

MUHASEBE VE DENETİME

BAKİŞ

Accounting and Auditing Review

Borsa İstanbul (BİST) Şirketlerinin 2017 ve 2018 Yıllarındaki Denetim Görüşleri İle Bağımsız Denetçi Raporlarında Verilen Görüşün Dayanağının İncelenmesine Yönelik Bir Araştırma

Prof. Dr. Nalan AKDOĞAN

Çaba-Ödül Dengesizliğinin Tükenmişlik Üzerine Etkisi: Ankara'daki Muhasebe Meslek Mensupları Üzerinde Bir Araştırma

Dr. Hüseyin ABUHANOĞLU - Prof. Dr. Yıldız AYANOĞLU - Dr. Mevlüt KARADAĞ

Müşteri Sadakat Programları Çerçevesinde Hasılatın Ölçülmesi, Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması

Mustafa ALICI - Prof. Dr. Serap Sebahat YANIK

Varlık Yönetim Şirketlerinin Finansal Sistem İçindeki Yeri ve Önemi

Dr. Öğr. Üyesi H. Pinar KAYA - Prof. Dr. Şaban UZAY

Çalışan Hilelerinin Grup Dinamikleri Açısından İncelenmesine Yönelik Bir Araştırma

Pelin TAHMAZ – Doç. Dr. Banu Tarhan MENGİ – Arş. Gör. Sibel DOĞAN

Lisans Eğitiminde Bilgisayarlı Muhasebe Dersine Öğrencilerin İlgisi ve Üniversitelerde İşletme Bölümlerinde Bilgisayarlı Muhasebe Dersinin Durumu

Doç. Dr. Meral EROL FIDAN

Ampirik Yönetim Muhasebe Araştırmalarında Neredeyiz? Türkçe ve İngilizce Literatürün Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi

Dr. Öğr. Üyesi Ümmügülüm ZOR

Muhasebe ve Denetim Tezsiz Yüksek Lisans Programlarının Mesleki Gelişmeye Katkısı: Aday Meslek Mensuplarına Yönelik Bir Araştırma

Dr. Öğr. Üyesi Hüseyin MERT

Dünya'da UFRS Eğitimine Bir Bakış

Dr. Hakan ÖZKAYA - Nehir BALCI

Türkiye İş Kurumu Muhasebe Sistemi ve Uygulamaları

Dr. Öğr. Üyesi Mihriban Coşkun ARSLAN - Öğr. Gör. Reşid ÇİĞDEM

Yönetişim-Risk-Uygunluk (YRU) Yaklaşımı Açısından İç Denetim Fonksiyonunun Sorumlulukları ve İlişkili Tarafalara İlişkin Bir Araştırma

Dr. Ahmet ONAY

Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değer İlişkisi

Dr. Öğr. Üyesi Melik ERTUĞRUL

Bulut Bilişim Uygulama Maliyetlerinin, Müşteri İşletmeler Tarafından Muhasebeleştirilmesi

Dr. Öğr. Üyesi Başak ERDEM

Muhasebe Meslek Mensupları Perspektifinden Bağımsız Denetimde Kilit Denetim Konuları

Dr. Öğr. Üyesi Ömer Faruk GÜLEÇ



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)

59

MUHASEBE VE DENETİME

BAKİŞ

Accounting and Auditing Review

Yıl/Year: 19 Sayı/Issue : 59 Ocak / January 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

&

Yayın Kurulu / Editorial Board

Prof. Dr. Ercan BAYAZITLI

Prof. Dr. Kadir GÜRDAL

Prof. Dr. Semih ÖZ

Doç. Dr. C. Yiğit ÖZBEK

&

Hakemli Dergi / Refereed Journal

Yayın Türü : Süreli Yaygın

Publication Type : Periodical issue

&

TÜRMOB 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 : 15.01.2020

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. Ali Alagöz

Prof. Dr. Tamer Aksoy

Prof. Dr. Doğan Argun

Prof. Dr. Aylin Poroy Arsoy

Prof. Dr. Sinan Aslan

Prof. Dr. Yıldız Ayanoğlu

Doç. Dr. Oğuzhan Bahadır

Prof. Dr. Kerim Banar

Cansen Başaran

Prof. Dr. Ercan Bayazıtlı

Prof. Dr. Kamil Büyükmirza

Prof. Dr. Yurdakul Çaldağ

Prof. Dr. Orhan Çelik

Doç. Dr. Ebru Erdost Çolak

Prof. Dr. Ferruh Çömlekci

Prof. Dr. Volkan Demir

Prof. Dr. Engin Dinç

Prof. Dr. Nuran Doyrangöl

Prof. Dr. A. Hayri Durmuş

Prof. Dr. Selman Aziz Erden

Doç. Dr. Deniz Umut Erhan

Prof. Dr. Fatih Coşkun Ertaş

Prof. Dr. Gürbüz Gökçen

Prof. Dr. A. Ümit Gökdeniz

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 Karcıoğlu

Prof. Dr. Uğur Kaya

Prof. Dr. Sait Yüksel Kaygusuz

Doç. Dr. Duygu Anıl Keskin

Doç. Dr. Murat Kiracı

Prof. Dr. Güray Küçükkoçaoğlu

Prof. Dr. Ganite Kurt

Prof. Dr. Nihat Küüksavaş

Prof. Dr. Ömer Lalik

Prof. Dr. Beyhan Marşap

Eray Mercan

Prof. Dr. Can Şimga 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. Hülya 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

Doç. Dr. Özgür Özmen Uysal

Prof. Dr. Şaban Uzay

Prof. Dr. Serap Yanık

Prof. Dr. Yüksel Koç Yalkın

Prof. Dr. F. Münevver Yılcı

Prof. Dr. Göksel Yücel

Prof. Dr. Süleyman Yüksekü

Prof. Dr. Ahmet Yüksel

Prof. Dr. Figen Zaif

İÇİNDEKİLER

CONTENTS

Prof. Dr.
Nalan AKDOĞAN

Borsa İstanbul (BİST) Şirketlerinin 2017 ve 2018 Yıllarındaki Denetim Görüşleri İle Bağımsız Denetçi Raporlarında Verilen Görüşün Dayanağının İncelenmesine Yönelik Bir Araştırma
The Investigation of Auditor's Opinion and Its Basis: Evidence from BIST Companies in 2017-2018

1

Dr. Hüseyin
ABUHANOĞLU
Prof. Dr.
Yıldız AYANOĞLU
Dr. Mevlüt KARADAĞ

Çaba-Ödül Dengesizliğinin Tükenmişlik Üzerine Etkisi: Ankara'daki Muhasebe Meslek Mensupları Üzerinde Bir Araştırma
The Effect of Effort-Reward Imbalance on Burnout: A Research on Professional Accountants in Ankara

19

Mustafa ALICI
Prof. Dr.
Serap Sebahat YANIK

Müşteri Sadakat Programları Çerçevesinde Hasılatın Ölçülmesi, Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması
Measurement, Recognition and Reporting of Revenues in The Framework of Customer Loyalty Programs

37

Dr. Öğr. Üyesi
H. Pınar KAYA
Prof. Dr. Şaban UZAY

Varlık Yönetim Şirketlerinin Finansal Sistem İçindeki Yeri ve Önemi
The Role and Importance of Asset Management Companies in The Financial System

53

Pelin TAHMAZ
Doç. Dr.
Banu Tarhan MENGİ
Arş. Gör. Sibel DOĞAN

Çalışan Hilelerinin Grup Dinamikleri Açısından İncelenmesine Yönelik Bir Araştırma
The Survey on Examination of Employee Fraud in Terms of Group Dynamics

75

Doç. Dr.
Meral EROL FİDAN

Lisans Eğitiminde Bilgisayarlı Muhasebe Dersine Öğrencilerin İlgisi ve Üniversitelerde İşletme Bölümlerinde Bilgisayarlı Muhasebe Dersinin Durumu
Students' Interest in Computerized Accounting Course in Undergraduate Education and The Status of Computerized Accounting Course in Departments of Business Administration in Universities

95

**Dr. Öğr. Üyesi
Ümmügülsüm ZOR**

Ampirik Yönetim Muhasebe Araştırmalarında Neredeyiz? Türkçe ve İngilizce Literatürün Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi
Where Are We in Empirical Management Accounting Research? Comparative Study of Turkish and English Literature

121

**Dr. Öğr. Üyesi
Hüseyin MERT**

Muhasebe ve Denetim Tezsiz Yüksek Lisans Programlarının Mesleki Gelişmeye Katkısı: Aday Meslek Mensuplarına Yönelik Bir Araştırma
The Contribution of Non-Thesis Master's Program on Accounting and Auditing to Professional Development: the Study to Aspiring Professional Accountants

141

**Dr. Hakan ÖZKAYA
Nehir BALCI**

Dünya'da UFRS Eğitime Bir Bakış
The Overview to IFRS Education in the World

157

**Dr. Öğr. Üyesi
Mihriban Coşkun
ARSLAN
Öğr. Gör.
Reşid ÇİĞDEM**

Türkiye İş Kurumu Muhasebe Sistemi ve Uygulamaları
The Accounting System of Turkish Employment Agency and its Practices

171

Dr. Ahmet ONAY

Yönetişim-Risk-Uygunluk (YRU) Yaklaşımı Açısından İç Denetim Fonksiyonunun Sorumlulukları ve İlişkili Taraflara İlişkin Bir Araştırma
Responsibilities of Internal Audit Function in Terms of Governance-Risk-Compliance (GRC) Approach and A Research on Related Parties

187

**Dr. Öğr. Üyesi
Melik ERTUĞRUL**

Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değer İlişkisi
The Value Relevance of Intangible Assets

213

**Dr. Öğr. Üyesi
Başak ERDEM**

Bulut Bilişim Uygulama Maliyetlerinin, Müşteri İşletmeler Tarafından Muhasebeleştirilmesi
Customer's Accounting for Implementation Costs in a Cloud Computing

233

**Dr. Öğr. Üyesi
Ömer Faruk GÜLEÇ**

Muhasebe Meslek Mensupları Perspektifinden Bağımsız Denetimde Kilit Denetim Konuları
Key Audit Matters in Independent Auditing From The Perspective of Professional Accountants

253

BORSA İSTANBUL(BİST) ŞİRKETLERİNİN 2017 ve 2018 YILLARINDAKİ DENETİM GÖRÜŞLERİ İLE BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORLARINDA VERİLEN GÖRÜŞÜN DAYANAĞININ İNCELENMESİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA*

Prof. Dr. Nalan AKDOĞAN**

Makale Gönderim Tarihi : 18/09/2019 / Kabul Tarihi : 30/11/2019

ÖZ

Finansal tablolarda sunulan bilgilerin şeffaflığı ve güvenilirliği, finansal bilgi kullanıcıları için en önemli kriterlerden biridir. Özellikle muhasebe ve denetim alanında yakın geçmişte yaşanan skandallarla birlikte, bilgilerin doğru, güvenilir olmasında ve finansal raporlama kalitesinin artırılmasında önemli bir değişim gerçekleşmiştir. Yaşanan değişimin bir sonucu ve bağımsız denetimin artan önemiyle birlikte, finansal bilgilerin işletmenin performansı ve mali durumu hakkında bilgi sağlamasında bağımsız denetçiye önemli bir görev düşmektedir. Bu kapsamda, düzenlenen finansal tabloların işletmenin finansal durumunu doğru ve güvenilir yansıttığına ilişkin kriter, denetçinin vereceği denetim görüşü ve bu görüşün dayanağıdır. Bu çalışmada 2017 ve 2018 yıllarındaki BIST şirketlerinin bağımsız denetim raporları incelenmiş, denetim firmalarının yıllara göre dağılımı, verilen denetim görüşleri ve bu görüşün dayanağına ilişkin detaylı araştırma yapılmış, sonuçlar analiz edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Bağımsız Denetim, Denetçi, Denetim Raporu, Denetçi Görüşü,

JEL Sınıflandırması: M40, M41, M42

* Bu çalışmanın veri toplama aşamasında Muhasebe-Finansman doktora programındaki Uluslararası Bağımsız Denetim Standartları dersi öğrencilerinden faydalanılmıştır.

** Başkent Üniversitesi, Ticari Bilimler Fakültesi, Muhasebe ve Finansal Yönetim Bölümü, nakdogan@baskent.edu.tr, <https://orcid.org/0000-0001-8168-6152>

THE INVESTIGATION OF AUDITOR'S OPINION AND ITS BASIS: EVIDENCE FROM BIST COMPANIES IN 2017-2018**ABSTRACT**

The transparency and reliability of information presented in the financial statements are substantial criteria for the financial statement users. In particular, with the recent auditing and accounting scandals, there has been a significant change in providing more accurate and reliable information and increasing the quality of financial reporting. Considering this change and the increasing importance of independent audit, an auditor has a significant role in providing information about the financial performance of the company. Hence, the criteria that reflects an accurate and reliable financial position of the company are the audit opinion and its basis. In this study, the auditor's reports of BIST companies in 2017 and 2018 were examined and a detailed analysis was conducted based on the distribution of audit firms by years, the audit opinions and the basis of opinions.

Keywords: Independent Audit, Auditor, Auditor's Report, Auditor's Opinion

JEL Classification: M40, M41, M42

1. GİRİŞ

Bağımsız denetim raporlarının şeffaf ve hesap verilebilir şekilde hazırlanması raporun kalitesinin artırılan en önemli faktörlerden birisidir. Denetçinin yaptığı denetim çalışmasının içeriğinin ve niteliğinin anlaşılması, işletmenin finansal tablolarının doğruluğu ve güvenilirliğinin sağlanması da finansal bilgi kullanıcılarının ana beklentisidir. Denetçinin yaptığı denetimin sonucunda düzenleyeceği denetim raporunun güvenilir olmasındaki bir diğer faktör ise raporun bağımsız denetim standartlarına uygunluğudur. Bu açıdan bağımsız denetçinin esas sorumluluğu, finansal tabloların ilgili hesap dönemine ait finansal performansını Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) uyarınca yeterli ve uygun denetim kanıtlarını esas alarak tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun biçimde sunduğuna ilişkin görüş bildirmektir. Bu bağlamdaki görüş bildirme ise, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yayımlanan Bağımsız Denetim Standartları'na (BDS) uygun olarak verilmelidir. Bu çerçevede, çalışmada, öncelikle bağımsız denetimin içeriği ve Bağımsız Denetim Standartları'nın görüş bildirme ile ilgili standart hükümleri incelenecektir. Ayrıca, konu ile ilgili olması açısından Türk Ticaret Kanunu'nda yer alan denetim görüşüne ilişkin düzenlemeler de ele alınacaktır. Çalışmanın son bölümünde ise, BIST şirketlerinin 2017 ve 2018 yıllarındaki denetim firmalarının, denetim görüşlerinin ve görüşlerin dayanağının detaylı analizi yapılarak sonuçları geçmiş yıllara ait verilerle birlikte değerlendirilecektir.

2. Bağımsız Denetim ve Bağımsız Denetim Standartları (BDS)

“Bağımsız denetim, bir işletmenin finansal tablolarının ve diğer finansal bilgilerinin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, gerekli bağımsız denetim teknikleri uygulanarak

denetlenmesi ve değerlendirilerek bir rapora bağlanmasıdır. Bağımsız denetim, bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşları tarafından yürütülür. Denetimin amacı, hedef kullanıcıların finansal tablolara duyduğu güven seviyesini artırmaktır. Bu amaca, finansal tabloların tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına ilişkin denetçi tarafından verilen görüşle ulaşılır. Genel amaçlı çerçevelerin çoğunda söz konusu görüş, geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak finansal tabloların tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunulup sunulmadığı veya doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlayıp sağlamadığı hakkındadır”(BDS200, md.3).

“Finansal tabloların denetiminin yürütülmesinde bağımsız denetçinin genel amaçları standartta aşağıdaki şekilde sıralanmıştır:

- (a) Bir bütün olarak finansal tabloların, hata veya hile kaynaklı önemli bir yanlışlık içerip içermediğine ilişkin makul güvence elde etmek ve böylece finansal tabloların tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına dair bir görüş bildirmek ve
- (b) Bulgularına uygun olarak, finansal tablolar hakkında raporlama yapmak ve BDS’lerin zorunlu tuttuğu bildirimlerde bulunmaktır.

Makul güvencenin elde edilemediği ve denetçi raporundaki sınırlı olumlu görüşün (şartlı görüşün), finansal tabloların hedef kullanıcılarına yapılacak bildirim açısından, yetersiz kaldığı tüm durumlarda, BDS’ler denetçinin görüş bildirmekten kaçınmasını veya mevzuata göre çekilmenin mümkün olması durumunda denetimden çekilmesini gerektirir”(BDS200,md11).

2011 yılında kabul edilen 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK) madde 397’de “Dördüncü fıkra uyarınca denetime tabi olan anonim şirketlerin ve şirketler topluluğunun finansal tabloları, denetçi tarafından, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca (KGK) yayımlanan uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre denetlenir. Yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu içinde yer alan finansal bilgilerin, denetlenen finansal tablolar ile tutarlı olup olmadığı ve gerçeği yansıtıp yansıtmadığı da denetim kapsamı içindedir. Denetime tabi olanlar, hazırlanmış olan finansal tablolarının denetimden geçip geçmediğini, denetimden geçmiş ise denetçi görüşünü ilgili finansal tablonun başlığında açıkça belirtmek zorundadır. Bu hüküm, yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu için de uygulanır. Denetime tabi olduğu hâlde, denetletirilmemiş finansal tablolar ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu, düzenlenmemiş hükmündedir. 398’inci madde kapsamında denetime tabi olacak şirketler Cumhurbaşkanınca belirlenir.” hükmü getirilmiştir. TTK’nın 403/1’de, bağımsız denetçi, yürüteceği denetimin sonucunu, raporun görüş kısmında açıklamak durumundadır. Burada ifade edilecek görüş, KGK’nın düzenleyeceği hükümler çerçevesinde, yürütülen denetimin konusunu, içeriğini, niteliğini ve de yapılan ilave çalışmaları kapsamaktadır.

Bağımsız denetime ve denetim standartlarına bir bütün olarak baktığımızda, ülkemizde bağımsız denetim öncelikle TTK’nda düzenlenmiş bir konudur. TTK uyarınca öngörülen bağımsız denetim alanını düzenlemek üzere oluşturulan KGK ise, alanında uluslararası gelişmelerin gereği olarak, bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmak ve böylece bağımsız denetimde uygulama birliğini, gerekli

güveni ve kaliteyi sağlamak ve Uluslararası Denetim Standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarını (TDS/BDS) oluşturmak ve yayımlamak görevini üstlenmiştir. Şu ana kadar yayınlanan denetim standartları; Genel İlke ve Sorumluluklar, Risk Değerlendirmesi ve Değerlendirilmiş Risklere Verilecek Karşılıklar, Bağımsız Denetim Kanıtları, Başkalarının Çalışmalarının Kullanılması, Bağımsız Denetimin Sonuçları ve Raporlaması başlıklarında toplanmış olup toplam 37 adettir. Yapılan bütün denetim çalışmaları ve sonuçları, bahsedilen BDS'lere uyun olarak yürütülmektedir.

3. Denetim Görüşü ve Görüşün Dayanağı

Denetçi, yürütülen denetim sonucunda ortaya çıkan denetim görüşüne ilişkin değerlendirmesini yaparken “finansal tablolarda sunulan bilgilerin ihtiyaca uygun, güvenilir, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir olup olmadığını” değerlendirmektedir. Bu kapsamda “Denetçi, finansal tabloların tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına ilişkin bir görüş oluşturur. Söz konusu görüşü oluşturmak için denetçi, bir bütün olarak finansal tabloların hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içerip içermediğine ilişkin makul güvence elde etmiş olup olmadığı konusunda bir sonuca varır”(BDS 700, pr.10-11).

Bunun yanında, denetimin sonucu, denetim raporunda ayrı bir başlık altında açıklanmaktadır ve yine yakın zamanda yürürlüğe giren BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi standardı gereği “Kilit Denetim Konuları” bildirilmesi zorunludur. Nitekim bu konu standartta “6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu uyarınca yapılan bağımsız denetimlerde denetçi, denetime tabi tüm şirketlerin finansal tablolarının denetiminde, kilit denetim konularını raporunda BDS 701’e uygun olarak bildirir.” şeklinde ifade edilmiştir(BDS700, pr.30T).

“Denetçi, finansal tabloların, tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlandığı sonucuna varırsa olumlu görüş verir. Denetçi,

- a) Elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak, bir bütün olarak finansal tabloların önemli yanlışlık içermediği sonucuna varırsa veya
- b) Bir bütün olarak finansal tabloların önemli yanlışlık içermediği sonucuna varmak için yeterli ve uygun denetim kanıtını elde edemezse, BDS 705 uyarınca raporunda olumlu görüş dışında bir görüş verir”(BDS 700, pr.16-17).

“Bir gerçeğe uygun sunum çerçevesinin hükümlerine uygun olarak hazırlanmış olan finansal tabloların, gerçeğe uygun sunum sağlamaması durumunda denetçi; bu hususu yönetimle müzakere eder ve ilgili geçerli finansal raporlama çerçevesi hükümlerine ve söz konusu hususun ne şekilde çözüldüğüne bağlı olarak, BDS 705 uyarınca, raporunda olumlu görüş dışında bir görüş verilmesinin gerekip gerekmediğine karar verir”(BDS700, pr.18).

Olumlu görüş dışındaki görüş türünün belirlenmesinde ise standart aşağıdaki görüş türlerini belirtmiştir(BDS,705,pr.7-8-9):

- (a) Sınırlı Olumlu Görüş((Şartlı Görüş)
- (b) Olumsuz Görüş

(c) Görüş Vermekten Kaçınma

Denetçi olumlu görüş dışında bir görüş vermesi durumunda, görüş bölümü için duruma göre yukarıda sıralanan “Sınırlı Olumlu Görüş”, “Olumsuz Görüş” veya “Görüş Vermekten Kaçınma” başlıklarından birini kullanır ve BDS 700 uyarınca zorunlu kılınan belirli unsurların yanı sıra bu bölüme olumlu görüş dışındaki bir görüş verilmesine sebep olan hususa ilişkin açıklama ekler(BDS705, pr.20).

“Denetçi raporunda, Görüş bölümünün hemen ardından “Görüşün Dayanağı” başlıklı bir bölüm yer alır ve bu bölümde:

- (a) Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına uygun olarak yürütüldüğü belirtilir
- (b) Denetçi raporunda denetçinin BDS’ler kapsamındaki sorumluluklarının açıklandığı bölüme atıfta bulunulur,
- (c) Denetçinin etik hükümler uyarınca, denetimini yaptığı işletmeden bağımsız olduğu ve etiğe ilişkin diğer sorumluluklarını bu hükümlere uygun olarak yerine getirdiği açıklanır.
- (d) Denetçinin; denetim sırasında elde ettiği denetim kanıtlarının, görüşüne dayanak oluşturmak için yeterli ve uygun olduğu kanaatine varıp varmadığı belirtilir”(BDS700, pr.28).

BDS 700 ‘ e göre; “Görüşün Dayanağı bölümü, denetçinin görüşü hakkında önemli bir bağlam oluşturur. Dolayısıyla, denetçi raporunda Görüş bölümünün hemen ardından Görüşün Dayanağı bölümüne yer verilmesi zorunludur”(BDS700, pr.A32)

4. Literatürdeki Çalışmalar

Denetçi görüşü, akademik çalışmalarda önemli bir araştırma konusudur ve geçmiş yıllarda bu konuyla ilgili çalışmalar yapılmış, araştırmalar gerçekleştirilmiştir. Literatüre baktığımızda, denetçi görüşü ile ilgili olarak en fazla yapılan çalışmalar; görüş türlerinin dağılımı ile ilgilidir. Bunun yanında görüş türlerinin içeriğinin, özellikle de görüşün dayanağı kısmının incelenmesi konusunda yeterli çalışma bulunmamaktadır. Çalışmanın önemi kısmında da ifade edildiği üzere, bu konudaki detaylı çalışmanın, görüş dayanaklarının içeriğinin incelenmesinin, gerek literatüre gerekse ilgili kuruluşlara önemli katkıları sunması beklenmektedir.

Literatürde denetim görüşü ilgili yapılan çalışmalar aşağıda ifade edilmiştir:

Uyar ve Çelik(2009), İMKB’nda İşlem Gören Şirketlerin Görüşlerinin ve Denetim Raporlarının Denetim Şirketleri Açısından Araştırılması adlı çalışmalarında, denetim şirketleri ile denetim görüşleri arasında bir ilişki olup olmadığını araştırmışlardır.

Akdoğan N, Aktaş M, Gülhan O.(2015). Borsa İstanbul’da Bağımsız Denetim Şirketleri ve Bağımsız Denetim Görüşleri Üzerinde Bir İnceleme adlı çalışmalarında denetim görüşlerinin dağılımını ve değişikliklerini incelemişlerdir.

Akdoğan N, Gülhan O, Aktaş M.(2015). Halka Açık Şirketlerde Bağımsız Denetçi Görüşleri Borsa İstanbul Gözaltı Pazarı Örneği adlı çalışmada, gözaltı pazarındaki firmaların denetim görüşlerini incelemiştir.

Yaşar(2015), Olumsuz Denetim Görüşü ve Bağımsız Denetçi Değişikliği Arasındaki İlişki: Borsa İstanbul Sanayi Şirketleri Üzerine Bir Uygulama adlı çalışmada, olumsuz denetim görüşü ve bağımsız denetçi değişikliği arasındaki ilişkiyi incelemiştir.

Altaş(2016), Bağımsız Denetim Sonucunda Düzenlenecek Görüş Yazısının Türleri ve Şirket Yönetimine Etkisi adlı çalışmada, denetçi görüş yazısı türleri ve görüş yazılarının şirket yönetimine olası etkilerini incelemiştir.

Akdoğan vd.(2018), 2014-2016 Yılları Arasında BIST Şirketleri ile İlgili Denetim Görüşleri adlı çalışmalarında, Borsa İstanbul'da işlem gören 511 şirketin denetim raporlarındaki görüşlerin içeriğini incelemiştir.

Mat ve Önal(2019), Bağımsız Denetim Raporlarında Denetim Görüşünü Etkileyen Faktörlerin Belirlenmesi: Borsa İstanbul'da Bir Uygulama adlı çalışmalarında, denetim görüşünün finansal ve finansal olmayan değişkenlerden etkilendiğini araştırmışlardır.

5. Araştırmanın Konusu, Önemi ve Sonuçları

Bu başlık altında, çalışmanın araştırma kısmını oluşturan alt başlıklara yer verilecek olup, araştırmanın sonuçları ilerleyen başlıkta detaylı bir şekilde analiz edilecektir.

5.1. Araştırmanın Konusu

Araştırmanın konusu, BİST firmalarının 2017 ve 2018 yılına ilişkin bağımsız denetimden geçmiş finansal tablolarındaki denetim görüşlerinin, denetim firması bazında toplam sayısı, dört büyük olarak adlandırılan(Deloitte, Ernst&Young, KPMG, PWC) firmaların dağılımı, hangi görüşlerin daha çok öne çıktığının anlaşılması, önceki yıllara göre değişimlerin izlenmesi, denetim görüşü ile birlikte bildirilen görüşün dayanağının incelenmesi ve bu görüşün dayanağı konularında hangi açıklamaların ne şekilde ifade edildiğinin niteliksel ve niceliksel olarak incelenmesine dayanmaktadır. Ayrıca, bu çalışma; geçmiş yıllara ilişkin verilerin izlenmesinde, değişikliklerin takip edilmesinde Akdoğan vd.(2018)'de yapmış oldukları çalışmanın devamı niteliğindedir.

5.2. Araştırmanın Önemi

Araştırma, denetim raporlarındaki görüşlerin ve bunlarla birlikte verilen görüşün dayanağının detayını göstermesi bakımından içerik olarak en kapsamlı veriyi barındırmaktadır. Ayrıca, özellikle büyük denetim firmalarının bağımsız denetimdeki yoğunluğunu, denetim görüşlerinin önceki yıllara göre değişimini ve görüşün dayanağı bölümünde yapılan açıklamaları değerlendirmek açısından gerek düzenleyici kurumlara gerekse de ilgili kuruluşlarına önemli bilgiler vermiş olacaktır.

5.3. Araştırmanın Sonuçları

Aşağıdaki tablolarda, 2017 ve 2018 yıllarına ait bağımsız denetim raporları incelenen 517 adet BİST firmasının, denetim görüşlerine ilişkin detaylı araştırma sonuçları, görüş türlerinin dağılımı ve görüşün dayanağında belirtilen açıklamaların sayısı gösterilmiştir. Bu tablolarla ilgili değerlendirmeler ise sonraki başlıkta sırasıyla ele alınacak ve ortaya çıkan sonuçlar paylaşılacaktır.

6. Araştırma Sonuçlarının Değerlendirilmesi

Araştırma sonuçlarına ilişkin tablolar ve sonuçların değerlendirilmesi bu başlıkta yer almaktadır. Ayrıca konunun daha iyi anlaşılması bakımından sonuçlar üç başlıkta ele alınacaktır. Birinci başlıkta denetim görüşleri ve görüş dayanakları hakkında yapılan bütün sonuç tabloları verilecektir. İkinci başlıkta denetim görüşleri ile ilgili sonuçlar değerlendirilecek, üçüncü ve son başlıkta ise görüşün dayanağı bölümünün içeriği ve açıklanan konuların sıklığı değerlendirilecektir.

6.1. Denetim Görüşleri ve Görüşün Dayanağı Araştırması Sonuç Tabloları

Tablo 1. Bağımsız Denetim Firmalarının BİST Şirketleri Arasındaki Dağılımı

BAĞIMSIZ DENETİM FİRMALARININ BİST ŞİRKETLERİ ARASINDAKİ DAĞILIMI			
SIRA	BAĞIMSIZ DENETİM FİRMALARI	2017	2018
1	A-1 YMM VE BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	1	1
2	AAC BAĞIMSIZ DENETİM DANIŞMANLIK VE YMM A.Ş.	1	0
3	ABAKÜS BAĞIMSIZ DENETİM VE SMMM A.Ş.	0	2
4	AC İSTANBUL ULUSL. BAĞIMSIZ DEN. VE SMMM A.Ş.	6	6
5	ADAY BAĞIMSIZ DENETİM VE SMMM A.Ş.	5	5
6	AG YMM VE BAĞIMSIZ DENETİM. A.Ş.	2	1
7	AK BAĞIMSIZ DENETİM VE SMMM A.Ş.	5	3
8	AKSİS ULUSLARARASI BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	4	5
9	AKT BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	1	1
10	AKTAN BAĞIMSIZ DENETİM VE YMM A.Ş.	1	1
11	AREN BAĞIMSIZ DENETİM VE SMMM A.Ş.	2	2
12	ARILAR BAĞIMSIZ DENETİM VE YMM A.Ş.	2	2
13	ARKAN ERGİN ULUSLARARASI BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	11	11
14	AS BAĞIMSIZ DENETİM VE YMM A.Ş.	2	2
15	ATA ULUSLARARASI BAĞIMSIZ DEN. VE SMMM A.Ş.	8	8
16	AYK BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM VE DANIŞMANLIK A.Ş.	1	1
17	BAKIŞ YMM VE BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	1	1

18	BAN-DEN BAĞIMSIZ DENETİM HİZMETLERİ A.Ş.	1	1
19	BD BAĞIMSIZ DENETİM VE YMM A.Ş.	1	0
20	BDD BAĞIMSIZ DENETİM VE DANIŞMANLIK A.Ş.	2	2
21	BDO DENET BAĞIMSIZ DENETİM VE DAN. A.Ş.	6	6
22	BİLGİ BAĞIMSIZ DENETİM VE YMM A.Ş.	1	1
23	BİLGİLİ BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	6	6
24	BİRLEŞİK EKOL BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	2	2
25	BİRLEŞİM BAĞIMSIZ DENETİM ve YMM A.Ş.	7	8
26	BM BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	1	1
27	C&Ç BAĞIMSIZ DEN. VE YÖNETİM DANIŞMANLIĞI A.Ş.	1	1
28	CONSULTA BAĞIMSIZ DENETİM VE Y.M.M. A.Ş.	2	2
29	CROWE HORWATH OLGU BAĞIMSIZ DEN. VE YMM A.Ş.	2	1
30	DENGE BAĞIMSIZ DENETİM SMMM A.Ş.	6	6
31	DMR BAĞIMSIZ DENETİM VE DANIŞMANLIK A.Ş.	1	1
32	DRT BAĞIMSIZ DENETİM VE SMMM A.Ş.	57	54
33	ELİT BAĞIMSIZ DENETİM VE YMM A.Ş.	8	8
34	ENGİN BAĞIMSIZ DENETİM VE SMMM A.Ş.	5	5
35	EREN BAĞIMSIZ DENETİM VE YMM A.Ş.	7	5
36	FİNANSAL EKSEN BAĞIMSIZ DENETİM VE DAN. A.Ş.	1	1
37	GÜNCEL BAĞIMSIZ DENETİM DAN. VE YMM A.Ş.	1	1
38	GÜNEY BAĞIMSIZ DENETİM VE SMMM A.Ş.	80	80
39	GÜRELİ YMM VE BAĞIMSIZ DENETİM HİZMETLERİ A.Ş.	20	20
40	HLB SAYGIN BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	1	1
41	HSY DANIŞMANLIK VE BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	10	13
42	IŞIK YMM VE BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	2	2
43	İRFAN BAĞIMSIZ DENETİM VE YMM A.Ş.	8	8
44	KARAR BAĞIMSIZ DENETİM VE DANIŞMANLIK A.Ş.	5	5
45	KAVRAM BAĞIMSIZ DENETİM VE DANIŞMANLIK A.Ş.	5	5
46	KETENCİ BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	1	1
47	KÖKER YMM VE BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	1	1
48	KPMG BAĞIMSIZ DENETİM VE SMMM A.Ş.	62	67
49	LİDYA BAĞIMSIZ DENETİM VE SMMM A.Ş.	2	2

50	LİSANS BAĞIMSIZ DENETİM VE DANIŞMANLIK A.Ş.	1	1
51	MEGA GLOBAL ULUSLARARASI BAĞIMSIZ DEN. A.Ş.	1	1
52	MERCEK BAĞIMSIZ DENETİM VE YMM A.Ş.	2	2
53	MGI BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	7	7
54	NOTE OFFİCE ULUSL. BAĞ. DEN. DAN. VE YMM A.Ş.	1	0
55	PWC BAĞIMSIZ DENETİM VE SMMM A.Ş.	102	99
56	RASYONEL BAĞIMSIZ DENETİM VE YMM A.Ş.	3	3
57	REFORM BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	7	7
58	REHBER BAĞIMSIZ DENETİM VE YMM A.Ş.	2	2
59	REPORT BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	2	3
60	SER-BERKER BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	1	1
61	SUN BAĞIMSIZ DENETİM VE YMM A.Ş.	2	2
62	TÜRKMEN BAĞIMSIZ DENETİM VE YMM A.Ş.	1	1
63	ULUSAL BAĞIMSIZ DENETİM VE YMM A.Ş.	4	3
64	ULUSLARARASI BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	1	1
65	VEZİN BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	3	3
66	VİZYON GRUP BAĞIMSIZ DENETİM.A.Ş.	1	1
67	YEDİTEPE BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	5	8
68	BELİRTİLMEMİŞ	3	3
TOPLAM		517	517

Tablo 2. Denetim Görüşlerinin Görüş Türlerine Göre Dağılımı

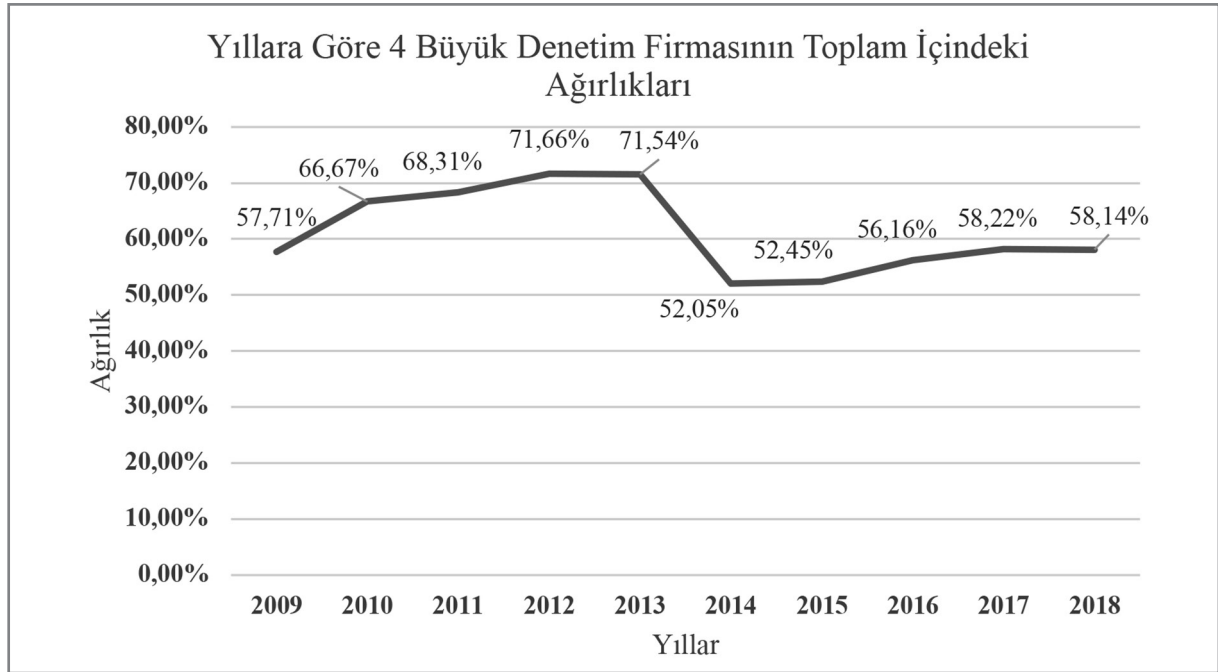
DENETİM GÖRÜŞLERİNİN GÖRÜŞ TÜRLERİNE GÖRE DAĞILIMI					
GÖRÜŞ TÜRLERİ	2014	2015	2016	2017	2018
OLUMLU GÖRÜŞ	413	415	429	449	440
ŞARTLI GÖRÜŞ	52	52	47	41	61
OLUMSUZ GÖRÜŞ	0	1	1	0	0
GÖRÜŞ VERMEKTEN KAÇINMA	3	6	7	9	9
YOK	43	37	27	18	7
TOPLAM	511	511	511	517	517

Tablo 3. Denetim Firmalarının Görüş Türlerine ve Yıllara Göre Dağılımı

DENETİM FİRMALARININ GÖRÜŞ TÜRLERİNE VE YILLARA GÖRE DAĞILIMI						
Denetim Firmaları	Görüş Türleri	2014	2015	2016	2017	2018
DRT BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş. (DELOITTE)	TOPLAM	74	74	82	57	54
	OLUMLU GÖRÜŞ	69	68	77	55	49
	ŞARTLI GÖRÜŞ	5	6	5	2	5
	GÖRÜŞ VERMEKTEN KAÇINMA	0	0	0	0	0
	OLUMSUZ GÖRÜŞ	0	0	0	0	0
GÜNEY BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş. (ERNST&YOUNG)	TOPLAM	80	79	70	80	80
	OLUMLU GÖRÜŞ	72	69	60	70	66
	ŞARTLI GÖRÜŞ	8	10	10	10	14
	GÖRÜŞ VERMEKTEN KAÇINMA	0	0	0	0	0
	OLUMSUZ GÖRÜŞ	0	0	0	0	0
PWC BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	TOPLAM	61	67	78	102	99
	OLUMLU GÖRÜŞ	58	62	72	98	97
	ŞARTLI GÖRÜŞ	3	5	6	2	2
	GÖRÜŞ VERMEKTEN KAÇINMA	0	0	0	2	0
	OLUMSUZ GÖRÜŞ	0	0	0	0	0
KPMG BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	TOPLAM	51	48	57	62	67
	OLUMLU GÖRÜŞ	47	44	54	57	61
	ŞARTLI GÖRÜŞ	0	0	0	5	6
	GÖRÜŞ VERMEKTEN KAÇINMA	0	0	0	0	0
	OLUMSUZ GÖRÜŞ	0	0	0	0	0
DİĞER DENETİM FİRMALARI	TOPLAM	202	206	197	198	209
	OLUMLU GÖRÜŞ	167	172	166	169	168
	ŞARTLI GÖRÜŞ	32	27	23	22	34
	GÖRÜŞ VERMEKTEN KAÇINMA	3	6	7	7	8
	OLUMSUZ GÖRÜŞ	0	1	1	0	0
BELİRTİLMEMİŞ	BELİRTİLMEMİŞ	43	37	27	18	7
TOPLAM		511	511	511	517	517

Tablo 4. Yıllara Göre 4 Büyük Denetim Firmasının Toplam İçindeki Ağırlıkları

YILLARA GÖRE 4 BÜYÜK DENETİM FİRMASININ TOPLAM İÇİNDEKİ AĞIRLIKLARI									
2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
131	158	165	177	180	266	268	287	301	300
227	237	243	247	253	511	511	511	517	516
57,71%	66,67%	68,31%	71,66%	71,54%	52,05%	52,45%	56,16%	58,22%	58,14%



Şekil 1: Yıllara Göre 4 Büyük Denetim Firmasının Toplam İçindeki Ağırlıkları

Tablo 5. Bağımsız Denetim Görüşüne Ulaşamayan Şirket Sayısı

BAĞIMSIZ DENETİM GÖRÜŞÜNE ULAŞILAMAYAN ŞİRKET SAYISI										
YILLAR	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
ULAŞILAMAYAN ŞİRKET SAYISI	8	8	6	8	9	43	37	27	18	7

Tablo 6. İncelenen Şirket ve Bağımsız Denetçi Sayısı

İNCELENEN ŞİRKET VE BAĞIMSIZ DENETÇİ SAYISI										
YILLAR	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
İNCELENEN ŞİRKET SAYISI	227	237	243	247	253	511	511	511	517	517
TOPLAM BAĞIMSIZ DENETÇİ SAYISI	38	38	34	31	30	66	66	69	67	66

Tablo 7. Olumlu Görüş Dışındaki Görüş Dayanaklarının Detay Listesi

OLUMLU GÖRÜŞ DIŞINDAKİ GÖRÜŞ DAYANAKLARININ DETAY LİSTESİ		
GÖRÜŞ DAYANAKLARI GRUBU	2017	2018
DEĞERLEME, DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ VE KARŞILIKLAR	27	32
İŞLETMENİN SÜREKLİLİĞİ	14	18
BORÇLAR VE AVANSLAR	8	14
ALACAKLAR VE AVANSLAR	10	21
GERÇEĞE UYGUN DEĞER TESPİTİ	9	14
DİĞER AÇIKLAMALAR	11	13

Tablo 8. Bir Önceki Yıla Göre Denetim Görüşü Değişenlerin Listesi

BİR ÖNCEKİ YILA GÖRE DENETİM GÖRÜŞÜ DEĞİŞENLERİN LİSTESİ	
DEĞİŞİMİN NİTELİĞİ	Adet
OLUMLU GÖRÜŞ'TEN ŞARTLI GÖRÜŞ'E GEÇİŞ	24
ŞARTLI GÖRÜŞ'TEN OLUMLU GÖRÜŞ'E GEÇİŞ	5
OLUMLU GÖRÜŞ'TEN GÖRÜŞ BİLDİRMEKTEN KAÇINMA'YA GEÇİŞ	2
GÖRÜŞ BİLDİRMEKTEN KAÇINMA'DAN ŞARTLI GÖRÜŞ'E GEÇİŞ	3
ŞARTLI GÖRÜŞ'TEN GÖRÜŞ BİLDİRMEKTEN KAÇINMA'YA GEÇİŞ	1

6.2. Denetim Görüşleri Araştırma Sonuçlarının Değerlendirilmesi

2017 ve 2018 yıllarında BİST şirketlerinin bağımsız denetim raporlarından elde edilen bilgiler doğrultusunda, denetim görüşleri, görüş türlerinin dağılımı, denetçi firmaların sayılarının incelendiği araştırmanın sonuçları aşağıdaki şekilde sıralanabilir:

- a) 2017 ve 2018 yıllarında borsada işlem gören şirket sayısı önceki üç yıla göre artarak 517'ye ulaşmıştır ve bu 517 şirketin her iki yıl içinde geçerli olmak üzere sadece 3'er şirketin bağımsız denetim raporunda denetçi bilgisine ulaşılamamıştır. Kalan 514 şirket için bağımsız denetim firmaları raporlarda belirtilmiştir.
- b) Her iki yıl için geçerli olmak üzere en fazla görüş bildiren denetim firması sırasıyla; PWC, Ernst&Young ve KPMG firmalarıdır. Bu üç firmanın toplam içindeki ağırlığı her iki yılda da %47'dir, bir diğer ifadeyle, bu iç firma BİST şirketlerinin yaklaşık yarısının bağımsız denetimini üstlenmiştir. Bütün denetim firmaları birlikte değerlendirildiğinde ise toplam 67 firma bağımsız denetim faaliyeti yürütmektedir.
- c) 2014'ten 2018'e kadar olan süreçte olumlu görüş sayısı sürekli artarken, sınırlı olumlu(şartlı) görüş ve görüş bildirmekten kaçınmanın sayısı azalmıştır. 2015 ve 2016 yıllarında 1'er adet şirket için bildirilen olumsuz görüş, son iki yılda bulunmamaktadır. Bunun yanında, bazı firmaların, kendi internet sitelerinin yatırımcı ilişkileri sayfasında olmayıp da Kamuoyu Aydınlatma Platformu (KAP) üzerinden ulaşılan finansal tabloları bulunmaktadır Buradaki tablolarda ise bağımsız denetim raporu yer almamaktadır. Dolayısıyla, 2017 ve 2018 yıllarında denetim görüşüne ulaşılamayan şirket sayıları sırasıyla, 18 ve 7'dir.
- d) Bağımsız denetim görüşüne ulaşılamayan şirket sayısı önceki yıllara göre azalmış olmakla beraber hala mevcuttur. Bu konuda en fazla sayının gerçekleştiği yıl olan 2014 yılında, 511 şirketten 43'ünün denetim görüşüne ulaşılamamıştır. 2014'ten sonraki yıllarda ise bu sayı azalarak devam etmiş ve 2018 yılında 7 olmuştur.
- e) İncelenen şirket sayısı, 2009 yılından bugüne sürekli artmış ve 2018 yılında 517 olmuştur. Geçmiş yıllara bakıldığında, sıçrama olarak adlandırılabilir yıl, önceki yıla göre yaklaşık iki katı artışla 2014 yılıdır. Konunun nedeni araştırıldığında, Sermaye Piyasası Kurulu(SPK) tarafından 2013 yılında başlatılan "Halka Arz Kampanyası"nın etkisi görülmektedir. Bunun yanında bu şirketleri denetleyen toplam bağımsız denetçi sayısı ise 2009 yılından 2018'e kadar olan süreçte yaklaşık iki kat artmıştır.
- f) Denetim firmalarının verdikleri görüşlere bakıldığında, olumlu görüşlerin sayısı diğer görüşlere göre oldukça fazla sayıdadır. 2014 yılından beri Görüş Bildirmekten Kaçınma görüşü bildirmeyen firmalar Deloitte ve Ernst&Young ve KPMG'dir. Dört büyüklerden kalan PWC firması, bu dört yıl içerisinde sadece 2017 yılında 2 adet Görüş Bildirmekten Kaçınma görüşü bildirmiş, diğer yıllarda bildirmemiştir. Dört büyükler dışında kalan diğer denetim firmaları ise, görüş bildirmekten kaçınmayı 4 yıl boyunca her yıl bildirmişlerdir. Ayrıca, yukarıda bahsedilen 2 adet olumsuz görüşü bu diğer denetim firmaları bildirmişlerdir.

- g) Şartlı görüş bildiren firmaların detayına bakıldığında miktar ve oran olarak en az bildiren firma KPMG, en fazla bildiren ise diğer denetim firmalarıdır. KPMG firması son iki yılda sırasıyla 5 ve 6 adet şartlı görüş bildirmiş önceki üç yılda şartlı görüş bildirmemiştir. Diğer denetim firmalarında ise şartlı görüş bildirimini önceki yıla göre 22'den 34' çıkmış ve yaklaşık %50 artış göstermiştir.
- h) Bir önceki yıla göre görüş değişikliğine bakıldığında, bütün görüş türleri arasında, en fazla olumlu görüş türünün azaldığı görülmektedir. Bir diğer ifadeyle, olumlu görüş dışındaki görüş türlerinden olumlu görüşe geçenler çok az sayıdadır, ancak şartlı görüşe geçenlerin sayısı diğer görüş türlerinden daha fazla sayıdadır. Dolayısıyla, bu grupta, olumlu görüşten şartlı görüşe geçenlerin sayısı 24 adet ile en fazla sayıya ulaşmıştır.
- i) Son 5 yıl içerisinde dört büyük denetim firmasının BİST içerisindeki toplam ağırlığı 2014 yılından bugüne artış göstermiş ve %58,14 düzeyinde gerçekleşmiştir. Ancak 2009-2013 arasına bakıldığında bu günlere göre daha yüksek seviyelere(%71,66) çıkmış olduğu da gözden kaçırılmamalıdır. Dolayısıyla, geçmişte toplam ağırlığı daha yüksek olan dört büyük denetim firması, ağırlık oranı azalsa da hala yoğunluğunu korumaktadır.

6.3.Görüşün Dayanağı Araştırma Sonuçlarının Değerlendirilmesi

Denetim görüşü dayanağı, 2017 ve 2018 yılına ait bağımsız denetim raporlarından elde edilmiş ve buradan alınan bilgiler doğrultusunda her bir yıla ait görüşün dayanağı bölümündeki açıklamalar kendi içerisinde incelenmiştir. Benzer ve farklı olanlar 6 grupta sınıflandırılmış ve ilave açıklamalarla birlikte değerlendirilmiştir. Ayrıca, bu inceleme esnasında, görüşün dayanağında ifade edilen hususların, kilit denetim konularıyla benzerlik gösterdiği görülmüştür, bir diğer ifadeyle, görüşün dayanağı, aynı zamanda kilit denetim konusu olarak denetim raporunda ayrı başlık altında ve tekrar açıklanmıştır. Buradan elde edilen sonuçlar aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- a) Görüşün dayanağı bölümünde en fazla açıklama yapılan konu; açık ara farkla **değerleme, değer düşüklüğü ve karşılıklar** konusundadır. En az açıklama yapılan konu ise işletmenin borçlarıyla ilgili konudur.
- b) Değerleme, değer düşüklüğü ve karşılıklar konusundaki açıklamaların detayına bakıldığında; iştirak ve bağlı ortaklıkların değerleme işlemleri ve yapılan açıklamaların yetersizliği, stokların ve satılmaya hazır varlıkların değer düşüklüğü karşılıkları, stokların maliyeti ve miktarı ile ilgili denetim kanıtı eksikliği, stokların net gerçekleştirilebilir değer yerine elde etme maliyeti ile gösterilmesi, vadelerinde tahsil edilemeyen alacaklar için karşılık ayrılmaması, kıdem tazminatı karşılıkları, varlıkların bir kısmına yeniden değerlendirme yapılmaması, duran varlıkların mülkiyeti ile ilgili dış teyitlerin güncel olmaması, rapor tarihi itibarıyla yapılmakta olan yatırımların aktifleştirilmeyip amortisman ayrılmaması, denetimin zamanında yapılamaması nedeniyle kasa, stok, maddi duran varlık sayımlarına katılım sağlanamaması, BDDK Muhasebe ve Finansal Raporlama Mevzuatı gereklilikleri dışında ayrılan serbest karşılıklar, ekonomik belirsizlik kaynaklı ayrılan serbest karşılıkların dönem net karını azaltıcı etki yapması gibi detaylara yer verilmiştir.

- c) İşletmenin sürekliliği hakkındaki açıklamalara bakıldığında; finansal borçlardan kaynaklı işlemlerin zamanında yapılamama riskinin finansal tabloları etkileme olasılığı ve sürekliliği etkileme olasılığının yüksek olması, ticari faaliyetinin bulunmaması sonucu taahhüt ve ödemelerin zamanında yerine getirilmemesi olasılığı, TTK 376'ya göre 2/3'ünün karşılıksız kaldığı sermaye kaybı ve borca batık durumda bulunduğu şüphesini uyandıran işaretlerin varlığı, geçmiş yıl zararlarının fazlalığı, net özkaynakların negatif olması, işletme faaliyetlerinin sürekliliğinin yeni kaynak temini ve ticari faaliyetlerinin geliştirilmesine bağlı olması ve bu durumun işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek önemli bir belirsizliğin varlığını işaret etmesi gibi detaylara yer verilmiştir.
- d) Borçlar ve avanslar hakkındaki açıklamalarda; yapılandırılan borç ödemelerinin fazlalığı, devam eden icra takipleri, üçüncü kişi ve finansal kuruluşlara ödenmemiş borçların yüksekliği, davalardan kaynaklı ve avukatlara olan borçlarla ilgili dış teyit eksikliği, borç bakiyesi üzerindeki belirsizliklerin giderilememesi, vergi borçlarının fazlalığı ve ödeme güçlüğüne devam etmesi, ticari mal alışlarından kaynaklanan kredi kartı borçlarının asgari ödemelerinin yapılarak mevcut borçların sürekli ertelenmesi, yükümlülük tutarının güvenli bir biçimde tahmin çalışmasının yapılmamış olması, ticari borçlara ilişkin mutabakat mektubunun alınmaması gibi detaylara yer verilmiştir.
- e) Alacaklar ve avanslar hakkındaki açıklamalarda; tahsil edilemeyen alacakların varlığı ve tahsil edilebilirliğine dair kanaat oluşturulamaması, tahsilata ilişkin vade ve belirsizlikler, ticari alacaklarla ilgili denetim kanıtı (dış teyit) eksikliği, ticari alacaklardan tahsil kabiliyeti zayıflayanların sözleşme eksikliği, ilişkili firmalardan alacaklara ilişkin olarak herhangi bir teminat ve taahhüt ve doğrulama mektubunun bulunmaması, verilen sipariş avansı protokolü ve sözleşmesinin bulunmaması, alacağın kapatılması veya geri alınması yönünde bir hukuki işlemin bulunmaması, avansların dönen varlıklara oranının %30 olması gibi detaylara yer verilmiştir.
- f) Gerçeğe uygun değer tespiti ile ilgili olarak yapılan açıklamalarda; borsadaki işlem fiyatı gerçeğe uygun değeri yansıtmaması, varlık ve yükümlülüklerin gerçeğe uygun değeri ile ilgili dış teyit işlemlerinin gerçekleştirilememesi, gerçeğe uygun değer değişmesinin muhtemel olması, finansal tablolardaki gerçeğe uygun değer belirlenmesine bilgi ve belge temin edilememesi, gerçeğe uygun değer muhtemel etkilerinin finansal tablolara yansıtılmaması, %51'ine iktisap ettiği şirketin denetlenmemiş finansal tablo kullanılması sonucu gerçeğe uygun değerde meydana gelebilecek farklılık olma olasılığı ve hatalı finansal raporlama gibi detaylara yer verilmiştir.
- g) Yukarıdaki gruplarda sınıflandırılmayıp diğer açıklamalar olarak ele alınan bölümde ise; adli süreçler, şirketin döneme ait finansal verilerinin, şirketin hukuki durumu ve kayyum atanması nedeni ile talep edilmesine rağmen temin edilememiş olması, kayyumluk yetkisi verilen Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu'nun almış olduğu karar doğrultusunda dondurulmuş olan hesapların varlığı, Sermaye Piyasası Kanunu kapsamında yaşanan problemlerin varlığı, ertelenmiş vergi varlığından yararlanmasına imkan verecek düzeyde mali karı gerekli zaman dilimi içerisinde elde etmesine yönelik belirsizlik, reklam ve promosyon giderlerinin mahiyeti hakkında kabul edilebilir denetim kanıtının

elde edilememesi, şirketin iştirakinin iletilen ve Amerika`da kabul gören muhasebe ilkelerine (US GAAP) göre hazırlandığı bilgisi verilen 31 Aralık 2017 ve 2016 tarihli finansal tablolarının denetimden geçmemiş olması, tahsisli sermaye artırımı sürecinin henüz tamamlanmamış olması nedeniyle tutarın özkaynaklar içerisinde raporlanması hususunda belirsizlik bulunması, Proje için verilen ipotek tutarının SPK mevzuatının üstünde olması, bir önceki yılda şirketi denetleyen denetim şirketinin görüş vermektan kaçınması gibi detaylara yer verilmiştir.

7. Sonuç

Şirketlerin finansal tablolarının bağımsız denetimden geçmesi ve finansal raporların şeffaf ve hesap verilebilir olması finansal bilgi kullanıcıları açısından önemlidir. İşletme yönetimi ile yatırımcılar ve denetçi arasındaki iletişimin artması ise denetim raporlarına olan güvenin artırılmasıyla mümkün olmaktadır. Ayrıca, yönetimin bağımsız denetim raporlarındaki açıklamalara olan dikkatinin artması, finansal raporlama kalitesinin artmasını beraberinde getirmiştir. Dolayısıyla, şeffaflık ve bilginin değerinin artmasıyla birlikte denetimin ve denetim raporunda açıklanan bilgilerin beklentileri karşılayarak bilgi açıklarını kapatması, denetim raporundan beklenen faydaları artırmıştır.

Bağımsız denetimin yürütülmesi sonucu ortaya çıkan denetim raporlarındaki görüş ve görüşün dayanağı bölümü, finansal bilgi kullanıcıları için kritik öneme sahiptir. Burada ifade edilen görüş ve görüşün dayanağı bölümündeki açıklamalar şirketle ilgili önemli bilgileri barındırmaktadır. 2017 ve 2018 yıllarında Borsa İstanbul`da işlem gören 517 şirkete 67 denetim firması tarafından (neredeyse tamamında, %97) denetim görüşü bildirilmiştir. Bu denetim görüşünün detaylarına bakıldığında en fazla bildirilen görüş olumlu görüş olup, olumsuz görüşe rastlanmamıştır. Şartlı görüş ve görüş bildirmekten kaçınma şeklinde bildirilen görüşler ise toplam içerisinde önemli bir ağırlığı(yaklaşık %10) temsil etmemektedir. Denetim görüşlerinin yaklaşık %90`ının olumlu görüş olmasının nedeni, denetim firmalarının yıl içinde denetim sürecinde eksik gördükleri hususları firmalara düzeltirmiş olmalarından kaynaklandığı düşünülmektedir. Denetim firmaları özelinde bakıldığında, yurt dışı taleplerden dolayı dört büyüklerin ağırlığı hala varlığını devam ettirmekte ve diğer denetim firmaları yeteri kadar şirkete ulaşamamakta, yeterince pazar payı elde edememektedir. 2013 yılında halka arz kampanyası ile başlayan ve sayıları artan borsa şirketlerini bir bütün olarak ele aldığımızda, dört büyük dışında kalan diğer denetim firmalarının pazar payı elde etmeye yönelik göstereceği çaba, ilerleyen zamanlarda bağımsız denetim sektöründeki firma dağılımında etkisini göstermiş olacaktır.

Görüşün dayanağı bölümünde verilen açıklamalar, her şirketin kendisine özgü olsa da birbirleriyle önemli benzerlikler göstermektedir. En fazla öne çıkan açıklama, sektör farkı gözetmeksizin değerlendirme, değer düşüklüğü ve karşılıklar konusundadır. Şirketlerin bu konularda yaşadıkları sorunlar ve denetim esnasında yaşanan aksaklıkların bu konuyu öne çıkarmış olması muhtemeldir. Aynı hususların kilit denetim konusu olarak tekrar bildirilmesi, konunun önemini daha fazla öne çıkarmaktadır. Ayrıca, bir diğer önemli konu olarak, işletmelerin sürekliliği ile önemli belirsizliklerin varlığı, borca batıklık ile birlikte faaliyetlerin devam ettirilememesi ihtimalini beraberinde getirecektir. Bu konuda yaşanacak olumsuz gelişmelerin şirketlere, içinde buldukları sektöre ve dolayısıyla da ülke ekonomisine etkisi

göz ardı edilmemelidir. Bunun yanında, borçların yüksekliği, alacakların tahsilatında yaşanan zama-naşimleri, işletmelerin sürekliliği ile ilgili yaşanan sorunları daha fazla artırabilecektir. Sonuç olarak, bağımsız denetçilerin vermiş oldukları denetim görüşü, hem şirketler hem de düzenleyici kuruluşlar için önemli bilgiler barındırmaktadır. Buradan elde edilen bilgiler doğrultusunda, mevzuatla ilgili gerekli düzenlemelerin yapılması, denetimde karşılaşılan sorunlara çözümlerin üretilmesi ve önceden alınacak önlemlerle özellikle şirketlerin sürekliliğinin sağlanması bağımsız denetimin amaçlarına hizmet etmiş olacaktır.

KAYNAKÇA

Akdoğan N, Aktaş M, Gülhan O.(2015). Borsa İstanbul'da Bağımsız Denetim Şirketleri ve Bağımsız Denetim Görüşleri Üzerinde Bir İnceleme, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Sayı: 20

Akdoğan N, Gülhan O, Aktaş M.(2015). Halka Açık Şirketlerde Bağımsız Denetçi Görüşleri Borsa İstanbul Gözaltı Pazarı Örneği. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Sayı: 17, ss.245-259

Akdoğan, N., GÜDÜ, E.S., IŞIK, A., SEVİNDİK, İ., ŞAHİN, D., ÖZKAN, G.(2018). 2014-2016 Yılları Arasında BIST Şirketleri ile İlgili Denetim Görüşleri, TÜRMOB Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı: 54(1)

Altaş, S.(2016). Bağımsız Denetim Sonucunda Düzenlenecek Görüş Yazısının Türleri ve Şirket Yönetimine Etkisi, İSMMMO Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 134, Mart-Nisan

BDS 200 Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi

BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi. Raporunda Bildirilmesi

BDS 705 Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi

Mat, M , Önal, S . (2019). Bağımsız Denetim Raporlarında Denetim Görüşünü Etkileyen Faktörlerin Belirlenmesi: Borsa İstanbul İmalat Sanayi Sektörü Şirketleri Üzerine Bir Uygulama. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 21 (3), 733-760.

DOI: 10.31460/mbdd.533127

Uyar S., Çelik M.(2009). İMKB'nda İşlem Gören Şirketlerin Görüşlerinin ve Denetim Raporlarının Denetim Şirketleri Açısından Araştırılması, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı: 41, ss.140-156.

Yaşar, A.(2015). Olumsuz Denetim Görüşü ve Bağımsız Denetçi Değişikliği Arasındaki İlişki: Borsa İstanbul Sanayi Şirketleri Üzerine Bir Uygulama, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı: 65, ss.81-96 .

DOI: 10.25095/mufad.396517

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu

ÇABA-ÖDÜL DENGESİZLİĞİNİN TÜKENMİŞLİK ÜZERİNE ETKİSİ: ANKARA'DAKİ MUHASEBE MESLEK MENSUPLARI ÜZERİNDE BİR ARAŞTIRMA

Dr. Hüseyin ABUHANOĞLU*

Prof. Dr. Yıldız AYANOĞLU**

Dr. Mevlüt KARADAĞ***

Makale Gönderim Tarihi :03/02/2019 / Kabul Tarihi : 11/04/2019

ÖZ

Muhasebe hizmetlerindeki uzun çalışma saatleri, aşırı iş yükü, yasal sorumluluklar ve zaman tahdidini gibi koşullar çalışan üzerinde baskı oluşturmaktadır. Bu baskı ise çalışanın çaba-ödül dengesini olumsuz etkileyebilmektedir. Çaba ile ödül arasındaki bu dengesizliğin ise çalışan ve örgütte strese neden olacağı, çalışanın tükenmişliğini etkileyeceği beklenmektedir. Bu çalışmada, muhasebecilik meslek mensuplarının çaba-ödül dengesizliğinin araştırılması ve tükenmişlik üzerine olan etkilerinin açıklanması amaçlanmıştır. Çalışmada Siegrist tarafından geliştirilmiş Çaba-Ödül Dengesizliği anketi ile Maslach ve Jackson tarafından geliştirilen tükenmişlik ölçekleri kullanılmıştır. Çalışma sonucunda muhasebe mensuplarının Çaba-Ödül Dengesizliği Oranının 1.05 ile çaba lehine puanlandığı, Çaba-Ödül Dengesizliği Oranın duygusal tükenmişliği doğrudan ($\beta=0,556$), Duyarsızlaşma ($\beta=0,449$) ve Kişisel Başarı Azalmasını ($\beta=-0,398$) ise dolaylı olarak etkilediği bulgularına ulaşılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Çaba-Ödül Dengesizliği, Tükenmişlik, Muhasebecilik

* Genelkurmay Başkanlığı Sağlık Daire Başkanlığı, habuhanoglu@gmail.com, orcid.org/0000-0002-3251-8889

** Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü Öğretim Üyesi, yildiz.ayanoglu@gazi.edu.tr, orcid.org/0000-0002-1024-2105

*** Milli Savunma Bakanlığı Sağlık Daire Başkanlığı, mkaradag75@gmail.com, orcid.org/0000-0001-7288-1925

THE EFFECT OF EFFORT-REWARD IMBALANCE ON BURNOUT: A RESEARCH ON PROFESSIONAL ACCOUNTANTS IN ANKARA**ABSTRACT**

Long working hours, work overload, legal responsibilities and time limitation create pressure on the employees in accounting services. This pressure may adversely affect the effort-reward balance of the employee. It is expected that this imbalance between effort and reward causes stress on employee and the organization and also affect the employee's fatigue. In this study, it is aimed to analyze the effort-reward imbalance of accountants and explain the effects of this imbalance on burnout. In the study, the Effort-Reward Imbalance questionnaire developed by Siegrist and the burnout scales developed by Maslach and Jackson were used. As a result of the study, it was found that the Effort-Reward Imbalance Ratio of accountants was graded in favor of the effort with 1,05 point and It was found that ratio of Effort-Reward Imbalance affects Emotional Exhaustion ($\beta=0.556$) directly, affects Depersonalization ($\beta=0.449$) and Personal Achievement Decrease ($\beta=-0.398$) indirectly.

Keywords: Eford-Reward Imbalance, Burnout, Accountancy

1. GİRİŞ

Çalışanın sağlığı ve işin karakteristik yapısı arasındaki ilişki, iş sağlığı araştırmacılarının üzerinde önemle durduğu konuların başında gelmektedir. Yapılan çalışmalarla, iş ile sağlık arasındaki ilişkiyi açıklayan temel elementler ortaya konmuştur. Konu ile ilgili iş sağlığı araştırmacılarına rehberlik eden önemli araştırmalardan biri de Çaba-Ödül Dengesizliği (ÇÖD) Modelidir. Model, 1986 yılında kardiyovasküler hastalıkların açıklanması ve tanımlanması amacıyla geliştirilmiştir (Siegrist, vd., 1986;247). Marmot ve arkadaşları (1999) ÇÖD modelinin, tıbbi-sosyoloji merkezli olduğu ve çaba ile ödülün çalışma yapısını vurguladığı belirtmiştir. Modelin özünde; yüksek çabanın düşük ödüllendirme ile karşılık bulması sonucu ortaya çıkan dengesizlik, bunun sonucu işteki yeterlilik ve karşılıklılık ilkelerinin ihlali ve sonuçta çalışanda işe yönelik oluşan stres, performans ve motivasyon düşüklüğü (Siegrist, 1996:31; Vegchel ve diğ., 2005:1117), dolayısıyla tükenmişlik gerçeği yatmaktadır.

ÇÖD modeli; işimizde gösterdiğimiz emek sonucunda, elimizden gelen çabayı göstermemize rağmen, hak ettiğimizi düşündüğümüz kazanımı elde edemediğimiz bir durumu ifade etmektedir. İş ortamında; çalışan, iş ve işveren arasında bir yeterlilik ve karşılıklılık ilkesi ya da ilişkisi bulunmaktadır. Çalışan emeğinin karşılığında yüksek derecede ödüllendirme beklerken, iş ve işveren ise aynı şekilde çalışandan yüksek derecede çaba beklemektedir. Modele göre çaba; çalışan üzerine dayatılan ya da yükümlülük olarak verilen işleri gösterir. İş ödülleri ise, işveren tarafından dağıtılmış paraları, saygınlığı ve iş güvenliği/kariyer fırsatlarını içerir. Daha öz bir ifade ile ÇÖD modeli, işin maliyet ve kazançları arasındaki karşılıklılığının, düşük ödül ve yüksek çaba tarafından karakterize edildiğini savunur. Bu dengesizlik sürekli olarak gerilime neden olabilir. Bu nedenle, takdir edilmeden çok çalışma, stresli bir dengesizliğin

örneği olabilir. Çalışan tarafından, ilişkide bir dengesizlik olduğunun hissedilmesi, çalışanın profesyonelliğini tehdit eder ve işi üzerindeki kontrolünü yitirmesine neden olur. Ayrıca ceza, terfi alamama ve nihayetinde işten çıkarılma gibi stres yaratan diğer kaygılar peşi sıra gelebilir (Harrington ve diğ., 2013:275). Bununla birlikte, işteki ödül ve çaba arasındaki tekrarlayan uyumsuzluk için psikolojik nedenler de vardır. Bu uyumsuzluk strese neden olan kişisel faktörler arasında yer alan kişilikle ilgili olan aşırıbağlılıktır. İşle ilgili aşırıbağlılık ile karakterize edilmiş insanlar; işteki saygı, onaylanma ihtiyacı ve başarılı olabilmek için sürekli bir şekilde çabalayabilirler. Bu çabalarına rağmen yeterli ödüle genellikle ulaşamazlar. sonuç olarak yüksek bağlılığı olan çalışanların düşük bağlılığı olan çalışanlara nazaran ÇÖD'e daha stresli cevaplar verecekleri savunulur (Siegrist, 2008; Vegchel ve diğ. 2005). Çalışan ile iş ve işveren arasındaki bu ilişki, iş sözleşmeleri ile tanımlanmaktadır. Çalışan tarafından harcanan çaba için işverenden adil bir şekilde karşılık beklentisinin dayanağı ise bu sözleşmelerdir (Siegrist, 2008:164).

ÇÖD; birçok örgütsel stres faktörünün kaynağı olarak, verimsizlik ve performans düşüklüğüne bağlı olarak tükenmişliği, örgütsel stresi artırmaktadır. Ayrıca ÇÖD'ün iş tatmini ile örgütsel bağlılığın düşmesinin nedeni, motivasyonun düşmesine bağlı olarak örgüte duyulan güvenin azalmasında önemli bir faktör olacağı beklenmektedir (Abuhanoglu, 2016;2). İlk defa 1970'li yıllarda Freudenberger tarafından ortaya atılan tükenmişlik kavramı, son dönemlerde bu konunun en önemli isimlerinden biri sayılan Maslach tarafından en genel şekli ile “iş yerinde kronik stresörlere verilen tepkinin sonucunda oluşan psikolojik sendrom” olarak tanımlanmıştır. Daha geniş bir ifade ile tükenmişlik, duygusal taleplere maruz kalan ve sürekli diğer insanlarla yüz yüze çalışmak durumunda kalan kişilerde görülen fiziksel bitkinlik, uzun süreli yorgunluk, çaresizlik ve umutsuzluk duygularının, yapılan işe, hayata ve diğer insanlara karşı olumsuz tutumlarla yansımaları ile oluşan bir sendrom şeklinde ifade edilmektedir (Günüşen, 2009;8).

Muhasebeciliğin; uzun çalışma mesaipleri olan ve yoğun olarak zihinsel ağırlıklı işleri yürüten, hükümetin vergi politikaları kapsamında, ayın belirli günlerinde mükelleflerinin gelir ve giderlerinin muhasebeleştirilmesini yapan, hesaplamaları ile hassas ve hatasız çalışmaları gereken ve mükelleflerini sürekli olarak memnun etme çabası içerisinde olan meslek grubu olması nedeni ile çalışmamızda, Siegrist'in belirttiği (2008:164) stratejik bir seçim olarak mesleğini, yani muhasebecilik meslek mensuplarının çaba-ödül dengesizliğinin araştırılması ve tükenmişlik üzerine olan etkilerinin açıklanması amaçlanmıştır. Bu amaçla; “ÇÖDOR ile tükenmişlik arasında bir ilişki yoktur”, “ÇÖDOR ile tükenmişlik arasında bir ilişki vardır” ve “ÇÖDOR ile tükenmişlik sosyo-demografik özellikler açısından farklılık göstermektedir” şeklinde hipotezler oluşturulmuştur.

2. YÖNTEM

Araştırma evrenini, Ankara ilinde bulunan Yeminli Mali Müşavirler, Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler, Kamu ve Özel Sektördeki muhasebe meslek mensubu oluşturmuştur. Araştırma ölçeği 285 muhasebe meslek mensubuna 2016 yılında yüz yüze uygulanmış, analizler 2017 yılında tamamlanmıştır.

Araştırmada veri toplama aracı olarak; 1996 yılında tanıtılan (Siegrist ve Peter, 1996:179) ve 2016 yılında Türkçeye uyarlanan “Çaba-Ödül Dengesizliği Ölçeği Uzun Formunun Türkçe Versiyonu” (Abuhanoglu, 2016:105) ile 1981 yılında geliştirilen (Maslach ve Jackson, 1981:99) ve 1992 yılında Türkçeye uyarlanan “Tükenmişlik Ölçeği” kullanılmıştır (Ergin, 1992:143). Yapılan çalışma, türü itibariyle tanımlayıcı, kullanılan teknikler itibariyle de tarama türünde bir araştırma modelidir.

Verilerin analizinde, IBM SPSS 21.0 (Software Statistical Package for the Social Science) ve IBM SPSS AMOS 21.0 (Analysis of Moment Structures) kullanılmıştır.

Verilerin normal dağılım gösterip göstermediği “Shapiro-Wilk” ve “Kolmogrov Simirnov” testleri ile incelenmiştir. Ölçeğin güvenilirliğine yönelik Cronbach’s Alpha değerleri hesaplanmıştır. Çalışmanın tamamındaki istatistiksel sonuçlarda $p \leq 05$ seviyesi, anlamlı farkın göstergesi olarak kabul edilmiştir.

Bağımlı değişkenlerin (Çaba, Ödül, Aşırıbağlılık, ÇÖDOR ve Tükenmişlik) bağımsız değişkenlere (Sosyo-Demografik özelliklere) göre farklılık gösterip göstermediğinin belirlenmesi amacıyla;

- ÇÖD oranının (ÇÖDOR) beklenen ortalaması olan “1” ile karşılaştırılması amacıyla “*tek örneklem t-testi*”,
- İki ayrı grubun ortalamalarının karşılaştırılması amacıyla “*bağımsız örneklem t-testi*”,
- Çoklu grupların karşılaştırılmasında ise “*oneway ANOVA*” testi kullanılmıştır. Çoklu grupların karşılaştırılmasında bulunan farklılıkların kaynağının tespiti amacıyla, öncelikle varyansların homojenliğine bakılmıştır. Varyansların homojenliği “*Levene Statistic*” testi ile değerlendirilmiştir.
- Levene Statistic testi sonucunda; varyansları homojen olan gruplar arasındaki farklılık “*Tukey*” testi ile homojen olmayan gruplar arasındaki farklılık ise “*Tamhane’s T2*” testi ile değerlendirilmiştir.

Araştırma kapsamında tüm veriler için öncelikle tanımlayıcı istatistikler elde edilmiştir. Ölçümle belirlenen değişkenler için tanımlayıcı istatistiklerin gösterilmesinde “*Ortalama*” ve “*Standart Sapma*” değerlerinden, sayımla belirlenen değişkenler için tanımlayıcı istatistiklerin gösterilmesinde ise sayı (n) ve yüzde (%) değerlerinden faydalanılmıştır.

Çaba-ödül dengesizliği ile tükenmişlik arasındaki ilişkinin ortaya konulması amacıyla yapısal eşitlik modelinden yararlanılmıştır.

2.1. ARAŞTIRMADA KULLANILAN ÖLÇEKLERİN GÜVENİLİRLİKLERİ

2.1.1. Çaba-Ödül Dengesizliği Ölçeği (ÇÖD-Tr):

ÇÖD-Tr ölçeğinin tamamına yönelik toplam bir puan oluşturulmamaktadır. Çaba ve ödül arasındaki denge iki alt boyut olan çaba’nın ödüle bölünmesi sonucunda bulunmaktadır. Dolayısı ile ölçek boyutlarının güvenilirliği ayrı ayrı hesaplanmıştır. Bu oranlar aşırı bağlılık ile de ilişkilendirilirse dengesizliğe ilişkin ilave önemli bilgiler elde edilmiş olur.

Buna göre; Çaba boyutunun 0,713; Ödül boyutunun 0,722; Aşırı Bağlılık boyutunun ise 0,712 Cronbach’s Alpha değerine sahip olduğu görülmüştür.

Çalışmada Abuhanoğlu’nun ÇÖD anketi geçerlilik güvenilirlik hesaplamaları dikkate alınmış ve buna göre Ek 1’de sunulan ÇÖD-Tr anketi soruları analizlerde aşağıdaki gibi değerlendirilmiştir:

Tablo-1 ÇÖD-Tr Ölçeği Boyutları ve Sorular

Ölçülen Bilgi	Toplam Soru Sayısı	Puanları Normal Yüklenen Soruların Numaraları	Puanları Ters Yüklenen Soruların Numaraları	Puanları Düşülen Soruların Numaraları
a. Çaba	6	1, 2, 3, 4, 5 ve 6	-	-
b. Ödül	10	7, 8, 13, 14, 15 ve 16	9 ve 12	10 ve 11
c. Aşırı Bağlılık	6	17, 18, 20, 21 ve 22	19	

2.1.2. Tükenmişlik Ölçeği (TÖ):

Tükenmişlik ölçeğinin ise Cronbach's Alpha değeri 0,705 olarak ölçülmüştür.

2.2. ÇABA-ÖDÜL DENGESİZLİĞİ ORANININ (ÇÖDOR) BELİRLENMESİ

ÇÖD anketinde bir ölçek olarak tek bir puana ulaşılmasından ziyade alt boyutlarının bir birleri ile olan etkileşimlerinden ve bunlara yönelik tahminler üzerine odaklanılmıştır. Bu bağlamda ve ana teorik model varsayımına uygun bir şekilde çaba ve ödül ölçeklerinin birbirleri ile olan oranlarının çaba-ödül arasındaki uyumsuzluğu yakalayabileceği varsayılmaktadır.

ÇÖD oranı kısaca ÇÖDOR olarak adlandırılmıştır. ÇÖDOR'a ulaşabilmek için çaba ve ödülün puanları ayrı ayrı hesaplanmıştır.

ÇÖDOR için çaba ölçeği puanı paya, ödül ölçeği puanı ise paydaya yazılmıştır; ancak çaba ve ödül soru sayıları aynı olmayacağı için alınacak toplam puanlar da farklılaşacaktır. Dolayısı ile iki boyut arasındaki soru sayısını ve puanlarını dengeleyecek bir katsayıya ihtiyaç duyulmaktadır. Bir çaba maddesinin bir ödül maddesine eşdeğer olduğunu varsayarak bir k katsayısı aşağıdaki gibi tanımlanmıştır (Ek-1 ÇÖD-Tr anketi soruları).

$$k = \frac{\text{Ödül maddelerinin sayısı}}{\text{Çaba maddelerinin sayısı}}$$

k 'nın bu formülü ile ÇÖDOR'un yorumlanması kolaylaştırılmıştır. k katsayısı bulunduktan sonra ÇÖDOR aşağıdaki gibi formülize edilmiştir (Siegrist, Li ve Montano, 2019:9).

$$\text{ÇÖDOR} = k \frac{\text{Ç}}{\text{Ö}}$$

- ÇÖDOR** : Çaba-Ödül Dengesizliği Oranını
k : Düzeltme Katsayısını
Ç : Çaba Toplam Puanını
Ö : Ödül Toplam Puanını ifade etmektedir.

ÇÖDOR oranının 1'e eşit olması durumunda, kişi bir çaba için bir ödül aldığını, ÇÖDOR oranının birden küçük olması durumunda, her bir ödül için daha az çaba gerektirdiğini ve ÇÖDOR oranının birden büyük olması durumunda ise her bir ödül için kişi daha fazla çaba gösterdiğini bildirmektedir. ÇÖDOR'un 1'e eşit olduğu kesme noktasının klinik olarak doğrulanmış bir eşiği temsil etmediğinin farkında olunması önem arz etmektedir (Siegrist, Li, ve Montano, 2019:9).

3. BULGULAR

Araştırmada örneklem grubunun cinsiyet, sınıf, yaş, anne-babanın eğitim durumlarına ilişkin veriler elde edilmiştir. İstatistiksel analizlerin daha kolay ve sağlıklı yapılabilmesi için bazı sosyo-kültürel özellikler gruplar altında toplanarak verilmiştir. Çalışanların demografik özelliklerine ilişkin bulgular Tablo-2'de verilmiştir.

Tablo-2 Araştırma Katılımcılarının Dağılımları

SOSYO-KÜLTÜREL ÖZELLİKLER	n	%
Cinsiyetiniz?		
Erkek	213	74,7
Kadın	72	25,3
Yaşınız?		
≤30	76	26,7
31-43	105	36,8
≥44	104	36,5
Meslekteki Süreniz?		
≤16 Yıl	150	52,6
≥17 Yıl	135	47,4
Daha Önce Herhangi Bir İş Yaptınız Mı?		
Evet	91	31,9
Hayır	194	68,1
Esas İşin Yanı Sıra Yöneticilik Göreviniz Var Mı?		
Evet	85	29,8
Hayır	200	70,2
İş Değiştirmeyi Düşünür Müsünüz?		
Evet	32	11,2

Hayır	253	88,8
Sürekli Bir Hastalığınız Var Mı?		
Evet	39	13,7
Hayır	246	86,3
Ailenizde Bakıma Muhtaç Bir Birey Var Mı?		
Evet	19	6,7
Hayır	266	93,3

Tablo-1 dikkate alındığında katılımcıların çoğunluğunun (%74,7) erkek olduğu, %26,7'sinin 30 yaş ve altında olduğu, %68,1'inin daha önce herhangi bir iş yapmadığı, %70,2'sinin çalıştığı iş haricinde yöneticilik görevi olmadığı, %88,2'sinin iş değiştirmeyi düşünmediği, %86,3'ünün sürekli bir hastalığının olmadığı ve %93,3'ünün ailesinde bakıma muhtaç bir bireyin olmadığı bulgularına ulaşılmıştır.

Çalışanların ÇÖDOR puanı 1,0534 olarak bulunmuştur. Bu durumda çaba lehine bir kaymadan söz edilebilir.

Tablo-3'de çalışanların sosyo-demografik özelliklerini belirleyen 9 bağımsız değişkenin, araştırmanın bağımlı değişkenleri (Çaba, Ödül, Aşırıbağlılık, ÇÖDOR ve Tükenmişlik) açısından farklılık gösterip göstermediği incelenmiştir.

Tablo-3 Sosyo-Demografik Özelliklerin Bağımlı Değişkenler Açısından Farklılıkları

Bağımlı Değişkenler	Bağımsız Değişken		n	Ortalama	Standart Sapma	F/t	p	Post-Hoc
Çaba	Yaş	30 ve Altı ¹	76	15,95	3,72	3,229	0,041**	1-3 p=0,046
		31-43 ²	105	17,06	3,40			
		44 ve Üzeri ³	104	17,22	3,51			
	Mesleğe Başlama	16 ve Altı	150	16,42	3,62	-2,016	0,045	--
		17 ve Üzeri	135	17,27	3,45			
	Yaptığı İşin Yanı Sıra Yöneticilik Görevi	Var	85	17,56	3,13	2,318	0,021	--
		Yok	200	16,51	3,69			
	İş Değiştirmeyi Düşünüp Düşünmediği	Evet	32	18,09	3,59	2,161	0,032	--
		Hayır	253	16,66	3,53			
	Sürekli Bir Hastalık Durumu	Var	39	18,00	3,55	2,243	0,026	--
Yok		246	16,63	3,53				
Ödül	İş Değiştirmeyi Düşünüp Düşünmediği	Evet	32	20,63	3,48	-2,637	0,009	--
		Hayır	253	22,68	3,23			
Aşırı bağımlılık	Yaş	30 ve Altı ¹	76	15,46	3,56	4,563	0,011	1-2 p=0,016 1-3 p=0,028
		31-43 ²	105	16,92	3,53			
		44 ve Üzeri ³	104	16,82	3,41			
	Mesleğe Başlama	16 ve Altı	150	16,00	3,62	-2,511	0,013	--
		17 ve Üzeri	135	17,04	3,38			
	Yaptığı İşin Yanı Sıra Yöneticilik Görevi	Var	85	17,47	3,11	3,080	0,002	--
Yok		200	18,08	3,63				
ÇÖDOR	İş Değiştirmeyi Düşünüp Düşünmediği	Evet	32	1,23	0,46	2,928	0,004	--
		Hayır	253	1,03	0,35			
Tükenmişlik	İş Değiştirmeyi Düşünüp Düşünmediği	Evet	32	3,06	0,54	2,575	0,011	--
		Hayır	251	2,83	0,46			

Çaba ve aşırı bağlılık alt boyutları açısından katılımcıların yaş grupları değerlendirildiğinde; yapılan oneway-ANOVA testi sonucunda, istatistiksel açıdan anlamlı farklılıklara rastlanmıştır (sırasıyla; $p=0,041$, $p=0,011$). Yapılan post-hoc test sonucunda; çaba alt boyutundaki farklılığın 30 yaş ve altı ile 44 yaş ve üzeri gruplardan kaynaklandığı, 30 yaş ve altı grubun, 44 yaş ve üstü gruba nazaran daha az çaba puanına sahip oldukları bulgusuna ulaşılmıştır. İlave olarak ortalamalar göz önünde bulundurulduğunda, en yüksek çaba puanını 44 yaş ve üzeri grubun aldığı tespit edilmiştir. Aşırı bağlılık alt boyutu açısından ise yaştan kaynaklanan farklılığın 30 yaş ve altı ile 31-43 ve 44 ve üzeri yaş grubundan kaynaklandığı en fazla aşırı bağlılık puanına 31-43 yaş grubundakilerin sahip olduğu bulgularına ulaşılmıştır.

Yapılan bağımsız örneklem t-testi sonucunda;

- a. Çaba boyutu açısından; çalışanın mesleğe başlama, yaptığı işin yanı sıra yöneticilik görevinin olup olmaması, iş değiştirmeyi düşünüp düşünmemesi ve sürekli bir hastalık durumunun olup olmaması ile çaba puanı arasında istatistiki açıdan anlamlı fark bulunmuştur (sırasıyla; $p=0,045$; $p<0,021$; $p=0,032$; $p=0,026$). Ortalamalar dikkate alındığında; 17 yıl ve daha uzun süredir çalışan, yaptığı işin yanı sıra yöneticilik görevi olan, iş değiştirmeyi düşünen ve sürekli bir hastalık durumu olan çalışanların daha yüksek çaba puanına sahip oldukları görülmüştür.
- b. Ödül boyutu açısından; iş değiştirmeyi düşünüp düşünmemesine ile çaba puanı arasında istatistiki açıdan anlamlı bir fark bulunmuştur ($p=0,009$). Ortalamalar dikkate alındığında iş değiştirmeyi düşünmeyenlerin daha yüksek ödül puanı olduğu bulgusuna ulaşılmıştır.
- c. Aşırı bağlılık boyutu açısından; mesleğe başlama ve yaptığı işin yanı sıra yöneticilik görevi olanlar açısından çaba puanı arasından istatistiki açıdan anlamlı bir fark bulunmuştur (sırasıyla; $p=0,013$, $p=0,002$). Ortalamalar dikkate alındığında 17 yıl ve daha uzun süredir çalışanların ve yaptığı işin yanı sıra yöneticilik görevi olanların daha yüksek aşırı bağlılık puanına sahip olduğu bulgusuna ulaşılmıştır.
- ç. ÇÖDOR ve tükenmişlik puanı açısından; çalışanlardan iş değiştirmeyi düşünenler arasında istatistiki açıdan anlamlı bir farklılık bulunmuştur (sırasıyla; $p=0,004$, $p=0,011$). İş değiştirmeyi düşünenlerin ÇÖDOR ve tükenmişlik puanlarının yüksek olduğu bulgusuna ulaşılmıştır.

Yukarıda açıklananlar haricindeki bağımsız değişkenler ile çaba, ödül, aşırı bağlılık, ÇÖDOR ve tükenmişlik arasında istatistiksel açıdan anlamlı bir farklılık bulunmamıştır ($p>0,05$).

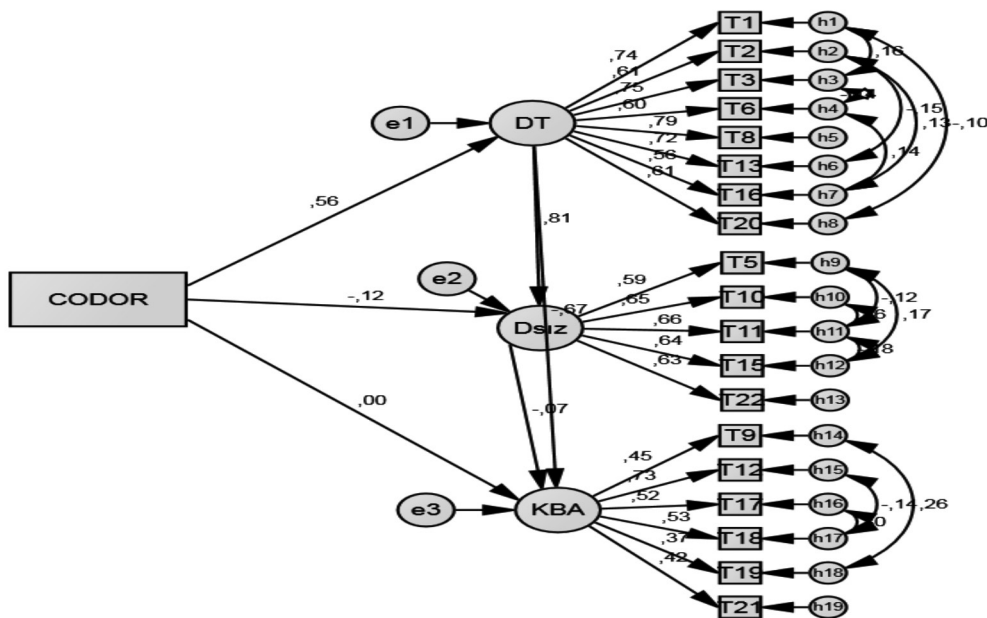
Ayrıca ÇÖDOR'un tükenmişliğe olan doğrudan ve dolaylı etkilerinin ortaya çıkarılmasına yönelik bir Yapısal Eşitlik Modeli (YEM) kurgulanmıştır. Yapısal eşitlik modelleri (YEM) değişkenler arasında çoklu ilişkilerin, seçilen örnekleme doğrulanıp doğrulanmadığını belirleyen ve günümüzde sosyal bilimlerde sıklıkla kullanılan bir yöntemdir (Çetin, Hazır, Basım, 2013:41)

Yapısal eşitlik modellemesinin ön koşullarından olan çoklu normallik testi sonucunda gözlemlenen tüm basıklık değerlerinin George ve Mallery'in (2010) önerdiği üzere +2,00, -2,00 arasında olduğu (Cerit, Berber, Sarı, 2010:243) bulgusuna ulaşılmış ve çoklu normallik sağlanmıştır.

Araştırmada kullanılan ölçeklerin geçerlikleri için yapılan Doğrulayıcı Faktör Analizi, araştırmanın ölçüm modelini oluşturmuştur. Yapılan faktör analizleri sonucunda elde edilen uyum değerlerinin kabul edilen standartlara ulaşması, seçilen örnekleme araştırma ölçeklerinin yeterli seviyede uyum sağladığını ortaya çıkarmıştır.

İncelenen bütün değişkenlerin birbiri ile olan ilişkilerini daha anlaşılır ve doğru bir şekilde ortaya koyabilmek amacıyla YEM aracılığıyla model oluşturulmuştur. Hazırlanan model Şekil-1’de sunulmuştur.

İlk kurgulanan model beklenen uyum iyiliği değerleri göstermemesine rağmen, yollara ait değerler istatistiksel olarak anlamlıdır. Modelin iyileştirilebilmesi amacıyla, AMOS’un model için ürettiği modification indices katsayıları incelenmiştir. Söz konusu katsayılar kullanılarak oluşturulan modelin nihai hali Şekil-1’de, uyum iyiliği sonuçları Tablo-4’de, regresyon ağırlıkları ise Tablo-5’de sunulmuştur.



Şekil-1 Yapısal Eşitlik Modeli

Tablo-4 YEM (Nihai Model) Uyum İyiliği Sonuçları

	CMIN	Df	p	CMIN /df	GFI	AGFI	CFI	IFI	TLI	RMSEA
YEM	253,423	152	<0,001	1,667	0,917	0,885	0,948	0,949	0,936	0,048

Tablo-4 verileri dikkate alındığında, araştırma sonucunda YEM'in yeterli uyum iyiliği değerlerine sahip olduğu bulgusuna ulaşılmıştır.

Tablo-5 YEM (Nihai Model) Regresyon Ağırlıkları

Boyutlar		Tahmin	Standart Hata	Kritik Oran	Standardize Edilmiş Tahmin (β)	p	
<i>Duygusal Tükenmişlik</i>	←	ÇÖDOR	1,330	0,147	9,062	0,556	<0,001
<i>Duygusuzlaşma</i>	←	ÇÖDOR	-0,237	0,133	-1,783	0,326	<0,075
<i>Kişisel Başarı Azalması</i>	←	ÇÖDOR	-,0,002	0,107	-0,018	-0,398	<0,986

Tablo-5 değerlendirildiğinde; Muhasebe çalışanları açısından ÇÖDOR'un; tükenmişliğin alt boyutları olan duygusal tükenmişliği anlamlı bir şekilde etkilediği ($\beta=0,556$ $p<0,001$) diğer iki alt boyutu ise anlamlı düzeyde etkilemediği bulgularına ulaşılmıştır ($p>0,05$).

Çoklu regresyon analizinde dikkate alınan varsayımlar altında, bir bağımlı değişken tüm bağımsız değişkenler üzerinden analiz edilirken, yol analizinde her bir içsel değişken her bir dışsal değişken üzerinden analiz edilmekte, yani birden fazla regresyon analizi aynı anda yapılabilmektedir. Ayrıca bu analizle, değişkenler arasındaki dolaysız ve dolaylı nedensel ilişkilerin önemi ve büyüklüğü de tahmin edilebilmektedir (Begenirbaş, 2013:184). Tablo-6'da değişkenler üzerindeki standardize edilmiş doğrudan, dolaylı ve toplam etkiler verilmiştir.

Tablo-5 Değişkenler Üzerindeki Standardize Edilmiş Doğrudan, Dolaylı ve Toplam Etkiler

İçsel Değişkenler	Duygusal Tükenmişlik			Duyarsızlaşma			Kişisel Başarı Azalması		
	Doğrudan	Dolaylı	Toplam	Doğrudan	Dolaylı	Toplam	Doğrudan	Dolaylı	Toplam
ÇÖDOR	0,556	0,000	0,556	-0,123	0,449	0,326	-0,000	-0,398	-0,398

Tablo-6 değerlendirildiğinde muhasebe çalışanlarında tükenmişlik alt boyutlarından; Duygusal Tükenmişlik ($\beta=0,556$) ÇÖDOR'un doğrudan etkisi altındadır yorumu yapılabilir. Bununla birlikte Tükenmişlik alt boyutlarından Duyarsızlaşma ($\beta=0,449$), Kişisel Başarı Azalmasının ($\beta=-0,398$) ÇÖDOR'un dolaylı etkisi altında olduğu söylenebilir.

4. TARTIŞMA

Literatür incelendiğinde, muhasebe çalışanlarına yönelik çaba-ödül dengesizliğinin ölçüldüğü sınırlı sayıda çalışmaya rastlanmaktadır. Ulaşılabilen çalışmalardan bazılarında ilişkin bulgular ile çalışmamızdaki bulgulara yönelik karşılaştırmalar aşağıda sunulmuştur.

Oren ve arkadaşları tarafından muhasebe stajyerleri üzerinde yapılan bir çalışma sonucunda, stajyerin ÇÖDOR puanının 1,18 çıktığı belirtilmiştir (2017:394). Araştırmamızda da ÇÖDOR'un çaba lehine puanlandığı (1,05) görülmüştür.

Baker ve arkadaşlarının yaptığı çalışma sonucunda hemşirelerin harcadıkları çaba ve ÇÖDOR ile duygusal tükenmişlik arasında pozitif yönlü bir ilişki olduğunu (2000:887), benzer şekilde Takaki ve arkadaşlarının teknoloji çalışanları üzerinde yaptıkları bir çalışmada çaba ve aşırı bağlılık ile tükenmişlik arasında pozitif bir ilişki olduğu bulgularına ulaşılmıştır (2006:63). Loerbroks ve arkadaşları, öğretmenler üzerinde yaptıkları bir çalışmada ÇÖDOR ile tükenmişlik arasında pozitif bir ilişki saptamışlardır (2014:698). Rasmussen ve arkadaşlarının sağlık çalışanları üzerinde yaptıkları bir çalışmada da diğer bulgularla benzer şekilde yüksek çaba ve düşük ödülün duygusal tükenmişliği artırdığı, duyarsızlaşma üzerinde herhangi bir etkisinin olmadığı vurgusu yapılmıştır (2015:1). Schulz ve arkadaşlarının sağlık çalışanları üzerinde yaptıkları bir çalışmada ise yukarıda belirtilen çalışmalar ile benzer şekilde, duygusal tükenmişlik ile çaba ve aşırı bağlılık arasında pozitif yönlü bir ilişki, ödül arasında ise negatif yönlü bir ilişki, çaba ile duygusal tükenmişlik ve duyarsızlaşma arasında pozitif yönlü, kişisel başarı hissi ile ise negatif yönlü bir ilişki saptanmıştır (2009:230).

Çalışmamızda da yukarıda belirtilen bulgulara benzer şekilde ÇÖDOR'un duygusal tükenmişliği doğrudan ve pozitif yönlü etkilediği, kişisel başarı azalması ise negatif yönlü etkilediği bulgularına ulaşılmıştır.

Çalışanların yaptıkları işe ilaveten idari görev almalarının, stresin yükselmesi ve iş değiştirme nedeni olabileceği bazı çalışmalarda vurgulanmıştır (Yıldırım, 2010:135; Kim ve diğ. 2009:618). Bu çalışmada da iş değiştirme ya da idari anlamda farklı görevler almanın ÇÖDOR, çaba, ödül, aşırı bağlılık ve tükenmişlik üzerine farklı etkilerinin olabileceği vurgulanmıştır.

Çalışanların yaşlandıkça daha fazla mı yoksa daha az mı çaba göstermek isteyecekleri bir tartışma konusu olabilir. Lau ve arkadaşlarının 2007 yılında Norveç'teki bir belediyede yaptıkları çalışmada 30 yaş altındaki çalışanların en az çaba puanını aldıkları ve 50-59 yaş grubuna kadar çaba puanlarının yükseldiği, 60 ve üzeri yaş grubunda ise çaba puanlarının düştüğü tespit edilmiştir. Bu bulgular ile ters orantılı olarak 30 yaş grubundan itibaren 60 ve üzeri yaş grubuna kadar ödül puanlarının düştüğü 60 ve üzeri yaş grubundan sonra ise ödül puanlarının tüm yaşlardaki en yüksek seviyeye ulaştığı bulguları raporlanmıştır (2008:12). Kuper ve arkadaşları da yaptıkları çalışmada en düşük ÇÖDOR'un 55-64 yaşları arasında gerçekleştiği bulgularına ulaşmışlardır (2002:779). Tsutsumi ve arkadaşlarının Japonya'da sağlık çalışanları ve üretim sektöründe çalışan kişiler üzerinde yaptıkları çalışmada da en düşük ÇÖDOR'un 24 yaş ve altında çıktığı bildirilmiştir (2002:401). Schulz ve arkadaşlarının Alman hemşirelerde yaptıkları

ları çalışmada da çaba ve ÇÖDOR ile yaş arasında pozitif bir ilişki olduğu yönünde bulgulara ulaşılmıştır (2009:230). Yaş ile ilgili buraya kadar olan bulgular bu çalışmadaki bulguları desteklemektedir. Ancak Abuhanoğlu'nun sağlık çalışanları üzerinde (2016:181) yaptığı çalışma ile Tzeng ve arkadaşlarının Tayvan Asker Hastanelerinde yaptıkları bir çalışmada, bu çalışmadaki bulguların zıttı bir şekilde yaş ile ÇÖDOR arasında negatif bir ilişki olduğunu bildirmeleri dikkat çekicidir (2012:314). Buradan ÇÖD'ün yaş ile birlikte çalışılan meslek gruplarına göre de farklılık arz ettiği yorumu yapılabilir. Ayrıca yaş ile statü arasında pozitif ilişki olması, kariyerin gelişimi ile sorumluluk arasında ise aynı pozitif ilişkiye çoğunlukla rastlanılmaması genç yaştaki çalışanların daha fazla sorumluluk hissettikleri, daha fazla çalışmalarına rağmen daha az ödüllendirildikleri algısına kapıldıkları şeklinde yorumlanabilir.

Tsutsumi ve arkadaşlarının Japon sağlık çalışanları ve üretim sektöründe çalışan kişiler üzerinde yaptığı bir araştırmada aşırı bağlılığın kurumu ya da kuruluşunda 14 yıl ve daha uzun süredir çalışanlarda daha yüksek oranda görüldüğü vurgusu yapılmıştır (2002:401). Schulz ve arkadaşları ise çaba ve ÇÖDOR ile çalışılan süre arasında anlamlı olmamasına rağmen negatif bir ilişki bulunduğunu raporlamışlardır (2009:23).

Sık tayin olma ve iş değişikliğinin düşüncesinin iş performansı ve verimliliği üzerinde olumsuz etki yaratabileceğini vurgulayan Abuhanoğlu'nun çalışması (2016:184) ile paralel olarak bu çalışmada da ödül puanı yüksek olanların iş değişikliği düşünmediği, Çaba, ÇÖDOR ve Tükenmişlik puanı yüksek olanların iş değiştirmeyi düşündüğü görülmektedir.

5. SONUÇ ve ÖNERİLER

Çalışma sonucunda ÇÖDOR'un tükenmişliği doğrudan ya da dolaylı olarak etkilediği bulgusu göz önünde bulundurularak; emek yoğun işlerden biri olan muhasebe çalışanlarında meydana gelebilecek sağlık problemleri, işten ayrılmalar, verimsizlik, üretimde kalite düşüklüğü, çalışılan kuruma olan bağlılık ve güvenin yok olması gibi olumsuz durumlar ile karşılaşmamak amacıyla, çalışanların çaba-ödül dengeleri düzenli olarak, hassasiyetle incelenebilir ve konuya yönelik tedbirler belirlenebilir.

Ankete katılan muhasebecilerin ÇÖDOR'un 1,05 çıkmasının, aldıkları ödülün kendilerini tatmin etmediği anlamına geldiği unutulmamalıdır. ÇÖDOR'un çaba lehine en çok bozulduğu durumlarda, çalışanın iş yükleri değerlendirilerek insan kaynakları planlaması tekrar yapılabilir. Ayrıca çalışanların uzmanlık alanlarında istihdam edilerek iş gücü dengesi sağlanabilir.

Birçok alana benzer şekilde muhasebecilik mesleğindeki gençlerin düşük çaba puanına sahip oldukları görülmüştür. Gençlerin çaba dengelerini sağlamak amacıyla daha net iş tanımlamaları yapılabilir, kendileri için yapılan mesleki gelişim yol haritaları ve kariyer planları net bir şekilde kendilerine açıklanarak kaygıları azaltılabilir. Ayrıca iş ve örgüt iklimini tanımları amacıyla meslek içi eğitimler artırılabilir.

ÇÖDOR'a yönelik çalışmanın farklı mesleklerdeki çalışanlar üzerinde yapılması; çalışanların çaba-ödül algılarının ortaya çıkarılmasına katkı sağlayacağı ve ÇÖD ölçeğinin daha da geliştirilmesine yardımcı olacağı değerlendirilmektedir.

İşletmelerde karşılıklılığın ölçümüne yönelik uluslararası alanda oldukça yaygın olarak kullanılan; ancak ulusal anlamda çok fazla çalışılmamış olan çaba-ödül dengesizliği ile tükenmişlik arasındaki ilişkinin ortaya konulmasını amaçlayan bu çalışmanın; gelecekte ÇÖD'e ve çalışanların stresle mücadele etmelerine yönelik araştırmalar için önemli veriler sağlayacağı, araştırmaların ortaya çıkaracağı veriler ışığında ise çalışanların verimlerinin artırılacağı düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

- Abuhanoglu, H., "Çaba-Ödül Dengesizliği (ÇÖD) Ölçeğinin Uzun Türkçe Formunun Geçerlik, Güvenirlik Çalışması İle Sağlık Çalışanlarında ÇÖD'ün Örgütsel Stres Ve Örgütsel Güven Üzerindeki Etkisinin Analizi", Gülhane Askeri Tıp Akademisi, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara 2016.
- Baker, B.A., Killmer, C.H., Siegrist, J., Schaufeli, W.B., "Effort-Reward İmbalance And Burnout Among Nurses", *Journal of Advanced Nursing*, 2000, 31(4), s. 884-890.
- Begenirbaş, M., "Kişiliğin Öğretme Stillerine Etkisinde Duygusal Emek ve Tükenmişliğin Aracılık Rolü: Öğretmenler Üzerinde Bir Araştırma", Kara Harp Okulu, Savunma Bilimleri Enstitüsü, Savunma Yönetimi Anabilim Dalı. Doktora Tezi, Ankara 2013.
- Cerit Berber, N., Sarı, M., "Pedagojik-Analojik Modellerin İş-Güç-Enerji Konusu İle İlgili Kavramları Anlamaya Etkisi", *National Education*, yıl 39, sayı 185, 2010, s.240-265
- Çetin, F., Hazır, K. Basım, H.N., Destekleyici Örgüt Kültürü İle örgütsel Psikolojik Sermaye Etkileşimi: Kontrol Odağının Aracılık Rolü. *H.Ü.İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt 31, Sayı 1, 2013, s.31-52,
- Ergin, C., "Doktor ve Hemşirelerde Tükenmişlik ve Maslach Tükenmişlik Ölçeğinin Uyarlanması", VII. Ulusal Psikoloji Kongresi Bilimsel Çalışmaları, 1992, s. 143-154.
- George, D. ve Mallery, M., "Using SPSS For Windows Step By Step: A Simple Guide And Reference", Allyn & Bacon, Boston, 2010.
- Günüşen, N., Başetme Grubu ile Sosyal Destek Grubunun Hemşirelerin Tükenmişlik Düzeyine Etkisi. Dokuz Eylül Üniversitesi Sağlık Bilimleri Enstitüsü Psikiyatri Hemşireliği Anabilim Dalı Doktora Tezi. İzmir. 2009.
- Harrington, R., *Stress, Health, Well –Being*, Wadsworth, Amerika, 2013.
- Kim, B.P., Murrmann, S.K., Lee, G., "Moderating Effects Of Gender And Organizational Level Between Role Stress And Job Satisfaction Among Hotel Employees", *International Journal of Hospitality Management*. 2009 (28), s. 612-619.
- Kuper, H., Singh-Monoux, A., Siegrist, J., Marmot, M., "When Reciprocity Fails: Effort–Reward İmbalance İnnelation To Coronary Heart Disease And Health Functioningwithin The Whitehall II Study", *Occup Environ Med*. 2002, s.777–784.
- Lau, B., "Effort-Reward İmbalance and Overcommitment in Employees in a Norwegian Municipality: a Cross Sectional Study", *Journal of Occupational Medicine and Toxicology*. 2008, s.1-11.
- Loerbroks, A., Meng, H., Chen, M., Herr, L., Angerer, P., Li, J., "Primary school teachers in China: associations of organizational justice and effort–reward imbalance with burnout and intentions to leave the profession in a cross-sectional sample", *Int Arch Occup Environ Health*. 2014, (87), s. 695–703.
- Marmot, M., Siegrist, J., Theorell, T., Feeney, A., *Health And The Psychosocial Environment At Work*, Oxford University Press, England, 1999.
- Maslach, C., Jackson, S.E., "The Measurement of Experienced Burnout", *Journal of Occupational Behaviour*. 1981 (2), s. 99-113
- Oren, L., Reizer, A., Berger, A., "ERI and Psychological Strain Among Interns: Does Anticipating Future Career Rewards Moderate the Associations?", *International Studies of Management & Organization*, September 2017, (47) s. 388–401.
- Rasmussen, V., Turnell, A., Butow, P., Juraskova, I., Kirsten, L., Wiener, L., Patenaude, A., Hoekstra-Weebers, J., Grassi, L., "Burnout Among Psychosocial Oncologists: An Application And Extension Of The Effort–Reward İmbalance Model", 2015, *Psycho-Oncology*, s.1-9.

