekâ; kişinin kendisini anlama kabiliyetini, isteklerini, korkularını ve kapasitesini içeren kendi benliğine dair etkili bir çalışma modeline sahip olmasını ve bu gibi bilgileri hayatını düzene sokmak için etkili bir şekilde kullanmasını içeren bir zekâ bileşenidir (Gardner, 1999: 43).

İçsel zekâ bileşeninin temelini kişinin kendisi ile ilgili tüm yönlerin farkında olması ve farkında olduğu bu özelliklerini bir araya getirerek hayatında karşılaştığı durumları etkili bir biçimde yönetebilmesi oluşturur.

3.2.8. Doğacı Zekâ

Doğacı zekâ; bitkiler veya hayvanlar gibi canlı organizmaları sayısız tür içinde tanıma ve sınıflandırma gibi konularda uzman olma yeteneği olarak tanımlanabilir. Bu zekâ aynı zamanda dağlar, bulutların dizilimleri gibi diğer doğal olaylara karşı olan hassaslığı da içermektedir. Özellikle köy ve kasaba gibi yerleşim alanlarında büyüyen bireylerin doğayla daha iç içe olması nedeniyle, bu bireylerde doğacı zekânın belirtilen yönlerinin öne çıkması beklenirken şehir ve büyükşehirlerde büyüyen bireylerde ise araba gibi cansız nesnelere ayırt etme kapasitesinin gelişmesine sebep olabildiği vurgulanmaktadır (Armstrong, 2009: 7).

4. ÇOKLU ZEKÂ KURAMI VE MUHASEBE ÖĞRETİMİ İLİŞKİSİ

Çoklu zekâ kuramı literatürde çoğunlukla Matematik, Türkçe gibi temel dersler kapsamında ele alınmıştır. Ayrıca eğitim ve psikoloji alanlarının ortak çalışma konusu olması sebebi ile yükseköğretimden daha ziyade ilk ve ortaöğretim düzeyinde uygulama alanı bulmaktadır. Fakat insan zihninin nasıl çalıştığını açıklamaya çalışan bu kuram, tüm bilim alanları dolayısıyla tüm dersler için uygulanabilir nitelik taşımaktadır.

Muhasebe bilimi, konusunu oluşturan mali nitelikteki işlem ve olayları, rakamsal olarak ifade eden ve belirli bir mantık silsilesi içinde işleyen ve dolayısıyla dört işlem düzeyinde de olsa, matematik ile mantığa başvuran bir bilimdir. Bu sebeple öğrenciler, muhasebe derslerinin matematik ağırlıklı bir ders olduğunu iddia edebilmekte ve muhasebedeki başarısızlıklarını matematikteki başarısızlıkları ile ilişkilendirmektedirler. Literatürde matematik dersindeki başarının, muhasebe dersindeki başarıya etkisine dair çalışmaların varlığı çalışmanın literatür taraması bölümünde değerlendirilmiş idi. Bu çalışmaların ortaya koyduğu üzere muhasebenin matematik ve mantık gereksinimi göz ardı edilemez. Ancak “muhasebenin matematik ile olan başarı etkileşimi nasıldır?” sorusunun da tartışılması gerekmektedir.

Muhasebenin öğretiminde de muhasebe mesleğinin icrasında da matematik gereksinimi sadece dört işlem düzeyindedir. En özellikli matematiksel işlemlere örnek olarak; yüzdesel hesaplamalar, oran orantı hesaplamaları gibi basit matematiksel işlemler gösterilebilir. Bu bağlamda muhasebede basit düzeyde matematik gerektiği için başarı yönünden matematik ve muhasebenin çok kuvvetli bir ilişkiye sahip olmaları beklenmemektedir. Buna karşın muhasebenin mantık ile olan ilişkisi sürekli olarak ağır basmaktadır.

Bireylerin ilk defa muhasebe dersi ile karşılaştığı öğretim düzeyinde, muhasebenin işleyişini tam olarak kavrayabilmeleri halinde başarı oranlarının artacağından bahsetmek mümkündür. Örneğin; muhasebe

öğretiminde ilk basamak olan genel muhasebe dersinde, öğrencinin genel olarak finansal tabloları, finansal tablolar özelinde ise ilgili tabloya ait hesapların işleyiş mantığını anlaması gerekmektedir. Ancak bu suretle, öğrenci, bu ders kapsamında işlenecek konuları öğrenebilir ve derste akademik bir başarı ortaya koyabilir.

Muhasebenin bir diğer özelliği de konusunu oluşturan işlem ve olayların gerçekliğidir. Muhasebe işletmelerde gerçekleşen tüm mali nitelikteki işlem ve olayları saptayıp kayıt altına aldıktan sonra, finansal raporlarda anlamlı çıktılar haline dönüştürmekle görevlidir. Bunu yaparken mantıksal tutarlılık içinde hareket eder ve bu yüzden muhasebenin işleyiş mantığını öğrenen birey, önüne konulan herhangi bir finansal tablodan hareketle işletmeye dair çıkarımlarda bulunabilir. Dolayısıyla muhasebenin muhasebe ve analitik düşünme kabiliyeti; yani muhasebenin kazandırdığı yorumlama becerisini beraberinde getirir. Bu bağlamda, muhasebenin mantıksal işleyişini anlayan ve gerçekleşen olayları doğru bir şekilde yorumlayabilen öğrenciler, matematiği yalnızca ilgili olayların kayıtlarındaki tutarları belirtmek için kullanacaklardır. Bu işlemler de temel matematiksel beceriler ile gerçekleştirilebilecek işlemlerdir.

Çoklu zekâ kuramında, bireylerin en az sekiz zekâ bileşenine de sahip oldukları ancak bu zekâ bileşenlerinin farklı kombinasyonları nedeniyle zekâ olarak yatkınlıklarının farklı olduklarından bahsedilmektedir.

Muhasebe dersinde veya mesleki anlamda uygulanmasında başarıya ulaşabilmek için bireylerin mantıksal gereklilikler nedeniyle mantık yönünün, analiz becerileri nedeniyle sözel yönünün gelişmiş olması beklenebilir. Çoklu zekâ kuramına göre tüm bireyler bu zekâ türlerine sahip olduklarından muhasebede de tüm bireylerin başarıya ulaşması mümkündür. Ayrıca kurama göre zekâ sabit kalan bir kapasite değil geliştirilebilen bir yetidir. Bu sebepler ile matematiksel konularda güçlükler yaşayan bireylerin mantıksal ve sözel becerileri sayesinde muhasebe dersinden başarılı olmaları her zaman olasıdır.

5. AMPİRİK ARAŞTIRMA

5.1. Araştırmanın Konusu ve Amacı

Araştırmanın konusu muhasebe dersini almış ya da alacak olan öğrencilerin akademik başarılarında matematik dersindeki başarı düzeylerinin ne kadar etkili olabileceğini çoklu zekâ kuramının bileşenleri bağlamında incelemektir.

Araştırmanın amacı da lisans öğreniminde muhasebe dersini ilk defa alan öğrencilerin, ilk ders dönemi sonundaki akademik başarıları üzerinde yine lisans öğrenimleri sırasında almış oldukları matematik dersindeki akademik başarılarının ve çoklu zekâ bileşenlerinden biri olan mantıksal-matematiksel zekâ bileşenlerinin etkisini değerlendirmektir.

5.2. Araştırmanın Önemi

Muhasebe öğretiminde, öğrencilerin akademik başarısını etkileyebilecek hususların neler olduğunun farkında olmak, muhasebe öğretimindeki genel başarı düzeyinin yukarı çekilebilmesinde önemli bir etki sağlayacaktır.

Literatürde bu etkileri araştıran çalışmalar yer almaktadır. Ancak yapılan çalışmalarda belirlenen faktörler içinde dersin matematiksel yönüne ve öğrencilerin bu yöndeki algılarına dair bir değerlendirmeye rastlanılmamıştır. Ayrıca muhasebedeki akademik başarı ile matematik başarısı arasındaki ilişkiyi test eden bu araştırma muhasebe-matematik ikilisine dair yaygın ve yerleşen önyargıyı da masaya yatırmış olması bakımından önemlidir.

5.3. Araştırmanın Kapsamı

Araştırma fizibilitesi bakımından sınırlandırılmıştır. Bu bağlamda lisans düzeyinde ilk defa muhasebe eğitimi almış olan öğrencilerin genel muhasebe dersindeki akademik başarıları ile yine lisans düzeyinde almış oldukları matematik dersindeki akademik başarıları arasındaki ilişki incelenmiştir. Bunun için muhasebe-matematik ilişkisi üzerinde etkili olabileceği düşünülen hâkim çoklu zekâ bileşeninin irdelenmesi suretiyle oluşturulan gruplar yönüyle muhasebe dersindeki akademik başarı ile matematik dersindeki akademik başarı arasındaki ilişkiler sorgulanmıştır.

5.4. Araştırmanın Kısıtları

Gerçekleştirilen araştırmada kesin bir yargıdan söz edebilmek için araştırma anakütle üzerinde uygulanmalıdır. Ancak zaman ve emek kısıtlarından ötürü örnekleme yöntemi tercih edilmiştir.

Araştırmanın bir başka kısıtı ise anketin uygulanma şekliyle ilgilidir. Anket uygulaması, birebir değil sınıflarda toplu olarak gerçekleştirilmiştir. Bu türde uygulama birebir anket uygulamasına göre daha düşük seviyede güvenilirlik düzeyine sahiptir. Buna karşın anketin web üzerinden uygulanması, ölçeğe aykırı cevap verme veya soruyu boş bırakma gibi olasılıkları ortadan kaldırmaktadır.

5.5. Araştırmanın Hipotezleri

Araştırmanın sorusu, öğrencilerin mantıksal-matematiksel zekâ bileşenine yatkınlığının ve matematik dersindeki akademik başarı durumlarının, genel muhasebe dersindeki akademik başarı durumlarını hangi düzeyde etkilediğidir. Bu amaçla ilk olarak aşağıdaki hipotezler test edilmiştir:

H_1 : Öğrencilerin matematik dersinden almış oldukları başarı puanlarında, yatkın oldukları zekâ bileşenine göre anlamlı bir farklılık vardır.

H_2 : Öğrencilerin muhasebe dersinden almış oldukları başarı puanlarında, yatkın oldukları zekâ bileşenine göre anlamlı bir farklılık vardır.

5.6. Araştırmanın Yöntemi

5.6.1. Araştırmanın Evreni ve Örneklem Seçimi

Araştırmanın evrenini, Ondokuz Mayıs Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi (OMÜ İİBF) öğrencilerinden lisans düzeyinde en az bir defa matematik dersi, en az bir defa genel muhasebe dersi almış ve genel muhasebe bilgisi dışında bilgiler sunan maliyet muhasebesi, yönetim muhasebesi gibi muhasebe derslerini henüz almamış olan öğrenciler oluşturmaktadır.

Zaman ve emek kısıtları sebebiyle anakütleye ulaşılması mümkün olmadığından, araştırma örnekleme ile gerçekleştirilmiştir. Örneklem sayısının seçimi anakütle dikkate alınarak, güven aralığı ve hata payına göre belirlenmektedir.

Ana kütle 300 kişiden oluştuğundan, yüzde 95 güven aralığı ve yüzde 5 hata payı altında örneklem hacminin 169; 350 kişiden oluştuğunda ise 183 kişiden oluşması gerekmektedir.

Araştırmanın evrenini oluşturan toplam öğrenci sayısı, bölüm ayrımı gözetmeksizin toplam 332 kişidir. Anketi cevaplandıran katılımcıların toplam sayısı 250, bunlar içinden kullanılabilir olanların sayısı ise 180'dir. 70 katılımcının anket cevapları muhasebe dersini lise dönemlerinde almış olmaları, genel muhasebe bilgisi dışında bilgiler sunan maliyet ve yönetim muhasebesi gibi dersleri almış olmaları gibi nedenlerle uygulanan analizlere dahil edilmemiştir.

Anakütlenin 332 olduğu durumda, yüzde 95 güven aralığı ve yüzde 5 hata payı ile örneklem hacminin 178 olması gerektiği tespit edilmiştir. Buna göre cevaplandırılan anket sayısı, olması gereken örneklem hacminin üzerindedir.

5.6.2. Araştırma Verilerini Toplama Yöntemi

Veriler anket yöntemi ile toplanmış olup anket uygulaması uygulayıcı gözetiminde, web üzerinden gerçekleştirilmiştir. Anketin web üzerinden uygulanması, soruların hatalı cevaplanmasını ya da boş bırakılmasını önlediğinden, ayrıca uygulaması ve verilerin takibi açısından daha olduğundan bu yöntem tercih edilmiştir.

5.7. Araştırmanın Bulguları

5.7.1. Betimsel Bulgular

Betimsel bulgular, ankete katılan gözlemlerin bireysel farklılıklarını ortaya koymak için sorulmuş olan demografik sorular ile sağlanmıştır. Elde edilen bulgular ise aşağıdaki gibidir:

Tablo 2. Demografik Değişkenlerin Frekans ve Yüzde Analizleri

Değişken		Frekans	Yüzde
Ortaöğretim Öğrenim Alanı			
	Eşit ağırlık	155	86,1
	Diğer	25	13,9
Mezun Olunan Ortaöğretim türü			
	Anadolu Lisesi	149	82,8
	Meslek Lisesi	26	14,4
	Diğerleri	5	2,8
Gözlemlerin Üniversiteye Giriş Yılı			
	2015 Girişliler	113	62,8
	2016 Girişliler	67	37,2
Öğrenim Görülen Lisans Programı			
	İşletme	40	22,2
	İktisat	86	47,8
	Uluslararası Ticaret ve Lojistik	54	30,0
	Toplam	180	

Tablo 2 incelendiğinde;

- İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi bölümlerinin “eşit ağırlık” alanından öğrenci alması nedeniyle gözlemlerin de birçoğunun ilgili alanda lise eğitimi aldıkları gözlenmiştir.
- Gözlemlerin mezun oldukları lise türünde ise anadolu liselerinden mezun olan öğrencilerin daha fazla olduğu gözlenmiştir.
- Gözlemlerin üniversiteye giriş yılları başarı sıralamalarının yıllar itibariyle farklılaşması açısından önem arz etmektedir. Seçilen örneklem gereği 2015 yılında üniversite eğitimine başlayan öğrencilerin daha fazla olduğu gözlenmiştir.
- Araştırma anakütlesi uygulama yapılan fakülte bünyesinde hem muhasebe hem de matematik derisi alan bölümlerden oluşmaktadır. Araştırmaya katılan gözlemlerin İktisat bölümünde daha fazla olmasının nedeni İşletme bölümü öğrencilerinin matematik derslerini ikinci sınıfta almalarıdır. Bu nedenle iktisat bölümünde hem birinci sınıflar hem de ikinci sınıflar anakütleyle dahil edilmiş ve seçilen örnekleme de daha fazla katılım sağlamışlardır.

5.7.2. İstatistiki Bulgular

İstatistiki bulgularda öğrencilerin muhasebe başarılarını etkileyen faktörleri ortaya koymak amacıyla matematik dersindeki akademik başarılarının ve mantıksal-matematiksel zekâ bileşenine olan yatkınlıklarının muhasebe dersindeki akademik başarılarını yordama gücü test edilmiştir. Ayrıca çoklu zekâ kuramına göre tespit edilen, yatkın oldukları zekâ bileşeni bakımından oluşan gruplar arasında muhasebe ve matematik başarısı açısından anlamlı bir farklılık olup olmadığı araştırılmıştır.

5.7.2.1. Muhasebe ve Matematik Dersindeki Akademik Başarının Öğrencilerin Yatkın Oldukları Zekâ Bileşenleri ile İlişisine Yönelik Varyans Analizleri

Öğrencilerin yatkın oldukları zekâ bileşenlerine göre oluşturulan grupların matematik ve muhasebe derslerindeki başarıları açısından farklılık olup olmadığı istatistiki olarak test edilmiştir. Matematik dersindeki başarı puanları normal dağılım göstermediğinden “Kruskal Wallis-H Testi” uygulanırken, muhasebe dersindeki başarı puanları normal dağılım göstermesi sebebiyle “ANOVA Testi” uygulanmıştır. Araştırmanın ilişki testlerine yönelik hipotezleri aşağıdaki gibidir:

H_1 : Öğrencilerin matematik dersinden almış oldukları başarı puanlarında, yatkın oldukları zekâ bileşenine göre anlamlı bir farklılık vardır.

H_2 : Öğrencilerin muhasebe dersinden almış oldukları başarı puanlarında, yatkın oldukları zekâ bileşenine göre anlamlı bir farklılık vardır.

Gerçekleştirilen analiz sonucunda yukarıdaki hipoteze ilişkin sonuçlar Tablo 3’te verilmiştir:

Tablo 3. Öğrencilerin Matematik Dersinden Almış Oldukları Başarı Puanlarında, Yatkın Oldukları Zekâ Bileşenleri ile İlişisine Yönelik Hipotez Test Sonuçları

Alternatif Hipotez	Anlamlılık Değeri (Sig.) (P)
H_1 : Öğrencilerin matematik dersinden almış oldukları başarı puanlarında, yatkın oldukları zekâ bileşenine göre anlamlı bir farklılık vardır.	0,143
H_2 : Öğrencilerin muhasebe dersinden almış oldukları başarı puanlarında, yatkın oldukları zekâ bileşenine göre anlamlı bir farklılık vardır.	0,937

Tablo 3’teki hipotez testi sonucuna göre:

- Öğrencilerin matematik dersinden almış oldukları başarı puanlarında, yatkın oldukları zekâ bileşenine göre anlamlı bir farklılık yoktur.
- Öğrencilerin muhasebe dersinden almış oldukları başarı puanlarında, yatkın oldukları zekâ bileşenine göre anlamlı bir farklılık yoktur.

Özetle, öğrencilerin yatkın oldukları zekâ türleri açısından matematik ve muhasebe başarısı yönünden herhangi bir farklılık ortaya çıkmamıştır.,

5.7.2.2. Muhasebe Dersindeki Akademik Başarıda Matematik Dersi Başarı Puanının ve Mantıksal-Matematiksel Zekâ Bileşenine Yatkınlığın Yordama Gücünü Belirlemeye Yönelik Lojistik Regresyon Analizi

Oluşturulan regresyon modelinde seçilen bağımsız değişkenlerin muhasebe başarısı üzerindeki yordama gücünün ölçülmesi amaçlandığından ve bağımlı değişkenin dersi geçme veya kalma durumlarına göre iki kategoriden oluşmasından dolayı, istatistiki analiz için lojistik regresyon yöntemi tercih edilmiştir.

Bağımsız değişkenler olarak modele eklenen öğrencilerin matematik başarı puanları ve mantıksal-matematiksel zekâ bileşenine yatkınlıklarını gösteren puanları sürekli verilerdir.

Tablo 4. Tekrarlama Geçmişi

	-2 Log likelihood	Katsayılar
		Sabit
1	240.572	.444
2	240.569	.452
3	240.569	.452

Tekrarlama geçmişi gösteren Tablo 4'te -2 Log likelihood (-2ll) değerinin en ideal değeri aynı zamanda en küçük değer olan "0" değeridir. -2ll değerinin "0" olduğu durumda modelin mükemmel bir uyuma sahip olduğu anlaşılmaktadır. Lojistik regresyon yönteminde ilk tekrarlama geçmişi tablosu sadece sabit dikkate alınarak ortaya çıkmaktadır. Aynı zamanda birinci değer modelde sadece sabiti dikkate alarak ortaya çıkan değer olup, sonrasında ortaya çıkan değerler bağımsız değişkenin modele eklenmesi ile oluşan değerlerdir.

Kurulmuş olan modelde -2ll değeri oldukça yüksek çıkmıştır. Tablo 4 sadece sabit katsayı üzerinden bir sonuç çıkartması sebebi ile modelin anlamlılığı ile ilgili kesin bir yorum yapılması için diğer tabloların ve sonuçların da incelenmesi gerekmektedir.

Tablo 5. Başlangıç Tahmini

	Tahmin		
	Kaldı	Geçti	Yüzde Değeri
Kaldı	0	70	.0
Geçti	0	110	100.0
Toplam Yüzde Değeri			61.1

Lojistik regresyon yönteminin uygulanmasında kullanılan program, ilk olarak daha fazla sayıda olması sebebi ile tüm verilerin “geçti” kategorisine ait olduğu varsayımına göre bir sınıflandırma yapmaktadır. Bu sınıflandırmaya göre tahmin yüzdesi yüzde 61,1 olarak bulunmuştur. Dolayısıyla öğrencilerin yüzde 61,1 kadarının dersten geçtiğini yüzde 38,9 kadarının ise dersten kaldığı ifade edilebilir. Bağımsız değişkenlerin bağımlı değişken üzerindeki etkisi göz önüne alınarak yapılan tahmin ile karşılaştırılabilirliği adına bu tabloya yer verilmiştir.

Tablo 6. Sadece Sabitin Yer Aldığı Denklem Tablosu

	B	S.E.	Wald	df	Sig.	Exp(B)
Sabit	.452	.153	8.739	1	.003	1.571

Tablo 6’da başlangıç modelini yani sadece sabitin yer aldığı modeli oluşturan sabit terim (B), sabit terime ilişkin standart hata (S.E), değişkenin anlamlılığını test eden Wald istatistiği, Wald istatistiğinin serbestlik derecesi ve anlamlılık düzeyi ile Exp(B) yani üstel lojistik regresyon katsayısı yer almaktadır.

Tablo 6’da ortaya çıkan değerler sonucunda Wald istatistiğinin p değerine bakıldığında 0,05 değerinden küçük olduğundan anlamlı olduğu anlaşılmaktadır. Exp (B) değerinin 1’den büyük olması ise pozitif yönlü bir ilişkinin varlığını göstermektedir.

Tablo 7. Denklemde Yer Almayan Değişkenler Tablosu

Değişkenler	Skor	df	Sig.
MatBP	8.025	1	.005
Man.-Mat. Zekâ	2.494	1	.114
Toplam İstatistikler	12.697	2	.002

Tablo 7’de skor bölümü, değişkenlerin her birinin modele anlamlı katkı yapıp yapmadıklarını gösteren ROA katsayısını göstermektedir. Ayrıca sadece sabit üzerinden oluşturulan başlangıç modelinin yer aldığı tablodan farklı olarak bağımsız değişkenlerin yer aldığı tablodur. ROA katsayılarının P değerleri hangi bağımsız değişkenlerin modele katkı yaptığını, hangilerinin ise katkı yapmadığını göstermektedir.

Tablo-7’de ortaya çıkan sonuçlara göre p değerinin 0,05’ ten küçük veya eşit olmasından dolayı yalnızca matematik başarı puanı (MatBP) modele anlamlı katkı yapmaktadır. Mantıksal-matematiksel zekâ (Man.-Mat. Zekâ) bileşenine yakınlığı gösteren değişken ise modele herhangi bir katkı sağlamamaktadır. Toplam bölümünden elde edilen sonuçlar ise p değeri 0,05 değerinden küçük olduğu için bu değişkenlerden bir ya da birkaçının modele eklenmesi ile modelin yordama gücünün değişebileceği sonucunu göstermektedir.

Tablo 8. Omnibus Testi Tablosu

	Ki Kare	df	Sig.
Adım	13.077	2	.001
Blok	13.077	2	.001
Model	13.077	2	.001

Tablo 8’de yer alan Ki-Kare değeri ile Tablo 4’te sadece sabit üzerinden hesaplanarak verilmiş olan sadece sabit dikkate alınarak hesaplanan -2ll değerinde, bağımsız değişkenlerin de eklenmesi ile ortaya çıkan fark gösterilmektedir. Buradaki p değeri 0.05 değerinden küçük olduğundan bağımlı değişken ile bağımsız değişkenlerin kombinasyonu arasında bir ilişkinin varlığından bahsedilebilir. Aynı zamanda p değerine bakılarak başlangıçta ortaya çıkan sadece sabitin yer aldığı model ile buradan ortaya çıkacak olan, amaçlanan model arasında anlamlı bir fark olduğundan söz edilebilir.

Tablo 9. Tüm Değişkenlerin Yer Aldığı Model Özeti

-2 Log likelihood	Cox & Snell R²	Nagelkerke R²
227.493	.070	.095

Tablo 9’da -2ll değerinin bağımsız değişkenler eklendiğinde ortaya çıkan son değeri görülmektedir. Burada yer alan Cox&Snell R² değeri ile Nagelkerke R² değeri modelin kurulmasında amaçlanan bağımsız değişkenlerin bağımlı değişkenin ne kadarlık bir kısmını açıkladığını göstermektedir. Literatürde genel itibari ile yüksek çıkmasından dolayı ve bu tip modellerde genellikle bağımsız değişkenlerin bağımlı değişken üzerindeki etkisinin yüksek çıkması beklentisinin olması sebebi ile Nagelkerke değeri kullanılmaktadır. Ancak bu çalışmada her ikisi dikkate alınarak yorum yapılabilir. Çünkü etkileme düzeylerinde farklılık olsa da her iki değer de oldukça düşük değerlerdir.

Ortaya çıkan değerler incelendiğinde; kişinin matematik başarı puanının ve mantıksal-matematiksel zekâ bileşeninin muhasebe başarısı üzerindeki etkisinin yüzde 7 veya yüzde 9,5 olduğu sonucuna ulaşılabilir. Bir başka ifade ile seçilen bağımsız değişkenlerin sabit ile bağımlı değişkendeki varyansın yüzde 7’sini ya da yüzde 9,5’ini açıkladığı ifade edilebilir.

Oluşturulan model kapsamında ortaya konan istatistiki sonuçlara göre matematik başarı puanının muhasebe dersinden geçme ya da kalma durumuna çok düşük düzeyde bir etkisinin olduğundan söz edilebilir. Diğer bağımsız değişken olan mantıksal-matematiksel zekâ bileşeninin modelde anlamlı gözükmemesinden dolayı bu değişkenin muhasebe başarısı üzerinde etkisinin olmadığından bahsedilebilir. Bu sonuca göre aynı zamanda modelde yer almayan diğer tüm değişkenlerce muhasebe başarısının yüzde 93,0 veya yüzde 90,5 düzeyinde etkilendiğini yani modele eklenmeyen diğer değişkenlerin muhasebe başarısı üzerinde matematik başarı puanından çok daha üst düzeyde bir etkiye sahip olduğu sonucuna ulaşılabilir. Dolayısıyla bu modele göre matematik başarısının muhasebe başarısı üzerindeki etkisinin çok düşük düzeyde olduğundan ve muhasebe başarısı için diğer faktörlerin üzerinde çok daha fazla durulması gerektiği savunulabilir.

Tablo 10. Hosmer ve Lemeshow Testi Tablosu

Ki Kare	df	Sig.
4.145	8	.844

Modelin bütünüyle uyumunu gösteren tabloda ortaya çıkan p değeri 0,05'ten büyük olması dolayısı ile model-veri uyumunun yeterli düzeyde olduğundan bahsedilebilir. Bir diğer ifade ile model tahmininin gözlenen değerlerden farklı olmadığı, yani aralarında anlamlı bir farklılık olmadığı ifade edilebilir. Dolayısı ile kurulan model ile veriler arasında kabul edilebilir bir uyum vardır ve model anlamlıdır.

Tablo 11. Hosmer ve Lemeshow Testi Olasılık Tablosu

Kaldı		Geçti		Toplam
Gözlemlenen	Beklenen	Gözlemlenen	Beklenen	
10	11.644	8	6.356	18
11	9.210	7	8.790	18
8	8.402	10	9.598	18
6	7.746	12	10.254	18
7	7.158	11	10.842	18
8	6.616	10	11.384	18
8	5.987	10	12.013	18
4	5.260	14	12.740	18
5	4.518	13	13.482	18
3	3.459	15	14.541	18

Tablo 11'de birtakım istatistiki işlemler sonucu yapılan tahminlerin ne düzeyde tutarlı olduğu ortaya çıkmaktadır. Gözlemlenen reel değerler ile beklenen tahmini değerler arasında çok büyük farklılığın olmadığını ve modelin bu noktada da anlamlı olduğunu savunabiliriz.

Tablo 12. Tüm Değişkenlerin Dikkate Alındığı Sınıflandırma Tablosu

	Muhasebe Başarı Durumu Tahmini		
	Kaldı	Geçti	Yüzdesel İfade
Kaldı	18	52	25.7
Geçti	12	98	89.1
Toplam Yüzde			64.4

Tablo 12’de kurulan model ile öğrencilerin muhasebe başarı durumlarının ne kadarının doğru tahmin edilebildiği gözlenmektedir. Buradan çıkan sonuca göre öğrencilerin muhasebe başarı durumları yüzde 64,4 oranında doğru olarak tahmin edilebilmiştir. Bu oran düşük olarak kabul edilebilir. Tablo-5’te çıkan yüzde 61,1 sonucuna göre bir iyileşme görülse de oransal olarak başarılı bir tahmin gerçekleşmediği ifade edilebilir. Bu durumun en büyük sebebi ise bağımsız değişkenlerin bağımlı değişkeni etkileme yüzdesinin düşük olmasıdır.

Tablo 13. Denklemden Yer Alan Değişkenler Tablosu

	B	S.E.	Wald	df	Sig.	Exp(B)
MatBP	.033	.011	9.540	1	.002	1.034
Man.-Mat. Zekâ	-.054	.025	4.764	1	.029	.947
Sabit	-.209	.733	.081	1	.776	.812

Tablo 13’te hangi bağımsız değişkenlerin muhasebe başarı durumunu ortaya çıkartan modele nasıl bir etki yaptığının anlaşılabilmesi açısından sonuçlar gösterilmektedir. Buradaki “B” değerleri bağımsız değişkenlerin katsayılarını göstermektedir. “p” değerleri değişkenlerin modele anlamlı bir katkı sağlayıp sağlamadığını göstermekte ve bu değer 0.05 değerinden küçük veya 0,05 değerine eşit olması durumunda değişkenin modele anlamlı bir katkı yaptığı sonucunu ifade etmektedir. Exp(B) değeri ise bağımsız değişkenin hangi kategoriye etki ettiğini ve etki büyüklüğünü gösterir. Bu değere göre değerlendirme yapılırken bağımsız değişkenlerin sahip oldukları Exp(B) değerinin 1’den büyük ya da küçük olması önemlidir. Eğer 1’den büyük ise “1” değeri alan kategorinin 1’den küçük ise “0” değeri alan kategorinin etki büyüklüğünü artırır. Yani değer eğer 1’den büyük ise “geçti” kategorisinin, 1’den küçük ise “kaldı” kategorisinin etki büyüklüğünü arttıracaktır.

Tablo 13’ten elde edilen sonuçlara göre, p değerleri incelendiğinde matematik başarı puanının (MatBP) değeri 0.05’ten küçük olduğundan dolayı modele anlamlı katkı yapmaktadır. Mantıksal-matematiksel zekâ bileşenine olan yatkınlığın ise p değeri 0.05 değerinden büyük olduğundan modele anlamlı bir katkısı yoktur. Exp(B) değerlerine göre değerlendirme yapılacak olursa MatBP’ nin Exp(B) değeri 1’den büyük olduğundan MatBP’de meydana gelen 1 birimlik artış muhasebe dersini geçme durumuna yüzde 3,4’lük $((1-1,034).100)$ bir artış olarak etki eder. Mantıksal-Matematiksel Zekâ’nın Exp(B) değeri incelendiğinde 1’den küçük olduğu görülmektedir. Bu sebeple bu kategorideki 1 birimlik artış muhasebe dersinden kalma durumuna yüzde 5,3’lük bir artış olarak etki eder.

Elde edilen istatistik bulgular öğrencilerin matematik başarı puanının ve mantıksal-matematiksel zekâ bileşenine yatkınlığın muhasebe başarı durumuna etkisini ölçmek amacı ile kullanılmış olan modelin anlamlı olduğunu göstermektedir. Ancak bu anlamlılık yalnızca matematik başarı puanı ile elde edilmiştir. Diğer bağımsız değişkenin sonucu anlamlı olarak etkilemediği ortaya çıkmış olup bu faktörün muhasebe başarısı üzerinde herhangi bir etkisinin olmadığı sonucuna ulaşılabilir. Matematik başarı puanı ise muhasebe başarısını etkilemesine rağmen bu etki oldukça düşüktür. Matematik başarı puanı muhasebe başarı durumunu yüzde 7 ve yüzde 9,5 aralığında bir yüzde ile etkilemekte olup bu oranın oldukça düşük

bir oran olduğu savunulabilir. Dolayısıyla ortaya konan bu model ile matematiğin muhasebe başarısı üzerindeki etkisinin çok düşük düzeyde olmak kaydı ile var olduğu söylenebilir. Ancak diğer faktörler göz önüne alındığında muhasebe dersinde başarı sağlayabilmek için öncelikli olarak dersin matematiksel olmasından ziyade başarıya etki edebilecek diğer faktörlerin üzerinde durulması gerekmektedir.

6. SONUÇ

Araştırmada, öğrencilerin muhasebe dersindeki akademik başarılarında, matematik dersindeki akademik başarı durumlarının ve mantıksal-matematiksel zekâ bileşenine yatkınlıklarının etkili olup olmadığı sorusuna yanıt aranmıştır.

Araştırma sorusu kapsamında öncelikle, öğrencilerin yatkın oldukları çoklu zekâ bileşenlerine göre oluşturulan grupların muhasebe ve matematik dersindeki akademik başarı durumları arasında anlamlı bir farklılığın olup olmadığı ANOVA ve Kruskal Wallis varyans analizleri ile test edilmiştir.

Gerçekleştirilen varyans analizleri sonucunda oluşan gruplar arasında; **muhasebe ve matematik başarısı yönünden anlamlı bir farklılık olmadığı** tespit edilmiştir.

Çoklu zekâ kuramı ile öğrencilerin zekâ bileşeni bakımından yatkınlıkları incelendiğinde ise;

- Öğrencilerin genel olarak, bedensel-kinestetik, kişilerarası (sosyal) ve müzikal zekâ bileşenlerine yatkın oldukları tespit edilmiştir.
- Mantıksal-matematiksel zekâ bileşenine yatkın olan öğrenciler ise toplam sayının yaklaşık olarak yüzde 8,5'ini oluşturmaktadır. Mantıksal-matematiksel zekâ bileşenine yatkın olan öğrencilerin ortalama matematik başarı puanları, ortalama muhasebe başarı puanları dikkate alındığında görece daha yüksektir.
- Mantıksal-matematiksel zekâ bileşenine yatkın olan öğrencilerin, matematik dersindeki başarı puanlarının ortalaması 64,9 iken, muhasebe dersindeki başarı puanlarının ortalaması 51,7'dir. Ortaya çıkan sonuç, matematik dersindeki başarı düzeyleri yüksek olan öğrencilerin muhasebe dersindeki başarılarının daha düşük olabileceğini göstermektedir.
- Ayrıca mantıksal-matematiksel zekâ bileşenine yatkın olma durumunun, muhasebe başarısına etki düzeyinin, matematik başarısına etki düzeyinden daha düşük olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Araştırmada son olarak mantıksal-matematiksel zekâ bileşenine olan yatkınlık ve matematik dersindeki akademik başarıdan oluşan bağımsız değişkenlerin, bağımlı değişken olan muhasebe dersindeki akademik başarı üzerindeki yordama gücü ele alınmıştır. Bunun için lojistik regresyon analizi yapılmıştır.

Lojistik regresyon analizi uygulanan modelin sonuçlarına göre;

- Mantıksal-matematiksel zekâ bileşenine yatkınlık düzeyinin, muhasebe dersinin akademik başarısını tahmin edebilmeye herhangi bir etkisi **olmadığı** sonucuna ulaşılmıştır.
- Model içerisindeki bir diğer bağımsız değişken olan matematik dersindeki akademik başarı puanı ise yüzde 7-yüzde 9,5 gibi düşük bir oran aralığında etkili olmaktadır.

Tüm bu bulgular sonucunda; öğrencilerin mantıksal-matematiksel zekâ bileşenine yatkın olmalarının ve matematik dersindeki akademik başarılarının, muhasebe dersindeki akademik başarıları üzerinde bir tahmin gücünün bulunmadığı tespit edilmiştir. Buna göre, iddia olunduğu gibi;

- **Muhasebe dersinde akademik yönden başarılı olabilmek için, matematik dersinde başarılı olma gibi bir önyargıya veya koşula sahip olmaya gerek yoktur.**
- **Muhasebe dersindeki akademik başarı üzerinde mantıksal-matematiksel zekâ bileşenine sahip olmanın istatistiksel olarak olumlu veya olumsuz bir etkisi söz konusu değildir.**

Veri koşullar altında, elde edilen sonuçlar; mantıksal-matematiksel zekâ bileşeni görece düşük olan ve matematik dersinden başarısız olan öğrencilerin de mantıksal-matematiksel zekâ bileşeni yüksek olan öğrenciler gibi muhasebe dersinde aynı düzeyde akademik başarı sağlayabilecekleri hususunu ortaya koymuştur.

KAYNAKÇA

- Ahvan, Y. R., Pour, H. Z. (2016). The Correlation of Multiple Intelligences For The Achievements Of Secondary Students. *Educational Research and Reviews*. 11 (4), 141-145.
- Armstrong, T. (2009). *Multiple Intelligences In The Classroom*. Virginia: Alexandria.
- Ay, M. (2011). **Öğrencilerin muhasebe derslerinde yaşadıkları anlama zorlukları ve nedenleri üzerine bir araştırma**. *Selçuk Üniversitesi Ahmet Keleşoğlu Eğitim Fakültesi Dergisi*, 31, 263-277.
- Bernardi, R. A. & Bean, D. F. (1999). Preparer versus user introductory sequence: The impact on performance in intermediate accounting I. *Journal of Accounting Education*, 17 (3), 141-158.
- Bora Kılınçarslan, T., Poroy Arsoy, A., Özdemir, E. (2019). Çoklu Zekâ Kuramı Bağlamında Muhasebe Dersindeki Başarımın Değerlendirilmesi. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*. 56, 129-140.
- Buckless, F. A., Lipe, M. G., Ravenscroft, S. P. (1991). Do gender effects on accounting course performance persist after controlling for general academic aptitude. *Issues in Accounting Education*. 6 (2), 248-261.
- Chan, D. S. & Leung, R. K. (1990). An Insight into the Relationship Between Selection and Academic Performance of Accountancy Students. *In Proceedeings from Second Annual Hong Kong Conference of Accounting Education*. 353-359.
- Dubois, P. H. (1970). *A history of psychological testing*. Boston: Allyn & Bacon.
- Dubois, P. H. (1972). *Increase in educational opportunity through measurement. Proceedings of the 1971 Invitational Conference on Testing Problems*. Princeton, NJ: Educational Testing Service.
- Eskew, R. K. & Faley, R. H. (1988). Some Determinants of Student Performance in the First College-Level Financial Accounting Course. *The Accounting Review*. LX111(1), 137-147.
- Eyyam, R., Meneviş, İ., Doğruer, N. (2010). Çoklu Zekâ ve Akademik Başarı Arasındaki İlişki. *International Conference on New Trends in Education and Their Implications*. 916-919.
- Farley, A. A. & Ramsay, A. L. (1988). Student Performance in the First Year Tertiary Accounting Courses and Its Relationship to Secondary Accounting Education. *Accountin and Finance*. 28 (1), 29-44.
- Gardner, H. (1983). *Frames of mind*. New York: Basic Books.
- Gardner, H. (1999). *Intelligence Reframed: Multiple Intelligence fort the 21. Century*. Basic Books.
- Gardner, H. (2004). *Zihin Çerçevesleri Çoklu Zekâ Kuramı*. Ebru Kılıç (çev.). Melisa Matbaacılık
- Gardner, H. (2006). *Multiple Intelligences New Horizons*. Basic Books.
- Gardner, H. (2009). Çoklu Zekâ Kuramı Yaratıcılık-Gelecek İçin Beş Akıl (çev.). *Birinci Uluslararası Yaşayan Kuramcılar Konferansı*. Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi, Burdur.
- Gardner, H. (2013). Çoklu Zekâ Yeni Ufuklar. Asiye Hekimoğlu Gül (çev.). Optimist Yayınları.
- Garkaz, M., Bahman, B., Esmali, H. (2011). Factors affecting accounting students' performance : The case of students at the Islamic Azad University. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 29, 122-128.
- Gul, F. A. & Fong, S. C. C. (1993). Predicting Success for Introductory Accounting Students: Some Further Hong Kong Evidence. *Accountin Education*. 2 (1), 33-41.
- Gürel, E. ve Tat, M. (2010). Çoklu Zekâ Kuramı: Tekli Zekâ Anlayışından Çoklu Zekâ Yaklaşımına. *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*.3, 336-356.
- İkiz, F. E., Savi Çakar, F. (2010). İlköğretim İkinci Kademe Öğrencilerinin Çoklu Zekâ Alanları ve Akademik Başarıları Arasındaki İlişki. *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. 2 (3), 83-92.
- Jansen, J. & Villiers, C. (2016). Determinants of Student Performance in an Accounting Degree Programme. *South African Journal of Accounting Research*. 30 (1), 1-28.

- Kandeel, R. A. A. (2016). Multiple Intelligences Patterns of Students at King Saud University and Its Relationship with Mathematics' Achievement. *Journal of Education and Learning*. 5 (3), 94-106.
- Kaplan, M. R. & Saccuzzo, P. D. (2013). *Psychological Testing: Principles, Applications and Issues*. USA: Wadsworth Publishing.
- Keef, S. P. (1992). The effect of prior accounting education: some evidence from New Zealand", *Accounting Education: An International Journal*, 1 (1), 63 – 68.
- Kızıllı, C., Çelik, İ. E., Akman, V., Danışman, D. (2015). Muhasebe dersini ilk kez alan öğrencilerin başarısına etki eden faktörlerin tespiti: Yalova Üniversitesi'nde bir uygulama. *İşletme Bilimi Dergisi*, 3 (2).
- Kurt, M., Çinici A., Demir, Y. (2011). Dokuzuncu Sınıf Öğrencilerinin Çoklu Zekâ Kuramına Göre Zekâ Alanları ile Biyoloji Dersine Yönelik Akademik Başarıları ve Cinsiyetleri Arasındaki İlişkinin İncelenmesi. *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü Dergisi*. 3, 51-68.
- McClelland, A. & Kruger, P. (1993). *An Investigation of the Subsequent Performance in Tertiary Studies of Students Admitted Through the Queensland Tertiary Admissions Centre in 1989-1990*. Canberra, Australia: Australian Government Publishing Service.
- Mostafa, M. M. & Zheng, L. (2008). Factors associated with student performance in advanced accounting and auditing: An empirical study in a public university. *Accounting Research Journal*. 21 (1), 16-32. doi: 10.1108/10309610810891328.
- Muğan, C. Ş. ve Akman, N. H. (2004). Muhasebe Eğitiminde Öğretim ve Öğrenim Yöntemleri İle Ders Başarısı Arasındaki İlişki; Pilot Çalışma. *XXIII. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu*. Antalya: İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü.
- Papageorgiou, K. & Halabi, A. K. (2014). Factors contributing toward student performance in a distance education accounting degree. *Meditari Accountancy Research*. 22 (2), 211-223.
- Rohde, F. H. & Kavanagh, M. (1996). Performance in first year university accounting: quantifying the advantage of secondary school accounting. *Accounting and Finance*, 36 (2), 275 – 285.
- Saban, A. (2005). Çoklu Zekâ Teorisi ve Eğitim. Nobel Basımevi.
- Schroeder, N. W. (1986). Previous accounting education and college-level accounting exam performance. *Issues in Accounting Education*, 4 (1), 31-47.
- Shah, C. J., Sanisara, M., Mehta, H. B., Vaghela, H. M. (2014). The Relationship Between Emotional Intelligence And Academic Achievement in Medical Undergraduate. *International Journal of Research in Medical Sciences*. 2 (1), 59-61.
- Sternberg, R. J. (2003). *Wisdom, Intelligence and Creativity Synthesized*. Cambridge University Press.
- Tho, L. M. (1994). Some evidence on the determinants of student performance in the University of Malaya Introductory Accounting Course. *Accounting Education: An International Journal*, 3 (4), 331 – 340.
- Uyar, A. ve Güngörmüş, A. H. (2011). Factor Associated with Student Performance in Financial Accounting Course. *European Journal of Economic and Political Studies*. 4 (2), 139-154.
- Varıcı, İ. ve Bulut, E. (2015). Muhasebe dersine yönelik endişeler ve tutumlar: Samsun Ondokuzmayıs Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi örneği. *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 19 (3), 293-314.
- Viviani, N. (1990). *The Review of Tertiary Entrance in Queensland 1990*. Report Submitted to the Minister for Education. Brisbane, Australia: Queensland Dept of Education.
- Volmer, F. G. (1993). Effect of graphical presentations on insights into a company's financial position - an innovative educational approach to communicating financial information in financial reporting: a reply. *Accounting Education*, 2(4), 311-312.

MUHASEBE MANİPÜLASYONLARINDA YAPAY SİNİR AĞLARININ ÖNEMİ VE BİR UYGULAMA*

Doç. Dr. Suat KARA**

Pelin ÖZCAN***

Makale Gönderim Tarihi : 10/12/2019 / Kabul Tarihi : 04/05/2020

Makale Türü: Araştırma

ÖZ

2000’li yılların başında yaşanan Enron, Xerox, WorldCom, Parmalat gibi muhasebe skandalları finansal piyasalara ve bağımsız denetime olan güveni sarsmasıyla birlikte, diğer yandan muhasebe manipülasyonu kavramının önemini daha da artırmıştır. Bu sebeple, finansal tablo bilgi kullanıcıları için gerek bağımsız denetimler gerekse birtakım tahmin yöntemleri ile muhasebe manipülasyonun yapıp yapılmadığının tespit edilmesi çok büyük önem taşır hale gelmiştir. Literatürde bu konuyla ilgili çok sayıda çalışma yapılmış ve bu çalışmalarda çoğunlukla muhasebe manipülasyonu tahmin yöntemleri ve modelleri irdelenmiştir.

Bu çalışmanın amacı, tahmin modellerinden Beneish modeli ile finansal tablo verilerini kullanarak BIST’te işlem gören imalat sektörü şirketlerinin manipülasyon yapıp yapmadıklarını tahmin etmek, bu tahminlerin doğruluğunu yapay sinir ağları ile test ederek literatüre katkıda bulunmaktır. Ayrıca, referans bir çalışmada (SAK) kullanılan Beneish modeli hesaplaması kullanılarak da imalat sektörü verileri ile manipülasyon yapıp yapılmadığını tahmin etmek ve yapay sinir ağları ile test ederek Beneish modeli ile karşılaştırılması amaçlanmaktadır. Çalışmanın bir diğer amacı ise, finansal bilgi kullanıcılarının bu yöntemi kullanmaları ile zamandan tasarruf etmelerini sağlamaktır.

Bu bağlamda, BIST’te işlem gören imalat sektörü şirketlerinden 155’inin 2013-2017 yılları arasında raporlanan finansal tabloları Beneish modelinde bulunan 8 adet bağımsız değişken ile hesaplanmış, bu

* Bu makale Balıkesir Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı Muhasebe ve Finansman Yüksek Lisans Programında 2019 yılında hazırlanmış olan, “Muhasebe Manipülasyonlarında Yapay Sinir Ağlarının Önemi ve Bir Örnek Uygulama” başlıklı tezden üretilmiştir.

** Balıkesir Üniversitesi, İ.İ.B.F.-Uluslararası Ticaret ve Lojistik Bölümü, Uluslararası Finansman A.B.D. suatkara@balikesir.edu.tr, ORCID: 0000-0001-7818-2551,

*** Balıkesir Üniversitesi, SBE, İşletme Anabilim Dalı Doktora Öğrencisi, pbekret@outlook.com.tr ORCID: 0000-0002-6507-9763

değişkenler yoluyla Mi ve Zi değerleri hesaplanarak manipülatör olan veya olmayan şirketler tahmin edilmiştir. Yapılan bu tahminler yapay sinir ağları ile test edilerek sınıflandırmanın doğruluğu tespit edilmeye çalışılmıştır. Uygulanan test sonucunda, yapay sinir ağlarının test setinde bulunan şirketler için Beneish modeli ve SAK ile manipülatör ya da değil olarak yapılan sınıflandırmanın %100 doğru olduğu tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe Manipülasyonu, Beneish Modeli, Yapay Sinir Ağı.

IMPORTANCE OF ARTIFICIAL NEURAL NETWORKS IN ACCOUNTING MANIPULATIONS AND AN APPLICATION

ABSTRACT

When accounting scandals such as Enron, Xerox, WorldCom, and Parmalat, which were experienced in the early 2000s, they discredited the trust in financial markets and independent auditing, on the other hand, the importance of accounting manipulation concept was more increased. For this reason, it is of great importance to determine whether accounting manipulations are carried out either by independent audits or by some estimation methods for financial statement information users. Numerous studies on this subject have been done in the literature and accounting manipulation estimation methods and models have been mostly examined in these studies.

This study aims to estimate whether manufacturing companies traded in BIST are manipulating using the Beneish model, one of the prediction models, and to contribute to the literature by testing the accuracy of these estimates with artificial neural networks. Besides, the Beneish model calculation used in a reference study (SAK) is used to estimate whether manipulation is performed with manufacturing data and to compare it with the Beneish model by testing with artificial neural networks. Another purpose of this study is to provide users of financial information to save time by using this method.

In this context, the financial statements of 155 of the manufacturing companies listed in the BIST between 2013 and 2017 were calculated with 8 independent variables in the Beneish model and Mi and Zi values were calculated by using these variables to estimate the manipulator or non-manipulator companies. These predictions were tested with artificial neural networks to determine the accuracy of the classification. As a result of the applied test, it was determined that the classification made by the Beneish model and SAK as a manipulator or not for companies in the test set of artificial neural networks was 100% accurate.

Keywords: Accounting Manipulation, Beneish Model, Artificial Neural Networks

1. GİRİŞ

Değişen ve gelişen teknoloji, hemen hemen her konuda uluslararasıdaki perdeyi kaldırmasının yanı sıra, ülkeler arasındaki ekonomik etkileşimlerin de artmasına sebep olmuştur. Bu durum, ekonomik enstrümanların sayısını da artırmıştır. Gelişen sermaye piyasası, ülkeler arasında finansman ihtiyacının artması ve karşılıklı yatırım kararlarının alınması gibi pozitif sonuçlara sebep olmuştur. Ulusal ya da uluslararası olması önemli olmaksızın reel sektörde şirketlerin finansman ihtiyacının karşılanması ya da şirketlere yatırım yapılması kararının verilmesi, ilgili şirketlerin finansal durumlarının doğru ve eksiksiz tespit edilebilmesinden geçmektedir. Şirketlerin finansal durumlarının tespiti, şirketlerin muhasebe departmanlarının hazırlayacağı finansal tablolar aracılığıyla yapılabilmektedir. Söz konusu finansal tablolar, yatırımcılar, sermaye piyasası kurumları, devlet, şirketlere fon sağlayanlar, bağımsız denetim ve derecelendirme kuruluşları, şirketlerin yöneticileri ve çalışanları tarafından kullanılmaktadır (Küçüksözen, 2004:2).

Finansal tabloların hazırlanması için kurulan muhasebe sistemi, tahakkuk esas ve seçim hakları gibi açıkları bünyesinde barındırmaktadır. Bu açıklar, finansal tabloların olduğundan farklı gösterilmesine olanak tanımaktadır. Finansal tablolardan nakit akış tablosu hariç diğer tablolar tahakkuk esas çerçevesinde oluşturulmaktadır. Tahakkuk esasına göre, işlemin oluşturduğu gelir ya da gider unsuru işlemin gerçekleştiği dönemde finansal tablolarda yer almaktadır. Şirket yönetimine verilen seçim hakları ise, stok değerlendirme yöntemi seçimi, karşılıkların ayrılması, giderlerin dönemsel olarak ertelenmesi, demirbaş amortismanı, giderlerin aktifleştirilmesi konularında olabilmektedir.

Finansal tablolarda yapılan bu değişiklikler, finansal bilgi kullanıcılarına bilgi aktarımının yanlış yapılmasına sebep olmaktadır. Bu yanlış bilgi aktarımı, yatırımcıların ve diğer finansal bilgi kullanıcılarının yanlış karar almalarına sebep olurken, kaynakların verimsiz kullanılmasına ve ekonomiyi ek maliyete sebep olmaktadır. Bu sebeple finansal tablolarda oluşabilecek hata veya hileleri önleme, tespit etme ve soruşturma sorumluluğu şirket yönetimine aittir. (Bhasin, 2016:199). Görüldüğü üzere, muhasebe sisteminin de içinde barındırdığı açıkların insan faktörüyle birleşmesi sonucu, hazırlanan finansal tabloların şirketin finansal durumunun pozitif gösterilmesi için değiştirilerek finansal bilgi kullanıcılarına sunulması söz konusu olabilmektedir. Finansal tablolar üzerinde yapılan bu değişiklikler finansal bilgi manipülasyonu veya muhasebe manipülasyonu olarak literatürde yerini almıştır.

2000'li yılların başından itibaren, dünya genelindeki büyük şirketlerin muhasebe manipülasyonu yapmaları sonucu yaşanan muhasebe skandalları sermaye piyasalarına ve denetim firmalarına olan güveni derinden sarsmıştır. Bu durumun sonucu olarak, Amerika Birleşik Devletleri'nde (ABD) Serbanes Oxley Yasası (SOX), Avrupa Birliği'ne üye ülkelerde 8. Direktif ve ülkemizde de yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK) gibi yasal düzenlemelerle hem denetimin sıkılaştırılarak manipülasyonların engellenmesi hem de sermaye piyasalarına ve denetim firmalarına olan güvenin tekrar kazanılması amaçlanmıştır.

Çalışmada, bu konunun ülke ekonomisine de büyük etkisinin olduğu düşünülerek, yine ülke ekonomisine büyük katkıları olan BIST imalat sektörü şirketlerinin finansal tablolarında yer alan bilgileri ışığında araştırma yapılarak, finansal bilgi kullanıcılarının muhasebe manipülasyonu tahmin modellerinden Beneish modeli hakkında fikir sahibi olabilmeleri sağlanacaktır.

2. MUHASEBE MANİPÜLASYONU: NEDENLERİ, SONUÇLARI VE AMAÇLARI

Halka açık bir şirketin yatırım açısından güvenilir olup olmadığını, bir yöneticinin şirket karından alacağı primin iyi olup olmadığını ya da şirketin söz konusu dönemde ödeyeceği vergi tutarını belirleyen faktörlerden en önemlisi şirketin finansal durumudur. Bir şirkete ait finansal durum ise, şirkete ait dönemsel hazırlanan finansal tablolar sayesinde görülebilmektedir. Şirketin finansal tablolarının doğru ve eksiksiz sunulması ekonomide yer alan birçok aktör (yatırımcılar, sermaye piyasası kurumları, devlet, şirketlere fon sağlayanlar vb.) açısından önem arz etmektedir. Finansal tabloların doğru aktarılması ile verilen kararlar etkin kaynak tahsisi sonucu ekonomik gelişmelere pozitif etki yaparken, yanlış aktarılan finansal tablolar ekonomide kaynak israfına sebep olmaktadır (Balıkçı, 2016:1). Yanlış aktarılan finansal tablolar ekonomik etkinin yanı sıra şirketlerin menkul kıymetlerine yatırım yapan yatırımcıların güvenini de sarsmaktadır (Fettahoğlu ve Kargacı, 2016:239).

Bu çerçevede değerlendirildiğinde, muhasebe manipülasyonu, şirket yöneticilerinin kimi zaman muhasebe sisteminde bulunan açıklardan faydalanarak, kimi zaman ise, sisteme aykırı yöntemler kullanarak finansal durum ve faaliyet sonuçlarını olması gerekenden farklı göstermeleri olarak tanımlanabilmektedir.

Muhasebe manipülasyonları, şirketlerin zayıf yönetim yapıları, yöneticilerin çıkarları ve firmaların ortaklık yapıları, yetersiz iç denetim sistemi, bağımsız denetim komitesinin yapısı ve bağımsız denetim, tahakkuk esaslı muhasebe ve muhasebe standartlarının sağladığı esneklikler ve periyodik bilgilendirme sistemi ve analistlerin kar tahminleri gibi nedenlerle yapılmaktadır.

Firmaların yukarıda bahsedilen nedenlerle muhasebe manipülasyonuna başvurmalarının birtakım amaçları bulunmaktadır. Küçükkocaoğlu ve Küçüksözen (2005) çalışmalarında söz konusu amaçları aşağıdaki gibi sıralamışlardır:

- Şirket yönetimi tarafından şirketin hisse senedi fiyatını ve riskini etkilemek,
- Borç sözleşmelerindeki finansal koşulları sağlamak,
- Kreditorler, yatırımcılar ve çalışanlarla ilişkileri iyi tutmak,
- Halka açılmak veya sermaye artırımını suretiyle sağlanacak fon tutarını artırmak,
- Politik ve hukuki düzenlemelerden kaynaklanabilecek risklerden kaçınmak,
- Yatırımcıların şirketle ilgili olarak algıladıkları riski azaltmak,
- Şirketin gelecekteki performansı hakkında piyasaya olumlu sinyal göndermek ve vergi avantajı sağlamak.

Manipülasyon yapan firmaların amaçlarının ne olduğunun önemi olmaksızın, muhasebe manipülasyonu sebebiyle firmaların finansal durumlarının gerçeğe aykırı yansıtılması hem finansal bilgi kullanıcılarının kararlarını yanlış etkilemekte hem de firmanın sahip olduğu menkul kıymetlere yatırım yapan yatırımcıları zarara uğratmaktadır. Muhasebe manipülasyonu sonucu paylaşılan yanlış finansal bilgiler yanlış kararlar alınmasına sebep olmakta, kaynakların yanlış ve verimsiz kullanılmasına sebep olmaktadır. Dolayısıyla,

ekonomiye ek maliyet getirmektedir (Uğurlu, 2011:42). Bu durum, muhasebe manipülasyonlarının en önemli sonucu olmakla birlikte muhasebe manipülasyonunun diğer sonuçları aşağıdaki gibidir (Uçma, 2010:15):

- Şirketlerin hisse senedi fiyatlarının düşmesi ve piyasa değerlerinin düşmesi
- Şirketlerin borçlanma maliyetlerinin artması
- Birçok yatırımcının zarara uğraması sebebiyle piyasaya olan güvenlerinin azalması
- Muhasebe manipülatörü şirketleri izleyen analist sayısının azalması
- Analistlerin şirketlere ilişkin tahminlerindeki doğruluk oranının düşmesi
- Sermaye piyasalarında kaynakların verimli kullanılmaması
- Muhasebe manipülatörü şirket yöneticilerinin işine son verilmesi

3. MUHASEBE MANİPÜLASYONLARI SONUCU YAŞANAN MUHASEBE SKANDALLARI VE UYGULAMAYA KOYULAN YASAL DÜZENLEMELER

Dünya ekonomisine ve skandalın yaşandığı ülke ekonomisine büyük zararlar veren skandallara örnek olarak, ABD’de Enron; Avrupa’da Parmalat ve Türkiye’de İmar Bankası verilebilmektedir.

Faaliyetine 1985 yılında başlayan Enron’un iflasını hazırlayan durumlar uzun vadeli sözleşmeler ve özel amaçlı şirketlerdir. Enron, imzaladığı uzun vadeli sözleşmelerde geleceğin belirsiz olmasına rağmen gelir kayıtlarını yapmış ve karını manipüle etmiştir. Öte yandan Enron yapmış olduğu uzun vadeli sözleşmelerde özel amaçlı şirketler aracılığıyla işlemler yapmış olmasına rağmen finansal tablolarını konsolide etmemiş ve pasifine herhangi bir borç kalemi eklenmeden kazançları nakit olarak ele geçirmiştir. Tüm bunları bağımsız denetim şirketi Arthur Andersen’in görmezden gelmesine rağmen Enron’un 1997-2000 yılları arasındaki finansal tablolarında raporlamış oldukları karlarını muhasebe hataları nedeniyle düzelttiklerini ilan etmesi ile yaptıkları muhasebe manipülasyonları ortaya çıkmış ve şirket gönüllü olarak iflasını istemiştir (Bayraktar, 2007).

Aile şirketlerinde iç kontrol mekanizmasının iyi kurularak bağımsız bir şekilde işlevini yerine getirmesi sağlanması gerekirken, bir aile şirketi olan Parmalat’ta durum böyle olmamıştır. Şirket yetkililerinin, aile üyelerine olan yakınlığı dolayısıyla azınlık hisselerin zararına sebep olabilecek finansal hamleler yapmaları şirketin iflasına yol açmıştır. Kasım 2003’te Parmalat’ın 10 milyar Euro’luk bono ödemesini gerçekleştirememesi son noktayı koymuştur. Şirketin kayıtlarında 4,9 milyar Euro’luk varlığın Amerikan Bankası hesabında bulunduğu yer almaktayken Amerikan yetkilileri böyle bir tutarın hesaplarında yer almadığını açıklamaları sonucunda Parmalat’ın hisse senedi işlemleri askıya alınmıştır. Şirketin 15 yıl boyunca hesaplarında manipülasyon yaptığı anlaşılmıştır (Göçen, 2010).

