

# MUHASEBE VE DENETİME

# BAKİŞ

## Accounting and Auditing Review

**İşletmelerde Siber Risklerin Analizinde, Haritalanmasında ve Değerlendirilmesinde İç Denetimin Rolü**  
Prof. Dr. Seval Kardeş SELİMOĞLU - Mustafa Hakan SALDI

**Türkiye Denetim Standartlarında Adı Geçen Denetim Türlerinin Genel Yapı Açısından Karşılaştırılması**  
Dr. Öğr. Üyesi Esra ATABAY - Prof. Dr. Engin DİNÇ

**Diğer Kapsamlı Gelir Unsurları ve BİST 100'de Yer Alan Firmalarda Raporlanan Diğer Kapsamlı Gelir Unsurlarının Değerlendirilmesi**  
Doç. Dr. Deniz Umut ERHAN

**Bağımsız Denetim Standartları Açısından Hileye Karşı Denetçinin ve Tarafların Sorumluluklarının Bağımsız Denetçiler Yönünden Değerlendirilmesi: Türkiye'deki Bağımsız Denetçilere Yönelik Bir Anket Çalışması**  
Doç. Dr. Mehmet DEMİR - Öğr. Gör. Dr. Öznur ARSLAN

**TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar Standardı Kapsamında Grup İçi Satışlarla İlgili Yapılan Eliminasyon İşlemlerinin Ertelenmiş Vergi Etkileri**  
Dr. Öğr. Üyesi Derya ÜÇÖĞLU - Dr. Öğr. Üyesi Faruk Ziya FIRAT

**Sigorta Şirketlerinin İç Kontrol Süreçlerinde İç Denetim Faaliyetlerinin Etkinliğine Yönelik Bir Model Önerisi**  
Dr. Öğr. Üyesi Günay Deniz DURSUN - Rasim HACIOĞLU

**İşletmenin Sürekliliği Standardının Denetim Raporlarına Etkilerinin BİST Kapsamındaki Şirketler Üzerinde Araştırılması**  
Dr. Öğr. Üyesi Hüseyin MERT - Memet GÜNER - Göktuğ DUYAR

**Sosyal Medya İletişiminde Sosyal Medya Denetiminin Önemi**  
Dr. Zeynep BAYAZIT - Dr. Ali Altuğ BİÇER

**Bağımsız Mali Müşavirlerin Müşteri Seçimine Etki Eden Faktörlerin ve Karar Alternatiflerinin AHP ve MAUT Yöntemleri Çerçevesinde Değerlendirilmesi: İstanbul Kentine İlişkin Bir Uygulama**  
Dr. Öğr. Üyesi Mustafa ÇANAKÇIOĞLU

**Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve: Değişiklikler ve Karşılaştırmalar**  
Dr. Banu SULTANOĞLU

**Muhasebe Meslek Mensubu Adaylarının UFRS Farkındalığı**  
Dr. Öğr. Üyesi Mehmet Emin KARABAYIR - Dr. Öğr. Üyesi Seyhan ÖZTÜRK - Öğr. Gör. Dr. Emrah ERTUGAY

**Muhasebe Araştırmalarında Durumsallık Teorisinin Yeri**  
Dr. Öğr. Üyesi Ümmügülsüm ZOR

**"TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat" Çerçevesinde Hasılatın Ölçülmesi ve Raporlanması**  
SMMM Alim Çağdaş ÜNLÜTÜRK - Ece Nur DEVECİ - YMM Muhammet Fatih DAĞLI



# 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)

# 57

# MUHASEBE VE DENETİME BAKİŞ

Accounting and Auditing Review

Yıl/Year: 19 Sayı/Issue : 57 Mayıs / May 2019

## TÜRMOB ADINA SAHİBİ

*Owner on behalf of TURMOB*

A. Masis YONTAN

&

## 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 : 10.05.2019**

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 Ayanoglu

Prof. Dr. Kerim Banar

Cansen Başaran

Prof. Dr. Ercan Bayazitli

Prof. Dr. Kamil Büyükmirza

Prof. Dr. Yurdakul Çaldağ

Prof. Dr. Orhan Çelik

Prof. Dr. Ferruh Çömlekci

Prof. Dr. Volkan Demir

Prof. Dr. Nuran Doyrangöl

Prof. Dr. A. Hayri Durmuş

Prof. Dr. Selman Aziz Erden

Prof. Dr. Halim Ergen

Doç. Dr. Deniz Umut Erhan

Prof. Dr. Fatih Coşkun Ertaş

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. Murat Kiracı

Prof. Dr. Güray Küçükkocaoğlu

Prof. Dr. Ganite Kurt

Prof. Dr. Nihat Küçüksavaş

Prof. Dr. Ömer Lalik

Prof. Dr. Beyhan Marşap

Eray Mercan

Prof. Dr. Can Şimga Mugan

Prof. Dr. Rifat Ortaç

Prof. Dr. Semih Öz

Doç. Dr. Yiğit Özbek

Prof. Dr. Yıldız Özerhan

Prof. Dr. Recep Pekdemir

Prof. Dr. Necdet Sağlam

Doç. Dr. Zafer Sayar

Prof. Dr. Mehmet Sayarı

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

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 Uzun

Doç. Dr. Serap Yanık

Prof. Dr. Yüksel Koç Yalın

Prof. Dr. F. Münevver Yılcancı

Prof. Dr. Göksel Yücel

Prof. Dr. Süleyman Yüksekü

Prof. Dr. Ahmet Yüksel

Prof. Dr. Figen Zaif



# İÇİNDEKİLER

## CONTENTS

**Prof. Dr. Seval  
Kardeş SELİMOĞLU  
Mustafa Hakan SALDI**

İşletmelerde Siber Risklerin Analizinde, Haritalanmasında ve Değerlendirilmesinde İç Denetimin Rolü  
*The Role of Internal Audit: Analysis, Mapping and Assessment of Cyber Risks in Enterprises*

1

**Dr. Öğr. Üyesi  
Esra ATABAY  
Prof. Dr. Engin DİNÇ**

Türkiye Denetim Standartlarında Adı Geçen Denetim Türlerinin Genel Yapı Açısından Karşılaştırılması  
*Comparing Types of Audits Specified in Turkish Auditing Standards Regarding General Structures*

19

**Doç.Dr.  
Deniz Umut ERHAN**

Diğer Kapsamlı Gelir Unsurları ve BİST 100’de Yer Alan Firmalarda Raporlanan Diğer Kapsamlı Gelir Unsurlarının Değerlendirilmesi  
*Other Comprehensive Income Accounts (Elements) and Assessment of Other Comprehensive Income Accounts Reported in BIST 100 Companies*

37

**Doç. Dr.  
Mehmet DEMİR  
Öğr. Gör. Dr.  
Öznur ARSLAN**

Bağımsız Denetim Standartları Açısından Hileye Karşı Denetçinin ve Tarafların Sorumluluklarının Bağımsız Denetçiler Yönünden Değerlendirilmesi: Türkiye’deki Bağımsız Denetçilere Yönelik Bir Anket Çalışması  
*Assessing the Responsibilities of Auditor and Parties For the Fraud in Terms of Independent Audit Standards and From the Aspect of Independent Auditors: A Questionnaire Study For the Independent Auditors in Turkey*

61

**Dr. Öğr. Üyesi  
Derya ÜÇOĞLU  
Dr. Öğr. Üyesi  
Faruk Ziya FIRAT**

TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar Standardı Kapsamında Grup İçi Satışlarla İlgili Yapılan Eliminasyon İşlemlerinin Ertelemiş Vergi Etkileri  
*Deferred Tax Implications of Intragroup Sales Transactions Eliminated Within the Scope of TFRS 10 “Consolidated Financial Statements”*

83

**Dr. Öğr. Üyesi Günay  
Deniz DURSUN  
Rasim HACIOĞLU**

Sigorta Şirketlerinin İç Kontrol Süreçlerinde İç Denetim Faaliyetlerinin Etkinliğine Yönelik Bir Model Önerisi  
*A Model Proposal Related With The Effectiveness of Internal Audit Activities in Internal Control Processes in Insurance Sector*

105

**Dr. Öğr. Üyesi  
Hüseyin MERT  
Memet GÜNER  
Göktuğ DUYAR**

**İşletmenin Sürekliliği Standardının Denetim Raporlarına Etkilerinin BİST Kapsamındaki Şirketler Üzerinde Araştırılması**  
*The Investigation of the Effects of the Going Concern Standard on the Audit Reports*

119

**Dr. Zeynep BAYAZIT  
Dr. Ali Altuğ BİÇER**

**Sosyal Medya İletişiminde Sosyal Medya Denetiminin Önemi**  
*The Importance of Social Media Audit in Social Media Communication*

141

**Dr. Öğr. Üyesi Mustafa  
ÇANAĞCIOĞLU**

**Bağımsız Mali Müşavirlerin Müşteri Seçimine Etki Eden Faktörlerin ve Karar Alternatiflerinin AHP ve MAUT Yöntemleri Çerçevesinde Değerlendirilmesi: İstanbul Kentine İlişkin Bir Uygulama**  
*Evaluation of Factors and Decision Alternatives, Which Effects to SMPs' Customer Selection in the Frame of the AHP and MAUT Methods: A Case Study in Istanbul*

165

**Dr. Banu  
SULTANOĞLU**

**Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve: Değişiklikler ve Karşılaştırmalar**  
*Conceptual Framework for Financial Reporting: Changes and Comparisons*

195

**Dr. Öğr. Üyesi Mehmet  
Emin KARABAYIR  
Dr. Öğr. Üyesi  
Seyhan ÖZTÜRK  
Öğr. Gör. Dr.  
Emrah ERTUGAY**

**Muhasebe Meslek Mensubu Adaylarının UFRS Farkındalığı**  
*IFRS Awareness of the Aspiring Professional Accountants*

221

**Dr. Öğr. Üyesi  
Ümmügülsüm ZOR**

**Muhasebe Araştırmalarında Durumsallık Teorisinin Yeri**  
*The Contingency Theory in Accountancy Researches*

237

**SMMM Alim  
Çağdaş ÜNLÜTÜRK  
Ece Nur DEVECİ  
YMM Muhammet  
Fatih DAĞLI**

**“IFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat” Çerçevesinde Hasılatın Ölçülmesi ve Raporlanması**  
*Measurement and Reporting of Revenue in Accordance with “IFRS 15 - Revenue From Contracts with Customers”*

247

# İŞLETMELERDE SİBER RİSKLERİN ANALİZİNDE, HARİTALANMASINDA VE DEĞERLENDİRİLMESİNDE İÇ DENETİMİN ROLÜ

Prof. Dr. Seval Kardeş SELİMOĞLU\*

Mustafa Hakan SALDI\*\*

Makale Gönderim Tarihi : 12/02/2019 / Kabul Tarihi : 26/03/2019

## ÖZ

Bu çalışmanın amacı, iç denetim perspektifinden siber risklerin analiz edilmesi, haritalanması ve değerlendirilmesi için hangi tekniklerin nasıl uygulanacağı ve kullanılacağı ele alınarak anlatılmıştır. Çalışmanın içeriği itibari ile işletmelerde hangi tip siber risklerle karşılaşılacağı ve bunlara nasıl önlem alınacağı üzerine detaylı incelemeler yapılarak, iç denetimin, siber risklerin kontrolünde üstlendiği görevlerini neler olabileceği ele alınarak araştırılmıştır.

Çalışmanın esas amacına paralel olarak, bilgi teknolojilerinde pratik olarak kullanılan metotlar örnek olaylar ile açıklanmıştır. Özellikle, siber risklerin analizinde uygulanan niceliksel modeller teorik çerçeveden aktarılmaya çalışılarak, iç denetimin güncel hayattaki rolü ile ilişkilendirilmesi hedeflenmiştir.

Sonuç olarak, iç denetimin işletmelerdeki önemi ve rolü de teknolojik gelişmeler ile beraber değişime uğrarken, operasyonel ve yönetsel süreçlerdeki faaliyet alanları da genişlemektedir. Bu bağlamda, siber risklere karşı önlemlerin alınmasında iç denetimin rolü de en az bilgi teknolojilerinininki kadar büyüktür.