- Siegrist, J., Siegrist, K., Weber, I., “Sociological Concepts In The Etiology Of Chronic Disease:The Case Of Ischemic Heart Disease”, *Social Science & Medicine*. 1986, (22), s. 247–253.
- Siegrist, J., “Adverse Health Effects of High Effort-Low Reward Conditions.” *Journal of Occupational Health Psychology*, 1996, 1 (1), s.27–41
- Siegrist, J., “Effort–reward imbalance and health in a globalized economy”, *SJWEH*, 2008, Suppl.(6), s.163–168.
- Siegrist, J., Peter, R., Threat to occupational status control and cardiovascular risk., *Israel Journal of Medical Sciences*, s. 32, 1996, s.179–184
- Siegrist, J., Li, J., Montago, D., Psychometric Properties Of The Effort-Reward Imbalance Questionnaire. http://www.uniklinik-duesseldorf.de/fileadmin/Datenpool/einrichtungen/institut_fuer_medizinische_soziologie_id54/ERI/PsychometricProperties.pdf. [03.02.2019].
- Schulz, M., Damkröger, A., Heins, C., Wehlitz, L., Löhr, M., Driessen, M., Behrens, J., Wingenfeld, K., “Effort–reward imbalance and burnout among German nurses in medical compared with psychiatric hospital settings”, *Journal of Psychiatric and Mental Health Nursing*. 2009, (16), s. 225–233.
- Takaki, J., Nakako, M., Karita, K., Nishikitani, M., Yano, E., “Reliationships Between Effort-Reward Imbalance, Overcommitment and Fatigue in Japanese Information-Teknology Workers”, *J.Occup Health*, 2006, (48), s.62-64.
- Tsutsumi, A., Kayaba, K., Nagami, M., Miki, A., Kawano, Y., Ohya, Y., Odagiri, Y., Shimomitsu, T., “The Effort-Reward Imbalance Model: Experince In Japanese Working Population”, *J.Occup Health*, 2002, (44), s. 398-407.
- Tzeng, D.S., Chung, W.C., Lin, C.H., Yang, C.Y., “Effort-reward imbalance and quality of life of healthcare workers in military hospitals: a cross-sectional study”, *BMC Health Services Research*, 2012, 12:309, s. 1-9
- Vegchel, N.V., Jonge, J.D., Bosma, H., Schaufeli, W., “Reviewing The Effort–Reward İmbalance Model:Drawing Up The Balance Of 45 Empirical Studies”, *Social Science & Medicine*, 2005, (60), s.1117-1131.
- Yıldırım, Y., “Beden Eğitimi ve Spor Yüksekokullarındaki Görevli Akademisyen Personelin Örgütsel Stres ve Tükenmişlik Düzeyleri Arasındaki İlişkinin İncelenmesi”, *Ondokuz Mayıs Üniversitesi Sağlık Bilimleri Enstitüsü, Beden Eğitimi ve Spor Anabilim Dalı, Doktora Tezi*, Samsun 2010.

EK 1: Çaba-Ödül Dengesizliği Anketi

İş düzenli bir gelir için olduğu kadar toplumsal statü ve kimlik için de gereklidir. Yapılan iş sonucunda bireysel düzeyde meslekler ile kimlik oluşumu, kendine güven ve yeterlilik arasında bağlantı kurulmuş olmaktadır.

Çalışanların çaba gösterirken bunun karşılığında statülerinin olumlu yönde değişmesi, istenen ve beklenen bir durumdur. Bu karşılığın alınmaması durumunda çeşitli fiziksel, davranışsal ve psiko somatik bozukluklar oluşabilir. Bu anket çaba-ödül arasındaki dengenin tespiti amacıyla yapılmaktadır.

Lütfen aşağıdaki önermelerle ilgili size uygun olanı *daire* içine alınız.

1 ← → 4

Kesinlikle *Kesinlikle*
Katılmıyorum *Katılıyorum*

Soru No	İfadeler	1	2	3	4
		Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
1	Aşırı iş yükü sebebiyle <i>zaman darlığı</i> baskısı yaşıyorum	(1)	(2)	(3)	(4)
2	Sorumluluğumun dışında, sık sık farklı görevler verilmesi işimde <i>kesintilere</i> neden oluyor ve <i>karışıklıklar</i> yaşıyorum.	(1)	(2)	(3)	(4)
3	İşimde çok fazla <i>sorumluluğum</i> olduğunu düşünüyorum	(1)	(2)	(3)	(4)
4	İşimde <i>fazla mesai</i> yapmam konusunda <i>baskı</i> hissediyorum	(1)	(2)	(3)	(4)
5	İşim <i>fiziksel zorlanma</i> gerektiriyor	(1)	(2)	(3)	(4)
6	Son yıllarda, <i>mesleğimin daha zahmetli</i> hale geldiğini düşünüyorum	(1)	(2)	(3)	(4)
7	Üstlerimden ya da diğer kişilerden <i>hakkettiğim saygıyı</i> gördüğümü düşünüyorum	(1)	(2)	(3)	(4)
8	Zor durumlarda <i>bana yardımcı</i> olacak yeterli desteği sağlayabiliyorum	(1)	(2)	(3)	(4)
9	İşimle ilgili <i>haksızlığa</i> uğradığımı (adil davranılmadığını) düşünüyorum	(1)	(2)	(3)	(4)
10	Mesleğimde <i>yükselme şansımın çok az</i> olduğunu düşünüyorum	(1)	(2)	(3)	(4)

11	İşimde, beklenmeyen bir değişim yaşadım veya yaşamayı umuyorum	(1)	(2)	(3)	(4)
12	İş sağlığı ve güvenliğimin <i>çok az</i> olduğunu düşünüyorum	(1)	(2)	(3)	(4)
13	Şu andaki görevim veya mesleki konumumum <i>aldığım eğitime</i> uygun olduğunu düşünüyorum	(1)	(2)	(3)	(4)
14	Tüm çabalarım ve başarılarım dikkate alındığında işimde, hak ettiğim <i>saygıyı ve prestiji</i> gördüğümü düşünüyorum	(1)	(2)	(3)	(4)
15	Tüm çabalarım ve başarılarım dikkate alındığında, işimin <i>beklentilerimi</i> karşıladığını düşünüyorum	(1)	(2)	(3)	(4)
16	Tüm çabalarım ve başarılarım dikkate alındığında, <i>maaşımın</i> yeterli olduğunu düşünüyorum	(1)	(2)	(3)	(4)
17	İşleri yapmam için <i>yeterli zamanımın olmaması</i> beni çabucak bunaltıyor	(1)	(2)	(3)	(4)
18	Sabah kalktığımda işimle ilgili <i>problemleri düşünmeye</i> başlıyorum	(1)	(2)	(3)	(4)
19	İşten çıkıp eve geldiğimde, kolayca rahatlayabilir ve iş hakkındaki her şeyi unutabilirim	(1)	(2)	(3)	(4)
20	Çevremdekiler veya bana yakın olan kişiler, <i>kendimi işe çok fazla adadığımı</i> söylüyorlar	(1)	(2)	(3)	(4)
21	Uyumaya hazırlanırken bile <i>iş aklımdan çıkmıyor</i>	(1)	(2)	(3)	(4)
22	Bugün yapılması gereken <i>işleri yarına bırakırsam</i> veya ertelersem, gece zor uyurum veya uyku problemi yaşarım	(1)	(2)	(3)	(4)

MÜŞTERİ SADAKAT PROGRAMLARI ÇERÇEVESİNDE HASILATIN ÖLÇÜLMESİ, MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE RAPORLANMASI

Mustafa ALICI*

Prof. Dr. Serap Sebahat YANIK**

Makale Gönderim Tarihi : 15/04/2019 / Kabul Tarihi : 17/05/2019

ÖZ

Hasılat, işletmenin olağan faaliyetlerinden ortaya çıkan gelirdir. Bu gelir, mal ve hizmet satışı, kira ve faiz gelirleri, kar payı gibi unsurlardan oluşur. İşletmeler, gelirlerini artırabilmek için çeşitli pazarlama taktiklerine başvururlar. Müşterilerin elde tutulmasını ve tekrar alışveriş yapmalarını sağlamayı amaçlayan müşteri sadakat programları da sık kullanılan stratejilerden biridir. Ticari hayatta bir pazarlama taktiği olarak karşımıza çıkan müşteri sadakat programları ve hediye çeklerinde doğan hasılat, TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı içerisinde yer almaktadır. Ülkemizde 01 Ocak 2018 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiş olan TFRS 15 Standardı, TMS 18 Hasılat, TMS11 İnşaat Sözleşmeleri ve TFRS Yorum 13 Müşteri Sadakat Programları Standartlarının yerini almıştır. Bu çalışmada öncelikle sadakat programı ve hediye çekleri tanımlanmış, vergi mevzuatı ve TMS 18 uyarınca muhasebeleştirilmesi ve ölçümü açıklanmıştır. Ardından TMS 18'in yerini alan TFRS 15 kapsamında sadakat programları ve hediye çeklerinin ölçümü, muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasına ilişkin ilkeleri örneklerle desteklenerek incelenmiştir.

Anahtar Kelimeler: TFRS 15, TMS 18, TFRS Yorum 13, Müşteri Sadakat Programları, Hediye Çekleri

JEL Sınıflandırma Kodu: M41, M48, M49

* Ticaret Başmüfettişi, m.alici@ticaret.gov.tr, orcid.org/0000-0001-7336-3927

** Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, serap.yanik@hbv.edu.tr, orcid.org/0000-0001-7525-8717

MEASUREMENT, RECOGNITION AND REPORTING OF REVENUES IN THE FRAMEWORK OF CUSTOMER LOYALTY PROGRAMS**ABSTRACT**

Revenue is the income generated from the ordinary operations of the entity. This income consists of sales of goods and services, rent, interest income, and profit share. Businesses resort to various marketing tactics to increase their income. Customer loyalty programs, which aim to ensure that customers are held and shop again, are also frequently used strategies. Customer loyalty programs and gift vouchers, which appear as a marketing tactic in commercial life, are included in the IFRS Standard 15 Revenue from Contracts with Customers. IFRS 15, effective as of January 1, 2018, replaces IAS 18 Revenue and IFRIC 13 Customer Loyalty Programmes Standards. In this study, firstly loyalty program and gift vouchers are defined, and their recognition and measurement are explained in accordance with tax legislation and IAS 18. Then, in accordance with IFRS 15, replaced IAS 18, the principles related to measurement, recognition and reporting of loyalty programs and gift vouchers are analyzed with examples.

Keywords: IFRS 15, IAS 18, IFRIC 13, Customer Loyalty Programmes, Gift Vouchers

JEL Classification Codes: M41, M48, M49

1. GİRİŞ

G ünümüz alışveriş ortamı oldukça rekabetçi bir çerçeveye bürünmüştür. Müşteriler için alışveriş yapma seçenekleri günden güne artarken mağazalar ile beraber online alışveriş imkanı, işletmeler arasındaki rekabeti daha da çetin bir konuma sürüklemektedir. Yeni müşteri kazanmak bir yana var olan müşteriyi elde tutabilmek, müşterinin tekrar alışveriş yapmasını sağlamak giderek zorlaşmaktadır. Singh & Khan (2012) perakende satıcılarının her yıl müşterilerinin ortalama % 25'ini kaybettiklerini, buna karşın müşteri tutma oranında küçük bir artışın işletme karında % 25'den fazla artış sağladığını hesaplamışlardır.

Müşteri sadakati, piyasada bulunan benzer birçok ürün arasından müşterinin belirli bir yerden mal veya hizmet satın alma tercihi olarak tanımlanabilir. Çoğu işletme müşteri sadakatini sağlamak için çeşitli programlar yapmaktadır. Bir pazarlama stratejisi olarak müşteri sadakat programlarının temel yönetsel amacı, işletmelerin sadık müşterilerini özel hizmetler ve indirimlerle ödüllendirmek ve aynı zamanda, uzun dönemli sadık davranışı güçlendirmek amacını gütmektedir. (Yenidoğan, 2009). Günümüzde sadakat programları kapsamında; indirim kuponları, mağaza kartları, hediye puanlar, hediye çekleri, yarışma ve çekilişler gibi sadık müşteriyi ödüllendiren bedelli ve bedelsiz olmak üzere farklı uygulamalar

mevcuttur. Müşteri sadakat programları; perakendeciler, hava yolu şirketleri, oteller, telekomünikasyon şirketleri, akaryakıt istasyonları gibi pek çok işletme tarafından kullanılmaktadır (Stauss, Schmidt ve Schoeler, 2005:231).

Müşteriye alışveriş yapması karşılığında bedelsiz ödül verilmesi, sadakat programlarının en çok uygulanan tipidir. Müşteriye bir sonraki alışverişinde indirim sağlanabileceği gibi, alışverişlerinden topladığı puanlar ile başka bir ürün veya hizmet satın alma hakkı tanınabilir. Hepsinin de genel uygulama mantığı benzerdir. Bu uygulamalar sonucunda müşteri ne kadar sıklıkla alışveriş yaparsa, o kadar fazla ödül kazanacaktır.

Müşteri sadakat programlarının başka bir türü ise bedeli karşılığında satılan hediye çeki, hediye kartı gibi uygulamalardır. Hediye çekleri, yalnızca satın alınan işletmede geçerli olan, nakde çevrilemeyen ve sahibine çekin üzerinde yazan meblağ tutarında mal veya hizmet alma hakkı tanıyan olarak tanımlanmıştır (EY, 2014). Bu tür alışveriş çekleri, çeki elinde bulunduran kişiye yalnızca çekin geçerli olduğu mağazalarda alışveriş yapma imkânı tanır. Bedeli karşılığında satılan bu tür hediye çekleri ve hediye kartları bir tür pazarlama taktiği olarak doğum günleri gibi özel günlerde sıklıkla kullanılır. Benzer şekilde bazı sosyal ve dini gün ve bayramlarda da yardım amaçlı olarak kullanıldığı görülmektedir.

Müşteri sadakat programları kapsamında elde edilen gelirler hasılatın önemli bir parçasıdır. Hasılat işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olarak ortaya çıkan gelirlerden oluşmakta olup işletmenin finansal performansını değerlendirmede en önemli faktörlerden biridir. Günümüz işletmeleri müşteri sadakat programları uygulayarak, yeni bir müşteri kazanmak yerine var olan müşterinin devamlılığını sağlayarak maliyetlerini düşürme ve karlarını artırma olanağına sahip olurlar.

Finansal rapor kullanıcıları için finansal tablolar analiz edilirken, en çok üzerinde durulan kalemlerden bir tanesi dönem net karıdır. Dönem net karı bir sonuç hesabıdır ve en önemli bileşeni de hiç şüphesiz ki hâsılatır (Şavlı, 2016). Hâsılatın tanımlanması ve finansal tablolara nasıl, ne zaman ve hangi tutarda yansıtılacağı gerek vergi mevzuatında gerekse uluslararası finansal raporlama standartlarında düzenlenmiştir. Hasılat konusunu düzenleyen standart TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardıdır. Ülkemizde 1 Ocak 2018 tarihinde veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanacak olan TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hâsılat Standardı ile beraber TMS 18 Hasılat, TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri ve TFRS Yorum 13 Müşteri Sadakat Programları Standartları yürürlükten kaldırılmıştır. Yeni bir standardın oluşturulmasında hem uygulayıcılar hem de karar alıcılar tarafından muhtelif açılardan yapılan eleştiriler etkili olmuştur (Ataman & Cavlak, 2017). Dolayısıyla Müşteri Sadakat Programlarının işleyişi, ölçülmesi ve raporlanması için TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hâsılat standardı uygulanacaktır.

Hasılat konusunda yeni bir standarda ihtiyaç duyulmasının nedeni, Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri ile Uluslararası Finansal Raporlama Standardındaki ilkelerin birbirinden farklılık göstermesinden kaynaklanmaktadır. Bu farklılığı ortadan kaldırmak ve yakınsama sağlamak amacıyla bir proje başlatılmış ve bu çerçevede ilk olarak 2010 yılında standart taslağı yayınlanmıştır. Her iki Kurulun bu standardı yayınlamak için ortak bir projede buluşmasının nedenleri şöyle sıralanmıştır (Özerhan, Marşap & Yanık, 2015):

- Mevcut standartlarda ve uygulamalarda yer alan eksiklikleri ve uyumsuzlukları ortadan kaldırmak,
- Hasılatın muhasebeleştirilmesinde ortaya çıkabilecek sorunlara cevap verecek daha ayrıntılı bir çerçeve oluşturmak,
- Hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin olarak, işletmeler, sektörler, karar vericiler ve sermaye piyasaları açısından daha iyi bir karşılaştırılabilirlik sağlamak,
- Finansal tablo kullanıcılarına daha faydalı bilgiler sağlamak için dipnotlarda sunulan bilgileri nicelik ve nitelik açısından iyileştirmek,
- İşletmenin açıklamak zorunda olduğu çok sayıdaki bilgilerin sayısını azaltmak yoluyla finansal tabloların hazırlanmasını basitleştirmek.

Müşterilerle yapılan mal veya hizmet teslimini içeren tüm sözleşmeler standardın kapsamında yer almaktadır. TFRS 15'deki temel ilke, müşteriye taahhüt edilen mal veya hizmetlerin devri karşılığında elde edilmesi beklenen tutarı gösterecek şekilde hasılatı muhasebeleştirmektir. Bu temel ilke beş aşamalı bir modelden oluşmaktadır (Iasplus, 2016; IFRS 15, IN7).

- Müşteri ile yapılan sözleşmenin belirlenmesi
- Sözleşmedeki yükümlülüklerin belirlenmesi (malı teslim etme veya hizmeti sağlama sözü)
- İşlem fiyatının belirlenmesi
- İşlem fiyatının sözleşmedeki yükümlülüklerle dağıtılması
- İşletmenin sözleşme yükümlülüklerini (malı teslim etme veya hizmeti sağlama) yerine getirmesi durumunda hasılatın muhasebeleştirilmesi. Bu beş aşamalı modelin uygulanması müşteri ile yapılan sözleşmedeki mevcut durum ve koşullara bağlı olarak bir karara varılmasını gerektirmektedir.

Sadakat programları kapsamında bedelsiz verilen puan, kupon, hediye çeki gibi ödüller TFRS 15 Standardı içerisinde, sözleşmede taahhüt edilen bedeli değiştiren unsurlar olarak sayılmıştır. Müşteriye ödenebilir bedel olarak tanımlanmış ve bu tür uygulamalara ayrıntılı olarak Uygulama Rehberinde İlave Mal veya Hizmetler İçin Müşteri Opsiyonları başlığı altında yer verilmiştir.

Bedeli karşılığında satılan hediye çekleri ise müşteriden bir ön ödeme alınması üzerine, gelecekte mal veya hizmetlerin devredilmesine veya devretmeye hazır olunmasına ilişkin edim yükümlülüğü olarak tanımlanmış olup yine TFRS 15 Uygulama Rehberinde Müşterilerin Kullanılmamış Hakları başlığı altında incelenmiştir.

2. VERGİ MEVZUATI ÇERÇEVESİNDE MÜŞTERİ SADAKAT PROGRAMLARI

Sadakat programları kapsamında bedelsiz dağıtılan ödüller veya bedeli karşılığında satılan hediye çeklerinin vergi mevzuatı karşısında durumu; hasılatın ne zaman doğduğu, edici belgelerin ne zaman düzenlendiği ve bedelsiz dağıtılan ödüllerin gider olarak değerlendirilmesi gerektiği noktası vergi kanunlarımızda karşılığını bulmaktadır. Bu kapsamda 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu hükümleri irdelenmiştir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu açısından, hasılat ile ilgili bir uygulamaya rastlanılmamaktadır. Vergi Usul Kanununun 229 ila 233. maddeleri arasında fatura düzenlenmesi ve verilmesi hükümleri işlenmiştir. Bu hükümlere göre müşteri sadakat programı kapsamında bedelsiz dağıtılan ödüller ve bedeli karşılığında satılan hediye çekleri, henüz nihai tüketiciye yapılan bir mal veya hizmet satışı değildir. Bu nedenle VUK'a göre fatura veya fatura yerine belge düzenlenmesi bu aşamada gerekmemektedir. Söz konusu teslim karşılığında bilgi amaçlı olarak Vergi Usul Kanununda sayılan belgeler dışında bir belge düzenlenmesi ise mümkündür (GİB, 2014).

Bedelsiz dağıtılan ödüllerin bir çeşit gider olarak değerlendirilmesi gerektiği konusunda Gelir Vergisi Kanunu yol gösterici olmaktadır. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununa göre ticari kazancın tespitinde, satışları artırmak için yapılan harcamaların gider olarak kabul edileceği bildirilmiş ve müşteri sadakat programı gibi uygulamalar sebebiyle katlanılan tüm masrafların gider olarak kaydedilebileceği belirlenmiştir (GVK Mad. 40/1). GVK açısından uygun görülmesi nedeniyle, hediye puanların genellikle pazarlama gideri olarak kaydedildiği ya da satış gelirlerinden düşüldüğü görülmektedir (Tuğay & Dokur, 2015).

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu açısından ise müşteri sadakat programı kapsamında bedelsiz dağıtılan ödüller gider yazılmak suretiyle muhasebeleştirilir. Bu ödüllerin nihai kullanıcı tarafından harcanması anında ise normal satış yapılmış gibi gerçek meblağ üzerinden satış yapılır ve bu bedel üzerinden satış faturası veya yerine geçen vesika düzenlenir. KDV ise gerçek bedeli üzerinden hesaplanarak faturaya dercedilir. Dolayısıyla bedelsiz dağıtılan ödül için KDV doğmamaktadır.

Bedeli karşılığında satılan hediye çeklerinin KDV açısından durumu da benzer şekilde işlemektedir. KDV Kanununa göre verginin doğması, malın teslimi veya hizmetin ifasına bağlıdır. Dolayısıyla müşteri sadakat programlarında puan yüklenmesi, hediye çeki verilmesi gibi işlemler anında KDV doğmamakta, ancak müşterinin bu hakkını kullanması halinde KDV doğmaktadır (Tuğay & Dokur, 2015).

Nitekim Gelir İdaresi Başkanlığının 10/04/2014 tarihli 105[229-2014]-41 sayılı, 'Bedeli karşılığında satılan hediye çeki uygulamasında belge düzeni' hakkındaki Özelgesinde (GİB, 2014) konuyla ilgili görüşlere özetle aşağıda yer verilmiştir.

Hediye çeki bedelinin muhatabından (firmalar veya nihai tüketici) ilk tahsili sırasında tahakkuk eden bir tutardan bahsedilemeyeceğinden, alınan tutarın "avans" olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Avans hesabında izlenen tutarlar ise, kurumlar vergisi yönünden vergiyi doğuran olay, alışveriş çekinin ibrazı ile birlikte mal veya hizmet tesliminin gerçekleştiği anda meydana geleceğinden, mal veya hizmet bedelinin karşılığı olan satış hasılatı tutarı da gelirin miktar ve mahiyet itibarıyla kesinleştiği ilgili dönemde hesaplara intikal ettirilecektir. Ancak, hediye çekinin satılmasına rağmen çekin geçersiz hâle gelmesi durumunda (süresinde kullanılmaması), çek satışından tahsil edilen tutarın gelir hesaplarına kaydı gerekmektedir.

Müşterilere bedel karşılığında hediye çekleri teslim edildiğinde, bir mal teslimi veya hizmet ifası söz konusu olmadığından müşteriler adına vergi mevzuatına göre fatura düzenlenmeyecektir. Söz konusu teslim karşılığında bilgi amaçlı olarak Vergi Usul Kanununda sayılan belgeler dışında bir belge düzenlenmesi ise mümkündür. Ancak, çekin süresinde kullanılmaması sebebiyle bedelin müşterilerce kullanılmadığı durumlarda gelir yazılacak bu tutar için müşteri adına fatura düzenlenmesi mümkündür.

Nihai tüketicilere teslim edilen hediye çeklerinin yine nihai tüketiciler tarafından kullanılması suretiyle mal veya hizmet satın alınması halinde, müşterilere yapılan teslim ve hizmetlerin karşılığını teşkil eden bedel üzerinden teslim konu mal ve hizmetin tabi olduğu oranda KDV hesaplanması, ayrıca nihai tüketici adına fatura veya ödeme kaydedici cihaz fişi düzenlenmesi gerekmektedir.

Gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerine teslim edilen hediye çeklerinin, söz konusu mükellefler tarafından nihai kullanıcılara teslimi sonrasında bu kişiler tarafından kullanılmasını müteakip, hediye çeklerinin nihai kullanıcılarına yapılan teslim ve hizmetlerin karşılığını teşkil eden bedel üzerinden teslim konu mal ve hizmetin tabi olduğu oranda KDV hesaplanması, ancak faturanın hediye çekinin teslim edildiği gelir veya kurumlar vergisi mükellefi adına düzenlenmesi gerekmektedir.

Vergi kanunları hükümleri ve yukarıdaki Özelgede değinilen hususlardan hareketle müşteri sadakat programı kapsamında bedeli karşılığında satılan hediye çeklerinin müşterilere satılması anında henüz mal teslimi veya hizmet ifası gerçekleşmediğinden, KDV doğmamakta ve fatura düzenlenmesi gerekmemektedir. Ne zaman ki bu puan veya çekler kullanıldığında vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş olmaktadır. Sahibine harcama yapma imkânı tanıyan bedelsiz dağıtılan hediye puanların ise pazarlama gideri olarak muhasebeleştirilmesi mümkün görünmektedir.

3. TMS 18 HASILAT VE TFRS YORUM 13 ÇERÇEVESİNDE MÜŞTERİ SADAKAT PROGRAMLARI

TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hâsılat Standardının yürürlüğe girmesi ile beraber TMS 18 Hasılat Standardı ve TFRS Yorum 13 Müşteri Sadakat Programları Standardı yürürlükten kalkmıştır. TMS 18 Hasılat Standardında müşteri sadakat programları ile ilgili ayrıntılı açıklama yer almamaktadır. İhtiyacı karşılayan TFRS Yorum 13, müşteri sadakat puanlarına aşağıdaki durumlarda uygulanmaktadır (Paragraf 3):

“(a) Bir işletmenin müşterilerine hediye puanları satış işleminin bir parçası olarak vermesi örneğin mal satışı, hizmet sağlanması ya da işletme varlıklarının müşteri tarafından kullanılması durumunda ve

(b) müşteri hediye puanlarının gerekli diğer şartları yerine getirmesi koşuluyla, müşterilerin bu hediye puanları gelecekte bedelsiz ya da iskontolu ürün veya hizmet elde etmede kullanabilmesi durumunda.”

TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hâsılat Standardının yürürlüğe girmesinin ardından yürürlükten kalkan TFRS Yorum 13'e göre; müşterilerin kazanmış olduğu puanlar ilk satışın ayrılabilir bir parçası olarak görülür ve ödül puanları ile satışın diğer kısımlarının makul değeri dağıtılarak, ödül puanlarına ilişkin kısmı ertelenmiş gelir olarak muhasebeleştirilir. Puanların müşteri tarafından kullanılması ile birlikte bu puanlardan elde edilen gelir hasılat olarak tanımlanır. Önceden belirlenmiş oranlar doğrultusunda, ödül puanlarından elde edilen hasılat dönemsel olarak muhasebeleştirilir (Yarbaşı, 2011).

TMS 18 standardı uyarınca, hasılatın alınan ya da alınacak bedelin gerçeğe uygun değeri ile ölçülmesi gerektiğinden hediye puanlarına yönlendirilecek hasılat, bu hediye puanlarından alınacak bedelin gerçeğe uygun değeri olmalıdır. Ancak; hediye puanlarının birden çok bileşeni olan bir satışa bağlı olarak doğmuş olması halinde, hediye puanları ile satılan mallar ve hizmetler arasındaki toplam bedel uygun dağıtım metoduyla dağıtılarak tahmin edilmelidir. Ancak TMS 18 Hasılat standardı, çok bileşenli satışlarla

ilgili bir dağıtım metodu öngörmemektedir. Bu nedenle, hediye puanlarına dağıtılan bedelin gerçeğe uygun değerinin esas alınarak ölçülmesi gerekmektedir (Öztürk, 2009).

Örnek¹

Bir telefon operatörü, 12 aylık telefon hattı karşılığında müşterilere puan verdiği bir sadakat programı başlatır. Puanlar, bir sözleşmenin yenilenmesi üzerine bir telefon cihazının fiyatı üzerinden indirim için kullanılabilir. 100 puan kazanan müşterilere telefon üzerinden 50 TL indirim uygulanmaktadır. Bir müşteri, ilk 12 aylık sözleşme süresi boyunca hizmetleri kullanır, normal kullanım süresi için ayda 20 TL (sözleşme süresi boyunca toplam 240 TL) öder ve 100 puan kazanır. Operatör, müşterinin puanları kullanacağını değerlendirmektedir.

Yıl boyunca, operatör ertelenmiş gelir olarak toplam 50 TL kaydetmeli, böylece 190 TL'yi (240 TL - 50 TL) normal hasılat olarak kabul etmelidir. 50 TL ertelenmiş gelir, müşterilerin puanlarının gerçeğe uygun değerini temsil eder. Müşteri puanları kullandığında, ertelenen gelir olan 50 TL serbest bırakılır ve hasılat olarak muhasebeleştirilir. Bu nedenle, genel olarak toplam gelir her zaman 240 TL olacaktır (190 TL + 50 TL). Bununla birlikte, müşteriye, kullanması beklenen puanlar verilmiş olduğundan, toplam gelirin bir kısmı (50 TL) puanlara tahsis edilir (gerçeğe uygun değer esas alınarak) ve puanlar ödenene ya da süresi doluncaya kadar ertelenir.

Örnekteki durumun muhasebeleştirilmesi ise aşağıdaki gibi olacaktır.

_____ / _____	
KASA (veya ilgili hesaplar)	240
SATIŞLAR	190
ERTELENMİŞ GELİRLER	50
_____ / _____	

Hediye puanlara dağıtılan bedel gerçeğe uygun değerleri esas alınarak ölçülür ki bu tutar hediye puanların ayrı olarak satılabildiği tutardır (Yorum 13, paragraf 6).

4. TFRS 15 MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNDEN HASILAT STANDARDI ÇERÇEVESİNDE MÜŞTERİ SADAKAT PROGRAMLARI

Hasılat bir müşterinin bir mal ya da hizmetin kontrolünü elde ettiğinde muhasebeleştirilir. Bir müşteri bir mal veya hizmet üzerindeki kontrolü bunlarla ilgili kullanımı yönlendirme ve fayda elde etme kabiliyetine sahip olduğunda ele alır.

TFRS 15'in temel ilkesi, bir işletme, hâsılatı mal ve hizmetlerin takasından elde etmeyi umduğu tutar karşılığında müşterilere taahhüt edilen mal veya hizmetin devrini tanımlamak üzere muhasebeleştirmektedir. Bu temel ilke beş aşamalı modelden oluşmaktadır (Iasplus, 2016; Özerhan, Marşap & Yanık, 2015; Şavlı, 2016; IFRS 15, IN7):

1 TFRS Yorum 13'e göre örnek, PWC (2009)'dan uyarlanmıştır.

1. Müşteriler ile sözleşmeler tanımlanır. Sözleşmenin tanımlanması için sözleşmenin onaylanması, devredilecek mal ve hizmetlere ilişkin hakların belirlenmesi, ödeme koşullarının belirlenmesi, sözleşmenin ticari bir değere sahip olması, mal ve hizmetler karşılığında bir bedel tahsil edilecek olması gerekir.
2. Sözleşmedeki yerine getirme yükümlülükleri belirlenir. TFRS 15 çerçevesinde, sözleşme kapsamında müşteriye sunulması beklenen hizmetler yerine getirildikçe ve sözleşme kapsamında tanımlanan mallar müşteriye devredildikçe hasılat kaydı yapılacaktır. Bu nedenle, sözleşmenin başında tarafların yükümlülüklerinin, özellikle de satış yapan tarafın müşterisine olan performans yükümlülüklerinin belirlenmiş olması önem taşımaktadır. Örneğin mal satışı, hizmet ifası, bir ürünün hazır hale getirilmesi, bir hakkın verilmesi şekillerinde olabilir.
3. İşlem fiyatı saptanır. İşlem fiyatı, işletmenin taahhüt ettiği mal veya hizmetleri müşteriye devretmesi karşılığında elde etmeyi beklediği bedeldir. Bu tutar, katma değer vergisi gibi vergi otoriteleri adına tahsil edilen vergileri veya üçüncü taraflar adına tahsil edilen diğer meblağları içermez. İşlem fiyatı sabit bir tutar olabileceği gibi, değişken veya bir kısım sabit, bir kısım değişken olabilir.
4. İşlem fiyatı sözleşmedeki yerine getirme yükümlülüklerine dağıtılır. Tek bir yükümlülük içeren sözleşmelerde böyle bir dağıtımın yapılmasına gerek yoktur. Ancak birden fazla mal veya hizmetin tek bir paket olarak pazarlanması ve satılması durumu, yani çoklu satışlarda işlem fiyatının sözleşme kapsamındaki farklı mal ve hizmetlere dağıtımını hasılatın tanımını sürecinde son derece önemli bir adım olmaktadır. TMS 18, çoklu satış sözleşmelerine ilişkin detaylı düzenlemeler içermediğinden, işletmeler, bazen US GAAP'daki düzenlemelerden faydalanarak, bazen TMS 18'in genel bakış açısı, kavramsal çerçeve ve diğer standartları dikkate alarak kendi muhasebe politikalarını oluşturmaktadırlar. TFRS 15 ile bu konuda detaylı düzenlemeler getirilmiştir (Şavlı, 2016).
5. Yerine getirme yükümlülüğü karşılandığında hasılat muhasebeleştirilir. İşletme, vaat edilmiş bir mal veya hizmeti bir müşteriye devrederek (veya mal veya hizmetin kontrolünü devrettiğinde) bir performans yükümlülüğünü yerine getirdiğinde hasılatı muhasebeleştirir. Tanınan gelir tutarı, yerine getirilen performans yükümlülüğüne dağıtılan tutardır. Bir performans yükümlülüğü belirli bir zamanda veya zaman içinde (zamana yayılı olarak) yerine getirilebilir. Zaman içinde yerine getirilen performans yükümlülükleri için, işletme, söz konusu performans yükümlülüğünün tamamen yerine getirilmesine ilişkin ilerlemesini ölçmek için uygun bir yöntem seçerek zaman içindeki hasılatı muhasebeleştirilir.

4.1. Bedelsiz Dağıtılan Ödüller

TFRS 15'in Müşteriye Ödenebilir Bedel başlıklı bölümü altında 70'inci paragraf ve devamında (paragraf 70-72 arası) puan, kupon, hediye çeki gibi uygulamaları da kapsayan işlemlere ve TFRS 15 Uygulama Rehberinde ise bu konulara B39 – B47 arası paragraflarda yer verilmiştir. Bu paragraflara göre puan, kupon, hediye çeki gibi araçlar müşteriye ödenebilir bedel niteliğindedir ve hasılatla azaltma yoluyla muhasebeleştirilmektedir.

Puan, kupon gibi uygulamalar işletme için bir edim yükümlülüğüdür. Edim yerine getirildiğinde veya opsiyon sona erdiğinde hasılat finansal tablolara alınır. Hasılat muhasebeleştirilirken işlem bedeli edim

yükümlülüklerine nispi tek başına satış fiyatı esasına göre dağıtılır. Müşterinin ilave mal veya hizmetler edinme opsiyonu için tek başına satış fiyatı doğrudan gözlemlenemiyorsa, işletme bunu tahmin eder (TFRS 15, B39;B47)

Müşteriden bir ön ödeme alınarak edim yüklenilmişse eğer ön ödeme tutarı üzerinden bir sözleşme yükümlülüğü² finansal tablolara alınır. İşletme bu mal veya hizmetlerin devrini gerçekleştirdiğinde ve dolayısıyla edim yükümlülüğünü yerine getirdiğinde bu sözleşme yükümlülüğünü finansal tablolardan çıkarır ve hasılat olarak finansal tablolara alır.

Müşterinin işletmeye yaptığı iadesiz ön ödeme, müşteriye bir malı veya hizmeti gelecekte alma hakkı verir. Bununla birlikte müşteriler sözleşmeye dayalı haklarının tamamını kullanmayabilir. Kullanılmayan bu haklar genellikle eksik talep (breakage) olarak adlandırılır.

İşletme, bir sözleşme yükümlülüğünde eksik talep tutarına hak kazanmayı bekliyorsa, müşterilerin hakları kullanma eğilimi oranında beklenen eksik talep tutarını hasılat olarak finansal tablolara alır. İşletme, bir eksik talep tutarını hak etmeyi beklemiyorsa, müşterinin kalan haklarını kullanma olasılığı azaldığında beklenen eksik talep tutarını hasılat olarak finansal tablolara alır (TFRS 15, B39;B47).

Bu maddelerden hareketle TFRS 15'e göre Sadakat Programları, müşteriye bir alacak hakkı sağlayan ve firmaya da edim yükü yükleyen bir işlemdir ve sözleşmeden doğan alacak hakkına düşen payının dağıtılarak raporlanması gerekmektedir. Yani puan, kart, hediye çeki gibi uygulamalar işletmeye sözleşme yükümlülüğü yüklemektedir. Bu yükümlülükler ancak edim yerine getirildiğinde hâsılat olarak kaydedilecektir. Ayrıca bu uygulamalardan doğan hâsılatın hesabı da, gerçekleşen hasılatın beklenen hasılat içerisindeki oranı kadar değişiklik gösterecektir.

Örnek³

Bir banka müşterilerine farklı türlerde kredi kartı sunmakta olup müşteri sadakati sağlamak üzere Gümüş Kart uygulaması başlatmıştır. Sadakat planına göre Gümüş Kart ile her 100 TL harcamaya 100 puan karta yüklenecek olup her 100 puan müşterilere 20 TL'lik harcama imkanı sağlamaktadır. Ayrıca Gümüş Kartlardan her yapılan işlem için % 1,5 işlem ücreti kesintisi alınmaktadır. Raporlama dönemi sonunda 100 milyon TL işlem ücreti kazanç sağlandığı ve 65 milyon puan müşterilerin kartına yüklendiği hesaplanmıştır. Banka geçmiş tecrübelerinden % 90 oranında bu puanların harcamaya dönüşeceğini tahmin etmektedir.

Bu durumda sağlanan kredi kartı hizmetinden elde edilen kazanç 100 milyon TL iken 65 milyon puanın para karşılığı (20 TL/100 Puan) 13 milyon TL'ye tekabül etmektedir. Banka beklentisi de % 90 kullanma oranı olduğundan dolayı 11,7 milyon TL, harcamaya dönüşmesi beklenen puanların payına düşen ertelenmiş gelir (sözleşme yükümlülüğü) olarak raporlanacaktır.

2 TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Standardı Ek A Tanımlanan Terimler: Sözleşme yükümlülüğü, işletmenin müşteriden tahsil ettiği (veya tahsil etmeye hak kazandığı) bedel karşılığında mal veya hizmetleri müşterisine devretme yükümlülüğüdür.

3 Hediye puan uygulama örneği, KPMG (2018) örneğinden uyarlanmıştır.

Edim Yükümlülüğü	Tutar (milyon TL)	Tek Başına Satış Fiyatı Oranında Dağıtım Oranı	Fiyat Dağıtımı (milyon TL)
Kredi Kartı Hizmeti (Hasılat)	100	$100 / 111,7 = \% 89,5$	89,5
Puan (Sözleşme Yükümlülüğü)	11,7	$11,7 / 111,7 = \% 10,5$	10,5
Toplam	111,7	$\% 100$	100

Finansal Durum Tablosu açıklamalarında yukarıdaki gibi sunulacak bilginin yevmiye kaydı ise aşağıdaki gibi olmalıdır.

_____ / _____	
KASA(veya ilgili hesaplar)	100
SATIŞLAR	
(Hasılat)	89.5
ERTELENMİŞ GELİRLER	
(Sözleşme Yükümlülüğü)	10.5
_____ / _____	

Örnek⁴

Bir işletme her 10 TL'lik harcamaya 1 TL'lik sadakat puanı vermektedir. Raporlama dönemi boyunca müşteriler 100.000 TL'lik harcama yapmışlar ve 10.000 TL gelecek harcamalar için puan kazanmışlardır. İşletme 9.500 TL puanın kullanılacağını beklemektedir. Yani işletme TFRS 15-B42 paragrafına göre 0,95 TL puan başına "tek başına satış fiyatı" belirlemiştir (Toplam 9.500 TL). Bu puanlar müşterilere sözleşme yapmadan elde edemeyecekleri bir alacak hakkı vermiştir. Sonuç olarak, işletmenin müşterilere puan vermek suretiyle verdiği söz, işletme için edim yükümlülüğüdür. İşletme, işlem fiyatını (100.000 TL) satılan ürünlere ve dağıtılan puanlara 'tek başına satış fiyatı' oranında aşağıdaki gibi dağıtır.

4 Hediye puan uygulaması örneği, Example 52 – Customer loyalty programme (IFRS 15.IE267-IE270)

Edim Yükümlülüğü	Tutar	Tek Başına Satış Fiyatı Oranında Dağıtım	Fiyat Dağıtımı
Satış (Hasılat)	100.000	[100.000 TL × (100.000 TL tek başına satış fiyatı ÷ 109.500 TL)]	91.324
Puan (Sözleşme Yükümlülüğü)	9.500	[100.000 TL × (9.500 TL tek başına satış fiyatı ÷ 109.500 TL)]	8.676
Toplam Satış	109.500	[100.000 TL + (Beklenen) 9.500 TL]	100.000

İlk raporlama döneminin sonunda 4.500 puan kullanılmış olup işletme hala toplamda 9.500 puanın kullanılacağını beklemektedir. İlk periyotta işletme puanlar ile ilgili aşağıdaki gibi raporlama yapacaktır.

Sadakat Puanlarından Elde Edilen Hasılat	4.110 TL	[(4.500 puan / 9.500 puan) x 8.676 TL]
Kullanılmayan Sadakat Puanlarından Doğan Sözleşme Yükümlülüğü	4.566 TL	(8.676 TL - 4.110 TL)

İkinci periyodun sonunda toplamda 8.500 puan kullanılmıştır. Buna ek olarak işletme puan kullanma beklentisini 9.700 puana çıkarmıştır. İkinci periyodun sonunda raporlama şöyle olacaktır:

Sadakat Puanlarından Elde Edilen Hasılat	3.493 TL	[(8.500 puan / 9.700 kullanılması beklenen puan) x 8.676 TL ilk dağıtım] – 4.110 TL ilk periyot hasılatı
Kullanılmayan Sadakat Puanlarından Doğan Sözleşme Yükümlülüğü	1.073 TL	(8.676 TL ilk dağıtım – 4.110 TL – 3.493 TL)

100.000 TL'lik satışa karşılık 10.000 TL'lik hediye puan yüklenmiş olup, geçmiş tecrübelerle dayanılarak 9.500 TL'lik puanın kullanılacağı tahmin edilmiştir. Bu tutarların 'tek başına satış fiyatı' baz alınarak dağıtılması sonucunda muhasebeleştirilmesi aşağıdaki gibidir.

KASA(veya ilgili hesaplar)	100.000
SATIŞLAR	
(Hasılat)	91.324
ERTELENMİŞ GELİRLER	
(Sözleşme Yükümlülüğü)	8.676

İlk raporlama dönemi sonunda, 4.110 TL'ye tekabül eden puanın kullanılması sonucunda bu tutarın hasılat olarak kaydedilmesi gerekir.

ERTELENMİŞ GELİRLER	
(Sözleşme Yükümlülüğü)	4.110
SATIŞLAR	
(Hasılat)	4.110

İkinci raporlama dönemi sonunda sadakat puanlarından elde edilen 3.493 TL hasılat olarak kaydedilir.

ERTELENMİŞ GELİRLER	
(Sözleşme Yükümlülüğü)	3.493
SATIŞLAR	
(Hasılat)	3.493

Kullanılmayan sadakat puanlarından doğan olarak kalan 1.073 TL ise, Finansal Durum Tablosu dipnotlarında Sözleşme Yükümlülüğü olarak beklemeye devam edecektir. Eğer puanların bir son kullanma tarihi var ise, veya puanların kullanılmayacağı ilgili bir tahmin değişikliği olması halinde, bu tarihten sonra gerekli açıklamalar yapılarak dipnotlardan çıkarılacaktır.

4.2. Bedeli Karşılığında Satılan Hediye Çekleri

Müşteri sadakat programına benzer nitelikte; hamiline, üzerinde yazan meblağ tutarında mal veya hizmet alımı hakkı veren hediye çekleri veya hediye kartlarının bedeli karşılığında satılması durumunda yine TFRS 15 hükümleri uyarınca sözleşme yükümlülüğü ve hasılat kayıtlarını irdelemek gerekecektir. Hediye çeki uygulaması ülkemizde de yaygınlaşmaya başlamakta olup bağış ve yardım kapsamında çek satışı (dini ay ve bayramlarda satılan yardım çekleri gibi) veya hediyelik çek satışı (yılbaşı, doğum günleri gibi) karşımıza çıkmaktadır.

TFRS 15 uyarınca, hediye çeki satıldığı zaman bir sözleşme yükümlülüğü doğmaktadır. Müşteri bu hediye çekini kullandığı zaman ise işletme edim yükümlülüğünü yerine getirmiş olur ve hâsılat oluşur.

Müşteriler bazen hediye çeklerini kullanmayabilirler. TFRS 15 bu kullanılmayan miktarları ‘eksik talep’ (breakage, kullanılması beklenmeyen hak) olarak adlandırmaktadır. Eğer işletme belli bir oranda ‘eksik talep’ bekliyorsa, yani işletmenin geçmiş tecrübelerine dayanarak müşterilerin haklarını tamamıyla kullanmayacaklarını düşünüyor ise, işletme bu kullanılmayan hakkı hasılatın içinde kabul eder. Ancak bu şekilde hasılat kabulü için büyük olasılıkla hediye çeklerinin iadesi gibi bir işleminin olmaması gereklidir. Ancak bu şartlarla kullanılması beklenmeyen haklar (eksik talep, breakage) hasılat kabul edilir (EY, 2014; TFRS 15, Paragraf B44-B47).

Eğer işletme ne kadar kullanılmayacak hak olabileceği konusunda bir tahminde bulunamıyorsa (örneğin yeni bir işletmedir, geçmişi yoktur), kullanılmayacak hak ancak bu hakkın kullanılmasının çok uzak bir ihtimal olması halinde hâsılat olarak kabul edilebilir (EY, 2014).

Örnek⁵

Bir işletme son kullanma tarihi olmayan 100 TL’lik hediye çeki satmıştır. İşletme geçmiş tecrübelerine dayanarak hediye çeklerinin % 80’inin kullanılacağını, %20’sinin ise kullanılmayacağını tahmin etmektedir. Aynı zamanda işletme, yine geçmiş tecrübelerinden hareketle, çok önemli miktarlarda iade olmayacağına inanmaktadır. Dolayısıyla bu %20’lik kullanılmayacak hak miktarını hâsılat olarak kabul edebilecektir.

Öncelikle, işletme 100 TL sözleşme yükümlülüğü kaydedecektir. Ayrıca işletmenin %20 kullanılması beklenmeyen hak (eksik talep) hesaplaması gerekmektedir. Fakat başlangıçta bu oran tam olarak kesirilemediğinden dolayı henüz 100 TL’lik yükümlülüğün bir parçası olarak kalmaya devam etmelidir. Müşteriler haklarını kullandıkça, kullanılması beklenmeyen hak oranı netleşecektir.

Yıl içerisinde ise hediye çeki kullanılarak 50 TL’lik bir alışveriş yapıldığında, işletme 50 TL hasılat yerine 62,50 TL hasılat kaydedecektir. $[(50/80) \times 100=62,5]$. Çünkü işletmenin kullanılmasını beklediği hediye çeki zaten 80 TL’dir. Yani beklenen 80 TL’nin 50 TL’si gerçekleşmiştir. % 62,5 gerçekleşme oranı ile 100 TL’lik Sözleşme Yükümlülüğü hesaplandığında aslında işletme 62,50 TL’lik sözleşme yükümlülüğünü yerine getirmiş sayılmaktadır ve sonuç olarak yerine getirdiği sözleşme yükümlülüğünün karşılığında 62,50 TL’yi hâsılat olarak kaydedecektir.

5 Hediye çeklerinin muhasebeleştirilmesi örneği (Deloitte, 2015)

Verilen örneğin muhasebeleştirilmesi ise şöyle olacaktır:

100 TL'lik hediye çeki satıldığında henüz hasılat olarak kaydedilme şartları sağlanmadığından (bir mal teslimi veya hizmet ifası gerçekleşmediğinden), tamamı avans niteliğinde olup sözleşme yükümlülüğü olarak raporlanacaktır.

_____ / _____	
KASA(veya ilgili hesaplar)	100
ERTELENMİŞ GELİRLER	
(Sözleşme Yükümlülüğü)	100
_____ / _____	

§50 TL'lik hediye çeki kullanılarak yapılan alışveriş sonucunda hem bu harcanan 50 TL hem de en baştan hasılat olarak kaydedileceği tahmin edilen eksik talep (breakage) olarak kalan 20 TL'den düşen pay (20*%62,5) 12,5 TL toplamı 62,5 TL hasılat olarak kaydedilecektir.

_____ / _____	
ERTELENMİŞ GELİRLER	
(Sözleşme Yükümlülüğü)	62,5
SATIŞLAR	
(Hasılat)	62,5
_____ / _____	

Zaman içinde satılan hediye çeklerinin kullanılıp kullanılmamasına göre tahminler güncellenerek raporlanmaya devam edilir.

5. SONUÇ

TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı içerisinde Müşteriye Ödenebilir Bedel başlıklı bölümü altında ve daha ayrıntılı olarak Uygulama Rehberinde yer verilen müşteriye bedelsiz dağıtılan ödüller kapsamında sadakat programları ve bedeli karşılığında satılan hediye çeki uygulamalarının vergi mevzuatı, TMS 18 Hasılat, TFRS Yorum 13 ve TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standartları çerçevesinde durumu bu çalışmamızda irdelenmiştir.

Hasılat işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olarak ortaya çıkan gelirlerden oluşmakta olup işletmenin finansal performansını değerlendirmede en önemli faktörlerden biridir. Müşteri sadakat programları kapsamında elde edilen gelirler ise hasılatın önemli bir parçasıdır. Sıklıkla kullanılan müşteri sadakat programları sayesinde işletmeler, var olan müşterinin devamlılığını sağlayarak yeni müşteri kazanma maliyetlerini düşürme ve böylece karlarını artırma olanağına sahip olurlar.

TMS 18 Hasılat ve TFRS Yorum 13 Müşteri Sadakat Programları Standartlarının yürürlükten kalkması ile birlikte, müşteri sadakat programlarından elde edilen hasılatın ölçülmesi, muhasebeleştirilmesi ve raporlanması TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı çerçevesinde değerlendirilmektedir. TFRS 15'deki beş aşamalı modelden oluşan temel ilke, müşteriye taahhüt edilen mal veya hizmetlere ilişkin sözleşmenin belirlenmesi, edim yükümlülüklerin tanımlanması, işlem fiyatının belirlenmesi, belirlenen fiyatın yükümlülüklerle dağıtılması ve edim yükümlülüklerinin devri karşılığında elde edilmesi beklenen tutarı gösterecek şekilde hasılatın muhasebeleştirilmesinden oluşur. Bu noktadan hareketle müşteri sadakat programları aracılığıyla müşteriye taahhüt edilen yükümlülükler de bu beş aşamalı model baz alınarak ölçülür, muhasebeleştirilir ve raporlanır.

Bedelsiz verilen veya bedeli karşılığında satılabilen sadakat programları araçları, müşteriye bir alacak hakkı sağlayan ve firmaya da edim yükümlülüğü yükleyen bir işlemdir. Sadık müşteriye kupon, puan, bonus, kart, hediye çeki gibi ödüller verilmek veya satılmak suretiyle satıcı işletmeye yüklenen yükümlülükler ancak edim yerine getirildiğinde yani alacak hakkına sahip olan müşterinin işletmeye gelerek bu alacak hakkını kullandığında hâsılat olarak kaydedilir. Sadakat programı kapsamında ertelenen hasılatın da Standart hükümleri çerçevesinde oransal büyüklüğü baz alınarak dağıtım yapılarak ayrıca raporlanması gerekir. Bu uygulamalardan doğan hâsılatın hesabı da, gerçekleşen hasılatın beklenen hasılat içerisindeki oranı kadar değişiklik gösterir.

KAYNAKÇA

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu

213 sayılı Vergi Usul Kanunu

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu

Ataman, B. & Cavlak, H. (2017) "IFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat: Temel İlkelerin İncelenmesi ve Bir Uygulama" Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt: 39, Sayı: 2, Aralık 2017, ISSN: 2149-1844, ss. 403-428 DOI: 10.14780/muiibd.38407

Deloitte (2015) "IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers Your Questions Answered", https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ca/Documents/audit/ca-en-your-questions-answered_IFRS%2015_eFINAL%20FINAL-s.pdf. Erişim tarihi: 23.11.2016.

EY (Haziran 2014) "A closer look at the new revenue recognition standard", [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Applying_IFRS:_A_closer_look_at_the_new_revenue_recognition_standard_\(June_2014\)/\\$FILE/Applying-Rev-June2014.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Applying_IFRS:_A_closer_look_at_the_new_revenue_recognition_standard_(June_2014)/$FILE/Applying-Rev-June2014.pdf). Erişim tarihi: 23.11.2016.

GİB (2014) Gelir İdaresi Başkanlığı Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü 10/04/2014 tarihli 64597866-105[229-2014]-41 sayılı Hediye çeki uygulamasında belge düzeni konulu Özelge.

Iasplus (2016) "IFRS 15 — Revenue from Contracts with Customers" <https://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs15>, Erişim tarihi: 23.02.2019.

IFRS 15: Revenue from Contracts with Customers

KPMG (2018) "Customer Loyalty Programmes on Credit Cards" <https://home.kpmg/content/dam/kpmg/in/pdf/2018/06/AAU-June2018-Chapter1.pdf> Erişim tarihi: 13.01.2019

PWC (2009) "Making sense of a complex world, IFRIC 13 – Customer loyalty programmes", <https://www.pwc.com/gx/en/communications/pdf/ifric13.pdf>. Erişim tarihi: 30.01.2019.

Özerhan, Y., Marşap, B. & Yanık, S. (2015) "IFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standartının İrdelenmesi" Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi Haziran 2015; 17 (2): 193-226.

Öztürk, C., (2009) "Müşteri İlişkileri Yönetimi (CRM) Bağlamında UFRS Yorum 13 Müşteri Sadakat Programlarının Muhasebeleştirilmesi" Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, 9, 28 (2009) : 145-158.

Singh R. & Khan I. (2012), "An Approach to Increase Customer Retention and Loyalty in B2C World", International Journal of Scientific and Research Publications, Volume 2, Issue 6.

Stauss B., Schmidt M. ve Schoeler A. (2005) "Customer Frustration in Loyalty Programs", International Journal of Service Industry Management, 16(3/4): 229-252.

Şavlı, T. (2016) "UFRS 15 Kapsamında Açıklama Ve Örneklerle Hasılatın Raporlanması" İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası

Tuğay, O. & Dokur, Ş. (2015) "Müşteri Sadakat Programları Kapsamında Verilen Promosyon Ürünlerinin Tekdüzen Hesap Planı Ve Türkiye Muhasebe Standartları Açısından Muhasebeleştirilmesi", Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi - Cilt:13 Sayı:1 - Doi: <http://dx.doi.org/10.11611/JMER46248>

Yarbaşı, E. (2011) "Türkiye Muhasebe Standartları Ve Müşteri Sadakati Programları Kapsamında Verilen Promosyon Ürünlerinin Muhasebe Uygulaması Öneri" Ocak 2011. C.9.S.35. Sy:75-82.

Yenidoğan, T. Gürçaylılar (2009) "Müşteri Sadakat Programları: Pazarlama Yazınında Bakış Açılırları Ve Genel Bağlam", Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Haziran 2009, Cilt 12 Sayı 21 ss.116-138

VARLIK YÖNETİM ŞİRKETLERİNİN FİNANSAL SİSTEM İÇİNDEKİ YERİ VE ÖNEMİ

Dr. Öğr. Üyesi H. Pınar KAYA*

Prof. Dr. Şaban UZAY**

Makale Gönderim Tarihi : 14/05/2019 / Kabul Tarihi : 17/07/2019

ÖZ

Varlık yönetim şirketleri, başta bankalar olmak üzere, finansal kurumların takipteki kredi portföylerini oluşturan alacakları devralan ve devraldığı alacakların tahsilat sürecinde uzman olan kuruluşlardır. Finansal sistemin işleyişi açısından son derece önemli olan varlık yönetim şirketleri, hem kredi alacağını tahsil edemeyen taraflara hem de kredi borcunu ödemekte güçlük çeken taraflara avantajlar sağlayan bir misyona sahiptir. Çalışmanın amacı, bankaların takipteki kredilerinin ulaştığı seviyeyi sayısal olarak ortaya koymak ve takipteki kredilerin varlık yönetim şirketlerine devir sürecini açıklamaktır. Ayrıca varlık yönetim şirketlerinin kuruluşunu ve faaliyetlerini teşvik etmek amacıyla, bu şirketlere sağlanan vergisel avantajları hukuki düzenlemeler ve özelemler çerçevesinde değerlendirmektedir. Çalışma sonucunda, varlık yönetim şirketlerine sağlanan ve beş yıllık süre ile sınırlandırılan istisna kapsamındaki vergisel avantajların süresiz hale getirilmesinin ve varlık yönetim şirketlerinin hizmet alanının reel sektörü de kapsayacak şekilde genişletilmesinin tüm taraflar açısından faydalı olabileceği görüşüne ulaşılmıştır. Bu kapsamda, varlık yönetim şirketlerinin tüm faaliyetlerinin Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu tarafından düzenli aralıklarla denetlenmesinin ve hukuka aykırılık teşkil eden işlemlere yönelik önlemler alınmasının sistemin işleyişi açısından önemli olduğu vurgulanmıştır.

Anahtar Kelimeler: Varlık yönetim şirketleri, takipteki krediler, alacağın devri.

* Kırşehir Ahi Evran Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, pkaya@ahievran.edu.tr
ORCID ID: 0000-0002-8736-088X

** Erciyes Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, suzay@erciyes.edu.tr
ORCID ID: 0000-0003-0622-7962

THE ROLE AND IMPORTANCE OF ASSET MANAGEMENT COMPANIES IN THE FINANCIAL SYSTEM

ABSTRACT

Asset management companies -especially banks- are professional institutions that take over non-performing loans of financial institutions and collect them effectively. These asset management companies are so vital for functioning of the financial system that they have a mission to provide advantages for both parties, one of that can not collect receivables and the other that has financial distress. The aim of this study is to figure out the amount of non-performing loans and to give information about the process of transferring non-performing loans to asset management companies. Besides, the tax advantages of asset management companies are also informed by legal arrangements and rulings in order to promote the activities of such companies. The results of the study point out that it will be advantageous for both parties to unlimit the 5-year period regarding the tax advantages and to broaden the field of activity of asset management companies including the reel sector. Through this, the financial activities of the asset management companies should be monitored by Banking Regulation and Supervision Agency at regular intervals and precautions should be taken in order to prevent illegal operations.

Keywords: Asset management companies, non-performing loans, transfer of claim

1. GİRİŞ

Finansal sistem, fon fazlası ve fon açığı olanlar arasındaki fon akışının finansal kurumlar aracılığı ile hukuki düzenlemeler çerçevesinde gerçekleştirildiği yapıdır. Finansal sistemin önemli bir parçası olan bankalar, ihtiyacı olan bireylere ve kurumlara kredi imkanı sağlayarak fon akışına aracılık eder. Müşterilere verilen krediler, bankalar açısından önemli bir varlık kalemidir. Ancak özellikle günümüzde bankaların, söz konusu bu kredilerin tahsilat sürecinde büyük problemler yaşadığı bilinmektedir. Tahsil edilemeyen krediler bankaların aktif kalitesini, karlılığını, sermaye yeterlilik oranlarını ve bir bütün olarak bilanço yapısını bozma potansiyeline sahip önemli bir finansal göstergedir.

Bankalar tahsil etmekte sorun yaşadıkları kredi alacaklarını, belirli bir süreden sonra (90 gün) tahsili gecikmiş alacak statüsüne geçirecek, bilançolarında “takipteki krediler” hesabında izlemeye devam eder. Bu tür alacaklar literatürde, “donuk alacak”, “sorunlu kredi”, “batık kredi” şeklinde de isimlendirilmekte olup, çalışma kapsamında takipteki krediler ifadesinin kullanımı tercih edilmiştir. Takipteki krediler seviyesindeki artış bankalar, finans sektörü ve genel olarak ülke ekonomisi açısından büyük bir risktir (Kingu vd., 2018: 71). Bankaların müşterilerine verdikleri kredilerin anapara ve faizlerinin zamanında ve tam olarak tahsil edilememesi, bankaları kredi riski (Ertürk, 2010: 66) ile karşı karşıya bırakmaktadır. Bankaların aktiflerini, yükümlülüklerini karşılayacak ölçüde nakde dönüştürememesi, aktif yapılarının bozulmasına sebep olur. Bankaların kredi portföyünün kalitesinde ve buna bağlı olarak aktif kalitesinde

ortaya çıkan bozulmalar ise bankacılık sektöründeki finansal krizlerin en belirgin göstergelerinden biri olarak değerlendirilmektedir (Messai ve Jouini, 2013: 852; Temur ve Döğ er, 2017: 172). Özellikle gelişmekte olan ülke ekonomilerinde reel sektörün fon ihtiyacının büyük bir kısmının bankalardan alınan krediler ile karşılandığı (Suadiye, 2006: 6) düşünüldüğünde, bankacılık sektöründe yaşanan krizlerin başta üretim ve istihdam olmak üzere tüm ülke ekonomisini olumsuz yönde etkileyeceği açıktır.

Banka yönetiminin etkinliğinin bir göstergesi olarak kabul edilen takipteki kredilerin, finans sektöründen başlayıp, tüm sektörler yayılabilen sistematik bir risk eğilimi taşıması (Çan, 2014: 4) ve bütün olarak ekonomiyi olumsuz etkileme potansiyeline sahip olması, ülkedeki yetkili kurumları önlem almaya yönlendirmiştir. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) otoritesi altında kurulan ve faaliyet gösteren varlık yönetim şirketleri, bankaların takipteki kredilerinin tahsil edilmesi sürecinde kritik öneme sahip kuruluşlardır. Bu süreçte varlık yönetim şirketleri, bankaların takipteki kredilerini, alacağın temliki (devri) kapsamında düşük bedel ödeyerek satın almakta ve bu alacakları kendi finansal, teknik ve hukuki imkanlarını kullanarak tahsil etmeye çalışmaktadır. Fon akışının sağlıklı bir şekilde sağlanabilmesi ve sistemin aksaklık yaşamasının önüne geçilebilmesi açısından varlık yönetim şirketlerine önemli sorumluluklar düşmektedir.

Varlık yönetim şirketlerini, faaliyetleri açısından hurdacıya benzetmek mümkündür. Nasıl ki, hurdacılar atıkların toplanmasına, değerine göre ayrıştırılmasına, geri kazanılmasına ve tekrar kullanılarak doğal kaynakların korunmasına ve çevre kirliliğinin azalmasına katkı sağlıyorsa, aynı mantıkla varlık yönetim şirketleri de, bankaların tahsil etmekte güçlük çektiği kredi alacaklarını devralarak, onları tekrar finansal sisteme kazandırmak amacıyla bir dizi faaliyet göstermekte ve böylece kredi sisteminin etkin bir şekilde çalışmasına katkı sağlamaktadır. Özetle, hurdacıların kaynak akışı, varlık yönetim şirketlerinin ise fon akışı sağlama noktasında birbirine benzer şekilde faaliyet gösterdikleri ifade edilebilir.

Yapılan hukuki düzenlemeler çerçevesinde, günümüz itibarıyla varlık yönetim şirketlerinin hizmet vereceği kurumlar; tasarruf mevduatı sigorta fonu, bankalar (mevduat, katılım, kalkınma ve yatırım bankaları), diğer mali kurumlar (finansal kiralama, faktoring, finansman şirketleri gibi) ve kredi sigortası hizmeti veren sigorta şirketleri ile sınırlı olup, reel sektörde faaliyet gösteren şirketlerin tahsil etmekte zorluk yaşadıkları alacakları varlık yönetim şirketlerine devretmeleri mümkün değildir. Ancak yazılı basında, varlık yönetim şirketlerinin telekom, elektrik, doğalgaz ve hatta su gibi belediyelerin de alacaklarını kapsayacak şekilde hizmet alanının genişletilebileceği yönünde bilgiler yer almaktadır.

Çalışmanın temel amacı, finansal sistem içinde varlık yönetim şirketlerinin önemini açıkça ortaya koymak ve varlık yönetim şirketlerine sağlanan süreli ve süresiz vergisel avantajları hukuki düzenlemeler ve özgelcer çerçevesinde değerlendirmektir. Başta bankalar olmak üzere finansal kurumların takipteki kredi alacaklarının varlık yönetim şirketlerine devrine ilişkin sürecin nasıl yönetildiği ve bu devir işleminin tüm taraflara ne gibi avantajlar sağladığı çalışma kapsamında incelenmiştir. Çalışma ayrıca, bankaların toplam kredi portföylerine, takibe düşen kredi alacaklarına ve tahsili gecikmiş kredi alacaklarını varlık yönetim şirketlerine devir bedellerine ilişkin güncel sayısal bilgiler içermektedir. Yapılan çalışmanın ve çalışma kapsamında ulaşılan sonuçların, alacağını tahsil etmekte güçlük çeken tüm kurumlara, varlık yönetim şirketlerine, borcunu ödeme sıkıntısı çeken taraflara ve hukuki düzenleme yapma yetkisi olan kurumlara fayda sağlaması beklenmektedir.

Çalışma kapsamında öncelikle varlık yönetim şirketleri ve takipteki krediler ile ilgili literatürde yer alan çalışmalar hakkında özet bilgi verilecektir. Sonrasında, takipteki kredilerin ortaya çıkma sebepleri ile olumsuz etkileri açıklanacak ve bankacılık sektöründe takipteki kredilere ilişkin sayısal bilgiler verilecek, takipteki kredilerin ulaştığı seviye ortaya koyulacaktır. Daha sonra, bankaların takipteki kredilerini varlık yönetim şirketlerine nasıl devrettikleri açıklanacak ve varlık yönetim şirketlerinin kuruluşuna/faaliyetlerine ilişkin hukuki düzenlemelerden bahsedilecektir. Çalışma, varlık yönetim şirketlerine sağlanan vergisel avantajların kanunlar ve özelemler çerçevesinde incelenmesi ile sonlandırılacaktır.

2. Literatür

Varlık yönetim şirketleri ve takipteki krediler ile ilgili literatürde yer alan çalışmalar incelendiğinde, varlık yönetim şirketlerini konu alan az sayıda çalışma yapılmış olduğu, araştırmacıların daha çok takipteki kredileri etkileyen makroekonomik ve bankalara özgü faktörlerin analizine odaklandıkları görülmektedir. Bunun yanı sıra takipteki kredilerin bankacılık sektörünün karlılığını üzerindeki etkisini inceleyen çalışmalara da rastlanmaktadır.

Varlık yönetim şirketleri ile ilgili çalışmalara ilişkin özet bilgiler şunlardır:

Eraslan vd. (2018), Türkiye’de faaliyet gösteren iki varlık yönetim şirketinin birleşme işlemlerini muhasebe uygulamaları çerçevesinde ele aldıkları çalışmada, birleşmenin rekabet ve vergi avantajı sağlama-sına yönelik açıklamalar yapmışlardır.

Tekten (2018), varlık yönetim şirketlerinin kuruluşunu ve izne tabi işlemlerini Türk Ticaret Kanunu ve diğer özel düzenlemeler çerçevesinde değerlendirmiştir.

Temur ve Döğür (2017), varlık yönetim şirketlerinin kuruluşunu, faaliyete geçme sürecini, faaliyetlerini ve denetimini hukuki yönden incelemiştir.

Çelik (2017), varlık yönetim şirketlerinin Türkiye ekonomisindeki yerini değerlendirmiştir.

Kartal ve Demir (2017), Türkiye’de katılım bankalarının takipteki kredilerinin varlık yönetim şirketlerine devrini mevzuat ve fıkıh hükümleri çerçevesinde değerlendirdikleri çalışmada, takipteki kredilerin belirli bir mal veya menfaat karşılığında devrine ilişkin iki model önerisi sunmuşlardır.

Çan (2014), takipteki kredilerin transferinin nasıl gerçekleştiğini, taraflar açısından bu transfer işleminin avantaj/dezavantajlarını ve takipteki kredilerin fiyatlama davranışlarını incelemiştir.

Takipteki krediler ile ilgili çalışmalara ilişkin özet bilgiler şunlardır:

Aydın (2019), Türk bankacılık sektöründe takibe düşen krediler ile aktif karlılığı arasında negatif yönlü bir ilişki tespit etmiş ve bu sonucun asimetric bilgi sorunu sebebiyle kredi riskinin etkin şekilde yönetilememesinden kaynaklandığını ileri sürmüştür.

Ozili (2019), dünya çapında 96 ülke verilerini kullanarak yaptığı çalışmada, takipteki krediler ile finansal sektörün gelişimi arasında pozitif yönlü; banka verimliliği, kredi kayıplarını karşılama oranı, rekabet ve bankacılık sisteminin istikrarı arasında ise negatif yönlü bir ilişki tespit etmiştir.

Kılınç vd. (2018), takipteki kredilerin Türk bankacılık sektörünün özkaynak karlılığı üzerinde olumsuz etki yarattığı sonucuna ulaşmışlardır.

Wood ve Skinner (2018), Barbados'taki ticari bankaların takipteki kredilerinin bankaya özgü değişkenler arasında yer alan özkaynak karlılığı ve aktif karlılığı ile negatif, sermaye yeterlilik oranı ve kredi/mevduat oranı ile pozitif; makroekonomik değişkenler arasında yer alan GSYİH büyüme oranı ve faiz oranı ile negatif, işsizlik oranı ile pozitif yönlü ilişkili olduğunu tespit etmişlerdir.

Kingu vd. (2018), takipteki kredilerin Tanzanya'daki ticari bankaların aktif karlılık düzeyi üzerinde negatif etkiye sahip olduğunu ortaya koymuşlardır.

Nyarko-Baasi (2018), takipteki kredilerin Gana borsasında seçilmiş dört ticari bankanın özkaynak karlılığını olumsuz yönde etkilediğini saptamıştır.

Tekşen ve Çelik (2018), Türk mevduat bankalarının takipteki krediler oranı ile konut kredileri ve ticari taşıt kredileri arasında negatif yönlü; taşıt kredileri arasında pozitif yönlü; enflasyon, önceki dönem takipteki krediler oranı ve aktif büyüklüğü arasında pozitif yönlü, kriz değişkeni ile arasında negatif yönlü bir ilişki olduğu sonucuna ulaşmışlardır.

Memdani (2017), Hindistan bankacılık sektöründe takipteki kredilerin bankaların mülkiyet yapılarına göre değiştiğini ve özellikle kamu bankalarında kişi başına düşen GSYİH ve enflasyon gibi makroekonomik değişkenlerin takipteki kredileri önemli ölçüde etkilediğini tespit etmiştir.

Radiojevic ve Jovovic (2017), gelişmekte olan 25 ülkede takipteki krediler oranını; GSYİH oranının ve aktif karlılığının negatif yönde; enflasyon oranının ve sermaye/aktif oranının pozitif yönde etkilediğini ortaya koymuşlardır.

Us (2016), Türk Bankacılık sektöründe 2008 küresel kriz öncesi dönemde takipteki krediler üzerinde daha çok bankaya özgü değişkenlerin (sermaye yeterliliği, kredi arzı, verimsizlik ve banka büyüklüğü) etkili olduğunu, kriz sonrası dönemde bu değişkenlerin etkilerinin azaldığını ve makroekonomik değişkenlerin (reel GSYİH büyümesi, enflasyon ve döviz kuru) takipteki krediler üzerinde daha etkili olduğu sonucuna ulaşmıştır.

Yüksel (2016), Türkiye'deki bankaların faiz gelirleri ve ülkenin büyüme oranı ile takipteki krediler arasında negatif yönlü bir ilişki olduğunu ve dolar kurunda görülen artışın bankaların takipteki krediler oranını yükselttiğini tespit etmiştir.

Ugoani (2016), takipteki kredi portföyünün Nijerya'daki bankaların karlılığı üzerinde negatif etkisinin olduğunu tespit etmiştir.

Sönmezer (2015), takipteki kredilerin varlık yönetim şirketlerine satılmasının bankaların hisse senedi performansı üzerine etkilerini incelediği çalışmada, 2010-2014 döneminde 11 bankanın varlık yönetim şirketlerine 69 adet takipteki kredi satışını değerlendirmiştir. Sonuçlara göre 69 adet satışın hisse senedi fiyatlarına etkisinin 22'sinin olumlu, 21'inin olumsuz olduğu ve 26'sının ise etki göstermediği ortaya çıkmıştır.

Cucinelli (2015), İtalya bankacılık sektöründe 488 bankada takipteki kredilerin bankaların borç verme davranışı/eğilimi üzerinde olumsuz etkiye sahip olduğunu ortaya koymuştur. Bankaların kredi riskindeki artışın, bankaların daha az kredi vermesine sebep olduğu ve riski azaltmak için kredi limitlerini düşürmeye yönelik davranışlar sergiledikleri tespit edilmiştir.

Yağcılar ve Demir (2015), Türk bankacılık sektöründe takipteki kredilerin; borsada işlem görme, ölçek, kredi/mevduat oranı, likidite ve aktif karlılığı değişkenleri ile negatif yönlü; büyüme, faiz oranları, yabancı bankalar ve sermaye yeterliliği oranı ile pozitif yönlü ilişki içerisinde olduğunu tespit etmişlerdir.

Jolevska ve Andovski (2015) Sırbistan, Hırvatistan ve Makedonya'nın bankacılık sektöründe 2008'deki finansal krizden sonra takipteki kredi portföy kalitesi en çok bozulan ülkenin Hırvatistan olduğunu, Makedonya'nın portföy kalitesi bozulma eğilimi göstermesine rağmen finansal krizden en az etkilenen ülke olduğunu ve bunun en önemli sebebinin diğer ülkelere göre GSYİH'deki yavaşlamanın daha düşük seviyede olmasından ve ülkede işsizlik artışı yaşanmamasından kaynaklandığını tespit etmişlerdir.

Şahbaz ve İnkaya (2014), takipteki krediler ile makroekonomik değişkenler (ekonomik büyüme hızı, bankacılık sektörü yurt içi kredi hacmi, toplam özel tüketim harcamaları ve toplam özel sabit sermaye harcamaları) arasında uzun dönemli ve çift yönlü bir ilişki olduğu sonucuna ulaşmışlardır.

Mileris (2014), AB'deki en yüksek takipteki kredi oranına sahip ülkelerden biri olan Litvanya'daki bankaların takipteki kredi oranının artmasına; GSYİH'deki bozulma, ihracat, çalışanların tazminatı, hanehalkının nihai tüketim harcamaları, işsizlik oranı, iflas etmiş şirket sayısı ve devlet harcamalarının sebep olduğunu tespit etmiştir. Ayrıca çalışmada, özellikle gelişmekte olan ülke ekonomileri açısından kredi riski yönetiminde makroekonomik faktörlerin çok önemli olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Messai ve Jouini (2013), İtalya, Yunanistan ve İspanya'da 85 banka üzerinde yaptıkları çalışmada, takipteki kredilerin GSYİH büyüme oranı ve aktif karlılığı üzerinde negatif, işsizlik oranı ve reel faiz oranları üzerinde ise pozitif etkisi olduğunu tespit etmişlerdir.

Vatansever ve Hepşen (2013), Türkiye'de takipteki krediler oranını negatif yönde etkileyen faktörlerin; sanayi üretim endeksi, BİST 100 endeksi, bankaların verimsizlik oranı; pozitif yönde etkileyen faktörlerin ise işsizlik oranı, özkaynak karlılığı ve sermaye yeterlilik oranı olduğunu belirlemişlerdir.

Macit ve Keçeli (2012), reel aktif büyüklüğü ve net kredilerin toplam aktiflere oranı yüksek olan Türk katılım bankalarında takipteki kredi oranının düşük olduğunu; makroekonomik değişkenler arasında yer alan GSYİH büyüme oranındaki yavaşlamanın ve işsizlik oranındaki artışın ise takipteki kredi oranını artırdığını tespit etmişlerdir.

Gülhan ve Uzunlar (2011), takipteki kredilerin Türkiye'de bankacılık sektöründe karlılığı etkileyen faktörlerden biri olduğunu ve kredi tahsilatında yaşanan problemlerin bankaların aktif karlılığını olumsuz etkilediğini tespit etmişlerdir.

Koyuncu ve Saka (2011), takipteki kredilerin özel sektöre sağlanan krediler ve yatırımlar üzerinde negatif bir etki oluşturduğunu tespit etmişlerdir.

3. Takipteki Kredilerin Ortaya Çıkma Sebepleri ve Olumsuz Etkileri

Bankaların müşterilerine kullandırdığı krediler, bankalar açısından önemli bir varlık kalemi olmanın yanı sıra bu kredilerden elde edilen faiz gelirleri, banka karlılığının temel kaynağı olarak değerlendirilmektedir (Ugoani, 2016: 305). Kredi portföyünün kalitesi, bankaların gelecekteki stratejileri ve ülke ekonomisinin gelişimi açısından belirleyici kabul edilir (Jolevska ve Andovski, 2015: 115). Bankaların kredi portföylerinin kalitesinde ortaya çıkan bozulmaların ve buna bağlı olarak takipteki kredilerde görülen artışların çok çeşitli sebepleri vardır. Bu sebeplerin ortaya çıkarılması, takipteki kredilere yönelik alınacak tedbirlerin belirlenmesi açısından önem arz etmektedir.

Kredi portföyünün kalitesi bankaların kredi kültürü ve yönetim tarzına dayalı (Ugoani, 2016: 304) olduğu için, takipteki kredilerin ortaya çıkma sebeplerinden biri, bankaların kredi politikalarıdır. Kredi kullandırma koşullarının doğru belirlenmemesi, müşterilerin kredi değerliliklerinin yeterince analiz edilmemesi, kredilerin hatalı tahsisi, kredilere yeterli teminat alınmaması, kredi takibinin etkin yapılmaması, kredi riski yönetimi konusunda etkin bir organizasyonel yapının ve personelin bulunmaması (Çan, 2014: 7; Kılınç vd., 2018: 117) gibi birbirine bağlı bankaya özgü (içsel) faktörler, takipteki kredilerin ortaya çıkmasına sebep olabilmektedir. Bankaya özgü faktörlerin yanı sıra takipteki kredilerin ortaya çıkmasına ve artışına sebep olan dışsal faktörler arasında; ülkedeki hukuki, politik, ekonomik koşullar ve doğal felaketler sayılabilir.

Takipteki kredilerin yüksek olmasının bankalar üzerinde oluşturacağı olumsuz etkiler şunlardır (Kartal ve Demir, 2017: 98; Çelik, 2017: 2; Yüksel, 2016: 42; Alvarez & Marsal, 2016: 2; Yücememiş ve Sözer, 2010: 96):

- Bankaların aktif kalitesini bozar, net faiz gelirlerini azaltır ve performansını düşürür.
- Bankanın likidite riskini artırır ve nakit akışını bozar.
- Bankaların risk iştahını azaltarak, yeni kredi verme düzeyini düşürür.
- Bankaların idari ve hukuki giderlerini artırır.
- Bankaların imajını olumsuz etkileyerek, büyümesini ve rekabet gücünü azaltır.
- Fonların yüksek getirili alternatif alanlara aktarılmasına engel olarak bankaların gelir kaybına sebep olur.
- Yöneticilerin zamanlarını daha verimli alanlarda kullanmalarını engeller.
- Çalışanların motivasyonunu ve performansını olumsuz etkiler.

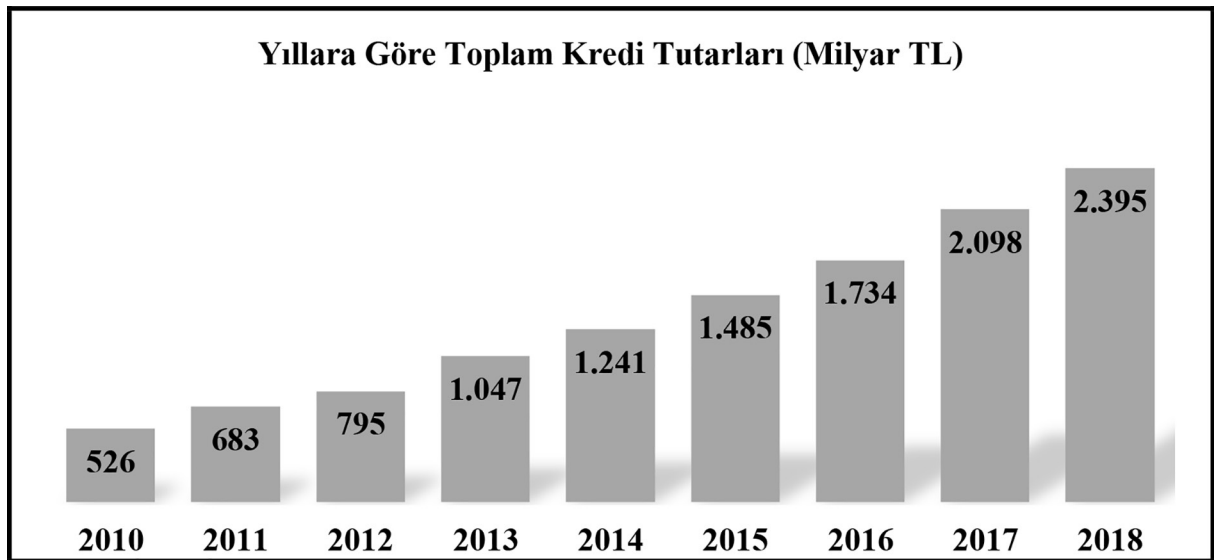
Takipteki krediler sadece bankalar üzerinde değil, bankalar ile ilişkili taraflar üzerinde de bazı olumsuz etkilere sahiptir. Takipteki kredilerin artış göstermesi, reel sektöre aktarılacak finansman kaynağını azaltacağı için reel sektörün kaynak maliyetini artırarak, yatırım, istihdam, üretim ve satış üzerinde olumsuz etkiler yaratır. Takipteki krediler aynı zamanda ülkede yaşayan bireylerin de borç ödeme kapasitesinin bir göstergesidir. Takipteki krediler portföyünün borçlu tarafını temsil eden bireyler açısından düşünüldüğünde, bankaların tahsilat sürecinde gerçekleştireceği hukuki işlemlere katılmak, kredi ödemesini

yapamayan bireyler ve aileleri açısından kolay olmayacaktır. Aynı zamanda bu durum, bireylerin kredi sicilinin de bozulmasına sebep olarak, yeni kredi kullanmalarını zorlaştıracaktır. Birbirini zincirleme olarak etkileyen tüm bu olumsuzluklar, sonuç olarak ülke ekonomisine zarar verecektir.

4. Bankacılık Sektöründe Takipteki Kredilere İlişkin Sayısal Bilgiler

Nakit sıkıntısı çeken bireylere, bankalar tarafından sağlanan hizmetler arasında kredi kartları ve ihtiyaç kredisi, taşıt kredisi ve konut kredisinden oluşan tüketici kredileri yer almaktadır. Bunların yanı sıra bankalar piyasada faaliyet gösteren şirketlere de, ticari ve kurumsal krediler ile KOBİ kredileri vererek finansal destek sağlamaktadır.

Bankalar tarafından bireysel ve kurumsal müşterilere verilen kredi tutarlarına ilişkin sayısal bilgiler aşağıda sunulmuştur (Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu, Türk Bankacılık Sektörü Temel Göstergeleri, Aralık 2018).



Şekil 1. Bankalar Tarafından Verilen Kredilerin Yıllara Göre Dağılımı

Şekil 1’de yer alan veriler, bankalar tarafından müşterilere verilen toplam kredi tutarlarının yıllara göre sürekli bir artış eğiliminde olduğunu göstermektedir. 2018 yılında verilen 2.395 milyar TL tutarındaki kredilerin dağılımına ilişkin bilgiler Tablo 1’deki gibidir.

Tablo 1. 2018 Yılı Banka Kredilerinin Dağılımı

Kredi Çeşitleri	Bireysel Krediler		KOBİ Kredileri	Ticari ve Kurumsal Krediler	Toplam
	Tüketici Kredileri	Kredi Kartları			
Kredi Tutarları	400 milyar TL	105 milyar TL	612 milyar TL	1.278 milyar TL	2.395 milyar TL

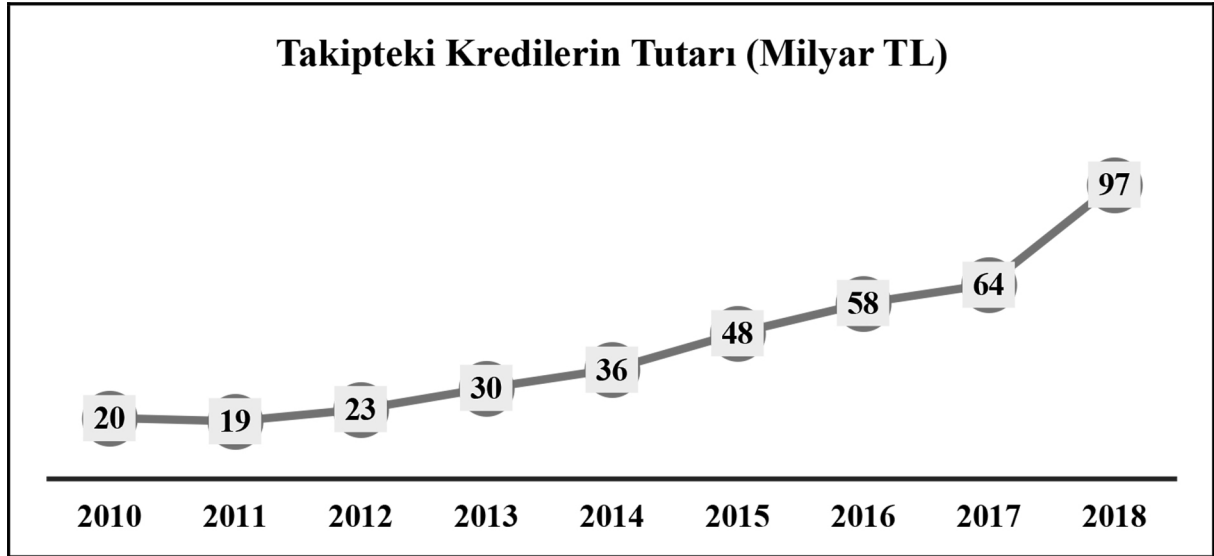
Tablo 1’de görüldüğü gibi, 2018 yılında bankalar tarafından verilen toplam kredi tutarının %53’ünü ticari ve kurumsal krediler, %26’sını KOBİ kredileri ve %21’ini bireysel krediler oluşturmaktadır. Bireysel krediler içinde tüketici kredilerinin daha fazla paya sahip olduğu görülmektedir.

Bankalar tarafından verilen kredilerin müşteriler tarafından düzenli bir şekilde ödenmesi ve bankaların kredi alacaklarını yasal takibe mecbur kalmadan tahsil edebilmesi önemlidir. Ancak bankaların yasal süreler içinde tahsil edemediği ve bu sebeple yasal takibe aldığı kredi alacaklarının önemli bir boyuta ulaştığı bilinmektedir. Bankalar müşterilerine verdikleri kredileri, 22/06/2016 tarih ve 29750 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “Kredilerin Sınıflandırılması ve Bunlar İçin Ayrılacak Karşılıklara İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik” hükümleri çerçevesinde aşağıdaki gibi sınıflandırır (md. 4).

Tablo 2. Kredilerin Sınıflandırılma Ölçütleri

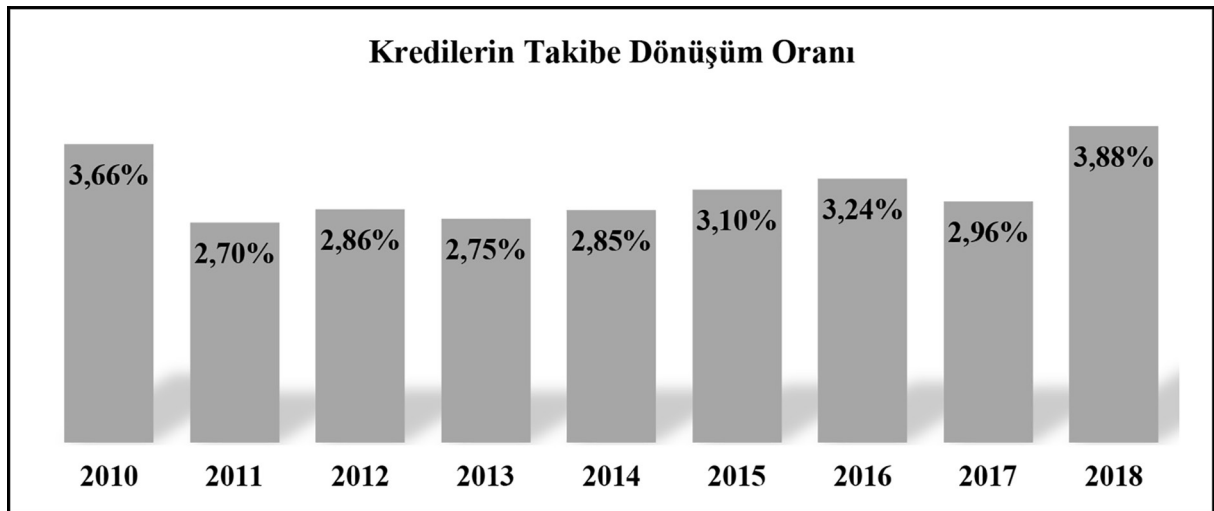
Kredilerin Sınıflandırılması	Tahsilat Süreleri Açısından Ölçütler
1. Canlı Alacaklar	
Birinci Grup-Standart Nitelikli Krediler	Süresinde yapılan veya 30 günden fazla gecikmeyen
İkinci Grup-Yakın İzlemedeki Krediler	Tahsili 30 günden fazla geciken ancak 90 günü geçmeyen
2. Donuk Alacaklar	
Üçüncü Grup-Tahsil İmkânı Sınırlı Krediler	Tahsili 90 günden fazla geciken ancak 180 günü geçmeyen
Dördüncü Grup-Tahsili Şüpheli Krediler	Tahsili 180 günden fazla geciken ancak bir yılı geçmeyen
Beşinci Grup-Zarar Niteliğindeki Krediler	Tahsili bir yıldan fazla gecikmiş olan

Bankalar tahsili 90 günü geçen kredilerini “takipteki krediler” olarak nitelendirmektedir. Bankaların yıllara göre takipteki kredilerine ve kredilerin takibe dönüşüm oranlarına ilişkin sayısal veriler aşağıda sunulmuştur.



Şekil 2. Bankaların Takipteki Kredilerinin Yıllara Göre Dağılımı

BDDK tarafından açıklanan veriler kullanılarak oluşturulan Şekil 2'deki grafik, bankaların takipteki kredi alacaklarını göstermektedir. Takipteki kredilerin sadece 2011 yılında bir azalış gösterdiği, bunun dışında her yıl artarak devam ettiği ve en büyük artışın da 2018 yılında ortaya çıktığı görülmektedir. Aralık 2018 dönemi itibarıyla bankaların takipteki kredilerinin brüt tutarı 97 milyar TL olarak gerçekleşmiştir.



Şekil 3. Banka Kredilerinin Takibe Dönüşüm Oranlarının Yıllara Göre Dağılımı

Şekil 3, bankacılık sektöründe kredilerin takibe dönüşüm oranının en yüksek gerçekleştiği yılın 2018 olduğunu göstermektedir. Buna göre, 2018'in bankaların kredi alacaklarının tahsilat sürecinde problemler yaşadığı bir yıl olması sebebiyle, bankalar açısından takipteki kredilerin yönetimi daha önemli bir hale gelmiştir.

5. Takipteki Kredilerin Yönetimi ve Varlık Yönetim Şirketlerine Devri

Bankalar, takipteki kredilerini tahsil edebilmek için farklı yöntemler izlemektedir. Takipteki kredilerin yönetiminin sistematik, proaktif ve odaklanmış bir yaklaşım gerektirdiği ve bankaların ayrıntılı stratejik planlar geliştirerek hareket etmelerinin önemli olduğu belirtilmektedir. Bu kapsamda hazırlanan ve takipteki kredilerin yönetimine ilişkin altı aşamadan oluşan stratejik bir plan örneği aşağıda sunulmuştur: (Alvarez & Marsal, 2016: 3-4).

- Varlıkların sınıflandırılması ve takipteki krediler biriminin stratejilerinin belirlenmesi,
- Portföyün parçalara ayrılması,
- Kurtarma (geri kazanma) ve çıkış yollarının tanımlanması,
- Geliştirilen çözüm yolları ile takipteki krediler biriminin hedef çalışma modelinin tasarlanması,
- Takipteki krediler biriminin faaliyetlerini yönetmek için temel politika ve prosedürlerin geliştirilmesi,
- Takipteki kredilerin yönetim stratejilerini ve eylem planlarını geliştirmek için ölçme ve değerlendirme.

Bankaların yönetim tarzlarına bağlı olarak belirledikleri stratejiler doğrultusunda, takipteki kredilerini tahsil etmek için izledikleri en yaygın çözüm yollarından biri, krediyi yapılandırmaktır. Kredi boçlusunun ödeme gücüne göre yeniden belirlenecek iyi bir ödeme planı, takipteki kredilerin tahsilat düzeyini artıracaktır. Teminatlı krediler için diğer bir yol, teminatın satışı yoluyla kredi alacağının tahsilatıdır. Eğer kredi, kefalet karşılığında verilmişse, kefile/kefillere başvurarak da alacak tahsil edilebilir. Bir başka çözüm yolu ise bankanın tahsili şüpheli olan takipteki kredi alacaklarına karşılık ayırıp, kurum kazancının tespitinde gider olarak göstermesidir. Belirli bir süreden sonra söz konusu alacakların zarar kabul edilip, kayıtlardan çıkarılması da mümkündür. Bankaların takipteki kredilerini tahsil etmek için başvurdukları yollardan biri de, idari ve hukuki takipten sonra tahsili gecikmiş alacak portföylerini ihale yoluyla varlık yönetim şirketlerine devretmeleridir.

Takipteki kredilerin varlık yönetim şirketlerine devredilmesi, banka yönetimleri açısından, zaman ve maliyet tasarrufu sağlamak, değeri azalan bir varlıktan gelir elde etmek, birçok finansal oranı iyileştirmek ve bilançoyu temizlemek açısından oldukça avantajlı bir seçimdir (Kartal ve Demir, 2017: 102). Türkiye'de bankaların, vadesi gelmesine rağmen 90 gün içinde ödenmeyen kredileri yasal takibe aldığı, borçluya ödeme yapması için uyarılarda bulunduğu, sonrasında hukuki süreç başlattığı ve belirli bir süre kredileri tahsil etmeye çalıştığı bilinmektedir. Bankalar tüm bu çabalara rağmen tahsil edemediği kredi-

leri, kredinin niteliğini de dikkate alarak bir bedel karşılığında ihale yoluyla varlık yönetim şirketlerine devretmektedir. 2018 yılında çeşitli bankalar tarafından varlık yönetim şirketlerine devredilen kredilere ilişkin örnekler aşağıda verilmiştir.

Tablo 3. Bankaların Takipteki Kredi Portföyü Satışı Örnekleri (2018 Yılı)

Devreden Kuruluş	Devredilen Takipteki Kredi Portföyünün Tutarı	Devir Bedeli	Devir Bedeli/ Devredilen Takipteki Kredi Portföyünün Tutarı
Halk Bankası A.Ş.	76.685.144 TL	4.500.000 TL	%5,87
Şekerbank T.A.Ş.	92.492.187 TL	2.150.000 TL	%2,32
Yapı ve Kredi Bankası A.Ş.	513.742.516 TL	31.153.000 TL	%6,06
Türkiye Garanti Bankası A.Ş.	337.188.588 TL	17.550.000 TL	%5,20
Türkiye İş Bankası A.Ş.	403.338.249 TL	34.481.909 TL	%8,54
Akbank T.A.Ş.	446.000.000 TL	19.400.000 TL	%4,34
Yapı ve Kredi Bankası A.Ş.	367.010.735 TL	19.282.000 TL	%5,25

Kaynak: www.kap.gov.tr

Tablo 3’de görüldüğü gibi, bankalar ihale sonuçlarına göre, yönetim kurulu kararı ile takipteki krediler portföyünü oluşturan alacaklarını belirli bir bedel karşılığında varlık yönetim şirketlerine satış (temlik) sözleşmesi ile devretmektedir. Devir bedeli, kredi portföyünün teminatlı olup olmamasına, teminatın niteliğine, banka tarafından takip edilen hukuki sürecin hangi aşamada olduğuna, portföyü oluşturan kredilerin tutarına, ödenmeyen kısımlarına (anapara bakiyesi/anapara+faiz bakiyesi) ve çeşitliliğine göre değişmektedir. Tablo 3’de yer alan devredilen kredi portföylerinin tutarı ile devir bedeli arasındaki fark incelendiğinde, bankaların kredi alacaklarının büyük bir kısmından (yaklaşık %90’ın üzerinde) vazgeçtikleri görülmektedir. Varlık yönetim şirketleri ise, kredi portföylerinin kalan diğer kısmını ödeyerek devraldıkları alacaklardan, devir bedelinin üzerinde bir tahsilat gerçekleştirdikleri zaman gelir elde etmeye başlayacaklardır.

6. Varlık Yönetim Şirketlerinin Kuruluşuna ve Faaliyetlerine İlişkin Hukuki Düzenlemeler

Türkiye’de varlık yönetim şirketlerinin kuruluşuna yönelik ilk düzenleme, 30/1/2002 tarihli ve 4743 sayılı “Mali Sektöre Olan Borçların Yeniden Yapılandırılması ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun” kapsamında çıkarılan 1/10/2002 tarihli ve 24893 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “Varlık Yönetim Şirketlerinin Kuruluş ve Faaliyet Esasları Hakkında Yönetmelik” ile yapılmıştır. Söz konusu bu yönetmelik, 19/10/2005 tarihli ve 5411 sayılı Bankacılık Kanunu’nun 93. ve 143. maddelerine dayanılarak çıkarılan ve şuan yürürlükte olan 01/11/2006 tarih ve 26333 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “Varlık Yönetim Şirketlerinin Kuruluş ve Faaliyet Esasları Hakkında Yönetmelik” ile yürürlükten kaldırılmıştır.

5411 sayılı Bankacılık Kanunu'nun 93. maddesine göre, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK), “*tasarruf sahiplerinin haklarını ve bankaların düzenli ve emin bir şekilde çalışmasını tehlikeye sokabilecek ve ekonomide önemli zararlar doğurabilecek her türlü işlem ve uygulamaları önlemek, kredi sisteminin etkin bir şekilde çalışmasını sağlamak üzere gerekli karar ve tedbirleri almak ve uygulamakla yükümlü ve yetkilidir*”. Kanunu'nun 143. maddesinde ise, varlık yönetim şirketlerinin kuruluş amacı ve faaliyetlerinin kapsamı ile ilgili hükümler yer almaktadır. BDDK, söz konusu bu maddeler kapsamında çıkarmış olduğu Yönetmelik çerçevesinde varlık yönetim şirketlerinin kuruluş, faaliyet ve denetimlerinden sorumlu kurumdur. Bunun yanısıra varlık yönetim şirketlerinin muhasebe ve raporlama sistemleri ile bağımsız denetimlerine ilişkin işlemler ise 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu çerçevesinde yapılmaktadır. Ayrıca BDDK tarafından 11/08/2017 tarih ve 30151 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan “Kamu Sermayeli Bankalar ile Bu Bankaların Bağlı Ortaklığı Niteliğini Haiz Finansal Kuruluşların Alacaklarının Varlık Yönetim Şirketlerine Satışı Hakkında Yönetmelik” ile birlikte kamu bankalarının alacaklarını varlık yönetim şirketlerine devretmelerine ilişkin usul ve esaslar belirlenmiştir. Bunun uygulamada ilk örneğini Tablo 3'de bilgileri sunulan Türkiye Halk Bankası A.Ş.'nin gerçekleştirdiği bilinmektedir.

Mevzuatta yer alan hukuki düzenlemeler doğrultusunda varlık yönetim şirketleri, tasarruf mevduatı sigorta fonu, bankalar (mevduat, katılım, kalkınma ve yatırım bankaları), diğer mali kurumlar (finansal kiralama, faktoring, finansman şirketleri gibi) ve kredi sigortası hizmeti veren sigorta şirketlerinin alacakları ile diğer varlıklarını satın alabilir, satabilir, satın aldığı alacakları tahsil edebilir, alacakları tahsil etmek amacıyla borçlularına ilave finansman sağlayabilir, varlıkları nakde çevirebilir veya bunları yeniden yapılandırarak satabilir, bu konularda aracılık, destek ve danışmanlık hizmeti verebilir. Varlık yönetim şirketleri, bu kapsamdaki işlemleri nedeniyle doğmuş veya doğması beklenen, ancak miktarı kesin olarak belli olmayan zararlarını karşılamak amacıyla, devraldıkları toplam alacaklar ile diğer varlıklarını Türkiye Muhasebe Standartları ile Türkiye Finansal Raporlama Standartları çerçevesinde belirlenen usul ve esaslara uygun olarak değerler ve karşılığa tabi tutar. Varlık yönetim şirketlerinin ayırdıkları karşılıkların tamamı, ayrıldıkları yılda kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak kabul edilir. Varlık yönetim şirketlerinin düzenlemek zorunda olduğu finansal tablolar (dipnot, açıklama ve ekleri ile birlikte); bilanço, gelir tablosu, özkaynak değişim tablosu, nakit akış tablosu ve kâr dağıtım tablosudur ve bunların Türkiye Muhasebe Standartları ile Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına uygun olarak hazırlanması ve yayımlanması gerekir. Varlık yönetim şirketlerinin bağımsız denetimi 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, 26/9/2011 tarihli ve 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ve ilgili mevzuat çerçevesinde yapılır.

Türkiye'de Mayıs 2019 tarihi itibarıyla BDDK tarafından kuruluş ve faaliyet izni almış toplam 20 varlık yönetim şirketi bulunmaktadır. Söz konusu şirketler şunlardır:

Tablo 4. Aktif Varlık Yönetim Şirketleri Listesi

Sıra No	Aktif Şirketler	Sıra No	Aktif Şirketler
1	Armada Varlık Yönetim A.Ş.	11	Hayat Varlık Yönetim A.Ş.
2	Arsan Varlık Yönetim A.Ş.	12	Hedef Varlık Yönetim A.Ş.
3	Birikim Varlık Yönetim A.Ş.	13	İstanbul Varlık Yönetim A.Ş.
4	Birleşim Varlık Yönetim A.Ş.	14	Mega Varlık Yönetim A.Ş.
5	Boğaziçi Varlık Yönetim A.Ş.	15	Merkez Varlık Yönetim A.Ş.
6	Destek Varlık Yönetim A.Ş.	16	Metal Varlık Yönetim A.Ş.
7	Doğru Varlık Yönetim A.Ş.	17	Met-Ay Varlık Yönetim A.Ş.
8	Efes Varlık Yönetim A.Ş.	18	Sümer Varlık Yönetim A.Ş.
9	Emir Varlık Yönetim A.Ş.	19	Vera Varlık Yönetim A.Ş.
10	Gelecek Varlık Yönetim A.Ş.	20	Yunus Varlık Yönetim A.Ş.

Varlık yönetim şirketleri, faaliyet alanları kapsamında özellikle de devraldıkları alacakları tahsil edebilme amacıyla şirket politikaları gereği, borçlulara birtakım imkanlar sunmaktadır. Varlık yönetim şirketlerinin gelir elde etmesi, yapacakları alacak tahsilatına bağlıdır ve tahsilat süresinin uzaması maliyeti artıracığı için borçluya özel esnek ödeme planı hazırlamak suretiyle çözüm odaklı bir yol izlemek en doğru yaklaşım olacaktır. Böylece, kredi borçluları da sicillerini temizleme, finansal özgürlüğe kavuşma ve finansal sistemden tekrar faydalanabilme imkanı bulacaklardır. Bu açıdan varlık yönetim şirketlerinin tahsilat politikaları ve bu politikaları uygulama şekilleri kritik önem arz etmektedir. Sonuç olarak, varlık yönetim şirketleri, finansal kurumlar ve kredi borçluları arasında önemli bir köprü görevi üstlenerek, finansal sistemin işleyişine ve etkinliğine önemli derecede katkı sağlayan kuruluşlardır. Bu sebeple varlık yönetim şirketlerinin kuruluşu ve faaliyetleri hukuki düzenlemeler çerçevesinde desteklenmektedir.

7. Varlık Yönetim Şirketlerine Sağlanan Vergisel Avantajlar

Varlık yönetim şirketlerinin faaliyet alanları kapsamında yaptıkları işlemlere bazı vergisel/mali avantajlar tanınmıştır. Çeşitli kanunlar çerçevesinde düzenlenmiş olan istisnalar, varlık yönetim şirketlerinin kuruluşunu teşvik etmek ve faaliyetlerinin devamlılığını sağlamak açısından önem arz etmektedir. Varlık yönetim şirketlerinin istisna edildiği vergi türleri ve süresine ilişkin esas hükümler 5411 sayılı Bankacılık Kanunu'nda yer almaktadır.

Bankacılık Kanunu'nun 143. maddesine göre, “...varlık yönetim şirketlerinin yaptıkları işlemler ve bununla ilgili olarak düzenlenen kâğıtlar, kuruluş işlemleri de dâhil olmak üzere kuruldukları takvim yılı ve bunu izleyen **beş yıl** süresince 488 sayılı Damga Vergisi Kanununa göre ödenecek damga vergisinden, 492 sayılı Harçlar Kanununa göre ödenecek harçlardan, her ne nam altında olursa olsun tahsil edilecek tutarlar 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu gereği ödenecek banka ve sigorta muameleleri vergisinden, kaynak kullanımını destekleme fonuna yapılacak kesintilerden ve 4054 sayılı Rekabetin Korunması Hakkında Kanununun 39. maddesi hükmünden istisnadır”.

Varlık yönetim şirketlerinin kuruldukları takvim yılı ve bunu izleyen beş yıl süre ile istisna tutulduğu kesintiler şunlardır:

- Damga vergisi
- Harç ödemeleri
- Banka ve sigorta muameleleri vergisi (BSMV)
- Kaynak kullanımı destekleme fonu (KKDF)
- Rekabet Kurumuna yapılacak ödeme

Varlık yönetim şirketlerinin yukarıda belirtilen ödemelerden istisna tutulabilmesi için; faaliyet alanları kapsamındaki işlemleri, tasarruf mevduatı sigorta fonu, bankalar (mevduat, katılım, kalkınma ve yatırım bankaları), diğer mali kurumlar (finansal kiralama, faktoring, finansman şirketleri gibi) ve kredi sigortası hizmeti veren sigorta şirketleri ile gerçekleştirmeleri gerekmektedir. Bunların dışındaki gerçek veya tüzel kişilerden sağlayacakları alacak ve varlıklar için herhangi bir istisna öngörülmemiştir.

Yasal düzenlemeler ve T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı'ndan talep edilen görüşlerin yer aldığı özeldeler çerçevesinde, varlık yönetim şirketlerinin kuruldukları takvim yılı ve bunu izleyen beş yıl süresince istisna tutulduğu işlemlere yönelik değerlendirmeler aşağıda açıklanmıştır.

- Varlık yönetim şirketinin taraf olduğu alacağın temlik sözleşmeleri, kağıtta imzası bulunan diğer tarafların mükellefiyetlerine bakılmaksızın, damga vergisinden istisnadır.¹
- İki varlık yönetim şirketinin bankalardan temlik aldığı alacakların tahsili amacıyla, kredi alacağının teminatını oluşturan ipotekli taşınmazın icraen satılmasına ilişkin olarak aralarında düzenleyecekleri protokol damga vergisinden istisnadır.²
- Bir varlık yönetim şirketinin kiralamış olduğu iş yeri nedeniyle düzenlenen kira sözleşmesi, tam tasdik nedeniyle düzenlenen sözleşme ile KDV, Muhtasar ve BSMV beyannameleri, ücret ödemeleri nedeniyle düzenlenen kağıtlar ve SGK prim bildireleri damga vergisine tabidir.³
- Varlık yönetim şirketlerinin faaliyetlerini gerçekleştirmek amacıyla bankalardan kullanacağı krediler nedeniyle bankaların lehe alacağı paralar (faiz, komisyon ve benzeri gelirler) üzerinden BSMV hesaplanması gerekmektedir.⁴ Ancak varlık yönetim şirketlerinin alacağını veya diğer varlığını satın aldığı banka veya diğer mali kurumlardan kredi kullanması yasaktır.⁵
- Varlık yönetim şirketleri tarafından temlik alınan alacakların tahsili amacıyla bu alacaklara teminat olarak gösterilen gayrimenkullerin, icradan satın alınması ve daha sonra üçüncü kişilere satılması halinde tapuda yapılacak işlemlerde varlık yönetim şirketinden ve borçludan tapu harcı alınmaz. An-

1 T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı, 25/11/2008 Tarih ve B.07.1.GİB.0.02.62/6231-7-767 Sayılı Özelge.

2 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 06/03/2012 Tarih ve B.07.1.GİB.4.34.18.01-002.01-896 Sayılı Özelge.

3 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 30/10/2017 Tarih ve 97895701-155[2016/130]-406498 Sayılı Özelge.