Tablo 1: Yaşanan Muhasebe Skandalları Örnekleri

FİRMA	ÜLKE	SETÖR	YIL	AÇIKLAMA
Xerox	ABD	Teknoloji	2000	Finansal tabloların yanlış yorumlanması ve gelirin olduğundan farklı gösterilmesi.
Enron	ABD	Enerji	2001	Finansal tablolarda da kar ve zararın gizlenmesi, aktiflerin kalemlerini arttırmak amacıyla kurulan iş ortaklığı.
Pamukbank	Türkiye	Bankacılık	2001	Grup şirkete kullanılan ve tahsil edilmeyen krediler
Vivendi	Fransa	Telekomünikasyon, Medya	2002	Finansal raporların yanlış sunulması, pay sahiplerinin zararlarla karşı karşıya kalmaları.
Qwest Communications International	ABD	Telekomünikasyon	2002	Uzun vadeli sözleşmeler için hileli muhasebe kaydı yapılması
Worldcom	ABD	Telekomünikasyon	2002	Hazır değerlerin olduğundan fazla gösterilmesi
Sunbeam	ABD	Elektrik, Elektronik	2002	Hileli satış rakamlarıyla giderlerin düşük, gelirlerin yüksek gösterilmesi.
Parmalat (Avrupa'nın Enron'u)	İtalya	Gıda	2003	Hileli muhasebe kayıtları.
İmar Bankası	Türkiye	Bankacılık	2003	Evrakta sahtecilik, kıyı bankacılığı

Kaynak: Mahmut Yardımcıoğlu ve Şebnem Ada. (2013). Kronolojik Bir Sırayla Muhasebe ve Finansal Raporlamada Usulsüzlük ve Skandallar. *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 3, s. 43-55. (Revize edilmiştir.)

İmar Bankası'nda ise, Uzan ailesinin kıyı bankacılığı faaliyeti için kurmuş oldukları İmar Bank Off-Shore Ltd. üzerinden grup şirketlerine kredi kullandırması sonucu bankanın gelir gider dengesinin bozulması, karlılığın azalması gibi nedenlerle İmar Bankası'nın Bakanlar Kurulu tarafından yakın gözetime alınmasıyla yapılan manipülasyonlar tespit edilmiştir (Güçlü, 2004). 3 Temmuz 2003'te BDDK tarafından İmar Bankası'nın bankacılık işlemleri yapma ve mevduat kabul etme izni kaldırılmış, yönetim ve denetimi TMSF'ye aktarılmıştır. 18 Şubat 2004'te 7,5 milyar TL zarar ile İmar Bankası'nın iflası talep edilmiş ve 8 Haziran 2005'te iflas kararı açıklanmıştır. Yukarıda örnekleri verilen skandalların yanı sıra dünyada ses getiren muhasebe skandallarından bazılarını Tablo 1'de yer verilmiştir.

Yaşanan muhasebe skandalları sonucu bağımsız denetim faaliyetlerine olan güven Avrupa Birliği (AB)'ne üye ülkelerde de azalmıştır. Sonuç olarak, kaybedilen bu güvenin tekrar kazanılması, bağımsız denetimin kalitesinin artırılması ve skandalların tekrarlanmaması için 2006 yılında 8. Direktif geliştirilmiştir (Elgin, 2006). Oluşturulan taslakta, bağımsız denetim şirketlerinin yetkilendirilmesi, bağımsız denetim yapanların sicilinin oluşturulması, güvenilirliklerinin denetlenmesi konuları ele alınmıştır.

ABD'de de muhasebe manipülasyonu sonucunda yaşanan skandallar bağımsız denetim konusundaki açığın ortaya çıkmasına sebep olmuş ve bu durum denetim şirketlerine olan güveni azaltmıştır. Bu

sebeple ABD’de Securities and Exchange Comission (SEC) tarafından 2002 yılında uygulamaya konulan SOX (Sarbanes-Oxley Yasası) ile denetim şirketlerine karşı kaybedilen güvenin tekrar kazanılması ve şirketlerin finansal raporlamalar konusunda şeffaflaşmaları amaçlanmıştır. Sonuç olarak, SOX ile muhasebe meslek mensuplarının standartları belirlenmiş, çıkar çatışmaları sınırlanmış ve her beş yılda bir lider denetim ortağının değiştirilmesi hükme bağlanmıştır (Blokhin, 2018).

Yukarıda bahsedilen muhasebe skandalları sonrası bağımsız denetimin öneminin artmasıyla Sarbanes Oxley Kanunu’na paralel olarak 12 Haziran 2006’da SPK tarafından Seri: X, No: 22 Sayılı Tebliğ’i Uluslararası Denetim Standartları’na uyumu sağlamak amacıyla yayınlanmıştır. Tebliğ’de ülkemizdeki bağımsız denetim uygulamalarının düzenlenmesi ile ilgili konular bulunmakta, denetim kuruluşlarının belirlenmesi ve denetçilere karşı alınan cezai tedbirler bulunmaktadır (Okur, 2007:28).

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (1 Temmuz 2012) ise, kurumsal yönetim, şeffaflık ve bağımsız denetim ilkeleri üzerine kurulmuştur. Yeni Türk Ticaret Kanunu öncesinde bağımsız denetim konusu farklı kurumlar tarafından farklı şekilde benimsenmiştir (Uzay ve Bayat, 2016). Bu farklılıkların giderilmesi için bağımsız denetim kuralları TTK ile belirlenmiştir. Aynı zamanda, muhasebe ve denetim standartlarının belirlenmesi için bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek, kuruluşları denetlemek gibi görevleri yerine getirmesi için Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu görevlendirilmiştir.

Yaşanan muhasebe skandalları sonucu ortaya koyulan bir diğer yasal düzenleme ise, Alman On Adım Programı’dır. Alman On Adım Programı, işletme iflaslarını önlemek amacıyla 2003 yılında Almanya’da Almanya Hükümeti tarafından çıkarılan düzenlemeler zincirinin genel adıdır (Elitaş, 2012:77). Söz konusu programda, kurumsal yönetimin düzenlenmesi, denetçi rolünün artırılması ve uluslararası muhasebe standartlarına göre muhasebe kurallarının belirlenmesi gibi konulara yer verilmiştir.

4. MUHASEBE MANİPÜLASYONU YÖNTEMLERİ VE TAHMİN MODELLERİ

Çalışmanın bu bölümünde muhasebe manipülasyonu yöntemleri ve tahmin modellerinden bahsedilecektir.

4.1. Muhasebe Manipülasyonu Yöntemleri

Muhasebe manipülasyonu, çeşitli yöntemlerle yapılabilmektedir. Çalışmanın bu bölümünde muhasebe manipülasyon yöntemlerinden kar yönetimi, karın istikrarlı hale getirilmesi, yaratıcı muhasebe, agresif muhasebe, büyük temizlik muhasebesi ve hileli finansal raporlamadan bahsedilecektir.

Kar Yönetimi: Bir firmanın faaliyetleri sonucu elde ettiği gelir ile yine faaliyetleri için katlandığı giderler arasındaki olumlu fark kar olarak tanımlanabilmektedir. Gelişen rekabet koşullarında şirketlerin finansal durumları ile daha yakından ilgilenilmeye başlanmıştır. Bir firmanın değerinin en önemli göstergesi olan karın yıllar itibariyle artması firma değerini artırırken, azalması firma değerini azaltmaktadır. Finansal bilgi kullanıcılarının yatırım kararlarını ya da firmaların borçlanma maliyetlerini etkileyen bu durum firma yöneticileri tarafından manipüle edilerek, “*raporlanan dönem karını hedeflenen tutarlara ulaştırmaya, sermaye piyasasını etkileyerek hisse senedi fiyatını değiştirmeye, yöneticilere ödenen ücret ve teşvikleri yükseltmeye, kredi maliyetlerini düşürmeye, düzenleyici ve denetleyici kuruluşların baskılarından kurtulmaya çalışırlar*” (Akdoğan vd., 2018:90-91). Yöneticilerin takdir yetkilerini kullanabilmelerini sağlayan GKGMİ’nde bulunan esneklikler sonucunda uygulanan kar yönetimi,

finansal bilgi kullanıcılarına yanlış bilgi vermesi nedeniyle önemli bir manipülasyon yöntemidir (Özden ve Ataman, 2014:13).

Karın İstikrarlı Hale Getirilmesi: Mulford ve Comiskey(2002), karın istikrarlı hale getirilmesi kavramını, belirli bir dönemde elde edilen kazancın muhasebe uygulamalarındaki şeffaflıktan yararlanarak diğer döneme aktarılması ve böylece yıllar arasındaki karda meydana gelen dalgalanmaları azaltmayı amaçlayan bir kar yönetim tekniği olarak açıklamıştır. Gelirler çok kar edilen yıllardan zarar edilen yıllara aktarılarak kardaki yıllık dalgalanmaların engellenmesi amaçlanmaktadır (Bahadır ve Demir, 2007:10). Yöneticilerin karı istikrarlı hale getirmek istemelerinin bir diğer amacı risk görünümünü azaltarak borçlanma maliyetlerini düşürmek istemeleridir.

Yaratıcı Muhasebe: Küçüksözen ve Küçükkocaoğlu (2005) çalışmalarında, yaratıcı muhasebe uygulamalarının bilanço, gelir tablosu ve nakit akım tablosu gibi tablo kısımlarının sınıflandırılması ile ilgili kullanıldığından bahsetmekle birlikte yapılan işlem ve uygulamaları aşağıdaki gibi sıralamışlardır:

- Fiktif gelir yaratılması ya da gelirin tahakkuk etmeden muhasebeleştirilmesi,
- Faiz giderlerinin agresif bir şekilde aktiveleştirilmesi veya amortisman periyodunun uzatılması,
- Varlık ve yükümlülüklerin gerçeğe aykırı olarak açıklanması,
- Olağanüstü gelirlerin faaliyet gelirleri olarak, faaliyet giderlerinin ise olağanüstü giderler olarak gösterilmesi gibi işlemlerle gelir tablosu kalemlerinin sınıflandırılmasının değiştirilmesi
- Şirketin nakit üretme gücünün yüksek olduğu izlenimi yaratmak üzere nakit akım tablosunda yatırımlardan ya da diğer faaliyetlerden sağlanan nakdin, faaliyetlerden sağlanan nakit gibi gösterilmesidir.

Sonuç olarak, yaratıcı muhasebe şirket performansını olduğundan daha iyi durumda göstermek için finansal tablo hilelerine başvuru yöntemidir. Ancak, hileden farkı muhasebedeki uygulama boşluklarından faydalanılarak yapılmasıdır.

Agresif Muhasebe: Agresif muhasebe, finansal tabloların hazırlanması sırasında kanun ve GKGMİ'nin zorlanarak manipülasyon yapılmasıdır. Buradaki amaç, manipülasyon yapılmış finansal tablolara sahip şirketin finansal durumu olduğundan daha iyi görünmesini sağlamaktır. Mulford ve Comiskey (2002), agresif muhasebeyi GKGMİ ve muhasebe standartlarıyla uyumlu olup olmadığına bakılmaksızın tipik olarak daha yüksek kazanç elde etme gibi muhasebe ilkelerinin zorlanarak ve kasıtlı olarak istenilen sonucu elde etme yönünde harcanan çabalar olarak tanımlamışlardır (Erol ve Aslan,2016:23-24).

Büyük Temizlik Muhasebesi: Büyük temizlik muhasebesi, yeni gelen yönetimin eski yönetimi kötü göstermek, gelecekteki karı artırarak yeni yönetimin eskiye göre çok daha iyi olduğu izlenimini yaratmak için finansal tablolarda yapılan değişikliklerdir. Yeni yönetimin, bazı gelirleri erteleyerek cari dönem hasılatını düşürmek ya da bazı bilanço kalemlerini zarara yazarak bilançodan çıkarmak gibi şekillerde bilanço temizlemesi yaparak yönetimi devraldıkları eski yönetimin aslında şirketi gördüğünden daha kötü bir halde teslim ettikleri izlenimini vermek istediği manipülasyon yöntemidir.

Hileli Finansal Raporlama: Şirket yöneticilerinin ya da çalışanlarının çıkarları doğrultusunda finansal tabloları muhasebe ilkelerine aykırı olarak hazırlamaları muhasebe hilesi olarak tanımlanabilir. Hile kavramı, çalışmada da bahsedilen dünyada ses getiren muhasebe skandalları sonucunda daha da önemli hale gelmiştir. Hileli finansal raporlamalar sonucunda yaşanan skandallar incelendiğinde ekonomide yol açtığı zararın hesaplanamayacak kadar büyük olduğu görülmektedir (Uçma, 2010:27). Aşağıda hile olarak sayılabilecek durumlar bulunmaktadır (Demir ve Bahadır,2007:116):

- Belge ve dokümanları değiştirmek
- Kayıtlardan işlemleri silmek
- Var olmayan işlemler kaydetmek
- Önemli bilgileri yok etmek

4.2. Muhasebe Manipülasyonu Tahmin Modelleri

Yapılan muhasebe manipülasyonlarını ortaya çıkarmaya yardımcı olacak bazı istatistiksel modeller bulunmaktadır (Bayırlı, 2006:242). Söz konusu modellerin bazıları toplam tahakkukları esas almaktadır. Bazı modeller ise, tahakkukların yanı sıra finansal tablolarda bulunan bilgiler doğrultusunda yapılan çeşitli analizleri de çalışmalarına ekleyerek yapılan muhasebe manipülasyonlarını tahmin etmeyi amaçlamaktadır. Bu konuda birçok tahmin modeli üzerine çalışılmıştır. Bunlardan bazıları aşağıda açıklanmıştır.

4.2.1. Tahakkuk Esaslı Modeller

Tahakkuklar, ihtiyari ve ihtiyari olmayan tahakkuklardan oluşmaktadır. İhtiyari tahakkuklar, karı yönetmek için belirlenen muhasebe uygulamalarının kapsadığı ve yönetimin belirlediği tahakkuklardır. İhtiyari olmayan tahakkuklar ise, makroekonomik olaylar, iş sözleşmeleri ve şirketlerin performans seviyeleri için yapılan işlemlerden kaynaklanan tahakkuklardır. Görüldüğü üzere, ihtiyari tahakkukların şirket yönetiminin kararlarına göre şekillenmesi sebebiyle muhasebe manipülasyonu uygulamalarında şirketler ihtiyari tahakkukları kullanırlar (Önder ve Ağca, 2013:37). Bu tahakkuk modelleri Healy Modeli, DeAngelo Modeli, Jones Modeli, Düzeltilmiş Jones Modeli, Kothari Modeli olarak aşağıda açıklanmıştır.

Healy Modeli: ABD’de işletme yöneticileri performans ve teşvik primleri ile ödüllendirilmektedirler. Healy (1985), çalışmasında söz konusu primler ile ödüllendirilen işletme yöneticilerinin toplam tahakkukları kullanarak muhasebe manipülasyonu yaptıklarını ileri sürmüştür (Kılılı ve Evcı, 2017:71). İleri sürdüğü bu hipotezi aşağıdaki modeli kullanarak test etmiştir:

$$NDA_t = 1/n \sum (TA_t/A_{t-1})$$

NDA_t = Tahmini ihtiyari olmayan tahakkuklar, TA_t = Toplam tahakkuklar, A_{t-1} = Bir önceki yıl toplam aktif, n = Gözlem sayısı

Healy modelinde, yukarıdaki istatistiksel modelleme ile bulunan sonuçlara göre kar, işletme yöneticilerine verilecek prim için belirlenen taban tutarın altında ve tavan tutarın üzerinde olduğunda tahakkuklar genel olarak gelir düşürmektedir. Çünkü, taban tutarın altında prim alınmazken, tavan tutarın üzerinde de artan oranlı primlerde herhangi bir artış olmamaktadır. Ancak, kar bu iki sınırın arasındaysa tahakkuklar %46 oranında gelir artırıcıdır (Healy, 1985:96).

DeAngelo Modeli: DeAngelo (1986), halka arz edilmiş bir şirketin hisselerinin geri alınmak suretiyle halka kapalı özel bir şirket statüsüne dönüştürülme aşamasında şirket yöneticilerinin hisseleri geri alma maliyetini düşürebilmek için muhasebe manipülasyonlarına başvurabileceklerini ileri sürmüş ve bunu bir model kurarak test etmiştir (Sünbül-Koçak, 2015:116). Söz konusu model aşağıdaki gibidir:

$$NDA_t = \Delta TA_t / \Delta A_t$$

NDA_t = İhtiyari olmayan tahakkuklar, ΔTA_t = Toplam tahakkukların bir önceki yıla göre değişimi, ΔA_t = Aktif toplamının bir önceki yıla göre değişim)

Buna göre, normal koşullarda toplam tahakkuklardaki değişimin yıllar itibariyle 0 olması beklenmekte, hisse geri alımının yapıldığı toplam tahakkukların belirgin bir şekilde negatif olması halinde ise şirket yöneticilerinin muhasebe manipülasyonu yaptıkları öngörülmektedir (Kabadayı, 2010:52). DeAngelo modeli, Healy modelinin özelleştirilmiş bir versiyonu olarak kabul edilmektedir. İki model arasındaki tek fark ihtiyari olmayan tahakkukların tahmin dönemlerinin bir önceki yıllarla sınırlandırılmasıdır. Ayrıca, ihtiyari tahakkukların incelenen dönemde sabit kabul edilmesi DeAngelo ve Healy modellerinin zayıf tarafıdır (Tekin, 2017:72).

Jones Modeli: ABD’de gümrük tarifelerinin yükseltilmesi, kotaların düşürülmesi gibi ithalat odaklı korumalardan kimlerin yararlanacağı ABD Uluslararası Ticaret Komisyonu (United States International Trade Commission-ITC) tarafından karar verilmektedir. Bu kararı etkileyen önemli bir etken sektör karlılığıdır (Yaşar, 2011:154). Jones (1991), yapmış olduğu çalışmada gümrük desteklerinden yararlanabilmek için şirketlerin karlılıklarını düşük gösterecek muhasebe manipülasyonlarına başvurup başvurmadıklarını test etmiştir (Kara ve Tuna, 2018:100). Jones modelinde, Healy (1985) ve DeAngelo (1986) modellerinden farklı olarak işletmenin toplam tahakkuklarının, işletmenin ekonomik durumlarındaki dalgalanmalarına bağlı olarak değişebileceği düşüncesine yer verilmektedir.

Jones modelindeki istatistiksel analiz, yukarıdaki bilgilerin doğrultusunda aşağıdaki model ile yapılmıştır.

$$TA_{it} / A_{i(t-1)} = \alpha_i [1/A_{i(t-1)}] + \beta_{1i} [\Delta REV_{it} / A_{i(t-1)}] + \beta_{2i} [PPE_{it} / A_{i(t-1)}] + \varepsilon_{it}$$

(A_{it-1} = Bir önceki yıl aktif toplamı, ΔREV_{it} = Gelirlerdeki değişim, PPE_t = Brüt maddi duran varlıklar, ε_i = Hata terimi)

Jones modeli çerçevesinde, gözlem yıllarında işletme yöneticileri gümrük desteklerinden yararlanabilmek için karı düşük gösterecek muhasebe manipülasyonlarına başvurmuşlardır.

Düzeltilmiş Jones Modeli: Jones (1991) modelinde gerek muhasebe manipülasyonu yapılan yıllarda gerekse tahmin yıllarında ihtiyari tahakkuk kararlarının nakdi satış gelirleri ile ilgili olmadığı varsayımı yapılmaktadır. Bu varsayım, kredili satışlarda gelirin kayıtlara alınması ile ilgili takdir yetkisinin olmasının nakdi satışlara göre muhasebe manipülasyonu yapılabilmesini kolaylaştırdığı düşüncesine dayanmaktadır (Kara ve Tuna, 2018:100).

Dechow, Sloan ve Sweeney 1995 yılında yaptıkları çalışmada, muhasebe manipülasyonunun gelirler üzerinden yapıldığında gerçeği yansıtmayan ihtiyari tahakkuk elde edileceği varsayımından hareketle tahakkukların hesaplanmasında gelirdeki değişimin alacaklardaki net değişimden çıkarılarak kullanılması yöntemine başvurmuşlardır (Tekin, 2017:75). Buna göre, Jones modeline ticari alacaklardaki değişimin eklenmesiyle model aşağıdaki hali almıştır:

$$TA_{it} / A_{i(t-1)} = \alpha_i [1/A_{i(t-1)}] + \beta_{1i} [\Delta REV_{it} - \Delta REC_{it}/A_{i(t-1)}] + \beta_{2i} [PPE_{it}/A_{i(t-1)}] + \varepsilon_{it}$$

(A_{it-1} = Bir önceki yıl aktif toplamı, ΔREV_{it} = Gelirlerdeki değişim, PPE_{it} = Brüt maddi duran varlıklar, ε_{it} = Hata terimi, ΔREC_{it} = Ticari alacaklardaki değişim)

Kothari Modeli: Jones ve Düzeltilmiş Jones modellerinin performansı yüksek olan işletmelerin kar yönetimlerinin ölçülmesinde yetersiz kalması görüşlerinin ortaya koyulmasıyla bu yetersizliklerin giderilmesi için çalışmalar yapılmıştır. Kothari modeli, Jones ve Düzeltilmiş Jones modeline performans ölçütü olarak aktif karlılık oranı (ROA)'yı ekleyerek katkıda bulunmuştur (Önder ve Ağca, 2013:39). Kothari modeli aşağıdaki gibidir:

$$TA_{it} / A_{i(t-1)} = \alpha_i [1/A_{i(t-1)}] + \beta_{1i} [\Delta REV_{it} - \Delta REC_{it}/A_{i(t-1)}] + \beta_{2i} [PPE_{it}/A_{i(t-1)}] + ROA_{it} + \varepsilon_{it}$$

(A_{it-1} = Bir önceki yıl aktif toplamı, ΔREV_{it} = Gelirlerdeki değişim, PPE_{it} = Brüt maddi duran varlıklar, ε_{it} = Hata terimi, ΔREC_{it} = Ticari alacaklardaki değişim, ROA_{it} = Aktif karlılık oranı (Net kar/Aktif toplamı))

4.2.2. Karma Modeller

Muhasebe manipülasyonu tahmin modellerinde karma modeller, tahakkuk esaslı modellerden farklı olarak şirketlerin finansal tablo bilgilerinden yola çıkmaktadır. Aşağıda karma modellerden Beneish ve Spathis modellerinden bahsedilmektedir.

Beneish Modeli: Beneish modeli, Beneish tarafından oluşturulan sekiz değişkenin kullanıldığı matematiksel bir modeldir (Kılıç ve Evcı, 2017:74).

Beneish modelinde, muhasebe manipülasyonu yaptığı SEC tarafından yapılan yorumlar sonucunda tespit edilen 74 şirket manipülatör şirket olarak kullanılmıştır (Beneish, 1999:26). Çalışmada kullanılan model aşağıdaki gibidir:

$$M_i = \beta X_i + \varepsilon_i$$

(M_i = Bağımlı Değişken, X_i = Bağımsız Değişken, ε_i = Hata Terimi)

Modelde, manipülatör şirketler için 1 değeri, manipülatör olmayan kontrol şirketleri için ise 0 değeri kullanılmak suretiyle probit analize tabi tutulmuştur. Beneish modelinde aşağıdaki 8 adet değişken kullanılmıştır. Tablo 2’de Beneish’in modelinde kullandığı değişkenler ve formülleri yer almaktadır. (Kıllı ve Evcı, 2017:74, Kara vd., 2016:18):

Tablo 2: Beneish Modelindeki Bağımsız Değişkenler ve Formüller

BağımsızDeğişkenler	Formüller
Ticari alacaklar endeksi (DSRI)	$(\text{Ticarialacaklar}_t / \text{BrütSatışlar}_t) / (\text{Ticarialacaklar}_{t-1} / \text{BrütSatışlar}_{t-1})$
Brüt kar marjı endeksi (BMI)	$[(\text{BrütSatışlar}_{t-1} - \text{Satılan Mal Maliyeti}_{t-1}) / \text{Brüt Satışlar}_{t-1}] / [(\text{BrütSatışlar}_t - \text{Satılan Mal Maliyeti}_t) / \text{BrütSatışlar}_t]$
Aktif kalitesi endeksi (AQI)	$[(1 - \text{Dönen Varlıklar}_{t-1} + \text{Duran Varlıklar}_{t-1}) / \text{Toplam Varlıklar}_{t-1}] / [(1 - \text{Dönen Varlıklar}_t + \text{Duran Varlıklar}_t) / \text{Toplam Varlıklar}_t]$
Satışlardaki büyüme endeksi (SGI)	$\text{Satışlar}_t / \text{Satışlar}_{t-1}$
Amortisman giderleri endeksi (DEPI)	$[\text{Amortisman Gideri}_{t-1} / (\text{Amortisman Gideri}_{t-1} + \text{Maddi Duran Varlıklar}_{t-1})] / [\text{Amortisman Gideri}_t / (\text{Amortisman Gideri}_t + \text{Maddi Duran Varlıklar}_t)]$
Pazarlama, satış, dağıtım ve genel yönetim giderleri endeksi (SGAI)	$[(\text{Pazarlama, Satış, Dağıtım Giderleri}_t + \text{Genel Yönetim Giderleri}_t) / \text{BrütSatışlar}_t] / [(\text{Pazarlama, Satış, Dağıtım Giderleri}_{t-1} + \text{Genel Yönetim Giderleri}_{t-1}) / \text{Brüt Satışlar}_{t-1}]$
Borçlanma yapısındaki değişim endeksi (LVGI)	$[(\text{Uzun Vadeli Borçlar}_t + \text{Kısa Vadeli Borçlar}_t) / \text{Toplam Varlıklar}_t] / [(\text{Uzun Vadeli Borçlar}_{t-1} + \text{Kısa Vadeli Borçlar}_{t-1}) / \text{Toplam Varlıklar}_{t-1}]$
Toplam tahakkukların toplam varlıklara oranı (TATA)	$(\text{Sürdürülen Faaliyetler Dönem Karı/Zararı}_t - \text{Faaliyetlerden Sağlanan Nakit Akışı}_t) / \text{Toplam Varlık}_t$

Beneish, yukarıdaki bağımsız değişkenlere ait verileri probit analize tabi tutarak aşağıdaki denkleme ulaşmıştır:

$$M_i = -4,840 + (0,920 * DSRI) + (0,528 * GMI) + (0,404 * EQI) + (0,892 * SGI) + (0,115 * DEPI) + (-0,172 * SGAI) + (4,679 * TATA) + (-0,327 * LVGI)$$

Bir şirketin karşılaştırmalı olarak en az iki yıllık finansal bilgilerine göre hesaplanan M_i değeri şirketin manipülasyona başvurup başvurmadığını tahmin etmektedir. Aşağıdaki tabloda M_i değerinin nasıl yorumladığı gösterilmektedir (Fındık ve Öztürk, 2016:492):

Tablo 3: Mi Değerinin Yorumlanması

Mi Değeri	Finansal Bilgi Manipülasyonu Uygulanıp Uygulanmadığı
Mi < % 2,94	Uygulandığına dair bulgu yoktur.
% 2,94 < Mi < % 5,99	Uygulandığına dair olasılık vardır.
% 5,99 < Mi < % 11,32	Uygulandığına dair ciddi riskler vardır.
% 11,32 < Mi	Uygulandığına dair çok önemli bulgular vardır.

Kaynak: FINDIK, Hakkı ve Erkan ÖZTÜRK, “Finansal Bilgi Manipülasyonunun Beneish Yardımıyla Ölçülmesi: BIST İmalat Sanayi Üzerine Bir Araştırma”, *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 8(1), (2016).

Beneish modelinde, yalnızca tahakkukları değil muhasebe manipülasyonunu etkileyen finansal tablo verilerini kullanmıştır. Böylece, tahakkuk esaslı modellere nazaran daha doğru sonuçlar elde edilmeye çalışılmıştır.

Spathis Modeli: Spathis (2002) çalışmasında, Atina Menkul Kıymetler Borsası’na kote olmuş 76 şirketi incelemiştir (Kara ve Yereli, 2013:1344). Muhasebe manipülasyonu yapan şirketlerin tespitinde 4 noktadan yola çıkmıştır. Bunlar (Uğurlu ve Sevim, 2015:72):

- Bağımsız denetim raporlarında manipülasyon şüphesi görüşünün yer alması,
- İlgili otoriteler tarafından şirketin vergi kaçırdığına dair ciddi bulgular olduğunun tespit edilmiş olması
- Sermaye piyasası kurulları tarafından şirketin hisse senetlerinin göz altı pazarına alınması ya da işleminden kaldırılmış olması,
- Şirketin yasalara aykırı işlemler yaptığının mahkeme kararlarıyla desteklenmesi,

Buna göre, Spathis’in geliştirmiş olduğu model aşağıdaki gibidir (Spathis, 2002:185):

$$FFS = b_0 + b_1 \left(\frac{DEBT}{EQ} \right) + b_2 \left(\frac{SAL}{TA} \right) + b_3 \left(\frac{NP}{SAL} \right) + b_4 \left(\frac{REC}{SAL} \right) + b_5 \left(\frac{NP}{TA} \right) + b_6 \left(\frac{WC}{TA} \right) + b_7 \left(\frac{GP}{TA} \right) + b_8 \left(\frac{INV}{SAL} \right) + b_9 \left(\frac{TD}{TA} \right) + b_{10}(Z) + e$$

Tablo 4. Spathis Modeli Bağımsız Değişkenleri

FFS = Hileli finansal tablo	NP/SAL=Net kar/Satışlar	WC/TA=Çalışma sermayesi/ Toplam aktif	TD/TA=Toplam borç/ Toplam aktif
DEBT/EQ = Borç/Özkaynak	REC/SAL=Ticari alacaklar/ Satışlar	GP/TA=Brüt kar/Toplam aktif	Z = Z puanı
SAL/TA = Satışlar/Toplam aktif	NP/TA=Net kar/Toplam aktif	INV/SAL = Stoklar/Satışlar	e = Hata terimi

Spathis (2002), yapmış olduğu analizler sonucunda muhasebe manipülasyonunun tespitinde;

- Stokların satışlara oranı
- Toplam borçların toplam aktiflere oranı
- Z puanı

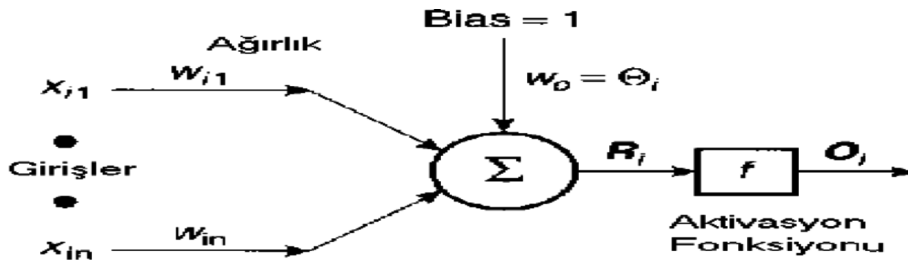
$P=0,01$ güvenilirlik düzeyinde anlamlı olduğunu ortaya koymuştur (Spathis, 2002:187).

5. MUHASEBE MANİPÜLASYONLARININ TAHMİN YÖNTEMLERİNDEN YAPAY SİNİR AĞLARI

Haykin (1994), çalışmasında YSA'ları “deneyime dayalı bilgiyi depolamaya ve bu bilgiyi kullanıma sunmaya yönelik doğal bir eğilim içinde olan yoğun paralel dağıtılmış bir işlemcidir.” şeklinde tanımlamıştır. Ayrıca, YSA'ları iki yönden insan beynine benzetmiştir. Bunlardan ilki, bilgi ağ tarafından bir öğrenme süreci vasıtasıyla elde edilmektedir. İkincisi ise, sinir hücreleri arasında snaptik ağırlık olarak adlandırılan bağlar bilgiyi depolamak için kullanılmaktadır.

YSA'lar, yapay sinir hücrelerinin birbiriyle bağlanması ile oluşan sistemdir. Yapay sinir hücreleri aşağıdaki varsayımları temel almaktadır (Hamzaçebi, 2011:11):

- Bilgi işleme süreci nöron olarak adlandırılan basit elemanlardan meydana gelir.
- Sinyaller nöronlar arasındaki bağlantılar ile iletilirler.
- Nöronlar arasındaki her bir bağlantı bir ağırlık değerine sahiptir.
- Her bir nöronun net çıktısı, net girdisinin bir aktivasyon fonksiyonundan geçirilmesi ile elde edilir.



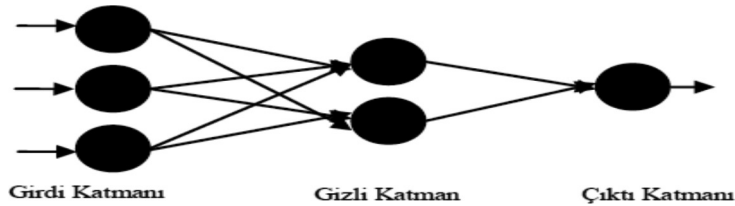
Şekil 1. Yapay Sinir Hücresi

Kaynak: Mustafa Uğurlu, *Finansal Tablolardaki Hile Riskinin Belirlenmesi: Yapay Sinir Ağı Modeliyle Bir Bankada Uygulama*, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, Kütahya 2015, s.94.

Ayrıca, YSA'lar insan beyninin özellikleri olan öğrenme, ilişkilendirme, sınıflandırma, genelleme, özellik belirleme ve optimizasyon gibi konularda uygulanmaktadır. Bu uygulama alanlarında başarı gösteren YSA'lar örneklerden aldıkları bilgiler ile öğrenerek daha sonra karşısına çıkan benzer konularda da benzer kararlar alır (Öztemel, 2016:29).

Yapay sinir hücresine giren girdiler, bağlantı ağırlıkları ile çarpılır, daha sonra birleştirme fonksiyonu ile birleştirilirler. Böylece, nöronun net girdisi oluşur. Söz konusu girdi, aktivasyon fonksiyonu ile işlenir ve nöronun net çıktısı oluşur (Hamzaçebi, 2011:13).

Yapay sinir hücrelerinin birleşmesiyle oluşan yapay sinir ağları 3 katmandan oluşmaktadır. Girdi katmanı, çıktı katmanı ve gizli katman. Aşağıdaki şekilde YSA yapısı gösterilmektedir:



Şekil 2. Yapay Sinir Ağı Yapısı

Kaynak: TERZİ, Serkan ve İlker KIYMETLİ ŞEN, "Adli Muhasebede Hilelerin Tespitinde Yapay Sinir Ağı Modelinin Kullanımı", *International Journal Of Economic and Administrative Studies*, S. 478, (2015).

Girdi katmanı ilk katmandır. Dışarıdan gelen sinyalleri yapay sinir ağına yansıtır. Bu katman istatistiksel olarak bağımsız değişkenlere karşılık gelmektedir. Gizli katman, girdi katmanı ile çıktı katmanı arasındaki katmandır. Gizli katmanın dış ortam ile bağlantısı yoktur. Girdi katmanından aldığı sinyalleri çıktı katmanına iletmektedir. Çıktı katmanı ise, bilgilerin dışarıya iletilmesini sağlamaktadır. İstatistiksel olarak bağımlı değişkenlere karşılık gelmektedir.

6. ARAŞTIRMANIN MODELİ VE ÖRNEKLEMİ

Çalışmada, muhasebe manipülasyonlarını tahmin modellerinden olan karma modeller arasında bulunan Beneish'in 1999 yılındaki çalışmasında oluşturduğu modeli ve bu modelde yer alan bağımsız değişkenler kullanılmıştır.

BIST'te işlen gören 155 adet imalat sektörü şirketin finansal tablo verilerine Finnet veri tabanından ulaşılarak, Beneish modelinde kullanılan bağımsız değişkenlere ilişkin rasyolar hesaplanmıştır. Sonrasında, bu bağımsız değişkenler söz konusu formülde kullanılarak M_i değerleri Beneish modeli katsayılarına göre hesaplanmıştır.

Beneish modelinde kullanılan formül ve manipülasyon yapıp yapılmadığının belirlenmesinde kullanılan kıstaslar aşağıdaki gibidir:

$$M_i = -4,840 + (0,920 * DSRI) + (0,528 * GMI) + (0,404 * EQI) + (0,892 * SGI) + (0,115 * DEPI) + (-0,172 * SGAI) + (4,679 * TATA) + (-0,327 * LVGI)$$

Yukarıdaki denkleme göre, bulunan M_i değerleri Tablo 3.'deki gibi yorumlanarak manipülatör ya da manipülatör olmayan şirketler tahmin edilmeye çalışılmıştır.

Ayrıca, çalışmada Türkiye verileri ile uyumlu katsayıların belirlendiği Kara, Sakarya ve Aksu'nun 2016 yılında yaptıkları çalışmada oluşan formül ve manipülasyonun tespit kıstasları kullanılmıştır (İlerleyen kısımlarda bu çalışmadan SAK olarak bahsedilecektir). Bu çalışmada, 2013 ve 2014 yıllarında kurumsal yönetim endeksinde bulunan şirketler ve denetim raporlarında şartlı görüş bildirilmiş imalat sektörü şirketler kullanılmıştır. Kurumsal yönetim listesinde bulunan şirketler manipülatör olmayan, hakkında şartlı görüş bildirilen şirketler manipülatör olarak belirlenmiştir. Buradan yola çıkarak, aynı veriler ile SAK'ın belirlediği formül yardımıyla M_i değerleri hesaplanmıştır. Bulunan M_i değerleri normal değişkene (Z_i) çevrilerek belirlenen şirketlerin manipülasyon yapıp yapmadıkları tespit edilmeye çalışılmıştır. Z_i değerleri aşağıdaki denklem ile bulunmuştur (Kara vd., 2016:21):

$$Z_i = (x_i - \mu) / \alpha$$

$$(\alpha = \text{Standart sapma}, \mu = \text{Ortalama})$$

Söz konusu formül ve manipülasyon yapıp yapılmadığının tespiti için SAK tarafından belirlenen formül ve kıstaslar aşağıdaki gibidir:

$$M_i = -1,381 + (1,104 * DSRI) + (-1,403 * GMI) + (0,066 * AQI) + (0,834 * SGI) + (0,216 * DEPI) + (-0,328 * SGAI) + (-0,606 * TATA) + (-0,296 * LVGI)$$

Bu çalışmada, Beneish modeline göre bulunan M_i değerlerine ve SAK'ın katsayılarına göre bulunan M_i değerlerinin normale çevrilmesiyle bulunan Z_i değerlerine göre manipülatör ve manipülatör olmayan firmalar belirlenmiştir.

Tablo 5. Zi Değerlerinin Yorumlanması

Mi Değeri	Finansal Bilgi Manipülasyonu Uygulanıp Uygulanmadığı
$Z_i < \% 0,035$	Uygulandığına dair bulgu yoktur.
$\% 0,035 < Z_i < \% 0,06$	Uygulandığına dair olasılık vardır.
$\% 0,06 < Z_i < \% 0,14$	Uygulandığına dair ciddi riskler vardır.
$\% 0,14 < Z_i$	Uygulandığına dair çok önemli bulgular vardır.

Beneish'in belirlemiş olduğu formüle göre tüm yıllar için 28 adet manipülatör veri belirlenirken, SAK'ın belirlemiş olduğu formüle göre 61 adet manipülatör veri belirlenmiştir. Belirlenen bu verilerin doğruluğunun test edilebilmesi için YSA modeli ile sınıflandırma yapılmıştır. Bunun için, Neurosolution 5 programı kullanılmıştır.

Öncelikle YSA testi için M_i ve Z_i değerleri aşağıdaki denklem ile normalleştirme işlemine tabi tutulmuş, tüm değerler $[0,1]$ aralığına getirilmiştir:

$$X_n = (x_0 - x_{min}) / (x_{max} - x_{min})$$

YSA test işlemlerinde veri seti 3 bölüme ayrılmaktadır. Bunlar, eğitim seti, geçerlilik seti ve test setidir. Eğitim seti ağın eğitilmesi için, geçerlilik seti gizli katman proses eleman sayısının belirlenmesi için ve test seti ise, kurulan modelin performansını ölçmek için kullanılmaktadır. Bu çalışmada, %80 eğitim seti, %10 geçerlilik seti, %10 test seti olarak veriler bölümlenmiştir. Ayrıca, ağın eğitimi için 5.000 iterasyon gerçekleştirilmiştir. Kurulan YSA'lar ile yapılan sınıflandırma sonuçları bulgular bölümünde açıklanacaktır.

Çalışmanın örneklemini, BİST'te bulunan imalat sektörü şirketlerden oluşmaktadır. Ancak, bu şirketlerin finansal tablo verileri doğrultusunda yapılan rasyo hesaplamaları anlamlı olan 155 şirket dikkate alınmıştır. Çalışmada yer alacak şirketler Borsa İstanbul (BİST) internet sitesi kullanılarak (www.borsaistanbul.com) belirlenmiş ve belirlenen şirketlerin 2013-2017 yılları arası finansal tablolarına da Finnet Analiz Expert veri tabanı aracılığıyla ulaşılmıştır.

7. BULGULAR

Bu bölümde manipülatör ya da manipülatör olmayan olarak tahmin edilen şirketlerin YSA sınıflandırma sonuçlarına yer verilecektir. Öncelikle Beneish'e göre ve SAK'a göre belirlenen manipülatör şirketlerin bağımsız değişken olarak kullanılan rasyo ortalamalarına değinmemizin her iki çalışmanın da birbiriyale tutarlılığını gözlemlemek açısından uygun olduğu kanaatindeyiz. Manipülatör şirketlere ait rasyo ortalamaları aşağıdaki tabloda gösterilmiştir:

Tablo 6. Belirlenen Manipülator Şirketlerin Rasyo Ortalamaları

RASYOLAR	BENEISH	SAK
TİCARİ ALACAKLAR ENDEKSİ (DSRI)	1,105428366	1,107496
BRÜT KAR MARJI ENDEKSİ (GMI)	1,038106184	1,00619
AKTİF KALİTESİ ENDEKSİ (AQI)	0,511857627	0,517761
AMORTİSMAN GİDERLERİ ENDEKSİ (DEPI)	0,09730091	0,129247
PSDG VE GYG (SGAI)	1,030924513	1,014507
TOPLAM TAHAKKUKLARIN TOPLAM VARLIKLARA ORANI (TATA)	-0,042548664	-0,04255
SATIŞLARDAKİ BÜYÜME ENDEKSİ (SGI)	1,155496292	1,158859
BORÇLANMA YAPISINDAKİ DEĞİŞİMLER ENDEKSİ (LVGI)	1,076439908	1,072995

Yukarıdaki tabloda görüldüğü üzere rasyo ortalamaları her iki çalışma için de aşağı yukarı aynıdır. Bu durumda, çalışmalarda kullanılan formül katsayıları ve manipülator olma ya da olmama koşulları paralellik göstermektedir diyebiliriz.

Çalışmada kullanılan YSA mimarisinin girdi değişken 8'dir. Çıktı ise, ya 0 (manipülator olmayan) ya da 1 (manipülator olan) olacaktır. Yani 1 adet çıktı değişken bulunmaktadır. Gizli katman da 1 olmakla birlikte, Beneish ve SAK için ayrı ayrı test yapılarak gizli katman proses eleman sayısı, geçerlilik veri setinin hata kareler ortalamasına göre belirlenmiştir. Söz konusu test sonuçları aşağıdadır.

Tablo 7. Gizli Katman Proses Eleman Sayısı Belirleme Sonuçları

MODEL	BENEISH MSE	SAK MSE
8-1-1	0,005049286	0,014629061
8-2-1	0,404547829	0,014531376
8-3-1	0,004558088	0,123323537
8-4-1	0,005103054	0,122818098
8-5-1	0,005157902	0,123251082
8-6-1	0,074217319	0,013259002
8-7-1	0,007740715	0,019005058
8-8-1	0,00625072	0,038722248

Yukarıdaki tabloda görüldüğü üzere Beneish için en küçük hata kareler ortalaması (MSE) 0,004558088, SAK için ise, 0,013259002'dir. Geçerlilik veri setinin MSE'sinin en düşük olduğu taktirde daha iyi bir ağ yapısının olacağından yola çıkarak Beneish için hata kareler ortalamasının en düşük olduğu 3 proses elemanlı, SAK için hata kareler ortalamasının en düşük olduğu 6 proses elemanlı 1 gizli katman

kullanılması uygun bulunmuştur. Gizli katman proses eleman sayısı arttıkça, her bir eleman veri setinin özelliklerinden birini daha göstereceğinden geçerlilik setindeki ağ performansı da artar. Ancak, çok sayıda eleman eklendiğinde YSA'ların aşırı öğrenme yapmış olma ihtimali ve test performansının düşme ihtimali artmaktadır.

Çalışmada kullanılan ağ mimarisinin özelliklerini özetleyecek olursak;

- Öğrenme algoritması Momentum,
- Aktivasyon fonksiyonu Sigmoid,
- 5.000iterasyon
- %80 eğitim veri seti, %10 geçerlilik veri seti, %10 test veri seti
- 8 girdi katmanı, 3 proses elemanlı 1 gizli katman ve 1 çıktı katmanı

Bunlara göre, sonuçlar aşağıdaki tablolarda görülmektedir:

Tablo 8. Yapay Sinir Ağı Sınıflandırması (BENEISH)

SONUÇLAR	Muhasebe Manipülasyonu Yapmayan (0)	Muhasebe Manipülasyonu Yapan (1)
Muhasebe Manipülasyonu Yapmayan (0)	77	0
Muhasebe Manipülasyonu Yapan (1)	0	1

Yapılan test sonucunda Beneish modeli için doğru sınıflandırma yüzdesi %100 bulunmuştur. Yani yapay sinir ağları, test seti içerisinde bulunan 77 adet manipülatör olmayan ve 1 adet manipülatör olan şirketi gerçekte doğru orantılı olarak sınıflandırmıştır.

Tablo 9. Yapay Sinir Ağı Sınıflandırması (SAK)

SONUÇLAR	Muhasebe Manipülasyonu Yapmayan (0)	Muhasebe Manipülasyonu Yapan (1)
Muhasebe Manipülasyonu Yapmayan (0)	77	0
Muhasebe Manipülasyonu Yapan (1)	0	1

Yapılan test sonucunda SAK'ın değerlerine göre hesaplanan veri seti için de doğru sınıflandırma yüzdesi %100 bulunmuştur. Yani yapay sinir ağları, test seti içerisinde bulunan 77 adet manipülatör olmayan ve 1 adet manipülatör olan şirketi gerçekle doğru orantılı olarak sınıflandırmıştır.

8. SONUÇ VE ÖNERİLER

Sermaye piyasalarındaki gelişmeler ve şirketlerin finansman ihtiyaçlarının artması sonucunda karlılık oldukça önemli hale gelmiştir. Bu durum, şirketlerin karlarını olduğundan farklı göstermek amacıyla muhasebe manipülasyonu yapmalarına sebep olmuştur. 2000'li yılların başından itibaren yaşanan Enron, Xerox, Worlcom gibi muhasebe manipülasyonları hem ülke ekonomisine büyük zarar vermiş hem de sermaye piyasalarına olan güveni derinden etkilemiştir.

Bu bağlamda, muhasebe manipülasyonlarını önlemek amacıyla Sarbanes Oxley Kanunu, Avrupa Birliği Yasal Düzenlemeleri gibi düzenlemeler yapılmıştır. Ayrıca, literatürde muhasebe tespit yöntemleriyle ilgili birçok çalışma yapılmıştır.

Çalışmanın amacı, muhasebe manipülasyonları tespit yöntemlerinden geleneksel ve proaktif yöntemlerin yanı sıra istatistiksel modellerin de kullanımının yaygınlaştırılmasına katkıda bulunmaktır. Bunun için, BIST imalat sektöründe bulunan 155 şirketin M_i ve Z_i değerleri hesaplanarak manipülatör olan ve manipülatör olmayan şirketler tahmin edilmiştir. Elde edilen sonuçlar yapay sinir ağı ile test edilerek Beneish modelinin doğruluğu ölçülmeye çalışılmıştır.

Sonuç olarak, her iki veri seti için de YSA testi sonuçlarına göre doğru sınıflandırma yüzdesi %100 bulunmuştur. Ancak, MSE değerleri farklıdır. Beneish'in MSE'si 0,007946249 iken, SAK'ın MSE'si 0,009684796'dır. Hata kareler ortalaması açısından baktığımızda da aralarında çok büyük fark olmamasına rağmen Beneish'in YSA sınıflandırmasını daha doğru yaptığını söyleyebiliriz. Ancak, çalışmada da bahsedildiği üzere, Beneish modeline ait Tip 1 ve Tip 2 hataların söz konusu olması elde edilen sonuçlar açısından da değerlendirmeye alınmalıdır.

Elde edilen sonuçlar değerlendirildiğinde, yapılan çalışmaların veri setinin genişletilmesi ya da farklı sektörlerde uygulanması ile modelin doğruluğunun kanıtlanarak yaygın kullanılabilir hale gelmesinin hem literatüre hem de finansal bilgi kullanıcılarına zaman tasarrufu sağlayacağı düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

- Akdoğan, H., Hiçyorulmaz, E. ve Çelik K. (2018). *Muhasebe ve Etik: Finansal Tablolarda Bilgi Manipülasyonu*. İstanbul: Siyasal Kitabevi.
- Altuk-Özden, E., Ataman B. (2014). Kar Yönetimi ve Yöntemleri. *Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi*, 11(42), s: 13-25.
- Balıkçı, H. (2016). Yaratıcı Muhasebe Nedenleri, Yöntemleri ve Sonuçları. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. İstanbul.
- Bayırlı, R. (2006). Yaratıcı Muhasebe, Etik, Firma Değeri ve Örnek Bir Uygulama. Yayınlanmamış Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Ankara.
- Bayraktar, A. (2007). Türkiye’de Muhasebe Hileleri Tarihi. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Edirne.
- Beneish, M. D., (1999). The Detection of Earnings Manipulation. *Financial Analysts Journal*, 55(5), s: 24-36.
- Bhasin, M.L. (2016). Satyam’s Manipulative Accounting Methodology Unveiled: An Experience of an Asian Economy. *International Journal of Business and Social Research*, 6(12), s:35-54.
- Blokhin, A. “What Is Impact of Sarbanes-OxleyAct?”, Investopedia, <https://www.investopedia.com>, (4 Ocak 2018).
- Demir, V., Bahadır, O. (2007). Muhasebe Manipülasyonu Yöntemler ve Teknikler. *Mali Çözüm Dergisi*. Yıl: 17, Sayı: 84, s: 103-119.
- Elgin, İ. (2006). Bağımsız Denetim Gözetim Kurulları. *İktisat, İşletme ve Finans*, 21(245), s: 25-34.
- Elitaş, C. (2012). *Muhasebe Hilelerinin Önlenmesinde Sarbanes-Oxley Yasası ve Alman On Adım Programının Karşılaştırılması: Türkiye İçin Yol Haritası*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Erol, M., Aslan, M. (2016). Muhasebe Manipülasyonu Yöntemlerinden Agresif Muhasebe ve Bir Uygulama, *Muhasebe ve Denetim Bakış*, 16(49), s:19-28.
- Fettahoğlu, S., Kargacı, M. (2016). Bilgi Manipülasyonu Yapılan Finansal Tabloların Karakteristiklerinin Belirlenmesi: Borsa İstanbul’da Bir Uygulama. *Eurasian Academy of Sciences Eurasian Business & Economics Journal*, Sayı: 29, s: 237-246.
- Fındık, H., Öztürk, E. (2016). Finansal Bilgi Manipülasyonunun Beneish Yardımıyla Ölçülmesi: BIST İmalat Sanayi Üzerine Bir Araştırma. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 8(1), s: 483-499.
- Göçen, A.C. (2010). Kurumsal Yönetim, İç Kontrol ve Bağımsız Denetim: Parmalat Vakası. *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı:97, s: 107-129.
- Güçlü, H. (2004). Kıyı (Off-Shore) Bankacılığı ve İmar Bank Off-Shore Ltd. www.hakanguclu.com. 1-26.
- Hamzaçebi, C. (2011). *Yapay Sinir Ağları Tahmin Amaçlı Kullanımı Matlab ve Neurosolutions Uygulamalı*. Bursa: Ekin Kitabevi.
- Healy, P.M., (1985). The Effect of Bonus Schemes on Accounting Decisions. *Journal of Accounting and Economics*. Sayı:7. s:85-107.
- Jones, J., (1991). Earnings Management During Import Relief Investigations. *Journal of Accounting Research*, 29(2), s:193-228.
- Kabadayı, N. (2010). Kazanç Yönetimi Konusunda Etik Değer Anlayışının Araştırılması. Yayınlanmamış Doktora Tezi, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya.
- Kara, S., Sakarya Ş., Aksu, M. (2016). Beneish Modeli ile Kazanç Manipülasyonunun Tespit Edilmesi: BIST Şirketleri Üzerine Ampirik Bir Uygulama. *Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi*, 8(2), s: 13-25.

- Kara, S., Tuna, M. (2018). Kar Yönetiminin Düzeltilmiş Jones Modeliyle Ölçümü: BIST'te Bir Uygulama. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Sayı: 4, s: 97-112.
- Kara, S., Yereli, A.N. (2013). Effectiveness of the Financial Ratios in the Determination of the Fraudulent Financial Statements: Turkey Practice. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 9(10), s: 1342-1353.
- Kıllı, E., Evcı, S. (2017). Muhasebe Manipülasyonlarının Tespitinde Kullanılan Modeller. *Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 1(1), s:68-79.
- Küçükkocaoğlu, G., Küçüksözen, C. (2005). Gerçeğe Aykırı Finansal Tabloların Ortaya Çıkarılması: İMKB Şirketleri Üzerine Ampirik Bir Çalışma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı: 28, s:160-171.
- Küçüksözen, C. (2004). Finansal Bilgi Manipülasyonu: Nedenleri, Yöntemleri, Amaçları, Teknikleri, Sonuçları ve İMKB Şirketleri Üzerine Ampirik Bir Çalışma. Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Ankara.
- Mulford, C. W., &Comiskey, E. E. (2002). *The Financial Numbers Game: Detecting Creative Accounting Practices*. John Wiley&Sons.
- Okur, M. (2007). Bağımsız Denetimin Denetimi. Ankara: Sermaye Piyasası Kurulu. *Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 1(1), s: 68-79.
- Önder Ş., Ağca, A. (2013). Toplam Tahakkuk Modelleri ile Türkiye'de Kar Yönetiminin Ölçülmesi: İMKB'de Yer Alan İşletmeler Üzerine Ampirik Bir Araştırma. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Eylül Özel Sayısı. s: 36-39.
- Öztemel, E. (2016). *Yapay Sinir Ağları*. İstanbul: Papatya Bilim Yayınları.
- Spathis, C. T. (2002). Detecting False Financial Statements Using Published Data: Some Evidence From Greece. *Managerial Auditing Journal*, 17(4), s: 179-191.
- Tekin, E. (2017). 2010-2014 Yılları Arasında Türkiye'de Halka Açık Şirketlerde Manipülasyon Üzerine Beneish Modeli ile Ampirik Çalışma. Yayınlanmamış Doktora Tezi, Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Ankara.
- Terzi, S., Şen, İ. K. (2015). Adli Muhasebede Hilelerin Tespitinde Yapay Sinir Ağı Modelinin Kullanımı. *International Journal of Economic & Administrative Studies*, 7(14), s: 477-490.
- Uçma, Tuğba. (2010). Finansal Bilgi Manipülasyonunda ve Hileli Finansal Raporlamada Denetçi Sorumluluğunun Belirlenmesine Yönelik Yapısal Eşitlik Modeli (SEM) Uygulaması. Yayınlanmamış Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Uğurlu, M., Sevim, Ş. (2015). Finansal Tablolardaki Hile Riskinin Tahmin Edilmesinde Karma Modellerin Nispi Başarısı Üzerine Karşılaştırmalı Bir Analiz. *Gaziantep University Journal of Social Sciences*, 14(5), s: 65-88.
- Uğurlu, Mustafa. (2011). Finansal Tablolardaki Hile Riskinin Belirlenmesi: Yapay Sinir Ağı Modeliyle Bir Bankada Uygulama. Yayınlanmamış Doktora Tezi, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kütahya.
- Uzay, Ş., Bayat, S.B. (2016). 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun Bağımsız Denetim Alanında Getirdiği Yenilikler ve Tartışmalı Konular. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Sayı: 21, s: 1503- 1513.
- Yardımcıoğlu, M., Ada, Ş. (2013). Kronolojik Bir Sırayla Muhasebe ve Finansal Raporlamada Usulsüzlük ve Skandallar. *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. Sayı: 3, s: 43-55.
- Yaşar, A. (2011). Bağımsız Dış Denetim Kalitesinin Kar Yönetimi Üzerine Etkisi: İMKB'de Kayıtlı İşletmeler Üzerine Bir Uygulama. Yayınlanmamış Doktora Tezi, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Adana.

TÜRKİYE MUHASEBE STANDARDI (TMS) 24: İLİŞKİLİ TARAF AÇIKLAMALARI BORSA İSTANBUL ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

Dr. Öğr. Üyesi Cengiz GÜNEY*

Makale Gönderim Tarihi : 04/02/2020 / Kabul Tarihi : 13/04/2020

Makale Türü: Araştırma

ÖZ

Finansal raporlar karar alıcıların doğru karar alabilmeleri için gerekli tüm bilgileri içerecek şekilde hazırlanmalıdır. “TMS 24 İlişkili Taraf Açıklamaları” standardı ise şirketlerin ilişkili taraf sayılanlarla olan işlemlerinin ne şekilde raporlanacağını standarda bağlamıştır. Bu çalışmada “TMS 24 İlişkili Taraf Açıklamaları” standardı çerçevesinde Borsa İstanbul’da faaliyet gösteren şirketlerin ilişkili taraf işlemlerine konu olan bildirimleri “içerik analizi” yöntemi ile analiz edilmiştir. Çalışmanın amacı, “TMS 24 İlişkili Taraf Açıklamaları” standardı çerçevesinde yapılan bildirimlerin sektörel açıdan nasıl sınıflandığını tespit etmektir. Çalışma sonucunda; Borsa İstanbul’da faaliyet gösteren şirketlerin ilişkili taraf işlemlerine ilişkin bildirimlerinin %47’sinin “Mal Alım veya Satımı (Mamul ya da Yarımamul)” konulu işlemlerden oluştuğu, %18’nin “Hizmet Sunumu veya Alımı” konulu işlemlerden oluştuğu, %11’nin ise “Finansman Anlaşmaları Kapsamında Yapılan Transferler” konulu işlemlerden oluştuğu tespit edilmiştir. Sektörel farklılıklar açısından bakıldığında ise, en fazla bildirim oranı ile “İmalat Sanayi” sektöründe beyan edildiği görülmektedir. “İmalat Sanayi” sektörünü %38’lik oranı ile “Mali Kuruluşlar” sektörü takip etmektedir. Diğer sektörlerdeki bildirim oranları hemen hemen aynıdır. Sektörlerdeki bildirimlerin türleri incelendiğinde ise, “İmalat Sanayi” sektöründe yapılan bildirim türlerinin ağırlıklı olarak sırası ile; “Mal Alım veya Satımı (Mamul ya da Yarımamul)” bildirimleri “Finansman Anlaşmaları Kapsamında Yapılan Transferler” ve “Hizmet Sunumu veya Alımı” bildirimleri şeklinde olduğu görülmüştür. “Mali Kuruluşlar” sektöründe yer alan şirketlerin bildirimlerinin ise en fazla çeşitliliğe sahip olduğu görülmektedir. Mali Kuruluşlar sektöründe yer alan bildirimler sekiz grupta toplanmıştır. Mali Kuruluşlar sektöründe ilişkili taraf işlemleri bildirimlerine yönelik bir sıralama yapmak gerekirse ilk üç sıranın; “Hizmet Sunumu veya Alımı”, “Maddi Duran Varlık ve Diğer Varlıkların Alım veya Satımı” ve “Kiralama” şeklinde olduğu görülmektedir. “Toptan, Perakende Ticaret, Otel Ve Lokantalar” sektöründe yapılan bildirimlerin ise türleri açısından dört grupta

* Kocaeli Üniversitesi Gazanfer Bilge Meslek Yüksekokulu Muhasebe ve Vergi Bölümü Orcid Id: 0000-0001-5703-6176

toplandığı tespit edilmiştir. Bu sektörde yer alan bildirimlere yönelik sıralama yapmak gerekirse ilk üç bildirim türünün: “Mal Alım veya Satımı (Mamul ya da Yarımamul)”, “Belirli Koşullar Altında Yürürlüğe Girecek Sözleşmeler” ve 1 bildirim sayısı ile “Hizmet Sunumu veya Alımı” ile “Kiralamalar” konulu bildirimlerden oluştuğu söylenebilir.