**Anahtar Kelimeler:** Siber Riskler, Analiz Metotları, Risk Haritaları, İç Denetim

**JEL Kods:** M42,M49

\* Prof. Dr. Seval Kardeş Selimoğlu, İİBF İşletme Bölümü, Muhasebe ve Finansman Ana Bilim Dalı Öğretim Üyesi  
sselimoğlu@anadolu.edu.tr, <https://orcid.org/0000-0003-1185-9980>

\*\* Mustafa Hakan Saldı, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İngilizce İşletme Doktora Programı Öğrencisi,  
Endüstri Mühendisi hamusaldi@hotmail.com, <https://orcid.org/0000-0001-5043-4606>

**THE ROLE OF INTERNAL AUDIT: ANALYSIS, MAPPING AND ASSESSMENT OF CYBER RISKS IN ENTERPRISES****ABSTRACT**

The article is tried to transfer from the internal audit perspective on how techniques are used for analyzing, mapping and assessing cyber risks. With the content of the study, the missions of internal auditing on control of cyber risks are investigated by doing in-depth examinations on what types of cyber risks can be encountered in businesses and how to take precautions to these risks.

In parallel with the main purpose of the study, the methods used in information technologies are described with actual events. Particularly, the quantitative models applied in the analysis of cyber risks are aimed to be transferred from theoretical framework and associated with the role of internal control in the current llife.

As a result, the role of internal control in the enterprises is transforming with technological developments and its' activities on the operational and managerial processes are expanding. Because of the mentioned reasons, the role of internal control in taking actions against cyber risks is as much as information technology.

**Keywords:** Cyber Risks, Analysis Methods, Risk Maps, Internal Auditing

**JEL Codes:** M42, M49

**1. GİRİŞ**

**B**u çalışmanın amacı, işletmelerde sıklıkla karşılaşılan siber risklerin analizinde, haritalanmasında ve değerlendirilmesinde kullanılan uygulamaların, iç denetimin geleneksel rolü üzerindeki etkilerini doğrudan ve dolaylı yollarla araştırarak, geleceğe yönelik sonuçlar çıkarmaktır. Çalışma, iç denetimin işletmelerdeki rolünün, teknoloji ile nasıl şekillendiğinin ve değişime uğradığının güncel yaklaşımlar ile aktarılması bakımından ön plana çıkmaktadır.

Öncelikle, literatür incelemesi yapılarak geçmiş çalışmaların içerikleri ve bulguları araştırılmıştır. Daha sonra, riskin genel tanımı teorik açıdan anlatılarak, siber çevrede hangi faktörlerin önemli rol oynadığı kavramsal pencereden gösterilmiştir. Siber risk kavramı, istatistiksel veriler ve güncel vakalarla açıklanmıştır.

Siber risklerin analizleri üzerine öne sürülen teorik modeller incelenerek, bu metotların güncel koşullara nasıl uyarlandığı gözlemlenmiştir. Risk matrislerinin veya ısı haritalarının siber çevrede nasıl kullanıldığı örnek olaylar ile birlikte gösterilmiştir. Son bölümde ise siber çevrede iç denetimin hangi rollere sahip olduğu açıklanmıştır.

## 2.LİTERATÜR İNCELEMESİ

**Tablo 1: Literatür Taraması**

Yazar ve Yıl	Makale Adı	Konu Kapsam	Sonuç
Ralston, Graham ve Hieb(2007)	SCADA Ve DCS Ağları İçin Siber Güvenlik Risk Değerlendirmesi(Cyber Security Risk Assessment For SCADA And DCS Networks)	SCADA ve DCS ağlarındaki risklerin değerlendirilmesi için olasılık ve etki hesapları konuları temel alınmıştır.	FTA, ETA ve FEMA metodları kullanılarak herhangi bir siber tehdidin ortaya çıkma olasılığı ve etkisi değerlendirilmiştir.
Spoonamore(2008)	CCLIF: Siber Operasyonların ve BT Mimarileri Riskinin Değerlendirilmesi İçin Nicel Bir Metodoloji(CCLIF: A Quantified Methodology System To Assess Risk Of IT Architectures And Cyber Operations)	CCLIF sürecinin organizasyonlardaki elektronik güvenlik uygulamalarında kullanımı konu edinilmiştir.	CCLIF süreci organizasyonların e-güvenlik fonksiyonlarına uyum açısından gerekli karakteristiklere sahiptir.
Guinta ve Frantz-ve(2010)	Siber Güvenlik Ve İşletmeler İçin Eleştirelilik, Savunmasızlık Ve Risk Mantık Analizi Metodolojisi(Critically/Vulnerability/Risk Logic Analysis Methodology For Business Enterprise And Cyber Security)	Bilgi teknolojileri kaynaklı risklerin değerlendirilmesi matematiksel bir modele dayalı olarak yapılmıştır.	Önerilen metod ile risklerin tanımlanması, nicileştirilmesi ve kabul edilebilir olup olmadığı anlaşılmıştır.
Kayrak(2012)	Bilgi Kriterleri Çerçevesinde Bilişim Teknolojileri Denetimi	Bilgi teknolojileri, denetimi ve yönetimi konuları değerlendirilmiştir.	Bilgi kriterlerinin bilgi teknolojilerinin denetimindeki rolü ortaya çıkarılmıştır.
Yılmaz ve Sağıroğlu(2013)	Siber Güvenlik Risk Analizi, Tehdit ve Hazırlık Seviyeleri	Siber güvenlik kapsamında yer alan evrensel kurallar, siber kaynakların risk analizi, tehdit ve hazırlık seviyeleri incelenmiştir.	Siber güvenliğin sağlanabilmesi için bilgi varlıkları üzerinde risk analizleri yapılmalı ve siber tehdit araçlarına karşı hazırlıklı olunmalıdır.
Topaloğlu, 2013	Sosyal Güvenlik Suistimlerinin Tespiti ve Önlenmesi İçin Risk Analizi Ve Sürekli Denetim Yöntemleri	Gelişen teknoloji ve ekonomik aktiviteler ile birlikte denetim yaklaşımlarının reaktiften proaktifte nasıl dönüşmeye başladığı değerlendirilmektedir.	Veri hacmindeki artışa bağlı olarak risk analizleri doğrultusunda denetim yöntemleri incelenmiştir.
Mukhopadhyay, Chatterjee, Saha, Mahanti ve Sadhukhan(2013)	Siber-Risk Karar Modelleri: BT'yi Güvence Altına Almak Veya Almamak(Cyber-Risk Decision Models: To Insure IT or Not)	Siber sigorta ürünlerinin organizasyonlara uygunluğuna ilişkin modeller önerilmektedir.	Siber risk sigortacılarına destek olmak ve daha verimli ürünler geliştirmek için UBPP modeli önerilmiştir.
Christiansen, D'Angona ve Bell(2014)	Bilgi Teknolojisi Riskini Görüntülemek, Yönetmek ve Değerlendirmek İçin Metod Ve Sistem(Method And System For Assessing, Managing And Monitoring Information Technology Risk)	Veritabanları üzerinden bilgi teknolojileri risk faktörlerinin algılanması konusu üzerinde durulmuştur.	Bilgi teknolojilerinde ortaya çıkabilecek risklerin kontrol edilmesine yönelik bir metod önerilmiştir.
Kurnaz ve Dindaroğlu(2015)	İç Denetim Ve Bilgi Güvenliği İlişkisi: Bölgesel Bir Araştırma	İç denetim ve bilgi güvenliği fonksiyonları arasındaki ilişkinin doğasını etkileyen unsurların ortaya çıkarılması konusu değerlendirilmiştir.	İç denetim ve bilgi güvenliği arasındaki etkileşimin sonucunda tam güvenliğin sağlanması kesin olarak söylenemez.
Kurt ve Uysal, 2015	Siber Riskler ve COSO İç Kontrol Bütünleşik Çerçevesi	İşletmelerdeki risklerin çeşitliliği bilgi teknolojilerindeki gelişmelere bağlı olarak artış göstermektedir ve bu nedenle bu risklerin kontrol edilmesi konusu ön plana çıkmaktadır.	Bilgi güvenliğinin sağlanmasında COSO kurumsal risk yönetimi bütünleşik çerçevesinin siber tehditlere karşı rehberlik ettiği vurgulanmıştır.
Uludağ(2017)	Değişen Risk Algısı Ve İç Denetim	Değişen risk algısı iç denetim perspektifinden değerlendirilmiştir.	Değişen koşullar ile birlikte iç denetim açısından risk kavramına ilişkin unsurlar incelenerek risk odaklı iç denetim kavramı ortaya konmuştur.
Öztürk(2018)	Siber Saldırıları, Siber Güvenlik Denetimleri Ve Bütüncül Bir Denetim Modeli Önerisi	Siber güvenlik denetimindeki tüm süreçler bütüncül bir yaklaşımla değerlendirilerek bir model dahilinde gösterilmeye çalışılmıştır.	Önerilen denetim modeli ile birlikte denetim çevresine etki eden iç ve dış faktörler, siber saldırılar ve tehditler açıklanmıştır.

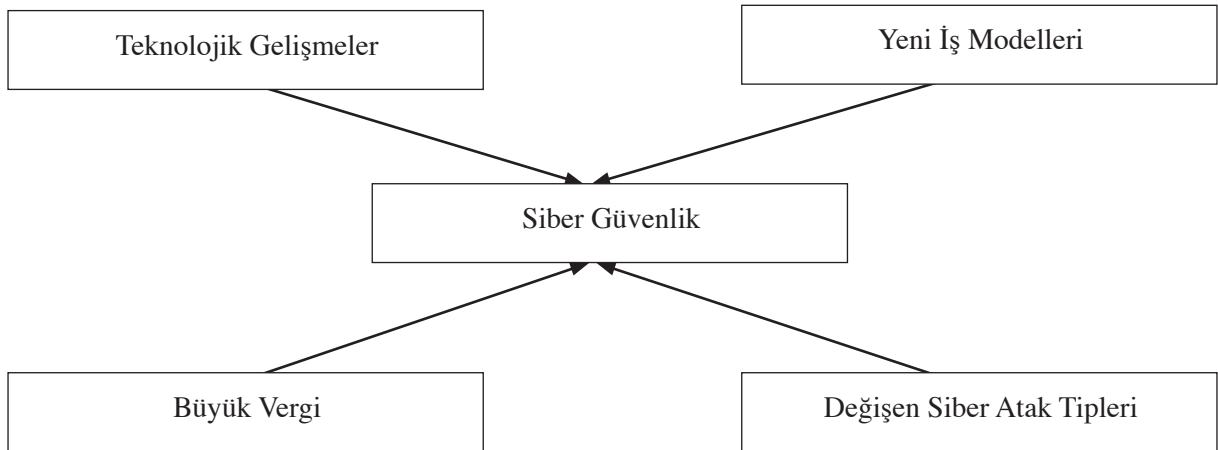


Literatür incelemesinde ortaya çıkan bulgulara göre siber risklerin analizi ve değerlendirilmesi iç denetim yeni teknikler ve bakış açıları kazandırmıştır. Özellikle, bilgisayar bilimleri kapsamında önerilen metotlar ve modeller iç denetim mesleğini profesyonel olarak yapan şahıslara ve kurumlara daha analitik boyutlar kazandırabilecektir.

### 3. SİBER RİSK TANIMI VE KAPSAMI

Risk, işletmelerin misyonlarına ve stratejik amaçlarına ulaşmak için gerçekleştirdiği fonksiyonların etkinliğindeki sapma potansiyeli olarak değerlendirilebilir. Risk tahmin edilebilir değildir, gelecek ile ilgili belirsizliği ve beklenen sonuçlardan sapma ihtimalini temsil eder. Stratejik, operasyonel, finansal ve yasal risklerin analizleri iç denetim ekibinin geleneksel sorumlulukları arasında yer alırken, dijitalleşme doğrultusunda ortaya çıkan yenilikler ile birlikte bu görevlere siber risklerin analizi ve değerlendirilmesi de eklenmiştir.