4 Gelir İdaresi Başkanlığı, 18/04/2014 Tarih ve 39044742-BSMV-1040 Sayılı Özelge.

5 Varlık Yönetim Şirketlerinin Kuruluş ve Faaliyet Esasları Hakkında Yönetmelik, md.11/2.

cak gayrimenkullerin icrada doğrudan üçüncü kişilere satılması durumunda, tapuda yapılacak tescil işlemlerinde hem borçlunun hem de üçüncü kişilerin tapu harcı ödemesi gerekmektedir.⁶

- Varlık yönetim şirketlerinin temlik aldıkları teminatlı alacaklarının icra dairesi tarafından doğrudan üçüncü kişilere satışı esnasında harç istisnası uygulanması mümkün değildir ve kesinti yoluyla icra tahsil harcı ödenmesi gereklidir.⁷ 492 Sayılı Harçlar Kanunu'nun 123. maddesi "*Özel kanunlarla harçtan muaf tutulan kişilerle, istisna edilen işlemlerden harç alınmaz.*" hükmü içermektedir. Ayrıca aynı maddede harçtan muafiyete ilişkin hükümlerin, "Mahkeme Harçları" kapsamındaki "keşif harcı" ve "İcra ve iflas harçları" kapsamındaki "haciz, teslim ve satış harcı" bakımından uygulanmaya-çağı belirtilmiştir.
- 4054 sayılı Rekabetin Korunması Hakkında Kanun'un 39c. maddesine göre, yeni kurulacak olan anonim ve limited şirket statüsündeki tüm ortaklıkların sermayelerinin ve sermaye artırımını halinde artan kısmın on binde dördü tutarındaki ödemeleri Rekabet Kurumu'nun gelir kalemleri arasında yer alır. Kurum adına ödemelerin, ticaret sicili harçlarını tahsile yetkili birimler tarafından tahsil edileceği ve ödemeyi yapan şirketlerin söz konusu makbuzu, Ticaret Sicili Müdürlüklerine tescil için başvuru yaptıkları esnada diğer belgeler ile birlikte verme zorunluluğu olduğu, aksi taktirde tescil işleminin yapılamayacağı hükme bağlanmıştır.⁸ Anonim şirket statüsünde kuruldukları için varlık yönetim şirketleri de yeni kuruldukları tarihte ya da kuruluş tarihlerinden itibaren beş yıl içinde sermaye artırımını yapmaları halinde, bu tür ödemededen açıkça istisna edilmiştir.

Varlık yönetim şirketleri yukarıda belirtilen istisnalar dışında ayrıca, süre sınırlaması olmaksızın 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun Diğer İstisnalar başlıklı 17/4-1 maddesi kapsamında KDV istisnasına tabidir. Düzenlemeye göre, varlık yönetim şirketleri, devraldıkları alacakları tahsil etmek amacıyla söz konusu alacakların teminatını oluşturan mal ve hakların satışı, bu mal ve hakların alacağı mahsuben satın alınması ve satın alınan hak ve alacakların üçüncü şahıslara satışı katma değer vergisinden süresiz olarak istisna tutulmuştur. Ancak "*varlık yönetim şirketinin devraldığı alacakların tahsili amacıyla bu alacakların teminatını oluşturan mal ve hakların bedelinin varlık yönetim şirketine ödenmesi şartıyla borçlu tarafından satılması, genel hükümler çerçevesinde katma değer vergisine tabi olacaktır.*"⁹

Bu bölüm kapsamında açıklanan özellikle de beş yıllık süre ile sınırlandırılan istisnalar, varlık yönetim şirketlerinin rekabet gücünü ve karlılığını artırıcı önemli bir etkiye sahiptir. Bu sebeple varlık yönetim şirketlerinin söz konusu istisnalardan yararlanmaya devam etmek için istisna süreleri sona erdikten sonra hukuki varlıklarını sonlandırarak, yeni bir şirket kurma arayışına girdikleri ya da bir diğer seçenek olarak istisna süresi devam eden başka bir şirkete devrini gerçekleştirerek faaliyetlerini sürdürdükleri bilinmektedir.

Mayıs 2019 tarihi itibarıyla BDDK tarafından faaliyet izni iptal edilen varlık yönetim şirketleri incelendiğinde, toplam 10 şirketten 6'sının devir şeklinde başka bir şirket çatısı altında birleşerek faaliyetleri-

6 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 28/05/2010 Tarih ve B.07.1.GİB.4.34.18.01-003.01-148 Sayılı Özelge.

7 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 04/01/2017 Tarih ve 97895701-140.01.02-2770 Sayılı Özelge.

8 4054 Sayılı Kanun Uyarınca Anonim ve Limited Şirketlerin Yapacakları Ödemelere İlişkin Tebliğ, md. 5. (31/03/2017 Tarih ve 30024 Sayılı Resmi Gazete)

9 Samsun Vergi Dairesi Başkanlığı, 06/05/2011 Tarih ve B.07.1.GİB.4.55.15.01-2010-KDV-ÖZE-23-201 Sayılı Özelge.

ne son verdiği görülmektedir. Aşağıdaki Tablo 5’de faaliyet izni iptal edilen varlık yönetim şirketlerine ilişkin bilgiler sunulmuştur.

Tablo 5. BDDK Tarafından Faaliyet İzni İptal Edilen Şirketler ve İptal Sebepleri

Sıra No	Faaliyet İzni İptal Edilenler	İptal Sebebi
1	Artı Varlık Yönetim A.Ş.	Şirketin talebi
2	Bebek Varlık Yönetim A.Ş.	Şirketin talebi
3	Ege Varlık Yönetim A.Ş.	Faaliyet izni iptali gerektirmesi
4	Final Varlık Yönetim A.Ş.	Birikim Varlık Yönetim A.Ş.’ye devir
5	Girişim Varlık Yönetimi A.Ş.	Güven Varlık Yönetim A.Ş.’ye devir
6	Güven Varlık Yönetim A.Ş.	Gelecek Varlık Yönetim A.Ş.’ye devir
7	LBT Varlık Yönetim A.Ş.	Turkasset Varlık Yönetim A.Ş.’ye devir
8	RCT Varlık Yönetim A.Ş.	Birleşim Varlık Yönetim A.Ş.’ye devir
9	Tamer Varlık Yönetim A.Ş.	Şirketin talebi
10	Turkasset Varlık Yönetim A.Ş.	Hayat Varlık Yönetim A.Ş.’ye devir

Varlık yönetim şirketlerinin hukuki varlıklarını sona erdirerek, istisna süresi devam eden bir şirketin çatısı altında birleşmek suretiyle vergisel istisnalardan yararlanmaya devam etmeleri durumunda dikkat edilmesi gereken önemli bir husus vardır. Beş yıllık istisnası süresi devam eden bir varlık yönetim şirketinin, istisna süresi dolmuş olan bir varlık yönetim şirketini devralması durumunda, *“istisna süresini doldurmuş olan varlık yönetim şirketinden birleşme yoluyla edinilen alacak ve diğer varlıklarla ilgili yapılan işlemler ve düzenlenen kağıtlara harç ve damga vergisi istisnası uygulanması mümkün değildir”*.¹⁰ Bu sebeple birleşen iki şirketin, birleşmeden sonra yapacakları işlemler beş yıllık süre devam ettiği sürece istisna kapsamında yer almaktadır.

8. Sonuç

Bankaların bireysel ve kurumsal müşterilerine kullandığı krediler ve bu kredilerin zamanında tahsil edilerek geri dönüşümünün düzenli bir şekilde yapılabilmesi hem banka faaliyetlerinin devamlılığı hem de finansal sistemin işleyişi açısından önemlidir. Son yıllarda bankalar tarafından verilen kredilerde artış olmasına rağmen, kredilerin tahsil edilebilme oranının düşmesi endişe verici bir durum olarak değerlendirilebilir. En temel finansman kaynağı olan bankaların tahsili gecikmiş kredi alacaklarında artış yaşanmasının başta bankacılık sektörü olmak üzere, reel sektör, ülkede yaşayan bireyler ve ülke ekonomisi üzerinde zincirleme olumsuz bir etki yaratacağı açıktır.

Bankalar tahsili 90 günü geçen kredi alacaklarını takipteki krediler hesabında izler. Takipteki krediler hesabında görülen artış, bankaların nakit akışının, likidite oranlarının, aktif kalitesinin ve bilanço

10 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 04/04/2014 Tarih ve 97895701-140[123-2014/61]-740 Sayılı Özelge.

yapısının bozulmasına sebep olur. Bankalar esas faaliyet alanları dışında yer alan takipteki kredilerin tahsilatına ilişkin idari ve hukuki süreçlere zaman ve maliyet harcamak zorunda kalır. Bu tür işlemler bankaların imajını olumsuz etkileyerek, rekabet gücünü, karlılığı ve büyümeyi azaltır. Diğer taraftan takipteki kredilerin artması, bireysel ve kurumsal kredi borçlularının ödeme kapasitesinin bir göstergesidir. Kredi borcunu ödeyemeyen bireylerin ve piyasada faaliyet gösteren şirketlerin sayısının artması, yatırım, istihdam, üretim, tüketim gibi oranların düşmesine ve bir bütün olarak ülkenin ekonomik ve sosyal açıdan sıkıntı yaşamasına sebep olur.

Takipteki kredilerin olumsuz etkilerinin ortadan kaldırılması için öncelikle bankaların iyi bir kredi yönetim politikalarına sahip olması gerekir. Kredi kullandırma öncesi ve sonrası iyi planlanmış bir süreç, takipteki kredilerin ortaya çıkışına engel teşkil edebilir. Ülkedeki hukuki, politik ve ekonomik koşullar da takipteki kredileri etkileme potansiyeline sahiptir. Bankaların günümüzde takipteki kredi alacaklarını tahsil etmek için izledikleri yollarından biri, kredi borçlusunun ödeme gücünü dikkate alarak, krediyi yapılandırmaktır. Bunun yanı sıra, teminatl krediler, teminatın satışı yoluyla; kefalet karşılığı verilen krediler, kefil/kefillere başvurmak suretiyle de tahsil edilebilmektedir. Bankaların hukuki düzenlemeler çerçevesinde tahsili şüpheli hale gelen kredi alacaklarına karşılık ayırması ve belirli bir süreden sonra da söz konusu alacakları zarar olarak kayıtlardan çıkarması da mümkündür. Bankaların takipteki kredilerini tahsil etmek için başvurdukları yollardan bir diğeri de, idari ve hukuki takipten sonra tahsili gecikmiş alacak portföylerini ihale yoluyla varlık yönetim şirketlerine devretmeleridir.

Son yıllarda, varlık yönetim şirketlerinin finansal sistemin işleyişi açısından önemli bir rol üstlendikleri görülmektedir. Başta bankalar olmak üzere finansal kurumların tahsili gecikmiş alacaklarını ihale yoluyla devralarak, devir bedelinin üzerinde tahsilat gerçekleştirmeyi amaç edinen varlık yönetim şirketleri, alacak tahsilatı konusunda uzmanlaşmış kuruluşlardır. Esas faaliyetleri etkin bir alacak tahsilatı gerçekleştirmek olduğu için, devir işleminden sonra borçlular ile iletişime geçme, borçlulara özel esnek ödeme planları hazırlama, teminatl alacakların teminatını oluşturan varlıkların satışını gerçekleştirme gibi konuları uzman ekipleri sayesinde pratik olarak çözüme bağlayabilmektedirler. Bu şekilde varlık yönetim şirketleri, alacaklarını devraldıkları kurumların operasyonel yükten kurtulmasına, aktif kalitelerinin ve dolayısıyla bilanço yapılarının düzeltilmesine büyük katkı sağlar.

Varlık yönetim şirketlerinin kuruluşu ve faaliyetleri hukuki düzenlemeler çerçevesinde BDDK gözetimi altında gerçekleşir. Varlık yönetim şirketlerinin hizmet vereceği kurumlar; tasarruf mevduatı sigorta fonu, bankalar (mevduat, katılım, kalkınma ve yatırım bankaları), diğer mali kurumlar (finansal kiralama, faktoring, finansman şirketleri gibi) ve kredi sigortası hizmeti veren sigorta şirketleri ile sınırlandırılmıştır. Bunların dışında yer alan ve piyasada faaliyet gösteren diğer şirketlerin tahsili gecikmiş alacaklarını varlık yönetim şirketlerine devretmeleri mümkün değildir. Ancak usul ve esasları açıkça belirlenmek suretiyle varlık yönetim şirketlerinin hizmet alanının telekom, elektrik, doğalgaz ve belediyelerin alacaklarını kapsayacak şekilde genişletilmesinin taraflara önemli avantajlar sağlayacağı düşünülmektedir. Bu şekilde bir düzenlemenin, bankaların takipteki kredi portföylerini azalttıkları ve yeni portföyün oluşumunun zaman alması gerekçesiyle, varlık yönetim şirketlerinin gelecekte alacak devri anlaşması sağlaması sorunuyla karşı karşıya kalacağı ve sektörde şirketler arasında birleşme ve devralmaların muhtemel olacağı yönündeki görüşe (Sönmezer, 2015: 39) de iyi bir çözüm olabileceği ifade edilebilir.

Varlık yönetim şirketlerinin kuruluşu ve faaliyetleri mevcut hukuki düzenlemeler çerçevesinde teşvik kapsamındadır. Kuruluş işlemleri de dahil olmak üzere, varlık yönetim şirketlerinin faaliyet alanları kapsamındaki işlemleri ve bunlarla ilgili olarak düzenlenen kağıtlar kuruldukları takvim yılı ve bunu izleyen beş yıl süresince; damga vergisi, harç ödemeleri, banka ve sigorta muameleleri vergisi, kaynak kullanımı destekleme fonu ve Rekabet Kurumu'na yapılacak ödemelerden açıkça istisna tutulmuştur. Aynı zamanda varlık yönetim şirketlerinin, devraldıkları alacakları tahsil etmek amacıyla söz konusu alacakların teminatını oluşturan mal ve hakların satışı, bu mal ve hakların alacağa mahsuben satın alınması ve satın alınan hak ve alacakların üçüncü şahıslara satışı katma değer vergisinden de süresiz olarak istisnadır. Yapılan bu süreli ve süresiz vergisel avantajları varlık yönetim şirketlerinin rekabet gücünü ve karlılığını artırmak açısından önemlidir.

Süreli vergi avantajlarından yararlanmaya devam etmek için, varlık yönetim şirketlerinin beş yıllık istisna süreleri dolduktan sonra hukuki varlıklarını sonlandırarak, yeni bir şirket kurma ya da istisna süresi devam eden bir şirketle birleşme arayışına girdikleri gözlenmektedir. Bu durum vergi istisnalarının varlık yönetim şirketleri açısından ne derece önemli olduğunu açıkça ortaya koymaktadır. Ancak, istisna süresini doldurmuş olan varlık yönetim şirketinden birleşme yoluyla edinilen alacak ve diğer varlıklarla ilgili yapılan işlemlerin ve düzenlenen kağıtların istisna kapsamı dışında olduğu unutulmamalıdır.

Sonuç olarak, bankaların takipteki kredi alacaklarının tahsil edilmesi sürecince etkin rol oynayan ve kredi sisteminin işleyişine önemli katkı sağlayan varlık yönetim şirketlerinin beş yıllık istisna sürelerinin, yapılacak hukuki düzenleme ile süresiz hale getirilmesinin ve varlık yönetim şirketlerinin hizmet alanının reel sektörü de kapsayacak şekilde genişletilmesinin tüm taraflar açısından faydalı olabileceği görüşündeyiz. Reel sektörde faaliyet gösteren şirketlerin alacaklarını varlık yönetim şirketlerine devretmeleri, mevcut sistemde mümkün olmadığı için reel sektör şirketlerine, alacaklarını tahsil edememe risklerine karşı alacak sigortası yaptırmaları önerilebilir. Sigorta şirketlerine başvuru yaparak, belirli bir prim tutarı ödemesi karşılığında düzenlenen alacak sigortası poliçesi, reel sektörde faaliyet gösteren şirketlerin hem alacaklarını garanti altına almalarını sağlayacak hem de poliçeyi teminat göstererek bankalardan kredi almalarını kolaylaştıracaktır.

Finansal sistem içinde önemli sorumluluklar üstlenen varlık yönetim şirketlerinin, özellikle alacak tahsilatı gerçekleştirirken yapacakları her türlü işlemin BDDK tarafından düzenli aralıklarla denetlenmesi, hukuka aykırı olduğu tespit edilen işlemlere yönelik gerekli önlemlerin alınması ve caydırıcı yaptırımların uygulanması son derece önemlidir. Varlık yönetim şirketlerinin karlılığı, yapacakları tahsilata bağlı olduğu için, daha fazla tahsilat gerçekleştirme hırsı ile kuruluş amaçları dışına çıkarak hukuk dışı faaliyetlerde bulunma ihtimalleri ortadan kaldırılmalıdır. Gelecek çalışmalarda, varlık yönetim şirketlerinin tahsilat politikalarının araştırılabileceği öneri olarak sunulabilir.

KAYNAKÇA

- Alvarez & Marsal (2016). Best Practices for Effectively Managing Non-Performing Loans. <https://www.alvarezandmarsal.com> Erişim Tarihi: 22.03.2019.
- Aydın, Yüksel (2019). Türk Bankacılık Sektöründe Karlılığı Etkileyen Faktörlerin Panel Veri Analizi İle İncelenmesi. *Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Elektronik Dergisi*, 10(1), s. 181-189.
- Cucinelli, Doriana (2015). The Impact of Non-performing Loans on Bank Lending Behavior: Evidence from the Italian Banking Sector. *Eurasian Journal of Business and Economics*, 8(16), s. 59-71.
- Çan, Erkan. (2014). Sorunlu Kredi Transferi ve Fiyatlaması Üzerine Bir Çalışma. *Bankacılar Dergisi*, Sayı: 90, s. 3-18.
- Çelik, Onur. (2017). Bankacılık Sektörünün Son Yıllardaki Vazgeçilmezi: Varlık Yönetim Şirketleri ve Türkiye Ekonomisindeki Yerleri. *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 350, s. 1-13.
- Eraslan, Süleyman; Önal Servet ve Gürsoy, Osman (2018). Varlık Yönetim Şirketlerinde Birleşme Örneği ve Muhasebe Uygulamaları. *TESAM Akademi Dergisi*, 5(2), s. 299-324.
- Ertürk, Hakan. (2010). Bankacılık Sektörünün Karşılaştığı Riskler ve Risk Yönetimi. *Denetim*, Sayı: 4, s. 62-70.
- Gülhan, Ünal ve Uzunlar, Evcan. (2011). Bankacılık Sektöründe Karlılığı Etkileyen Faktörler: Türk Bankacılık Sektörüne Yönelik Bir Uygulama. *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 15(1), s. 341-368.
- Jolevska, Evica Delova ve Andovski, Ilija (2015). Non- Performing Loans in The Banking Systems of Serbia, Croatia And Macedonia: Comparative Analysis. *Ekonomika*, 61(1), s.115-130.
- Kartal, Mustafa Tevfik ve Demir, Cüneyt Hakan. (2017). Türkiye’de Katılım Bankacılığında Sorunlu Kredilerin Varlık Yönetim Şirketlerine Satışı Üzerine Bir İnceleme ve Yöntem Önerileri. *İslam Ekonomisi ve Finansı Dergisi*, 3(1), s. 89-115.
- Kılınç, Efe Can; Gökdeniz, İsmail ve Kılınç, Yalçın (2018). Sorunlu Kredilerin Banka Karlılığı Üzerindeki Etkisi: Türk Bankacılık Sektörü Üzerine Bir Uygulama. *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 16(4), s. 116-132.
- Kingu, Peter Stephen; Macha, Salvio ve Gwahula, Raphael (2018). Impact of Non-Performing Loans on Bank’s Profitability: Empirical Evidence from Commercial Banks in Tanzania. *International Journal of Scientific Research and Management*, 6(1), s. 71-79.
- Koyuncu, Cüneyt ve Saka, Berrin (2011). Takipteki Kredilerin Özel Sektöre Verilen Krediler ve Yatırımlar Üzerindeki Etkisi. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı: 31, s. 113-124.
- Macit, Fatih ve Keçeli, Betül (2012). Takipteki Kredi Oranını Etkileyen Faktörler: Türkiye’de Katılım Bankaları Örneği. *Avrasya İncelemeleri Dergisi*, 1(1), s. 193-207.
- Memdani, Laila (2017). Macroeconomic and Bank Specific Determinants of Non-Performing Loans (NPLS) in The Indian Banking Sector. *Studies in Business and Economics*, 12(2), s. 125-135.
- Messai, Ahlem Selma ve Jouini, Fathi (2013). Micro and Macro Determinants of Non-performing Loans. *International Journal of Economics and Financial Issues*, 3(4), s. 852-860.
- Mileris, Ricardas (2014). Macroeconomic Factors of Non-Performing Loans in Commercial Banks. *Ekonomika*, 93(1), s. 22-39.
- Nyarko-Baasi, Michael (2018). Effects of Non-Performing Loans on the Profitability of Commercial Banks - A Study of Some Selected Banks on the Ghana Stock Exchange. *Global Journal of Management and Business Research*, 18(2), s. 38-47.
- Ozili, Peterson K. (2019). Non-performing loans and Financial Development: New Evidence. *Journal of Risk Finance*, 20(1), s. 59-81.

- Radivojevic, Nikola ve Jovovic, Jelena (2017). Examining of Determinants of Non-Performing Loans. Prague Economic Papers, 26(3), s. 300-316.
- Suadiye, Gülhan (2006). Sorunlu Kredilerin Yeniden Yapılandırılmasında İstanbul Yaklaşımı. Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 3(6), s. 1-25.
- Sönmezer, Sıtkı (2015). Effects of Sale of Non-Performing Loans to Asset Management Companies on Stock Performance of Banks. International Conference on Eurasian Economies 9-11 September 2015, Kazan, Russia, s. 33-40.
- Şahbaz, Nazan ve İnkaya, Ahmet. (2014). Türk Bankacılık Sektöründe Sorunlu Krediler ve Makro Ekonomik Etkileri. Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi, 1(1), s. 69-82.
- Tekten, Emel. (2018). Türk Ticaret Kanunundaki Hükümler Karşısında Varlık Yönetim Şirketlerinin Kuruluşu ve Kuruluşun İzne Tabi Olması. Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 13(1), s. 183-216.
- Tekşen, Ömer ve Çelik, Mustafa (2018). Kredi Türlerinin Takipteki Krediler Oranına Etkisi: Varlık Temelli Krediler Yüksek Takipteki Krediler Oranı İçin Bir Kalkan Mı? Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:79, s. 95-110.
- Temur, Fatih ve Döğler, Hümeysra (2017). Varlık Yönetim Şirketlerine Hukuki Bakış. GSI Articleletter, Sayı: 2, Bölüm: 11, s. 161-176.
- Ugoani, John N. N. (2016). Nonperforming Loans Portfolio And Its Effect On Bank Profitability in Nigeria. Independent Journal of Management & Production, 7(2), s. 303-319.
- Us, Vuslat (2016). Determinants of Non-Performing Loans in the Turkish Banking Sector: What Has Changed After the Global Crisis? CBT Research Notes in Economics, Sayı: 27, s. 1-14.
- Wood, Anthony ve Skinner, Nakita (2018). Determinants of Non-performing Loans: Evidence from Commercial Banks in Barbados. The Business and Management Review, 9(3), s. 44-64.
- Vatansever, Metin ve Hepşen, Ali (2013). Determining Impacts on Non-Performing Loan Ratio in Turkey. Journal of Finance and Investment Analysis, 2(4), s. 119-129.
- Yağcılar, Gamze Göçmen ve Demir, Semra (2015). Türk Bankacılık Sektöründe Takipteki Kredi Oranları Üzerinde Etkili Olan Faktörlerin Belirlenmesi. Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi, 7(1), s. 221-229.
- Yücememiş Tanınmış, Başak ve Sözer, İnanç Asım (2010). Türk Bankacılık Sektöründe Takipteki Krediler: Mukayeseli Kriz Performansı. Avrupa Araştırmaları Dergisi, 18(1-2), s. 89-119.
- Yüksel, Serhat (2016). Bankaların Takipteki Krediler Oranını Belirleyen Faktörler: Türkiye İçin Bir Model Önerisi. Bankacılar Dergisi, Sayı: 98, s. 41-56.

ÇALIŞAN HİLELERİNİN GRUP DİNAMİKLERİ AÇISINDAN İNCELENMESİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA¹

Pelin TAHMAZ*

Doç. Dr. Banu Tarhan MENGİ**

Arş. Gör. Sibel DOĞAN***

Makale Gönderim Tarihi : 17/09/2019 / Kabul Tarihi : 28/11/2019

ÖZ

Gelişen rekabet ortamında hile denetimi her geçen gün önemli bir hal almaktadır. İşletmelerde gerçekleşen hile eyleminin çoğunlukla tespit edilememesinden dolayı oluşan zarar tam olarak bilinememektedir. Bu çalışmada, hile eyleminin nedenleri araştırılmış; insanları bu tipte suçlar işlemeye iten sosyal psikolojik faktörler, hilekârların karakteristik özellikleri ve işletmelere verdikleri zararlar incelenmiştir. Çalışmanın temelini, grup dinamikleri ve grubun insan üzerindeki etkisi göz önüne alınarak yapılan sosyal psikolojik deneyler ile anket çalışması oluşturmuştur. Gerçeği yansıtmayan mali tablolar, kar sağlamak için işletme içerisinde yasal olmayan yollara başvurulması hileye birer örnek olarak verilebilir. Bu çalışmanın temel amacı, grup üyeleri tarafından oluşturulan baskı, motivasyon, grup yapısı, tutum ve davranışlardan çalışanların etkilenme düzeylerini tespit etmektir. Bu amaca ulaşabilmek için ise bir finansal hizmetler çalışanlarına yönelik ankete dayalı bir araştırma yapılmıştır. Elde edilen veriler Regresyon Analizi aracılığı ile analiz edilmiştir. Analiz sonuçlarının değerlendirilmesi ile çalışanların sosyal psikolojik faktörlere bağlı olarak hile yapmaya eğilim düzeyleri tespit edilmeye çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Hile, Grup Dinamikleri, Denetim.

¹ Bu çalışma Prof. Dr. Nejat Bozkurt'un danışmanlığında, Pelin Tahmaz'ın "Çalışan Hilelerinin Grup Dinamikleri Açısından İncelenmesi ve Bir Uygulama" adlı Yüksek Lisans Tezinden oluşturulmuştur.

* Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muhasebe Denetimi Yüksek Lisans Programı,
Orcid: 0000-0003-4767-5323 pelinntahmaz@gmail.com

** Marmara Üniversitesi, İşletme Fakültesi, Muhasebe ve Finansman Anabilim Dalı,
Orcid: 0000-0002-1803-8125 banutarhan@hotmail.com

*** Marmara Üniversitesi, İşletme Fakültesi, Muhasebe ve Finansman Anabilim Dalı,
Orcid: 0000-0002-4707-1805 sbldogan@windowslive.com

THE SURVEY ON EXAMINATION OF EMPLOYEE FRAUD IN TERMS OF GROUP DYNAMICS

ABSTRACT

Day by day, importance of fraud auditing is increasing together with the ever-increasing competition environment. In many cases, frauds committed in the enterprises cannot be detected. It is difficult to evaluate the exact damage given by such crimes. In this study, social psychological factors, the characteristics of fraudster and their damage to enterprises were investigated. Studies were conducted considering the group dynamics and the effect of the group on human. Main purpose of this study is to determine the level of impression from peer pressure, motivation, group structure, attitude and behaviors on employees. In order to achieve this objective, a questionnaire-based survey is conducted for financial services employees. The obtained data are analyzed by Regression Analysis test methods. With the evaluation of the results, the analysis was meant to determine the tendency of the employees to cheat due to social psychological factors.

Keywords: Fraud, Group Dynamics, Auditing.

1. GİRİŞ

İşletmeler sonsuza kadar varlıklarını sürdürecekleri düşüncesiyle oluşturulmaktadır. İçinde bulunduğumuz coğrafyada ekonominin hızlı bir biçimde gelişimi; işletmeler, çalışanlar ve üçüncü taraflar açısından rekabet ortamı yaratmaktadır. Hızla değişen bu durum karşısında, şirketler varlıklarını koruyabilmek için bazı önlemlere ihtiyaç duymaktadır. Kimi zaman bu önlemler için yasal olmayan yollara başvurmaktadırlar. Hile eylemi insanlığın doğuşuyla birlikte ortaya çıkmış olup, ilk beyaz yaka suçlarının Sanayi Devrimi sonrası İngiltere’de meydana geldiği bilinmektedir. Bu durum, “bir insan neden hile yapar?” sorusunun doğmasına neden olmuştur. Psikoloji, sosyoloji ve suç bilimi olan kriminoloji bu konu hakkında çeşitli araştırmalar ve çalışmalar yapmaktadır.

Bu çalışmaya insanların neden hile eylemine yöneldiği sorusuyla başlanmıştır. Çalışmamızda günümüz için önemli bir konu olan çalışan hilelerine değinilmiş ve bireyi hileye yönlendirebilen sosyal psikolojik faktörlerden grup dinamiğinin etkileri incelenmiştir. Çalışanların hile eyleminin incelenmesinde sosyal psikoloji biliminden yararlanılmasının fayda sağlayacağı düşünülmektedir. Çalışanları hile eylemine yönelten faktörler arasında grup dinamiklerinin etkisi bir anket çalışması ile araştırılmış ve analiz edilmiştir.

2. HİLE EYLEMİ VE DENETİMİ KAVRAMLARI

Hile kavramı, Türk Dil Kurumu’na göre, “birini aldatmak, yanıltmak için yapılan düzen, dolap, oyun, ayak oyunu, alavere dalavere, desise, entrika” anlamına gelmektedir. Association of Certified Fraud Examiners ise hileyi şu şekilde tanımlamaktadır: “Bir başkasına zarar verecek şekilde maddi anlamda bir yanlışın ve/veya gerçeğin gizlenmesidir” (ACFE, 2018). Bir başka tanıma göre ise hile, bir çalışanın

içinde bulunduğu işletmenin kaynaklarını ve varlıklarını kasıtlı olarak uygun olmayan bir şekilde kullanarak ya da ele geçirerek haksız kazanç sağlamasıdır (Bozkurt, 2011a: 60).

Genel olarak, bir şeyi yasal olmayan yollarla başkalarından almanın iki temel yöntemi bulunmaktadır; ya istenilen bir şeyin verilmesi için kişiye fiziksel güç uygulamak gerekir ya da o kişiyi kandırarak hileli yollarla varlıklarını ele geçirilmesi şeklindedir. Burada birinci duruma hırsızlık, ikinci duruma ise hile adı verilmektedir. Hırsızlık genellikle hileden daha şiddetli ve daha sarsıcı olmakta ve medyanın dikkatini daha fazla çekmektedir fakat hileden dolayı oluşan zararlar hırsızlıktan dolayı oluşan zararlardan çok daha fazla olduğu bilinmektedir. Hile her zaman aldatma, güven ve sahtekârlık unsurlarını içermektedir (Albrecht ve diğerleri 2018a: 6).

Hileler çok çeşitli şekillerde sınıflandırılabilir. ACFE hile eylemini üç temel başlık altında toplamaktadır. Bunlar (Albrecht ve diğerleri 2018b: 7):

- Hileli finansal raporlama,
- Varlıkların kötüye kullanımı,
- Yolsuzluk ve ahlaki olmayan davranışlardır.

3. SOSYALPSİKOLOJİ VE GRUP DİNAMİKLERİ

Her bilim dalı, insanın içinde bulunduğu evreni anlamaya ve davranışlarını bu doğrultuda incelemeye çalışır. Modern sosyal psikoloji, 20. yüzyılın başından itibaren ABD’de varlık göstermiş ve yaklaşık olarak 1960’ların sonlarına kadar da bu durum devam etmiştir. Sosyal psikolojinin doğuşu temelde, 19.yy’ın sonunda Norman Triplett tarafından gerçekleştirilen deney ile birlikte ortaya çıkmıştır. Bu deney “sosyal kolaylaştırma” olgusu üzerine kuruludur (Moscovici ve Markova 2006: 35). Bireyin diğer çalışanlarla birlikteyken, bireysel performansında meydana gelen gelişmeler, performansın olumlu yönde etkilemesi olarak yorumlanabilir. Daha sonra Kurt Lewin ile birlikte “grup zihni” kavramı tanımlanarak grup dinamiklerine yönelik ilk çalışma gerçekleştirilmiştir. Bu nedenle Kurt Lewin grup dinamikleri kavramının öncüsü olarak nitelendirilmektedir. Bu yaklaşım kitle ve gruplar yaşayan bir organizmaya benzetilerek, grupların kendilerine ait fikirleri olduğunu savunmaktadır. Yani, gruba dâhil olan bireyler yalnızken olduğundan farklı bir biçimde düşünür, hisseder ve davranır (Craig ve Alexander 1997: 8). Kurt Lewin’in başlattığı grup dinamiği çalışmaları, sosyal psikolojide küçük gruplar konusundaki kavramsal gelişmeleri daha çok etkilemiştir. Bununla birlikte, küçük gruplara yapılan ilk çalışmaların çok daha önce yapıldığını, 19. yüzyılın sonuna kadar uzandığı da görülmektedir. 1850’lerden başlayarak 1930’lara kadar önemini koruyan grup ruhu kavramı, gruba metafizik bir özellik verdiğinden, bu çerçevede içinde grup bilimsel araştırmaya uygun bir konu olarak görülmemektedir. 1920’lerde davranışçılık akımının bireyci temsilcisi Floyd Allport (1924) grup ruhunu reddetmiş ve grubu, bireysel davranışın başkalarının varlığı sonucu hızlandırılması şeklinde açıklamaktadır (Kaya 2019: <https://goo.gl/d9G8iC>, 25.03.2019). Solomon Asch tarafından 1953 yılında yapılan kart deneyinde de benzer sonuçlar elde edilerek grup dinamiklerinin etkisiyle bireyin uyma davranışı sergilediği tespit edilmiştir.

3.1. GRUP DİNAMİKLERİNİN HİLE EYLEMİNE ETKİSİ

Hile eylemi, insanlığın doğuşundan itibaren ortaya çıkmış bir olgudur. Bu durum, çevresel, genetik, psikolojik, sosyolojik faktörlerden etkilenerek meydana gelmektedir. Ancak, şu ana dek davranış bilimi ile ilgilenen araştırmacılar bir bireyin hile eylemine yönelmesini güvenilir ve geçerli bir biçimde psikolojik ya da sosyal psikolojik özelliklerine bağlı olarak belirleyememiştir. Ancak hile eylemini gerçekleştirebilecek bireylere yönelik yapılan çalışmalar birçok yönden hilekâr hakkında fikir sahibi olunmasına ve ayrımların oluşmasına olanak tanımıştır. Araştırmalar dahilinde, dürüstlük olgusu test edilirken aynı zamanda da hile eylemine etki eden ve hile riskini artıran sosyal psikolojik faktörler ve motivasyon faktörleri belirlenmiştir. Bireyin sergilediği davranışların mutlaka bir nedeni bulunmaktadır. Bir davranışın sebebini bilmek ya da tahmin etmek ancak davranışı harekete geçiren güdülerini anlamak ile mümkündür. Güdüler kişilerin bedensel, ruhsal ve sosyal ihtiyaçları ile ilgilidir (Aytaş 2000a: 12).

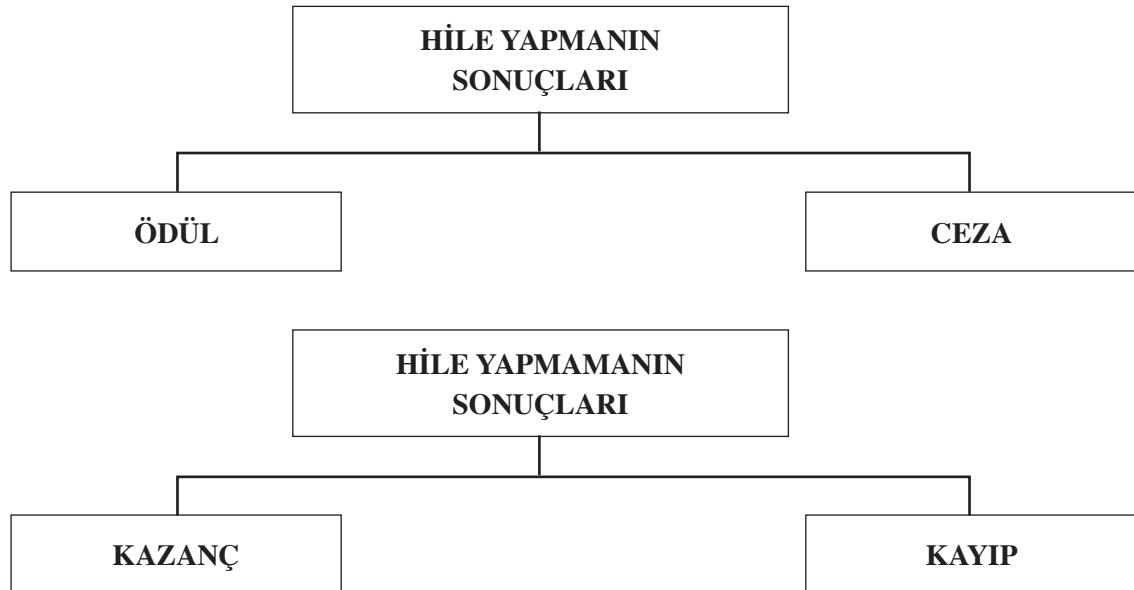
İnsan davranışları, içinde buldukları gruba göre eyleme dönüşmekte ve grubun özelliklerini taşımaktadır. Diğer bir deyişle gruba göre şekillenmektedir. Birey bu süreçte, grubun kültürünü, değer yargılarını, geleneklerini benimseyerek; sosyal etkileşimde bulunduğu grubun kültürüne göre davranışlarını düzenlemektedir. Öğrenme aracılığı ile kazanılan kültürel değerlerin, grup üyeleri arasında aktarımı sağlanır (Aytaş 2000b: 15). Grup üyelerinin isteklerine cevap veren birey, grup tarafından kabul görmekte ve grup ile dinamik bir biçimde etkileşimini sürdürdüğü bilinmektedir. Sutherland'a göre hile, suça meyilli insanlarla etkileşim halinde olarak öğrenilmektedir (Sutherland 1974: 14). Bu noktada ise farklılıkların birleşimi teorisi suç kavramının, kişiyi suça sevk eden, yakın ilişki halinde olan gruplardan kaynaklandığını vurgulamaktadır. Bireyin karakteri üzerindeki grup etkisi, bir suçun ortaya çıkmasına neden olan ana etmendir. Bu teori, grupların ya da toplumun etkisiyle ilgili olup, grupların bir suçun işlenmesine yönelik koşulları nasıl hazırladığını ortaya çıkarmaya ve saptamaya yöneliktir (Siegel 2012: 5). Diğer bir deyişle, kişi hem gruptan etkilenmekte hem de grubu etkilemektedir. Farklılıkların birleşimi teorisi dokuz ana madde üzerine kuruludur. Bunlar (Scarpitti, Nielsen ve Miller 2011: 211):

- Suçlu davranışı diğer bireylerden öğrenilir, yani birey içinde bulunduğu gruptan, toplumdan bu davranışı öğrenerek hareket eder.
- Suçlu davranışı diğer bireylerle etkileşim halinde öğrenilir, hile eylemi içeren bir ortamda yer alan birey bu suçu öğrenecektir.
- Suçlu davranışının öğrenilmesinin temel kısmı samimi gruplar içinde gerçekleşir, çalışanın içinde bulunduğu grupta hileli bir eylem gerçekleşiyorsa birey çok kısa bir sürede bu eyleme adapte olacak ve bu eylemleri normal karşılamaya başlayacaktır.
- Suçlu davranışı öğrenme, bazen çok karmaşık bir süreç olabilirken bazen de çok olay bir biçimde motivasyon unsurları ile öğrenme aşaması kolaylaşmaktadır.
- Motivasyonlara yönelik ölçütler hukuk kurallarınca uygun ve uygunsuz olarak yapılmış olan tanımlardan öğrenilir.
- Bir kişi, kanunların ihlaline yönelik örneklerin, kanuna uygun örneklerden daha fazla olması sebebiyle suça yönelir.

- Farklılıkların birleşimi, sıklık, süre, öncelik ve yoğunluğa göre değişebilir.
- Suçlu davranışın öğrenilme süreci, diğer tüm öğrenme biçimleriyle aynı mekanizmaları içerir.
- Suçlu davranışı genel ihtiyaç ve değerlerin bir yansıması olsa da suç eyleminin yalnızca ihtiyaç gibi bir motivasyon kaynağı ile açıklanması mümkün olmayacaktır.

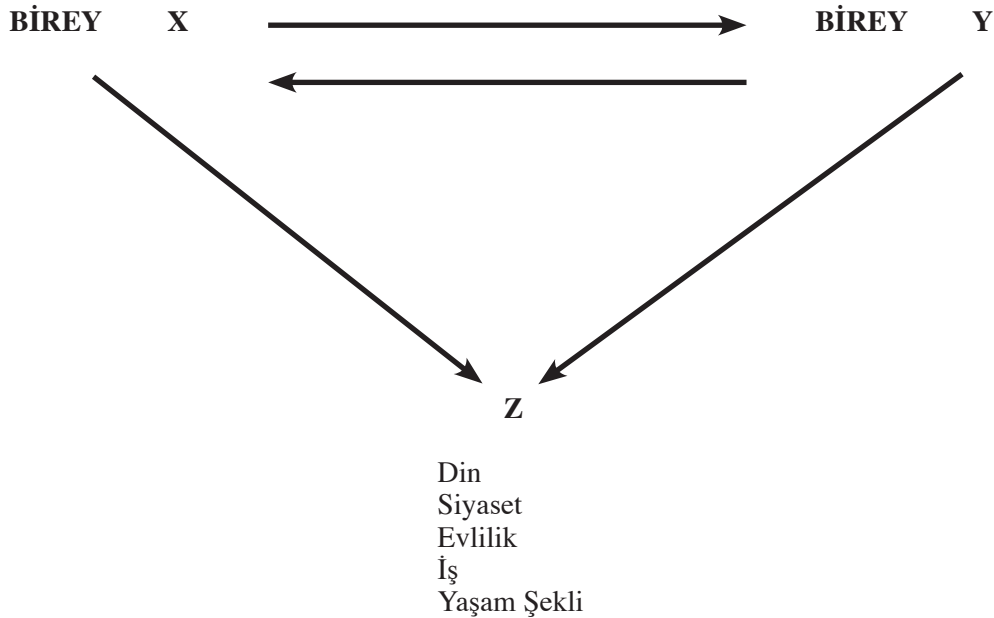
Birey, ihtiyaçlarının en iyi şekilde karşılanacağı durumu yani, grup üyeleri ile olan dinamizmi korumak istemektedir. Birey ile grup arasındaki uyum sağlanıp, gruba kabul edilmiş olmanın verdiği psikolojik rahatlık ile kişinin grup üyesi olarak etkinliği artar ve kişi grup içerisinde kendisinden beklenen davranışları gerçekleştirmeye çalışır (Aytaş 2000c: 17). Bu beklenti bazen işletme aleyhine olabilmektedir; grup etkisi, gruba bağlılık, dışlanma ve baskı faktörüyle davranışlarını yönlendiren birey hile eylemini gerçekleştirmeye yönelebilmektedir. Farklılıkların birleşimi teorisine göre bireylerin suç eyleminde bulunan veya çevresinde suç işlenmesini görmezden gelen diğer bireyler ile karşılaştıkları zaman, kişiliklerini göz ardı ederek suça yönelik davranışı çok hızlı kabullenmeleri söz konusu olmaktadır (Hochstetler, Copes, Delisi 2002; 559-566). Yani, birey grubun bir parçası haline geldikçe davranışlarına yönelik önemli değişiklikler meydana gelebilmektedir. Diğer grup üyeleriyle ortak paydada buluşarak aynı değerleri paylaşmaktadır ancak aksi bir durumda gruptan dışlanma söz konusu olabilmektedir. Bu nedenle davranış şekline göre bir birey belirli bir anda hile yapmak ya da yapmamak arasında bir seçim yapabilmektedir. Yapılan seçimi, elde edilecek sonuçlar yönlendirecektir. Bireyler grupta kalma arzularına göre hareket ederek eylemlerini hayata geçirmektedirler. Beklenti düzeyinin üstünde olan gruplar çekici olduğundan, birey grupta kalmayı ve bulunduğu pozisyonu korumayı yeğleyecektir (Aksu 1996a: 9).

Bu durumda hile eylemine yönelen bireyin önünde aşağıdaki gibi seçenekleri bulunmaktadır (Bozkurt 2011b: 101):



Şekil 2. : Hile Yapmaya Karar Verme Seçenekleri

Yukarıda da görüldüğü üzere bireysel çıkarlara göre davranışların gelişmesi ve bu doğrultuda grup yapısı ile grup dinamiklerinin oluşumu ve bu gruplara dâhil olma durumu da şekillenmektedir. Örneğin, sosyal etkileşimin az olduğu işlerde çalışan bireyler arkadaşlık kurmak amacıyla gruba dâhil olurken; yardımlaşma, korunma, iletişim ve kişisel statü kazanma gibi sebeplerden dolayı da bireylerin bir gruba ait olma ihtiyacı duyduğu bilinmektedir (Umstot 1984: 69). Aslında bireyler işletmeler tarafından ihtiyaçlarının karşılanmadığı durumlarda bir araya gelerek bu resmi olmayan dayanışma gruplarını oluşturmaya yönelirler. Böylece, dayanışma ve birlik olgusu ile hareket ederek işletme açısından tehdit oluşturabilecek davranışları sergileme eğiliminde olabilirler. Örneğin, hata yapan bir kişinin hatası diğer grup üyeleri tarafından örtbas edilerek yönetim tarafınca anlaşılması engellenebilir. Bu durum grup bağlılığını güçlendirmekle birlikte işletme açısından zarar verici daha büyük bir hileye sebebiyet verebilmektedir. Suça yönelik sosyolojik teoriler, suçlu ve normal bir bireyin yaşadıkları sosyal çevreye göre belirlenmektedir (Hester ve Eglin 1992: 6). Hile eylemine neden olan ve bireyi bu eyleme yönlendiren bir sebep de benzer amaçlar güden ve suça eğilimli bireylerin aynı grupta yer almasıdır. Theodore Newcomb'un *Denge Teorisi (Balance Theory)*'ne göre, ortak hedef, amaç ve benzer tutumlara sahip bireylerin, birbirleri arasında bir çekim oluşmakta ve birey X ile birey Y, din, iş, statü, evlilik, siyaset vb. gibi konularda benzer tutum ve normları paylaştıkları için bir araya gelerek karşılıklı çekim ile bir denge oluşturmaktadırlar. Bu durum, gruba bağlılık, grup yapısı ve ortak değerlerin süreklilik göstermesi ile varlığını devam ettirmektedir (Luthans 2011: 341).



Şekil 3. Denge Teorisi

Denge teorisine göre, birey isteyerek gruba dâhil olur, grup içerisindeki varlığını sürdürür ve eylemlerine devam eder ancak tersi bir durum da mümkün olmaktadır. Diğer bir deyişle, bireyin kendi değer yargıları olmasına rağmen içinde bulunduğu gruptan dışlanma, yalnız kalma korkusu ve kendini kabul ettirme gibi benliğini etkileyen faktörlerden dolayı, birey inandığı doğruları ve düşüncelerini bağımsız bir şekilde savunamama gibi bir durumla da karşılaşılabilir. Grubun kendi amaç ve değerlerinin, işletme tarafından tanımlanan normlardan farklı olması da bireyi hile eylemine yönlendiren bir diğer etkidir (Bozkurt T. 1999a: 136). Grup içi beklentilerin oluşturduğu değer yargıları bireyi doğrudan etkileyerek istenileni yapmaya yönlendirmektedir. Başka bir deyişle, birey manipüle edilerek hile eylemine uygun bir biçimde davranışları yönlendirilebilir. Manipülasyon sürecinin başarılı olabilmesi için grup üyelerini bir arada tutan bir çekim gücüne ihtiyaç duyulmaktadır: Grup bağlılığı (Bozkurt T. 1999b: 142). Grup üyeleri arasındaki etkileşim sürecinde “ben” merkezli duygulardan “biz” merkezli duygulara geçilmesi ve grupla ilgili karar süreçlerinde “biz” olgusunun ön plana çıkması gruba bağlılığın önemli bir işaretidir (Bozkurt T. 1999c: 142). Bu durum da grup dinamiklerinin insan davranışlarını ciddi bir biçimde etkilediğini; bu etkinin yetişkinlik döneminde de meydana gelebildiğini gözler önüne sermektedir. Grup içerisinde sergilenen bu davranışın yanlış olduğu bilindiği halde diğer grup üyelerinin kararlarını izlemek, bir işletmede çalışan hilelerinin varlığını artırabilmektedir. Bu artış nasıl gerçekleşebilir? Şeklinde sorulduğu zaman bu soru bizi yönetici baskısı, finansal baskı ve grup içerisinde gerçekleşen hileli eylemi öğrenerek hayata geçirme gibi olgulara ulaştıracaktır. Hile eylemi, grubun oluşmasıyla meydana gelebildiği gibi içerisinde bulunulan gruptan da öğrenebilir. Grup içerisinde hile yapan bir yönetici varsa yakalanmamak için grup üyelerinden bir ya da birkaçını işlediği suça ortak edebilmektedir. Bu, hem kendi yakalanma riskini düşürür hem de grup üyeleri hileli davranışı öğrenerek çıkar sağlama yoluna gidebilmektedirler. Birey riske girerek grubu korumakla birlikte kendi çıkarlarını da göz etme şansı yakalamaktadır. Grup üyelerinin kendilerine zarar gelmesi durumunda bile grup için riske girme eğiliminde olabilmektedir. İnsanların gruba dâhil oldukları noktada, yalnız başına olduklarından daha fazla riske girme eğilimi göstermelerinin nedenleri şunlar olabilir:

- Riske girme eğilimlilerin, grup içinde daha fazla ikna edici, daha etkili ve liderliğe önem veren kişiler oldukları düşünülebilir.
- Diğer bir etmen de sorumluluğun dağılmasıdır (Aksu 1996b; 315-328).

Sosyal psikolojik ihtiyaçlar anlamlı derecede tatmin edilmişse, diğer ihtiyaçlar insan davranışlarına hâkim olmaya başlamakta ve insanı bu yönde motive etmektedir. İnsan davranışlarında grup dinamikleri ile motivasyon unsurunun önemini anlamak hile eylemlerini engellemek için işletme sahiplerine, yöneticilere, denetçilere ve diğer ilgililere yol gösterici olabilir (Jafarova 2009a: 71).

Sonuç olarak, insan ilişkilerinin bir boyutu olan grup dinamiğinin, organizasyonlar tarafından bilinmesi ve organizasyonun amaçları doğrultusunda yönlendirilmesi gerekmektedir. Aksi bir durumda, benzer karakteristik özelliklere sahip kişilerden oluşturulan çalışma gruplarında, üst yönetimde hile eylemi gerçekleşiyorsa tüm grubu etkileme olasılığı olmakla birlikte işletmelere vereceği zararlarda da ciddi bir artış meydana gelebilmektedir. Hile eylemine sebep olan sosyal ve psikolojik faktörlerin yanı sıra bazı nitelikler sadece bazı hile türlerine özgü olmaktadır. Bir hile eylemini diğerinden ayıran psikolojik faktörler, bir hilekârı diğerinden ayırmaya da elverişli olmaktadır. Hile eylemi davranış bilimleri tarafından geniş ve kapsamlı bir şekilde araştırılırsa açıklayıcı sonuçlara varılabilir (Jafarova 2009a: 136).

4. GRUP DİNAMİKLERİNİN ÇALIŞAN HİLELERİNE ETKİSİNİ ARAŞTIRMAYA YÖNELİK BİR ÇALIŞMA

Bu araştırma, finansal hizmetler alanında faaliyet gösteren bir şirketin çalışanlarının katılımıyla oluşturulmuştur. Şirkette çalışan 270 kişiye anket formları iletilmiş ve 1 aylık süre sonrası ankete katılım durdurulmuştur. Çalışanlara gönderilen anket formlarının 169 kişi tarafından cevaplandırıldığı gözlemlenmiştir. Cevaplar incelendiğinde kullanılabilir anket sayısının 169 olduğu görülmektedir.

4.1. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ

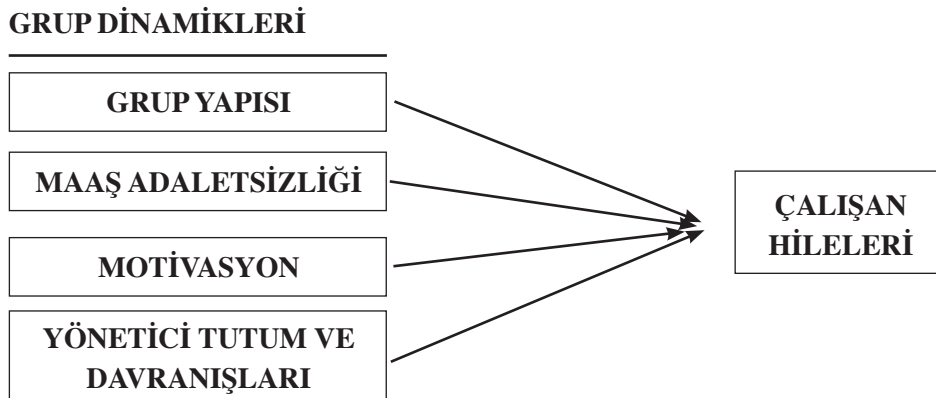
Anketin oluşturulması aşamasında ise benzer alanda yapılan akademik çalışmalar ile konuya ilişkin makale, kitaplar ve deneylerden yararlanılmıştır. Ancak, içinde bulunduğumuz coğrafyada benzer bir konuya yönelik bir akademik çalışmanın yapılmamış olması sebebiyle, ankete yönelik faktörler oluşturulurken herhangi bir kaynaktan alıntı yapılmamış ve faktörler bireysel çalışma sonucu oluşturulmuştur. Kullanılan ölçeklerin geçerliliği yapılan ön anket çalışması ile test edilmiş ve anlamlı sonuçlar elde edilmiştir. Akabinde ana anket için kullanılabilir olduğu görüşü ile uygulama oluşturulmuştur. Çalışma, katılımcıların demografik özelliklerinin olduğu birinci bölüm ve araştırmanın amacına yönelik soruları içeren ikinci bölümden oluşmaktadır. Ankette katılımcılara toplam 33 adet soru yöneltilmektedir.

Anket uygulaması ise katılımcılara online form iletilecek şekilde gerçekleşmiştir. Ankette yer alan sorular, “Google Form” aracılığıyla hazırlanmış anketin katılımcılara daha kolay ulaşması ve katılımcıların anketi cevaplandırma sürelerinin kısaltılması hedeflenmiştir. Kişilerin e-posta adreslerine anketin tanıtım metni ile gönderilen online formun internet linki, 10.01.2019 tarihinde yayınlanarak, 10.02.2019 tarihinde ise yayından kaldırılmıştır. Anket formu için cevaplandırma süresi 30 gün olarak belirlenmiştir.

Verilerin değerlendirilmesinde ise SPSS (Statistical Package for Social Sciences) paket programından yararlanılmıştır. Hipotezlerin test edilmesi Çoklu Regresyon Analizi ve Basit Doğrusal Regresyon Analizi testleriyle yapılmıştır. Elde edilen bulgular tablo haline getirilerek yorumlanmıştır.

4.2. ARAŞTIRMA MODELİ VE HİPOTEZLER

Araştırma model ve hipotezleri aşağıdaki gibi sıralanmıştır;



Şekil 4. Araştırma Modeli

Ana Hipotezler:

H1: Grup dinamiklerinin çalışan hileleri üzerinde bir etkisi vardır.

H0: Grup dinamiklerinin çalışan hileleri üzerinde bir etkisi yoktur.

Alt Hipotezler:

H1.1: Yönetici tutum ve davranışlarının, çalışan hileleri üzerinde bir etkisi vardır.

H1.2: Maaş adaletsizliğinin, çalışan hileleri üzerinde bir etkisi vardır.

H1.3: Motivasyonun, çalışan hileleri üzerinde bir etkisi vardır.

H1.4: Grup yapısının, çalışan hileleri üzerinde bir etkisi vardır.

H1.5: Yönetici Tutum ve davranışlarının grup yapısına bir etkisi vardır.

H1.6: Yönetici tutum ve davranışlarının motivasyon üzerinden bir etkisi vardır.

H1.7: Yönetici tutum ve davranışlarının maaş adaletsizliği üzerinde bir etkisi vardır.

H1.8: Motivasyonun, grup yapısı üzerinde bir etkisi vardır.

H1.9: Maaş adaletsizliğinin, motivasyon üzerinde bir etkisi vardır.

Bu modelde, grup dinamiğinin alt faktörleri olarak grup içerisinde yönetici davranışları, maaş adaletsizliği, grubun motivasyonu ve grup yapısı yer almaktadır. İlgili hipotezlerdeki temel amaç, çalışanı hile eylemine yönlendiren temel sosyal psikolojik faktörleri ele almaktır.

4.3. HİPOTEZ ARAŞTIRMALARINA YÖNELİK BULGULAR

Tablo 1’de detaylı olarak özetlenmiş ve katılımcıların eğitim durumları göz önüne alındığında analiz sonuçları açısından yararlı bulgular sunacağı ön görülmektedir.

Tablo 1. Anket Katılımcılarının Demografik Bilgileri

Demografik Bilgiler		Frekans	Yüzde
Yaş	18 - 25	27	16
	26 - 35	116	68,6
	36 - 45	21	12,4
	46 ve Üzeri	5	3
Cinsiyet	Erkek	91	53,8
	Kadın	78	46,2
Eğitim	Doktora	1	0,6
	Lisans	104	61,5
	Lise	12	7,1
	Ön Lisans	7	4,2
	Yüksek Lisans	45	26,6
Çalışma Süresi	1 yıl ve 1 yıldan daha az	50	29,6
	2-4 yıl arası	69	40,8
	5-6 yıl arası	21	12,4
	7-8 yıl arası	16	9,5
	9 yıl üzeri	13	7,7
Gelir	3.000 TRY'na kadar	42	24,9
	3.001 - 4.000 TRY	30	17,8
	4.001 - 5.000 TRY	23	13,6
	5.001 - 6.000 TRY	21	12,3
	6.001 TRY ve üzeri	53	31,4

4.3.1. GÜVENİLİRLİK VE FAKTÖR ANALİZİ

Güvenilirlik, ölçeğin taşıması gereken özelliklerden birisidir. Güvenilirlik analizi ise bir ölçme aracıyla aynı koşullarda tekrarlanan ölçümlerde elde edilen ölçüm değerlerinin kararlılığının bir göstergesidir (Ercan ve Kan 2004; 211-216).

Faktör analizinin amacı, birbiriyle ilişkili değişken kümelerini bulmaktır, bu ilişkilerin literatürde faktörler olarak adlandırıldığı görülmektedir. Faktör analizi, birbiriyle ilişkili çok sayıda değişkeni bir araya getirerek az sayıda kavramsal olarak anlamlı yeni değişkenler (faktörler, boyutlar) bulmayı, keşfetmeyi amaçlayan çok değişkenli bir istatistik olarak tanımlanabilir. Her faktör testinin başında, verilerin faktör analizini uygulamak için uygun olup olmadığını görmek amacıyla örnekleme yeterliliği ölçüsü hesaplanmaktadır (Durmuş, Yurtkoru ve Çinko 2011). Bu yeterliliği temsil edebilen istatistikler Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) ve Bartlett'in küresellik testidir. KMO, analizde kullanılan verilerin homojen bir değişken yapıda olduğunu ve değişkenler arasında korelasyon olduğunu göstermektedir.

Literatürde karşılaştırılan KMO için alt limit 0,50'dir. Bartlett'in testi ise değişkenler arasındaki karşılıklı korelasyonun istatistiksel olarak önemini ortaya koymaktadır ve Sosyal Bilimler 'de genel kabul görmüş p (Sig.) değeri için üst sınır 0.05 olarak belirlenmiştir (Hair ve diğerleri 2006: 115). Ek olarak belirtilmesi gereken bir diğer önemli nokta ise araştırmanın güvenilirliğini kontrol etmek için Cronbach's Alfa ölçümünün incelenmesi ve değerinin 0,70'in üzerinde olması gerektiğidir (Nunnally 1967: 86).

Bu çalışmada, çalışan hileleri için faktör analizi uygulanmış ve bu faktörlerden grup dinamiklerinin incelenmesi sürecinde yararlanılmıştır. Faktör analizlerinin ardından Varimax rotasyonu ile güvenilirlik katsayısı belirlenmiştir.

Tablo 2. Güvenilirlik ve Faktör Analizleri*1

Faktör Adı	KMO Örnekleme Yeterliliği	Faktör Bileşeni	Faktör Yüklemesi	% Varyans	Güvenilirlik
Yönetici Tutum ve Davranışları	0,724	Yönetici(1)	0,876	75,517	0,826
		Yönetici(2)	0,817		
		Yönetici(3)	0,843		
		Yönetici(4)	0,860		
Maaş Adaletsizliği	0,747	Maaş(1)	0,901	74,079	0,873
		Maaş(2)	0,879		
		Maaş(3)	0,823		
		Maaş(4)	0,821		
Motivasyon	0,729	Motivasyon(1)	0,768	57,169	0,749
		Motivasyon(2)	0,772		
		Motivasyon(3)	0,822		
		Motivasyon(4)	0,720		
Grup Yapısı	0,772	Grup(1)	0,879	79,850	0,883
		Grup(2)	0,865		
		Grup(3)	0,854		
		Grup(4)	0,819		
		Grup(5)	0,724		
		Grup(6)	0,883		
		Grup(7)	0,849		
		Grup(8)	0,751		
		Grup(9)	0,783		
		Grup(10)	0,910		
Çalışan Hileleri	0,761	Hile(1)	0,736	51,206	0,762
		Hile(2)	0,731		
		Hile(3)	0,730		
		Hile(4)	0,710		
		Hile(5)	0,697		

Faktör ve güvenilirlik analizleri sonrası anket ifadelerinin ve elde edilen verilerin kullanılabilir olduğu sonucuna varılmıştır. Bu bağlamda Regresyon Analizi yapılabilir kanısına varılmaktadır.

4.3.2. REGRESYON ANALİZİ

Regresyon analizi, bağımsız değişkenler ve bağımlı değişkenler arasındaki ilişkiyi tanımlamak için istatistiksel analizlerde kullanılan güvenilir bir yöntem olarak tanımlanır. Regresyon analizi ile bağımsız değişkenlerin, araştırma konusu üzerindeki etkisi ve bu etkinin derecesi gözlemlenebilmektedir. Yani, ilişkiyi ölçen bir testtir.

Bağımlı değişkenler, araştırmacının, araştırmayı amaçladığı hipotezlerin bağımsız değişkenlerle olan ilişkisi hakkında oluşturulan faktörlerdir. Diğer bir deyişle, bağımlı değişken, araştırmanın incelenecek ana faktörü olarak tanımlanabilir. İki veya daha fazla bağımsız değişken ile bir bağımlı değişken arasındaki bir ilişki varsa, çoklu doğrusal regresyon analizi yapılırken; iki değişken arasındaki ilişkinin araştırılması gerektiğinde basit doğrusal regresyon analizi yapılmaktadır.

H1.1, H1.2, H1.3 ve H1.4 için Çoklu Regresyon Analizi

Yönetici tutum ve davranışları, motivasyon, maaş adaletsizliği ve grup yapısı ile çalışan hileleri arasındaki ilişkiyi ölçmek için Çoklu Doğrusal Regresyon Analizi yapılmıştır.

*1 Güvenilirlik ve Faktör analizlerine yönelik detaylı bilgi içeren tablo Ek1’de sunulmuştur. Grup(11) adlı faktör, yeterli faktör yüklemesine ulaşmaması nedeniyle analize dahil edilmemiştir.

Araştırmada çoklu doğrusallık problemi olup olmadığı VIF (Variance Inflation Factor) değeri ile de kontrol edilmiştir. VIF değerinin 4 ve altı bir seviyesi olması gerekmektedir. Yapılan analizler doğrultusunda değişkenlerde herhangi bir doğrusallık problemi görülmemektedir. Detaylı analizler Tablo 11.'de yer almaktadır:

Tablo 3. Doğrusallık İstatistikleri

Doğrusallık İstatistikleri

<i>Model</i>	<i>Tolerance</i>	<i>VIF</i>
Grup Yapısı	0,716	1,396
Maaş Adaletsizliği	0,934	1,071
Motivasyon	0,800	1,250
Yönetici Tutum ve Davranışları	0,834	1,199
a. Dependent Variable: Çalışan Hileleri		

Çoklu doğrusallık probleminin bulunmaması ile birlikte hipotez tezleri analiz edilecektir. β değeri hipotezin yönünü göstermekte ve Sig. değeri ise değişkenler arasındaki ilişkinin anlamlılık düzeyini ölçmektedir. Eğer, anlamlılık düzeyi 0,05 değerinden büyükse hipotez reddedilir. Yani, burada belirtilen temel nokta bağımsız değişkendeki bir birimlik değişimin, bağımlı değişkende kaç birimlik değişime yol açığının açıklanmasına yöneliktir.

Modelin genel açıklayıcı gücü %50.41 olup ($R=0.710$; $R^2=0.5041$; $F=30.867$, $p=0.000$), hipotez testleri aşağıdaki tabloda özetlenmiştir:

Tablo 4. Hipotez Testleri

Bağımlı Değişken: Çalışan Hileleri					
Bağımsız Değişkenler	Beta	p value	R	R²	F
Grup Yapısı	0,671	0,000	0.710	0.5041	30.867
Maaş Adaletsizliği	0,005	0,920			
Motivasyon	-0,231	0,001			
Yönetici Tutum ve Davranışları	0,161	0,011			

Bu çalışmada hipotezlere yönelik analizler daha anlaşılır olabilmesi açısından aşağıdaki tabloda özetlenmiştir:

Tablo 5. Çoklu Regresyon Analizleri

<i>R</i>	<i>R</i> ²	<i>Hipotezler</i>	<i>B</i>	<i>Sig.</i>
0,71	0,504	H1.1: Yönetici tutum ve davranışlarının, çalışan hileleri üzerinde bir etkisi vardır.	0,161	0,011
		H1.2: Maaş adaletsizliğinin, çalışan hileleri üzerinde bir etkisi vardır.	0,005	0,920
		H1.3: Motivasyonun, çalışan hileleri üzerinde bir etkisi vardır.	-0,231	0,001
		H1.4: Grup yapısının, çalışan hileleri üzerinde bir etkisi vardır.	0,671	0,000

H1.5, H1.6, H1.7, H1.8 ve H1.9 için Basit Doğrusal Regresyon Analizi

Bağımsız değişkenler arasındaki ilişkiyi belirleyebilmek için Basit Doğrusal Regresyon Analizi yapılmıştır. Her bir alt hipoteze ait basit doğrusal regresyon analizi yapılırken değişken bazlı olarak R² değerleri analiz edilmiştir. Analizlere yönelik özet tablo aşağıdaki gibidir:

Tablo 6. Basit Doğrusal Regresyon Analizleri

<i>R</i>	<i>R</i> ²	<i>Hipotezler</i>	<i>B</i>	<i>Sig.</i>
0,333	0,111	H1.5: Yönetici tutum ve davranışlarının grup yapısına bir etkisi vardır.	0,0252	0,000
0,041	0,002	H1.6: Yönetici tutum ve davranışlarının motivasyon üzerinden bir etkisi vardır.	0,037	0,596
0,157	0,025	H1.7: Yönetici tutum ve davranışlarının maaş adaletsizliği üzerinde bir etkisi vardır.	0,175	0,041
0,429	0,184	H1.8: Motivasyonun, grup yapısı üzerinde bir etkisi vardır.	0,358	0,000
0,210	0,044	H1.9: Maaş adaletsizliğinin, motivasyon üzerinde bir etkisi vardır.	0,172	0,006

5. HİPOTEZ SONUÇLARI VE ÖZET

Tablo 7.'de hipotez sonuçları özetlenmektedir. Bu tablodan da görüleceği üzere, iki hipotez reddedilirken; yedi hipotez kabul edilmektedir:

Tablo 7. Hipotez Sonuçları

<i>Hipotezler</i>	<i>Sonuçlar</i>
H1.1: Yönetici tutum ve davranışlarının, çalışan hileleri üzerinde bir etkisi vardır.	Kabul edildi
H1.2: Maaş adaletsizliğinin, çalışan hileleri üzerinde bir etkisi vardır.	Reddedildi
H1.3: Motivasyonun, çalışan hileleri üzerinde bir etkisi vardır.	Kabul edildi
H1.4: Grup yapısının, çalışan hileleri üzerinde bir etkisi vardır.	Kabul edildi
H1.5: Yönetici tutum ve davranışlarının grup yapısına bir etkisi vardır.	Kabul edildi
H1.6: Yönetici tutum ve davranışlarının motivasyon üzerinden bir etkisi vardır.	Reddedildi
H1.7: Yönetici tutum ve davranışlarının maaş adaletsizliği üzerinde bir etkisi vardır.	Kabul edildi
H1.8: Motivasyonun, grup yapısı üzerinde bir etkisi vardır.	Kabul edildi
H1.9: Maaş adaletsizliğinin, motivasyon üzerinde bir etkisi vardır.	Kabul edildi

Yapılan anket çalışmasında hipotezler test edilerek 7 anlamlı; 2 anlamsız sonuca ulaşılmıştır. Anket örnekleme göre:

- ✓ Anket katılımcılarının %53.8'i erkek; %46.2'si kadındır. Çalışmalar erkeklerin kadınlardan daha çok hile eyleminde bulunduğunu göstermektedir. Bu ayrım, verilerin anlamlılığı açısından da katkı sağlayan bir durumdur.
- ✓ Katılımcıların eğitim düzeyleri kontrol edildiği zaman %61.5 lisans düzeyinde; %26.6'lık kısmı ise yüksek lisans düzeyinde bir eğitime sahiptir. Katılımcılar kurumsal firmada çalışan yetkin kişilerden oluşmaktadır.
- ✓ Katılımcıların çalışma süreleri göz önüne alındığında ise %40.8'i 2-4 yıl arası; %12.4'ü ise 5-6 yıl arası bir süredir çalışmaktadır. Bu durum, grup etkisinin ne kadar kısa sürede davranışları şekillendirdiğini gözler önüne sermektedir.
- ✓ Anketin II. Bölümünde yer alan sorularla anket katılımcılarının hangi koşullarda hileye yöneldiği, bu faktörlerin hile eylemi üzerinde bir etkisinin olup olmadığı araştırılmış ve önemli bulgular elde edilmiştir.
- ✓ Yönetici tutum ve davranışlarının, çalışan hileleri üzerinde bir etkisi olduğunu savunan hipotez kabul edilmiştir. Yöneticinin hile eyleminde bulunması, yaşanan büyük kurumsal hilelerde de görüldüğü gibi çalışanı hileye sevk eden eylemler arasındadır. Çünkü yöneticinin yarattığı baskı ortamı, çalışanın yöneticisine kendini sevdirmeye ihtiyacı gibi güdülenmeler temel sebepler arasında sayılabilir. Ankette bu izlenimler yansıtılmış ve katılımcıların soruları bu doğrultuda cevaplamaları beklenmiştir. Alınan sonuçlara göre yönetici davranışları, çalışan hilelerinde etkisi olan bir faktördür. Yönetici davranışları açısından da bazı çalışmaların ve denetimlerin yapılması gerektiği sonucuna ulaşılmıştır.
- ✓ Maaş adaletsizliğinin, çalışan hileleri üzerinden bir etkisinin olduğunu savunan hipotez reddedilmiştir. Katılımcılar maaş adaletsizliği sebebiyle hile eyleminde bulunmayacaklarını belirtmişlerdir. Bu hipotez ile haklı gösterme eylemi analiz edilmek istenmiştir ancak katılımcıların cevapları doğrultusunda hipotez anlamlı bir sonuç vermemektedir.
- ✓ Grup yapısının, çalışan hileleri üzerinde bir etkisi olduğunu savunan hipotez kabul edilmiştir. Çalışmanın temel konusunu oluşturan grup dinamiklerinin çalışanlar ve eylemleri üzerinde etkili faktörlerdir. Yeni bir işe başlayan ya da uzun yıllardır aynı ekiple çalışan bireyin içinde bulunduğu grubu koruması, grubun ihtiyaçlarına cevap vermesi gerekmektedir. Bu ihtiyaçlar bazen çalışanı hileye sevk etmekle kalmayıp tüm grup üyeleri ile beraber hile eyleminde bulunabilmektedirler. Çünkü çalışan içinde bulunduğu grubu ve gruptaki varlığını koruma ihtiyacı hisseder. Bu süreçte grup yapısı işletme açısından doğru bir biçimde değerlendirilmeli ve hile ile ilgili araştırmalarda sosyal psikolojik faktörlere daha çok önem verilmelidir.
- ✓ Motivasyonun çalışan hileleri üzerinde bir etkisi olduğunu savunan hipotez kabul edilmiştir. Çalışanların beklentilerini, başarı beklentilerini karşılayamayan şirketlerde çalışanların hile eylemlerine yöneleceği ön görülmektedir.

- ✓ Ana hipotezler dışında faktörlerin kendi içerisindeki etkisi de alt hipotezlerle analiz edilmiştir. Yönetici davranışları grup yapısını şekillendirirken aynı zamanda maaş adaletsizliği yani haklı gösterme faktörlerini de etkilemektedir. Alınan yanıtlar çerçevesinde yönetici davranışlarının motivasyon üzerinde bir etkisi olmadığı görülmüştür. Ancak tatmin edilemeyen, ihtiyaçları karşılanmayan grubun hile eylemine motive olabileceği de görülmektedir.

Çalışmada temel olarak grup dinamikleri üzerinde meydana gelen değişikliklerin grup yapısı üzerindeki etkileri ve bu değişimlerin çalışan hilelerine olan etkisi araştırılmaktadır. Araştırma sonucuna göre, çalışanı hileye yönlendiren etkenlerden biri %50.41 oranında grup dinamikleridir. Araştırmaya katılan şirket çalışanlarının her ne kadar grup dinamiklerinin etkisiyle hile eylemine yönelebilmeleri mümkün olsa da bu durum kesin olarak hile eylemine eğilimli oldukları veya hileyi gerçekleştirecekleri anlamına gelmemektedir.

6. DEĞERLENDİRME

İşletmeleri oluşturan temel faktör çalışanlardır. Bu durum, hilenin eyleme dönüşmesi sürecinin yapılan araştırmalar doğrultusunda çalışan kaynaklı olduğunu gözler önüne sermektedir. ACFE'nin 2018 yılında yayımladığı Report to the Nations'a göre dünyada faaliyet gösteren milyonlarca iş ve devlet kuruluşunun her biri, bir şekilde, çalışanlarının yaptığı hileye karşı savunmasız veya potansiyel olarak savunmasızdır. Bu çalışanların çoğu kendisine duyulan güveni suiistimal ederken bir kısmı ise maddi ihtiyaçları doğrultusunda hile eyleminde bulunmaktadır ancak bu durum her zaman ekonomik koşullarla ilgili olmayabilir. Günümüzde yapılan araştırmalar çalışan hilelerinin temel sebeplerini psikolojik, sosyolojik ve sosyal psikolojik, çevresel ve genetik faktörler olarak sıralanmaktadır. Tüm bunlara ek olarak, baskı ve fırsat unsurları da çalışanı hileye yönlendiren nedenler arasında yer almaktadır.

Bu çalışmanın temel amacı, grup dinamiklerinin çalışan hileleri üzerindeki etkisinin değerlendirilmesi ve ne kadar etkili olduklarının belirlenmesidir. Bu ilişki açıklanırken, aynı zamanda grup dinamiklerinin alt faktörleri de kullanılarak araştırmaya dâhil edilmiştir. Grup yapısı, maaş adaletsizliği, yönetici tutum ve davranışları ile motivasyon faktörleri ile beraber çalışmanın çok yönlü olarak incelenmesi hedeflenmiştir. İçinde bulunduğumuz coğrafyada benzer bir çalışmanın yapılmamış olması sebebiyle detaylı bir literatür araştırması aracılığıyla anket soruları hazırlanmıştır. Grubun birey üzerindeki etkisini araştıran deneyler ve bilimsel çalışmalarda bireylerin kendi gerçekleri olduğu ancak bir grubun üyesi oldukları andan itibaren kendi gerçeklerini terk ederek grup yapısına ve normlarına uyma eylemi gerçekleştirdikleri görülmüştür.

Yapılan araştırma verilerine göre, çalışanlar tarafından hile eylemiyle pozitif ve daha güçlü bir etkiye sahip olan faktör, grup yapısı olarak belirlenmiştir. Her birey farklı istek, arzu, eğitim, tutum ve davranış düzeyine sahiptir. Tüm bu etkenler nezdinde grubu oluşturan üyelerde farklı davranış ve ahlaki değerler görülmektedir. Ancak, bireyler gruba dâhil olabilme ihtiyacı, grup normları ve baskısı sebebiyle benzer davranış ve tutumları sergilemeye başlamaktadırlar. Bu durum, çalışanın, gruptaki varlığını koruma isteğinin etkisiyle ekibinde hile eylemine yönelen bir bireye uyma eğilimi göstermesi şeklinde varlığını ortaya çıkarmaktadır. Üyeler, grubun hedeflerine ulaşmak için güdülenerek davranış biçimlerini şekillendirmektedirler. İşletmelerde yer alan iç kontrol eksikliği, detaylı denetimlerin yokluğu ve kırmızı bayrak işaretlerine yönelik farkındalıkların yaratılmaması durumları çalışan hilelerinin artmasına ve

işletmelere ciddi zararlar vermesine sebebiyet vermektedir. ACFE tarafından yapılan araştırmalara göre, çalışan hileleri ile her yıl birçok Şirket ciddi oranlarda zarar görmekte ve varlıklarını kaybetmektedir.

Sonuç olarak, çalışan hilelerinin birçok sebebi olabileceği gibi belli bir oranda da grup dinamiklerine yani, yönetici tutum ve davranışları, grup yapısı ve motivasyon eksikliği gibi unsurlara bağlı olarak da meydana gelebilmektedir. İnsanlar farkında olmasa da benzer davranışları sergileyerek bir grubun parçası haline gelebilirler. Bu durum grup halinde hareket eden bireyler arasında bir bağ yani norm oluşmasına ve grubun ihtiyaçlarına göre davranışlarının Őekillenmesine sebebiyet vermektedir. Grup dinamikleri işletmelerde performans açasından çok faydalı olabileceği gibi hile eylemine de zemin hazırlayabilen unsurlardır. Burada işletme sahipleri ve yöneticilerine büyük görevler düşmektedir. Grubun ekip üzerindeki etkisi takip edilmeli ve kırmızı bayrak görüldüğü noktada aksiyon alınmalıdır.

Ek 1. GÜVENİLİRLİK VE FAKTÖR ANALİZİ ÖZET TABLO

No	Faktör Yüklü	Faktörler	Sorular	I: Kesinlikle Katılmıyorum	5: Kesinlikle Katılıyorum
6	0,879	Grup(1)	Ekibin arkadaşlarının hakkındaki düşüncelerime çok önem veririm.	1	5
7	0,865	Grup(2)	Ekibin arkadaşlarıyla olan uyum benim için önemlidir.	1	5
8	0,854	Grup(3)	Ekibin içerisinde alınan kararlara güvenirim.	1	5
9	0,819	Grup(4)	Ekibin için alınan bir karar ya da davranışa ters düşünme korkusu duyarım.	1	5
10	0,724	Grup(5)	Benim için avarantajlı o bsa da ekibimden ayrılmak istemem.	1	5
11	0,883	Grup(6)	Ekibe dahil olabilmek benim için önemlidir.	1	5
12	0,849	Grup(7)	Ekibime her konuda destek sağlar, şirket değerlerine aykırı davranabilirim.	1	5
13	0,751	Grup(8)	Çoğunluğa uyar ve onlarla aynı fikirde olurum.	1	5
14	0,783	Grup(9)	Ekibimdeki birliği bozmam.	1	5
15	0,910	Grup(10)	Ekibin içerisinde farklı düşüncelere karşı bir baskı söz konusudur.	1	5
16	Analiz edilmiştir.	Grup(11)	Ekibimiz içerisinde kurallar vardır.	1	5
17	0,736	Hile(1)	Her koşulda ekip arkadaşlarıyla söz birliği yapar, zarar görmelerimi engellerim.	1	5
18	0,731	Hile(2)	Ekibin arkadaşlarından birinin hata yapmasına göz yummam.	1	5
19	0,730	Hile(3)	Ekibin arkadaşlarından birinin şirket kurallarına aykırı davranışına göz yummam.	1	5
20	0,710	Hile(4)	Bana ya da şirketime zarar verecek bir durumda ekibim için riske girmem.	1	5
21	0,697	Hile(5)	Ekibe dahil olmak için her türden riski göze almam.	1	5
22	0,901	Maas:Adaletsizlik(1)	Ekibim ve ben yaptığımız işe kıyasla kazandığımız gelirim yeterli olmadığını düşünüyorum.	1	5
23	0,879	Maas:Adaletsizlik(2)	Maasımın daha fazlasını kazanmayı hak ettiğimi düşünüyorum.	1	5
24	0,823	Maas:Adaletsizlik(3)	Çalışmamın karşılığın aldığım zaman şirketime duyduğum aidiyet artar.	1	5
25	0,821	Maas:Adaletsizlik(4)	Performansına göre maaşımın düşük olduğunu düşünüyorum.	1	5
26	0,768	Motivasyon(1)	Şirketimde herkesle anlaşabilmek motivasyonumu artırır.	1	5
27	0,772	Motivasyon(2)	Şirketimde bana ve ekibime güven duyulur.	1	5
28	0,822	Motivasyon(3)	Güven duyulan bir çalışan olarak motivasyonumu artırıyor.	1	5
29	0,720	Motivasyon(4)	Çalışma ortamım ve şirketimi seviyorum.	1	5
30	0,876	YöneticiDavranış(1)	Yöneticimin üzerinde baskı kurduğunu hissedirim.	1	5
31	0,817	YöneticiDavranış(2)	Yöneticimle iyi geçinebilmek için kurallara karşı gelebilirim.	1	5
32	0,843	YöneticiDavranış(3)	Yöneticimin hakkındaki düşünceleri benim için çok önemlidir.	1	5
33	0,860	YöneticiDavranış(4)	Yöneticimin şirket kurallarına aykırı davranışını hakkındaki düşüncesini değiştirmemesi için desteklerim.	1	5

KAYNAKÇA

- Albrecht W.Steve, Chad O. Albrecht, Conan C. Albrecht and Mark F. Zimbleman. Fraud Examination. 5th Edition, Cengage Learning, Inc, USA: Mason, 2018.
- Aksu Mualla Bilgin, “İnsan İlişkilerinde Bir Boyut: Grup Davranışı”, Eğitim Yönetimi, Yıl 2, Sayı 3, 1996, s.315-328.
- Aytaş Serpil. İnsanı Anlama Çabası, Psikolojiye Giriş. 1. Baskı, Bursa: Ezgi Kitabevi, 2000.
- Bozkurt Nejat. İşletmelerin Kara Deliği Hile – Çalışan Hileleri. 2. Basım, İstanbul: Alfa Yayınları, 2011.
- Bozkurt Tülay. Davranışlarımızdan Seçmeler (Örgütsel Yaklaşım). 1. Baskı, İstanbul: Beta Basım Yayın Dağıtım, 1999.
- Craig McGarty, Haslam Alexander. The Message of Social Psychology. 1st Edition, Blackwell, Cambridge, 1997.
- Durmuş Beril, Yurtkoru, E.S., Çinko, M. Sosyal Bilimlerde SPSS’le Veri Analizi. 4. Basım, İstanbul: Beta Yayınları, 2011.
- Ercan İlker, İsmet Kan, “Ölçeklerde Güvenirlik ve Geçerlik”, Uludağ Üniversitesi Tıp Fakültesi Dergisi, Cilt 30, 2004, s. 211-216.
- Erdoğan İlhan, İşletmelerde Davranış. 7. Baskı, Malatya: MIAD Yayınları Dizisi, 2007.
- Hair J. F. Jr., Black, W. C., Babin, B. J., Anderson, R. E., & Tatham, R. L. Multivariate Data Analysis. 6th Edition, Upper Saddle River, NJ: Pearson/Prentice Hall, 2006.
- Hester Stephen, Eglin Peter., A Sociology of Crime. , 1st Edition, Routledge, London, 1992.
- Hochstetler Andy; Copes Heith; Delisi Matt, “Diferensial Association in Group and Solo Offending”, Journal of Criminal Justice, Vol.30, Issue 6, 2002.
- Jafarova Sevinj, “İşletmelerde Hile Yapmanın Nedenleri ve Sosyal Psikoloji Açısından Değerlendirilmesi”, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2009.
- Kaplan İbrahim, “Hukuk Devleti, Yolsuzluk, Yoksulluk”, Cumhuriyet Gazetesi,29.05.2007.
- Luthans Fred. Organizational Behavior An Evidence-Based Approach. 12th Edition, New York, 2011.
- Mengi Banu Tarhan ve Sibel Yılmaz Türkmen, “Yatırım Hileleri”, Öneri Dergisi, Cilt 10, 2013, s.39.
- Moscovici S. & Markova, I. The Making of Modern Social Psychology. 1st Edition, Cambridge, UK: Polity Press, 2006.
- Nunnally Jum C. Psychometric Theory. 1st Edition, NY: McGraw-Hill, New York. 1967.
- Scarpitti Frank R.; Nielsen Amie L.; Miller J. Mitchell. A Sociological Theory of Criminal Behavior. Crime and Criminals Contemporary and Classic Readings in Criminology. 2nd Edition, Oxford University Press, New York, 2009.
- Siegel Larry J. Criminology: Theories, Patterns, and Typologies. Wadsworth, 11th Edition, Belmont, 2012.
- Singleton Tommie W., Aaron J. Singleton, G.Jack Bologna, Robert J. Lindquist. Fraud Auditing and Forensic Accounting. Third Edition, Hoboken : John Wiley & Sons, Inc, Canada, 2006.
- Sutherland Edwin Hardin. Criminology. Lippincott, 4th Edition, Philadelphia, 1947.
- Stapenhurst Rick, “The Media’s Role in Curbing Corruption”, The World Bank Institute (WBI), 1818 H Street, N.W., Washington, DC 20433, USA., 2000, s.9.
- The Association of Certified Fraud Examiners, “2018 Report to the Nation on Occupational Fraud and Abuse” USA, 2018.

Ulucan, Fatma Özkul ve Almalı, Zehra Özdemir. “Çalışan Hilelerinin Önlenmesinde Proaktif Yaklaşımlar: Kurumsal İşletmelerde İnsan Kaynakları Yöneticileri Üzerine Nitel Bir Araştırma”, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi. Cilt.10, Sayı.40, Temmuz 2013, s.75-89.

Umstot Denis D. Understanding Organizational Behavior. 1st Edition, West Publishing, New York, 1984.

Wright Daniel B., London Kamala, Waechter Michael, “Social anxiety moderates memory conformity in adolescents.” Applied Cognitive Psychology, Vol. 24, 2010, s. 1034-1045.

LİSANS EĞİTİMİNDE BİLGİSAYARLI MUHASEBE DERSİNE ÖĞRENCİLERİN İLGİSİ VE ÜNİVERSİTELERDE İŞLETME BÖLÜMLERİNDE BİLGİSAYARLI MUHASEBE DERSİNİN DURUMU

Doç. Dr. Meral EROL FİDAN*

Makale Gönderim Tarihi : 26/03/2019 / Kabul Tarihi : 25/05/2019

ÖZ

Muhasebe paket programları, firma verilerinin muhasebe fişlerine kaydedilmesini, sınıflamasını ve özetlenmesini sağlayan, raporlama ve analiz kapsamında muhasebeciye ve yöneticiye kolaylıklar sunan programlardır. İlk zamanlar muhasebe modülüyle sınırlı kalan muhasebe paket programları günümüzde artık finansman, satın alma, personel, üretim vb. modülleri de kapsamaktadır. Günümüzde muhasebe elemanlarından aranan en önemli nitelikler arasında artık muhasebe bilgisi yanında bilgi teknolojilerini kullanabilme becerisi de yer almaktadır. Bu bağlamda üniversitelerde verilen muhasebe eğitiminde, teorik muhasebe bilgisi veren dersler ile birlikte öğrencilere bilgisayar ortamında muhasebe uygulamalarının öğretildiği bilgisayarlı muhasebe gibi derslerin sayısının artması gerekmektedir.

Çalışmada öncelikle bir devlet üniversitesi olan Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi (İİBF) İşletme Bölümünde Bilgisayarlı Muhasebe dersi almış öğrenciler üzerinde bir araştırma yapılmış ve öğrencilerin çoğunluğunun dersi kendi istekleri ile seçtiklerini, derste öğretilen programın (LUCA) anlaşılmasının kolay olduğunu belirttikleri tespit edilmiştir. Öğrencilerden çoğunluğu Bilgisayarlı Muhasebe dersi ile muhasebe mesleğine olan ilgilerinin arttığını belirtmişlerdir. İşletme bölümünde ders programında bilgisayar uygulamalı ders çeşidini arttırmanın öğrencilere fayda sağlayacağı belirtilmiştir. Çalışmada ayrıca Türkiye’deki devlet ve vakıf üniversitelerinin internet sayfalarında, İşletme Bölümü ders programlarında “Bilgisayarlı Muhasebe” dersine yer verilip verilmediği incelenmiştir. Türkiye’de 2019 yılı itibariyle 129 devlet üniversitesinin yaklaşık % 47’sinde işletme bölümü lisans programlarında “Bilgisayarlı Muhasebe” dersinin çoğunlukla seçmeli ders olarak yer aldığı görülmekle birlikte, 72 adet vakıf üniversitesinin işletme bölümünün % 3’ünde “Bilgisayarlı Muhasebe” dersinin yer aldığı tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe Eğitimi, Bilgisayarlı Muhasebe Dersi, Eğitim Programları

* Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi, İİBF, İşletme, meral.fidan@bilecik.edu.tr

STUDENTS' INTEREST IN COMPUTERIZED ACCOUNTING COURSE IN UNDERGRADUATE EDUCATION AND THE STATUS OF COMPUTERIZED ACCOUNTING COURSE IN DEPARTMENTS OF BUSINESS ADMINISTRATION IN UNIVERSITIES**ABSTRACT**

Accounting package programs are programs that enable the company data to be recorded in the accounting receipts and they also help classify and summarize such data and provide convenience to the accountant and manager in terms of reporting and analysis. Accounting packages which were limited with the accounting module at the beginning now include several modules like finance, purchasing, personnel, production modules and so on. Nowadays, among the most important job requirements for accounting personnel, besides the accounting knowledge, the ability to use information technologies is included. Therefore, in the accounting education offered by universities, the number of courses such as computerized accounting, in which students are taught accounting applications in the computer environment, should increase along with the lectures covering theoretical accounting information.

Within the scope of the study, first of all, a survey was conducted on Business Administration students who have taken Computerized Accounting Course in the Faculty of Economics and Administrative Sciences, at Bilecik Şeyh Edebali University. It was revealed that majority of the students voluntarily chose the course. Students stated that the program taught in the course, called LUCA, is easy to understand. The majority of the students pointed out that their level of interest in the accounting profession increased with the Computerized Accounting course. It was also stated that a greater variety of computer aided courses in the curriculum of the Business Administration Department would benefit the students. Furthermore, it was investigated whether state and private universities in Turkey included "Computerized Accounting Course" in the curriculum of their business administration departments. It was found out, according to data of the year 2019, that among the business administration departments of 129 state universities in Turkey, approximately 47% of them have "Computerized Accounting Course" as an elective course. Among 72 private universities, on the other hand, only 3% have "Computerized Accounting Course" in their curriculum.

Keywords: Accounting Education, Computurized, Accounting Course, Training Programs

1. GİRİŞ

Gücün bilgiyle sağlandığı günümüzde, firmalar her geçen gün karmaşık hale gelen pazar içinde ayakta kalabilmek, hayatlarına devam edebilmek için, bilgisayarlarla birlikte diğer bilgi teknolojisi araçlarından yararlanmaktadır. Karmaşık işlerin büyük bir kısmını bilgisayarlara devretmek, firmalar için oldukça kullanışlıdır. Muhasebe verileri, küçük ölçekli bir firma için bile çoktur ve sürekli olarak izlenmeyi gerektirmektedir. Bilgisayarlı muhasebenin her geçen gün giderek artan önemi karşısında firmalar da, muhasebe bilgilerinin sistematik olarak bilgisayara aktarılmasını sağlayan muhasebe paket programlarının kullanımına yönelmişlerdir.

Gelişen teknoloji muhasebe paket programlarının geliştirilmesi ve kullanımında etkili olmaktadır. İşletmelerin muhasebe işlem sürelerini kısaltmak, kullanım kolaylığı sağlamak ve kapsamlı bir çalışma ortamı sağlamak muhasebe paket programları ile gerçekleşmektedir (Bekçi ve diğ., 2006: 167).

Muhasebe eğitiminde amaç; muhasebenin işletmelerin finansal durumuyla ilgili bilgileri toplama, sınıflandırma, kaydetme, analiz etme ve ulaşılan sonuçları ulusal ve uluslararası mevzuat ve hükümleri doğrultusunda raporlar halinde özetleme fonksiyonları hakkında yeterli bilgi ve beceriye sahip olan, piyasanın muhasebe alanındaki meslek elemanı ihtiyacını karşılayacak muhasebeci yetiştirmek olarak ifade edilebilir. Bu amaç doğrultusunda lisans düzeyinde verilen muhasebe dersleri ile öğrencilere kalıcı öğrenme sağlanmasına çalışılmaktadır (Yıldız ve Akyel, 2017: 15-16).

Teknolojinin giderek gelişmesi ve ilerlemesinin her alanda olduğu gibi muhasebe eğitimine de yansımaları olmuş ve eğitimde teknolojinin kullanılması zorunlu hale gelmiştir. Fakültelerde ve meslek yüksekokullarında öğrenciye teknolojik becerilerin kazandırılması ve meslekte başarıyı sağlamak adına özellikle uygulamaya yönelik derslerde teknolojik araçlar kullanılarak eğitim verilmesi çok önemlidir. Eğitimin kalitesi, muhasebe eğitiminde diğer disiplinlerden yararlanma, gelişmekte olan bilgi teknolojilerini en iyi şekilde kullanma, belirtilen hedefe eş zamanlı olarak adapte olmaya bağlıdır. (Kızıl ve diğ., 2014: 79).

Üniversitelerde verilen muhasebe eğitimi, küreselleşme sürecindeki yoğun rekabetin yaşandığı iş dünyasına nitelikli personel yetiştirme amacına yönelik olmalıdır. Bu nedenle teknolojiyi bilen, takip eden, kullanan, yönetim kararlarında ihtiyaç duyulan bilgileri sağlayan, entelektüel birikimi ve vizyonu olan öğrenciler yetiştirmek üniversitelerin en önemli önceliği olmalıdır (Bekçi ve diğ., 2006: 168).

İşverenlerin muhasebe elemanlarında aradıkları en önemli nitelikler arasında muhasebe bilgisi yanında bilgi teknolojilerini kullanabilme becerisi de yer almaktadır. Bu bağlamda üniversitelerde verilen muhasebe eğitiminde, teorik muhasebe bilgisi veren dersler ile birlikte öğrencilere bilgisayar ortamında muhasebe uygulamalarının öğretildiği bilgisayarlı muhasebe dersleri de verilmektedir (Çeviren ve Kılıç, 2018: 105).

Yapılan bu çalışma ile geleceğin potansiyel muhasebe meslek mensuplarını yetiştiren Türkiye'deki devlet ve vakıf üniversitelerinde muhasebe dersleri içinde teknoloji içeren bir ders olarak Bilgisayarlı Muhasebe dersine verilen önemin üniversitelerin müfredat programlarında yer verilip verilmediğine bakılarak değerlendirilmesi amaçlanmıştır. Ayrıca müfredat programında Bilgisayarlı Muhasebe dersine yer veren Türkiye'deki bir devlet üniversitesinde dersi alan öğrencilerin derse yönelik düşüncelerinin belirlenmesi amaçlanmıştır.

2. Uluslararası Muhasebe Eğitim Standartları

Uluslararası Muhasebe Eğitim Standartları'nın oluşturulmasında Eğitim Komitesi ve devamı niteliğinde olan Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IAESB) önemli roller üstlenmiştir. Uluslararası Muhasebe Eğitim Standartları ile muhasebe eğitiminde kaliteyi artırmak ve mesleki gelişmenin sürekliliğini sağlamak amaçlanmaktadır. Bu amaç doğrultusunda Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) sekiz adet uluslararası muhasebe eğitim standardı yayınlamıştır. Bu standartlar;

1. Muhasebe Eğitimi Giriş Şartları Standardı
2. Muhasebe Eğitim Programlarının İçeriği Standardı
3. Mesleki Beceriler Standardı
4. Mesleki Değerler, Etik ve Tutumlar Standardı
5. Uygulama Deneyimi (Staj) Standardı
6. Mesleki Yeterlilik ve Yetkinliğin Değerlendirilmesi Standardı
7. Sürekli Mesleki Eğitim Standardı
8. Profesyonel Denetimciler İçin Gerekli Yeterlilik Şartları Standardı

Muhasebe Mesleği Eğitim Programına Giriş Şartları Standardı IES 1'in amacı muhasebe meslek mensubu adaylarının alacakları eğitim programlarında başarılı olup, uzmanlık kazanabilmeleri için başlangıç olarak alınacak eğitim düzeyini belirlemektir. Bu sayede mesleğe alınacak kişinin düzeyi yüksek tutulurken, eğitim çalışmaları da süre ve içerik olarak ayarlanabilecektir (Öncü ve Aktaş, 2004: 156).

Muhasebe Eğitim Programlarının İçeriği Standardı IES 2 ise, programlara katılma yeterliliğine sahip meslek mensubu adaylarının görecekleri eğitimin içeriğini düzenlemektedir. Amaç muhasebe eğitim programlarıyla meslek mensuplarına ileri muhasebe bilgi ve becerisinin kazandırılmasıdır (IES 2, md.2).

Profesyonel muhasebe eğitim programları temelde üç başlık altında gruplanmaktadır (IES 2, md.14) (Zaif ve Ayanoglu, 2007: 121):

- Muhasebe, finans ve ilgili konular,
- Organizasyon ve işletme bilgisi,
- Bilgi Teknolojileri bilgisidir: Yönetim Bilgi Sistemleri; Muhasebe Bilgi Sistemleri ve Bilgisayarlı Muhasebe gibi konuları kapsamakta ve meslek mensupları, teknolojik gelişmelerin gerisinde kalmayacak şekilde bilgilerini güncellemelidir.

İlk Mesleki Gelişim-Mesleki Beceriler Standardı IES 3'te aday muhasebecilerin sahip olması gereken beceriler; zihinsel ve entelektüel beceriler, teknik ve işlevsel beceriler, kişisel beceriler, toplumsal ve iletişim becerileri ile organizasyonel ve işletme yönetimi becerileri şeklinde ifade edilmiştir (Uyar, 2008: 85).

İlk Mesleki Gelişim- Mesleki Değerler, Etik ve Tutumlar Standardı IES 4'ün amacı; muhasebe meslek mensubunun veya adayının eğitim programı süresince mesleki değer, etik davranış ve tutumlar kazanmasıdır (Öncü ve Aktaş, 2004: 160.). İlk Mesleki Gelişim - Staj Standardı IES 5'in amacı edinilen mesleki bilginin yanı sıra uygulama tecrübelerinin aday meslek mensubuna kazandırılmasıdır (Zaif ve Ayanoglu, 2007: 122).

İlk Mesleki Gelişim- Mesleki Yeterliliğin Değerlendirilmesi Standardı IES 6 mesleki bilgi ve beceri birikimine sahip adayların, bilgi ve yeteneklerinin sınanması konularını içermektedir. Standarda göre,

yeterlilik öncesi değerlendirmelerde aday, meslek mensubunun belirli konularda teknik bilgiye, çok yönlü bilgileri farklı konulardan çıkarmaya, alternatif çözümlerde yargılamaya, etik ikilemleri belirleme özelliklerine sahip olmalıdır (Uyar, 2008: 90). Sürekli Mesleki Gelişim Standardı IES 7'nin odak noktası mesleki gelişimin sürekliliğinin sağlanmasıdır. Amaç üyeler ve meslek mensuplarını sürekli hazır tutarak hizmet kalitesini korumak ve geliştirmektir (Öncü ve Aktaş, 2004: 164).

Finansal Tabloların Denetimlerinden Sorumlu Sözleşme Sorumlu Ortağı İçin Mesleki Yeterlilik Standardı IES 8'de denetim mesleği için gereken şartlar detaylı bir şekilde açıklanmıştır. Bu standart IES 1, 2, 3, 4, 5, 6 ve 7 baz alınarak hazırlanmış olup, ilgili standartlarda geçen hükümleri kapsamaktadır. Tüm muhasebe meslek mensuplarının sürekli mesleki eğitim ve gelişim içerisinde olması gerektiği belirtilmiştir (Uyar, 2008: 93).

IFAC'ın getirmiş olduğu düzenlemeler, tamamen meslek mensuplarına yönelik olup, üniversite düzeyinde lisans ve yüksek lisans eğitimine yönelik öneri ve esaslar getirmemektedir. Muhasebe eğitim programları yaşanan değişimle ihtiyacı karşılayacak şekilde yapılandırılmalı ve öğrencilere, iletişim becerileri, bilgiyi oluşturma ve kullanma becerileri, karar alma becerileri, muhasebe, denetim ve vergi bilgileri, işletmecilik ve ilgili bilgileri ve liderlik becerileri kazandırılmalıdır.

3. Muhasebe Alanında Ürün Hazırlayan Piyasadaki Yazılım Firmaları

İşletmelerin, kurumların ve muhasebe meslek mensuplarının gelişen teknoloji ve değişen yasalar karşısında her gün artan ihtiyaçları doğrultusunda faaliyetlerini daha hızlı ve verimli yapabilecekleri bilgisayar programları yazılımcılar tarafından geliştirilmiş ve geliştirilmeye devam etmektedir. İşletmeler ve muhasebe meslek mensupları ihtiyaçlarına en fazla çözümü sunan paket programları tercih etmektedirler. Piyasadaki yazılım firmalarından en fazla tercih edilenler hakkında aşağıda kısaca bilgi verilmiştir.

3.1. ETA

1994 yılında kurulan ETA, bugün 100.000'i aşkın müşterisi, yurt çapına yayılmış 1000 bayisi, 100'ü aşkın personeli ile Türkiye'de en fazla tercih edilen yazılım firmalarının başında gelmektedir. ETA Entegre Ticari Uygulama Programları bugün bir endüstri standardı olarak kabul edilmektedir. ETA'nın şu anda piyasada bulunan ürünleri üç gruba ayrılmaktadır. Ürün listesinin büyük bir kısmını oluşturan ticari uygulamalara ek olarak ofis uygulamaları ve özel sektörel uygulamalar bulunmaktadır. ETA, bilgisayarlı muhasebe eğitimi verilen Üniversite, Meslek Yüksekokulu, Anadolu Ticaret ve Ticaret Meslek Lisesi gibi eğitim kurumlarına ücretsiz yazılım ve yardımcı materyal sunmaktadır. Ayrıca, öğretim görevlilerine ve öğrencilere verdiği ücretsiz eğitimlerle de Türkiye'ye yetişmiş eleman sağlanmasına katkıda bulunmaktadır (<https://web.eta.com.tr>).

3.2. Zirve Yazılım

1999 yılında kurulan Zirve Yazılım'ın stratejisi, en kolay şekilde işlemlerinizi yapabileceğiniz yazılımlar geliştirmek olarak belirtilmektedir. Zirve yazılım 40000' i aşkın müşterisine Zirve yazılım Müşavir, Ticari, Finansman, Üretim, Muhasebe, Bordro, İşletme ve Nova adları altında ürünleri ile hizmet vermektedir (<http://www.zirveyazilim.net>).

3.3. Link

1984 yılında sadece yazılım üretimi yapmak üzere kurulmuştur. İşletmelerin satış, pazarlama, satınalma, stok yönetimi, depo-mağaza yönetimi, cari hesap, finans, üretim, bütçe planlama, insan kaynakları, sabit kıymetler ve muhasebe gibi Kurumsal Kaynak Planlaması (ERP) işlemlerinin entegre olarak gerçekleştirilmesini sağlayan yazılımlar geliştirmektedir. Türkiye çapında 250'yi aşan bayisi bulunan Link, pazar payının %25'ine sahiptir-(<http://www.link.com.tr>).

3.4. Akınsoft

1995 yılında kurulmuş olup, 28 ülkede 2000'i aşkın ortağı (ERP) çözümleri, muhasebe programları, ticari programlar, sektörel programlar, web programları ve mobil programlar olmak üzere 120'yi aşkın yazılımın yer aldığı birçok sektöre hizmet eden bir şirkettir. Ayrıca tüm lise, üniversite, halk eğitim merkezi vb. kurumlara ihtiyaca göre istenen modüllerini eğitim amaçlı kullanıma sunmaktadır (<https://www.akinsoft.com.tr/>).

3.5. LOGO

LOGO yazılım, 1984 yılında, KOBİ'ler için muhasebe uygulamaları geliştirerek bilişim dünyasına girmiştir. Logo Start, Logo Go Plus, GO 3, Logo Bordro Plus, Logo Tiger Plus, Mali Müşavir Plus ve birçok farklı alt programları bulunmaktadır (<http://www.logomuhasebe.com>).

3.6. MİKRO

Ticari programlar ve muhasebe programları alanında faaliyet göstermeye 1988 yılında başlamıştır. MİKRO ürün ve hizmetlerini Türkiye'de ve yurtdışında 105.000'i aşkın işletmeye ulaştırmaktadır. Mikro yazılım ürünleri, Türkiye dışında Azerbaycan, Rusya, Bulgaristan ve Arap ülkelerinde birçok işletme tarafından kullanılan yazılımlar kategorisinde yer almaktadır. 2018 yılında Mikro Run, Mikro Jump ve Mikro Fly adında yeni yazılım çeşitlerini piyasaya sunmuştur (<https://www.mikro.com.tr>).

3.7. ORKA

Orka Bilgisayar, işletmelerin, ticari faaliyetlerini ve muhasebeye yansıyan işlemlerini, elektronik ortamda takip etmelerini sağlayan ürün ve hizmetler geliştirmektedir. Orka SQL Ticari, Orka SQL Personel, Orka SQL Bilanço, Orka SQL İşletme, Orka SQL Demirbaş ve Orka SQL Büro Yönetimi başlıklı ürünleri ile piyasada yer almaktadır (<https://orka.com.tr>).

3.8.SAP

SAP programı yalnızca bir muhasebe programı değil ayrıca bir ERP programıdır. SAP 1972 yılında Almanya'da kurulmuştur. SAP küçük ve orta ölçekli işletmelerden global şirketlere kadar her büyüklükteki işletmelerin taleplerini karşılamak üzere dizayn edilmiş olup, her gün daha da zorlaşan rekabet ortamında, işletmeler için büyük avantaj sağlamaktadır. SAP yazılımı çeşitli sektörlerde faaliyet gösteren birçok müşteri portföyü oluşturarak büyük bir başarı elde etmiş ve ilgili piyasada lider konumuna yükselmiştir. SAP Sisteminin çeşitli alt yazılımları bulunmasına karşın sistem, mevcut durumda piyasaya SAP R/3 sürümü ile hizmet vermektedir (Aydın, 2014: 14-16).

3.9. Datasoft

1989 yılında kurulan Datasoft Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler (KOBİ) için Ticari Entegre yazılımları ile muhasebe büroları için sektörel yazılımların üretimi konusunda faaliyet göstermektedir (<http://www.datasoft.com.tr>).

3.10. Nebim

1996 yılında, örme ve konfeksiyon sektöründe faaliyet gösteren bir firmanın bünyesinde bilgi işlem merkez olarak kurulan Nebim yazılım, 1977 yılında anonim şirkete dönüşerek mağazacılık ve genel ticari uygulamaları konularında yazılım geliştirmeye başlamıştır. Bu yazılımlar ile özellikle örme, konfeksiyon, ayakkabı, çeyiz gibi sektörlerle hitap etmektedir. Bugün Nebim V3, Nebim Winner ve Nebim Extra ürünleri ile piyasada faaliyet göstermektedir (<https://www.nebim.com.tr>).

4. LUCA

LUCA Projesi Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) ve Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Müşavirler Temel Eğitim ve Staj Merkezi (TESMER) tarafından geliştirilmiş ve 2006 yılında Türkiye'nin ilk internet tabanlı merkezi muhasebe sistemi olarak hayata geçirilmiştir. Projenin ilk aşamasında "Mali Müşavir Paketi" içeriğinde yönetici modülü, genel muhasebe, beyannameler, personel, işletme defteri ve serbest meslek defteri şeklinde uygulamaya geçirilmiştir. Projenin ikinci aşamasında "Ticari Paket ve Kurumsal Çözümler" Paketi 2008 yılında devreye alınmıştır. İçeriğinde stok yönetimi, finans yönetimi, fatura, satın alma yönetimi, satış yönetimi, gelir-gider yönetimi, üretim yönetimi ve muhasebe entegrasyonu olacak şekilde kullanıcılarına daha ileri düzeyde hizmet verecek özellikli seçenek oluşturmuştur (Civan, Kara ve Bal, 2008: 49). Günümüzde Luca Net, Luca Koza, Luca Denetim ve Luca Rota isimleriyle yeni özellikli paket seçenekleri de kullanıcılarına sağlanmaktadır.