Anahtar Kelimeler: İlişkili Taraf Açıklamaları (TMS 24), Borsa İstanbul (BİST), İçerik Analizi

Jel: M40, M41

TURKISH ACCOUNTING STANDARD (TAS) 24: RELATED PARTY DISCLOSURES A RE-SEARCH ON BORSA ISTANBUL

ABSTRACT

Financial reports should be prepared to contain all the information necessary for decision-makers to make the right decision. “The TAS 24 Related Party Disclosures” standard specifies how to explain the transactions of companies with related parties. In this study, the notifications subject to “TAS 24 Related Party Transactions” of companies operating in Borsa Istanbul, were analyzed by content analysis method. The purpose of this study is to determine how the notifications made within the scope of “TAS 24 Related Party Disclosures” are classified from sectoral perspective. As a result of the study; 47% of the notifications of related party transactions of companies operating in Borsa Istanbul consist of transactions on “Purchase or Sale of Goods (Finished or Semi-Finished Products)”, 18% of the notifications consist of transactions on “Service Delivery or Purchase” and 11% of the notifications consist of transactions on “Transfers within the Scope of Financing Agreements”. When the sectoral differences are analyzed, it is seen that the highest notification was declared in “Manufacturing Industry” sector with 53%. “Manufacturing Industry” sector is followed by “Financial Institutions” sector with a rate of 38%. Notification rates of other sectors are almost the same. When the types of notifications in the sectors are examined, it is seen that the types of notifications made in the “Manufacturing Industry” sector are mainly in the form of “Purchase or Sale of Goods (Finished or Semi-Finished Products)” notifications; “Transfers within the Scope of Financing Agreements” notifications and “Service Delivery or Purchase” notifications. It is seen that the notifications of the companies in the “Financial Institutions” sector have the most diversity. The notifications in the “Financial Institutions” sector were grouped into eight groups. If it is necessary to make a ranking regarding the related party transactions notifications made in the “Financial Institutions” sector, the first three rankings; “Service Delivery or Purchase”, “Purchase or Sale of Tangible Fixed Assets and Other Assets” and “Leases”. In terms of the types of notifications “Wholesale, Retail Trade, Hotel and Restaurants” sector are gathered in four groups. If it is necessary to rank the notifications in this sector, the first three types of notifications are: “Purchase or Sale of Goods (Finished or Semi-Finished Products)”, “Contracts Under Certain Conditions”, with only one number of notifications; “Service Delivery or Purchase” notifications and “Leasing” notifications.

Keywords: Related Party Disclosures (TAS 24), İstanbul Stock Exchange (ISE), Content Analysis

Jel: M40, M41

1. GİRİŞ

Doğru finansal raporlamalar gerek şirket taraflarını gerekse muhtemel yatırımcıların doğru ve sağlıklı bilgiyi edinebilmesi için önem arz etmektedir. Finansal raporlamalar yapılırken bir takım nitelikleri bünyesinde taşımalıdır. İhtiyaca uygunluk, gerçeğe uygun sunum, anlaşılabilirlik, karşılaştırılabilirlik ve zamanında sunum bu niteliklerin başında gelmektedir. (Türkiye Muhasebe Standardı - TMS 1). Muhasebede üretilen bilgilerin şeffaflığı ve gerçeğe uygun sunumu finansal raporlar hazırlanırken üzerinde durulması gereken diğer önemli bir husustur. Finansal Raporlamaların nasıl yapılacağı Türkiye Muhasebe Standartları çerçevesinde standartlara bağlanmıştır. “TMS 24: İlişkili Taraf Açıklamaları” standardı mevcut 41 muhasebe standartlarından bir tanesidir.

“TMS 24: İlişkili Taraf Açıklamaları” standardı “işletmenin finansal durumu ile kâr veya zararının, ilişkili tarafların mevcudiyetinden, söz konusu taraflarla gerçekleştirilen işlemlerden ve işletme ile ilişkili tarafları arasındaki taahhütler dâhil olmak üzere, mevcut bakiyelerden etkilenebileceği olasılığına dikkat çekmek için gerekli olan açıklamaların, işletmenin finansal tablolarında yer almasını sağlamayı” amaç edinmiştir. (TMS 24 md.1.) TMS 24 md.21 e göre ilişkili taraf ile yapılmış olmaları durumunda açıklanması gereken işlemler temelde: mal alım veya satımı, maddi duran varlık ve diğer varlıkların alım veya satımı, hizmet sunumu veya alımı, kiralama, araştırma ve geliştirme transferleri; lisans anlaşmaları kapsamında yapılan transferler, finansman anlaşmaları kapsamında yapılan transferler, teminat veya kefalet karşılıkları, belirli koşullar altında yürürlüğe girecek sözleşmeler dâhil olmak üzere, gelecekte belirli bir olayın meydana gelmesi ya da gelmemesi durumunda bir şeyin yapılmasına ilişkin taahhütler ve işletme adına veya işletme tarafından söz konusu ilişkili taraf adına borçların ödenmesi işlemleridir.

Çalışmada Borsa İstanbul’da faaliyet gösteren şirketlerin “TMS 24 İlişkili Taraf Açıklamaları” standardı çerçevesindeki bildirimleri incelenmiştir. Kamuyu Aydınlatma Platformu web sayfasında (<https://www.kap.org.tr>) 14.10.2019 tarihinden bir yıl geriye doğru yapılan, bildiri sorgusuna göre tespit edilen 177 adet bildirim “içerik analizi” yöntemiyle incelenmiştir. Bildirimlerin sektörel açıdan dağılımı, incelenmiş hangi sektörlerin hangi bildirim türlerinde yoğunlaştığı tablolar ve grafikler aracılığı ile anlaşılmaya çalışılmıştır. Çalışmanın teorik kısmında ise ilişkili taraf işlemlerinin neler olduğu, nasıl raporlanacağı, hangi tür işlemlerin ilişkili taraf işlemi olacağı v.b konuları TMS 24 standardı çerçevesinde irdelenmiştir.

2. İLİŞKİLİ TARAF AÇIKLAMALARI (TMS 24) STANDARDI

İlişkili taraf açıklamaları “Türkiye Muhasebe Standartları 24 (TMS 24)” kapsamında standarda bağlanmıştır. TMS 24 standardı güncellemeler ve yürürlük tarihleri, amaç, kapsam, ilişkili taraf açıklamalarının amacı, tanımlar, açıklamalar, yürürlük tarihi ve geçiş hükümleri ile TMS 24 (2005 yılında yayımlanan) yürürlükten kaldırılması başlıklarından oluşmaktadır. Çalışmanın bu bölümünde yapılan araştırma ile ilişkili olan hükümler TMS 24 standardı çerçevesinde kaleme alınacaktır.

TMS 24 standardı “işletmenin finansal durumu ile kâr veya zararının, ilişkili tarafların mevcudiyetinden, söz konusu taraflarla gerçekleştirilen işlemlerden ve işletme ile ilişkili tarafları arasındaki taahhütler dâhil olmak üzere, mevcut bakiyelerden etkilenebileceği olasılığına dikkat çekmek için gerekli olan açıklamaların, işletmenin finansal tablolarında yer almasını sağlamayı” amaç edinmiştir. (TMS

24 md.1.) Bu standart muhasebenin temel kavramlarından “tam açıklama” ve “önemlilik” kavramları ile yakından ilgilidir (Özbek,2009:149). Tam açıklama kavramı; mali tabloların, bu tablolardan yararlanacak kişi ve kurumların doğru karar vermelerine yardımcı olacak ölçüde yeterli, açık ve anlaşılır olmasını gerekli kılmaktadır. (Sevilengül, 2011:20) Mali tablolarda finansal bilgilerin tam olarak açıklanması yanında, mali tablo kalemleri kapsamında yer almayan ancak alınacak kararları etkileyebilece gerçekleşmesi muhtemel olaylarda yer verilmesi gerekliliği yine tam açıklama kavramı gereğidir. Önemlilik kavramı ise bir hesap kalemi ya da bir olayın nisbi ağırlık değerinin, mali tablolara dayanılarak yapılacak değerlemeleri ve alınacak kararları etkileyebilecek düzeyde olmasını ifade etmektedir. (Karacan, 2016:21-22).Bir bilgi mali tablolara dayanılarak yapılacak değerlemeleri ve alınacak kararları etkileyebilecek düzede ise ve o bilgi verilmediği zaman mali tablo doğru yorumlanamıyor ise; o bilgi “önemli” sayılmalı ve mali tabloda mutlaka verilmelidir. (Sevilengül, 2011:22)

TMS 24 standardı “(a) İlişkili taraflarla olan ilişki ve işlemlerin belirlenmesinde; (b) İşletme ile ilişkili tarafları arasındaki taahhütler dâhil olmak üzere, mevcut bakiyelerin belirlenmesinde; (c) (a) ve (b) maddelerinde yer alan kalemlerin açıklanmasının gerekli olduğu koşulların belirlenmesinde ve (d) Söz konusu kalemlere ilişkin olarak yapılacak açıklamaların tespit edilmesinde” uygulanmaktadır. (TMS 24 md.2.) İlişkili taraflarla olan işlemlerin ve mevcut bakiyelerin; “TMS 27 Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar” Standardına göre, bir ana ortaklık, ortak girişimci ya da yatırımcı tarafından sunulan bireysel finansal tablolarda açıklanması gerekmektedir. (Özbek,2009:151).

TMS 24’ün 5. 6. ve 7. maddeleri ilişkili taraf ilişkileri hakkında bilgi vermekte ve md.8’de “İlişkili taraflarla olan ilişkilerin, işlemlerin ve taahhütler dâhil olmak üzere mevcut bakiyelerin bilinmesi, finansal tablo kullanıcılarının işletmenin karşılaştığı riskler ve fırsatlar ile işletmenin faaliyetleri hakkında yapacakları değerlendirmeleri etkileyebilir.” ilkesi gereği işlemlerin açıklanması gerektiğini belirtmektedir. İlişkili tarafla yapılan işlem “Raporlayan işletme ile ilişkili bir taraf arasında kaynakların, hizmetlerin ya da yükümlülüklerin, bir bedel karşılığı olup olmadığına bakılmaksızın transferidir.” şeklinde tanımlanmaktadır. (TMS 24 md.9.)

İlişkili taraf ise yine TMS md.9 da “Finansal tablolarını hazırlayan işletmeyle (bu Standartta ‘raporlayan işletme’ olarak kullanılacaktır) ilişkili olan kişi veya işletmedir.” şeklinde tanımlanmıştır. İlişkili tarafın belirlenmesinde sadece yasal şeklin değil ilişkinin özünde dikkate alınması gerekmektedir (Özbek,2009:152).TMS 24’ün 9.maddesinin a ve b bentleri kişi ve işletmeler için ilişkili taraf sayılma durumlarını kaleme almıştır. 9. Maddenin a bendine göre;

“(i)Raporlayan işletme üzerinde kontrol veya müşterek kontrol gücüne sahip olması durumunda, (ii) Raporlayan işletme üzerinde önemli etkiye sahip olması durumunda, (iii) Raporlayan işletmenin veya raporlayan işletmenin bir ana ortaklığının kilit yönetici personelinin bir üyesi olması durumunda” kişiler ilişkili taraf sayılır. Bu maddede bir işletmenin bir başka işletmeyi hukuken hisse senetlerine sahiplik nedeniyle doğrudan kontrol etmesi durumu söz konusudur. Kontrol eden ve kontrol edilen işletmeler birbirleriyle ilişkili taraf oldukları için; her bir işletme finansal tablolarında bu standart gereğince yapılması gereken açıklamaları yapmak durumundalardır. (Özbek,2009:152).

Yine aynı maddede bir bireyin yakın üyeleri ; “(a) Bireyin eş ve çocukları, (b) Bireyin eşinin çocukları ve (c) Bireyin ya da bireyin eşinin bakmakla yükümlü olduğu kişiler.” olarak tanımlanmıştır. (TMS 24

md.9.) Burada eş ve çocuklar, gelirleri olmasına ve yaşlarına bakılmaksızın koşulsuz olarak yakın aile üyesi sayılmaktadır. Bu standarda göre edinilmiş çocuklarında “bireyin yakın üyeleri” kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir. (Özbek,2009:160).

9. Maddenin b bendine göre ise;

“(i) İşletme ve raporlayan işletmenin aynı grubun üyesi olması halinde (yani her bir ana ortaklık, bağlı ortaklık ve diğer bağlı ortaklık diğerleri ile ilişkilidir). (ii) İşletmenin, diğer işletmenin (veya diğer işletmenin de üyesi olduğu bir grubun üyesinin) iştiraki ya da iş ortaklığı olması halinde. (iii) Her iki işletmenin de aynı bir üçüncü tarafın iş ortaklığı olması halinde. (iv) İşletmelerden birinin üçüncü bir işletmenin iş ortaklığı olması ve diğer işletmenin söz konusu üçüncü işletmenin iştiraki olması halinde. (v) İşletmenin, raporlayan işletmenin ya da raporlayan işletmeyle ilişkili olan bir işletmenin çalışanlarına ilişkin olarak işten ayrılma sonrasında sağlanan fayda plânlarının olması halinde. Raporlayan işletmenin kendisinin böyle bir plânının olması halinde, sponsor olan işverenler de raporlayan işletme ile ilişkilidir. (vi) İşletmenin (a) maddesinde tanımlanan bir kişi tarafından kontrol veya müştereken kontrol edilmesi halinde. (vii) (a) maddesinin (i) bendinde tanımlanan bir kişinin işletme üzerinde önemli etkisinin bulunması veya söz konusu işletmenin (ya da bu işletmenin ana ortaklığının) kilit yönetici personelinin bir üyesi olması halinde. (viii) İşletmenin veya onun bir parçası olduğu grubun başka bir üyesinin, raporlayan işletmeye veya raporlayan işletmenin ana ortaklığına kilit yönetici personel hizmetleri sunması halinde” işletmeler ilişkili taraf sayılır.

TMS 24’ün 11. maddesi ilişkili taraf olarak değerlendirilmeyecek olanları da belirtmiştir. İlgili madde hükmüne göre;

“(a) İki işletmenin, ortak bir yöneticiye ya da ortak bir kilit yönetici personele sahip olması durumunda veya işletmelerden birinin kilit yönetici personelinin diğer işletme üzerinde önemli etkiye sahip olması durumunda bu iki işletme (b) İki iş ortaklığı katılımcısının bir iş ortaklığı üzerinde müşterek kontrolü paylaşmaları durumunda söz konusu katılımcılar. (c) (i) Finansman sağlayanlar, (ii) Sendikalar, (iii) Kamu hizmeti şirketleri ve (iv) Devlet makamları ve mercilerinden, raporlayan işletme üzerinde kontrol ya da müşterek kontrol gücüne veya önemli etkiye sahip olmayıp, işletme ile sadece olağan iş ilişkisi içerisinde olanlar (işletmenin serbest hareket etmesini etkileyebilecek ya da karar alma sürecine dahil olabilecek olsa da). (d) Bir işletmenin sadece ortaya çıkan ekonomik bağımlılık nedeniyle önemli hacimde işlem yaptığı bir müşteri, tedarikçi, acente, dağıtımçı ya da genel müessil” ilişkili taraf olarak değerlendirilemez. Ancak finansman sağlayan bir bankanın, bir grubun üyesi olması durumunda, grup işletmeleri ile banka arasında yapılan işlemler açıklanmayı gerektirmektedir. Ayrıca bir işletmenin, kendi grubunun bir üyesi bankadan sağladığı finansmanı, grup üyesi olmayan işletmelerle aynı koşullarda sağlaması halinde bile, bu durumu açıklamalıdır (Özbek,2009:166).

TMS 24 md.21 e göre ilişkili taraf ile yapılmış olmaları durumunda açıklanması gereken işlemlere ilişkin örnekler aşağıda belirtilmiştir:

“(a) Mal alım veya satımı (mamul ya da yarı mamul), (b) Maddi duran varlık ve diğer varlıkların alım veya satımı, (c) Hizmet sunumu veya alımı, (d) Kiralamalar, (e) Araştırma ve geliştirme transferleri, (f) Lisans anlaşmaları kapsamında yapılan transferler, (g) Finansman anlaşmaları kapsamında yapılan

transferler (nakdi ya da gayri nakdi krediler ve özkaynak katkıları dâhil olmak üzere), (h) Teminat veya kefalet karşılıkları, (i) Belirli koşullar altında yürürlüğe girecek sözleşmeler¹ (muhassebeleştirilmiş ve muhassebeleştirilmemiş) dahil olmak üzere, gelecekte belirli bir olayın meydana gelmesi ya da gelmemesi durumunda bir şeyin yapılmasına ilişkin taahhütler ve (j) İşletme adına veya işletme tarafından söz konusu ilişkili taraf adına borçların ödenmesi.” İlişkili taraflar arasında yapılan işlemler; işlemlerin tutarı, mevcut bakiyeler, işlemlerin koşul ve durumları, teminat altına alınmış olup olmadıkları ve ödeme için belirlenen karşılığın niteliği, verilen veya alınan garantilerin ayrıntıları, mevcut bakiyelerle ilgili şüpheli alacak karşılıkları, dönem içinde ilişkili taraflardan olan şüpheli alacaklarla ilgili olarak mali tablolara yansıtılan giderler başlıklarını içermelidir. (<http://www.denetimnet.net> E.T:13.02.2020)

Çalışmada ilişkili taraf işlemlerine yönelik bildirimler md.21 de belirtilen başlıklar çerçevesinde sınıflandırılmıştır.

3. İLİŞKİLİ TARAF AÇIKLAMALARI (TMS 24) İLE İLGİLİ YAPILAN ÇALIŞMALAR

Çalışmanın bu bölümünde “İlişkili Taraf Açıklamaları (TMS 24)” standardı ve uluslararası muhasebe standartlarında karşılığı olan (IAS 24- Related Party Transactions) ile ilgili kaleme alınmış akademik çalışmalara yer verilecektir.

Türkçe literatür incelendiğinde TMS 24 standardı ile ilgili doğrudan kaleme alınmış makale çalışması olmadığı görülmektedir. Dilek Şahin ve Selim Yüksel Pazarçeviren tarafından 2007 yılında kaleme alınan “TFRS (TMS 1, TMS 2, TMS 7, TMS 18, TMS 24, TMS 40) ve SPK Muhasebe Standartlarının IFRS ile Karşılaştırılması” çalışmasında TMS 24 hakkında çeşitli bilgilere yer verilmiş ve IAS 24 ile karşılaştırılmıştır. Farklılıklar ve benzerlikler kaleme alınmıştır.

Yabancı literatürde TMS 24 standardının Uluslararası Muhasebe Standartlarındaki karşılığı olan “IAS 24- Related Party Transactions” konusunda kaleme alınmış birçok akademik çalışmaya rastlanmıştır. Özellikle ülke temelli araştırmalar göze çarpmaktadır. Çin, Gana, Tunus, Fransa, Kanada, Endonezya, Nijerya, Pakistan, Yunanistan, Bangladeş, Yeni Zellenda, Güney Afrika, İtalya ve Malezya IAS 24 kapsamındaki akademik çalışmalara konu olan ülkeler olarak tespit edilmiştir.

Yuan George Shan (2019), “Do Corporate Governance And Disclosure Tone Drive Voluntary Disclosure Of Related-Party Transactions İn China?” isimli makalesinde olumlu açıklama tonu, gönüllü açıklamanın kapsamını destekliyor mu?” sorusuna cevap bulmayı amaç edinmiş ve çalışma sonucunda toplanan 1118 firma verisinin analizi sonucunda; yabancı mülkiyetin, bağımsız yöneticilerin oranı, açıklama tonu ve yaşın, ilgili tarafın büyüklüğü üzerinde önemli derecede olumlu bir etkisi olduğunu ortaya koymuştur. İlişkili işlem açıklamaları, firma büyüklüğü ile negatif yönde ilişkilidir. Devlet mülkiyeti, meslek gözetmenlerinin oranı, şirket performansı, Genel Müdür (CEO), 4 Büyük denetçi ve ilişkili taraf işlemlerinin toplam varlıklara oranı gibi faktörlerin etkisinin olmadığı tespit edilmiştir.

Pier Luigi Marchini, Paolo Andrei ve Alice Medioli (2019), “Related Party Transactions Disclosure And Procedures: A Critical Analysis İn Business Groups” isimli çalışmasında ilişkili taraf işlem bilgilerinin doğruluğunu ve şeffaflığını, anlaşılabilirliğini, mevzuata uyumunu ve karşılaştırılabilirliğini analiz etmeyi amaçlamaktadır. Çalışmada ayrıca, sadece konsolide finansal tabloları okuyarak, hissedarların tüm ilişkili taraf işlemlerinden tam olarak haberdar edilip edilemeyeceği incelenmektedir. Çalışma sonucun-

da ilişkili taraf işlem açıklamalarının sınıflandırması için herhangi bir şekil şartı zorunluluğu bulunmadığı ve bunun sonucunda bilgilerin karşılaştırılmasının mümkün olmadığı vurgulamaktadır. Bu durumun giderilmesi için mevzuata uygun beyan formunun oluşturulması gerektiği savunulmaktadır.

Ben Kwame Agyei-Mensah (2019), “The Effect Of Audit Committee Attributes On Compliance With IAS24-Related Party Disclosure: An Empirical Study” isimli çalışmasında Gana’daki şirketlerin ilişkili taraf işlemlerine ilişkin rapor bilgilerinin IAS 24’e uyumlu olup olmadığını araştırmaktadır. Çalışma sonucu ilişkili taraf açıklamalarına uygunluğun, denetim komitesinin cinsiyeti, denetim komitesinin bağımsızlığı ve mülkiyet yoğunluğundan etkilendiğini göstermektedir.

Hedi Baazaoui ve Mohamed Ali Zarai (2019) , “The Effect Of Firm Characteristics On The Disclosure Of IAS/IFRS Information: The Cases Of Tunisia, France And Canada” isimli çalışmasında firmanın kendine özgü özelliklerinin büyüklüğüne ve uyruğunun ülkesine bağlı olduğu varsayımından yola çıkarak, farklı ticaret endekslerine ait şirketler üzerinde ve farklı kültür ve ekonomik gelişme seviyelerine sahip ülkelerde çalışma yürütmüşlerdir. Seçilen ülkeler, Tunus, Fransa ve Kanada’dır. Çalışma sonucunda, IAS / IFRS bilgisinin beyan edilmesinin belirleyicilerinin firmanın uyruğuna bağlı olarak değişeceği ve ülkenin önemli katsayılara sahip olmasından dolayı açıklanan bilgilerin açıklanmasında firmanın uyruğunun önemli olduğunu tespit edilmiştir.

Dwi Ernawati ve Y. Anni Aryani (2019), “Controlling Shareholders, Audit Committee Characteristics, And Related Party Transaction Disclosure: Evidence From Indonesia” isimli çalışmasında kontrol eden hissedarları, denetim komitesinin özelliklerini ve ilişkili taraf işlem açıklamalarını incelemeyi amaçlamaktadır. Kontrol eden hissedarlar, aile hisselerinin mülkiyetini ve aile üyelerinin yönetim kurulundaki oranı ile temsil edilmektedir. Bu çalışmada kullanılan örnekler 2017 yılında Endonezya Menkul Kıymetler Borsası’nda (IDX) listelenen aile şirketleridir. Bu çalışmada, hipotezi test etmek için çoklu regresyon kullanılmıştır. Çalışma sonucunda kontrol eden hissedarların ilişkili taraflara yapılan işlem açıklamalarını olumsuz yönde etkilediği tespit edilmiştir. Çalışmaya göre; denetim komitesinin muhasebe uzmanlığı, ilişkili taraf işlem açıklamaları üzerinde olumlu bir etkiye sahiptir. Araştırma sonucu ayrıca, aile tarafından kontrol edilen şirketlerin ilişkili taraf işlem açıklamaları konusunda düşük motivasyonları olduğunu göstermektedir. Denetim komitesinin, ilişkili taraf işlemlerini açıklama konusunda şirketleri teşvik etmesi gerekmektedir.

Osakuni Chidimma Anastasia ve Dr. Joshua Onuor (2019), “Effects Of Related Party Transaction On Financial Performance Of Companies, Evidenced By Study Of Listed Companies In Nigeria” İsimli çalışmasında Nijerya borsasında işlem gören şirketlerin ilişkili taraf işlemleri ile finansal performansı arasındaki ilişkiyi incelemişlerdir. Araştırmada özellikle ilişkili taraf işlemlerinin özkaynak karlılığı ve net kar üzerinde etkisinin olup olmadığı üzerinde durulmuştur. Çalışmada Nijerya Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören şirketlerin (2008-2015) verileri analize tabi tutulmuştur. Çalışma sonucunda ilişkili taraf işlemlerinin Öz kaynak karlılığı ve net kar üzerinde önemli bir etkisinin olmadığı tespit edilmiştir.

Fazli Azim, Zulkairi Mustapa ve Fauzi Zainir (2018), “The Effects Of Corporate Governance And Related Party Transactions On Firm Performance Among Pakistanı Family-Owned Firms” isimli çalışmasında kurumsal yönetim değişkenlerinin, yani bağımsız icracı olmayan yöneticilerin, aile yönetiminin (FD), aile mülkiyeti kavramının ve ilişkili taraf işlemlerinin firmaların performansları üzerindeki etki-

lerini Pakistanlı aile şirketleri çerçevesinde ampirik olarak incelemiştir. Çalışma sonucunda bağımsız yönetimin firma performansı ile pozitif bir ilişki içinde olduğu, Pakistanlı aile şirketlerinde bağımsız yönetici çalıştırma oranının düşük olduğu, aile şirketlerinde zayıf kurumsal yapı olduğu, ilişkili taraf işlemleri ile firma performansı arasında pozitif yönde anlamlı bir ilişkisi olduğu tespit edilmiştir.

Pier Luigi Marchini, Tatiana Mazza ve Alice Mediol (2018), “The Impact Of Related Party Transactions On Earnings Management: Some Insights From The Italian Context” isimli çalışmasında firmaların kazanç yönetimi için ilişkili taraf işlemlerini kullanıp kullanmadığını araştırmışlardır. Çalışmada ilişkili taraf işlemlerine konu olan gelirlerin kazancı yönetmek için diğer işlem türlerinden daha önemli olduğu bulgulanmıştır.

Arie Pratama (2018), “Do Related Party Transactions And Tax Avoidance Affect Firm Value?” isimli çalışmasında ilişkili taraf işlemlerinin ve vergiden kaçınmanın Endonezyalı firmaların değerini etkileyip etkilemediğini araştırmaktadırlar. Araştırma sonucu; Endonezya şirketlerinin ilişkili taraf işlemlerinden ve vergiden kaçınmadan yararlandıklarını ve aynı zamanda hissedarların ilişkili taraf işlemlerini ve vergiden kaçınmayı olumsuz olarak algılamadıklarını göstermektedir. .

Moataz El-Helaly, Ifigenia Georgiou ve Alan D. Lowe (2018), “The İnterplay Between Related Party Transactions And Earnings Management The Role Of Audit Quality” isimli makalesinde ilişkili taraf işlemlerinin gerçek veya tahakkuk eden kazanç yönetimi ile ilişkili olup olmadığını veya beyan edilen kazancı yönetmek için üçüncü bir alternatif olarak kullanılıp kullanılmadığını araştırmışlardır. 2009-2014 döneminde Atina Menkul Kıymetler Borsası’nda işlem gören firmalar örneklem olarak belirlenmiştir. Çalışma sonucunda ortalama olarak, gerçek kazanç yönetimi ve İlişkili taraf işlemlerinin alternatif olarak kullanıldığını tespit etmişlerdir. Çalışmada yapılan ek testler, bu değişimin, şirketin 4 Büyük denetim firması tarafından denetlenmesi halinde önemli olmadığını tespit etmiştir.

Md. Mirajur Rahman (2018), “Compliance With Ias-24, Related Party Disclosure İn Listed Commercial Banks: Evidence From Bangladesh” isimli çalışmasında Bangladeş borsasında işlem gören ticari bankaların IAS-24 bağlamında, İlişkili Taraf Açıklamalarını incelemişlerdir. Çalışma, işlem gören bankaların IAS-24 bağlamındaki ilişkili tarafların bilgilendirme gereksinimlerinin uygunluğunu ve düzenleyici otoritelerin rolünü vurgulamaktadır. Yazar çalışma sonucunda Bangladeş borsasında işlem gören ticari bankaların IAS-24 bağlamında, İlişkili Taraf Açıklaması uygulamasının kötü uygulandığını tespit etmiş ve raporlarında bu tür açıklamaların nasıl yapılması gerektiği hakkında çeşitli önerilerde bulunmuştur.

Pier Luigi Marchini, Tatiana Mazza ve Alice Mediol (2018), “Related Party Transactions, Corporate Governance And Earnings Management” isimli çalışmasında iyi bir kurumsal yönetim yapısının ilişkili taraf işlemleri ile yapılan kazanç yönetimini azaltıp azaltamayacağını araştırmışlardır. Yazarlar, yüksek kaliteli bir kurumsal yönetimin özel fayda kazanımını etkilemesini ve ilişkili taraf işlemleri ile kazanç yönetimi arasındaki pozitif ilişkiyi azaltmasını beklemektedir. Çalışma sonucunda satışla ilişkili taraf işlemleri ve kurumsal yönetim arasındaki etkileşimin, anormal tahakkuklarla negatif bir şekilde ilişkili olduğunu, kurumsal yönetim kalitesinin, satışlar ile ilişkili taraf işlemleri ve kazanç yönetimi arasındaki pozitif ilişkiyi azalttığını tespit etmiştir.

MoatazEl-Helaly (2018), “ Related-Party Transactions: A Review Of The Regulation, Governance And Auditing Literature” isimli çalışmasında ilişkili taraf işlemleri ile risk arasındaki ilişkinin anlaşılmasını, ölçülmesini ve eleştirel bir şekilde tartışılmasını ve denetim riskine odaklanarak ilgili literatürün incelenmesini amaçlamışlardır. Çalışma sonucunda literatürde var olan araştırmaların ilişkili taraf işlemlerini; hissedarların servetlerinin kamulaştırılması, firma değerlerinin düşmesi, düşük kaliteli finansal raporlama, önemli yanlış beyan riski ve uzun vadeli firma performansındaki düşüş ile ilişkilendirdiklerini tespit etmiştir. Yapılan literatür incelemesi sonucunda kurumsal yönetim ve denetimin ilişkili taraf işlemlerinin olumsuz etkilerini azaltabileceği sonucuna ulaşmıştır.

Md. Borhan Uddin Bhuiyan ve Jamal Roudaki (2018), “Related Party Transactions And Finance Company Failure: New Zealand Evidence” isimli çalışmasında Yeni Zelanda da yönetim kurulunda kilit yöneticileri olan, başarısız finans şirketlerinde ilişkili taraf işlemlerinin varlığını incelemektedir. İlişkili taraf işlemlerinin incelenmesinde denetçilerin rolü de ayrıca incelenmektedir. Saygın büyük denetçilerin (yani Big4) uygulamayı kısıtlamasının yanı sıra şirket içi yönetici ilişkilerinin ilişkili taraf işlemlerini desteklediği tahmin edilmektedir. Çalışma sonucunda başarısız finans firmalarının neredeyse yarısının ilişkili taraf işlemlerinde bulunduğu tespit edilmiştir. Başarısız olan firmaların, ilişkili taraf işlemlerinde bulunanların çoğunlukla kilit yönetici tarafından temsil edildiği ve Big4 dışındaki denetçiler tarafından denetlendiği tespit edilmiştir. Çalışma sonucunda ilişkili taraf işlemlerinde bulunan firmaların daha sonra şüpheli muhasebe ve rapor uygulamalarından mahkûm olduklarına dair kanıtlar tespit edilmiştir.

Yosra Mnif Sellami ve Hela Borgi Fendri (2017), “The Effect Of Audit Committee Characteristics On Compliance With IFRS For Related Party Disclosures: Evidence From South Africa” isimli çalışmasında denetim komitesi özelliklerinin (büyüklük, bağımsızlık, toplantı sayısı ve uzmanlık düzeyi); Güney Afrika’daki şirketlerin ilişkili taraf açıklamalarının Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) ile uyumunu incelemiştir. Çalışma sonucunda ilişkili taraf açıklamalarının denetim komitesi bağımsızlığından olumlu yönde etkilendiğini ortaya koymaktadır. Ancak, denetim komitesi büyüklüğü ve toplantılarının sayısı ilişkili taraf açıklamalarını etkilememektedir. Uzmanlıkla ilgili olarak, yazarlar ilişkili taraf açıklamaları arasında pozitif ve anlamlı bir ilişki olduğunu ve endüstri uzmanlığını muhasebe ve finansal uzmanlıkla birleştirdiklerini tespit etmişlerdir. Ancak, muhasebe uzmanlığı tek başına ilişkili taraf açıklamaları ile ilişkilendirilirken, endüstri uzmanlığının tek başına ilişkili taraf açıklamaları ile ilişkili olmadığı tespit edilmiştir.

Abdul Rafay, Ramla Sadiq ve Mobeen Ajmal (2016), “The Effect Of IAS-24 Disclosures On Governance Mechanisms And Ownership Structures İn Pakistan” isimli çalışmasında ilişkili taraf işlemleri (IAS-24’te açıklandığı şekilde), vekâlet teorisi (agency theory), mülkiyet yapıları ve firma performansı arasındaki ilişkiyi incelemiştir. Çalışmanın örnekleme, 2006–2015 döneminde Pakistan Menkul Kıymetler Borsası KSE-100 tarafından endekslenen finansal olmayan şirketlerden oluşmaktadır. Çalışmada nakit girişleri ve çıkışları dahil olmak üzere farklı ilişkili taraf açıklamalarının toplamdaki firma performansı üzerindeki etkilerini araştırmışlardır. Çalışma sonucunda kurumsal mülkiyetin firma performansı üzerinde olumlu ve önemli bir etkisi olduğunu tespit etmişlerdir. İlişkili taraf alımlarının performans üzerinde önemli ve olumsuz bir etkisi vardır ve bu da kurumsal mülkiyetin kamulaştırılmasına neden olmaktadır. Gelir üreten ilişkili taraf işlemlerinin performans üzerinde önemli ve olumlu bir etkisi vardır, böylece kurumsal mülkiyet ilişkili taraflarla ilgili olarak artan bir etkiye sahiptir. Çalışmada ayrıca,

bazı mülkiyet yapılarının daha zayıf kurumsal yönetim mekanizmalarına yol açarak daha büyük sorunlara sebep olduğunu tespit etmişlerdir. Bu durumun şirket performansını olumsuz yönde etkilediğini ve azınlık hissedarlarının sömürülmesine yol açtığını tespit etmişlerdir.

Lenka Nováková & Martin Polák, (2015). “Disclosures In Accordance With IAS 24 (Related Parties),” isimli çalışmasında CNB web sitesinde yayınlanan yıllık raporları analiz etmişlerdir. Bankacılık dışı sektörler ve bankacılık sektörü ayrımı yapılarak araştırma gerçekleştirilmiştir. Araştırma, her sektör için üç araştırma sorusu oluşturulmuştur. Çalışma sonucunda dönem boyunca izlenen şirketlerin IAS 24 standardını oldukça tutarlı bir şekilde uyguladığı tespit edilmiştir.

Matteo Pozzoli, Marco Venuti (2014), “Related Party Transactions And Financial Performance: Is There A Correlation? Empirical Evidence From Italian Listed Companies” isimli çalışmasında ilişkili taraf işlemleri ile şirketlerin finansal performansı arasındaki ilişkiyi incelemekte ve bu tür işlemler ile kazanç yönetimi arasında bir ilişki olup olmadığını araştırmaktadır. Çalışmada İtalyan borsasında işlem gören şirketlerin 2008-2011 yılları verileri kullanılmaktadır. Çalışma sonucunda ilişkili taraf işlemlerinin ve şirketlerin finansal performans sonuçlarının ilişkilendirilmediği ve sebep-sonuç ilişkisi olduğuna dair bir kanıt olmadığı sonucuna varmıştır.

A. Mohamad Ariff ve H. A. Hashim (2013), “The Breadth and Depth of Related Party Transactions Disclosures” isimli çalışmasında Malezya bağlamında ilişkili taraf işlemleri açıklama konusundaki mevcut gerekliliği gözden geçirmekte ve bu açıklamaları çevreleyen konuları teorik olarak tartışmaktadır.

Bu çalışmada ; “TMS 24 İlişkili taraf Açıklamaları” standardı çerçevesinde Borsa İstanbul’da faaliyet gösteren şirketlerin “ilişkili taraf işlemlerine” konu olan bildirimlerinin neler olduğu ve bildirimlerin sektörel farklılıkları üzerinde durulmaktadır.

4. ARAŞTIRMA

Çalışmanın bu bölümünde yapılan araştırmanın amacı, kapsamı, yöntemi, verilerin kodlanması ve araştırma bulguları ele alınacaktır.

4.1. Araştırmanın Amacı

Bu araştırmanın amacı; “TMS 24 İlişkili taraf Açıklamaları” standardı çerçevesinde Borsa İstanbul’da faaliyet gösteren şirketlerin “ilişkili taraf işlemlerine” konu olan bildirimlerinin neler olduğunu belirlemektir. Ayrıca araştırmada hangi sektörlerde hangi tür “ilişkili taraf İşlemleri”nin ağırlık bastığı anlaşılmasına çalışılmıştır. Çalışmanın teorik kısmında ise ilişkili taraf işlemlerinin neler olduğu, nasıl raporlanacağı, hangi tür işlemlerin ilişkili taraf işlemi olacağı v.b konuları TMS 24 standardı çerçevesinde irdelenmiştir.

4.2. Araştırmanın Kapsamı

Araştırmada Borsa İstanbul’da faaliyet gösteren şirketlerin “TMS 24 İlişkili Taraf Açıklamaları” standardı çerçevesindeki bildirimleri incelenmiştir. Kamuyu Aydınlatma Platformu web sayfasında (<https://www.kap.org.tr>) 14.10.2019 tarihinden bir yıl geriye doğru yapılan, bildiri sorgusuna göre tespit edilen

177 adet bildirim “içerik analizi” yöntemiyle incelenmiştir. Bildirimlerden 12 adedi 2018 yılına aittir. İlgili tarihler arasında ilişkili taraf açıklamaları bildirimde bulunan şirket sayısı 112’dir.

4.3. Araştırmanın Yöntemi

Araştırmada nitel araştırma yöntemlerinden biri olan “içerik analizi” yöntemi uygulanmıştır. İçerik analizi; “Beyanların içeriksel ve biçimsel özelliklerini sistematik ve nesnel olarak tasvir eden ampirik bir yöntemdir.” şeklinde tanımlanmaktadır (Gökçe, 2006:7). İçerik analizi araştırmacıyı toplanan veriye aşına etmekte ve verilerin daha ileri analizler için kullanılmasına imkân sağlamaktadır. (Coşkun v.d., 2015: 324). Bir diğer tanımda ise içerik analizi; “Çeşitli metinlerin içeriğini kendini doğrudan okumaya vermeyen temel öğelerini sınıflandırmak ve yorumlamak amacıyla yönetsel, sistematik, objektif ve nicel olarak incelenmesini sağlayan tekniktir.” şeklinde tanımlanmaktadır (Bilgin, 2006:2). İçerik analizine tabi tutulabilecek birçok birim bulunmaktadır. Kelimeler, cümleler, paragraflar, temalar, aksiyonlar ve örnekler içerik analizi yöntemi ile analiz edilebilecek unsurların başında gelmektedir (Coşkun v.d., 2015:327-328). Çalışmada ise Borsa İstanbul’da faaliyet gösteren ve “TMS24 İlişkili Taraf İşlemleri” standardı çerçevesinde beyan edilen, 177 adet bildirim analize tabi tutulmuştur.

4.4. Verilerin Kodlanması (Sınıflandırılması)

Analiz çerçevesinde beyan edilen ilişkili taraf işlemlerine ilişkin açıklamalar “TMS 24- İlişkili Taraf Açıklamaları” standardı madde 21 de bahsi geçen ilişkili taraf ile yapılmış olmaları durumunda açıklanması gereken işlemlere ilişkin örneklere göre şöylece sınıflandırılmıştır:

- (a) Mal alım veya satımı (mamul ya da yarı mamul),
- (b) Maddi duran varlık ve diğer varlıkların alım veya satımı,
- (c) Hizmet sunumu veya alımı,
- (d) Kiralamalar,
- (e) Araştırma ve geliştirme transferleri,
- (f) Lisans anlaşmaları kapsamında yapılan transferler,
- (g) Finansman anlaşmaları kapsamında yapılan transferler (nakdi ya da gayri nakdi krediler ve özkaynak katkıları dâhil olmak üzere),
- (h) Teminat veya kefalet karşılıkları,
- (i) Belirli koşullar altında yürürlüğe girecek sözleşmeler¹ (muhasebeleştirilmiş ve muhasebeleştirilmemiş) dahil olmak üzere, gelecekte belirli bir olayın meydana gelmesi ya da gelmemesi durumunda bir şeyin yapılmasına ilişkin taahhütler ve
- (j) İşletme adına veya işletme tarafından söz konusu ilişkili taraf adına borçların ödenmesi

4.5. Araştırma Bulguları

Araştırmada İlişkili Taraf İşlemlerine ilişkin bildirimler toplamda dokuz değişik başlıkta kodlanmıştır. Kodlanan bildirimler kod gruplarına göre frekans analizine tabi tutulmuştur. Araştırmada kodlanan ilişkili taraf işlemlerine ilişkin bildirimler sektörel farklılıklarına göre de frekans analize tabi tutulmuştur.

Detaylı Sorgulama Sonuçları

< Geri Yenile

Şirket Grubu: İşlem Gören Şirketler Bildirim Tipi: Tüm Bildirimler Konu: İlişkili Taraf İşlemleri Başlangıç Tarihi: 14-10-2018 Bitiş Tarihi: 14-10-2019

177 bildirim bulundu.

#	Tarih	Kod	Şirket/Fon	Tip	Konu	Özet Bilgi	İlg. Şirketler	Yıl	Periyot	İşlemler
177	04.10.19 15.47	OZKGY	ÖZAK GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.	ODA	İlişkili Taraf İşlemleri	Ela Quality Resort Hotel Kira Revizesi				
176	03.10.19 17.32	ISGYO	İŞ GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.	ODA	İlişkili Taraf İşlemleri	Kiralama İşlemi Hakkında				
175	02.10.19 09.52	HDFGS	HEDEF GİRİŞİM SERMAYESİ YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.	ODA	İlişkili Taraf İşlemleri	İlişkili Tarafara Ödenen Portföy Yönetim Ücreti Hk				
174	01.10.19	RHFAG	RHEA GİRİŞİM SERMAYESİ YATIRIM	ODA	İlişkili Taraf	2018 yılı İlişkili Taraf İşlemleri Raporunun				

Şekil 1: 14.10.2019 Tarihinde Yapılan Bildirim Sorgusu

Kaynak: <https://www.kap.org.tr/tr/bildirim-sorgu> (E.t.14.10.2019).

14.10.2019 tarihinde bir yıl geriye doğru yapılan bildiri sorgusuna göre 177 adet ilişkili taraf işlemlerine ilişkin beyanda bulunmuştur. Bildirilerden 12 adedi 2018 yılına aittir.

Ek 2 (Tablo 5)'de görüldüğü üzere ilişkili taraf işlemlerine ilişkin bildirimler işletmeler açısından ele alındığında en fazla bildirim yapan ilk üç işletmenin sırası ile Mensa Sınai Ticari Ve Mali Yatırımlar A.Ş (13 Bildirim), Hedef Girişim Sermayesi Yatırım Ortaklığı A.Ş (12 Bildirim) Ve İş Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş (9 bildirim) olduğu görülmüştür. 97 adet şirket sadece 1 bildirimde bulunmuştur. Bildirimlerin %45'i 15 adet şirket tarafından yapılmıştır. Bildirimlerin %20'si ise en fazla bildirim yapan ilk üç şirket tarafından yapılmıştır. Bildirim konuları açısından durum ele alındığında Mensa Sınai Ticari Ve Mali Yatırımlar A.Ş'nin bildirimlerinin "Finansman Anlaşmaları Kapsamında Yapılan Transferler"

e ilişkin bildirimler olduğu; Hedef Girişim Sermayesi Yatırım Ortaklığı A.Ş.’nin bildirimlerinin “Hizmet Sunumu veya Alımı” na ilişkin bildirimlerden oluştuğu; İş Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.’nin bildirimlerinin ise “Hizmet Sunumu veya Alımı”, “Kiralamalar”, “Finansman Anlaşmaları Kapsamında Yapılan Transferler” konularına ilişkin bildirimlerden oluştuğu görülmektedir.

Tablo1: Yıllara ve Aylara İlişkin Bildirim Sayıları

Aylar	İlişkili Taraf işlemleri Bildiri Sayısı (Adet)	%	(Not)
Ocak	4	2,2	2019’a Ait
Şubat	39	22,03	2019’a Ait
Mart	37	20,9	2019’a Ait
Nisan	14	7,91	2019’a Ait
Mayıs	20	11,3	2019’a Ait
Haziran	19	10,73	2019’a Ait
Temmuz	8	4,52	2019’a Ait
Ağustos	6	3,39	2019’a Ait
Eylül	13	7,34	2019’a Ait
Ekim	6	3,39	(1 Bildirim 2018’e Ait)
Kasım	6	3,39	(Tamamı 2018’e ait)
Aralık	5	2,82	(Tamamı 2018’e ait)
Toplam Bildiri Sayısı	177	100	

İlişkili taraf işlemlerine ilişkin bildirimler zamana incelendiğinde bildirimlerin %50’sinin Nisan Ayı’na kadar yapılmış olduğu görülmektedir. En fazla bildirim Şubat ve Mart aylarında gerçekleşmiştir. Oransal açıdan incelendiğinde Şubat ve Mart aylarına ilişkin bildirimler toplam bildirimlerin yaklaşık %43’nü oluşturmaktadır.

Tablo2: Konusuna Göre Yapılan Bildirim Sayıları

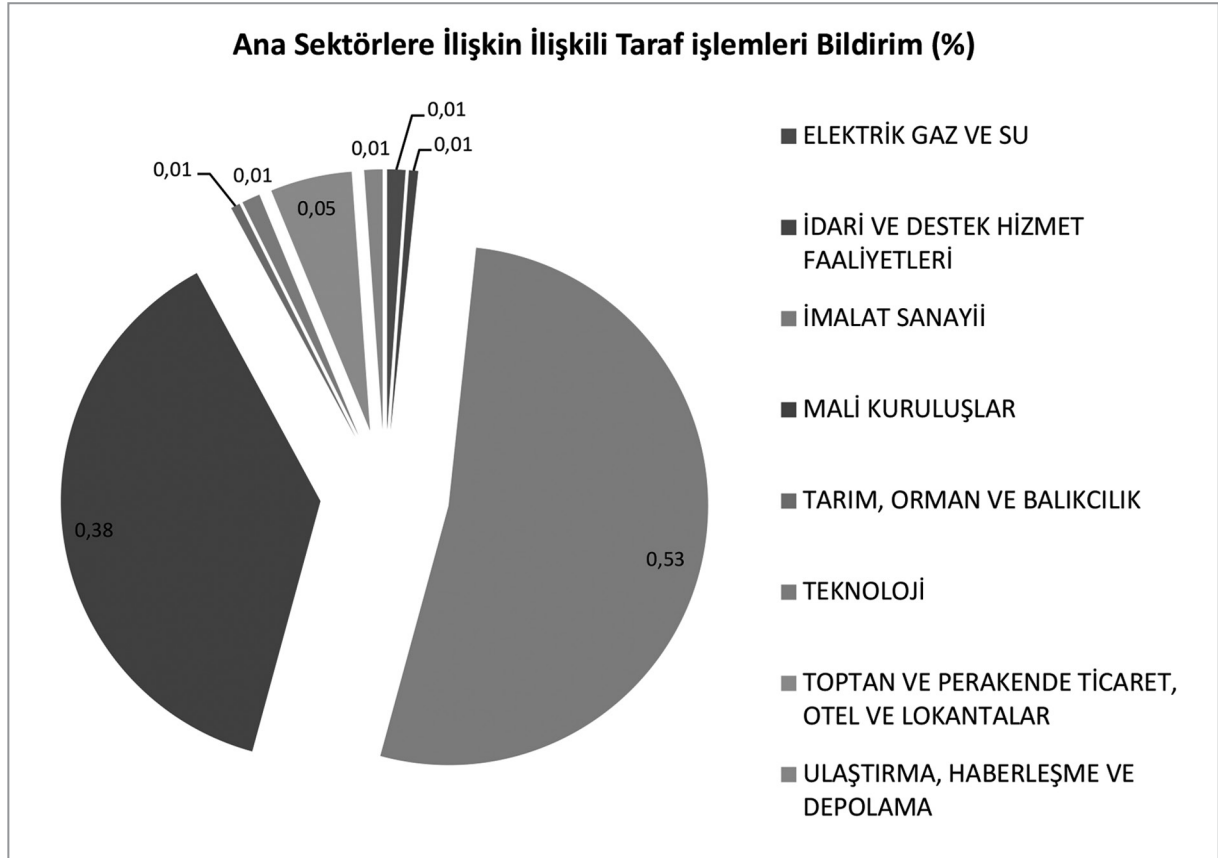
Yapılan İşlemler	Bildirim Sayısı	%
Mal Alım veya Satımı (Mamul ya da Yarımamul)	83	46,89
Hizmet Sunumu veya Alımı	31	17,51
Finansman Anlaşmaları Kapsamında Yapılan Transferler	19	10,73
Kiralamalar	18	10,17
Maddi Duran Varlık ve Diğer varlıkların Alım veya Satımı	17	9,6
Belirli Koşullar Altında Yürürlüğe Girecek Sözleşmeler	6	3,39
Kilit Yönetici Olma Durumu	1	0,56
Lisans Anlaşmaları Kapsamında Yapılan Transferler	1	0,56
Teminat veya Kefalet Karşılıkları	1	0,56
Toplam	177	100

İlişkili taraf işlemlerine ilişkin bildirimler yapılan işleme göre incelendiğinde bildirimlerin yaklaşık %47 sinin “Mal Alım veya Satımı (Mamul ya da Yarımamul)” konulu işlemlerden oluşan bildirimler olduğu görülmektedir. “Hizmet Sunumu veya Alımı” konulu bildirimlerin toplam bildirimler içerisindeki oranı ise yaklaşık %18’dir. “Finansman Anlaşmaları Kapsamında Yapılan Transferler” konulu işlemlere ilişkin bildirimler yaklaşık %11’lik oran ile üçüncü sırada yer almaktadır. “Kiralamalar” ve “Maddi Duran Varlık ve Diğer Varlıkların Alım veya Satımı” konulu işlemlere ilişkin bildirimler ise sırası ile 4. ve 5. sırada yer almaktadır. “Belirli Koşullar Altında Yürürlüğe Girecek Sözleşmeler” konulu yapılan işlemlere ilişkin bildirimlerin oranı yaklaşık %3’tür. En az bildirim yapılan konular ise 1’er bildirim ile “Kilit Yönetici Olma Durumu”, “Lisans Anlaşmaları Kapsamında Yapılan Transferler” ve “Teminat veya Kefalet Karşılıkları” konulu bildirimlerden oluşmaktadır. Bu bildirimlerin toplam bildirimler içerisindeki oranı %0,56’ dır.

Yapılan frekans analizi sonucunda ilişkili taraf işlemlerinin yarı mamul ya da mamul alım satım konulu işlemler, hizmet sunumu veya alımı konulu işlemler, finansmana yönelik işlemler, kiralamalar ve maddi duran varlık ve diğer varlıkların alım veya satımı konulu işlemlerde yoğunlaştığı tespit edilmiştir.

Sektörler açısından bildirimler ise şöylece tablolaştırılmaktadır.

Ana sektörler açısından değerlendirme:



Şekil 2: Ana Sektörlere İlişkin İlişkili Taraf İşlemleri Bildirimleri (%)

Yapılan ilişkili taraf işlemlerine ilişkin bildirimler ana sektör kolları açısından incelendiğinde en fazla bildirim %53 oranı ile “İmalat Sanayi” sektöründe beyan edildiği görülmektedir. Bildirim yapan ikinci sektör ise %38’lik oranı ile “Mali Kuruluşlar” sektörüne ait olduğu görülmektedir. Üçüncü sırada bildirim oranı açısından göze çarpan sektör ise Toptan ve Perakende Ticaret, Otel ve Lokantalar sektörüdür.

İlişkili taraf işlemlerine ilişkin bildirimler alt sektörler açısından incelendiğinde ise Gayrimenkul Yatırım Ortaklıkları (%19) alt sektörünün ön plana çıktığı görülmektedir. Gayrimenkul Yatırım Ortaklıkları alt sektörünü ise Dokuma, Giyim Eşyası ve Deri Sektörü (%12) takip etmektedir. Üçüncü sırada ise Taş ve Toprağa dayalı İmalat Sektörü (%11) yer almaktadır.

Bildirim çeşitliliğinin ana sektörler açısından dağılımı incelendiğinde şöyle bir tablo karşımıza çıkmaktadır:

Tablo 3: Ana Sektör ve Bildirim Konusu İlişkisine Göre Bildirim Sayıları

Ana Sektör Bilgisi	Yapılan İlişkili İşlem Bildirim Türü	Bildirim Adedi	%
Elektrik Gaz Su		2	
	Belirli Koşullar Altında Yürürlüğe Girecek Sözleşmeler	1	0,01
	Kiralamalar	1	0,01
İdari Ve Destek Hizmet Faaliyeti		1	
	Finansman Anlaşmaları Kapsamında Yapılan Transferler	1	0,01
İmalat Sanayi		93	
	Finansman Anlaşmaları Kapsamında Yapılan Transferler	14	0,08
	Hizmet Sunumu veya Alımı	8	0,05
	Kiralamalar	4	0,02
	Kilit Yönetici Olma Durumu	1	0,01
	Mal Alım veya Satımı (Mamul ya da Yarımamul)	66	0,37
Mali Kuruluş		67	
	Belirli Koşullar Altında Yürürlüğe Girecek Sözleşmeler	3	0,02
	Finansman Anlaşmaları Kapsamında Yapılan Transferler	4	0,02
	Hizmet Sunumu veya Alımı	21	0,12
	Kiralamalar	12	0,07
	Lisans Anlaşmaları Kapsamında Yapılan Transferler	1	0,01
	Maddi Duran Varlık ve Diğer varlıkların Alım veya Satımı	17	0,1
	Mal Alım veya Satımı (Mamul ya da Yarımamul)	8	0,05
	Teminat veya Kefalet Karşılıkları	1	0,01

Tarım Orman Ve Balıkçılık		1	
	Mal Alım veya Satımı (Mamul ya da Yarımamul)	1	0,01
Teknoloji		2	
	Mal Alım veya Satımı (Mamul ya da Yarımamul)	2	0,01
Toptan, Perakende Ticaret, Otel Ve Lokantalar		9	
	Mal Alım veya Satımı (Mamul ya da Yarımamul)	5	0,03
	Hizmet Sunumu veya Alımı	1	0,01
	Belirli Koşullar Altında Yürürlüğe Girecek Sözleşmeler	2	0,01
	Kiralamalar	1	0,01
Ulaştırma Haberleşme Ve Depolama		2	
	Hizmet Sunumu veya Alımı	1	0,01
	Mal Alım veya Satımı (Mamul ya da Yarımamul)	1	0,01
	Toplam	177	100

Tablo incelendiğinde en fazla bildirim sayısının “İmalat Sanayi” sektöründeki şirketler tarafından yapıldığı görülmektedir. “İmalat Sanayi” sektöründe yapılan bildirimlerin çeşitlilik açısından beş grupta toplandığı görülmektedir. “İmalat Sanayi” sektöründe yapılan bildirim türlerine yönelik bir sıralama yapmak gerekirse ilk üç sıralamanın: “Mal Alım veya Satımı (Mamul ya da Yarımamul)” bildirimleri (0,37), “Finansman Anlaşmaları Kapsamında Yapılan Transferler” (0,08), ve “Hizmet Sunumu veya Alımı” (0,05) şekilde olduğu görülecektir.

Buna karşılık bildirim türündeki farklılık açısından konu ele alındığında “Mali Kuruluşlar” sektöründe yer alan şirketlerin bildirimleri en fazla çeşitliliğe sahip olduğu görülmektedir. “Mali Kuruluşlar” sektöründe yer alan bildirimler sekiz grupta toplanmıştır. “Mali Kuruluşlar” sektöründe yapılan ilişkili taraf işlemleri bildirimlerine yönelik bir sıralama yapmak gerekirse ilk üç sıralamanın. “Hizmet Sunumu veya Alımı” (0,12), “Maddi Duran Varlık ve Diğer varlıkların Alım veya Satımı” (0,10) ve “Kiralamalar” (0,07) şeklinde olduğu görülmektedir.

“Toptan, Perakende Ticaret, Otel Ve Lokantalar” sektöründe yapılan bildirimlerin türleri açısından 4 grupta toplandığı görülmektedir. Bu sektörde yer alan bildirimlere yönelik sıralama yapmak gerekirse ilk üç bildirim türünün: “Mal Alım veya Satımı (Mamul ya da Yarımamul)” (0,03), “Belirli Koşullar Altında Yürürlüğe Girecek Sözleşmeler” (0,01) ve 1 bildirim sayısı ile “Hizmet Sunumu veya Alımı” ile “Kiralamalar” konulu bildirimlerden oluştuğu görülmektedir.

SONUÇ

TMS 24 md.8'e göre; "ilişkili taraflarla olan ilişkilerin, işlemlerin ve taahhütler dahil olmak üzere mevcut bakiyelerin bilinmesi, finansal tablo kullanıcılarının işletmenin karşılaştığı riskler ve fırsatlar ile işletmenin faaliyetleri hakkında yapacakları değerlendirmeleri etkileyebilmektedir." Bu çerçevede şirketlerin ilişkili taraf işlemlerini başta ilgili merciler olmak üzere kamuya bildirmesini gerekli kılmaktadır. Bu çalışmada; TMS 24 İlişkili Taraf Açıklamaları" standardı çerçevesinde Borsa İstanbul'da faaliyet gösteren şirketlerin "ilişkili taraf işlemlerine" konu olan bildirimlerin nasıl sınıflandığını tespit etmek ve sektörel açıdan bildirimlerin farklılaşıp farklılaşmadığını tespit etmek amaç edinilmiştir. Araştırmanın kapsamını Borsa İstanbul'da faaliyet gösteren ve "TMS24 İlişkili Taraf İşlemleri" standardı çerçevesinde beyan edilen, Kamuyu Aydınlatma Platformu web sayfasında 14.10.2019 tarihinden bir yıl geriye doğru yapılan bildiri sorgusuna göre tespit edilen 177 adet bildirim oluşturmuştur. Bildirimde bulunan işletme sayısı 112'dir. Araştırmada nitel araştırma yöntemlerinden biri olan içerik analizi yöntemi uygulanmıştır.

Çalışmanın literatür incelemesi kısmında ortaya çıkan sonuç; "TMS 24 İlişkili taraf Açıklamaları" konusunun yabancı literatürlere nazaran, Türkiye kapsamındaki literatürlerde akademik anlamda yeterince incelenmediği, uygulama ile olan ilişkisinin çalışmalarda yeterince konu edilmediğidir. Çalışmanın araştırma kısmında ulaşılan sonuç ise ilişkili taraf işlemlerinin yarı mamul ya da mamul alım satım konulu işlemler, hizmet sunumu veya alımı konulu işlemler, finansmana yönelik işlemler, kiralamalar ve maddi duran varlık ve diğer varlıkların alım veya satımı konulu işlemlerde yoğunlaştığı şeklindedir. Borsa İstanbul'da faaliyet gösteren şirketlerin ilişkili taraf işlemlerine ilişkin bildirimlerin %47 sinin "Mal Alım veya Satımı (Mamul ya da Yarımamul)" konulu işlemlerden oluştuğu, %18'nin "Hizmet Sunumu veya Alımı" konulu bildirimlerden oluştuğu, %11'nin ise "Finansman Anlaşmaları Kapsamında Yapılan Transferler" konulu bildirimlerden oluştuğudur. Sektörel farklılıklar açısından bakıldığında ise, en fazla bildirim oranı %53 ile İmalat Sanayi sektöründe beyan edildiği görülmektedir. İmalat Sanayi sektörünü %38'lik oranı ile Mali Kuruluşlar sektörü takip etmektedir. Diğer sektörlerdeki bildirim oranları hemen hemen aynıdır. Sektörlerdeki bildirim türleri incelendiğinde ise, İmalat sanayi sektöründe yapılan bildirim türlerinin ağırlıklı olarak sırası ile Mal Alım veya Satımı (Mamul ya da Yarımamul) bildirimleri Finansman Anlaşmaları Kapsamında Yapılan Transferler ve Hizmet Sunumu veya Alımı bildirimleri şeklinde olduğu görülmüştür. Mali Kuruluşlar sektöründe yer alan şirketlerin bildirimlerinin ise en fazla çeşitliliğe sahip olduğu görülmektedir. Mali Kuruluşlar sektöründe yer alan bildirimler 8 grupta toplanmıştır. Mali Kuruluşlar sektöründe yapılan ilişkili taraf işlemleri bildirimlerine yönelik bir sıralama yapmak gerekirse ilk üç sıralamanın; Hizmet Sunumu veya Alımı, Maddi Duran Varlık ve Diğer varlıkların Alım veya Satımı ve Kiralamalar şeklinde olduğu görülmektedir. Toptan, Perakende Ticaret, Otel Ve Lokantalar ana sektöründe yapılan bildirimlerin ise türleri açısından "Mal Alım veya Satımı (Mamul ya da Yarımamul)", "Belirli Koşullar Altında Yürürlüğe Girecek Sözleşmeler" ve 1 bildirim sayısı ile "Hizmet Sunumu veya Alımı" ile "Kiralamalar" konulu bildirimlerden oluştuğu görülmektedir.