Siber güvenlik kavramı, enformasyon sistemleri kapsamında yer alan veri kümelerinin ve programların risklerden ve tehditlerden korunması amacıyla ortaya çıkmıştır. Enformasyon sistemlerinin işletmelerde anahtar role sahip olmasının altında dijital olarak depolanan, işlenen ve transfer edilen bilginin güvenliği ve denetlenmesi yer almaktadır. Modern çağın koşullarında organizasyonlar açısından en önemli varlığın bilgi olduğu tartışılmaz bir unsur haline gelmiştir. Bu nedenle, teknolojik uygulamalarla daha kıymetli bir araca dönüşen bilgi her daim çeşitli tehditlerle karşı karşıya kalabilmektedir. Bu tehditlerin amacı genel olarak enformasyon sistemlerindeki verileri uygunsuz olarak elde etmeye ve bozmaya yöneliktir. Siber tehditlerin başında bilgisayar ve yazılım korsanlığı gelmektedir.



**Şekil 1: Siber Çevre**

**Kaynak:** International Professional Practices Framework Global Technology Audit Guide

Temel olarak, enformasyon güvenliği verilere erişilme, verileri işleme ve verilerin kayıt altında tutulması fonksiyonlarını kapsamaktadır. Kişisel kullanıcılar açısından durum, sadece bilgi güvenliği şifreleri, güvenlik duvarları ve anti-virüs programları ile sınırlıdır. Ancak, diğer taraftan, işletmelerin veya kurumların veri güvenliği mekanizmaları bilgi işlem cihazları, sunucular, yönlendiriciler, telekomünikasyon ekipmanları ve birbirleriyle elektronik olarak bağlı makineleri bütünüyle kapsamaktadır.

Bilhassa, işletmeler açısından verilerin güvenliğinin sağlanmasında karşılaşılan siber risklerin ortaya çıkardığı tahribat geri dönüşü olmayan finansal kayıplara ve piyasa itibarının ciddi anlamda zedelenmesine neden olmaktadır. Bundan dolayı, mevcut ve gelişmekte olan siber risklerin analiz edilerek değerlendirilmesi iç denetim ekiplerini önemli oranda ilgilendirmektedir.

Ayrıca, dinamik olarak değişen teknoloji çevresi iç denetim mesleğine de çeşitli sorumluluklar yüklemektedir. Dijital ortamda korunan verilerin risklere karşı güvence altında tutulmasını sağlamak amacıyla çeşitli risk analizi araçları geliştirilmektedir. Stratejik planlama, proje yönetimi, rutin operasyonlar ve kaynaklama faaliyetleri doğrultusunda iç denetim kapsamına giren risk analizi teknikleri işletmelerde uygulanmaktadır.

Aslında, şirketler iş akışlarını ve süreçlerini dijital ortamda denetlemek için algoritmalar vasıtasıyla siber fiziksel sistemleri ve akıllı sensörleri kullanarak siber risklerin seviyesini de artırmaktadırlar. Bu nedenle, fabrikaların dört duvarı arasında yer alan fiziksel makineler, araçlar ve robotlar tehditlere karşı daha kırılgan bir hale gelmektedirler.

Siber riskler dijital dönüşümün yaşanmakta olduğu bu dönemde işletmeler tarafından en ciddi tehdit kaynakları olarak algılanmaktadır. Şirketler her geçen gün yeni siber saldırılara maruz kalarak hem maddi hem de manevi açıdan büyük kayıplara uğramaktadırlar. Siber saldırılar, organizasyonların veya şahısların bilgi ve iletişim teknolojisi araçlarına ve uygulamalarına doğrudan veya dolaylı yollarla gerçekleştirilen, sistemler içerisinde korunan verilerin bütünselliğine, gizliliğine ve mevcudiyetine tehdit unsuru oluşturan saldırıları kapsamaktadırlar.

**Tablo 2: Risk Dağılımları**

2018 Yılında Orta Ölçekli Şirketlerin Önemsediği En Ciddi 5 Risk		
Sıra	Risk	Yüzde
1	Siber Vakalar(Örn. Siber Suçlar, BT Hataları, Veri İhlalleri)	39%
2	İş Aksamaları	37%
3	Doğal Felaketler(Örn. Fırtına, Sel, Deprem)	32%
4	Yangın, Patlama	23%
5	Piyasa Gelişmeleri	21%

**Kaynak:** Allianz Global Corporate&Specialty

Siber ataklar nedeniyle ortaya çıkan risk senaryoları sonucunda kritik verilerin kaybı ile birlikte marka değerinin azalması, müşterilerin çekilmesi ve hisse fiyatlarının düşmesi gibi durumlarla karşılaşılır. Orta ölçekli şirketler kapsamında yapılan Allianz Global'in yaptığı araştırmaya göre, 2017 yılına kıyasla 2018 yılında siber risklere karşı duyulan endişenin oranı %29'lardan %39'lara kadar ulaşmıştır. Bu durum da tehlikenin boyutunun önem derecesini niceliksel olarak açıklamaktadır.

**Tablo 3: Siber Saldırı Maliyetleri**

Ağustos 2017 İtibariyle Gelişmiş Ekonomiler Kapsamında Seçilen Ülkelerin Yıllık Ortalama Siber Atak Maliyetleri(Milyon Amerikan Doları)	
Birleşmiş Milletler	21,22
Almanya	11,15
Japonya	10,45
Birleşik Krallık	8,74
Fransa	7,9
İtalya	6,73
Avustralya	5,41

**Kaynak:** Statista

2017 yılının Ağustos ayı itibariyle Birleşmiş Milletler'in siber ataklar sonucunda karşılaştığı maliyet 2.122.000.000 Amerikan doları olmuştur. Bu miktar Amerika'nın gayri safi yurt içi hasılasının yaklaşık olarak 0,0001'lik kısmına denk gelmektedir. Bu oran ihmal edilebilecek kadar küçük olsa da siber atakların maddi olmayan varlıkları uğrattığı hasar dikkate alınmamıştır. Bunlar, önceden de bahsedildiği üzere müşteri kayıpları, marka güvenilirliğinin ve değerinin azalması gibi faktörler ile ortaya çıkan, proaktif olarak hesaplanması neredeyse olanaksız ve doğrusal olmayan biçimde değişkenlik gösteren bilançodaki itibar(goodwill) kalemleridir.

**Tablo 4: Siber Risklerin Sonuçları**

Siber Riskler Nedeniyle İşletmeleri Kayba Uğratan Farklı Vakalar	
Fikri mülkiyet hırsızlığı	Fikri mülkiyet varlığının değerinin kaybolması sonucunda pazar payının azalması ve gelirlerin düşmesi
İşlerin aksaması	Siber saldırılar sonucunda bilgi sistemlerinde oluşan hasarlar ve arızalar nedeniyle yaşanan ekstra giderler ve zararlar
Verilerin ve programların bozulması	Veri kümelerinin ve programların bozulması sonucu ortaya çıkan giderler

Siber yağmacılık	Siber yağmacılık nedeniyle verilerin dışarı sızdırılması sonucu karşılaşılan kurtulma giderleri
Siber hileler	Organizasyonların maddi ve manevi haklarını ihlal ederek varlıklarına gasp girişiminde bulunulan faaliyetler sonucunda karşılaşılan kayıplar
Gizlilik etkinliği ihlali	Gizlilik etkinliği ihlali sonucu yasal çevreden alınan cezalar
Ağ hataları kaynaklı yükümlülükler	Siber saldırılar nedeniyle şebekelerde hasarların oluşması ve beklenmedik yükümlülüklerle karşılaşılması
İtibar etkisi	Siber güvenlik mekanizmasının ihale uğraması sonucunda eldeki müşterilerin korunamaması ve gelir kaybının yaşanması
Fiziksel kıymet hasarı	Siber ataklar sonucunda ortaya çıkan ve fiziksel varlıklarda gözlenen birincil şahıs kayıpları
Ölüm ve bedensel yaralanmalar	Siber ataklar nedeniyle üçüncül şahıslarda gözlenen ölüm ve bedensel yaralanmalar
Olay araştırmaları ve maliyetleri	Siber saldırılar sonucu ortaya çıkan kazaların ve ihlallerin araştırılması için gereken finansal kaynaklar

**Kaynak:** MMC Cyber Handbook 2018

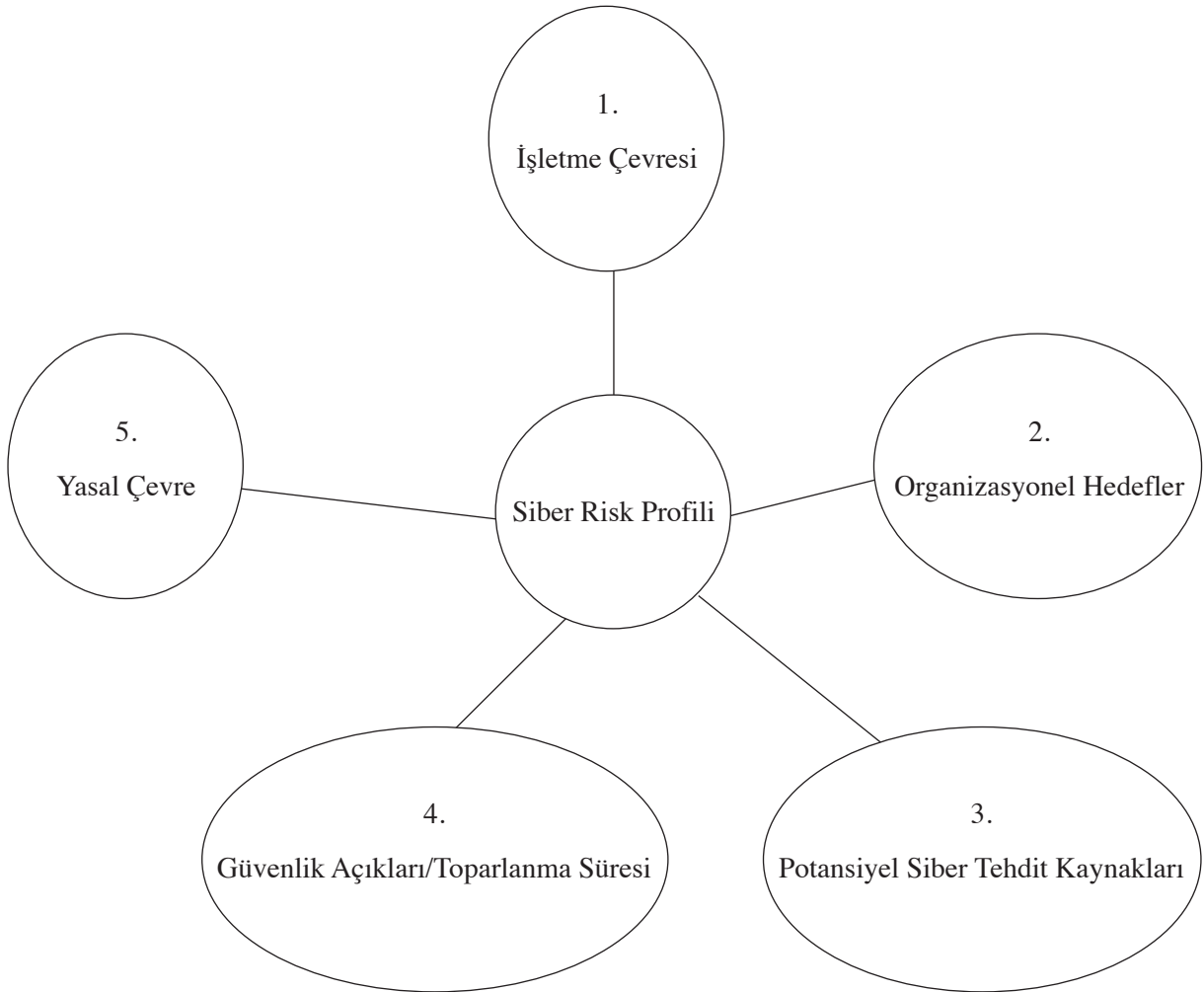
Siber saldırılar nedeniyle ortaya çıkan ve tablo üçte yer alan fırsat maliyetlerinin ulusal ekonomileri uğrattığı doğrudan kayıplar raporlarda bahsi geçen miktarlardan bir hayli fazladır. Örneğin, herhangi bir işletmede gizlilik ihlali dolayısıyla müşteri güveninin ve sadakatinin sarsılması sonucunda hisse fiyatlarının düşmesi ve rakiplerin müşterileri kendine çekmesi ile oluşan kayıplar ve zararlar hiçbir şekilde göz ardı edilemez. Ayrıca, siber riskler sonucunda ülkelerin uğradığı kayıpları ulusal bazda incelemek net sonuçlar çıkarmayacaktır, çünkü siber tehditlerin esas amacı küresel ekonomiyi zedelemektir.