İnternet tabanlı bir yazılım olan Luca yazılımını, öğrencilerin gelecekte muhasebe mesleğini icra ederken kolaylıkla kullanabilmelerini sağlamak amacıyla hazırlanan "Mesleki Öğretim Kurumlarında Kullanılma Projesi" ile Öğretim Kurumları ile TÜRMOB arasında işbirliği yapılması amaçlanmıştır. Bu proje kapsamında, Türkiye'deki üniversitelerin İİBF ile Bilgisayarlı Muhasebe dersleri veren Meslek Yüksekokulları (MYO)'na Luca Muhasebe Yazılımının gerekli eğitim ve tanıtım dokümanları verilmiştir. 2012 yılı itibarıyla Bilgisayarlı Muhasebe dersleri okutulan 224 Öğretim Kurumuna Luca erişim şifresi gönderilmiştir (Luca Öğretim Kurumları Projesi, 2012).

5. Literatür Araştırması

Çalışma konusu ile ilgili yapılmış çok fazla çalışma olmamakla birlikte içerik olarak yakın olan çalışmalar aşağıda verilmektedir.

Çeviren ve Kılıç (2018), çalışmalarında Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi İİBF İşletme bölümünde Bilgisayarlı Muhasebe dersini almış öğrencilerin başarı düzeylerinin ve derse bakış açılarının belirlenmesi amacıyla anket uygulamış ve analiz sonucunda, derse yönelik bakış açıları arasında "Kullanılan Paket Programlar Hakkındaki İfadeler" ve "Öğrencilerin Derse Yönelik Tutum ve Bakışları Hakkındaki

İfadeler” bakımından anlamlı farklılıklar tespit etmişlerdir. Ayrıca katılımcıların “başarı düzeyleri” ile “öğrenim türü” arasında negatif yönlü çok zayıf ve istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki tespit edilmiştir.

Güney ve Kaya (2018) çalışmalarında muhasebe eğitiminde öğretim elemanlarının, teknoloji ve iletişimde yaşanan gelişmeler doğrultusunda, muhasebe eğitiminin temel bir dönüşüme ihtiyacı olup olmadığı, verilen eğitimin bilişim sisteminde yaşanan gelişmelere uygun olup olmadığı, kullanılan paket programların analiz kapasitelerinin yeterli olup olmadığı hakkındaki görüşlerini tespit etmek amacıyla Doğu Anadolu ile Karadeniz Bölgesinde bulunan üniversitelerdeki Muhasebe ve Finansman Anabilim dalında görev yapan 376 öğretim üye ve yardımcısı üzerinde bir anket çalışması gerçekleştirmişlerdir. Öğrencilerin muhasebe paket programlarını rahatlıkla kullanabilecek şekilde yetiştirilebilmeleri için müfredatta gerekli değişim ve düzenlemelerin yapılması gerektiği yönünde bir beklentinin olduğu tespit edilmiştir.

Öztürk ve Kutlu (2017), ön lisans ve lisans düzeyinde muhasebe eğitimi alan öğrencilerin bu derslerde teknolojik ürünlerin kullanımına bakışlarını irdelemek amacıyla yaptıkları çalışmada Kafkas Üniversitesi İİBF ve MYO’larında öğrenim gören, muhasebe dersleri almış öğrencilere anket uygulamışlardır. Öğrencilerin ağırlıklı olarak muhasebe derslerinin bilgisayar, projeksiyon cihazı ve akıllı tahta gibi donanım araçları kullanılarak işlenmesinde yoğunlaştıkları ve yazılım aracı olarak ise en fazla internet tabanlı muhasebe paket programlarının kullanılması gerektiği görüşünde oldukları sonucu elde edilmiştir.

Kızıl ve diğ. (2014), Yalova Üniversitesi İşletme Yüksek Lisans, İngilizce İşletme Bölümü, Türkçe İşletme Bölümü ve Meslek Yüksek Okulu Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Bölümü öğrencileri üzerinde bir çalışma gerçekleştirmişlerdir. Çalışmanın amacı muhasebe eğitiminin önemini araştırmak, muhasebe eğitimi etkileyen faktörleri belirlemek ve değişen-gelişen ekonomik ile teknolojik koşullara bağlı olarak bilgi teknolojilerinin ve bilgisayar kullanımının öğrencilerin muhasebe dersindeki başarısına etkisi değerlendirmektir. Bir kısım öğrenci muhasebe derslerinin çoğunlukla bilgisayar uygulamalı olarak işlenmesi gerekliliğini savunduğu belirtilmiştir. Ayrıca diğer bir kısım öğrencinin ise bunun tam tersi bir şekilde düşündüğü belirtilmiştir. Öğrencilerin büyük bir çoğunluğunun ise, üniversitelerde bilgisayarlı muhasebe laboratuvarlarının kurulması hususunu desteklediği çalışmada belirtilmiştir.

Özpeynirci ve diğ. (2013), yaptıkları çalışmaları ile muhasebe eğitimindeki konuların ve ders içeriğinin gerçekleştirilmemesi veya gerçekleştirilme mücadelesinin muhasebe eğitimi açısından önemli olduğunu, sorunun öğretim üyeleri tarafından modern muhasebe tekniklerinin kullanılması ile çözülebileceğini ve bunun da öğrencilerin muhasebe bilgilerini arttıracaklarını belirtmişlerdir

Hatunoğlu ve Bakan (2010) çalışmalarında Kahramanmaraş ve Gaziantep Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası (SMMMO)’ya kayıtlı olan meslek mensupları üzerinde bir anket çalışması gerçekleştirmişlerdir. Çalışmada muhasebe bürolarının özelliklerine bağlı olarak bilgisayar ve internet kullanımından sağladıkları yararları algılama biçimleri arasında bir farklılık olup olmadığı belirlenmeye çalışılmıştır. Muhasebe bürolarının bilgi teknolojisi araçlarını kullanım yoğunlukları arttıkça, sağladıkları faydaların da arttığı ancak bilgisayar ve internetten yeterince yararlanmadıkları ve bilgisayar ve internet kullanımının sağladığı faydaların bir kısmına ilişkin algı farklılıkları bulunduğu sonucuna ulaşmışlardır.

Örs ve Baş Gücük (2009) çalışmalarında, örgün öğretim kurumlarında ve dersanelerde bilgisayarlı muhasebe dersinin performans etkinliğini ortaya koymak amacıyla bir ölçek geliştirilmesi, geliştirilen ölçeğin güvenilirliğinin sınanması ve mevcut durumun ortaya konulmasını amaçlamışlardır. Araştırmalarında, dersanelerde verilen bilgisayarlı muhasebe dersinin yükseköğretim kurumlarına oranla daha yüksek performans etkinliğine sahip olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Al-Khadash ve Al-Beshtaw (2009) çalışmalarında, muhasebe öğreniminde bilgi teknolojilerinin kullanımının öğrencilerin tutumları üzerindeki etkisini araştırmışlardır. Teknoloji kullanımının algılanan başarıya etkisinin araştırıldığı bu çalışmada 463 öğrenciye anket yapılmış, sonuçta bilgisayarla muhasebe eğitiminin öğrencilerin algıları açısından başarılı olup olmamada etkili olduğu ortaya çıkarılmıştır.

Zaif ve Ayanoglu (2007) tarafından yapılan çalışmada Uluslararası Muhasebe Eğitim Standartlarının ülkemize getirdikleri, Avrupa Birliği ve ABD 'deki muhasebe eğitimi alanındaki çalışmalar açıklanmakla birlikte, ülkemizde devlet ve vakıf üniversitelerinde İşletme bölümlerinde yer alan muhasebe derslerinin ortalama kredi değerleri açısından değerlendirmesi yapılmıştır. 2005-2006 eğitim döneminde 43 devlet ve 16 vakıf üniversitesinin ders program bilgilerine internet aracılığı ile ulaşıldıkları çalışmalarında Bilgisayarlı Muhasebe derslerinin devlet üniversitelerinde ortalama kredi değerinin 7,4 ve vakıf üniversitelerinde sadece seçmeli ders olarak 7,2 olduğunu belirtmektedirler.

Bekçi ve diğ. (2006)'nin çalışmalarında Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF ile Süleyman Demirel Üniversitesi'ne bağlı MYO'larda öğrenim gören öğrencilerin Bilgisayarlı Muhasebe dersine bakış açıları değerlendirilmiştir. 124'ü fakülte, 311'i MYO öğrencisinin katılımıyla gerçekleştirdikleri anket çalışması sonucunda; öğrencilerin kullandığı paket programın entegreli olmasının ileride yapacakları işlemleri kolaylaştıracağını ve zaman kazanmalarına neden olacağına olumlu yönde katıldıkları ve laboratuvarın öğrencilere ders saatleri dışında açık olmasının muhasebe öğretimindeki başarıyı arttıracığı düşüncesine katıldıkları belirtilmektedir. Araştırmacılar bilgisayarlı muhasebe derslerinin muhasebe eğitimi alan öğrenciler için teorik alt yapıyı güçlendirdiği, muhasebe bilgilerini uygulama alanı olduğu ve okul sonrası bu bilgileri kullanabilme fırsatı yakalayabildikleri için bütün İİBF ve MYO' larda zorunlu olarak okutulması gerektiğini belirtmişlerdir.

Hatunoğlu (2006) çalışmasında 53 devlet, 24 vakıf üniversitesi olmak üzere ülkemizdeki toplam 77 üniversitenin, İİBF ve İşletme Fakülteleri'nde işletme bölümlerinde görev yapan muhasebe öğretim üyeleri üzerinde yaptığı anket çalışması sonucunda öğretim üyelerinin bilgi teknolojisi araçlarını muhasebe derslerinde kullandığı, fakat öğretim üyelerinin büyük bir kısmının muhasebe derslerinde bilgi teknolojisi aracı kullanımının derslerin öğrenciler tarafından anlaşılmasına olumlu katkı sağlamayacağı görüşünde birleştikleri belirtilmiştir.

Önal ve diğ. (1999)'nin Kahramanmaraş'ta yaptıkları bir araştırmada muhasebe paket programlarından yararlanılmasının geleneksel muhasebe işlemlerini etkilediği, muhasebede bilgisayar kullanımının belge düzeninde değişikliklere yol açtığı, işgücü ve zaman tasarrufu sağladığı ve muhasebecilerin defter tutmanın ötesinde işletme yöneticilerine alacakları kararlarda yardımcı kişi konumuna gelmesine katkı sağladığı belirtilmektedir.

6. Araştırmanın Metodolojisi

6.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi

Araştırmanın amacı İİBF/İşletme bölümünde okuyan öğrencilerin bilgisayarlı muhasebe dersine bakış açılarını değerlendirmektir. Uygulamalı bir ders olarak bilgisayarlı muhasebe dersinin, öğrencilerin muhasebe eğitimine katkısı değerlendirilecektir. Bu amaç kapsamında bir devlet üniversitesi İşletme Bölümü müfredat programında verilmekte olan Bilgisayarlı Muhasebe dersini almış olan öğrenciler üzerinde bir anket çalışması uygulanarak, öğrencilerin Bilgisayarlı Muhasebe dersine olan bakış açıları tespit edilmeye çalışılacaktır.

Ayrıca çalışmada Türkiye'deki devlet ve vakıf üniversitelerinin internet siteleri incelenerek işletme bölümleri olan fakültelerde Bilgisayarlı Muhasebe dersine ders programlarında yer verilip verilmediği tespit edilerek, devlet ve vakıf üniversiteleri müfredat programlarında Bilgisayarlı Muhasebe dersinin durumu tespit edilmeye çalışılacaktır. Ülkemizde en yüksek düzeyde muhasebe eğitimi işletme bölümlerinde verilmektedir. Bu nedenle araştırmamızda inceleme alanını Türkiye'deki devlet ve vakıf üniversitelerinin İİBF'nde (veya işletme fakültelerinde) yer alan işletme bölümlerinin ders programları oluşturmuştur. MYO'larının kuruluş amacı fakültelerin kuruluş amacından farklı olduğu için kapsam dışı tutulmuştur.

6.2. Araştırmanın Kapsamı ve Yöntemi

Araştırmanın birinci kısmında bir devlet üniversitesi olan Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi İİBF İşletme bölümünde Bilgisayarlı Muhasebe dersi almış olan öğrenciler üzerinde bir anket çalışması uygulanmıştır. Anket formundaki soruların bir kısmının oluşturulmasında Çeviren ve Kılılı (2018)'nin çalışmasında kullandıkları anketten faydalanılarak oluşturulmuş, bir kısmı da tarafımızca oluşturulmuştur. Anket sorularında yer alan 5'li Likert ölçeğine göre hazırlanan soruların güvenilirlik analizi sonucunda Cronbach Alpha (α) değeri 0,892 olarak bulunmuştur. Sosyal bilimler araştırmalarında bu değer 0,70'den büyük olduğunda ölçeğin güvenilirlik derecesinin yüksek olduğu kabul edilmektedir (Büyükoztürk, 2004: 165).

Araştırmanın ikinci kısmında ise tüm devlet ve vakıf üniversitelerinin işletme bölümü olan fakültelerinin ders programları, internet sayfaları incelenerek Bilgisayarlı Muhasebe dersleri olup olmadığı, varsa programdaki özellikleri tespit edilmeye çalışılmıştır.

6.3. Araştırmanın Kısıtları

Araştırmada 2018-2019 öğretim yılının güz döneminde Bilgisayarlı Muhasebe dersi almış olan ve sadece gönüllü cevaplamak isteyen öğrenciler üzerinde anket uygulanmıştır. Üniversitelerin müfredat programlarının internet taraması 01.01.2019-01.03.2019 tarihleri arasında yapılmıştır.

7. Bir Devlet Üniversitesinde Bilgisayarlı Muhasebe Dersinin Öğrenciler Açısından Değerlendirilmesi

Araştırmanın birinci kısmında, 2018-2019 öğretim yılının güz döneminde Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi İİBF *İşletme* bölümünde seçmeli ders olarak 7. Dönem dersi olan Bilgisayarlı Muhasebe dersini seçmiş olan 54 öğrenci üzerinde uygulanmıştır. Ankete gönüllü olarak cevap veren öğrenci sayısı 50 olup, değerlendirmeye 45 anketin uygun olduğu görülmüştür. Verilerin analizinde IBM SPSS Statistics 21 programı kullanılarak içerik analizi ile sorulara verilen cevaplar değerlendirilmiştir.

Tablo 1: Demografik Özellikler

Cinsiyet	N	%	Öğrenim Türü	N	%
Kadın	22	48,9	NÖ	24	53,3
Erkek	23	51,1	İÖ	21	46,7
Toplam	45	100,0	Toplam		100,0
Muhasebe mesleğine ilgi düzeyiniz?	N	%	Muhasebe mesleğini seçme düşüncesi	N	%
Düşük	5	11,1	Var	29	64,4
Orta	27	60,0	Yok	15	33,3
Yüksek	13	28,9	Toplam	44	97,8
Toplam	45	100,0			

Tablo 1’de görüldüğü gibi araştırmaya katılan öğrencilerin yaklaşık % 49’u kadın, % 51’i ise erkektir. Yaklaşık % 53’ü normal öğretim, % 47’si ise ikinci öğretimde eğitim almaktadır. Öğrencilerden muhasebe mesleğini seçme düşüncesinde olduğunu belirtenler yaklaşık % 64’tür. Muhasebe mesleğine % 60 oranda orta düzeyde ilgisi olan, % 29 oranda yüksek ve % 11 oranda düşük düzeyde ilgisi olduğunu belirten öğrencinin dersi aldığı görülmektedir.

Tablo 2’de öğrencilerin yaşları gruplama yapılmadan verilmektedir. Dersi alan öğrenciler 21 ve 28 yaşları arasında dağılmaktadır.

Tablo 2: Öğrencilerin Yaş Dağılımları

Yaş	N	%
21	10	22,2
22	17	37,8
23	7	15,6
24	4	8,9
25	3	6,7
26	1	2,2
28	1	2,2
Cevapsız	2	4,4
Toplam	45	100,0

Öğrencilerin Bilgisayarlı Muhasebe dersini seçme sebepleri sorusuna verilen cevaplar Tablo 3'te görülmektedir. Dersi alan öğrencilerin yaklaşık % 11'inin başka seçmeli ders alternatifi olmadığı için ve yaklaşık %2'sinin de ders saatleri uymadığı için seçmek zorunda kaldıkları, bununla birlikte yaklaşık % 86'sının kendi istek ve merakları ile dersi seçtikleri görülmektedir. Diğer nedenler olarak; "iş hayatı için teknik bilgi sağlayabilmek ve tecrübe kazanabilmek" şeklinde sebepler belirtilmiştir.

Tablo 3: Öğrencilerin Bilgisayarlı Muhasebe Dersini Seçme Sebebi

Sebepler	N	%
Kendi isteğimle	30	66,7
Başka seçmeli ders alternatifi olmadığı için mecburen	5	11,1
Ders saatlerim uymadığı için mecburen	1	2,2
Uygulamalı bir ders olduğu için merakımdan	7	15,6
Diğer sebepler	2	4,4
Toplam	45	100,0

Luca programı dışında muhasebe programı öğrenmek isteyip istemedikleri sorusuna verilen cevaplar Tablo 4'te görülmektedir. Öğrencilerin yaklaşık % 84'ü başka muhasebe programı görmek istediklerini belirtmiştir.

Tablo 4: LUCA Programı Dışındaki Paket Programları Öğrenme İsteği

Cevaplar	N	%
Evet	38	84,4
Hayır	7	15,6
Toplam	45	100,0

Öğrenmek istedikleri muhasebe program çeşitlerinin isimleri sorusuna verilen cevaplar Tablo 5'te görülmektedir. En fazla program ismi yaklaşık % 53 oranda ETA programı şeklinde belirtilmiştir.

Tablo 5: Öğrenmek İstenilen Diğer Muhasebe Programları

Cevaplar	N	%
Eta	20	52,63
Logo	7	18,42
Mikro	4	10,53
Orka	3	7,89
Zirve	8	21,05
SQL	1	2,63
Tiger	1	2,63
SAP	2	5,26
ERP	1	2,63
Özel sektörde işe yarayacak diğer önemli programlar	3	2,63

Öğrencilere Bilgisayarlı Muhasebe dersi ve derste kullanılan Luca programı ile ilgili sorular sorulmuş ve 5'li Likert ölçeği (1 Kesinlikle Katılmıyorum, 2 Katılmıyorum, 3 Kararsızım, 4 Katılıyorum, 5 kesinlikle Katılıyorum) ile değerlendirmeleri istenilmiştir. Tablo 6'da öğrencilerin verdikleri cevaplar görülmektedir. Öğrencilerin verdiği cevaplardan Luca'nın Bilgisayarlı Muhasebe dersi için uygun bir program olduğunu belirttikleri (4,49), kullanılan programın anlaşılmasının kolay olduğunu (4,00) ve sektörde kullanılan bir program olduğunu düşündükleri (4,29) görülmektedir. Dersin bölüm ders programında saati 3 saat olup, öğrencilerin Bilgisayarlı Muhasebe dersi için bu saati yeterli görmedikleri verdikleri cevapların ortalama değerinden (2,76) görülmektedir.

Öğrencilerin Genel Muhasebe ve Envanter derslerinin muhasebe paket programları aracılığıyla anlatılmasının dersleri daha iyi anlamalarını sağlayacağı düşüncesinde oldukları verdikleri cevaplardan görülmektedir. Bilgisayarlı Muhasebe dersinin bölüm ders programında zorunlu ders olması gerektiğini düşünenler ankete katılan öğrenciler içinde oldukça fazladır.

Öğrenciler İşletme Bölümü'nde ders programında bilgisayar uygulamalı ders çeşidini arttırmanın öğrencilere fayda sağlayacağı ifadesine olumlu cevaplar vermişlerdir. Ayrıca İşletme Bölümü'nde derslerde teknolojik cihazların kullanımının öğrencilere fayda sağlayacağı ifadesine de olumlu cevaplar vermişlerdir.

Tablo 6: Bilgisayarlı Muhasebe Dersi Hakkında Görüşler

Bilgisayarlı Muhasebe Dersi Hakkında Sorular	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Ortalama
	1	2	3	4	5	AO
Kullandığımız muhasebe programı derse uygundur.	0	0	2	19	24	4,49
Kullandığımız muhasebe programının anlaşılması kolaydır.	1	0	10	21	3	4,00
Kullandığımız muhasebe programı için laboratuvar fiziksel imkanları yeterlidir	0	5	11	18	10	3,75
Kullandığımız muhasebe programı için haftalık ders saati yeterlidir.	4	19	10	8	4	2,76
Derste yapılan uygulamalar yeterlidir.	3	5	12	19	5	3,44
Ders için uygulanan başarı ölçme ve değerlendirme araçları (Sınav, ödev vs.) yeterlidir.	3	2	13	22	5	3,53
Kullandığımız muhasebe programı için önerilen kaynaklar (kitap, ders notu vs) yeterlidir.	2	5	16	18	4	3,38
Kullandığımız muhasebe programı sektörde de kullanılan bir programdır.	1	0	3	22	19	4,29
Kullandığımız muhasebe programı menüleri çok ayrıntılıdır.	3	2	12	24	4	3,53
Kullandığımız muhasebe programını sadece laboratuvarında kullanabilme imkanı vardır.	6	16	7	13	3	2,80
Genel Muhasebe dersinin muhasebe paket programları aracılığıyla anlatılması dersi daha iyi anlamamızı sağlar.	1	0	4	23	17	4,22
Envanter-Bilanço dersinin muhasebe paket programları aracılığıyla anlatılması dersi daha iyi anlamamızı sağlar.	1	0	6	23	15	4,16
Muhasebe derslerinde teori ve uygulamanın farklı olduğunu düşünüyorum.	2	9	11	13	10	3,50
Bilgisayarlı Muhasebe dersinin okuduğum bölümde zorunlu ders olması gerekir.	1	2	8	14	20	4,11
Bilgisayarlı Muhasebe dersinde diğer paket programlar için de ders olması gerekir.	1	2	5	18	19	4,16
Muhasebe derslerinde teknoloji kullanımını dersi anlamak açısından fayda sağlar.	0	0	10	15	20	4,22

LUCA bilgisayarlı muhasebe dersi için yeterli bir programdır.	1	7	11	18	8	3,56
İşletme Bölümünde bilgisayar uygulamalı ders çeşidini arttırmak öğrencilere fayda sağlar	0	1	5	19	20	4,29
İşletme bölümünde derslerde eğitim verilirken teknolojik cihazları kullanmak öğrencilere fayda sağlar	2	1	3	18	21	4,30
Bilgisayarlı muhasebe dersinin bir muhasebe meslek mensubu (SMMM) tarafından anlatılması daha uygundur.	0	3	3	15	24	4,33
Bilgisayarlı muhasebe dersi muhasebeyi daha zevkli kıldı.	1	2	6	16	20	4,23
Bilgisayarlı muhasebe dersi muhasebeyi anlamamı kolaylaştırdı.	1	2	6	22	14	4,02
Bilgisayarlı muhasebe dersi muhasebeye ilgimi arttırdı.	2	1	7	21	14	3,98
Bilgisayarlı muhasebe dersi muhasebe mesleğine ilgimi arttırdı.	2	2	11	18	12	3,80
Bilgisayarlı muhasebe dersi muhasebeyi sevmemi sağladı.	1	2	10	22	10	3,84

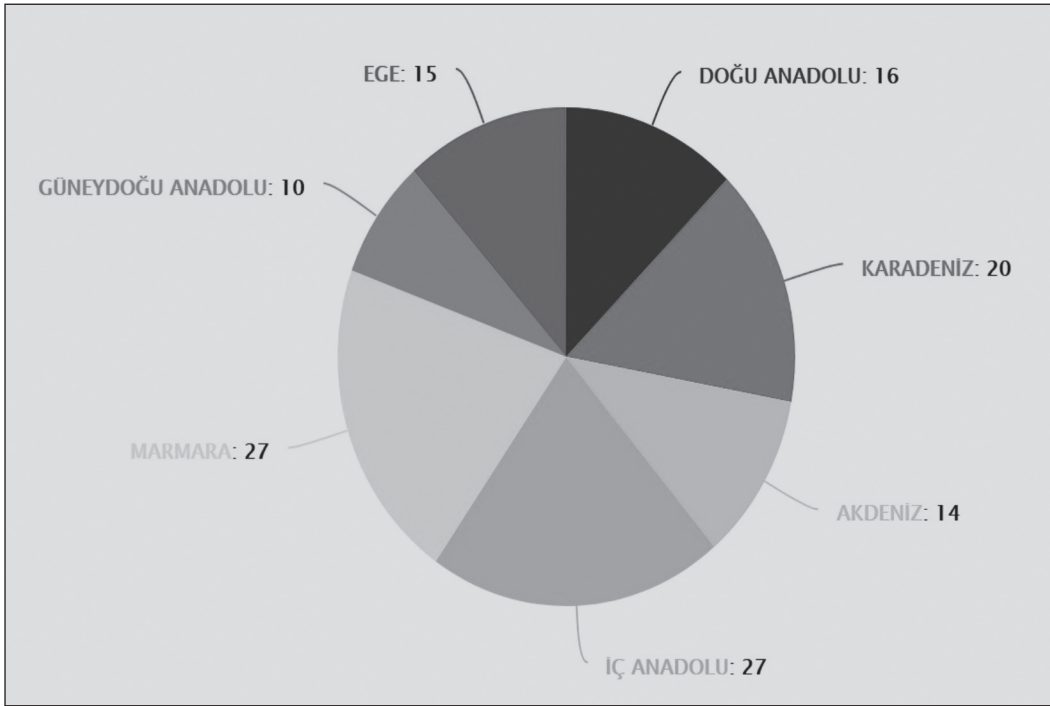
Bilgisayarlı Muhasebe dersi araştırma yapılan Üniversite’de, mesleğini icra ederken Luca programı kullanan bir SMMM tarafından verilmektedir. Öğrencilere “Bilgisayarlı Muhasebe dersinin bir muhasebe meslek mensubu (SMMM) tarafından anlatılması daha uygundur” şeklinde sorduğumuz ifadeye çoğunluğun olumlu cevap verdiği görülmektedir.

Öğrencilerden çoğunun verdikleri cevaplardan Bilgisayarlı Muhasebe dersi ile muhasebe dersini daha zevkli dinlediğini, muhasebeye ilgisini arttırdığını, muhasebe mesleğine ilgisini artırdığını, muhasebeyi sevmesini sağladığını ve muhasebeyi anlamasını kolaylaştırdığını ifade ettikleri görülmektedir.

8. Türkiye’deki Devlet ve Vakıf Üniversitelerinde Bilgisayarlı Muhasebe Dersinin Durumu

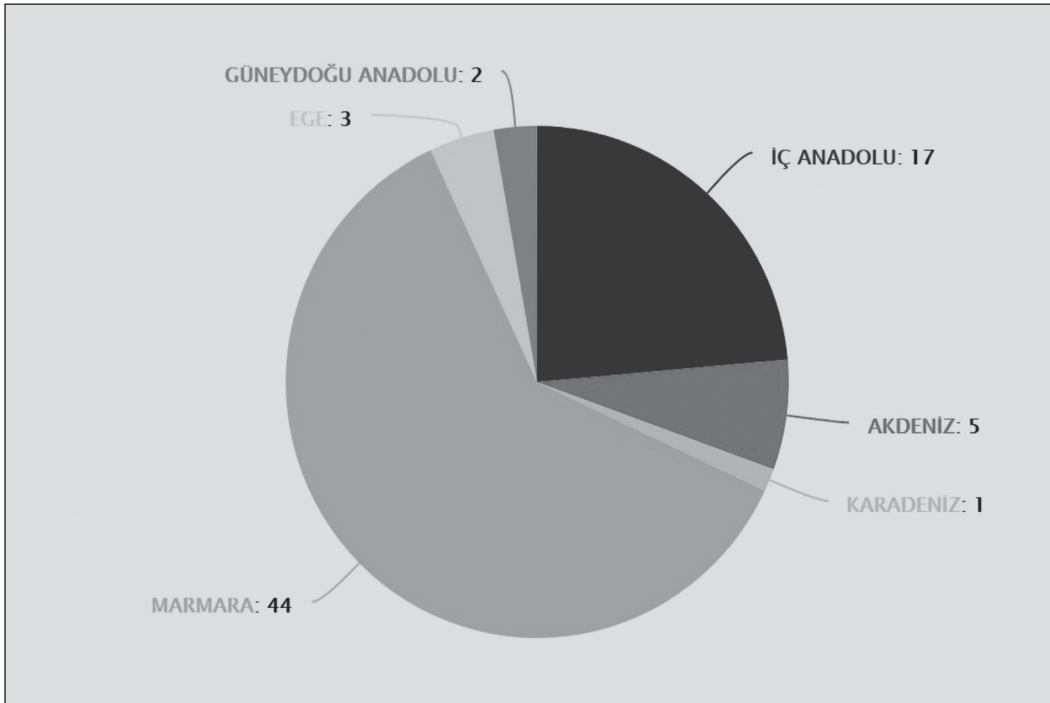
2019 yılı itibariyle Yüksek Öğretim Kurumu (YÖK) verilerine göre Türkiye’de 129 devlet ve 72 adet vakıf üniversitesi bulunmaktadır. Bölgelere göre üniversitelerin dağılımı Şekil 1 ve 2’de görülmektedir (YÖK, <https://istatistik.yok.gov.tr/>). Devlet üniversitelerinin Marmara ve İç Anadolu Bölgelerinde il sayısına göre sayıca fazla olduğu görülmektedir. Vakıf üniversitelerinin yaklaşık % 61’i Marmara Bölgesi’nde kurulmuştur.

Devlet üniversitelerinin internet sayfalarında akademik programlarında yer alan bilgiler incelenmiş, araştırma sürecinde erişimde sıkıntı yaşanmamış olan İşletme Bölümlerine ait beyan edilmiş ders program verileri Tablo 7’de verilmiştir. 61 adet devlet üniversitesinde Bilgisayarlı Muhasebe dersi olan işletme bölümü olduğu tespit edilmiştir. 129 devlet üniversitesinin yaklaşık % 47’sinin ders müfredatında Bilgisayarlı Muhasebe dersinin yer aldığı görülmekle birlikte, bu dersi seçmeli ders (S) olarak belirtilen üniversitelerin internet sayfalarından kesin olarak açılmış olanların bilgisine ulaşamamıştır.



Şekil 1: 2019 Yılında Devlet Üniversitelerinin Bölgelere Göre Dağılımı

Kaynak: YÖK, 2019, <https://istatistik.yok.gov.tr/>



Şekil 2: 2019 Yılında Vakıf Üniversitelerinin Bölgelere Göre Dağılımı

Kaynak: YÖK, 2019, <https://istatistik.yok.gov.tr/>

Tablo 7: 2019 Yılı İtibariyle Devlet Üniversitelerinde Bilgisayarlı Muhasebe Dersi

No	Üniversite	Coğrafi Bölgesi	Fakülte/Bölüm	T/U	S/Z	Dönem	Dersin Adı	İçerikte Program Türü
1	Abant İzzet Baysal Üniversitesi	K	İİBF/İşletme	U	S	8	Bilgisayarlı Muhasebe	
2	Adıyaman Üniversitesi	G	İİBF/İşletme	U	S	5 ve 6	Bilgisayarlı Muhasebe 1 -2	
3	Afyon Kocatepe Üniversitesi	E	İİBF /İşletme	T	S	4	Muhasebe Paket Programlar	
4	Akdeniz Üniversitesi	A	İİBF/İşletme	U	S	7	Bilgisayar Destekli Muhasebe	
5	Aksaray Üniversitesi	İ	İİBF/İşletme	T/U	S	6	Bilgisayarlı Muhasebe Uygulamaları	SQL
6	Alanya Alaaddin Keykubat Üniversitesi	A	İşletme Fakültesi/İşletme	T/U	S	6	Bilgisayarlı Muhasebe	ETA: V8 – SQL, Luca, - Micro
7	Artvin Çoruh Üniversitesi	K	İİBF/İşletme	U	S	8	Bilgisayarlı Muhasebe	
8	Atatürk Üniversitesi	D	İİBF/ İşletme		S	3	Bilgisayar Destekli Muhasebe	
9	Balikesir Üniversitesi	M	İİBF/İşletme	U	S	8	Bilgisayarlı Muhasebe Uygulamaları	LUCA
10	Bandırma Onyedi Eylül Üniversitesi	M	İİBF/İşletme	T/U	S	7	Muhasebe Paket Programları	LOGO
11	Bartın Üniversitesi	K	İİBF/İşletme	U	Z	8	Muhasebede Bilgi Teknolojileri Kullanımı	
12	Bayburt Üniversitesi	K	İİBF/İşletme	T/U	S	6	Bilgisayarlı Muhasebe	Eta, Luca, Orka, Link, Mikro
13	Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi	M	İİBF/İşletme	U	S	7 ve 8	Bilgisayarlı Muhasebe	LUCA
14	Bingöl Üniversitesi	D	İİBF/İşletme		S	3	Bilgisayarlı Muhasebe	ETA SQL v.8
15	Bitlis Eren Üniversitesi	D	İİBF/İşletme	U	Z	5	İşletmeciler İçin Bilgisayarlı Muhasebe Uygulamaları	LMS ve LKS

16	Burdur Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi	A	İİBF/İşletme	U	Z	8	Bilgisayarlı Muhasebe Programları	Eta
17	Çankırı Karatekin Üniversitesi	İ	İİBF/İşletme	U	S	5 ve 6	Bilgisayarlı Muhasebe Uygulamaları	Luca
18	Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi	M	İİBF/İşletme	T/U	S	5	Bilgisayarlı Muhasebe	
19	Dicle Üniversitesi	D	İİBF/İşletme	U	S	4	Bilgisayarlı Muhasebe	
20	Dokuz Eylül Üniversitesi	E	İİBF/İşletme	U	S	5	Muhasebede Bilgisayar Uygulamaları	
21	Düzce Üniversitesi	K	İİBF/İşletme		S	5	Bilgisayarlı Muhasebe Uygulamaları	
22	Ege Üniversitesi	E	İİBF/İşletme		S	8	Bilgisayarlı Muhasebe	ETA
23	Erciyes Üniversitesi	İ	İİBF/İşletme	U	S	7	Bilgisayarlı Muhasebe Uygulamaları	
24	Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi	D	İİBF/İşletme	T	S	7	Bilgisayarlı Muhasebe	
25	Eskişehir Osmangazi Üniversitesi	İ	İİBF/İşletme		S	8	Bilgisayarlı Muhasebe	
26	Gümüşhane Üniversitesi	K	İİBF/İşletme	T/U	S	4	Bilgisayarlı Muhasebe	Eta Luca
27	Haliç Üniversitesi	M	İşletme Fakültesi/ İşletme	T/U	S	8	Bilgisayarlı Muhasebe Uygulamaları	
28	Harran Üniversitesi	G	İİBF/İşletme	U	Z	6	Bilgisayarlı Muhasebe Uygulamaları	
29	Iğdır Üniversitesi	D	İİBF/İşletme	U	S	5	Bilgisayar Destekli Muhasebe	
30	İnönü Üniversitesi	D	İİBF/İşletme	U	S	6	Bilgisayarlı Muhasebe Uygulamaları	
31	İzmir Demokrasi Üniversitesi	E	İİBF/İşletme	T	S	6	Bilgisayarlı Muhasebe	
32	Kafkas Üniversitesi	D	İİBF/İşletme	T	S	5	Bilgisayarlı Muhasebe	

33	Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi-	A	İİBF/İşletme	T	S	7	Bilgisayarlı Muhasebe	
34	Karabük Üniversitesi	K	İşletme Fakültesi/İşletme	T	S	6	Bilgisayarlı Muhasebe Uygulamaları	
35	Karadeniz Teknik Üniversitesi	K	İİBF/İşletme	T	S	6	Bilgisayarlı Muhasebe	
36	Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi	İ	İİBF/İşletme	T/U	S	6	Bilgisayarlı Muhasebe	
37	Kastamonu Üniversitesi	K	İİBF/İşletme	T	S	7	Bilgisayarlı Muhasebe	
38	Kırıkkale Üniversitesi	M	İİBF/İşletme	T	S	4	Bilgisayarlı Muhasebe	
39	Kilis 7 Aralık Üniversitesi	G	İİBF/İşletme	T/U	Z	4	Bilgisayarlı Muhasebe	
40	Kocaeli Üniversitesi	M	İİBF/İşletme	T/U	S	7 ve 8	Bilgisayarlı Muhasebe Uygulamaları I-II	
41	Mardin Artuklu Üniversitesi	G	İİBF/İşletme	T	S	7	Bilgisayarlı Muhasebe	
42	Mersin Üniversitesi	A	İİBF/İşletme	T	S	6	Bilgisayar Uygulamalı Muhasebe	
43	Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi	E	İİBF/İşletme	T/U	S	8	Muhasebede Bilgisayar Uygulamaları	
44	Munzur Üniversitesi	D	İİBF/İşletme	T/U	Z	4	Muhasebede Bilgisayar Uygulamaları	
45	Necmettin Erbakan Üniversitesi	İ	Siyasal Bilgiler Fakültesi/İşletme	T/U	S	7	Bilgisayarlı Muhasebe	
46	Neşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi	İ	İİBF/İşletme	T/U	S	6	Bilgisayarlı Muhasebe	LOGO go
47	Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi	İ	İİBF/İşletme	T/U	S	6	Bilgisayar Destekli Muhasebe Uygulamaları	
48	Ondokuz Mayıs Üniversitesi	K	İİBF/İşletme	T/U	S	4	Bilgisayarlı Muhasebe	
49	Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi	A	İİBF/İşletme	T/U	Z	5	Bilgisayarlı Muhasebe	

50	Pamukkale Üniversitesi	İ	İİBF/İşletme	T/U	S	5	Bilgisayar Destekli Muhasebe	LUCA
51	Recep Tayyip Erdoğan Üniversitesi	K	İİBF/İşletme	T/U	Z	8	Bilgisayarlı Muhasebe	ETA- Luca
52	Sakarya Üniversitesi	M	İşletme Fakültesi/ İşletme	T/U	S	5	Bilgisayarlı Muhasebe	ETA: V8 – SQL, Luca, - Micro
53	Selçuk Üniversitesi	İ	İİBF/İşletme	T/U	Z	4	Bilgisayarlı Muhasebe Uygulamaları	
54	Sivas Cumhuriyet Üniversitesi	İ	İİBF/İşletme	T/U	Z	5	Bilgisayarlı Muhasebe	
55	Süleyman Demirel Üniversitesi	A	İİBF/İşletme	T/U	S	7	Muhasebede Bilgisayar Uygulamaları	
56	Şırnak Üniversitesi	G	İİBF/İşletme	T		3	Bilgisayarlı Muhasebe Uygulamaları	
57	Tokat Gaziosmanpaşa Üniversitesi	K	İİBF/İşletme	T	S	8	Muhasebede Bilgisayar Kullanımı	
58	Trakya Üniversitesi	M	İİBF/İşletme	T		8	Bilgisayarlı Muhasebe	
59	Uşak Üniversitesi	E	İİBF/İşletme	T	S	7	Bilgisayarlı Muhasebe	
60	Yozgat Bozok Üniversitesi	İ	İİBF/İşletme	T/U	S	7	Bilgisayar Destekli Muhasebe Uygulamaları	LKS
61	Zonguldak Bülent Ecevit Üniversitesi	K	İİBF/İşletme	T	S	7	Bilgisayarlı Muhasebe	

Tablo 8: Vakıf Üniversitelerinde Bilgisayarlı Muhasebe Dersinin Durumu

No	Üniversite	Coğrafi Bölgesi	Fakülte/Bölüm	T/U	S/Z	Dönem	Dersin Adı	İçerikte Program Türü
1	Nişantaşı Üniversitesi	M	İİBF/İşletme		S	5	Bilgisayarlı Muhasebe Ve Paket Programları	
2	Nuh Naci Yazgan Üniversitesi	İ	İİBF/İşletme		S	7	Bilgisayarlı Muhasebe Uygulamaları	

Vakıf üniversitelerindeki İşletme Bölümlerinin internet sayfalarındaki müfredat programlarında Bilgisayarlı Muhasebe dersi olanların sayıca az olduğu görülmüştür. 72 adet vakıf üniversitesinden sadece Tablo 8’de görülen 2 tanesinde Bilgisayarlı Muhasebe dersi olduğu tespit edilebilmiştir. Tüm vakıf üniversiteleri içerisinde Bilgisayarlı Muhasebe dersine yer veren işletme bölümlerinin oranının yaklaşık %3 olduğu görülmektedir.

Tablo 9: Dönemlere Göre Devlet Üniversitelerinde Bilgisayarlı Muhasebe Dersi

Dönem	Bilgisayarlı Muhasebe Dersinin Üniversite Müfredatlarında Yer Alma Sayısı	%
8	14	21,54
7	14	21,54
6	14	21,54
5	12	18,46
4	8	12,31
3	3	4,62
Toplam	65	100,00

Tablo 9’da devlet üniversitelerinin ders programlarında Bilgisayarlı Muhasebe dersine yer verdikleri dönemler ile ilgili veriler yer almaktadır. 61 Devlet üniversitesi içinde 2 tane devlet üniversitesinin hem 5. hem de 6. dönemlerinde Bilgisayarlı Muhasebe dersinin iki dönemlik olarak yer aldığı tespit edilmiştir. Yine iki farklı üniversitede de hem 7. hem de 8. dönemlerinde iki dönem olarak Bilgisayarlı Muhasebe dersine yer verildiği tespit edilmiştir. Dersin yer aldığı döneme göre en az 3. dönemde Bilgisayarlı Muhasebe dersine yer verildiği en fazla 6., 7. ve 8. dönemlerde dersin programlarda görüldüğü söylenebilir.

Tablo 10: Bölgelere Göre Bilgisayarlı Muhasebe Dersi Olan İl

Bölgeler	İl Sayısı	Bilgisayarlı Muhasebe Dersi Olan Devlet Üniversitesi Sayısı	%
Marmara Bölgesi	11	9	14,75
Karadeniz Bölgesi	18	13	21,31
Ege Bölgesi	8	6	9,84
İç Anadolu Bölgesi	13	12	19,67
Akdeniz Bölgesi	8	7	11,48
Doğu Anadolu Bölgesi	14	9	14,75
Güneydoğu Anadolu Bölgesi	9	5	8,20
Toplam	81	61	100,00

Devlet üniversitelerinden sadece 10 tanesinde Bilgisayarlı Muhasebe dersinin zorunlu ders olarak okutulduğu müfredatlardan tespit edilmiştir. Bilgisayarlı Muhasebe dersi 51 devlet üniversitesinde seçmeli olarak ders müfredatlarında gözükmektedir. 17 üniversitenin ders programında Bilgisayarlı Muhasebe ders içeriğinde derste verilmekte olan muhasebe paket programları hakkında bilgi verilmiştir. Bunlardan 9 tanesinde sadece bir tane muhasebe programı öğretildiği belirtilmekle birlikte kalan 8 tanesinde birden fazla muhasebe paket programına içeriklerinde yer verilmiştir. Tablo 7’de görüldüğü gibi 17 devlet üniversitesinde Bilgisayarlı Muhasebe dersi içeriğinde en fazla Luca programı yer almaktadır. Vakıf üniversitelerinden müfredatlarında Bilgisayarlı Muhasebe dersi tespit edilen 2 tanesinde ders seçmeli olarak okutulmakla birlikte derste okutulan paket program bilgisine ders içeriklerinde yer verilmemiştir.

Devlet üniversitelerinde işletme bölümü ders programlarında Bilgisayarlı Muhasebe dersi olanlar coğrafi bölgelere göre dağılımları düzenlendiğinde Tablo 10’daki sonuç elde edilmiştir. 81 ilde 129 devlet üniversitesinden 61 tanesinde Bilgisayarlı Muhasebe dersi programlarda gözükmekle birlikte, coğrafi bölge olarak en fazla Karadeniz Bölgesi’nde, en az Güneydoğu Anadolu Bölgesi’ndeki yerleşik üniversitelerde Bilgisayarlı Muhasebe dersine yer verildiği söylenebilir.

9. Sonuç

Çalışmanın birinci kısmında bir devlet üniversitesi olan Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi’nde 2018-2019 güz döneminde Bilgisayarlı Muhasebe dersini almış olan öğrencilerin bu derse bakış açıları değerlendirilmiştir. Öğrenciler derste kullanılan Luca muhasebe programının Bilgisayarlı Muhasebe dersi için uygun, anlaşılmasının kolay ve sektörde kullanılan bir program olduğunu düşündükleri tespit edilmiştir. Luca internet üzerinden çalışan bir program olduğu için öğrenciler dersin yürütücüsü öğretim görevlisi tarafından kendilerine açılan şifre ile ders dışında da programı internet olan her yerde kullanabilmektedir. Bu da öğrencileri bir bilgisayara yüklü olan paket muhasebe programlarına bağımlı olarak sadece ders sırasında programı kullanabilme kısıtından kurtarmaktadır.

Öğrenciler işletme bölümü ders programında bilgisayar uygulamalı ders çeşidini arttırmanın öğrencilere fayda sağlayacağı ifadesine olumlu yönde katılmaktadırlar. Öğrenciler Bilgisayarlı Muhasebe dersi ile muhasebe dersini daha zevkli dinlediğini, dersin muhasebeye ve muhasebe mesleğine ilgisini arttırdığını, muhasebeyi sevmesini sağladığını ve muhasebeyi anlamasını kolaylaştırdığını belirtmektedirler.

Çalışmanın ikinci kısmında Türkiye’deki devlet ve vakıf üniversitelerinde işletme bölümü olan lisans programları ders müfredatlarında Bilgisayarlı Muhasebe dersine yer verilip verilmediği üniversitelerin internet sayfaları incelenerek tespit edilmeye çalışılmıştır. İnceleme sonucunda, 129 devlet üniversitesinin yaklaşık % 47’sinin ders programında Bilgisayarlı Muhasebe dersinin yer aldığı görülmekle birlikte, sadece 10 tanesinde dersin zorunlu olarak verildiği tespit edilmiştir. Dersin seçmeli ders olarak verildiği belirtilen üniversitelerde dersin açılmış olup olmadığı bilgisine internet sayfalarından ulaşılamamaktadır.

Bilgisayarlı muhasebe dersleri, muhasebe eğitimi alan öğrenciler için teorik altyapıyı güçlendirdiği, muhasebe bilgilerini uygulama alanı sağladığı ve okul sonrası bu bilgileri kullanabilme fırsatı yakalayabildikleri için özellikle meslek yüksekokullarında yer alan muhasebe içerikli programlarda zorunlu ders olarak verilmektedir. Serbest muhasebeci mali müşavir olabilme şartlarının değişmesi ve sadece lisans

mezunlarına meslek mensubu olabilme hakkı verilmesine rağmen, lisans düzeyindeki ilgili bölümlerde Bilgisayarlı Muhasebe dersine zorunlu ders olarak çok az bölüm ders müfredatında yer vermektedir. Seçmeli ders olarak müfredatlarında Bilgisayarlı Muhasebe dersine yer veren üniversitelerin çoğunda ya öğrencilerin seçmemesi ya da teknik sıkıntılar nedeniyle öğretim üyeleri açmak istemedikleri için ders çoğunlukla açılmamaktadır.

Muhasebe meslek mensubu adayları olan öğrencilerin, muhasebe mesleğinin gerektirdiği bilgi ve donanımına sahip olması için gerekli hedefler doğrultusunda yönlendirilmesi, analitik düşünebilen, analiz yapabilen, muhasebe ve vergi mevzuatlarındaki değişimleri takip edebilecek, muhasebe paket programlarını rahatlıkla kullanabilecek şekilde yetiştirilebilmeleri için üniversitelerin eğitim programlarında gerekli değişim ve düzenlemelerinin yapılması gerekmektedir. Muhasebe eğitiminde yaygın olarak kullanılan klasik anlatım sisteminin artık geliştirilmesi, muhasebe işlemlerinin teknolojik bilgi gerektiren tarafı da düşünülerek ders müfredatlarında muhasebe derslerinin bilgi teknolojileri ile bütünleşik bir şekilde çeşitlenmesi sağlanmalıdır.

KAYNAKÇA

- Al-Khadash, H. A. ve Al-Beshtawi, S. (2009). "Attitudes Toward Learning Accounting By Computers: The Impact on Perceived Skills". *Journal of Accounting and Taxation*, Vol.1 (1), April, 001-007.
- Aydın, Ömer (2014). "Kurumsal Kaynak Planlama Yazılımları, SAP Yazılımı İncelemesi ve Perakende Satış Alanında SAP İle Entegre Bir Yazılım Geliştirilmesi", Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dumlupınar Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü, Kütahya.
- Bekçi, İ., Titiz İ. ve Ömürbek, N., (2006). "Muhasebe Eğitimi Alan Öğrencilerin Bilgisayarlı Muhasebe Dersine Bakış Açılarında İlişkin Bir Araştırma", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı 29, Ocak.
- Büyüköztürk, Ş. (2004). *Sosyal Bilimler İçin Veri Analizi El Kitabı*, Pegem Yayınları, 4. Baskı, Ankara.
- Civan, M., Kara, E. ve Bal, V. (2008). *LUCA Uygulamalı Bilgisayarlı Muhasebe*, Tesmer Yayın No: 80, Ankara.
- Çeviren, M.S. ve Kılılı, M. (2018). "İşletme Bölümü Lisans Öğrencilerinin Bilgisayarlı Muhasebe Derslerindeki Başarı Düzeylerinin ve Dersle Bakış Açılarının İncelenmesi", *International Journal Of Academic Value Studies (Javstudies)*, 4 (8), p: 104-110.
- Güney S. ve Kaya A. (2018). "Teknolojik Gelişmelerin Muhasebe Eğitimi Üzerinde Etkileri: Öğretim Elemanları Üzerinde Bir Uygulama" *Turkish Studies Economics, Finance and Politics*,13/14, Spring: p: 261-282.
- Hatunoğlu Z. ve Bakan İ. (2010). "Muhasebe Bürolarında Bilgisayar Ve İnternet Kullanımının Faydaları İle İşyeri Özellikleri Arasındaki İlişkiler: Bir Alan Araştırması" *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt: 7, Sayı: 13, s. 98 – 129.
- Hatunoğlu, Z. (2006). "Muhasebe Eğitiminde Bilgi Teknolojisi Kullanımının Sunum Kalitesine Olan Etkilerinin Tespitine İlişkin Bir Araştırma", *Muhasebe ve Finansman Dergisi (MUFAD)*, 30: 190-200.
- Kızıl, C., Şeker, S.E. ve Bozan, D. (2014). "Bilgi Teknolojileri Ve Bilgisayar Kullanımının Öğrencilerin Muhasebe Dersindeki Başarısına Etkisi", *Alphanumeric Journal*, 2(2): 77-97.
- Luca Öğretim Kurumları Projesi, <https://www.Luca.com.tr/Sayfa/-Luca-ogretim-kurumlari-projesi/12>. (Erişim Tarihi: 02.02.2019)
- Önal, S., Eraslan S. ve Kendirli S. (1999). "Muhasebede Bilgisayar Kullanımı ve Bilgisayar Yazılımlarının Analizine İlişkin Kahramanmaraş'ta Yapılan Bir Araştırma", *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 1, s.95-110.
- Öncü, S. ve H. Aktaş (2004). "Uluslararası Muhasebe Eğitimi Standartları", XXIII. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Antalya (151-170).
- Örs, H. ve Baş Güçük, E. (2009). "Bilgisayarlı Muhasebe Dersinin (BMD) Üretim Etkinliğine İlişkin Ölçeğin Geliştirilmesi ve Bir Uygulama", *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 9(29): 67-85.
- Özpeynirci, R., Yücenurşen, M., Duman, H. ve Apak, İ. (2013). "The Underlying Reasons of Students' Successor Failure in Accounting Lessons, A Suggested Model: The Case of KMU-ASU", *Procedia- Social and Behavioral Sciences*, 103, ss: 1181-1188.
- Öztürk, S. ve Kutlu, H.A. (2017). "Muhasebe Eğitiminde Teknoloji Kullanılmasına Öğrencilerin Bakışı: Kafkas Üniversitesi'nde Bir Araştırma", *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 19 (3): 781-799.
- Uyar, S. (2008). "Uluslararası Eğitim Standartları (IES) ve Akdeniz Üniversitesinde Muhasebe Eğitimi", *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 1: 1-1.
- Yıldız, Ş ve Akyel N. (2017). "Muhasebe Eğitiminde Analoji Yöntemi Kullanımı", *Current Debates in Accounting and Finance*, ed:Hakan Kapucu ve Çisem Bektur, Ijopec Publication, UK.
- Zaif, F. ve Ayanoglu, Y. (2007). "Muhasebe Eğitiminde Kalitenin Arttırılmasında Ders Programlarının Önemi: Türkiye'de Bir İnceleme", *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* 9/1, s: 115- 136.

<http://www.ifac.org/Education>, IES 1, IES 2, IES 3, IES 4, IES 5, IES 6, IES 7.

<https://web.eta.com.tr>

<http://www.datasoft.com.tr>

<http://www.link.com.tr>

<https://www.akinsoft.com.tr>

<http://www.logomuhasebe.com>

<https://www.mikro.com.tr>

<https://orka.com.tr>

<http://www.zirveyazilim.net>

<https://www.nebim.com.tr>

AMPİRİK YÖNETİM MUHASEBE ARAŞTIRMALARINDA NEREDEYİZ? TÜRKÇE VE İNGİLİZCE LİTERATÜRÜN KARŞILAŞTIRMALI OLARAK İNCELENMESİ

Dr. Öğr. Üyesi Ümmügülsüm ZOR*

Makale Gönderim Tarihi : 26/07/2019 / Kabul Tarihi : 01/09/2019

ÖZ

Yönetim muhasebesi alanında yapılan çalışmaların her birinin farklı araştırma hedefleri olmakla birlikte temel amaç, yönetim muhasebesi uygulamalarının gelişimini anlamak, bu uygulamalara etki eden faktörleri incelemek ve işletme performansına katkısını analiz etmek şeklinde sıralanabilir. Tüm dünyada yapılan çalışmalara bakıldığında yönetim muhasebesi alanında çalışmaların büyük bölümünün Kuzey Amerika ve Avrupa ülkelerinde yürütüldüğü görülmektedir. İşletmelerin buldukları ülke bakımından farklı dinamiklerle yönetildiği ve ülke bazlı farklı faktörlerden etkilendikleri göz önünde bulundurulduğunda, akademik çalışmalarla elde edilen bulguları her ülkeye genellemek mümkün değildir. Bu nedenle araştırma bulgularının farklı ülkeler için kendi koşullarına uygun biçimde test edilmesi ve öyle değerlendirilmesi gerekmektedir. Sistematik bir literatür taraması ile bu çalışmanın temel amacı Türkiye’de yönetim muhasebesi alanında yapılan çalışmaların eksikliklerini belirlemek ve gelecekte yapılacak çalışmaların nitelik ve nicelik bakımından geliştirmek arttırılması için çözüm önerileri sunmaktır. Araştırma sonuçlarına göre; Türkiye’de yönetim muhasebesi alanında yapılan ampirik çalışmalar uluslararası çalışmaların oldukça gerisinde kalmıştır. Tespit edilen başlıca sorunlar; artık güncel olmayan konuların çalışılması, yapılan çalışmaların teorik dayanaklardan yoksun olması, literatür incelemelerin uygun olmayışı ve ampirik bulguların gelecekte yapılacak çalışmalar veya pratik yaşama katkı yapacak nitelikte olmaması şeklinde sıralanabilir.

Anahtar Kelimeler: Yönetim Muhasebesi, Araştırma Kalitesi, Ampirik Çalışma, Ampirik Bulgu

* Altınbaş Üniversitesi İşletme Fakültesi ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-5590-8292>
ummugulsum.zor@altinbas.edu.tr

**WHERE ARE WE IN EMPIRICAL MANAGEMENT ACCOUNTING RESEARCH?
COMPARATIVE STUDY OF TURKISH AND ENGLISH LITERATURE****ABSTRACT**

The main goal of the empirical studies in management accounting is to understand the development of management accounting practices, to examine the factors affecting these practices and to analyze their contribution to business performance. Most majority of the studies in management accounting have been conducted in North America and Europe. Given the fact that businesses have been managed under different dynamics and affected by country based factors, to generalize the findings of academic studies to every country would not be appropriate. Therefore, empirical findings need to be tested and evaluated for different countries in accordance with their own conditions. Main objectives of this study based on a systematic literature review are to identify the shortcomings of empirical management accounting studies conducted in Turkey and propose solutions to improve the quality and quantity of the research studies to be conducted in the future. According to the results of this study; it might be argued that current literature shows that empirical studies in management accounting field in Turkey seem rather lag behind the studies conducted all over the world. Major problems identified in this study are those that most of the Turkish studies focus on the topics that are not the main stream research topics anymore; there is lack of theoretical background, literature review is not used sufficiently, and empirical results do not provide appropriate contribution in terms of future studies or practical implications.

Keywords: management accounting, research quality, empirical studies, empirical evidence

1. GİRİŞ

İşletmelerin maliyet yapıları, sanayi ve teknolojiadaki gelişmeler ve emek yoğun işletme türünden sermaye yoğun işletme türüne geçiş sonucu giderek daha sofistike hale gelmektedir. Bu değişim ve gelişim işletme faaliyetlerine yönelik daha kapsamlı bilgi ihtiyacını da beraberinde getirmiştir (Johnson ve Kaplan, 1987, s.174; Johnson, 1983; Edwards ve Nawell, 1991). Yönetim muhasebesi ve kontrol literatüründe pek çok eserde de bahsi geçtiği üzere, yöneticilerin görevlerinin başında; planlama, kontrol, koordinasyon ve stratejik kararlar alma gelmektedir (Bhimani, Horngren, Datar ve Rajan, 2015, s.8). Artan rekabet, yöneticileri işletme içi süreçleri en etkili şekilde yönetmeye zorlamaktadır. Tam rekabet piyasasında birçok farklı işletmenin faaliyet gösterdiği ekonomik hayatta; rekabet koşulları, arz-talep dengesi veya piyasaya ilişkin diğer mevcut faktörler işletme yöneticilerinin bireysel olarak veya işletme olarak değiştiremeyecekleri kadar karmaşık ve dinamiktir. Bu faktörlerin varlığının etkileri altında faaliyet gösterip, bu faktörleri bireysel bir çaba ile değiştiremeyen işletmeler için tamamen kendi kontrollerinde olan yönetim süreçleri daha da önemli hale gelmektedir. İşletmeler böylece tamamen kendi kontrollerinde olan süreçlerin iyileştirilmesi ile performanslarını arttırabilirler.

Günümüzde ekonomik değer yaratan işletmelerin en genel özelliğinin etkin yönetim süreçleri olduğu söylenebilir. İşletmeler insan kaynakları, finansal varlıklar, fiziki varlıklar ve entelektüel sermayeyi amaçlarına en uygun şekilde kullanmak için bir dizi profesyonel yönetim fonksiyonundan faydalan-

maktadırlar (Drury, 2011, s.326; Arnold ve Turley, 1996, s.316). Planlama, kontrol, koordinasyon gibi bu tip yönetim fonksiyonları, yönetim muhasebesi kapsamında değerlendirilebilir. Yönetim muhasebesi alanında yapılan araştırmaların temel amacı, bu fonksiyonların işletme performansını arttıracak şekilde tanımlanması ve bu yönde çözümler, uygulamalar ve teknikler önerilmesidir. Ampirik araştırmalar öze- linde ise amaç, yapılan araştırmalar ile elde edilen bulguların bir genellemesini yapmak, çeşitli faktörler arasındaki ilişkiyi tespit etmek ve açıklamak ve optimal dengede bu uygulamaların işletme performan- sına etkisini arttıracak önerilerde bulunmaktır. Bununla birlikte Türkiye’de yapılan ve Türkçe literatürde yer alan çalışmaların büyük bölümünde birbirini tekrar eden konuların incelendiği, yeterli ve yetkin bir literatür incelemesinin yapılmadığı, bir teoriye dayanmaksızın varsayımlar önerildiği ve buna bağlı olarak uygun varsayımlar kurulmadığı ve akademik ve pratik yaşama katkı sunma noktasında yetersiz olduğu görülmektedir.

Yönetim muhasebesi alanında yapılan ampirik çalışmaların pek çoğunda Kuzey Amerika ve Avrupa ülkeleri esas alınmıştır (Lopez ve Hiebl, 2015). Türkiye’nin bu ülkelerden farklı dinamiklere sahip ol- duğu düşünüldüğünde; bu ülkelerde yapılmış çalışmalara ait bulgu ve önermelerin Türkiye için de genel geçer doğrular içerdiğini kabul etmek yanlış bir yaklaşım olacaktır. İşletmeler buldukları ekonomik, sosyal ve kültürel çevrenin etkisinde kalarak faaliyette bulunurlar. Bu sebeple işletme içi uygulamaların neler olacağı, bu uygulamaların hangi faktörlerden etkileeneceği veya hangi işletme çıktılarını etkileye- ceği, işletme performansının hangi koşullar altında maksimize edilebileceği gibi soruların cevabı da bu etkenlere bağlı olarak farklılık gösterecektir.

Bu çalışmanın temel amacı yönetim muhasebesi alanında yapılan uluslararası literatürde mevcut am- pirik çalışmalar ile muhasebe alanında yayın yapan Türkçe akademik dergilerde yayınlanmış ampirik çalışmaların karşılaştırılması suretiyle temel farklılıkları tespit etmek ve gelecekte bu alanda yapılacak çalışmalara bu anlamda ışık tutmaktır.

2. METODOLOJİ

Bu çalışmada, araştırma konusuna uygun olarak, sistematik literatür taraması yöntemi kullanılmış ve bu tarama sürecinde Tranfield ve arkadaşları (2003) ile Jesson ve arkadaşlarının (2011) önerdikleri yol haritası izlenmiştir. Sistematik literatür taraması; sürecin tekrarının farklı kişilerce sağlanabilmesi açı- sından geleneksel literatür taramasına kıyasla daha objektif ve şeffaf bir süreç sağlamaktadır (Lopez ve Hiebl, 2015).

Uluslararası muhasebe literatüründe yer alan akademik yayınların (dergilerin) Türkçe literatüre göre daha spesifik alanlara yoğunlaştıkları görülmektedir. Uluslararası literatür için EBSCO veri tabanı kul- lanılmıştır. EBSCO veri tabanında listelenen, yönetim muhasebesi alanında öncü yayınlardan bir tanesi olan “Journal of Management Accounting Research” sistematik tarama için uluslararası kaynak olarak kullanılmıştır. Dergi Park veri tabanında yapılan araştırma sonucunda yalnızca “yönetim muhasebesi” alanında çalışmaların yer aldığı akademik bir yayına rastlanmamıştır. Bu sebeple uluslararası literatürü temsilen yalnızca Journal of Management Accounting Research kullanılırken Türkçe literatür için Dergi Park veri tabanında listelenen, ULAKBİM yayını olan ve muhasebe alanında yayın yapan üç akademik dergi kullanılmıştır. Bunlar; Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Muhasebe ve Finansman Dergisi ve Mu- hasebe ve Denetime Bakış dergileridir. Araştırmanın güncelliği bakımından son beş yıldır yapılan çalış-

maların incelemesi yapılmıştır. Bu sebeple 2013-2018 yılları arasında ilgili dergilerde yapılan akademik makaleler incelenmiştir.

Sistematik taramanın ilk adımı olarak EBSCO veri tabanında “Journal of Management Accounting Research” adlı yayın 2013-2018 yılları arasında tam metin yayınlanan makaleler incelenmiştir. Arama protokollerinde kullanılan anahtar kelimeler Lopez ve Hiebl’in (2015) yapmış oldukları sistematik literatür çalışmasından elde edilmiştir. Anahtar kelimeler “sustainability”, “activity based*”, “cost*”, “integrated report*”, “corporate social”, “CSR” “performance”, “plan*”, “control”, “effectiveness”, “budget”, “management”, “just in time” (“sürdürülebilirlik”, “faaliyet tabanlı*”, “maliyet*” “entegre rapor*” “kurumsal sosyal”, “CSR”, “performans”, “plan*”, “control”, “etkinlik”, “bütçe”, “yönetim”) şeklindedir. Anahtar kelimelerin tarama sonucu listelenecek yayınların başlık, özet ve/veya anahtar kelimelerinde geçeceği şekilde gerekli filtreleme işlemi yapılmıştır. Bazı anahtar kelimelerin asteriks (*) işareti ile bitmesinin sebebi bu kelimelerin farklı takılarla tamamlanabilmesi ve asteriks işaretinin ilgili kelime kökünü içeren her türlü kelimeyi listelemesidir. İlk arama protokolünde 146 çalışma listelenmiştir.

İkinci aşamada araştırma konusunun kapsamına girmeyen çalışmaların elenebilmesi için listelenen 146 çalışmanın özet bölümleri incelenmiştir. Denetim, finansal raporlama, vergi, UFRS (Uluslararası Finansal Raporlama Standartları) konularını içeren yayınlar ile, literatür çalışmaları, araştırma önerileri, yayın çağruları, eleştiri yazıları ve teorik yayınlar araştırma kapsamı dışında bırakıldığında 67 ampirik çalışma ile bir sonraki aşamaya geçilmiştir. Bahsi geçen 67 çalışma listelenmiş ve kalitatif ve kantitatif olarak sınıflandırıldıktan sonra incelen konu, araştırma yöntemi, teorik alt yapı, literatür ve içerik akışı bakımından derinlemesine incelenmiştir.

Araştırmanın son aşamasında, Türkçe yayınların filtrelemesi yapılmıştır. Türkçe yayınların İngilizce özet bölümleri olması sebebiyle, İngilizce literatür incelemesinde kullanılan anahtar kelimelerin yine 2013-2018 yılları arasındaki yayınları içerecek şekilde bir arama protokolü ile listelenmesi sağlanmıştır. 2013-2018 yılları arasında Muhasebe Bilim Dünyası Dergisinde yayınlanmış toplam 184 yayından 26 tanesi, Muhasebe ve Finansman Dergisinde yayınlanmış toplam 284 çalışmadan 18 tanesi ve son olarak Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisinde yayınlanmış 130 çalışmadan 13 tanesi yukarıda verilen anahtar kelimeleri başlık, özet ve/veya anahtar kelimeleri içeren çalışmalardır. Türkçe yayınların ilgili konuda sınırlı sayıda olması sebebiyle tüm yayınlar derinlemesine incelenmiştir.

3. ARAŞTIRMA BULGULARI

3.1. İncelenen Konu

Journal of Management Accounting’de araştırma kapsamında değerlendirilen yayınlara bakıldığında son beş yıl içinde en fazla değinilen konunun performans değerlendirmesi olduğu görülmektedir. Bu alanda yapılan ampirik çalışmalar performans değerlendirmesinin çeşitli boyutlarını incelemiştirlerdir. Bu boyutlar arasında özellikle öne çıkanlar; farklı işletme yapılarına göre değişen, optimal bir performans değerlendirme sistemine etki eden belirleyici faktörler (Fehrenbacher, Schulzb ve Rotaru, 2018; Groen, 2018; Oblak, Licen, Slapnicar, 2018; Kaplan, Peterson ve Samuels, 2018; Groen, Wounters, Wilderom, 2017; Huang, Balakrisman, Pan, 2017; Reichert ve Woods, 2017; Minnaar, Vosselman, Veen-Dirks, 2017; Cravens, Oliver ve Oishi, 2016; Hyun, Kim, Kwon ve Shin, 2014); performans değerlendirme sistem ve

yöntemlerinin çalışanlar ve/veya yöneticilerin iş ve işverene karşı tutum ve davranışlarına etkisi (Brink, Hobson, Steevens, 2017; Fehrenbacher, Kaplan ve Pedel, 2017); performans değerlendirmesinin transfer fiyatlandırma stratejisi; Chonga, Loy, Masscheleina ve Woodliffa, 2018); işletme içi birimler arasındaki ilişki (Dekker, Ding ve Groot, 2016) gibi faktörleri nasıl etkilediği ve bu değerlendirme yöntem ve sistemlerinin işletme performansı üzerindeki etkisi (Knauer, Silgeb, Sommer, 2018; Fisher, Peffer ve Sprinkle, 2015) şeklinde sıralanabilir. Bunlara ilaveten performans değerlendirmesi ile elde edilen sonuçların bir sonraki dönem performansı üzerindeki etkisi (Lourenço, Greenberg, Littlefield, Bates ve Narayanand, 2018; Holderness, Olsen ve Thornock, 2017); performans değerlendirmesi bilgisi ışığında yöneticilerin bireysel performansı ve işletme performansı arasındaki ilişki (Ikaheimo, Kallunki, Moilanen ve Schiehl, 2018; Tian, Tuttle ve Leitch, 2018; Hirsch, Reichert ve Sohnc, 2017), özellikle yöneticilere sunulan ücret ve sağlanan diğer faydaların oluşturduğu paketlerin işletme stratejisi ile ne kadar uyumlu olduğu Gerakos, Ittner ve Moers, 2018); tepe yöneticilere sağlanan teşvik paketlerinin işletme yapısı ve stratejisi ile ne kadar uyumlu olduğu (Bratten ve Xue, 2018; Navissi, Sridharan ve Khedmati, 2017; Ax ve Greve, 2017), dengeli kurumsal karnenin etkin bir performans değerlendirmesinde ne şekilde kullanılacağı ve bu uygulamanın hangi koşullar altında adapte edildiği (Campbell Datar ve Kulp, 2015; Mailna ve Selto, 2015; Johnson, Reckers ve Bartlett, 2014; Dekker, Groot ve Schoute, 2013) konular da diğer inceleme konuları arasında gelmektedir. Yukarıda bahsi geçen çalışmaların konularına bakıldığında işletmelerin rekabet avantajı sağlamada yüzde yüz kontrol gücüne sahip oldukları “işletme içi” süreç, uygulama ve yöntemlerle performanslarını arttırmasına yönelik önermelerde bulunmaya imkan verecek çalışmaların ön planda olduğu görülmektedir.

İşletme içindeki çeşitli aktörlerin özellik, tutum ve davranışları ile yönetim muhasebesi ve kontrol uygulamalarının çeşitli boyutları arasındaki ilişkinin incelendiği bir diğer grup çalışmada genellikle incelenen etkileşimin karar vermeye making (Mahlendorf, Matejka ve Weber, 2018; Du ve Xu, 2018; Chen, Dikolli ve Jiang, 2015; Ghost, Karuna, Tian, 2015; Yu, 2014), management control system (Young Du ve Dworkis, 2016); işletme içi control sistemlerine Young Du ve Dworkis, 2016) veya karlılık, etkinlik ve benzeri boyutlarıyla işletme performansına (Kelly, Webb ve Vance, 2015; Olsen, Dworkis ve Young, 2014) etkisi konu edilmiştir. Benzer şekilde yönetim muhasebecisi veya CFO gibi alana yönelik uzman ve yöneticilerin muhasebe bilgisini kullanma şekli ve çıkar çatışmalarını nasıl yönettikleri (François-Régis Puyou, 2018), bu uzman ve yöneticilerin çeşitli özellikleri (kişilik, eğitim vb.) ile performans değerlendirme yöntem ve sistemleri arasındaki ilişki (Bai, Kajiwara ve Liu, 2016); bu yöneticilerin bütçe vb yönetim muhasebesi uygulamalarındaki yetkilerinin yönetsel bilgi paylaşımına ilişkin tutumlarına etkileri ((Brink, Coats ve Rankin, 2017; Brown, Fisher ve Peffer, 2017) ve planlamanın işletme esnekliği üzerindeki etkileri (Wall, Kraus ve Karlsson, 2017) ise incelenen diğer konulardır. İşletme içindeki farklı aktörlerin özelliklerinin konu edildiği çalışmalar aslında iki yönlü değerlendirilebilir. Birincisi, işletmeler mevcut yönetici portföylerine uygun bir şekilde tasarlanmış yöntem ve süreçlerle özellikle kilit rollerdeki yöneticilerinin maksimum katma değer yaratmasını sağlayabilirler. İkincisi ise işletmeler mevcut yapılarına ve performanslarına pozitif katkı yapan tüm süreç, yöntem ve uygulamalarına uygun yöneticiler istihdam etmek suretiyle etkinliklerini arttırabilirler. Bir örnekle açıklamak gerekirse literatürde Üst Kademe Teorisine göre (Hambrick ve Mason, 1984) bir tepe yöneticinin yaşı ilerlemişse ve emekliliğine az bir süre kalmış ise bu yöneticinin risk almaktan kaçınacağı ve yenilikten uzak duracağı öne sürülmektedir. Dolayısıyla bir yüksek teknoloji firması yatırımlarını inovasyon tarafında yoğunlaş-

tırma çabasında ise daha genç ve emekliliğine nispeten daha uzun bir süre olan bir yönetici istihdam etmelidir. Öte yandan, ilerlemesi sabit bir şekilde gerçekleşen olgunlaşmış bir şirketin ise bu tip bir yöneticiyle daha başarılı olması daha olasıdır.

İşletmelerin maliyete yaklaşım biçimi ve işletme beklentilerinin yönetimi (Ciftci ve Salama, 2018); çevresel risklerin yönetim muhasebesi ve kontrol uygulamalarına etkisi (Anderson, Christ, Dekker ve Sedatole, 2014); borçlanma politikası ve bu uygulamalar arasındaki ilişki (Osma, Gomez-Conde ve Ias-Heras, 2018); yönetim muhasebesi ve kontrol uygulama ve süreçlerine belirsizlik algısının etkisi (Janka ve Guenther, 2018) yine incelenen konular arasında karşımıza çıkmaktadır. Çevresel belirsizlik, risk veya belirsizlik algısı gibi işletme dışı faktörler genellikle araştırma modellerinde moderatör değişken olarak karşımıza çıkmaktadır. Bunun nedeni risk, belirsizlik algısı gibi etkenlerin direkt bir etkisi olmasından ziyade ancak iki değişken arasındaki ilişkinin boyutunu etkileyeceği varsayımdır. Bir örnekle açıklamak gerekirse, belirsizlik algısı bütçenin işletme performansı üzerindeki etkisine dolaylı bir etki eder. Yani bütçeyi ya da işletme performansını direkt olarak etkilemez fakat bu iki değişken arasındaki ilişkinin boyutunu etkiler.

İnovasyon, teknoloji gibi kavramlar ve bu kavramların çeşitli yönleri ile başarıları yönetim muhasebesi ve kontrol literatürde son yıllarda gündeme gelmeye başlayan çalışmalardır. Örneğin işletmelerin attıkları yenilikçi adımlarda (Berhausen ve Thrane, 2018); yaratıcılık sürecinde (Cools, Stouthuysen ve Abbeele, 2017; Davila ve Ditillo, 2017); inovasyon becerisi üzerinde (Grabner, Posch ve Wabnegg, 2018); yönetsel karar alma süreçleri üzerinde (Bisbe, Sivabalan, 2017; Christ ve Nicolaou, 2016), gelecek tahminlerinin başarısı üzerinde (Ciftci, Mashruwala ve Weiss, 2016) yönetim muhasebesi uygulamalarının ve bilgisayarın rolünü konu eden çalışmalarda yönetim muhasebesi uygulamaları veya bu uygulamalar ile elde edilen bilginin işletmenin çeşitli süreçlerine katkısı değerlendirilmeye çalışılmıştır. Bu tip çalışmaların temel hedefi katma değeri olan uygulama, yöntem ve süreçleri belirleyerek pratik iş yaşamına öneriler sunabilmektir.

İşletmeye ilişkin çeşitli faktörlerin (işletmenin yaşı, büyüklüğü, kültürü vb.) kontrol süreçlerine etkisi (Kruis, Spekle ve Widener, 2016); kurumsal sosyal sorumluluk faaliyetlerinde etkili olan faktörler Bhiyani Silvola ve Sivabalan, 2016; Herremans and Nazari, 2016; Ditillo, Lisi, 2016) ve bu faaliyetlerin yatırım kararlarına etkisi (Jain, Jain ve Rezaee, 2016), risk farkındalığının risk yönetimi sürecine etkisi (Braumann, 2018); sahip olunana muhasebe bilgisinin çerçevesinde belirsizliğin işletme süreçlerine etkisi (Essa, Dekkerb, Grootb, 2018) gibi yönetim muhasebesinin kapsam bakımından çok daha disiplinler arası bir alanda konumlandırılan çalışmalarda işletmelere ilişkin çok çeşitli boyutlar bir arada incelenmiştir.

Journal of Management Accounting'de incelenen ampirik çalışmalarda yönetim muhasebesinin kapsam olarak oldukça geniş bir yelpazede ele alındığı görülmektedir. Bir tarafta çeşitli işletme uygulamalarının belirleyicisi olan faktörlerin analizi yapılırken bir diğer tarafta bu uygulamalar ile işletme yöneticilerinin daha etkin kararlar almaları ve nihai olarak işletme performansı arasındaki ilişki incelenmiştir. İncelenen çalışmalara bakıldığında konuların bütçe, maliyet, kontrol gibi klasik yönetim muhasebesi konularından giderek daha geniş bir kapsama kavuştuğu kurumsal sosyal sorumluluk, performans değerlendirmesi gibi konuları da içerecek şekilde geliştiği görülmektedir. Aslında İngilizce literatürde

“yönetim muhasebe” ifadesi yerini giderek “yönetim muhasebesi ve kontrol” ya da bir adım daha ötesi “yönetim kontrolü (management control)” ifadelerine bırakmaya başlamıştır. Buradan anlaşıldığı gibi, dünya da her alanda yaşanan gelişmeler işletmeleri ve dolayısıyla işletmelerde kullanılan yöntem, uygulama ve süreçleri de etkilemiştir. Bu gelişim, alana yönelik çalışmalara da yön vermiştir. Aslında süreçte bakıldığında “bilim toplumu için” ise bu değişim ve gelişimin tam da olması gereken şekilde gerçekleştiğini söylemek mümkündür. Literatür bir noktada sabit kalarak ananelere bağlı, yerinde sayan, kendini tekrar eden bir çalışmalar dizininin farklı olmalıdır.

İngilizce literatürde dikkat çeken bir diğer husus ise yapılan pek çok çalışmanın salt “yönetim muhasebesi” konularını değil bu konuları ile farklı disiplinlerin bir arada incelenmesidir. Özellikle yöneticilerin tutum ve davranışlarının çeşitli yönetim muhasebesi uygulamalarına göre ne şekilde farklılık göstereceği ve işletme performansının farklı bir karar alma tutumu karşısında nasıl şekilleneceği gibi konular disiplinler arası çalışmaların başında gelmektedir. İşletmelerin nitelikleri, süreçleri, uygulamaları gibi faktörlerden hiçbiri tam bir izolasyon içinde değildir. İktisadi pek çok alanda kullanılan ceteris paribus (diğer tüm koşullar sabitken) varsayımı elbette yönetim muhasebesi alanında yapılan çalışmalarda da kullanılmaktadır. Öte yandan bu çalışmaların tamamında aynı faktörler sabit varsayılması birbirini tekrar eden, literatüre ya da pratik iş yaşamına katkı sağlamayan çalışmalara neden olacaktır.

Türkçe literatür konu bakımından incelendiğinde öne çıkan konu başlıklarının büyük çoğunluğunun maliyet odaklı olduğu görülmektedir. Çeşitli alanlarda faaliyet gösteren farklı işletmelerde faaliyet tabanı maliyet (FTM) sürecinin işleyişinin ele alındığı çalışmalar bu alanda Türkçe literatürde büyük paya sahiptir. İncelenen 57 alana özgü çalışmadan yedi tanesi (Ege ve Kurtlar, 2018; Keskin ve Billerlioğlu, 2017; Berikol, 2017; Atalay ve Kurulu, 2016; Tutkavul ve Elmacı, 2016; Yükçü ve Yüksel, 2016; Karataş, Bekçi ve Ömürbek, 2014) FTM sürecini bir işletme özelinde açıklamıştır. Bu çalışmaların tamamında konunun daha iyi kavranabilmesi için incelemesi yapılan işletmeye yönelik teknik detaylara yoğunlukla yer verilmiştir. Bu alanda yapılan diğer çalışmalar ise daha çok maliyet muhasebesi uygulamalarına odaklanmaktadır. Bu çalışmaların bir bölümü örnek uygulama ile bir işletmedeki farklı maliyet yöntem ve süreçlerini açıklamakta (Torun ve Ayanoglu, 2016; Özbirecikli ve Güven, 2016; Tutkavul ve Elmacı, 2016; Okutmuş ve Kahveci, 2015; Elmacı ve Tutkavul, 2015; Okutmuş ve Ergül, 2015; Cengiz ve Ersoy, 2014); bir bölümü ise her hangi ampirik bir bulguya yer vermeden karmaşık maliyet süreçlerini açıklamaktadır (Cengiz ve Ersoy, 2018; Sevim ve Bülbül, 2016; Öncel ve Yanık, 2013).

İncelenen çalışmalardan bir bölümü kurumsal sosyal sorumluluk ve sürdürülebilirlik konularına odaklanmaktadır (Arıcı ve Altın, 2018; İsgüden Kılıç, 2018; Saban, Vargün ve Gürkan, 2017; Solak, Gönen ve Rasgen, 2017). Bu çalışmalar nispeten İngilizce literatürü ve iş yaşamındaki güncel konuların işlendiği görülmektedir. Kurumsal sosyal sorumluluk ve sürdürülebilirlik gibi salt muhasebe konularına odaklanmayan bu gini geniş kapsamlı çalışmaların sayısı maalesef oldukça sınırlı kalmaktadır.

Türkçe literatürde yer alan bir diğer grup çalışmalar ise vaka analizi yöntemiyle stratejik planlama sürecinin açıklanması (Taner, 2018), Nakit yönetim süreçlerinin regresyon yöntemiyle incelenmesi (Uyguntürk ve Vargün, 2018) , planlama ve kontrol faaliyetlerinin işletme performansına etkisinin incelenmesi (Zor, 2018), vaka analizi yöntemiyle dengeli kurumsal karne (balance scorecard) gibi sofistike performans değerlendirme yöntemlerinin vaka analizi yöntemiyle incelenmesi (Yaman, 2014; Ege ve Şener,

2013) gibi ampirik bilgi sunan ve yönetim muhasebesinin farklı yönlerinin konu edildiği çalışmalardır. Bir grup çalışmada ise yine ampirik bilgiye yer verilmeden muhasebe bilgi sistemleri (MBS) (Alagöz ve Ortakarpuz, 2018), kurumsal kaynak planlaması (enterprise resource planning [ERP]) (Eker, 2016), MBS ve kurumsal yönetim (Kaderli ve Köroğlu, 2014) ya da performans değerlendirmesi (Kalmış, 2013) arasındaki ilişki kavramsal olarak olarak açıklanmıştır.

Türkçe literatür ve İngilizce literatür konu bakımından karşılaştırıldığında Türkçe literatürün nispeten daha konvansiyonel bir çizgide gittiği görülmektedir. Konular nispeten bir birini takip etmektedir. Sayıca az olan çalışmalar için bir genelleme yapmak doğru olmasa da Türkçe literatürün güncel İngilizce literatür ile konu bakımından çok az örtüştüğü göze çarpmaktadır. Özellikle disiplinler arası çalışmalar bakımından İngilizce literatürde işletmeye özgü pek çok farklı boyut incelenirken Türkçe literatürün daha az sayıda boyuta odaklandığı ve salt muhasebe konularının özellikle maliyet bağlamında öne çıktığı söylenebilir.

3.2. Teorik Alt Yapı ve Metodolojik Yaklaşım

İngilizce literatürde ampirik çalışmaların tamamı bir ya da birkaç teori çerçevesinde ele alınmıştır. Firma teorisi, durumsallık teorisi, vekalet teorisi, üst kademe teorisi gibi işletmenin çeşitli boyutlarına ilişkin savların öne sürüldüğü disiplinler arası teoriler aracılığı ile ampirik çalışmalarla elde edilen bulgularla test edilmektedir. Teoriler genellikle araştırma süreçleri ile ortaya çıkmaktadır (Wolk, Dodd ve Rozyeki, 2008). Bununla birlikte muhasebe bir disiplin olarak araştırmadan ziyade çeşitli standart ve ilkeler çerçevesinde gelişmiştir (Coetsee, 2010). Elbette bu durum finansal muhasebe alanında daha fazla göze çarpmaktadır. Öte yandan yönetim muhasebesi, alt disiplin olarak işletme içi süreçlere odaklandığı, geleceğe dönük bilgi ve tahminler ürettiği ve yöneticilerin karar almalarına etki etmektedir. Dolayısıyla işletmeye ilişkin her türlü boyut ve bu boyutlara ilişkin geliştirilmiş her türlü teori, aslında yönetim muhasebe alanında yapılacak ampirik araştırmalarda; araştırma sorusunun belirlenmesi, varsayımların geliştirilmesi ve bulguların mevcut teorilerle açıklanabiliyor olması açısından bir çıkış noktası olarak düşünülebilir.

Teorik alt yapının bilimsel araştırmalardaki önemi düşünüldüğünde literatürde mevcut ampirik araştırmaların temelinde işletmeye ilişkin teorilerin yer alması elbette önemlidir. Dahası, yıllar boyuca defalarca test edilmiş ve doğruluğu kanıtlanmış teorilerin farklı işletme dinamikleri özelinde yeniden test edilmesi, teorinin doğrulanması veya reddedilmesi, teori reddedildi ise bunun nedenin açıklanması pratik yaşamda işletmelere özgü pek çok sorunun da yanıtlanmasına yardımcı olacaktır. Böylece yalnızca bilimsel bir araştırma yapmış olmaktan bir adım daha ileri giderek işletmelere önermelerde bulunmak mümkün olabilecektir. Öte yandan Türkçe literatürde incelenen çalışmalardan yalnızca çok az sayıda araştırmada teorik bir yaklaşım benimsendiği görülmektedir. Bunun bir nedeni Türkçe literatürde incelenen araştırmaların büyük bölümünün vaka incelemesi olması olabilir. Kalitatif araştırmalar kantitatif araştırmalara kıyasla işletme dinamiklerinin daha derinlemesine anlaşılmasını ve açıklanması sağlamaktadır (Parker, 2012). Dolayısıyla aslında özellikle kalitatif araştırmalarda araştırma sorusunun bir teorik alt yapıya dayandırılması, bulguların teori ile açıklanması ve belki de yeni bir teori geliştirilmesi kalitatif araştırmalar açısından daha da önem kazanmaktadır.

Bu araştırma kapsamında ele alınan İngilizce yayınların tamamında bir başlık altında araştırmanın yöntemi açıklanmış, araştırmanın konusuna göre kapsamın uygunluğu, örneklem seçim süreci, araştırma sürecinin aşamaları, var ise kullanılan ölçeklerin nasıl uyarıldığı veya geliştirildiği, bir model geliştirildiği ise bu modelin bilimsel mantığı, araştırma protokollerinin adımları detaylıca açıklanmaktadır. Bu açıklamalar yapılırken benzer yöntemleri daha önce benimsemiş araştırmalara atıfta bulunmak suretiyle yöntemin güvenilirliği savunulmuştur. Böylece araştırma projesinin tüm aşamalarını ve bilimsel alt yapısının geçerliliğini anlamak okuyucu bakımından mümkün olmaktadır. Kalitatif araştırmalarda, işletme seçimi, işletmenin dinamikleri, işletmede incelenen konunun ne şekilde araştırıldığı (firma ziyareti, arşiv incelemesi vb.) detaylı bir şekilde açıklanmaktadır. Ne yazık ki İngilizce literatürün aksine, Türkçe literatürde çok az sayıda yayında metodoloji açıklanmıştır. Bu araştırma kapsamında incelenen ile “bu çalışmada olay incelemesi yapılmıştır” ya da “bu çalışmada regresyon analizi yapılarak...” şeklinde genel ifadelerle yer verilmiştir. Çok az sayıda kantitatif çalışmaya rastlanması sebebiyle bu alana yönelik bir varsayımda bulunmak için yeterli dene bulunmamaktadır. Kalitatif çalışmaların çok büyük bir bölümünde işletmeye ilişkin çok fazla teknik detay verilmesine karşın araştırma sürecine ilişkin detaylar hiç verilmemiş veya çok az değinilmiştir. Örneğin, çalışmanın ne zaman yapıldığı, kimlerle görüşüldüğü, hangi dokümanların incelendiği gibi bilgilere nadiren rastlanmıştır. Uluslararası akademik yayınlara açısından bu tip bir eksiklik genelde araştırmanın hiç hakem sürecine girmeden editörler tarafından reddedilme (desk reject) sebebidir.

Kalitatif çalışmaların amacının işletmelerin neden mevcut yapılarında olduğunu, neden bazı uygulamaları kullanırken bazılarını reddettikleri, neden farklı bir çok yöntem arasında spesifik bir tanesini seçtikleri, yöneticilerin aldıkları kararları neden aldıkları, bu kararları nasıl uyguladıkları gibi sorulara yanıt verebilmek için derinlemesine inceleme yapmak (Parker, 2012) olduğuna göre, mevcut hali ile Türkçe literatürde incelenen çalışmaların maalesef çok büyük bir bölümü bu amaca hizmet etmemektedir.

3.3. Literatür İncelemesi ve İçerik Akışı

Bu araştırma kapsamında incelenen İngilizce yayınların tamamında literatür bölümünde o zamana değin yapılmış benzeri ampirik çalışmalara genel hatlarıyla değinilmiş, bu araştırmaların yapıldığı coğrafi konum, zaman dilimi, örneklem özellikleri, incelenen işletme bilgileri, araştırma metodolojisi ve elde edilen bulgulara özet bir şekilde yer verilmiştir. Buradaki amaç, okuyucuya ilgili konudaki geçmiş çalışmaların özetlemek suretiyle ilgili çalışmanın güncelliği, mevcut literatürle uyumu, çalışmanın diğer çalışmalardan nasıl farklılaştığının açıklanmasıdır. Öte yandan bu araştırma kapsamında incelenen Türkçe yayınların çok büyük bir kısmında literatür başlığı altında incelenen konunun teknik detaylarına yer verilmiş fakat benzer çalışmaların bulgularına değinilmemiştir. Esasen incelenen Türkçe çalışmaların çok büyük bir kısmı olay incelemesi yöntemini benimsemekle birlikte bir süreci detaylıca açıklamıştır. Dolayısıyla bir bulgu, bir çıkarım bu çalışmalarda bulunmamaktadır. Herhangi bir bulgu ya da çıkarımda bulunmadan benzer çalışma bulmak pek de mümkün değildir. Bu tip çalışmalar da literatür bakımından değerli olmakla birlikte giriş bölümünde de belirtildiği gibi bir önermede bulunmak bu tip çalışmalar bakımından mümkün görünmemektedir. Dolayısıyla belki de bu tip çalışmaları farklı bir kategori altında toplamak suretiyle uygulamacılar açısından değerli bilgiler sunan bir kaynakça yaratılabilir. Öte yandan bilimsel yayınlarda ‘literatür’ ifadesi geçmişte yapılmış benzeri çalışmalara yapılan atıfların özetlendiği bir bölüm olarak değerlendirilmektedir.

İncelenen Türkçe çalışmaların büyük bölümünde ‘literatür’ başlığı altında sunulan bilgilerin genel olarak İngilizce literatürde çok daha özet biçimde giriş bölümünde açıklandığı görülmektedir. İngilizce literatürde giriş bölümünde özetle incelenen konunun ne olduğu (örneğin faaliyet tabanlı maliyetin ne anlama geldiği), ne şekilde kullanıldığı, sağladığı faydanın ne olduğu ve ne şekilde kullanıldığı açıklandıktan son ilgili çalışmanın literatüre ve pratik iş yaşamında işletmelere sağlayacağı katkıya yer verilmiştir.

Bu çalışma kapsamında incelenen İngilizce yayınların tamamında sonuç bölümünde çalışma bulgularının özetlenmesine ilaveten, ilgili çalışmanın gerek literatür gerekse pratik yaşama katkıları somut bilgilerle açıklanmaktadır. Öte yandan incelenen Türkçe yayınlarda büyük bölümü bir işletme özelinde bir uygulamanın sürecini anlattığı için- yalnızca bir işletme türü içi pratik iş yaşamında bir uygulamanın detaylı sürecine yönelik bilgi sağlamaktadır. Literatüre katkı bakımından ise genelde ampirik bir bulguya değinilmemiştir.

Araştırma kapsamında göze çarpan en önemli detaylardan biri ise incelenen İngilizce literatürde rastlanan Türk akademisyen sayısı ise oldukça sınırlı kalmasıdır. Yalnızca bir İngilizce yayın beş yıllık bir süre için incelendiğinden bu konuya ilişkin bir değerlendirme yapmak pek mümkün olmamakla birlikte; Türkiye’de Türk akademisyenlerce yapılmış çalışmaların uluslararası dizinde sıklıkla yer almasının genel bir beklenti olduğunu belirtmek yanlış olmayacaktır.

4. SONUÇ, ÖNERİLER VE ÇALIŞMANIN KISITLARI

Yönetim muhasebesi işletme yöneticilerinin karar alma sürecinde ve geleceğe yönelik projeksiyonlarda ihtiyaç duydukları pek çok bilgiyi üreten bir muhasebe alt disiplini. Bu alanda yapılan ampirik çalışmaların temel amacı ise işletmelere değer katacak uygulamaları önermek, işletmelerin hangi koşullar altında hangi süreç ve uygulamalarla performanslarını arttıracaklarını belirlemek, belirli koşullara haiz işletmeler özelinde neden-sonuç ilişkileri kurmak suretiyle işletme içi dinamikleri açıklamaktır. Dolayısıyla ampirik bulgunun genellenebilir olması ya da en azından ileride genelleme yapmaya imkan sağlayacak çalışmaların temellerini oluşturacak derinlemesine bilgiler sağlamasıdır. Dolayısıyla literatüre katkısı kadar ekonomik hayata ilişkin tespit ve önermeler sağlaması bakımından da ampirik çalışmalar oldukça değerlidir.

Bu çalışmanın amacı ampirik yönetim muhasebesi araştırmalarının Türkçe ve İngilizce dizinde incelenerek bir karşılaştırma yapılabilmesidir. Bu kapsamda İngilizce literatürde özellikle yönetim muhasebesi alanında prestijli yayınların başında gelen Journal of Management Accounting Research adlı yayın incelenmiştir. Türkçe literatürde ise spesifik olarak yönetim muhasebesi alanında yayın yapan akademik bir dergi bulunmamaktadır. Bu nedenle Dergi Park veri tabanında kayıtlı Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Muhasebe ve Finansman Dergisi ve Muhasebe ve Denetime Bakış dergileri incelenmiştir. İnceleme için 2013-2018 tarihleri arasındaki yayınlar seçilmiştir. Bu çalışma aracılığı ile var ise Türkçe literatürde ilgili alandaki eksiklerin tespit edilmesi, bu eksikliklerin sebebinin belirlenmesi ve çözüm önerileri oluşturulması hedeflenmektedir.

Yapılan araştırma sonucunda yönetim muhasebesi alanında yapılan Türkçe yayınların konu bakımından disiplinler arası konulardan uzak durduğu ve İngilizce literatürle pek örtüşmediği görülmektedir. Bu du-

rum gerek literatür bakımından gerekse iş yaşamının ihtiyaçlarına bilimsel gerekçelerle özüm üretmek bakımından Türkçe çalışmaların aynı alanda aynı yıllarda yapılan İngilizce yayınlarla konu bakımından örtüşmediğini göstermektedir. Araştırma yöntemi bakımından ise incelenen Türkçe literatürde daha çok olay incelemesi şeklinde kalitatif yöntemlerin kullanıldığı tespit edilmiştir. Öte yandan İngilizce literatürde en sık kullanılan veri toplama aracı olarak anket çalışmaları öne çıkmaktadır. Bunun bir nedeni olarak yönetim muhasebesinde incelenecek verilerin genellikle halka açık raporlara konu edilmemesi ve en hızlı ve düşük maliyetli veri toplamanın kalitatif araştırma yöntemleri ile mümkün olması gösterilebilir. Anket gibi çok sayıda işletmeden veri toplanmasına imkan veren araştırma yöntemleri, elde edilen bilgilerin analiz edilmesi suretiyle belli başlı genellemeler yapmasına imkan tanımaktadır. Bu bakımdan pratik iş yaşamına öneride bulunmak için kalitatif yöntemlere kıyasla çok daha uygundur. Ayrıca, araştırmanın yöntemi, evreni, örnekleme, kullanılan yordamların gerekçeleri gibi konuların açıklandığı metodoloji bölümünün pek çok Türkçe yayında yer almadığı görülmüştür. Bu eksiklik sebebiyle emek verilen araştırmaların bilimsel olarak geçerliliğinin sorgulanmasına yol açabilir. İncelenen İngilizce çalışmaların tamamında literatür bölümünde geçmiş yıllarda ilgili konuda yapılmış ampirik çalışmalara yer verilmiş ve bulguları aktarılmıştır. İncelenen Türkçe çalışmaların büyük kısmında ise araştırmaya konu edilen uygulama veya alanın 'kitap bilgisi' şeklinde teknik detaylarına yer verilmiş fakat geçmiş çalışma bulgularına değinilmemiştir. Esasen bu araştırma sürecinde en göze çarpan farklılık literatür bölümündeki uyumsuzluktur. Buradaki eksiklik ilgili çalışmanın geçerliliğini kanıtlaması bakımından oldukça önemlidir. Bu çalışma kapsamında incelenen Türkçe yayınların literatür bölümünde verilen bilgilerin İngilizce literatürde giriş bölümünde özet bir şekilde sunulduğu görülmüştür. Ayrıca sonuç ve öneriler kısmında gerek literatür gerekse işletmelere yapılan önerilerin Türkçe yayınların büyük bölümünde yer almadığı göze çarpmaktadır. İncelenen çalışmalar bağlamında yapılabilecek nihai yorum maalesef yönetim muhasebesi alanında Türkiye'de yapılmış olan çalışmaların İngilizce literatürün gerisinde kalmış olması şeklindedir.

Türkiye'deki işletmelerin evrenini oluşturacağı her türlü ampirik çalışma akademik olarak ve iş yaşamına önerilerde bulunması bakımından önemlidir. Dahası, yabancı yatırımcı çekebilecek bilimsel gerçekliği olan tespit ve bulguların yer aldığı akademik çalışmaların özellikle uluslararası arenada görünür olması, Türk işletmelerin dinamikleri hakkında bilgi sunacağından ülke ekonomisine de katkı sağlayabilir. Dolayısıyla elde edilen bulgular sonucunda bu alanda yapılacak Türkçe yayınların nitelik ve nicelik olarak geliştirilmesi ve Türk akademisyenlerin uluslararası akademik yayınlarda yer almasını sağlayacak gerekli çalışmaların yapılması elzemdir. Bu bağlamda, alana yönelik akademik destek sağlamak, bu alanda yapılacak araştırma projelerini finansal olarak desteklemek, alana yönelik uluslararası literatürde kabul görmüş çalışmaların özelliklerinin anlaşılması için eğitim ve seminerler düzenlemek gibi adımlar atılması önerilebilir.

Türkçe literatür İngilizce literatürden farklı olarak, genel olarak daha geniş bir konu yelpazesinde yayın yapan pek çok akademik dergiden oluşmaktadır. Dolayısıyla bu çalışma kapsamında değerlendirilen Türkçe dergiler dışında pek çok üniversitenin yayınladığı genel anlamda sosyal bilimlerin tüm alanlarındaki çalışmaların yer aldığı dergilerde yapılmış olması muhtemel çalışmalar burada çalışma kapsamında dışında kalmıştır. Ayrıca yalnızca son beş yılda yapılan çalışmaların incelenmesi altı yıl ve daha önce yapılmış çalışmaları kapsam dışında bırakmıştır. Belirtilen bu hususlar bu çalışmanın kısıtları olarak değerlendirilebilir.

KAYNAKÇA

- Abdel-Kader, M., Luther, R. (2006). IFAC's Conception of the Evolution of Management Accounting, *Advances in Management Accounting*, (15), 229-247.
- Ahrens, T., Chapman, C. S. (2006). Doing Qualitative Field Research in Management Accounting: Positioning Data to Contribute to Theory, *Accounting, Organizations and Society*, 31(8), 819-841.
- Aktaş, R. (2013). Yeni Bir Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Yöntemi Olarak Kaynak Tüketim Muhasebesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (58), 55-76.
- Aktaş, R. (2013). Yeni Bir Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Yöntemi Olarak Kaynak Tüketim Muhasebesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (58), 55-76.
- Alagöz, A., & Ortakarpuz, M. (2018). Muhasebe Bilgi Sisteminde Kurumsal Bilgelik Anlayışı. *Journal of Accounting & Finance*, (77). 1-26
- Anderson, S. W., Christ, M. H., Dekker, H. C., & Sedatole, K. L. (2013). The Use of Management controls to mitigate risk in strategic alliances: Field and survey evidence. *Journal of Management Accounting Research*, 26(1), 1-32.
- Anıl Keskin, D., & Billerlioğlu, H. (2017). Sağlık İşletmelerinde Sezaryen Ameliyatı Faaliyetinin Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemine Göre Analizi. *Muhasebe Bilim Dünyası*, 19(1).
- Arıcı, N.D., & Altun, N. (2018). Finansal Hizmetler Sektöründe Finansal Olmayan Bilgilerin Raporlanması: Sürdürülebilirlik Raporları Üzerine Ampirik Bir Araştırma. *Muhasebe Bilim Dünyası*, 20(3). 578-607.
- Arnold, J. ve Turley, S. 1996. *Accounting for Management Decisions* (3. Basım). Harlow. Pearson Education.
- Aslan, Ü., & Özerhan, Y. (2017). Big Data, Muhasebe ve Muhasebe Mesleği. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 19(4), 862-883.
- Atalay, B., & Kurulu, R. (2016). Banka Şubelerinin Maliyet ve İşgücü Yönetiminde Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme. *Muhasebe Bilim Dünyası*, 18(2). 453-475.
- Ax, C., & Greve, J. (2017). Adoption of Management Accounting Innovations: Organizational Culture Compatibility and Perceived Outcomes. *Management Accounting Research*, 34, 59-74.
- Bai, G., Kajiwara, T., & Liu, J. (2014). Measuring the Cost of Individual Disruptions in Multistage Manufacturing Systems. *Journal of Management Accounting Research*, 28(1), 1-26.
- Balakrishnan, R., Pugely, A. J., & Shah, A. S. (2016). Modeling Resource Use with Time Equations: Empirical Evidence. *Journal of Management Accounting Research*, 29(1), 1-12.
- Baral, G. & Aslan, T. (2017), Bulanık Maliyet Tahminlemesi, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 17 (53), 199-214.
- Bekçioğlu, S., Gürel, E., & Kızılyalçın, D. A. (2014). Faaliyet Tabanlı Maliyetleme: Zeytin Sektörü Uygulaması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (62), 19-36.
- Berhausen, N. P., & Thrane, S. (2018). Control and Coordination of Design-Driven Innovation Processes: Case Evidence from the Automotive Industry. *Journal of Management Accounting Research*, 30(3), 75-94.
- Berikol, B. Z. (2017). Süreye Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme: Bir Kobi'de Uygulama. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 17(52), 69-94.
- Bhimani, A. Horngren, C. T. Datar, S.M., Rajan, M. 2015. *Management and Cost Accounting*. (6. Basım). Harlow. Pearson Education.
- Bhimani, A., Silvola, H., & Sivabalan, P. (2016). Voluntary Corporate Social Responsibility Reporting: A Study of Early and Late Reporter Motivations and Outcomes. *Journal of Management Accounting Research*, 28(2), 77-101.

- Bisbe, J., & Sivabalan, P. (2017). Management Control and Trust in Virtual Settings: A Case Study of a Virtual New Product Development Team. *Management Accounting Research*, 37, 12-29.
- Bratten, B., & Xue, Y. (2016). Institutional Ownership and CEO Equity Incentives. *Journal of Management Accounting Research*, 29(3), 55-77.
- Braumann, E. C. (2018). Analyzing the Role of Risk Awareness in Enterprise Risk Management. *Journal of Management Accounting Research*, 30(2), 241-268.
- Brink, A. G., Coats, J. C., & Rankin, F. W. (2016). Deceptive Superiors and Budgetary Reporting: An Experimental Investigation. *Journal of Management Accounting Research*, 29(3), 79-91.
- Brink, A. G., Hobson, J. L., & Stevens, D. E. (2016). The Effect of High Power Financial Incentives on Excessive Risk-Taking Behavior: An Experimental Examination. *Journal of Management Accounting Research*, 29(1), 13-29.
- Brown, J. L., Fisher, J. G., Peffer, S. A., & Sprinkle, G. B. (2016). The Effect of Budget Framing and Budget-Setting Process on Managerial Reporting. *Journal of Management Accounting Research*, 29(1), 31-44.
- Campbell, D., Datar, S. M., Kulp, S. L., & Narayanan, V. G. (2015). Testing Strategy with Multiple Performance Measures: Evidence from a Balanced Scorecard at Store24. *Journal of Management Accounting Research*, 27(2), 39-65.
- Carlsson-Wall, M., Kraus, K., & Karlsson, L. (2017). Management Control in Pulsating Organisations—A Multiple Case Study of Popular Culture Events. *Management Accounting Research*, 35, 20-34.
- Cengiz, E., & Ersoy, A. Maliyet Azaltım Kararı: Bütünsel Bir Yaklaşım. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (75), 183-206.
- Chang, H., Fernando, G. D., Srinivasan, D., & Tripathy, A. (2013). A Re-examination of Diversification and Firm Productivity. *Journal of Management Accounting Research*, 25(1), 99-118.
- Chang, H., Ittner, C. D., & Paz, M. T. (2014). The Multiple Roles of the Finance Organization: Determinants, Effectiveness, and the Moderating Influence of Information System Integration. *Journal of Management Accounting Research*, 26(2), 1-32.
- Chenhall, R. H., Smith, D. 2011. A Review of Australian Management Accounting Research: 1980–2009, *Accounting and Finance*, 51(1), 173-206.
- Chong, V. K., Loy, C. Y., Masschelein, S., & Woodliff, D. R. (2018). The Effect of Performance Evaluation Schemes on Predicted Transfer Prices: Do Leadership Tone and Perceived Fairness Concerns Matter?. *Management Accounting Research*, 41, 11-19.
- Christ, M. H., & Nicolaou, A. I. (2016). Integrated Information Systems, Alliance Formation, and The Risk Of Information Exchange Between Partners. *Journal of Management Accounting Research*, 28(3), 1-18.
- CIMA .1987. *Management Accounting Official Terminology*. London. The Chartered Institute of Management Accountants.
- CIMA. 2005. *Management Accounting Official Terminology*. London. The Chartered Institute of Management Accountants.
- Coetsee, D. (2010). The Role of Accounting Theory in the Development Of Accounting Principles. *Meditari Accountancy Research*, 18(1), 1-16.
- Ciftci, M., & Salama, F. M. (2017). Stickiness in Costs and Voluntary Disclosures: Evidence from Management Earnings Forecasts. *Journal of Management Accounting Research*, 30(3), 211-234.
- Ciftci, M., Mashruwala, R., & Weiss, D. (2015). Implications of Cost Behavior for Analysts' Earnings Forecasts. *Journal of Management Accounting Research*, 28(1), 57-80.

- Cobos Alvarado, F., Penaherrera Leon, M., & Ortiz Colon, A. M. 2016. Design and Validation of a Questionnaire to Measure Research Skills: Experience with Engineering Students, *Journal of Technology and Science Education*, 6(3), 219-233
- Cools, M., Stouthuysen, K., & Van den Abbeele, A. (2017). Management Control for Stimulating Different Types of Creativity: The Role of Budgets. *Journal of Management Accounting Research*, 29(3), 1-21.
- Cravens, K. S., Oliver, E. G., Oishi, S., & Stewart, J. S. (2015). Workplace Culture Mediates Performance Appraisal Effectiveness and Employee Outcomes: A Study in A Retail Setting. *Journal of Management Accounting Research*, 27(2), 1-34.
- Çelik, M. (2016). Bulanık Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (70), 91-110.
- Dalğar, H., Tekşen, Ö. & Tuğay, O. (2014). Üretim İşletmelerinde Muhasebe Bilgi Sistemi Kullanımının İncelenmesi : Batı Akdeniz Bölgesi Araştırması *Muhasebe ve Denetime Bakış= Accounting & Auditing Review*, 13(41), 49-67.
- Davila, A., & Ditillo, A. (2017). Management control systems for Creative Teams: Managing Stylistic Creativity in Fashion Companies. *Journal of Management Accounting Research*, 29(3), 27-47.
- Dekker, H. C., Ding, R., & Groot, T. (2016). Collaborative performance management in Interfirm Relationships. *Journal of Management Accounting Research*, 28(3), 25-48.
- Dekker, H. C., Groot, T., & Schoute, M. (2012). A Balancing Act? The Implications of Mixed Strategies For Performance Measurement System Design. *Journal of Management Accounting Research*, 25(1), 71-98.
- Demir, Ö., Gül, M. 2015. Üretim Yapan KOBİ'lerde Karar Sürecine Muhasebe Bilgi Sisteminin Etkileri : TRB1 Bölgesinde Yapılan Bir Araştırma, *Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 25(2).171-191.
- Demir, V., & Gökçen, H. B. (2014). Stratejik Yönetim Muhasebesi Ve Vergi Planlaması İlişkisi: Vergi Planlamasına Dayalı Maliyetleme (VPDM). *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 13(41), 17-32.
- Dereköy, F., & Kalmış, H. (2013). Hastanelerde Performans Ölçümünün Muhasebe Bilgi Sistemiyle İlişkilendirilmesi. *Muhasebe ve finansman dergisi*, (58), 139-160.
- Ditillo, A., & Lisi, I. E. (2016). Exploring Sustainability Control Systems' Integration: The Relevance of Sustainability Orientation. *Journal of Management Accounting Research*, 28(2), 125-148.
- Drury, C. 2011. *Cost and Management Accounting: An Introduction*. (7. Basım). Cengage Learning EMEA.
- Du, F., & Xu, K. (2017). The Path to Independence: Board Cohesion, Cognitive Conflict, and Information Sharing. *Journal of Management Accounting Research*, 30(1), 31-54.
- Edwards, J. R., Newell, E. 1991. The Development of Industrial Cost and Management Accounting Before 1850: A Survey of the Evidence, *Business History*, 33(1), 35-57.
- Effects of Including Multiple Types of Fairness. *Journal of Management Accounting Research*, 30(2), 207-240.
- Ege, I., & Sener, Z. (2013). Performans Ölçümünde Kullanılan Yöntemler: Performans Karnesi ve Kumanda Paneli Karşılaştırması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (57). 107-120.
- Eker, M., & Eker, S. (2016). The Effects of Interactions between Management Control Systems Strategy on Firm Performance: An Empirical Study. *Business & Economics Research Journal*, 7(4). 121-141.
- Elmacı, O., & Tutkavul, K. (2015). Mamul Maliyetlerinin Hesaplanmasında Geleneksel ve Çağdaş Maliyetleme Sistemlerinin Yeterliliklerinin Karşılaştırılmasına Yönelik Betimsel Bir Çalışma. *Muhasebe Bilim Dünyası*, 17(2). 261-304.