Araştırma kapsamında elde edilen bulguların gerekçeleri incelendiğinde;

- “Mal Alım veya Satımı (Mamul ya da Yarımamul)” konulu bildirimlerde; ilişkili taraf ile yaygın ve süreklilik arzeden işlemlerin olması ve yıl içerisindeki işlem tutarlarının toplam satışlar ve satışların maliyeti tutarlarının %10`undan fazlasına ulaşacağını ön görülmesi,
- “Hizmet Sunumu veya Alımı” konulu bildirimlerde; portföy yönetim hizmeti ve elektrik (enerji) alım hizmeti,
- “Finansman Anlaşmaları Kapsamında Yapılan Transferler” konulu bildirimlerde; nakit kredi kullanımı, kısa vadeli kredi transferleri ve sermaye avansı finansmanı,
- “Kiralama” konulu bildirimlerde; kiralama sözleşmeleri,
- “Maddi Duran Varlık ve Diğer varlıkların Alım veya Satımı” konulu bildirimlerde; hisse alımı,
- “Belirli Koşullar Altında Yürürlüğe Girecek Sözleşmeler” konulu bildirimlerde; devren satış işlemi ve şirket birleşmeleri,
- “Kilit Yönetici Olma Durumu” konulu bildirimlerde; ilişkili tarafın aynı zamanda kilit yönetici personel olma,
- “Lisans Anlaşmaları Kapsamında Yapılan Transferler” konulu bildirimlerde; lisans ve kurulum işlemleri hizmet alımı,
- “Teminat veya Kefalet Karşılıkları” konulu bildirimlerde; teminat işlem maliyetlerinin ödenmesi gerekçelerinin ön plana çıktığını söylemek mümkündür.

Gerek ilişkili taraf işlemlerine ilişkin rakamsal verilere ulaşmada yaşanan zorluklar gerekse bu çalışmanın amacının “ilişkili taraf işlemlerine yönelik bildirimlerin sektörel açıdan nasıl sınıflandığını tespit etmek” olarak sınırlandırılması nedeni ile ilişkili taraf işlem tutarlarının finansal tablo unsurları ile ilişkisi, bu çalışmada ele alınmamıştır. İleride yapılacak çalışmaların “ilişkili taraf işlem tutarlarının finansal tablo unsurları ile ilişkisi” amaçlanarak yapılması, araştırmacılar için bir öneri niteliğindedir.

KAYNAKÇA

- AGYEI-MENSAH, B. (2019). “The Effect Of Audit Committee Attributes On Compliance With IAS 24-Related Party Disclosure”, *International Journal Of Law And Management*, 61(1): 266-285. Doi:10.1108/IJL-MA-03-2018-0056
- ANASTASIA , O.C. ve, J. Onuor (2019), “Effects Of Related Party Transaction On Financial Performance Of Companies, Evidenced By Study Of Listed Companies İn Nigeria.”, *International Journal Of Economics And Financial Management*, 4(3): 46-57.
- ARIFF, M. Ve HASHIM , H. A. (2013). “The Breadth And Depth Of Related Party Transactions Disclosures”, *International Journal Of Trade, Economics And Finance*, 4(6): 388-392. Doi: 10.7763/IJTEF.2013.V4.323
- AZIM , F., Z. MUSTAPA Ve F. ZAINIR (2018). “The Effects Of Corporate Governance And Related Party Transactions On Firm Performance Among Pakistani Family-Owned Firms”, *Arabian Journal Of Business And Management Review (Kuwait Chapter), An Open Access Journal* , 7 (2): 9-31. Doi: 10.12816/0046065
- BAAZAOUI, H. ve, M. A. ZARAI (2019). “The Effect Of Firm Characteristics On The Disclosure Of IAS/IFRS Information: The Cases Of Tunisia, France And Canada”, *International Business And Accounting Research Journal*, 3(2):124-153. Doi: 10.15294/Ibarj.V3i2.67
- BHUIYAN, M. ve ROUDAKI, J. (2018). “Related Party Transactions And Finance Company Failure: New Zealand Evidence”, *Pacific Accounting Review*, 30 (2): 199-221. Doi:10.1108/PAR-11-2016-0098
- BİLGİN, N., (2006). *Sosyal Bilimlerde İçerik Analizi: Teknikler Ve Örnek Çalışmalar*, Siyasal Kitabevi, Ankara.
- COŞKU, R., R.ALTUNIŞIK., S.BAYRAKTAROĞLU ve E. YILDIRIM (2015). *Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemi: SPSS Uygulamalı*, Sakarya Yayıncılık. 8. Baskı. Sakarya.
- EL-HELALY , M., I. GEORGIU Ve A.D. LOWE (2018). “The İnterplay Between Related Party Transactions And Earnings Management The Role Of Audit Quality”, *Journal Of International Accounting, Auditing And Taxation* 32:47–60. Doi: 10.1016/J.Intaccaudtax.2018.07.003
- EL-HELALY, M. (2018). “Related-Party Transactions: A Review Of The Regulation, Governance And Auditing Literature”, *Managerial Auditing Journal*, 33(8/9): 779-806. Doi:10.1108/MAJ-07-2017-1602
- ERNAWATI, D. ve Y. A. ARYANI, (2019). “Controlling Shareholders, Audit Committee Characteristics, And Related Party Transaction Disclosure: Evidence From Indonesia” , *Jurnal Keuangan Dan Perbankan*, 23(1):14–28.
- GÖKÇE, O., (2006). *İçerik Analizi: Kurumsal Ve Pratik Bilgiler*, Siyasal Kitabevi, Ankara.
- <https://www.kap.org.tr/tr/bildirim-sorgu> (E.T.14.10.2019).
- <http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/UFRS/UFRS2007/UMS%2024.pdf> (Erişim Tarihi: 13.02.2020).
- KARACAN, S., (2016). *Muhasebede Dönem İçi İşlemler*, Umuttepe Yayınları, 3. Baskı. Kocaeli.
- MARCHINI, P., P. ANDREI, ve A. MEDIOLI (2019). “Related Party Transactions Disclosure And Procedures: A Critical Analysis İn Business Groups”, *Corporate Governance*, Vol. Ahead-Of-Print No. Ahead-Of-Print. Doi: 10.1108/CG-08-2018-0281
- MARCHINI, P., T. MAZZA. ve A. MEDIOLI (2018). “The İmpact Of Related Party Transactions On Earnings Management: Some Insights From The Italian Context”, *J Manag Gov* 2018(2): 981–1014. Doi:10.1007/S10997-018-9415-Y
- MARCHINI, P., T. MAZZA. ve A. MEDIOLI (2018). “Related Party Transactions, Corporate Governance And Earnings Management”, *Corporate Governance*, 18(6): 1124-1146. Doi: 10.1108/CG-11-2017-0271

MNIF, S., Y. ve H . BORGİ FENDRI,. (2017), “The Effect Of Audit Committee Characteristics On Compliance With IFRS For Related Party Disclosures”, *Managerial Auditing Journal*, 32 (6): 603-626. Doi:10.1108/MAJ-06-2016-1395

NOVÁKOVÁ, L. ve M. POLÁK, (2015). “Disclosures In Accordance With IAS 24 (Related Parties),” *Český Finanční A Účetní Časopis*, University Of Economics, Prague, 2015(1) : 85-99.

ÖZBEK, C.Y., (2009). “Tms 24: İlişkili Taraf Açıklamaları”, *MODAV*, 4:145-182.

POZZOLI, M. ve M. VENUTI (2014). “Related Party Transactions And Financial Performance: Is There A Correlation? Empirical Evidence From Italian Listed Companies”, *Open Journal Of Accounting*, 3: 28-37. Doi: 10.4236/Ojacct.2014.31004

PRATAMA, A. (2018). “Do Related Party Transactions And Tax Avoidance Affect Firm Value?”, *Review Of Integrative Business And Economics Research*, Vol. 7, Supplementary Issue 1: 106-116.

RAFAY, A., . R. SADIQ ve. M. AJMAL (2016). “The Effect Of IAS-24 Disclosures On Governance Mechanisms And Ownership Structures In Pakistan”, *The Lahore Journal Of Business*, 5 (1): 15–36.

RAHMAN, M. (2018). “Compliance With Ias-24, Related Party Disclosure In Listed Commercial Banks: Evidence From Bangladesh”, *Journal Of Banking And Finance Management* 1(3): 19-27.

SHAN, Y. G. (2019). “Do Corporate Governance And Disclosure Tone Drive Voluntary Disclosure Of Related-Party Transactions In China?” *Journal Of International Accounting, Auditing And Taxation* 34: 30–48. Doi:10.1016/J.Intaccudtax.2019.02.002

ŞAHİN, D.ve S. Y. PAZARÇEVİREN (2007). “TFRS (TMS 1, TMS 2, TMS 7, TMS 18, TMS 24, TMS 40) Ve SPK Muhasebe Standartlarının IFRS İle Karşılaştırılması”, *Akademik İncelemeler Dergisi*, 2 (2): 129-146.



SEVİLENGÜL, O., (2011). *Genel Muhasebe*, Gazi Kitabevi, 16. Baskı, Ankara.



Türkiye Muhasebe Standardı 1 (TMS 1): Finansal Tabloların Sunuluşu



Türkiye Muhasebe Standardı 24 (TMS 24): İlişkili Taraf Açıklamaları

EKLER

Ek 1- Tablo 4: Tms 24 Bildirimi Örnekleri (www.kap.org.tr)

İlişkili Taraf İşlemi	Konunun TMS 24 Bildirimlerinde Nasıl Ele Alındığı														
<p>Mal Alım veya Satımı (Mamul ya da Yarımamul)</p>	<div style="text-align: center;">  İlişkili Taraf İşlemleri </div> <p>İlgili Şirketler ▾</p> <p>İlgili Fonlar ▾</p> <table border="1" data-bbox="382 685 1326 866"> <thead> <tr> <th colspan="2">İlişkili Taraf İşlemleri</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Yapılan Açıklama Güncelleme mi?</td> <td>Hayır (No)</td> </tr> <tr> <td>Yapılan Açıklama Düzeltme mi?</td> <td>Hayır (No)</td> </tr> <tr> <td>Konuya İlişkin Daha Önce Yapılan Açıklamanın Tarihi</td> <td>02.02.2018</td> </tr> <tr> <td>Yapılan Açıklama Ertelemiş Bir Açıklama mı?</td> <td>Hayır (No)</td> </tr> <tr> <td>Bildirim İçeriği</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Açıklamalar</td> <td></td> </tr> </tbody> </table> <p>Şirketimiz Yönetim Kurulu'nun 7 Şubat 2019 tarihli toplantısında SPK'nın II-17.1 sayılı Kurumsal Yönetim Tebliği kapsamında, bağlı ortaklığımız İskenderun Demir ve Çelik A.Ş. ve Erdemir Çelik Servis Merkezi Sanayi ve Ticaret A.Ş. ile Şirketimiz arasındaki "Yaygın ve Süreklilik Arz Eden İşlemlere İlişkin Rapor" hazırlanarak onaylanmıştır.</p> <p>Raporun sonuç kısmı: "2018 yılında, bağlı ortaklığımız İskenderun Demir ve Çelik A.Ş. ile Şirketimiz arasında yaygın ve süreklilik arz eden, yapılmış olan ticari mal alımı ve slab alımı konulu ticari faaliyetlerin SPK'nın II-17.1 Kurumsal Yönetim Tebliği çerçevesinde, toplam satışların maliyeti içindeki payının her biri için %10'u aşması, bağlı ortaklığımız Erdemir Çelik Servis Merkezi San. ve Tic. A.Ş. ile Şirketimiz arasında, yaygın ve süreklilik arz eden, yapılmış olan mal satış konulu ticari faaliyetin, SPK'nın II-17.1 Kurumsal Yönetim Tebliği çerçevesinde, toplam satış hasılatı içindeki payının %10'u aşması dolayısıyla 2019 yılında aynı nitelikteki işlemlerin belirlenen esaslara uygun olarak devam edeceği öngörülmekte olup; söz konusu işlemlerin önceki yıllarla uyumlu ve piyasa koşulları ile karşılaştırıldığında makul olduğu değerlendirilmektedir." şeklindedir.</p> <p>Yukarıdaki açıklamalarımızın, Sermaye Piyasası Kurulu'nun yürürlükteki Özel Durumlar Tebliğinde yer alan esaslara uygun olduğunu, bu konuda/konularda tarafımıza ulaşan bilgileri tam olarak yansıttığını, bilgilerin defter, kayıt ve belgelerimize uygun olduğunu, konuyla ilgili bilgileri tam ve doğru olarak elde etmek için gerekli tüm çabaları gösterdiğimizi ve yapılan bu açıklamalardan sorumlu olduğumuzu beyan ederiz.</p>	İlişkili Taraf İşlemleri		Yapılan Açıklama Güncelleme mi?	Hayır (No)	Yapılan Açıklama Düzeltme mi?	Hayır (No)	Konuya İlişkin Daha Önce Yapılan Açıklamanın Tarihi	02.02.2018	Yapılan Açıklama Ertelemiş Bir Açıklama mı?	Hayır (No)	Bildirim İçeriği		Açıklamalar	
İlişkili Taraf İşlemleri															
Yapılan Açıklama Güncelleme mi?	Hayır (No)														
Yapılan Açıklama Düzeltme mi?	Hayır (No)														
Konuya İlişkin Daha Önce Yapılan Açıklamanın Tarihi	02.02.2018														
Yapılan Açıklama Ertelemiş Bir Açıklama mı?	Hayır (No)														
Bildirim İçeriği															
Açıklamalar															
<p>Hizmet Sunumu veya Alımı</p>	<div style="text-align: center;">  İlişkili Taraf İşlemleri </div> <p>İlgili Şirketler [İSMEN]</p> <p>İlgili Fonlar ▾</p> <table border="1" data-bbox="372 1390 1313 1549"> <thead> <tr> <th colspan="2">İlişkili Taraf İşlemleri</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Yapılan Açıklama Güncelleme mi?</td> <td>Hayır (No)</td> </tr> <tr> <td>Yapılan Açıklama Düzeltme mi?</td> <td>Hayır (No)</td> </tr> <tr> <td>Konuya İlişkin Daha Önce Yapılan Açıklamanın Tarihi</td> <td>-</td> </tr> <tr> <td>Yapılan Açıklama Ertelemiş Bir Açıklama mı?</td> <td>Hayır (No)</td> </tr> <tr> <td>Bildirim İçeriği</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Açıklamalar</td> <td></td> </tr> </tbody> </table> <p>Yönetim Kurulumuzun 11.06.2019 tarihli toplantısında; Şirketimiz portföyünde yer alan Kapadokya Lodge Otel, Maslak Ofis Binası ve Kartal Manzara Adalar bünyesinde bulunan ofis ve ticari alanların potansiyel yatırımcılara satış kapsamında İş Yatırım Menkul Değerler A.Ş.'den danışmanlık hizmeti alınmasına karar verilmiştir. Bu kapsamda, İş Yatırım Menkul Değerler A.Ş. ile aynı tarihte 12 ay süreli danışmanlık sözleşmesi imzalanmış olup, ödenecek hizmet bedeli (komisyon) Gayrimenkul Yatırım Ortaklığına İlişkin Esaslar Tebliği'nde belirtilen sınırlarla bağlı kalmak üzere işlem bazında belirlenecektir.</p> <p>Yukarıdaki açıklamalarımızın, Sermaye Piyasası Kurulu'nun yürürlükteki Özel Durumlar Tebliğinde yer alan esaslara uygun olduğunu, bu konuda/konularda tarafımıza ulaşan bilgileri tam olarak yansıttığını, bilgilerin defter, kayıt ve belgelerimize uygun olduğunu, konuyla ilgili bilgileri tam ve doğru olarak elde etmek için gerekli tüm çabaları gösterdiğimizi ve yapılan bu açıklamalardan sorumlu olduğumuzu beyan ederiz.</p>	İlişkili Taraf İşlemleri		Yapılan Açıklama Güncelleme mi?	Hayır (No)	Yapılan Açıklama Düzeltme mi?	Hayır (No)	Konuya İlişkin Daha Önce Yapılan Açıklamanın Tarihi	-	Yapılan Açıklama Ertelemiş Bir Açıklama mı?	Hayır (No)	Bildirim İçeriği		Açıklamalar	
İlişkili Taraf İşlemleri															
Yapılan Açıklama Güncelleme mi?	Hayır (No)														
Yapılan Açıklama Düzeltme mi?	Hayır (No)														
Konuya İlişkin Daha Önce Yapılan Açıklamanın Tarihi	-														
Yapılan Açıklama Ertelemiş Bir Açıklama mı?	Hayır (No)														
Bildirim İçeriği															
Açıklamalar															

<p>Finansman Anlaşmaları Kapsamında Yapılan Transferler</p>	<div style="text-align: center;">  <h3>İlişkili Taraf İşlemleri</h3> </div> <p>İlgili Şirketler □</p> <p>İlgili Fonlar □</p> <table border="1"> <thead> <tr> <th colspan="2">İlişkili Taraf İşlemleri</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Yapılan Açıklama Güncelleme mi?</td> <td>Hayır (No)</td> </tr> <tr> <td>Yapılan Açıklama Düzeltme mi?</td> <td>Hayır (No)</td> </tr> <tr> <td>Konuya İlişkin Daha Önce Yapılan Açıklamanın Tarihi</td> <td>-</td> </tr> <tr> <td>Yapılan Açıklama Ertelemiş Bir Açıklama mı?</td> <td>Hayır (No)</td> </tr> <tr> <td>Bildirim İçeriği</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Açıklamalar</td> <td></td> </tr> </tbody> </table> <p>Yeniden yapılanma süreci devam eden şirketimizin çeşitli ihtiyaçlarının karşılanması amacıyla, şirketimiz Yönetim Kurulu eski başkanı Sn Mehmet Ulutaş'tan karşılığı şu aşamada sermaye avansı hesabına kaydedilmek üzere toplam 225.000 TL tutarında (3. Şahıs bonusu) fon sağlanmıştır. Sayın yatırımcılarımıza duyurulur.</p> <p>Yukarıdaki açıklamalarımızın, Sermaye Piyasası Kurulu'nun yürürlükteki Özel Durumlar Tebliğinde yer alan esaslara uygun olduğunu, bu konuda/konularda tarafımıza ulaşan bilgileri tam olarak yansıttığını, bilgilerin defter, kayıt ve belgelerimize uygun olduğunu, konuyla ilgili bilgileri tam ve doğru olarak elde etmek için gerekli tüm çabaları gösterdiğimizi ve yapılan bu açıklamalardan sorumlu olduğumuzu beyan ederiz.</p>	İlişkili Taraf İşlemleri		Yapılan Açıklama Güncelleme mi?	Hayır (No)	Yapılan Açıklama Düzeltme mi?	Hayır (No)	Konuya İlişkin Daha Önce Yapılan Açıklamanın Tarihi	-	Yapılan Açıklama Ertelemiş Bir Açıklama mı?	Hayır (No)	Bildirim İçeriği		Açıklamalar	
İlişkili Taraf İşlemleri															
Yapılan Açıklama Güncelleme mi?	Hayır (No)														
Yapılan Açıklama Düzeltme mi?	Hayır (No)														
Konuya İlişkin Daha Önce Yapılan Açıklamanın Tarihi	-														
Yapılan Açıklama Ertelemiş Bir Açıklama mı?	Hayır (No)														
Bildirim İçeriği															
Açıklamalar															
<p>Kiralamalar</p>	<div style="text-align: center;">  <h3>İlişkili Taraf İşlemleri</h3> </div> <p>İlgili Şirketler □</p> <p>İlgili Fonlar □</p> <table border="1"> <thead> <tr> <th colspan="2">İlişkili Taraf İşlemleri</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Yapılan Açıklama Güncelleme mi?</td> <td>Hayır (No)</td> </tr> <tr> <td>Yapılan Açıklama Düzeltme mi?</td> <td>Hayır (No)</td> </tr> <tr> <td>Konuya İlişkin Daha Önce Yapılan Açıklamanın Tarihi</td> <td>-</td> </tr> <tr> <td>Yapılan Açıklama Ertelemiş Bir Açıklama mı?</td> <td>Hayır (No)</td> </tr> <tr> <td>Bildirim İçeriği</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Açıklamalar</td> <td></td> </tr> </tbody> </table> <p>İş Kuleleri, Kule 2'de kiracı olan İş Merkezleri Yönetim ve İşletim A.Ş.'nin İş Kuleleri, Kule 3'e taşınacak olması sebebiyle, söz konusu firmaya Kule 3'te toplam 1.386 m²'lik ofis alanının aylık KDV hariç 99.792 TL bedel ile kiralanmasına karar verilmiştir . Söz konusu kiralama işlemiyle birlikte Kule 3'ün mevcut doluluk oranı %47'ye ulaşmaktadır. Kiralamaya konu alana ilişkin 30.09.2019 tarihli kira değerlendirme raporu 01.10.2019 tarihinde KAP'ta açıklanmıştır.</p> <p>Yukarıdaki açıklamalarımızın, Sermaye Piyasası Kurulu'nun yürürlükteki Özel Durumlar Tebliğinde yer alan esaslara uygun olduğunu, bu konuda/konularda tarafımıza ulaşan bilgileri tam olarak yansıttığını, bilgilerin defter, kayıt ve belgelerimize uygun olduğunu, konuyla ilgili bilgileri tam ve doğru olarak elde etmek için gerekli tüm çabaları gösterdiğimizi ve yapılan bu açıklamalardan sorumlu olduğumuzu beyan ederiz.</p>	İlişkili Taraf İşlemleri		Yapılan Açıklama Güncelleme mi?	Hayır (No)	Yapılan Açıklama Düzeltme mi?	Hayır (No)	Konuya İlişkin Daha Önce Yapılan Açıklamanın Tarihi	-	Yapılan Açıklama Ertelemiş Bir Açıklama mı?	Hayır (No)	Bildirim İçeriği		Açıklamalar	
İlişkili Taraf İşlemleri															
Yapılan Açıklama Güncelleme mi?	Hayır (No)														
Yapılan Açıklama Düzeltme mi?	Hayır (No)														
Konuya İlişkin Daha Önce Yapılan Açıklamanın Tarihi	-														
Yapılan Açıklama Ertelemiş Bir Açıklama mı?	Hayır (No)														
Bildirim İçeriği															
Açıklamalar															

<p>Maddi Duran Varlık ve Diğer varlıkların Alım veya Satımı</p>	<div style="text-align: center;">  <h2>İlişkili Taraf İşlemleri</h2> </div> <p>İlgili Şirketler □</p> <p>İlgili Fonlar □</p> <table border="1"> <thead> <tr> <th colspan="2">İlişkili Taraf İşlemleri</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Yapılan Açıklama Güncelleme mi?</td> <td>Hayır (No)</td> </tr> <tr> <td>Yapılan Açıklama Düzeltme mi?</td> <td>Hayır (No)</td> </tr> <tr> <td>Konuya İlişkin Daha Önce Yapılan Açıklamanın Tarihi</td> <td>11.09.2019</td> </tr> <tr> <td>Yapılan Açıklama Ertelenmiş Bir Açıklama mı?</td> <td>Hayır (No)</td> </tr> <tr> <td>Bildirim İçeriği</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Açıklamalar</td> <td></td> </tr> </tbody> </table> <p>Şirketimizin ilişkili tarafı Euro Yatırım Holding A.Ş (EUHOL) pay senedine ilişkin 12.09.2019 tarihinde 46.000 adet 1,54-1,55 fiyat aralığından hisse satış işlemi yapılmıştır. Bu işlemle birlikte EUHOL (Euro Yatırım Holding A.Ş) sermayesindeki pay senedi oranımız % 3,22 limitine inmiştir.</p> <p>Saygılarımızla.</p> <p>Yukarıdaki açıklamalarımızın, Sermaye Piyasası Kurulu'nun yürürlükteki Özel Durumlar Tebliğinde yer alan esaslara uygun olduğunu, bu konuda/konularda tarafımıza ulaşan bilgileri tam olarak yansıttığını, bilgilerin defter, kayıt ve belgelerimize uygun olduğunu, konuyla ilgili bilgileri tam ve doğru olarak elde etmek için gerekli tüm çabaları gösterdiğimizi ve yapılan bu açıklamalardan sorumlu olduğumuzu beyan ederiz.</p>	İlişkili Taraf İşlemleri		Yapılan Açıklama Güncelleme mi?	Hayır (No)	Yapılan Açıklama Düzeltme mi?	Hayır (No)	Konuya İlişkin Daha Önce Yapılan Açıklamanın Tarihi	11.09.2019	Yapılan Açıklama Ertelenmiş Bir Açıklama mı?	Hayır (No)	Bildirim İçeriği		Açıklamalar	
İlişkili Taraf İşlemleri															
Yapılan Açıklama Güncelleme mi?	Hayır (No)														
Yapılan Açıklama Düzeltme mi?	Hayır (No)														
Konuya İlişkin Daha Önce Yapılan Açıklamanın Tarihi	11.09.2019														
Yapılan Açıklama Ertelenmiş Bir Açıklama mı?	Hayır (No)														
Bildirim İçeriği															
Açıklamalar															
<p>Belirli Koşullar Altında Yürürlüğe Girecek Sözleşmeler</p>	<div style="text-align: center;">  <h2>İlişkili Taraf İşlemleri</h2> </div> <p>İlgili Şirketler □</p> <p>İlgili Fonlar □</p> <table border="1"> <thead> <tr> <th colspan="2">İlişkili Taraf İşlemleri</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Yapılan Açıklama Güncelleme mi?</td> <td>Hayır (No)</td> </tr> <tr> <td>Yapılan Açıklama Düzeltme mi?</td> <td>Hayır (No)</td> </tr> <tr> <td>Konuya İlişkin Daha Önce Yapılan Açıklamanın Tarihi</td> <td>-</td> </tr> <tr> <td>Yapılan Açıklama Ertelenmiş Bir Açıklama mı?</td> <td>Hayır (No)</td> </tr> <tr> <td>Bildirim İçeriği</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Açıklamalar</td> <td></td> </tr> </tbody> </table> <p>Yönetici sorumluluk sigorta poliçesinin yenilenmesi hususunda üç farklı sigorta şirketinden teklif alınmış olup; alınan teklifler değerlendirildiğinde, en uygun fiyatın Dinkal Sigorta Acenteliği A.Ş. aracılığıyla Gulf Sigorta A.Ş. tarafından sunulmuş olması nedeniyle, anılan poliçenin Gulf Sigorta A.Ş. ile yenilenmesine karar verilmiştir.</p> <p>Yukarıdaki açıklamalarımızın, Sermaye Piyasası Kurulu'nun yürürlükteki Özel Durumlar Tebliğinde yer alan esaslara uygun olduğunu, bu konuda/konularda tarafımıza ulaşan bilgileri tam olarak yansıttığını, bilgilerin defter, kayıt ve belgelerimize uygun olduğunu, konuyla ilgili bilgileri tam ve doğru olarak elde etmek için gerekli tüm çabaları gösterdiğimizi ve yapılan bu açıklamalardan sorumlu olduğumuzu beyan ederiz.</p>	İlişkili Taraf İşlemleri		Yapılan Açıklama Güncelleme mi?	Hayır (No)	Yapılan Açıklama Düzeltme mi?	Hayır (No)	Konuya İlişkin Daha Önce Yapılan Açıklamanın Tarihi	-	Yapılan Açıklama Ertelenmiş Bir Açıklama mı?	Hayır (No)	Bildirim İçeriği		Açıklamalar	
İlişkili Taraf İşlemleri															
Yapılan Açıklama Güncelleme mi?	Hayır (No)														
Yapılan Açıklama Düzeltme mi?	Hayır (No)														
Konuya İlişkin Daha Önce Yapılan Açıklamanın Tarihi	-														
Yapılan Açıklama Ertelenmiş Bir Açıklama mı?	Hayır (No)														
Bildirim İçeriği															
Açıklamalar															

Ek 2 – Tablo5: Şirketlerin Yapmış Oldukları İlişkili Taraf İşlemleri Bildirim Sayısı

Şirket Ünvanı (112 Adet)	İlişkili Taraf İşlemleri Bildirim Sayısı (177 Adet)	Toplam Bildirim İçerisindeki payı
MENSA SINAİ TİCARİ VE MALİ YATIRIMLAR A.Ş.	13	0,073446
HEDEF GİRİŞİM SERMAYESİ YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.	12	0,067797
İŞ GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.	9	0,050847
AKIŞ GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.	8	0,045198
EURO TREND YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.	7	0,039548
ÖZAK GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.	6	0,033898
EURO KAPİTAL YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.	5	0,028249
EURO MENKUL KIYMET YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.	5	0,028249
İNTEMA İNŞAAT VE TESİSAT MALZEMELERİ YATIRIM VE PAZARLAMA A.Ş.	3	0,016949
AKMERKEZ GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.	2	0,011299
DOĞUŞ GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.	2	0,011299
MERKO GIDA SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	2	0,011299
ÖZBAL ÇELİK BORU SANAYİ TİCARET VE TAAHHÜT A.Ş.	2	0,011299
REYSAŞ GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.	2	0,011299
SANIFOAM SÜNGER SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	2	0,011299
OTOKAR OTOMOTİV VE SAVUNMA SANAYİ A.Ş.	1	0,00565
ATAKULE GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.	1	0,00565
BRİSA BRIDGESTONE SABANCI LASTİK SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	1	0,00565
ADANA ÇİMENTO SANAYİİ T.A.Ş.	1	0,00565
ADEL KALEMCİLİK TİCARET VE SANAYİ A.Ş.	1	0,00565
AFYON ÇİMENTO SANAYİ T.A.Ş.	1	0,00565
AKÇANSA ÇİMENTO SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	1	0,00565
AKENERJİ ELEKTRİK ÜRETİM A.Ş.	1	0,00565
AKSA AKRİLİK KİMYA SANAYİİ A.Ş.	1	0,00565

ALCATEL LUCENT TELETAŞ TELEKOMÜNİKASYON A.Ş.	1	0,00565
ANADOLU CAM SANAYİİ A.Ş.	1	0,00565
ANADOLU ISUZU OTOMOTİV SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	1	0,00565
ARÇELİK A.Ş.	1	0,00565
ARSAN TEKSTİL TİCARET VE SANAYİ A.Ş.	1	0,00565
ASLAN ÇİMENTO A.Ş.	1	0,00565
AYGAZ A.Ş.	1	0,00565
BAK AMBALAJ SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	1	0,00565
BAŞTAŞ BAŞKENT ÇİMENTO SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	1	0,00565
BATIÇİM BATI ANADOLU ÇİMENTO SANAYİİ A.Ş.	1	0,00565
BATISÖKE SÖKE ÇİMENTO SANAYİİ T.A.Ş.	1	0,00565
BERKOSAN YALITIM VE TECRİT MADDELERİ ÜRETİM VE TİCARET A.Ş.	1	0,00565
BİLİCİ YATIRIM SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	1	0,00565
BİM BİRLEŞİK MAĞAZALAR A.Ş.	1	0,00565
BİRKO BİRLEŞİK KOYUNLULULAR MENSUCAT TİCARET VE SANAYİ A.Ş.	1	0,00565
BİZİM TOPTAN SATIŞ MAĞAZALARI A.Ş.	1	0,00565
BOLU ÇİMENTO SANAYİİ A.Ş.	1	0,00565
BOSCH FREN SİSTEMLERİ SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	1	0,00565
COCA-COLA İÇECEK A.Ş.	1	0,00565
ÇİMBETON HAZIRBETON VE PREFABRİK YAPI ELEMANLARI SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	1	0,00565
ÇİMENTAŞ İZMİR ÇİMENTO FABRİKASI T.A.Ş.	1	0,00565
ÇİMSA ÇİMENTO SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	1	0,00565
DAGİ GİYİM SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	1	0,00565
DENİZLİ CAM SANAYİİ VE TİCARET A.Ş.	1	0,00565
DERİMOD KONFEKSİYON AYAKKABI DERİ SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	1	0,00565
DESA DERİ SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	1	0,00565

DOĞAN BURDA DERGİ YAYINCILIK VE PAZARLAMA A.Ş.	1	0,00565
DÖKTAŞ DÖKÜMCÜLÜK TİCARET VE SANAYİ A.Ş.	1	0,00565
DYO BOYA FABRİKALARI SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	1	0,00565
ECZACIBAŞI YATIRIM HOLDİNG ORTAKLIĞI A.Ş.	1	0,00565
EGE SERAMİK SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	1	0,00565
EREĞLİ DEMİR VE ÇELİK FABRİKALARI T.A.Ş.	1	0,00565
FLAP KONGRE TOPLANTI HİZMETLERİ OTOMOTİV VE TURİZM A.Ş.	1	0,00565
FORD OTOMOTİV SANAYİ A.Ş.	1	0,00565
GENTAŞ GENEL METAL SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	1	0,00565
GOODYEAR LASTİKLERİ T.A.Ş.	1	0,00565
GÜBRE FABRİKALARI T.A.Ş.	1	0,00565
HEKTAŞ TİCARET T.A.Ş.	1	0,00565
IŞIKLAR ENERJİ VE YAPI HOLDİNG A.Ş.	1	0,00565
İHLAS EV ALETLERİ İMALAT SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	1	0,00565
İSKENDERUN DEMİR VE ÇELİK A.Ş.	1	0,00565
KARDEMİR KARABÜK DEMİR ÇELİK SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	1	0,00565
KARSAN OTOMOTİV SANAYİİ VE TİCARET A.Ş.	1	0,00565
KEREVİTAŞ GIDA SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	1	0,00565
KONYA ÇİMENTO SANAYİİ A.Ş.	1	0,00565
KRİSTAL KOLA VE MEŞRUBAT SANAYİ TİCARET A.Ş.	1	0,00565
MARDİN ÇİMENTO SANAYİİ VE TİCARET A.Ş.	1	0,00565
MARSHALL BOYA VE VERNİK SANAYİİ A.Ş.	1	0,00565
MAVİ GİYİM SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	1	0,00565
MENDERES TEKSTİL SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	1	0,00565
MERİT TURİZM YATIRIM VE İŞLETME A.Ş.	1	0,00565
METAL GAYRİMENKUL A.Ş.	1	0,00565
NET HOLDİNG A.Ş.	1	0,00565

NİĞBAŞ NİĞDE BETON SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	1	0,00565
OYLUM SINAİ YATIRIMLAR A.Ş.	1	0,00565
PARSAN MAKİNA PARÇALARI SANAYİİ A.Ş.	1	0,00565
PINAR ENTEGRE ET VE UN SANAYİİ A.Ş.	1	0,00565
PINAR SU VE İÇECEK SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	1	0,00565
PINAR SÜT MAMULLERİ SANAYİİ A.Ş.	1	0,00565
PLASTİKKART AKILLI KART İLETİŞİM SİSTEMLERİ SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	1	0,00565
PRİZMA PRES MATBAACILIK YAYINCILIK SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	1	0,00565
RHEA GİRİŞİM SERMAYESİ YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.	1	0,00565
SEKURO PLASTİK AMBALAJ SANAYİ A.Ş.	1	0,00565
SİLVERLINE ENDÜSTRİ VE TİCARET A.Ş.	1	0,00565
SİNPAŞ GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.	1	0,00565
SODA SANAYİİ A.Ş.	1	0,00565
SÖKTAŞ TEKSTİL SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	1	0,00565
TAT GIDA SANAYİ A.Ş.	1	0,00565
TEMAPOL POLİMER PLASTİK VE İNŞAAT SANAYİ TİCARET A.Ş.	1	0,00565
TOFAŞ TÜRK OTOMOBİL FABRİKASI A.Ş.	1	0,00565
TREND GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.	1	0,00565
TUKAŞ GIDA SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	1	0,00565
TÜPRAŞ-TÜRKİYE PETROL RAFİNERİLERİ A.Ş.	1	0,00565
TÜRK HAVA YOLLARI A.O.	1	0,00565
TÜRK TELEKOMÜNİKASYON A.Ş.	1	0,00565
TÜRKİYE ŞİŞE VE CAM FABRİKALARI A.Ş.	1	0,00565
UŞAK SERAMİK SANAYİ A.Ş.	1	0,00565
UZERTAŞ BOYA SANAYİ TİCARET VE YATIRIM A.Ş.	1	0,00565
ÜLKER BİSKÜVİ SANAYİ A.Ş.	1	0,00565
ÜNYE ÇİMENTO SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	1	0,00565

VESTEL BEYAZ EŞYA SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	1	0,00565
VESTEL ELEKTRONİK SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	1	0,00565
VİKİNG KAĞIT VE SELÜLOZ A.Ş.	1	0,00565
YAPRAK SÜT VE BESİ ÇİFTLİKLERİ SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	1	0,00565
YEŞİL GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.	1	0,00565
ZORLU ENERJİ ELEKTRİK ÜRETİM A.Ş.	1	0,00565
TRAKYA CAM SANAYİİ A.Ş.	1	0,00565
TÜRK TRAKTÖR VE ZİRAAT MAKİNELERİ A.Ş.	1	0,00565
TOPLAM	177	100

PERAKENDE GIDA SEKTÖRÜNDE FAALİYET TABANLI MALİYETLEME YÖNTEMİNİN UYGULANMASI

Öğr. Gör. Dr. Burçin TUTCU*

Öğr. Gör. Dr. Hasan TALAŞ**

Makale Gönderim Tarihi : 12/02/2020 / Kabul Tarihi : .08/05/2020

Makale Türü: Araştırma

ÖZ

Artan rekabet ortamında işletmeler maliyetlerini azaltma eğilimi göstermektedir. Maliyetlerin azaltılabilmesi için öncelikle maliyetlerin gerçeğe uygun hesaplanması gerekmektedir. Maliyetlerin düşürülmesi kaynakların verimli kullanılmasını da gerektirmektedir. Teknolojideki değişimler maliyet türlerinin oluşumunu da etkilemektedir. Bunun sonucu olarak geleneksel maliyetleme yöntemleri maliyet hesaplamalarında yetersiz kalmakta, yeni yöntem arayışları ortaya çıkmaktadır. Bunun sonucunda farklı stratejik maliyet yöntemleri kullanılmaya başlanmıştır. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi (FTM) de bu yöntemlerden biri olarak literatürde yerini almaktadır.

Perakende gıda sektörü hızlı olarak büyüyen sektörlerden biri olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu çalışmanın amacı FTM yöntemi kullanılarak perakende gıda sektöründe birim mamül maliyetlerinin gerçeğe uygun hesaplanabilmesinin sağlanabilmesidir. Çalışmada FTM yöntemi ile elde edilmiş birim maliyet sonuçları geleneksel maliyetleme yöntemi ile karşılaştırmalı olarak incelenmiştir. Sonuç olarak iki yöntemin karşılaştırıldığında farklı birim maliyetler ortaya çıkmıştır. FTM yönteminde maliyet havuzlarının belirlenmesi ve her bir maliyet havuzu için farklı maliyet sürücülerinin kullanılması daha doğru ve güvenilir bilgiye ulaşılmasına imkan tanımaktadır.

Anahtar Kelimeler: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, Maliyet Yönetimi, Gıda Sektörü

* Akdeniz Üniversitesi, Korkuteli Meslek Yüksekokulu, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Programı, burcintutcu@akdeniz.edu.tr, <https://orcid.org/0000-0003-1427-0741>

** Akdeniz Üniversitesi, Korkuteli Meslek Yüksekokulu, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Programı, htalas@akdeniz.edu.tr, Orcid: <https://orcid.org/0000-0001-8590-273X>

APPLICATION OF ACTIVITY BASED COSTING METHOD IN THE RETAIL FOOD SECTOR

ABSTRACT

Companies tend to reduce their costs in an increasingly competitive environment. In order to reduce costs, firstly the costs must be calculated fairly. Reducing costs also requires efficient use of resources. Changes in technology also affect the formation of cost types. As a result, traditional costing methods are insufficient for costing analysis and new method searches emerge. The Activity Based Costing Method (ABC) takes its place in the literature as one of the approaches in order to compensate for the lack of calculations.

The retail food sector appears one of the fast growing sectors. The aim of this study is to ensure that the unit product costs can be calculated appropriately in the retail food sector by using ABC method. In the study, the unit cost results obtained with the ABC method were investigated in comparison with the traditional costing method. As a result, when comparing the two methods, different unit costs emerged. In ABC method, determining cost pools and using different cost drivers for each cost pool enables more accurate and reliable information to be obtained.

Keywords: Activity Based Costing Method, Cost Management, Food Industry

1. GİRİŞ

Maslow ihtiyaçlar hiyerarşisi piramidinin tabanında fizyolojik ihtiyaçlara yer vermektedir. Fizyolojik ihtiyaçlardan birinin de beslenme olduğu bilinmektedir. Perakende gıda sektörünün her geçen gün daha da büyüdüğü raporlanmaktadır (Atbank, 2019). Perakende gıda sektörünün önemli halkalarından birinin de restoran zincirleri olduğu kabul edilmektedir. Restoran zincirlerinde kullanılan üretim yöntemleri bölgesel ve kültürel olarak farklılık gösterebilmektedir. Geleneksel yöntemlerin yanısıra teknoloji destekli makine ve teçhizat kullanılmaktadır.

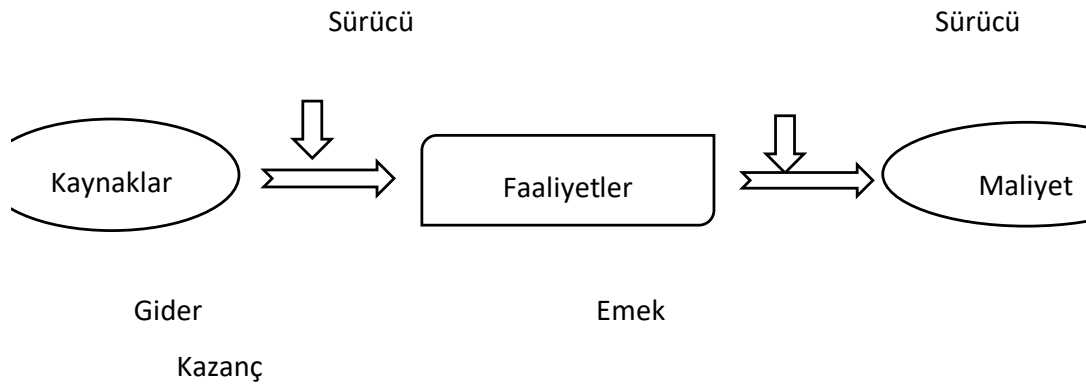
Gıda üretiminde son yıllarda özellikle teknoloji destekli makinelerin kullanılması, rekabetin artması, müşteri taleplerinde meydana gelen değişimler sonrasında maliyet kontrolü en önemli konulardan biri haline gelmiştir. Sektördeki işletmeler piyasadaki paylarını kaybetmemek için üretim yöntemlerinde yeniliğe gitmek zorunda kalmışlardır. Bu değişimlerin sonucunda geleneksel maliyetleme yöntemleri yetersiz kalmış, farklı farklı maliyet yöntemleri ortaya çıkmıştır.

FTM'de geleneksel yöntemlerin beklentileri karşılayamaması sonucunda ortaya çıkan maliyetleme yöntemlerinden biri olarak literatürde yerini almıştır. FTM yöntemi ile ilgili olarak literatürde farklı tanımlar yer almaktadır. FTM bir işletmenin faaliyetleri ile mamullerine ilişkin bilgi toplayan bir sistem olarak tanımlanmaktadır. Önce faaliyetler tanımlanır daha sonra bu faaliyetlerle ilgili maliyetler

belirlenir. Bu maliyetlerin dağıtımı için faaliyetlere uygun maliyet sürücülerini kullanılır (Turney, 1990: 41). Tanımdan da anlaşılacağı üzere FTM sadece bir maliyet yöntemi değildir. FTM stratejik yönetim araçlarından biri olarak literatürde yer almaktadır. FTM yönteminin amaçlarını şu şekilde tanımlamak mümkündür; (Hacıüstemoğlu, Şakrak, 1997, 31)

- Üretim hattında yer alan değer yaratmayan faaliyetleri minimize etmek yada eğer koşullar imkan verirse tamamen ortadan kaldırmak,
- Etkin veri tabanı oluşturarak karı ençoklamak,
- Sorunların nedenlerini ortaya koymak ve düzeltmek,
- Maliyet dağıtımından kaynaklanan hataları belirleyip düzeltmek,
- Gerçeğe en yakın maliyet bilgilerine ulaşmak.

FTM yönteminin genel prensibine göre faaliyetler kaynakları mamuller ise faaliyetleri tüketir. Geleneksel yöntemler maliyeti üretim miktarının bir fonksiyonu olarak görürken, FTM maliyetleri faaliyetlerin fonksiyonu olarak görmektedir (Labro, 2006: 236).FTM yönteminin temelini kavramlar oluşturmaktadır.



Şekil 1: Fayda Tabanlı Maliyet Sistemi Modeli

Kaynak: Linda J. Taylor, "Activity Based Costing", Financial Accounting and Reporting May/June 2002, s.51

Kaynaklar: Üretim ve hizmetin sunulabilmesi için kullanılan ekonomik unsurları oluşturmaktadır (Erdogan, 2007: 40). Direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve endirekt maliyetler kaynak olarak bilinmektedir.

Faaliyet Merkezi: Faaliyetler çıktının üretilmesi için kaynakların tüketilmesini ifade eden bir süreçtir. Faaliyet merkezi ise işletmenin önemli faaliyetlerinin bir araya geldiği yerler olarak tanımlanmaktadır (Arzova, 2002: 17).

Maliyet Havuzu: Faaliyetlerde tüketilen kaynakların tutar toplamalarının her bir faaliyet için ayrı ayrı hesaplanarak belirlenmesine maliyet havuzu denmektedir (Arzova, 2002, 26).

Maliyet Sürücüsü: Maliyet sürücüsü, bir faaliyeti yerine getirebilmek için gereksinim duyulan iş yükünü ortaya koyan faktörler olarak ifade edilmektedir. FTM’de kullanılan maliyet sürücüsü kavramı geleneksel yöntemlerde kullanılan dağıtım anahtarı kavramının karşılığı olarak bilinmektedir. Ancak dağıtım anahtarı ile aralarındaki fark, maliyet sürücüsü, maliyet ile ürün ve hizmet arasında ilişki kuran objektif bir unsurken, dağıtım anahtarı ise subjektif bir unsur olarak kullanılmaktadır (Alkan, 2005: 45).

FTM temel kavramlarını tanımladıktan sonra FTM’nin tasarımı üzerinde durulması gerekmektedir. FTM’nin tasarımı işletmeler için farklılık göstermekle beraber genellikle literatürde beş aşamalı bir süreç olarak yer almaktadır. Birinci aşamada işletmenin var olan faaliyetleri belirlenmektedir. İkinci aşamada faaliyetlerin oluşturduğu maliyet havuzları ortaya konmaktadır. Üçüncü aşamada ise işletmelerin faaliyet maliyetleri hesaplanmaktadır. Maliyet sürücülerinin belirlenmesi dördüncü aşama olarak karşımıza çıkmaktadır. Beşinci ve son aşama ise faaliyet maliyetlerinin ürün ya da hizmetlere yüklenmesi olarak bilinmektedir (Yılmaz ve Aktaş, 2015: 155).

1. Aşama: Faaliyetlerin belirlenmesi
2. Aşama: Maliyet Havuzlarının belirlenmesi,
3. Aşama: Faaliyet ortaya çıkan maliyetlerinin bulunması,
4. Aşama: Maliyet sürücülerinin belirlenmesi,
5. Aşama: Faaliyet maliyetlerinin mamul ya da hizmetlere yüklenmesi

Şekil 2: Fayda Tabanlı Maliyet Sisteminin Tasarımı

FTM’nin üstün ve zayıf yönleri tartışılmaktadır. FTM yönteminin en üstün yanının doğru ve güvenilir maliyet bilgisi sağlamak olduğu bilinmektedir. Ancak bu yöntemin görünen yönüdür, FTM yönteminin farklı alanlara da katkı sağladığı ifade edilmektedir. FTM yöntemi insan kaynakları, finansal analiz ve planlama, kârlılık, performans değerlendirme ve sürdürülebilirlik konularında da kullanılabilir. İşletme yöneticilerinin uzun dönemli stratejik kararları için faydalı bir yöntem olarak literatürde yer almaktadır (Stefano ve diğ., 2013: 10).

FTM sisteminin zayıf yönlerinin de olduğu bilinmektedir. Bunlardan en önemlisi FTM yönteminde faaliyetlerde herhangi bir sebeple değişiklik olduğu zaman çalışanlar ile görüşmeler tekrar yapılmak zorunda kalıyor, buda veri toplama maliyetini arttırmaktadır.

Bu açıklamalar kapsamında, yaptığımız çalışmada perakende gıda sektöründe yer alan işletmelerin maliyet hesaplamaları FTM yöntemi ile yapılarak, elde edilen birim maliyetler geleneksel maliyetleme yöntemi ile karşılaştırılmalı olarak analiz edilecektir.

2. TÜRKİYE'DE FAALİYET TABANLI MALİYETLEME

1980'li yıllarda otomasyonun sonucu olarak, rekabet koşulları değişim göstermiştir. geleneksel maliyetleme yöntemleri bu değişimi yakalamakta zorluk çekmiştir (Kaplan, 1990: 59). Bu gelişmeler sonrasında 1980'lerin sonlarına doğru Robert Kaplan ve Robin Cooper Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (FTM) Yöntemi kavramını ürün ve hizmet maliyeti hesaplamak için farklı bir yöntem olarak literatüre kazandırmışlardır (Eker, 2002: 237). FTM doğru ve güvenilir ürün ve hizmet maliyeti hesaplamak ve maliyet yönetimini sağlayabilmek amacıyla özellikli bir yöntem olarak ortaya atılmıştır (Babad ve Balachandran, 1993: 563).

FTM yönteminin çok daha önce ortaya çıkmış olduğunu savunan araştırmacılarda vardır. Johnson'a göre General Electric firması 1960'lı yıllarda Faaliyetsel Maliyet Analizi için endirekt maliyet yönetimi olarak bu sistemi kullanmıştır. Zimmerman ise ABD ve Avrupa'daki bazı üretim işletmelerinin faaliyet tabanlı maliyet sistemlerini 1960'larda kullanmaya başladıklarını ileri sürmektedir (Zimmerman,178).

FTM daha sonra ABD'de John Deere, Hewlett-Packard ve Tektronix, Almanya'da Siemens, İsveç'te Ericsson ve Kanthal şirketleri tarafından uygulanmaya başlanmıştır (Öker, 2003: 31). FTM yöntemi ile ilgili Türkiye'de de literatürde çok sayıda çalışma yer almaktadır. Bu sebeple literatür taramasında son yıllarda yapılan çalışmalar incelemeye alınmıştır.

Bekçi (2011) çalışmasında, bir inşaat taahhüt işletmesinde FTM yönteminin uygulanmasına yer vermiştir. Uygulama sonucunda elde edilen birim ve toplam maliyetler ile geleneksel maliyetleme yöntemine göre hesaplanan birim ve toplam maliyetler karşılaştırılarak farklar ortaya konmuştur. İnşaat işletmelerinde FTM yönteminin uygulanmasının maliyetleme açısından olumlu sonuçlar ortaya çıkardığı ve FTM yönteminin geleneksel yöntemlere göre daha etkili olduğu ortaya çıkarılmıştır.

Acar ve diğerleri (2012) yaptıkları çalışmalarında, FTM ile maliyetleri yeniden hesaplanan bir mermer işletmesindeki birim maliyetlerin farklı olup olmayacağı çalışılmıştır. Bunun için yeniden hesaplanmış, hesaplanan maliyetler işletmenin mevcut maliyet hesaplama yöntemi ile elde edilen maliyetler ile karşılaştırılarak mamul maliyetlerindeki farklılıklar ortaya konulmuştur. Sonuç olarak işletmenin mevcut maliyet sisteminin gerçeği yansıtmadığını ortaya koymuşlardır.

Köroğlu (2013) çalışmasında, FTM yönteminin bir otel işletmesinde uygulanmasını ele almıştır. Uygulamanın yapıldığı otelde FTM yöntemi uygulanarak yöntemin üstün ve zayıf yönleri değerlendirilmiştir. Otelde FTM yönteminin uygulanmasının geleneksel yöntemlere oranla daha gerçekçi bilgiler sağladığı sonucuna ulaşılmıştır.

Bekçioğlu ve diğerleri (2014) çalışmasında, FTM yönteminin uygulaması bir zeytin işletmesinde gerçekleştirilmiştir. FTM yönteminin kullanılmasının işletmelerin alacağı stratejik kararlarda kendilerine ışık tutacağı ve böylece işletmelerin daha sağlıklı maliyet bilgilerini kullanarak gerek ulusal gerek uluslararası pazarlarda rekabet güçlerini artırabileceği sonucuna ulaşmışlardır.

Karcioğlu ve diğerleri (2015) alışmalarında, liman işletmelerinin maliyetlerini geleneksel ve FTM yöntemi açısından karşılaştırarak incelemişlerdir. Karşılaştırma sonucunda FTM'ye göre hesaplanan birim maliyetlerin geleneksel maliyetleme yöntemine göre farklılık gösterdiği tespit edilmiştir. Sonuç olarak liman işletmelerinde çoklu dağıtım anahtarı kullanılarak maliyetlerin daha doğru hesaplanacağı kanaatine varmışlardır.

Pazarçeviren ve diğerleri (2016) yaptıkları çalışmalarında, bir banka işletmesi için FTM uygulamışlardır. Bankada genel olarak gerçekleştirilen kaynaklar, faaliyetler ve üretilen ürünler belirlenerek ürün maliyetlerinin nasıl elde edilebileceği gösterilmeye çalışılmıştır. FTM modelinin uygulanmasının maliyet yönetimi konusunda önemli avantajlar sağlayacağı sonucuna ulaşmışlardır.

Keskin ve diğerleri (2017) alışmalarında, özel bir hastanenin sezaryen ameliyat süreci inceleyerek, süreçler üzerinden faaliyet merkezleri, faaliyet türlerini belirlenmişlerdir ve faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi ile sezaryen ameliyatının maliyeti hesaplanmışlardır. Çalışmanın sonucunda, faaliyet tabanlı maliyet analizinin hizmetin maliyetlerinin hesaplanması ile birlikte kurum süreçlerinin oluşturulması ve analiz edilmesi yoluyla kurumsal performansın ve hizmet kalitesinin iyileştirilmesine de katkı sağlayabileceği görülmüştür.

Ege ve diğerleri (2018) Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Bir Hastane Işletmesinde Uygulama isimli çalışmalarında FTM yaklaşımının bir hastane işletmesinde uygulanması ve sonuçların geleneksel maliyetleme ile karşılaştırılması ve FTM yaklaşımının geleneksel maliyetlemeye tercih edilmesi gerektiği üzerinde durmuşlardır.

Kavrar ve diğerleri (2019) alışmalarında, işletmelerde enerji yönetimi bilinci oluşturmak için modern bir yaklaşım olan faaliyet tabanlı maliyetleme modelinin sağlayacağı ayrıntılı enerji verilerini analiz etmişlerdir. Teorik bulgulara destek sağlamak için bir üretim işletmesinde kullanılan enerji kaynaklarının hangi faaliyetler tarafından ne miktarda tktildiği ve maliyet yapısını nasıl etkilediği araştırmışlardır. FTM sistemleri çok kullanışlı olsa da tüm şirketler tarafından kullanılması uygun olmayabileceği, yöntemin uygulama masrafları ve faaliyetlerin takibi çok pahalı olabileceği sonucuna ulaşmışlardır.

Yapılan çalışmalardan da görüldüğü üzere FTM yönteminde, faaliyetler kaynakları, mamuller ise faaliyetleri tükettiği için geleneksel maliyet ile karşılaştırıldığında gerçeğe daha yakın sonuçlara ulaşılmıştır. Anca yine çalışmaların ortak vurgusu, yöntemin kullanışlı olmasına rağmen, kurulması ve işlemesinin oldukça maliyetli olmasıdır.

3. FALİYET TABANLI MALİYETLEME YÖNTEMİNİN RESTORAN ZİNCİRİNDE UYGULANABİLİRLİĞİNİN ANALİZ EDİLMESİ

Çalışmanın bu bölümünde, pide üretim faaliyeti gerçekleştiren bir restoran zincirinde elde edilen verilerle, önce geleneksel maliyetleme sonra da FTM yaklaşımına göre maliyet hesaplama işlemleri yapılmış ve sonuçlar karşılaştırılarak analiz edilmiştir.

3.1. Araştırmanın Amacı

X restoran zinciri ilk olarak Ankara'da bir alışveriş merkezinde 120 kişilik bir restoran ile kurulmuştur. Uzmanlık ve pazardaki deneyimi ile kısa sürede restoran sayısını 9'a çıkarmıştır. Pide retimi yapan res-

toran zinciri, modern rahat ve şık tasarlanmış restoranları ve sürekli büyüyen ekibi ile lezzetli ve kaliteli ürünler üreterek, sektörde faaliyetlerine devam etmektedir. Bu çalışmanın amacı, FTM yaklaşımının bir restoran zincirinde uygulanması durumunda ortaya çıkan maliyetlerin hesaplanması, geleneksel maliyetleme yöntemi ile karşılaştırılmasıdır.

Çalışmada restoran zincirinin 2019 yılı giderleri esas alınarak geleneksel maliyetleme ile FTM yaklaşımına göre pide üretim maliyetleri belirlenmiş ve sonuçlar karşılaştırılarak analiz edilmiştir.

3.2. X Restoran Zincirinin Maliyet Bilgileri

Kurum maliyetlerini belirlenmesinde geleneksel yöntemini kullanmıştır. Bu kapsamda maliyet kalemleri ilk madde malzeme giderleri ve hizmet üretim giderlerinden oluşmuştur. Maliyet rakamları ilk madde malzeme için 3.822.129,51TL, hizmet üretim maliyetleri için ise 6.261.594,45TL olarak oluşmuştur. Maliyet rakamlarının detayı Tablo 1’de detaylı bir şekilde gösterilmiştir.

Tablo 1: X Restoran Zincirinin Geleneksel Yöntem ile Hesaplanan Maliyet Bilgileri

Maliyet Bilgileri	
İlk Madde Malzeme Maliyeti	3.822.129,51
İlkmadde Malzeme	2.847.577,69
İçecekler	578.927,07
Sarf Malzemeleri	395.624,75
Üretim Maliyeti	6.261.594,45
Personel Gideri	2.900.566,86
Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmet	2.601.114,88
Vergi Harç Sigorta	340.199,60
Diğer Hizmet Giderleri	299.988,54
Amortismanlar	119.724,57
Toplam	10.083.723,96

X restoran zincirinin maliyet bilgileri oransal dağılımı Tablo 2’de gösterilmiştir. Buna göre toplam üretim maliyeti içerisinde en yüksek payı yüzde 37,9 ile üretim maliyetleri oluşturmaktadır.

Tablo 2: X Restoran Zincirinin Maliyet Bilgileri

Hizmet Üretim Maliyeti	Tutar	Oranlar (Yüzde)
İlk Madde ve Malzeme Maliyeti	3.822.129,51	37,9
Personel Giderleri	2.900.566,86	28,8
Dışardan Sağlanan Fayda Hizmet Giderleri	2.601.114,88	25,8
Amortisman Giderleri	119.724,57	1,2
Vergi Harç Sigorta Giderleri	340.199,60	3,4
Diğer Hizmet Giderleri	299.988,54	2,9
Genel Toplam	10.083.723,96	100

3.2.1. X Restoran Zincirinin İlk Madde Malzeme Maliyetleri

X restoran zinciri üretimini yaptığı pide maliyetleri için 2.847.577,69TL hammadde maliyetine katlanmıştır. Üretim hattında kullanılan malzemeler ayrı ayrı sınıflandırılmamış tamamı ilk madde ve malzeme maliyeti başlığında sınıflandırılmıştır. Ürünlerin satışı yapılırken menü halinde satış yapıldığı için içecek maliyeti hammadde maliyeti içerisinde yer almaktadır. Diğer sarf malzemeler ise 395.624,75TL olarak belirlenmiştir. Tablo 3’de maliyet bilgilerine yer verilmiştir.

Tablo 3: X Restoran Zincirinin Üretim Maliyeti Bilgileri

İlk Madde Malzeme Maliyeti	Tutar
İlk Madde ve Malzeme Maliyeti	2.847.577,69
İçecek Maliyeti	578.927,07
Sarf Malzeme Maliyeti	395.624,75
Genel Toplam	3.822.129,51

3.2.2. X Restoran Zincirinin Personel Giderleri

Kurum yetkililerinden alınan bilgiler doğrultusunda kurum organizasyon şeması şubeler, kasaphane ve merkez ofisten oluşmaktadır. Şubeler kendi içinde restoranlar ve fast-food restoranlar olarak ikiye ayrılırken kasaphane merkez ofis bünyesinde çalışmaktadır. Kurumun Şube 1, Şube 2, Şube 5, Şube 7, Şube 3, Şube 4, Şube 6, Şube 8 ve Şube 9 olmak üzere dokuz şubesi, bir kasaphanesi ve merkez ofisi bulunmaktadır. Şube 1, Şube 2, Şube 5 ve Şube 7 şubelerinin restoran olarak hizmet veren şubeler olduğu bilinmektedir ve oniki personel çalışmaktadır. Geriye kalan Şube 3, Şube 4, Şube 6, Şube 8 ve Şube 9 şubeleri fast-food restoran olarak hizmet vermektedir ve dokuz personel çalışmaktadır. Kasaphanede iki personel ve merkez ofiste beş personel olmak üzere kurumda toplam 90 personel çalışmaktadır. Ku-

rumun personelleri operasyon, muhasebe müdürleri, şube yöneticileri, satın alma, muhasebe ve kalite sorumluları, usta başı, usta, kalfa, kasap, kasiyer ve garson olarak sınıflandırılmıştır. Kuruma ait şubelerin personel dağılımı Tablo 4’de detaylı olarak gösterilmektedir. Kuruma ait personel giderlerinin dağılımı ise Tablo 5’de gösterilmektedir. Buna göre;

Tablo 4: X Restoran Zincirinin Personel Dağılımı

İşletmenin Personel Bilgileri		
	Personel Sayısı	Personel Gideri
Şube 1	12	571.954,77
Şube 2	12	278.552,31
Şube 3	7	37.663,57
Şube 4	7	177.302,08
Şube 5	12	417.665,85
Yönetim	5	224.077,86
Kasaphane	2	107.120,53
Şube 6	7	219.633,49
Şube 7	12	334.677,93
Şube 8	7	240.644,20
Şube 9	7	291.274,27
Genel Toplam	90	2.900.566,86

Tablo 5: X Restoran Zincirinin Personel Giderleri

Personel Giderleri	Tutar
Brüt Ücretler	2.231.014,86
SGK İşveren Primi	458.695,91
Fazla Mesai Ücretleri	70.979,30
Kıdem Tazminatı	45.555,25
SGK İşsizlik Primi İşveren Payı	44.750,12
İhbar Tazminatı	32.695,21
SGDP Primi İşveren Payı	15.826,36
Personel İzin Ücreti	1.049,85
Genel Toplam	2.900.566,86

3.2.3. X Restoran Zincirinin Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmet Giderleri

Kurumun dışarıdan sağlanan fayda ve hizmet giderlerinde ana kalem alış veriş merkezlerinden kiralama yoluyla açılan şube kira giderleri 1.920.871,03TL olarak ilk sırada yer almaktadır. İkinci sıradaki gideri ise, AVM yönetimleri tarafından AVM işletimi ortak giderleri başlığı altında kuruma yansıtılan ortak gider kalemi 239.719,93TL'dir. Elektrik, su ve doğalgaz giderleri ise 301.511,26TL olarak gerçekleşmiştir. Kurumun dışarıdan sağlanan hizmet ve giderleri Tablo 6'da detaylı bir şekilde gösterilmiştir.