İşletmeler dijital sistemlerindeki kırılganlıkları değerlendirirken konuya sadece iş akışlarındaki teknolojik parçalar ve yazılımlar açısından bakmadan, insan faktörünü de konuya dahil edip, gerçekçi yaklaşımları kullanarak bütünsel risk tespitleri ve analizlerinde bulunmalıdırlar.

#### **4. SİBER RİSKLERİN ANALİZ YÖNTEMLERİ**

Organizasyonlar siber risklerin tespit ve analiz edilmesinde çevik ve yapısal yaklaşımları tercih etmektedirler. İşletmelerin siber risklerden korunmaları ve bu riskleri bertaraf etmeleri için öncelikle kendi kurum kültürlerine ve varlıklarına uygun risk profilleri oluşturmaları daha etkin ve uygulanabilir tekniklerin geliştirilebilmesine olanak sağlamaktadır. Bu nedenle, işletmenin iç ve dış çevresi, aktif olduğu sektörler, dijital sistemlere olan bağlılığı, değer zinciri içerisindeki hedefleri, teknik ve insan kaynaklı güvenlik açıkları, siber riskler sonrasındaki toparlanma seviyesi, herhangi bir siber saldırı sonucunda iş-

lerin normal seviyesine gelme periyodu ve siber güvenlik çatısı altındaki yasal gereksinimleri karşılama yeteneği risk profilinin tespit edilmesinde dikkate alınacak konulardır.



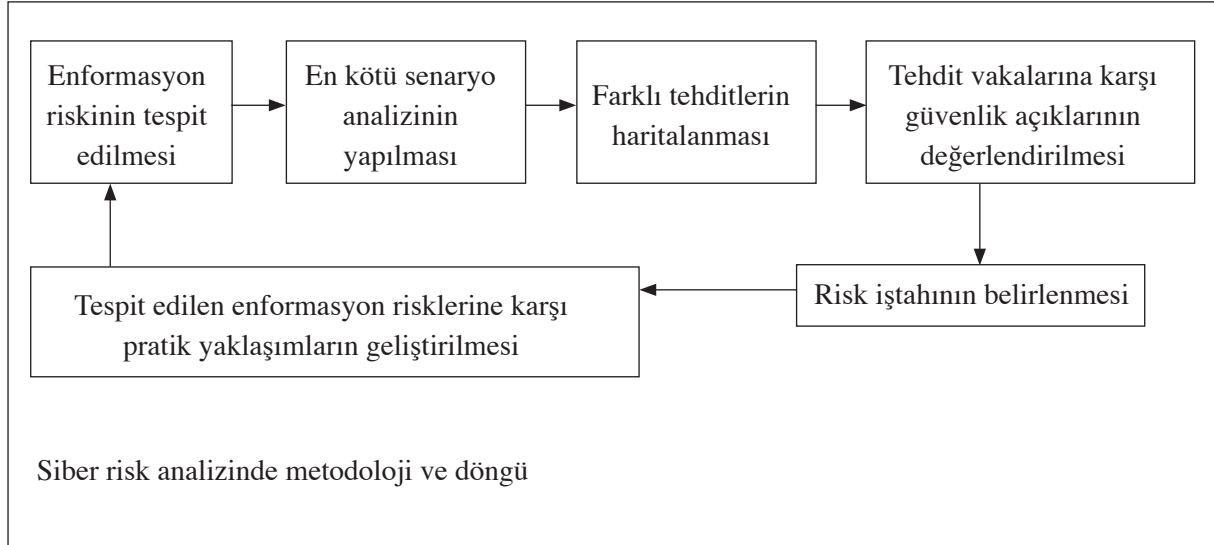
**Şekil 2: Siber Risk Profiline Etki Eden Faktörler**

**Kaynak:** Deloitte

5 görünümünden tespit edilen risk profili doğrultusunda organizasyonun kabul edebileceği risk miktarı da belirlenerek siber güvenlik ölçümleri yapılır. Ancak tabii ki hiçbir koşulda ve süreçte %100 güvenlik sağlamayacaktır ve her zaman kabul edilebilir bir risk seviyesi olacaktır.

Dijital platformlardaki verilerin gizliliği, bütünselliği ve mevcudiyeti siber risklerin analiz edilmesi ile güvence altına alınmaya çalışılır. Bilgi teknolojilerinde risklerin analizleri ve değerlendirmeleri hem kantitatif hem de kalitatif teknikler ile yapılabilmektedir. Yıllık kayıp beklentisi tekniği(Annual Loss

Expected)(ALE), Fisher yöntemleri, Courtney metotları, bilgi güvenliği risk analizi metodu(Information Security Risk Analysis Method)(ISRAM) ve diğer türev oranları kantitatif yöntemler olarak risk analizlerinde kullanılabilir. Merkezi bilgisayar ve iletişim ajansı risk analiz ve yönetim metodu(Central Computer and Telecommunications Agency Risk Analysis and Management Method)(CRAMM), NIST SP 800-30 yöntemi, hata modu ve etkileri analizi (Failure Mode and Effects Analysis)(FMEA) ile hata modu ve etkileri kritiklik analizi (Failure Mode and Effects Criticality Analysis)(FMECA) kalitatif metotlar olarak risk analizlerinde uygulanabilmektedir( Rot, 2008: p.9).



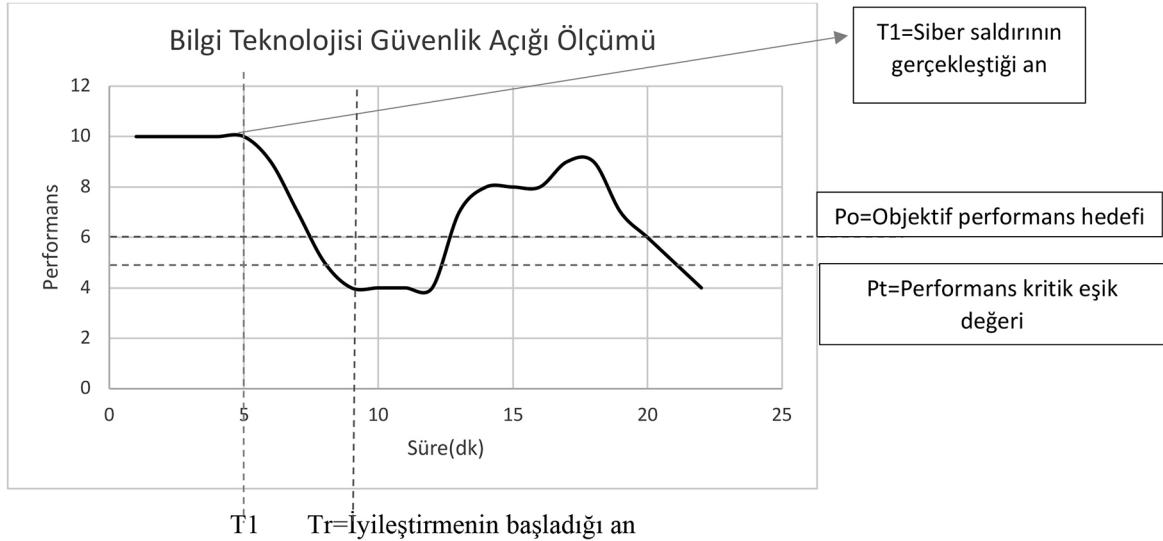
**Şekil 3: Siber Risk Analizi Yapısal Modeli**

**Kaynak:** Marsh&McLennan

Siber risklerin niceliksel değişkenlere dönüştürülmesinde, belirli bir zaman periyodu içerisinde maruz kalınan siber saldırıların şiddeti ve ortaya çıkma olasılığı kullanılır. Örneğin, bir işletmenin gelecek 12 ay içerisinde bir siber saldırıya maruz kalması olasılığı yüzde bir ve siber saldırı sonucu karşılaşacağı maliyet 10 milyon dolar iken, benzer şekilde karşılaşacağı daha ciddi bir siber saldırının ortaya çıkması olasılığı binde bir ve saldırı sonucu uğrayacağı kayıp ise 100 milyon dolar olabilmektedir. Daha açık bir ifadeyle saldırının ortaya çıkma olasılığı veya karşılaşılma sıklığı ile meydana getirdiği tahribat ters orantılı olarak gelişmektedir. Bu durum da riskin geleneksel formülü kapsamındaki; herhangi bir riskin ortaya çıkma olasılığı ile etkisinin çarpılması sonucunda ortaya çıkan değerlerin dengeli olmasını sağlamaktadır.

Herhangi bir siber saldırının şiddeti ve ortaya çıkma olasılığı, aslında işletmelerin risk profillerini oluşturarak, frekans(sıklık)-şiddet dağılımları veya kayıp derece olasılık eğrileri ile siber risklerin ölçülmesini sağlamaktadırlar. Bu sayede risk yöneticileri siber risklerin işletmeler açısından hangi anlamlara geldiklerini nicel olarak ölçebilmektedirler. Ayrıca, risk profili, herhangi bir işletmenin karşılaşabileceği

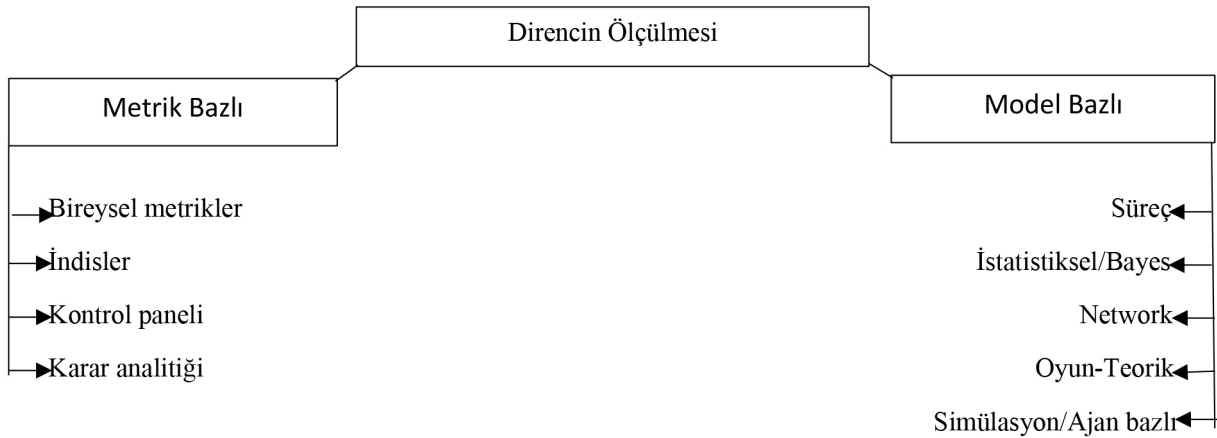
farklı siber saldırıların olasılığının ve şiddetinin hesaba katılmasına ve ortalama kayıp oranının analiz edilmesine olanak sağlamaktadır. Siber risklere maruz kalınması sonucunda beklenen kayıp miktarı proaktif bir yaklaşımla belirlenir ve bu maliyetleri karşılayacak tasarruflar önceden sağlanarak, risk toleransı oluşturulur.



**Şekil 4: Metrik bazlı bilgi teknolojileri performans eğrisi**

**Kaynak:** Cyber Resilience of Systems and Networks

Herhangi bir işletmenin siber saldırılara karşı direncini ve bağımsızlığını gösteren bir vaka figür 2’de gösterilmiştir. Bu vakada esas amaç riskin etkisinin süreç açısından incelenmesini sağlamak ve siber riskin ölçümünü nicel değişkenler ile ifade etmektir. Spesifik olarak  $T_1$  bozucu eylemin ortaya çıkış anını belirtmektedir. Sistem operatörü çoğu zaman bu anı önceden bilemez veya tahmin edemez, bu durum da siber güvenlik mekanizmalarının en zayıf olduğu noktadır. Siber riskin analizi yapılırken dijital sistemlerdeki performansın düşmeye başladığı an orijin olarak alınır.  $T_r$  anından itibaren ise işletmenin siber güvenlik sistemi devreye girerek dijital operasyonların iyileştirilmesi sağlanmaktadır. Bu gibi vakaların analizlerinin elde edilmesinde siber saldırının gerçekleştiği an, siber atak sonrasında objektif performans hedefinin altına düşmesi için geçen süre ile kritik eşik performans değerinin altına inmesi için geçen zaman ve sistemin tekrar eski performans seviyelerine ulaşması için geçen periyod değişkenleri kullanılmaktadır. Bu yöntemle işletmelerin siber saldırılara karşı toparlanma süresi tespit edilmiş olur. Özetle, siber risklerin analizleri bu vakada kullanılan performans eğrileri ile yapılabilmektedir.