- Ertaş, F. C., & Temel, E. (2018). Kümelenmenin Toprak Sanayinde Üretim Maliyetlerine Etkisi Üzerine Bir Araştırma Tr 83 Bölgesi Erbaa Örneği. *Muhasebe ve Denetim Bakış*, 18 (54), 35-56.
- Essa, S. A., Dekker, H. C., & Groot, T. L. (2018). Your Gain My Pain? The Effects of Accounting Information in Uncertain Negotiations. *Management Accounting Research*, 41, 20-42.
- Fehrenbacher, D. D., Kaplan, S. E., & Pedell, B. (2017). The Relation Between Individual Characteristics and Compensation Contract Selection. *Management Accounting Research*, 34, 1-18.
- Fehrenbacher, D. D., Schulz, A. K. D., & Rotaru, K. (2018). The Moderating Role of Decision Mode in Subjective Performance Evaluation. *Management Accounting Research*, 41, 1-10.
- Fisher, J. G., Peffer, S. A., Sprinkle, G. B., & Williamson, M. G. (2015). Performance target Levels and Effort: Reciprocity Across Single-and Repeated-Interaction Settings. *Journal of Management Accounting Research*, 27(2), 145-164.
- Gerakos, J. J., Ittner, C. D., & Moers, F. (2017). Compensation Objectives and business Unit Pay Strategy. *Journal of Management Accounting Research*, 30(2), 105-130.
- Ghosh, A., Karuna, C., & Tian, F. (2015). Causes and Consequences of the CEO Also Being the Chair of the Board. *Journal of Management Accounting Research*, 27(2), 197-223.
- Gökten, P. O. Karanlıkta Üretim: Yeni Çağda Maliyetin Kapsamı. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20(4), 880-897.
- Grabner, I., Posch, A., & Wabnegg, M. (2018). Materializing Innovation Capability: A Management Control Perspective. *Journal of Management Accounting Research*, 30(2), 163-185.
- Groen, B. A. (2018). A Survey Study into Participation in Goal Setting, Fairness, and Goal Commitment: Effects of Including Multiple Types of Fairness. *Journal of Management Accounting Research*, 30(2), 207-240.
- Groen, B. A., Wouters, M. J., & Wilderom, C. P. (2017). Employee Participation, Performance Metrics, and Job Performance: A Survey Study Based on Self-Determination Theory. *Management Accounting Research*, 36, 51-66.
- Gündoğmus, M. E., & Köroğlu, C. (2016). Pazarlama Bilgi Sistemi ile Muhasebe Bilgi Sistemi Arasındaki İlişkinin Stratejik Pazarlama Muhasebesi Açısından İncelenmesi: X Otel İşletmesinde Uygulama. *Muhasebe ve Denetim Bakış*, 16(50), 1-20.
- Hambrick, D. C., & Mason, P. A. (1984). Upper Echelons: The Organization as a Reflection of Its Top Managers. *Academy of management review*, 9(2), 193-206.
- Herremans, I. M., & Nazari, J. A. (2016). Sustainability Reporting Driving Forces and Management Control Systems. *Journal of Management Accounting Research*, 28(2), 103-124.
- Hiebl, M. R. 2014. Upper Echelons Theory in Management Accounting and Control Research, *Journal of Management Control*, 24(3), 223-240.
- Hirsch, B., Reichert, B. E., & Sohn, M. (2017). The Impact of Clawback Provisions on Information Processing and Investment Behaviour. *Management Accounting Research*, 37, 1-11.
- Holderness Jr, D. K., Olsen, K. J., & Thornock, T. A. (2016). Who Are You To Tell Me That?! The Moderating Effect of Performance Feedback Source and Psychological Entitlement on Individual Performance. *Journal of Management Accounting Research*, 29(2), 33-46.
- Huang, J., Balakrishnan, R., & Pan, F. (2016). On The Association Between Current Period Budget Target Achievability and The Properties Of Nonfinancial Measures. *Journal of Management Accounting Research*, 29(2), 47-62.

- Hyun, J. H., Kim, B. J., Kwon, S., & Shin, J. Y. (2014). The Effects of Corporate Governance, Competition, and Political Costs on Strategic Executive Pay Disclosure: Evidence from Korea. *Journal of Management Accounting Research*, 26(2), 195-220.
- Ikäheimo, S., Kallunki, J. P., Moilanen, S., & Schiehl, E. (2017). Do White-Collar Employee Incentives Improve Firm Profitability?. *Journal of Management Accounting Research*, 30(3), 95-115.
- İşgüden Kılıç, B. (2018). Entegre Raporlama ve Türkiye'deki Gelişmeler: Entegre Rapor Hazırlayan İşletmeler Ve Bıst Kurumsal Sürdürülebilirlik Endeksinde Yer Alan İşletmeler Açısından Bir İnceleme. *Muhasebe Bilim Dünyası*, 20(1).
- İlhan, E. G. E., & Kurtlar, M. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Bir Hastane İşletmesinde Uygulama. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20(3), 673-699.
- Karcioğlu, R. & Biçer, E. B. (2013). Toplam Kalite Yönetiminin İşletme Maliyetleri Üzerine Etkisi: Kalite Belgesi Öncesi ve Sonrası Dönem Karşılaştırması *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 13(39), 49-67.
- Köse, T., & Agdeniz, S. (2015). Kaynak Tüketim Muhasebesinde Kapasite Maliyet Yönetimi. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 15(45), 51-74.
- Jain, A., Jain, P. K., & Rezaee, Z. (2016). Value-Relevance of Corporate Social Responsibility: Evidence From Short Selling. *Journal of Management Accounting Research*, 28(2), 29-52.
- Janin, F. (2017). When Being A Partner Means More: The External Role of Football Club Management Accountants. *Management Accounting Research*, 35, 5-19.
- Janka, M., & Guenther, T. W. (2018). Management Control of New Product Development and Perceived Environmental Uncertainty: Exploring Heterogeneity Using a Finite Mixture Approach. *Journal of Management Accounting Research*, 30(2), 131-161.
- Jesson, J., Matheson, L., & Lacey, F. M. 2011. *Doing Your Literature Review: Traditional and Systematic Techniques*. London. Sage Publications.
- Johnson, E. N., Reckers, P. M., & Bartlett, G. D. (2013). Influences of timeline and Perceived Strategy Effectiveness on Balanced Scorecard Performance Evaluation Judgments. *Journal of Management Accounting Research*, 26(1), 165-184.
- Johnson, H. T. 1983. The Search for Gain in Markets and Firms: A Review of the Historical Emergence of Management Accounting Systems, *Accounting, Organizations and Society*, 8(2), 139-146.
- Johnson, H. T., Kaplan, R. S. 1987. *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*. Boston. Harvard Business Press.
- Kaderli, Y., & Köroğlu, Ç. (2014). İşletmelerde Muhasebe Bilgi Sistemi İle Kurumsal Yönetim Anlayışı Arasındaki İlişki. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (63), 21-38.
- Kaplan, R. S. 1986. The Role for Empirical Research in Management Accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 11(4-5), 429-452.
- Kaplan, S. E., Petersen, M. J., & Samuels, J. A. (2017). Further Evidence on the Negativity Bias in Performance Evaluation: When Does the Evaluator's Perspective Matter?. *Journal of Management Accounting Research*, 30(1), 169-184.
- Karğın, S. (2013). Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Yükselişi ve Düşüşü. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (58), 21-40.
- Kelly, K. O., Webb, R. A., & Vance, T. (2014). The interactive effects of ex post goal adjustment and goal difficulty on performance. *Journal of Management Accounting Research*, 27(1), 1-25.

- Kenno, S. A., & Free, C. (2018). Fostering and forcing uses of Accounting: Labour-Management Negotiations in The Automotive Crisis in Canada 2008–2009. *Management Accounting Research*, 39, 17-34.
- Knauer, T., Silge, L., & Sommer, F. (2018). The Shareholder Value Effects of Using Value-Based Performance Measures: Evidence from Acquisitions and Divestments. *Management Accounting Research*, 41, 43-61.
- Köroğlu, Ç. (2013). Otel İşletmelerinde Rekabet Üstünlüğü Elde Etmek İçin Bir İleri Yönetim Muhasebesi Yöntemi Olarak Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Analizi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (57), 39-56.
- Kruis, A. M., Speklé, R. F., & Widener, S. K. (2016). The Levers of Control Framework: An Exploratory Analysis Of Balance. *Management Accounting Research*, 32, 27-44.
- Lavia López, O., Hiebl, M. R. 2015. Management Accounting in Small and Medium Sized Enterprises: Current Knowledge and Avenues for Further Research, *Journal of Management Accounting Research*, 27(1), 81-119.
- Lourenço, S. M., Greenberg, J. O., Littlefield, M., Bates, D. W., & Narayanan, V. G. (2018). The Performance Effect Of Feedback in a Context of Negative Incentives: Evidence From a Field Experiment. *Management Accounting Research*, 40, 1-14.
- Luft, J., Shields, M. D. 2003. Mapping Management Accounting: Graphics and Guidelines for Theory-Consistent Empirical Research, *Accounting, Organizations and Society*, 28(2-3), 169-249.
- Mahlendorf, M. D., Matějka, M., & Weber, J. (2017). Determinants of Financial Managers' Willingness To Engage in Unethical Pro-Organizational Behavior. *Journal of Management Accounting Research*, 30(2), 81-104.
- Malina, M. A., & Selto, F. H. (2014). Behavioral-Economic Nudges and Performance Measurement Models. *Journal of Management Accounting Research*, 27(1), 27-45.
- Miller, D., De Vries, M. F. K., ve Toulouse, J. M. 1982. Top Executive Locus of Control and Its Relationship to Strategy-Making, Structure, and Environment, *Academy of Management Journal*, 25(2), 237-253.
- Minnaar, R. A., Vosselman, E., van Veen-Dirks, P. M., & Zahir-ul-Hassan, M. K. (2017). A Relational Perspective on The Contract-Control-Trust Nexus in An İnterfirm Relationship. *Management Accounting Research*, 34, 30-41.
- Navissi, F., Sridharan, V. G., Khedmati, M., Lim, E. K., & Evdokimov, E. (2016). Business Strategy, Over-(Under-) Investment, and Managerial Compensation. *Journal of Management Accounting Research*, 29(2), 63-86.
- Nilüfer Karataş, Ö., Bekçi, İ., & Ömürbek, V. (2014). Bulanık Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Bir Uygulama. *Muhasebe Bilim Dünyası*, 16(1). 63-94.
- Oblak, K., Ličen, M., & Slapničar, S. (2018). The Role of Cognitive Frames in Combined Decisions About Risk and Effort. *Management Accounting Research*, 39, 35-46.
- Okutmuş, E., & Ergül, A. (2015). Konaklama İşletmelerinde Hedef Maliyetleme, Değer Analizi ve Kaizen Maliyetleme Yöntemlerinin Birlikte Uygulanabilirliğine İlişkin Bir Araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (65), 97-116.
- Okutmuş, E., & Kahveci, A. (2015). Maliyet Liderliği Stratejisi Boyutunda Demontaj Analizi Yöntemi İle Maliyet Minimizasyonunun Sağlanması. *Muhasebe Bilim Dünyası*, 17(3). 539-557
- Olsen, K. J., Dworkis, K. K., & Young, S. M. (2013). CEO Narcissism and Accounting: A Picture of Profits. *Journal of management accounting research*, 26(2), 243-267.
- Osma, B. G., Gomez-Conde, J., & de las Heras, E. (2018). Debt Pressure and İnteractive Use of Control Systems: Effects on Cost Of Debt. *Management Accounting Research*, 40, 27-46.
- Otley, D. 2016. The Contingency Theory of Management Accounting and Control: 1980–2014, *Management Accounting Research*, 31, 45-62.

- Ömürbek, V., & Kozak, H. (2013). Birleşik Mamullerde Maliyet Dağıtım Yönteminin Belirlenmesinde Analitik Hiyerarşi Sürecinin Kullanılması. *Muhasebe Bilim Dünyası*, 15(2). 59-78.
- Öncel, M., & Yanık, S. S. (2013). Maliyet Muhasebesinde Gider Dağıtımı Ve Matris Cebiri Uygulaması. *Muhasebe Bilim Dünyası*, 15(4). 45-62.
- Önder, Ş., & Kaya, E. (2018). İşletmelerin Kurumsal Sosyal Sorumluluk Uygulamalarında Kurumsal Yönetim Yapılarının Etkisi: BİST 100 Üzerine Bir Uygulama. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (78), 155-170.
- Öz, Y., Yavuz, H. 2015. İşletme Yönetiminin Aldığı Kararlarda Muhasebe Bilgi Sisteminin Etkisi ve Önemi, C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 16 (4).227-246.
- Özbirecikli, M., & Güven, G. (2016). Lokantalarda Kullanılan Maliyet Hesaplama Yöntemleri Üzerine Bir Araştırma: Antakya Örneği. *Muhasebe Bilim Dünyası*, 18(4). 797-823.
- Özkan, A., Tanç, Ş. G., & Taşdemir, B. (2018). Sürdürülebilirlik Açıklamaları Kapsamında Kurumsal Sosyal Sorumluluğun Kârlılık Üzerine Etkisi: Bist Sürdürülebilirlik Endeksinde Bir Araştırma. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20(3), 560-577.
- Parker, L. D. (2012). Qualitative Management Accounting Research: Assessing Deliverables and Relevance. *Critical Perspectives on Accounting*, 23(1), 54-70.
- Puyou, F. R. (2018). Systems of secrecy: Confidences and gossip in management accountants' handling of dual role expectations and MCS limitations. *Management Accounting Research*, 40, 15-26.
- Reichert, B. E., & Woods, A. (2016). Does Motivational Orientation Impact the Effectiveness of Incentive Contracts?. *Journal of Management Accounting Research*, 29(2), 87-103.
- Saban, M., Vargün, H., & Gürkan, S. (2017). Yatırımcılara Bilgi Sağlama Aracı Olarak Entegre Raporlama. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 19(4), 915-936.
- Scapens, R. W., Bromwich, M. 2010. Management Accounting Research: 20 Years On, *Management Accounting Research* 21 (4): 278–284.
- Sevim, A., & Bülbül, S. (2015). Hedef Maliyetleme Açısından Muhasebe Bilgi Sistemine İlişkin Bir Model Önerisi Ve Bir İşletme Uygulaması. *Muhasebe Bilim Dünyası*, 17(4). 785-804.
- Sevim, A., & Bülbül, S. (2016). Tam Zamanında Üretim Sisteminin Muhasebe Bilgi Sistemi İle Bütünleştirilmesi Ve Bir Model Önerisi. *Muhasebe Bilim Dünyası*, 18(4). 855-879.
- Shields, M. D. 1997. Research in Management Accounting by North Americans in the 1990s, *Journal of Management Accounting Research*, 9, 3-61.
- Solak, B., Gönen, S., & Rasgen, M. (2017). Muhasebe Meslek Mensuplarının Entegre Raporlamaya İlişkin Farkındalık Düzeylerinin Belirlenmesine Yönelik Bir Alan Araştırması. *Muhasebe Bilim Dünyası*, 19(1). 166-188.
- Stouthuysen, K., Slabbinck, H., & Roodhooft, F. (2017). Formal controls and Alliance Performance: The Effects of Alliance Motivation and Informal Controls. *Management Accounting Research*, 37, 49-63.
- Ströbele, A., & Wentges, P. (2018). The role of Organizational Social Capital in The Design of Management Control Systems. *Journal of Management Accounting Research*, 30(2), 187-205.
- Taner, A. (2018). Strategic Planning As A Tool For Accountability In Turkish Public Administration. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20(3), 605-625.
- Tastan, H., & Demircioglu, E. N. (2015). Düşünme Süreci Araçları Ve Kalite Maliyetlerinin Birlikte Kullanılması: Bir Otel İşletmesinde Uygulama. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 15(46), 97-114.

- Tian, Y., Tuttle, B. M., & Leitch, R. A. (2017). Effort Choices between Group and Individual Tasks in Mixed Incentives. *Journal of Management Accounting Research*, 30(1), 203-217.
- Torun, N., & Ayanoğlu, Y. (2016). Ankara İlinde Evde Fototerapi Uygulamasının Maliyet Etkililik Analizi: Maliyet Etkililik Oranları Açısından Değerlendirme. *Muhasebe Bilim Dünyası*, 18(4), 767-796.
- Tranfield, D., Denyer, D., Smart, P. 2003. Towards a Methodology for Developing Evidence-Informed Management Knowledge by Means of Systematic Review. *British journal of management*, 14(3), 207-222.
- Tuğay, O., Akın, O. 2013. Üretim İşletmelerinde Maliyet Muhasebesi Uygulama Düzeyi: Burdur'da Bir Araştırma, Afyon Kocatepe Üniversitesi, İİBF Dergisi. 15 (2), 469-490.
- Tutkavul, K., & Elmacı, O. (2016). Fiyatlandırma Kararlarında Geleneksel Ve Çağdaş Maliyetleme Sistemlerinin Yeterliliklerinin Karşılaştırılmasına Yönelik Ampirik Bir Çalışma. *Muhasebe Bilim Dünyası*, 18(3), 659-689.
- Tutkavul, K., & Elmacı, O. (2016). Statejik Karar Alma Perspektifinden Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Modeli Ve Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Modelinin Karşılaştırılmasına Yönelik Ampirik Bir Çalışma. *Muhasebe Bilim Dünyası*, 18(4), 825-853.
- Türker, İ (2017), Ham Deri İşleme Firmalarında Maliyetleme ve Muhasebeleştirme. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 17 (53), 179-198.
- Usul, H., & Çağlan, E. (2018). Nöromuhasebe. *Muhasebe Bilim Dünyası*, 20(2), 450-465.
- Uyar S., 2008. Denizlide Faaliyet Gösteren Üretim İşletmelerinde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 38, 132-146.
- Uygurtürk, H., & Vargün, H. (2018). Nakit Akışı İle Karlılık Arasındaki İlişki: Taşıt Araçları Sektörü Üzerine Bir Araştırma. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20(3), 705-727.
- Varan, S., & Çevik, V. (2015). İşlem Maliyeti Yaklaşımı Açısından Lojistik Faaliyetlerde Dış Kaynak Kullanımı: Türkiye'deki Mobilya Sektörünün Analizi. *Muhasebe ve Denetime Bakış*. 14(44), 109-134.
- Yaman, K. (2014). Application of Controlling Tools in German Hospitals. *Journal of Accounting & Finance*, (64), 187-206.
- Yaşar, R. Ş. (2016). Dengeli Puan Kartıyla Performans Ölçümü: Bir Denetim Şirketi Uygulaması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (70), 193-212.
- Yaşar, R. Ş. (2017). Zaman Esaslı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi İle Konteyner Terminallerinde Maliyet Analizi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (73), 203-228.
- Yıldız, B., & Ağdeniz, Ş. (2018). Muhasebede Analiz Yöntemi Olarak Metin Madenciliği. *Muhasebe Bilim Dünyası*, 20(2), 286-315.
- Young, S. M., Du, F., Dworkis, K. K., & Olsen, K. J. (2015). It's All About All Of Us: The Rise Of Narcissism and Its Implications For Management Control System Research. *Journal of Management Accounting Research*, 28(1), 39-55.
- Yu, C. F. (2014). CEO Overconfidence, CEO Compensation, and Earnings Manipulation. *Journal of Management Accounting*
- Yürekli, E. (2017). KOBİ'lerde Yönetim ve Maliyet Muhasebesinin Stratejik Karar Alma Üzerine Etkisi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (73), 137-168.
- Yükçü, S., & Koçakoglu, Ö. (2015). Tedarik Zincirini Yönetiminde Bir Araç Olarak Hedef Maliyet Yaklaşımı ve Bir Örnek. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 15(45), 1-29.

Yükçü, S., & Yüksel, U. I. (2016). Hastane İşletmelerinde Müşteri Karlılığının Faaliyete Dayalı Maliyet Yöntemi İle Analiz Edilmesi ve Örnek Bir Uygulama. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 16(49), 1-18.

Wolk, H.I., Dodd, J.L. & Rozycki, J.J. &. 2008. *Accounting Theory*. Thousand Oaks, Calif: Sage.

Zor, Ü. (2018). KOBİ'lerde Planlama ve Kontrol Uygulamaları: Durumsallık Teorisi Temelinde İşletme Performansına Katkısı. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (78), 183-198.

MUHASEBE VE DENETİM TEZSİZ YÜKSEK LİSANS PROGRAMLARININ MESLEKİ GELİŞMEYE KATKISI: ADAY MESLEK MENSUPLARINA YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA*

Dr. Öğr. Üyesi Hüseyin MERT**

Makale Gönderim Tarihi : 25/09/2019 / Kabul Tarihi : 18/11/2019

ÖZ

Muhasebe ve Denetim tezsiz yüksek lisans programlarının kuruluş amacı; katılımcıların mesleki gelişmelerine katkıda bulunmaktır. Programın; meslek yaşamında katılımcılarına tercih edilme avantajı sağlaması, kariyerini ileriye taşımada sağladığı olanaklar ve bazı pozisyonlar için koşul olarak alınması, son yıllarda programa olan talebi giderek arttırmıştır.

Bu çalışmayla muhasebe ve denetim tezsiz yüksek lisans programının ne ölçüde kuruluş amaçlarına hizmet ettiği ölçülmeye çalışılmıştır. Araştırma; tezsiz yüksek lisans programlarından mezun olan aday meslek mensupları üzerinde yapılmıştır. Araştırmada anket yöntemi kullanılmış ve sonuçlar istatistik yöntemler kullanılarak test edilmiş ve elde edilen sonuçlar açıklanmıştır. Araştırma sonuçlarına göre, muhasebe ve denetim tezsiz yüksek lisans programı meslek adaylarının mesleki gelişmelerine katkılar sağlamak ve beklentilerini karşılamaktadır.

Anahtar Sözcükler: Tezsiz Muhasebe ve Denetim Yüksek Lisans Programı, Muhasebe ve Denetim Yüksek Lisans Dersleri, Muhasebe ve Denetim Mesleği, Aday Meslek Mensubu

JEL Kodları: M41 , M42

* Bu çalışma, 5. Uluslararası Muhasebe ve Finans Araştırmaları Kongresinde yayımlanan “Muhasebe ve Denetim Tezsiz Yüksek Lisans Programlarının Mesleki Gelişmeye Katkısı: Aday Meslek Mensuplarına Yönelik Bir Araştırma” adlı bildirden türetilmiştir.

** Okan Üniversitesi, İşletme ve Yönetim Bilimleri Fakültesi, Muhasebe ve Denetim Bölümü Öğr. Üyesi, huseyin.mert@okan.edu.tr ORCID ID: 0000-0001-5391-7865

THE CONTRIBUTION OF NON-THESIS MASTER'S PROGRAM ON ACCOUNTING AND AUDITING TO PROFESSIONAL DEVELOPMENT: THE STUDY TO ASPIRING PROFESSIONAL ACCOUNTANTS

ABSTRACT

The Non-thesis master in auditing and accounting program aims to contribute to the professional development of participants. The program; increasing the demand for programa in recent years, the advantage of being preferred to its participants in the professional life, the possibilities provided for carrying forward career and being taken as a condition for some positions.

With this study, it has been tried to measure to what extent the non thesis masters programs's services serves the institutional purposes. Research; the students who graduated from non-thesis master programs were made on the professional members. Survey method was used in the research and the results were tested using statistical methods and the results obtained were explained. According to the results of the research, the program contributes to the professional development of candidates and covers their expectations.

Keywords: Non-thesis master in auditing and accounting programs, auditing and accounting master lessons, auditing and accounting profession, candidate professional member.

JEL Codes: M41, M42

1. GİRİŞ

Tezsiz yüksek lisans programları, öğrencilere mesleki bilgi kazandırmak ve bu bilgilerin uygulamada nasıl kullanılacağını göstermek amacıyla kurulmuşlardır (Lisansütü Öğretim Yönetmeliği, Mad.11; Yükseköğretim Kanunu, Mad.3). Dolayısıyla bu programların esas amacı; mesleki gelişmeye katkıda bulunmaktır.

Tezsiz yüksek lisans programlarının mesleki gelişmeye ne ölçüde katkıda bulunduğunu ölçmeye yönelik literatürde bir çalışmaya rastlanmamış olması bu çalışmanın yapılmasına gerekçe oluşturmuştur.

Bu amaca yönelik olarak, muhasebe ve denetim tezsiz yüksek lisans programlarının mesleki gelişmeye katkısının ölçülmesi amacıyla bu programda yüksek lisans yapmış aday meslek mensupları üzerinde bu araştırma yapılmıştır.

Programı tercih eden öğrenciler, muhasebe ve denetim tezsiz yüksek lisans programlarına katılırken, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Sınavı için staj süresinden bir yıllık indirim sağlamanın yanısıra;

- İş dünyasında tercih edilme avantajı sağlama,
- Kariyeri ileriye taşımada sağladığı avantaj ve
- Bazı pozisyonlar için ön koşul kabul edilme gibi hususların da öne çıktığı saptanmıştır.

Öncelikli olarak yukarıda sıralanan nedenlerden her sene muhasebe ve denetim yüksek lisans programına katılımın daha da arttığı değerlendirilmektedir.

Bu çalışmanın amacı, muhasebe ve denetim tezsiz yüksek lisans programında yüksek lisans yapan serbest muhasebeci mali müşavir (SMMM) aday meslek mensuplarının gelişiminde sözü edilen programların katkısı ortaya çıkartılmaktır.

Öğrencilerin programa girişleri ve sonrasında yapılan anket çalışması ile öğrencilerin yüksek lisans programına başlarken belirlenmiş olan amaçların, yüksek lisans tamamlandıktan sonra ne ölçüde gerçekleştiği tespit edilmeye çalışılmıştır.

2. LİTERATÜR İNCELEMESİ

Konuyla ilgili kapsamlı literatür taraması yapılmıştır. Bu doğrultuda tespit edilen çalışmalara kapsam ve sonuçları yönünden aşağıda yer verilmiştir;

“Eğitim yönetimi ve denetimi tezsiz yüksek lisans programına ilişkin öğrenci ve öğretim üyelerinin görüşleri” konulu makalede; Eğitim yönetimi ve denetimi tezsiz yüksek lisans programının amacına, öğrencilerin tezsiz yüksek lisans yapma sebeplerine, bu programın öğrencilerin kişisel ve mesleki yaşamına etkisine ve programın etkililiğine ilişkin öğrencilerin ve öğretim üyelerinin görüşlerinin belirlenmesi amaçlanmıştır. Çalışmanın sonucunda; Katılımcıların tezsiz yüksek lisans programının amaçlarına ilişkin görüşlerinin programın formal amacıyla uyumlu olduğu tespit edilmiştir (Umur ve Demirtaş, 2016, s.49).

“Lisansüstü programların öğretmen, yönetici ve denetmenlerin mesleki gelişimine katkısı” konulu makalede; Eğitim yönetimi, teftişi, planlaması ve ekonomisi alanındaki lisansüstü programlarda öğrenim gören öğretmen, yönetici ve denetmenlerin görüşleri ışığında bu programların mesleki gelişimlerine katkısının belirlenmesi amaçlanmıştır. Araştırmayla; alınan eğitimin uygulama sorunlarını çözmeye konusunda katkı sağladığı ve liderlik davranışlarını geliştirdiği, sonuçlarına ulaşılmıştır (Turhan ve Yaraş, 2013, s.200).

“Öğretmenlik meslek bilgisi ve tezsiz yüksek lisans programlarının tutum ve öz yeterlilik açısından değerlendirilmesi” konulu makalede; tezsiz yüksek lisans ve öğretmenlik meslek bilgisi programlarının öğrencilerin öğretmenlik mesleğine ilişkin tutum ve öz yeterlilik algıları açısından yeterliliği karşılaştırılmalı ortaya çıkartılmıştır. Çalışmanın sonucunda, tezsiz yüksek lisans programlarının öğretmenlik mesleğine ilişkin tutum ve öz yeterlilik algıları üzerinde daha olumlu etkiye sahip olduğu bulunmuştur (Çakır ve diğerleri, 2016, s.36).

“Ortaöğretim alan öğretmenliği tezsiz yüksek lisans derslerine öğretim elemanı bakışı: Ege Üniversitesi Örneği” konulu makalede; Orta öğretim alan öğretmenliği tezsiz yüksek lisans programındaki derslere ilişkin öğretim elemanlarının görüşlerinin tespit edilmesi amaçlanmıştır. Çalışmanın sonucunda, öğretim elemanı görüşleri doğrultusunda derslerin etkili bir şekilde yürütülemediği ve acil önlemlere ihtiyaç duyulduğu bulunmuştur (Ünver ve diğerleri, 2010, s.63).

“Muhasebe Stajyerlerinin Profili Üzerine Bir Araştırma” konulu makalede; muhasebe mesleğini seçmiş stajyerler hakkında bazı saptamaların ve değerlendirmelerin yapılması amaçlanmıştır. Çalışmanın

sonucunda; Muhasebe mesleğine ağırlıklı olarak Anadolu Üniversitesi ve özellikle AÖF mezunlarının yöneliyor olduğu, diğer üniversite ve fakülte mezunlarının muhasebe mesleğini öncelikli olarak tercih etmediği tespit edilmiştir (Gürdal ve Doğan, 2014, s.14).

“Muhasebe stajyerlerinin meslek mensuplarından ve meslek örgütlerinden beklentileri: Manisa İli Araştırması” konulu makalede; muhasebe stajyerlerinin, meslek mensuplarından ve meslek örgütlerinden beklentilerinin ortaya çıkartılması ve bu beklentileri karşılayabilecek çözüm önerilerinin geliştirilmesi amaçlanmıştır (Kaplanoğlu, 2014, s.265).

“Tezsiz yüksek lisans öğretmen adaylarının, öğretmenlik yeterlikleri üzerine değerlendirmeleri” konulu makalede, öğretmen adaylarının; arkadaşlarını, okul uygulama öğretmenlerini, kendilerini ve fakülte öğretim elemanlarını öğretmenlik yeterlikleri açısından değerlendirmelerinin ortaya çıkarılması amaçlanmıştır. Çalışmayla, öğretmen adayları; kendilerini, okul uygulama öğretmenlerini ve arkadaşlarını öğretmenlik yeterliklerinde yeterli gördükleri sonucuna ulaşmıştır (Şeker ve diğerleri, 2005, s.250).

“Muhasebe eğitiminde kalitenin artırılmasında ders programlarının önemi: Türkiye’de bir inceleme” konulu makalede, uluslararası düzenlemeler çerçevesinde meslek mensuplarından beklenenler ve bilimsel yeterlilik için ders programlarında yer alan muhasebe derslerinin dağılımı üzerinde durularak, ders programları incelenerek, muhasebe derslerinin ders kredisi ve ders sayısı, açısından yeterliliği ölçülmeye çalışılmıştır. Sonuç olarak; muhasebe eğitimi veren üniversitemizde ortalama ders kredisinin altında kalan üniversitelerin oranı % 22 dir ve oldukça yüksektir. Eğitim kalitesinin bir göstergesi olan eğitim programlarındaki ders dağılımı, ders kredisi ve ders sayısı gibi unsurların standardize edilmesi gerek ülke, gerekse uluslararası bazda üniversiteler arasında bir yakınlaşma sağlayacaktır (Zaif ve Ayanoğlu, 2007, s.135).

“Türkiye’deki devlet ve vakıf üniversitelerinin tüm programlarında muhasebe, finansal raporlama ve denetim standartları eğitimi üzerine bir araştırma” konulu bu makalede; Türkiye’de Yükseköğretim Kurulu devlet ve vakıf üniversitelerinin ilgili akademik birimlerinde önlisans, lisans, yüksek lisans ve doktora programlarında verilen muhasebe eğitiminde muhasebe, finansal raporlama ve denetim standartlarına ilişkin derslerin incelenmesi ve yeterliliğinin tartışılması amaçlanmıştır. Çalışmayla, “muhasebe eğitiminin, muhasebe standartları eğitimi içerecek şekilde yeniden yapılandırılması, ders planlarında muhasebe standartlarına ilişkin derslere daha fazla yer verilmesi, ders sayısı ve ders saatlerinin artırılması, derslerin zorunlu hale getirilmesi ve muhasebe standartları eğitiminin genişletilmesi gerektiği” sonucuna ulaşmıştır (Gündüz, 2018, s.208).

“Türkiye’de ki Üniversitelerde lisansüstü eğitim programlarında yer alan muhasebe standartları dersleri üzerine bir araştırma” konulu makalede; Türkiye’de lisansüstü muhasebe ve işletme eğitiminde, muhasebe standartlarına ilişkin derslerin verilme düzeyinin ve ders içeriklerinin belirlenerek, ders içeriklerinin TMS/TFRS Tam Seti’ne uyumunun ortaya konulması amaçlanmıştır. Çalışmayla; üniversitelerin lisansüstü eğitim programlarında verilen muhasebe eğitiminde muhasebe standartları eğitiminin TMS/TFRS Tam Setini karşılayacak şekilde genişletilmesi gerektiği, sonucuna ulaşmıştır (Çil Koçyiğit ve Güngör Tanç, 2017, s. 76).

“Tezsiz yüksek lisans öğrenimi gören öğretmen adaylarının program hakkındaki görüşleri ile problem çözme becerileri arasındaki ilişki” konulu bu makalede; tezsiz yüksek lisans programına katılmış olan öğretmen adaylarının program hakkındaki görüşlerinin ve problem çözme becerileri üzerindeki etkileri ortaya çıkartılmaya çalışılmıştır. Çalışmayla, “bu tür araştırmaların ilköğretimden itibaren yapılıp, eğitim sisteminde bu doğrultuda değişiklikler ve yenilikler yapılmasının uygun olacağı” sonucuna ulaşılmıştır (Durmuşçelebi, 2008, 190).

Görüldüğü üzere faydalanılan çalışmaların tamamı çalışma konumuzla dolaylı ilgili olan kaynaklardır. Literatür taraması sürecinde “muhasebe ve denetim alanında yüksek lisans programlarının mesleki gelişmeye katkısını araştıran” bir çalışmaya rastlanmamıştır. Dolayısıyla çalışmamız alanında ilk olma özelliği taşımaktadır.

3- ARAŞTIRMA

3.1. Araştırmanın Amacı, Yöntemi ve Verilerin Toplanması

Bu araştırma, muhasebe ve tezsiz yüksek lisans programlarının mesleki gelişmeye katkısını aday meslek mensupları üzerinde yapılan çalışmayla ortaya çıkarmayı amaçlamaktadır. Bu doğrultuda aşağıdaki sorulara cevap aranmıştır:

- 1- Meslek adaylarının, muhasebe ve denetim tezsiz yüksek lisans programından beklentileri nelerdir?
- 2- Meslek adaylarının aldıkları eğitimin mesleki gelişmelerine katkısı olmuş mudur?

Meslek adaylarının aldıkları tezsiz yüksek lisans eğitiminin mesleki gelişmelerine olan katkısını belirlemeyi amaçlayan bu araştırmada nitel araştırma yöntemi kullanılmıştır. Anket yoluyla, konuyla ilgili sorulan sorularla meslek adaylarının düşünceleri tespit edilmeye çalışılmıştır.

Bu doğrultuda muhasebe ve denetim tezsiz yüksek lisans programından mezun olan 92 meslek adayına anket ulaştırılmış, ancak bunların 74’ünden geri dönüş alınabilmiştir.

Görüşü alınan meslek adaylarının lisans eğitimi yönünden dağılımına bakıldığında 18 ayrı üniversiteden mezun oldukları tespit edilmiştir. Ancak 47 öğrenci ile çoğunluğu Anadolu Üniversitesi Açık Öğretim Fakültesi oluşturmaktadır.

Görüşü alınan adayların faaliyette buldukları illere göre dağılımına bakıldığında 14 ilden oldukları tespit edilmiştir. İstanbul 40 kişi ile çoğunluğu oluştururken, onu 15 kişi ile Kocaeli izlemektedir.

3.2. Araştırmanın Bulguları

Bu bölümde, araştırmaya katılanların verdikleri cevapların çözümlenmesi sonucu elde edilen görüşlere yer verilmiştir. Ankette yer verilen sorulardan yola çıkılarak; “Programda yüksek lisans yapma nedeni”, “lisansüstü eğitimin beklentileri karşılama düzeyi”, “programın sağladığı katkılar”, “programda okutulması zorunlu dersler” ve “Meslek adaylarının; öğretim üyesi ve eğitimle ilgili tüm konuları genel olarak değerlendirdiklerinde genel memnuniyet düzeyleri” temaları altında meslek adaylarının belirtilen görüşleri ortaya çıkartılmıştır.

3.2.1. Demografik Bilgiler

Bu bölümde sorulan sorularla ankete katılanların demografik özelliklerine ilişkin tespitler yapılmaya çalışılmıştır. Bu kapsamda katılımcıların; mezun oldukları üniversite, mesleki faaliyette buldukları il, cinsiyet durumu, faaliyette buldukları süre ve gelir düzeyleri gibi özellikleri tespit edilmeye çalışılmıştır.

3.2.1.1. Katılımcıların Mezun Oldukları Üniversiteye Göre Dağılımı

Tablo1: Mezun Olunan Üniversiteye Göre Dağılım Tablosu

MEZUN OLUNAN ÜNİV.	SAYI	YÜZDE
GİRESUN ÜNİV.	1	1%
AÖF	47	64%
TRAKYA ÜNİV.	3	4%
ZONGULDAK BÜLENT ECEVİT ÜNİV.	2	3%
ÇANAKKALE 18 MART ÜNİV.	1	1%
SAKARYA ÜNİV.	1	1%
KOCAELİ ÜNİV.	1	1%
MEHMET AKİF ERSOY ÜNİV.	2	3%
KTÜ (KARADENİZ TEKNİK)	1	1%
DOKUZ EYLÜL ÜNİV.	1	1%
DUMLUPINAR ÜNİV.	1	1%
YÜZÜNCÜYIL ÜNİV.	1	1%
GAZİ ÜNİV.	1	1%
ODTÜ	1	1%
OSMANGAZİ ÜNİV.	1	1%
GALATASARAY ÜNİV.	2	3%
MARMARA ÜNİV.	3	4%
ULUDAĞ ÜNİV.	4	5%
TOPLAM	74	100%

Görüldüğü üzere katılımcıların ağırlıklı bir bölümü A.Ö.F. mezunu olup, 47 kişi ile katılımcıların % 64'ünü oluşturmaktadırlar. Katılımcıların tamamının devlet üniversitelerinden mezun olanlardan oluştuğu görülmektedir. Yine katılımcıların 15 kişi ile en fazla bölgesel olarak Marmara Bölgesinde ki üniversite mezunlarından oluştuğu görülmektedir.

3.2.1.2. Katılımcıların Faaliyette Buldukları İle Göre Dağılımı

Tablo 2: Faaliyette Bulunulan İle Göre Dağılım Tablosu

FAALİYETTE BULUNULAN İL	SAYI	YÜZDE
İSTANBUL	40	54%
KOCAELİ	15	20%
BURSA	1	1%
ANTALYA	3	4%
VAN	1	1%
ANKARA	4	5%
İZMİR	1	1%
TEKİRDAĞ	2	3%
ESKİŞEHİR	2	3%
MANİSA	1	1%
AYDIN	1	1%
KAYSERİ	1	1%
YOZGAT	1	1%
ADANA	1	1%
TOPLAM	74	100%

Katılımcılar faaliyette buldukları iller yönünden incelendiğinde 40 kişi ile en yüksek katılımın İstanbul'dan olduğu ve onu 15 kişi ile Kocaeli'nin izlediği görülmektedir. Yine katılımcıların bölgelere göre dağılımı şöyledir: Marmara Bölgesi 58, İç Anadolu Bölgesi 8, Akdeniz Bölgesi 4, Ege Bölgesi 3 ve Doğu Anadolu Bölgesi 1 kişidir. Bölgelere göre en fazla katılımın 58 kişi ile Marmara Bölgesi'nden olduğu görülmektedir.

3.2.1.3. Cinsiyete Göre Dağılım ve Demografik Bilgiler

Tablo 3: Cinsiyete Göre Dağılım Tablosu

Cinsiyet	SAYI	YÜZDE
a) Erkek	39	53%
b) Kadın	35	47%
TOPLAM	74	100%

Tablo 4: Faaliyette Bulunulan Süreye Göre Dağılım Tablosu

Mesleki faaliyette bulunulan süre	SAYI	YÜZDE	KADIN	ERKEK
a) 0-3 yıl arası	24	32%	9	15
b) 3- 5 yıl arası	13	18%	7	6
c) 5-10 yıl arası	25	34%	13	12
d) 10 Yıldan fazla	12	16%	6	6
TOPLAM	74	100%	35	39

Tablo 5: Gelir Seviyesine Göre Dağılım Tablosu

Aylık Gelir Durumu	SAYI	YÜZDE	KADIN	ERKEK
a) 3.000 TL den az	34	46%	12	22
b) 3.000-5.000 arası	30	41%	18	12
c) 5.000-10.000 arası	10	14%	5	5
d) 10.000 den fazla	0	0%	0	0
TOPLAM	74	100%	35	39

Görüldüğü üzere ankete katılan 39'u erkek (% 53) ve 35 kadın (%45) olmak üzere tezsiz yüksek lisans programından mezun olan kişi sayısı 74 tür.

Katılımcıların çalışma süreleri incelendiğinde 5-10 yıl arası çalışmış olanlar 25 kişi olup % 34 ile en büyük grubu oluşturmaktadır. Kadınlarda 13 kişi 5-10 yıl arası çalışmış olup bu grup % 37 ile en büyük grubu oluşturmaktadır. Erkeklerde ise 15 kişi 1-3 yıl arası çalışmakta olup bu grup % 38 ile en büyük grubu oluşturmaktadır.

Katılımcılar içerisinde gelir seviyesi 3.000 TL den az olanlar 34 kişi olup, % 46 ile en büyük grubu oluştururken, 5-10 bin TL arası gelir elde edenler 10 kişi olup en küçük grubu oluşturmaktadır. Kadınlarda 18 kişi 3.000-5.000 TL arası gelir elde etmekte olup, bu grup % 51 ile en büyük grubu oluşturmaktadır. Erkeklerde ise 22 kişi 3.000 TL den az gelir elde etmektedir ve bu grup % 56 ile en büyük grubu oluşturmaktadır.

3.2.2. Programda Yüksek Lisans Yapma Nedenleri

Araştırmaya katılanların, muhasebe ve denetim tezsiz yüksek lisans programını tercih etme nedenlerine ilişkin görüşleri tablo 6'da gösterilmiştir.

Tablo 6: Muhasebe ve Denetim Tezsiz Yüksek Lisans Programının Tercih Nedenleri

Yüksek lisans yapma nedeni	SAYI	YÜZDE
a) Mesleki bilgi ve birikime katkı	56	20%
b) SMMM Staj süresini kısaltma	49	18%
c) Muhasebe mesleğinde ilerlemeye katkı	41	15%
d) Yüksek lisans yapmanın getireceği prestij.	37	13%
e) Lisans eğitiminin eksikliklerini tamamlama,	16	6%
f) Muhasebe ve denetim mesleğindeki uzmanlaşmaya katkı,	46	17%
g) Farklı bir üniversite ve kadrosundan ders alma deneyimi,	11	4%
h) İş başvurularında tercih edilme avantajı sağlamak,	19	7%
TOPLAM	275	100%

Katılımcıların programı tercih etmelerinde; “Mesleki bilgi ve birikime katkı”, “SMMM staj süresini kısaltma”, “Muhasebe mesleğinde ilerlemeye katkı” ve “Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Uzmanlaşmaya Katkı” nedenlerinin öne çıktığı görülmektedir. Bu nedenler, meslek adaylarının kendilerini geliştirme konusunda istekli olduklarını göstermektedir. Bu da eğitim programının amaçlarını gerçekleştirmesine destek oluşturan bir unsurdur.

3.2.3. Lisansüstü Eğitimin Beklentileri Karşılama Düzeyi

Araştırmaya katılanların; Lisansüstü eğitimin beklentilerini karşılama düzeyine ilişkin görüşleri tablo 7’de gösterilmiştir.

Tablo 7: Lisansüstü Eğitimin Beklentileri Karşılama Düzeyi

Y.L.E. beklentilerinizi ne ölçüde gerçekleştirdi?	SAYI	YÜZDE
1	0	0%
2	2	3%
3	19	26%
4	38	51%
5	15	20%
TOPLAM	74	100%

Katılımcıların beklentilerini karşılama yönünden program değerlendirildiğinde yüzde 71 gibi önemli bir çoğunluğun olumlu yönde görüş belirttiği görülmektedir. Bu durum, meslek adaylarının muhasebe ve denetim tezsiz yüksek lisans programlarının kuruluş amacı olan “mesleki gelişmeye katkıda bulunma” yönünden olumlu düşüncelerini göstermektedir.

3.2.4. Programın Sağladığı Katkılar

Araştırmaya katılanların, “programın sağladığı katkılar” yönünden görüşleri tablo 8’de gösterilmiştir:

Tablo 8: Programın Sağladığı Katkılar

Muhasebe standartlarını daha iyi kavradım	SAYI	YÜZDE
1	2	3%
2	4	5%
3	21	28%
4	27	36%
5	20	27%
TOPLAM	74	100%

Finansal raporlamanın firma ve diğer ilgililer açısından önemini daha iyi kavradım.	SAYI	YÜZDE
1	1	1%
2	3	4%
3	15	20%
4	26	35%
5	29	39%
TOPLAM	74	100%
Denetim standartlarını daha iyi kavradım	SAYI	YÜZDE
1	1	1%
2	3	4%
3	14	19%
4	26	35%
5	30	41%
TOPLAM	74	100%
Denetim süreçlerini ve işletmeler açısından önemini daha iyi kavradım	SAYI	YÜZDE
1	2	3%
2	1	1%
3	12	16%
4	19	26%
5	40	54%
TOPLAM	74	100%
Muhasebe ve denetim mesleğinde etik ilkelerin gerekliliği ve önemine daha fazla hâkim oldum.	SAYI	YÜZDE
1	2	3%
2	4	5%
3	14	19%
4	14	19%
5	40	54%
TOPLAM	74	100%
Şirketleri finansal açıdan artık daha iyi değerlendirebilirim.	SAYI	YÜZDE
1	1	1%
2	5	7%
3	19	26%
4	19	26%
5	30	41%
TOPLAM	74	100%

İşletmenin finans fonksiyonunun önemini ve muhasebe ile ilişkisini daha iyi anladım.	SAYI	YÜZDE
1	1	1%
2	2	3%
3	19	26%
4	19	26%
5	33	45%
TOPLAM	74	100%
Finansal kararların işletme üzerindeki etkisini daha iyi değerlendirebilirim.	SAYI	YÜZDE
1	1	1%
2	2	3%
3	18	24%
4	23	31%
5	30	41%
TOPLAM	74	100%
Maliyet kararlarının işletme üzerindeki etkisini ve önemini daha iyi kavradım	SAYI	YÜZDE
1	1	1%
2	2	3%
3	18	24%
4	14	19%
5	39	53%
TOPLAM	74	100%
Karar alma süreçlerinde maliyet ve yönetim muhasebesinin önemini daha iyi kavradım.	SAYI	YÜZDE
1	3	4%
2	2	3%
3	9	12%
4	18	24%
5	42	57%
TOPLAM	74	100%
Vergi planlaması ve yönetimi konusunun işletmeler açısından önemini daha iyi kavradım.	SAYI	YÜZDE
1	3	4%
2	4	5%
3	12	16%
4	24	32%
5	31	42%
TOPLAM	74	100%

Katılımcıların çoğunluğu aldıkları eğitim sonucunda programın sağladığı katkılar olarak; “Karar alma süreçlerinde maliyet ve yönetim muhasebesinin önemini daha iyi kavradıklarını”, “denetim süreçlerini ve işletmeler açısından önemini daha iyi kavradıklarını”, “E-Muhasebe ve denetim mesleğinde etik ilkelerin gerekliliği ve önemine daha fazla hakim olduklarını”, “Maliyet Kararlarının işletme üzerindeki etkisini ve önemini daha iyi kavradıklarını”, “İşletmenin finans fonksiyonunun önemini ve muhasebe ile ilişkisini daha iyi anladıklarını” belirtmişlerdir. Katılımcıların programla ilgili beklentilerinin gerçekleşmesi yönünden olumlu düşündükleri görülmektedir.

3.2.5. Programda Okutulması Zorunlu Dersler

Araştırmaya katılanların, “programda okutulması gereken zorunlu dersler” yönünden görüşleri tablo 9’da gösterilmiştir.

Tablo 9: Programda Okutulması Zorunlu Dersler

Aşağıdaki derslerden size göre okutulması zorunlu olması gerektiğini düşündüğünüz 7 dersi seçiniz.	SAYI	YÜZDE
İşletme Ekonomisi	17	3%
Vergi Planlaması ve Yönetimi	31	6%
İleri Finansal Muhasebe ve Raporlama	50	9%
Uluslararası Finansal Raporlama Standartları	43	8%
Sermaye Piyasası Hukuku	22	4%
Maliyet Muhasebesi	56	10%
Uluslararası Denetim Standartları	39	7%
Finansal Yönetim	32	6%
Finansal Piyasalar ve kurumlar	18	3%
İşletmelerin Vergilendirilmesi	13	2%
İşletme Hukuku	9	2%
Yönetim Muhasebesi	33	6%
Değerleme ve Finansal Tablolar	31	6%
Denetim Uygulamaları	44	8%
Banka Muhasebesi ve Raporlama	6	1%
Revizyon	32	6%
İşletme Bütçeleri ve Entegrasyonu	11	2%
Muhasebe Meslek Hukuku ve Etik	16	3%
Türk Vergi Hukuku	31	6%
Vergi Teknikleri	27	5%
TOPLAM	561	100%

Katılımcıların, programda okutulması gereken zorunlu dersler konusunda görüşleri değerlendirildiğinde öncelik sırasına göre belirlenen yedi ders şöyledir; maliyet muhasebesi, ileri finansal muhasebe ve raporlama, Denetim Uygulamaları, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları, uluslararası Denetim Standartları, Yönetim Muhasebesi ve Revizyon.

3.2.6. Meslek adaylarının; öğretim üyesi ve eğitimle ilgili tüm konuları genel olarak değerlendirdiklerinde genel memnuniyet düzeyleri

Araştırmaya katılanların, “Meslek adaylarının; öğretim üyesi ve eğitimle ilgili tüm konuları genel olarak değerlendirdiklerinde genel memnuniyet düzeyleri” yönünden görüşleri tablo 10’da gösterilmiştir.

Tablo 10: Meslek adaylarının; öğretim üyesi ve eğitimle ilgili tüm konuları genel olarak değerlendirdiklerinde genel memnuniyet düzeyleri.

Öğretim Üyesi ve Eğitimle ilgili tüm konuları genel olarak değerlendirdiğinizde katıldığınız bu programdan genel memnuniyet düzeyi	SAYI	YÜZDE
1	0	0%
2	1	1%
3	13	18%
4	33	45%
5	27	36%
TOPLAM	74	100%

Katılımcıların önemli bir çoğunluğu (yüzde 81’i) aldıkları eğitimi bir bütün olarak değerlendirdiklerinde memnun olduklarını ifade etmektedirler. Bu da programa başlarken koydukları hedef ve beklentilerin gerçekleşmesi yönünden olumlu düşündüklerini göstermektedir.

4. SONUÇ

Bu çalışmanın amacı, “muhasebe ve denetim tezsiz yüksek lisans programlarının kuruluş amaçlarına ne ölçüde hizmet etiklerinin araştırılması” olarak belirlenmiştir. Bu kapsamda yapılan araştırma çalışmasının sonuçları aşağıda özetlenmiştir:

- Meslek adaylarını, muhasebe ve denetim tezsiz yüksek lisans programında eğitim almaya yönelten en önemli nedenler; “Mesleki bilgi ve birikime katkı”, “SMMM staj süresini kısaltma” ve “Muhasebe ve denetim mesleğinde uzmanlaşmaya katkı” olduğu tespit edilmiştir. Görülüyor ki meslek adayları tezsiz yüksek lisans eğitimi alarak mesleklerinde kendilerini geliştirmek istemekte, alanlarında teorik bilgi edinmek ve bu bilgileri yaşamda kullanma becerilerini geliştirmek istemektedir.
- Tezsiz yüksek lisans eğitimi, meslek adaylarının beklentilerini karşılamaktadır. Meslek adaylarının ağırlıklı bir bölümü, beklentilerine uygun veya daha fazla katkı sağladıklarını ifade etmektedir.

- Meslek adaylarının, programın sağladığı katkılar konusunda görüşleri değerlendirildiğinde programın sağladığı katkılar; “Karar alma süreçlerinde maliyet ve yönetim muhasebesinin önemini daha iyi kavramaları”, “denetim süreçlerini ve işletmeler açısından önemini daha iyi kavramaları”, “E-Muhasebe ve denetim mesleğinde etik ilkelerin gerekliliği ve önemine daha fazla hakim olmaları” olarak tespit edilmiştir.
- Meslek adaylarının, programda okutulması zorunlu dersler konusundaki görüşleri değerlendirildiğinde öne çıkan yedi ders; “maliyet muhasebesi, ileri finansal muhasebe ve raporlama, Denetim Uygulamaları, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları, uluslararası Denetim Standartları, Yönetim Muhasebesi ve Revizyon” olarak tespit edilmiştir.
- Meslek adaylarının; “öğretim üyesi ve eğitimle ilgili tüm konuları genel olarak değerlendirdiklerinde genel memnuniyet düzeylerine” ilişkin görüşleri değerlendirildiğinde katılımcıların önemli bir çoğunluğunun programdan memnun oldukları tespit edilmiştir.

Sonuç olarak bu araştırmayla; eğitim programının kuruluş amacı olan; “mesleki gelişmeye katkıda bulunmak” hedefinin meslek adayları üzerinde gerçekleşmiş olduğu ve eğitim programına katılan meslek adaylarının programla ilgili beklentilerinin gerçekleşmiş olduğu görülmektedir.

Ancak bu araştırma İstanbul’da bir üniversitenin örgün ve uzaktan eğitim öğrencileri üzerinde yapılmıştır. Araştırma diğer üniversiteleri kapsayacak şekilde ülke geneline yönelik geliştirilebilir. Böylelikle araştırmanın sonuçları daha kesin ve genele yönelik bir yargı oluşturabilir.

KAYNAKÇA

- Çakır Ö., Kan A., Sünbül Ö., “Öğretmenlik Meslek Bilgisi ve Tezsiz Yüksek Lisans Programlarının Tutum ve Özyeterlik Açısından Değerlendirilmesi”, Mersin Üniversitesi Eğitim Fakültesi Dergisi, C:2, S: 1, Haziran-2016, ss. 36-47.
- Çil Koçyiğit S. ve Güngör Tanç Ş., “Türkiye’de ki Üniversitelerde Lisansüstü Eğitim Programlarında Yer Alan Muhasebe Standartları Dersleri Üzerine Bir Araştırma”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Yıl: 16, Sayı: 50, 2017, ss.57-78.
- Durmuşçelebi M., “Tezsiz Yüksek Lisans Öğrenimi Gören Öğretmen Adaylarının Program Hakkındaki Görüşleri ile Problem Çözme Becerileri Arasındaki İlişki”, Erciyes Üniversitesi SBE Dergisi, Sayı: 25, Yıl: 2008, ss. 171-191.
- Gündüz M., “Türkiye’deki Devlet ve Vakıf Üniversitelerinin Tüm Programlarında Muhasebe, Finansal Raporlama ve Denetim Standartları Eğitimi Üzerine Bir Araştırma”, Çankırı Karatekin Üniversitesi İİBF Dergisi, Cilt: 8, Sayı: 1, 2018, ss. 185-212.
- Gürdal K., Doğan M., “Muhasebe Stajyerlerinin Profili Üzerine Bir Araştırma”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Ocak-2014, ss. 1-16.
- Kaplanoğlu E., “Muhasebe Stajyerlerinin Meslek Mensuplarından ve Meslek Örgütlerinden Beklentileri: Manisa İli Araştırması”, Atatürk Üniversitesi İİBF Dergisi, Cilt: 28, 2014, ss. 265-284.
- Lisansüstü Eğitim ve Öğretim Yönetmeliği (20.04.2016 tarih ve 29690 sayılı resmi gazete)
- Şeker H., Deniz S. ve Görgeç İ., “Tezsiz Yüksek Lisans Öğretmen Adaylarının Öğretmenlik Yeterlikleri Üzerine Değerlendirmeleri”, Kuram ve Uygulamada Eğitim Yönetimi Dergisi, Sayı: 42, Bahar-2005, ss.237-253.
- Umur Z., Demirtaş H., “Eğitim Yönetimi ve Denetimi Tezsiz Yüksek Lisans Programına İlişkin Öğrenci ve Öğretim Üyelerinin Görüşleri”, e-Uluslararası Eğitim Araştırmaları Dergisi, Cilt:7, Sayı:3, 2016, ss. 31-48.
- Ünver G., Bümen N.T., Başbay M., “Ortaöğretim Alan Öğretmenliği Tezsiz Yüksek Lisans Derslerine Öğretim Elemanı Bakışı: Ege Üniversitesi Örneği”, Eğitim ve Bilim Dergisi, C: 35, S: 155, 2010, ss. 63-77.
- Turhan M., Yaraş Z., “Lisansüstü Programlarının Öğretmen, Yönetici ve Denetmenlerin Mesleki Gelişimine Katkısı”, Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi, C: 12, S: 43, 2013, ss. 200-218.
- Zaif F. ve Ayanoğlu Y., “Muhasebe Eğitiminde Kalitenin Arttırılmasında Ders Programlarının Önemi: Türkiye’de Bir İnceleme”, Gazi üniversitesi İİBF Dergisi, 2007, ss. 115-136.

DÜNYA'DA UFRS EĞİTİMİNE BİR BAKIŞ

Dr. Hakan ÖZKAYA*

Nehir BALCI**

Makale Gönderim Tarihi :11/04/2019 / Kabul Tarihi : 10/07/2019

ÖZ

Bu çalışma dünyadaki UFRS eğitim deneyimlerini derlemeyi amaçlamaktadır. Genellikle kural bazlı eski muhasebe sistemlerinden UFRS'ye geçiş sürecinde, gerek profesyonel gerek akademik muhasebe eğitiminde yaşanan sorunlar ve dönüşümlerin aktarıldığı makaleler derlenmiş ve uygun olduğu durumlarda ülkemizle karşılaştırması yapılmıştır. Ortak akıl ve tecrübelerin paylaşılması, risklerin ve belirsizliklerin çok yüksek olduğu geçiş dönemlerinde çok önemli yol göstericilerdir. Başkalarının deneme yanılma ile elde ettikleri olumlu veya olumsuz tecrübeler, yüksek maliyetlere katlanmadan sahip olabilmenin yolu bu tecrübelerden haberdar olmaktan geçer. Yaşanan tecrübeler yorumlanırken veya uygulanırken, burada aktarılanların ülkeye, tecrübenin elde edildiği eğitim kurumuna hatta kişiye özgü olabileceği her zaman akılda tutularak, sonuçlara temkinli yaklaşılması gerekmektedir.

Anahtar Kelimeler: UFRS'ye Geçiş, UFRS Eğitimi, Dünya Uygulamaları

THE OVERVIEW TO IFRS EDUCATION IN THE WORLD

Abstract

The aim of this study is to review IFRS education experiences throughout the world. Papers which examined problems experienced in professional and academic accounting education during transition period of IFRS were reviewed and compared to situations in our country where applicable. The sharing of common sense and experiences will be a useful guide in times of transitions where risks and uncertainties are higher. The only way of transferring experiences of others without paying high prices is analyzing these experiences. Although using of others experiences is beneficial, one should be cautious about interpreting and adopting those experiences since these experiences might be specific to the country, institution or even individuals.

Keywords: IFRS Transition, IFRS Education, World Applications

* <https://orcid.org/0000-0001-7810-5943>, Dokuz Eylül Üniversitesi, Seferihisar Fevziye Hepkon Uygulamalı Bilimler Yüksekokulu, Uluslararası Ticaret Bölümü, hakanozkaya@gmail.com

** <https://orcid.org/0000-0002-9317-7491>, Dokuz Eylül Üniversitesi, Seferihisar Fevziye Hepkon Uygulamalı Bilimler Yüksekokulu, Uluslararası Ticaret Bölümü, nehir.balci@deu.edu.tr

1. GİRİŞ

Küresel bir muhasebe standartları seti; G20, Dünya Bankası, Uluslararası Para Fonu, Basel Komitesi, Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü ve Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu gibi uluslararası örgütler tarafından destek görmektedir. 2005 yılında UFRS'lerin Avrupa Birliği ve Avustralya tarafından benimsenmesi bir domino etkisi yaratmış ve diğer ülkeler tarafından da benimsenmesini hızlandırmıştır (Larson ve Street 2011, 317). 2017 yılı itibariyle 140 ülke çeşitli şekillerde UFRS'lerin benimseneceği yönünde açıklama yapmış durumdadır. Şu an 126 ülke halka açık şirketlerin tümüne veya büyük çoğunluğuna UFRS'leri kullanmaları yönünde sorumluluk yüklemiş ve sorumluluk yüklenmemiş şirketleri UFRS'leri benimsemek konusunda serbest bırakmış durumdadır. UFRS'leri benimseyen ülkelerin birleştirilmiş gayri safi hasılları 46 trilyon dolardır. Bu rakam dünya gayri safi hasıllarının yarısından çoğuna tekabül etmektedir. Her ne kadar Avrupa Birliği UFRS'lerin benimsenmesini sağlayan en büyük otorite olsa da (19 trilyon dolar), AB dışında UFRS'leri benimseyen ülkelerin gayri safi hasılları AB'ninkinden daha yüksek bir rakama ulaşmıştır (27 trilyon dolar) (Pacter 2017, 4).

UFRS'lerin ilke bazlı doğası, muhasebeciler ve bağımsız denetçiler için eğitim sürecinin sürekli olmasını zorunlu kılmaktadır. Bu eğitim ihtiyacı sadece teknik bilginin aktarılması şeklinde değil, muhasebenin ve uygulayıcılarının düşünce yapısını değiştirmeye yönelik olmalıdır. Uzun yıllardır mekanik bir süreç olarak algılanan muhasebe mesleği artık bu yapıdan sıyrılarak esnek bir düşünce yapısına sahip olmalıdır (Carmona ve Trombetta 2008, 457). Uzun yıllardır mekanik süreçlere göre eğitim almış ve mesleklerini sürdürmüş muhasebecilerin ve bağımsız denetçilerin bu farklı düşünüş biçimini benimsemeleri, yıllardır alıştıkları kural bazlı standartlardan sonra çok da kolay olmayacağı açıktır. Bunun için alınan ilk formal muhasebe eğitiminden başlayarak bu düşünüş tarzının benimsetilmesi, geleceğin muhasebecilerinin en önemli temel becerisi olacaktır.

Standartların sermaye piyasalarına doğrudan etkilerinin yanında, eğitim ve araştırma alanına da dolaylı etkileri olacaktır. Hatta standartların eğitim üzerine etkisinin toplumun refahı üzerine daha fazla etki edeceği göze alınırsa, eğitime olan etkisinin sermaye piyasalarına olan etkisinden bile daha önemli olduğu da savunulabilir (Sunder 2010, 108). Needles (2010) uluslararası standartların ve uygulamaların muhasebe eğitimine tamamen entegre edilmesiyle, artık "uluslararası muhasebe eğitimi" kavramının dahi ortadan kalkacağını savunmaktadır. Bu inkar edilemez entegrasyon devam etmekte olan bir süreçtir ve muhasebe eğitimcilerinin küresel çevreye geçişi daha uzun yıllar devam edecek gibi gözükmektedir (Needles 2010, 605).

UFRS'ye geçiş yapmış ülkeler, bu standartların tutarlı ve doğru şekilde uygulanabilmesi için mevcut muhasebe meslek mensuplarının ve geleceğin muhasebecilerinin eğitimleri üzerinde önemle durmak zorundadır. UFRS'lerin benimsendiği ülkelerdeki öğretim üyelerinin ve diğer eğitimcilerin tecrübelerinin paylaşılması, geçiş aşamasında olan tüm ülkelerdeki muhasebe eğitimi literatürüne önemli katkılarda bulunacaktır. Bu çalışmanın amacı diğer ülkelerin UFRS'ye geçiş sürecinde eğitim anlamında yaşadığı dönüşüm ve değişim tecrübelerinin derlenmesidir.

2. ÜLKELERİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Çalışma kapsamında dünyanın çeşitli coğrafi bölgelerinden ülkelerin UFRS eğitimine ilişkin değerlendirmeleri derlenmiştir. Her kıtadan en az bir ülkenin alınması hedeflenmiş ve bu ülkelerdeki UFRS eğitimi ile ilgili başlıca konulara değinilmiştir. Bu çalışma ülkemizle benzerlikler gösteren ülkelerin her birinde, derinlemesine bir değerlendirme yapmaya olanak sağlayacak şekilde detaylandırılması yoluyla gelecek araştırmalara bir giriş sağlama amacını da taşımaktadır.

2.1 ABD

Günümüzde, UFRS'ye geçiş yapmakta olan veya henüz karar verememiş ülkelere bakıldığında, ABD'nin UFRS'yi kabul etme konusunda temkinli davrandığı görülmektedir. 2007 yılında ABD'de yerel şirketlerin mali tablolarını UFRS'ye uygun olarak hazırlayabilmelerine izin verilmiştir (SEC, 2007). Bu durum üniversiteler ve kolejlerin müfredatındaki değişiklikler de dahil olmak üzere UFRS hakkında eğitim ve öğretime duyulan ihtiyacı ortaya çıkarmıştır (Weiss, 2011). ABD'de UFRS eğitiminin ulusal müfredata entegre edilmesinin önemi ve aciliyeti konusunda pek çok çalışma yayınlanmıştır (James ve Blaszczynski 2010; Martin ve diğerleri, 2008).

Jackling ve diğerleri (2012) UFRS eğitimin müfredata eklenmesiyle ilgili çeşitli sorunları tespit etmişlerdir. Bu sorunlardan biri, ABD yerel muhasebe standartlarının (US GAAP) halen uygulamada kullanılmasıdır. Klynved Peat Marwick Goerdeler (KPMG) firması ile Amerikan Muhasebe Birliği (American Accounting Association -AAA-) tarafından "Muhasebe Eğitim Müfredatında UFRS" adlı araştırma 2008 yılından beri yapılmaktadır. 2014 yılında, muhasebe eğitimi veren 238 eğitim kurumunda "Muhasebeye Giriş" dersi veren 348 akademisyenin katılımıyla gerçekleştirilen çalışmada, akademisyenlerin %56'sının bir dönemde derslerinde UFRS'ye 30 dakikadan daha az zaman ayırdıklarını tespit edilmiştir. Benzer şekilde karşılaşılan diğer bir sorun eğitimcilerin yaş yapısından ötürü belli bir yaşa gelmiş akademisyenlerin yeni kuralları öğrenme ve benimsemeye karşı direnç göstermeleridir (Leone, 2008; Munter ve Reckers 2009). Üçüncü olarak UFRS'ye geçen tüm ülkelerde karşımıza çıkan bir sorun eğitim materyallerinin UFRS'ye uygun hale getirilmesinde yaşanan sıkıntılardır. Jackling ve diğerlerine (2012) göre Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu (Securities and Exchange Commission (SEC)) UFRS uygulamasını zorunlu hale getirmediği ve yapılan teşvikler artırılmadığı müddetçe 'yeni' materyaller geliştirmek ve UFRS'e uygun ders kitaplarının oluşturulması yazarlar/yayıncılar açısından sorunlu olarak görülmektedir. Bu süreçte ABD'de üniversite yöneticilerinin UFRS'nin etkilerini anlayamamış olmaları akademisyenlerin eğitim müfredatları gerekli değişiklikler yapılmasını geciktiren diğer bir unsurdur (Munter ve Reckers, 2009). ABD'de muhasebe alanında eğitim alan öğrencilerin girdikleri Tek Düzen Sertifikalı Yeminli Mali Müşavir sınavı (Uniform Certified Public Accountant Examination (CPA Exam) sınavı da UFRS'ye geçişi zorlaştırmaktadır. Eğer UFRS'ye geçilirse sınavında UFRS kurallarına göre hazırlanması gerekmektedir. KPMG firması ile Amerikan Muhasebe Birliği tarafından 2011 yılındaki çalışma sonuçları, CPA sınavının UFRS'ye uygun hale getirilebilmesi için üç yıl ve daha uzun bir sürünün gerektiğini göstermektedir (Jackling ve diğerleri, 2012).

Deloitte (2008) çalışmasına göre ABD'deki firmaların %60'ından fazlası UFRS'ye toplu olarak dönüşüm için yeterli elamanlarının olmadığını belirtmişlerdir. Bu nedenle Mintz (2010), şirketler tarafından işe alınan finans ve muhasebe uzmanlarının UFRS'ye uygun finansal tabloları hazırlayabilmek ve analiz

edebilmek bilgi seviyesine sahip olabilmeleri için üniversitelerde ikinci sınıftan itibaren UFRS eğitimi verilmesi gerektiğini belirtmiştir. Tan ve diğerleri (2014) ABD’de UFRS eğitiminin durumunu araştırmışlar ve ülkede UFRS eğitim ve öğretiminin yetersizliği nedeniyle, ABD’nin UFRS’ye yönelmesiyle ilgili endişelerini dile getirilmiştir. Günümüzde ABD’nin tamamen UFRS’ye geçip geçmeyeceği henüz bitmemiş bir tartışma konusu olsa da muhasebe eğitimi veren kurumlarının müfredatlarının, mezunlarının UFRS’ye dayalı finansal raporlar hazırlayabilecek, kullanabilecek ve denetleyebilecekleri şekilde düzenlenmesi doğru olacaktır. Ayrıca UFRS’ye uygun eğitim materyallerinin sayısının artması bir zorunluluk haline geldiği açıktır (Sunder, 2009) ABD’de UFRS eğitimi ile sıkıntıların yaşanmaya devam ettiğini ve SEC tarafından zorunlu düzenlemeler yapmadığı müddetçe de devam edeceği söylenebilir.

2.2 AVUSTRALYA

Avustralya’da UFRS’lere geçiş süreci kendine özgü bir şekilde olmuştur. Avustralya’nın yerel Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri, UFRS’ler ile benzerlikler göstermektedir. Bu sebeple 2005 yılından bu yana muhasebe eğitimi alanında neredeyse ihmal edilebilecek ölçüde bir değişim gözlenmiştir. UFRS’lere geçişin Avustralya ulusal standartları üzerinde küçük değişiklikler yapacak olması, muhasebe eğitimcilerini biraz rehavete sürüklemiştir. Muhasebe akademisyenlerinin pedagojik yöntemleri tekrar gözden geçirmedeki isteksizlikleri ve mevcut ders kitaplarına devam etmeleri, UFRS’lere geçişte Avustralya’nın muhasebe eğitim ve öğretiminde yakalayabileceği fırsatların boşa harcanması olarak değerlendirilmektedir (Jackling ve diğerleri 2013, 273). Avustralya’da geçiş aşamasında devrim niteliğinde büyük değişimlerin olmamasının bir diğer nedeni ise, Avustralya’da UFRS’lerin uygulanmasından sorumlu kurul olan, Avustralya Menkul Kıymetler ve Yatırımlar Komisyonu’nun (Australian Securities and Investments Commission (ASIC)) yaklaşımıdır. ASIC şirketlerle olan ilişkilerinde dikte edici ve kural koyucu olmaktan ziyade işbirliğine açık, karşılıklı müzakere ve ara bulma ve eğitime öncelik verici bir yaklaşım benimsemiştir. ASIC ayrıca bağımsız denetçilerin eğitiminin de izleme ve düzenleme sorumluluğunu da üstlenmiştir (Brown ve Tarca 2007; 455, 459).

Avustralya’da üç profesyonel muhasebe örgütü, muhasebe mesleğine giriş (mali müşavir ruhsatı) için gerekli olan asgari kriterleri belirlemekte ve profesyonel pratik eğitimleri vermektedir. Ayrıca bu meslek örgütleri aynı zamanda yükseköğretim kurumları tarafından sağlanan akademik programların da gözetimini sağlamaktadır. Meslek örgütleri tarafından hazırlanan Profesyonel Akreditasyon Rehberi yükseköğretim kurumlarında okutulacak tüm müfredatı dikte etmese de yol gösterici bir rol oynamaktadır. Bu rehberde yükseköğretim kurumlarının muhasebe müfredatı tarif edilirken UFRS’lere doğrudan hiçbir atıf bulunmamaktadır. (Jackling ve diğerleri 2013, 267, 269).

Avustralya’da muhasebe dersi ülkemizde olduğu gibi sayılardan ve kayıtlardan ibaret klasik sayısal bir ders olarak algılanmaktadır. İlke bazlı standartların Çerçeveye dayalı eğitimi ile bu algı son yıllarda kısmen değişmektedir (Jackling ve diğerleri 2013, 272). Finansal muhasebe ve özellikle UFRS eğitim yaklaşımlarındaki en belirgin farklılaşma başlangıç seviyesindeki eğitim sırasında gözlemlenmektedir. Bazı üniversiteler, kavramsal çerçeveye bir giriş yaparak ve buna bağlı olarak finansal raporlamanın odağına finansal tablo kullanıcılarının konulduğu ilke bazlı standartların öğretiminde daha uygun bir yaklaşım olan kavramsal çerçeveye dayalı öğretim sistemini benimsemişlerdir. Diğer tarafta daha çok kayıt sürecine odaklanan ve daha geleneksel ve kural bazlı bir yaklaşımı benimseyen üniversiteler de

bulunmaktadır. Giriş seviyesindeki muhasebe eğitiminde kural bazlı yaklaşımı benimseyen bu üniversiteler kavramsal çerçeve ve UFRS'lerin eğitime dahil edilmesini ikinci ve üçüncü yıllardaki derslerde işlenmek üzere ertelemişlerdir (Jackling ve diğerleri 2013, 271).

UFRS'lere geçilmesinin muhasebe eğitimi üzerindeki etkilerinden bir diğeri eğitim materyalleri üzerinde olmuştur. Örneğin; Avustralya'da finansal muhasebe derslerinde yoğunlukla ikinci sınıf şirketler muhasebesi dersinde kullanılan McGraw-Hill tarafından yayımlanan Deegan'ın Finansal Muhasebe kitabı hemen 2005 öncesinde yeni UFRS'lerin finansal raporlama çevresini yansıtan değişiklikleri yapmıştır. Diğer pek çok yayıncı da 2005 yılı civarında ders kitaplarının yeni basımlarını yaparak UFRS'leri ders kitaplarına yansıtmışlardır (Jackling ve diğerleri 2013, 271). Ne var ki muhasebe eğitimcilerinin eğitim materyalleri ve kaynakları hazırlamak konusunda katkıları sınırlı kalmıştır. Muhasebe derslerin akreditasyonlarında ise UFRS'ye geçişin neredeyse hiç etkisi olmamıştır. UFRS'ye geçişin Avustralya akademi dünyasında araştırma alanında da kayda değer bir değişiklik yapmadığını görmekteyiz (Jackling ve diğerleri 2013, 272).

2.3 BREZİLYA

Brezilya 2010 yılında UFRS'ye geçiş yapmıştır. Brezilya'nın UFRS'ye geçişi sadece konsolide finansal tablolar için değil, bireysel finansal tablolar için de olmuştur. Bu anlamda Brezilya'da diğer çoğu ülkeden çok daha radikal bir geçiş gözlenmiştir. Bu geçişin sağlanabilmesi için ticaret kanunları ve vergi kanunları adaptasyon sürecini kolaylaştırmak üzere UFRS'ye uyumlu olacak şekilde değiştirilmiştir. Bu keskin ve radikal geçişin de tabii ki ülkedeki muhasebe eğitimi üzerinde önemli etkileri olmuştur (Carvalho ve Salotti 2013; 235, 236).

Brezilya'da muhasebe pek çok ülkede de olduğu gibi yatırımcılar ve şirketler arasındaki bilgi asimetrisini azaltmanın bir aracı değil de, vergi hesaplama aracı olarak görülmüştür. Lopes (2011)'e göre Brezilya'da UFRS'ye geçişin önündeki en büyük engel yine muhasebecilerin kendileridir. Muhasebecilerin meslekleri ve kendi kalifikasyonları hakkındaki algılarını değiştirmekte gösterdikleri direnç Brezilya'da UFRS'lere geçişin önündeki en büyük engel olmuştur. Aynı algı değişikliğine olan ihtiyaç öğretim üyeleri açısından da mevcuttur. Öğretim üyelerinin UFRS eğitimine geçişte yaşadığı sorunlar teknik sorunlardan daha çok algıların değişmesinin zorluğundan kaynaklanıyordu. Öğrencilerin muhasebe mesleğinin değişen yeni tanımına ve değişen yeni muhasebe dünyasına güdülenmesi gerekmektedir. (Lopes 2011; 344).

Carvalho ve Salotti (2013) Sao Paulo Üniversitesi, Ekonomi, İşletme ve Muhasebe Fakültesi, Muhasebe Bölümündeki lisans muhasebe eğitimindeki değişim sürecini aktarmışlardır. 2008 yılından itibaren, Brezilya için devrim niteliğinde olan, kural bazlı muhasebe eğitiminden, ilke bazlı muhasebe eğitimine geçişte en fazla zorlanan kesimin öğrenciler değil, öğretim üyeleri olduğu gözlemlenmiştir. Brezilya'da organize biçimde "eğiticinin eğitimi" programları düzenlenmemiştir. Üniversite çapında ise "UFRS bilgi yayılımı projesi" kapsamında öğretim üyeleri ve lisansüstü öğrencilerine UFRS konuları dağıtılmış ve vaka çalışmaları, özetler, testler ve slaytlar gibi eğitim materyallerinin geliştirilmesi istenmiştir. Bu etkileşim sırasında pek çok öğretim üyesinin UFRS konusunda güncel bilgilere sahip olduğu belirtilmektedir (Carvalho ve Salotti 2013; 239). Brezilya'nın UFRS eğitimine geçişte yaşadıkları sorunların

arasında başta ders kitabı olmak üzere yeterli UFRS eğitim kaynaklarının olmaması gelmektedir (Jackling 2013, 212).

Ayrıca 2008 yılında dördüncü sınıf öğrencileri için “Uluslararası Muhasebe” dersi zorunlu hale gelmiştir. Muhasebe hocaları; özün önceliği, işletmelerde karar verme süreci, gerçeğe uygun değer, tarafsızlık ve ilgililik gibi UFRS’nin temel kavramlarını anlatmaya başlamışlardır. Bu kavramlar öğrenildikten sonra, işletmeyi etkileyen mali olayların ne zaman tahakkuk ettiği, nasıl ölçülmesi ve raporlanması gerektiğinin tartışılmasına geçilmiştir. Uluslararası muhasebe dersindeki eğitim sonuçlarından duyulan memnuniyet, finansal muhasebe dersinde de aynı yöntemlerin izlenmesine sebep olmuştur. Diğer bir yeni eğitim yaklaşımı ise vaka çalışmalarından yararlanılmasıdır. Yöneticilere bonus ödenmesi, hissedarlara temettü ödenmesi, vergi planlaması, vs. gibi kararların muhasebeye etkilerinin tartışılması şeklindeki eğitim yaklaşımı benimsenmiştir (Carvalho ve Salotti 2013; 240).

UFRS’ye uygun hale gelmek üzere muhasebe eğitimindeki değişimler sırasında Brezilya’da pek çok sorunla karşı karşıya kalınmıştır. Sayısal yöntemler, kurumsal finans ve finansal matematik uygulamalarına daha fazla ihtiyaç duyan UFRS eğitiminin, bu kavramlara tam hâkim olmayan finansal muhasebe dersi öğrencilerine verilmesi sorun yaratmıştır. UFRS eğitiminde karşılaşılan engellerden bir diğeri de dil problemidir. Her ne kadar standartlar Portekizce’ye çevrilmiş olsa da bazı kavramların tam tercümesi bulunmamaktadır. Bu durumda hem Portekizce hem İngilizce karşılıkları beraber kullanılmış ya da kavramları açıklayıcı cümleler eklenmiştir (Carvalho ve Salotti 2013; 241).

2.4 ÇEKYA

Çek Cumhuriyeti son 25 yılda iki defa büyük dönüşüm geçiren bir ülkedir. 1990’larda açık pazar ekonomisine geçilmesiyle buna uygun sosyal ve ekonomik dönüşümleri gerçekleştirmiştir. Bu dönüşümlerin içinde muhasebe düzenlemeleri de yer almaktadır. Bir diğer dönüşüm de 2005 yılından itibaren UFRS’lerin benimsenmesidir (Jindrichovskaa ve Kubickova 2015, 329). Her ne kadar Türkiye’de siyasi ve ekonomik rejim değişimine bağlı bir değişim yaşanmıyor olsa da Tek Düzen Muhasebe Sistemine geçişin aynı zaman diliminde yaşandığını görüyoruz. Muhasebe sistemlerinde yaşanan değişimler Çek Cumhuriyeti’nde ve Türkiye’de birbirlerine benzer zamanlarda yaşanmıştır.

Çek muhasebe sisteminin ülkemizden ve dünyanın çoğu ülkesinden bir farkı, tarihsel olarak vergi beyannamelerinin hazırlanmasını önceleyen bir alan olmasından çok Çek sanayicilerinin bilgi ihtiyacını karşılamak üzere gelişmesi ve değişmesidir. Kökenini Çekya’nın merkezi planlama ekonomisi dönemlerinden alan bu yaklaşım ve amaç önceliği UFRS’lerin amaçlarıyla da örtüşmektedir. (Jindrichovskaa ve Kubickova 2015, 357). Ülkedeki genel muhasebeye bakış açısı şirketlerin finansal durumunun, vergi boyutunun tamamen göz ardı edilmese de vergisel amaçlar ile bozulmaya tabi tutulmadan ortaya konması yönündedir (Albu vd., 2013, 171)

Denetim firmaları Çek muhasebe sisteminde çok önemli bir yer tutmaktadır. Serbest pazar ekonomisine geçilmesiyle denetimin artan önemi, UFRS’lere geçilmesiyle onların UFRS uygulayıcıları ve eğitimcileri olarak rollerini daha da önemli hale getirmiştir. Özellikle 2003-2009 arasında denetim şirketleri kendi eğitim programlarını düzenlemiş ve çalışanları çeşitli eğitim kurumlarında eğitmenlikler yapmışlardır (Jindrichovskaa ve Kubickova 2015, 329). Ayrıca 2000 yılından itibaren Çek Maliye Bakanlığı

ğının Pricewaterhouse Coopers ile işbirliği içinde UFRS eğitimcilerinin yetiştirilmesine yönelik eğitim programı hazırlanmıştır. Bu şekilde Çek dilinde eğitim materyallerinin hazırlanması da sağlanmıştır (Jindrichovskaa ve Kubickova 2015, 329, 342, 345).

İşletme eğitimi verilen üniversitelerde halen uygulamaya dönük ve kayıt tutma temelli bir muhasebe eğitimi verilmektedir. Bunun sebebi aynı ülkemizdeki gibi üniversite mezunlarının genellikle iş buldukları küçük ve orta ölçekli işletmelerde UFRS yerine yerel muhasebe sistemini uygulamasının geçerli olmasıdır (Jindrichovskaa ve Kubickova 2015, 342). Çekya’da KOBİ’ler için de UFRS uygulanmasının bu şirketlerin şeffaflığına, karşılaştırılabilirliğine ve düşünüş şekline katkı sağlayacağı ve önemli faydalar getireceği düşünülmektedir. Ne var ki KOBİ’ler için UFRS uygulanmasının çok büyük bir yük getireceği de bir gerçektir. Çek dilinde eğitim materyallerinin hazırlanması ve eğitimlerin verilmesi de büyük bir maliyet oluşturacaktır. (Albu vd., 2013, 172, 173, 174)

2.5 FRANSA

Fransa’da 2005 yılında UFRS’ye geçilmesi, üniversitelerde verilen muhasebe eğitimini de etkilemiştir. Geçiş sürecinde öncelikle muhasebe akademisyenleri kendi eğitim materyallerini ve kaynaklarını Fransızca olarak kendileri oluşturarak işe başlamışlardır (Jackling 2013, 212). Bonnier ve diğerleri (2013) Fransa’nın en eski işletme okulu olan ESCP Europe’ta giriş seviyesindeki muhasebe derslerindeki yerel kural bazlı muhasebe sistemi eğitiminden, ilke bazlı UFRS eğitimine geçiş sürecini detaylı olarak anlatmaktadır. Geçiş sürecinde (2005-2009) Fransız yerel muhasebe sistemi ağırlıklı olmak üzere yer yer UFRS’ler karşılaştırmalı olarak müfredatta yer bulmuştur. Kural bazlı yerel Fransız muhasebe sisteminin gerektirdiği eğitim; klasik kayıt yapma, defter tutma ve mali tabloların hazırlanması konularına odaklanmıştı. UFRS eğitimi; derslerin öğrenme çıktıları, öğretim stratejilerini ve değerlendirme yöntemlerini değiştirmiştir. Ticari işlemlerin defter kaydının tutulmasının öğretilmesi hedefi yerini öğrencilere alınan kararların finansal tablolar üzerindeki etkisinin tahminlenmesinin öğretilmesi veya finansal tablolardaki kilit bilgilerin analiz edilmesi ve incelenmesinin öğretilmesi gibi öğrenim çıktılarına bırakmıştır. Daha çok defterlerin tutulmasına odaklı muhasebe eğitimi yaklaşımı, UFRS’lerden sonra öğrencilerin çeşitli ticari işlemleri daha geniş ekonomik ve finansal kavramlar kullanarak, kavramsal çerçeve bağlamında tanımlama ve analiz etmesine olanak sağlayacak bir yaklaşıma yerini bırakmıştır. Öğrenme stratejilerinde örnek olay çalışmalarına daha çok yer vermeye başlanmış ve öğrencilerin yorum yapma becerilerinin geliştirilebilmesi ve işlemlerin doğru biçimde kaydedilebilmesi için ekonomik olaylar çok daha detaylı halde öğrencilere sunulmuştur. UFRS’ler kayıt anlamında devrimsel bir nitelik taşımadığı için, klasik kayıt yapma yöntemlerinin öğretilme stratejileri aynı şekilde müfredatta yerini korumuştur. Bunun yanında her ne kadar kayıt yapılması aynı şekilde öğretilirken daha önce kayıtlar ve finansal analiz arasındaki bağ kurulamazken, yeni stratejiler kayıt yaparken aynı zamanda bu kayıtlar finansal analiz ile alakasının eş zamanlı olarak kurulabilmesine yönelik değiştirilmiştir. Benzer cevapların tekrarlanmasından ibaret olan öğrenme davranışları terk edilmiş, farklı çözümler üretilmesi davranışı bunun yerine geliştirilmeye çalışılmıştır. Bu davranış değişikliği ise öğrencilerin; analitik düşünme ve sentez becerilerinin ve muhakeme yeteneklerinin geliştirilmesi ile sağlanmıştır (Bonnier ve diğerleri 2013; 222, 224, 227, 228).

2.6 GÜNEY AFRIKA

UFRS geçiş süreci ve bu süreçte yaşanan eğitim tecrübeleri ile diğer ülkelere yol gösterecek bir ülke de Güney Afrika'dır. Güney Afrika dünyanın geri kalanına oranla UFRS'leri en erken benimsemiş ülkelerden birisidir. Güney Afrika 1976 yılından itibaren o zamanki adıyla Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee (IASC)), şimdiki adıyla Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board (IASB)), ile yakın ilişkiler kurmuş ve yerel muhasebe standartlarını geliştirirken uluslararası muhasebe standartlarını çerçeve olarak benimsemiştir. Güney Afrika yerel muhasebe standartları (SA GAAP) ile UFRS'lerin uyumlaştırılması işlemi, 1993 yılından itibaren başlamış, Güney Afrika'da 2005 tarihinden de önce gerçekleşmiştir. 2000 yıllarının başında Güney Afrika yerel muhasebe standartları uluslararası muhasebe standartlarının birebir kopyası haline gelmişti. Uyumlaştırma süreci sonrasında ise hem borsaya kote hem de kote olmayan tüm şirketler zaten UFRS'ler ile uyum içinde finansal raporlama yapar hale gelmişlerdi (Coetzee ve Schmulian 2013; 243, 244, 245).

Bu şartlar altında 2005'e gelindiğinde diğer ülkelere kıyasla çok daha pürüzsüz bir geçiş süreci beklenen Güney Afrika'da bile UFRS'lerin uygulamasında beklenmedik uyumsuzluklar ortaya çıkmıştır. Beklenenden daha karmaşık olan süreç bazı durumlarda işletmelere beklenenden daha yüksek maliyetler yüklemiş veya işletmelerdeki bazı performans göstergelerinde karmaşıklıklar yaşanmasına sebebiyet vermiştir. Uygulamada yaşanan zorluklardan bir diğeri ise eğitim alanında yaşanmıştır (Coetzee ve Schmulian 2013;245, 246).

Güney Afrika'da kurallara dayalı muhasebe sisteminden ilkelere dayalı UFRS'ye geçilmesi muhasebe eğitimi veren üniversiteleri, eğitim materyallerini yeniden tasarlamak zorunda bırakmıştır. Güney Afrika yükseköğretim sisteminde üniversiteler Afrikanca ve İngilizce eğitim verenler olmak üzere temelde ikiye ayrılmaktadır. Bu ayrım sadece eğitim dili farklılıklarını değil, üniversitelerin hükümet uygulamalarına verdikleri destek/hükümetten aldıkları destek ve bilgiye ve öğrenmeye bakış açıları açısından da bir farklılığı ifade etmektedir. Her ne kadar Güney Afrika yerel muhasebe standartlarını uluslararası muhasebe standartları ile uyumlu hale getirmiş olsa da muhasebe eğitiminde kural bazlı ve dar bir problem çözme yaklaşımı yaygın olarak kullanılmaktaydı. Muhasebe eğitimi yaklaşımı standartların uyumlaştırılmasına kıyasla daha yavaş değişmiştir. Ancak 2005 yılına gelindiğinde ve sonrasında kavramsal ve çerçeve bazlı bir öğretim sisteminin önemi ve ihtiyacı kavranmıştır. İngilizce eğitim veren üniversiteler, Afrikanca eğitim verenlere göre bu değişime daha hızlı ayak uydurmuştur (Coetzee ve Schmulian 2013; 247). Üniversite eğitiminde Afrikanca ve İngilizce olmak üzere iki dil kullanılan ülkede, Afrikanca eğitim veren üniversitelerde UFRS'lerin bu dilde eğitim materyallerinin daha az bulunması sebebiyle UFRS eğitimi verilmesini zorlaşmıştır (Jackling 2013, 212). Bu durum, UFRS eğitiminde istenmeyen anlamlardan kaçınabilmek için doğru tercüme edilmiş standartlara ihtiyaç duyulmasına neden olmuş fakat dil problemi standartların oluşturulmasını neredeyse imkansız hale getirmiştir. Dil problemi yüzünden aradan geçen yıllara rağmen Afrikanca eğitim verilen üniversiteler halen eski eğitim yaklaşımlarından tam olarak kurtulabilmiş değillerdir (Coetzee ve Schmulian 2013; 247).

Güney Afrika'da üniversiteler bazında verilen muhasebe eğitiminin dönüşümünde, muhasebe mesleğine giriş sınavlarını yapan muhasebe örgütünün, UFRS'lerin gerektirdiği becerilere sahip profesyonel mu-

hasebeci ihtiyacının hızlı şekilde görmesi ve giriş sınavlarını yeni sisteme göre hızlı şekilde değiştirmesi de önemli bir etken olmuştur (Coetzee ve Schmulian 2013; 247, 248).

2.7 İNGİLTERE

İngiltere'deki ilke bazlı standartların eğitimine yönelik tecrübeleri, kural bazlı standartları öğreten muhasebe eğitimi yaklaşımlarından, ilke bazlı standartların öğretileceği bir muhasebe eğitim yaklaşımına geçecek ülkeler için önemli bir yol gösterici olacaktır.

Stoner and Sangster (2013: 291, 304) UFRS'lerin bazı terminoloji, bazı tanımların değişimi ve şekilsel gösterimler dışında İngiltere'deki muhasebe derslerini çok büyük ölçüde etkilemediği sonucuna varmışlardır. Ayrıca İngiltere'deki şirketlerin büyük çoğunluğunun halen daha UFRS'ye göre finansal tablolarını hazırlama zorunluluğunun olmamasından kaynaklı, üniversitelerde UFRS odaklı bir muhasebe eğitimi verilmesi gerektiği yönünde genel bir kanı da bulunmamaktadır. Bu yüzden muhasebe eğitiminde yerel standartlar ağırlıklı eğitim veren pek çok üniversite bulunmaktadır. Bazıları ise finansal muhasebeye girişi yerel standartlar ile yaparken UFRS'leri sonraki yıllara bırakmaktadırlar.

İngiltere'nin yerel muhasebe standartları da aynen UFRS'ler gibi büyük ölçüde ilke bazlı muhasebe standartları olduğu için, İngiltere'de eğitim ve öğretim anlamında büyük bir değişim yaşanmamıştır (Jackling 2013, 213).

İngiltere'deki muhasebe mesleğine yön veren altı adet düzenleyici kurum bulunmaktadır. Bunlar: Institute of Chartered Accountants of England and Wales (ICAEW), Institute of Chartered Accountants in Scotland (ICAS), Association of Chartered Certified Accountants (ACCA), Chartered Accountants Ireland (CAI), Chartered Institute of Public Finance and Accountancy (CIPFA) ve Chartered Institute of Management Accountants (CIMA)'dan oluşmaktadır. Bu kurumlar bir yandan muhasebe mesleğini düzenlerken bir yandan da yükseköğretim kurumlarında okutulan muhasebe derslerinin ve programlarının akreditasyonlarını sağlamaktadırlar. Bu kurumlar tarafından muhasebe dersleri akredite edilmiş olan programlardan mezun olanlar, muhasebe mesleğine geçişte bu kurumların yaptıkları sınavların bir kısmından muafiyet elde etmektedirler. Dolayısı ile bu kurumların üniversitelerdeki muhasebe eğitimi üzerinde de güçlü bir etkisi bulunmaktadır. Üniversite müfredatında büyük bir değişim yaşanmamasının altında yatan sebeplerden birisi de İngiltere'deki muhasebe meslek örgütlerinin diğer ülkelerdeki meslek örgütlerinin tersine, UFRS kurallarının üniversite eğitimi yerine staj ve uygulama sürecinde öğrenilmesi gerektiğini düşünmesidir. İngiltere'deki üniversiteler sadece temel UFRS bileşenlerini derslerine entegre ederek kurumlar tarafından akreditasyon almaktadırlar. Bunun için, UFRS'nin finansal tabloların biçimi ve içeriği, amortisman ve finansal kiralama gibi uygulamalardaki değişiklikleri gibi sadece temel bileşenleri üniversitelerdeki muhasebe müfredatında yer bulurken, detaylı şekilde standartlar yer almaktadır (Stoner and Sangster (2013, 292).

Muhasebe programlarının ilk iki yılında üniversiteden üniversiteye değişen düzeylerde UFRS'nin Kavramsal Çerçevesi öğrencilere öğretilmektedir. Üniversiteler arasındaki değişim düzeyi ise üniversitenin "eski" (yani 1992 öncesi kurulan ve daha fazla araştırma ağırlıklı olan) bir üniversite mi yoksa "yeni" (yani 1992 sonrası kurulan ve mesleki uygulama ağırlıklı olan) bir üniversite mi olduğuna bağlıdır. "Eski" üniversitelerde kavramsal çerçeveye ve muhasebe teorisine daha fazla yer verilirken, "yeni"

üniversitelerin yeni mezunlarının daha fazla karşılaşacağı kural bazlı, kayıt odaklı yaklaşımı benimsemektedirler (Stoner and Sangster, 2013, 298).

2.8 KANADA

Dünyanın çoğu ülkesiyle kıyaslandığında Kanada’da UFRS’lere geçişin göreceli olarak daha geç olduğu görülmektedir. 2006 yılı başında Kanada Muhasebe Standartları Kurulu (Accounting Standards Board (AcSB) of Canada) 2011 yılından başlayarak tüm kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar için UFRS’lerin zorunlu olacağını duyurmuştur (Hague, 2007). Bu duyurunun ardından, IFRS’ye sorunsuz geçiş için, Kanada Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü (Canadian Institute of Chartered Accountants) ise tüm büyük muhasebe firmalarını ve muhasebe akademisyenlerini, öğretim materyalleri geliştirmeye davet etmiştir (Tan ve diğerleri, 2014). Geçiş süreci muhasebe eğitimcileri için büyük bir adaptasyon sürecini gerekli kılmamıştır. Kanada’da UFRS’lere geçiş bir bütün şeklinde olmamış, çeşitli büyüklükteki şirketler için farklı muhasebe standartları öngörülmüştür. Muhasebe eğitiminde içeriğin ilgili olması ve büyük bir yük getirmemesi için muhasebe eğitimcileri çaba sarf etmişlerdir. Kanada’nın UFRS’lere geçişi 2010-2011 yılında gerçekleşmiştir. Geçişin çok zorlu olmadığı ve geçiş sürecinde ülkedeki muhasebe ders programları ve eğitimi bağlamında çeşitli formal ve informal tartışmaları tetiklediği belirtilmektedir. Bu tartışmalar temel olarak üç alanda yoğunlaşmıştır. Birincisi; UFRS’ler ile finansal raporlama alanına içerik anlamında gelecek olan potansiyel aşırı yük ile ilgili tartışmalardır. İkincisi potansiyel aşırı yükten kaçınarak daha derin bir öğrenme sürecinin teşvik edilmesidir. Üçüncüsü ise üniversite öğrencilerinin profesyonel becerilerinin geliştirilmesine yardımcı olacak üniversite programlarının rolüdür (Hilton ve Johnstone, 2013: 253, 254).

UFRS’ler Kanada’da halka açık şirketler için zorunlu hale gelirken diğer şirketler için Özel İştirakler için Muhasebe Standartları (Accounting Standards for Private Enterprises (ASPE)) zorunlu kılınmıştır. Pries ve Baker (2010) Kanada’daki muhasebe eğitimi için alternatif sistemleri tartışmışlar ve her iki muhasebe sisteminin de ortak olarak sahip olduğu kavram ve ilkelerin beraber öğretilmesinin, öğrencilerin muhasebe standartlarını ve uygulamalarını daha iyi anlamalarını sağlayacağını öne sürmüşlerdir. Bu yöntem pek çok muhasebe dersinde benimsenmiş ve UFRS’ye geçiş ile oluşan aşırı içerik yükünün kontrol edilebilmesini sağlamıştır (Hilton ve Johnstone, 2013: 255).

3. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Tüm dünyada, özellikle Avrupa Birliği, Avustralya, Japonya ve Kanada gibi gelişmiş ülkelerde UFRS kabul edilmiş olup, Türkiye gibi gelişmekte olan ülkeler de muhasebe uygulamalarını UFRS’ye uyumlu hale getirmeye çalışmaktadırlar. UFRS’ye yönelik bu harekette sadece bu standartları uygulayan firmalar veya muhasebe uzmanları değil aynı zamanda muhasebe eğitimcileri de çeşitli problemlerle karşılaşmaktadır. Bunlardan biri yayınlanan standartların öğretilmesi ve öğrenilmesinde yaşanan güçlükler nedeniyle uygulamada sorunlarla karşılaşılmasıdır (Bayazıtlı ve diğerleri, 2015). Bir diğeri ise üniversitelerde verilen muhasebe eğitiminin firmaların ihtiyaç ve taleplerini tam olarak karşılayamamasıdır (Çürük ve Doğan, 2001).

İngiltere’de ilke bazlı muhasebe eğitiminde zaten uzun yıllardan beri öğrencilerin düşünmeleri ve muhakeme etmelerine yönelik çabalar verilmiş olmasına rağmen, öğrencilerin “doğru” ve “yanlış”ların

olduğu kural bazlı bir eğitim yöntemi tercih ettiği görülmektedir (Jackling 2013, 213). Bu durum bizim ülkemiz gibi zaten mutlak doğru ve yanlışların olmasına alıştırılan bir eğitim sisteminden gelen öğrencilerin, düşünme ve muhakeme yeteneklerine daha fazla ihtiyaç duyan bir standart bazlı eğitim sisteminin benimsenmesinde ne kadar zorlanacaklarının bir göstergesidir. Muhasebe eğitimi ile ilgili Türkiye literatürü incelendiğinde, öğrencilerin yetersiz olduğu konuların başında; kritik düşünce yeteneğini geliştirme, öğrenme ve sorun çözme yetenekleri ve iletişim kurmanın başta geldiği görülmektedir (Önal ve Apaydın, 1999; Kaya, 1999). Kargı ve Aktaş (2012) çalışmalarında, UFRS'ye geçiş sürecinde yeminli mali müşavir ve yeminli mali müşavir stajyerleri üzerinde kritik düşünme becerilerinin kullanımını ölçmüşlerdir. Yeminli mali müşavir stajyerlerinin kritik düşünme seviyesinin yeminli mali müşavirlerden daha yüksek olduğu tespit edilmiştir. Brezilya'da yapılan çalışmalar göstermiştir ki ilke bazlı muhasebeye geçişte zorlanan asıl kesim öğretim üyeleridir. Ülkemizde, UFRS eğitimlerinde başarılı olabilmek için hem eğitimcilerin hem öğrencilerin kritik düşünme, öğrenme ve sorun çözme yeteneklerini geliştirilmesi gerekmektedir.

Kanada'da UFRS'ye geçiş süreci ülkemizdeki gibi farklı büyüklükteki şirketler için farklı standartların zorunlu kılınması şeklinde olmuştur. Üniversitelerde muhasebe eğitiminin tamamının UFRS ile uyumlu anlatılabilmesinin yolu, UFRS'lerin tüm işletmelerin hem kayıt tutma hem de raporlama işlemleri için zorunlu tutulması durumunda gerçekleşebilecektir. 6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda böyle bir geçiş öngörülmüş olsa da daha sonra bu zorunluluk değiştirilmiştir. Tüm işletmeler için hem kayıt tutma hem de raporlama açısından tek sistem olarak UFRS'lerin kullanılmaması ülkemizde ve dünyadaki muhasebe eğitiminde UFRS'lerin müfredata alınmasında çeşitli farklılıklar yaratmaktadır. UFRS'lere geçişin muhasebe eğitimi üzerinde olumlu yansımalarından birisi, eğitimcilerin kendilerini ve eğitim yöntem ve yaklaşımlarını eleştirel bir biçimde tekrar gözden geçirme fırsatı yakalamalarıdır. Vaka analizleri ve çerçeve bazlı eğitim gibi ilke bazlı standartlara daha uygun yeni eğitim yaklaşımlarının benimsenmeye başlaması ve müfredatın zenginleştirilmesinin UFRS'lere geçişin muhasebe eğitimi anlamında iki önemli getirisi olduğu söylenebilir. İster UFRS'lere erken bir zamanda geçiş yapsın, isterse son zamanlarda geçsin, tüm ülkelerde çözüm bekleyen en önemli sorunun UFRS eğitim kaynakları olduğu söylenebilir. Benzer şekilde ABD'de yapılan çalışmalar, öğrencilerin eleştirel düşünme ve karar verme becerilerini teşvik eden aktif öğrenme yaklaşımlarının UFRS'yi öğretmek için en iyi yöntem olduğunu belirtmekte ve etkin öğretim için yazılım ve bilgi teknolojileri dahil olmak üzere öğretim materyallerinin eksikliğini de göstermektedir (Tan ve diğerleri, 2014). Ülkemiz eğitim sisteminde de probleme dayalı öğrenme stratejileri, vaka analizleri arttırılmadıkça UFRS eğitimlerin tam olarak başarılı olabileceğini beklemek doğru olmayacaktır. Hacırüstemoğlu (2009) muhasebe eğitimin güncel bilgi teknolojileri destekli olması ve uygulamalı ağırlıklı olması gerektiği görüşünü belirtmiştir. Eğitimcilerin ve öğrencilerin mevcut kaynaklar ve öğrenme yöntemleri ilgili algularını araştıran çalışmalar arttırılmalı ve eksiklikler belirlenerek giderilmeye çalışılmalıdır. Bununla ilişkili olarak muhasebe eğitimcilerinin Sürekli Profesyonel Gelişmesi (Continuing Professional Development (CPD)) da yine çözüm bekleyen sorunların arasında yer almaktadır (Jackling 2013, 212, 213).

Çekya'nın UFRS'ye 2005 yılında geçtiği ve Çekya'da yaşanan sürecinin bir benzerinin Türkiye'de yaşandığını söylemek mümkündür. İki ülke de üniversitelerde halen kayıt tutma muhasebe sistemi ağırlıklı eğitim verilmekte fakat denetim şirketleri ve borsada işlem gören şirketler ilke tutma temelli olan UFRS'ye uygun finansal tablolarını yayınlamaktadırlar. Ülkemizdeki UFRS'nin uygulanmasındaki bu

belirsizliğe rağmen yapılan çalışmalar UFRS eğitimine daha çok önem verilmesi gerektiği görüşü ve üniversitelerin eğitim müfredatlarında UFRS'ye yönelik derslerin sayısının giderek arttığını göstermektedir (Arsoy ve diğerleri, 2014; Durer ve diğerleri, 2016; Gökçen ve diğerleri 2015; Terzi, 2013). Ayrıca KOBİ'ler üzerinde yapılan çalışmalar göstermektedir ki, KOBİ'ler de çalışan muhasebe uzmanlarının çoğunluğu UFRS için bazı hazırlıklar yapmış olsa da, yapmayan önemli sayıda uzman söz konusudur ve eğitim eksikliği UFRS uygulanmasındaki ana engellerden biridir (Kılıç ve diğerleri, 2014) UFRS hakim muhasebe uzmanlarının yetişebilmesi için muhasebe eğitimi verilen tüm kurumlarda UFRS derslerinin üzerinde yoğunlaşılması doğru olacaktır.

Ülkelerin kendilerine özgü özellikleri onların UFRS'lere geçiş sürecini farklı şekillerde etkiler. Bu özelliklere bir de eğitim sistemi değişkeni eklenince, ülkelerin UFRS eğitiminde sahip oldukları tecrübelerin birbirinden büyük ölçüde farklı olması kaçınılmazdır. Ülkemizde de muhasebe hocalarımızın UFRS'ye geçiş sürecindeki kendi eğitim ve araştırma deneyimlerini aktardıkları otoetnografya çalışmalarının ortaya çıkması ve sayısının artması faydalı olacaktır.