Tablo 6: X Restoran Zincirinin Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmet Giderleri

Dışardan Sağlanan Fayda ve Hiz.Gid.	Tutar
Kira	1.920.871,03
Ortak Giderler	239.719,93
Elektrik	220.120,46
Doğalgaz	51.617,65
Su	29.773,15
Müşavirlik Giderleri	23.785,69
Haberleşme	18.624,37
Nakliye	15.932,97
Kırtasiye ve Noter Masrafları	11.481,95
İlan-Reklam	7.360,80
Mahkeme ve Dava Giderleri	5.706,96
Kargo ve Nakliye	2.391,21
Seyahat Giderleri	1.832,91
Matbaa - Basılı Evrak	80,00
Bakım Onarım	26.992,99
Depo Kira	22.871,65
Bakım-Tamir	1.951,16
Genel Toplam	2.601.114,88

3.2.4. X Restoran Zincirinin Amortisman Giderleri

Kurumun amortisman giderleri demirbaşlar için, 39.017,30TL, restoranların kurumsal dizaynını kapsayan özel maliyetler için 37.211,03TL, şerefiyeler için 36.877,92TL, tesis makine ve cihazlar için 4.474,70TL, diğer maddi olmayan duran varlıklar için ise 2.143,62TL amortisman gideri oluşmuştur. Kurumun toplam amortisman gideri 119.724,57TL'dir. Kurumun amortisman giderleri Tablo 7'de ayrıntılı bir şekilde gösterilmiştir.

Tablo 7: X Restoran Zincirinin Amortisman Giderleri

Amortisman Giderleri	Tutar
Demirbaş Amortismanları	39.017,30
Özel Maliyet Amortismanları	37.211,03
Şerefiye Amortismanı	36.877,92
Tesis Makine Ve Cihaz Amortismanları	4.474,70
Diğer Maddi Olmayan Duran Varlık Amort.	2.143,62
Genel Toplam	119.724,57

3.2.5. X Restoran Zincirinin Diğer Hizmet Giderleri

Kurumun diğer hizmet giderleri, personel için kiralanın araçlar 92.484,33TL, huzur hakları 48.838,40TL, akaryakıt giderleri 33.128,44TL, kullanılan post cihazları için bankalara ödenen komisyon giderleri 69.214,79TL olarak gerçekleşmiştir. Kurumun diğer hizmet gider kalemleri Tablo 8’de detaylı bir şekilde gösterilmiştir.

Tablo 8: X Restoran Zincirinin Diğer Hizmet Giderleri

Diğer Hizmet Giderleri	
Araç Kiraları	92.484,33
Huzur Hakları	48.838,40
Akaryakıt	33.128,44
Personel Kıyafetleri	13.482,84
İş Sağlığı ve Güvenliği Giderleri	4.757,83
Sağlık Giderleri	3.316,34
Personel Yiyecek	2.838,97
Veteriner Hekim Giderleri	2.296,00
Komisyonlar	69.214,79
Gider Kaydedilen Demirbaş	25.244,81
Sarf Malzemeleri	4.170,52
Temizlik ve Sarf Malzemeleri	215,27
Genel Toplam	299.988,54

3.2.6. X Restoran Zincirinin Vergi Resim Harç ve Sigorta Giderleri

Kurumun vergi resim harç gideri, kanunen kabul edilmeyen giderleri 304.171,04TL vergi ve harçlar 21.625,36TL olarak gerçekleşmiştir. Kuruma ait vergi resim harç giderleri Tablo 9’da detaylı bir şekilde gösterilmiştir.

Tablo 9: X Restoran Zincirinin Vergi Resim Harç ve Sigorta Giderleri

Vergi Resim Harç ve Sigorta	Tutar
Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler	304.171,04
Vergi ve Harçlar	21.625,36
Kasko ve Sigorta	5.211,87
Aidatlar	4.840,00
E-Defter Kontör	2.674,58
Motorlu Taşıtlar Vergisi	1.082,50
Sigorta Giderleri	594,25
Genel Toplam	340.199,60

3.3. X Restoran Zincirinin Ortak Giderlerinin Esas Üretim Gider Yerlerine Dağıtılması

X restoran zincirinin esas üretim gider yerleri tüm şubeleridir. Genel Yönetim Giderleri ve Kasaphane giderleri şubeler için ortak giderlerdir. Kurumun ERP sistemi incelenmiştir. Yapılan inceleme sonucunda kurumun ERP sisteminden giderlerin ilgili faaliyet merkezlerine göre raporlanabildiği görülmüştür. Yapılan raporlama çalışması sonucunda kurumun giderleri Tablo 10’da gösterilmiştir.

Tablo 10: X Restoran Zincirinin Faaliyet Merkezleri

Faaliyet Merkezleri	Personel	Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmet	Vergi Harç Sigorta	Diğer Hizmet Giderleri	Amortismanlar	(Toplam Tutar)
Şube 1	571.954,77	573.072,94	1.051,50	19.324,56		1.165.403,77
Şube 2	278.552,31	254.458,64	338,00	16.451,73		549.800,68
Şube 3	37.663,57	22.516,92	1.154,95	2.743,36		64.078,80
Şube 4	177.302,08	131.907,63	2.782,68	9.541,69		321.534,08
Şube 5	417.665,85	336.670,99	633,00	18.640,55		773.610,39
Genel Yönetim Giderleri	224.077,86	177.241,10	329.516,75	185.535,44	119.724,57	1.036.095,72

Kasaphane / Üretim	107.120,53			503,44		107.623,97
Şube 6	219.633,49	327.074,86	821,50	11.265,72		558.795,57
Şube 7	334.677,93	357.648,47	653,02	14.601,24		707.580,66
Şube 8	240.644,20	205.233,73	865,00	11.517,90		458.260,83
Şube 9	291.274,27	215.289,60	2.383,20	9.862,91		518.809,98
Genel Toplam	2.900.566,86	2.601.114,88	340.199,60	299.988,54	119.724,57	6.261.594,45

ERP sisteminden alınan bilgiler doğrultusunda kurumun kasaphane/üretim ve genel yönetim giderlerinin şubelere dağıtılmadığı görülmüştür. 107.623,97TL kasaphane giderleri ve 1.036.095,72TL genel yönetim giderlerin ilgili esas üretim gider yerlerine yapılabilmesi için dağıtım anahtarları olarak satış oranları kullanılmıştır. İlgili dağıtımlar Tablo 11 ve Tablo 12’de gösterilmiştir.

Tablo 11: X Restoran Zincirinin Kasaphane Gider Rakamlarının Dağıtımı

Genel Yönetim Giderleri	Dağıtım Anahtarı	Personel Giderleri	Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmet Giderleri	Vergi Harç Sigorta Giderleri	Diğer Hizmet Giderleri	Amortismanlar	Toplam Tutar
Faaliyet Merkezleri	Şube Satış Oranları	Dağıtım Anahtarı* Gider Toplamı	Dağıtım Anahtarı* Gider Toplamı	Dağıtım Anahtarı* Gider Toplamı	Dağıtım Anahtarı* Gider Toplamı	Dağıtım Anahtarı* Gider Toplamı	
Şube 1	0,22	23.994,32	0,00	0,00	112,77	0,00	24.107,09
Şube 7	0,12	13.347,43	0,00	0,00	62,73	0,00	13.410,16
Şube 5	0,13	13.882,44	0,00	0,00	65,24	0,00	13.947,69
Şube 2	0,12	13.072,66	0,00	0,00	61,44	0,00	13.134,10
Şube 8	0,09	9.956,40	0,00	0,00	46,79	0,00	10.003,20
Şube 6	0,13	14.457,69	0,00	0,00	67,95	0,00	14.525,64
Şube 9	0,11	11.322,54	0,00	0,00	53,21	0,00	11.375,76
Şube 4	0,05	5.559,11	0,00	0,00	26,13	0,00	5.585,24
Şube 3	0,01	1.527,93	0,00	0,00	7,18	0,00	1.535,11
Genel Toplam		107.120,53	0,00	0,00	503,44	0,00	107.623,97

Tablo 12: X Restoran Zincirinin Genel Yönetim Gider Rakamlarının Dağıtım

Genel Yönetim Giderleri	Dağıtım Anahtarı	Personel Giderleri	Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmet Giderleri	Vergi Harç Sigorta Giderleri	Diğer Hizmet Giderleri	Amortismanlar	Toplam Tutar
Faaliyet Merkezleri	Şube Satış Oranları	Dağıtım Anahtarı* Gider Toplamı	Dağıtım Anahtarı* Gider Toplamı	Dağıtım Anahtarı* Gider Toplamı	Dağıtım Anahtarı* Gider Toplamı	Dağıtım Anahtarı* Gider Toplamı	
Şube 1	0,22	50.192,02	39.700,88	73.809,67	41.558,76	26.817,55	232.078,88
Şube 7	0,12	27.920,55	22.084,60	41.058,45	23.118,09	14.917,92	129.099,60
Şube 5	0,13	29.039,70	22.969,82	42.704,21	24.044,74	15.515,88	134.274,34
Şube 2	0,12	27.345,77	21.629,96	40.213,21	22.642,17	14.610,82	126.441,93
Şube 8	0,09	20.827,10	16.473,82	30.627,20	17.244,74	11.127,90	96.300,75
Şube 6	0,13	30.243,02	23.921,62	44.473,74	25.041,08	16.158,81	139.838,27
Şube 9	0,11	23.684,83	18.734,22	34.829,62	19.610,93	12.654,78	109.514,38
Şube 4	0,05	11.628,71	9.198,08	17.100,55	9.628,52	6.213,21	53.769,08
Şube 3	0,01	3.196,16	2.528,10	4.700,10	2.646,41	1.707,71	14.778,48
Genel Toplam		224.077,86	177.241,10	329.516,75	185.535,44	119.724,57	1.036.095,72

Yapılan çalışmalar sonrasında kurumun ilk madde malzeme giderlerin de şubelere dağıtımını gerekmektedir. Toplam rakamı 3.822.129,51TL olarak oluşan ilk madde malzeme giderleri satış oranları esas alınarak dağıtılmıştır. İlgili dağıtım Tablo 13’de gösterilmiştir.

Tablo 13: X Restoran Zincirinin İlk Madde Malzeme Maliyetlerinin Dağıtımı

İlk Madde ve Malzeme Maliyeti	Dağıtım Anahtarı	İlk Madde ve Malzeme Maliyeti	İçecek Maliyeti	Sarf Malzeme Maliyeti	Toplam Tutar
Faaliyet Merkezleri	Şube Satış Oranları	Dağıtım Anahtarı* İlk Madde ve Malzeme Maliyeti	Dağıtım Anahtarı* İçecek Maliyeti	Dağıtım Anahtarı* Sarf Malzeme Maliyeti	
Şube 1	0,22	637.839,37	129.676,00	88.617,44	856.132,81
Şube 7	0,12	354.813,88	72.135,47	49.295,64	476.244,99
Şube 5	0,13	369.036,01	75.026,90	51.271,57	495.334,48
Şube 2	0,12	347.509,61	70.650,48	48.280,83	466.440,91
Şube 8	0,09	264.670,41	53.808,84	36.771,66	355.250,92
Şube 6	0,13	384.327,75	78.135,79	53.396,11	515.859,65
Şube 9	0,11	300.986,40	61.192,07	41.817,18	403.995,64
Şube 4	0,05	147.777,49	30.043,92	20.531,29	198.352,69
Şube 3	0,01	40.616,78	8.257,60	5.643,04	54.517,42
Genel Toplam		2.847.577,69	578.927,07	395.624,75	3.822.129,51

Yapılan dağıtımlar sonucunda kurumun şubelerine göre oluşan maliyetleri Tablo 14’te gösterilmiştir.

Tablo 14: X Restoran Zincirinin Şube Maliyetleri

Faaliyet Merkezleri	Personel Giderleri	Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmet Giderleri	Diğer Hizmet Giderleri	Vergi Harç Sigorta Giderleri	Kasaphane Giderleri	Genel Yönetim Giderleri	İlk Madde ve Malzeme Maliyeti	Genel Toplam
Şube 1	571.954,77	573.072,94	19.324,56	1.051,50	24.107,09	232.078,88	856.132,81	2.277.722,54
Şube 2	278.552,31	254.458,64	16.451,73	338,00	13.134,10	126.441,93	466.440,91	1.158.751,35
Şube 3	37.663,57	22.516,92	2.743,36	1.154,95	1.535,11	14.778,48	54.517,42	266.818,25
Şube 4	177.302,08	131.907,63	9.541,69	2.782,68	5.585,24	53.769,08	198.352,69	659.462,80
Şube 5	417.665,85	336.670,99	18.640,55	633,00	13.947,69	134.274,34	495.334,48	1.375.248,82
Şube 6	219.633,49	327.074,86	11.265,72	821,50	14.525,64	139.838,27	515.859,65	1.229.019,12
Şube 7	334.677,93	357.648,47	14.601,24	653,02	13.410,16	129.099,60	476.244,99	1.304.715,79
Şube 8	240.644,20	205.233,73	11.517,90	865,00	10.003,20	96.300,75	355.250,92	872.866,06
Şube 9	291.274,27	215.289,60	9.862,91	2.383,20	11.375,76	109.514,38	403.995,64	939.119,21
Genel Toplam	2.569.368,47	2.423.873,78	113.949,66	10.682,85	107.623,97	1.036.095,72	3.822.129,51	10.083.723,96

3.4. X Restoran Zincirinin Maliyetlerinin Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi İle Belirlenmesi

3.4.1. X Restoran Zincirinin Faaliyetlerinin ve Maliyet Havuzlarının Belirlenmesi

İşletme yöneticileri ile yapılan görüşmeler sonunda işletmedeki faaliyetleri aşağıdaki gibi belirlenmiştir.

- Hamur Hazırlanması
- Hamur İçin İç Hazırlanması
- Pidenin Yapılması
- Pidenin Kesilmesi
- Pidenin Servis Edilmesi
- Ücretinin Tahsil Edilmesi
- Müşteriye Sunulması
- Tepsilerin Toplanması
- Malzemelerin Yıkılması
- Ortalığın Temizlenmesi
- Müşteri Memnuniyeti
- Personel Şiffleri
- Diğer Yönetimsel İşlemler

Bu faaliyetler çerçevesinde dört adet maliyet havuzu belirlenmiştir.

1. Ürün Hazırlama Maliyet Havuzu
2. Ürün Satış-Servis Maliyet Havuzu
3. Temizlik-Mutfak Maliyet Havuzu
4. Şube Yönetimi Maliyet Havuzu

FTM yöntemini uygulamak için maliyetleri en yüksek olan Şube 1 esas alınmıştır. Şube 1'Şubeye ait giderlerin detayı Tablo 15'de verilmiştir.

Tablo 15: X Restoran Zincirinin Şube 1'e ait Faaliyet Maliyetleri

Şube 1 / Faaliyet Maliyetleri	
Dış. Sağlanan Fayda ve Hizmet Gid.	573.072,94
Kira	443.793,42
Ortak Giderler	70.626,98
Elektrik	41.002,65
Su	7.627,88
Doğalgaz	7.019,26
Haberleşme	1.650,26
Bakım Onarım	1.156,24
İlan-Reklam	196,25
Diğer Hizmet Giderleri	19.324,56
Komisyonlar	10.270,00
Gider Kaydedilen Demirbaşlar	5.774,36
Personel Kıyafetleri	2.043,22
Sarf Malzemeleri	923,03
Sağlık Giderleri	313,95
Personel Giderleri	571.954,77
Vergi Harç Sigorta Giderleri	1.051,50
Kasaphane Giderleri	24.107,09
Genel Yönetim Giderleri	232.078,88
Üretim Maliyetleri	856.132,81
Toplam	2.277.722,54

3.4.2. X Restoran Zincirinin Faaliyetlerinde Ortaya Çıkan Maliyetlerin Hesaplanması

X restoran zincirinin maliyet havuzunda toplanan maliyetlerin hesaplanabilmesi için giderler ERP sisteminden temin edilmiştir. Her bir gider ayrı ayrı havuzlarına dağıtılmıştır. Kurumdan alınan bilgiler doğrultusunda dağıtım anahtarı olarak şube personel sayısı, ilgili maliyet havuzu, ortak giderlerin eşit olarak dağıtımı ve kullanım oranları esas alınmıştır.

Şube 1'de ürün hazırlama maliyet havuzunda 3 personel, ürün satış&dağıtım maliyet havuzunda 5, şube yönetimi maliyet havuzunda 1 ve temizlik&mutfak maliyet havuzunda 3 olmak üzere toplam 12 personel görev yapmaktadır. Ortak giderlerin kullanım oranları, ürün hazırlama maliyet havuzu için %50, ürün satış&dağıtım maliyet havuzu için %20, şube yönetimi maliyet havuzu için %10 ve temizlik&mutfak maliyet havuzu için %20 olarak belirlenmiştir.

Bu bilgiler doğrultusunda Şube 1 faaliyet merkezine ait giderlerin maliyet havuzlarına dağıtımı Tablo 16'da gösterilmiştir.

Tablo 16: X Restoran Zincirinin Maliyet Havuzlarında Toplanan Maliyetler

Şube 1 / Faaliyet Maliyetleri		Maliyet Havuzları Maliyetleri				
		Ürün Hazırlama	Ürün Satış & Servis	Şube Yönetimi	Temizlik & Mutfak	Maliyet Havuzu Dağıtım Anahtarı
Dış. Sağlanan Fayda ve Hizmet Gid.	573.072,94					
Kira	443.793,42	110.948,36	110.948,36	110.948,36	110.948,36	Ortak Havuz
Ortak Giderler	70.626,98	17.656,75	17.656,75	17.656,75	17.656,75	Ortak Havuz
Elektrik	41.002,65	20.501,33	8.200,53	4.100,27	8.200,53	Kullanım Oranı
Su	7.627,88	3.813,94	1.525,58	762,79	1.525,58	Kullanım Oranı
Doğalgaz	7.019,26	3.509,63	1.403,85	701,93	1.403,85	Kullanım Oranı
Haberleşme	1.650,26			1.650,26		İlgili Maliyet Havuzu
Bakım Onarım	1.156,24	1.156,24				İlgili Maliyet Havuzu
İlan-Reklam	196,25			196,25		İlgili Maliyet Havuzu
Diğer Hizmet Giderleri	19.324,56					
Komisyonlar	10.270,00			10.270,00		İlgili Maliyet Havuzu
Gider Kaydedilen Demirbaşlar	5.774,36	5.774,36				İlgili Maliyet Havuzu
Personel Kıyafetleri	2.043,22	510,81	851,34	170,27	510,81	Personel Sayısı
Sarf Malzemeleri	923,03	923,03				İlgili Maliyet Havuzu
Sağlık Giderleri	313,95				313,95	İlgili Maliyet Havuzu
Personel Giderleri	571.954,77	142.988,69	238.314,49	47.662,90	142.988,69	Personel Sayısı
Vergi Harç Sigorta Giderleri	1.051,50			1.051,50		İlgili Maliyet Havuzu
Kasaphane Giderleri	24.107,09	24.108,09				İlgili Maliyet Havuzu
Genel Yönetim Giderleri	232.078,88	58.019,72	96.699,53	19.339,91	58.019,72	Personel Sayısı
Üretim Maliyetleri	856.132,81	856.132,81				İlgili Maliyet Havuzu
Toplam	2.277.722,54	1.246.043,74	475.600,42	214.511,16	341.568,23	

3.4.3. Kurumun Maliyet Sürücülerinin ve Faaliyet Birim Maliyetlerinin Belirlenmesi

Kurumun 2019 yılı toplam satışları 9.166.849,11TL olarak gerçekleşmiştir. Ürün yelpazesinin genişliği ve teknik sebeplerden dolayı satış adetleri belirlenememiştir. Kurumun muhasebe yönetimi ile yapılan görüşmeler, piyasa şartları ve menü fiyatları değerlendirildiğinde birim satış fiyatın 16 TL olarak alınması uygun görülmüştür. Bu rakamlar doğrultusunda kurumun satış miktarı 572.928 adet olarak ortaya çıkmaktadır. Satış miktarları Tablo 17’de gösterilmiştir. FTM uygulanmasında maliyet sürücüsü olarak satış miktarları kabul edilmiştir.

Tablo 17: X Restoran Zincirinin Satış Miktarları

Şubelere / Faaliyetlere Ait Maliyetler	2019 Yılı Satışları	Birim Satış Fiyatı (TL)	Birim Satış Miktarı
Şube 1	2.053.316,15	16	128.332
Şube 2	1.118.694,02	16	69.918
Şube 3	130.752,50	16	8.172
Şube 4	475.721,51	16	29.733
Şube 5	1.187.991,25	16	74.249
Şube 6	1.237.218,03	16	77.326
Şube 7	1.142.207,76	16	71.388
Şube 8	852.020,20	16	53.251
Şube 9	968.927,69	16	60.558
Toplam	9.166.849,11	16	572.928

Şube 1 faaliyet merkezinin, faaliyet havuzlarının birim maliyete katkıları Tablo 18’de gösterilmiştir.

Tablo 18: X Restoran Zincirinin Şube 1 Faaliyet Merkezi Faaliyetlerinin Birim Maliyetleri

Şube 1 / Faaliyet Maliyetleri			
Maliyet Havuzları		Satış Miktar	Birim Maliyet
Ürün Hazırlama	1.246.043,74	128.332	9,71
Ürün Satış&Servis	475.600,42	128.332	3,71
Şube Yönetimi	214.511,16	128.332	1,67
Temizlik & Mutfak	341.568,23	128.332	2,66
Toplam	2.277.723,55	128.332	17,75

FTM yönteminin uygulanması sonucunda ürün hazırlama maliyet havuzunun toplam maliyeti 1.246.043,74 TL olarak hesaplanmış, 128.332 adet satış miktarına bölünmesi sonucu birim maliyete etkisi 9.71 TL olarak belirlenmiştir. Ürün satış ve servisin toplam maliyetinin birim maliyete etkisi 3.71 TL olarak belirlenmiştir. En düşük maliyete sahip olan şube yönetim maliyet havuzunun birim maliyete etkisi 1.67 TL'dir. Temizlik ve mutfak maliyetinin katkısı 2.66 TL olarak hesaplanmıştır. FTM yöntemine göre toplam birim maliyet 17.75 TL olarak belirlenmiştir.

3.4.4. Geleneksel Maliyet Yöntemi İle Hesaplanan Birim Maliyetlerin FTM İle Hesaplanan Birim Maliyetlerle Karşılaştırılması

Geleneksel maliyetleme ve FTM ile yapılan birim maliyet hesaplamaları rakamları Tablo 19'da gösterilmiştir. Geleneksel maliyetleme yöntemine göre birim maliyet 17,60 TL olarak hesaplanmıştır. FTM yöntemine göre yapılan hesaplamalar sonucunda birim maliyetler Şube 1'de birim maliyetler 17,75 TL olarak hesaplanmıştır.

Tablo 19 : X Restoran Zincirinin Geleneksel Maliyet Yöntemi İle Hesaplanan Birim Maliyetlerin FTM İle Hesaplanan Birim Maliyetlerle Karşılaştırılması

Şubelere / Faliyetlere Ait Maliyetler	2019 Yılı Satışları	Birim Fiyatı (TL)	Birim Satış Miktarı	Geleneksel Maliyete Göre Maliyet Tutarı	Geleneksel Maliyete Göre Birim Maliyet	FTM Sistemine Göre Maliyet Tutarları	FTM Sistemine Göre Birim Maliyetler
Şube 1	2.053.316,15	16	128.332	10.083.723,96	17,60	2.277.722,54	17,75

4. SONUÇ

Perakende gıda sektöründe çok sayıda genel üretim gideri ortaya çıkmaktadır. Ortaya çıkan bu giderlerin bir kısmının üretilen ürünün meydana geldiği faaliyet merkezi ile doğrudan ilişkisi kurulabilmektedir. Fakat bazıları ise tüm faaliyet merkezleri için ortak olmakta ve geleneksel maliyetleme yöntemi bu durumlarda eksik kalmaktadır. Bu eksikliğin giderilebilmesi için stratejik yöntemlerden biri olan FTM yöntemini kullanmak sektördeki işletmelere daha doğru maliyet bilgisi sağlayacaktır.

Geleneksel maliyetleme ve FTM ile yapılan maliyet hesaplamaları sonucunda farklı maliyet bilgilerine ulaşılmıştır. İki yöntemin sonuçlarına karşılaştırmalı olarak bakıldığında şube bazında farklılıklar mevcuttur. Bu farkın ortaya çıkmasının en önemli sebeplerinden biri FTM yönteminde her bir faaliyet için kendisi ile ilgili olan maliyetlerin kullanılmasıdır. Bu maliyetlerde fark yaratmasına rağmen gerçeğe en yakın maliyetlerin hesaplanmasına imkan tanımaktadır.

Sonuç olarak perakende gıda sektöründe FTM yönteminin uygulanması daha doğru ve güvenilir maliyet bilgisi üretilmesini sağlayacaktır. Yöneticiler elde ettiği bu sonuçlar çerçevesinde farklı fiyatlandırma politikalarını benimseyebileceklerdir. FTM yönteminin kullanılması faaliyetlerin takibini sağladığı için uzun dönemde değer yaratmayan faaliyetlerin ortadan kaldırılmasına olanak sağlayacaktır.

KAYNAKÇA

- Acar, D., Dalğar, H., Akın, O. (2012), “Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Uygulaması İle Hesaplanan Maliyetler ile Mevcut Maliyetlerin Karşılaştırılması: Mermer İşletmesi Örneği” *Möдав*, 2, 1-27.
- Alkan, A.T. (2005), “ Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi ve Bir Uygulama”, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi,13(1), 39-56
- Arzova, S.B. (2002), “Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönetimi”, Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- A&T Bankası (2019). “Perakende Sektörü Raporu”, 1-25. https://www.atbank.com.tr/documents/PERAKENDE%20SEKTORU_MART%202019
- Babad, Y., Balachandran, B. (1993), “Cost Driver Optimization in Activity-Based Costing”, *The Accounting Review*, 68(3), 563-575.
- Bekçi, İ., Negiz, N. (2011), “Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin İnşaat Taahüt İşletmelerinde Uygulanması”, *Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 30(2), 119-136.
- Bekçioğlu, S., Gürel, E., Kızılyalçın, A. (2014), “Faaliyet Tabanlı Maliyetleme: Zeytin Sektörü Uygulaması”, *Muhasebe ve Finans Dergisi*, Nisan, 19-36.
- Ege, İ., Kurtlar, M. (2018), “Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Bir Hastane İşletmesinde Uygulama”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20(3), 679-704.
- Eker, M. Ç. (2002), “Genel Üretim Giderlerinin Faaliyet Dayalı Maliyet Yöntemine Göre Dağıtım Ve Muhasebeleştirilmesinde 8 Nolu Ana Hesap Grubunun Kullanımı”, *Uludağ Üniversitesi İ.B.B.F. Dergisi*, 21(1), 237-256.
- Erdoğan, N. (2007), “Lojistik Maliyetlemesi ve Lojistikte Faaliyete Dayalı Maliyetleme”, *Eskişehir: T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları; No. 1748*
- Hacırüstemoğlu, R., Şakrak, M. (1997), “Maliyet Yönetimi Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar”, *Yasa Yayınları, İstanbul*.
- Kaplan R.S., (1990), “The Evolution Of Management Accounting”, *The Accounting Review*, 59(3), 586-621.
- Karcıoğlu, R., Temelli, F. (2015), “Liman İşletmelerinde Geleneksel Maliyetleme ve Faaliyet Tabanlı Maliyetleme: Bir Uygulama” *Dokuz Eylül Denizcilik Fakültesi Dergisi*, 2015 Özel Sayı1, 71-98.
- Kavrar, Ö., Yılmaz, (2019), “B.Enerji Yönetiminde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Modeli: Bir Üretim İşletmesinde Uygulama Muhasebe ve Finansman Dergisi”, (83), 85-110.
- Keskin, A., Billerlioğlu, H. (2017), “Sağlık İşletmelerinde Sezaryen Ameliyatı Faaliyetinin Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemine Göre Analizi”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 19(1), 207-245.
- Koroğlu, Ç. (2013), “ Otel İşletmelerinde Rekabet Üstünlüğü Elde Etmek İçin Bir İleri Yönetim Muhasebesi Yöntemi Olarak Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Analizi”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Ocak, 39-56.
- Labro, E. (2006), “Analytics Of Costing System Design”, *Contemporary Issues İn Management Accounting*, Oxford: Oxford University Press, 217-243
- Öker, F. (2003), “Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Üretim ve Hizmet İşletmelerinde Uygulamalar”, *Literatür Yayınları, İstanbul*.
- Pazarçeviren, S., Celayir, D., Sarı, E. (2016), “Bankacılıkta Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Bireysel Bankacılık Ürünleri Uygulaması”, *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 145-157.
- Stafeno, N.M, Casorotto, N. (2013), *Activity Based Costing in Services: Literature Bibliometric Review*, Springerplus

- Turney, P. (1990), “What Is The Scope Of Activity-Based Costing?” *Journal Of Cost Management*, 9(4), 40-42.
- Yılmaz, Ş., Aktaş, R. (2015), “ Özel Öğretim Kurumlarında Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Kullanılması”, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 44, 155-167.
- Zimmerman, J.(2016), “Accounting for Decision Making and Control” New York: McGraw-Hill Higher Education.

“FİNANSAL RAPORLAMADA DAHA İYİ İLETİŞİM”: ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI KURULU’NUN YAPTIĞI ÇALIŞMALAR

Dr. Banu SULTANOĞLU*

Makale Gönderim Tarihi : 03/05/2020 / Kabul Tarihi : 07/05/2020

Makale Türü: Araştırma

ÖZ

Finansal raporların asli kullanıcılarından biri olarak tanımlanan yatırımcılar, 2013 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu’nun (Kurul) düzenlediği Tartışma Forumu’nda, işletmelerin sunduğu finansal raporlarda ihtiyaca uygun bilgileri belirlemelerinin çoğu zaman zor ve zaman alıcı olduğu geri bildiriminde bulunmuştur. Bunun üzerine, Kurul gelecekteki beş yıllık çalışma planını (2017-2021) ‘Finansal Raporlamada Daha İyi İletişim’ ana temasıyla oluşturacağı finansal tabloların “İçerik” ve “Sunumu”na ilişkin projeleri yürütme kararını hızlıca almıştır. “Finansal Raporlamada Daha İyi İletişim” projelerinin ortak amacı, daha ihtiyaca uygun bilginin daha etkili bir biçimde kullanıcılara sunulmasını sağlamaktır. Bu kapsamda, çalışmanın amacı, “Finansal Raporlamada Daha İyi İletişim” ana temalı projelerden halen devam eden ve 2020’de tamamlanması planlanan “Temel Finansal Tablolar” ve “Açıklama İnisyatifi” projelerinin süreç, amaç ve hedeflerini açıklamaktır.

Anahtar Kelimeler: Finansal Raporlama, Daha İyi İletişim, Kavramsal Çerçeve, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu

Jel Sınıflandırması: M41, M48

* Bilkent Üniversitesi, İşletme Fakültesi, sbanu@bilkent.edu.tr, <https://orcid.org/0000-0003-0114-1553>.

“BETTER COMMUNICATION IN FINANCIAL REPORTING” : STUDIES OF THE INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD**ABSTRACT**

Investors, known as one of the primary users of the financial reports, have told in the Discussion Forum held by the International Accounting Standards Board (the Board) in 2013 that, it is mostly difficult and time-consuming for them to identify relevant information in the financial reports. Hence, the Board quickly took the decision of executing projects with the main theme of “Better Communication in Financial Reporting” related to the “Content” and “Delivery” of the financial statements, underlying the Board’s next five-year work plan (2017-2021). The main aim of “Better Communication in Financial Reporting” projects is to provide more relevant information to users more effectively. In this context, the aim of the study is to explain the process, goals and objectives of the “Primary Financial Statements” and “Disclosure Initiative” projects, which are still ongoing within the main theme of “Better Communication in Financial Reporting” and planned to be completed in 2020.

Keywords: Financial Reporting, Better Communication, Conceptual Framework, International Financial Reporting Standards, International Accounting Standards Board

Jel Classification: M41, M48

1. GİRİŞ

Finansal raporlamanın amacı, mevcut ve potansiyel yatırımcılar, borç verenler ve kredi veren diğer taraflara, raporlayan işletme hakkında karar verirken faydalı olacak finansal bilgiyi sağlamaktır (KÇ 1.2). Finansal tablolar aracılığı ile aktarılan finansal bilgi, kullanıcının ihtiyacına uygun olduğu sürece faydalıdır. O halde, ihtiyaca uygun finansal bilgi, kullanıcılar tarafından verilecek ekonomik kararlarda etkili olan bilgi olmalıdır. Nitekim, ihtiyaca uygunluk, Kavramsal Çerçeve’de tanımlanan temel niteliksel özelliklerdendir.

İşletmeler, finansal durum ve performansları ile ilgili bilgileri finansal tablolarında sunarak ve açıklayarak iletir. Kavramsal Çerçeve’ye göre, finansal tablolarda etkili iletişim, bilgiyi daha ihtiyaca uygun hale getirir ve aynı zamanda finansal tablolardaki bilgilerin anlaşılabilirliğini ve karşılaştırılabilirliğini artırır (KÇ 7.2). Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu’nun (UMSK) finansal tablolarda daha açıklayıcı bilgilere yer verilmesi ve bazı tanımların gözden geçirilmesi amacıyla 2018 yılında eski Kavramsal Çerçeve’yi güncelleyerek yayınladığı Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve’nin yedinci bölümü “Sunum ve Açıklama” ya ilişkindir (Sultanoğlu ve Özerhan, 2018).

Finansal bilgilerin etkili bir iletişim yoluyla sunulması, finansal tabloları daha anlaşılır kılar ki, bu da asli kullanıcılardan özellikle mevcut ve potansiyel yatırımcıların bilgilerden hangilerinin faydalı ol-

duğunu ve işletmelere ait finansal tabloların dipnotları arasındaki bağlantıları tespit etmesine imkan sağlar. İşletmelerin yatırımcıları için hangi bilgilerin ihtiyaca uygun olduğunu belirlemesi, uygun şekilde önceliklendirmesi ve açık ve basit bir şekilde sunması durumunda finansal tabloların okunması ve anlaşılması daha kolay olacaktır. Bu, bazen yatırımcılar için faydalı ek bilgilerin eklenmesi, bazen de önemsiz bilgilerin kaldırılmasını gerektirse de yatırımcı kararlarını olumlu yönde etkileyeceğinden işletmeler için daha düşük bir sermaye maliyeti anlamına gelir (Hoogervorst, IFRS Annual European Conference, 2016).

Finansal raporları hazırlayanlar ve kullananlar, bu raporların her zaman önemli bir iletişim aracı olduğu ortak görüşünde olmuşlardır, çünkü hazırlayanlar kendilerine ait hikayeleri anlatmak, kullanıcılar da bu hikayeleri duymak ister. Ancak, son yıllarda UMSK, finansal tablolarda yapılan açıklamalara ilişkin paydaşlardan alınan geri bildirimlere göre, her iki tarafın da beklentisinin karşılanmadığını tespit etmiştir (Feedback Statement, 2013). UMSK Başkanı Hoogervorst, asli kullanıcılardan biri olarak tanımlanan yatırımcıların son yıllarda UMSK'ya, işletmelerin sunduğu finansal raporlarda faydalı bilgileri belirlemelerinin çoğu zaman zor ve zaman alıcı olduğu geri bildiriminde bulduklarını açıklamıştır. Söz konusu geri bildirimlerde, piyasalarda yaşanan hızlı değişimlere bağlı olarak kullanıcıların artan bilgi ihtiyacına cevap verecek yeterli düzeyde finansal bilgilerin mevcut olmaması ve aynı zamanda ihtiyaca uygun olmadığı bilinmesine rağmen 'basmakalıp' olarak ifade edilen standartlaşmış dipnot açıklamalarının yapılması nedeniyle finansal tablolardaki bilgilerin faydalı olmadığını belirtmişlerdir. Bunun üzerine Kurul, Ocak 2013'te bir Tartışma Forumu (2013 – Discussion Forum) düzenleyerek bunun nedenini araştırmayı amaçlamıştır. Finansal tablo hazırlayıcıları, kullanıcılar, standart koyucular, denetçiler ve düzenleyicilerden oluşan Forum'da üç temel sorun tespit edilmiş olup, bunlar; **ihtiyaca uygun bilginin yetersizliği, çok fazla ihtiyaca uygun olmayan bilginin sunulması ve bilgilerin etkili bir biçimde iletilmemesidir.**

Kurul, topluca '**Açıklama Sorunu**' (*Disclosure Problem*) olarak adlandırdığı bu üç soruna çözüm olması için 'Finansal Raporlamada Daha İyi İletişim' ana temasıyla dört ana projeyi başlatma kararı almıştır. Söz konusu karar, Kurul'un finansal tablolardaki açıklamaların iyileştirilmesi ve daha etkili bir iletişimin sağlanması amacıyla gerçekleştirmeyi hedeflediği çalışmalardan oluşan beş yıllık çalışma planını (2017-2021) belirlemesini sağlamıştır.

Bu çalışmanın amacı, "Finansal Raporlamada Daha İyi İletişim" ana temalı projelerden halen devam eden ve 2020'de tamamlanması planlanan "Temel Finansal Tablolar" ve "Açıklama İnisyatifi" projelerinin süreç, amaç ve hedeflerini açıklamaktır.

2. FİNANSAL RAPORLAMADA "AÇIKLAMA SORUNU"

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun (UMSK), 2011 yılındaki resmi kamu gündemi müzakeresinde, paydaşlar mevcut UFRS standartlarındaki açıklama ilkelerinin gözden geçirilmesi ve finansal tablolardaki açıklamaların etkinliğinin artırılması gerektiği ortak görüşünü paylaşmışlardır. Özellikle yatırımcılar, finansal tablolarda daha kaliteli, ihtiyaca uygun, işletmeye özgü ve önemli bilgilerin sunumuna ihtiyaç duyulduğunu, işletmeleri standartlaşmış bir açıklama modeline zorlamak yerine daha etkili bir finansal bilgi iletişimi için ilke bazlı rehberlik sağlanması gerektiğini savunmuşlardır (IFRS Agenda Paper 11A, 2018).

UMSK, kamu gündemi müzakeresinde tespit edilen finansal tablo açıklamalarının kısa ve uzun vadede nasıl daha etkin hale getirilebileceğinin görüşülmesi amacıyla, Ocak 2013'te finansal tablo hazırlayıcıları, kullanıcılar, standart koyucular, denetçiler ve düzenleyicilerden oluşan bir kamuoyu Tartışma Forumu düzenlemiştir (2013 – Discussion Forum). Forumda aşağıdaki 3 temel sorun tespit edilmiştir:

- **ihtiyaca uygun bilginin yetersizliği**; uygun olmayan yatırım veya borçlandırma kararlarına yol açabilir
- **çok fazla ihtiyaca uygun olmayan bilginin sunulması**; asıl ihtiyaca uygun olan bilgi gizlenebilir ve finansal tabloların anlaşılabilirliği azalabilir
- **finansal tablolardaki bilgilerin etkili bir biçimde iletilmemesi**; finansal tabloların anlaşılabilirliği ve dolayısıyla kullanımı azalabilir

Kurul, bu üç önemli tespiti toplu bir şekilde '**Açıklama Sorunu**' (*Disclosure Problem*) olarak adlandırmış ve 2013 yılında, finansal tablolardaki açıklamaların etkinliğini artırmak ve işletmelerin finansal tabloları hazırlarken daha iyi muhakeme yapmasına yardımcı olmak amacıyla bir dizi alt projeden oluşan Açıklama İnisyatifi Proje'sini (Disclosure Initiative) başlatmıştır. Proje'nin amacı, dipnotlara ilişkin geliştirilmesi gereken hususları belirlemek ve buna göre, UFRS'lerde yeni açıklama ilkeleri oluşturmak veya mevcut ilgili standartlardaki açıklama ilkelerini tekrar gözden geçirmektir. Bu kapsamda UMSK aşağıdakileri hedeflemektedir:

- işletmelerin daha sağlıklı karar vermeleri ve finansal bilgileri kullanıcılara daha etkili bir biçimde iletmelerini sağlamak,
- finansal tabloların asli kullanıcıları için açıklamaların etkinliğini arttırmak
- standartlardaki açıklama hükümlerinin iyileştirilmesi için rehberler hazırlamak

Kurul, finansal tablolardaki açıklamaların iyileştirilmesine yönelik amaç ve hedeflerini gerçekleştirmek için on maddelik bir plan hazırlamıştır (Agenda Paper 11A):

1. Faydalı bilgilerin görülmesini zorlaştıran ihtiyaca uygun olmayan açıklamaların azaltılması
2. Önemliliğin finansal tabloların bütününe uygulanması
3. Önemliliğin her bir standarttaki açıklama hükmüne uygulanması
4. Açıklamaların sunuluş sırasının netleştirilmesi (muhasabe politikaları dahil)
5. Muhasebe politikalarının açıklamalardaki yeri hakkında esnekliğin sağlanması
6. Yükümlülüklerdeki değişimin mutabakatının yapılması
7. Denetim standardı belirleyicileri ve düzenleyicileri ile çalışarak önemlilik konusunda daha fazla rehberliğin geliştirilmesi
8. Daha az kuralcı ifadelerin kullanılması (standartlaşmış ifadelerden kaçınma) ve yeni standartlarda açıklama hedeflerine odaklanması

9. Yeni bir açıklama standardı oluşturmak için araştırma yapılması; mevcut durumdaki ihtiyaçların belirlenmesi
10. Mevcut standartlardaki açıklama ilkelerinin gözden geçirilmesi ve yenilerinin mevcut standartlara nasıl uygulanacağına değerlendirilmesi.

Açıklama İnisyatifi Projesi kapsamında hazırlanan bu plan ile finansal tablolar ve açıklamalarının sadece uyum için değil, hazırlayanlar ve kullanıcılar arasındaki etkin iletişimi sağlamak için hazırlanması gerektiği hedeflenmektedir. Kurul, bu hedefi gerçekleştirmek amacıyla Proje kapsamında aşağıdaki alt projeleri gerçekleştirmiştir:

- **UMS 1 “Finansal Tabloların Sunuluşu” nda yapılan Değişiklikler:** Proje kapsamında tamamlanan ilk alt proje olup, paydaşların finansal tablolarda yeterli düzeyde ihtiyaca uygun bilgi sunulmadığını UMSK’ya bildirmeleri üzerine başlatılmıştır. 2014 yılında, finansal raporların sunum ve açıklamalarını iyileştirmek amacıyla UMS 1 “Finansal Tabloların Sunuluşu” Standardı’nda yapılan ve 1 Ocak 2016 tarihinde veya bu tarihten sonra başlayan yıllık raporlama dönemlerinde geçerli olan değişikliklerin yapılması amaçlanmıştır. İşletmeleri finansal tablolarda ne tür bilgilerin açıklanması gerektiğine ilişkin karar verirken mesleki yargıyı kullanmaya teşvik edici bu değişiklikler, önemlilik, açıklamaların sırası, ara toplamlar, muhasebe politikaları ve ayırtırmayla ilgili bazı gereklilikleri açıklığa kavuşturmuştur (UFRS Bülten, PWC, 2016). Söz konusu değişiklikler ile planın 1., 4. ve 5. maddeleri gerçekleştirilmiştir.
- **UMS 7 “Nakit Akış Tabloları” nda yapılan Değişiklikler:** 1 Ocak 2017 tarihinde veya bu tarihten sonra başlayan yıllık raporlama dönemlerinde geçerli olan değişiklikler, finansal tablo kullanıcılarının finansman faaliyetlerinden kaynaklanan yükümlülüklerindeki değişimi değerlendirmelerini sağlamak üzere ek açıklamalar getirmektedir. Bu değişiklikler, yükümlülüklerdeki değişimin kredilerin kullanılması ve geri ödenmesi gibi finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışlar veya satın alma, tasfiye, gerçekleşmemiş kur farkları gibi gayri nakdi değişimlerin daha iyi analiz edilmesini sağlamaktadır (UFRS Bülten, PWC, 2016). Söz konusu değişiklikler ile planın 6. maddesi gerçekleştirilmiştir.
- **Önemlilik Yargısında Bulunmaya İlişkin Uygulama Rehberi 2:** paydaş geri bildirimlerine göre, işletmelerin finansal tablo dipnotlarında açıkladıkları bilgilere ilişkin önemlilik yargısında bulunmaları konusunda UFRS standartlarında bir rehberlik yoktur. Bu nedenle, Kurul, 2017 yılında, işletmelere, genel amaçlı finansal tablolar hazırlanırken bilginin önemli olup olmadığına karar verme konusunda rehberlik sağlaması için bu yardımcı kaynağı yayınlamış, (IFRS Practice Statement, 2017) bu sayede, planın 2., 3. ve 7. maddeleri gerçekleştirilmiştir.

3. UMSK’NİN AÇIKLAMA SORUNUNA ÇÖZÜM ÇALIŞMALARI: “FİNANSAL RAPORLAMADA DAHA İYİ İLETİŞİM”

Açıklama İnisyatifi Projesi kapsamındaki çalışmaların bazılarının tamamlandığı, bazılarının ise devam ettiği dönemde, UMS Başkanı, “açıklama sorununun” üçüncü maddesi olan **finansal tablolardaki bilgilerin etkili bir biçimde iletilmemesi** sorununun çok önemli olduğunu ve bu yüzden bu soruna odaklanılması ve sorunun çözümüne ilişkin çalışmalara hız verilmesini istemiştir. Böylece, UMSK Başkanı,

Kurul'un bundan sonraki çalışmalarını finansal tabloların iletişim etkinliğine yönlendirmesini, diğer bir deyişle etkili iletişim konusuna hızlıca yoğunlaşılması gerektiğine dikkat çekmiştir. Nitekim, Kurul, 2018 yılında yayınlanan yeni Kavramsal Çerçeve'ye de "Açıklama ve Sunum" başlıklı yeni bir bölüm ekleyerek, finansal tabloları işletme ile kullanıcılar arasında önemli bir iletişim aracı olarak tanımlamış ve finansal tablolardaki bilgilerin daha verimli ve etkili bir şekilde kullanıcılara iletilmesini amaçlamıştır (Sultanoğlu, 2019).

Paydaş görüşlerini alma yolunu seçerek, söz konusu soruna ilişkin gelecek proje konularını belirlemek istediğini söyleyen UMSK, 2015 yılında Gündem Danışma çalışmalarına (Agenda Consultation) başlamıştır. Paydaşlardan toplanan birçok geri bildirimlere göre, finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaçlarına yönelik projelere öncelik verilmesi gerektiği, çünkü finansal tablolardaki bilgilerin etkili bir biçimde kullanıcılara iletilmemesi nedeniyle ihtiyaca uygun bilgiyi ayırıştırmanın zor ve zaman alıcı olduğu görüşünün hakim olduğu tespit edilmiştir. Dolayısıyla, başta yatırımcılar olmak üzere paydaşların büyük bir çoğunluğu, Kurul'un finansal tablolara alma ve ölçüm konularından ziyade, sunum ve açıklama esaslarına ilişkin iyileştirmelerin yapılmasına öncelik vererek, finansal tablolarda sunulan mevcut bilgilerin iletişimini geliştirecek projelere odaklanması gerektiğini öne sürmüştür. Bunun üzerine Kurul, gelecekteki beş yıllık çalışma planını (2017-2021) 'Finansal Raporlamada Daha İyi İletişim' ana temasıyla oluşturma kararı almıştır.

UMSK Başkanı, 'Finansal Raporlamada Daha İyi İletişim' temasına ilişkin olarak "ihtiyaca uygun bilgi, gereğinden fazla, basmakalıp açıklamalar arasında kaybolduğu için finansal tabloların sunumu kullanıcıların beklentisine cevap verememektedir. Özellikle yatırımcılar için, bilgi kalabalığından dolayı, kararlarına etki edecek, ihtiyaca uygun bilgiyi bulmak güçleşmiştir. Bundan dolayı, finansal bilginin nasıl ve hangi biçimde sunulduğu ve ne şekilde gruplandırıldığı tekrar gözden geçirilmelidir" açıklamasında bulunmuştur (IFRS Annual European Conference, 2016).

"Finansal Raporlamada Daha İyi İletişim" in gelecekte gerçekleştirilecek birçok çalışmanın ana teması olacağına karar veren UMSK, finansal tabloların mümkün olduğunca açık bir şekilde iletişiminin sağladığından emin olmak için bilgilerin ne şekilde sunulduğu, gruplandırıldığı ve hangi yollarla iletildiği konusunda değişiklikler yapılması gerektiğini açıklamıştır. Buna göre, odak noktası, finansal performans tablolarının (kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir) sunumunu iyileştirmek olan "Finansal Raporlamada Daha İyi İletişim" çalışmaları kapsamında finansal tabloları işletmeler ve yatırımcılar arasında daha iyi iletişim araçları haline getirmek hedeflenmektedir.

"Finansal Raporlamada Daha İyi İletişim" ana temasının amacı, daha ihtiyaca uygun bilginin daha etkili bir biçimde sunulmasını sağlamaktır. Finansal tablolardaki bilgiler etkili bir biçimde iletilmezse, kullanıcılar bunları anlamakta güçlük çekeceği için analiz ederken daha fazla zaman harcamak zorunda kalmaktadır. Açıklama İnisiyatifi Projesi'nde önerilen etkili iletişim ilkeleri aşağıdakiler olarak belirlenmiştir (Disclosure Initiative – Discussion Paper, 2017):

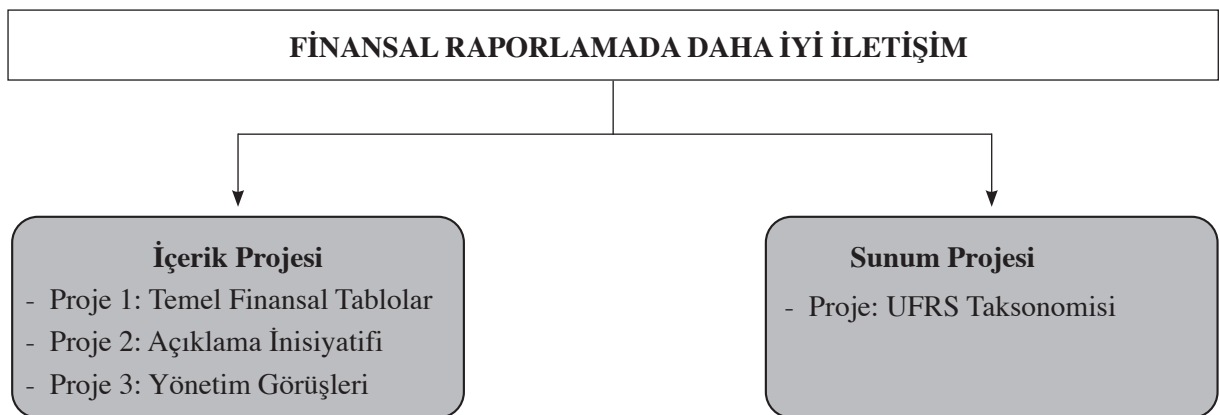
- İşletmeye Özgü:** Açıklanan bilgilerin işletmeye özgü olması
- Basit ve Doğrudan:** Faydalı bilgileri atlamaksızın basit cümlelerin kullanılarak dipnot açıklamalarının yapılması

- **Daha İyi Sunum:** Kullanıcıların daha iyi takip edebilmesi için dipnot açıklamalarının önem sırasına göre sunulması
- **Birbiriyle Daha Bağlantılı Açıklamalar:** Kullanıcıların farklı bilgiler arasındaki ilişkiyi kurabilmelerini sağlayacak şekilde açıklamaların birbiriyle bağlantısının kurularak sunulması
- **Daha Etkili Format:** Açıklamaya uygun bir format seçiminin yapılması
- **Mükerrerlikten Kaçınmak:** İletişimi engelleyen gereksiz tekrarlardan kaçınılması
- **Geliştirilmiş Karşılaştırılabilirlik:** Bilginin işletmeler ve raporlama dönemleri arasında karşılaştırılabilirliğini artıracak şekilde açıklanması

“Finansal Raporlamada Daha İyi İletişim” çalışmaları, bilginin “İçerik” ve “Sunumu”na ilişkin iki proje olarak başlatılmıştır. İçerik temalı projeler, “Temel Finansal Tablolar”, “Açıklama İnisyatifi” ve “Yönetim Görüşleri”, Sunum temalı proje ise “UFRS Taksonomisi” dir.

- Temel Finansal Tablolar Projesi, *finansal tabloların yapısına* ve *içeriğine* ilişkin iyileştirmeleri hedefler ve kar veya zarar tablosuna odaklanır,
- Açıklama İnisyatifi Projesi, *finansal tablolardaki açıklamalara* ilişkin iyileştirmeleri hedefler
- Yönetim Görüşleri Projesi, *finansal tabloların dışında sunulan bilgilerin (örn. iş modeli) içeriğini ve finansal tablolara ilişkisini geliştirmeyi* hedefler.
- UFRS Taksonomisi Projesi, *finansal bilginin elektronik raporlamasını* sağlar.

Bu projelerin kendine özgü ayrı hedefleri olsa da, finansal bilgilerin mümkün olduğunca açık ve etkili bir şekilde iletilmesini sağlamak ortak hedefleridir (IFRS Agenda Paper, 2018).



Şekil 1. Finansal Raporlamada Daha İyi İletişim Projeleri

Kaynak: www.ifrs.org/projects/better-communication'dan uyarlanmıştır.

3.1. Proje 1: Temel Finansal Tablolar Projesi

Temel Finansal Tablolar Projesi, 2015 yılında, paydaşların ve özellikle finansal tablo kullanıcılarının UMSK'nın finansal performans raporlamasını iyileştirme amaçlı bir proje geliştirmesi yönündeki güçlü talebini hayata geçirmek için "Finansal Raporlamada Daha İyi İletişim" kapsamında başlatılan ilk projedir. Bu Proje kapsamında Kurul, özellikle hem işletmelerin finansal tablolarını hazırlayan mali işler müdürleri hem de finansal tabloları yatırım amaçlı analiz eden kullanıcılardan önemli geri bildirimler almıştır. Söz konusu geri bildirimlerde, finansal tablo hazırlayanlar, açıklamalara ilişkin daha esnek olunması, diğer bir deyişle, işletmelerin her birinin kendine özgü önem arz eden farklı açıklamalar yapabilmesi, kullanıcılar ise, finansal tabloların aşağıdaki zayıf noktalarına dikkat çekilmesi gerektiği üzerinde durmuşlardır:

- Mevcut kar veya zarar tablosunun işletmeler arası karşılaştırılabilir olmaması,
- FVÖK gibi performans ölçümleri sunumunun da faydalı olabileceği ve
- Finansal tablo sunumlarında yeterince ayrı sınıflandırmaların (ayrıştırma) yapılmaması

UMSK, paydaşların belirlediği bu konulara ilişkin çalışmalarını üç aşamada yürütmüştür. 2015-2019 yılları arasında Kurul çalışanları ve yönetim kurulu üyelerinin görüş ve tartışmalarına yer verilen 21 nolu Gündem Raporlarının (Agenda Paper 21, 2017) yayınlanması ile birinci aşama, bu tartışmaların çıktısı olarak belirlenen dört temel konu başlığına ilişkin hazırlanan "Genel Sunum ve Açıklama" başlıklı Taslak Raporu'nun 2019 yılında yayınlanması ile Proje'nin ikinci aşaması da tamamlanmıştır. Taslak Rapor'un odak noktası kar veya zarar tablosuna ilişkin yapılması gereken iyileştirmeler olup, söz konusu iyileştirme önerileri bu Proje devam ederken yayınlanan Taslak Yeni Kavramsal Çerçeve'de ele alınmıştır. Proje'nin son aşamasında, 30 Haziran 2020'ye¹ kadar Taslak'ta belirlenen konu başlıklarına ilişkin paydaşlardan görüşler alınacaktır. Bu süreçte, UMSK, Proje'nin UMS 1 "Finansal Tabloların Sunuluşu" yerini alacak yeni bir standardın yayınlanacak olmasıyla tamamlanacağı bilgisini de vermiştir. Taslak'ta görüşlerin alındığı dört temel konu aşağıdakilerdir (General Presentation and Disclosures Exposure Draft, 2019):

- Kar veya Zarar Tablosunda Ara Toplamların Sunumu
- Finansal Tabloların Sunumu ve Dipnot Açıklamalarında Ayrıştırma
- Yönetim Performans Ölçümlerinin Raporlanması
- Nakit Akış Tablosunda Sınırlı Değişiklikler

3.1.1. Kar veya Zarar Tablosunda Ara Toplamların Sunumu

UMS 1 madde 81A'ya göre, işletmelerin kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunda, kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir bölümlerine ek olarak; kar veya zarar, toplam diğer kapsamlı gelir ve kar

1 Kurul tarafından, COVID -19 nedeniyle söz konusu Taslak Raporu'nun 2020 yılının Eylül ayına ertelendiği açıklaması yapılmıştır.

veya zarar ve diğer kapsamlı gelirin toplamı olan döneme ait kapsamlı gelirin sunulması gerekmektedir. Buna göre, kar veya zarar tablosunda bu tutarların sunulması yeterli olduğundan, işletmeler ara toplamlara ihtiyaç duymayabilir veya göstermeyi tercih etmeyebilir. Ancak, UMS 1'in buna yönelik özel hükümlerinin olmaması, ara toplamları sunmayı tercih eden aynı sektördeki işletmelerin dahi hesaplama ve sunumlarının birbirlerinden farklı olmasına neden olmaktadır. Diğer bir deyişle, kar veya zarar tablosundaki ara toplamlar farklı işletmeler tarafından farklı şekillerde tanımlanabilmekte, bu çeşitlilik, finansal tablo kullanıcıları açısından anlaşılabilirlik ve karşılaştırılabilirliği zorlaştırmaktadır (Akdoğan ve Sultanoğlu, 2018). Yatırımcıların geri bildirimde bulunduğu hususlardan biri olan bu sorunun çözümüne yönelik olarak Kurul Raporunda, kar veya zarar tablosunda aşağıdaki yeni ara toplamların olmasının kullanıcılar açısından faydalı olacağı görüşünü savunmuştur (BC 29):

- Esas Faaliyet Karı/(Zararı)
- Esas Faaliyet Karı/(Zararı) ve İştirak ve Müşterek Anlaşmalardan Gelir ve Giderler
- Faiz ve Vergi Öncesi Kar (FVÖK)

Bu sayede, hem daha ihtiyaca uygun bilgi sunulmuş olacak hem de kar veya zarar tablosu daha tutarlı bir yapıya sahip olacağından karşılaştırılabilirliğin artması beklenmektedir (BC 12a). Kurul, kar veya zarar tablosundaki gelir ve giderler için bu sınıflandırma önerisini yaparken, temel finansal tablolardaki sınıflandırma ilkelerine uyumu değil, tamamıyla yatırımcıların beklentisini karşılamayı hedeflemiştir (BC 30). Bu kapsamda, 2018 yılında yayınlanan ve 2020 tarihinde veya bu tarihten sonra başlayan yıllık raporlama dönemlerinde geçerli olan Yeni Kavramsal Çerçeve'de de, kar veya zarar tablosunda raporlanan karın işletmenin ana finansal performans göstergesi olması nedeniyle, farklı özelliklere sahip karın bileşenlerinin yukarıdaki ayrı ayrı sınıflandırmasının yapılarak, raporlanması gerektiği açıklanmıştır (KÇ. 7.14b,7.16). Ancak, Çerçeve'de buna ilişkin kesin hükümler sunulmayıp, direkt bir raporlama listesinin oluşturulmasının mümkün olmadığına da dikkat çekilmiştir (BC 7.20). Bu durum, pratikte işletmelerin kar veya zarar tablolarında farklı şekillerde sunum yapmalarına neden olmakta ve finansal tablo kullanıcılarının ilgili bilgileri kolaylıkla bulmasını ve anlamasını zorlaştırmaktadır. Akdoğan ve Sultanoğlu'nun Türk ve bazı yabancı işletmelerin kar veya zarar tablolarının formatını inceledikleri çalışmalarında, Türkiye'deki BIST şirketlerinde Temel Finansal Tablolar Projesi'nde önerildiği gibi ara toplamların hali hazırda önemli düzeyde kullanıldığı (örn. Brüt Kar, Esas Faaliyet Karı, Finansman Gelir/(Gideri) Öncesi Faaliyet Karı, Sürdürülen Faaliyetler Vergi Öncesi Kar ve Dönem Karı) ve ilgili otoritelerce belirlenen finansal tablo formatlarına uyum zorunluluğundan dolayı, kar veya zarar tablosu sunum formatının her şirket için aynı olduğu, bu bakımdan diğer ülkelerle karşılaştırıldığında Türk şirketlerinin şirketler arası karşılaştırmaya imkan veren bir uyum içinde olduğu, buna karşılık yabancı işletmelerde bu uyumun sağlanamadığı gözlemlenmiştir.