**Şekil 5: Siber risklerin analizlerinde kullanılan teknikler**

**Kaynak:** Cyber Resilience of Systems and Networks

Siber risklerin analiz edilmesinde kullanılan yöntemlerin esas amacı bilgi sistemlerinin bu risklere karşı oluşturduğu bağışıklığı tespit etmektir. Metrik bazlı yaklaşımlar sistem parçalarının bireysel özelliklerini veya sistem performansının bütününe değerlendirmeye yönelik olarak geliştirilmişken, model bazlı yaklaşımlar enformasyon teknolojisinin karşılaşılabileceği siber riskleri sistem konfigürasyonu modellemeleri ve senaryo analizleri ile belirlemeye çalışmaktadır. Bu bağlamda model bazlı teknikler daha öngörülü yaklaşımları kullanmaktadırlar.

Metrik metotlar, uygulandığı sistemler için hayati öneme sahip veriler temin ederlerken, bazı araştırmacılar ve meslek sahibi kişiler tarafından ise ölçü ve metrik kavramları ayrı kavramlar olarak değerlendirilmekte ve hatta performans ölçümlerinin aslında birer metrik olduğunu iddia eden şahıslara da rastlanılmaktadır(Collier et al. 2016: p.7). Siber atakların şiddetine ve ortaya çıkma olasılığına yönelik evrensel olarak uygulanabilir metriklerin eksikliği ve siber risklere bağlı iş aksamaları ile ilgili değer sistemlerinin biçimselleştirilmesinde karşılaşılan problemler metrik bazlı metodolojilerin kullanım alanını kısıtlamaktadır.

Model bazlı yaklaşımlar ise matematiksel ve fiziksel kavramlar kullanılarak bilgi teknolojisi sisteminin direncinin tanımlandığı, gerçek dünyanın temsiline odaklanılarak risk analizlerinin yapıldığı tekniklerdir. Süreç modellemesi, siber riske maruz kalınmasından, tepki verilmesine ve sistemin kabul edilebilir performansına ulaşmasına kadar geçen evreleri detaylı bir biçimde incelemek için etkin bir tekniktir. İstatistiksel yaklaşımlar, sistem performansının ve direncinin ölçülmesinde yüksek hacimli veri potansiyelini kullanmaktadır. Bayes modeli, süreçleri ve istatistiksel metotları birleştirir. Network modelleri sistem içerisinde birbiriyle bağlantılı düğümlerin, siber riskin ortaya çıkması ile gösterdiği davranışları siber alanda denetlemektedir. Alternatif olarak, oyun, teorik/ajan-bazlı yaklaşımlar ise tanımlanmış kural kümelerine göre sistemin performansını kontrol etmektedirler. Ancak, bu gibi teknikler sınırlı



koşullarda ve sistem iyileştirilmesinde kullanılacak modellemenin net ve kesin olduğu durumlarda uygulanabilmektedir(Ganin et al. 2016: p.8, 2017b: p.2; Gao et al. 2016: p.5; Cohen et al. 2000: p.15).

## 5. SİBER RİSKLERİN HARİTALANMASI VE DEĞERLENDİRİLMESİ

Diğer alanlarda olduğu gibi, bir bilgi teknolojisi sisteminin herhangi bir siber riske maruz kalması ardından iyileşme kapasitesi o sistemin tehditlere karşı gösterdiği direnci ve bağımsızlığı temsil etmektedir. İngilizce “cyber resilience” olarak isimlendirilen bu kavram işletmelerin enformasyon sistemlerinin siber risklere karşı geliştirdiği iyileşme periyodunun ve performansının metrik değişkenler olarak incelenmesini sağlamaktadır. Örneğin, A ve B adlarında aynı performansı gösteren iki eşit sistemin olduğu varsayımı yapılsın. Aynı siber saldırıya maruz kalan bu iki sistemden A objektif performans seviyesine t1 ve B ise t2 süre sonunda erişebilsin. Eğer  $t1 < t2$  ise A sisteminin “cyber resilience” seviyesi B’ninkinden daha iyi olarak algılanmaktadır.

Genel olarak, risk herhangi bir durum içindeki tehdit veya tehlike olarak değerlendirilir. Eğer, risk uygun yöntemler ile analiz edilerek yönetilebiliyorsa, sistemin güvenli koşullara ulaşması gerçekleştirilebilir. Ayrıca, sistemlerin karşılaştığı beklenmedik vakalar sonucunda yeniden optimal performansın yakalanması için gereken yetkinlik, riskin yönetilebilme kapasitesini de göstermektedir. Bilgi teknolojisi sistemlerinde de bahsedilen kavramlar uygulanabilmektedir. Özellikle, siber saldırının öncesindeki ve sonrasındaki sistem performansları ile sistemin çevikliği arasındaki ilişki siber riskin nasıl kontrol edildiğinin göstergeleridir.

Geleneksel olarak riskin değerlendirilmesinde geniş ölçekli olarak kullanılan formül “risk=tehdit\*güvenlik açığı\*sonuç” olarak belirlenmiştir. Risk analizinin tanımında adı geçen tehditlerin standart açıklamaları, NIST SP 800-53(Birleşmiş Milletler kapsamında yayını gerçekleştirilen ve ulusal güvenlik için dizayn edilen tüm federal enformasyon sistemlerinin güvenliğini korumak için öneriler getiren bildirgedir.) içerisinde belirtildiği gibi siber saldırı ihtimali, etkisi ve güvenlik açığı parametreleri üzerinden değerlendirilmiştir. Eğer siber risk ifadesi altında geçen tehditlerin olasılığı ve şiddeti nicel olarak belirlenebiliyorsa, risk değerlendirme matrisleri veya ısı haritaları siber risklerin analizlerinde kullanılabilir.

**Tablo 5: Siber Risk Haritası**

Beş Ölçekli Risk Hesaplama Isı Haritası			Siber Riskin Etkisi				
			Çok Düşük	Düşük	Orta	Yüksek	Çok Yüksek
			1	2	3	4	5
Siber Risk Olasılığı	Çok Yüksek	5	5	10	15	20	25
	Yüksek	4	4	8	12	16	20
	Orta	3	3	6	9	12	15
	Düşük	2	2	4	6	8	10
	Çok Düşük	1	1	2	3	4	5

**Kaynak:** Risk Centric Threat Modeling(Process for Attack Simulation and Threat Analysis)

Örnek olarak gösterilen risk haritasında, siber riskin olasılığı ve etkisinin çarpımı sonucu elde edilen niceliksel değişkenler bilgi sisteminde meydana gelebilecek kaybın boyutunu ifade etmektedir. Siber saldırılara karşı alınacak önlemler değerlendirilirken ısı haritalarındaki renkler kullanılır. Burada kullanılan haritada kırmızı renk 9'dan yüksek olan değerleri temsil etmektedir.

Siber güvenlik uygulamalarında deneysel olarak kullanılan bir diğer risk formülü ise tehdit olasılığı, güvenlik açığı ve siber atağa maruz kalan işletme varlığının değeri parametrelerini kapsamaktadır.

$$\text{Risk} = \text{Tehdit olasılığı} * \text{Güvenlik Açığı} * \text{Varlık Değeri}$$

Formülde yer alan varlık değeri parametresi işletmenin herhangi bir datasının kaybolması, bozulması veya el değiştirmesi sonucu ortaya çıkabilecek hasarı temsil etmektedir.

**Tablo 6: Varlık Değeri Bazlı Siber Risk Haritası**

Tehdit-Güvenlik Açığı-Varlık Risk Hesaplama Isı Haritası	Siber Tehdit Olasılığı	Düşük			Orta			Yüksek		
	İstismar Seviyesi	Düşük	Orta	Yüksek	Düşük	Orta	Yüksek	Düşük	Orta	Yüksek
Varlık Değeri	Düşük	0	1	2	1	2	3	2	3	4
	Orta	1	2	3	2	3	4	3	4	5
	Yüksek	2	3	4	3	4	5	4	5	6
	Çok Yüksek	3	4	5	4	5	6	5	6	7
	Kritik	4	5	6	5	6	7	6	7	8

**Kaynak:** Risk Centric Threat Modeling(Process for Attack Simulation and Threat Analysis)

Tablo 7'de gösterilen siber risk haritası modelinde üç değişken ile analizler yapılabilmektedir. İstismar seviyesi veya güvenlik açığı olarak da bilinen parametrenin metrik dönüşümü herhangi bir işletmenin bilgi varlıklarının gizliliği, bütünselliği ve mevcudiyeti üzerinde tahribat unsuru oluşturabilecek davranışlar ve insan etmeni hesaba katılarak elde edilmektedir. Varlık değerlerinin skalası ise herkesçe bilinen/umumi(düşük), kuruma özel(orta), gizli/hassas(yüksek), kişisel olarak tanımlanabilir bilgi(çok yüksek) ve hizmete özel/çok gizli(kritik) olarak değerlendirmeye alınmıştır.

İşletmeler için bilgi teknolojisi uygulamalarının kritikliği de diğer siber risklerin değerlendirilmesinde incelenen bir diğer önemli faktördür. Örneğin, finansal hizmet amacıyla geliştirilen web tabanlı uygulamanın işlevsellik açısından taşıdığı mali değer uygulama üzerinden gerçekleştirilen finansal işlemlerin boyutu ile belirlenebilir.

## 6. İÇ DENETİMİN SİBER RİSKLERİN ANALİZİNDE, HARİTALANMASINDA VE DEĞERLENDİRİLMESİNDE ROLÜ

Kuruluşların yönetimleri, iş stratejilerini geliştirmek ve sürdürmek amacıyla hedeflerini açıkça tanımlamak zorundadırlar. Denetim perspektifinden ise, operasyonların yönlendirildiği işletme süreçlerinin

kontrol edilmesinde birincil rol oynayan standartlar ve politikalar takip edilerek sürekli analizler ve değerlendirmeler ile gözlemlenmelidir. Bu nedenle, organizasyonel hedeflerin ve stratejik amaçların açık ve net bir biçimde ifade edilmesi daha verimli ve uygun denetim aktivitelerinin oluşmasını sağlamaktadır. Özellikle, her işletmede, yönetimlerin ana görevi standartların tanımlanması ve kurumun yapısına entegre edilmesidir. Genel anlamda, denetçilerin organizasyonlarda üstlendiği rol, organizasyonel hedefler ve stratejiler doğrultusunda gerçekleştirilen operasyonların standartlara uygunluk gösterip göstermediğini araştırmak ve kontrol etmektir. Siber risklerin analiz edilmesinde ve değerlendirilmesinde de işletmelerin hedefleri, stratejileri ve standartları ön plana çıkmaktadır.

Risk yönetimi yaklaşımlarının dijital çevre kapsamındaki uygulamaları kurumun kültürüne ve yapısına göre değişkenlik göstermektedir. Bundan dolayı, bir işletmenin dijital ortamdaki varlıklarının neler olduğu ve hangi tip siber riskler ile karşılaşabileceği süreçlerin analizleri ve testleri doğrultusunda belirlenebilmektedir. Sonrasında ise, işletmenin politikaları, standartları, operasyonları ile risk analizi araçları ve teknikleri birleştirilmektedir. Genel olarak, organizasyonların mülkiyetlerinin denetlenmesinde izleme ve raporlama süreçlerinin verimli işlemesi gerekmektedir.

2013 yılının ocak ayında İç Denetim Enstitüsü tarafından işletmelerde risk ölçümünün ve kontrolünün sağlanması ve bu işlemlerdeki verimliliğin geliştirilmesi için “Etkin Risk Yönetimi ve Kontrolü için Üç Savunma Sınırı”(Three Lines of Defense in Effective Risk Management and Control) adında bir metodoloji sunulmuştur. Bu adımla birlikte siber güvenlik uygulamalarında iç denetimin rolü değerlendirilmiştir.