KAYNAKÇA

- Arsoy, A. P., T. Bora ve S. K. Selimoğlu. 2014. Muhasebe Eğitimindeki Bilgi, Beceri ve Eğitim Tekniklerinin Gerekliliklerine İlişkin Beklentiler: Türkiye’deki Akademisyenlere ve Meslek Mensuplarına Yönelik Bir Araştırma. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi* 10(23): 121-136.
- Bayazıtlı, E., Özdemir, F. S., ve Alpay, E. (2015). Finansal Raporlamada Standardizasyon ve Muhasebe Meslek Mensuplarını Zorlayan Öğrenme Sürecinin Bilişli Yetkinlik Öğrenme Modeli Temelinde İrdelenmesi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 1, 1-31.
- Bonnier, C., Demerens, F., Hossfeld, C., & Le Manh, A. (2012). A French experience of an IFRS transition. *Issues in Accounting Education*, 28(2), 221-234.
- Brown, P., & Tarca, A. N. N. (2007). Achieving high quality, comparable financial reporting: A review of independent enforcement bodies in Australia and the United Kingdom. *Abacus*, 43(4), 438-473.
- Carmona, S., & Trombetta, M. (2008). On the global acceptance of IAS/IFRS accounting standards: The logic and implications of the principles-based system. *Journal of Accounting and Public Policy*, 27(6), 455-461.
- Carvalho, L. N., & Salotti, B. M. (2012). Adoption of IFRS in Brazil and the consequences to accounting education. *Issues in Accounting Education*, 28(2), 235-242.
- Chand, P., Cummings, L., & Patel, C. (2012). The effect of accounting education and national culture on accounting judgments: A comparative study of Anglo-Celtic and Chinese culture. *European accounting review*, 21(1), 153-182.
- Coetzee, S. A., & Schmulian, A. (2013). The effect of IFRS adoption on financial reporting pedagogy in South Africa. *Issues in Accounting Education*, 28(2), 243-251.
- Çürük, T., ve Doğan, Z. (2001). Muhasebe eğitiminin işletmelerin taleplerini karşılama düzeyi: Türkiye örneği. *ODTÜ gelişme Dergisi*, 28(3-4), 281-310.
- Deloitte LLP (2008), “IFRS adoption gaining momentum, but U.S. companies need more preparation and education: Deloitte Survey”, <http://www.deloitte.com>, (12.01.2018)
- Durer, S., Akbaş, H. E., ve Zeytinoğlu, E. (2016). Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Türkiye’de Muhasebe Eğitimi: Muhasebe Eğitimi Veren Akademisyenlerin Görüşleri Üzerine Bir İnceleme. *Maliye ve Finans Yazıları*, (106), 73-100.
- Gökçen, G., B. Ataman, Y. Cebeci, ve H. Cavlak. 2015. Türkiye’deki Devlet Üniversitelerinin Lisans Programlarındaki Muhasebe Standartları Eğitimi Üzerine Bir Araştırma. *Journal of Marmara University Social Sciences Institute/Öneri*, 11(44): 121-145.
- Hacıüstemoğlu, R. (2009). Türkiye’de Muhasebe Eğitimi İçin On Yıllık Hedefler. *World of Accounting Science*, 11(3).
- Hague, I. 2007. The road to IFRS. *CA Magazine* 140 (7).
- Hilton, S. R., & Johnstone, N. (2012). The IFRS transition and accounting education: A Canadian perspective post-transition. *Issues in Accounting Education*, 28(2), 253-261.
- Jackling, B. (2013). Global adoption of International Financial Reporting Standards: implications for accounting education. *Issues in Accounting Education*, 28(2), 209-220.
- Jackling, B., de Lange, P. A., & Natoli, R. (2013). Transitioning to IFRS in Australian classrooms: impact on teaching approaches. *Issues in Accounting Education*, 28(2), 263-275.
- James, M. L. & Blaszczynski, C. (2010) Accounting students’ perceptions of international financial reporting standards, *Journal for Global Business Education*, 10, pp. 37-49.
- Jindrichovska, I., & Kubickova, D. (2015). Czech Accounting Academia and Practice: Historical Roots and Current Issues. *Journal of Accounting and Management Information Systems*, 14(2), 328-361.

- Karğın, S., and Aktaş, R. (2012). Strategic Thinking Skills of Accountants During Adoption of IFRS and the New Turkish Commercial Code: A Survey from Turkey. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 58, 128-137.
- Kaya, İ. (1999), “Muhasebe Eğitiminde Yeniden Yapılanma: ABD’de Yaşanan Değişim Çağı ve Değişimin Uluslararası Boyutu”, XVIII. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, 12-16 Mayıs Fethiye-Muğla, 81-104.
- Kılıç, M., Atamanc, B., & Uyar, A. (2014). Preparedness for and perception of IFRS. *Accounting and Management Information Systems*, 13(3), 492.
- Larson, R. K., & Street, D. L. (2011). IFRS teaching resources: Available and rapidly growing. *Accounting Education*, 20(4), 317-338.
- Lopes, A. B. (2011). Teaching IFRS in Brazil: news from the front. *Accounting Education*, 20(4), 339-347.
- Martin, P., Mezon, L., Forristal, T., Labelle, R., Radcliffe, V. S. & Gaa, J. C. (2008) International financial reporting standards are coming: are you ready?, *Accounting Perspectives*, 7, pp. 41–56.
- Mintz, S. M. (2010). Implementation Concerns about IFRS Adoption in the US. *Journal of International Business Education*, 5, 97.
- Munter, P. & Reckers, M.J. 2009, ‘IFRS and Collegiate Accounting Curricula in the United States: 2008 A Survey of the Current State of Education Conducted by KPMG and the Education Committee of the American Accounting Association’, *Issues in Accounting Education*, 24 (2): 131–9.
- Needles Jr, B. E. (2010). Accounting education: The impact of globalization. *Accounting Education: an international journal*, 19(6), 601-605.
- Önal, S. ve Apaydın, F. (1999), “Yeni Teknolojik Gelişmelerin Muhasebe Öğretimi Üzerindeki Etkileri”, XVIII. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, 12-16 Mayıs, Fethiye-Muğla, 19-40.
- Pacter, P. (2017). *Pocket Guide to IFRS Standards: the global financial reporting language*. IFRS Foundation.
- Pacter, P. (2015). *Financial Reporting Standards for the World Economy*. IFRS Progress Report.
- Pries, F., & R. Baker. 2010. A proposal for teaching introductory and intermediate accounting in an environment of international financial reporting standards and generally accepted accounting principles for private enterprises. *Accounting Perspectives* 9 (1): 15–27.
- SEC (2007) Concept release on allowing US issuers to prepare financial statements in accordance with international financial reporting standards; proposed rule. <http://sec.gov/rules/concept/2007/33-8831fr.pdf> (10.03.2019).
- Stoner, G. N., & Sangster, A. (2013). Teaching IFRS in the UK: Contrasting experiences from both sides of the university divide. *Issues in Accounting Education*, 28(2), 291-307.
- Sunder, S. (2010). Adverse effects of uniform written reporting standards on accounting practice, education, and research. *Journal of accounting and public policy*, 29(2), 99-114.
- Sunder, S. (2009). IFRS and the accounting consensus. *Accounting horizons*, 23(1), 101-111.
- Tan, A., Chatterjee, B., & Bolt, S. (2014). The rigour of IFRS education in the USA: Analysis, reflection and innovativeness. *Accounting Education*, 23(1), 54-70.
- Terzi, S., İ. K. Şen ve B. Solak. 2013. Bologna Sürecinin Muhasebe Eğitimine Etkisi: Üniversitelerin İşletme Bölümlerinin Ders Programları Üzerine Bir İn- celeme. *Muhasebe ve Finansman Dergisi* (59): 83-100.
- Zhu, H., K. T. Rich, A. R. Michenzi & J. Cherubini. 2011. User-Oriented IFRS Education in Introductory Accounting at US Academic Institutions: Current Status and Influencing Factors. *Issues in Accounting Education* 26(4): 725-750.
- Weiss, J. M. (2011). Implementing IFRS curriculum into accounting programs. *The CPA Journal*, 81(4), 62.

TÜRKİYE İŞ KURUMU MUHASEBE SİSTEMİ VE UYGULAMALARI

Dr. Öğr. Üyesi Mihriban Coşkun ARSLAN*
Öğr. Gör. Reşid ÇİĞDEM**

Makale Gönderim Tarihi : 28/02/2019 / Kabul Tarihi : 18/08/2019

ÖZ

Türkiye İş Kurumu (İŞKUR), işgücü istihdam hizmetlerinde en önemli kurumlardan biridir. İşgücü arz ve talebini aktif ve pasif işgücü politikaları düzenleyerek karşılamaya çalışır. Ülkemizin en önemli sorunlarından biri olan işsizlik ile etkin mücadele etmek için faaliyetlerini sürdüren İŞKUR, kendisinden beklenen görevleri yerine getirebilmesi için kaynaklarını etkin bir şekilde kullanmak zorundadır. Sağlanan imkânların kurum tarafından etkin olarak kullanılabilmesi için şeffaf, güvenilir, uluslararası standartlara uygun detaylı bir muhasebe sistemi gereklidir.

Bu çalışmanın amacı, İŞKUR'un yeni yapısıyla hangi alanlarda faaliyet gösterdiği açıklanarak, İŞKUR hesap planının Tek Düzen Hesap planı ile karşılaştırılması ve İŞKUR hesap planında yer alan çeşitli hesapların işleyişine ilişkin uygulama örneklerinin sunulmasıdır.

Anahtar Kelimeler: Türkiye İş Kurumu, Türkiye İş Kurumu Muhasebe Uygulama Yönetmeliği, Tek Düzen Hesap planı

* Gaziosmanpaşa Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü,
mihriban.arslan@gop.edu.tr orcid.org/0000-0002-6196-9304

** Gaziosmanpaşa Üniversitesi Nispetiye Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Muhasebe Bölümü,
resid.cigdem@gop.edu.tr orcid.org/0000-0002-5974-6267

THE ACCOUNTING SYSTEM OF TURKISH EMPLOYMENT AGENCY AND ITS PRACTICES**ABSTRACT**

Turkish Employment Agency (İŞKUR) is one of the most important institutions for employment services of labor force. It tries to meet the labor force supply and demand by organizing active and passive labor policies. İSKUR, which is in service for fighting effectively against unemployment, that is one of the most important problems of our country, has to use its resources effectively in order to fulfill its duties. In order to use of the supplied resources by the foundation, a transparent, reliable and detailed accounting system conforming to international standards is necessary.

The aim of this study is to compare İŞKUR account plan with Uniform Chart of Accounts by explaining the areas in which İŞKUR operates in its new structure and to present the application examples related to process of various accounts present in the İSKUR account plan.

Keywords: Turkish Employment Agency, Turkish Employment Agency Accounting Practice Regulation, Uniform Chart Of Accounts

1.1. TÜRKİYE İŞ KURUMUNUN GELİŞİMİ

Kamu istihdam hizmetlerine ilişkin ilk düzenleme 1936 yılında çıkarılan ilk iş kanunu olma özelliği taşıyan 3008 sayılı kanundur (Kumaş, 2010:138). Kanun, özel istihdam bürolarının kaldırılarak istihdam hizmetlerini tek elde toplayacak İş ve İşçi Bulma Kurumu(İİBK)'nin üç yıl gibi bir zaman zarfında kurulmasını planlanmaktaydı. Bu zaman zarfında kurulamayan kurum araya II. Dünya savaşının girmesiyle 21 Ocak 1946 tarihli 4837 sayılı kanun ile kurulmuştur. 15 Mart 1946 tarihinde faaliyete geçen kurumun görevi “ işçilerin yeteneklerine göre işler bulmak ve işverenlere de işlerine uygun işçi bulmak” olarak belirlenmiştir. İlgücü piyasasında görevini başarılı bir şekilde sürdüren kurum 1960-1973 yılları arasında başta Federal Almanya olmak üzere yabancı ülkelere gelen işgücü taleplerini karşılamak için faaliyetlerini yurtdışına işçi göndermek üzerine yoğunlaştırmıştır (Akpınar, 2010:3). 1973 yılında meydana gelen petrol krizinden dolayı ülkelerde yaşanan durgunluk ve artan işsizlik faaliyetlerini yurtdışına işçi göndermek üzere yoğunlaştıran İİBK'nun gerileme sürecinin de başlangıcı olmuştur (Çetinkaya, 2011:43).

1980 yıllarda kamu istihdam kurumlarının öneminin artması kurumun fonksiyonlarını genişletmiştir. Kurumu teknolojik yeniliklere uyum sağlayacak, işgücü piyasasının beklediği görevleri yeri getirebilecek bir yapıya dönüştürmek için 4 Ekim 2000 tarihinde İŞKUR kurulmuştur. Bu kanunu anayasa mahkemesinin iptal etmesinden sonra faaliyetlerinin yasal boşlukta sürdüren kurum 05 Temmuz 2003 yılında yürürlüğe giren 4904 sayılı kanun ile İŞKUR Kanunu yasalaşmıştır (Türkiye İş Kurumu Kanunu, 2003).

2003 yılında İŞKUR kanununun yasalaşması ile birlikte faaliyetlerini başarılı bir şekilde sürdüren kurum vizyonunu “ülkenin en önemli sorunlarından biri olan işsizlikle etkin bir şekilde mücadele etmek”

olarak belirlemiştir. Kurumun misyonu ise, “işgücü piyasasının ihtiyacı olan arz ve talebini aktif ve pasif işgücü programları yoluyla karşılamak ve işsiz olanlara geçici bir süre gelir desteği sağlamak” olarak belirlemiştir.

1.2. TÜRKİYE İŞ KURUMUNUN GÖREVLERİ

05 Temmuz 2003 yılında faaliyete giren TİK kanunu üçüncü maddesinde kurumun görevleri şunlardır (Eskier, 2017, www.makaleler.com).

- a) İstihdam politikası oluşturmak
- b) İşsizlik sigortası işlemlerini yürütmek
- c) İşgücü piyasası ile ilgili istatistikî bilgiler yayınlamak, analiz etmek ve yorumlayarak yayınlamaktır.
- d) İşgücü arz ve talebini belirlemek için işgücü analizlerini yapmak
- e) Danışmanlık hizmetleri vermek
- f) Yurtiçinde ve yurtdışında işgücü için uygun pozisyonlar bulmak ve yerleştirmek
- g) İşgücü piyasasına danışmanlık vermek veya verdirmek
- h) Uluslararası kuruluşlar ve Avrupa Birliği'nin işgücü, çalışma hayatı ve istihdam ile ilgili kararlarını takip etmek
- ı) İşgücüne eğitim seminerleri ve kurslar vermek

1.3. TÜRKİYE İŞ KURUMU FAALİYETLERİ

Kurum tarafından gerçekleştirilen birçok faaliyet bulunmaktadır. Kurumun 2017 yılında yayınlamış olduğu faaliyet maliyet raporları dikkate alındığında, bu faaliyetler genel hatlarıyla şu şekilde sıralanmaktadır (Performans Programı, 2018:77).

1.3.1. Özel sektörde işe yerleştirme hizmetleri sunmak

Faaliyetin hedefi, özel sektörde işe yerleştirme sayısını her yıl %5 nispetinde artırmaktır. Bu faaliyet için ayrılan ödenek miktarı 111.2350.000 TL'dir.

1.3.2. İstihdam Fuarları düzenlemek

Faaliyetin hedefi, iş arayanlarla işverenlerin bir araya geldiği platformlar oluşturmaktır. Faaliyet kapsamında 33 adet İstihdam fuarı düzenlenmesi amaçlanmıştır. Bu faaliyet kapsamında yapılan giderler için ayrılan ödenek miktarı 10.077.000 TL'dir.

1.3.3. Özel sektörde kadınların istihdamını sağlamak

Faaliyetin hedefi, özel sektörde işe yerleştirilenlerin içinde kadın oranını %32'ye çıkarmaktır. Faaliyet 35.595.000 TL ile gerçekleştirilmeye çalışılacaktır.

1.3.4. Özel sektörde gençlerin istihdamını sağlamak

Faaliyetin hedefi, özel sektörde işe yerleştirilenlerin içinde genç oranını yüzde 28,5'e çıkarmaktır. Faaliyet için ayrılan ödenek miktarı 32.258.000 TL'dir.

1.3.5. Engellilere özel sektörde işe yerleştirme hizmetleri sunmak

Faaliyetin hedefi, özel sektörde engelli kontenjan doluluk oranını %79'a çıkarmaktır. Faaliyet 133.000 TL'lik ödenek ile gerçekleştirilmeye çalışılmıştır.

1.3.6. İl müdürlüklerinin işgücü piyasası ile ilgili raporların hazırlanması için gerekli çalışmaları gerçekleştirmek

İl müdürlerinin işyerlerini ziyaret etmesi ve il raporlarını il müdürlükleri tarafından yazılması faaliyetini kapsamaktadır. Bu faaliyet için 8.949.000 TL ödenek ayrılmıştır.

1.3.7. İşgücü piyasası ile ilgili ülke, bölge, sektör ve özel politika gerektiren gruplar bazında raporlar hazırlamak ve yayımlamak

Araştırma sonucu elde edilen verilerden yararlanılarak bakanlık tarafından raporlar hazırlanması ve yayımlanmasıdır. Bu faaliyet için ayrılan ödenek miktarı 1.975.000 TL'dir.

1.3.8. İl müdürlükleri tarafından açık iş araştırmaları konusunda gerekli çalışmaları gerçekleştirmek

Yılda 4 kez uygulanmakta olan saha çalışması sonucu elde edilen açık iş istatistikleri araştırma ile ilgili faaliyetleri kapsamaktadır. Faaliyetler için ayrılan ödenek miktarı 3.080.000 TL'dir.

1.3.9. Açık iş araştırması verilerini derleyerek özet sonuçlar hazırlamak ve yayımlamak

Faaliyet 785.000 TL ödenek ile gerçekleştirilmiştir.

1.3.10. Öğrencilere etkili ve nitelikli iş ve meslek danışmanlığı hizmeti vermek

Faaliyetin hedefi, öğrencilerin işgücü piyasasına hazırlanması için iş ve meslek danışmanlığı hizmeti sunmak ve üniversite irtibat noktalarını 88'den 92'ye çıkarmaktır. Faaliyet için ayrılan ödenek miktarı 46.667.000 TL'dir.

1.3.11. Dezavantajlı gruplara yönelik iş ve meslek danışmanlığı hizmeti vermek

Faaliyetin hedefi, toplumun her kesiminden iş arayan kişilere etkili ve nitelikli iş ve meslek danışmanlığı hizmeti sunarak bu kişileri işgücü piyasasına hazırlamaktır. Faaliyet için ayrılan ödenek miktarı 46.488.000 TL'dir.

1.3.12. İşverenlere yönelik danışmanlık hizmetleri sunmak

Faaliyetin hedefi, işverenlerin talebi doğrultusunda iş arayanların meslekleri ile uygun iş pozisyonların eşleşmelerini sağlamaktır. Bu faaliyet 48.265.000 TL ödenek ile gerçekleştirilmeye çalışılmıştır.

1.3.13. Öğrencilerin işgücü piyasasına hazırlanması için uygun staj imkanları sağlamak

Faaliyetin hedefi, Öğrencilerin işgücü piyasasına girmeden önce iş deneyimi kazanmalarını sağlamak ve buna ilişkin olarak da gerekli çalışmaların yürütülmesidir. Ayrılan ödenek miktarı 2.986.000 TL'dir.

1.3.14. Kuruma kayıtlı olan işsizlerin İşbaşı Eğitim Programlarından yararlanmasını sağlamak

Faaliyetin hedefi, deneyimsiz kişileri işe yerleştirerek işyerinde deneyim kazanması ve istihdamın sağlanmasıdır. Faaliyet kapsamında katılımcılara İŞKUR tarafından günlük 54 TL, öğrencilere 40,5 TL ve işsizlik ödeneği alanlara 27 TL ödenmektedir. Bu faaliyet için ayrılan ödenek miktarı 3.009.585.000 TL'dir.

1.3.15. Mesleki eğitim kursu düzenlemek

Faaliyetin hedefi, mesleki eğitim kursu düzenleyerek işgücü piyasasının ihtiyaçları karşılamaktır. Katılımcılara kurs türüne göre 25 TL ila 45 TL arasında kursiyer zaruri gideri ödemesi yapılmaktadır. Faaliyet için ayrılan ödenek miktarı 859.450.000 TL'dir.

1.3.16. Girişimci adaylarının girişimcilik eğitimi almalarını sağlayacak yapıyı kurmak

Faaliyetin hedefi, Girişimcilik eğitim programlarından daha fazla kişinin yararlanmasını sağlamaktır. Katılımcılara günlük 20 TL zaruri gider ödenmektedir. Bu faaliyet 559.450.000 TL ödenek ile gerçekleştirilecektir.

2. TÜRKİYE İŞ KURUMU MUHASEBE UYGULAMA YÖNETMELİĞİ**2.1. AMAÇ VE KAPSAM**

Bu yönetmelik İŞKUR muhasebe kayıt ve işlemlerini kapsamaktadır. Bu yönetmeliğin amacı, kurumun yapmış olduğu işlemlerin sağlıklı bir şekilde ve yönetmelikte belirtilen standartlara uygun olarak muhasebeleştirilmesi, yönetimin gelecekle ilgili karar alabilmesi için gerekli olan raporların hazırlanması ve yayımlanması ile ilgili usul ve esasları düzenlemektir (İŞKUR Muhasebe Yönetmeliği, 2016).

İŞKUR'da 2006 yılında yürürlüğe İŞKUR muhasebe yönetmeliği ile Analitik Bütçe Sistemi (ABS) ile uyumlu tahakkuk esaslı muhasebe uygulanmaya başlanmıştır. Tahakkuk esaslı muhasebe sisteminde belge olarak "Ödeme Emri Belgesi" ve "Muhasebe İşlem Fişi" kullanılmaktadır (Helvacı, 2014:79).

İŞKUR muhasebe yönetmeliğinin uygulanmasında "Yevmiye Defteri", "Defter-i Kebir", Kasa Defteri" ve "Yardımcı Hesap Defteri" olmak üzere dört farklı defter kullanılmaktadır. Tutulan bu defterlerden farklı olarak "Borçlular Defteri", "Alındı Kaydı Defteri", "Muhasebe Birimi Arşiv Defteri" defterler de tutulmaktadır.

Ayrıca muhasebe birimince yapılan tahsilat ve veznelere teslim edilen garanti mektubu, menkul kıymet vb. değerler karşılığında alındı belgesi düzenlenir. Veznelere teslim edilen değerler ilgisine iade edildiğinde alındı belgesi ilgiliden geri alınarak yerine muhasebe işlem fişi düzenlenir. (İŞKUR Muhasebe Yönetmeliği, 2016).

Yönetmeliğe göre, faaliyet gelir ve giderleri gerçekleştikleri mali yılın hesaplarında gösterilir. Bütçe gelirleri tahsil edildiği, bütçe giderleri ise ödendiği yılda muhasebeleştirilir. Dönem sonu işlemleri geçici mizan düzenlendikten sonra, Bütçe ve ödenek hesaplarına ilişkin ve Bütçe ve ödenek hesapları dışındaki olmak üzere iki aşamada gerçekleştirilir.

Yönetmelik'te faaliyet sonuçları tablosu, varlıklar ve yabancı kaynaklar hesaplarında yer alan yabancı paralar cinsinden izlene tutarların yılsonu değerlemeleri ve amortisman tutarları ilgili hesaplara kaydedildikten sonra oluşturulur.

2.2. HESAP PLANI

Türkiye iş kurumu muhasebe yönetmeliğine göre düzenlenmiş ana hesap grupları, hesap grupları ve hesaplardan oluşan hesap planı aşağıdadır (İŞKUR Muhasebe Yönetmeliği, 2016:m.8):

104 Proje Özel Hesabı
 105 Döviz Hesabı
 106 Döviz Gönderme Emirleri Hesabı (-)
 108 Diğer Hazır Değerler Hesabı
 109 Banka Kredi Karlırından Alacaklar Hesabı
11 Menkul Kıymet ve Varlıklar
 112 Kamu Kesimi Tahvil, Senet ve Bonoları Hesabı
 118 Diğer Menkul Kıymet ve Varlıklar Hesabı
12 Faaliyet Alacakları
 120 Gelirlerden Alacaklar Hesabı
 121 Gelirlerden Takipli Alacaklar Hesabı
 122 Gelirlerden Tecilli ve Tehirli Alacaklar Hesabı
 126 Verilen Depozito ve Teminatlar Hesabı
 127 Diğer Faaliyet Alacakları Hesabı
13 Kurum Alacakları
 137 Takipteki Kurum Alacakları Hesabı
 138 Takipteki Kurum Alacakları Karşılığı Hesabı (-)
 139 Diğer Kurum Alacakları Hesabı
14 Diğer Alacaklar
 140 Kişilerden Alacaklar Hesabı
15 Stoklar
 150 İlk Madde ve Malzeme Hesabı
 157 Diğer Stoklar Hesabı
 158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabı (-)
16 Ön Ödemeler
 160 İş Avansı ve Kredileri Hesabı
 161 Personel Avansları Hesabı
 162 Bütçe Dışı Avansı ve Kredileri Hesabı
 164 Akreditifler Hesabı
 165 Mahsup Dönemine Aktarılan Avansı ve Kredileri Hesabı
 166 Proje Özel Hesabından Verilen Avansı ve Akreditifler Hesabı
18 Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları
 180 Gelecek Aylara Ait Giderler Hesabı
 181 Gelir Tahakkukları Hesabı
19 Diğer Dönen Varlıklar
 197 Sayım Noksanları Hesabı
 198 Diğer Çeşitli Dönen Varlıklar Hesabı

2 DURAN VARLIKLAR
21 Menkul Kıymet ve Varlıklar
 218 Diğer Menkul Kıymet ve Varlıklar Hesabı
22 Faaliyet Alacakları
 220 Gelirlerden Alacaklar Hesabı
 222 Gelirlerden Tecilli ve Tehirli Alacaklar Hesabı
 226 Verilen Depozito ve Teminatlar Hesabı
 227 Diğer Faaliyet Alacakları Hesabı
23 Kurum Alacakları
 239 Diğer Kurum Alacakları Hesabı
25 Maddi Duran Varlıklar
 250 Arazi ve Arsalar Hesabı
 252 Binalar Hesabı
 253 Tesis, Makine ve Cihazlar Hesabı
 254 Taşınır Hesabı

294 Diğer Çıkarılacak Stokları ve Miras Duran Varlıklar Hesabı
 297 Diğer Çeşitli Duran Varlıklar Hesabı
 299 Birikmiş Amortismanlar Hesabı (-)

PASİF HESAPLAR
3 KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR
30 Kısa Vadeli İç Mali Borçlar
 303 Kamu İdarelerine Mali Borçlar Hesabı
31 Kısa Vadeli Dış Mali Borçlar
 310 Cari Yılda Ödenecek Dış Mali Borçlar Hesabı
32 Faaliyet Borçları
 320 Bütçe Emanetleri Hesabı
 322 Bütçeleştirilecek Borçlar Hesabı
 325 Nakit Talep ve Tahsisleri Hesabı
 329 Diğer Çeşitli Borçlar Hesabı
33 Emanet Yabancı Kaynaklar
 330 Alman Depozito ve Teminatlar Hesabı
 333 Emanetler Hesabı
34 Alman Avanslar
 340 Alman Sipariş Avansları Hesabı
 349 Alman Diğer Avanslar Hesabı
36 Ödenecek Diğer Yükümlülükler
 360 Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabı
 361 Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri Hesabı
 362 Fonlar veya Diğer Kamu İdareleri Adına Yapılan Tahsilat Hesabı
 368 Vadesi Geçmiş, Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Vergi ve Diğer Yükümlülükler Hesabı
37 Borç ve Gider Karşılıkları
 372 Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabı
 379 Diğer Borç ve Gider Karşılıkları Hesabı
38 Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları
 380 Gelecek Aylara Ait Gelirler Hesabı
 381 Gider Tahakkukları Hesabı
39 Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar
 397 Sayım Fazlalıkları Hesabı
 399 Diğer Çeşitli Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar Hesabı

4 UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR
40 Uzun Vadeli İç Mali Borçlar
 403 Kamu İdarelerine Mali Borçlar Hesabı
41 Uzun Vadeli Dış Mali Borçlar
 410 Dış Mali Borçlar Hesabı
42 Faaliyet Borçları
 429 Diğer Faaliyet Borçları Hesabı
43 Diğer Borçlar
 430 Alman Depozito ve Teminatlar Hesabı
 438 Kamuya Olan Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Borçlar Hesabı
 439 Diğer Çeşitli Borçlar Hesabı
44 Alman Avanslar
 440 Alman Sipariş Avansları Hesabı
 449 Alman Diğer Avanslar Hesabı
47 Borç ve Gider Karşılıkları
 472 Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabı
 479 Diğer Borç ve Gider Karşılıkları

570 Geçmiş Yıllar Olumsuz Faaliyet Sonuçları Hesabı
58 Geçmiş Yıllar Olumsuz Faaliyet Sonuçları
 580 Geçmiş Yıllar Olumsuz Faaliyet Sonuçları Hesabı (-)
59 Dönem Faaliyet Sonuçları
 590 Dönem Olumlu Faaliyet Sonucu Hesabı
 591 Dönem Olumsuz Faaliyet Sonucu Hesabı (-)
6 FAALİYET HESAPLARI
60 Gelir Hesapları
 600 Gelirler Hesabı
63 Gider Hesapları
 630 Giderler Hesabı
69 Faaliyet Sonuçları
 690 Faaliyet Sonuçları Hesabı
 698 Enflasyon Düzeltmesi Hesabı
8 BÜTÇE HESAPLARI
80 Bütçe Gelir Hesapları
 800 Bütçe Gelirleri Hesabı
 805 Gelir Yanstma Hesabı
81 Bütçe Gelirlerinden Ret ve İade Hesapları
 810 Bütçe Gelirlerinden Ret ve İadeler Hesabı
83 Bütçe Gider Hesapları
 830 Bütçe Giderleri Hesabı
 834 Geçen Yıl Bütçe Mahsupları Hesabı
 835 Gider Yanstma Hesabı
89 Bütçe Uygulama Sonuçları
 895 Bütçe Uygulama Sonuçları Hesabı
9 NAZIM HESAPLAR
90 Ödenek Hesapları
 900 Gönderilecek Bütçe Ödenekleri Hesabı
 901 Bütçe Ödenekleri Hesabı
 902 Bütçe Ödenek Hareketleri Hesabı
 903 Kullanılacak Ödenekler Hesabı
 904 Ödenekler Hesabı
 905 Ödenekli Giderler Hesabı
 906 Mahsup Dönemine Aktarılan Kullanılacak Ödenekler Hesabı
 907 Mahsup Dönemine Aktarılan Ödenekler Hesabı
91 Nakit Dışı Teminat ve Kişilere Ait Menkul Kıymet Hesapları
 910 Alman Teminat Mektupları Hesabı
 911 Alman Teminat Mektupları Emanetleri Hesabı
 912 Kişilere Ait Menkul Kıymetler Hesabı
 913 Kişilere Ait Menkul Kıymet Emanetleri Hesabı
 914 Verilen Teminat Mektupları Hesabı
 915 Verilen Teminat Mektupları Karşılığı Hesabı
92 Taahhüt Hesapları
 920 Gider Taahhütleri Hesabı
 921 Gider Taahhütleri Karşılığı Hesabı
94 Değerli Kağıt ve Özel Tahakkuk Hesapları
 948 Başka Birimler Adına İzlenen Alacaklar Hesabı
 949 Başka Birimler Adına İzlenen Alacak Emanetleri Hesabı

Şekil 1: Türkiye İş Kurumu Hesap Planı

TÜRKİYE İŞ KURUMU HESAP PLANI İLE TEK DÜZEN HESAP PLANI'NIN KARŞILAŞTIRILMASI

Tek Düzen Hesap planı ile Türkiye İş Kurumu hesap planı karşılaştırması Tablo 1'de görüldüğü gibidir.

Tablo1: TDHP ile TİKHP Karşılaştırılması				
	TEK DÜZEN HESAP PLANI	TÜRKİYE İŞ KURUMU HESAP PLANI	TEK DÜZEN HESAP PLANI	TÜRKİYE İŞ KURUMU HESAP PLANI
	AKTİF HESAPLAR			
1	Dönen Varlıklar	5	Özkaynaklar	
10	Hazır Değerler	Hazır Değerler	50	Ödenmiş Sermaye
11	Menkul Kıymetler	Menkul Kıymet ve Varlıklar	51	Net Değer
12	Ticari Alacaklar	Faaliyet Alacakları	52	Değer Hareketleri
13	Diğer Alacaklar	Kurum Alacakları	53	Geçmiş Yıllar Olumlu Faaliyet Sonuçları
14		Diğer Alacaklar	54	
15	Stoklar	Stoklar	55	
16		Ön Ödemeler	56	
17	Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri		57	Geçmiş Yıllar Karları
18	Gelecek Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları	Gelecek Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları	58	Geçmiş Yıllar Zararları
19	Diğer Dönen Varlıklar	Diğer Dönen Varlıklar	59	Geçmiş Yıllar Olumsuz Faaliyet Sonuçları
2	Duran Varlıklar	6	Gelir/Güder Hesapları	Faaliyet Hesapları
20			60	Brüt Satışlar
21		Menkul Kıymet ve Varlıklar	61	Satış İndirimleri(-)
22	Ticari Alacaklar	Faaliyet Alacakları	62	Satışların Maliyeti(-)
23	Diğer Alacaklar	Kurum Alacakları	63	Faaliyet Giderleri(-)
24	Mali Duran Varlıklar		64	Diğer Faaliyetlerden Oluşan Gelir ve Karlar
25	Maddi Duran Varlıklar	Maddi Duran Varlıklar	65	Diğer Faaliyetlerden Oluşan Gider ve Zararları(-)
26	Maddi Olmayan Duran Varlıklar	Maddi Olmayan Duran Varlıklar	66	Finansman Giderleri(-)
27	Özel Tüketime Tabi Varlıklar		67	Olağandışı Gelir ve Karlar
28	Gelecek Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları	Gelecek Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları	68	Olağandışı Gider ve Zararları(-)
29	Diğer Duran Varlıklar	Diğer Duran Varlıklar	69	Dönem Net Kar veya Zararı
	PASİF HESAPLAR		7	Faaliyet Sonuçları
3	Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar	70	Maliyet Muhasebesi Bağlantı Hesapları	
30	Mali Borçlar	Kısa Vadeli İç Mali Borçlar	71	Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri
31		Kısa Vadeli Dış Mali Borçlar	72	Direkt İşçilik Giderleri
32	Ticari Borçlar	Faaliyet Borçları	73	Genel Üretim Giderleri
33	Diğer Borçlar	Emanet Yabancı Kaynaklar	74	Hizmet Üretim Maliyeti
34	Alınan Avanslar	Alınan Avanslar	75	Araştırma ve Geliştirme Giderleri
35	Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri		76	Pazarlama,Satış ve Dağıtım Giderleri
36	Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler	Ödenecek Diğer Yükümlülükler	77	Genel Yönetim Giderleri
37	Borç ve Güder Karşılıkları	Borç ve Güder Karşılıkları	78	Finansman Giderleri
38	Gelecek Yıllara Ait Gelirler ve Güder Tahakkukları	Gelecek Yıllara Ait Gelirler ve Güder Tahakkukları	79	7/B Maliyet Hesapları
39	Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar	Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar	8	Bütçe Hesapları
4	Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar	80	Bütçe Gelir Hesapları	
40	Mali Borçlar	Uzun Vadeli İç Mali Borçlar	81	Bütçe Gelirlerinden Ret ve İade Hesapları
41		Uzun Vadeli Dış Mali Borçlar	82	
42	Ticari Borçlar	Faaliyet Borçları	83	Bütçe Güder Hesapları
43	Diğer Borçlar	Diğer Borçlar	84	
44	Alınan Avanslar	Alınan Avanslar	85	
45			86	
46			87	
47	Borç ve Güder Karşılıkları	Borç ve Güder Karşılıkları	88	
48	Gelecek Yıllara Ait Gelirler ve Güder Tahakkukları	Gelecek Yıllara Ait Gelirler ve Güder Tahakkukları	89	Bütçe Uygulama Sonuçları
49	Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar	Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar	9	Nazım Hesaplar
			90	Ödenek Hesapları
			91	Nakit Dışı Teminat ve Kısıtlara Ait Menkul Kıymet Hesapları
			92	Taahhüt Hesapları
			93	
			94	Değerli Kağıt ve Özel Tahakkuk Hesapları

Şekil 2: Tek Düzen Hesap Planı ile İŞKUR Hesap Planı Karşılaştırılması

TDHP'dan farklı olarak kurumun hesap planında yer alan hesap grupları şunlardır (TİK Muhasebe Yönetmeliği,2016):

Faaliyet Alacakları (12), Kurumun bir yıl içinde tahsil edilebilecek tüm tahakkuk eden faaliyet alacaklarının izlenmesi için kullanılır.

Kurum Alacakları (13), Bir yıl içinde tahsil edilebilecek kurumun kamu kurumlarına vermiş olduğu veya üstlendiği borçların izlenmesi için kullanılır.

Ön Ödemeler (16), Kurumun vermiş olduğu ön ödemeler, avans veya krediler, açmış olduğu akreditiflerin izlenmesi için kullanılır.

Menkul Kıymet Ve Varlıklar (21), Kurum tarafından bir yıldan daha fazla elde tutulacak kıymetli madenlerin, antika para, eşya, ve konvertibl olmayan yabancı paralar gibi varlıkların izlendiği gruptur.

Kısa Vadeli İç Mali Borçlar (30), Kurumun kısa vadeli iç mali borçları ile uzun vadeli iç mali borçlarından bir yılın altına düşenlerin izlendiği gruptur.

Kısa Vadeli Dış Mali Borçlar (31), Kurumun kısa vadeli dış mali borçları ile uzun vadeli dış mali borçlarından bir yılın altına düşenlerin izlendiği gruptur.

Emanet Yabancı Kaynaklar (33), Kurum tarafından emanet olarak yapılan tahsilat işlemlerinin izlendiği gruptur.

Net Değer (50), Kurumun varlıklarından, yabancı kaynaklar, değer hareketleri, yeniden değerlendirme farkları, geçmiş yıllar olumlu veya olumsuz faaliyet sonuçları ve dönem faaliyet sonuçlarının çıkarılmasıyla elde edilen net değer izlenmesi amacıyla kullanılır.

Değer Hareketleri (51), Nakit ve nakit benzeri değer hareketlerinin izlendiği gruptur.

Bütçe Gelir Hesabı (80),Tahsil edilen bütçe gelirlerinin izlendiği gruptur.

Bütçe Gelirlerinden Ret ve İade Hesapları (81), Bütçe gelirinde mevzuat gereği iade ve ret edilenlerin izlendiği hesap grubudur.

Bütçe Gider Hesapları (83), Her türlü bütçe giderinin izlendiği hesap grubudur.

Bütçe Uygulama Sonuçları (89), Bütçe gelir ve gider hesapları ile bütçe gelirlerinden ret ve iadeler hesap gruplarından faydalanılarak elde edilen bütçe uygulama sonuçlarının izlendiği gruptur.

Ödenek Hesapları (90), Kurumun muhasebe birimine gelen bütçe ile bu bütçeden yapılan kullanımların, indirimlerin ve mahsup dönemine aktarılan ödeneklerin izlendiği hesap grubudur.

Nakit Dışı Teminat ve Kişilere Ait Menkul Kıymet Hesapları (91), nakit dışı elde edilen teminat mektupları ve kişiler tarafından kuruma verilen menkul kıymet ve varlıkların izlendiği gruptur.

Taahhüt Hesapları (92), cari yıl veya daha sonra ki yıllar dikkate alınarak yapılan sözleşmeler gereğince başlanılan, mevzuat uyarınca ilave edilen taahhütlerden yerine getirilen veya iptal edilenlerin sözleşme bedelleriyle izlendiği gruptur.

Değerli Kağıt ve Özel Tahakkuk Hesapları (94), başka birimler adına tahsili istenilen alacakların izlenmesi için kullanılır.

4. İŞKUR MUHASEBE UYGULAMALARI

4.1. ÇALIŞMANIN AMACI VE ÖNEMİ

Çalışma da, İŞKUR'un yürüttüğü faaliyetlerin sağlıklı bir şekilde ve yönetmelikte belirtilen standartlara uygun olarak muhasebeleştirilmesi amaçlanmaktadır. İşsizlikle mücadele de en etkin kurumlardan biri olan İŞKUR'un yürüttüğü faaliyetler önemli boyutlara ulaşmıştır. Bu faaliyetlerin kontrol edilebilirliğini sağlamak için etkin bir muhasebe sisteminin olması gerekmektedir. Bu da İŞKUR'un faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesini ele alan bu çalışmayı önemli kılmaktadır.

4.2. Çalışmanın Yöntemi Ve Kısıtları

Çalışma da, İŞKUR İl Müdürlüğünde çalışan yöneticiler ve ilgili birimde çalışan personelden elde edilen bilgilerden faydalanarak, İŞKUR Muhasebe Yönetmeliği yardımıyla uygulama yapılmaya çalışılmıştır. Uygulama da genellikle İŞKUR Hesap Planında yer alan özellikli hesaplar kullanılmaya çalışılmıştır. Ama verilerin elde edildiği İl Müdürlüğü'nde bazı özellikli hesaplar kullanılmadığından bu hesaplar hakkında bilgi elde edilememiştir.

4.3. UYGULAMA ÖRNEKLERİ

Bu çalışma kapsamında İŞKUR'un görevlerini yerine getirmek amacıyla katlandığı giderlerin ve elde ettiği gelirlerin muhasebeleştirilmesine ilişkin aşağıda bazı örnekler verilmesi amaçlanmıştır.

Örnek 1: İŞKUR İl Müdürlüğüne, tarihinde Genel Müdürlükten 5.000.000 TL ödenek gönderilmiştir.

903 Kullanılacak Ödenekler Hs.	5.000.000	
904 Ödenekler Hs.		5.000.000

Örnek 2: İŞKUR İl Müdürlüğüne tarihinde 15.000 TL tutarında temizlik malzemesi alınmıştır.

150 İlk Madde ve Malzeme Hs.	15.000	
103 Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hs.		15.000

Tutarlar bankadan ilgililere ödenerek dekontlar geldiğinde;

103 Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hs.	15.000	
102 Bankalar Hs.		15.000

Örnek 3: İŞKUR il müdürlüğü tarafından engelli istihdam etmeyen X Ltd. Şti. ne 2.295 TL idari para cezası kesilmiştir.

120 Gelirlerden Alacaklar Hs.	2.295	
600 Gelirler Hs.		2.295

İdari para cezası süresi içerisinde tahsil edilirse;

102 Bankalar Hs.	2.295	
120 Gelirlerden Alacaklar Hs.		2.295

805 Gelir Yansıtma Hs.	2.295	
800 Bütçe Gelirleri		2.295

Kurum tarafından kesilen idari para cezası mahkeme tarafından iptal edilmişse;

630 Giderler Hs.	2.295	
120 Gelirlerden Alacaklar Hs.		2.295

810 Bütçe Gelirlerinden Ret ve İadeler Hs.	2.295	
805 Gelir Yansıtma Hs.		2.295

İdari para cezası süresi içerisinde tahsil edilmezse;

121 Gelirlerden Takipli Alacaklar Hs.	2.295	
120 Gelirlerden Alacaklar Hs.		2.295

Örnek 4: İl müdürlüğünce kurum personeline 5.000 TL hizmet alımı için verilen banka hesaplarına aktarılmıştır.

160 İş ve Avans Kredileri Hs.	5.000	
103 Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hs.		5.000

Mal veya malzeme alınıp, satın alma süreci tamamlandığında, faturası geldiğinde;

630 Giderler Hs.	5.000	
160 İş ve Avans Kredileri Hs.		5.000

830 Bütçe Giderleri Hs.	5.000	
835 Gider Yansıtma Hs.		5.000

905 ödenekli Giderler Hs.	5.000	
903 Kullanılacak Ödenekler Hs.		5.000

Örnek 5: İl müdürlüğü tarafından kurum personeline geçici görev için 3.000 TL avans verilmiştir.

Avans verildiğinde(güntünden önce maaş ödendiğinde);

161 Personel Avansları Hs.	3.000	
103 Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hs.		3.000

Geçici görevden döndüğünde, maaş ödeme zamanı geldiğinde;

630 Giderler Hs.	3.000	
161 Personel Avansları Hs.		3.000

Eğer yıl içinde 160 ve 161 hesap kapatılamazsa ertesi yıla devredilmez, kişilerden alacaklar hesabına aktarılır.

140 kişilerden Alacaklar	3.000	
160 İş avans ve Kredileri Hs. (161 Personel Avansları Hs.)		3.000

Örnek 6: İl müdürlüğü tarafından aralık ayında peşin ödenen memur maaşlarının 01-14 Ocak tarihlerini kapsayan kısmı;

" <div style="border: 1px solid black; padding: 10px; margin: 5px;"> <p>162 Bütçe dışı Avans ve Kredileri Hs.</p> <p>103 Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hs.</p> </div>	XXX	
		XXX
" <div style="border: 1px solid black; padding: 10px; margin: 5px;"> <p>630 Giderler Hs.</p> <p>162 Bütçe Dışı Avans ve Kredileri Hs.</p> </div>	XXX	
		XXX

Örnek 7: Çalışma ve İş Kurumu İl Müdürlüğüne Ulusal gün ve bayramlarda yapılan törenlere ilişkin gerçekleştirilen 2.000 TL harcanmıştır.

" <div style="border: 1px solid black; padding: 10px; margin: 5px;"> <p>630 Giderler Hs.</p> <p>103 Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hs.</p> </div>	2.000	
		2.000
" <div style="border: 1px solid black; padding: 10px; margin: 5px;"> <p>830 Bütçe Giderleri Hs.</p> <p>835 Gider Yansıtma Hs.</p> </div>	2.000	
		2.000
" <div style="border: 1px solid black; padding: 10px; margin: 5px;"> <p>905 Ödenekli Giderler Hs.</p> <p>903 Kullanılacak Ödenekler Hs.</p> </div>	2.000	
		2.000

5. SONUÇ

İŞKUR, ülkenin istihdam politikasının oluşturulmasını ve uygulanmasını sağlayan en önemli istihdam kurumlarından biridir. İşgücü arz ve taleplerinin karşılanabilmesi için İŞKUR'a önemli görevler düşmektedir. 2000'li yıllara kadar işgücü piyasasında aktif bir rol oynayamayan, değişen koşullara uyum sağlayamayan kurum, 2003 yılında yapılan yasal bir düzenleme ile büyük bir dönüşüm geçirerek piyasa da etkin rol oynamaya başlamıştır. Kurumun artan bu etkinliğinin sonucu olarak yapmış olduğu faaliyetlerin takip edilmesi de güçleştiğinden, kendi yapısına uygun muhasebe sistemine geçiş sağlamıştır.

İŞKUR'da TDHP'dan farklı bir hesap planı uygulanmaktadır. Bu sayede kurumun gelirleri ile giderleri fonksiyonel, ekonomik ve kurumsal sınıflandırmaya tabi tutularak ayrıntılı bir muhasebe sistemi içinde izlenebilmektedir.

Bu çalışma da İŞKUR'un gelişimi hakkında bilgi verilerek, İŞKUR Hesap Planı ile TDHP karşılaştırılarak, İŞKUR'un yapmış olduğu bazı faaliyetlerin İŞKUR muhasebe yönetmeliğine göre nasıl muhasebeleştirildiği açıklanmaya çalışılmıştır.

KAYNAKÇA

Akpınar, Müge, Güliz, “Türkiye İş Kurumu Faaliyetleri: Eskişehir İli Örneğinde Bir Değerlendirme”. Yüksek Lisans Tezi, İzmir, 2010.

Çetinkaya, Emel, “Türkiye İş Kurumu Ve Hizmetlerinin Dönüşümü Konusunda Sosyal Tarafların Görüşleri”, Sosyal Siyaset Konferansları Dergisi,2011, Sayı:61, Cilt:2. ss.39-61.

Eskier, Uğur,“İŞKUR Nedir, Görev ve Yetkileri Nelerdir?”, 2017, <https://www.makaleler.com/iskur-nedir-gorev-ve-yetkileri-nelerdir>

Helvacı, Kübra, “Türkiye İş Kurumunda Devlet Muhasebesi Sistem Ve Düzeni”, Yüksek Lisans Tezi. Sakarya, 2014

Kumaş, Handan, “Türkiye İş Kurumu Faaliyetleri İle İşgücü Piyasası İhtiyaçları Arasındaki Uyum”, Sosyoekonomi Dergisi, 2010, sayı:11, cilt:11, ss.132-164.

Türkiye İş Kurumu Kanunu, Tertip:5, Cilt:42, 05 Temmuz 2003, 25159 sayılı Resmi Gazete.

Türkiye İş Kurumu, “2018 Mali Yılı Performans Programı”, 2019, ss.69-104,

Türkiye İş Kurumu, “Türkiye İş Kurumu Muhasebe Yönetmeliği”, 23 Aralık 2016, 29927 sayılı Resmi Gazete.

YÖNETİŞİM-RİSK-UYGUNLUK (YRU) YAKLAŞIMI AÇISINDAN İÇ DENETİM FONKSİYONUNUN SORUMLULUKLARI VE İLİŞKİLİ TARAFLARA İLİŞKİN BİR ARAŞTIRMA

Dr. Ahmet ONAY*

Makale Gönderim Tarihi : 18/09/2019 / Kabul Tarihi : 26/11/2019

ÖZ

İç denetim, modern dünyada bir meslek olarak kabul görmeye başladığı ilk yıllardan bu yana, faaliyetlerinin kapsamını iş dünyasının ihtiyaçlarına göre belirli aralıklarla güncellemiştir. Yönetişim, risk yönetimi ve uygunluk iç denetim mesleğinin odak noktasında yer alan faaliyetlerdir. İşletmenin başarısını doğrudan etkileyen bu üç kavram birlikte, Yönetişim-Risk-Uygunluk (YRU) kısaltmasıyla ifade edilir. YRU kısaltması, ifade ettiği işletme faaliyetlerinin bütüncül bir bakış açısıyla ele alınması gerektiğini savunan teknoloji tabanlı bir yaklaşıma evrilmiştir. İşletme yönetimlerinin en büyük destekçisi konumuna yerleşen iç denetim fonksiyonu, YRU yaklaşımının geliştirilmesi ve benimsenmesi için mesleğin sınırlarını genişletmek zorundadır. Araştırmanın amacı iç denetim faaliyetinin yönetim, risk, uygunluk ve teknoloji açısından kapsamının hangi düzeyde olması gerektiğini belirlemek ve iç denetim sorumluluklarının, Türkiye’de faaliyet gösteren işletmelerde, iç denetçiler tarafından uygulamada ne denli üstlenildiğini ortaya çıkarmaktır.

Çalışmanın amaçları doğrultusunda, iç denetimin sorumluluklarına yönelik 247 iç denetçiden oluşan örneklem grubunun görüşleri, KGK yetki belgesine sahip 96 bağımsız denetçi ve şirketlerinin hisseleri Borsa İstanbul’da işlem gören 72 işletme yöneticisinden oluşturulan örneklem grubunun görüşleriyle karşılaştırılmıştır. Ayrıca görüşler arası farklılıklar, olması gereken durum ve uygulamadaki durum açısından da incelenmiştir. Görüşler arasındaki farklılıklar t testleriyle analiz edilmiştir. Araştırma sonucunda örneklem gruplarının görüşleri arasında ve olması gereken durum ile uygulamaya yönelik görüşler arasında dikkat çekici farklılıklar belirlenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Yönetişim, Risk Yönetimi, Uygunluk, YRU, İç Denetim.

JEL Sınıflandırması: G32, G34, M42

* Eskişehir Teknik Üniversitesi, UMYO, ahmet_onay@eskisehir.edu.tr, orcid.org/0000-0003-1182-6003

RESPONSIBILITIES OF INTERNAL AUDIT FUNCTION IN TERMS OF GOVERNANCE-RISK-COMPLIANCE (GRC) APPROACH AND A RESEARCH ON RELATED PARTIES**ABSTRACT**

Internal auditing has periodically updated the scope of its activities according to the needs of the business world since the first years of its acceptance as a profession in the modern world. Governance, risk management and compliance are the focus of the internal audit profession. These three concepts, which directly affect the success of the enterprise, are expressed by the abbreviation of Governance-Risk-Compliance (GRC). The acronym GRC has evolved into a technology-based approach that advocates that the business activities it refers to should be handled from a holistic perspective. The internal audit function, which has become the biggest supporter of business management, has to expand the boundaries of the profession in order to develop and adopt the GRC approach. The aim of the research is to determine the level of coverage of the internal audit activity in terms of governance, risk, compliance and technology. In addition, the internal audit responsibilities in business operations in Turkey, how practice is to investigate whether undertaken by internal auditors.

For the purposes of the research, the opinions of the sample group consisting of 247 internal auditors regarding the responsibilities of the internal audit were compared with those of 96 sample external auditors and 72 business executives whose shares of companies are traded on Istanbul Stock Exchange. In addition, differences between opinions were examined in terms of the situation that should be and the situation in practice. Differences between the opinions were analyzed by t tests. As a result of the research, remarkable differences were determined between the opinions of the sample groups and between the opinions that should be and the opinions about the practice.

Keywords: Governance, Risk Management, Compliance, GRC, Internal Audit.

JEL Classification: G32, G34, M42

1. GİRİŞ

İç denetim bir meslek olarak kabul görmeye başladığından bu yana, dünyada yaşanan değişimlere kayıtsız kalmamış ve faaliyetlerinin kapsamını sürekli güncellemiştir. Son 20 yıllık dönemde, iç denetim fonksiyonunun kapsamı, yönetim kuruluna ve üst yönetime danışmanlık yapılması, yeni işletme yaklaşımlarının anlaşılması ve işletmeye tanıtılması, teknolojik araçların kurulumu ve kullanımına kadar uzanmıştır. Meslek, iş dünyasını etkileyen gelişmeler ölçüsünde kendini sürekli güncellemek ve hazır tutmak zorundadır. Özellikle yönetim, kurumsal risk yönetimi, kurumsal sosyal sorumluluk gibi işletme dünyasını etkileyen yaklaşımlar ve sürekli olarak gelişme gösteren yeni teknolojiler, mesleğin kapsamını genişletmiş, işletmelerde iç denetçilerin yeni roller ve sorumluluklar üstlenmesine yol açmıştır.

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA); iç denetimin tanımını, standartlarını ve mesleğin kapsamını iş dünyasını etkileyen paradigma değişimlerine, bilimsel ve teknolojik gelişmelere ve işletme paydaşlarının iç denetim fonksiyonundan dönemin ihtiyaçları doğrultusundaki beklentilerine göre yeniden gözden geçirmektedir. 1950’li yıllardan sonra mesleğin kapsamı, yaklaşık olarak 10 yıllık periyodlar halinde yeniden güncellenmiştir. IIA, ihtiyaç gördüğü dönemlerde hazırladığı iç denetimin sorumlulukları raporuyla ve iç denetim tanımında ve mesleki standartlarında yaptığı değişikliklerle, mesleğin kapsamını yeniden belirlemiş ve meslek mensuplarını yönlendirmiştir.

Güncel iç denetim tanımına ve uluslararası nitelik ve performans standartlarına bakıldığında, mesleğin odağında risk yönetimi ve yönetim faaliyetlerinin yer aldığı anlaşılır. Günümüz işletme çevresinde bilgi teknolojileri ortamında yürütülen risk yönetiminin ve yönetişimin geliştirilmesi amacıyla iç denetçinin bilgi teknolojilerine (BT) nasıl yaklaşacağı, BT konusunda ne kadar sorumluluk üstleneceği ve gerekli gördüğünde BT’nin geliştirilmesine ne kadar katkı sunacağı konusundaki yönlendirmeler, mesleki standartlarda ve IIA’nın yayınlarında yoğun şekilde ele alınan konular arasındadır.

Diğer taraftan özellikle küresel muhasebe skandalları sonrası dönemde sayıları giderek artan yasal düzenlemeler, gümrük düzenlemeleri, küresel ticari işbirlikleri ve anlaşmalardan oluşan dış düzenlemeler ve işletmelerin kendi politikalarının uygulanması için gerekli görülen iç düzenlemeler, risk yönetiminde ve etkin yönetişimin geliştirilmesinde işletmelerin karşısına uygunluk problemleri olarak çıkmaktadır. Uygunluk, günümüz işletme çevresinde en önemli risk faktörleri arasında görülmektedir ve iç kontrolün düzenlenmesinde dikkate alınması gereken bir unsurdur. Özellikle son yıllarda uygunluk, iç denetçilerin yoğun mesai harcadığı faaliyetlerin başında gelmektedir.

Son dönemde yönetim, risk yönetimi ve uygunluğun bir arada düşünülmesini savunan paradigma, YRU (GRC- Governance-Risk-Compliance) kısaltmasıyla ifade edilen yeni bir yönetim yaklaşımı olarak ortaya çıkmıştır. YRU yaklaşımı; strateji, süreçler, teknoloji ve çalışanların düzenlenmesiyle işletmenin doğru hareket etmesini ve risk yaklaşımı, iç politikalar ve dış düzenlemeler ile uyumlu olmasını sağlayan bütüncül bir yaklaşımdır.

İç denetçi, denetimlerinde tüm işletme paydaşlarının haklarını eşit seviyede göz önünde bulundurmalı ve bağımsız olmalıdır. Bağımsızlık meslek mensuplarının sorumluluklarını tarafsızca üstlenmelerini sağlar. İç denetçilere sağladığı faydaların yanı sıra YRU yaklaşımının getirdiği yeni görev ve sorumlulukların sınırlarının belirlenmesi, mesleğin gerektiği gibi yürütülmesi açısından büyük önem taşır. Mesleki faaliyetlerinde üstlenilmesi gereken bir görevin reddedilmesi veya üstlenilmemesi gereken bir görevin kabul edilmesi, iç denetim faaliyetlerinde başarısız olunmasına ya da iç denetçinin bağımsızlığının zarar görmesine sebep olacaktır.

Araştırmanın problemi, iç denetimin YRU yaklaşımı kapsamında sorumluluk sınırının belirlenmesidir. İç denetim sürecinde hizmet sunan iç denetçilerin, hizmet alan tarafların başında gelen işletme üst yöneticilerinin ve bağımsız denetim sürecinde iç denetçilerle yakın mesai harcayan ve iç denetçilerin geliştirilmesi için çaba harcadığı iç kontrolü mesleki faaliyetleri gereğince değerleyen bağımsız denetçilerin görüşleri, iç denetimin YRU sorumluluklarının belirlenmesi açısından önem taşır. Bu bağlamda “İç denetçilerin, işletme yöneticilerinin ve bağımsız denetçilerin iç denetimin YRU yaklaşımı kapsamındaki sorumlulukları ile ilgili görüşleri nelerdir?” çalışmada cevabı aranan ana problem sorusudur.

İç denetimin YRU sorumluluklarının belirlenmesi amacıyla iç denetçilerin yanı sıra iç denetçilerin güvence ve danışmanlık faaliyetlerinin tarafı olan üst yöneticiler ile bağımsız denetim sürecinde denetimin kapsamını ve denetim riskini belirlemek amacıyla işletmenin iç kontrolünü değerlendiren ve gerekli gördüğü alanlarda iç denetçilerle işbirliği yapan bağımsız denetçilerin görüşlerine başvurulmuştur. İç denetim mesleğinin YRU yaklaşımına ilişkin sınırlarının belirlenmesi, iç denetçilerin YRU yaklaşımı ile ilgili farkındalığının artırılmasını sağlayacaktır. Ayrıca işletme yöneticilerinin ve bağımsız denetçilerin söz konusu sorumluluklara ilişkin beklenti ve görüşleri elde edilerek, iç denetim faaliyetlerine yön verilmesinin sağlanması çalışmanın amaçlarındandır.

Çalışmanın sonraki bölümünde kavramsal çerçeve ele alınmıştır. Daha sonraki bölümlerde sırasıyla; araştırmanın yöntemine, araştırma sonucunda elde edilen bulguların değerlendirilmesine ve son olarak sonuç ve önerilere yer verilmiştir.

2. İÇ DENETİMİN SORUMLULUKLARININ KAVRAMSAL ÇERÇEVESİ

Ekonomik sistemde ve işletme dünyasında tarihsel süreçte ortaya çıkan dönüşüm, günümüzde işletmeler açısından birçok gerekliliğin ortaya çıkmasına sebep olmuştur. İşletmeleri yakından etkileyen bu gereklilikler üç temel konu etrafında gelişmektedir. (1) Günümüz işletme çevresi birçok ulusal ve uluslararası düzenlemeyle örülüdür ve işletmeler bu ortamda faaliyetlerini yürütebilmek için bunlara uyum sağlamak zorundadır. Bu zorunluluk ancak iyi bir uygunluk yönetimiyle başarılabilir. (2) Küreselleşme sonrasında ekonomik sınırların ortadan kalktığı ve dünyadaki işletmelerin birbiriyle rekabet etmek zorunda kaldığı ekonomik sistem, birçok riski bünyesinde barındırmaktadır. İşletmeler ancak etkili risk yönetimiyle bu riskleri önceden saptayabilecek ve yönetebileceklerdir. (3) İşletmelerin değişen sahiplik yapısı ve buna bağlı olarak ortaya çıkan sermaye şirketleri, işletme yöneticiliğinin sahiplerin ve diğer paydaşların haklarını koruyacak şekilde geliştirilmesini zorunlu hale getirmiştir. Artık işletme yöneticileri, tüm çıkar sahiplerinin haklarını korumayı amaçlayan kurumsal yönetimi benimsemek zorundadır.

Söz konusu yeni ihtiyaçlara cevap verebilmek için uygunluk, risk yönetimi ve kurumsal yönetim kavramları tarihsel süreçte birbirinden bağımsız olarak gelişme göstermiş ve işletmeler, bu kavramlara ve geliştirilen standartlara uygun olarak yönetilmeye başlamıştır. Günümüz işletme çevresinde artık bu kavramların bir arada düşünülmesi ve yönetilmesi gerekmektedir. Çünkü bu kavramlar, birbirini etkileyen sorunları ele almakta ve çözüm üretmeye çalışmaktadır. Sayıları giderek artan ve sürekli revize edilen düzenlemeler sadece uygunluk açısından önemli değildir, aynı zamanda risk yönetimi de bu düzenlemelere bir an önce uyum gösterilmesi için çalışır ve bu düzenlemeleri bir risk faktörü olarak saptar. Benzer şekilde kurumsal yönetim, işletmenin maruz kaldığı risklerin tespit edilip, uygun seviyede tutulması amacıyla kurumsal risk çerçevesinin geliştirilmesi gerektiğini savunur. Hem küresel hem yerel ekonomik sistemi etkileyen risk unsurları; devletlerin, düzenleyici kurumların ve işletmelerin uyum sağlanması gereken yeni düzenleme ve politikalar geliştirmesinin birincil sebebidir. İşletmelerin etkin yönetişimin bir gereği olarak risk faktörlerinin doğurduğu yeni dış düzenlemelere ve iç politikalara uyum sağlaması, ancak farklı risk türlerinin kurumsal risk yönetimi aracılığıyla kontrol altında tutulmasına ve uygunluk yönetimiyle uyumun sınırlarının açıkça belirlenmesine bağlıdır.

Büyük ölçekli şirket sahtekârlıkları ve iflaslar, yakın geçmişte gerçekleşen küresel finansal krizler, çevre felaketleri, sayıları giderek artan yasal düzenlemelerin getirdiği zorunluluklar, kurumsal itibar riskinin

daha etkili yönetilmesi ihtiyacı ve paydaşlar tarafından hesap verebilirliğin kapsamının genişletilmesinin talep edilmesi yönetim, risk yönetimi ve uygunluk ile ilgili işletme sorunlarının çözümünde kapsamlı ve bütüncül bir yaklaşım olan YRU kavramının ileri sürülmesine yol açmıştır (Hardy & Leonard, 2011, s. 2).

İşletmenin başarısını doğrudan etkileyen bu üç kavramın birlikte ele alınması fikri, Yönetişim-Risk-Uygunluk (YRU) kısaltmasıyla ifade edilir. Bu kısaltma bu üç alanın birbiriyle bağlantılı olarak, bütüncül bir yaklaşımla ele alınması gerektiğini savunan bir yönetim yaklaşımını yansıtır. Son on yıllık süreçte ortaya çıkan ve giderek gelişme gösteren bu yaklaşıma; denetim-danışmanlık firmaları, akademisyenler ve teknoloji satıcıları kayıtsız kalmamıştır. Akademisyenler ve danışmanlık firmaları tarafından, YRU yaklaşımının işletmelerde daha iyi uygulanabilmesi için modeller ve çerçeveler geliştirilmiş ve teknoloji satıcıları tarafından, işletmelerin bilgi teknolojileri altyapılarının bu yaklaşıma uyum sağlaması için YRU yazılımları geliştirilmiştir.

YRU konusunda ilk bilimsel tanım 2010 yılında Racz vd. tarafından yapılmıştır. Racz vd. (2010) yaptıkları çalışmada literatür incelemesi ve çevrimiçi uzman anketi aracılığıyla kapsamlı bir YRU tanımı türetmiştir: YRU; strateji, süreçler, teknoloji ve çalışanların düzenlenmesiyle işletmenin etik olarak doğru hareket etmesini ve risk yaklaşımı, iç politikalar ve dış düzenlemeler ile uyumlu olmasını sağlayan, böylece etkinliği ve verimliliği geliştiren işletme çapında yönetim, risk yönetimi ve uygunluğu sağlamayı amaçlayan bütünlük, bütüncül bir yaklaşımdır.

İşletme yönetimlerine ve çalışanlarına, YRU yaklaşımı hakkında eğitim ve sertifikasyon hizmetleri yürüten Açık Uygunluk Etik Grubunun (OCEG, 2015) tanımına göre; YRU bir organizasyonun dürüstlikle hareket ederken (uygunluk) ve belirsizliği ortadan kaldırırken (risk yönetimi) amaçlarına güvenilir bir biçimde ulaşmasına olanak tanıyan (yönetişim) yeteneklerin bütünlük olarak bir araya getirilmesidir. YRU yönetim, güvence, performans yönetimi, risk ve uygunluğu kapsar (<http://www.oceg.org/grc-glossary/>). Kurucu üyeleri arasında SAP, Price Waterhouse Coopers, Ernst&Young, Deloitte, Microsoft ve Dell gibi işletmeler bulunan kar amacı gütmeyen bir düşünce kuruluşu olan OCEG tarafından sunulan tanım, nispeten kısa bir zaman periyodunda araştırmalarda ve pratikte önemli bir referans noktası haline gelmiştir (OCEG, 2016).

YRU yönetim, risk yönetimi ve uygunluk için kullanılan bir şemsiye kavramdan çok daha fazlasıdır (Racz vd., 2010, s. 110). YRU kısaltması bütünlük bir kavram olarak yönetim, risk ve uygunluğu ifade eder ve yıllık denetimin düzenlenmesinden, iç kontrolü sürekli izleme yordamlarının kurulmasına; işletme süreçlerinde rollerin ve sorumlulukların belirlenmesinden, veri analitiği yordamlarının geliştirilmesine kadar farklı işletme faaliyetlerini kapsar (Papazafeiropoulou ve Spanaki, 2015, s. 1).

YRU süreçleri; strateji geliştirme, performans yönetimi, risk yönetimi ve finansal raporlamadan iç kontrol ve bilgi teknolojisi güvenliğine kadar yönetim kurulu ve üst yönetimin sorumlu olduğu birçok faaliyeti kapsar. Kısaca YRU bir denetim işinde incelenmesi gereken her şeydir. OCEG'e göre karakteristik bir YRU sisteminde bulunan fonksiyon ve süreçler şunlardır (Marks, 2010, s. 25): Yönetişim, Strateji ve İşletme Performans Yönetimi, Risk Yönetimi, Uygunluk, İç Kontrol, Kurumsal Güvenlik, Hukuk, Bilgi Teknolojisi, İşletme Etiği, Sürdürülebilirlik ve Kurumsal Sosyal Sorumluluk, Kalite Yönetimi, Beşeri

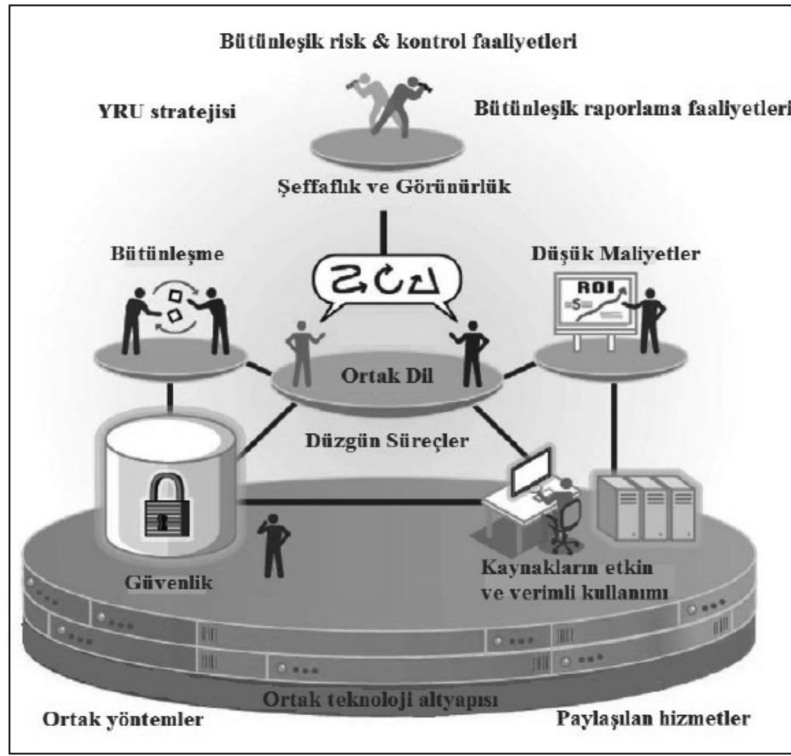
Sermaye ve Kültür, Denetim ve Güvence, Finans. YRU yaklaşımı ile doğrudan ilişkili olan işletme unsurları şekil 1’de gösterilmiştir.



Şekil 1: YRU Yaklaşımının Doğrudan İlişkili Olduğu Unsurlar

İç politikalar, yasal düzenlemeler ve riskler gibi YRU ihtiyaçlarını daha iyi giderebilmek için, işletmede etkinliği ve verimliliği arttıran bütüncül bir bakış açısı gereklidir. Bu bakış açısına, YRU fonksiyonlarının tamamında ortak olan risk değerlendirme gibi belirli faaliyetleri ve birlikte daha iyi ve uyumlu çalışabilen risk ve kontrol fonksiyonlarını bütünleştirerek ulaşılabılır. Ayrıca bu bakış açısı bilgi, veri ve teknolojiyi daha iyi paylaşarak ve işletme içinde işbirliği kültürünü yayarak genişletilebilir. Nihai amaç, YRU alanındaki ortak süreçleri ve faaliyetleri belirlemek, bütünleştirmek ve optimize etmektir (Vicente vd., 2012, s. 1-2).

YRU yaklaşımının amacı işletmedeki birçok yönetim, risk ve uygunluk sürecine sürdürülebilirlik, tutarlılık, verimlilik ve şeffaflık sağlamaktır. Bu amaca YRU ile ilgili sorumluluğu olan roller arasında işbirliği sağlanarak ve ortak bir çerçeveden ve teknoloji altyapısından faydalanılarak ulaşılabılır. Ayrıca YRU, merkezden denetlenebilen bütüncül bir örgütsel yapıyla hareket etmeli, fakat hesap verebilirlik uygun örgütsel seviyelere dağıtılmalıdır (McClean & Rasmussen, 2007, s. 2). İşletmeler yönetim, risk ve uygunluk süreçlerinin bütünleştirilmesine destek sağlamak için ortak bilgi, süreçler ve sistemlerden bütüncül bir stratejiye sahip olarak faydalanabilirler. McClean & Rasmussen (2007) YRU’yu riski belirlemek, izlemek ve risk seviyesini kontrol etmek amacıyla kullanılan yeni bir yönetim platformu olarak isimlendirmiştir. İşletme YRU stratejisine sahip olmadığında, artan riskler ve karmaşıklık karşısında daha kırılgan bir durumdadır. İşletmenin özellikle risk yönetimi, iç denetim, uygunluk ve iç kontrol gibi fonksiyonlarında YRU yaklaşımının sağladığı bütünleşme Şekil 2’de gösterilmiştir.



Şekil: YRU Yaklaşımının Sağladığı Bütünleşme

Kaynak: Open Compliance and Ethics Group (OCEG). (2018). Principled Performance Playbook: Controls Performance Verification. Scottsdale, Arizona: OCEG.

Daha bütünleşik ve birbirine bağlı bir yaklaşımın gerekliliği çok açıktır. Bu yaklaşım, bilgi paylaşımında işbirliğinin tesis edilmesini sağlar. Bu görüş, sadece kapsamlı bir veri tabanı ya da depo oluşturmak için uğraşmayı değil; birimler arasında daha fazla ve daha iyi iletişimin sağlanmasını da savunur. Uygun bir teknoloji altyapısı, farklı örgütsel bölümler arasında iletişimin geliştirilmesi için faydalı olabilir; fakat her şeyin daha düzgün işlemesi bütüncül bir düşünce yapısına bağlıdır. YRU yaklaşımının getirdiği bütünleşik yapı, işletme içinde bilginin tutarlı bir görünümünün elde edilmesini sağlar ve ayrı risk ve kontrol birimlerinin birbirini tekrar eden gereksiz işlemleri yüzünden kaynakların verimsiz kullanılmasını önler (Shaim vd., 2014, s. 7).

YRU yaklaşımı, üst yönetime ve yönetim kuruluna karar süreçlerinde gereken özellikle işletme içi raporların ilgili tüm fonksiyonların eşgüdümü ve işbirliğiyle hazırlanması gerektiğini ve böylece karar süreçlerinde önemli bilginin dikkate alınmasını engelleyen bir rapor karmaşası yaşanmaması gerektiğini savunur. YRU yazılımları, Yönetim Bilişim Sisteminde mevcut ERP gibi diğer yazılımlardan ihtiyaç duyulan verinin elde edilmesini ve sorumluluk sınırlarının belirlenerek, raporların fiziksel olarak bir araya gelmese bile, sorumluluk sınırlarına uygun işbirliği ve eşgüdümle hazırlanmasını sağlayan teknolojik altyapıyı sunar. YRU yazılımlarının sağladığı bütünleşik raporlama altyapısı, özellikle farklı modüller-

den ve işletme fonksiyonlarından bilgi elde edilmesini gerektiren ve finansal olmayan bilgiyi finansal bilgiyle bir araya getiren sürdürülebilirlik raporlarının ve entegre raporların çok daha hızlı, kolay ve düşük maliyetle hazırlanmasını sağlar.

YRU yaklaşımı ortak çerçeve, ortak terminoloji ve bütüncül bakış açısıyla, işletmenin farklı fonksiyonlarını etkileyen tehditlere karşı çeşitli risk faktörlerinin etkisini ölçümleyen bütüncül risk bilgisinin elde edilmesini sağlar. YRU yazılımları, dış ve iç şartlara göre üst yönetimin tasarrufunda olan, işletmenin kendi politika ve stratejilerinden kaynaklanan gönüllü sınırların ve sürekli değişen ekonomik konjonktürden ya da işletmenin uymakla mükellef olduğu dış düzenlemelerden kaynaklanan zorunlu sınırların izlenmesini sağlar. YRU yazılımları, ortak bir çerçeveye bağlı kalınarak, geleneksel kontrol taksonomisinin ötesinde daha proaktif bir anlayışla geliştirilen kontrollerin, BT ortamında uygulanmasını sağlayan teknolojilerin kullanılabilmesine imkân verir.

Hızla değişen ve karmaşıklığı giderek artan zorunlu ya da zorunlu olmayan düzenlemelerle dolu işletme çevresi, öncelikli olarak faaliyetler üzerinde önlem almaya odaklanan iç denetimin rolünü, sadece raporlama problemlerinin çözülmesine değil, aynı zamanda işletme performansının geliştirilmesine destek sağlama konusunda önemli bir etkiye sahip olan proaktif bir role dönüştürmüştür. Tartışmasız bir şekilde, günümüzün iç denetim fonksiyonu risk yönetimi, uygunluk, kontrol ve yönetim (YRU) süreçlerinin performans verimliliğinin yanında bunların birbirleriyle uyumuyla da ilgilenmelidir (Jefferson Wells, 2009, s. 2).

İç denetçiler, YRU hakkında güvence ve danışmanlık yapma konusunda en doğru taraftır. Çünkü iç denetim işletme çapında devam eden bir YRU programının geliştirilmesi ve başarılı bir şekilde düzenlenmesi açısından temel rolü üstlenen benzersiz bir pozisyona sahiptir (Mahzan & Yan, 2014, s. 156). Her şeyin ötesinde iç denetim fonksiyonu; risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliği ve verimliliği hakkında üst yönetime ve yönetim kuruluna bağımsız bir değerlendirme sağlamak için gereken teknik yeterliliğe ve kurumsal bilgiye sahip olmalıdır. Dünya klasındaki bir iç denetim birimi, sadece bilgi sağlamaktan çok daha fazlasını yapar. İşletmelerin karşılaştıkları zorlukları, kavramları ve trendleri tanıma konusunda yönetime destek sağlamak için gereken bilgiyi analiz etme, sentezleme ve yorumlamak ta görevleri arasındadır. Ayrıca yönetim, kontrol çevresinin etkinliği ve verimliliğinin değerlendirilmesi ve işletmenin kontrol çerçevesine uyum sağlaması konusunda iç denetime güvenir. İç denetim doğru bir YRU programının kurulması için çaba göstermelidir. İç denetim (Jefferson Wells, 2009, s. 2);

- YRU çerçevesi üzerinde önerilerde bulunur.
- İşletme çapında risk yönetimi stratejisinin geliştirilmesine yardım eder.
- En iyi uygulama önerilerinde bulunur ve uygulamaya yardım eder.
- Sistem ve süreçler hakkında öneriler getirir.
- İç denetim planını, kurumsal risk yönetimiyle uyumlu hale getirir.
- Uygun yetenek transferini sağlar.

YRU yaklaşımının işletmede oturtulmasını sağlamak amacıyla geleneksel iç denetçilerin üzerlerindeki sorumluluğu gerektiği gibi yerine getirebilmeleri için bir takım bilgi ve becerileri öğrenmeye çalışmaları ve kendilerini bu girişime hazırlamaları gerekir. YRU girişimine liderlik etme konusunda iç denetçilerin kazanması gereken bilgi ve beceriler şöyle sıralanabilir (Adams vd., 2016, s. 19):

- YRU Yaklaşımını Stratejik Olarak Uygulamaya Geçirme Becerileri: Önemli değişiklikler içeren girişimler, değişim yönetimi konusunda yöneticilik becerileri ve deneyime sahip olunmasını gerektirir. YRU yaklaşımının uygulamaya geçirilmesi basit bir projenin uygulanmasından çok daha köklü bir değişimdir ve iç denetçiler bu değişimi anlayacak, uygulayacak ve işletme içinde uygulanmasını sağlayacak yöneticilik yeteneğini kazanmalıdırlar.
- Risk ve Kontrol Çerçevesinin Anlaşılması: YRU yaklaşımı; kurumsal yönetim, risk yönetimi, iç kontrol, sürdürülebilirlik gibi alanlarda spesifik çerçevelerin kullanılmasına engel oluşturmaz hatta bunların kullanılması, YRU başarısını artırabilir. İç denetçiler, COSO çerçevesi hakkında bilgi sahibi olabilirler ancak birbirinden çok farklı alanlarda ve bazen de birbiriyle çelişen çerçeveler vardır. İç denetçiler uygulanması amaçlanan bu çerçeveleri keşfetmeli ve anlamalıdırlar.
- Sektöre Yönelik Uygunluk ve Kurumsal Yönetişim Gereklilikleri Konusunda Uzmanlaşma: İç denetim, kurumsal yönetimin köşe taşlarından birisidir ve uygunluk bir iç denetim türü olarak denetçilerin yoğun mesai harcadığı bir alandır. İç denetçiler, kendi faaliyet alanlarındaki işletme içi ve dışı uygunluk ve kurumsal yönetim gereklilikleri konusunda bilgi sahibi olmalıdırlar.
- YRU Teknoloji Bilgisi: YRU yazılımlarının sayısı giderek artmaktadır. Birçok iç denetim fonksiyonu kendi amaçlarına yönelik olarak denetim planlarını, çalışma kâğıtlarını ve programlarını otomasyon üzerine alarak teknolojiyi başarılı bir şekilde adapte etmektedirler. Diğer birçok teknolojinin yanında, özellikle sürekli denetimi sağlayan büyük veri, yapay zekâ, nesnelerin interneti ve robotik gibi teknolojiler anlaşılmalı ve YRU yaklaşımının bir parçası olarak kullanılmalıdır.

İşletme içinde risk yönetimi, iç kontrol, iç denetim, uygunluk gibi farklı güvence sağlayıcıları çok sayıda rapor üretirler. Ancak çoğu zaman raporlardan elde edilmesi beklenen fayda, doğru tartışma ortamlarına ulaşmadan kaybedilir. Birçok işletmede güvence faaliyetleri arasında koordinasyonun olmadığı bir yaklaşım, birbiriyle kısmen örtüşen ya da birbirinin kopyası çok sayıda güvence çalışmasına ve bu sebeple güvence kaynaklarının verimsiz kullanılmasına ya da güvence boşluklarına yol açar. Diğer taraftan bunun önüne geçmek amacıyla riskler üzerinde aşırı kontrollerin uygulanması güvence yorgunluğuna sebep olur. Bu sorunlardan kaçınmanın makul çözümü, işletmenin maruz kaldığı temel risklere karşı güvence faaliyetlerini bütünleştirmeyi düşünmektir. Bu fikir bütünleşik güvence olarak ifade edilir (Sarens vd., 2012, s. 22).

Bütünleşik güvence; denetim, risk yönetimi ve diğer güvence fonksiyonları arasında gerekli olan işbirliği ve koordinasyonun nasıl sağlanacağı ve özellikle iç denetimin bu kapsamda bağımsızlığını koruması için nasıl hareket etmesi gerektiğinin sınırları hakkında öneriler getirir. YRU yaklaşımı ise, özellikle güvence fonksiyonlarını kapsayacak şekilde işletmenin risk ve kontrol faaliyetleri arasında koordinasyon ve işbirliği için çalışanların, stratejinin, iş süreçlerinin ve teknolojik altyapının uygun hale getirilmesini sağlar. YRU yaklaşımının geliştirilmesi ve BT ile desteklenmesi, işletmenin bütünleşik güvenceye ulaşmasının önündeki engelleri kaldırır.

YRU yaklaşımı risk yönetimi, denetim, uygunluk, iç kontrol gibi güvence faaliyetlerinde tüm güvence fonksiyonları ve çalışanları arasında tam bir koordinasyonun ve işbirliğinin sağlanması gerektiğini savunur. YRU yaklaşımına göre; işletmede stratejinin, süreçlerin, teknolojinin ve çalışanların uygun şekilde düzenlenmesiyle bütüncül bir bakış açısına ulaşılabilir. İşletme çalışanları arasında ortak hareket etme kültürünün ve ihtiyaç duyulan bütüncül görünümün elde edilmesi için çaba gösterilmesini savunan YRU yaklaşımı, güvence çalışanları arasında da aynı kültürün benimsenmesi, bütüncül görünümün elde edilmesi ve faaliyetlerde koordinasyonun sağlanması iddiasındadır. Böylece ortak paylaşılan güvence evreni oluşturulur ve güvence faaliyetlerinde gereksizliklerin ve boşlukların önüne geçilebilir yani bütünleşik güvence sağlanır. Bu bağlamda YRU yaklaşımı, bütünleşik güvence ile aynı amaçlara ulaşılmasını savunur.

IIA, anket ve görüşme tekniklerini kullanarak hazırladığı çalışma sonucunda, YRU uygulayıcılarına, ilgili taraflara ve diğer paydaşlara bir referans noktası sunabilmek amacıyla araştırma katılımcılarının üzerinde fikir birliği ettiği en iyi YRU yaklaşımı pratiklerini elde etmiştir. İyi pratiklere dayanarak, iç denetçiler ve diğer uygulayıcılar kendi görüşlerini geliştirebileceklerdir ve bütünleşik güvenceye ulaşılmasının önündeki engelleri ortadan kaldıracıdır. YRU yaklaşımının geliştirilmesi, sorumlulukların anlaşılması ve kapsamının belirlenmesi için yol gösteren iyi pratikler şunlardır (Man vd., 2010, s. 5):

- İç denetim biriminin, diğer risk ve kontrol birimlerinin görevleri ve pozisyonları üç hatlı savunma modeline göre belirlenir.
- İç denetim birimi YRU faaliyetlerini denetim komitesine ve yönetim kurulu başkanına raporlar.
- Denetim komitesinin YRU yaklaşımına ilişkin görevleri açıkça ifade edilir.
- Uluslararası organizasyonlarda bile risk ve kontrol birimleri yerel yasalara ve düzenlemelere uygun şekilde kurulur ve yerel iyi pratikler göz önünde bulundurulur.
- İç denetim biriminin performansı, bağımsız denetçiler ve bağımsız kalite araştırmacılarının hazırladığı veriler kullanılarak, denetim komitesi tarafından değerlendirilir.
- İç denetim birimi, işletme birimlerinde YRU süreçlerinin uygulanışından daha çok, bu süreçlerin sonuçları ve performansı üzerine odaklanır.
- İç denetim birimi, işletme içinde otomatik kontrol modellerinin ve sürekli denetimin uygulanmasına aktif şekilde destek olur.
- İç denetim birimi başkanı, eğer mümkünse, risk komiteleriyle toplantılar yapar.
- İç denetim biriminin risk değerlendirme açısından sorumluluğu sınırlıdır, ilke olarak, bu sorumluluk üç hatlı savunma modeline göre ilk hattın ve ikinci hattın yani üst yönetimin ve bağımsız güvence dışında kalan risk ve kontrol birimlerinin üzerindedir.
- Yönetim kurulu işletmenin risk profilini ve risk yaklaşımını geliştirir.

- Tüm risk ve kontrol birimleri risk tespiti ve kontrol amacıyla, işletme çapında bütünlük bir risk yönetimi sisteminden faydalanır.
- İç denetim birimi, risk yönetimi sisteminin karmaşıklığını azaltma konusunda açıkça katkıda bulunur.

3. İÇ DENETİM FONKSİYONUNUN YÖNETİŞİM-RİSK-UYGUNLUK (YRU) SORUMLULUKLARINA İLİŞKİN KARŞILAŞTIRMALI BİR ARAŞTIRMA

Çalışmanın bu bölümünde, araştırma modelini oluşturan kavramsal çerçeve ve test edilen hipotezlere yer verilmiştir. Araştırma örnekleminin demografik özellikleri tanımlanmış ve araştırmanın yöntemi açıklanmıştır.

Çalışmamızda YRU yaklaşımının temel bileşenleri olan yönetim, risk yönetimi ve uygunluk ile YRU bileşenlerinin bir araya getirilmesi ve uygulanabilmesi için olmazsa olmaz olan teknolojiye ilişkin iç denetim sorumluluklarını belirlemek ve uygulamada hangi düzeyde üstlenildiğini tespit etmek amaçlanmıştır. Araştırmamız kapsamında iç denetçilerin sorumlulukları ve YRU yaklaşımının faydaları ile ilgili iç denetçilerden oluşan katılımcı grubu ile bağımsız denetçiler ve işletme yöneticilerinden oluşan grubun görüşlerini karşılaştırmak amacıyla bağımsız örneklem t testleri yürütülmüştür. Ayrıca iç denetçilerin ve diğer katılımcıların olması gereken durum ve uygulamadaki duruma ilişkin görüşlerini karşılaştırmak amacıyla ayrı ayrı eşleştirilmiş örneklem t testleri yürütülmüştür. Söz konusu analizler öncesinde AFA (Açımlayıcı Faktör Analizi) ile veri seti içerisinde bulunan yapılar (faktörler) keşfedilmiştir. Karşılaştırmalı analizlerde AFA ile keşfedilen yapılar kullanılmıştır. Böylece iki grubun görüşleri arasında ya da olması gereken ve uygulamadaki duruma yönelik görüşler arasındaki farklılıklar ayrıntılı olarak ortaya konulabilmiştir.

Çalışma kapsamında uyguladığımız t testlerinin sonuçlarıyla yetinilmemelidir. Elde edilen görüşlerin ortalamaları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişkinin varlığı, her zaman kuram ve uygulamada önemli olduğu anlamına gelmeyebilir (Huck, 2008). Ortalamalar arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farkın etki büyüklüğünün ölçülmesi gerekir. Etki büyüklüğü, bağımsız değişkenin bağımlı değişkende neden olduğu anlamlı değişimin veya iki veri grubu arasındaki anlamlı farkın büyüklüğünü belirlemeye yarar. En yaygın kullanılan etki büyüklüğü istatistiklerinden biri, çalışmamızda kullandığımız Cohen d'dir. Cohen d değerinin yorumlanmasında kullanılan rehber değerlere göre, 0,2 = küçük; 0,5 = orta ve 0,8 = büyük etkiye işaret eder (Cohen, 1988).

İç denetçilerden oluşan grup ile bağımsız denetçiler ve işletme yöneticilerinden oluşan grubun, iç denetçilerin sorumluluklarına ve YRU yaklaşımının faydalarına ilişkin AFA sonucunda keşfedilen ve isimlendirilen yapılar hakkında olması gereken ve uygulamaya yönelik görüşlerinin ortalamaları eşleştirilmiş örneklem t testleri ile ayrı ayrı analiz edilmiştir. Eşleştirilmiş örneklem t testi, ilişkili iki örneklem ortalaması arasındaki farkın anlamlı olup olmadığını değerlendirmek için uygulanır. Grupların görüşleri arasındaki farklılıklar ise, bağımsız örneklem t testleriyle analiz edilmiştir. Bağımsız örneklem t testi, ilişkisiz iki örneklemin ortalamaları arasındaki farkın anlamlı olup olmadığını test eder. Betimleyici ve yordayıcı analizlerde, SPSS 24.0 programından faydalanılmıştır.

3.1. Araştırmanın Hipotezleri

Araştırma amaçları doğrultusunda bağımsız örneklem t testleri ve eşleştirilmiş örneklem t testleri ile istatistiksel olarak test edilen ana hipotezler şunlardır:

H_1 = İç denetçilerin, iç denetimin sorumlulukları hakkında olması gereken duruma ve uygulamadaki duruma ilişkin görüşleri arasında istatistiksel olarak anlamlı farklılık vardır.

H_2 = İşletme yöneticileri ve bağımsız denetçilerden oluşan katılımcı grubunun, iç denetimin sorumlulukları hakkında olması gereken duruma ve uygulamadaki duruma ilişkin görüşleri arasında istatistiksel olarak anlamlı farklılık vardır.

H_3 = İç denetimin sorumlulukları hakkında olması gereken duruma ilişkin iç denetçiler ile işletme yöneticileri ve bağımsız denetçilerden oluşan katılımcı grubunun görüşleri arasında istatistiksel olarak anlamlı farklılık vardır.

H_4 = İç denetimin sorumlulukları hakkında uygulamadaki duruma ilişkin iç denetçiler ile işletme yöneticileri ve bağımsız denetçilerden oluşan katılımcı grubunun görüşleri arasında istatistiksel olarak anlamlı farklılık vardır.

H_5 = YRU yaklaşımının faydaları hakkında iç denetçilerin görüşleri ile bağımsız denetçiler ve işletme yöneticilerinden oluşan grubun görüşleri arasında istatistiksel olarak anlamlı farklılık vardır.

3.2. Araştırmanın Evreni ve Örneklemi

Çalışmamızın genel evrenini iç denetçiler, bağımsız denetçiler ve işletme yöneticileri oluşturur. Emek, maliyet ve zaman kısıtları dikkate alınarak çalışmamızın çalışma evreni; TİDE üyesi iç denetçiler, KGK'dan yetki belgesi alan ve fiili olarak bağımsız denetim işiyle uğraşan bağımsız denetçiler ve Borsa İstanbul'da hisseleri işlem gören şirketlerin yöneticileri olarak belirlenmiştir. TİDE'nin 2018 yılı faaliyet raporuna göre, 2667 iç denetçi TİDE'ye üyedir. KGK'nın internet sitesindeki bilgilere göre 16170 bağımsız denetçi yetki belgesine sahiptir, ancak bunların bir kısmının faal olmadığı anlaşıldığından net sayı belirlenememiştir. KAP'taki bilgilere göre 2019 yılı itibarıyla Borsa İstanbul'da 399 şirketin hissesi işlem görmektedir, ancak her şirkette kaç üst yönetici olduğu bilinemediğinden yine işletme yöneticilerinin net sayısı belirlenememiştir. Araştırmanın veri toplama formu makul araştırma süresi içerisinde mümkün olduğunca çok katılımcıya doldurtularak, yürütülen tüm betimsel ve yordayıcı istatistiksel analizlerin yapılabileceği yeterli örneklem sayısına ulaşılmıştır.

İç denetçilerden veri toplamak amacıyla TİDE'den yardım alınmıştır. İç denetçilerden veri toplanırken çalışma evreninin tamamına ulaşılarak, araştırmaya katılmaya istekli olan iç denetçiler ile iletişime geçilmiştir. Hatalı ve eksik doldurulan formlar çıkarıldıktan sonra toplamda 247 iç denetçiden veri elde edilmiştir. Bağımsız denetçiler ve işletme yöneticileri için evrenin tam bir listesi oluşturulamadığından olasılıklı örnekleme yöntemlerine başvurulamamıştır. Örneklem seçiminde kartopu örnekleme yöntemi kullanılmıştır. Veri toplama formları katılımcılara yüz yüze ve e-posta ile ulaştırılmıştır. Veri toplama süreci sonunda hatalı ve eksik formlar çıkarıldıktan sonra toplamda 72 işletme yöneticisinden ve 96 bağımsız denetçiden veri elde edilmiştir. Araştırma örnekleminin demografik özellikleri Tablo 1'de yer almaktadır.

Tablo 1: Araştırma Örnekleminin Demografik Özellikleri

	İç Denetçi (n=247, %59)	Bağımsız Denetçi (n=96, %23)	İşletme Yöneticisi (n=72, %18)
Cinsiyet			
Kadın	84, %34	30, %31	20, %28
Erkek	163, %66	66, %69	52, %72
Yaş			
30 altı	36, %14	3, %3	0
31-35 arası	56, %23	7, %7	3, %4
36-40 arası	68, %28	17, %18	7, %10
41-45 arası	38, %15	23, %24	17, %24
46-50 arası	22, %9	16, %17	14, %20
51-55 arası	22, %9	15, %15	11, %15
56 üstü	5, %2	15, %15	20, %28
Mesleki Deneyim			
5 altı	41, %17	3, %3	0
6-10 arası	81, %33	15, %16	4, %5
11-15 arası	49, %20	10, %11	5, %7
16-20 arası	17, %7	24, %25	23, %32
21-25 arası	15, %6	17, %18	12, %17
26 üstü	10, %4	27, %28	28, %39
Cevaplamayan	34, %14	0	0
Toplam	247, %59	96, %23	72, %18

4. BULGULAR

Bu bölümde elde edilen veri setinin içerisinde yer alan yapıları ortaya çıkarmak amacıyla yürütülen AFA ile örneklem gruplarının görüşlerinin ortalamaları ve olması gereken durum ile uygulamadaki duruma yönelik görüşlerin ortalamaları arasındaki farklılığın anlamlı olup olmadığını test etmek amacıyla yürütülen t testlerinin bulguları raporlanmıştır.

İstatistiksel analizler uygulanmadan önce, hem faktör analizi hem de t testleri için önkoşul olan sayıların başında gelen normallik test edilmiştir ve normallik sayılıştısının ihlal edilmediği varsayılmıştır.

4.1. İç Denetimin Sorumluluklarına ve YRU Yaklaşımının Faydalarına Yönelik Açımlayıcı Faktör Analizi

Ölçme aracının faktör yapılarını ortaya çıkarmak amacıyla AFA yapılmadan önce, verinin faktör analizine uygunluğunu değerlendiren Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) ve Bartlett testlerinden elde edilen sonuçlar yorumlanmıştır. KMO değerinin 0,6'dan büyük olması gerekir ve 1'e ne kadar yaklaşırsa örneklemin faktör analizi için yeterliliğinin o kadar yüksek olduğu yorumu yapılır (Hutcheson & Sofroniou, 1999). En uygun faktör yapısına ulaşmak amacıyla faktör yükleri 0,50'den düşük olan maddeler ölçekten çıkarılmıştır. Ayrıca başka bir faktör belirleme ölçütü olan Kaiser dikkate alınarak yalnızca öz değeri birin üzerinde olan faktörler tutulmuştur.

Tablo 2'de özetlendiği üzere, iç denetçilerin sorumlulukları, AFA sonucunda toplam varyansın 61,93'ünü açıklayan 5 faktör altında yer alan 31 maddeyle ifade edilmektedir. Faktörleri oluşturan değişkenler incelendiğinde, bunların çalışmamızın kurgusuna uygun şekilde iç denetçilerin sorumluluklarını ifade eden önermeler olduğu anlaşılmaktadır. Bu aşamada ilgili literatür ve uzman görüşleri doğrultusunda faktörler isimlendirilmiştir. Birinci faktörde kümelenen değişkenlerin iç denetimin uygunluğa ilişkin sorumlulukları, ikinci faktörde kümelenen değişkenlerin bilgi teknolojilerine ilişkin sorumlulukları, üçüncü faktörde kümelenen değişkenlerin risk yönetimine ilişkin sorumlulukları, dördüncü faktörde kümelenen değişkenlerin yönetime ilişkin sorumlulukları ve beşinci faktörde kümelenen değişkenlerin iç denetimin risk yönetiminde üstlenmemesi gereken sorumluluklar olduğu anlaşılır. Bu nedenle bu faktörler sırasıyla; 'Uygunluk Sorumlulukları', 'Bilgi Teknolojileri Sorumlulukları', 'Risk Yönetimi Sorumlulukları', 'Yönetişim Sorumlulukları' ve 'Üstlenilmemesi Gereken Risk Yönetimi Sorumlulukları' olarak isimlendirilmiştir.

Tablo 2: İç Denetimin Sorumluluklarının Açımlayıcı Faktör Analizi Sonuçları

Ölçek Maddeleri	US	BTS	PRS	YS	NRS
U8: Düzenli olarak uygunluk risk değerlendirmesi yapar.	,821				
U5: Uygunluk politikalarının geliştirilmesine destek olur.	,785				
U3: Yerel ve uluslararası düzenlemeleri göz önünde bulundurur.	,784				
U12: Uygunluğu test eden incelemelere denetim programında yer verir.	,780				
U10: Ulusal/uluslararası düzenlemelerin takip için kontroller geliştirir.	,767				
U7: Çalışanlarının uygunluk amaçlarını destekleyip desteklemediğini değerlendirir.	,757				
U9: İş süreçlerinin uygunluk amaçlarıyla tutarlı hale getirilmesine rehberlik eder.	,740				
BT6: YRU yazılımlarının amaçlar doğrultusunda geliştirilmesi için BT uzmanlarıyla işbirliği yapar.		,839			
BT9: İşletmede sürekli denetim için otomatik kontrol modellerinin uygulanmasına destek olur.		,826			
BT3: İç kontrolün bilgi teknolojileri (BT) ortamında yürütülmesi için BT uzmanlarını gerektiği gibi yönlendirebilecek seviyede yazılım bilgisine sahiptir.		,797			

BT5: YRU yazılımının seçimi ve işletmeye adaptasyonu sürecinde üst yönetime rehberlik eder.			,794		
BT7: Sürekli denetimi sağlayan teknolojileri bilir ve kullanımını teşvik eder.			,770		
BT1: YRU yazılımları üzerinde etkin kontrollerin oluşturulmasına danışmanlık yapar.			,704		
BT2: YRU yazılımlarının tasarımını ve işleyişini düzenli olarak gözden geçirir.			,690		
R1: Risklerin doğru değerlendirildiğine ilişkin güvence sağlar.			,806		
R3: Risklerin değerlendirilmesinde üst yönetime rehberlik eder.			,769		
R11: İkinci savunma hattında bulunan birimlerin etkinliğini geliştirir.			,768		
R4: Kurumsal risk yönetimi faaliyetlerinde koordinasyonu sağlar.			,721		
R2: Temel risklerin üst yönetim tarafından yönetilip yönetilmediğini inceler.			,716		
R6: Kurumsal risk yönetimi çerçevesinin devamlılığını ve gelişimini sağlar.			,699		
Y9: YRU yaklaşımını desteklemek amacıyla iç kontrol, risk yönetimi, yönetim, sürdürülebilirlik gibi konularda çerçeve ve rehberleri bilir.				,829	
Y7: Çalışanların performansının ölçülebilmesi amacıyla doğru ölçütlerin belirlenmesinde yönetime rehberlik eder.				,797	
Y6: Birim yöneticileri ve üst yönetim arasında etkileşimi geliştirerek YRU çalışmalarını geliştirir.				,763	
Y3: Üçüncü savunma hattındaki pozisyonu gereği bağımsızlığını korur.				,758	
Y4: İşletmede yönetimi geliştirecek politika, yordam ve süreçlerin geliştirilmesine destek olur.				,718	
Y8: İç kontrol, uygunluk, risk yönetimi, bağımsız denetim gibi güvence çalışanlarıyla koordinasyonu sağlar.				,717	
R9: Üst yönetimin risk yönetimi çalışmalarında etkinliğini garanti eder.					,826
R7: İşletmenin risk iştahını ayarlar.					,766
R8: Risk yönetimi süreçlerini düzenler.					,763
R10: İşletmede risk yönetiminin sorumluluğunu üstlenir.					,759
R13: Risklere karşı uygulanacak eylemleri yönetim adına uygular.					,704
Açıklanan Varyans (%)	14,392	14,240	11,768	11,756	9,773
Açıklanan Toplam Varyans (%)	61,929				
Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) Test	0,859				
Barlett's Test of Sphericity	$\chi^2 (465) = 5139; (P < 0.001)$				
Cronbach's Alpha	0,919	0,919	0,897	0,895	0,880

* US: Uygunluk Sorumlulukları; BTS: Bilgi Teknolojileri Sorumlulukları; PRS: Üstlenmesi Gereken Risk Sorumlulukları; NRS: Üstlenmemesi Gereken Risk Sorumlulukları; YS: Yönetişim Sorumlulukları

Tablo 3’de özetlendiği üzere, YRU yaklaşımının faydaları, AFA sonucunda toplam varyansın 68,92’sini açıklayan tek faktör yapısı altında yer alan 8 maddeyle ifade edilmektedir. İfadeler incelendiğinde, bunların YRU Yaklaşımının faydalarını ifade eden önermeler olduğu anlaşılır. Çalışmamızın kurgusuyla tutarlı bir şekilde, elde edilen faktör ‘YRU Yaklaşımının Faydaları’ olarak isimlendirilmiştir.

Tablo 3: YRU Yaklaşımının Faydalarının Açımlayıcı Faktör Analizi Sonuçları

Ölçek Maddeleri	YRU
YRU12: Örgüt kültürünün yaygınlaştırılmasına katkı sağlar.	,891
YRU11: Stratejik planlamanın risk bilinciyle oluşturulmasını sağlar.	,890
YRU10: Paydaşların beklentilerinin anlaşılmasını ve bunlara öncelik verilmesini sağlar.	,863
YRU7: İşletmenin risklere ve fırsatlara zamanında karşılık verebilmesini sağlar.	,848
YRU9: Ortak dil, süreç ve teknoloji kullanımı ile iş süreçlerinin maliyetini azaltır.	,840
YRU1: İşletmede sürekli denetim ve izleme faaliyetlerinin geliştirilmesini sağlar.	,772
YRU6: Risk yönetimini işletmeye değer katan bir faaliyete dönüştürür.	,767
YRU8: Yasa ve düzenlemelerin dayattığı zorunluluklara uyum sağlamayı kolaylaştırır.	,756
Açıklanan Toplam Varyans (%)	68,924
Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) Test	0,935
Barlett’s Test of Sphericity	$\chi^2(28) = 1708;$ ($P < 0.001$)
Cronbach’s Alpha	0,945

Araştırma modelinde yer alan her bir faktöre ilişkin betimleyici istatistikler, Tabloda sunulmuştur. Tablo 4’de her bir faktörün ve altında kümelenen maddelerin ortalama ve standart sapma değerleri yer almaktadır. Çalışma Likert tipi ölçekle kurgulandığı için maddelere verilen yanıtlar en düşük 1 ve en yüksek 5 değerleri arasında yer almaktadır.

Tablo 4: Araştırma Modelinde Yer Alan Faktörlerin Betimleyici İstatistikleri

Faktörler	Ortalama	Standart Sapma	Faktörler	Ortalama	Standart Sapma
US	4,01	0,627	YS	4,13	0,474
U8	4,27	0,666	Y9	4,53	0,539
U5	3,64	0,867	Y7	3,77	0,646
U3	4,33	0,688	Y6	3,72	0,619
U12	4,32	0,692	Y3	4,48	0,540
U10	4,26	0,702	Y4	4,45	0,545
U7	3,52	0,896	Y8	3,85	0,612
U9	3,70	0,806	NRS	2,15	0,720
BTS	4,45	0,511	R9	2,21	0,903
BT6	4,42	0,625	R7	2,17	0,868
BT9	4,48	0,611	R8	2,37	0,845
BT3	4,41	0,598	R10	2,11	0,888
BT5	4,43	0,639	R13	1,88	0,873
BT7	4,43	0,633	YRU	4,37	0,601
BT1	4,53	0,623	YRU12	4,25	0,794
BT2	4,46	0,629	YRU11	4,41	0,674
PRS	4,33	0,498	YRU10	4,32	0,737
R1	4,37	0,617	YRU7	4,42	0,657
R3	4,36	0,582	YRU9	4,22	0,806
R11	4,38	0,599	YRU1	4,44	0,713
R4	4,25	0,664	YRU6	4,41	0,649
R2	4,28	0,617	YRU8	4,49	0,604
R6	4,33	0,594			

4.2. İç Denetçilerin Olması Gereken Duruma ve Uygulamaya İlişkin Görüşleri

Eşleştirilmiş örneklem t testi, aynı grubun iki farklı soruya (çalışmamızda olması gereken ve uygulamada) verdiği yanıtlar değerlendirilirken kullanılabilir. Soruların aynı ölçek tipiyle (çalışmamızda beşli Likert) kurgulanması gerekir. Hipotezinin alt hipotezleri, eşleştirilmiş örneklem t testiyle analiz edilmiştir. Sonuçlar Tablo 5’de sunulmuştur:

Tablo 5: İç Denetçilerin Görüşlerinin Eşleştirilmiş Örneklem t Testi Sonuçları

Hipotez	Ölçüm	n	\bar{X}	$\Delta\bar{X}$	ΔSS	SD	t	Etki Büyüklüğü (Cohen d)
Uygunluk	Olması Gereken	247	4,00	-,006	,092	246	-0,99	
	Uygulamada		4,01					
BT	Olması Gereken	247	4,45	,191	,271	246	11,11***	0.405
	Uygulamada		4,26					
Risk (+)	Olması Gereken	247	4,33	,010	,102	246	1,56	
	Uygulamada		4,32					
Yönetişim	Olması Gereken	247	4,13	-,023	,206	246	-1,75	
	Uygulamada		4,16					
Risk (-)	Olması Gereken	247	2,14	-,010	,122	246	-1,25	
	Uygulamada		2,16					

*** p < .01 (t>2,58)

İç denetçilerin iç denetimin sorumlulukları hakkında teoriye ve uygulamaya ilişkin görüşleri arasındaki farkı değerlendirmek için eşleştirilmiş örneklem t testi yürütülmüştür. İç denetçilerin risk, uygunluk, üstlenilmemesi gereken risk ve yönetim sorumluluklarına ilişkin görüşleri arasında anlamlı farklılık belirlenmemiştir. Sadece bilgi teknolojileri sorumluluklarına ilişkin görüşlerde teoriden ($\mu=4,45$) uygulamaya ($\mu=4,26$) istatistiksel olarak anlamlı bir düşüş keşfedilmiştir; $t(246)= 11,11$; $p<0.001$; $d=0,40$. Hesaplanan etki büyüklüğü değeri, orta düzey etkiyi gösterir.

4.3. Diğer Katılımcıların Olması Gereken Duruma ve Uygulamaya İlişkin Görüşleri

İç denetim hizmetlerini değerlendirebileceği öngörülen taraflar olarak tanımladığımız, işletme yöneticileri ve bağımsız denetçilerin iç denetim sorumlulukları hakkında olması gereken duruma ve uygulamadaki duruma ilişkin görüşlerini karşılaştırmak için eşleştirilmiş örneklem t testi yürütülmüştür. Testin sonuçları Tablo 6'da sunulmuştur:

Tablo 6: Diğer Katılımcıların Görüşlerinin Eşleştirilmiş Örneklem t Testi Sonuçları

Hipotez	Ölçüm	n	\bar{X}	$\Delta\bar{X}$	ΔSS	SD	t	Etki Büyüklüğü (Cohen d)
Uygunluk	Olması Gereken	168	4,18	,639	,559	167	14,80***	1.362
	Uygulamada		3,54					
BT	Olması Gereken	168	4,46	,812	,588	167	17,90***	1.492
	Uygulamada		3,64					
Risk (+)	Olması Gereken	168	4,34	,720	,566	167	16,50***	1.468
	Uygulamada		3,62					
Yönetişim	Olması Gereken	168	4,26	,658	,486	167	17,55***	1.384
	Uygulamada		3,60					
Risk (-)	Olması Gereken	168	2,15	-,005	,529	167	-0,15	
	Uygulamada		2,16					

*** $p < .01$ ($t > 2,58$)

İşletme yöneticileri ve bağımsız denetçilerden oluşan katılımcı grubunun iç denetimin sorumlulukları hakkındaki teoriye ve uygulamaya ilişkin görüşler arasındaki farkı değerlendirmek için yürütülen eşleştirilmiş örneklem t testi sonuçları biri hariç tüm faktörlerde farklılık olduğunu gösterir. Uygunluk, bilgi teknolojileri, risk ve yönetim sorumluluklarıyla ilgili görüşlerde istatistiksel olarak anlamlı farklılık keşfedilirken, üstlenilmemesi gereken risk sorumluluklarıyla ilgili görüşlerde farklılık olmadığı anlaşılmıştır. Uygunluk sorumluluklarına ilişkin görüşlerde teoriden ($\mu=4,18$) uygulamaya ($\mu=3,54$) anlamlı bir düşüş keşfedilmiştir; $t(167)=14,80$; $p<0.001$; $d=1,36$. Bilgi teknolojileri sorumlulukları faktöründe teori ($\mu=4,45$) ve uygulama ($\mu=3,64$) arasında anlamlı bir farklılık ($t(167)=17,90$; $p<0.001$; $d=1,49$) bulunmuştur. Risk faktöründe teori ($\mu=4,33$) ve uygulama ($\mu=3,61$) ile ilgili görüşler arasında anlamlı farklılık ($t(167)=16,50$; $p<0.001$; $d=1,46$) vardır. Son olarak yönetim sorumluluklarında teori ($\mu=4,26$) ve uygulama ($\mu=3,60$) ile ilgili görüşler farklılık ($t(167)=17,55$; $p<0.001$; $d=1,34$) gösterir. Hesaplanan değerler, anlamlı farklılık bulunan dört test için etki büyüklüğünün yüksek olarak yorumlanması gerektiğini gösterir.