Taslak' ta önerilen söz konusu ara toplamların işletmelerin kar veya zarar tablosunda sunulması halinde, gelir ve giderlerin aşağıdaki grupta yapılarak raporlanması önerilir:

- i) işletme faaliyetleri
- ii) raporlayan işletme açısından önemli olan iştirak ve iş ortaklıklarının faaliyetleri,

iii) yatırım faaliyetleri

iv) finansman faaliyetleri

i) İşletme Faaliyetleri

İşletme faaliyetleri grubunda sınıflandırılan gelir ve giderler; işletmenin doğrudan ana faaliyet konusu kapsamında gerçekleştirdiği yatırımları (örn. maddi duran varlık yatırımları) ile finansman faaliyetlerinden (örn. müşterilerini finanse etmenin ana faaliyet konusu olduğu bankalar) oluşan gelir ve giderleridir. Ancak, Taslak'ta bu grubun doğrudan bir tanımının yapılmasından kaçınılmıştır. Bunun nedeni, aynı sektördeki işletmelerin dahi birbirinden farklı çeşitli faaliyetlerde bulunmasından dolayı, hepsi için tutarlı tek bir tanımlamanın uygun olmamasıdır. Ayrıca Kurul, daha önce doğrudan tanım geliştirme girişimlerinin başarılı olmadığını da kaydetmiştir (BC 55b).

ii) Yatırım Faaliyetleri

İşletmenin sahip olduğu diğer varlıklarından bağımsız olarak önemli tutarda getiri sağlayan yatırımlarından elde edilen gelir ve giderler (örn. temettü veya faiz gelirleri) kar veya zarar tablosunun yatırımlar bölümünde raporlanır. Bu tür varlıklardan oluşan gelir ve giderlere ilişkin bilgilerin ayrı sınıflandırılması, işletmenin yatırımlarından elde edilen getirilerini faaliyetlerinden ayrı olarak analiz eden kullanıcılarına faydalı bilgiler sağlayacaktır (BC 49). Yatırım faaliyetlerinden gelir ve giderler sınıflandırmasında dikkati çeken diğer bir önemli husus, işletmenin esas faaliyetlerinde kullanılması beklenen maddi duran varlık yatırımlarından oluşan gelir ve giderlerin bu grupta değil, işletme faaliyetleri grubunda raporlanmasının Kurul tarafından önerilmiş olmasıdır. Bu haliyle, UMS 7 “Nakit Akış Tablosu” standardındaki yatırım faaliyetleri tanımından farklı olduğu göze çarpmaktadır (BC 51).

Taslak'ta kar veya zarar tablosundaki söz konusu sınıflandırmaya ilişkin bir diğer öneri, UMS 1'de, özkaynak yöntemine göre muhasebeleştirilen iştiraklerin ve iş ortaklıklarının kar veya zarar payının ayrı bir satır olarak gösterilmesi ancak mevcut durumda bunun nerede yapılacağı net bir şekilde açıklanmamış olması nedeniyle, uygulamada gözlemlenen önemli farklılıkların giderilmesine ilişkindir. Bu kapsamda, raporlayan işletme açısından önemli olan ve olmayan müşterek anlaşma ve iştiraklerinin tanımı yapılarak, mevcut kar veya zarar tablosunda yatırım faaliyetlerinden gelir ve giderler grubunda raporlanan ve işletme açısından önemli olan müşterek anlaşma ve iştiraklerinin faaliyetleri bu gruptan ayrıştırılarak “raporlayan işletme açısından önemli olan müşterek anlaşma ve iştiraklerden² kar veya zarar” olarak ayrı bir satırda ve bu tutar ile esas faaliyet karı/(zararı) tutarının toplanarak da “Esas Faaliyet Karı/(Zararı) ve İştirak ve Müşterek Anlaşmalardan Gelir ve Giderler” olarak raporlanması önerilmektedir.

2 Raporlayan işletme açısından önemli olan müşterek anlaşma ve iştirakler olarak tanımlanması için gerekli olan şartlar UFRS Gündem Raporu 21D'de açıklanmıştır. Buna göre, işletme tarafından elde tutulan diğer kaynaklardan bağımsız ve bireysel olarak bir getiri yaratamayan müşterek anlaşma ve iştiraklerdir.

iii) Finansman Faaliyetleri

Paydaşlardan alınan geri bildirimlerde, bir işletmenin performansını, işletmenin kendini nasıl finanse ettiğinden bağımsız olarak analiz etmek istediği çıkarımını yapan Kurul Taslak'ta, bu analizi kolaylaştırmak için, gelir ve giderlerin finansman kategorisine de ayrılması gerektiğini ve bu konuda hangi gelir ve giderlerin finansman faaliyetlerinde sınıflandırılması gerektiğine ilişkin UMS 7'deki finansman faaliyetleri tanımına bağlı kalınmasını önermiştir. Taslak'ta ayrıca, faiz ve vergi öncesi kar (FVÖK) toplamının kar veya zarar tablosunda sunulması önerilmektedir. Söz konusu öneri, 2016-2017 yılları arası Taslak Kavramsal Çerçeve'ye ilişkin yayınlanan 21 nolu Gündem Raporlarının da önemli bir öneri maddesiydi.

Bilindiği üzere, finansal tablo kullanıcılarının çoğu, farklı şekilde finanse edilen işletmelerin finansal performanslarını karşılaştırmak için FVÖK'ı kullanmaktadır. Ancak, FVÖK ve benzeri ara toplamaların hesaplanmasında, işletmelerin finansman gelir ve giderler ile esas faaliyetlerden diğer gelir ve giderler kalemlerini kullanarak farklı sınıflandırma yollarını seçmesi nedeniyle, söz konusu ara toplamalar karşılaştırılabilir olmamaktadır. Dolayısıyla, Taslak'ta önerilen FVÖK ara toplamının doğrudan bu isimle kar veya zarar tablosunda raporlanmasının işletmeler arasında karşılaştırılabilirliği sağlayacağı düşünülmektedir.

3.1.2. Finansal Tablolarda Ayrıştırma

Taslak'ta, finansal tablolardaki ayrıştırma (kalemlerin finansal tablolarda ayrı satırlarda sunumu) konusuna ilişkin olarak Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve'deki tanım ve ilkeler temel alınmıştır. Kavramsal Çerçeve'ye göre, kullanıcılara daha faydalı finansal bilgilerin sağlanması için finansal tablolardaki bileşenlerin ayrı olarak sunulması daha uygundur (KÇ 7.12).

Söz konusu Proje kapsamında, Kurul, paydaşlardan aldığı geri bildirimlere göre, daha ihtiyaca uygun bilgi sunmak için kar veya zarar tablosunda ayrıştırmaların geliştirilmesini önermektedir. Bu kapsamda, Taslak'ta yeni ayrıştırma ilkeleri önerilmekte; buna göre (BC 12)³:

- faaliyet giderlerinin fonksiyon veya çeşit esasına göre kar veya zarar tablosunda ayrıştırılarak sunumu
- yüksek tutardaki "diğer" kaleminin ayrıştırılarak sunumu
- olağandışı gelir ve giderler ile ilgili açıklamaların yapılması

Kurul, ayrıca, işletmelerin kar veya zarar tablosunun çeşit veya fonksiyon esasına göre hazırlanmasının, kar veya zarar tablosundaki ayrı sunulacak olan satır öğelerinde bir farklılık yaratmaması gerektiğini de açıklamıştır.

Taslak'taki bir diğer husus, paydaşların olağandışı gelir ve giderlere ilişkin daha ihtiyaca uygun bilgi sunumunun yapılması talebidir. Birçok işletmenin olağandışı giderlerini açıklamasına rağmen, bu bilgileri sunma şeklinin önemli ölçüde farklı olması ve kalemlerin nasıl veya neden olağandışı olarak tanımlanmasının genellikle net olmaması konusunda paydaşlar önemli geri bildirimlerde bulunmuştur.

3 Taslak paragraf 65-67'de kar veya zarar, paragraf 82'de finansal durum tablosu için önerilen satır öğeleri yer almaktadır.

Kurul, olağandışı gelir ve giderler için önerilerini geliştirirken bu grubun tanımı, yeniden ölçümlerin olağandışı gelir ve gider olup olmadığı, olağandışı gelir ve giderler hakkında hangi bilgilerin ve nerede açıklanması gerektiği konularına dikkat çekmiştir (BC 127). Ancak, Kurul, ilgili gelir veya giderlerin olağandışı olmadıkça, işletmenin olağandışı gelir ve giderlerinin sunumu ve açıklamasının çok sağlıklı olmayacağı sonucuna da varmıştır (BC 144).

3.1.3. Performans Ölçümlerinin Finansal Tablolarda Sunumu

Finansal tablo kullanıcıları, bazen alternatif performans ölçümleri olarak da adlandırılan, yönetim performans ölçümlerini, cari dönem performansının analizi veya gelecekteki performansla ilgili tahminler için yararlı bulmaktadır. Bu nedenle, Taslak'ta, kar veya zarar tablosundaki bir toplam veya ara toplam olarak performans ölçümlerinin sunulması ve dipnotlar kısmında ayrı bir başlık altında açıklanması önerilmektedir (BC 6). Performans ölçümleri olarak, FVÖK ve olağandışı gelir/giderlerin kar veya zarar tablosunda gösterilmesi ve dipnot açıklamalarında ise, işletmenin belirlediği her bir yönetim performans ölçümünün bir açıklaması, nasıl hesaplandığı ve şeffaflık gereği kar veya zarar tablosunda belirlenen ara toplam ile bir mutabakatının vergi ve kontrol gücü olmayan payların etkisinin her bir mutabakat kalemi için gösterilmesi şartıyla doğru, karşılaştırılabilir ve tutarlı bir şekilde yapılması beklenmektedir (BC 177). Kurul, işlemlere kolaylık olması açısından, brüt kar veya zarar, amortisman ve itfa öncesi faaliyet karı veya zararı, devam eden faaliyetlerden kar veya zarar ve vergi öncesi kar veya zararını mutabakat kalemleri olarak belirlemiştir (BC 171). İlgili dipnot açıklamasında, performans ölçümünün yönetsel bir seçim olduğu ve bu nedenle işletmeye özgü olduğundan diğer işletmelerle karşılaştırılabilir olmasının gerekmediği açıklamasının da yapılması beklenmektedir (BC 167).

3.1.4. Nakit Akış Tablosundaki Sınırlı Değişiklikler

Kurul nakit akış tablosunda sadece sınırlı değişiklikler önermektedir. Bu değişiklikler şunlardır:

- *dolaylı yöntem için tutarlı bir başlangıç noktasının belirlenmesi:* Kurul, hem işletmelerin farklı farklı başlangıç noktaları seçmeleri nedeniyle karşılaştırılabilirliğin kalmaması hem de bu şekilde düzeltmelerin önemli miktarda azalacak olması nedeniyle en uygun başlangıç kaleminin esas faaliyet karı/zararı olduğunu açıklamıştır (BC 186-188).
- *faiz ve temettü nakit akışlarının sınıflandırılması seçeneklerinin ortadan kaldırılması:* Karşılaştırılabilirliğin sağlanması açısından, bütün işletmelerin temettü ve faiz ödemelerinin finansman faaliyetlerinden, alınan temettü ve faizlerin ise yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları bölümlerinde raporlanması gerektiği açıklanmıştır (BC 189-193).
- *iştirakler ve müşterek anlaşmalardan kaynaklanan nakit akışlarının sınıflandırılması için yeni gerekliliklerin getirilmesi:* Nakit akış tablosunun yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları bölümünde raporlayan işletme için önemli olan/olmayan *iştirak ve müşterek anlaşmalarına* ilişkin nakit akışlarının ayrı satır olarak raporlanması gerektiği belirtilmiştir (BC 205-208).

3.2. Proje 2: Açıklama İnisiatifi Projesi

UMSK, 2013 yılında başlatılan Açıklama İnisiatifi Projesi kapsamında, yukarıda açıklanan UMS 1, UMS 7 standartlarında yapılan değişiklikler ile önemlilik yargısında bulunmaya ilişkin uygulama rehberi yayınlanma çalışmalarını tamamladıktan sonra, “Finansal Raporlamada Daha İyi İletişim” temalı alt projelere ağırlık verme kararı almıştır.

a. Açıklama İnisiatifi – Açıklama İlkeleri

Açıklama İnisiatifi Projesi kapsamında “Finansal Raporlamada Daha İyi İletişim” temalı alt projelerden birincisi, 2017 yılında başlatılan Açıklama İlkeleri Projesi’dir. Proje, dipnotların içerik ve etkili sunumuna ilişkin önemli düzeyde iyileştirmeler yapılmasını hedeflemektedir. Bu hedefin gerçekleştirilmesi için, açıklamalara ilişkin önemli hususların belirlenerek, bunlara yönelik yeni açıklama ilkelerinin oluşturulması veya standartlardaki mevcut açıklama ilkelerinin geliştirilmesi amaçlanmaktadır.

Kurul, 2013 yılındaki Tartışma Forumu’nda tespit ettiği “açıklama sorunu”na yönelik paydaşların olası önerilerini toplamak üzere 2017 yılında hazırladığı Tartışma Raporu’nu kendilerine göndermiştir (Discussion Paper: Disclosure Initiative - Principles of Disclosure). Tartışma Raporu’na paydaşların gönderdiği görüşler Geri Bildirim Beyanı’nda (Feedback Statement – 2018) toparlanarak, 2018 yılında kamuoyuna sunulmuştur. Beyandaki görüşlerin bir özeti aşağıda sunulmuştur:

- ✓ İşletme bilgilerini açıklarken mesleki muhakemenin eksik olduğu ileri sürülmektedir. Daha fazla bilginin mutlaka daha iyi olmadığı; bunun yerine daha kaliteli bilginin gerekli olduğu düşünülmektedir.
- ✓ Açıklama sorununun önemliliğin uygun bir şekilde uygulanamaması nedeniyle ortaya çıktığı, finansal raporlarda gereksiz açıklamaların yer aldığı; önemlilik kavramının amaca uygun bir şekilde uygulanması durumunda, daha ihtiyaca uygun bilgi sunumunu engelleyen önemsiz bilgilerin açıklanmasının engellenebileceği önerilmektedir. Bu kapsamda da, önemlilik kavramının tanımının ve buna ilişkin doğru yargı geliştirilmesinin tekrar gözden geçirilmesi gerektiği savunulmuştur.
- ✓ Bilgilerin sunumunda odak noktası standartlara uyum yerine etkili iletişim olmalıdır.
- ✓ Muhasebe politikalarına ilişkin açıklamaların doğrudan UFRS’den üretilmiş metinleri içerdiği düşünülmektedir. Bu nedenle, işletmenin faaliyetlerine özgün uygulanan muhasebe politikalarının açıklanması yerine, uyum gereği standartlaşmış, basmakalıp açıklamalar yapıldığından, faydalı olmaksızın çok kullanıcılar için gereğinden fazla teknik kaldığı açıklanmıştır.
- ✓ Denetçilerin ve düzenleyicilerin standartların hükümlerine uyuma çok fazla odaklandıklarını, hatta bazı denetçilerin iddia edildiği gibi, “tüm” açıklamaların yapılmasını sağlamak için açıklama kontrol listeleri kullandıklarını belirtmişlerdir.
- ✓ Yatırımcılar, finansal tabloların muhasebe politikaları bölümünün uzun ve faydalı olmadığını belirtmiştir.

- ✓ Önemlilik kavramı ve uygulamasının çözülmesi gereken ana tema açıklama sorununa çözüm olacağını belirtmişlerdir.

Geri Bildirim Beyanı'nda, paydaşların aşağıdaki cümleleri de dikkat çekicidir:

- “Faydalı olmayan fazla bilgi, raporun anlamını sulandırır ve işletmelerin kendi hikayelerini anlatmasını zorlaştırır.”
- “Denetçiler, açıklamalar için kontrol listeleri kullandıkları sürece hazırlayıcıların ihtiyaca uygun bilgiyi ayıklaması güçleşir.”
- “Önemli olmayan kalemlere ilişkin ihtiyaca uygun olmayan açıklamaların sunumundan vazgeçilirse, o zaman hangi bilginin faydalı olduğu kesin ve net bir şekilde anlaşılır. Gereğinden fazla açıklama yapmak gerçek resmi gizleyebilir.”
- “Açıklamaların hacmi yerine içeriğe odaklanılmalı; hem içeriği artırmak hem de hacmi azaltmak mümkün olmalıdır.”

Beyandaki görüşleri dikkatle gözden geçiren UMSK, “açıklama sorunu” için en etkili çözüm yollarının bulunması ve bunların en kısa sürede uygulamaya geçirilmesi gerektiği kararını aldıktan hemen sonra aynı yıl halen devam etmekte olan aşağıdaki projeleri Açıklama İnisyatifi Projesi kapsamına eklemiştir:

- **Açıklama İnisyatifi - Muhasebe Politikaları (Disclosure Initiative – Accounting Principles)**
- **Açıklama İnisyatifi - Açıklamaların Hedeflenen Standartlar Düzeyinde Gözden Geçirilmesi (Disclosure Initiative – Targeted Standards-Level Review of Disclosures)**

Söz konusu yeni alt projelerin belirlenmesi ve 2017-2019 döneminde Açıklama İnisyatifi – Açıklama İlkeleri Projesi kapsamında gerçekleştirilen çalışmaların özetinin Proje Özeti (Project Summary) olarak bir rapor şeklinde kamuoyuna yayınlanması ile Açıklama İnisyatifi – Açıklama İlkeleri Proje’si tamamlanmış ve “Finansal Raporlamada Daha İyi İletişim” konulu yeni eklenen alt projelere devam edilmesi kararı alınmıştır.

b. Açıklama İnisyatifi - Muhasebe Politikaları Tartışma raporunda, paydaşlardan özellikle yatırımcıların finansal tablolardaki muhasebe politikaları açıklamalarının hem çok uzun hem de işletmenin faaliyetleri ile ilişkisi kurulmadan sunulduğu ortak görüşünü Kurul’a raporlaması üzerine, 18 Temmuz 2018 tarihinde, işletmelerin muhasebe politikaları açıklamalarına ilişkin önemlilik yargısında bulunabilmeleri için rehberlik edici örnekler geliştirmek amacıyla gündemine bu projeyi ekleme kararı almıştır. Buna göre, işletmelerin hangi muhasebe politikalarını finansal raporlarında açıklayacağını belirlemelelerine yardımcı olmak için rehberler yayınlamayı planlayan ve çalışmalarını bu yönde devam ettirmeyi hedefleyen Kurul, tartışma raporunda önerilen değişiklikleri 2019 yılında yayınladığı Taslak Raporda, işletmelerin muhasebe politikalarına ilişkin açıklamalarını belirlerken ‘dört aşamalı önemlilik yöntemi’ uygulamasını önermiştir. Bu sayede, muhasebe politikalarına ilişkin açıklamaları, “sunulması gerekenler listesi” bakış açısıyla raporlamak yerine, işletmeleri daha fazla yargı kullanmaya teşvik ederek, kullanıcılar için ihtiyaca uygun açıklamalar yapılması hedeflenmektedir.

2019 yılında yayınlanan Taslak'ta, UMS 1 standardı ve Önemlilik Yargısında Bulunmaya İlişkin Uygulama Rehberi 2 için değişiklikler yapılması önerilmektedir. Aşağıdaki değişiklik önerileri ile, işletmelerin finansal tabloların asli kullanıcıları için daha faydalı muhasebe politikaları açıklamaları yapmasına yardımcı olunması amaçlanmıştır:

- finansal tabloların asli kullanıcıları için ihtiyaca uygun bilgi sağlayan bütün muhasebe politikalarını belirlemek ve açıklamak ve
- ihtiyaca uygun olmayan muhasebe politikalarını tespit etmek ve bunları finansal tabloların ekinden çıkarmak.

Önerilen değişiklikler, Ekim 2018'de Açıklama İnisiyatifi Projesi kapsamında başlatılan ve 1 Ocak 2020 tarihinde veya bu tarihten sonra başlayan yıllık raporlama dönemlerinde geçerli olan UMS 1 "Finansal Tabloların Sunuluşu" ve UMS 8 "Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar" standartlarında değişiklik yapılan "önemlilik" tanımı üzerine inşa edilmiştir⁴.

Taslak'ta önerilen UMS 1'deki değişiklikler şunlardır:

- Standardın "Tanımlar" bölümüne, UMS 8'deki "muhasebe politikaları" tanımının aynen getirilmesi
- UMS 1 madde 117'deki:

"İşletme, aşağıdakileri içeren önemli muhasebe politikalarını açıklar:

- (a) Finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan ölçüm esası (ya da esasları) ve
- (b) Finansal tabloların anlaşılması açısından ihtiyaca uygun olan uyguladığı diğer muhasebe politikaları açıklama" hükmünün aşağıdaki ile değiştirilmesi önerilmiştir:

"İşletme, aşağıdakileri içeren önemli muhasebe politikalarını açıklar:

- Bir işletmenin finansal tablolarında yer alan diğer bilgilerle birlikte değerlendirildiğinde, genel amaçlı finansal tabloların asli kullanıcılarının bu finansal tablolara dayanarak aldığı kararları etkilemesi bekleniyorsa, muhasebe politikası hakkındaki bilgiler önemlidir." Bu değişikliğe ilişkin, Taslak'ta 117A-117D hükümlerinin eklenmesi, mevcut standarttaki 118,119 ve 121 hükümlerinin ise çıkarılması önerilmiştir

Taslak'ta Önemlilik Yargısında Bulunmaya İlişkin Uygulama Rehberi 2'de yapılan değişiklik ise, işletmeye muhasebe politikalarına ilişkin hangi açıklamaların yapılacağını ihtiyaca uygunluk açısından belirleyebilmesi için "dört aşamalı önemlilik yöntemi" uygulamasının önerilmesidir. Söz konusu yöntemin aşamaları aşağıdadır (Exposure Draft, 2019):

Aşama 1. Muhasebe politikasına ilişkin işlem, olay veya koşulun tutar veya nitelik veya her ikisi birlikte önemli olup olmadığına karar verilmesi,

4 Söz konusu değişiklikler, UFRS standartları ve Kavramsal Çerçeve ile tutarlı önemlilik tanımı kullanımı, önemlilik tanımının açıklanmasının netleştirilmesi ve önemli olmayan bilgilerle ilgili olarak UMS 1 'deki bazı rehberliklerin dahil edilmesi-ne ilişkindir (UFRS/TFRS Bülteni, PWC, 2020).

Aşama 2. Birinci aşamada önemli olduğu tespit edilen işlem, olay veya koşula ilişkin sunulan muhasebe politikaları açıklamalarının finansal tabloları anlamak için önemli olup olmadığına karar verilmesi,

Aşama 3. İkinci aşamadaki karara göre ilgili muhasebe politikaları açıklamasının yapılıp yapılmamasına karar verilmesi

Aşama 4. Üçüncü aşamada açıklama yapılacağı kararının verilmesi durumunda, ilgili açıklamanın önemliliğinin ve içeriğinin tekrar değerlendirilmesi ve gerekli düzeltme veya eklemelerin yapılmasına karar verilmesidir.

Uygulama Rehberi 2, ayrıca belirli durumlarda önemlilik kararları hakkında bazı rehberlikler de sunmaktadır. Bunlar, geçmiş yıl/dönem bilgileri, hatalar (kümülatif hatalar dahil), sözleşmelere ilişkin hükümler ve ara dönem raporlamasında kullanılan önemlilik yargılarıdır.

c. Açıklamaların Hedeflenen Standartlar Düzeyinde Gözden Geçirilmesi Projesi

Açıklamaların Hedeflenen Standartlar Düzeyinde Gözden Geçirilmesi Projesi'nin amacı, finansal tabloların asli kullanıcılarına daha ihtiyaca uygun açıklamalar sunmaktır. Diğer bir deyişle, mevcut UFRS'lerde geliştirilmesi gereken dipnot açıklamalarının belirlenmesi ve yeni veya revize edilen UFRS'lerdeki yeni dipnot açıklamaları için iyi bir rehberlik geliştirilmesini amaçlamaktadır. Söz konusu alt Proje, Açıklama İnisyatifi Projesi'nin hazırladığı on maddelik planının 8.,9. ve 10. maddelerini gerçekleştirmeye yönelik çalışmaları yapmayı hedeflemektedir. Bu maddeler şunlardır:

- Daha az kuralcı ifadelerin kullanılması (standartlaşmış ifadelerden kaçınma) ve yeni standartlarda açıklama hedeflerine odaklanması
- Yeni bir açıklama standardı oluşturmak için araştırma yapılması; mevcut durumdaki ihtiyaçların belirlenmesi
- Mevcut standartlardaki açıklama ilkelerinin gözden geçirilmesi ve yenilerinin mevcut standartlara nasıl uygulanacağını değerlendirilmesi.

Proje'nin amacını gerçekleştirmek için aşağıdaki çalışmaların yapılması hedeflenmektedir:

- İhtiyaca uygun bilginin dipnotlarda sağlanması için gerekli olan açıklama ilkelerinin geliştirilmesi amacıyla Kurul'un taslak bir rehber yayınlaması ve
- Rehberdeki yönergeleri bir veya iki pilot standartta uygulamasını deneyerek, açıklamaların bu şekilde daha etkin olup olmadığını test etmek ve eğer etkili olacağı gözlemlenirse Taslak bir Rapor olarak paydaşların görüşlerine açmaktır. Kurul, pilot uygulama olarak UMS 19 "Çalışanlara Sağlanan Faydalar" ve UFRS 13 "Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü" standartlarını seçmiştir.

Kurul, UMS 19 ve UFRS 13'te test edilecek olan değişikliklerin bir Taslak Rapor olarak paydaşların görüşüne sunmayı hedeflemektedir. Ancak, Kurul tarafından, COVID-19 nedeniyle söz konusu Taslak Raporu'nun 2021 yılının Mart ayına ertelendiği açıklaması yapılmıştır.

4. UFRS “FİNANSAL RAPORLAMADA DAHA İYİ İLETİŞİM” VAKA ÇALIŞMALARI RAPORU

UFRS'nin, 2017 yılında Açıklama İnisiyatifi Projesi'nde önerilen etkili iletişim ilkelerinin gerçek işletmeler üzerinde uygulamasının ve sonuçlarının özetlendiği “*Finansal Raporlamada Daha İyi İletişim*” – *Açıklamaları Daha Anlamlı Yapmak* (Better Communication in Financial Reporting – Making Disclosures More Meaningful) isimli raporu rehber niteliğinde yayınlanmıştır. Rapor, UMSK Başkanı'nın “açıklama sorunu” olarak adlandırılan 3 temel sorundan üçüncüsü olan “**bilgilerin etkili bir biçimde iletilmemesi**”ne yönelik çözüm bulma çalışmalarının başlatılması gerektiğini bildirmesi üzerine hazırlanmıştır. Raporda, 6 adet işletme farklı paydaşların bilgi ihtiyaçlarını belirledikten sonra onlara kendi hikayelerini daha kolayca anlatabilmek amacıyla Proje'de önerilen etkili iletişim ilkelerini uygulayarak finansal raporlarını yeniden tasarlamışlardır.

Gerçek işletme örnekleri kullanılarak, bu işletmelerin bilgi iletişimini nasıl geliştirdiğinin birer vaka çalışması şeklinde sunulduğu Raporda, bilginin daha etkili bir şekilde iletilmesinin mümkün olduğu gösterilmektedir. Rapordaki işletmeler, yeniden tasarladıkları finansal tabloların yalnızca bir uyumluluk çalışması sonucu ortaya çıkan iletişim araçları olarak değil, sürekli bir inceleme sürecine tabi olan ‘canlı belgeler’ şeklinde değerlendirilmesi gerektiğini açıklamışlardır.

Rapor'da, işletmelerin tümünün raporlarındaki “İçindekiler” kısmını bölümlere ayırma yöntemiyle değiştirdiği, finansal tablolara ait açıklamaları daha basit, anlaşılması kolay, işletmeye özgü bilgilerle sunduğu ve uygulanan muhasebe politikalarının mevcut halindeki gibi genel bir not olarak değil, çok fazla teknik olmayan bir dille hesap gruplarına ilişkin dipnotlara dağıtıldığı gözlemlenmiştir. İşletmelerin finansal tablolardaki açıklamalarına ilişkin bu değişiklikleri yaparken Proje'deki etkili iletişim ilkelelerinden **işletmeye özgü, daha iyi sunum, birbiriyle daha bağlantılı olma, basit ve doğrudan anlatım, daha etkili format** ve **mükerrerlikten kaçınma ilkelerini** kullandığı görülmüştür.

Rapordaki işletmelerin finansal raporlamalarında yaptığı birbirine benzer değişikliklerin anlaşılması açısından iki örnek işletmenin ne tür düzenlemeler yaptığının bir özeti aşağıda sunulmuştur:

Örnek 1: Fonterra Co-operative Group Limited

Bu örnek işletme, önce aşağıdaki gibi raporun “İçindekiler” kısmını, kullanıcıların kendileri için önemli olan açıklamaları hızlıca seçip okumalarına imkan vermek amacıyla finansal tablolarda açıklamaları olan kalemlerin önemli başlıklar şeklinde gruplandırmasını yaparak düzenlemiştir.

İÇİNDEKİLER	
ÖNCE	SONRA
<p>FİNANSAL TABLOLARA AİT NOTLAR</p> <p>Satışların Maliyeti</p> <p>Ödenen Temettüleri</p> <p>Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımlar</p> <p>FVÖK</p> <p>Finansman Gelirler/Giderleri</p> <p>Dönem Vergi Gideri</p> <p>Ticari Alacaklar ve Diğer Alacaklar</p> <p>Stoklar</p> <p>Maddi Duran Varlıklar</p> <p>Finansal Yatırımlar</p> <p>Maddi Olmayan Duruan Varlıklar</p> <p>Ticari Borçlar ve Diğer Borçlar</p> <p>Karşılıklar</p> <p>Finansal Borçlar</p> <p>Vergi Varlıkları/Yükümlülükleri</p> <p>Finansal Riskten Korunma Amaçlı Faaliyetler</p> <p>İlişkili Taraf İşlemleri</p> <p>Pay Başına Kazanç</p> <p>Bölgümlere Göre Raporlama</p> <p>Taahhütler, Koşullu Varlık ve Yükümlülükler</p>	<p>FİNANSAL TABLOLARA AİT NOTLAR</p> <p>PERFORMANS</p> <p>Satışların Maliyeti</p> <p>Pay Başına Kazanç</p> <p>FVÖK</p> <p>BORÇ VE ÖZSERMAYE</p> <p>Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımlar</p> <p>Ödenen Temettüleri</p> <p>Finansal Borçlar</p> <p>Finansman Gelirler/Giderleri</p> <p>NET İŞLETME SERMAYESİ</p> <p>Ticari Alacaklar ve Diğer Alacaklar</p> <p>Stoklar</p> <p>Ticari Borçlar ve Diğer Borçlar</p> <p>DURAN VARLIKLAR</p> <p>Maddi Duran Varlıklar</p> <p>Maddi Olmayan Duran Varlıklar</p> <p>YATIRIMLAR</p> <p>Finansal Yatırımlar</p> <p>DİĞER</p> <p>Dönem Vergi Gideri</p> <p>Karşılıklar</p> <p>Vergi Varlıkları/Yükümlülükleri</p> <p>Finansal Riskten Korunma Amaçlı Faaliyetler</p> <p>İlişkili Taraf İşlemleri</p> <p>Bölgümlere Göre Raporlama</p> <p>Taahhütler, Koşullu Varlık ve Yükümlülükler</p>

Görüldüğü gibi işletme, kalemleri “Performans”, “Borç ve Özsermaye”, “Net İşletme Sermayesi”, “Durran Varlıklar”, “Yatırımlar” ve “Diğer” başlıklar halinde gruplandırarak, daha etkili bir iletişim yöntemi uygulamıştır. Bu yolla, Proje’deki etkili iletişim ilkelerinden açıklamaların **işletmeye özgü, daha iyi sunum ve birbiriyle daha bağlantılı** olması hedeflenmiştir.

İşletme yönetimi, finansal tablolardaki açıklamaların daha açık, anlaşılır ve işletmeye özgü bir şekilde kullanıcıya iletilmesi için de bir dizi değişiklikler yapmıştır. Ayrıca, “Finansal Raporlamada Daha İyi İletişim” kapsamında başlatılan Açıklama İnişiyatifi - Muhasebe Politikaları alt projesinde ele alınan muhasebe politikalarına ilişkin açıklamaların kuralcı olması, bazılarının ihtiyaca uygun olmaması ve bazen çok uzun olması gibi sorunların kendi işletmeleri için de geçerli olduğunu açıklayan işletme yönetimi buna ilişkin de birtakım düzenlemeler yapmıştır. Buna göre, önemli muhasebe politikalarının tanım ve tahminlerine ilişkin açıklamaları ilgili oldukları dipnotlara dağıtma yöntemi seçilerek, ve aynı zamanda daha az teknik tanımlar yapılarak, esas resmin ve her açıklamadaki bilginin akışının ve anlaşılabilirliğinin artırılması sağlanmıştır.

İşletme, açıklamalara ilişkin yaptığı değişikliklerden bir kısmına örnek olması açısından söz konusu UFRS Raporu’nda yer vermiştir. Bunlar incelendiğinde en çok dikkati çeken düzenlemeler; dipnotlarda gelir ve gider gruplarının hangi hesaplardan oluştuğunun rakamlarla birlikte sunumunun artık sadece yapılmayıp, her hesap grubunun önce mutlaka işletmeye özgü kısa bir tanımının yapılarak, varsa o gruba ilişkin muhasebe politikası açıklaması ile birlikte sunulmasıdır.

İşletmenin açıklamalara ilişkin iyileştirmeler yaparken, yine etkili iletişim ilkelerinden **işletmeye özgü, daha iyi sunum ve birbiriyle daha bağlantılı olmalarını** seçtiği ve bunlara ek olarak **basit ve doğrudan** ile **daha etkili format** ilkelerini de uyguladıkları görülmüştür.

İşletme, yapılan bu değişikliklerden sonra yaptığı ilk finansal raporlamada, paydaşlarından iletişimin bu şekilde iyileştirildiği ve böylece okunması ve anlaşılmasının daha kolay hale geldiği geri bildirimlerini almıştır.

Örnek 2: Wesfarmers Limited

Bu işletme de önce “İçindekiler” kısmını yeniden düzenlemiştir. Mevcut durumda, Türk işletmelerinin de aynı formatta hazırlamakta olduğu İçindekiler kısmını işletme, “Anahtar Kalemler”, “Sermaye”, “Risk”, “Finansal Tablo Dışı Hususlar” ve “Diğer” başlıklı bölümlere ayırmıştır. İşletme ayrıca, temel finansal tabloların hemen ardından “Rapor Hakkında” adlı bir bölüm de ekleyerek, bu bölümde konsolide finansal tabloların hazırlanmasına ilişkin ilkeleri, işletme yönetiminin yargı ve tahminlerine ilişkin bilgilerin hangi dipnotlarda bulunabileceğine yönelik hesap ve ilgili yargı ve tahminlerin açıklandığı dipnot numarasını gösteren bir tabloyu ve dipnotlardaki bilgilerin nasıl düzenlendiğini sunmuştur. Yine diğeri gibi bu işletme de, bu yolla, etkili iletişim ilkelerinden açıklamalarının **işletmeye özgü, daha iyi sunum ve birbiriyle daha bağlantılı** olmasını hedeflemiştir. Buna göre İçindekiler kısmında aşağıdaki şekilde bir düzenleme yapılmıştır:

İÇİNDEKİLER	SAYFA NO			
Kar veya Zarar Tablosu				
Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu				
Finansal Durum Tablosu				
Nakit Akış Tablosu				
Özkaynaklar Değişim Tablosu				
Rapor Hakkında				
Bölümsel Raporlama				
FİNANSAL TABLOLARA AİT NOTLAR ⁵				
Anahtar Kalemler	Sermaye	Risk	Grup'un Organizasyonu	Finansal Tablo Dışı Hususlar
Gelir ve Giderler	Sermaye Yönetimi	Finansal Riskten Korunma Amaçlı Faaliyetler	İştirakler	Taahhütler, Koşullu Varlık ve Yükümlülükler
Dönem Vergi Gideri	Temettü Ödemeleri	Türev Araçlar	Bağlı Ortaklıklar	Bilanço Tarihinden Sonra Gerçekleşen Olaylar
Nakit ve Nakit Benzerleri	Sermaye Arttırımı ve Yedekler		İş Ortaklıkları	
Alacaklar	Pay Başına Kazanç		İşletme Birleşmeleri	
Stoklar	Finansal Borçlar			
Maddi Duran Varlıklar				
Şerefiye ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar				
Karşılıklar				

İşletme, diğer örnekte olduğu gibi, önemli muhasebe politikalarının tanım ve tahminlerine ilişkin açıklamaları hem ilgili oldukları dipnotlara dağıtma yöntemini seçmiş hem de daha az teknik tanımlar yapmıştır. Yine bu işletmenin de, açıklamalarını iyileştirmeye yönelik etkili iletişim ilkelerinden **işletmeye özgü, daha iyi sunum ve birbiriyle daha bağlantılı olma, basit ve doğrudan, daha etkili format** ilkelerinin yanı sıra, **mükerrerlikten kaçınma ilkesini** kullandığı görülmüştür.

5 Diğer grubu, işletmenin İçindekiler kısmında yer alan diğer kalemleri içerdiğinden burada gösterilmemiştir.

5. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

UMSK'nın gelecekteki beş yıllık çalışma planını (2017-2021) oluşturan “Finansal Raporlamada Daha İyi İletişim” temalı projeleri, finansal tablolar ve açıklamalarını kullanıcılar için daha kullanışlı hale getirecek araçlar sunmaktadır. Son yıllarda, özellikle yatırımcıların UFRS'ye eklenen yeni standartlar ve yapılan değişiklikler nedeniyle finansal raporların çok uzun olduğunu, ihtiyaca uygun olmayan birçok bilgi içerdiğini ve standartlaşmış basmakalıp açıklamalara yer verildiğini bildirmesi üzerine finansal raporların en önemli iletişim araçlarından biri olma özelliğini kaybetmemesi için bu çalışmalar başlatılmıştır.

“Finansal Raporlamada Daha İyi İletişim” ana temalı projelerden halen devam eden ve 2020’de tamamlanması planlanan “Açıklama İnisiyatifi” ve “Temel Finansal Tablolar” projelerindeki uygulama önerilerinin paydaşların tespit ettiği birçok sorunun toplu olarak isimlendirildiği “açıklama sorunu”na çözüm olması beklenmektedir. Bu kapsamda, UMSK ilk olarak dipnotların içerik ve etkili sunumuna ilişkin önemli düzeyde iyileştirmeler yapılmasını hedefleyen Açıklama İnisiyatifi – Açıklama İlkeleri Projesi’ni başlattığı dönemde, paydaşlardan gelen geri bildirimler üzerine, özellikle muhasebe politikalarına ilişkin açıklamaların işletmelerin faaliyetlerine özgü uygulanan muhasebe politikalarının sunumu şeklinde olmayıp, doğrudan UFRS’den üretilmiş, basmakalıp açıklamalardan oluştuğunu tespit etmiştir. Bunun üzerine, Açıklama İnisiyatifi – Muhasebe Politikaları Projesinin mevcut Proje’ye eklenmesine karar verilmiştir. Söz konusu bu yeni eklenen projede, işletmelerin muhasebe politikalarına ilişkin açıklamalarını belirlerken önerilen ‘dört aşamalı önemlilik yöntemi’ sayesinde, muhasebe politikalarına ilişkin açıklamaların bundan sonra “sunulması gerekenler listesi” bakış açısıyla değil, kullanıcıların ihtiyacına uygun açıklamalar yapılarak sunulacağı da beklenmektedir. Açıklama İnisiyatifi – Muhasebe Politikaları Projesinin önerdiği bu yöntem sayesinde, dünyada olduğu gibi ülkemizde de BIST şirketlerinin finansal tablolarında sunduğu muhasebe politikalarına ilişkin açıklamalar hakkında kullanıcıların yaptığı benzer eleştirilere de çözüm bulunması beklenmektedir. Açıklama İnisiyatifi Projesi’ne eklenen bir diğer alt proje olan Açıklamaların Hedeflenen Standartlar Düzeyinde Gözden Geçirilmesi alt Projesi ise, yatırımcıların ihtiyaca uygun olmayan bilgilerle vakit kaybettiklerine ilişkin dile getirdikleri sorunu çözmeye yönelik daha somut uygulamaları gerçekleştireceğinden önemlidir.

“Finansal Raporlamada Daha İyi İletişim” kapsamında devam eden ikinci proje; Temel Finansal Tablolar Projesi’nde, kar veya zarar tablosundaki kalemlerin nakit akış tablosundaki gibi gruplandırılma önerisinin iki tablo arasındaki ilişkinin daha iyi anlaşılması açısından faydalı olması beklenmektedir. Buna ek olarak, kar veya zarar tablosunda kullanılması önerilen performs ölçümlerinin FVÖK gibi herkesin aynı isimle kullanacağı bir şekilde sunulması önerisinin ise, bu gibi göstergeleri kararlarında önemli ölçüde kullanan yatırımcılar için önemli etki yaratacağı beklenmektedir. Ayrıca, ülke bazında şirketlerin kar veya zarar tablosu sunumunda bir formata bağlı kalmayıp, farklı formatlar kullanması sorununun kar veya zarar tablosunda ara toplamaların gösteriminin standartlaştırılması ve ayrıştırmaya yönelik önerilerin de uygulamaya alınması ile çözüleceği düşünülmektedir. Bu durumda, hem ülkeler arası hem de ülke bazında işletmeler arasındaki kar veya zarar tablosu sunumunda mevcut durumda gözlemlenen farklılıkların ortadan kalkarak dipnot sunumunda birliğin sağlanması beklenmektedir.

KAYNAKÇA

Akdoğan ve Sultanoğlu, (2018). Kar Tanımının Muhasebe Kuramındaki Gelişimi ve Günümüzde Finansal Raporlardaki Sunumunun Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi, Muhasebe Bilim Dünyası Özel Sayı.

Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve, (2018). Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu.

IASB. Discussion Paper, Disclosure Initiative – Principles of Disclosure, (2017). www.iasb.org. (Erişim Tarihi: 18. 03. 2020).

IASB. Disclosure Initiative – Principles of Disclosure Feedback Statement, (2018). www.iasb.org. (Erişim Tarihi: 18. 03. 2020).

IASB. Discussion Forum – Financial Reporting Disclosure Feedback Statement, (2013). www.iasb.org. (Erişim Tarihi: 18. 03. 2020).

IASB. Disclosure Initiative – Accounting Principles Exposure Draft, (2019). www.iasb.org. (Erişim Tarihi: 01. 04. 2020).

IASB. Disclosure Initiative – Targeted Standards-Level Review of Disclosures, (2018). www.iasb.org. (Erişim Tarihi: 01. 04. 2020).

IASB. IFRS Practice Statement, (2017). www.iasb.org. (Erişim Tarihi: 15. 03. 2020).

IASB. IFRS, Agenda Paper 11A, (2018). www.iasb.org. (Erişim Tarihi: 21. 03. 2020).

IASB. IFRS, Agenda Paper 21, (2017). www.iasb.org. (Erişim Tarihi: 24. 03. 2020).

IASB. General Presentation and Disclosures Exposure Draft, (2019). www.iasb.org. (Erişim Tarihi: 24. 03. 2020).

IASB. General Presentation and Disclosures Exposure Draft, Basis for Conclusions, (2019). www.iasb.org. (Erişim Tarihi: 26. 03. 2020).

IFRS Foundations's Annual European Conference, (2016). www.iasb.org/news-and-events/2016/06/iasb-chairman-prioritises-communication-in-financial-statements/ (Erişim Tarihi: 11. 03. 2020).

IASB. Better Communication in Financial Reporting Making Disclosures More Meaningful, (2017). www.iasb.org. (Erişim Tarihi: 06. 04. 2020).

UFRS Bülten, (2016). PWC. www.pwc.com.tr/tr/services/ufrs/pdf/31-mart-2016-yeni-standartlar-degisiklikler-yorumlar.pdf

UFRS/TFRS Bülteni, Ocak-Şubat (2020). PWC. www.pwc.com.tr/tr/hizmetlerimiz/denetim/ufrs-raporlamasi/bul-tenler/finansal-raporlama-standarti-tfrs-ocak-subat-2020.html

Sultanoğlu ve Özerhan, (2018). “Muhasebe Teorisi ve Yeni Kavramsal Çerçeveye Göre Varlık, Borç ve Özkaynak Kavramlarının Tanımı ve Sunumu: Ülkelerarası Karşılaştırma”, Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 40 (2).

Sultanoğlu, (2019). “Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve: Değişiklikler ve Karşılaştırmalar”, Muhasebe ve Denetime Bakış, 57.

URL, <http://www.iasb.org/projects/better-communication>

LİSANS DÜZEYİNDE MUHASEBE EĞİTİMİNİN YETERLİLİĞİNE YÖNELİK MESLEK ADAYLARI ÜZERİNDE BİR ARAŞTIRMA

Dr. Öğr. Üyesi Hüseyin MERT*

Alev VARGAN BAŞKAYA**

Öğr. Gör. Fatih KOÇ***

YMM Bilalettin TOPLUK****

Makale Gönderim Tarihi : 24/04/2020 / Kabul Tarihi : 13/05/2020

Makale Türü: Araştırma

ÖZ

Yaşanılan ekonomik ve teknolojik gelişmelere bağlı olarak, işletmelerin kalifiye personel ihtiyacı da aynı oranda artmıştır. Muhasebe ve denetim alanında da yaşanan gelişmeler paralelinde nitelikli insan gücüne olan ihtiyaç giderek artmıştır. Lisans düzeyinde verilen muhasebe eğitiminin önemi de bu noktada ortaya çıkmaktadır. Lisans düzeyinde muhasebe eğitiminin düzeyi, meslek adaylarının; çalışma hayatında üstlenecekleri görevler noktasında performans ve başarılarını etkilemektedir.

Bu çalışmayla, lisans düzeyinde muhasebe eğitiminin yeterliliği; müfredat ve fiziki-teknik alt yapı yönünden ölçülmeye çalışılmıştır. Araştırma serbest muhasebeci mali müşavir adayları üzerinde yapılmıştır. Araştırmada veri toplama tekniği olarak, anket yöntemi kullanılmış ve toplanılan veriler, istatistiki yöntemler kullanılarak analiz edilmiş ve ulaşılan bulgular açıklanmıştır.

Araştırma sonuçlarına göre, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir adaylarının lisans düzeyinde muhasebe eğitimini; gerek ‘müfredat’, gerekse ‘fiziki ve teknik altyapı’ yönünden yeterince başarılı buldukları görülmüştür.

Anahtar kelimeler: Lisans Eğitimi, Muhasebe Eğitimi, Meslek Adayı, Muhasebe Eğitiminin Yeterliliği

JEL: M40, M41

* İstanbul Okan Üniversitesi, İşletme ve Yönetim Bilimleri Fakültesi, Muhasebe ve Denetim Bölümü, ORCID ID: 0000-0001-5391-7865

** Doktora Öğrencisi – İstanbul Okan Üniversitesi, ORCID ID: 0000-0002-5467-5324

*** Çaç Üniversitesi, M.Y.O., Bankacılık ve Sigortacılık Bölümü, ORCID ID: 0000-0002-0333-7456

**** Doktora Öğrencisi – İstanbul Okan Üniversitesi, ORCID ID: 0000-0002-3933-234X

A RESEARCH ON THE PROFESSIONAL ACCOUNTANT CANDIDATES FOR SUFFICIENCY OF ACCOUNTING EDUCATION AT UNDERGRADUATE LEVEL

ABSTRACT

Due to increasing developments on economic and technological world, the need for qualified staff of the companies has increased at the same level. On the other hand, depending the developments of accounting and auditing fields, the need for qualified manpower has increased as well. The importance of accounting education at the undergraduate level arises at this point. The sufficiency of accounting education at undergraduate level determines the performance and success of professional accounting candidates in terms of responsibilities in working life.

In this study, the objective is to examine the sufficiency of accounting education at the undergraduate level for professional accountant candidates. In the research, the data has been collected by survey method and tested by statistical techniques to reach the conclusion.

As a result of the research, it is observed, the professional accountant candidates stated that accounting education at undergraduate level is not sufficient in terms of curriculum and also physical and technological infrastructures.

Keywords: Undergraduate Education, Accounting Education, Professional Accountant Candidates, Sufficiency of Accounting Education

JEL: M40, M41

1. GİRİŞ

G ünümüz iktisadi hayatının ana dinamiklerinden biri, giderek yoğunlaşan rekabet koşullarına uyum sağlayabilmektir. Rekabet koşulları; işletmeler tarafından, muhasebenin öneminin anlaşılmasını sağlamıştır. Özellikle data setlerinden, ihtiyaca yönelik ve gerçeğe uygun bilginin ortaya çıkarılması, bu bilgilerin işlenerek gerekli raporların hazırlanması ve muhasebe bilgi kullanıcılarıyla paylaşılması, amaçlarına hizmet eden muhasebe fonksiyonu işletmelere rekabet koşullarında önemli güç katmaktadır. Her işletmenin bir muhasebe fonksiyonu olduğu göz önüne alındığında, bu nitelikli iş gücüne olan ihtiyaç daha da önemli bir şekilde ortaya çıkmaktadır. Lisans düzeyinde muhasebe eğitiminin amacı; işletmelerde bu fonksiyonu üstlenecek nitelikli insan gücünün yetiştirilmesidir.

Bu çalışmanın amacı; lisans düzeyinde verilen muhasebe eğitiminin yeterliliğinin araştırılmasıdır. Literatürde lisans düzeyinde muhasebe eğitiminin yeterliliğini müfredat yapısından hareketle inceleyen birçok çalışma olduğu görülmüştür. Ancak müfredatla birlikte, eğitim uygulamaları, fiziki ve teknik alt yapı yönleriyle de araştıran bir çalışmanın olmaması bu çalışmanın önemli bir gerekçesi olmuştur.

Yapılan kapsamlı literatür araştırması sürecinde müfredat yönüyle muhasebe eğitiminin yeterliliğini araştıran çalışmalar olduğu görülmüştür. Ancak bu eğitimi almış olan meslek adayları üzerinde konunun araştırılmasına yönelik çalışmaların olmaması bizi bu konuda çalışmaya yönlendirmiştir.

Üniversitelerde lisans düzeyinde verilen muhasebe eğitiminin, meslek adaylarının mesleğe geçiş süreçlerinde ve çalışma hayatlarında ne derece yeterli olduğunun araştırıldığı bu çalışmada nitel araştırma yöntemi kullanılmıştır. Katılımcılara anket yolu ile sorulan sorularla meslek adaylarının düşüncelerinin öğrenilmesi hedeflenmiştir.

2. LİTERATÜR TARAMASI

Konu ile ilgili kapsamlı bir literatür taraması yapılmıştır. Bu doğrultuda tespit edilen çalışmalara; amaç, kapsam ve sonuçları yönünden aşağıda yer verilmiştir.

“Accounting Education: Charting the Course through a Perilous Future” konulu makalede, gelişen dünyada yönetsel anlamda daha hızlı ve daha belirleyici yaklaşımlar, yeni şirketlerin veya endüstrilerin ortaya çıkmasına ve yeni profesyonel hizmetler ve becerilere ihtiyaç duyulmasına neden olduğu belirtilmiştir. Çalışmada muhasebe eğitiminin hayatta kalabilmesi adına teori ile pratik arasındaki boşluğun kapanması için hızlı ve belirli aksiyonların alınmasına yönelik eylemler incelenmiştir. Çalışmanın sonucunda ise gelecekteki muhasebe programlarını daha iyi şekillendirebilmek adına stratejik bir planlama prosesi uygulayarak, fakülte ve programın kendisini analiz ettiği bir öz değerlendirme sürecinden geçilmesi gerektiğinden bahsedilmiştir (Albrecht, Sack, 2000: 22).

“Priorities for the development of vocational skills in management accountants: A European perspective” konulu makalede, muhasebe eğitiminin; iletişim, grup çalışması ve problem çözmeye yönelik olarak tekrar gözden geçirilmesi konusuna yönelik bir araştırma yapılmıştır. İspanya ve İngiltere’de yönetim muhasebecileri üzerinden yapılan bu çalışmaya göre, daha geniş çaplı bir şekilde muhasebe programları incelenerek müfredatların içine mesleki beceri setleri ilave edilmesi gerekliliğinden bahsedilmiştir (Hassall vd, 2005:394).

“Critical Thinking in the Business Curriculum” konulu makalede, işletme eğitimcilerinin eleştirel düşünceyi ve bu yöntemlerin etkinliğini artırmak için attığı adımlar araştırılmıştır. İşletme müfredatında, eleştirel düşünme gelişimine yönelik ortak yaklaşımların özetlendiği bu çalışmada, bu hedefe ulaşmak için ek çabalar önerilmiştir (Braun, 2004:236).

“Lisans Düzeyinde Muhasebe Eğitiminin Yeterliliğine Yönelik Yeminli Mali Müşavirler Üzerinde Bir Araştırma” konulu makalede, lisans düzeyinde muhasebe eğitiminin işletmelerin ihtiyacı olan nitelikli insan gücünün yetiştirilmesi yönünden ne ölçüde başarılı olduğu yeminli mali müşavirler üzerinde yapılan bir araştırmayla ortaya çıkartılmaya çalışılmıştır. Çalışmanın sonucunda; yeminli mali müşavirlerin lisans düzeyinde muhasebe eğitimini amaçları yönünden başarılı bulmadıkları tespit edilmiştir (Mert, 2020, 103).

“Institutional Research into Generic Skills and Graduate Attributes: Constraints and Dilemmas” konulu makalede, üniversite, üniversitenin yaptığı yerleştirmeler ve mezuniyet sonrası istihdam süreçlerine ilişkin bir araştırma yapılmıştır. Çalışmada, mezunlarda olması gereken becerilerle, iş hayatına yönelik istenen beceriler arasındaki ikilemler tanımlanmıştır (Crebert, 2002:135).

“The Evolution of the Knowledge Professional” konulu makalede, işveren açısından bir inceleme yapılmıştır. Muhasebecilerin; örgütsel davranış, stratejik yönetimdeki konular, ölçüm ve analitik beceriler

gibi tamamlayıcı bilgi birikiminde eğitime ihtiyaç duyduklarına değinilmiştir. Buradan hareketle üniversitede disiplinler arası bir müfredat önerilmiştir. Ayrıca, gelecekteki muhasebe mesleğinin odağının, bilginin yönetimi ve bunun mesleğe uyarlanarak fayda sağlamak olduğu düşünülmüştür(Elliott, Jacobson,2002: 69,80).

“Accounting Practice in the New Millenium: is accounting education ready to meet the challenge” konulu makalede, iş hayatının ve muhasebe uygulamalarının geleceği, değişen iş dünyasında geleceğin muhasebecilerinden beklenen yetkinlikler, muhasebe eğitiminin çıkarımları tartışılmıştır. Sonuç olarak, çalışmayla; geleneksel yaklaşımların yetersiz kalacağı ve yeni felsefelere, malzemelere ve teknolojilere ihtiyaç duyulacağı, ileri sürülmüştür. Çalışmayla; muhasebe eğitimindeki yeniliklerin nihai hedeflerinin, öğrencilerin soyutlama, sistem düşüncesi, iletişim ve işbirliği kapasitesi konularında becerilerini geliştirmek olacağı belirtilmiş olup, üniversitelerin bu noktada kayda değer çabaları olduğuna değinilmiştir. Yalnız bu çabaların tek başına üniversitelerle yeterli olmayacağı, buna karşın profesyonel hayatın da bu noktada yardımcı olması gerektiğinden bahsedilmiştir(Howieson, B., 2003; 71,102).

“Yüksek Öğretim Kurumu İçerisinde Yer Alan Bir Bölümde Kalite İyileştirme Sürecine Yönelik Olarak Öğrenci Memnuniyetinin Ölçülmesi” konulu makalede, öğrencilere yönelik eğitim sürecinden olan memnuniyet, ölçülmeye çalışılmıştır. Bu çalışmanın sonucunda; öğrencilerin % 70’inin en önemli memnuniyetsizlikleri olarak; akademik kadronun sayı ve bilimsel açıdan yetersiz olması, akademik kadro ile öğrenci arasında iletişimin yetersiz olması ve derslerde uygulamaya yönelik projelerin yetersiz olduğu, düşünceleri tespit olarak yapılmıştır(Kaya ve Engin’den aktaran Sarul ve Tulunay, 2007: 52).

Yukarıda ki çalışmalarda da görüleceği üzere eğitimin yeterliliğini müfredat yönüyle sorgulayan bir çok çalışma bulunmaktadır. Ancak lisans düzeyinde verilen muhasebe eğitiminin yeterliliğini mezun olup uygulama sürecine geçen meslek adayları üzerinde sorgulayarak varsa eksiklikleri ortaya çıkarmaya çalışan bir araştırmaya rastlanmamıştır. Bu çalışmanın yapılmasının ana gerekçesi bu olup, çalışmamız bu yönüyle alanında özgün olma özelliği taşımaktadır.

3. ARAŞTIRMA

3.1 Araştırmanın Amacı

Bu araştırma; üniversitelerde lisans düzeyinde verilen muhasebe eğitiminin, meslek adaylarının çalışma hayatlarında ve mesleğe geçiş süreçlerinde, ne derece yeterli olduğunu ortaya çıkartmayı hedeflemektedir.

Üniversitelerde lisans düzeyinde verilen muhasebe eğitiminin, meslek adaylarının mesleğe geçiş süreçlerinde ve çalışma hayatlarında ne derece yeterli olduğunun araştırıldığı bu çalışmada nitel araştırma yöntemi kullanılmıştır. Katılımcılara anket yolu ile sorular sorulmuş ve katılımcıların konuyla ilgili düşüncelerinin öğrenilmesi hedeflenmiştir. Ankete 322 meslek adayı iştirak etmiştir.

Çalışmamızda, 2 hedef soru üzerinde meslek adaylarının görüşleri tespit edilmeye çalışılmıştır. Bu sorular;

- 1- Meslek adaylarının; lisans sürecinde aldıkları eğitimin, içeriği ve uygulamaları hakkında görüşleri nelerdir?

2- Araştırmaya katılan meslek adayları; lisans düzeyinde almış oldukları muhasebe eğitimini yeterli buluyorlar mı?

Anket çalışmasıyla katılımcıların; demografik özellikleri, almış oldukları lisans eğitiminin kapsamına ve yeterlilik düzeyine ilişkin düşünce ve önerileri tespit edilmeye çalışılmıştır. Ayrıca alınan eğitimin; kapsam olarak iş hayatına yönelik olarak, uygulamalar, staj, fiziki ve teknolojik altyapı gibi konularda da yeterli olup olmadığı sorgulanmaya çalışılmıştır.

Bu doğrultuda meslek adaylarının düşünce ve önerilerini tespit etmeye yönelik olarak hazırlanan anket 358 meslek adayına ulaştırılmış, ancak bunların 322'nden geri dönüş alınabilmiştir. Anket çalışmasıyla elde edilen veriler; derlenmiş, analiz edilerek yorumlanmıştır.

3.2 Araştırmanın Yöntemi ve Verilerin Toplanması

Üniversitelerde lisan düzeyinde verilen muhasebe eğitiminin, meslek adaylarının mesleğe geçiş süreçlerinde ve çalışma hayatlarında ne derece yeterli olduğunun araştırıldığı bu çalışmada nitel araştırma yöntemi kullanılmıştır. Katılımcılara anket yolu ile sorulan sorularla düşüncelerinin öğrenilmesi hedeflenmiştir.

Bu doğrultuda toplam 322 katılımcıdan anket ile görüşleri alınmıştır. Çalışmaya katılan meslek adayları içinde yaş aralığı açısından bakıldığında en büyük grubu, %41,3'lük oran ile (133 kişi) 24-27 yaş aralığında ki meslek adayları oluşturmaktadır. Mezun olunan üniversite açısından bakıldığında ise en büyük grubu, %17,7'lik oran ile (57 kişi) Anadolu Üniversitesinden mezun olan meslek adayları oluştururken, mezun olunan bölüm açısından ise İşletme Bölümü %53,7'lik oran (173 kişi) ile en büyük grubu oluşturmaktadırlar. Meslek mensubu olma sürecindeki konumları açısından katılımcıların dağılımı değerlendirildiğinde, 322 kişinin %38,5'lik bölümü olan 124 kişi ile “Yeterlik Sınavına Hazırlanıyor” aşamasında olan meslek adayları en büyük grubu oluşturmaktadır.