Üç savunma sınırı veya hattı mekanizması veri güvenliğinin sağlanması amacıyla siber saldırılarla mücadele etmede sıklıkla kullanılan bir yaklaşım olmuştur. Enformasyon güvenliğine yönelik ortaya çıkan siber risklerin kontrol edilmesinde etkin olan işletmeler, bu metodu organizasyonlarının en üst seviyesinden en alt seviyesine kadar entegre etmeyi başarmışlardır. Bu noktada, iç denetim, şirketlerin siber riskleri nasıl değerlendirdiğini ve kontrol ettiğini yönetim kurullarına ve üst yönetimlere objektif bir biçimde sağlayabilmektedir.

**Tablo 7: Birincil Siber Güvenlik Sınırı**

<b>Savunma Aktivitelerinin Birinci Hattı</b>
Güvenlik prosedürlerinin oluşturulması ve çalışanlara eğitimlerin verilmesi
Cihazlarda güvenlik yapılarının oluşturulması, güncel yazılımların kurulması ve düzenli olarak bakımlarının yapılması
Siber risk denetleme sistemlerinin cihazlara entegre edilmesi ve periyodik olarak testlerinin yapılması
Ağın akışının yönetilmesi ve korunması için yapısal modellerin kurulması
Bilgi varlıklarının, teknolojik ekipmanların ve ilgili yazılımların korunması
Verilerin korunması ve siber risklerin önlenmesi için programların takip edilmesi ve denetlenmesi
Bilgi güvenliğini sağlayacak seviyede eğitime ve tecrübeye sahip şahısların istihdam edilmesi

**Kaynak:** IIA Position Paper: The Three Lines of Defense In Effective Risk Management and Control

Siber risklere karşı oluşturulan birincil güvenlik hattında operasyonel yöneticiler riski sahiplenir ve yönetir. Ayrıca, süreç ve kontrol hataları için düzeltici aksiyonların uygulanmasında da sorumluluk operasyonel yöneticilerdedir. Siber güvenlik hattının birincil kısmında, günlük bazdaki kontrol prosedürlerinin iç denetimlerinin yapılması ve risklerin analizleri de yer almaktadır. İşletme içi politikaların ve stratejilerin tespit edilmesi, değerlendirilmesi ve kontrol edilmesi bu hat kapsamında gerçekleştirilmektedir. Operasyonel yönetim doğal olarak birincil güvenlik sınırında rol oynamaktadır. Bunun nedeni ise, sistemler ve süreçler içindeki kontrol mekanizması operasyonel yöneticilerin rehberliğinde tasarlanmaktadır.

**Tablo 8: İkincil Siber Güvenlik Sınırı**

Savunma Aktivitelerinin İkinci Hattı
Siber güvenlik politikalarının tasarlanması ve kontrol edilerek güncellenmesi
Siber risk değerlendirmelerinin düzenli olarak yapılması
Siber tehditlere yönelik istihbaratların toplanması
Risk göstergelerinin ve vakaların izlenmesi
Tedarikçiler ve hizmet sağlayıcılar ile ilişkilerin kurulması

**Kaynak:** IIA Position Paper: The Three Lines of Defense In Effective Risk Management and Control

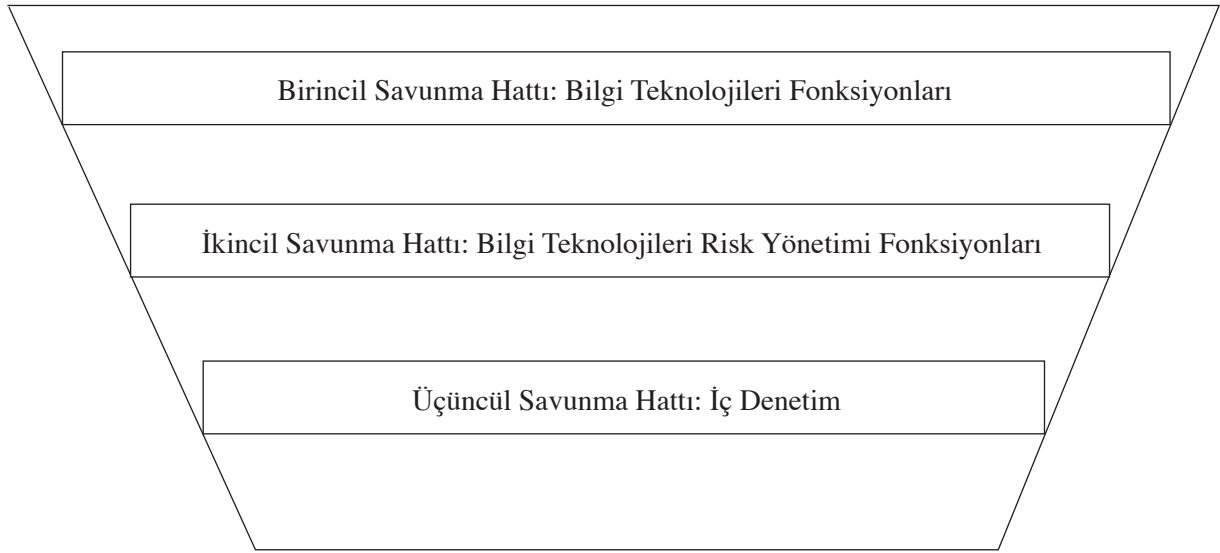
Mükemmel şartların sağlandığı bir ortamda, risklerin kontrol edilmesi için sadece birincil savunma sınırı yeterli olabilmektedir. Ancak, gerçek dünya koşullarında, birincil savunma hattı tek başına yeterli olamamaktadır. Bu yüzden, ikincil güvenlik sınırı geliştirilmiştir. Yönetim fonksiyonları açısından risklerin işletmenin iç çevresinden bağımsız olduğu düşünülerek, kanunlar ve regülasyonlar çerçevesinde, iç denetim mekanizması bu kısımda oluşturulmaktadır. Risk yönetimi çatisının kurulması, gelişen teknolojik süreçlerde yönetsel aktivitelerde rollerin belirlenerek yetki hiyerarşisinin oluşturulması, bilinen ve gelişmekte olan siber risklerin teşhis edilmesi gibi faaliyetler güvenlik sınırlarının bu bölümünde yapılmaktadır.

**Tablo 9: Üçüncül Siber Güvenlik Sınırı**

Savunma Aktivitelerinin Üçüncü Hattı
Önleme ve denetleme amacıyla siber güvenlik faaliyetlerinde bulunulması
Standart güvenlik konfigürasyonlarının değerlendirilerek, sorunlu web sitelerine ve kötü amaçlı yazılımlara karşı bilgi varlıklarının güvence altında tutulması

**Kaynak:** IIA Position Paper: The Three Lines of Defense In Effective Risk Management and Control

İç denetçilerin görevlerini verimli bir biçimde sürdürmelerinde organizasyonun objektifliği ve bağımsızlığı önemli rol oynamaktadır. İkincil savunma hattında yüksek seviyede bağımsızlık sağlanamamaktadır. Bu yüzden, iç denetim, yönetişimin ve risk yönetimi araçlarının en etkin olarak devreye girmesi için üçüncül savunma sınırında tam anlamıyla fonksiyonlarını göstermektedir.



**Şekil 6: Roller ve Sorumluluklar**

**Kaynak:** Deloitte

Teknik olarak dijital ortamlardaki tehditlerin doğası gereği siber risklerin analiz edilmesi, değerlendirilmesi ve kontrol edilmesi süreçleri Şekil 4'teki yapı üzerinden takip edilmektedir. İç denetimin bu mekanizma içerisindeki esas rolü ise birincil ve ikincil savunma sınırında yürütülen faaliyetlerin verimini kontrol etmek ve üst yönetime objektif bir biçimde bildirmektir.

## 7. SONUÇ

Yakın geçmişe kadar, yönetim kurullarının siber riskleri yönetmesi çok nadir rastlanılan bir durum iken, teknolojiye hızlı gelişmeler ve siber suçların çeşitlenmesi ile birlikte denetim komiteleri ve işletmeler daha öngörülü yaklaşımlara yönelmektedir. Organizasyonlar için siber risk algısı birçok konunun önüne geçmektedir. Siber güvenlik risklerinin analiz edilmesi, değerlendirilmesi ve kontrol edilmesi süreçlerinin tümünü kapsayan siber risk yönetimi kavramı sadece bilgi teknolojilerine ait olmayıp, işletme çevresini bütünüyle ilgilendirmektedir.

İç denetim, siber risk yönetiminin verimliliğini değerlendirmek ve güçlendirmek için sistematik ve teknik yaklaşımları kullanarak, güvenlik mekanizmasında liderlik rolünü üstlenmektedir. Ayrıca, insanlar, süreçler ve teknolojiden oluşan işletme çevresinin siber risklerden uygun metodlarla korunup korunmadığının kontrolü de iç denetim tarafından sağlanmaktadır. İşletmelerin varlıklarını korumak için oluşturulan stratejilerin ve planların işlerliğinin kontrol edilmesi, organizasyonun siber atak sonrası etkilenme derecesi, güvenlik açıklarının tespit edilmesi, dijital enformasyonun nasıl kullanıldığı ve nerelere transfer edildiği konuları da iç denetimin rolleri arasındadır.

Siber saldırılar sonucunda ortaya çıkan tahribat çoğunlukla geri dönüşü olmayan zararlara yol açmaktadır. Finansal risklerin yönetiminde olduğu gibi siber çevredeki tehditlerin de disiplinli bir şekilde takip edilmesi ve kontrol altında tutulması gerekmektedir. Bu nedenle, teknolojideki gelişmeler ışığında iç denetimin rolü daha kapsamlı hale gelerek dijital sistemlere adapte olmaktadır.

**KAYNAKÇA**

- Akhtar, Tafseer ve Gupta, B.B., "Towards a Framework for Analyzing Cyber Attacks Impact Against Smart Power Grid on SCADA System", International Conference on Communication and Signal Processing (ICCSP), 2018, s. 1087-1093.
- Guinta, LR. ve Frantzve, LA., "Critically, Vulnerability, Risk Logic Analysis Methodology for Business Enterprise and Cyber Security", 2010, s. 983.
- Gusmão, A., Silva, M., Paletto, T., Thiago, P., Silva, L., "Cybersecurity Risk Analysis Model Using Fault Tree Analysis and Fuzzy Decision Theory", International Journal of Information Management, 2018, Volume 43, Number 6, s. 248.
- Haimes, Y.Y., "On The Definition of Resilience in Systems", Society For Risk Analysis, 2009, Volume 29, Number 4, s. 498-504.
- Kayrak, M., "Bilgi Kriterleri Çerçevesinde Bilişim Teknolojileri Denetimi", Journal of Turkish Court of Accounts/ Sayıştay Dergisi, Ekim 2012, Cilt 23, Sayı 87 s. 143-167.
- Kurnaz, N. ve Dindaroğlu, A.K., "İç Denetim ve Bilgi Güvenliği İlişkisi: Bölgesel Bir Araştırma", Bilgi Ekonomisi ve Yönetimi Dergisi, 2015, Cilt 10, Sayı 1, s. 51-63.
- Kurt, G. ve Uysal, T.U., "Siber Riskler ve COSO İç Kontrol Bütünleşik Çerçevesi", Muhasebe ve Denetime Bakış, 2015, Cilt 46, Sayı 15, s. 1-10.
- Linkov, I., Eisenberg, D.A., Plourde, K., Seager, T.P., Allen, J., Kott, A.(2013), "Resilience Metrics for Cyber Systems", Environment Systems and Decisions, 2013, Volume 33, Number 4, s. 471-476.
- Mukhopadhyay, A., Chatterjee, S., Saha, D., Mahanti, A., Sadhukhan, S., "Cyber-risk decision models: To insure IT or not?", Decision Support Systems, 2013, Volume 56, s. 11-26.
- Öztürk, M.S., "Siber Saldırıları, Siber Güvenlik Denetimleri ve Bütüncül Bir Denetim Modeli Önerisi", Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, 2018, s. 208-232
- Ralston, P.A.S. ve Graham, J.H. & Hieb, Jeffrey., "Cyber security risk assessment for SCADA and DCS networks", ISA transactions, 2007, Volume 46, Number 4, s. 583-594.
- Rot, A., "IT Risk Assessment: Quantitative and Qualitative Approach", The World Congress on Engineering and Computer Science, 2008.
- Spoonamore, S., "CCLIF: A Quantified Methodology System to Assess Risk of IT Architectures and Cyber Operations", 2008, s. 716.
- Topaloğlu, S., "Sosyal Güvenlik Suiistimallerinin Tespiti ve Önlenmesi için Risk Analizi ve Sürekli Denetim Yöntemleri", TISK Akademi, 2013, Cilt 8, Sayı 16, s. 204-219.
- Uludağ, S., "Değişen Risk Algısı ve İç Denetim", Muhasebe ve Denetime Bakış, 2017, Cilt 17, Sayı 51, s. 93-101.
- Yılmaz, S. ve Sağıroğlu, Ş., "Siber Güvenlik Risk Analizi, Tehdit ve Hazırlık Seviyeleri", 6. Uluslararası Bilgi Güvenliği ve Kriptoloji, 2013, s. 158-166.

# TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARINDA ADI GEÇEN DENETİM TÜRLERİNİN GENEL YAPI AÇISINDAN KARŞILAŞTIRILMASI

Dr. Öğr. Üyesi Esra ATABAY\*

Prof. Dr. Engin DİNÇ\*\*

Makale Gönderim Tarihi : 24/12/2018 / Kabul Tarihi : 18/02/2019

## ÖZ

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), Türkiye’de gerçekleştirilen denetim çalışmalarını belli bir standarda bağlamak ve gözetimini yapmak, ayrıca kamuya açıklanan finansal bilgilerin güvenilirliğini artırmak amacıyla 2011 yılında kurulmuştur. Kurum tarafından yayınlanan denetim standartları, birden fazla denetim türünü kapsamaktadır. Bunlar, Bağımsız Denetim Standartları (BDS- 37 adet), Sınırlı Bağımsız Denetim Standartları (SBDS-1 adet), Güvence Denetim Standartları (GDS- 4 adet) ve İlgili Hizmetler Standardı (İHS – 1 adet) olmak üzere dört ana başlık altında toplanmıştır. Bu denetim türleri arasında, amaç, kapsam, güvence düzeyi gibi çeşitli açılardan farklılıklar ve benzerlikler bulunmaktadır.

Bu çalışmanın amacı, Türkiye Denetim Standartlarında yer alan denetim türlerini karşılaştırarak, aralarındaki farklılıkları ve benzerlikleri ortaya koymak ve denetim türlerinin daha iyi tanıtılmasını sağlamaktır. Bu amaçla, her bir ana denetim türü tek tek incelenmiş ve ayrıca çeşitli kaynaklar taranarak denetim türleri ile ilgili bilgiler toplanmıştır. Karşılaştırma genel değerlendirme, denetimin amacı ve kapsamı, planlama ve yürütme, denetim raporu, güvence düzeyleri, denetim süresi, KGK’ya bildirim, rapor tarihi gibi açılardan yapılmıştır.

Çalışmanın sonucunda denetim standartlarında yer alan denetim türlerinin çeşitli konular açısından benzerlikler ve farklılıklar içerdiği tespit edilmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Denetim, Denetim Türleri, Denetim Standartları

**Jel Kodları:** M42, M48

\* Trabzon Üniversitesi, Vakıfkebir Meslek Yüksekokulu, Muhasebe ve Vergi Bölümü, eatabay@trabzon.edu.tr, (555)5172109, <https://orcid.org/0000-0002-6855-7521>

\*\* Karadeniz Teknik Üniversitesi, İktisadi ve idari Bilimler Fakültesi, İşletme Ana Bilim Dalı, edinc@ktu.edu.tr, <https://orcid.org/0000-0002-4701-6996>



**COMPARING TYPES OF AUDITS SPECIFIED IN TURKISH AUDITING STANDARDS REGARDING GENERAL STRUCTURES****Abstract**

Public Oversight, Accounting and Auditing Standards Authority (KGK) is established in 2011 to set standards for and supervise the audits and to ensure reliability of financial information disclosed to the public. The auditing standards set by the authority involves more than one type of audit. These are addressed under four main titles, namely Independent Auditing Standards (IAS – 37), Limited Independent Audit Standards (LIAS – 1), Assurance Auditing Standards (AAS – 4) and Relevant Services Standard (RSS – 1). These audit standards substantially vary and resemble regarding aim, scope and assurance level.

This study aims comparing the types of audits specified in Turkish Auditing Standards by revealing out the variations and similarities. In this end, each audit standard is independently reviewed and data about types of audits is collected by screening various resources. The comparison is based on overall review, aim and scope of audit, planning and execution, audit report, assurance levels, duration of audit, notification to KGK and the report date.

The study revealed out that the types of audits specified in the audit standards involve variations and similarities in various issues.

**Keywords:** Auditing, Audit Types, Auditing standards.

**JEL Codes:** M42, M48

**1. GİRİŞ**

2000’li yıllarda yaşanan şirket krizleri ve ortaya çıkartılan muhasebe hileleri bağımsız denetime daha fazla önem verilmesini gerekli kılmıştır. Ulusal ve uluslararası yatırımcılar için finansal bilgilerin güvenilirliği son derece önemlidir. Finansal bilgilerin güvenilirliği ancak şirketlerin finansal tablolarının bağımsız denetçiler tarafından, belirli denetim ölçütlerine göre denetlenmesiyle mümkündür. Ulusal ve uluslararası yatırımcılar için gereken güvenilir bilginin sağlanması açısından mevcut denetim ve muhasebe sistemlerinin revize edilmesine karar verilmiş ve uluslararası muhasebe ve denetim standartları yayınlanmıştır. Yayınlanan bu standartların ülkemize uyarlanması görevi idari özerkliğe sahip bir Üst Kurul olan Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK)’na verilmiştir.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), kamu gözetimi alanında uluslararası gelişmelerin gereği olarak yeni Türk Ticaret Kanunu uyarınca öngörülen bağımsız denetim alanını düzenlemek üzere 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile 2 Kasım 2011 tarihinde kurul-

muştur<sup>1</sup>. Kurumun görevleri arasında Uluslararası Denetim Standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarını (TDS) oluşturmak ve yayımlamak yer almaktadır. Bu doğrultuda, KGK şu ana kadar 37 adet Bağımsız Denetim Standardı, 2 adet Sınırlı Bağımsız Denetim Standardı, 4 adet Güvence Denetim Standardı ve 2 adet İlgili Hizmetler Standardı olmak üzere toplam 45 adet denetim standardı yayımlamıştır.

Bu çalışmanın amacı, Türkiye Denetim Standartlarında yer alan denetim türlerini karşılaştırarak, aralarındaki farklılıkları ve benzerlikleri ortaya koymak ve denetim türlerinin daha iyi tanıtılmasını sağlamaktır. Bu doğrultuda, denetim türleri, Türkiye Denetim Standartları temel alınmak suretiyle incelenmiş, birbirleriyle kıyaslanmış ve benzerlik-farklılıkları tespit edilmiştir. Denetim türlerine ilişkin birtakım genel bilgiler için literatürden yararlanılmıştır.

## 2. TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARINA GENEL BAKIŞ

İlk defa 2004 yılında IFAC tarafından standartların anlaşılmasını ve kullanılmasını kolaylaştırmak amacıyla bir Açıklık Projesi başlatılmış ve proje 2008 yılında tamamlanmıştır<sup>2</sup>. Türkiye Denetim Standartları, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından hazırlanıp yürürlüğe konan Uluslararası Denetim Standartlarının Türkçeye çevrilmiş versiyonlarıdır. Türkiye Denetim Standartları (TDS), Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin dördüncü maddesinin (s) bendinde; 660 sayılı KHK uyarınca KGK tarafından yürürlüğe konan, bilgi sistemleri denetimi dâhil olmak üzere, bağımsız denetim alanında uluslararası standartlarla uyumlu eğitim, etik, kalite kontrol ve denetim standartları ile bu alana ilişkin diğer düzenlemeler olarak tanımlanmaktadır.

KGK, IFAC tarafından yayımlanmış Uluslararası Denetim Standartlarının (UDS) neredeyse tamamını ülkemiz mevzuatına kazandırmıştır. Sadece, bir adet standart resmi gazetede yayınlanmamıştır. Bu, GDS'ler kapsamında yer alan *GDS3410 Sera Gazı Beyanına Yönelik Güvence Denetimi Standardı*dır. Bu standartların çeviri çalışmaları devam etmekte olup KGK'nın 2018 yılı hedefleri içinde yer almaktadır<sup>3</sup>.

KGK tarafından yayımlanan denetim standartları, dört (4) ana denetim türüne ayrılabilir. Bunlar, “Bağımsız Denetim”, “Sınırlı Bağımsız Denetim”, “Güvence Denetimi” ve “Danışmanlık Hizmetleri” şeklinde adlandırılabilir. Bu denetim türleri aşağıda ayrıntılı olarak ele alınmıştır.

### 2.1. Bağımsız Denetim

Bağımsız denetim faaliyetleri Türkiye’de ilk kez 1960’lı yıllarda bankaların talepleri üzerine yurtdışında yerleşik bağımsız denetim firmalarınca yapılmaya başlanmış, 1970’li yıllardan itibaren ise Türkiye’de yerleşik bağımsız denetim firmaları tarafından gerçekleştirilmeye başlanmıştır (Bezirci ve Karasioğlu, 2011: 576). Bağımsız denetime ilişkin ilk zorunlu uygulama 1987 yılında bankalara yönelik yaptırıl-

1 [http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/Tan%C4%B1t%C4%B1m/Public\\_Oversight\\_Authority\\_TR.pdf](http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/Tan%C4%B1t%C4%B1m/Public_Oversight_Authority_TR.pdf) (erişim tarihi:13.11.2018)

2 Kavut ve diğerleri (2009). Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim, İstanbul: İSMMM Yayınları, No: 130

3 KGK, Faaliyet Raporu, 2016:59 ve 2017:54

mıştır. Ancak bağımsız denetim standartlarına ilişkin ilk yasal düzenleme, Sermaye Piyasası Kurulu tarafından 1988 yılında yapılmıştır (Kutukız ve Öncü, 2009: 133; Dönmez ve Ersoy, 2006: 74).<sup>4</sup>

2000’li yıllarda dünyada yaşanan muhasebe skandalları ilk defa dış gözetim kavramının ortaya çıkmasına neden olmuştur. Dünya’daki gelişmelere paralel olarak, Türkiye’de de 13.01.2011 yılında Ticaret Kanunu değiştirilmiş ve muhasebe ve denetim alanını düzenleme ve gözetleme yetkisi olan Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun (KGK) kurulmuştur.<sup>5/6</sup>

KGK denetim alanı ile ilgili Bağımsız Denetim Yönetmeliğini (BDY) yayımlamıştır<sup>7</sup>. Bu yönetmeliğe göre, Türkiye’de bağımsız denetim çalışmaları bağımsız denetim firmaları ve bireysel denetçiler tarafından gerçekleştirilmektedir. Bağımsız denetim, finansal tablo kullanıcılarına Türkiye Denetim Standartları (TDS) çerçevesinde makul güvence sağlayacak bir görüş oluşturulmasıdır<sup>8</sup>.

KGK, Bağımsız Denetim Yönetmeliği genel çerçeve olmak üzere 37 adet bağımsız denetim standardı yayınlamıştır. Bu standartların 3 adedi özel hususlar ile ilgili olup kalan 34 standart tüm finansal tabloların bağımsız denetimine yöneliktir.

### 2.1.1. Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi

Finansal tablolar, özellikle yatırımcılar açısından şirketlerin finansal verileri hakkında bilgi edinilmesini ve buna bağlı olarak karar alınmasını sağlayacak özetlemelerdir. Dolayısıyla bu bilgilerin son derece yansız, anlaşılır, doğru ve güvenilir bilgiler olması gerekir. Bilgilerin doğruluk ve gerçeklik kontrolünün, şirket dışından, alanında uzman kişiler tarafından gerçekleştirilmesi finansal tablolara duyulan güveni artırır. Ayrıca, muhasebe sisteminin karmaşıklığı, kullanıcıların işletmeden ayrı olması, paydaşlar ile işletme yönetimi arasındaki çıkar çatışmaları, asimetrik bilgi sorunu, iç kontrol sisteminin yetersizliği ve CEO’luk görevinin gündeme gelmesi (temsil teorisi) finansal tabloların denetlenmesini gerekli kılar<sup>9</sup>.