4.4. Olması Gereken Duruma İlişkin Görüşlerin Karşılaştırılması

Araştırmamız kapsamında, iç denetçiler ile işletme yöneticileri ve bağımsız denetçilerden oluşan örneklem grubunun iç denetimin sorumlulukları hakkında olması gereken durum ile ilgili görüşlerini karşılaştırmak için bağımsız örneklem t testi yürütülmüştür. Testin sonuçları Tabloda sunulmuştur.

Bağımsız örneklem t testinde iki farklı gruptan elde edilen verilerin varyanslarının eşitliği değerlendirilmelidir. Bunun için Levene testinin sonuçları incelenmelidir. SPSS’te Levene testiyle elde edilen anlamlılık değeri 0,05’ten büyükse, varyansların eşitliği önermesinin ihlal edilmediği sonucunda varılır ve

bağımsız örneklem t testi için varyanslar eşit varsayılmıştır satırında yer alan t ve p değerleri geçerli kabul edilir. Ters durumda ise, varyansların eşit olmadığı anlaşılır ve varyansların eşit olmadığı varsayılmıştır satırında yer alan t ve p değerleri geçerli kabul edilir (Pallant, 2016, s. 268). Levene testinden elde ettiğimiz sonuçlar verilerin varyanslarının eşit varsayılmaması gerektiğini göstermiştir. Tablo 7’de sunulan t ve p değerleri, Levene testi sonuçlarına uygun şekilde sunulmuştur.

Tablo 7: Olması Gereken Duruma İlişkin Bağımsız Örneklem t Testi Sonuçları

Hipotez	Grup	n	\bar{X}	$\Delta\bar{X}$	SS	SD	t	Etki Büyüklüğü (Cohen d)
Uygunluk	İç Denetçiler	247	4,01	,175	,627	413	3,21***	0.312
	Diğer Katılımcılar*	168	4,18		,480			
BT	İç Denetçiler	247	4,45	,003	,511	413	,06	
	Diğer Katılımcılar*	168	4,46		,423			
Risk (+)	İç Denetçiler	247	4,33	,009	,498	413	,19	
	Diğer Katılımcılar*	168	4,34		,409			
Yönetişim	İç Denetçiler	247	4,13	,133	,474	413	2,93***	0.291
	Diğer Katılımcılar*	168	4,27		,441			
Risk (-)	İç Denetçiler	247	2,14	,003	,720	413	,047	
	Diğer Katılımcılar*	168	2,15		,608			

* Bağımsız Denetçiler ve İşletme Yöneticileri ***p < .01 (t>2,58)

İşletme yöneticileri ve bağımsız denetçilerden oluşan örneklem grubu ile iç denetçilerin, olması gereken duruma yönelik görüşleri arasındaki farkı değerlendirmek amacıyla yürütülen bağımsız örneklem t testlerinin sonuçlarına göre risk, bilgi teknolojileri ve üstlenilmemesi gereken risk sorumlulukları ile ilgili görüşlerin ortalamaları arasında istatistiksel olarak anlamlı farklılık yoktur. Diğer taraftan iç denetimin uygunluk ve yönetim sorumluluklarında, ortalamalar arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık keşfedilmiştir. İç denetimin uygunluk sorumlulukları ile ilgili iç denetçilerin görüşlerinin ortalamaları ($\mu=4,01$) diğer katılımcılardan ($\mu=4,18$) anlamlı şekilde ($t(413)=3,21$; $p<0.001$; $d=0,31$) düşüktür. Yine iç denetimin yönetim sorumlulukları ile ilgili iç denetçilerin görüşlerinin ortalamaları ($\mu=4,13$) diğer katılımcılardan ($\mu=4,26$) anlamlı şekilde ($t(413)=2,93$; $p<0.001$; $d=0,29$) düşüktür. Hesaplanan istatistikler, etki büyüklüğünün düşük ile orta düzey arasında olduğunu gösterir.

4.5. Örneklem Gruplarının Uygulamaya İlişkin Görüşlerin Karşılaştırılması

İç denetçiler ile işletme yöneticileri ve bağımsız denetçilerden oluşan katılımcı grubunun uygulamaya yönelik görüşlerini karşılaştırmak için, iki ilişkisiz katılımcı grubunun ortalamaları arasındaki farklılığın istatistiksel olarak anlamlılığını ölçmek için kullanılan bağımsız örneklem t testi yürütülmüştür. Bağımsız örneklem t testinde grup verilerinin varyanslarının eşitliğini kontrol etmek için Levene testi

sonuçları değerlendirilmelidir. Levene testinden elde edilen sonuçlar; risk, yönetim ve üstlenilmemesi gereken risk sorumluluklarına ilişkin grup verilerinin varyanslarının eşit olduğunu göstermiştir. Bağımsız örneklem t testinde, Levene testi sonuçlarına uygun t ve p değerleri dikkate alınmış ve sunulmuştur. Testin sonuçları Tablo 8’de yer almaktadır.

Tablo 8: Uygulamaya İlişkin Görüşlerin Bağımsız Örneklem t Testi Sonuçları

Hipotez	Grup	n	\bar{X}	$\Delta\bar{X}$	SS	SD	t	Etki Büyüklüğü (Cohen d)
Uygunluk	İç Denetçiler	247	4,01	,47048	,591	413	9,12***	0.889
	Diğer Katılımcılar*	168	3,54		,457			
BT	İç Denetçiler	247	4,26	,61772	,431	413	10,90***	1.129
	Diğer Katılımcılar*	168	3,64		,643			
Risk (+)	İç Denetçiler	247	4,32	,70147	,476	413	13,71***	1.350
	Diğer Katılımcılar*	168	3,62		,560			
Yönetişim	İç Denetçiler	247	4,16	,54841	,438	413	11,71***	1.155
	Diğer Katılımcılar*	168	3,61		,508			
Risk (-)	İç Denetçiler	247	2,15	,00075	,691	413	,011	
	Diğer Katılımcılar*	168	2,16		,616			

* Bağımsız Denetçiler ve İşletme Yöneticileri ***p < .01 (t>2,58)

İç denetçiler ile işletme yöneticileri ve bağımsız denetçilerden oluşan grubun, iç denetimin sorumlulukları hakkında uygulamadaki duruma yönelik görüşleri arasında yürütülen bağımsız örneklem t testi sonuçlarına göre üstlenilmemesi gereken risk sorumlulukları ile ilgili görüşlerin ortalamaları istatistiksel olarak farklılık göstermemiştir. İç denetimin araştırma kapsamında ele aldığımız diğer sorumlulukları ile ilgili olarak iki grubun uygulamaya yönelik görüşlerinin ortalamaları arasında ise, anlamlı bir farklılık tespit edilmiştir. İç denetimin sorumluluklarına yönelik ortalamalar arasındaki tüm farklılıkların iç denetçi lehine olduğu belirlenmiştir. İç denetimin uygunluk sorumlulukları ile ilgili iç denetçilerin görüşlerinin ortalamaları ($\mu=4,01$) diğer gruptan ($\mu=3,54$) anlamlı şekilde ($t(413)=9,12$; $p<0.001$; $d=0,89$) yüksektir. Aynı şekilde bilgi teknolojileri sorumlulukları ile ilgili iç denetçilerin görüşlerinin ortalamaları ($\mu=4,26$) diğer gruptan ($\mu=3,64$) anlamlı şekilde ($t(413)=10,90$; $p<0.001$; $d=1,13$) yüksektir. Yine iç denetçilerin risk sorumluluklarına yönelik görüşlerinin ortalamaları ($\mu=4,32$) diğer gruptan ($\mu=3,62$) anlamlı şekilde ($t(413)=13,71$ $p<0.001$; $d=1,35$) yüksektir. Son olarak iç denetçilerin yönetim sorumluluklarına yönelik görüşlerinin ($\mu=4,15$) diğer grubun ortalamalarından ($\mu=3,61$) anlamlı şekilde ($t(413)=11,71$ $p<0.001$; $d=1,15$) yüksek olduğu belirlenmiştir. Ayrıca, hesaplanan istatistikler, ortalamalar arasında tespit edilen istatistiksel olarak anlamlı farklılıkların etki büyüklüklerinin yüksek düzeyde olduğunu göstermiştir.

4.6. YRU Yaklaşımının Faydalarına İlişkin Görüşlerin Karşılaştırılması

YRU yaklaşımının faydaları ile ilgili görüşleri karşılaştırmak amacıyla, iki farklı ilişkisiz katılımcı grubunun ortalamaları arasındaki farklılığın istatistiksel olarak anlamlılığını ölçen bağımsız örneklem t testi yürütülmüştür. YRU yaklaşımının faydalarına yönelik ölçümlerin, t testi sonuçları Tablo 9'da sunulmuştur.

Tablo 9: YRU Yaklaşımının Faydalarına İlişkin Bağımsız Örneklem t Testi Sonuçları

Hipotez	Grup	n	\bar{X}	$\Delta\bar{X}$	SS	SD	t	Etki Büyüklüğü (Cohen d)
YRU Yaklaşımının Faydaları	İç Denetçiler	247	4,37	,173	,601	413	3,52***	0.339
	Diğer Katılımcılar*	168	4,20		,403			

* Bağımsız Denetçiler ve İşletme Yöneticileri ***p < .01 (t>2,58)

Bağımsız örneklem t testinde grup verilerinin varyanslarının eşitliğini sınamak için Levene testi yürütülmüştür. Sonuçlar varyansların eşit olmadığını göstermiştir ve bağımsız örneklem t testinin değerlendirilmesinde uygun değerler dikkate alınmıştır. İç denetçilerden oluşan grubun görüşleri ile diğer örneklem grubunun görüşleri arasında t testi sonuçlarına göre iç denetçiler lehine istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık belirlenmiştir. İç denetçilerden oluşan grubun görüşlerinin ortalamaları ($\mu=4,01$) diğer grubun ortalamalarından ($\mu=3,54$) istatistiksel olarak anlamlı bir şekilde (t (413)=9,12; p<0.001; d=0,34) yüksektir. Ancak hesaplanan istatistikler, ortalamalar arasında tespit edilen anlamlı farkın etki büyüklüğünün küçük ve orta düzey arasında olduğunu göstermektedir.

5. SONUÇ, TARTIŞMA VE ÖNERİLER

İş dünyasında yaşanan hızlı değişim, iç denetim mesleğinin kapsamına ve sorumluluklarına yön vermiştir. Artık iç denetçiler mesleğin ilk yıllarında üstlendikleri ve zamanlarının çoğunu ayırdıkları faaliyetlere çok az veya hiç zaman ayırmamaktadırlar. Günümüz işletmelerinin faaliyetlerinde etkinliği ve verimliliği artıran yaklaşımların geliştirilmesi ve çoğu zaman teknolojik çözümlerle desteklenmesi, değişen işletme faaliyetleriyle beraber iç denetçilerin yeni ve birincil sorumlulukları haline gelmiştir. Çalışmamızda iç denetimin işletmenin strateji, süreçler, teknoloji ve çalışanlarının düzenlenmesiyle işletme çapında yönetim, risk yönetimi ve uygunluğu sağlamayı amaçlayan Yönetişim-Risk-Uygunluk (YRU) Yaklaşımı kapsamında tanımlanan güncel sorumlulukları değerlendirilmiştir.

İç denetim mesleği, günümüz iş dünyasında üst yöneticilerin ve yönetim kurullarının stratejik akıl ortağı haline gelmiştir. İç denetçiler, faaliyetlerin geliştirilmesi ve performansın artırılması gibi işletme amaçlarına ulaşılmasında işletme yönetiminin en başta gelen yardımcılarıdır. İç denetim, yönetişimin dört temel köşe taşından biri olarak kabul görmeye başlamıştır. İşletme çevresinin giderek daha fazla karmaşıklaşması, baş döndürücü değişimin hızı ve küreselleşme sonucu ortaya çıkan yeni risk faktörleri bir işletme standardı haline gelen kurumsal risk yönetiminde, yönetişimin temel taşlarından biri olan iç

denetime, üst yönetimin desteklenmesi konusunda önemli sorumluluklar yüklemektedir. Diğer taraftan yine küreselleşme ile hız kazanan yerel ve ulusal düzenlemelerin sayısındaki artış ve işletme politikalarının ve yordamlarının bir iç düzenleme olarak görüldüğü yeni anlayış, iç denetçilerin mesailerinin önemli bir bölümünü uygunluk faaliyetleri üzerine yoğunlaştırmalarını gerekli kılmıştır. İç denetçiler artık, YRU kısaltmasıyla ifade edilen bu üç kavrama odaklanmalı ve işletmelerinin amaçlarına ulaşması için katma değer yaratan çözümleri anlamaya çalışmalıdır.

YRU yaklaşımının işletmede oturtulmasını sağlamak amacıyla iç denetçilerin üzerlerindeki sorumluluğu gerektiği gibi yerine getirebilmeleri için bir takım bilgi ve becerileri öğrenmeye çalışmaları ve kendilerini bu girişime hazırlamaları gerekir. YRU yaklaşımının uygulamaya geçirilmesi basit bir projenin uygulanmasından çok daha köklü bir değişimdir ve iç denetçiler bu değişimi anlayacak, uygulayacak ve işletme içinde uygulanmasını sağlayacak yöneticilik yeteneğini kazanmalıdırlar. Diğer taraftan, birçok fonksiyonun birlikte çalışmasını ve koordinasyonunu savunan YRU yaklaşımının benimsenmesinde, iç denetçiler, uygulanması amaçlanan birbirinden çok farklı alanları kapsayan çerçeveleri keşfetmeli ve anlamalıdırlar. Bununla beraber, iç denetçiler işletme içi ve dışı uygunluk ve kurumsal yönetim gereklilikleri konusunda bilgi sahibi olmalıdırlar. Son olarak, YRU yaklaşımının teknolojik altyapısının geliştirilmesi amacıyla, iç denetim fonksiyonu, en azından BT uzmanlarını yönlendirebilecek seviyede teknoloji bilgisine sahip olmalıdır. Bu konuda, denetim ekiplerinde teknolojik araçlar ve yenilikler konusunda uzman bir iç denetçi bulundurulması doğru bir çözümdür.

İç denetçiler, YRU yaklaşımında çift yönlü bir rol üstlenirler. İç denetçiler, bir yandan YRU yaklaşımının katılımcılarından biri olarak en iyi uygulamalar konusunda diğer birimlere ve yönetime danışmanlık hizmeti sunarken, diğer taraftan işletmenin yönetim, risk yönetimi ve kontrol faaliyetlerinin etkinliği üzerine güvence sağlamaktan sorumludurlar. İç denetçiler, bu çift yönlü rolü, birimlerinin organizasyon şemasındaki özel statüsüne bağlı olarak yönetirler. Bazı durumlarda, iç denetim bir YRU projesinin başlatılması ve faydalarının çalışanlar tarafından anlaşılması konusunda üst yönetime destek sunan bir görev üstlenebilir. Diğer taraftan, eğer farklı risk ve kontrol birimleri bu görevi üstlenirse, iç denetim, hem işletme birimlerine hem de üst yönetime tavsiyeler sunan nesnel bir ses olma görevini üstlenmelidir.

Araştırmamız kapsamında elde edilen veriler üzerinde, iç denetimin sorumluluklarının beş faktörlü bir yapı olduğu belirlenmiştir. Likert ölçeğiyle kurgulanan önermelere iç denetçilerin verdikleri yanıtların ortalamalarının sırasıyla 4,13 – 4,33 – 4,01 – 4,45 olduğu belirlenmiştir. Diğer örneklem grubunun yanıtlarının ortalamaları ise sırasıyla 4,27 – 4,34 – 4,18 – 4,46 olmuştur. Söz konusu bulgular, araştırma örneklemimizin iç denetçilerin sorumlulukları hakkındaki önermeleri doğruladıkları ve iç denetçilerin söz konusu sorumlulukları üstlenmeleri gerektiğini kabul ettiklerini göstermiştir. Bu bağlamda araştırma bulgularının teoriyle uyumlu olduğu söylenebilir.

Araştırmamız kapsamında elde edilen veriler üzerinde, iç denetçilerin üstlenmemeleri gereken sorumlulukları olarak isimlendirilen bir faktör keşfedilmiştir. Söz konusu faktörde gruplanan ifadeler iç denetçilerin verdikleri yanıtların ortalamasının 2,14 ve diğer katılımcıların yanıtlarının ortalamasının 2,15 olduğu belirlenmiştir. Söz konusu bulgular, araştırma örneklemimizin iç denetim fonksiyonunun bağımsızlığını ve objektifliğini koruması gerektiğini vurgular niteliktedir. Araştırma örneğimizin görüşlerine göre, iç denetim fonksiyonu mesleğin bağımsızlığına zarar verme potansiyeli olan görevleri yerine getirmemelidir.

Yapılan analizler sonucunda, iç denetçilerin sorumluluklarına ilişkin olması gereken duruma ve uygulamadaki duruma ilişkin görüşlerinde sadece bilgi teknolojileri sorumluluklarında olması gereken durum lehine anlamlı bir farklılık belirlenmiştir. Aynı analizin bağımsız denetçiler ve işletme yöneticilerinden oluşan diğer grubun görüşleri üzerinde yürütülmesi sonucunda, üstlenilmemesi gereken risk sorumlulukları dışında tüm sorumluluklar arasında olması gereken durum lehine anlamlı farklılık tespit edilmiştir. Elde edilen bulgular, iç denetim hizmetlerini gözleme şansı olduğu varsayılan örneklem grubunun, iç denetçilerin daha fazla sorumluluk üstlenmesi gerektiği ya da uygulamada sorumluluklarını gerektiği gibi üstlenmedikleri görüşlerinden birine sahip oldukları şeklinde yorumlanabilir. Görüşler birlikte değerlendirildiğinde, iç denetçilerin bilgi teknolojileri sorumlulukları konusunda eksikliklerini kabul ettikleri ya da daha fazla sorumluluk üstlenmek için çaba göstermeleri gerektiği görüşüne sahip oldukları anlaşılır. Her iki yorum da, iç denetim mesleği için teknolojinin karşı konulamaz ya da yok sayılamaz hale geldiğini gösterir. Diğer taraftan her iki örneklem grubunun üstlenilmemesi gereken risk yönetimi sorumlulukları konusunda, iç denetçilerin Mesleki Uygulama Çerçevesi ve IIA'nın pozisyon raporlarında iç denetçilerin bağımsızlığını korumak amacıyla getirdiği düzenlemelere mutlak şekilde uygun davrandığı görüşünde oldukları anlaşılmıştır.

İç denetçilerden oluşan örneklem grubu ile bağımsız denetçiler ve işletme yöneticilerinden oluşan örneklem grubunun hem olması gereken duruma hem de uygulamaya yönelik görüşleri ayrı ayrı analiz edilmiştir. Olması gereken duruma yönelik görüşler açısından iki grubun ortalamaları arasında iki faktörde istatistiksel olarak anlamlı farklılık tespit edilmiştir. Diğer katılımcılardan oluşan grubun uygunluk ve yönetim sorumluluklarına ilişkin görüşleri, iç denetçilerin görüşlerinden anlamlı şekilde yüksektir. Diğer katılımcılar, iç denetimin uygunluk ve yönetim konusunda daha fazla sorumluluk üstlenmesi gerektiği görüşündedirler. Öte yandan, uygulamaya yönelik görüşler arasında, üstlenilmemesi gereken risk yönetimi sorumlulukları dışında tüm iç denetim sorumluluklarında iç denetçiler lehine istatistiksel olarak anlamlı farklılık tespit edilmiştir. İç denetçilerin görüşleriyle karşılaştırıldığında diğer katılımcılardan oluşan grup, iç denetçilerin uygulamada daha az sorumluluk üstlendiği görüşündedirler.

Son olarak iki örneklem grubunun YRU yaklaşımının faydalarına yönelik görüşleri karşılaştırılmıştır. Yapılan analizlerin sonuçları, iç denetçilerin görüşlerinin diğer katılımcıların görüşlerinden istatistiksel olarak yüksek olduğunu göstermiştir. İç denetçilerin diğer katılımcılara göre, YRU yaklaşımının faydalarına yönelik görüşlerinin genel olarak daha olumlu olduğu anlaşılmıştır. Bu sonuç, YRU yaklaşımının tüm işletme çalışanlarının işlerini kolaylaştırmakla beraber, daha çok risk ve kontrol çalışanlarının iş süreçlerini geliştirmesi, özellikle de güvence çalışanlarının ortak paylaşılan güvence evreni üzerinde işbirliği ve eşgüdüm içinde çalışabilmesini sağlaması gibi iç denetim fonksiyonuna fayda sağlamaya yönelik spesifik özelliklere sahip olmasıyla ilişkilendirilebilir.

YRU yaklaşımının getirdiği bütüncül bakış açısı ve işbirliği kültüründen en fazla fayda sağlayan tarafların başında güvence çalışanları gelmektedir. YRU yaklaşımının sağladığı ortak süreçler, terminoloji, organizasyonel ve teknolojik altyapı ve bütüncül bakış açısı üzerinde düşünüldüğünde, işletme içinde YRU yaklaşımından en fazla fayda sağlayan taraflar (1) İç denetçiler, (2) İkinci savunma hattında konumlanan risk ve kontrol fonksiyonları ve (3) Üst yönetim ve yönetim kurulu olarak üçe ayrılabilir. Araştırmamız kapsamında iç denetçilerin likert ölçeğiyle kurgulanan YRU yaklaşımının faydalarına ilişkin sorulara verdikleri yanıtların ortalamaları 4,37 olmuştur. Bağımsız denetçilerden ve işletme yö-

neticilerinden oluşan diğer katılımcıların yanıtlarının ortalamaları 4,20 olmuştur. Söz konusu bulgular, araştırma örnekleminizin YRU Yaklaşımının faydaları hakkındaki önermeleri doğruladığını göstermiştir.

Araştırmamız kapsamında katılımcıların değerlendirmeye alınmayan yaş, cinsiyet ve mesleki tecrübe gibi demografik özellikleri gelecekte yapılacak araştırmaların kapsamına alınabilir. Araştırmamız Türkiye’de mesleğini icra eden katılımcılardan oluşan örneklem üzerinde uygulanmıştır. Farklı ülkelerdeki örneklem üzerinde yürütülen çalışmalar, farklı özelliklere sahip ülkelerle durumun karşılaştırılabilmesini sağlayacaktır.

KAYNAKÇA

- Adams, P., Cutler, S., McCuaig, B., Rai, S. & Roth, J., "Sawyer's İç Denetçiler için Rehber (Cilt 3) (Çev: Çetin Özbek)", Türkiye İç Denetçiler Enstitüsü Yayınları, Yayın No: 10, İstanbul, 2016.
- Cohen, J., "Statistical Power Analysis For The Behavioral Sciences", (2nd.), Hillsdale, NJ: Erlbaum, 1988.
- Hardy, C. & Leonard, J., "Governance, risk and compliance (GRC): Conceptual muddle and technological tangle", ACIS 2011 Proceedings, Australia, University of Sydney, Paper 42, 2011.
- Huck, S. W., "Reading Statistics and Research", (5th ed.), Pearson/Allyn & Bacon, Boston, 2008.
- Hutcheson, G. D., & Sofroniou, N., "The multivariate social scientist: Introductory statistics using generalized linear models", Sage Publication, California, 1999.
- Jefferson, Wells, "Internal audit from Corporate Policeman to Strategic Partner in GRC Success", A White Paper, Jefferson Wells Inc., Milwaukee, United States, 2009.
- Mahzan, N. & Yan, C., M., "Harnessing the benefits of Corporate Governance and Internal Audit: Advice to SME", Procedia - Social and Behavioral Sciences, 2014.
- Man, A., Schoevaart, M. & Wijk, H., "The internal auditor as spider in the GRC web: Cooperating while maintaining independence", NIVRA, Amsterdam, 2010.
- Marks, Norman, "Defining GRC", Internal Auditor, February, 2010.
- McClellan, C. & Rasmussen, C., "The Forrester wave: Enterprise governance, risk, and compliance platforms", Forrester Research, Q4, 2007.
- Open Compliance and Ethics Group (OCEG), "GRC capability model: Version 3.0 [achieving principled performance by integrating the governance, assurance and management of performance, risk and compliance]", OCEG, Scottsdale, Arizona, 2015.
- Open Compliance and Ethics Group (OCEG), "Critical Conversations CAE at the Center" OCEG, Scottsdale, Arizona, 2016.
- Open Compliance and Ethics Group (OCEG), "Principled Performance Playbook: Controls Performance Verification", OCEG, Scottsdale, Arizona, 2018.
- Pallant, J., & Manual, S. S., "A Step by Step Guide to Data Analysis using IBM SPSS", 6th, McGraw-Hill Education, USA, 2016.
- Papazafeiropoulou, A. & Spanaki, K., "Understanding governance, risk and compliance information systems (GRC IS): The experts view", Information Systems Frontiers, 2015.
- Racz, N., Weippl, E. & Seufert, A., "A Frame of Reference for Research of Integrated Governance, Risk and Compliance (GRC)", 11th IFIP TC 6/TC 11 International Conference for Communications and Multimedia Security, Linz, Austria, Mayıs-Haziran, 2010.
- Sarens, G., Decaux, L & Lenz, R., "Combined Assurance, Case Studies on a Holistic Approach to Organizational Governance", The Institute of Internal Auditors Research Foundation, Amerika, Florida, 2012.
- Shaim, A., Batenburg, R., Djwalapersad, R. & Pennings, T., "A healthcare view on Governance, Risk Management & Compliance (GRC)" Atos Consulting, Amsterdam, Netherlands, 2014.
- Vicente, P., Racz, N., & Da Silva, M. M., "Towards a Reference Model for Integrated Governance, Risk and Compliance", Portugal: Instituto Superior Tecnico, Universidade Tecnica de Lisboa, 2012.

MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARIN DEĞER İLİŞKİSİ

Dr. Öğr. Üyesi Melik ERTUĞRUL*

Makale Gönderim Tarihi : 28/10/2019 / Kabul Tarihi : 05/12/2019

ÖZ

Teknolojik dönüşümler sonucu ortaya çıkan yeni düzen, maddi olmayan duran varlıklar (MODV) odaklı ekonomik sisteme geçişi beraberinde getirmektedir. Bu çalışmada, hem MODV'un hem de şerefiye ile şerefiye harici MODV'un değer ilişkisi incelenmektedir. Aynı zamanda analizler, Hayn (1995) tarafından altı çizilen zararların karlardan daha fazla bilgi taşıdığı gerçeğinden hareketle genişletilerek, bu değer ilişkisinin zarar eden firmalar ile kar eden firmalar arasında farklılaşıp farklılaşmadığı irdelenmektedir. Borsa İstanbul'da 2009-2018 yılları arasında listelenen firmalara ilişkin veriler, Fiyat Modeli'nin modifiye edilmiş versiyonu kullanılarak sabit etkiler modeli ile analiz edilmekte ve şu sonuçlar ortaya konmaktadır. Birincisi, MODV'un, şerefiyenin ve şerefiye harici MODV'un değer ilişkisi bulunmaktadır. Diğer bir deyişle, bu kalemlerin piyasa değeri üzerindeki etkileri istatistiki olarak anlamlı bir şekilde pozitiftir. İkincisi, hem MODV'ın hem de şerefiye ile şerefiye harici MODV'un değer ilişkileri, zarar eden şirketler ile kar eden şirketler arasında istatistiki olarak anlamlı bir şekilde farklı değildir. Diğer bir deyişle, bu kalemlerin piyasa değerine etkileri, şirketin kar ya da zarar etmesinden bağımsızdır. Yapılan muhtelif sağlamlık testleri de bu sonuçları teyit etmektedir.

Anahtar Kelimeler: Maddi Olmayan Duran Varlıklar, Şerefiye, Değer İlişkisi, Değerleme, Zarar

* İstinye Üniversitesi, Ekonomi Bölüm Başkanı, ORCID <https://orcid.org/0000-0003-2068-2080>

THE VALUE RELEVANCE OF INTANGIBLE ASSETS**ABSTRACT**

The new system that occurred as a result of technological transformation brings the shift to an intangible-oriented economic system. In this study, the value relevance of intangibles as well as goodwill and intangibles except goodwill is analysed. At the same time, as losses convey more information than profits (Hayn, 1995), analyses are extended by considering profit and loss firms in order to analyse whether the value relevance of the variables of interest differs between profit and loss firms. A sample of Turkish listed firms between 2009 and 2018 are analysed by using a modified version of Price Model and by employing the fixed effects method. The following outcomes are reported. First, intangibles, as well as goodwill and intangibles except for goodwill, are all value relevant. In other words, impacts of these variables on market values are positive at conventional significance levels. Second, neither intangibles nor goodwill and intangibles except goodwill differ between profit and loss firms. In other words, impacts of these variables on market values are independent of whether a firm records profit or loss. We further perform a battery of robustness analyses and our outcomes remain the same.

Keywords: Intangibles, Goodwill, Value Relevance, Valuation, Loss

1. GİRİŞ

Son otuz yılda meydana gelen teknolojik dönüşümler, firma yatırımlarını büyük ölçekte etkileyen unsurların başında gelmektedir. Günümüz ekonomik refahı ve büyümesinin ana lokomotifinin maddi olmayan duran varlıklar (MODV) olduğu Lev (2000) tarafından kitabının ilk cümlesinde vurgulanmaktadır. OECD (2006), 1995-2003 yılları arasında ABD'deki ölçülemeyen MODV yatırımlarının hemen hemen maddi duran varlık (MDV) yatırımlarına eşit olduğunu ve ilgili dönemde birçok ülke için MODV yatırımlarındaki yıllık büyümenin MDV yatırımlarındaki büyümeden fazla olduğunun altını çizmektedir. ABD ekonomisinde MDV odaklılıktan MODV odaklılığa geçiş yaşandığı, mevcut literatürce ifade edilmektedir (Çiftçi vd., 2014). Ülkemiz için MODV ve MDV verilerine ilişkin yıllık istatistikler her ne kadar sunulmasa da, araştırma-geliştirme (ARGE) harcamaları MODV için uygun bir gösterge olarak değerlendirilebilir. Bu bağlamda, TÜİK istatistiklerine göre, ARGE harcamalarının gayri safi yurtiçi hasılaya oranı 2003 yılında %0,47 iken bu oran 2017 yılında iki katından fazla bir değere çıkarak %0,96 olarak kaydedilmiştir. Bu artış her ne kadar çarpıcı olsa da ülkemiz için raporlanan bu oranın 2017 yılı OECD ortalaması olan %2,37'nin oldukça altında kaldığının altı çizilmelidir.

Yukarıda değinilen dönüşümler sonucu olarak ortaya çıkan MODV bazlı ekonomik sistem, MODV raporlamasına ilişkin tartışmaları beraberinde getirmektedir. MODV, fiziksel bir mevcudiyetten yoksun oldukları için değerlemeleri zordur (Glova ve Mrázková, 2019). Finansal tablo kalemlerinin hisse senedi fiyatları veya hisse senedi getirileri üzerindeki açıklayıcı etkisinin, literatürde değer ilişkisine yönelik yapılan tanımlamaların ortak noktası olduğu görülmektedir (Demir vd., 2016; Ertuğrul, 2019a). Değer ilişkisi analizi perspektifinden, MODV raporlamasının tam ve doğru değer ile yapılamamasından ötürü muhasebe verilerinin değer ilişkisinin azaldığı, Amir ve Lev (1996), Lev ve Sougiannis (1996) ve Lev

ve Zarowin (1999) başta olmak üzere çeşitli çalışmalarca vurgulanmaktadır. Muhasebe sistemindeki MODV raporlama yetersizliklerinden ötürü MODV olarak değerlendirilebilecek birçok unsur gider olarak gelir tablosunda kaydedildiği için hem bilanço kalemleri tam olarak raporlanamamakta hem de karlılık baskılanarak farazi zararlar doğabilmektedir. Lev ve Zarowin (1999) tarafından da örneklendirildiği üzere bir firma kendisi MODV geliştirmek için katlandığı bütün ARGE harcamalarını (muhtemelen) giderleştirecek iken bu MODV'yi doğrudan satın aldığı anda yapmış olduğu harcamayı aktifleştirir. Dolayısıyla, ilk durum, finansal tablo verilerinin piyasa üzerindeki gücünü azaltarak bu verileri etkin olmayan bir hale getirebilir. Bunun en güzel kanıtı Amir ve Lev (1996) tarafından sunulmaktadır: ARGE yoğun bir endüstri olan telekomünikasyon firmalarınca raporlanan kazançlar, faaliyetlerden kaynaklı nakit akışları ve defter değeri, hisse senedi fiyatları ve getirileri üzerinde istatistiki olarak anlamlı bir düzeyde etkili değildir. Diğer bir deyişle, Amir ve Lev (1996), ARGE yoğun bir endüstri için muhasebe verilerinin değer ilişkisinin bulunmadığı sonucuna ulaşmaktadır.

MODV raporlaması, finansal raporlamaya ilişkin standartların küreselleşmesindeki en tartışmalı konulardan birisi olarak öne çıkmaktadır (Chalmers vd., 2008). Standart yapıcılarının gündeminde yer alan en temel konulardan birisi olan MODV raporlamasının, sermaye piyasaları üzerindeki etkisinden ötürü değer ilişkisi analizi çalışmalarının da odak noktalarından biri olduğu görülmektedir. Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının (UFRS) küresel ölçekte birçok ülke tarafından kabul görerek uygulamaya konulması, MODV raporlamasındaki ülkeler arası farklılıkları minimize etmeye çalışsa da MODV için geliştirilen standart olan Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS) 38'in (Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı) MODV raporlamasında faydalı bilgiler sunup sunmadığı tartışma konusudur. Örneğin, Atalay vd. (2018), mevcut standartlarca raporlanamayan fikri sermaye, insan sermayesi ve müşteri sermayesi gibi MODV unsurlarının ayrı bir bildirim ile kamu ile paylaşıldığını ifade etmektedir. Dolayısıyla, UMS 38'in MODV unsurlarının tam olarak raporlanması noktasında yeterli olamayabileceği sonucu çıkarılabilir. Ayrıca raporlanan MODV unsurlarının faydalı bilgi olarak piyasa tarafından değerlendirilip değerlendirilmediği de ayrıca tartışılmaktadır. Bunlara ek olarak, UMS 38 her ne kadar MODV raporlamasına yönelik tek bir standart getirirse de muhasebe geleneklerindeki farklılıklar MODV'yi doğrudan etkileyebilmektedir. Örneğin, UMS 38'in 52. Paragrafında belirtilen 6 koşul aynı anda sağlandığı takdirde, geliştirme safhasında katlanılan maliyetler MODV altında bilançoda gösterilir. Bu koşulların hem oldukça kısıtlayıcı olmasından (Bhana, 2013) hem de Kara Avrupası Hukuk Sisteminin egemen olduğu birçok ülkedeki muhasebe uygulamalarındaki ihtiyatlılıktan (Hellman, 2008) dolayı ARGE maliyetleri doğrudan giderleştirilebilmektedir. Bu bağlamda, UMS 38'e göre raporlanan MODV'nin faydalı bilgiler sunup sunmadığı tartışma konusudur.¹

Bu çalışmada, UMS 38 bazlı raporlanan MODV'nin değer ilişkisi analiz edilmektedir. Ayrıca MODV, kendi içinde şerefiye ve şerefiye harici MODV (DMODV) olarak iki alt kalemde incelenmekte ve bu kalemlerin de değer ilişkisi gösterilmektedir. Bunlara ek olarak, analizler, firmaların kar/zarar durumlarına göre derinleştirilerek hem MODV'nin hem de şerefiye ile DMODV'un değer ilişkisinin firmaların kar/zarar durumlarına göre değişip değişmediği incelenmektedir. Literatürde MODV ve kırılımlarının değer ilişkisi analiz edilse de bu analizin zarar eden şirketler için yapılması genel bir uygulama değildir.

1 Bu çalışma boyunca bahsi geçen Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS) ile Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) ile Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) birbirlerinin yerine kullanılmaktadır.

Örneğin, Gümrah ve Adiloğlu (2011), Özcan (2017) ile Gökten ve Atalay (2019) tarafından MODV'nin değer ilişkisi analiz edilse de zarar eden firmalar için bir bulgu ortaya konmamaktadır. Ayrıca, Gümrah ve Adiloğlu (2011) tarafından incelenen veri seti 2005-2008 yılları arası Borsa İstanbul'a (BİST) kote ve şerefiye raporlayan 58 şirket iken Gökten ve Atalay (2019) tarafından incelenen veri seti 2009-2016 yılları arası Borsa İstanbul'da (BİST) düzenli olarak işlem gören 53 şirket olarak belirtilmektedir. Bu çalışmada, düzenli işlem görme ve şerefiye/MODV raporlama filtreleri kullanılmayarak daha kapsamlı bir veri seti analiz edilmekte ve genellenebilirliği yüksek bulgular ortaya konulmaktadır.

Bu çalışmada, Borsa İstanbul'da 2009-2018 yılları arasında listelenen firmalara ilişkin veriler, Ohlson (1995) ile özdeşleştirilen Fiyat Modeli'nin modifiye edilmiş versiyonu kullanılarak analiz edilmekte ve şu sonuçlara ulaşılmaktadır. Birinci bulgu, hem MODV'nin hem de şerefiye ile DMODV'un piyasa değeri üzerinde istatistiki olarak anlamlı bir şekilde pozitif bir etkisi bulunmasıdır. Diğer bir deyişle MODV ve alt kırılımlarının değer ilişkisi bulunmaktadır. İkinci bulgu, hem MODV'nin hem de şerefiye ile DMODV'un piyasa değeri üzerindeki etkisinin, zarar eden firmalar için istatistiki olarak anlamlı bir şekilde farklı olmamasıdır. Yani, MODV'nin, şerefiyenin ya da DMODV'un değer ilişkisi kar ya da zarar raporlamakla değişmemektedir.

Çalışmanın devamı, şu sıralamada devam etmektedir. 2. bölüm literatür taramasını ve 3. Bölüm hipotez geliştirmeyi içermektedir. 4. bölüm veriler, model & kullanılan değişkenler ile yöntem sekmelerinden oluşmaktadır. 5. bölümde betimleyici istatistikler, korelasyon matrisi ve regresyon sonuçları yer almaktadır. 6. bölüm ise çalışmayı sonlandırmaktadır.

2. LİTERATÜR TARAMASI

Literatür taraması dahilinde konuya yönelik olarak bugüne kadar yapılan çalışmaların ekseriyetle muhasebe standartlarındaki değişim ile MODV ile alt kırılımlarının değer ilişkisi arasındaki ilişkiyi incelediği, MODV yoğun sektörlerdeki muhasebe verilerinin değer ilişkisini analiz ettiği veya doğrudan MODV ya da alt kırılımlarının değer ilişkisini analiz ettiği görülmektedir. Bu üç ana başlığın kesişim kümesinde yer alan çalışmaların bulunduğu da belirtilmelidir. Çalışmamız, herhangi bir muhasebe standartları değişimini içermediği ve hususi olarak bir sektörü incelemediği için doğrudan üçüncü kategorinin altında yer almaktadır. Dolayısıyla bu literatür taramasında doğrudan MODV ya da alt kırılımlarının değer ilişkisini analiz eden seçilmiş çalışmaların bulguları özetlenerek tartışılacaktır.

Ke vd. (2004), ARGE yoğun sektörlerde yer alan Avustralya şirketlerine ait 1998-2001 yılları arası veri setini kullanarak MODV altında yer alan aktifleştirilmiş ARGE harcamaları, şerefiye ve ayırt edilebilir MODV'un değer ilişkisini analiz etmektedir. Çalışmanın sonuçları, MODV altında yer alan aktifleştirilmiş ARGE harcamaları ile şerefiyenin değer ilişkisinin bulunduğunu ortaya koymakta iken ayırt edilebilir MODV'un değer ilişkisinin bulunmadığını göstermektedir.

Hevas (2005) tarafından Yunanistan şirketlerine ait 1994-1997 yılları arası veri seti kullanılarak MODV altında yer alan aktifleştirilmiş ARGE harcamaları ile bu harcamalar hariç net MODV kalemlerinin değer ilişkisi analiz edilmekte ve MODV altında yer alan aktifleştirilmiş ARGE harcamalarının değer ilişkisinin bulunmasa da bu harcamalar hariç net MODV kalemlerinin değer ilişkisinin bulunduğu gösterilmektedir.

Dahmash vd. (2009) tarafından Avustralya şirketlerine ait 1994-2003 yılları arası veri seti kullanılarak şerefiye ve DMODV'nun değer ilişkisi analiz edilmekte ve bu kalemlerin değer ilişkisinin bulunduğu gösterilmektedir. Ayrıca yazarlar analizlerini şerefiye ya da DMODV raporlayan işletmeler için tekrar ederek bu bulguyu daha güçlü bir şekilde teyit etmektedir. Buna ek olarak, yazarlar, analiz dönemlerini iki eşit alt döneme bölerek şerefiye ve DMODV'nun değer ilişkisinin bulunduğu sonucunu teyit etmektedir. Fakat pozitif anormal kazanç elde eden (yani yüksek performanslı) işletmeler için analizlerini yineleyen yazarlar, şerefiye için genel bulgularını teyit etse de DMODV'nin değer ilişkisini yitirdiği sonucuna ulaşmaktadır.

Oliveira vd. (2010) tarafından Portekiz şirketlerine ait 1998-2008 yılları arası veri seti kullanılarak toplam MODV ile MODV altında yer alan aktifleştirilmiş ARGE harcamaları, fikri ve sınai mülkiyet hakları, şerefiye ve bu iki kalem dışında kalan diğer MODV'un değer ilişkisi analiz edilmektedir. Yazarlar, toplam MODV, şerefiye ve diğer MODV'un değer ilişkisinin bulunmakta iken aktifleştirilmiş ARGE harcamaları ile fikri ve sınai mülkiyet haklarının değer ilişkisinin bulunmadığını göstermektedir. UFRS uygulamasına geçilmesinin de ilgili kalemlerin değer ilişkisindeki etkisini inceleyen yazarlar, bu uygulamaya geçilmesini müteakip toplam MODV'nin değer ilişkisinde istatistiki olarak anlamlı herhangi bir değişim olmadığını, fakat aktifleştirilmiş ARGE harcamaları ile şerefiyenin değer ilişkisinin istatistiki olarak anlamlı bir şekilde arttığı sonucunu ortaya koymaktadır.

Gümrah ve Adiloğlu (2011) tarafından Türkiye şirketlerine ait 2005-2008 yılları arası veri seti kullanılarak DMODV ile şerefiyenin değer ilişkisi incelenmekte ve her iki kalemin de değer ilişkisinin bulunduğu sonucuna ulaşılmaktadır.

Behname vd. (2012) tarafından İran üretim şirketlerine ait 2001-2011 yılları arası veri seti kullanılarak MODV'un değer ilişkisi analiz edilerek MODV'un değer ilişkisinin bulunduğu sonucuna ulaşılmaktadır.

Kimouche ve Rouabhi (2016) tarafından Fransız şirketlerine ait 2005-2013 yılları arası veri seti kullanılarak DMODV ile şerefiyenin değer ilişkisi incelenmektedir. Yazarlar, analizlerini hem bütün yıllar için yapmakta hem de analiz döneminde yer alan her yıl için ayrı ayrı yineleyerek DMODV ile şerefiyenin değer ilişkisi bulunduğunu göstermektedir.

Özcan (2017) tarafından Türkiye şirketlerine ait 2010-2016 yılları arası veri seti kullanılarak toplam MODV'un değer ilişkisi incelenmektedir. Yazar, MODV'un değer ilişkisinin bulunduğunu ortaya koymakta ve örneklemini UFRS sonrası dönem (2005 ve sonrası) ile UFRS öncesi dönem (2005 öncesi) olarak ikiye bölerek bu bulguyu teyit etmektedir. Yazar her ne kadar istatistiki bir kıyas sunmasa da UFRS'ye göre raporlanan MODV'un regresyon katsayısının UFRS'ye göre raporlanmayan MODV'un regresyon katsayısının dört katından daha fazla olduğu anlaşılmaktadır.²

Ji (2018) tarafından Güney Kore şirketlerine ait 2011-2016 yılları arası veri seti kullanılarak toplam MODV'nin değer ilişkisinin bulunduğu gösterilmektedir. Ayrıca yazar, MODV harici aktifler ile yabancı kaynaklar arasındaki farkın sıfırdan büyük olmasına göre de incelemekte ve bu farkın sıfırdan büyük olduğu firmalar için MODV'un değer ilişkisinin istatistiki olarak daha fazla olduğu sonucunu ortaya

2 Bu durum, UFRS ile birlikte MODV'un değer ilişkisinde bir artış yaşandığı şeklinde yorumlanabilir.

koymaktadır. Ayrıca Ji (2018), örneklemindeki şirketleri listelendikleri borsa endekslerine (KOSPI ve KOSDAQ) iki alt örnekleme bölere analizlerini yinelemektedir. Bu analizlerde MODV'un değer ilişkisinin bulunmadığını gösterse de KOSPI'de listelenen şirketlerden MODV harici aktifler ile yabancı kaynaklar arasındaki farkın sıfırdan büyük olduğu şirketler için MODV'un değer ilişkisinin bulunduğunu, fakat bu durumun KOSDAQ'da listelenen şirketler için geçerli olmadığını göstermektedir.

Bauman ve Shaw (2018) tarafından, analiz dönemi boyunca en az bir yıl için olsa dahi diğer MODV'un aktiflere oranı %5'ten büyük olan ABD şirketlerine ait 2010-2015 yılları arası veri seti kullanılarak şerefiye ile müşterilerden kaynaklı MODV'un değer ilişkisi incelenmekte ve her iki kalemin de değer ilişkisinin bulunduğu gösterilmektedir.

Ocak ve Fındık (2019) tarafından Türkiye'deki dört sektörde yer alan şirketlere ait 2005-2013 yılları arası veri seti kullanılarak toplam MODV ile telifler, lisanslar, aktifleştirilen ARGE harcamaları gibi unsurları içeren inovatif ürünlerin değer ilişkisi incelenmektedir. Çalışma dahilinde yazarlar toplam MODV'un değer ilişkisinin bulunduğunu, fakat inovatif ürünlerin değer ilişkisinin bulunmadığını göstermektedir.

Gökten ve Atalay (2019) tarafından Türkiye şirketlerine ait 2009-2016 yılları arası veri seti kullanılarak toplam MODV'un değer ilişkisi incelenmekte ve MODV'un değer ilişkisinin bulunduğu sonucu ortaya konulmaktadır.

3. HİPOTEZ GELİŞTİRME

Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) 38'de (Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı) MODV, şu şekilde tanımlanmaktadır: “*İşletmeler sıklıkla kaynak tüketir veya bilimsel ya da teknik bilgi, yeni süreç veya sistemlerin tasarım ve uygulanması, lisans, fikri mülkiyet hakları, piyasa bilgisi ve markalar (marka isimleri ve yayın hakları dahil) gibi maddi olmayan kaynakların elde etme, geliştirme, bakım veya iyileştirilmesi sırasında çeşitli borçlar yüklenirler. Bu geniş kapsamlı başlıklar altındaki kalemlerin yaygın örnekleri; bilgisayar yazılımı, patentler, telif hakları, sinema filmleri, müşteri listeleri, ipotek hizmeti sunma hakları, balıkçılık lisansları, ithalat kotaları, isim hakları, müşteri ve tedarikçi ilişkileri, müşteri sadakati, pazar payı ve pazarlama haklarıdır.*” (TMS 38, Paragraf 9). Dolayısıyla MODV altında yer alan unsurlar için TMS 38 tarafından belirlenebilirlik, kontrol ve gelecekteki ekonomik yararlar vurgulanmaktadır. Gelecekteki ekonomik yararlar ise “*Maddi olmayan duran varlıktan beklenen gelecekteki ekonomik yararlar; ürün ve hizmet satışından sağlanan geliri, maliyet tasarruflarını ya da işletme tarafından varlıkların kullanımından kaynaklanan diğer yararları içerebilir. Örneğin, üretim sürecinde fikri mülkiyet haklarının kullanımı gelecekteki gelirleri arttırmak yerine gelecekteki üretim maliyetlerini düşürebilir.*” (TMS 38, Paragraf 17) şeklinde tanımlanmaktadır.

İlk olarak Machlup (1962) tarafından kullanıldığı belirtilen MODV (Fındık ve Ocak, 2015) kavramı, mevcut muhasebe raporlama sistemlerindeki yetersizliklerden dolayı işletme bilançolarında tam olarak yansıtılmamaktadır (Atalay vd., 2018). UFRS uygulaması ile birlikte hayata geçen TMS 38 ile, her ne kadar MODV raporlama konusunda bir uygulama tek sesliliği sağlansa da ihtiyatlılık gibi muhasebe gelenekleri (Hellman, 2008) ile TMS 38 dahilindeki aktifleştirme rijitliklerinden (Bhana, 2013) kaynaklı sorunlardan ötürü MODV'nin tam olarak yansıtılmasının mümkün olmadığı açıktır. Her ne kadar bu

tam olarak ölçülememe durumundan kaynaklı MODV'nin yeterli yansıtılmaması sorunu teknolojik dönüşümler sonucunda şekillenen yeni ekonomik sisteme ilişkin tartışmaların odak noktasında olsa da TMS 38 uyarınca raporlanan MODV'un yatırımcılara (ve piyasaya) faydalı bilgi sunduğu ve değer ilişkisinin bulunduğu literatürde gösterilmektedir. Ülkemize ilişkin yapılan çalışmalarda da Ocak ve Fındık (2019), Gökten ve Atalay (2019), Özcan (2017) ve Gümrah ve Adiloğlu (2011) tarafından MODV'un değer ilişkisinin bulunduğu kanıtlanmaktadır. Bu bağlamda MODV'un değer ilişkisinin bulunduğu hipotezi test edilmektedir:

H1: MODV'un değer ilişkisi bulunmaktadır.

Şerefiye, akademik camianın en çok dikkatini çeken MODV altında yer alan kalemlerindendir. Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) 3 (İşletme Birleşmeleri Standardı) dahilinde “*tek olarak tanımlanamayan ve ayrı olarak kaydedilemeyen bir işletme birleşmesinde edinilmiş diğer varlıklardan kaynaklanan gelecekteki ekonomik fayda*” (TFRS 3, 16) olarak tanımlanan şerefiye, bir işletme satın almasındaki ödenen net varlıklarının üzerindeki prim olarak düşünülebilir. Bu prim, satın alınan işletmenin sağlayabileceği gelecek getirilerin normalin çok daha üzerinde olacağı düşüncesinden kaynaklanmaktadır (Durlanık'tan aktaran Ersoy ve Buyruk, 2005). Ülkemize ilişkin yaptığı çalışmada Gümrah ve Adiloğlu (2011), şerefiyenin değer ilişkisinin bulunduğunu göstermektedir. Gümrah ve Adiloğlu (2011) ile paralel bir şekilde, bir MODV kalemi olan şerefiyenin değer ilişkisinin bulunduğu hipotezi H2 ile test edilmektedir. Ayrıca, DMODV'un değer ilişkisinin bulunduğu hipotezi de H3 ile test edilmektedir:

H2: Şerefiyenin değer ilişkisi bulunmaktadır.

H3: Şerefiye harici MODV'un değer ilişkisi bulunmaktadır.

Zarar eden şirketler için muhasebe verilerinin yorumlanması, kar eden şirketler için muhasebe verilerinin yorumlanmasından daha farklıdır. Hayn (1995) tarafından da altı çizildiği üzere zararlar karlardan çok daha fazla bilgi içermekte ve iletmektedir. Burgstahler ve Dichev (1997) tarafından mevcut faaliyet performansının iyi olması durumunda firma değerinin yineleme (*recursion*) değeri ile belirleneceği ve tam tersi durumda intibak (*adaptation*) değerinin baskınlaşacağı ifade edilmektedir. Yineleme değeri dahilinde kar kalemlerinin ve intibak değeri dahilinde bilanço kalemlerinin, değerlemede dominant roller üstlenmesi muhtemeldir. Halihazırda zarar eden şirketlerin kar rengini kırmızıdan siyaha döndürebilecek tek şey gelecek kazançlarıdır (Jones, 2018). Bu bağlamda hem toplam MODV hem de şerefiye ile DMODV'un gelecek kazanç üretim gücü ne kadar yüksekse zarar eden şirketlerin piyasa değeri üzerindeki etkileri o denli pozitif olacaktır. Dolayısıyla, şu üç hipotez test edilmektedir:

H4: MODV'un, zarar eden şirketlerin piyasa değeri üzerindeki etkisi istatistiksel olarak daha pozitifdir.

H5: Şerefiyenin, zarar eden şirketlerin piyasa değeri üzerindeki etkisi istatistiksel olarak daha pozitifdir.

H6: Şerefiye harici MODV'un, zarar eden şirketlerin piyasa değeri üzerindeki etkisi istatistiksel olarak daha pozitifdir.

4. VERİLER, MODEL VE YÖNTEM

4.1. VERİLER

Bu çalışmada kullanılan muhasebe verileri KAP'tan manuel olarak (tek tek toplanarak) elde edilmiş olup 2009-2018 yılları arasında kapsamaktadır. Öte yandan, çalışma konusu piyasa değeri verileri ise BİST Datastore tarafından sağlanmış olup 2009-2018 yılları arasında kapsamaktadır. Aşağıdaki aşamalar izlenerek nihai veri seti oluşturulmaktadır:

- Her yılın üçüncü ve dördüncü ay sonu kapanışı itibarıyla piyasa değeri olmayan firmalar örneklem dışı tutulmaktadır.
- Farklı finansal raporlama uygulamalarından ve finansal yapılarından ötürü holdingler, finansal kurumlar ile enerji şirketleri ve diğer kamu hizmeti veren şirketler, örneklem dışı tutulmaktadır.
- Gözaltı pazarında bulunan şirketler de, sınırlı süre işlem görebildikleri için, örneklem dışı tutulmaktadır.
- Eğer bir şirketin birden fazla tipteki hisse senedi işlem görüyorsa (KRDMA, KRDMB ve KRDMMD gibi), likiditesi en yüksek olanlar örnekleme dahil edilerek diğerleri örneklem dışı tutulmaktadır.
- Yıllar içinde işlem kodu değişen şirketler tek tek kontrol edilerek olası eşleşmeme durumunun önüne geçilmektedir.³
- Finansal yıl kapanışı Aralık sonu olmayan şirketler de, örneklemedeki homojenliği sağlamak adına, örneklem dışı tutulmaktadır.
- Gordon vd. (2010) tarafından da altı çizilen işletmenin sürekliliğine (going concern) ilişkin çekince-lerden ötürü negatif defter değeri olan şirketler örneklem dışı tutulmaktadır.

Bütün bu filtreler sonunda elek üstünde kalan 286 şirkete ait 2.175 gözlem ile nihai veri seti elde edilmiştir.

4.2. MODEL

H1 hipotezinin test edilmesi için Eşitlik (1) ve H2 ile H3 hipotezlerinin test edilmesi için Eşitlik (2) kullanılmaktadır. Bu Eşitliklerin Fiyat Modeli'nin (Ohlson, 1995) modifiye edilmiş versiyonları olduğunun altı çizilmelidir.

$$(1) PD_{i,t+1} = \beta_0 + \beta_1 \times DD_{i,t} + \beta_2 \times DNK_{i,t} + \beta_3 \times MODV_{i,t}$$

$$(2) PD_{i,t+1} = \beta_0 + \beta_1 \times DD_{i,t} + \beta_2 \times DNK_{i,t} + \beta_3 \times \text{SRF}_{i,t} + \beta_4 \times DMODV_{i,t}$$

3 İşlem kodu farklılaştığı için aynı şirket farklı bir şirketmiş gibi algılanacağından ötürü bu durum sabit etkiler en küçük kareler yönteminin kullanım mantığı ile çelişmektedir. Bu manuel kontrol ile regresyon analizindeki bu sorunun da önüne geçilmektedir.

Burada i , t , PD, DD, DNK, MODV, ŞRF ve DMODV sırasıyla şirketi, yılı, piyasa değerini, defter değerini, dönem net karını, maddi olmayan duran varlıkları, şerefiyeyi ve şerefiye harici maddi olmayan duran varlıkları sembolize etmektedir. PD, finansal yıl kapanışından üç ay sonraki (Mart sonu) piyasa değeridir. Ertuğrul (2019a,c) tarafından da gösterildiği üzere, sonuçların sağlamlık analizi açısından, literatürde piyasa değeri birden fazla zaman dilimi için ölçülmektedir. Bu sebeple finansal yıl kapanışından dört ay sonraki (Nisan sonu) piyasa değeri de bağımlı değişken olarak kullanılarak sonuçların sağlamlığı teyit edilmektedir. Defter değeri, aktiflerden yükümlülüklerin, MODV'nin ve dönem net karının düşülmesi ile elde edilmektedir. Dönem net karının düşülerek defter değerinin hesaplanması, regresyon sonuçlarının çoklu doğrusallık (multicollinearity) sorunundan arındırılması için oldukça önemlidir (Ertuğrul ve Demir, 2018; Ertuğrul, 2018; Ertuğrul, 2019b). Ayrıca, Gökten ve Atalay (2019) tarafından da altı çizildiği üzere -MODV'yi regresyon denklemlerine dahil edebilmek için- defter değeri MODV düşülerek düzeltilmektedir. Dönem net karı, ilgili dönemde raporlanan diğer kapsamlı gelirler öncesi dönem net karıdır. Şerefiye, ilgili dönem için raporlanan net şerefiye miktarıdır. MODV'den şerefiyenin düşülmesi ile de DMODV elde edilmektedir.

Eşitlik (1)'de yer alan β_3 katsayısının istatistiki olarak anlamlı bir şekilde raporlanması H1'i teyit edecektir. Benzer bir şekilde Eşitlik (2)'de yer alan β_3 ile β_4 katsayılarının istatistiki olarak anlamlı bir şekilde raporlanması da H2 ve H3'ü teyit edecektir.

H4 hipotezinin test edilmesi için Eşitlik (3) ve H5 ile H6 hipotezlerinin test edilmesi için Eşitlik (4) kullanılmaktadır.

$$(3) PD_{i,t+1} = \beta_0 + \beta_1 \times DD_{i,t} + \beta_2 \times DNK_{i,t} + \beta_3 \times MODV_{i,t} + \beta_4 \times Z_{i,t} + \beta_5 \times Z_{i,t} \times DD_{i,t} + \beta_6 \times Z_{i,t} \times DNK_{i,t} + \beta_7 \times Z_{i,t} \times MODV_{i,t}$$

$$(4) PD_{i,t+1} = \beta_0 + \beta_1 \times DD_{i,t} + \beta_2 \times DNK_{i,t} + \beta_3 \times \text{ŞRF}_{i,t} + \beta_4 \times DMODV_{i,t} + \beta_5 \times Z_{i,t} + \beta_6 \times Z_{i,t} \times DD_{i,t} + \beta_7 \times Z_{i,t} \times DNK_{i,t} + \beta_8 \times Z_{i,t} \times \text{ŞRF}_{i,t} + \beta_9 \times Z_{i,t} \times DMODV_{i,t}$$

Bu eşitliklerdeki Z, dönem net karının negatif olduğu durumlarda 1 ve diğer durumlarda 0 değerini alan kukla değişkendir. Eşitlik (3)'te yer alan β_7 katsayısının istatistiki olarak anlamlı bir şekilde raporlanması H4'ü teyit edecektir. Benzer bir şekilde Eşitlik (4)'te yer alan β_8 ile β_9 katsayılarının istatistiki olarak anlamlı bir şekilde raporlanması da H5 ve H6'yı teyit edecektir.

Literatürde (örneğin; Kothari ve Zimmerman, 1995; Brown vd. 1999; Easton ve Sommers, 2003) Fiyat Modeli, ölçek (*scale*) etkisi ve çalıntı bilgi (*stale information*) etkisi sorunlarından dolayı sıkça eleştirilmektedir. Bu sorunlar için çözüm, eşitliğin her iki tarafındaki değişkenlerin de ortak bir değer ile bölünmesidir. Ertuğrul (2019a) tarafından literatürde bir önceki aktifler, satışlar, piyasa değeri ve hisse senedi sayısı gibi çeşitli unsurların bölen olarak kullanıldığı gösterilmektedir. Bu unsurlar içinde, Goncharov ve Veenman (2014) tarafından gösterilen kat'i ve net kanıtlara paralel olarak, bu çalışmada bölen olarak

bir önceki piyasa değeri kullanılmaktadır. Dolayısıyla bütün Eşitliklerde yer alan kukla değişken hariç bütün değişkenler, bir önceki piyasa değerine bölünmektedir.

4.3. YÖNTEM

Eşitlik (1) ve Eşitlik (2), zarar eden ve kar eden şirketler için ayrı ayrı replike edilerek H3 ve H4 için cevaplar aranması yerine, serbestlik derecesindeki düşüş gibi ekonometrik çekinceleri bertaraf etmek adına, Gujarati (1970a, 1970b) tarafından da önerildiği üzere, Etkileşim Terimi (*Interaction Term*) Yöntemi ile H3 ve H4 için Eşitlik (3) ve Eşitlik (4) kullanılarak cevaplar aranmaktadır.

Eşitliklerdeki bütün bağımlı ve bağımsız değişkenler %1 ve %99 seviyelerinde bastırılarak (*winsorize*) uç gözlemlerin ve verilerdeki olası bozuklukların regresyon sonuçlarını etkilemesinin önüne geçilmektedir. Regresyonlardan önce, Varyans Genişlik Faktörü analizleri yapılarak çoklu doğrusallık sorununun varlığı tespit edilmektedir. Varyans Genişlik Faktörü analizlerine yönelik bütün sonuçlar, hem bireysel düzeyde hem de ortalamada çoklu doğrusallık sorununun istatistiki olarak anlamlı bir mertebede bulunmadığını göstermektedir.

Ertuğrul ve Demir (2018) ile Onali vd. (2017) tarafından da altı çizildiği üzere doğru regresyon yönteminin belirlenmesi, değer ilişkisine yönelik doğru bulgular elde edilmesi adına son derece önemlidir. Çoklu doğrusallık sorununun kontrolünden sonra, doğru regresyon yönteminin belirlenmesi için öncelikle Hausman Testi uygulanmış ve Test sonucu, içsellik sorununu firma boyutunda elimine eden bir yöntem olan sabit etkiler modelinin kullanım uygunluğunu göstermiştir. Dolayısıyla bu çalışmada sabit etkiler yöntemi ile regresyon uygulanmaktadır. Ayrıca, Ertuğrul ve Demir (2018) tarafından da önemle vurgulandığı üzere, içsellik sorununun bir diğer önemli boyutu zaman düzeyindedir. Bu sebeple, bu çalışmada yıl kuklaları da bütün Eşitliklere dahil edilerek içsellik bu boyutunun regresyon sonuçları üzerindeki etkileri elimine edilmektedir. Böylelikle, Allison (2006) tarafından da dikkat çekildiği üzere, neredeyse yansız tahminleyiciler elde edilmektedir.

Petersen (2009) ve Gow vd. (2010) tarafından altı çizildiği üzere standart hatalar hem firma bağımlılığı için hem de zaman bağımlılığı için kontrol edilmelidir. Bu öneri dahilinde bu çalışmada standart hatalar hem firma hem de yıl düzeyinde kümeleme yapılarak kullanılmakta ve yanlış standart hata sorunundan kaynaklı doğru olmayan regresyon sonuçları ile karşılaşılma ihtimali elimine edilmektedir.

5. SONUÇLAR

5.1. BETİMLEYİCİ İSTATİSTİKLER ve KORELASYON MATRİSİ

Tablo 1'in Panel A kısmı, betimleyici istatistikleri göstermektedir. Öncelikle, bütün değişkenlerin bir önceki piyasa değeri verisi ile bölündüğünün vurgulanmasında fayda görülmektedir. Hem medyan hem de ortalama piyasa değeri verilerinin 1'den büyük olması, örneklemdaki şirketlerin küçülen bir piyasa değeri sorunu ile karşı karşıya olmadığını göstermektedir. Ayrıca hem medyan hem de ortalama piyasa değeri verilerinin 1'den küçük olması, örneklemdaki şirketlerin özkaynaklarına nazaran primli işlem gördüklerini göstermesi açısından son derece önemlidir. Hem medyan hem de ortalama dönem net karı değerlerinin sıfırdan büyük olması, örneklemdaki şirketlerin kırmızı kar değerleriyle uğraşmak zorunda kalmadığının göstergesidir. Fakat her ne kadar Tablo 1'de yer almasa da örneklemdaki 649 gözlemin

analiz dönemi boyunca zarar kaydetmesi, toplam örneklem büyüklüğünün yaklaşık olarak %30'una tekabül etmektedir. H3, H4 ve H5 hipotezlerinin cevapları bu sebeple daha da önem kazanmaktadır. Örneklemdaki gözlemlere ilişkin sunulan MODV ve alt kalemlerinin değerlerinin medyan değerleri oldukça düşüktür. Bu durum, BİST'e kote şirketlerin MODV yatırımlarının düşüklüğü olarak okunabileceği gibi Hipotez Geliştirme bölümünde Hellman (2008) ve Bhana (2013) tarafından dile getirilen çekincelerin bir yansıması olarak da görülebilir.

Tablo 1'in Panel B ve Panel C kısımlarında korelasyon matrisleri görülmektedir. Panel B'de yer alan korelasyon matrisi, bağımsız değişkenler arası herhangi bir korelasyona işaret etmemekte ve bütün bağımsız değişkenlerin bağımlı değişken ile %5 anlamlılık düzeyinde korele olduğunu göstermektedir. Bu bağlamda bağımsız değişkenler arası mekanik bağımlılık bulunmadığı düşünülebilir. Panel C'de ise bütün bağımsız değişkenlerin bağımlı değişken ile %5 anlamlılık düzeyinde korele olduğunu gösterilmekte iken bağımsız değişkenler arası korelasyonlardan yalnızca şerefiye ve defter değeri ile şerefiye ve DMODV için raporlanan değerlerin %5 anlamlılık düzeyinde olduğu raporlanmaktadır. Korelasyon matrisleri, iki değişken arası ilişkiyi başka hiçbir unsuru hesaba katmaksızın gösterdiği için (Ertuğrul, 2018) bağımsız değişkenler arası mekanik bağımlılık kontrolüne yönelik Varyans Genişlik Faktörü analizleri yapılmalıdır. Bir önceki bölümde de altı çizildiği üzere bağımsız değişkenler arasında hem bireysel düzeyde hem de ortalamada çoklu doğrusallık sorunu istatistiki olarak anlamlı bir mertebede bulunmamaktadır.

Tablo 1

Betimleyici İstatistikler ve Korelasyon Matrisleri.

Panel A'da Betimleyici İstatistikler ve Panel B ile C'de Korelasyon Matrisleri yer almaktadır. PD, DD, DNK, MODV, ŞRF ve DMODV sırasıyla piyasa değerini, defter değerini, dönem net karını, maddi olmayan duran varlıkları, şerefiyeyi ve şerefiye harici maddi olmayan duran varlıkları sembolize etmektedir. PD, finansal yıl kapanışından üç ay sonraki (Mart sonu) piyasa değeridir. Defter değeri, aktiflerden yükümlülüklerin, MODV'nin ve dönem net karının düşülmesi ile elde edilmektedir. Bütün değişkenler, bir önceki dönemin PD değeri ile bölünerek elde edilmektedir. N, ORT, MED, STSP, MIN ve MAKS sırasıyla toplam gözlem sayısını, ortalamayı, medyanı, standart sapmayı, minimum ve maksimumu ifade etmektedir. * %5 istatistiki anlamlılık düzeyine işaret etmektedir.

PANEL A						
	N	ORT	MED	STSP	MIN	MAKS
PD	2174	1.273	1.059	0.731	0.341	4.648
DD	2174	0.917	0.695	0.817	0.032	4.640
DNK	2174	0.031	0.046	0.215	-0.817	0.745
MODV	2174	0.054	0.006	0.128	0	0.832
ŞRF	2174	0.016	0	0.056	0	0.372
DMODV	2174	0.037	0.004	0.098	0	0.680

PANEL B

	PD	DD	DNK	MODV
PD	1			
DD	0.2628*	1		
DNK	0.1675*	-0.0286	1	
MODV	0.1339*	0.0148	0.0259	1

PANEL C

	PD	DD	DNK	ŞRF	DMODV
PD	1				
DD	0.2628*	1			
DNK	0.1675*	-0.0286	1		
ŞRF	0.0818*	0.0547*	0.0285	1	
DMODV	0.1351*	-0.0126	0.0126	0.2630*	1

5.2. REGRESYON SONUÇLARI

Regresyon sonuçları Tablo 2’de gösterilmektedir. Tablo 2’nin ilk kolonu H1, ikinci kolonu H2 ve H3, üçüncü kolonu H4 ve son kolonu H5 ve H6 hipotezlerine cevap vermektedir. Öncelikle, her kolon için raporlanan defter değerine ve dönem net karına ilişkin regresyon katsayılarının istatistiki olarak anlamlı bir şekilde (%1 seviyesinde) pozitif olduğu görülmektedir. Diğer bir deyişle, hem defter değerinin hem de dönem net karının değer ilişkisi bulunmaktadır. Bu bulgu, ülkemize ilişkin UFRS sonrası dönemi kapsayan değer ilişkisi çalışmalarında bulunan Ertuğrul (2019b), Ertuğrul ve Demir (2018), Karğın (2013), Suadiye (2012) ve Türel (2009) tarafından sunulan sonuçlar ile benzerlik göstermektedir.

İlk kolonda MODV’un regresyon katsayısının istatistiki olarak anlamlı bir şekilde (%1 seviyesinde) pozitif olduğu anlaşılmaktadır. Bu katsayı, Eşitlik (1)’de yer alan β_3 katsayısıdır ve MODV’un değer ilişkisinin bulunduğunu göstermektedir. Bu durum, ülkemize ilişkin MODV’un değer ilişkisine yönelik çalışmalarda bulunan Ocak ve Fındık (2019), Gökten ve Atalay (2019), Özcan (2017) ve Gümrah ve Adiloğlu (2011) tarafından sunulan sonuçlar ile benzerlik göstermektedir. Böylelikle, MODV’un değer ilişkisi bulunduğunu iddia eden H1 hipotezi teyit edilmektedir.

İkinci kolonda, şerefiyenin regresyon katsayısının istatistiki olarak %10 anlamlılık seviyesinde ve DMODV’un regresyon katsayısının istatistiki olarak %1 anlamlılık seviyesinde pozitif olduğu anlaşılmaktadır. Bu katsayılar, Eşitlik (2)’de yer alan β_3 ile β_4 katsayılarıdır ve bu kalemlerin değer ilişkisinin bulunduğunu göstermektedir. Bu sonuçlar, ülkemize ilişkin şerefiye ve DMODV’un değer ilişkisine yönelik çalışmalarda bulunan Gümrah ve Adiloğlu (2011) ve Avustralya örneğine ilişkin şerefiye ve DMODV’un değer ilişkisine yönelik çalışmalarda bulunan Dahmash vd. (2009) ile Fransa örneğine ilişkin şerefiye ve DMODV’un değer ilişkisine yönelik çalışmalarda bulunan Kimouche ve Rouabhi

(2016) tarafından sunulan sonuçlara benzerlik göstermektedir. Böylelikle, şerefiyenin değer ilişkisi bulunduğu iddia eden H2 hipotezi ile şerefiye harici MODV'un değer ilişkisi bulunduğu iddia eden H3 hipotezi teyit edilmektedir.

Üçüncü kolonda ise MODV ile zarar kuklasının etkileşim terimi istatistiki olarak anlamlı raporlanmaktadır. Bu katsayı, Eşitlik (3)'te yer alan β_7 katsayısıdır ve bu etkileşim teriminin değer ilişkisinin bulunmadığını göstermektedir. Diğer bir deyişle, zarar eden şirketler ile kar eden şirketlerin MODV figürlerinin piyasa değeri üzerindeki etkileri birbirinden istatistiki olarak farklı değildir. Bu bulgu, MODV'un, zarar eden şirketlerin piyasa değerinin üzerindeki etkisinin istatistiki olarak daha pozitif olduğunu iddia eden H4 hipotezini teyit etmemektedir.

Son kolonda ise ne şerefiye ile zarar kuklasının etkileşim terimi (Eşitlik (4), β_8 katsayısı) ne de DMODV ile zarar kuklasının etkileşim terimi (Eşitlik (4), β_9 katsayısı) istatistiki olarak anlamlı raporlanmaktadır. Diğer bir deyişle, zarar eden şirketler ile kar eden şirketlerin şerefiye figürlerinin piyasa değeri üzerindeki etkileri birbirinden istatistiki olarak farklı değildir. Aynı bulgunun DMODV için de geçerli olduğu görülmektedir. Böylelikle, şerefiyenin, zarar eden şirketlerin piyasa değerinin üzerindeki etkisinin istatistiki olarak daha pozitif olduğunu iddia eden H5 hipotezi ile DMODV'un, zarar eden şirketlerin piyasa değerinin üzerindeki etkisinin istatistiki olarak daha pozitif olduğunu iddia eden H6 hipotezi teyit edilememektedir.

Tablo 2

Regresyon Sonuçları-1.

PD, DD, DNK, MODV, ŞRF ve DMODV sırasıyla piyasa değerini, defter değerini, dönem net karını, maddi olmayan duran varlıkları, şerefiyeyi ve şerefiye harici maddi olmayan duran varlıkları sembolize etmektedir. Z, zarar edilmesi durumunda 1 ve diğer durumda 0 değerini alan kukla değişkendir. PD, finansal yıl kapanışından üç ay sonraki (Mart sonu) piyasa değeridir. Defter değeri, aktiflerden yükümlülüklerin, MODV'nin ve dönem net karının düşülmesi ile elde edilmektedir. Zarar kuklası hariç bütün değişkenler, bir önceki dönemin PD değeri ile bölünerek elde edilmektedir. Bütün sonuçlar, yıl kuklaları ile birlikte sabit etkiler modeli uygulanarak raporlanmaktadır. Standart hatalar hem şirket hem de yıl özelinde kümelenmektedir. * $p < 0.10$, ** $p < 0.05$, *** $p < 0.01$

	(1)	(2)	(3)	(4)
DD	0.4036*** (0.0558)	0.3995*** (0.0552)	0.2711*** (0.0552)	0.2699*** (0.0560)
DNK	0.7808*** (0.1239)	0.7799*** (0.1212)	1.9344*** (0.2401)	1.9227*** (0.2390)
MODV	1.0679*** (0.2430)		0.8483*** (0.2608)	
Z			-0.2227*** (0.0582)	-0.2247*** (0.0576)
Z x DD			0.1005* (0.0465)	0.1015* (0.0461)
Z x DNK			-2.3014*** (0.2685)	-2.2873*** (0.2741)
Z x MODV			0.2322 (0.2553)	
ŞRF		0.9403* (0.4813)		0.1063 (0.7638)
DMODV		1.2845*** (0.3893)		1.2648** (0.3925)
Z x ŞRF				1.1666 (0.7124)
Z x DMODV				-0.2196 (0.3494)
Sabit	0.8211*** (0.0486)	0.8204*** (0.0476)	0.8211*** (0.0512)	0.8217*** (0.0505)
Gözlem Sayısı	2,174	2,174	2,174	2,174
R²	0.482	0.484	0.517	0.520

Tablo 3

Regresyon Sonuçları-2.

PD, DD, DNK, MODV, ŞRF ve DMODV sırasıyla piyasa değerini, defter değerini, dönem net karını, maddi olmayan duran varlıkları, şerefiyeyi ve şerefiye harici maddi olmayan duran varlıkları sembolize etmektedir. Z, zarar edilmesi durumunda 1 ve diğer durumda 0 değerini alan kukla değişkendir. PD, finansal yıl kapanışından dört ay sonraki (Nisan sonu) piyasa değeridir. Defter değeri, aktiflerden yükümlülüklerin, MODV'nin ve dönem net karının düşülmesi ile elde edilmektedir. Zarar kuklası hariç bütün değişkenler, bir önceki dönemin PD değeri ile bölünerek elde edilmektedir. Bütün sonuçlar, yıl kuklaları ile birlikte sabit etkiler modeli uygulanarak raporlanmaktadır. Standart hatalar hem şirket hem de yıl özelinde kümelenmektedir. * $p < 0.10$, ** $p < 0.05$, *** $p < 0.01$

	(1)	(2)	(3)	(4)
DD	0.3947*** (0.0672)	0.3919*** (0.0663)	0.2788*** (0.0771)	0.2787*** (0.0779)
DNK	0.7323*** (0.1378)	0.7371*** (0.1368)	1.9678*** (0.2529)	1.9649*** (0.2516)
MODV	0.8752*** (0.1841)		0.6286** (0.2160)	
Z			-0.1987** (0.0628)	-0.1984** (0.0648)
Z x DD			0.0828 (0.0493)	0.0816 (0.0509)
Z x DNK			-2.3220*** (0.3200)	-2.3207*** (0.3265)
Z x MODV			0.3198 (0.2283)	
ŞRF		0.5936 (0.5592)		-0.1893 (0.8532)
DMODV		1.2261*** (0.3388)		1.1885*** (0.3479)
Z x ŞRF				1.0938 (0.7418)
Z x DMODV				-0.1060

				(0.4503)
Sabit	0.8344*** (0.0584)	0.8302*** (0.0571)	0.8172*** (0.0640)	0.8128*** (0.0642)
Gözlem Sayısı	2,175	2,175	2,175	2,175
R²	0.450	0.453	0.489	0.493

Tablo 3'te ise bağımlı değişkenin, finansal yıl kapanışından dört ay sonraki piyasa değeri baz alınarak ölçüldüğü regresyonlara ilişkin sonuçlar sunulmaktadır. Ertuğrul (2019a) tarafından da gösterildiği gibi bu tablo, Tablo 2'nin sağlamlık analizi olarak çalışmaktadır. Tablo 3'te sunulan sonuçlar, bir fark ile Tablo 2'de sunulan sonuçları tamamen teyit etmektedir. Tablo 3'teki bu fark, ikinci kolonda şerefiyenin regresyon katsayısı istatistiki olarak anlamlı raporlanmadığı için şerefiyenin değer ilişkisinin bulunmadığı sonucudur. Ayrıca, Correia (2015) tarafından altı çizilen tekil gözlemlerin sabit etkiler modeli ile elde edilen regresyon sonuçları üzerindeki olumsuz etkilerini elimine etmek amacıyla regresyonlar tekil gözlemler örneklem dışı tutularak tekrar edildiğinde de aynı bulgular teyit edilmektedir. Fakat bu bulgular, çalışmanın kısa tutulması adına çalışma dahilinde sunulmamaktadır.

5.3. SONUÇLAR

Özellikle teknolojik dönüşümler sonucu ortaya çıkan yeni düzen, maddi duran varlıklar odaklı ekonomik sistemden MODV odaklı ekonomik sisteme geçişi de beraberinde getirmektedir. Bu bağlamda fiziksel bir varlıktan yoksun olan MODV ve ilişkili kalemlerinin ölçümü ve raporlanmasındaki sıkıntılar, mevcut muhasebe sistemlerine yapılan en temel eleştirilerdendir (Atalay vd., 2019). Bu çalışmada, hem MODV'un hem de şerefiye ve DMODV'un değer ilişkisi incelenmekte ve en son veri seti kullanılarak en güncel sonuçlar ortaya konulmaktadır. Ayrıca analizler zarar eden şirketler ile kar eden şirketler arasında bu değer ilişkisinin farklılaşp farklılaşmadığı noktasında da genişletilerek literatüre katkılar sunulmaktadır.

2009-2018 yılları arasında Borsa İstanbul'da listelenen şirketlere ilişkin veriler, Ohlson (1995) ile özdeşleştirilen Fiyat Modeli'nin modifiye edilmiş versiyonu ile kurulan modeller ile regresyonlara tabi tutulmakta ve şu sonuçlar ortaya konulmaktadır: i) MODV'un, şerefiyenin ve DMODV'un değer ilişkisi bulunmaktadır, ve ii) Hem MODV'ın hem de şerefiye ile DMODV'un değer ilişkileri, zarar eden şirketler ile kar eden şirketler arasında istatistiki olarak anlamlı bir şekilde farklı değildir.

Bu çalışma, bildiğimiz kadarıyla, zarar eden şirketler için yukarıdaki değer ilişkisi analizini genişleten ilk çalışma olması açısından literatüre katkılar sunmaktadır. Ayrıca bu çalışmada en son veri olan 2018 yılına ilişkin muhasebe verisi ve 2019 yılına ilişkin piyasa verisi kullanılması da Türk şirketlerine yönelik en güncel tablonun resmedilmesi adına son derece önemlidir. Hali hazırda Türk şirketlerine yönelik muhasebe kalitesi çalışmalarının pek bulunmadığının altını çiziyor ve bu çalışmanın zengin olmayan bu literatüre de katkı sunduğunu belirtiyoruz.

Bu çalışma, gelecek araştırmalar için iki önemli ışık tutmaktadır. Birincisi, TFRS 3 dahilinde uygulamaya geçen şerefiye değer dūřüklüęü konusu muhakkak aydınlatılmalı ve şerefiyenin değer ilişkisi bu minvalde de çalışılmalıdır. Gelecek araştırmalar, bu değer dūřüklüęü verisini yıllık raporlardan tek tek toplayarak konuyu inceleyebilir. Bu alışmada KAP'tan indirilen MS Excel dosyaları kullanıldığı ve bu dosyalarda bu değer dūřüklüęü verisi bulunmadığı için bu konu alışılamamıştır. İkincisi, MODV altında yer alan aktifleştirilen ARGE gibi bütün kalemlerin değer ilişkisi ortaya konularak kalem bazında sonuçlar sunulmalıdır. Gelecek araştırmalar, MODV verilerini yıllık raporlardan tek tek toplayarak konuyu inceleyebilir. Bu alışmada KAP'tan indirilen MS Excel dosyaları kullanıldığı ve bu dosyalarda bu veriler kimi şirketler tarafından raporlanıp kimi şirketler tarafından raporlanmadığı için bu konu alışılamamıştır.

KAYNAKÇA

- Allison, P. D. (2006). Fixed Effects Regression Methods In SAS®. SUGI 31 Proceedings, 1–20.
- Amir, E., & Lev, B. (1996). Value-relevance of nonfinancial information: The wireless communications industry. *Journal of Accounting and Economics*, 22(1–3), 3–30.
- Atalay, B., Gökten, S., & Türkcan, M. (2018). An Overview of Measuring and Reporting Intellectual Capital. In H. Dincer, Ü. Hacıoğlu, & S. Yüksel (Eds.), *Global Approaches in Financial Economics, Banking, and Finance* (pp. 369–388). Springer International Publishing.
- Bauman, M. P., & Shaw, K. W. (2018). Value relevance of customer-related intangible assets. *Research in Accounting Regulation*, 30(2), 95–102.
- Behname, M., Pajoochi, M. R., & Ghahramanizady, M. (2012). The Relationship Between Intangible Assets and The Market Value; Metals Industry of Tehran Stock Exchange Case Study. *Australian Journal of Basic and Applied Sciences*, 6(12), 115–122.
- Bhana, N. (2013). The valuation of research and development expenditures: The case for companies listed on the Johannesburg Stock Exchange. *International Journal of Finance and Policy Analysis*, 5(2), 3–15.
- Brown, S., Lo, K., & Lys, T. (1999). Use of R2 in accounting research: measuring changes in value relevance over the last four decades. *Journal of Accounting and Economics*, 28(2), 83–115.
- Burgstahler, D. C., & Dichev, I. D. (1997). Earnings, Adaptation and Equity Value. *Accounting Review*, 72(2), 187–215.
- Chalmers, K., Clinch, G., & Godfrey, J. M. (2008). Adoption of international financial reporting standards: Impact on the value relevance of intangible assets. *Australian Accounting Review*, 18(3), 237–247.
- Ciftci, M., Darrough, M., & Mashruwala, R. (2014). Value Relevance of Accounting Information for Intangible-Intensive Industries and the Impact of Scale: The US Evidence. *European Accounting Review*, 23(2), 199–226.
- Correia, S. (2015). Singletons, cluster-robust standard errors and fixed effects: A bad mix. Technical Note, Duke University.
- Dahmash, F. N., Durand, R. B., & Watson, J. (2009). The value relevance and reliability of reported goodwill and identifiable intangible assets. *British Accounting Review*, 41(2), 120–137.
- Demir, V., Ertugrul, M., & Gür, E. (2016). Değer ilişkisi üzerine uluslararası yayınlar. *Mali Çözüm*, 136, 13–31.
- Easton, P. D., & Sommers, G. A. (2003). Scale and the Scale Effect in Market-based Accounting Research. *Journal of Business Finance and Accounting*, 30(1–2), 25–55.
- Ersoy, A., & Buyruk, A. (2005). İşletme Birleşmelerinin Uluslararası Muhasebe Standardı -(22) ve Uluslararası Finansal Raporlama Standardı-(IFRS 3)'e Göre İncelenmesi ve Muhasebeleştirilmesi. *Muhasebe-Finansman Araştırma ve Uygulama Dergisi*, 5(14), 13–25.
- Ertugrul, M. (2018). *Muhasebe Verilerinin Değer İlişkisi* (1st ed.). Ankara: Nobel Bilimsel Eserler.
- Ertugrul, M. (2019a). A Review of the Literature on IFRS Adoption From the Perspective of the Value Relevance. In H. Dincer & S. Yüksel (Eds.), *Handbook of Research on Global Issues in Financial Communication and Investment Decision Making* (pp. 367–394). IGI Global.
- Ertugrul, M. (2019b). Interpretation of the Value Relevance Indicator With(out) Dummies: Demeaning. In H. Dincer & S. Yüksel (Eds.), *Handbook of Research on Global Issues in Financial Communication and Investment Decision Making* (pp. 192–213). IGI Global.
- Ertugrul, M. (2019c). Kapsamlı Gelirin Değer İlişkisine Yönelik Uluslararası Literatür Taraması. *Mali Çözüm*, 155, 55-80.

- Ertuğrul, M., & Demir, V. (2018). How Does Unobserved Heterogeneity Affect Value Relevance? *Australian Accounting Review*, 28(2), 288–301.
- Fındık, D., & Ocak, M. (2015). Türkiye’de Maddi Olmayan Duran Varlıkların Sınıflandırılması: Borsa İstanbul’a (BİST) İlişkin Dönemsel Bir Analiz. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 68, 17–37.
- Glova, J., & Mrazkova, S. (2018). Impact of Intangibles on Firm Value: An Empirical Evidence from European Public Companies. *Ekonomický Časopis*, 66(7), 665–680.
- Gökten, S., & Atalay, B. (2019). Bilanço Dışı Varlıkların Muhasebe Bilgisinin Değer İlgililiği Üzerindeki Etkisi: Türkiye’ye Özgü Bulgular. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 12(2), 271–288.
- Goncharov, I., & Veenman, D. (2014). Stale and Scale Effects in Markets-Based Accounting Research: Evidence from the Valuation of Dividends. *European Accounting Review*, 23(1), 25–55.
- Gordon, L. A., Loeb, M. P., & Sohail, T. (2010). Market Value of Voluntary Disclosure Concerning Information Security. *MIS Quarterly*, 34(3), 567–594.
- Gow, I. D., Ormazabal, G., & Taylor, D. J. (2010). Correcting for Cross-Sectional and Time-Series Dependence in Accounting Research. *Accounting Review*, 85(2), 483–512.
- Gujarati, D. (1970a). Use of Dummy Variables in Testing for Equality between Sets of Coefficients in Linear Regressions: A Generalization. *American Statistician*, 24(5), 18–22.
- Gujarati, D. (1970b). Use of Dummy Variables in Testing for Equality between Sets of Coefficients in Two Linear Regressions: A Note. *American Statistician*, 24(1), 50–52.
- Gümrah, Ü., & Adiloğlu, B. (2011). Value relevance and reliability of goodwill and intangibles on financial statements: The case of Istanbul Stock Exchange. *İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi*, 40(2), 155–165.
- Hayn, C. (1995). The information content of losses. *Journal of Accounting and Economics*, 20, 125–153.
- Hellman, N. (2008). Accounting Conservatism under IFRS. *Accounting in Europe*, 5(2), 71–100.
- Hevas, D. L. (2005). The value relevance of start up costs and other balance sheet items: Some Greek evidence. *Managerial Finance*, 31(2), 55–65.
- Ji, H. (2018). The value relevance and reliability of intangible assets: Evidence from South Korea. *Global Business and Finance Review*, 23(2), 98–107.
- Jones, D. A. (2018). Using real options theory to explain patterns in the valuation of research and development expenditures. *Review of Quantitative Finance and Accounting*, 51(3), 575–593.
- Kargin, S. (2013). The Impact of IFRS on the Value Relevance of Accounting Information: Evidence from Turkish Firms. *International Journal of Economics and Finance*, 5(4), 71–80.
- Ke, F. Y., Pham, T., & Fargher, N. (2004). The Relevance to Firm Valuation of Capitalized Research and Development Expenditures. *Australian Accounting Review*, 14(3), 72–76.
- Kimouche, B., & Rouabhi, A. (2016). The impact of intangibles on the value relevance of accounting information: Evidence from French companies. *Intangible Capital*, 12(2), 506–529.
- Kothari, S. P., & Zimmerman, J. L. (1995). Price and return models. *Journal of Accounting and Economics*, 20(2), 155–192.
- Lev, B. (2000). *Intangibles: Management, Measurement and Reporting*. Brookings Institution Press.
- Lev, B., & Sougiannis, T. (1996). The capitalization, amortization, and value-relevance of R&D. *Journal of Accounting and Economics*, 21, 107–138.

- Lev, B., & Zarowin, P. (1999). The Boundaries of Financial Reporting and How to Extend Them. *Journal of Accounting Research*, 37(2), 353–385.
- Machlup, F. (1962). *The Production and Distribution of Knowledge in the United States*. New Jersey: Princeton University Press.
- Ocak, M., & Fındık, D. (2019). The Impact of Intangible Assets and Sub-Components of Intangible Assets on Sustainable Growth and Firm Value: Evidence from Turkish Listed Firms. *Sustainability*, 11(19), 5359.
- OECD. (2006). *Creating Value from Intellectual Assets*.
- Ohlson, J. A. (1995). Earnings, Book Values, and Dividends in Equity Valuation. *Contemporary Accounting Research*, 11(2), 661–687.
- Oliveira, L., Rodrigues, L. L., & Craig, R. (2010). Intangible assets and value relevance: Evidence from the Portuguese stock exchange. *British Accounting Review*, 42(4), 241–252.
- Onali, E., Ginesti, G., & Vasilakis, C. (2017). How should we estimate value-relevance models? Insights from European data. *British Accounting Review*, 49(5), 460–473.
- Özcan, A. (2017). Analysis of Value Relevance of Intangible Assets Under International Financial Reporting Standards: Evidence from Borsa Istanbul. *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 14(40), 364–377.
- Petersen, M. A. (2009). Estimating standard errors in finance panel data sets: Comparing approaches. *Review of Financial Studies*, 22(1), 435–480.
- Suadiye, G. (2012). Value Relevance of Book Value & Earnings Under the Local GAAP and IFRS: Evidence from Turkey. *Ege Akademik Bakış*, 12(3), 301–310.
- Türel, A. (2009). The Value Relevance of IFRS: The Case of Turkey. *Acta Universitatis Danubius. Œconomica*, 5(1), 119–128.
- Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) 38, Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı.
- Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) 3, İşletme Birleşmeleri Standardı.

BULUT BİLİŞİM UYGULAMA MALİYETLERİNİN, MÜŞTERİ İŞLETMELER TARAFINDAN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Dr. Öğr. Üyesi Başak ERDEM*

Makale Gönderim Tarihi : 17/7/2019 / Kabul Tarihi : 29/11/2019

ÖZ

Bulut bilişim tabanlı yeni yazılımların yaygınlık kazanması, yazılımların edinimi, bakımı ve onarımından farklı türde maliyetlerin ortaya çıkmasına neden olmuştur. Yazılım ürünlerine erişim ve kullanımı içeren barındırma hizmetlerinden faydalanan müşteriler, bu teknolojinin sunduğu yazılım bileşenlerini sistemlerine uyarlamak veya kendilerine göre özelleştirmek için bir çok uygulama maliyetlerine katlanmaya başlamışlardır. Gün geçtikçe önemi artan söz konusu uygulama maliyetlerinin, niteliği itibariyle geleneksel yazılım maliyetlerinden farklı olması, muhasebeleştirilmesi açısından ayrı ele alınmasını gerektirmektedir. Bu çalışmada, konu ile ilgili tek standart olan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (Financial Accounting Standards Board-FASB) tarafından yayınlanan “Bulut Bilişim Hizmet Anlaşmaları İle İlgili Oluşan Uygulama Maliyetlerinin, Müşteri İşletme Tarafından Muhasebeleştirilmesi” başlıklı standart güncelleme si detaylıca incelenerek, bu bağlamda Uluslararası Finansal Raporlama Standartları(UFRS)’de yapılabilecek değişikliklere ilişkin bir bakış açısı sunulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Barındırma Anlaşmaları, Bulut Bilişim Hizmet Anlaşmaları, Bulut Bilişim Muhasebesi, Uygulama Maliyetleri

Jel Sınıflandırması: L86, L24, M41

* İstanbul Ticaret Üniversitesi, İşletme Fakültesi, Muhasebe ve Denetim Bölümü, berdem@ticaret.edu.tr, Orcid No: 0000-0003-0780-774X

CUSTOMER’S ACCOUNTING FOR IMPLEMENTATION COSTS IN A CLOUD COMPUTING**ABSTRACT**

As cloud computing based new softwares are widely used, the ownership and maintenance of software brought various types of costs. In order to adapt and customize the software components provided by this technology to their system, customers who benefit from hosting services arising from access and use of such services have started to bear with many implementation costs. As the importance of these implementation costs increase day by day and their characteristics are highly different from traditional software costs, the accounting process should be dealt independently. Through the study of the only standard review in regards to this subject titled “Customer’s Accounting for Implementation Costs in a Cloud Computing Arrangement” published by the Financial Accounting Standards Board- FASB, new perspectives in the context of International Financial Reporting Systems (UFRS) have been revealed.

Keywords: Hosting Arrangement, Cloud Computing Arrangement, Cloud Computing Accounting, Implementation costs

Jel Classification: L86, L24, M41

1- GİRİŞ

Günümüzde, küçük veya büyük ölçekli, kamu ya da özel tüm işletmelerin bulut bilişim teknolojilerinden yararlanması giderek yaygınlaşmaktadır. Söz konusu teknoloji akademi, devlet kurumları, işletmeler ve toplumun her alanında önemli bir yardımcı olarak benimsenmiştir. Geleneksel bilgi teknolojilerine göre zaman, maliyet, yük dengeleme, depolama vb. açısından çok daha avantajlı bir teknoloji olan bulut bilişim, talep üzerine ödeme modeline göre çalışır. Bu model, kullanıcının ihtiyacı olan hizmeti, belirli bir süre boyunca alabileceği ve yalnızca bu kadar süre için ücret ödemesi esasına dayanır. Bu teknolojide, tüm uygulamalar sanal bir platformda çalışır ve tüm kaynaklar bu ortamda dağıtılır.

Bulut bilişim, işletmelerin ihtiyaç duyduğu her türlü dokümana istedikleri zamanda ve mekânda ulaşılabilir olmasını sağlayan bir hizmet sunmaktadır. Sanal bir platformdaki sunucuda toplanan dokümanlara, internetin erişilebilir olduğu her yerden ulaşılabilir. Bu noktada bulut bilişim yeni bir teknoloji olarak değil, bilişim teknolojilerinin kullanılmasına yönelik bir hizmet modeli olarak değerlendirilmelidir. Bulut bilişim kullanımı ile yatırım, bakım, enerji ve personel maliyetlerinin azaltılması, bilgi işlem kapasitesinin artırılması, ölçeklenebilirlik ve esneklik avantajları ile hizmet kalitesinin ve güvenilirliğinin artırılması sağlanabilmektedir (Ersever, Doğru, & Dörterler, 2017, s. 2). International Data Corp’un raporuna göre 2019 yılı sonuna kadar genel bulut hizmeti harcamalarının 141 milyar dolara ulaşması beklenmektedir. Küresel pazar araştırma firmaları “Dünya Çapındaki Genel Bulut Hizmeti Harcama Kılavuzu”nda, genel bulut harcamalarının %19,4’e ulaşarak yıllık birleşik büyüme oranının neredeyse altı kat oranında genişleme kaydedeceğini belirtmiştir (IDC, 2019).

Bulut bilişim tabanlı yeni yazılımların yaygınlık kazanmasıyla beraber, birçok işletme bulut bilişime yönelerek, geleneksel yazılımların edinimi ya da bakımından doğan büyük maliyetleri azaltmaya başlamışlardır. Diğer taraftan bulut içerisinde bulunan sistemlerin, kullanımı ile doğru orantılı olarak büyüklüğü ve karmaşıklığı artmış, bu durum yazılımların edinimi ve bakımından farklı türde maliyetlerin ortaya çıkmasına neden olmuştur. Yazılım ürünlerine erişim ve kullanımı içeren barındırma hizmetlerinden faydalanan müşteriler, bu teknolojinin sunduğu yazılım bileşenlerini sistemlerine uyarlamak veya kendilerine göre özelleştirmek için birçok uygulama maliyetlerine katlanmaya başlamışlardır. Gün geçtikçe önemi artan söz konusu uygulama maliyetlerinin, niteliği itibarıyla geleneksel yazılım maliyetlerinden farklı olması, muhasebeleştirilmesi açısından ayrı ele alınmasını gerektirmektedir.

Bulut müşteri veya nihai kullanıcı, bulut servis sağlayıcısı(tedarikçi) ve bulut ağı (genellikle internet iletim ortamı) olmak üzere üç tarafı bulunmaktadır (Turab, Taleb, & Masadeh, 2013, s. 211). Bu çalışmada, bulut bilişim hizmeti için ücret ödeyen müşteri açısından, uygulama maliyetlerinin muhasebeleştirme işlemleri esas alınmıştır. Çalışmada, konu ile ilgili tek standart olan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (Financial Accounting Standards Board-FASB) tarafından yayınlanan “Bulut Bilişim Hizmet Anlaşmaları İle İlgili Oluşan Uygulama Maliyetlerinin, Müşteri İşletme Tarafından Muhasebeleştirilmesi” standart güncellemesi detaylıca incelenerek, bu bağlamda Uluslararası Finansal Raporlama Standartları(UFRS)’de yapılabilecek değişikliklere ilişkin bir bakış açısı sunulması amaçlanmaktadır.

2- BULUT BİLİŞİM ANLAŞMALARI

2.1- Bulut Bilişim

Bulut bilişimdeki “Bulut” terimi, bilgi ağında paylaşılan dosyaların yer aldığı konumu ifade etmektedir (Kırlı, Özdemir Ersöz, Kulu, & Tokmak, 2017, s. 4646) . “Bilişim” teknolojisi ise, verilerin toplanarak kaydedilmesi, depolanması, belirli işlem süreçlerinden sonra bilgilerin üretilip elde edilmesi, üretilen bu bilgilere ulaşılması, depolanması ve iletilmesi gibi işlemlerin etkili ve verimli yapılmasıdır (Bensghir, 1996, s. 39). Bulut bilişimde akıllı mobil cihaz, tablet veya bilgisayar kullanılarak bir yazılım ve depolama unsuruna gereksinim duyulmaksızın internet aracılığıyla diğer sunuculara erişilerek hizmet alınabilir. (Kavzaoğlu & Şahin, 2012) Veri veya bilgi, bilgisayar yerine internet ortamında ve ihtiyaç anında ağ üzerinden erişim sağlanarak kullanılmaktadır. İşletmelerin veri toplama, sınıflandırma ve işleme gereksinimleri için bulut bilişim vazgeçilmez bir çözüm aracı olarak ortaya çıkmıştır (Aksu, 2017, s. 83).

Amerika Ulusal Standartlar ve Teknoloji Enstitüsü’nün (NIST-National Institute of Standards and Technology) yaptığı tanıma göre “Bulut bilişim sınırlı bir yönetim çalışmasıyla veya servis sağlayıcının desteğiyle hızlı bir biçimde tahsis edilebilen ve devreye sokulabilen, konfigürasyonu yapılabilir, Bilişim Teknoloji kaynaklarının(örn; ağlar, sunucular, depolama sistemleri, uygulamalar ve servisler) yer aldığı paylaşımlı havuza, kolay ve isteğe bağlı bir şekilde ağ üzerinden erişim sağlayan bir modeldir” (Mell & Grance, 2012, s. 1) .

Bulut Bilişim, bilgisayarlar ve diğer cihazlar için, istendiği zaman kullanılabilen ve kullanıcılar arasında paylaşılan bilgisayar kaynakları sağlayan, internet tabanlı bilişim hizmetlerinin genel ismidir. Bulut bilişim bu yönüyle bir ürün değil, hizmettir. Temel kaynaktaki yazılım ve bilgilerin paylaşımı sağlanarak, mevcut bilişim hizmetinin; bilgisayarlar ve diğer aygıtlardan internet/bilişim ağı üzerinden kullanılmasıdır.

Bulut bilişim, “Yazılım Hizmeti” (Saas- Software as a Service), “Platform Hizmeti” (PaaS- Platform as a Service) ve “Altyapı Hizmeti” (IaaS- Infrastructure as a Service) olmak üzere üç türlü hizmet vermektedir. Bu hizmet türleri ile işletmelere ucuz ve hızlı çözümler üretmektedir.

Altyapı Hizmeti (IaaS): Bulut bilişim hizmetlerinin en temel türüdür. Bu hizmet türünde, kullanıcıya, ihtiyacı olan işlemci, depolama alanı, ağ kaynağı ve diğer ana bilgisayar bileşenlerine erişme ve bunlar üzerinde istediği işletim sistemini kurması ve uygulamalar geliştirip çalıştırabilmesi imkânı sağlanmaktadır (Kavzoğlu & Şahin, 2012, s. 2). Kullanıcıya sabit veya arttırılabilir bir kapasite tahsis edilir. Bu tür servis sağlayıcısına verilebilecek en iyi örnek Amazon Elastic Computer Cloud (EC2) uygulamasıdır.

Platform Hizmeti (Paas): Kullanıcılara, yazılım uygulamalarını geliştirmek, test etmek, sunmak ve yönetmek için kullanabilecekleri bir ortam sağlayan bulut bilişim hizmet türüdür (Henkoğlu & Külcü, 2013, s. 65) (Schubert & Jeffery, 2010, s. 9). Bu hizmet türünde kullanıcının, sunucu, işletim sistemi ve veri depolama alanı üzerinde yönetim işlevi bulunmamaktadır. Sadece yazılımların barındırılması için gerekli çevre birimleri üzerinde yönetim ve kontrol sağlayabilmektedir (Kavzoğlu & Şahin, 2012, s. 3). PaaS'nin en bilinen örnekleri Google App Engine, Windows Azure ve Force.com olarak sayılabilir.

Yazılım Hizmeti (Saas): Birden fazla nihai kullanıcıya aynı anda destek verebilecek şekilde ortak kaynaklar ve yazılımların, bir veri tabanı üzerinden çalışması olarak tanımlanmaktadır. Kullanıcılar herhangi bir kurulum yapmadan internete bağlı bir platform üzerinden uygulamalara erişebilmektedir (Kavzoğlu & Şahin, 2012). İnternet üzerinden, talep üzerine ve genellikle abonelik yoluyla teslim edilen yazılım uygulamaları bu kapsamdadır. Bu hizmet türünde, bulut bilişim sağlayıcıları, yazılım ve ilgili altyapıyı barındırır, yönetir ve bakımını sağlar. E-posta, ofis otomasyon sistemi, doküman paylaşımı, müşteri yönetimi gibi son kullanıcıya ve işletmelere hitap eden yazılımların ilgiliye sunulmasıdır. SaaS hizmet modeline örnek olarak; Gmail, Microsoft Office, Adobe vb.olarak gösterilebilir.

Bulut bilişimin öne çıkan özelliklerine aşağıda yer verilmektedir (Bilgi Teknolojileri Kurumu, 2013) (EC, 2012):

- Donanım (bilgisayarlar, saklama üniteleri), bulut bilişim sağlayıcısı tarafından sunulmaktadır.
- Bulut bilişim hizmeti için gerekli donanım, bilgisayarların oluşturduğu şebeke tarafından dinamik olarak optimize edilmektedir.
- Donanım kullanımının optimize edilmesi için bulut bilişim sağlayıcılar, kullanıcıların oluşturduğu trafiği, genellikle veri merkezleri veya bilgisayarlar arasında dağıtarak dengelemektedirler.
- Uzaktaki donanım, verileri saklama ve işleme görevlerini yürütürken, e-posta hesaplarında olduğu gibi, farklı uygulamalar üzerinde kullanılabilmesini de sağlamaktadır.
- Kullanıcılar PC, dizüstü ve tablet bilgisayarları ve akıllı telefonları ile yer ve konum fark etmeksizin bilgilerine erişebilmekte ve yazılımlarını kullanabilmektedirler.
- Bulut bilişimin üç katmanı; donanım, platform ve uygulama yazılımıdır.
- Kullanıcılar genellikle kullandıkları kadar ödeme yapmaktadırlar.
- Kullanıcının ihtiyaç duyduğu kapasite artışı saniyeler içinde sağlanabilmektedir.

Bulut bilişim sayesinde, istenilen bilgiye her yerden ve her türlü bilgi iletişim cihazı (Bilgisayar, Akıllı Telefon, Tablet vb..) kullanarak ulaşmak mümkün olabilmektedir. Donanım kaynaklı problemlerin bulunmaması, fiziksel sunuculardan daha hızlı çalışan sanal bilgisayar ile yüksek erişilebilirlik imkânının sunulabilmesi, bellek ve disk değişikliği gerektirmeyen esnek yapının kullanılması ve doğa dostu (elektrik ve yer tasarrufu) olması, bulut bilişimin ilk bakışta dikkati çeken avantajları arasında görülmektedir (Henkoğlu & Külcü, 2013, s. 64).

Özellikle internet kullanımının sürekli olarak artması ile internetteki bilgiler daha fazla önemli hale gelmiş, bu durum güvenlik önlemlerinin artırılması ihtiyacını ortaya çıkarmıştır. Dolayısıyla bu verilere ev sahipliği yapacak, içerisinde kullandığımız barındırma(hosting) veya sunucu türlerinin bulunduğu üst düzey teknolojilerin kullanıldığı server deposu olan Veri merkezleri (Datacenter) kurulmaya ve geliştirilmeye başlanmıştır. Günümüzde Veri Merkezi hizmeti veren işletmelerin çoğalması ve internet altyapılarının gelişmesine paralel olarak bulut bilişimi kullanımı da artmıştır. Bulut bilişim kullanım biçimine göre dört sınıfta toplanmaktadır. Bunlar; *Genel Bulut (Public Cloud)*; İnternet üzerinden web ara yüzü aracılığıyla genel kullanıma sunulan hizmetlerdir. (Google Apps, Amazon, Windows Azure) *Özel Bulut (Private Cloud)*; Belirli bir kurum ya da kuruluşa sunulan bulut hizmetidir. Bulut hizmet sağlayıcı, kurumun kendisi olabileceği gibi, üçüncü bir bulut hizmet sağlayıcı da olabilir. Kurum dışından tüm erişim yolları kapatılarak sadece kurum içi hizmet verilir. *Melez Bulut (Hybrid Cloud)*; Genel ve özel bulut hizmetlerinin birlikte kullanıma sunulmasıdır. Bir kurumun verileri özel bulut içinde yer alırken, bazı servisleri genel bulut üzerinden halkın kullanımına açılabilir. *Topluluk Bulutu (Community Cloud)*; Belirli bir topluluk ya da gruba sunulan bulut hizmetidir. Topluluğu oluşturan unsurlar, ortak çalışma alanında bulunan kurumlar da olabilir (Mell & Grance, 2012).

2.2- Bulut Bilişim Anlaşmaları

İşletmelerin bulut bilişim teknolojisi kullanımından doğan, hak ve yükümlülükleri en doğru hukuksal bakış açısıyla değerlendirilebilir. Geleneksel yazılımlar açısından konu incelendiğinde, söz konusu bilgisayar program ve yazılımlarının Fikir ve Sanat Eserleri Kanununun(FSEK) md.2 kapsamında, bir ilim ve edebiyat eseri olarak korunduğu görülmektedir (Karahana, Suluk, Saraç, & Nal, 2009, s. 51) . Fikri hak sahipliği açısından; kanunda eserler üzerindeki hak ve yükümlülüklerin tamamı devir işlemine konu olamamaktadır. Manevi haklar devredilememekte, sadece “mali hak devri” veya “Kullanma Hakkı” devri söz konusu olabilmektedir. Eser olarak kabul edilen yazılımlardan doğan önemli “Mali Haklar”; işleme, çoğaltma ve yayma olarak kanunda yerini almıştır. Devre konu önemli noktalardan biri de Madde 48/2’de geçen “Kullanma Hakkı” hususudur. Kullanıcıya yazılıma ilişkin verilen mali hakka “lisans” denilmektedir (Koç, 2015, s. 102). Bu bağlamda “kullanma lisansları” ile kullanıcıya sınırlı bir kullanma hakkı verilmektedir. Süreli, süresiz, sınırlı, sınırsız kullanıcı, açık lisans, aktif kullanıcı lisans ve benzeri modellerde birçok lisans türü ve ayrımı söz konusudur. Standart kullanma lisans sözleşmeleri, son kullanıcıya, sadece yazılımın bir kopyası üzerinde sözleşmede tanımlanan sınırlı kullanma hakkını vermektedir. Nihai kullanıcıya yazılımın mevcut fonksiyonları dışında hiçbir performans ve benzeri garanti vermemekte, aksine, kullanıcı yazılımı olduğu gibi mevcut haliyle kullanma hakkına sahip olmaktadır, başka haklar ileri sürememektedir. Alım-satım konusu olan yazılım, “kullanma lisansı”nın yani bir hakkın kendisi olmaktadır (İnanıcı, 2015). Ancak son yıllarda bulut bilişim uygulamalarının kullanımı ile bu bakış açısı değişim göstermiştir.