Çalışmada sorulan sorularla; lisans eğitimi sırasında alınan ve alınamayan dersler belirlenirken, eğitim sırasında staj başta olmak üzere eğitim sürecinde alınan bilgilerin pekiştirilmesine yönelik uygulama olanakları da irdelenmiştir. Ayrıca ilgili sorular ile lisans eğitimi sırasında yararlanılan teknik donanımlar ve bilgisayar uygulamaları açısından da, meslek adaylarının görüşleri ortaya çıkartılmaya çalışılmıştır.

Lisans düzeyinde verilen muhasebe eğitiminin yeterliliğini meslek adayları üzerinde yapılacak araştırma ile ortaya çıkarmayı amaçlayan bu çalışmada, veri toplama yöntemi olarak anket tekniği kullanılmıştır. Anket formu üç bölüme ayrılmıştır. Birinci bölümde, katılımcıların demografik özelliklerinin belirlenmesi için dört soru bulunmaktadır. İkinci bölümde, lisans düzeyinde muhasebe eğitiminin kapsamının, bu alandaki uygulamaların ve eğitim alt yapısının tespit edilmesine yönelik on soruya yer verilmiştir. Üçüncü bölümde, ise katılımcıların, eğitimin yeterliliğine ve geliştirilmesine yönelik değerlendirme ve önerilerinin belirlenmesi için dört soruya yer verilmiştir.

Ankette yer alan soruların yanıtları 5'li likert ölçeğine göre düzenlenmiştir. Anketlerden elde edilen veriler; istatistiksel paket program (SPSS) ile frekans, yüzde, aritmetik ortalama, Anova analizi ve Ki Kare analizi yapılarak değerlendirilmiştir.

Reliability Statistics		
Cronbach's Alpha	Cronbach's Alpha Based on Standardized Items	N of Items
,761	,762	2

Anket çalışması güvenilirlik testine tabi tutulmuştur. Güvenilirlik katsayılarının 0.60'ın üstünde olması gerekmektedir. Anket çalışmamız için güvenilirlik katsayısı 0,76 olarak hesaplanmıştır. $0,76 > 0,6$ olduğu için; anketimizin güvenilir olduğunu söyleyebiliriz.

Lisans düzeyinde muhasebe eğitiminin yeterliliğini belirlemek için hazırlanan anketler, SMMM adayı 358 kişiye ulaştırılmış, ancak bunların 322'sinden geri dönüş alınabilmiştir.

3.3 Araştırmanın Bulguları

Üniversitelerde "Lisans Düzeyinde Muhasebe Eğitiminin Yeterliliği" başlıklı çalışma için 322 adet meslek adayı ile yapılan anket çalışmasından elde edilen bulgular, bu bölümde ele alınmıştır.

3.3.1 Demografik Bilgiler

Bu bölümde, örneklem içinde yer alan katılımcıların demografik özellikleri tespit edilmeye çalışılmıştır.

3.3.1.1 Lisans Eğitimine İlişkin Bilgiler

Araştırmaya katılan 322 meslek adayının; mezun oldukları üniversite ve bölüm yönünden dağılımını gösteren bilgiler aşağıda yer almaktadır.

Tablo 1: Mezun Olunan Üniversite Yönünden Dağılım

Üniversite Adı	Frekans	Yüzde (%)
Anadolu Üniversitesi	57	17,7
Akdeniz Üniversitesi	46	14,3
Açık Öğretim Fakültesi	22	6,8
Karadeniz Teknik Üniversitesi	17	5,3
Karamanoğlu Mehmet Bey Üniversitesi	16	5,0
Afyon Kocatepe Üniversitesi	12	3,7
İstanbul Üniversitesi	12	3,7
Uludağ Üniversitesi	11	3,4
Dokuz Eylül Üniversitesi	9	2,8
Marmara Üniversitesi	9	2,8
Celal Bayar Üniversitesi	7	2,2

Işık Üniversitesi	7	2,2
Sakarya Üniversitesi	6	1,9
Selçuk Üniversitesi	6	1,9
Diğerleri*	78	24,2
Boş	7	2,2
Toplam	322	100

* 78 kişi, toplam 44 farklı üniversite

Örnekleme yer alan 322 katılımcının toplam 58 ayrı üniversiteden mezun oldukları görülmüştür. Örneklemin; mezun olunan üniversite yönünden dağılımı incelendiğinde; katılımcıların yüzde 65'ini oluşturan 211 kişinin ilk 10 üniversiteden oldukları görülmektedir. Katılımcılar arasında mezun olunan üniversite yönünden; 57 kişi (%17,7) ile Anadolu Üniversitesi en büyük grubu oluştururken, 46 kişi (%14,3) ile Akdeniz Üniversitesi ikinci grubu oluşturmaktadır. Örneklem içerisinde Sakarya Üniversitesi 6 kişi ile yer alırken, daha az kişiyle katılan üniversiteler, 'diğerleri' başlığı altında gösterilmiştir. Bu grubun içerisinde, 44 farklı üniversiteden 78 kişi bulunmaktadır.

Tablo 2: Mezun Olunan Bölüm Yönünden Dağılım

Bölüm	Frekans	Yüzde (%)
İşletme	173	53,7
İktisat	46	14,3
Maliye/Mali Yönetim	42	13,0
Siyaset Bilimi ve Kamu Yönetimi	18	5,6
Muhasebe ve Denetim	16	5,0
Muhasebe ve Finans	6	1,9
Uluslararası İlişkiler	3	0,9
Çalışma Ekonomisi	3	0,9
Uluslararası Finans	1	0,3
Turizm İşletmeciliği	1	0,3
Sermaye Piyasası Denetim ve Derecelendirme	1	0,3
Hukuk	1	0,3
Boş	11	3,4
Toplam	322	100

Örnekleme yer alan katılımcıların toplam 12 ayrı bölümden mezun oldukları görülmüştür. Örneklemin; mezun olunan bölüm yönünden dağılımı incelendiğinde; katılımcıların yüzde 91,6'sını oluşturan 295 kişinin ilk 5 bölümden mezun oldukları görülmektedir. Katılımcılar içerisinde mezun olunan bölüm yönünden; 173 kişi (%53,7) ile İşletme Bölümü en büyük grubu oluştururken, 46 kişi (%14,3) ile İktisat Bölümü ikinci grubu oluşturmaktadır. Örneklem içerisinde Hukuk, Sermaye Piyasası Denetimi ve De-recelendirme, Turizm İşletmeciliği ve Uluslararası Finans Bölümleri ise, 1 kişi ile çalışmadaki en küçük gruplar olarak bulunmaktadır.

3.3.1.2 Yaşa Göre Dağılım

Bu bölümde örnekleme yer alan katılımcılar, yaşlarına göre değerlendirilmiştir.

Tablo 3: Yaş Dağılımları

Yaş Aralığı	Frekans	Yüzde (%)
23 Yaş ve altı	37	11,5
24 - 27 Yaş arası	133	41,3
28 - 31 Yaş arası	68	21,1
32 - 35 Yaş arası	34	10,6
36 - 39 Yaş arası	29	9,0
40 Yaş ve üzeri	19	5,9
Boş	2	0,6
Toplam	322	100

Örnekleme yer alan katılımcılar yaş olarak, 6 ayrı grupta değerlendirilmiştir. Örneklemin; yaş grupları açısından dağılımı incelendiğinde; katılımcıların yüzde 73,9'unu oluşturan 238 kişinin 31 yaş veya daha küçük olduğu görülmektedir. Katılımcıların yaş yönünden dağılımı incelendiğinde; 133 kişi (%41,3) ile 24-27 yaş arası olanlar en büyük grubu oluştururken, 68 kişi (%21,6) ile 28-31 yaş arası olanlar ikinci grubu oluşturmaktadır. Örneklem içerisinde 19 kişi ile 40 yaş ve üzeri olanlar en küçük grubu oluşturmaktadır.

3.3.1.3 Staj Uygulamasındaki Seviyeye Göre Dağılım

Çalışmaya katılan meslek adaylarının, staj sürecinde buldukları seviyeleri bu bölümde incelenmiştir.

Tablo 4: Staj Uygulamasındaki Seviye Yönünden Dağılım

Staj Aşaması	Frekans	Yüzde(%)
Yeni Mezun	82	25,5
Staja Başlama Sınavına hazırlanıyor	60	18,6
Stajın 1. Yılında	31	9,6
Stajın 2-3 Yılında	8	2,5
Yeterlik Sınavına hazırlanıyor	124	38,5
Boş - Diğer	17	5,3
Toplam	322	100

Örneklemin staj uygulamasındaki seviyeler yönünden dağılımı incelendiğinde; yeni mezun olanlar ve staj başlatma sınavına hazırlananlar 142 kişi ile katılımcıların % 44'ünü oluşturmaktadır. Katılımcılar arasında; 124 kişi (%38,5) ile yeterlik sınavına hazırlananlar en büyük grubu oluştururken, 82 kişi (%25,5) ile yeni mezun olanlar, ikinci grubu oluşturmaktadır. Örneklem içerisinde; 8 kişi ile stajın 2-3. yılında olanlar, en küçük grup olarak yer almaktadır.

3.3.2 Lisans Eğitimi Uygulamasına Yönelik Tespitler

Çalışmanın bu bölümünde örneklem içinde yer alan katılımcılara sorulan sorularla almış oldukları lisans eğitiminin yapısı tespit edilmeye çalışılmıştır.

3.3.2.1 Lisans Eğitiminde Alınan Dersler

Bu bölümde katılımcıların lisans eğitimi sırasında aldıkları dersler belirlenmeye çalışılmıştır.

Tablo 5: Lisans Eğitiminde Alınan Dersler

Alınan Ders	Frekans	Yüzde (%)
Finansal Muhasebe	318	98,8
Genel Muhasebe	305	94,7
Borçlar Hukuku	275	85,4
Maliyet Muhasebesi	272	84,5
Vergi Hukuku	245	76,1
Mali Tablolar Analizi	223	69,3
İş Hukuku	213	66,1
Dönem Sonu Muhasebe İşlemleri	203	63,0

Türk Vergi Sistemi	170	52,8
Finansal Yönetim	162	50,3
Şirketler Muhasebesi	136	42,2
Muhasebe Hukuku	125	38,8
Yönetim Muhasebesi	124	38,5
Türkiye Muhasebe Standartları	124	38,5
Bilgisayarlı Muhasebe	118	36,6
Vergi Uygulamaları Ve Muhasebesi	112	34,8
Bağımsız Denetim	92	28,6
Sosyal Güvenlik Hukuku	84	26,1
Sermaye Piyasası Analizi	75	23,3
Vergi Denetimi	73	22,7
Finans Matematiği	63	19,6
Uluslararası Denetim Standartları	59	18,3
Muhasebe Bilgi Sistemi	50	15,5
İç Denetim	44	13,7
Banka Muhasebesi	26	8,1
İş Etiği	26	8,1
Dış Ticaret İşlemleri Muhasebesi	22	6,8
Adli Muhasebe	7	2,2
BOBİ FRS	6	1,9
Sektörel Muhasebe	5	1,6
Diğer	5	1,6

Örnekleme yer alan katılımcıların lisans eğitimi sırasında almış oldukları dersler incelendiğinde; katılımcıların yüzde 98,8'ini oluşturan 318 kişinin Finansal Muhasebe dersini aldığı görülmektedir. Genel Muhasebe dersini alanlar 305 kişi (%94,7) ile ikinci grubu, Borçlar dersini alanlar 275 kişi (%85,4) ile üçüncü grubu oluşturmaktadır. Sektörel Muhasebe dersini alanlar 5 kişi (%1,6) ile en sonda yer almaktadır.

Bu bölümde örneklem içinde yer alan katılımcılar alınan ders sayıları yönünden değerlendirilmiştir.

3.3.2.2 Lisans Eğitiminde Alınmayan Dersler

Lisans eğitimi sırasında alınmasının yararlı olacağı düşünülen dersler, bu bölümde ele katılımcılarla paylaşılarak lisans eğitim sürecinde bunlardan hangilerini almadıkları tespit edilmeye çalışılmıştır.

Tablo 6: Lisans Eğitiminde Alınmayan Dersler

Alınmasında Fayda Görülen Ders	Frekans	Yüzde (%)
Dönem Sonu Muhasebe İşlemleri	125	38,8
Türkiye Muhasebe Standartları	118	36,6
Muhasebe Hukuku	115	35,7
Vergi Denetimi	109	33,9
Yönetim Muhasebesi	94	29,2
Finansal Muhasebe	82	25,5
Şirketler Muhasebesi	69	21,4
BOBİ FRS	68	21,1
Sektörel Muhasebe	65	20,2
Bağımsız Denetim	60	18,6
Bilgisayarlı Muhasebe	58	18,0
Banka Muhasebesi	58	18,0
İç Denetim	53	16,5
Uluslararası Denetim Standartları	52	16,1
Dış Ticaret İşlemleri Muh.	52	16,1
Sermaye Piyasası Analizi	49	15,2
Vergi Uyg. Ve Muhasebesi	46	14,3
Finans Matematiği	46	14,3
Sosyal Güvenlik Hukuku	41	12,7
İş Etiği	38	11,8
İş Hukuku	35	10,9
Vergi Hukuku	32	9,9
Adli Muhasebe	32	9,9
Mali Tablolar Analizi	31	9,6
Maliyet Muhasebesi	29	9,0
Türk Vergi Sistemi	25	7,8
Genel Muhasebe	19	5,9
Muhasebe Bilgi Sistemi	18	5,6
Finansal Yönetim	17	5,3
Borçlar Hukuku	14	4,3
Diğer	1	0,3

Örnekleme yer alan katılımcıların, % 38,8'i (125 kişi) Dönem Sonu Muhasebe İşlemleri dersinin, % 36,6'sı (118 kişi) Türkiye Muhasebe Standartları dersinin, % 35,7'si (115 kişi) Muhasebe Hukuku dersinin alınmasının faydalı olacağını düşünmektedir. Borçlar Hukuku dersini almak isteyenler % 4,3 (14 kişi) ile en küçük grubu oluşturmaktadır.

3.3.2.3 Lisans Eğitimi Sürecinde Uygulama Çalışmaları

Katılımcıların, lisans eğitimi sürecinde yaptıkları uygulama çalışmaları yönünden dağılımları bu bölümde ele alınmıştır.

Tablo 7: Lisans Eğitimi Sürecinde Yapılan Uygulama Çalışmaları Yönünden Dağılım

Lisans eğitimi sürecindeki uygulama çalışmaları	Frekans	Yüzde (%)
Markalı Ders Uygulaması	14	4,3
Staj Uygulaması	76	23,6
CO-OP Uygulaması	5	1,6
Hiçbiri	227	70,5
Toplam	322	100

Örnekleme yer alan katılımcıların, lisans eğitimi süresince katıldıkları uygulama çalışmaları yönünden dağılımına bakıldığında yüzde 70,5 oranı ile 227 kişinin herhangi bir uygulama çalışması yapmadığı görülmektedir. Örneklem içerisindeki katılımcıların; % 23,6'sı (76 kişi) staj yaptıklarını, % 4,3'ü (14 kişi) Markalı ders aldıklarını ifade etmişlerdir. Örneklem içerisinde uygulama çalışmaları yönünden en küçük grup 5 kişi ile CO-OP uygulamaları yapanlardır.

Örneklem içinde yer alan katılımcıların yapmış oldukları staj uygulamasının süresi yönünden dağılımı aşağıda yer almaktadır.

Tablo 8: Staj Süreleri Yönünden Dağılım

Staj Süreleri	Frekans	Yüzde (%)
20 gün	17	22,3
20-40 gün	48	63,2
40 günden çok	11	14,5
Toplam	76	100,0

Örnekleme yer alan katılımcıların staj süresi yönünden dağılımları incelendiğinde; yüzde 63,2 (48 kişi) ile 20-40 gün arası yapanlar birinci grubu oluştururken, % 22,3 (17 kişi) ile 20 gün yapanlar ikinci grubu oluşturmaktadır. Stajı 40 günden fazla yapanlar % 14,5 (11 kişi) ile en küçük grubu oluşturmaktadır.

3.3.2.4 Öğrenilen Yazılım Programları

Çalışmada katılımcıların lisans eğitim sürecinde öğrenmiş oldukları yazılım programları araştırılmış ve tespit edilen sonuçlar bu bölümde değerlendirilmiştir.

Tablo 9: Öğrenilen Yazılım Programları

Öğrenilen Muhasebe Programları	Frekans	Yüzde (%)
ETA	135	41,9
LOGO	109	33,9
LUCA	101	31,4
MICRO	84	26,1
SAP	42	13,0
ORCA	33	10,2
ZİRVE	22	6,8
NETSIS	9	2,8
DATASOFT	4	1,2
VEGA	1	0,3

Örnekleme yer alan katılımcıların lisans eğitimi sırasında öğrendikleri muhasebe programları açısından dağılımlarına bakıldığında en büyük grubun 135 kişi (% 41,9) ile ETA programını öğrenenler olduğu görülmüştür. Örnekleme; İkinci büyük grup 109 kişi (%33,9) ile LOGO programını öğrenen grup olarak ortaya çıkmıştır. Lisans eğitimi sırasında öğrenilen muhasebe programı dağılımına bakıldığında, örnekleme en küçük grup 1 kişi ile VEGA programını öğrenenlerdir.

3.3.3 Lisans Eğitiminin Müfredat Olarak Yeterliliği

Bu bölümde katılımcıların; almış oldukları lisans eğitiminin müfredat olarak yeterliliği konusundaki görüşleri tespit edilmeye çalışılmıştır.

Tablo 10: Lisans Eğitiminin Müfredat Olarak Yeterliliği Konusundaki Görüşler

Aldığımız lisans eğitiminin müfredat olarak yeterli olduğuna inanıyor musunuz?	Frekans	Yüzde (%)
Kesinlikle Yeterli	46	14,3
Yeterli	63	19,6
Kararsızım	96	29,8
Yeterli Değil	36	11,2
Kesinlikle Yeterli Değil	74	23,0
Boş	7	2,2
Toplam	322	100

Örnekleme içindeki katılımcıların % 23,0'ü müfredat olarak eğitimin kesinlikle yeterli olmadığını düşünürken, % 11,2'si yeterli olmadığı görüşündedir. Katılımcıların % 14,3'ü eğitimin müfredat olarak kesinlikle yeterli olduğunu düşünürken, % 19,6'sı yeterli olduğu görüşündedir. Katılımcıların % 29,8 gibi önemli bir kısmı kararsız olduklarını ifade etmişlerdir.

Lisans düzeyinde muhasebe eğitiminin amacı; işletmelerin, muhasebe ve denetim departmanları için ihtiyaç duyulan nitelikli işgücünün yetiştirilmesidir. Bu amacın ne ölçüde gerçekleştirildiği konusunda anket sonuçları Anova testine tabi tutulmuştur.

3.3.3.1. Mezun Olunan Üniversitenin; Eğitimin Müfredat Yönüyle Yeterliliği Üzerine Etkilerinin Anova Testi Yoluyla Analizi

Tablo 11: Mezun Olunan Üniversite Yönünden Lisans Eğitiminin Müfredat Olarak Yeterliliği

	Kişi Sayısı	Ortalama	Standart Sapma	Standart Hata	En Düşük	En Yüksek
Anadolu Üniversitesi	55	2,7455	1,32243	0,17832	1	5
Akdeniz Üniversitesi	46	2,8913	1,07968	0,15919	1	5
Açık Öğretim	21	3,2857	1,41926	0,30971	1	5
Karadeniz Teknik Üniversitesi	17	3,2353	1,67815	0,40701	1	5
Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi	16	1,875	1,14746	0,28687	1	5
Afyon Kocatepe Üniversitesi	12	2,6667	1,43548	0,41439	1	5
İstanbul Üniversitesi	11	4,0909	0,70065	0,21125	3	5
Uludağ Üniversitesi	10	1,9	0,99443	0,31447	1	3
Dokuz Eylül Üniversitesi	9	3,5556	1,50923	0,50308	1	5
Marmara Üniversitesi	8	3,625	1,30247	0,46049	1	5
Celal Bayar Üniversitesi	8	3,25	1,0351	0,36596	2	5
Işık Üniversitesi	7	3,5714	1,27242	0,48093	1	5
Sakarya Üniversitesi	6	2,1667	1,16905	0,47726	1	4
Selçuk Üniversitesi	6	2,5	1,22474	0,5	1	4
Diğerleri	90	2,9359	1,43554	0,16254	1	5
Toplam	322	2,9129	1,36371	0,07745	1	5

Tablo 12: Lisans Eğitiminin Müfredat Olarak Yeterliliği

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	65,861	14	4,704	2,728	0,001
Within Groups	508,788	295	1,725		
Total	574,648	309			

Anova testine göre tablo 11’de örneklem içindeki katılımcıların mezun oldukları üniversiteye göre, aldıkları eğitimin müfredat yönünden ne ölçüde yeterli olduğu konusunda ki görüşlerine yer verilmiştir. Katılımcıların müfredat konusundaki değerlendirilmeleri 5 üzerinden ölçülmeye çalışılmıştır. Örneklem içindeki katılımcıların not ortalaması 2,91 dir. **Buna göre katılımcılar almış oldukları eğitimi müfredat yönüyle yeterli bulmaktadır.** İstanbul üniversitesinden mezun olanların almış oldukları eğitimin müfredat yönünden yeterliliği ile ilgili not ortalaması 4,09’dır. Bu nota göre İstanbul Üniversitesi mezunları, memnuniyet düzeyi en yüksek olan grubu oluşturmaktadır. İstanbul Üniversitesini, 3,62 not ortalamasıyla ikinci sırada Marmara Üniversitesi, 3,57 not ortalaması ile üçüncü sırada Işık Üniversitesi ve 3,55 not ortalaması ile dördüncü sırada Dokuz Eylül Üniversitesi takip etmektedir.

Tablo 12’de yer alan Significant değeri 0,001 olup 0,05 ten küçük olduğundan lisans düzeyinde muhasebe eğitiminin müfredat yönüyle yeterliliği konusunda mezun oldukları üniversitelere göre grupların görüşlerinde **anamlı bir farklılık olduğu** gözlemlenmiştir. Yani mezun olunan üniversiteye göre katılımcıların konuyla ilgili görüşlerinde farklılıklar bulunmaktadır.

3.3.3.2. Katılımcıların Yaş Durumlarının; Eğitimin Müfredat Yönüyle Yeterliliği Üzerine Etkilerinin Anova Testi Yoluyla Analizi

Tablo 13: Yaş Durumu Yönünden Lisans Eğitiminin Müfredat Olarak Yeterliliği

Yaş Grupları	Kişi Sayısı	Yeterli Bulma Düzeyleri (1 ile 5 arasında)
23 Yaş ve Altı	37	2,5946
24 - 27 Yaş arası	133	2,8195
28 - 31 Yaş arası	66	3,1364
32 - 35 Yaş arası	30	2,8667
36 - 39 Yaş arası	28	3,3571
40 Yaş ve üzeri	19	2,7895
Toplam	313	2,9105

Tablo 14: Lisans Eğitiminin Müfredat Olarak Yeterliliği

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	14,081	5	2,816	1,551	0,174
Within Groups	557,414	307	1,816		
Total	571,495	312			

Anova testine göre tablo 13'te örneklem içindeki katılımcıların yaş durumlarına göre, aldıkları eğitimin müfredat yönünden ne ölçüde yeterli olduğu konusunda ki görüşlerine yer verilmiştir. Katılımcıların müfredat konusundaki değerlendirilmeleri 5 üzerinden ölçülmeye çalışılmıştır. Örneklem içindeki katılımcıların not ortalaması 2,91 dir. **Buna göre katılımcılar almış oldukları eğitimi müfredat yönüyle yeterli bulmaktadırlar.** 36-39 Yaş grubunda olanların almış oldukları eğitimin müfredat yönünden yeterliliği ile ilgili not ortalaması 3,35'tir. Bu nota göre 36-39 yaş grubunda bulunan katılımcılar, memnuniyet düzeyi en yüksek olan grubu oluşturmaktadır. 36-39 yaş grubunda bulunanları, 3,13 not ortalamasıyla ikinci sırada 28-31 yaş grubunda bulunan katılımcılar, 2,86 not ortalaması ile üçüncü sırada 32-35 yaş grubunda bulunan katılımcılar ve 2,81 not ortalaması ile dördüncü sırada 24-27 yaş grubunda bulunan katılımcılar takip etmektedir.

Tablo 14'de yer alan Significant değeri 0,174 olup 0,05 ten büyük olduğundan lisans düzeyinde muhasebe eğitiminin müfredat yönüyle yeterliliği konusunda meslek adaylarının yaş durumlarına göre grupların görüşlerinde **anamlı bir farklılık olmadığı** gözlemlenmiştir. Yani yaş gruplarına göre katılımcıların konuyla ilgili görüşlerinde farklılıklar bulunmamaktadır.

3.3.4 Lisans Eğitiminin Fiziki ve Teknik Altyapı Olarak Yeterliliği

Bu bölümde katılımcıların; lisans eğitiminin fiziki ve teknik altyapı olarak yeterliliği konusundaki görüşleri tespit edilmeye çalışılmıştır.

Tablo 15: Lisans Eğitiminin Fiziki ve Teknolojik Altyapının Yeterliliği

Okulunuzda fiziki ve teknolojik alt yapının yeterli olduğuna inanıyor musunuz?	Frekans	Yüzde (%)
Kesinlikle Yeterli	35	10,9
Yeterli	48	14,9
Kararsızım	88	27,3
Yeterli Değil	58	18,0
Kesinlikle Yeterli Değil	79	24,5
Boş	14	4,3
Toplam	322	100

Örneklem içindeki katılımcıların % 24,5’u fiziki ve teknik alt yapı yönünden eğitimin kesinlikle yeterli olmadığını düşünürken, % 18,0’i yeterli olmadığı görüşündedir. Katılımcıların % 10,9’u eğitimin fiziki ve teknik alt yapı yönünden kesinlikle yeterli olduğunu düşünürken, % 14,9’u yeterli olduğu görüşündedir. Katılımcıların % 27,3 gibi önemli bir kısmı kararsız olduklarını ifade etmişlerdir.

Tablo 16: Lisans Eğitimi Sürecinde Kullanılan Teknolojik Araç ve Gereçler

Eğitim Süresince Kullandığımız Teknolojik Araç ve Gereçler	Frekans	Yüzde (%)
Bilgisayar	280	87,0
Ofis programları	257	79,8
Projeksiyon cihazı	252	78,3
Akıllı tahta	67	20,8

Örnekleme yer alan katılımcıların, kullandıkları teknolojik araç ve gereçler yönünden dağılımı incelendiğinde, 280 kişi ile örneklemin %87’sinin, en büyük grup olarak bilgisayar kullandığı görülmektedir. İkinci grup olarak 257 kişinin (%79,8) ofis programlarını kullandığı belirlenmiştir. Akıllı tahta kullananlar 67 kişi ile örnekleme yer alan en küçük grubu oluşturmaktadır.

3.3.4.1. Katılımcıların Mezun Oldukları Üniversitelerin; Eğitimin Fiziki ve Teknolojik Alt Yapı Yönüyle Yeterliliği Üzerine Etkilerinin Anova Testi Yoluyla Analizi

Tablo 17: Mezun Olunan Üniversite Yönünden Lisans Eğitiminin Fiziki ve Teknolojik Alt Yapı Olarak Yeterliliği

	Kişi Sayısı	Ortalama	Standart Sapma	Standart Hata	En Düşük	En Yüksek
Anadolu Üniversitesi	55	2,3	1,19949	0,16963	1	5
Akdeniz Üniversitesi	46	2,7174	1,04696	0,15437	1	5
Açıköğretim	21	2,7778	1,43714	0,33874	1	5
Karadeniz Teknik Üniversitesi	17	2,7059	1,53153	0,37145	1	5
Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi	16	1,5625	0,72744	0,18186	1	3
Afyon Kocatepe Üniversitesi	12	2,8333	1,19342	0,34451	1	5
İstanbul Üniversitesi	11	3,1818	1,4013	0,42251	1	5
Uludağ Üniversitesi	10	2	1,1547	0,36515	1	4
Dokuz Eylül Üniversitesi	9	3,1111	1,53659	0,5122	1	5

Marmara Üniversitesi	8	3,2222	1,56347	0,52116	1	5
Celal Bayar Üniversitesi	8	2,875	1,24642	0,44068	1	5
Işık Üniversitesi	7	3,1429	1,67616	0,63353	1	5
Sakarya Üniversitesi	6	2,6667	0,5164	0,21082	2	3
Selçuk Üniversitesi	6	2,3333	1,0328	0,42164	1	4
Diğerleri	90	3	1,41421	0,16013	1	5
Toplam	322	2,6931	1,3178	0,07571	1	5

Tablo 18: Lisans Eğitiminin Teknolojik Altyapı ve Olanakların Yeterliliği

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Significant
Between Groups	49,905	14	3,565	2,163	0,009
Within Groups	474,55	288	1,648		
Total	524,455	302			

Anova testine göre tablo 17’de örneklem içindeki katılımcıların mezun oldukları üniversiteye göre, aldıkları eğitimin fiziki ve teknolojik alt yapı yönünden ne ölçüde yeterli olduğu konusunda ki görüşlerine yer verilmiştir. Katılımcıların fiziki ve teknolojik alt yapı konusundaki değerlendirilmeleri 5 üzerinden ölçülmeye çalışılmıştır. Örneklem içindeki katılımcıların not ortalaması 2,69’dur. **Buna göre katılımcılar almış oldukları eğitimi fiziki ve teknolojik alt yapı yönünden yeterli bulmaktadırlar.** Marmara üniversitesinden mezun olanların almış oldukları eğitimin fiziki ve teknolojik alt yapı yönünden yeterliliği ile ilgili not ortalaması 3,22’dir. Bu nota göre Marmara Üniversitesi mezunları, memnuniyet düzeyi en yüksek olan grubu oluşturmaktadır. Marmara Üniversitesini, 3,18 not ortalamasıyla ikinci sırada İstanbul Üniversitesi, 3,14 not ortalaması ile üçüncü sırada Işık Üniversitesi ve 3,11 not ortalaması ile dördüncü sırada Dokuz Eylül Üniversitesi takip etmektedir.

Tablo 18’de yer alan Significant değeri 0,009 olup 0,05 ten küçük olduğundan lisans düzeyinde muhasebe eğitiminin fiziki ve teknolojik alt yapı yönüyle yeterliliği konusunda mezun oldukları üniversitelere göre grupların görüşlerinde **anamlı bir farklılık olduğu** gözlemlenmiştir. Yani mezun olunan üniversiteye göre katılımcıların konuyla ilgili görüşlerinde farklılıklar bulunmaktadır.

3.3.4.2. Katılımcıların Yaş Durumunun; Eğitimin Fiziki ve Teknolojik Alt Yapı Yönüyle Yeterliliği Üzerine Etkilerinin Anova Testi Yoluyla Analizi

Tablo 19: Yaş Durumu Yönünden Lisans Eğitiminin Fiziki ve Teknolojik Olarak Yeterliliği

Yaş Aralığı	Kişi Sayısı	Yeterli Bulma Düzeyleri (1 ile 5 arasında)
40 Yaş ve üzeri	17	2,2941
23 Yaş ve Altı	37	2,2973
24 - 27 Yaş arası	133	2,6992
32 - 35 Yaş arası	29	2,7241
28 - 31 Yaş arası	64	2,8281
36 - 39 Yaş arası	26	3
Toplam	312	2,683

Tablo 20: Lisans Eğitiminin Teknolojik Altyapı ve Olanakların Yeterliliği

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	12,12	5	2,424	1,414	0,219
Within Groups	514,132	300	1,714		
Total	526,252	305			

Anova testine göre tablo 19’da örneklem içindeki katılımcıların yaş durumlarına göre, aldıkları eğitimin fiziki ve teknolojik alt yapı yönünden ne ölçüde yeterli olduğu konusunda ki görüşlerine yer verilmiştir. Katılımcıların fiziki ve teknolojik alt yapı konusundaki değerlendirilmeleri 5 üzerinden ölçülmeye çalışılmıştır. Örneklem içindeki katılımcıların not ortalaması 2,68 dir. **Buna göre katılımcılar almış oldukları eğitimi fiziki ve teknolojik alt yapı yönüyle yeterli bulmaktadırlar.** 36-39 Yaş grubunda olanların almış oldukları eğitimin fiziki ve teknolojik alt yapı yönünden yeterliliği ile ilgili not ortalaması 3,00’tür. Bu nota göre 36-39 yaş grubunda bulunan katılımcılar, memnuniyet düzeyi en yüksek olan grubu oluşturmaktadır. 36-39 yaş grubunda bulunanları, 2,82 not ortalamasıyla ikinci sırada 28-31 yaş grubunda bulunan katılımcılar, 2,72 not ortalaması ile üçüncü sırada 32-35 yaş grubunda bulunan katılımcılar ve 2,69 not ortalaması ile dördüncü sırada 24-27 yaş grubunda bulunan katılımcılar takip etmektedir.

Tablo 20’de yer alan Significant değeri 0,219 olup 0,05 ten büyük olduğundan lisans düzeyinde muhasebe eğitiminin fiziki ve teknolojik alt yapı yönüyle yeterliliği konusunda meslek adaylarının yaş durumlarına göre grupların görüşlerinde **anamlı bir farklılık olmadığı** gözlemlenmiştir. Yani yaş gruplarına göre katılımcıların konuyla ilgili görüşlerinde farklılıklar bulunmamaktadır.

3.3.5 Lisans Eğitiminin Geliştirilmesi İçin Yapılması Gerekenler

Çalışmanın bu bölümünde, katılımcıların lisans düzeyinde muhasebe eğitiminin geliştirilmesi için düşünce ve önerileri tespit edilmeye çalışılmıştır.

3.3.5.1 Müfredat Yönüyle Yapılması Gerekenler

Katılımcıların; lisans düzeyinde muhasebe eğitiminin geliştirilmesi için müfredat yönünden önerileri aşağıdaki gibi tespit edilmiştir.

Tablo 21: Lisans Eğitiminde Müfredat Yönüyle İyileştirme Önerileri

Müfredat Yönüyle Öneriler	Frekans	Yüzde (%)
Uygulamalı Eğitim ve Staj	116	44,8
Müfredat da Değişiklik / Geliştirme	60	23,2
Eğitmenin Verimliliği Geliştirilmeli	27	10,4
Altyapı Geliştirilmeli/ Teknoloji kullanımı	27	10,4
Güncellik Sağlanmalı	21	8,1
İdari Konular	8	3,1
Toplam	259	100

Örneklem içindeki katılımcıların 116 kişi ile % 44,8'i lisans düzeyinde muhasebe eğitiminin geliştirilmesi için, 'Uygulamalı Eğitim ve Staj' konusunun önemini vurgulamıştır. Bu grubu, 60 kişi ile %23,2 ile 'müfredatın Değiştirilmesi ve Geliştirilmesi' gerekliliğine inanan meslek adayları grubu izlemektedir. İdari konularda iyileştirme önerisinde bulunanlar 8 kişi olup %3,1'lik oranla en küçük grubu oluşturmaktadır.

3.3.5.2 Fiziki ve Teknolojik Altyapı Yönüyle Yapılması Gerekenler

Katılımcıların; lisans düzeyinde muhasebe eğitiminin geliştirilmesi için fiziki ve teknolojik alt yapı yönünden önerileri aşağıdaki gibi tespit edilmiştir.

Tablo 22: Lisans Eğitiminde Fiziki ve Teknolojik Altyapı Olarak İyileştirme Önerileri

Fiziki ve Teknolojik Altyapı Yönüyle Öneriler	Gelen Öneri Sayısı	Yüzde (%)
Uygulamalı / Muhasebe Programları Kullanımı	68	36,0
Teknoloji / Bilgisayar Kullanımı Artmalı	47	24,9
İdari Konular	37	19,6
Altyapı / Donanım Geliştirilmeli	32	16,9
Yeterli	5	2,6
Toplam	189	100

Örnekleme yer alan katılımcılardan; %36'sı (68 kişi) gelişme için, 'Uygulamalı Eğitim ve Muhasebe Programlarının' eğitimde kullanılmasını istemektedir. Katılımcıların % 24,9'u (47 kişi) gelişme için eğitim sürecinde, 'Teknolojinin/Bilgisayarların kullanımının' arttırılmasını istemektedir.

4. SONUÇ

Lisans düzeyinde muhasebe eğitiminin; müfredat, fiziki ve teknolojik alt yapı yönünden yeterliliğinin meslek adayları üzerinde araştırılması bu çalışmanın amacını oluşturmaktadır. Örneklem içindeki katılımcıların tespit edilen demografik özellikleri şöyledir:

- 1- Katılımcıların 58 ayrı üniversiteden mezun oldukları görülmüştür. Anadolu üniversitesinden mezun olanlar 57 kişi ile en büyük grubu oluştururken, 46 kişi ile Akdeniz Üniversitesi mezunları ikinci sırada yer almaktadır.
- 2- Katılımcıların mezun oldukları bölüm yönünden dağılımı incelendiğinde; 173 kişi ile işletme bölümünden mezun olanlar en büyük grubu oluşturmaktadır. İktisat bölümünden mezun olanlar 46 kişi ile ikinci sırada, Maliye bölümünden mezun olanlar 42 kişi ile üçüncü sırada yer almaktadır.
- 3- Katılımcıların yaş yönünden dağılımı incelendiğinde; 133 kişi ile 24-27 yaş grubunda yer alanlar en büyük grubu oluşturmaktadır. 28-31 yaş grubunda olanlar 68 kişi ile ikinci sırada, 23 yaş ve altı grubunda yer alanlar 37 kişi ile üçüncü sırada yer almaktadır.
- 4- Katılımcıların staj sürecinin hangi aşamasında oldukları yönünden dağılımları incelendiğinde; 124 kişi ile 'yeterlilik sınavı' aşamasında olanlar en büyük grubu oluşturmaktadır. 'Yeni mezun' olanlar 82 kişi ile ikinci sırada, 'staja başlama sınavına' hazırlananlar 60 kişi ile üçüncü sırada yer almaktadır.

Lisans düzeyinde muhasebe eğitiminin yeterliliğini ölçmek amaçlı meslek adayları üzerinde yapılmış olan bu araştırmanın sonuçları aşağıda özetlenmiştir:

- Lisans düzeyinde muhasebe eğitimi sürecinde katılımcıların en çok almış oldukları ilk ondaki dersler sırasıyla; Finansal Muhasebe, Genel Muhasebe, Borçlar Hukuku, Maliyet Muhasebesi, Vergi Hukuku, Mali Tablolara Analizi, İş Hukuku, Dönem Sonu Muhasebe İşlemleri, Türk Vergi Sistemi ve Finansal Yönetim dersleridir. Katılımcıların en az almış oldukları son beş ders ise sırasıyla; İş Etiği, Dış ticaret İşlemleri Muhasebesi, Adli Muhasebe, BOBİ FRS ve Sektörel Muhasebe dersleridir.
- Katılımcıların lisans düzeyinde muhasebe eğitiminde okutulmasında fayda gördükleri ilk onda yer alan dersler sırasıyla; Dönem Sonu Muhasebe İşlemleri, Türkiye Muhasebe Standartları, Muhasebe Hukuku, Vergi Denetimi, Yönetim Muhasebesi, Finansal Muhasebe, Şirketler Muhasebesi, BOBİ FRS, Sektörel Muhasebe ve Bağımsız Denetim dersleridir.
- Görüldüğü üzere katılımcıların lisans sürecinde alınmasında fayda gördükleri ilk onda yer alan derslerden; Türkiye Muhasebe Standartları, Muhasebe Hukuku, Vergi Denetimi, Yönetim Muhasebesi, Şirketler Muhasebesi, BOBİ FRS, Sektörel Muhasebe ve Bağımsız Denetim olmak üzere derslerin sekiz tanesi eğitim sürecinde en çok alınan ilk ondaki dersler içerisinde yer almamaktadır.

- Katılımcılar mesleki uygulama sürecine geçmekle, eksikliklerini görmekte ve oluşan bilgi ihtiyaçlarından hareketle alınması gerekli olan dersleri belirtmişlerdir. Katılımcıların okutulmasında fayda gördükleri dersler ile eğitim sürecinde almış oldukları dersler arasındaki farklılıklar lisans düzeyinde muhasebe eğitiminin müfredat yönünden eksikliği olarak düşünülebilir.
- Lisans eğitim sürecinde uygulamalı eğitim metotlarından; ‘Staj Uygulaması’ yapanlar 76 kişi, ‘Markalı Ders Uygulaması’ görmüş olanlar 14 kişi, ve ‘CO-OP’ uygulaması yapanlar 5 kişidir. Katılımcılardan 227 kişi bu uygulamalardan hiçbirini görmediğini paylaşmıştır. Lisans düzeyinde muhasebe eğitiminin temel amacı olan işletmelerin muhasebe ve denetim bölümleri için nitelikli insan gücünün yetiştirilmesi yönünden uygulamalarla desteklenmesi önemli olup araştırma sonuçları bu alandaki yetersizlikleri ortaya çıkartmıştır.
- Lisans düzeyinde muhasebe eğitiminin müfredat yönünden yeterliliği konusunda katılımcıların % 33,9’u olumlu, % 34,2’si olumsuz düşünürken, % 29,8’i görüş açıklamamıştır. Katılımcıların eğitimin müfredat yönünden yeterliliği konusundaki görüşleri, ‘Anova Testi’ yoluyla analiz edilmeye çalışılmıştır. Buna göre;
 - 1- Örneklem içindeki katılımcıların mezun oldukları üniversiteye göre aldıkları eğitimin müfredat yönünden yeterliliği konusunda 5 üzerinden not ortalaması 2,91 dir. Buna göre katılımcılar almış oldukları eğitimi müfredat yönüyle yeterli bulmaktadır.
 - 2- İstanbul Üniversitesinden mezun olanların almış oldukları eğitimin müfredat yönünden yeterliliği ile ilgili not ortalaması 4,09 olup, bu grubu 3,62 not ortalaması ile ikinci sırada Marmara Üniversitesi, 3,57 not ortalaması ile üçüncü sırada Işık Üniversitesi ve 3,55 not ortalaması ile dördüncü sırada Dokuz Eylül Üniversitesi takip etmektedir.
 - 3- Anova testine göre hesaplanan Significant değeri 0,001 olup 0,05 ten küçük olduğundan lisans düzeyinde muhasebe eğitiminin müfredat yönüyle yeterliliği konusunda mezun oldukları üniversitelere göre grupların görüşlerinde anlamlı bir farklılık olduğu gözlemlenmektedir.
 - 4- Örneklem içindeki katılımcıların yaş durumlarına göre aldıkları eğitimin müfredat yönünden yeterliliği konusunda 5 üzerinden not ortalaması 2,91 tir. Buna göre katılımcılar almış oldukları eğitimi müfredat yönüyle yeterli bulmaktadırlar.
 - 5- 36-39 yaş grubunda olanların almış oldukları eğitimin müfredat yönünden yeterliliği ile ilgili not ortalaması 3,35 olup, bu grubu 3,13 not ortalaması ile ikinci sırada 28-31 yaş grubunda bulunanlar, 2,86 not ortalaması ile üçüncü sırada 32-35 yaş grubunda bulunanlar ve 2,81 not ortalaması ile dördüncü sırada 24-27 yaş grubunda bulunan katılımcılar takip etmektedir.
 - 6- Anova testine göre hesaplanan Significant değeri 0,174 olup 0,05 ten büyük olduğundan lisans düzeyindeki muhasebe eğitiminin müfredat yönüyle yeterliliği konusunda meslek adaylarının yaş gruplarına göre görüşlerinde farklılık bulunmamaktadır.
- Lisans düzeyinde muhasebe eğitiminin fiziki ve teknolojik alt yapı yönünden yeterliliği konusunda katılımcıların % 25,8’i olumlu, % 42,5’i olumsuz düşünürken, % 27,3’ü görüş açıklamamıştır. Katılımcıların eğitimin fiziki ve teknolojik alt yapı yönünden yeterliliği konusundaki görüşleri,

‘Anova Testi’ yoluyla analiz edilmeye çalışılmıştır. Buna göre;

- 1- Örneklem içindeki katılımcıların mezun oldukları üniversiteye göre aldıkları eğitimin fiziki ve teknolojik alt yapı yönünden yeterliliği konusunda 5 üzerinden not ortalaması 2,69 dur. Buna göre katılımcılar almış oldukları eğitimi fiziki ve teknolojik alt yapı yönüyle yeterli bulmaktadırlar.
 - 2- Marmara Üniversitesinden mezun olanların almış oldukları eğitimin fiziki ve teknolojik alt yapı yönünden yeterliliği ile ilgili not ortalaması 3,22 olup, bu grubu 3,18 not ortalaması ile ikinci sırada İstanbul Üniversitesi, 3,14 not ortalaması ile üçüncü sırada Işık Üniversitesi ve 3,11 not ortalaması ile dördüncü sırada Dokuz Eylül Üniversitesi takip etmektedir.
 - 3- Anova testine göre hesaplanan Significant değeri 0,009 olup 0,05 ten küçük olduğundan lisans düzeyinde muhasebe eğitiminin fiziki ve teknolojik alt yapı yönüyle yeterliliği konusunda mezun oldukları üniversitelere göre grupların görüşlerinde anlamlı bir farklılık olduğu gözlemlenmektedir.
 - 4- Örneklem içindeki katılımcıların yaş durumlarına göre aldıkları eğitimin fiziki ve teknolojik alt yapı yönünden yeterliliği konusunda 5 üzerinden not ortalaması 2,68 dir. Buna göre katılımcılar almış oldukları eğitimi fiziki ve teknolojik alt yapı yönüyle yeterli bulmaktadırlar.
 - 5- 36-39 yaş grubunda olanların almış oldukları eğitimin fiziki ve teknolojik alt yapı yönünden yeterliliği ile ilgili not ortalaması 3,00 olup, bu grubu 2,82 not ortalaması ile ikinci sırada 28-31 yaş grubunda bulunanlar, 2,72 not ortalaması ile üçüncü sırada 32-35 yaş grubunda bulunanlar ve 2,69 not ortalaması ile dördüncü sırada 24-27 yaş grubunda bulunan katılımcılar takip etmektedir.
 - 6- Anova testine göre hesaplanan Significant değeri 0,219 olup 0,05 ten büyük olduğundan lisans düzeyindeki muhasebe eğitiminin fiziki ve teknolojik alt yapı yönüyle yeterliliği konusunda meslek adaylarının yaş gruplarına göre katılımcıların görüşlerinde farklılık bulunmamaktadır.
- Müfredat yönüyle lisans düzeyinde muhasebe eğitiminin geliştirilmesi için katılımcıların % 44,8’i eğitimin daha çok uygulamalı yapılmasını isterken, % 23,2’si müfredatın geliştirilmesi yönünde düşünmektedir.
 - Fiziki ve teknolojik alt yapı yönünden lisans düzeyinde muhasebe eğitiminin geliştirilmesi için katılımcıların % 36,0’sı eğitimde, ‘muhasebe programlarının’ kullanılması gerektiği, % 24,9’u eğitimde, ‘teknoloji/bilgisayar’ kullanımının artırılması gerektiği yönünde düşünmektedir.

Sürekli gelişim ve değişim halinde olan muhasebe mesleğinde, eğitimin güncel, uygulamalı ve teknolojinin gereklerini karşılayacak müfredat ve altyapı ile sağlanması, meslek adaylarının başarılarını doğrudan etkilerken, mesleğe ve meslek mensuplarına duyulan güven ve saygıyı doğrudan belirlemektedir.

Sonuç olarak; meslek adayları, lisans düzeyinde muhasebe eğitimini gerek kapsam gerekse iş yaşamına hazırlamak için uygulamalı olması yönünden yeterince başarılı görmemektedir.

KAYNAKÇA:

- Albrecht, W.S. and R.J. Sack, (2000), “*Accounting Education: Charting the Course through a Perilous Future*”, Accounting Education Series, 16, 1-72.
- Braun, N.M., (2004), Critical Thinking in the Business Curriculum, *Journal of Education for Business*, Mar/Apr, 78 (4), 232-236.
- Crebert, R. G., (2002), “*Institutional Research into Generic Skills and Graduate Attributes: Constraints and Dilemmas*”, Higher Educational Research & Development, 21 (1), 121-135.
- Elliott, R. K. and P.D. Jacobson, (2002), “*The Evolution of the Knowledge Professional, Accounting Horizons*”, 16(1), 69-80.
- Hassall, T., J.Joyce, J.L Montanto, and J.A. Anes, (2005), “*Priorities for the development of vocational skills in management accountants: A European perspective*”, Accounting Forum, 29 (4), 379 – 394.
- Howieson, B., 2003, Accounting practice in the new millennium: is accounting education ready to meet the challenge? *British Accounting Review*, 35 (2), 60-104
- Kaya, İ., Engin O., (2004), “*Yüksek Öğretim Kurumu İçerisinde Yer Alan Bir Bölümde Kalite İyileştirme Sürecine Yönelik Olarak Öğrenci Memnuniyetinin Ölçülmesi*”, Journal of Engineering and Natural Sciences Mühendislik ve Fen Bilimleri Dergisi, Sigma
- Mert, H., (2020), “*Lisans Düzeyinde Muhasebe Eğitiminin Yeterliliğine Yönelik Yeminli Mali Müşavirler Üzerinde Bir Araştırma*”, Mali çözüm Dergisi, Sayı 158, Mart-Nisan 2020, 103-120.

TÜRKİYE'DE ORTAÖĞRETİM KURUMLARINDA MUHASEBE EĞİTİMİNİN MEVCUT DURUMU: MESLEKİ VE TEKNİK ORTAÖĞRETİM KURUMLARINDA BİR ARAŞTIRMA

Dr. Öğr. Üyesi Atila KARKACIER*
Arş. Gör. Hatice NAYMAN HAMAMCI**

Makale Gönderim Tarihi : 10/04/2020/ Kabul Tarihi : 16/05/2020

Makale Türü: Araştırma

ÖZ

Yapılan çalışmanın amacı; Milli Eğitim Bakanlığı'na bağlı Mesleki ve Teknik ortaöğretim kurumlarındaki mevcut uygulamaları incelemek ve yapılan analizler nihayetinde muhasebe eğitiminde karşılaşılan sorunları ve öğrenci profillerini belirlemektir. Bu kapsamda, Tokat ili merkez ve ilçelerinde yer alan Mesleki ve Teknik Anadolu Lisesi Muhasebe ve Finansman alanında eğitim gören 11. ve 12. Sınıf öğrencilerine araştırmanın amacına uygun olarak hazırlanmış anketler uygulanmıştır. Toplanan verilere SPSS 25 yardımıyla sıklık analizi, faktör analizi ve independent sample T-test uygulanmıştır. Analiz sonuçlarına göre; iş hayatı ve öğretmen faktörlerinin sınıflara göre farklılaştığı; ancak ders sayıları ve içerik-uygulama faktörlerinin farklılaşmadığı tespit edilmiştir. Ayrıca öğrencilerin bu liseyi tercih sebebi olarak da rahat iş bulabilecek olmalarını belirttikleri tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Mesleki Eğitim, Muhasebe Eğitimi, Ortaöğretim Kurumları

JEL Sınıflandırması: M40, M41

* Tokat Gaziosmanpaşa Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, atila.karkacier@gop.edu.tr
ORCID: 0000-0002-5200-4527

** Yıldız Teknik Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, hnayman@yildiz.edu.tr
ORCID: 0000-0002-3044-3836

CURRENT SITUATION OF ACCOUNTING EDUCATION IN SECONDARY EDUCATION INSTITUTIONS IN TURKEY: A RESEARCH IN VOCATIONAL AND TECHNICAL SECONDARY EDUCATION INSTITUTIONS**ABSTRACT**

The purpose of this study is to investigate current practices and to determine the problems encountered in accounting education and student profiles with analyzes performed in secondary education institutions within Ministry of Education. In this context, Questionnaires prepared in accordance with the purpose of the study were applied to the 11th and 12th Grade students studying in the field of Accounting and Finance in Vocational and Technical Anatolian High School in Tokat city center and districts. The data were analyzed using T-test, Factor Analysis and Frequency Analysis in SPSS 25 program. According to the results of analysis; business and teacher factors differ according to the classrooms; however, the number of courses and content-application factors did not differ. In addition, it was found that students stated that they would be able to find a comfortable job as a reason for choosing this high school.

Keywords: Vocational Education, Accounting Education, Secondary Education Institution

JEL Classification: M40, M41

1. GİRİŞ

İşletmelerin içinde buldukları çevre teknolojik gelişmeler, küresel rekabet ortamı ve piyasa şartları gibi sebeplerden ötürü hızlı bir değişim içindedir. Yaşanan bu değişim bilginin hızlı üretilmesinin ve finansal bilgi kullanıcılarına bilginin kolay yollardan ulaşmasının gerekliliğini ortaya koymuştur. İşletmeler tarafından hızlı üretilen ve kolay ulaşılan bilgi rakiplerle olan rekabeti arttırmakta ve rekabet de bilginin kalitesini öne plana çıkarmaktadır. Ancak sadece sunulan bilginin kalitesi değil iş gücünün de kalitesi işletmelerinin ilgisini çekmeye başlamıştır (Zaif ve Ayanoğlu, 2007, s. 116).

Aynı zamanda yaşanmış olan gelişmeler dâhilinde bilgi de önemli hale gelmiş ve işletmeler için kaliteli ve güvenilir finansal bilgiye olan ihtiyaç da artmıştır. İşletmelerde finansal bilgi muhasebe sistemleri tarafından üretilmektedir. Muhasebe sistemi içerisinde rol alan en önemli faktör de insandır. Kaliteli, nitelikli ve eğitilmiş iş gücünün muhasebe sistemi içerisindeki önemi göz ardı edilmemelidir. Tüm bu ihtiyaçların karşılanması da ancak kaliteli ve uygulamaya dönük muhasebe eğitimi ile mümkündür (Zaif ve Ayanoğlu, 2007, s. 116). Ayrıca, muhasebecilik iş dünyasında icra edilebilecek bir sanat olduğu için, bu alanda verilen eğitimin iş dünyasının ihtiyaçlarına göre şekillenmesi zorunludur. Uygulama aşamasında kullanılmayacak bilgileri içeren bir muhasebe eğitimi yetersiz olacağından ötürü, derslerde anlatılan konular ilerleyen süreçte ne şekilde kullanılacak ise o tekniklerle anlatılmalıdır (Kırloğlu ve Gökgez, 2011, s. 132).

Yapılan bu çalışma da Milli Eğitim Bakanlığı'na bağlı örgün eğitim veren ortaöğretim kurumlarındaki muhasebe eğitiminin kapsamı, verilen dersler ve içerikleri incelenmiş ve Tokat ili ve ilçelerinde yer alan Mesleki ve Teknik Anadolu Liselerinin Muhasebe ve Finansman programında eğitim gören 11. ve 12. Sınıf öğrencilerine anket çalışması uygulanmıştır.

2. ORTAÖĞRETİM KURUMLARINDA MUHASEBE EĞİTİMİ

Muhasebe eğitimi kişilere mesleğin gerektirmiş olduğu bilgi, beceri ve niteliğin kazandırılmasıdır ve muhasebe eğitiminin ilk aşaması ise örgün eğitim veren ortaöğretim kurumları ile başlamaktadır.

2014 yılına kadar ortaöğretim düzeyinde verilen muhasebe eğitimi Ticaret Meslek Lisesi ve Anadolu Turizm ve Otelcilik Meslek Liseleri kapsamında verilmekteydi. Ancak 2014-2015 eğitim-öğretim yılı itibarıyla bu eğitim yeni adıyla Mesleki ve Teknik Anadolu Liseleri ve Çok Programlı Anadolu Liselerinde verilmeye başlanmıştır. İlgili liselerde, gerek muhasebe gerekse bankacılık ve sigortacılık, büro yönetimi, finansman gibi bilgisayar alanlarında çalışabilecek; sektörün gerektirdiği vasıflara sahip insan gücü yetiştirmek temel amaçtır (Karlıkl, 2016, s. 1). Aynı zamanda verilen bu mesleki eğitimlerde hem okul odaklı hem de okul-sanayi iş birliğine dayalı eğitim programları uygulanmaktadır (İmamoğlu, 2010, s. 5).

Adı geçen Mesleki ve Teknik Liselerde eğitim süresinin ilk üç yılında öğrencilerin seçmiş oldukları alan veya dallar kapsamında gerekli altyapıyı oluşturmak için teorik derslere ağırlık verilmektedir. Bunlara ek olarak hem atölye hem sınıf ortamlarında kısmen de olsa uygulama imkânı bulunan dersler de anlatılmaktadır. Eğitim sürecinin son yılında ise seçtikleri meslek dalıyla ilgili sektörlerde faaliyet gösteren işletmelerde fiilen; staj veya beceri eğitimi adı altında uygulama yapmaktadırlar (Karlıkl, 2016, s. 15).

2006 yılı itibarıyla MEB'e bağlı bulunan mesleki ve teknik ortaöğretim kurumlarında "Mesleki Eğitim ve Öğretim Sistemini Güçlendirme Projesi (MEGEP)" adıyla bir proje başlatılmış ve bu şekilde ilgili liselerde yeniden yapılandırma ve modüler eğitime geçiş yapılmıştır (Karlıkl, 2016, s. 1). Ders müfredatları ve okutulacak dersler Milli Eğitim Bakanlığı adına MEGEP tarafından belirlenmektedir. Meslek öğretmenleri derslerde anlatacakları konularda ve ünitelerde oluşturulan ders modüllerinden faydalanmaktadır. Bu sayede tüm Türkiye'de yer alan meslek liselerinde okutulan alan derslerinin içeriklerinde ve işlenişinde uygulama birliği sağlanmış olmaktadır (Karlıkl, 2016, s. 15).

Ortaöğretim düzeyindeki mesleki ve teknik eğitim kurumlarında yer alan Muhasebe ve Finansman Alan Programı iş dünyasında, teknolojik gelişmelerle birlikte doğan ihtiyaçları ve değişimleri dikkate alarak tasarlanmıştır. Alan programının amacı da meslek alanında meydana gelen bu hızlı değişimlere ayak uydurabilecek nitelikli iş gücü ihtiyacını karşılamaktır. Çünkü finans, borsa hizmetleri ve muhasebe bütün iş dünyasının temel taşıdır.

12. Sınıf Çerçeve Öğretim Planı (2017, s. 5)'na göre; "*muhasebe ve finansman alanı işletmelerin kuruluşu, faaliyetlerine ait belgelerin tasnifi, kayıt işlemleri, dosyalama ve arşivleme işlemleri, raporlama, analiz etme, dış ticaret mevzuatı, gümrük işlemleri, muhasebe kayıtları, finans ve borsa hizmetleri yeterliklerini kazandırmaya yönelik eğitim ve öğretim verilen alandır*". Program kapsamında;

1. Bilgisayarlı Muhasebe,
2. Dış Ticaret Ofis Hizmetleri,
3. Finans ve Borsa Hizmetleri dalları yer almaktadır.

Ayrıca Mesleki ve Teknik Eğitim Genel Müdürlüğü mesleki eğitimin misyonunu, “*Ekonomik ve sosyal sektörlerin işgücü taleplerini mesleki ve teknik eğitim ile karşılamak, isteyenleri meslek sahibi yapmak, ulusal ve uluslararası standartlara uygun mesleki yeterliliğe sahip iş gücü yetiştirmek, mesleği değerli kılmak için strateji ve politikalar geliştirmek ve uygulamak.*” şeklinde tarif etmektedir (Mesleki ve Teknik Eğitim Genel Müdürlüğü [MTEGM], 2018).

2.1. Ortaöğretim Düzeyinde Muhasebe Eğitimi Veren Kurumların Ders Programlarının İncelenmesi: Verilen Dersler ve Ders İçerikleri

12.Sınıf Çerçeve Öğretim Planı (2017)’na göre; Muhasebe ve Finansman Alan Programı 4 yıl olarak planlanmıştır. Programın ana yapısı meydana getirilirken; 9. sınıfta ortak derslerin, 10. sınıfta ortak dersler ile birlikte alan ortak dersleri, 11 ve 12. sınıflarda ise ortak dersler ve dallara özel derslerin okutulmaları tasarlanmıştır. Bu alanda okutulacak derslerin içerikleri belirlenirken ulusal ve uluslararası düzeyde iş gücünden beklenen temel nitelikler, sektörde yapılan araştırmalar ve mesleğin gerektirmiş olduğu yeterlikler baz alınmıştır.

Haftalık ders çizelgelerinde; ortak dersler ve alan/dal dersleri yer almaktadır. Alan/dal dersleri modüllerden meydana gelmektedir. Modüllerin içeriklerini öğrencilere tam anlamıyla kazandırmak için bu derslerin toplam öğrenme süresi 40 saat olarak planlanmıştır. Belirtilen süre; ilgili ders öğretmeni eşliğinde dersin anlatılmasını ve öğrencinin kendi kendine çalışacağı süreleri kapsamaktadır. Örneğin; 40/30 şeklinde belirlenmiş olan modülün; 30 saati öğretmen eşliğinde çalışılan süreyi, kalan 10 saatlik kısım ise öğrencinin kendi başına çalışacağı süreyi ifade etmektedir (Çerçeve Öğretim Planı, 2017, s. 9).