Bulut bilişim modelinde işletmeler, yazılımın “host” edildiği “server” a ulaşarak yazılıma bağlanma ve hizmet olarak kullanma hakkını elde etmektedirler (İnanıcı, 2015). İnternete bağlantısı olan, yüzlerce kullanıcıya aynı anda hizmet verebilecek, bir web sitesine ait dosyalar için depo vazifesi gören bilgisayarlara *sunucu (server)*, veri saklama ve yayınlama işlemine de *barındırma (hosting)* denir (<https://tr.wikipedia.org/>). Barındırma, web sitesinde yayınlanmak istenen veri ve bilgilerin internet kullanıcıları tarafından, bir internet tarayıcıyla (Internet Explorer, Safari, Google Chrome, Firefox gibi) erişebileceği bir sunucuda (bilgisayarda) bulundurma işlemidir. Başka bir ifadeyle bulut bilişim ile, yazılım hizmeti sunan işletmeler, yazılım ürünlerinin kullanımını ve bu ürünlere erişimi içeren barındırma hizmetleri sağlamaktadırlar.

Bulut bilişim modelinin yukarıda bahsedilen uygulama sürecinden anlaşılacağı üzere sözleşmeler, nihai kullanıcıya bir lisans yerine hizmet verme mantığı ile şekillenmektedir. Bulut bilişim hizmetinin içinde süreli lisans sözleşmelerine benzer, hizmeti aldığımız süre boyunca gizlenmiş bir lisans hakkı vardır. Fakat burada lisans kavramı biraz daha arka planda kalmaktadır. Bunun nedeni bulut bilişim hizmet anlaşmalarında işletmelerin yazılım üzerinde doğrudan bir kullanma lisansı almaması, daha çok aldığı hizmetin kaliteli ve sürekli olmasını beklemeleridir.

Bulut bilişim hizmetinde asıl olarak hizmetin sürekliliği, kullanıcıların istediklerinde yazılıma uzaktan erişim yöntemiyle bağlanabilmesi, kullanabilmesi, gerekli güvenlik hizmetlerinde eksiklik olmaması gibi ihtiyaçlar ön plana çıkmaktadır. Bulut bilişim anlaşmaları ile, bir hizmet olarak yazılım lisansı bakışı açısı gelişmiştir (İnanıcı, 2015).

3- BULUT BİLİŞİM ANLAŞMALARINDA UYGULAMA MALİYETLERİ

Bulut Bilişim teknolojilerinde yaşanan gelişmeler neticesinde, çeşit ve kapsam olarak bir çok farklı ürün ile karşı karşıya kalan işletmeler açısından, bu teknolojilere ulaşmak için bir çok yol bulunmaktadır. Söz konusu hizmetler için ücret ödeyen müşteri konumundaki işletmeler, bu teknolojilerden faydalanmaları esnasında çeşitli maliyetlere katlanacaklardır. Söz konusu maliyetlerin muhasebeleştirilmesi ile ilgili esaslar; FASB’ın yayınlamış olduğu ASU 2015-05 no’lu “Bulut Bilişim Anlaşmalarında Ödenen Ücretler için Müşteri İşletmenin Muhasebe İşlemleri” başlıklı standardı ile düzenlenmiştir.

Bu standarda göre bulut bilişim anlaşmaları yada diğer adıyla barındırma anlaşmaları; sadece hizmet sözleşmesi niteliğinde olabileceği gibi aynı zamanda yazılım lisansını içeren “ Dahili Kullanım Yazılımları-DKY (Internal use software)” niteliğinde yada her ikisini de içerebilecek şekilde olabilir. Müşteri işletmeler açısından ortaya çıkabilecek maliyetler de bulut bilişim anlaşmalarının söz konusu kapsamına ve niteliğine göre farklılaşabilmektedir.

Bazı bulut bilişim anlaşmaları yazılım lisansının edinimini kapsamaktadır. Bu durumda “Platform Hizmeti” (PaaS- Platform as a Service) ve “Altyapı Hizmeti” (IaaS- Infrastructure as a Service) vb... verilen hizmetlerinden bahsedilebilir. FASB ASU 2015-05’de, bu tür sözleşmeler DKY olarak tanımlanmıştır. DKY’ler, işletmenin kendi ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla edinilen, müşteri işletme bünyesinde geliştirilen ve değiştirilebilen yazılımlardır. Yazılım uygulaması, tedarikçinin veya üçüncü bir kişinin donanımında bulunur. Müşteri yazılıma sahip olmayıp, DKY uygulamasına internet veya özel bir hat üzerinden gerektiği gibi erişir ve kullanır. Standarda göre DKY’lerin müşteri açısından maliyetleri iki

türlü oluşmaktadır. Bunlardan ilki; yazılımın edinimi ile ilgili ücreti oluşturan, lisans sözleşmesi ve sözleşme dışı tüm yükümlülüklerini kapsayan, zaman içinde ödenen tüm miktarlardır. İkincisi ise yazılımın uygulanması ile ilgili işletmenin içinde ve dışında oluşan geliştirme maliyetleridir. Müşterinin muhasebe kayıtlarında, her iki maliyet türü de bir varlık olarak kabul edilmekte ve aktifleştirilmektedir.

Bulut bilişim anlaşmalarının çoğu ikinci tür olan hizmet sözleşmesi niteliğindedir. Hizmet sözleşmesi olarak barındırma anlaşmalarına örnek olarak, “Yazılım Hizmeti” (Saas- Software as Service), verilebilir. Genellikle bir internet servis sağlayıcısı olan web sunucusu, müşterilerinin web sitelerini bilgisayarlarda tutarak ilgili hizmetleri sağlar. Bu hizmetlere, sabit disk alanı kiralama, donanım ve yazılım bakım, yedekleme ve güvenlik, içerik bütünlüğü, kredi kartı işlemleri, e-posta kutuları ve yüksek hızlı internet bağlantısı sağlanmasını örnek olarak gösterilebilir (BusinessDictionary, 2019). ASU 2015-05’e göre hizmet sözleşmesi niteliğindeki bulut bilişim anlaşmaları ile ilgili ücretler oluştuğunda gider olarak kayıtlanmalıdır. Fakat standart bulut bilişim anlaşmalarının uygulama maliyetlerinin nasıl muhasebeleşeceği ile ilgili esasları içermemektedir. Bu eksiklik, uygulamalarda farklılıklara neden olmuştur. Birçok işletme, bulut tabanlı hizmetlerin uygulama maliyetleri oluştuğunda giderleştirmiş, bu da DKY satın almak için ödedikleri lisans ücretini aktifleştiren işletmelere göre daha yüksek giderlere neden olmuştur (MHM, 2018, s. 2). Bu eksikliği gidermek üzere, bulut bilişim hizmet anlaşmaları ile ilgili oluşan uygulama maliyetlerinin, müşteri işletme tarafından muhasebeleştirilmesi “*Customers Accounting for Implementation Costs Incurred in a Cloud Computing Arrangement That is a Service Contract*” ile ilgili başlığıyla Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (*Financial Accounting Standards Board* - FASB tarafından 29 Ağustos 2018’de ASU 2018-15 no’lu standart yayınlanmıştır. Standart halka açık işletmeler tarafından 15 Aralık 2019 tarihinden itibaren uygulanmaya başlanacaktır. Konu ile ilgili spesifik olarak düzenleme getiren başka bir kurum tarafından çalışılan bir standart/düzenleme bulunmamaktadır. Bu nedenle, çalışmanın ilerleyen bölümlerinde söz konusu standart detaylıca incelenecektir.

Uygulama maliyetlerinin müşteri işletme açısından muhasebeleştirme esasları Tablo 1’de özetlenerek gösterilmiştir. Tablo 1’de bulut bilişim anlaşmaları sadece “Hizmet Sözleşmesi” ve hem “Yazılım Lisansı içeren DKY” hem de “Hizmet Sözleşmesi” içermesi açısından iki grupta toplanmıştır. Bu iki farklı grup için oluşan uygulama maliyetlerinin muhasebeleştirme esasları arasındaki farklar Tablo 1’de özetlenerek gösterilmektedir.

Tablo 1: Uygulama Maliyetlerinin Muhasebeleştirilme Esasları

	DKY ve Hizmet Sözleşmesi İçeren Bulut Bilişim Anlaşmaları	Sadece Hizmet Sözleşmesi İçeren Bulut Bilişim Anlaşmaları
Varlık ve Borçların Kayıt Edilmesi	Barındırma yolu ile edinilen DKY, varlık (ve ödenmemiş ilgili yükümlülükler) olarak muhasebeleştirilir. DKY'nin aktifleştirme değeri, lisansın elde etme bedeli ile uygulama geliştirme aşamasında işletme içinde ve dışarıda ortaya çıkan maliyetlerden oluşur.	Barındırma yoluyla erişilen yazılım ürün(ler)i varlık (veya ilgili borç) olarak kaydedilmez. Ancak, bazı uygulama maliyetleri(aşağıda detaylıca bahsedilen), gelecek dönemlerde giderleştirilmek üzere bilançoda varlık olarak gösterilir.
Birden fazla unsuru içeren sözleşme bedelinin, unsurlar arasında dağıtımı	Sözleşme bedelini oluşturan unsurların nispi bağımsız fiyatına göre tüm bireysel unsurlar arasında dağıtılır.	DKY ile aynı
Aktifleştirilen “Uygulama Maliyetlerinin” türleri	Uygulama geliştirme aşamasında oluşan belli maliyetlerdir.	DKY ile aynı
Aktifleştirmeyi durdurma	DKY büyük ölçüde kullanım amacı hazır olduğunda	DKY ile aynı
Aktifleştirilen maliyetlerin giderleştirme dönem sayısı,	DKY'nin tahmini faydalı ömrünün belirlenmesi, DKY büyük ölçüde kullanım amacı hazır olduğunda başlar.	Hizmet süresi boyunca itfa edilmelidir. Asıl olarak hizmet süresi, sözleşmede belirtilen iptal edilemeyen süredir. Müşterinin sözleşmeyi uzatma hakkı, müşterinin fesih hakkını kullanmama hakkı, satıcının anlaşmayı uzatma (veya sonlandırmama) hakkı gibi anlaşma yenileme süreleri de hizmet süresi olarak değerlendirilir. Herhangi bir modülü veya bileşeni işletmenin amaçladığı şekilde kullanıma hazır hale geldiğinde amortisman ayrılmaya başlanır
Giderleştirme Yöntemi	Barındırılan yazılıma erişimden beklenen yararların, işletme tarafından kullanılma durumunu yansıtacak farklı bir sistematik ve makul yöntem olmadıkça normal amortisman yöntemi kullanılmaktadır.	DKY'de olduğu gibi barındırılan yazılıma erişimden beklenen yararların, işletme tarafından kullanılma durumunu yansıtacak farklı bir sistematik ve makul yöntem olmadıkça normal amortisman yöntemi kullanılmalıdır. İtfa payı hesaplanırken kullanılacak yöntemin belirlenmesinde, işletmenin yazılımı kullanmasıyla ilgili beklentilere dayanmalıdır.
Değer Düşüklüğü	Aktifleştirilmiş Maliyetlerin, kayıtlı tutarının geri kazanılamayacağını gösteren olaylar veya durumlar meydana geldiğinde değer düşüklüğü testine tabi tutulur.	Duran Varlık olarak aktifleştirilmiş ise DKY ile aynı şekilde değer düşüklüğü hesaplanabilir.

Kaynak: (Wolters Kluwer, 2018, s. 10) .'den uyarlanmıştır.

Eğer bulut bilişim anlaşması hem hizmet sözleşmesi hem de DKY içeriyorsa bu durumda, bedeli oluşturulan unsurlar ayrıştırılmalı daha sonra oluşan maliyetler her bir unsurun nispi bağımsız fiyatına göre dağıtılmalıdır. Çalışmanın ileriki bölümlerinde hizmet sözleşmesi niteliğindeki bulut bilişim anlaşmaları için oluşan uygulama maliyetlerine yönelik muhasebeleştirme esasları detaylı bir şekilde irdelenecektir.

3.1- Uygulama Maliyetlerinin İlk Ölçümü

Bulut bilişim teknolojilerinden faydalanan işletmeler, söz konusu teknolojinin uygulanması sırasında bir dizi faaliyette bulunurlar. Bu faaliyetler; tedarikçi(bulut sağlayıcı) değerlendirme, yükleme ve kurulum, mevcut sistemler ve ara yazılım ile entegrasyon, eğitim, veri taşıma ve özelleştirme vb.. olarak sıralanabilir. Bahsi geçen faaliyetlerin gerçekleşmesi için işletme içinde ve dışında çeşitli maliyetler oluşmaktadır. Söz konusu uygulama maliyetlerinin müşteri açısından nasıl muhasebeleştirileceğine ilişkin bir klavuz niteliğinde olan ASU 2018-15 standardına göre bulut bilişim anlaşmasının ilk uygulanmasında oluşan maliyetlerin aktifleştirilmesi veya gider olarak kayıt edilmesi üzere iki model bulunmaktadır. Söz konusu muhasebe modelleri için temel vurgu, hizmet sözleşmesine bağlı olarak ortaya çıkan aktifleştirilmiş uygulama maliyetlerinin, bir varlık değil, ertelenmiş gider olarak tanımlanmasıdır. Hizmet sözleşmesine bağlı olarak aktifleştirmeye konu tanımlanabilir bir maddi olmayan duran varlık bulunmamaktadır. Buna karşılık, sözleşme DKY için bir lisans içerdiğinde, işletme yazılım lisansı satın aldığından buna bağlı tanımlanabilir bir maddi olmayan duran varlık söz konusu olmaktadır. Bu varlığın değeri ise, satın alma fiyatına uygulama maliyetleri eklenerek hesaplanır (Coughlan, 2019, s. 2). Hizmet sözleşmesi niteliğindeki bulut bilişim anlaşmalarını, uygulamak için katlanılan maliyetler maddi olmayan duran varlık olarak değil peşin ödenen giderler olarak kabul edilir.

Uygulama maliyetlerinin kayıtlara ilk alınmasında, aktifleştirme veya gider olarak kayıt edilme kararının verilmesi için maliyetlerin ne zaman oluştuğu ve türü ile ilgili bir analiz yapılması gerekir. Dolayısıyla burada bir yargı söz konusudur (PWC, 2018(a), s. 3). Uygulama maliyetleri; (i) Hazırlık Aşaması, (ii) Uygulama Geliştirme Aşaması, (iii)Uygulama sonrası/Operasyon Aşaması olmak üzere 3 aşamada oluşabilir. Her bir aşamada oluşabilecek maliyetlerin ilk kayıtlara alınmasına yönelik muhasebe esasları Tablo 2’de gösterilmiştir. Uygulama geliştirme aşamasında oluşan maliyetler aktifleştirilmekte, hazırlık ve uygulama sonrası/operasyon aşamasında oluşan maliyetler gider olarak kayıt edilmektedir (PWC, 2018(b), s. 2). Ancak eğitim ve veri dönüştürme ile ilgili maliyetler hangi aşamada olursa olsun gider olarak kayıt edilmelidir.

- 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 performansla ilgili olarak para kazanmasıdır. Kazanılan kripto para ise içinde bulunulan oyun çerçevesinde alım satımına 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 (Kızıll 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.

Uygulama geliştirme aşamasında ortaya çıkan aktifleştirilebilir maliyetler;

- Bulut sağlayıcısına yazılımı geliştirmesi için ödenen ücretlerden oluşan maliyetler,
- Bulut bilişim anlaşmasına konu yazılımı edinmek ve geliştirmek için gereken malzeme ve hizmetlerin maliyetleri, (Örneğin; uygulama geliştirme aşamasında yazılımı geliştirmek için sağlanan hizmetler için üçüncü taraflara ödenen ücretler, üçüncü taraflardan bilgisayar yazılımı satın almak için tahakkuk eden maliyetleri ve çalışanların doğrudan ilgili görevlerinde yaptıkları seyahat giderleri vb..)
- Projede çalışanlara sağlanan faydalar için bordro ve bordroyla ilgili maliyetler, (Örneğin; uygulama geliştirme aşamasında kodlama ve test işlemleri vb... için çalışanlara ödenen ücretler)
- Kodlama ve test etme maliyetleri,
- Bulut bilişim anlaşmasına konu yazılımı özelleştirirken veya değiştirirken başka bir ifade ile geliştirirken ortaya çıkan faiz maliyetleri,
- Yeni sistemin ilk kullanılmaya başlanmasında, eski verilere erişebilmek veya dönüştürebilmek için ara bir yazılım geliştirme veya edinme harcamaları (diğer veri dönüştürme maliyetleri gider olarak kaydedilecektir)
- Çalışanların proje için çalıştıkları zamanın yüzdesine bakılmaksızın, tüm maaş ödemeleridir.

Hazırlık aşaması hangi bulut sağlayıcı ile anlaşma yapılacağını belirlemeden önce oluşan maliyetlerdir. Bu maliyetlerden gelecekte belirli bir fayda sağlanmayacağı için gider olarak kayıt edilirler. Bunların haricinde oluştuklarında gider olarak muhasebeleştirilecek harcamalar aşağıdaki gibidir;

- Genel yönetim giderleri

- Eğitim maliyetleri yazılım geliştirme veya bir barındırma düzenlemesi uygulaması ile ilgili değildir. Bu yüzden gerçekleştirildiği zaman gider olarak kayıt edilmelidir. Örn: Çalışanları yazılım geliştirme, kurulum veya uygulama konusunda eğitime maliyetleri, müşteri eğitimi maliyetleri vb..
- Veri dönüştürme maliyetleri; Mevcut verilerin silinmesi veya temizlenmesi, eski verilerin ve yeni sistemdeki verilerin dengelenmesi, yeni veya ek verilerin oluşturulması ve eski verilerin yeni sisteme dönüştürülmesi.
- Bakım ve Onarım maliyetleri
- Güncelleme ve iyileştirme maliyetleri

İşletmeler, imzaladıkları sözleşmenin DKY için bir lisans içerip içermediğini veya kesinlikle bir hizmet sözleşmesi olup olmadığını belirlemelidir. Uygulama geliştirme aşamasında, DKY geliştirmek için ortaya çıkan tüm maliyetler aktifleştirilir. Söz konusu maliyetler; DKY tamamlandıktan ve kullanıma hazır olduktan sonra (yani tüm önemli testler tamamlandıktan sonra), aktifleştirme sona erer.

İşletmeler genellikle birden fazla bileşen veya modül içeren barındırma düzenlemelerine sahip olabilir. Teknik jargonda, modül barındırılan sistemlerde genellikle veri alanı (storage) tarafını temsil eder. Örneğin, çalışan bordro sistemi veya müşteri rezervasyon sistemi vb.. Modül, bileşenlerin(component) birleşiminden meydana gelmektedir. Bileşenlere örnek olarak, bulut bilişim sistemlerinde, Felaket Kurtarma¹ (Disaster Recovery) ortamının olması, sanal sunucu iş sürekliliği (replikasyon) hizmeti, verilerin yüzde kaçının kurtarılacağı, yedekleme hizmetinin sağlanması gibi farklı özellikler gösterilebilir. Örneğin, hem çalışan bordro sistemini hem de müşteri rezervasyon sistemini içeren bir bulut bilişim anlaşması için, bordro sistemi ve rezervasyon sistemi, ayrı bileşenleri veya modülleri olarak kabul edilebilir. Bu durumda işletme, uygulama maliyetlerini ayrı ayrı hesaba katması, takip etmesi ve her bir bileşene veya modüle ayırması gerektiğini belirleyebilir. Birden fazla modül veya bileşen içeren bulut bilişim anlaşmaları için, münferit modül veya bileşen amaçlanan kullanıma hazır olduğunda, tüm barındırma anlaşması henüz hizmete girmemiş olsa bile, aktifleştirme sona erer (ve itfa başlar).

3.2- Uygulama Maliyetlerinin Sonraki Ölçümü

Bulut bilişim anlaşmalarının uygulama maliyetleri ile ilgili ilk muhasebeleştirilmenin ardından, aktifleştirilen maliyetlerin sonraki dönemlerde itfa edilmesi ve değer düşüklüğü değerlendirmesinin yapılması söz konusudur.

3.2.1- Amortisman

Aktifleştirilen uygulama maliyetleri, ilgili bulut bilişim anlaşmalarının hizmet süresi boyunca itfa edilmelidir. İtfa yöntemi olarak, barındırılan yazılıma erişimden beklenen yararların, işletme tarafından kullanılma durumunu yansıtacak farklı bir sistematik ve makul yöntem olmadıkça normal amortisman yöntemi kullanılmalıdır. Burada dikkat edilmesi gereken, itfa payı hesaplanırken kullanılacak yöntemin belirlenmesinde, işletmenin yazılımı kullanmasıyla ilgili beklentilere dayandırılmamasıdır. (örneğin, belirli bir ayda yazılıma kaç kullanıcının girdiği veya işlem hacmi vb..).

1 Altyapılarda kayıp ve kesintilerin hizmetlerin durma noktasına gelmesine ve onarılamaz kayıpların olmasına engel olma hizmeti

Barındırılan bulut bilişim anlaşmasının herhangi bir modülü veya bileşeni ilgili testler tamamlandıktan ve işletmenin amaçladığı şekilde kullanıma hazır hale geldiğinde amortisman ayrılmaya başlanır. Modül veya bileşen, diğer bileşenlerin tamamlanmasına bağlıysa, tüm ilgili bileşenler test edilip kullanıma hazır olduktan sonra amortisman ayrılmaya başlanır.

Asıl olarak hizmet süresi, sözleşmede belirtilen iptal edilemeyen anlaşma süresidir. Ancak, müşteri ve satıcıya tanınan bazı hakların kullanılacağından sözleşme başlangıcında makul ölçüden emin olunması kaydıyla, anlaşma yenileme süreleri de hizmet süresi olarak değerlendirilir. Bu haklar; müşterinin bulut bilişim anlaşmasını uzatma hakkı, müşterinin fesih hakkını kullanmama hakkı, satıcının anlaşmayı uzatma (veya sonlandırmama) hakkı olarak sıralanabilir.

Müşterinin anlaşmayı uzatma hakkı veren bir opsiyonu kullanacağından makul ölçüde emin olması durumunda, bu opsiyonun kapsadığı süre toplam hizmet süresinin belirlenmesinde dikkate alınacaktır. Örneğin; 2 yıllık yapılmış olan bir hizmet sözleşmesinin içeriğinde müşterinin benzer koşullarla 1 yıl daha kiralamaya devam etmesine ilişkin bir hakkının bulunması durumunda, müşterinin bu 1 yıllık ilave hizmet opsiyonunu kullanması bekleniyorsa toplam hizmet süresi 3 yıl olarak dikkate alınmalıdır. Diğer taraftan, anlaşmayı sonlandırma hakkı veren bir opsiyonun da kullanılmayacağından makul ölçüde emin olunması durumunda bu opsiyonun kapsadığı süre de hizmet süresi olarak dikkate alınmalıdır. Örneğin 2 yıllık yapılmış olan bir hizmet sözleşmesinde müşterinin sözleşmenin başladığı tarihten itibaren ilk 6 aylık sürede sözleşmeyi sonlandırma opsiyonu bulunabilir. Müşterinin 6 aylık süreçte anlaşmayı sonlandırma yönünde bir kararı bulunmuyorsa hizmet süresi olarak 2 yılı dikkate alması gerekir. Aksi takdirde anlaşma süresi 6 ay olarak belirlenecek, 6 ayın sonunda yapılan değerlendirmede devam edilmesi yönünde karar alınırsa kalan hizmet süresi olan 1,5 yılın bu tarih itibarıyla dikkate alınması gerekecektir.

Barındırma anlaşmasının itfa süresi, başlangıçta belirlendikten sonra, modasının geçmesi, teknolojik yenilenme, rekabet ortamındaki değişiklikler ve diğer ekonomik faktörler ile süresinin uzatılması veya sonlandırılması seçeneklerinden biri tercih edildiğinde ortaya çıkması beklenen önemli uygulama maliyetleri gibi etkilerin göz önünde tutularak dönemsel olarak yeniden değerlendirilmelidir. Bu değerlendirme neticesinde tahmini itfa süresinde değişiklik olması durumunda, aktifte kalan uygulama maliyetleri, ileriye dönük dönemler boyunca revize edilen yeni sürede muhasebeleştirilecektir.

3.2.2- Değer Düşüklüğü

Değer düşüklüğü, bir varlığın defter değerinin, söz konusu varlığın satışı veya kullanımı ile geri kazanılacak tutarından fazla olduğu durumlarda meydana gelir. Aktifleştirilen uygulama maliyetlerinin kayıtlı tutarının geri kazanılamayacağını gösteren olaylar veya durumlar meydana geldiğinde değer düşüklüğünden bahsedilebilir. Aktifleştirilen uygulama maliyetleri aşağıdaki sebeplerden ötürü değer düşüklüğüne uğrayabilir (PWC, 2018(b), s. 4);

- Barındırılan bulut bilişim anlaşmasından beklenen hizmet potansiyelinin sağlanamayacağı,
- Kullanılan ya da kullanılması beklenen barındırma anlaşmalarının kapsamı ya da biçiminde önemli bir değişiklik (geliştirme) meydana gelmesi,

- Barındırma anlaşmasının uygulama maliyetlerinin, beklenen miktarı önemli ölçüde aşması,
- Devam eden bir anlaşmanın tamamlanmayacağına farkına varılması ve erken sonlandırması.

Yukarıdaki göstergelerden birinin var olması durumunda, işletmelerin değer düşüklüğü testi ile zararı tespit etmeleri gerekmektedir. Bu durumda, iki aşamalı değer düşüklüğü testi yapılır. İlk aşamada, varlığın defter değeri iskonto edilmemiş nakit akışlarıyla kıyaslanır. Defter değeri daha düşükse değer düşüklüğü ayrılmaz. Varlığın iskonto edilmemiş nakit akışları daha düşükse, varlığın defter değeri ile gerçeğe uyum değeri arasındaki fark kadar değer düşüklüğü ayrılır. Değer düşüklüğü tutarı, varlığın defter değerinin gerçeğe uygun değerini aşan kısmıdır (Ergin, 2016). Bulut bilişim anlaşmalarında değer düşüklüğü testinin uygulanmasında, sözleşmenin kalan hizmet süresi boyunca elde edilecek net nakit akımlarının bugünkü değeri hesaplanarak, defter değeri ile karşılaştırılır. Anlaşmanın defter değerinin hesaplanan kullanım değerini aşması durumunda varlık değer düşüklüğüne uğradığı kabul edilir. Değer düşüklüğü testinin sonucuna dayanarak, hesaplanan değer düşüklüğü kaybı muhasebeleştirilir.

Bulut bilişim anlaşmasının çeşitli nedenlerle, erken feshedilmesi durumunda, aktifleştirilmiş uygulama maliyetlerinin tümü gider olarak kayıt edilmelidir. İşletme ana barındırılan yazılımı kullanmaya devam etmesine rağmen, anlaşmanın bir modülünü veya bileşenini kullanmaktan vazgeçebilir. Bu durumda vazgeçilen modül veya bileşen için aktifleştirilmiş uygulama maliyetleri, modül veya bileşen kullanılmayı bırakıldığında gider olarak kayıt edilmelidir.

3.3- Finansal Tablolarda ve Dipnotlarda Sunum

Bulut bilişim anlaşmalarının DKY, Yazılım Lisansı ve Hizmet Sözleşmesi içermesine göre oluşan uygulama maliyetlerinin bilanço, gelir tablosu ve nakit akış tablosunda nasıl sunulacağı Tablo 2’de gösterilmektedir. İşletmeler, aktifleştirilmiş uygulama maliyetlerini, bulut bilişim anlaşmasının hizmet sözleşmesi yada DKY niteliğinde olmalarına göre finansal tablolarında farklı yerlerde sunabilir. Aktifleştirilmiş uygulama maliyetleri, DKY projeleri nedeni ile oluşmuş ise, “Maddi Olmayan Duran Varlık”, hizmet sözleşmesi nedeni ile oluşmuş ise “Peşin Ödenen Giderler” olarak sunulur.

Tablo 2. Uygulama Maliyetlerinin Finansal Tablolarda Sunumu

	Dahili Kullanım Yazılımları	Yazılım Lisansı İçeren Bulut Bilişim Anlaşmaları	Hizmet Sözleşmesi İçeren Bulut Bilişim Anlaşmaları
Bilanço	<ul style="list-style-type: none"> • Maddi Olmayan Duran Varlık • Borçlar (Ödenmeyen Tutarlar) 	<ul style="list-style-type: none"> • Maddi Olmayan Duran Varlık • Borçlar (Kayıtlara ilk alındığında ödenmediyse) 	<ul style="list-style-type: none"> • Gösterilmez / yada Hizmet almadan ön ödeme yapılmış ise Peşin Ödenmiş Giderler
Gelir Tablosu	<ul style="list-style-type: none"> • Maddi Olmayan Duran Varlıkların Amortisman Giderleri • Finansman Gideri (Borçlara uygulanan) 	<ul style="list-style-type: none"> • Maddi Olmayan Duran Varlıkların Amortisman Giderler • Finansman Gideri (Borçlara uygulanan) 	<ul style="list-style-type: none"> • Faaliyet Gideri
Nakit Akış Tablosu	<ul style="list-style-type: none"> • Yatırımlardan Kaynaklanan Nakit Çıkışı • Finansman Faaliyetlerinden Kaynaklanan Nakit Çıkışı 	<ul style="list-style-type: none"> • Yatırımlardan Kaynaklanan Nakit Çıkışı • Finansman Faaliyetlerinden Kaynaklanan Nakit Çıkışı 	<ul style="list-style-type: none"> • Faaliyetlerden Kaynaklanan Nakit Çıkışı

Kaynak: (Coughlan, 2019, s. 6)'dan uyarlanmıştır.

Aktifleştirilmiş Uygulama Maliyetleri ile ilgili aşağıdaki durumların dipnotlarda açıklanması gerekir;

- İşletmenin barındırdığı bulut bilişim hizmet anlaşmalarının niteliği
- Aktifleştirilmiş uygulama maliyetleri, ayrı bir amortisman tabii varlık sınıfındaysa,
 - Dönemin itfa gideri,
 - Bilanço tarihindeki başlıca aktifleştirilmiş uygulama maliyetlerinin sınıf bazında bakiyeleri,
 - Bilanço tarihindeki başlıca aktifleştirilmiş uygulama maliyetleri sınıflarının toplam olarak birikmiş amortisman tutarları,
 - Amortisman hesaplanmasında kullanılan yöntem veya yöntemlerin genel bir açıklaması
- Uygulama maliyetlerinin değer düşüklüğü ile ilgili bilgiler
 - Değer düşüklüğüne ilişkin tanım ve değer düşüklüğüne neden olan faktörler ile durumlar

4- ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARINA GÖRE DEĞERLENDİRME

Bulut bilişim hizmet anlaşmalarının muhasebeleştirme esasları ile ilgili, UMS/UFRS’de yayınlanmış ayrıca bir standart ya da yorum bulunmamaktadır. Buna karşın bulut bilişim teknolojilerinin işletmelerde yoğun kullanılması, konunun ayrıca ele alınmasını gerektirmiştir. UFRS Yorum Komitesi (IFRS Interpretations Comitee), toplantılarında bulut bilişim anlaşmalarını ele almaya başlamıştır. Komite, “Müşteri İşletmelerin, Bulutta Barındırılan Tedarikçilere(Bulut Sağlayıcı) Ait Yazılıma Erişim Hakkı” ile ilgili muhasebeleştirme esaslarını, Eylül/2018, Kasım/2018 ve Mart/2018’de olmak üzere 3 toplantıda gündemine almıştır.

Toplantılar neticesinde; mevcut UMS/UFRS’lerin bu tür muhasebe işlemleri için yeterli bir temel oluşturduğu düşünülerek konu için yeni bir standart/yorum belirlenmemesine karar verilmiştir. Bunun yerine, bir SaaS anlaşmasında, müşterinin, barındırılan yazılıma erişim hakkı için bulut sağlayıcıya ödediği ücretlerin muhasebeleştirilmesinde, UMS/UFRS’lerin nasıl uygulandığını açıklayan bir karar yayınlanmıştır.

Komite değerlendirmelerinde, söz konusu anlaşmalardan doğan müşterilerin yazılıma erişim hakkını, standartlarda tanımlamaya çalışmıştır. Erişim hakkının, yazılım kiralaması ya da maddi olmayan bir duran varlık olarak tanımlanması hususu değerlendirilmiştir. Bu anlaşmalar ile müşteriye, yazılım ile ilgili karar verme değil sadece sözleşme süresince tedarikçinin yazılım uygulamasına erişim hakkı verilir. Dolayısıyla sözleşme UFRS 16 Kiralama İşlemleri standardı kapsamında yazılım kiralaması olarak değerlendirilemez (IFRS Interpretions Committee Meeting, 2019).

UMS 38, maddi olmayan duran varlıkları “Fiziksel niteliği olmayan tanımlanabilir parasal olmayan varlık” olarak tanımlamaktadır. Standartta bir varlığın, işletme tarafından kontrol edilen bir kaynak olduğunu ve maddi olmayan bir varlığı kontrol etmek için, işletmenin ortaya çıkan gelecekteki ekonomik yararları kullanabilme ve başkalarının bu yararları erişimini kısıtlama gücü olması gerektiği belirtilmiştir. Tedarikçinin yazılımına gelecekteki erişim hakkı, müşteriye, yazılımın kendisinden ortaya çıkan gelecekteki ekonomik yararları kullanabilme ve başkalarının bu avantajlara erişimini kısıtlama gücü vermemektedir. Dolayısıyla erişim hakkı, sözleşme başlangıcında bir maddi olmayan duran varlık olarak kabul edilemeyecektir (IFRS Interpretions Committee Meeting, 2019).

Bulut bilişim anlaşmalarında müşteriye verilen erişim hakkı tamamen hizmet sözleşmesi olarak değerlendirilmelidir. Müşteri, sözleşme süresi boyunca yazılıma erişim hizmeti alır. Ancak müşterinin hizmeti almadan önce ön ödeme yapması durumunda, gelecekteki hizmet hakkı alındığından bir varlık söz konusu olacaktır (IFRS Interpretions Committee Meeting, 2019). Aksi durumda gider olarak muhasebeleştirilmesi gerekir.

Toplantılar sonucunda, SaaS düzenlemelerinde müşteri işletmenin, tedarikçinin yazılım uygulamasına erişmek için ödediği ücretlerin muhasebeleştirilmesi ile ilgili UFRS’lerdeki esasların yeterli bir temel sağladığı, ayrıca bir standart yada yorum yayınlanmasına gerek olmadığı sonucuna varılmıştır (IFRS Interpretions Committee Meeting, 2019).

Komite tarafından yapılan değerlendirmeler, sadece hizmet sözleşmesi niteliğindeki bulut bilişim anlaşmaları için yapılmış olup, DKY için herhangi bir görüşme yapılmamıştır. Standartlar DKY’ler için

ele alındığında, UMS 38'deki işletme içinde üretilen yazılımlar olarak kabul edilecektir. İşletme içinde üretilen yazılımlar ise UMS 38'e göre araştırma geliştirme faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesi hükümlerine göre değerlendirilir. Araştırma safhasındaki yazılımlar ile ilgili yapılan tüm harcamalar dönem gideri olarak kaydedilirken, geliştirme safhasında yapılan harcamalar aktifleştirilir. Yazılımlarla ilgili olarak araştırma safhasının ne zaman bitip geliştirme safhasının ne zaman başladığının belirlenmesi büyük ölçüde bilanço düzenleyenin yargısına kalmıştır (Sumer & Erer, 2010, s. 39).

5- SONUÇ

Teknoloji ilerledikçe, işletmelerin verilerinin güvenilir platformlarda saklanması ve hızlı erişilebilirliği önem kazanmıştır. Gelişen teknolojiler işletmelerin yeni sistemlere entegre olmasını zorunlu kılmıştır. Bu gelişmeler neticesinde işletmeler verilerini kolaylıkla sanal ortamlarda saklayabilecekleri bulut bilişim uygulamalarından faydalanmaya başlamışlardır. Bulut sağlayıcısı tedarikçi işletmeler ile farklı türde içeriği olan anlaşmalar yapılabilmektedir. Anlaşmalar sadece hizmet sözleşmesi niteliğinde olabileceği gibi aynı zamanda yazılım lisansı edinimini içeren DKY niteliğinde yada her ikisini de içerebilecek şekilde olabilir. Söz konusu anlaşmaların müşteri işletmelerce uygulanması sırasında ortaya çıkabilecek maliyetlerin muhasebeleştirilmesi, anlaşmaların kapsamına ve niteliğine göre farklılaşabilmektedir.

Bir hizmet sözleşmesi niteliğindeki bulut bilişim anlaşmalarının muhasebeleştirilme esaslarına yönelik FASB tarafından, "ASU 2018-15, Bulut Bilişim Hizmet Anlaşmaları İle İlgili Oluşan Uygulama Maliyetlerinin, Müşteri İşletme Tarafından Muhasebeleştirilmesi" standardı yayınlanmıştır. Bu standart, konuya ilişkin farklı uygulamaları ortadan kaldırmıştır. Standarda göre; bulut bilişim anlaşması bir yazılım lisansı içeriyorsa, müşteri anlaşmanın yazılım lisansı ögesini diğer yazılım lisanslarının edinilmesiyle benzer bir şekilde muhasebeleştirmelidir. Bulut bilişim anlaşması bir yazılım lisansı içermiyorsa, müşteri düzenlemeyi bir hizmet sözleşmesi olarak muhasebeleştirmelidir. DKY içeren bulut bilişim anlaşmalarında, işletme için yazılım lisansı edinimi söz konusu olduğundan, satın alma bedeli ve yazılımın uygulanmasına bağlı oluşan geliştirme maliyetleri maddi olmayan duran varlık olarak aktifleştirilir. Hizmet sözleşmesi niteliğindeki bulut bilişim anlaşmalarını uygulamak için katlanılan maliyetler ise, maddi olmayan duran varlık olarak değil peşin ödenen giderler olarak kabul edilir. Bulut bilişim anlaşmaları ile ilgili uygulama geliştirme aşamasında oluşan maliyetler söz konusu bakış açısıyla aktifleştirilmekte, hazırlık ve uygulama sonrası/operasyon aşamasında oluşan maliyetler ise gider olarak kayıt edilmektedir. Ancak eğitim ve veri dönüştürme ile ilgili maliyetler hangi aşamada olursa olsun gider olarak kayıt edilmelidir.

Bulut bilişim hizmet anlaşmaları ile ilgili UFRS/UMS'lerde özel bir standart bulunmamaktadır. UFRS Yorum Komitesi'nin yapmış olduğu toplantılarda, bulut sağlayıcının sunduğu yazılımlara erişim hakkı ücretleri ile ilgili standartlardaki esasların yeterli bir temel sağladığı, ayrıca bir standart ya da yorum yayınlanmasına gerek olmadığı sonucuna varılmıştır. Komiteye göre mevcut standartlar açısından bakıldığında erişim hakkı bir yazılım kiralaması ya da maddi olmayan duran varlık olarak değil tamamen hizmet sözleşmesi olarak değerlendirilmelidir. Ancak müşterinin hizmeti almadan önce ön ödeme yapması durumunda, gelecekteki hizmet hakkı alındığından bir varlık söz konusu olacaktır. Komite tarafından yapılan değerlendirmeler, sadece hizmet sözleşmesi niteliğindeki bulut bilişim anlaşmaları için yapılmış olup, DKY için herhangi bir görüşme yapılmamıştır.

Komitenin kararı mevcut standartlara bir değişiklik ya da ekleme yapılmamasına yönelik olsa özellikle müşterilerin bulutta barındırılan yazılımlara erişim hakkının “hizmet” olarak tanımlanması ve DKY’ler gibi varlık olarak kabul edilen yazılımlardan farklarından açıkça bahsedilmesi uygulamayı kolaylaştıracaktır. Ayrıca mevcut standartlara DKY’ler gibi, maddi olmayan duran varlık olarak kabul edilen durumların ayrıca tanımlanmasına yönelik açıklama veya örnekler eklenmesine ihtiyaç bulunmaktadır.

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
- Dizkırıcı, A.S. Ve Gökgez 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
- Gökgez, 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+bankaclk+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

MUHASEBE MESLEK MENSUPLARI PERSPEKTİFİNDEN BAĞIMSIZ DENETİMDE KİLİT DENETİM KONULARI

Dr. Öğr. Üyesi Ömer Faruk GÜLEÇ*

Makale Gönderim Tarihi : 17/06/2019 / Kabul Tarihi : 10/07/2019

ÖZ

Bağımsız denetime yeni bir bakış açısı kazandıran kilit denetim konuları denetçi raporlarının popülaritesinin artmasında önemli bir rol oynamaktadır. Bu çalışmada, 2017 yılında uygulamaya giren BDS 701 “Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi” standardının gelişim süreci ve uygulama alanı incelenmiştir. Bu kapsamda, kilit denetim konularına (KDK) yönelik muhasebe paydaşlarının görüş ve düşüncelerinin ortaya konulması amacıyla 242 muhasebe öğretim elemanı ve meslek mensubuna anket uygulanmıştır. Çalışmada katılımcılara 18 tane 5’li likert tipi ifade sorusu, 1 açık uçlu soru ve 5 demografik soru yöneltilmiş ve elde edilen veriler istatistiki analizlere tabi tutulmuştur. Elde edilen sonuçlara göre, katılımcıların büyük bir bölümü, KDK bildirimlerinin denetim kalitesine pozitif yönde katkı sağlayacağını düşünmekte ve denetim raporlarının daha şeffaf, güvenilir ve iletişim değerinin yüksek olacağını ifade etmektedir. Buna ek olarak, KDK’ların bildirilmesinin denetçi üzerinde cezai, hukuki ve maliyet anlamında çeşitli baskı unsurları oluşturabileceği beyan edilmiştir. Ayrıca, denetim raporlarında KDK’ların sunulmasının denetçinin iş yükünü artıracığı ancak denetim raporlarının yayınlanması sürecinin olumsuz etkilenmeyeceği çalışmanın diğer sonuçları arasında yer almaktadır.

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

JEL Sınıflandırması: M40, M42, M49

* Kırklareli Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, omerfarukgulec@klu.edu.tr

KEY AUDIT MATTERS IN INDEPENDENT AUDITING FROM THE PERSPECTIVE OF PROFESSIONAL ACCOUNTANTS**ABSTRACT**

The key audit matters that give a new perspective to independent audit play a major role in increasing the popularity of auditor reports. In this study, the development process and application area of ISA 701 “Communicating Key Audit Matters in the Independent Auditor’s Report” which was put into practice in 2017 was examined. In this context, a questionnaire was applied to 242 accounting teaching staff and members of accounting profession in order to reveal the opinions of the accounting stakeholders regarding the key audit matters (CAM). In the study, 18 5-point Likert-type questions, 1 open-ended question and 5 demographic questions were asked to the participants to be used in statistical analyses. According to the results, a large part of the participants think that the CAM notification will contribute positively to the quality of the audit and the audit reports will be more transparent, reliable and communication value of reports will be higher. In addition, it is declared that the notification of CAMs might create various pressure on the auditor such as litigation risk, audit fine, audit cost and workload. The participants state that the CAM notification would not adversely affect the timeliness of the audit reports.

Keywords: IAS 701 Key Audit Matters, Independent Auditing, International Auditing Standards

JEL Classification: M40, M42, M49

GİRİŞ

İşletmelerin dili olan muhasebenin fiziksel çıktıları finansal tablolar, finansal durum, faaliyet sonuçları, nakit akışı ve diğer konularda bilgi sağlayan önemli bir iletişim aracıdır. Finansal tablo kullanıcıları, sunulan bilgiler doğrultusunda yatırım, kredi ve diğer kararlarını şekillendireceğinden, finansal bilgilerin anlaşılır, tarafsız, güvenilir ve gerçeğe uygun bir nitelikte olması gerekmektedir. İşletmelerin sunmuş oldukları finansal bilgilerin aynı zamanda Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (GKGMİ) ve geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanması, güven noktasında önem taşımaktadır. Hesap verme sorumluluğu üzerine kurulmuş bir kavram olan denetim, Amerikan Muhasebe Derneği’nin (AAA) en geniş tanımıyla, işletmelerin ekonomik faaliyetlerini ve faaliyet sonuçları ile belirlenmiş standart ölçütler arasındaki uyum derecesini saptamak amacıyla sistematik ve objektif bir biçimde, kanıt toplanması, değerlendirilmesi ve sonuçlarının ilgili kullanıcılara iletilmesi sürecidir. Kamu Gözetimi Kurumu’na (KGK) göre ise, bir işletmenin finansal tablolarının ve diğer finansal bilgilerinin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, gerekli bağımsız denetim teknikleri uygulanarak denetlenmesi ve bir rapora bağlanmasıdır.

Son yıllarda meydana gelen finansal krizler ve şirket skandalları denetim mekanizmasının daha çok sorgulanmasına neden olmuş ve denetimin öneminin işletmeler için giderek artan bir faktör olduğunu ortaya koymuştur (Vanstraelen vd. 2012). Şirketlere olan güven duygusundaki zedelenme, denetim sürecinin daha hayati olmasını sağlamış ve kullanıcıların denetim raporundan beklentileri de değişiklik

arz etmiştir. Bu çerçevede, denetim raporlarının daha açık, ayrıntılı, kullanışlı ve güvenilir bir şekilde hazırlanması ihtiyacı daha sesli bir şekilde dile getirilmiştir. Buna ek olarak, denetim çalışmalarının tüm etkileşenleri için denetimle ilgili beklenti farklılığının ortadan kaldırılması ihtiyacı, denetim raporlarının geleceği açısından değişim ihtiyacını doğurmuş ve denetim raporlarının biçim ve içeriğinde ciddi değişiklikler yaşanmasını gündeme getirmiştir. Denetim standartları ortaya çıkan bu ihtiyaçları karşılayabilmek ve denetime yönelik köklü reformlar gerçekleştirebilmek amacıyla güncellenmekte ve yenilenmekte olup denetim sürecine yönelik daha detaylı bilgi sunmayı amaçlayan bir raporlama anlayışı benimsemiştir.

Bağımsız denetim standartları, denetçi ile işletme arasında denetim anlaşmasından denetim raporunun hazırlanması aşamalarına kadar geçen tüm denetim sürecini düzenleyen ve belirli ilke ve kurallara bağlayan standart setidir. İşletme yatırımcıları açısından denetim raporları en az finansal raporlar kadar öneme sahip olup, standartların amacı denetim raporlarının niteliklerinin ve kalitesinin artırılmasını sağlamaktır. Denetim raporlarının birbirinin kopyası metinler olmaktan çıkarılarak işletmeye özgü bir durum raporu olması yolunda standartlardaki güncelleme ve yenilemeler büyük rol oynamaktadır. Bu doğrultuda denetim raporlarının artık ilgilileri tarafından okunmayan ve iletişim değerini kaybetmiş bir araç haline gelmesi (Church vd. 2008) ve sadece geçti-kaldı şeklinde sonuç beyan eden bir görüş bildirgesi niteliği taşıması standartlarla ilgili bazı değişiklikleri beraberinde getirmiştir.

Bu çalışmada, bağımsız denetim raporlarının çehresini değiştiren ve iletişim değerini artırarak hedef kullanıcılara işletmeye özgü bilgiler sağlanmasına imkân tanıyan BDS 701 Kilit Denetim Konuları (KDK) standardı incelenmiştir. Araştırma kapsamında, anket yöntemi kullanılarak 242 muhasebe meslek mensubunun (akademisyenler ve denetim mesleğini icra edenler) ilgili standarda yönelik görüş ve düşünceleri tespit edilmeye çalışılmıştır. Literatürden faydalanılarak oluşturulan 18 tane 5'li likert tipi ifade sorusu, 1 açık uçlu soru ve 5 demografik soruyla katılımcıların BDS 701'e ilişkin bilgi düzeyleri ve beklentileri saptanmıştır. Denetime yeni bir boyut kazandıran kilit denetim konularının daha iyi anlaşılması noktasında çalışmanın literatüre katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

Çalışmada öncelikle kilit denetim konuları standardı ele alınarak yapılan düzenlemeler ışığında ilgili standardın gelişim süreci ve maddeleri tartışılmıştır. 2. bölümde kilit denetim konuları ile ilgili dünyada ve Türkiye'de yapılan çalışmalara yer verilmiştir. Araştırma tasarımı bölümünde katılımcıların cevapları istatistikî analiz yöntemleri ile incelenmiş ve bulgular sonuç bölümünde tartışılmıştır.

1. BDS 701 Kilit Denetim Konuları Standardının İncelenmesi

1.1. KDK'nın Amacı, Kapsamı ve Tarihsel Gelişimi

Denetim raporlarının basmakalıp görüş bölümleri kullanıcılar tarafından artık işlevsel bulunmadığından, denetimde beklenti açığı artmış ve bunun sonucu olarak denetim raporlarında değişiklik ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Denetim raporlarının ihtiyaca uygun, şeffaf ve daha fazla bilgi sağlaması amacıyla standartlarda revizyona gidilmiş ve denetim raporlarının kalite ve iletişim değerinin artırılması hedeflenmiştir. Denetim faaliyetlerinin düzenlendiği denetim standartlarına yeni eklenen BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi standardına ek olarak diğer standartlarda da değişikliklere gidilmiş ve uyumlaştırmalar yapılmıştır.

Bağımsız denetim standartlarında değişim ve gelişim çalışmaları altı standartta kapsamlı revizyonu ve diğer standartlarda gerekli uyum düzeltmelerini ele almıştır. Ayrıca kapsamlı revizyonlara ek olarak, BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi standardı denetçi raporları açısından yeni bir standart olarak düzenlenmiştir.

Bu standartlar;

- BDS 260 Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim,
- BDS 570 İşletmenin Sürekliliği,
- BDS 700 Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama,
- BDS 705 Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi,
- BDS 706 Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları,
- BDS 720 Bağımsız Denetçinin Denetlenmiş Finansal Tabloları İçeren Dokümanlardaki Diğer Bilgilere İlişkin Sorumlulukları

Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu'nun (IAASB) tarafından Ocak 2015'de yayımlanan ve 15 Aralık 2016 sonrasında uygulamaya giren ISA 701, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından kabul edilmiştir. İlgili standart BDS 701 "Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi" başlığıyla 9 Mart 2017 tarihli ve 30002 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiş ve Bağımsız Denetim Standartları (BDS) arasında yerini almıştır. Borsada işlem gören işletmeler için uygulama tarihi 1 Ocak 2017 tarihinde ve sonrasında başlayan hesap dönemleri olarak belirlenmiş olup, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu uyarınca bağımsız denetime tabi diğer şirketler için uygulama tarihi 1 Ocak 2018 tarihinde ve sonrasında başlayan hesap dönemleridir.

BDS 701, 8. paragrafa göre Kilit Denetim Konuları (KDK) şu şekilde tanımlanmıştır. "*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.*"

Kilit denetim konularının bildirilmesinin temel amacı BDS 701 standardının 2. maddesi ve açıklayıcı hükümlerde şu şekilde ele alınmıştır.

- Yürütülen denetime ilişkin daha fazla şeffaflık sağlayarak denetçi raporunun iletişim değerinin artırılması.
- Denetçinin mesleki muhakemesine göre, cari döneme ait finansal tabloların denetiminde en çok önem arz eden konuların anlaşılmasında finansal tabloların hedef kullanıcılarına ilâve bilgiler sağlaması.
- Hedef kullanıcıların işletmeyi ve denetlenen finansal tablolardaki önemli yönetim muhakemesi içeren alanları anlamalarına yardımcı olması.

- Denetçi ve üst yönetimden sorumlu olanlar arasındaki iletişimin geliştirilmesi.
- Yönetimin ve üst yönetimden sorumlu olanların denetçi raporunda atıf yapılan finansal tablo açıklamalarına daha fazla dikkat etmelerinin sağlanması.

1.2. KDK'nın Belirlenmesi ve Bildirilmesi

KDK belirlenmesinde ilk adım, denetçinin üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilen konular arasından, denetimin yürütülmesi sırasında azami düzeyde dikkat etmesini gerektiren konuları belirlemesidir. Denetçinin bu belirlemeyi yaparken göz önünde bulundurması gereken hususlar şunlardır:

- BDS 315 uyarınca değerlendirilmiş “önemli yanlışlık” riski daha yüksek olan veya ciddi riskli olduğu belirlenen alanlar.
- Yüksek tahmin belirsizliğine sahip olduğu belirlenen muhasebe tahminleri dâhil yönetimin önemli yargılarını içeren finansal tablo alanlarına ilişkin önemli denetçi yargıları.
- Dönem içinde gerçekleşen önemli olay veya işlemlerin denetime olan etkileri.

(BDS 701, 9'uncu paragraf)



Şekil 1. Kilit Denetim Konularının Belirlenmesi

Kaynak: IAASB, International Auditing and Assurance Standards Board), Determining and Communicating Key Audit Matters (“KAM”) ve (Doğan, 2018, 67).

Denetçi kilit denetim konularını belirlerken konuya ilişkin muhasebe politikalarının niteliği, konunun finansal tablo kullanıcıları açısından önemi ve üst yönetimle gerçekleşen iletişime de dikkat etmelidir. Kilit denetim konuları aksi belirtilmedikçe denetim raporunda “Kilit Denetim Konuları” başlığı altında

raporunun ayrı bir bölümünde uygun bir alt başlık kullanılarak açıklanır. BDS 701, A31 paragrafında da vurgulandığı gibi kilit denetim konularının denetçi raporundaki konumu denetçi görüşüne olabildiğince yakın bir yerde olmalıdır. Burada temel amaç, denetimdeki kilit bulguların öne çıkartılmasını sağlamaktır. Çünkü KDK'lar finansal tablo kullanıcılarının denetim sürecinin ayrıntılarına daha çok hâkim olma isteği sonucunda uygulamaya geçtiğinden, denetim raporunda bu isteğin göz önünde bulundurulduğu mesajı verilmelidir.

Kilit denetim konularının bildirilmesi, denetçi üzerinde maliyet ve hesap verilebilirlik baskısı yaratacağından dolayı denetçinin iş yükünün artmasına neden olan bir süreç olarak görülmektedir (Carcello ve Li 2013). Kilit denetim konuları ile denetçi şirketin ünü arasında da bir ilişki bulunmaktadır. Nitekim kilit denetim konuları denetçi şirket üzerinde hukuki baskı yaratacak ve denetçinin denetim sürecinde daha dikkatli olmasını gerektirecektir. Buna ek olarak, denetçinin şöhretinin de bu açıdan tehlike altında olabileceği ve bu nedenlerle denetçi şirketin kilit denetim konularında daha fazla mesai harcaması gerektiği sonucu çıkarılabilir (DeFond ve Zhang 2014). Belirlenen ve bildirilen kilit denetim konusu sayısı denetçinin mesleki yargısı, tecrübesi, eğitim düzeyi, denetçi şirket ve ilgili şirketin özellikleri gibi birçok faktöre bağlı olmakla birlikte makul bir seviyede olmalıdır (Doğan, 2018). BDS 701 gereği, KAYİK olan bir işletmenin denetiminde en az bir adet KDK'nın tespit edilmesi beklenmektedir. Buna ek olarak çok sayıda KDK belirlenmesi en çok önem arz eden konuların hangisi olduğuna yönelik ciddi şüpheler ortaya çıkarabilir.

Kilit denetim konuları işletmelere özgü olduğundan denetçi KDK açıklamalarında, gerektiği kadar ayrıntılı, kalıplaşmış ifadelerden uzak, sade, açık ve anlaşılır bir dil kullanılmalıdır. Standart konuların sıralanmasına yönelik bir düzenleme getirmese de KDK'lar denetçinin mesleki muhakemesine göre nispi önemine bağlı olarak sıralanabilir. Denetçi kilit denetim konularının belirlenmesi sürecinde işlemlerini belgeye dayandırmalıdır. KDK'ların bildirilmesi denetim raporlarının popüleritesini artıracak pozitif bir gelişme olarak görülse de literatürde ve KDK'ların taslak metinlerinde çeşitli endişe ve potansiyel problemlere yer verilmiştir. Örneğin ve Dow (2014) ve Can (2017) çalışmalarında KDK'ların bildirilmesine yönelik başlıca şu çekincelerden bahsedilmiştir; Şirketlerin finansal raporlama ve iç kontrol sisteminin kalitesi ile ilgili şüphe uyandırılabilmesi, denetçinin baskı altında bırakabilmesi, maliyetlerin artma ihtimali ve denetim görüşünün oluşturulmasında dikkatlerin dağılması riski bu unsurlara örnek olarak verilebilir.

Şekil 2'de kilit denetim konularının belirlenmesi ve bildirilmesi süreci sunulmuştur. Denetçi aksi belirtilmedikçe ve aşağıda belirtilen hususlar haricinde belirlemiş olduğu kilit denetim konusunu mutlaka raporunda açıklamak zorundadır. Bu durumlar;

- a) Mevzuatın konunun kamuya açıklanmasına izin vermemesi
- b) Konuyu kamuya açıklamanın doğuracağı olumsuz sonuçların, kamuya açıklamanın doğuracağı kamu yararını aşacağına makul şekilde beklendiği oldukça istisnai durumlarda, denetçinin ilgili hususun denetçi raporunda bildirilmemesine karar vermesi (BDS 701, 14p).

1) Denetçi üst yönetime bildirilmiş konuları tespit eder.

2) Denetçi bu konulardan önemli ölçüde dikkatini verdiği konuları belirler. Bu belirleme için; “önemli yanlışlık” riski içeren alanları, yüksek tahmin belirsizliğine sahip olduğunu belirlediği muhasebe tahminleri dâhil, finansal tablolardaki alanlara ilişkin önemli muhakemelerini ve dönem içinde gerçekleşen önemli olay veya işlemlerin denetime olan etkilerini göz önünde bulundurur.

3) Denetçi 2. aşamada belirlediği konulardan hangilerinin denetimde en çok önem arz eden konular yani KDK’lar olduğunu tespit eder. KDK’ları belirlerken konunun finansal tablo kullanıcıları için önemli, gerekli ve yararlı bir bilgi olup olmadığına da dikkat eder.

4) Denetçi belirlediği KDK’ları üst yönetimle paylaşır.

5) Denetçi belirlediği kilit denetim konularını bir ana başlık altında alt başlıklara ayırarak raporlar. Denetçi ana başlığın altında bildirdiği KDK’ların cari dönem denetimde en çok önem arz eden konular olduğunu, denetim görüşü oluşturulurken dikkate alındığını ve söz konusu konularla ilgili ayrı, münferit bir görüş verilmediğini belirtir.

6) Alt başlıklar altında; özel olarak her bir başlığın neden KDK olarak değerlendirildiğini, konunun denetimde nasıl ele alındığını açıklar ve varsa konu ile ilgili finansal tablolardaki açıklamalara atıfta bulunur.

Şekil 2. Kilit denetim konularının belirlenmesi ve bildirilmesi süreci

Kaynak: Can, M. (2017,101)

1.3. Kilit Denetim Konularına İlişkin Örnekler ve Denetçi Görüşü

BDS 701, 11. paragrafta da ifade edildiği üzere denetçi raporunda Kilit Denetim Konuları bölümünün giriş cümlesi mevzuat tarafından başka bir ifade öngörülmedikçe şu şekilde başlamak zorundadır.

Kilit Denetim Konuları

Kilit Denetim Konuları, cari döneme ait finansal tabloların denetiminde meslekî muhakememize göre en çok önem arz eden konulardır. Bu konular, bir bütün olarak finansal tablolara ilişkin yürütülen denetim çerçevesinde ve bu tablolara ilişkin görüş oluşturulurken ele alınmıştır ve tarafımızca bu konulara ilişkin ayrı bir görüş bildirilmemektedir.

Uluslararası Bağımsız Denetim ve Güvence Standartları Kurulu bünyesinde yer alan Denetçi Raporlama Uygulama Grubu tarafından hazırlanan örnek uygulamalar BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi standardının daha iyi anlaşılabilmesi amacıyla Kamu Gözetimi Kurumu aracılığıyla tercüme edilmiştir. Açıklayıcı örnekler sadece örnek uygulamalara yer veren rehber niteliğinde bir metin olup Bağımsız Denetim Standartlarının yerine geçemez. Aşağıda belirtilen örnekler Türkiye'deki işletmelerde de sıklıkla karşılaşılan hasılat ve şerefiyeye yöneliktir.

Şerefiye

Konunun nasıl tespit edildiği

TFRS'ler kapsamında Topluluğun şerefiyeyi yıllık olarak değer düşüklüğü testine tabi tutması gerekmektedir. 31 Aralık 20X1 tarihi itibarıyla XX kaleminin hesap bakiyesinin finansal tablolar açısından önemli olması sebebiyle söz konusu yıllık değer düşüklüğü testi denetimimiz bakımından önemli bir konudur. Ayrıca, yönetimin değerlendirme süreci karmaşık ve yüksek düzeyde yargıya bağlı olup varsayımlara dayanmaktadır. Kullanılan bu varsayımlar, özellikle [varsayımları açıklayın] [...]’de gelecekte beklenen piyasa koşullarına ya da ekonomik şartlara oldukça duyarlıdır.

Şerefiye

Denetimde nasıl ele alındığı

Uyguladığımız prosedürler, özellikle [işkolunun adı]'na ilişkin tahmin edilen hasılat büyüklüğü ve kar marjlarıyla ilgili Topluluk tarafından kullanılan varsayım ve yöntemlerin değerlendirilmesinde değerlendirme uzmanından faydalanılmasını da içermektedir. Tarafımızca ayrıca, değer düşüklüğü testi sonucunun en duyarlı olduğu varsayımlar hakkında Topluluk tarafından finansal tablolarda yapılan açıklamalara odaklanılmıştır. Bu açıklamalar, şerefiyenin geri kazanılabilir tutarının belirlenmesinde en önemli etkiye sahiptir.

Hasılatın Finansal Tablolara Alınması

Konunun nasıl tespit edildiği

[A] ürünü ile satış sonrası hizmetlerin satıldığı hesap dönemine ilişkin hasılat ve kâr tutarının muhasebeleştirilmesi, her bir uzun dönemli satış sonrası hizmet sözleşmesinin, [A] ürününün satış sözleşmesiyle bağlantılı olup olmadığının uygun bir şekilde değerlendirilmesine bağlıdır. Ticari sözleşmeler karmaşık olabileceğinden her bir duruma ilişkin muhasebe esası seçilirken önemli muhakemelerin yapılması gerekmektedir. Muhakememize göre hasılatın finansal tablolara alınması denetimimiz bakımından önemli bir konudur. Çünkü Topluluk, uzun dönemli hizmet sözleşmeleriyle [A] ürününün satışlarını muhasebe açısından tek bir sözleşme olarak değerlendirir ve uygun olmayacak şekilde finansal tablolara almış olabilir. Bu durum da uzun dönemli hizmet sözleşmelerindeki kâr marjlarının genellikle [A] ürününün satış sözleşmesindeki kâr marjlarından daha yüksek olması sebebiyle hasılat ile kârın erken bir şekilde finansal tablolara alınmasına sebep olacaktır.

Hasılatın Finansal Tablolara Alınması***Denetimde nasıl ele alındığı***

Hasılatın finansal tablolara alınmasına ilişkin “önemli yanlışlık” riski, ciddi risk olarak değerlendirilmektedir. Bu çerçevede, hasılatın finansal tablolara alınmasına ilişkin “önemli yanlışlık” riskinin ele alınmasında uyguladığımız prosedürler aşağıdakileri içermektedir:

- Denetim şirketimiz bünyesindeki BT uzmanlarının yardımı vasıtasıyla, kontrollerin test edilmesi. Diğer hususlar üzerindeki kontrollerin yanı sıra bu kapsamda, her bir reklam kampanyasına ilişkin şartların ve fiyatlandırılmaların sisteme girilmesi; söz konusu şartlar ile fiyatlandırma verilerinin ilgili reklam ajanslarıyla yapılan sözleşmelerdekilerle karşılaştırılmasına ve bunların izleyici verileriyle olan bağlantısına ilişkin kontroller test edilmiştir.
- Sektör bilgimiz ve dış piyasa verilerinden elde edilen beklentilerimize dayanarak beklentilerimizde meydana gelen sapmaları da dikkate alarak- hasılatın ve finansal tablolara alınma zamanının detaylı bir şekilde analiz edilmesi.

BDS 701 4. maddesi kilit denetim konuları ile denetçi görüşü arasındaki ilişkiyi ele almıştır. İlgili maddede göre, kilit denetim konularının denetçi raporunda bildirilmesi, bir bütün olarak finansal tablolara ilişkin denetçinin oluşturmuş olduğu görüş çerçevesindedir. Bir başka ifadeyle denetçi raporunda kilit denetim konularının bildirilmesi;

- Finansal tablolarda geçerli finansal raporlama çerçevesi uyarınca yönetim tarafından yapılması gereken açıklamaların veya gerçeğe uygun sunumun sağlanması için yapılması gereken diğer açıklamaların yerine geçmez.
- BDS 705 uyarınca denetimin kendine özgü şartlarının gerektirmesi sebebiyle denetçinin olumlu görüş dışında bir görüş vermesinin yerine geçmez.
- İşletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlarla ilgili önemli bir belirsizliğin mevcut olması durumunda, BDS 570 İşletmenin Sürekliliği 'ne uygun olarak yapılan raporlamanın yerine geçmez.
- Münferit konulara ilişkin ayrı bir görüş değildir.

BDS 705 standardı gereği denetçi olumlu görüş dışında bir görüş bildirmişse bu görüşün verilmesine neden olan konuyu kilit denetim konuları bölümünde bildirmez. Denetçi raporunda görüş bildirilmekten kaçınılmışsa Kilit Denetim Konusu bildirilmesi yasaklanmıştır.

2. Literatür İncelemesi

Kilit denetim konuları, bağımsız denetim literatüründe farklı açılardan ele alınmış ve çalışmalar genel olarak ilgili standardın olası etkilerini ve tarihsel gelişimini incelemiştir. Buna ek olarak, işletmelerin

yayınlanmış oldukları denetim raporlarındaki kilit denetim konuları üzerine yapılan içerik analizleri ve meslek mensuplarının görüş ve düşüncelerinin ortaya konulduğu çalışmalar literatürdeki diğer araştırmalara örnek olarak gösterilebilir. Kilit denetim konularının gelişim sürecini ele alan çalışmalardan Cordoş ve Fülöp (2015), kilit denetim konularının taslak metninden yola çıkarak denetim raporlarında KDK bölümünün olmasının etkilerini araştırmıştır. Katılımcıların önemli bir bölümü KDK bildiriminin denetim raporları üzerinde olumlu etkisi olacağını ifade ederken, bazı katılımcılar KDK uygulama sürecinde muhtemel hukuksal sorunlara değinmiştir. Christensen vd. (2014), hisse senedi yatırımı yapan işletme mezunu profesyonel olmayan yatırımcıların yatırım kararları ile kilit denetim konuları arasındaki ilişkiyi incelemiştir. Kilit denetim konuları paragrafı sunulan denetim raporlarında standart raporlara kıyasla yatırımcıların yatırım kararlarını değiştirme olasılığının daha yüksek olduğu elde edilmiştir. Ayrıca, KDK paragrafının ardından ilgili KDK'ya yönelik çözüm önerileri sunulduğunda KDK'nın etkisini yitirdiği tespit edilmiştir. Kachelmeir vd. (2014) denetçi raporunda kilit denetim konularının bildirilmesi ile algılanan denetim güvencesi ve yanlış denetimler için denetçi sorumluluğu arasındaki ilişkiyi incelemiştir. Çalışmada özellikle kilit denetim konusu olarak belirlenen bir alanda keşfedilen bir yanlışlığın algılanan denetçi sorumluluğunu azalttığı vurgulanmıştır. Bédard vd. (2017) çalışmasında kilit denetim konularının yatırımcılar ve denetçi açısından potansiyel sonuçlarını ele alarak özellikle denetim maliyetleri, denetim raporlarının yayınlanmasında gecikme yaşanması ve denetim kalitesi arasındaki unsurlara vurgu yapmıştır. Sirois vd. (2018) çalışmasında deneysel bir yöntem kullanarak KDK'lara olan ilgiyi tespit etmeye çalışmıştır. Katılımcıların denetçi raporunda tek bir kilit denetim konusuna daha çok yoğunlaştığını ancak birden fazla kilit denetim konusu sunulduğunda finansal tabloların geri kalan bölümlerine daha az dikkat ettikleri sonucuna ulaşılmıştır.

Kilit denetim konularıyla ilgili Türkiye'de yapılan çalışmalar değerlendirildiğinde ağırlıklı olarak 2017 yılı bağımsız denetim raporlarında bildirilen KDK sayısı ve başlıklarına yönelik içerik analizi çalışmaları ön plana çıkmaktadır. Bu çalışmalardan Kavut ve Güngör (2018) çalışmasında 96 şirketin 2017 faaliyet raporlarını inceleyerek ilgili raporlardaki Kilit Denetim Konuları dağılımını ele almışlardır. Bağımsız denetim raporları incelemesi sonucu kilit denetim konuları bölümlerindeki içerik analizine göre, 25 başlık altında 211 adet kilit denetim konusu tespit edilmiştir. Rapor başına yaklaşık 2 kilit denetim konusunun belirlendiği bu başlıklardan ilk sırada %13'le "Hasılatın Kaydedilmesi" yer alırken, bu başlığı sırasıyla şerefiye, ticari alacaklar ve stoklar takip etmektedir. Gökgöz (2018), 140 işletmenin kilit denetim konusunu incelemiş ve elde edilen sonuçlara göre, 25 başlık altında toplanan 273 kilit denetim konusundan en çok tekrar edilenler şu şekilde sunulmuştur. Hasılat (%14,65), Ticari Alacaklar (%13,55), Stoklar (%10,99), Maddi Duran Varlıklar (%9,89) ve Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller (%9,16). En fazla kilit denetim konusu belirleyen şirket 6 tane konu belirlemiş olup, örneklemin ortalaması 1,95'tir. Çalışmaya göre, belirlenen kilit denetim konularının dağılımı; muhasebe tahminlerine dayalı KDK'lar (%48), önemli yanlışlık riski ile ilgili KDK'lar (%47) ve cari dönemde gerçekleşen olaylar (%6) şeklindedir.

Uzay ve Köylü (2018) 170 imalat sanayi işletmesi toplamda 354 KDK ile incelenmiştir. Çalışmanın dikkat çektiği unsurlardan bir tanesi de aynı anlama gelen fakat farklı şekilde isimlendirilen KDK'lardaki standartlaştırmadır. Denetim raporu başına ortalama 2,1 KDK'nın tespit edildiği çalışmada başlıca KDK'lar %19,5 ile Hasılat, %17,8 ile Maddi Duran Varlıklar, %17,2 ile Ticari Alacaklar ve %11 ile Stoklar olarak ortaya konulmuştur. Akdoğan ve Bülbül (2019) çalışmasında BİST 100 kapsamındaki

şirketleri inceleyerek 251 KDK tespit etmişlerdir. Başlıca KDK'lar Hasılat (40 adet), Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değerlemesi (39 adet) ve Karşılıklar/Yükümlülükler (21 adet) şeklindedir. Çalışmanın önemli bulguları arasında farklı firmaları denetleyen aynı denetim firmalarının, kilit denetim konusu belirleme sürecindeki benzer yaklaşımları olarak gösterilebilir. Araştırmanın bir diğer önemli bulgusu ise denetim şirketleri içerisinde Big4 olarak nitelendirilen dört büyük denetim şirketinin göreceli olarak ağırlığıdır (79 firma). Buna ek olarak farklı ülkelerdeki KDK'lar konusunda da bilgi verilerek diğer ülkelerdeki KDK unsurlarının temel başlıkları ifade edilmiştir.

Varıcı ve Çağırın (2019) çalışmasında İmalat sanayi alt sektörlerinde faaliyet gösteren 171 işletmenin 2017 bağımsız denetim raporlarından kilit denetim konularını incelemiştir. Kilit denetim konularının belirlenmesi sürecinde ağırlıklı faktör %60 ile yönetimin yargı ve tahminine dayalı alanlar olarak tespit edilmiştir. Buna ek olarak, kilit denetim konularında diğer çalışmalara benzer olarak başlıca kilit denetim konuları %20 ile Hasılat, %17 ile Ticari Alacaklar, %15 ile Maddi Duran Varlıklar ve %11 ile Stoklar olarak belirlenmiştir. Çalışmada denetim raporu sayfa sayısı ve kilit denetim konuları sayısı açısından incelendiğinde en çok denetim raporu sayfa sayısı 7 ve en fazla kilit denetim konusu sayısı 6 olarak tespit edilmiştir. Son olarak İmalat sanayi alt sektörleri ve denetim görüşleri ile KDK sayıları arasındaki ilişki de çalışmanın diğer hipotezleri arasında yer almaktadır.

Kilit denetim konularının dünya ve Türkiye uygulamalarıyla anlatıldığı çalışmalardan Biçer ve Erol (2017) kilit denetim konularını yargı temelli bir karar oluşturma çerçevesi olarak değerlendirmiş ve bu nedenle kilit denetim konuları ifadesinin “kilit denetim bulguları” şeklinde ifade edilmesinin daha gerçekçi olduğu görüşünü savunmuştur. Ayrıca, çalışmaya göre kilit denetim konularının denetçinin raporunda sunacağı önemli konulardan ziyade denetçinin dikkatle mesleki yargı süzgecinden geçirerek sunması gereken değerlendirilmiş bilgiler olduğu ifade edilmiştir. Denetimde beklenti açıklığının ayrıntılı olarak vurgulandığı çalışmada, kilit denetim konusu sayısında makul olma ve küçük işletmeler içinde çeşitli çalışmaların yapılması önemli öneriler arasındadır. Doğan (2018) çalışmasında, denetim raporlarının geçmişten günümüze geçirmiş olduğu değişim ve gelişim kilit denetim konuları özelinde vurgulanmış ve kilit denetim konuları standardı tartışılmıştır. Çeşitli ülkelerdeki ISA 701 uygulamalarının anlatıldığı çalışmada, BDS 701, ISA 701 karşılaştırması ve kilit denetim konularının tarihsel gelişimi ayrıntılı olarak incelenmiştir.

Muhasebe meslek mensuplarının görüş ve düşüncelerini ele alan *çalışmalardan* Can (2017), 202 kamu dış denetçisi ile 18 sorudan oluşan bir anket çalışması gerçekleştirmiştir. Çalışma sonuçlarına göre, katılımcılar genel olarak standardın olumlu sonuçlar doğuracağını belirtmiş ve KDK bildirilmesinin literatürde belirtildiği üzere işletmeler ve denetçiler açısından çekincelere neden olmayacağını savunmuştur. Çalışma BDS 701 standardının henüz yeterince bilinmemesinden dolayı örneklem ve cevaplar açısından çeşitli sınırlılıklara sahiptir. Meslek mensupları üzerinden BDS 701 standardını ele alan çalışmalardan Sarısoy (2018), özellikle denetimde beklenti farklılıkları kavramı üzerinden kilit denetim konularını ele almış ve örneklemine *işletme yöneticileri, aracı kurum yöneticileri* ve bankaların kredi tahsis birimlerinde çalışan yöneticileri *dâhil etmiştir. Araştırma sonuçlarına göre, bağımsız denetim çıkar grupları* arasında, kilit denetim konularına yönelik önemli beklenti farklarının olduğu görülmüştür.

3. Araştırma Tasarımı

3.1. Araştırmanın Amacı

Bu çalışmanın amacı, muhasebe meslek mensuplarının BDS 701 Kilit Denetim Konuları standardı hakkındaki bilgi düzeyleri ve düşüncelerini tespit etmektir. Bu kapsamda, çalışmada anket yöntemi kullanılmış ve anket formundaki soruların oluşturulmasında literatürde yer alan diğer çalışmalardan faydalanılarak 18 tane 5'li likert tipi ifade sorusu, 5 demografik soru ve 1 tane açık uçlu soru katılımcılara yöneltilmiştir. Bağımsız denetim raporlarına yeni ve işletmelere özgü bir anlayış getiren Kilit Denetim Konuları standardının bilinirlik düzeyinin ve uygulamada ne gibi etkiler doğuracağıın tespit edilmeye çalışıldığı araştırmada ana kütle muhasebe ve özellikle de denetim alanında yer alan tüm paydaşlar olarak belirlenmiştir. Bu doğrultuda, muhasebe öğretim elemanları, bağımsız denetim firmaları yönetici ve çalışanları ve yeminli mali müşavirlere gönderilen anket formları sonucunda 242 geçerli anket elde edilmiştir.

3.2. Temel İstatistikî Bilgiler

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının demografik bilgileri aşağıdaki tabloda sunulmuştur. Tablo 1 incelendiğinde, 242 katılımcının yaklaşık %35'i kadın (86 kişi) ve %65'i erkek (156) meslek mensuplarından oluşmaktadır. Yaş aralıkları ele alındığında, en çok katılımcı yaklaşık %35 ile 36-45 yaş aralığındadır. En az katılımcı ise 14 kişiyle 65 üstü yaş grubuna aittir. Unvanlar açısından bir değerlendirme yapıldığında 6 farklı unvandan katılımcılara yer verildiği görülmekte ve en çok katılımcının 64 kişiyle (%26,4) Serbest Muhasebeci Mali Müşavir unvanına ait olduğu görülmektedir. Ayrıca akademik unvana sahip katılımcılar toplam katılımcıların %57'sini oluşturmaktadır. Katılımcıların çok büyük bir kısmı İstanbul ve Ankara illerinden çalışmaya dâhil olmuş ve bu iki şehirden katılım gösterenlerin toplam içindeki payı yaklaşık %61'dir.

Demografik bilgilere yönelik son soru ise katılımcıların BDS 701 Kilit Denetim Konuları standardı ile ilgili daha önce herhangi bir eğitim alıp almadıkları veya bir başka ifadeyle bu standardın ele alındığı bir bilgilendirme toplantısı, konferans, seminer vb. bir organizasyona katılıp katılmadıklarına yöneliktir. Katılımcıların yaklaşık %61'i (147 kişi) böyle bir eğitime katılmadıklarını ifade ederken, %39'u (95 kişi) eğitim aldıklarını beyan etmişlerdir.

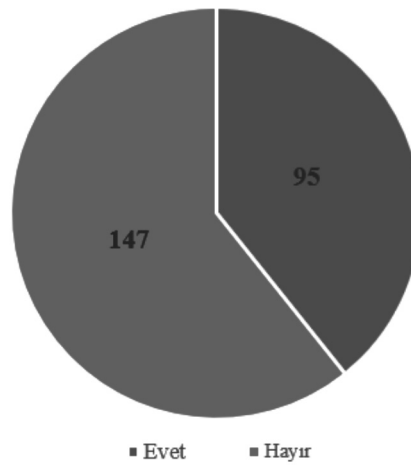
Tablo 1. Demografik Bilgiler

Cinsiyet	Frekans	Yüzde
Kadın	86	34,5%
Erkek	156	65,5%
Toplam	242	100%

Yaş	Frekans	Yüzde
26 - 35	63	26%
36 - 45	84	34,7%
46 - 55	55	22,7%
56 - 65	26	10,7%
65 üstü	14	5,8%
Toplam	242	100%

Unvan	Frekans	Yüzde
Profesör	36	14,9%
Doçent	43	17,8%
Dr. Öğr. Üyesi	29	12%
Arş. Görevlisi	30	12,4%
SMMM	64	26,4%
YMM	40	16,5%
Toplam	242	100%

Şehir	Frekans	Yüzde
İstanbul	73	30,2%
Ankara	74	30,6%
İzmir	18	7,4%
Diğer	77	31,8%
Toplam	242	100%



Şekil 3. Daha önce BDS 701 standardı ile ilgili bir eğitim veya seminere katıldınız mı?

3.3. Kilit Denetim Konularına Yönelik İfadelerin Cevaplanması

Anket formunda muhasebe meslek mensuplarının BDS 701 Kilit Denetim Konuları standardına yönelik ifadelerine verdikleri cevaplar Tablo 2’de sunulmuştur. İfadelerde yer alan ilk 4 soru katılımcıların kilit denetim konularına yönelik bilgi düzeylerinin tespitini amaçlamaktadır. Katılımcıların %64’ü kilit denetim konuları hakkında yeterli bilgiye sahip olduğunu ifade etmiş ve BDS 701 ile ilgili gelişmeleri yakından takip ettiğini belirtmiştir. Katılımcıların yaklaşık %57’si şirketlerin yayınlamış oldukları kilit denetim konularını incelediğini söylemesine rağmen sadece %47’si KDK’ların hedef kullanıcılar tarafından takip edildiğini beyan etmişlerdir. Bir başka ifadeyle, katılımcıların %38’i hedef kullanıcıların KDK’ları incelediği konusunda kararsız kalmıştır.

Anket formunda 5. ve 14. sorular arasında yer alan 10 ifade kilit denetim konularının denetim ve muhasebe alanına olası etkilerini ele almaktadır. İfadeler incelendiğinde kilit denetim konularının bildirilmesinin bilgi asimetrisini azaltacağı ve denetim raporlarının popülaritesini artıracacağı katılımcıların %60’ından fazlası tarafından teyit edilmiştir. Buna ek olarak, yaklaşık %68’lik kesim KDK’ların denetim kalitesini etkileyeceğini belirtmiştir. KDK’ların denetim raporunda bildirilmesi ile denetçinin mesleki şüphesinin artacağı ifadesine yönelik verilen cevaplar incelendiğinde katılımcıların büyük bir kısmı (%37,2) kararsızlıklarını belirtmişlerdir. Öte yandan, örneklem dahilindeki cevaplayıcılar, KDK bildirimlerinin denetim maliyetlerini ve denetçinin iş yükünü artıracığını düşünmekle birlikte, kilit denetim konuları sürecinin denetçi üzerinde hukuki ve cezai baskı unsuru oluşturacağını beyan etmektedir. Kilit denetim konularının denetim ve muhasebeye olası etkilerinin ele alındığı 13 ve 14. sorularda, KDK’ların denetim sürecini uzatmayacağı ve denetim raporunun zamanında yayınlanmasına engel oluşturmayacağı sonucuna varılmıştır.

Kilit denetim konuları ile çeşitli faktörler arasındaki ilişkinin ele alındığı 15. ve 18. ifadeler arasındaki dört soru, KDK sayısı ile şirketler ve denetim şirketine özgü unsurlar arasındaki bağlantıyı incelemektedir. Katılımcılar kilit denetim konusu sayısının şirket büyüklüğünden, denetçi şirket büyüklüğünden ve denetçi şirketin ününden etkilendiğini düşünmemektedir. Buna ek olarak, katılımcılar denetim kalitesi ile bildirilen KDK sayısı arasında da bir ilişki olmadığını belirtmektedir. Ancak ilişkiler olarak adlandırılan bu sorularda da kararsızların oranı göreceli olarak yüksektir.

Tablo 2. KDK'lara Yönelik İfadeler

İFADELER	Kesinlikle Katılmıyorum		Katılmıyorum		Ne Katılmıyorum Ne Katılıyorum		Katılıyorum		Kesinlikle Katılıyorum	
	Frekans	Yüzde	Frekans	Yüzde	Frekans	Yüzde	Frekans	Yüzde	Frekans	Yüzde
1) Kilit denetim konuları (KDK) hakkında yeterli bilgiye sahibim.	23	9,5%	44	18,2%	20	8,3%	86	35,5%	69	28,5%
2) Kilit denetim konuları ile ilgili gelişmeleri yakından takip ederim	26	10,7%	50	20,7%	17	7,0%	92	38,0%	57	23,6%
3) Şirketlerin yayınlamış olduğu kilit denetim konularını inceledim.	30	12,4%	50	20,7%	25	10,3%	83	34,3%	54	22,3%
4) Kilit denetim konusu olarak belirlenen başlık ve başlıklar, hedef kullanıcılar tarafından yakından takip edilmektedir.	11	4,5%	26	10,7%	92	38,0%	84	34,7%	29	12,0%
5) KDK'nun bildirilmesi, denetçi ile finansal tablo kullanıcıları arasındaki bilgi asimetrisini azaltmaktadır.	7	2,9%	28	11,6%	59	24,4%	72	29,8%	76	31,4%
6) KDK'nun bildirilmesi, denetim raporlarını popüler hale getirecektir.	1	0,4%	21	8,7%	42	17,4%	70	28,9%	108	44,6%
7) KDK'nun bildirilmesi, denetim kalitesine yönelik algıyı etkilemez.	81	33,5%	85	35,1%	43	17,8%	28	11,6%	5	2,1%
8) Kilit denetim konuları ile birlikte denetçinin şüphesi yaklaşımı artmaktadır.	1	0,4%	40	16,5%	90	37,2%	87	36,0%	24	9,9%
9) KDK'nun bildirilmesi, denetim maliyetlerini artırmaktadır.	2	0,8%	47	19,4%	58	24,0%	94	38,8%	41	16,9%
10) KDK'nun bildirilmesi, denetçinin iş yükünü artırmaktadır.	0	0,0%	39	16,1%	43	17,8%	98	40,5%	62	25,6%
11) KDK'nun bildirilmesi, denetçi üzerinde hukuki baskı yaratmaktadır.	2	0,8%	44	18,2%	56	23,1%	88	36,4%	52	21,5%
12) KDK'nun bildirilmesi, denetim şirketlerine uygulanan cezai işlem ve yaptırımlarda etkili olacaktır.	3	1,2%	43	17,8%	49	20,2%	82	33,9%	65	26,9%
13) KDK'nun bildirilmesi, denetim raporlarının zamanında yayınlanmasına engel oluşturmaz.	9	3,7%	39	16,1%	59	24,4%	116	47,9%	19	7,9%
14) KDK'nun bildirilmesi, denetim sürecini uzatır.	24	9,9%	88	36,4%	59	24,4%	59	24,4%	12	5,0%
15) Kilit denetim konusu sayısı ile denetçi şirketin büyüklüğü arasında bir ilişki vardır.	15	6,2%	101	41,7%	69	28,5%	47	19,4%	10	4,1%
16) Kilit denetim konusu sayısı ile şirket büyüklüğü arasında bir ilişki vardır.	8	3,3%	84	34,7%	63	26,0%	73	30,2%	14	5,8%
17) Kilit denetim konusu sayısı ile denetçi şirketin ünü arasında bir ilişki bulunmamaktadır.	8	3,3%	42	17,4%	67	27,7%	100	41,3%	25	10,3%
18) Bildirilen KDK sayısı ile denetim kalitesi arasında bir ilişki vardır.	13	5,4%	99	40,9%	66	27,3%	49	20,2%	15	6,2%

3.4. Faktör Analizi Sonuçları ve Fark Testleri

Çalışmada istatistikî analiz tekniklerinin uygulanabilmesi amacıyla öncelikle verilerin normal dağılım gösterip göstermediği incelenmiştir. Shapiro-Wilk normallik testi sonuçlarına göre veriler normal dağılım göstermediğinden çalışmada parametrik olmayan testler kullanılmıştır. Çalışmada öncelikle anket formunun oluşturulmasında da literatür yardımıyla oluşturulan alt boyutların test edilmesi amacıyla açıklayıcı faktör analizi uygulanmıştır. Literatürdeki diğer çalışmalardan yararlanarak oluşturulan alt boyutlar Bilgi Düzeyi (1. – 4. ifadeler), KDK'ların etkisi (5. – 14. ifadeler) ve KDK İlişkiler (15. – 18. ifadeler) şeklindedir. Açıklayıcı faktör analizi sonuçlarına göre, öz değerlere bakıldığında beklenildiği üzere 3 faktör oluşmuş ancak bazı soruların anti imaj değerleri 0,5'in altında kaldığından ve istenilen gruplarda faktörleşmediğinden analizden çıkarılmıştır.

Faktör analizi sonuçları incelendiğinde Kaiser – Meyer – Olkin testi 0,835 ve Barlett's Küresellik Testi %1 anlamlılık düzeyinde anlamlı sonuçlar vermiş, bir başka ifadeyle, verilerin faktör analizi yapmaya uygun olduğu teyit edilmiştir. Yapılan faktör analizi sonucunda 5 ifade çıkarılmış ve açıklanan toplam varyans 0,755 düzeyinde gerçekleşmiştir. Analiz sonucunda Bilgi Düzeyi alt boyutundan 4. ifade, KDK'ların etkisi alt boyutundan 8., 13. ve 14. ifadeler ve son olarak KDK İlişkiler alt boyutundan 17. ifade çıkarılarak 13 değişken 3 faktörde toplanmıştır. Açıklayıcı faktör analizi sonucunda elde edilen alt boyutların aritmetik ortalaması alınarak 3 faktör birer değişkene dönüştürülmüş ve analizden çıkarılan ifadelerle birlikte parametrik olmayan analiz teknikleri uygulanmıştır. Faktör analiziyle birlikte güvenilirlik testi sonuçları da Tablo 3'te sunulmuş olup elde edilen faktörlerin ve tüm ifadelerin Cronbach Alfa değerleri literatürdeki sınır değerlerin üzerindedir.

Tablo 3. Güvenilirlik Testi Sonuçları

Değişkenler	Cronbach Alfa
Kilit Denetim Konuları Bilgi Düzeyi	0,965
Kilit Denetim Konularının Etkileri	0,913
Kilit Denetim Konuları İlişkiler	0,847
Tüm İfadeler	0,823

Shapiro-Wilk normallik testi sonuçlarına göre veriler normal dağılmadığı için parametrik olmayan testler kullanılmış ve faktör analizi sonucu elde edilen alt boyutlar ve analizden çıkarılan ifadelerle demografik değişkenler arasındaki anlamsal farklılaşma incelenmiştir. Tablo 4'te 3 alt boyut ve diğer 5 ifadenin cinsiyete göre farklılaşıp farklılaşmadığı Mann-Whitney U testi ile sınanmış ve sadece Bilgi Düzeyinin cinsiyete göre farklılaştığı tespit edilmiştir.

Tablo 4. Cinsiyete Göre Farklılaşma

Alt boyutlar ve ifadeler	Mann-Whitney U	Anlamlılık (Sig.)
Kilit Denetim Konuları Bilgi Düzeyi	5.466	0,000*
Kilit Denetim Konularının Etkileri	6.389	0,54
Kilit Denetim Konuları İlişkiler	7.411	0,166
Kilit denetim konusu olarak belirlenen başlık ve başlıklar, hedef kullanıcılar tarafından yakından takip edilmektedir.	6.528	0,717
Kilit denetim konuları ile birlikte denetçinin şüpheli yaklaşımı artmaktadır.	6.636	0,885
KDK'nın bildirilmesi, denetim raporlarının zamanında yayınlanmasına engel oluşturmaz.	6.289	0,389
KDK'nın bildirilmesi, denetim sürecini uzatır.	6.648	0,905
Kilit denetim konusu sayısı ile denetçi şirketin ünü arasında bir ilişki bulunmamaktadır.	6.796	0,859

Anket formunda dört akademik ve iki meslek unvan olmak üzere altı unvana yöneltilen sorular sonucunda unvanlar arasında bir ifade haricinde diğer *tüm* unsurlarda anlamlı bir farklılık elde edilmiştir. Birden çok grup için kullanılan parametrik olmayan testlerden Kruskal-Wallis testi sonuçları Tablo 5'te sunulmuştur. Post-hoc sonuçlarına göre, araştırma görevlisi ve SMMM unvanları tüm diğer unvanlarla anlamlı olarak farklılaşmaktadır.

Tablo 5. Unvana Göre Farklılaşma

Alt boyutlar ve ifadeler	Kruskal-Wallis	Anlamlılık (Sig.)
Kilit Denetim Konuları Bilgi Düzeyi	63,139	0,000*
Kilit Denetim Konularının Etkileri	38,976	0,000*
Kilit Denetim Konuları İlişkiler	18,464	0,002*
Kilit denetim konusu olarak belirlenen başlık ve başlıklar, hedef kullanıcılar tarafından yakından takip edilmektedir.	38,034	0,000*
Kilit denetim konuları ile birlikte denetçinin şüpheli yaklaşımı artmaktadır.	18,573	0,002*
KDK'nın bildirilmesi, denetim raporlarının zamanında yayınlanmasına engel oluşturmaz.	19,489	0,002*
KDK'nın bildirilmesi, denetim sürecini uzatır.	10,135	0,072
Kilit denetim konusu sayısı ile denetçi şirketin ünü arasında bir ilişki bulunmamaktadır.	16,745	0,005*

Anket formunda beş farklı kategoride oluşturulan yaş gruplarına göre anlamsal farklılaşmanın ele alındığı Tablo 6’da, Kruskal-Wallis testi sonuçlarına göre, 2 ifade haricinde tüm ifadelerde anlamlı bir farklılık elde edilmiştir. Post-hoc sonuçlarına göre, 26 – 35 yaş aralığının diğer tüm yaş aralıkları ile anlamsal olarak farklılaştığı elde edilmiştir.

Tablo 6. Yaşa Göre Farklılaşma

Alt boyutlar ve ifadeler	Kruskal-Wallis	Anlamlılık (Sig.)
Kilit Denetim Konuları Bilgi Düzeyi	51,716	0,000*
Kilit Denetim Konularının Etkileri	30,076	0,000*
Kilit Denetim Konuları İlişkiler	7,311	0,12
Kilit denetim konusu olarak belirlenen başlık ve başlıklar, hedef kullanıcılar tarafından yakından takip edilmektedir.	28,772	0,000*
Kilit denetim konuları ile birlikte denetçinin şüpheli yaklaşımı artmaktadır.	23,193	0,000*
KDK’nın bildirilmesi, denetim raporlarının zamanında yayınlanmasına engel oluşturmaz.	16,729	0,002*
KDK’nın bildirilmesi, denetim sürecini uzatır.	9,524	0,049*
Kilit denetim konusu sayısı ile denetçi şirketin ünü arasında bir ilişki bulunmamaktadır.	1,539	0,82

Örneklemin katılım gösterdiği şehre göre yapılan değerlendirmede, 2 ifade haricinde diğer tüm ifadeler için anlamlı sonuçlar elde edilmiştir. Post-hoc sonuçlarına göre ise üç büyük il haricindeki diğer illerin anlamsal olarak farklılaştığı sonucuna ulaşılmıştır.

Tablo 7. Şehre Göre Farklılaşma

Alt boyutlar ve ifadeler	Kruskal-Wallis	Anlamlılık (Sig.)
Kilit Denetim Konuları Bilgi Düzeyi	30,255	0,000*
Kilit Denetim Konularının Etkileri	36,766	0,000*
Kilit Denetim Konuları İlişkiler	15,217	0,002*
Kilit denetim konusu olarak belirlenen başlık ve başlıklar, hedef kullanıcılar tarafından yakından takip edilmektedir.	42,878	0,000*
Kilit denetim konuları ile birlikte denetçinin şüpheli yaklaşımı artmaktadır.	9,390	0,025*
KDK'nın bildirilmesi, denetim raporlarının zamanında yayınlanmasına engel oluşturmaz.	2,837	0,417
KDK'nın bildirilmesi, denetim sürecini uzatır.	8,871	0,031*
Kilit denetim konusu sayısı ile denetçi şirketin ünü arasında bir ilişki bulunmamaktadır.	2,644	0,45

Son olarak BDS 701 Kilit Denetim Konuları standardına yönelik alınan eğitime göre yapılan gruplandırılmada üç ifade haricinde tüm diğer unsurlarda anlamlı farklılıklar elde edilmiştir.

Tablo 8. Eğitim Alma Durumuna Göre Farklılaşma

Alt boyutlar ve ifadeler	Mann-Whitney U	Anlamlılık (Sig.)
Kilit Denetim Konuları Bilgi Düzeyi	1.928	0,000*
Kilit Denetim Konularının Etkileri	3.258	0,000*
Kilit Denetim Konuları İlişkiler	8.655	0,001*
Kilit denetim konusu olarak belirlenen başlık ve başlıklar, hedef kullanıcılar tarafından yakından takip edilmektedir.	3.526	0,000*
Kilit denetim konuları ile birlikte denetçinin şüpheli yaklaşımı artmaktadır.	4.816	0,000*
KDK'nın bildirilmesi, denetim raporlarının zamanında yayınlanmasına engel oluşturmaz.	6.442	0,276
KDK'nın bildirilmesi, denetim sürecini uzatır.	6.622	0,48
Kilit denetim konusu sayısı ile denetçi şirketin ünü arasında bir ilişki bulunmamaktadır.	7.939	0,06

4. Sonuç

9 Mart 2017 tarihli ve 30002 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren "BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi" standardı basmakalıp ifadelerin yer aldığı

ve genellikle olumlu görüşün verildiği denetim raporlarının geleceğini önemli şekilde etkilemektedir. Nitekim kilit denetim konularıyla birlikte işletmelere özgü ve en çok önem arz eden konular denetim raporlarında yer almakta ve denetim sürecinde ilgili konuların nasıl değerlendirildiğine değinilmektedir. Böylece denetim raporları daha çok işletmelere özgü ve iletişim değeri yüksek bir rapor kimliğine kavuşmaktadır. Bu çalışmada, kilit denetim konularına yönelik muhasebe paydaşlarının görüş ve düşüncelerinin ortaya konulması amaçlanmış ve bu doğrultuda 242 muhasebe öğretim elemanı ve meslek mensubuna anket uygulanmıştır. Çalışmada genel olarak şu sonuçlara ulaşılmıştır.

- Katılımcıların büyük bir kısmı kilit denetim konuları standardı hakkında bilgi sahibi olup bu konuyla ilgili gelişmeleri yakından takip etmekte ve işletmelerin yayınlamış oldukları kilit denetim konularını incelemektedir. Ancak, katılımcıların önemli bir bölümü KDK'ların hedef kullanıcılar tarafından incelendiği konusunda kararsızdır.
- Kilit denetim konularının denetim raporlarının popülaritesi üzerinde olumlu etkiye sahip olacağı ve KDK'ların bildirilmesinin bilgi asimetrisini düşüreceği birçok katılımcı tarafından dile getirilmiştir. Nitekim anket formunda katılımcılara diğer ifadelerden bağımsız olarak sorulan "Bağımsız Denetim Standartları (BDS) 701 Kilit Denetim Konularının Denetçi Raporunda Bildirilmesi" standardına yönelik genel düşünceleriniz nelerdir?" açık uçlu sorusuna verilen 45 geçerli yanıt içerisinde en çok ön plana çıkan unsur KDK'ların denetim raporlarına kazandıracığı itibar, güç, şeffaflık ve popülaritedir.
- Örneklem kapsamındaki katılımcıların büyük bir kısmı, KDK'ların bildirilmesinin denetçi üzerinde cezai, hukuki ve maliyet anlamında çeşitli baskı unsurları oluşturacağını beyan etmiş ve bu durumun denetçinin iş yükünü artıracığını belirtmiştir. Ancak katılımcıların önemli bir bölümü bu durumun denetim sürecini etkilemeyeceği ve denetim raporlarının zamanında yayınlanmasına engel oluşturmayacağını düşünmektedir. Bu durumun ortaya çıkmasında hiç şüphesiz denetim raporlarının yasal yayınlanma sürelerine riayeti önemli bir unsur olarak değerlendirilebilir.
- Araştırma sonuçlarına göre katılımcılar bildirilen kilit denetim konusu sayısı ile ilgili şirketin büyüklüğü, denetçi şirketin büyüklüğü ve denetçi şirketin şöhreti arasında bir ilişki olmadığını düşünmektedir. Buna ek olarak, KDK sayısının denetim kalitesinin bir göstergesi olmadığı beyan edilmiştir.
- Katılımcıların standartla ilgili genel görüşlerini belirttiği açık uçlu soru bölümü cevaplarına göre bir diğer önemli unsur, KDK bildiriminin işletmelere ve denetime olan güven duygusunu artıracığı, bağımsız denetim ve finansal raporlama standartlarına daha uyumlu çalışmayı beraberinde getireceği ve özellikle bilgi kullanıcılarını daha çok aydınlatacağı şeklindedir.
- Analiz sonuçlarına göre ifadeler açısından cinsiyete göre anlamsal farklılaşma elde edilmemekle birlikte unvan, yaş şehir ve ilgili standartla ilgili eğitim alıp almama kriterlerine göre ifadeler arasında anlamlı farklılıklara ulaşılmıştır.
- Çalışma örneklem büyüklüğü ve ifadelerin yeterliliği açısından çeşitli sınırlamalara sahiptir. Gelecek çalışmalar daha çok katılımcı ve farklı soru tipleriyle standardın uygulama alanına yönelik geniş ölçekli değerlendirmelerde bulunabilir.

KAYNAKÇA

- Akdoğan, N. ve Bülbül, S. (2019). “Bağımsız Denetçi Raporlarında Kilit Denetim Konularının Bildirilmesinde BİST 100 Şirketlerindeki İlk Uygulama Sonuçlarının Değerlendirmesine Yönelik Bir Araştırma.” Muhasebe ve Denetime Bakış, 18(56), 1-24.
- Biçer, A. A. ve Erol, S. (2017). “UDS 701 Kapsamında Denetimde Tespit Edilen Kilit Bulguların Finansal Bilgi Kullanıcılarına Sunulması.” Öneri Dergisi, 12(47), 71-84.
- Bédard, J., Gonthier-Besacier, N. ve Schatt, A. (2017). “Analysis of the Consequences of the Disclosure of Key Audit Matters in the Audit Report.” Working Paper, 1 - 45.
- Can, M. (2017). “BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi Standardı Uygulamasına İlişkin Denetçi Beklentilerinin Araştırılması”, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Carcello, J. V., ve C. Li. (2013). “Costs and Benefits of Requiring an Engagement Partner Signature: Recent Experience in the United Kingdom.” The Accounting Review, 88 (5), 1511-1546.
- Church, B. K., S. M. Davis, ve S. A. McCracken. (2008). “The Auditor’s Reporting Model: A Literature Overview and Research Synthesis.” Accounting Horizons, 22 (1), 69-90.
- Christensen, B. E., Glover, S. M. ve Wolfe, C. J. (2014). “Do Critical Audit Matter Paragraphs in the Audit Report Change Nonprofessional Investors’ Decision to Invest?” Auditing: a Journal of Practice & Theory, 33(4), 71-93.
- Cordoş, G. S. ve Fülöp, M. T. (2015). “Understanding Audit Reporting Changes: Introduction of Key Audit Matters.” Accounting & Management Information Systems, 14(1).
- DeFond, M., ve J. Zhang. 2014. “A Review of Archival Auditing Research.” Journal of Accounting and Economics, 58 (2-3), 275-326.
- Doğan, A. (2018). “Bağımsız Denetimde Yeni Bir Yaklaşım: Kilit Denetim Konuları.” Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 20(1), 65-89.
- Gökgez, A. (2018). “Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi ve Borsa İstanbul’da İşlem Gören İşletmeler Üzerine Bir Araştırma.” Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies, 4(2), 126-138.
- Kachelmeier, S. J., Schmidt, J. J. ve Valentine, K. (2017). “The Disclaimer Effect of Disclosing Critical Audit Matters in the Auditor’s Report.” Erişim: papers.ssrn.com.
- Kavut, F. L. ve Güngör, N. (2018). “Bağımsız Denetimde Kilit Denetim Konuları: BİST-100 Şirketlerinin 2017 Yılı Analizi.” Muhasebe Enstitüsü Dergisi, 16(59), 59-70.
- Sarısoy, Ö. (2019). “Kilit Denetim Konularına Bağımsız Denetim Raporunda Yer Verilmesi ve Beklenti Farkları”, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi.
- Sirois, L. P., Bédard, J. ve 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.
- Uzay, Ş. ve Köylü, Ç. (2019). “Kilit Denetim Konuları: Borsa İstanbul Üzerine Bir Araştırma.” Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, (52), 47-70.
- Vanstraelen, A., C. Schelleman, R. Meuwissen, ve I. Hofmann. (2012). “The Audit Reporting Debate: Seemingly Intractable Problems and Feasible Solutions.” European Accounting Review, 21 (2):193-215.
- Varıcı, İ. ve 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.

<https://www.ifac.org/publications-resources/determining-and-communicating-key-audit-matters>, Erişim Tarihi: 01.04.2019

<http://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/8180/TDS-2019-Seti>, Erişim Tarihi: 10.03.2019

<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2017/03/20170309-14.htm>, Erişim Tarihi: 10.03.2019

MUHASEBE VE DENETİME BAKIŞ DERGİSİ

YAYIN KOŞULLARI

- 1- Dergiye gönderilen yazılar başka bir yerde yayınlanmamış ya da yayınlanmak üzere gönderilmemiş olmalıdır.
- 2- Dergide basılması önerilecek yazılar, derginin biçim kurallarına kesinlikle özen gösterilerek hazırlanmalı ve değerlendirme sürecine girmek üzere Yayın Kurulu'nun yazışma adresine gönderilmelidir. Dergide yayınlanacak yazıların yazım ve dilbilgisi kurallarına uygun olması şarttır. Bu kurallara uygun olan yazılar, Yayın Kurulu'nca ilk değerlendirilmesi yapıldıktan sonra hakeme / hakemlere gönderilecek, hakemden / hakemlerden gelecek rapor doğrultusunda yazının basılmasına, yazardan rapor çerçevesinde düzeltme istenmesine ya da geri çevrilmesine karar verilecek ve durum yazara en kısa sürede bildirilecektir. Yayınlanmayan yazılar yazara geri gönderilmeyecektir.
- 3- Dergide yayınlanan yazılardaki görüşler ve bu konudaki sorumluluk yazarlarına aittir.

YAZIM KURALLARI

- 1- Çalışma, Word ortamında hazırlanarak e-mail (alid@turmob.org.tr) ile gönderilmelidir.
- 2- Yazılar, A4 boyutundaki kağıdın bir yüzüne 1.5 aralıkla, Times karakterinde, 12 punto ile yazılmalıdır.
- 3- Yazının ilk sayfasında aşağıdaki bilgilere yer verilmelidir:
 - i. Yazının başlığı, büyük harf, 16 punto ve bold yazılmalıdır.
 - ii. Başlığın sağ alt tarafında yazarın ünvanı, adı ve ID Bilgisi gösterilmelidir.
 - iii. Yazarın bağlı bulunduğu kuruluş, varsa yazarın e-posta adresi sayfanın dipnotunda gösterilmelidir.
 - iv. İlk sayfada, makelenin en az 100 en çok 200 kelimeyi geçmeyen, Türkçe ve İngilizce (başlık da dahil olmak üzere) Öz'leri yer almalıdır.
 - v. Öz'lerin altında anahtar sözcükler (keywords) bulunmalıdır.
- 4- Giriş ve sonuç bölümleri de dahil olmak üzere yazının tüm bölümleri ve başlıkları numaralandırılmalı ve bold yazılmalıdır.
- 5- Tablo içermeyen bütün görüntüler (fotoğraf, çizim, grafik, vb.) "şekil" olarak adlandırılmalıdır. Tablo ve şekillere başlık (sıra numarası ve ad) verilmelidir. Tablolarda başlıklar üstte, şekillerde ise altta yazılmalı, varsa bunlara ilişkin kaynak bilgileri de altta yer almalıdır.

6- Dipnotlar, metin içerisinde numaralandırılmalı ve kaynakça bilgileri sayfanın altında yer almalıdır.

7- Kaynakça gösterilmesinde, yayın bilgileri metnin sonunda, KAYNAKÇA başlığı altında aşağıdaki örneklerde olduğu gibi düzenlenmelidir.

Lucey, Terry, Costing, 4th Edition, DP Publications Ltd. London, 1993.

Gavens, John J. ve Robert W. Gibson, "An Australian Attempt to Internationalize Accounting Professional Organizations", The Accounting Historians Journal, December 1992, Volume19, Number 2, s. 79-103.

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

8- Yazılar, kaynakça ve şekillerle birlikte en çok 25 sayfa olmalıdır.

9- Makale başlangıç sayfasında gönderim tarihi gün-ay-yıl olarak yazılmalıdır.

10- Dergiye gönderilen yazıların yazım bakımından son denetimlerinin yapılmış olduğu, yazarın yazı için "basıla" verdiği kabul edilecektir. Yazı teslim edildikten sonra baskı düzeltmeleri için ayrıca yazara gönderilmeyecektir. Bu nedenle yazım yanlışlarının olağanın üzerinde olması, yazının geri çevrilmesi için yeterli görülecektir.

11- Çalışma bir dilekçe ile birlikte gönderilmelidir. Dilekçe de iletişim adresi, T.C. Kimlik no, telefon bilgileride yer almalıdır.

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 oluşturabilirsiniz.

Yazışma Adresi

Ali E. DOĞANOĞLU

Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi

İncek Kızılcaşar Mah. 2669. Sk. No:19 06830 **Gölbaşı/ANKARA**

Tel : (0.312) 586 00 00

Faks : (0.312) 586 00 17

e-posta : alid@turmob.org.tr