Mevcut Mesleki ve Teknik Eğitim Çerçeve Öğretim Programına göre alan dersleri 10. Sınıfta okutulmaya başlanırken Ekim 2018’de açıklanan 2023 Eğitim Vizyonunda mesleki eğitimde alan derslerinin 9. Sınıfta başlamasının sağlanacağı belirtilmiştir.

2.1.1. Program Kapsamındaki Dersler

Muhasebe ve Finansman programında yer alan dersler Ortak Dersler ve Alan/Dal Dersleri olarak iki gruba ayrılmaktadır. Ortak dersler grubun da Talim ve Terbiye Kurulunun belirlemiş olduğu dersler, ders saatleri ve programlar uygulanmakta olup bu kısım çalışmamızın kapsamına girmemektedir. Alan/Dal grubu ise muhasebe ve finansman alanı ile ilgili mesleklerde çalışacak olanlar için gerekli olacak temel bilgi ve birikimi içeren dersleri kapsamaktadır.

İlgili program kapsamında alınması zorunlu dersler Tablo 1.’de verilmiştir.

Tablo 1. Muhasebe ve Finansman Alanında Yer Alan Zorunlu Dersler (Çerçeve Öğretim Planı)

DALLAR	ZORUNLU DERSLER	
	MESLEK LİSESİ VE ANADOLU MESLEK LİSESİ	STAJ UYGULAMASI YAPAN ANADOLU MESLEK LİSELERİ
BİLGİSAYARLI MUHASEBE	Muhasebe 1	Muhasebe 1
	Bilgisayarlı Muhasebe	Bilgisayarlı Muhasebe
	İşletmelerde Beceri Eğitimi	Şirketler Muhasebesi
DIŞ TİCARET OFİS HİZMETLERİ	Muhasebe 1	Muhasebe 1
	Dış Ticaret İşlemleri	Dış Ticaret İşlemleri
	İşletmelerde Beceri Eğitimi	Dış Ticaret Muhasebesi
FİNANS VE BORSA HİZMETLERİ	Muhasebe 1	Muhasebe 1
	Sermaye Piyasası	Sermaye Piyasası
	İşletmelerde Beceri Eğitimi	Sermaye Piyasası Kayıtları

Kaynak: MEB, Muhasebe ve Finansman Alanı Çerçeve Öğretim Programı, 2017

Muhasebe ve Finansman Alanında Yer Alan Ortak Dersler

Muhasebe ve finansman alanındaki bilgisayarlı muhasebe, dış ticaret ofis hizmetleri ve finans ve borsa hizmetleri olmak üzere üç farklı dal içinde ortak nitelikleri ve mesleki becerileri kazandırmayı amaçlayan derslerdir. Bu kapsamdaki dersler;

1. Muhasebe 1,
2. Bilgisayarda Klavye Kullanımı,
3. Bilgisayarda Ofis Programları olmak üzere üç tanedir.

Muhasebe ve Finansman Alanında Yer Alan Dal Dersleri

Muhasebe ve finansman alanında yer alan dallara özel ve mesleği destekleyici yeterlikleri kazandıracak dal dersleri, ağırlıklı son sınıflarda yer alan, iş başında veya işletmelerde uygulanması öngörülen derslerdir. Dal dersleri aşağıda sayılan derslerden oluşmaktadır:

1. Muhasebe 2
2. Bilgisayarlı Muhasebe
3. Şirketler Muhasebesi
4. Maliyet Muhasebesi
10. Mesleki Yabancı Dil
11. Dış Ticaret İşlemleri
12. Dış Ticarete Teslim ve Ödeme
13. Dış Ticaret Mevzuatı

- | | |
|-------------------------------------|--------------------------------|
| 5. İnşaat Muhasebesi | 14. Banka İşlemleri |
| 6. Dış Ticaret Muhasebesi | 15. Sermaye Piyasası |
| 7. Girişimcilik ve İşletme Yönetimi | 16. Finansal Yatırım |
| 8. Mesleki Matematik | 17. Sermaye Piyasası Kayıtları |
| 9. Maliye | 18. Çalışma Hayatı |

2.1.2. Muhasebe Ders İçerikleri

Ortaöğretim seviyesinde verilmekte olan muhasebe derslerinin içerikleri MEGEP dâhilinde belirlenmektedir. 11. ve 12. Sınıfta yer alan derslerin haftalık ders saatleri ilgili derslerin zümre öğretmenlerinin kararıyla değiştirilebilmektedir. Muhasebe derslerinin içerikleri MEGEP' in internet sitesinde yayınlanan ders modülleri dâhilinde sırasıyla açıklanacaktır (Fındık vd.,2016, s. 14).

□ Muhasebe 1 Dersi

Ders kapsamında ticari defterler ve belgeler, işletme defteri, beyannameler ve diğer kurum işlemleri gibi konular anlatılmaktadır. Ayrıca öğrencilere defter ve belgeleri düzenleme, işletme defteri tutabilme, beyanname düzenleyebilme ve sosyal güvenlik işlemleri yapabilmek gibi yeterlilikler kazandırılmak amaçlanmaktadır.

□ Muhasebe 2 Dersi

Ders kapsamında öğrencilere tek düzen muhasebe sistemi ve finansal tabloları hazırlama yeterlilikleri kazandırmak amaçlanmaktadır.

□ Bilgisayarlı Muhasebe Dersi

Bilgisayarlı Muhasebe dersinde öğrenciye tek düzen muhasebe sistemine göre bilgisayarda muhasebe paket programlarını kullanma ve verileri kaydetme yeterliliklerini kazandırmak amaçlanmaktadır.

□ Şirketler Muhasebesi Dersi

Ders kapsamında şirket açma / kapama işlemleri ve şirket işlemlerindeki yapılacak değişiklikler ile ilgili bilgiler anlatılmakta olup, öğrencilere şirket işlemlerinin muhasebe kayıtlarını tutma yeterliliğini kazandırmak amaçlanmaktadır.

□ Maliyet Muhasebesi Dersi

Ders kapsamında üretilen ürünlerin maliyetlerini hesaplama ve kayıtlarını yapma yeterliliği kazandırılmasına yönelik bilgiler verilmektedir.

□ İnşaat Muhasebesi Dersi

Ders kapsamında inşaat işlemleri ve kayıtları ile ilgili bilgiler verilmekte olup, bu konularla ilgili yeterliliklerinde kazandırılması amaçlanmaktadır.

□ Dış Ticaret Muhasebesi Dersi

Dış ticaret muhasebesinde yapılan işlemler anlatıldığı; bu kapsamdaki ithalat/ihracat işlemlerini kaydetmek, finansman sağlamak ve tabloları düzenlemek gibi yeterliliklerin kazandırılmasını amaçlayan derstir.

□ Sermaye Piyasası Kayıtları Dersi

Ders kapsamında sermaye piyasası kayıtlarına ilişkin gerekli bilgilerin verilmesi ve yeterliliklerin kazandırılması amaçlanmaktadır.

2.2. Ortaöğretim Düzeyinde Muhasebe Eğitimi Alan Öğrencilerin Mezuniyet Sonrası İstihdam İmkanları ve Kariyer Durumları

Ortaöğretim kurumunun muhasebe ve finansman bölümünden mezun olan öğrenciye eğitim ve öğretim sürecini başarılı bir şekilde tamamladığı takdir de ilgili programı gösteren diploma ve işyeri açma belgesi verilmektedir.

12. Sınıf Çerçeve Öğretim Planı (2017)'na göre; mesleki ve teknik Anadolu Lisesinin ilgili programından mezun olanlara, Türkiye Yeterlilikler Çerçevesi 'ne göre, öğrenim hayatı boyunca edinmiş oldukları temel beceriler ve yeterlilikler ile ilgili bilgilerin yer aldığı Europass sertifika / diploma ekiyle alınmış ve başarıyla tamamlanmış olan modüller, mesleki eğitim gördüğü veya stajını yaptığı işletmenin adını gösteren bir belge hazırlanır.

Muhasebe programından mezun olan öğrenciler, eğitim gördükleri dalda kazanmış oldukları beceri ve yeterlilikler kapsamında;

1. Muhasebe, finans ve dış ticaret gibi ticari faaliyette bulunan kuruluşlarda,
2. Muhasebe, mali müşavirlik, yeminli mali müşavirlik firmalarında,
3. Şirket ve işletme muhasebe birimlerinde,
4. Bankalarda,

ön muhasebe elemanı, muhasebe yardımcısı veya muhasebe elemanı olarak çalışabilmektedirler.

Ayrıca liseden mezuniyetlerinin ardından “Yükseköğretime Geçiş Sınavı” (YKS) başarılı oldukları takdir de lisans veya ön lisans programlarına da devam edebilmektedirler.

3. ORTAÖĞRETİM KURUMLARINDAKİ MUHASEBE EĞİTİMİNİN MEVCUT DURUMUNUN TESPİTİNE İLİŞKİN ARAŞTIRMA

3.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi

Yapılan çalışmanın amacı; ortaöğretim kurumlarındaki özellikle de Mesleki ve Teknik Anadolu Liselerinde öğretilen muhasebe eğitimindeki mevcut uygulamaları incelemek ve karşılaşılan sorunları ders, okul ve öğretmen faktörleri bağlamında tespit etmektir. Ayrıca; Mesleki ve Teknik Anadolu Liselerinde eğitim gören öğrenci profillerinin belirlenmesi ve öğrencilerin bu liseleri seçme nedenlerinin tespit edilmesi amaçlanmıştır.

Muhasebe eğitiminin ilk aşaması olan ortaöğretim kurumlarında verilmekte olan muhasebe derslerinin genel durumunu incelemek ve muhasebe eğitiminin mevcut durumu ile ilgili gerekli değerlendirmelerin yapılması ile literatüre katkı sağlamak araştırmanın önemini oluşturmaktadır.

3.2. Literatür Taraması

Akbulut, Pekkaya ve Aksakaloğlu (2014) yaptıkları çalışmada; Ticaret Meslek Liselerinde okutulan muhasebe derslerinin muhasebe mesleği açısından yeterli olup olmadığını meslek mensupları açısından değerlendirmiş ve Bursa'daki Ticaret Meslek Lisesinde okutulan muhasebe derslerinin, muhasebecilik mesleğine adım atmada bazı boyutlar bakımından yeterli olmadığı, eğitim faaliyetleri sırasında hali hazırda bu mesleği icra edenlerden görüş alınması gerektiği sonuçlarına ulaşmışlardır.

Fındık ve diğerleri. (2016) yapmış oldukları çalışmada; muhasebe eğitimi veren ortaöğretim kurumlarını tanıtmış, muhasebe eğitiminin yapısını, bu kapsamda yapılan yasal düzenlemeleri ve meslek gelişimini incelemişlerdir. Anket uygulaması için örnek seçiminde TÜİK' in Türkiye genelinde uyguladığı 12 adet bölgeyi baz almışlardır. Yapmış oldukları anket nihayetinde ise; ankete katılan öğrencilerin ders sayısını ve saatini yeterli gördüklerini, muhasebe öğretmenlerinin bilgi, performans ve öğretim teknikleri açısından yeterli olduğunu, ancak öğrencilerin okulda verilen muhasebe eğitimi ile olan derslerin çok teorik düzeyde kaldığını ifade ettikleri sonuçlarına ulaşmışlardır. Ayrıca okulda sunulan muhasebe eğitimi ve işletme becerisi eğitiminde bazı bölgelerin diğerlerinden farklılaştığını belirlemişlerdir.

Karlıkl (2016) yapmış olduğu yüksek lisans tez çalışmasında; Mesleki ve Teknik Anadolu Liselerinde verilen eğitimin yeterliliğini, yapılan değişiklik ve yeniliklere göre güncelliğini, liselerde uygulanan eğitim programlarının verimliliğini incelemiştir. Anket çalışmasını, büyük oranda kendi bürosunda çalışmakta olan serbest meslek mensupları ve sözleşme kapsamında ücret karşılığı çalıştırdığı meslek mensuplarına yapmıştır. Araştırmanın güvenliği açısından meslek tecrübesi 10 yılın üzerinde olan meslek mensuplarını çalışmaya dahil etmiştir. Anket formunu 4 farklı ilden toplam 151 meslek mensubu cevaplandırmıştır. Yapmış olduğu anket nihayetinde ise; meslek mensuplarının çoğunluğunun öğrencilere verilen muhasebe eğitiminin yetersiz olduğunu ifade ettiğini, öğretim müfredatının ve kazandırılan becerileri yetersiz gördüklerini, öğrencilerin bilgisayar becerilerini kısmen yeterli bulduklarını ve öğrencilerin istihdam edilme imkânları bakımından diğer lise mezunlarına göre kısmen avantajlı olduklarını düşündükleri yönünde sonuçlar elde etmiştir. Meslek mensuplarının muhasebe eğitiminde kalitenin artırılmasına yönelik önerilerine değinmiştir ve sorunlar için çözüm önerileri sunmuştur.

Çiftçi ve Çemrek (2018) yapmış oldukları çalışmada ortaöğretim kurumlarında yer alan muhasebe eğitiminin değerlendirilmesini amaçlamışlardır. Bu kapsamda 2015-2016 eğitim-öğretim yılında Muğla İl'indeki 8 ayrı Mesleki ve Teknik Anadolu Lisesi ve Çok Programlı Anadolu Liselerinde muhasebe eğitimi görmekte olan 253 son sınıf öğrencisine ve bu okullarda görev yapan 35 tane muhasebe öğretmenine anket uygulanmıştır. Araştırma nihayetinde, muhasebe derslerinde başarısız olan öğrencilerin sorulan ifadelere daha olumsuz yanıt verdiği, başarılı öğrencilerin ise tam tersi yönde yanıtladığını elde etmiştir. Öğretmenler ders kitaplarında yeterli güncellemenin yapılmadığını ve bu sebeple yetersiz kaldığını belirtmişlerdir.

Karataş (2017) çalışmasında muhasebe finansman dalı altında yer alan dış ticaret dersini incelemeyi ve dış ticaretle uğraşan işletmelere uygunluğunu yöneticilerin bakış açılarından değerlendirmeyi amaçlamıştır. Yaş aralığı 31-50, lisans mezunu, erkek ve 11-15 yıllık dış ticaret sorumlusu/şef unvanına sahip kişilere anket uygulamıştır. Çalışma İstanbul ilinde yapılmış ve 384 adet anket verisi elde edilmiştir. Araştırma sonucunda, liseler bünyesinde verilen dış ticaret dersinin az da olsa yeterli olduğunu ve eğitim faaliyetlerinde meslek mensuplarının daha fazla eğitime dahil edilmesi fikirlerinin alınması gerektiği belirtilmiştir.

Dağdeviren ve diğerleri (2016) yapmış oldukları çalışmada Uşak üniversitesinde eğitim görmekte olan muhasebe öğrencilerine anket uygulamışlardır. 248 adet anket elde edilmiştir. Ankete katılan öğrencilerin muhasebe programı ile ilgili görüşlerinin orta seviyede olduğunu tespit etmişlerdir. Öğrencilerin bu yöndeki düşüncelerinde, mezun oldukları okulun, tercih sıralarının ve cinsiyetlerinin gibi faktörlerin etkisinin olmadığını belirlemişlerdir. Fakat sınıf faktörünün öğrencilerin düşünceleri üzerinde etkisinin olduğunu tespit etmişlerdir.

Aydoğan (2018) yapmış olduğu çalışmasında ankete katılan öğrencilerin yüzde 57,7'sinin lise tercihini kendi kararı ile yaptığını, yüzde 19,4'ünün ailesinin etkisinde kalarak bu tercihi yaptığını tespit etmiştir. Ailesinden etkilenip ilgili liseyi tercih eden öğrencilerin yüzde 67,7'sini kız öğrenciler, yüzde 32,3'ünü erkek öğrenciler oluşturmaktadır. Kendi kararı ile ilgili liseyi tercih eden öğrencilerin cinsiyetlerine bakıldığında ise yüzde 31,5'ini kız öğrencilerinin ve yüzde 68,5'ini erkek öğrencilerinin oluşturduğu tespit edilmiştir. Lise mezuniyeti sonrasında ise ankete katılan öğrencilerin yüzde 28,8'i üniversite de muhasebe bölümünde, yüzde 71,2'si diğer bölümlerde eğitim almak istediği belirtmiştir.

Sevim, Savaş ve Bozdoğan (2018) yapmış oldukları çalışmada Mesleki ve Teknik liselerinin öğrenciler tarafından tercih sebebi olabilmesi için, gerekli istek ve ihtiyaçlara cevap verebilecek şekilde kaliteli hizmet sunabilmelerinin gerekli olduğunu ifade etmişlerdir. Eğitim hizmetlerindeki kaliteyi sağlayabilmek içinde ilk olarak öğrencilerin ihtiyaç duyabileceği hizmetlerin neler olduğu, nitelikleri, taşınması gereken özellikler ve bu hizmetler öğrencilere sunulurken ne şekilde daha verimli olur bu kriterlerin iyi bilinmesi gerektiği ifade edilmiştir. Yapılan anket çalışması ile öğrencilere yönlendirilen ifadeler doğrultusunda yapılmış olan korelasyon analizleri ile algılanan ve beklenen hizmet kalitesi boyutlarının birbiri ile anlamlı ilişkide olduğu görülmüştür. Hizmet kalitesine yönelik beklenti ve algı boyutlarından biri yükseldiğinde diğer boyutların da bundan etkilenecek artacağı sonucuna varılmıştır.

Pehlivan ve Karlıkl (2018) yapmış oldukları çalışmada mevcut Mesleki ve Teknik Anadolu Liselerin de verilmekte olan muhasebe eğitiminin değerlendirilmesinde meslek mensuplarının cinsiyetlerinin, tecrübelerinin, mesleki unvanlarının ve yaş gruplarının herhangi bir farklılık arz etmediği tespit edilmiştir. Mesleki ve Teknik Anadolu Liselerinin muhasebe dersine yönelik müfredatın, eğitim materyallerinin veya modüllerin/kitapların hazırlanması aşamalarında meslek mensuplarının katkılarının sağlanması gerektiği ifade edilmiştir.

3.3. Araştırmanın Yöntemi ve Örneklemi

Araştırmanın, konuların hazırlanması aşamasında; kaynak taranmasından, ilgili kişilerle ve kurumlarla yapılan görüşmelerden elde edilen veriler kullanılmıştır. Anket aşamasında ise; araştırmanın örneklemini oluşturan Tokat ili merkez ve ilçelerinde yer alan Mesleki ve Teknik Anadolu Lisesi Muhasebe ve Finansman alanında eğitim gören 11. ve 12. Sınıf öğrencilerine araştırmanın amacına uygun olarak hazırlanmış anket soruları yöneltilmiştir. Anket formu iki kısımdan meydana gelmektedir. Genel bilgiler diye adlandırılan birinci kısımda iki tane çoktan seçmeli soru ve 18 tane likert tipi soru sorulmuş; kişisel bilgiler diye adlandırılan ikinci bölümde ise 7 tane demografik soru sorulmuştur. Bu kapsam da toplam 270 tane anket uygulanmıştır. Anketlerin uygulandığı sırada devamsızlık sebebiyle okulda bulunmayan öğrenciler araştırmanın kısıtlılığıdır.

3.4. Araştırmanın Bulguları

Araştırma verileri SPSS 25 (Statistical Package for the Social Sciences) programı ile analiz yapılmıştır. İlk olarak araştırmanın güvenilirlik analizi yapılmıştır ve güvenilirlik için Cronbach Alfa katsayısının değeri dikkate alınmıştır.

Yapılan çalışmanın Cronbach Alfa Katsayı 0,919 bulunmuştur. Bu oran anketin güvenilirliğinin yüksek olduğunu göstermektedir.

Araştırma verilerine yapılan normallik testine göre, verilerin normal dağılım gösterdiği tespit edilmiştir. Bu sebeple verilerin analizinde parametrik testlerden faydalanılmıştır.

Araştırmadaki demografik sorular ve bazı likert tipi sorular için sıklık analizi yapılmıştır. Araştırma hipotezlerinin test edilmesinde ise Independent Sample T-test uygulanmıştır.

Tablo 2. Ankete Katılan Öğrencilerin Demografik Özelliklerinin Tespiti

İFADE	SEÇENEKLER	FREQUENCY	PERCENT	CUMULATIVE PERCENT
CİNSİYET	KIZ	104	40,2	40,2
	ERKEK	155	59,8	100

BABA EĞİTİM DURUMU	OKUR-YAZAR DEĞİL	10	3,9	3,9
	OKUR-YAZAR	8	3,1	6,9
	İLKOKUL	103	39,8	46,7
	ORTAOKUL	82	31,7	78,4
	LİSE	48	18,5	96,9
	ÖNLİSANS	2	0,8	97,7
	LİSANS	5	1,9	99,6
	LİSANSÜSTÜ	1	0,4	100
ANNE EĞİTİM DURUMU	OKUR-YAZAR DEĞİL	25	9,7	9,7
	OKUR-YAZAR	17	6,6	16,2
	İLKOKUL	118	45,6	61,8
	ORTAOKUL	75	29	90,7
	LİSE	17	6,6	97,3
	ÖNLİSANS	4	1,5	98,8
	LİSANS	3	1,2	100
	LİSANSÜSTÜ	0	0	
BABA MESLEĞİ	İŞSİZ	17	6,6	6,6
	İŞÇİ	60	23,2	29,7
	MEMUR	13	5	34,7
	ESNAF	21	8,1	42,9
	ÇİFTÇİ	61	23,6	66,4
	ÖZEL SEKTÖR ÇALIŞANI	16	6,2	72,6
	SERBEST MESLEK ERBABI	14	5,4	78
	SANAYİCİ	6	2,3	80,3
	EMEKLİ	25	9,7	90
	DİĞER	26	10	100
ANNE MESLEĞİ	EV HANIMI	222	85,7	85,7
	İŞÇİ	17	6,6	92,3
	MEMUR	4	1,5	93,8
	ESNAF	2	0,8	94,6
	ÇİFTÇİ	1	0,4	95
	SERBEST MESLEK ERBABI	2	0,8	95,8
	ÖZEL SEKTÖR ÇALIŞANI	9	3,5	99,2
	EMEKLİ	1	0,4	99,6
	DİĞER	1	0,4	100

ORTALAMA GELİR	1500 TL'den az	60	23,2	23,2
	1501 – 3000 TL	135	52,1	75,3
	3001 – 4500 TL	37	14,3	89,6
	4501 – 6000 TL	21	8,1	97,7
	6000 TL ve üzeri	6	2,3	100

Demografik sorulara ilişkin yapılan analiz sonucunda; ankete katılan öğrencilerin yüzde 40,2'sini kız yüzde 59,8'inin ise erkek olduğu tespit edilmiştir. Öğrencilerin aileleri ile ilgili değerlendirme yapılacak olursa anne ve babalarının eğitim durumlarının çoğunlukla ilkokul veya ortaokul seviyesinde olduğu; meslekler açısından bakıldığında ise babaların genellikle çiftçi ve işçi olduğu annelerin ise çoğunlukla ev hanımı olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca ailelerin ortalama gelirleri de 1500 TL ile 3000 TL aralığında yoğunlaşmıştır. Yani ailelerin ortalama gelir düzeyine sahip olduklarını söyleyebiliriz.

Tablo 3. Tüm Likert İfadelerin Aritmetik Ortalaması

İFADELER	ORTALAMA (n=259)
1. Sayısal derslerdeki (muhasabe, matematik, geometri vb.) seviyem yeterlidir.	3,3
2. Muhasebe derslerini seviyorum.	3,56
3. Ders araç-gereçlerini (ders kitabı, modül, defter, kalem vb.) tam olarak derse getiririm.	4,01
4. Muhasebe ders kitaplarındaki (modüller) bilgiler faydalıdır.	3,66
5. Muhasebe ders kitaplarındaki (modüllerdeki) bilgiler seviyemize uygundur.	3,69
6. Muhasebe ve Finansman programında yer alan meslek dersleri sayıca yeterlidir.	3,71
7. Okulumda eğitimini aldığım muhasabe derslerinin ders saatlerini yeterli buluyorum.	3,77
8. Okulumda muhasabe araç gereçleri (modül, baskılı evrak, bilgisayar donanımı vb.) muhasabe eğitimini karşılamaya yeterlidir.	3,8
9. Okulda aldığım muhasabe eğitimi sonucu kendimi muhasabe işlemleri (yevmiye kaydı, fatura işleme vb.) yapabilecek seviyede görüyorum.	3,67
10. Okulda aldığım muhasabe eğitiminin ileride bu mesleği yapmamı kolaylaştıracağını düşünüyorum.	3,75
11. Okulda aldığım muhasabe eğitimi sonucunda, hemen iş hayatına atılabileceğimi düşünüyorum.	3,35
12. Okulda aldığım eğitim ile uygulama arasında bir bütünlük vardır.	3,58
13. Okulum E-Muhasebe uygulamaları hakkında bizi bilgilendiriyor.	3,23
14. Okulum ile iş dünyasının yeterince işbirliği içinde olduğunu düşünüyorum.	3,32
15. Muhasebe öğretmenlerim anlattıkları konunun meslekteki önemini belirtir.	3,72
16. Muhasebe öğretmenimiz dersin sonunda konuyu öğrenip öğrenmediğimizi kontrol eder.	3,78

17. Muhasebe öğretmenim konunun özelliğine göre gerekli ticari belgelerde (fatura, makbuz, beyanname vb.) uygulama yaptırır.	3,94
18. Muhasebe öğretmenim muhasebe ile ilgili güncel yenilikleri yakından takip eder ve bizimle paylaşır.	3,79

*(1) Kesinlikle Katılmıyorum.....(5) Kesinlikle Katılıyorum

Tablo 3’de görüldüğü üzere, ankette sorulan her bir soruya verilen cevapların aritmetik ortalaması alınmıştır ve tablodaki değerlere göre; ankete katılan öğrencilerin sorulmuş olan bütün sorulara “katılıyorum” şeklinde cevap vermiş olduklarını söyleyebiliriz.

**Tablo 4. Ankette Yer Alan Likert Sorulara İlişkin Faktör Analizi
Rotated Component Matrix**

	Component			
	1	2	3	4
Ders1				
Ders2	0,681			
Ders3			0,554	
Ders4	0,583			
Ders5	0,511			
Ders6			0,712	
Ders7			0,812	
Okul1				
Okul2	0,755			
Okul3	0,730			
Okul4	0,645			
Okul5	0,656			
Okul6				0,864
Okul7				0,718
Öğretmen1		0,568		
Öğretmen2		0,811		
Öğretmen3		0,696		
Öğretmen4		0,793		
Güvenilirlik	0,873	0,832	0,699	0,719
Kaiser-Meyer-Olkin	0,913			
Bartlett's Test of Sphericity	2193,773			

Tablo 4’de gösterilen faktör analizi sonuçlarına göre; KMO değeri (0,913) örneklemin yeterli olduğunu ve faktör analizi yapılabileceğini göstermektedir. Analize sadece anket formunda yer alan likert tipi sorular dahil edilmiş ve ifadeler 4 farklı faktör üzerinde dağılım gerçekleştirmiştir. Her bir faktörün altında yer alan soruların içerikleri incelenerek bu doğrultuda faktör isimleri verilmiştir. Faktör 1, içerik ve uygulama şeklinde adlandırılmış ve güvenilirlik sonucu yüzde 87,3; Faktör 2, Öğretmen şeklinde adlandırılmış ve güvenilirlik sonucu yüzde 83,2; Faktör 3, ders sayıları şeklinde adlandırılmış ve güvenilirlik sonucu yüzde 69,9 ve son olarak Faktör 4, iş hayatı şeklinde adlandırılmış ve güvenilirlik sonucu yüzde 71,9 olarak tespit edilmiştir. Her bir faktörün güvenilirlik seviyesi yüzde 60’ın üzerinde olduğu için faktörler kabul edilebilir düzeydedir.

Tablo 5. Öğrencilerin İlgili Liseyi Tercih Etme Sebepleri ve Muhasebe ve Finansman Bölümünü Tercih Etme Sebepleri İle İlgili Sıklık Analizi

İFADE	SEÇENEKLER	FREKANS	YÜZDE	KÜMÜLATİF YÜZDE
Öğrencilerin İlgili Liseyi Tercih Etme Sebepleri	Puanımın buraya uygun olması	141	54,4	54,4
	Çevremdeki/ailemdeki kişilerin Mesleki ve Teknik Liseye gitmemi istemesi	31	12	64,4
	Okulu bitirdiğimde rahat iş bulabileceğim için	53	20,5	86,9
	Öğretmenlerimin yönlendirmesi sebebiyle	7	2,7	89,6
	Okula yakın yerde ikamet ediyorum olmam	15	5,8	95,4
	Diğer	12	4,6	100
Muhasebe ve Finansman Bölümünü Tercih Etme Sebepleri	Yakınlarımdan bu mesleği icra edenler olduğu için	37	14,3	14,3
	Okulu bitirdiğimde rahat iş bulabilmek için	100	38,6	50,2
	Öğretmenlerimin yönlendirmesi sebebiyle	36	13,9	66,8
	Arkadaşlarım bu bölümü seçtiği için	29	11,2	78
	Üniversite de istediğim bölümle ilgili olduğu için	28	10,8	88,8
	Diğer	29	11,2	100

Ankete katılan öğrenciler Mesleki ve Teknik Anadolu Lisesi’ni tercih etme sebepleri olarak yüzde 54,4 gibi yüksek bir oranda puanının ilgili liseye uygun olmasını ve yüzde 20,5 oranında ise okulu bitirdiğinde rahat iş bulabileceğini belirttiği tespit edilmiştir. Aynı şekilde öğrencilerin Muhasebe ve Finansman bölümünü tercih sebeplerine baktığımızda çoğunlukla okulu bitirdiklerinde rahat iş bulabileceklerini düşünüyor oldukları için tercih ettiklerini görmekteyiz.

Tablo 6. Muhasebe Ders Modüllerindeki Bilgilerin Faydalı Olması ve Öğrenci Seviyelerine Uygun Olması İle İlgili Sıklık Analizi

İFADE	SEÇENEKLER	FREKANS	YÜZDE	KÜMÜLATİF YÜZDE
Muhasebe Modüllerindeki Bilgilerin Faydalı Olması	Kesinlikle Katılmıyorum	19	7,3	7,3
	Katılmıyorum	17	6,6	13,9
	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	60	23,2	37,1
	Katılıyorum	101	39	76,1
	Kesinlikle Katılıyorum	62	23,9	100
Muhasebe Modüllerinin Öğrenci Seviyelerine Uygun Olması	Kesinlikle Katılmıyorum	13	5,0	5,0
	Katılmıyorum	20	7,7	12,7
	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	63	24,3	37,1
	Katılıyorum	101	39,0	76,1
	Kesinlikle Katılıyorum	62	23,9	100

Ankete katılan öğrenciler muhasebe modüllerinin faydalı ve kendi seviyelerine uygun olup olmadığı yönünde yöneltilmiş olduğumuz iki soruya aynı paralellikte cevap vermişler ve yaklaşık olarak yüzde 63 oranında öğrenci faydalı ve kendi seviyesine uygun bulunduğunu söylemiştir. Aynı zamanda yaklaşık yüzde 24 oranında öğrencinin ise bu sorularla ilgili çekimser olduğu tespit edilmiştir.

Tablo 7. Okulların Öğrencileri E-Muhasebe Uygulamaları İle İlgili Bilgilendirmelerine İlişkin Sıklık Analizi

İFADE	SEÇENEKLER	FREQUENCY	PERCENT	CUMULATIVE PERCENT
Okulların Öğrencileri E- Muhasebe Uygulamalarına İlişkin Bilgilendirmesi	Kesinlikle Katılmıyorum	28	10,8	10,8
	Katılmıyorum	47	18,1	29
	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	60	23,2	52,1
	Katılıyorum	85	32,8	84,9
	Kesinlikle Katılıyorum	39	15,1	100

Analiz sonuçları ile ilgili olan Tablo 7'ye baktığımızda; öğrencilerin yüzde 32,8'inin okulları tarafından güncel bir konu olan E-Muhasebe uygulamaları ile ilgili olarak bilgilendirildikleri hususuna katıldıkları ancak yüzde 23,2 oranında öğrencinin ise ilgili soruya çekimser yanıt verdiği tespit edilmiştir.

Araştırma Hipotezi 1

H1: Öğrencilerin ilgili liseyi tercih sebepleri ile cinsiyetleri arasında istatistiksel açıdan anlamlı bir fark vardır.

Tablo 8. Cinsiyetin İlgili Liseyi Tercih Etme Sebepleri Üzerindeki Etkisi

		F	Sig.	t	Df	Sig.(2-tailed)
İlgili Liseyi Tercih Etme Sebepleri	Equal Variances Assumed	6,823	0,01	0,989	257	0,323
	Equal Variances Not Assumed			0,963	199,945	0,337

Tablo 8'e göre; ankete katılan öğrencilerin Mesleki ve Teknik Anadolu Lisesi'ni tercih etme sebepleri cinsiyet değişkenine göre anlamlı bir şekilde farklılaşmamaktadır ($0,337 > 0,05$). Yani yapılan bu çalışmaya göre cinsiyetin öğrencilerin lise tercih sebepleri üzerinde bir etkisi yoktur diyebiliriz.

Araştırma Hipotezi 2

H2: Öğrencilerin ilgili bölümü tercih sebepleri ile cinsiyetleri arasında istatistiksel açıdan anlamlı bir fark vardır.

Tablo 9. Cinsiyetin İlgili Muhasebe ve Finansman Bölümünü Tercih Etme Sebepleri Üzerindeki Etkisi

		F	Sig.	t	Df	Sig.(2-tailed)
İlgili Bölümü Tercih Etme Sebepleri	Equal Variances Assumed	0,358	0,55	0,016	257	0,987
	Equal Variances Not Assumed			0,016	218,867	0,988

Tablo 9'a göre; ankete katılan öğrencilerin Mesleki ve Teknik Anadolu Lisesi'ni tercih etme sebepleri cinsiyet değişkenine göre anlamlı bir şekilde farklılaşmamaktadır ($0,987 > 0,05$). Yani yapılan bu çalışmaya göre cinsiyetin öğrencilerin bölüm tercih sebepleri üzerinde bir etkisi yoktur diyebiliriz.

Araştırma Hipotezi 3

H3: Ders sayıları faktörü ile ankete katılan öğrencilerin buldukları sınıflar arasında istatistiksel açıdan anlamlı bir fark vardır.

Tablo 10. Ders Sayıları Değişkeninin Sınıflara Göre Farklaşıp Farklaşmadığının Tespiti

		F	Sig.	t	df	Sig.(2-tailed)
Ders Sayıları	Equal Variances Assumed	0,86	0,355	1,294	257	0,197
	Equal Variances Not Assumed			1,286	236,319	0,2

Tablo 10'a göre; sig. değeri 0,05'den büyük olduğu için tablonun birinci satırındaki sig.(2-tailed) değere bakıp yorum yapmak gerekmektedir. İlgili değer (0,197), 0,05 olan significant değerinden büyük olduğu için ders sayıları değişkenine verilen yanıtlar ankete katılan öğrencilerin sınıflarına göre anlamlı bir şekilde farklılaşmamaktadır.

Araştırma Hipotezi 4

H4: İçerik ve uygulama faktörü ile ankete katılan öğrencilerin buldukları sınıflar arasında istatistiksel açıdan anlamlı bir fark vardır.

Tablo 11. İçerik ve Uygulama Değişkeninin Sınıflara Göre Farklaşıp Farklaşmadığının Tespiti

		F	Sig.	t	df	Sig.(2-tailed)
İçerik ve Uygulama	Equal Variances Assumed	0,985	0,322	1,56	257	0,12
	Equal Variances Not Assumed			1,551	237,604	0,122

Tablo 11'e göre; içerik ve uygulama faktörü ile sınıf değişkeni arasında anlamlı bir farklılaşma mevcut değildir. Yani öğrencilerin 11. veya 12. Sınıf olmaları, içerik ve uygulama faktörü kapsamında yer alan sorulara verdiği cevapları etkilemiyor.

Araştırma Hipotezi 5

H5: Öğretmen faktörü ile ankete katılan öğrencilerin buldukları sınıflar arasında istatistiksel açıdan anlamlı bir fark vardır.

Tablo 12. Öğretmen Değişkeninin Sınıflara Göre Farklılaşp Farklılaşmadığının Tespiti

		F	Sig.	t	df	Sig.(2-tailed)
Öğretmen	Equal Variances Assumed	1,374	0,242	2,375	257	0,018
	Equal Variances Not Assumed			2,359	236,105	0,019

Tablo 12'ye bakıldığında; öğretmen şeklinde adlandırdığımız değişken faktörü ankete katılan öğrencilerin buldukları sınıflarına göre farklılaşmaktadır. Ankete katılan öğrencilerin, muhasebe öğretmenlerine ilişkin yönelmiş olduğumuz sorulara verdikleri cevapların buldukları sınıflara göre farklılaştığı tespit edilmiştir. Sınıflara ilişkin ortalamalar incelendiğinde bu farklılaşmanın 11. Sınıflar yönüne olduğu bulunmuştur (11. Sınıf ortalama değeri: 3,9328; 12. Sınıf ortalama değeri: 3,6535). 12. Sınıf öğrencileri staj eğitimleri sebebiyle çoğunlukla okul dışında oldukları için 11. Sınıf öğrencileri öğretmenlerle daha fazla vakit geçirmekte ve zaman zaman iki sınıfın derslerine giren öğretmenler de farklı olmaktadır. Bu farklılaşmanın bu sebeplerden kaynaklandığını söyleyebiliriz.

Araştırma Hipotezi 6

H6: İş hayatı faktörü ile ankete katılan öğrencilerin buldukları sınıflar arasında istatistiksel açıdan anlamlı bir fark vardır.

Tablo 13. İş Hayatı Değişkeninin Sınıflara Göre Farklılaşp Farklılaşmadığının Tespiti

		F	Sig.	t	df	Sig.(2-tailed)
İş Hayatı	Equal Variances Assumed	0	0,997	2,312	257	0,022
	Equal Variances Not Assumed			2,31	241,994	0,022

Tablo 13'e göre; iş hayatı değişkeninin öğrencilerin buldukları sınıflara göre farklılaşp farklılaşmadığına yönelik yapmış olduğumuz analiz sonucu, sig.(2-tailed) değeri 0,05'den küçük çıkmıştır. Yani ankete

katılan öğrencilerin iş hayatı faktörü kapsamında yer alan sorulara verdiklerin cevapların bulunmuş oldukları sınıflara göre farklılaştığı tespit edilmiştir. Sınıflara ilişkin ortalamalar incelendiğinde bu farklılaşmanın 11. Sınıflar yönüne olduğu bulunmuştur (11. Sınıf ortalama değeri: 3,4069; 12. Sınıf ortalama değeri: 3,1053). Bu sınıflar arası farklılığın, 12.sınıfta yer alan öğrencilerin staj eğitimine katılıyor olmaları sebebiyle iş hayatını görme fırsatlarını olmasında kaynaklı olduğunu söyleyebiliriz.

4. DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

2014 yılından itibaren ortaöğretim kurumlarında muhasebe eğitimi mesleki ve teknik ortaöğretim kurumları çatısı altında toplanmıştır. Ayrıca daha önceden (2006 yılında) geliştirilen MEGEP kapsamında da meslek dersleriyle ilgili ders içerikleri belirlenmekte, geliştirilmekte, programlar belirli standartlara göre hazırlanmakta ve bu şekilde tüm Türkiye’de bir uygulama birliği sağlanmış olmaktadır. Yapılan gözlemlerde genel olarak mesleki ve teknik eğitime karşı olumsuz bir algının var olduğu görülmüştür. Bu durum da okulları tercih eden öğrenci profillerini etkilemektedir.

Araştırmaya katılan öğrencilerin yüzde 40,2’si Kız ve yüzde 59,8’i ise erkektir. Bu veriye bakarak Tokat ili ve ilçelerinde ilgili alanda eğitim gören öğrencilerin ağırlıklı olarak erkek öğrencilerden oluştuğunu söyleyebiliriz.

Yapılan anket verilerine göre; öğrencilerin Mesleki ve Teknik Anadolu Liselerini ağırlıklı olarak puanlarının ilgili liseye uygun olması ve okul bittiğinde rahat iş bulabileceklerinden ötürü tercih ettiği tespit edilmiştir. Aynı şekilde öğrencilerin, Muhasebe ve Finansman programını çoğunlukla bitirdiklerinde kolay iş bulabileceklerini düşünmelerinden ötürü tercih ettiği görülmüştür. Ayrıca bazı muhasebe dersi öğretmenleri, hazırlanan ders modüllerinin zaman zaman yetersiz bulunduğunu veya bazı öğrenci profillerine/seviyelerine uygun olmadığı yönünde görüş bildirmişlerdir. Yapılan anket sonucunda da tespit ettiğimiz üzere öğrenciler bu konu ile ilgili öğretmenlerinin aksine muhasebe modüllerini faydalı bulduklarını ve seviyelerine uygun olduğunu belirttikleri tespit edilmiştir.

Yapılan faktör analizi ile elde ettiğimiz iş hayatı ve öğretmen faktörlerinin sınıflar arasında farklılaştığı tespit edilmiştir. Bunun sebebinin öğrencilerin 12. Sınıfta beceri eğitimi adı altında aldıkları stajla ilgili olduğunu söyleyebiliriz. Çünkü bu sayede öğrenciler iş hayatını görme fırsatı elde etmiş olurlar. Yine bu sebebe bağlı olarak 12. Sınıftaki öğrenciler öğretmenleriyle daha az vakit geçirmekte ve her yıl dersi veren öğretmenlerdeki farklılaşmalarda öğretmen faktörünün sınıflardaki farklılaşmasına sebep olarak gösterilebilir. Ancak bunların aksine ders sayıları ve içerik ve uygulama faktörleri sınıflar arasında farklılaşmamaktadır. Bu da bizlere sınıf farklılığı gözetmeksizin öğrencilerin bu iki değişken hususunda hemfikir olduklarını; Milli Eğitim Bakanlığı tarafından sağlanan kaynakların ve okulun sağlamış olduğu muhasebe eğitiminin yeterli olduğunu bir problem yaşamadıklarını göstermektedir.

Elde edilen verilere göre bu alanda eğitim alan öğrencilerin profillerine değinecek olursak; öğrencilerin anne ve babalarının eğitim durumları genellikle ilkökul ve ortaokul seviyesindedir ve annelerin çoğunluğu ev hanımı olup babalar ise genellikle çiftçi ve işçidir.

2023 Eğitim Vizyonu kapsamında Mesleki ve Teknik Liselerle ilgili de çeşitli planlar yer almaktadır. Mesleki ders içerikleri güncellenerek, iş başında eğitim olanaklarının artırılacağı, mezuniyet sonrası istihdamda öncelik sağlanacağı, sektör liderleriyle iş birliklerinin artırılması ile mesleki eğitime yönelik

toplumsal algının değiştirilmesi planlanmaktadır. Alan eğitimlerine 9. Sınıfta başlanacak ve gerçek iş ortamlarında kalma süreleri artırılabacaktır. Ayrıca öğretmenlerin belirtmiş oldukları eleştirileri hususunda; mesleki ve teknik ortaöğretim alan, dal ve modüllerin içeriklerinin, öğretim sürelerinin ve öğretim materyallerinin öğrencilerin ihtiyaçları ve iş hayatlarının gerekleri doğrultusunda yeniden hazırlanması planlanmaktadır.

Sonuç olarak, yapılması planlanan hedeflerin gerçekleştirilmesi nihayetinde mesleki eğitime olan ilgi büyük oranda değişebilecek bu sayede hem tercih eden öğrenci kalitesinde hem de sayısında artış olacak ve eğitim kalitesi dijital çağın ihtiyaçlarına göre yeniden şekillenecektir. Okul ile iş dünyasının iş birliğindeki planlanan artış da, eğitimlerin sadece teorikte kalmayıp uygulama kısmının da daha sağlam olmasını sağlayacaktır.

KAYNAKÇA

- Akbulut, H., Pekkaya, M. ve Aksakaloğlu, H. (2014). Meslek Mensuplarının Bakış Açısıyla Ticaret Meslek Liselerindeki Muhasebe Eğitimi: Bursa İli Üzerine Bir Uygulama. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (62), 73-92.
- Aydoğan, B. (2018). *Mesleki ve Teknik Anadolu Liselerinde Muhasebe Eğitiminin Mevcut Durumu, Muhasebe Eğitiminden Beklentiler Ve Karşılaşılan Sorunlar: Çorum İli Örneği*. (Yüksek Lisans Tezi). Hitit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Çorum.
- Çiftçi, Y. ve Çemrek, N., (2018). Ticaret Meslek Liselerinde Muhasebe Eğitimi: Muğla İli'ndeki Meslek Liseleri Üzerine Bir Araştırma. *Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 11(1), 192-208.
- Dağdeviren, İ., E., Mirza, Ş. ve Dağdeviren, F., (2016). Muhasebe Programının Öğrenci Perspektifinden Değerlendirilmesine Yönelik Uşak Üniversitesinde Bir Araştırma. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*. (Özel Sayı), 491-505.
- Fındık, H., Atalay, B., Zeytin, M., Altınay, A., ve Ülkü, S., (2016). *Türkiye'de Muhasebe Eğitimi*, Ankara: Beta Yayınevi.
- İmamoğlu, M., (2010). *Ortaöğretim Kurumlarında Muhasebe Eğitimi ve Karşılaşılan Sorunların İncelenmesi* (Yüksek Lisans Tezi). Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Karataş, B. (2017). Yöneticilerin Bakış Açısıyla Meslek Liselerindeki Muhasebe Finansman Alanı Dış Ticaret Ofis Hizmetleri Dalı Eğitimi: İstanbul İli Örneği. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (75), 115-138.
- Karlıkl, M. (2016). *Ortaöğretim Kurumlarında Verilen Muhasebe Eğitiminin Muhasebecilik Mesleğine Uygunluğunun Değerlendirilmesi* (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi). Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Üniversitesi, Trabzon.
- Kırlioğlu, H. ve Gökgöz, A. (2011). Ticaret Meslek Liselerinde Muhasebe Eğitimi Alan Öğrencilerin Stajyerlikte Karşılaştıkları Problemler ve Çözüm Önerileri: İstanbul Örneği. *ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, 7(13), 131-146.
- Mesleki ve Teknik Anadolu Lisesi Anadolu Meslek ve Anadolu Teknik Programı Muhasebe ve Finansman Alanı Çerçeve Öğretim Programı, (2017), Ankara: Milli Eğitim Bakanlığı.
- Mesleki ve Teknik Eğitim Programları ve Eğitim Materyalleri. www.megep.meb.gov.tr (Erişim Tarihi: 09.05.2019).
- Pehlivan, A. ve Karlıkl, M. (2018). Ortaöğretim Kurumlarında Verilen Muhasebe Eğitiminin Muhasebecilik Mesleğine Uygunluğunun Değerlendirilmesi. *Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi*, 6(1), 151-165.
- Sevim, Ş., Savaş, F., ve Bozdoğan, T. (2018). Ortaöğretim Mesleki Eğitimi Muhasebe Ve Finans Alanında İşletmelerde Beceri Eğitimi Uygulamalarının Hizmet Kalitesi Üzerine Bir Araştırma. *Journal of Social & Humanities Sciences Research*, 5(24), 1729-1749.
- Zaif, F. ve Ayanoğlu, Y. (2007). Muhasebe Eğitiminde Kalitenin Artırılmasında Ders Programlarının Önemi: Türkiye'de Bir İnceleme. *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 9(1), 115-136.
- 2023 Eğitim Vizyonu Kitapçığı.

MUHASEBE VE DENETİME BAKIŞ DERGİSİ

YAZIM KURALLARI

- 1- Çalışma, Word ortamında hazırlanmalı ve dergipark platformuna yüklenmelidir.
- 2- Yazılar, A4 boyutunda, 1.5 satır aralığıyla, Times New Roman karakterinde, 12 punto ile yazılmalıdır.
- 3- Yazarın adı, unvanı ve bağlı olduğu kuruluş, e-mail adresi ve ID bilgisi burada yer almalıdır.
- 4- Yazının ilk sayfasında aşağıdaki bilgilere yer verilmelidir:
 - i. Yazının başlığı, büyük harf, 16 punto ve bold yazılmalıdır.
 - ii. İlk sayfada, makalenin en az 100 en çok 200 kelimeyi geçmeyen, Türkçe ve İngilizce (başlık da dahil olmak üzere) Öz'leri yer almalıdır.
 - iii. Öz'lerin altında anahtar sözcükler (keywords) ve JEL sınıflandırması bulunmalıdır. JEL kodları <https://www.aeaweb.org/jel/guide/jel.php> adresinden alınmalıdır.
- 4- Giriş ve sonuç bölümleri de dahil olmak üzere yazının tüm bölümleri ve başlıkları numaralandırılmalı ve bold yazılmalıdır
- 5- Giriş ve sonuç bölümleri de dahil olmak üzere yazının tüm bölümleri ve başlıkları numaralandırılmalı ve bold yazılmalıdır. Birinci derece başlıkların tamamı büyük harfli ve koyu, diğer başlıkların yalnızca ilk harfi büyük harfli ve koyu yazılmalıdır.
- 6- Tablo içermeyen bütün görüntüler (fotoğraf, çizim, grafik, vb.) “şekil” olarak adlandırılmalıdır. Tablo ve şekillere başlık (sıra numarası ve ad) verilmelidir. Tablolarda başlıklar üstte, şekillerde ise altta Times New Roman 10 punto ile yazılmalı, varsa bunlara ilişkin kaynak bilgileri de altta yer almalıdır.
- 7- Atıflar metin içerisinde parantez kullanımı veya dipnot şeklinde yapılabilir. Dipnotlar, metin içerisinde numaralandırılmalı ve kaynakça bilgileri sayfanın altında yer almalıdır.
- 8- Kaynakça gösterilmesinde, yayın bilgileri metnin sonunda, KAYNAKÇA başlığı altında aşağıdaki örneklerde olduğu gibi düzenlenmelidir. Alıntılar, kaynakça ve dipnotlar APA Style Guide (6. Baskı) dikkate alınarak hazırlanmalıdır. Rehber <http://referencing.port.ac.uk/> adresinde bulunmaktadır. Aşağıda bazı kaynakların gösterimine örnekler verilmiştir:

Basılı kitaba atf:

Kaynakçada gösterim: Yazar soyadı, Yazar adının ilk harfi. (basım yılı). *Kitap adı* (B. Baskı sayısı). Basım yeri: Yayınevi.

Örnek:

Horngren, C.T. (1977). *Cost accounting: a managerial emphasis* (4. B.). Englewood Cliffs, N.J.: Prentice-Hall.

Metin içinde gösterimi:

... Horngren (1977, s. 176) tarafından ifade edilen...

... tanımlanmaktadır (Horngren, 1977, s. 178).

Teze atf:

Kaynakçada gösterim: Yazar soyadı, Yazar adının ilk harfi. (yıl). Tez başlığı (Yayımlanmamış yüksek lisans/doktora tezi). Kurum adı, Yeri.

Örnek:

Deborah, P. (1998). *Accounting and finance issues motivating subsidiary stock offerings* (Yayımlanmamış doktora tezi). University of Florida, Gainesville.

Metin içinde gösterimi: (Deborah, 1988, s. 75) ya da ... Deborah (1988, s. 75) çalışmasında ...

Tek yazarlı kitaba atf:

Kaynakçada gösterim: Yazar soyadı, Yazar adının ilk harfi. (basım yılı). *Kitabın adı* (varsa baskı sayısı). Basım yeri: Yayınevi.

Örnek: Devine, C.T. (1950). *Cost accounting and analysis*. New York: Macmillan.

Metin içinde gösterimi: (Devine, 2009, s. 62)

Çok yazarlı kitaba atf:

Kaynakçada gösterim: Birinci yazar soyadı, Birinci yazar adının ilk harfi ve İkinci yazar soyadı, İkinci yazar adının ilk harfi. (basım yılı). *Kitabın adı* (varsa baskı sayısı). Basım yeri: Yayınevi.

Örnek: Backer, M. and Jacobsen, L.E. (1964). *Cost accounting: a managerial approach*. New York: McGraw-Hill.

Metin içinde gösterimi: (Backer and Jacobsen, 1964, s. 28)

Kitapta bölüme atf:

Kaynakçada gösterim: Bölüm yazarı soyadı, Bölüm yazarı adının ilk harfi. (basım yılı). Bölüm adı. Ed. Editör(ler) Soyadı, Editör adının ilk harfi. Bölümün yer aldığı *kitabın adı* içinde (ss. bölümün başlangıç ve bitiş sayfaları). Basım yeri: Yayınevi.

Örnek: Schmeisser, W. (2009). Innovation profitability analysis in the assessment of pharmaceutical R&D projects. Ed. Schmeisser, W., Mohnkopf, H., Hartmann, M. and Metze, G. *Innovation Performance Accounting* içinde (ss. 63-110). Heidelberg, Berlin: Springer-Verlag.

Metin içinde gösterimi: (Schmeisser, 2009, s. 62)

Makaleye (DOI numarası olan) atf:

Kaynakçada gösterim: Yazarı soyadı, Yazarı adının ilk harfi. (yıl). Makale başlığı. *Dergi adı, Cilt No(Sayı No)*, Makalenin başlangıç ve bitiş sayfaları. <https://dx.doi.org/DOI numarası>

Örnek: Chen, L., Zhang, Z., Chen, F. And Zhou, N. (2019). A study on the relationship between economic growth and energy consumption under the new normal. *National Accounting Review*, 1(1), 28-41. <https://dx.doi.org/10.3934/NAR.2019.1.28>

Kanun, yönetmelik, tebliğe atf:

Kaynakçada gösterim: Kanun (yönetmelik/tebliğ) adı. (yayımlı yılı). *Resmi Gazete*, Resmi Gazete sayısı. Yayının başlangıç ve bitiş sayfaları.

Örnek: Türk Ticaret Kanunu. (2011). *Resmi Gazete*, Sayı 27846. 25-125.

Metin içinde gösterimi: ... Kanun'un 3. maddesinde (Türk Ticaret Kanunu, 2011, s. 25) tanımlanan ticari işler ...

9- Yazılar, kaynakça ve şekillerle birlikte en çok 25 sayfa olmalı, sayfalar numaralandırılmalıdır.

10- Makale başlangıç sayfasında gönderim tarihi gün-ay-yıl olarak yazılmalıdır.

11- Dergiye gönderilen yazıların yazım bakımından son denetimlerinin yapılmış olduğu, yazarın yazı için "basıla" verdiği kabul edilecektir. Yazı teslim edildikten sonra baskı düzeltmeleri için ayrıca yazara gönderilmeyecektir. Bu nedenle yazım yanlışlarının olağanın üzerinde olması, yazının geri çevrilmesi için yeterli görülecektir.

12- Makale yazarlarının makalelerde tanımlayıcı kimlik/numarasına (ID) yer verilecektir. ORCID, Open Researcher ve Contributor ID'nin kısaltmasıdır. ORCID, Uluslararası Standart Ad Tanımlayıcı (ISNI) olarak da bilinen ISO Standardı (ISO 27729) ile uyumlu 16 haneli numaralı bir URI'dir.

<http://orcid.org> adresinden bireysel ORCID için ücretsiz kayıt oluşturulabilir.

13- Birden ona kadar olan rakamlar; tablo ve listelerde kullanılması, matematiksel, istatistikî veya teknik birim ve miktarların (uzaklık, ağırlık vs.) belirtilmesi hariç yazı ile yazılmalı, diğer sayılar nümerik olarak gösterilmelidir.

14- Metin içerisinde “%” işareti kullanılmamalı, “yüzde” ifadesi kullanılmalıdır.

15- Denklemler parantez içinde numaralandırılmalı, numaralar sağa yaslanmış ve sıralı olarak birbirini izlemelidir.

16- Çalışmalar her sayfanın üst alt sağ ve solundan 3'er cm boşluk kalacak şekilde hazırlanmalıdır.

17- Çalışmalar başka bir yerde yayımlanmamış veya yayımlanmak üzere gönderilmemiş olmalıdır.

18- Etik Kurul izni;

Anket, mülakat, odak grup çalışması, gözlem, deney, görüşme teknikleri kullanılarak katılımcılardan veri toplanmasını gerektiren nitel ya da nicel yaklaşımlarla yürütülen her türlü araştırmalar,

İnsan ve hayvanların (materyal/veriler dahil) deneysel ya da diğer bilimsel amaçlarla kullanılması,

İnsanlar üzerinde yapılan klinik araştırmalar,

Hayvanlar üzerinde yapılan araştırmalar,

Kişisel verilerin korunması kanunu gereğince retrospektif çalışmalar

ETİK KURUL İZİNİ GEREKTİRMEKTEDİR.

Etik Kurul izni gerektiren araştırmalar aşağıdaki gibidir.

Olgu sunumlarında “Aydınlatılmış onam formu”nun alındığının belirtilmesi,

Başkalarına ait ölçek, anket, fotoğrafların kullanımı için sahiplerinden izin alınması ve belirtilmesi,

Kullanılan fikir ve sanat eserleri için telif hakları düzenlemelerine uyulduğunun belirtilmesi

İzinle ilgili bilgilere makalede yer verilmesi zorunludur. Eğer bu izinlerin alınması gerekli ise, izinin hangi kurumdan, hangi tarihte ve hangi karar veya sayı numarası ile alındığı açıkça makalede yer almalıdır.

Yazışma Adresi

Ali E. DOğANOğLU

Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi

İncek Kızılcaşar Mah. 2669. Sk. No:19 06830 **Göbbaşı/ANKARA**

Tel : (0.312) 586 00 00

Faks : (0.312) 586 00 17

e-posta : alid@turmob.org.tr

MUHASEBE VE DENETİME BAKIŞ DERGİSİ

ETİK İLKELERİ

Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi “Yayın Etiği”, “Araştırma Etiği” ve “Yasal/Özel izin belgesi alınması” ile ilgili kurallara ve uluslararası yayın etik standartlarına uymayı taahhüt eder.

Makale gönderen yazarlar aşağıdaki kurallara uymalıdır:

1. Gönderilen makaleler, yazar(lar)ın özgün çalışması olmalıdır.
2. Gönderilen makaleler daha önce yayımlanmamış veya eşzamanlı olarak başka bir dergiye yayımlanmak üzere gönderilmemiş olmalıdır.
3. Olası herhangi bir çıkar çatışması açıkça belirtilmelidir.
4. Makalenin geliştirilmesinde kullanılan veri kaynakları hakkında yayın kurulu bilgilendirilmelidir.
5. Makale yayınlanmak üzere yollandıktan sonra yazar tarafından herhangi bir hata bulunursa, yazar(lar) yapılan düzeltmeleri derhal Editöre bildirmelidir.
6. Yazar(lar)ın, hakem raporlarında istenilen düzeltmeleri zamanında yapmalıdır.
7. Gerekli durumlarda alınması gereken etik kurul onayı makalede belirtilmeli ve belgelendirilmelidir.
8. Yazar(lar) makalelerini bilimsel araştırma ve yazma tekniklerine uygun olarak hazırlamalıdır.

Hakemler aşağıdaki kurallara uymalıdır:

1. Bütün makaleleri, makalenin entelektüel içeriğini temel alarak, yazarın cinsiyet, ırk, etnisite, din, bağlı bulunduğu kurum, vatandaşlık veya siyasi değerlerine bakmaksızın adil şekilde değerlendirmelidirler.
2. Değerlendirmelerini; küçümseyici, rencide edici değerlendirme ve yorumlar yapmaktan kaçınacak şekilde objektif ve yapıcı yapmalıdırlar.
3. Doğru bir değerlendirme yapmak için gereken uzmanlık yeterliliğine sahip olmalı ve makaleleri kabul etmeleri durumunda kendilerine verilen süre içinde değerlendirmelidirler.
4. Gözden geçirme işlemi sırasında çıkar çatışması gözlemliyorlarsa, durumu Editör’e bildirmelidirler.

5. Makaleyle ilgili tüm bilgileri gizli tutmalı ve başkalarıyla paylaşmamalıdır.
6. Değerlendirme süreci sırasında elde ettikleri bilgileri, kendi veya başkalarının veya başka kuruluşların avantajına veya başkalarını dezavantajlı duruma düşürmek veya itibarını zayıflatmak için kullanmamalıdır.
7. Makalenin yayınlanmasının reddine neden olabilecek herhangi bir bilgi varsa Editöre bildirmelidirler.

Editörler aşağıdaki kurallara uymayı taahhüt eder

1. Bütün makaleleri, makalenin entelektüel içeriğini temel alarak, yazarın cinsiyet, ırk, etnisite, din, bağlı bulunduğu kurum, vatandaşlık veya siyasi değerlerine bakmaksızın adil şekilde değerlendirir.
2. Makaleler ile ilgili bilgileri gizli tutar.
3. Makaleler ile ilgili herhangi bir çıkar çatışması gözlemlenmesi halinde, bunları açıklar.
4. Yayın Kurulu, yayınlanmak üzere gönderilen makalenin hakem değerlendirmelerine dayalı olarak yayınlanması kararının verilmesinden, derginin yayın kurulu politikalarından ve intihal, hakaret, etik ve telif hakkı ihlaline karşı yasal tedbirlerin alınmasından sorumlu olur.