Finansal tabloların bağımsız denetimi, yıllık mali tabloların, denetimin bağımsız denetim kuruluşları veya bağımsız denetçiler tarafından denetlendiği, denetim ekibinin daha önceden belirlenen ölçütlerle dayanarak yürüttüğü denetime ilişkin kanıtların toplanmasını ve bu kanıtlara dayanarak yazılı denetim raporunun hazırlanmasını gerekli kıldığı denetim türüdür. Denetim ekibi mesleki şüphecilik yaklaşımı içerisinde denetimini yürütür ve makul güvence çerçevesinde raporunu hazırlar. Denetim, denetimi yapan ve denetimi yaptıran olmak üzere iki taraf arasındaki sözleşmeye dayanır. Denetim sözleşmesinin imzalanmasıyla denetim faaliyeti fiilen başlamış kabul edilir. Sözleşme, denetim süresince tarafların sorumluluklarını yerine getirmeleri esnasında doğabilecek olumsuzluklara mahal vermeyecek veya oluşabilecek olumsuzlukları ortadan kaldıracak nitelikte maddeler içermelidir. Denetim ekibi, yıllık finansal tabloların doğruluk ve güvenilirliğine ilişkin yönetim iddialarını değerlendirmek üzere topladığı

4 <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2006/06/20060612M1-1.htm> (erişim tarihi: 12.11.2018)

5 <https://www.verginet.net/dtt/11/Vergi-Sirkuleri-2018-67.aspx> (erişim tarihi:12.11.2018)

6 <https://www.verginet.net/Dokumanlar/2018/KARAR-20180526-2.pdf> (erişim tarihi: 29.11.2018)

7 <http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v1/BDY/BDYGuncel22Aralik2015.pdf> (Madde 1) (erişim tarihi: 12.11.2018)

8 <http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v1/BDY/BDYGuncel22Aralik2015.pdf> , 2. Bölüm, Md. 5 (erişim tarihi: 12.11.2018)

9 Usul, 2015:5-12

kanıtları kullanarak finansal bilgiler hakkında bir kanıya varır ve elde ettiği görüşü yazılı olarak denetim raporunda anlaşılır ve açık bir dille işletme yönetimine hitaben beyan eder. Denetim ekibi, raporu, denetimi yapılan finansal tabloların ait olduğu hesap dönemine ilişkin olağan genel kurul toplantısından en az 15 gün önce ve her durumda olağan genel kurul toplantıları için öngörülen azami sürenin sonuna kadar işletme yönetimine teslim etmek zorundadır. Mali Tabloların Bağımsız Denetiminde, BDS ile başlayan (BDS 200 – BDS 799 arası) 34 adet denetim standardı dikkate alınır.

### 2.1.2. Özel Hususların Denetimi

Özel hususlara ilişkin finansal tablo denetimi, yıllık finansal tabloların bir bütün olarak denetiminden ziyade, tek bir finansal tablonun veya bir finansal tablodaki belirli bir unsurun, hesabın veya kalemin, belirli kullanıcıların finansal bilgi ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla tasarlanmış bir finansal tablonun veya özet finansal tabloların denetlenmesinin talep edilmesi durumunu ifade eder. Özel amaç doğrultusunda yapılacak finansal tablo denetiminde denetçilere rehberlik edecek üç adet Türkiye Denetim Standardı bulunmaktadır. KGK tarafından yayımlanmış BDS 800, BDS 805 ve BDS 810 nolu standartlar özel hususların denetiminde BDS 200 “Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi” standardıyla birlikte dikkate alınır.

BDS 800, işletmenin vergi beyannamesine eşlik eden finansal tablolar setine ilişkin vergi esaslı muhasebe düzenlemeleri, işletmenin kredi verenleri için hazırlanması istenebilen nakit akışı bilgisine ilişkin nakit tahsilât ve nakit ödeme esaslı muhasebe ilkeleri, düzenleyici bir kurum tarafından getirilen yükümlülüklerin karşılanması amacıyla söz konusu kurum tarafından oluşturulan finansal raporlama hükümleri veya tahvil sözleşmesi, kredi anlaşması veya hibe sözleşmesi (hibe projesi) gibi bir sözleşmenin finansal raporlama hükümleri gibi özel amaçlı bir çerçeveye uygun olarak hazırlanmış tam set finansal tabloların denetiminde dikkate alınır<sup>10</sup>.

BDS 805, tek bir finansal tablonun veya finansal tablodaki belirli bir unsurun, hesabın veya kalemin denetiminde, BDS’lerin uygulanmasıyla ilgili özel hususları ele almaktadır. Bu standardın uygulanacağı özel denetim türü olarak konkordato taleplerine binaen gerçekleştirilen denetim örnek olarak gösterilebilir. Tek bir finansal tablo veya finansal tablodaki belirli bir unsur, hesap veya kalem; genel veya özel amaçlı bir çerçeveye uygun olarak hazırlanabilir. Bu durumda, söz konusu denetimde bu standarda ilave olarak BDS 800’de uygulanır. Ayrıca, tek bir finansal tablonun veya belirli bir unsurun, hesabın veya kalemin denetiminde diğer tüm BDS’ler gerektiğinde dikkate alınır.

BDS 810, denetçinin BDS’lere uygun olarak denetlediği finansal tablolardan elde edilen özet finansal tablolara ilişkin rapor vermek üzere yürüttüğü denetimlerle ilgili sorumluluklarını düzenler<sup>11</sup>. Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 810 “Özet Finansal Tablolara İlişkin Rapor Vermek Üzere Yapılan Denetimler”, BDS 200 “Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi” ile birlikte dikkate alınır.

10 BDS 800, pg: A1

11 BDS 810, pg: 1

## 2.2. Sınırlı Bağımsız Denetim

Sınırlı bağımsız denetim, yıllık bağımsız denetimden farklı olarak, makul güvence sağlamak üzere tasarlanmaz. Sınırlı bağımsız denetim, ara dönem finansal tabloların denetiminde ya da küçük işletmelerin yıllık mali tabloların denetiminde kullanılır. Sınırlı bağımsız denetimde, tüm yönetim iddialarına cevap verilmez, tüm denetim teknikleri kullanılmaz<sup>12</sup>.

Sınırlı bağımsız denetim, işletmenin yıllık bağımsız denetimini yürüten denetçi veya denetim ekibi tarafından yürütülebileceği gibi farklı denetim ekiplerince de yerine getirilebilir. KGK tarafından, her iki durum için, denetim ekiplerinin sorumluluklarını yerine getirirken izleyecekleri yolları gösteren rehberler hazırlanmıştır. KGK, IFAC'ın yayımladığı UDS'ler doğrultusunda Sınırlı Bağımsız Denetim Standartları kapsamında iki standart yayımlamıştır (SBDS 2400 ve SBDS 2410). Bu standartları aşağıda ele alınmıştır.

### 2.2.1. Yıllık Mali Tabloların Sınırlı Bağımsız Denetimi (SBDS 2400)

KGK, bağımsız denetime tabi olmayan sermaye şirketlerinin yıllık mali tablolarının bağımsız denetimi sağlamak amacıyla bir denetim standardı çalışması başlatmış ve bu çalışmayı taslak olarak yayınlamıştır. Ancak, henüz Resmî Gazetede yayınlanarak yürürlüğe girmemiştir.

Bu taslak çalışmaya göre, KAYİK ve BOBİ tanımı dışında kalan sermaye şirketlerinin yıllık mali tablolarının bağımsız uzman kişiler tarafından denetimi zorunlu hale getirilmek istenmektedir. Ancak, bu denetim bağımsız denetim gibi makul güvence verecek şekilde değil, sadece sınırlı güvence verecek şekilde planlanacaktır. Yine, bu denetim türünde tüm denetim teknikleri uygulanmayacak olup, sınırlı sayıda denetim tekniği uygulanacaktır. Sözleşme öncesi faaliyetler, sözleşme hazırlama, genel kurul onayı, denetimin planlanması, kanıt toplama, denetimin tamamlanması ve raporlama süreçleri bağımsız denetimle benzerdir. Ancak, bu denetim türünde, tüm iddialara cevap aranmamakta, tüm denetim teknikleri kullanılmamaktadır.

### 2.2.2. Ara Mali Tabloların Sınırlı Bağımsız Denetimi (SBDS 2410)

SPK'ya tabi ortaklıklar, yatırım kuruluşları, yatırım ortaklıkları, portföy yönetim şirketleri, ipotek finansmanı kuruluşları ve varlık kiralama şirketleri 13 Haziran 2013 tarih ve 28676 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan "Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği (II-14.1)"ne uygun olarak 3,6 ve 9 aylık dönemler itibariyle ara dönem finansal rapor düzenlemekle yükümlüdürler<sup>13</sup>. Bu yükümlülük yıllık finansal tabloların yanı sıra ara dönem finansal tabloların da bağımsız denetime tabi olma zorunluluğunu beraberinde getirmiştir. Seri:X, No:22 Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ'in 34ncü kısmında (Ara dönem finansal tabloların incelenmesi) sınırlı bağımsız denetim ele alınmıştır. Denetim alanı ile ilgili düzenleme yapma yetkisi 2011 yılında SPK'dan alınarak KGK'ya devredilmiştir. KGK bu konuda SBDS 2410 nolu standardı yayınlamıştır. SPK'ya tabi işletmeler, ara mali tablolarının denetimini SBDS 2410'u esas alarak yapmaktadırlar.

12 SPK, Seri: X, No: 22, Md. 3(2)

13 Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği, Md.7(1)

SBDS 2410, işletmenin bağımsız denetimini üstlenen bir denetçinin aynı zamanda işletmenin ara dönem finansal bilgilerinin sınırlı denetimini de yapması durumunda uyması gereken denetim standardıdır. Denetim, bir yıllık hesap döneminden daha kısa süreli bir döneme ait tam veya özet finansal tabloların incelenmesini kapsar<sup>14</sup>.

Denetçi, bu denetimde sorgulama yaparak, analitik incelemeler (trend analizi ve regresyon analizi gibi oran analizleri ile istatistiksel teknikler) ve diğer sınırlı denetim prosedürlerini uygulayarak ara dönem finansal bilgilerin geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olup olmadığı hususunda sınırlı güvence sağlar. Bu denetim türü, genellikle muhasebe kayıtlarının teftiş, gözlem ve doğrulama yoluyla test edilmesi<sup>15</sup> ile hukuki ihtilaflara ve tazminatlara ilişkin bilgilerin doğrulanmasını gerektirmez<sup>16</sup>.

SBDS 2410 kapsamındaki sınırlı bağımsız denetimi yürüten denetim ekibi ile yıllık finansal tabloların denetimini yürüten denetim ekibi aynı olduğundan yıllık finansal tabloların bağımsız denetimine ilişkin sözleşme hükümleriyle ara dönem finansal bilgilerin sınırlı denetimine ilişkin sözleşme hükümleri birleştirilebilir<sup>17</sup>. Denetim ekibi, ara dönem finansal bilgilerin sınırlı denetimine ilişkin yazılı beyanını yıllık finansal tabloların bağımsız denetim raporundan ayrı olarak ara dönem bitimini takip eden 1 ay içinde işletme yönetimine tebliğ eder. Bu denetim türünün kalite kontrol, sözleşme ve planlama aşamaları bağımsız denetimdeki gibidir.

### **2.3. Güvence Denetim Standartları Kapsamında Güvence Denetimi**

Güvence denetimi, denetim konusu bilgi veya süreçten fayda sağlayan kullanıcıların denetim konusu ile ilgili güvence seviyelerini arttırmaya yönelik, denetçi veya uzman kişiler tarafından belirli ölçütlere göre gerçekleştirilerek yeterli ve uygun kanıt elde edilmesi ve bu kanıtlardan yola çıkarak bir güvence raporunun hazırlanmasını sağlayan denetimdir<sup>18</sup>.

KGK tarafından IFAC ile uyumlu olarak, güvence denetimiyle ilgili bir ana çerçeve (GDS 3000) ve üç adet güvence denetim standardı yayımlanmıştır (GDS 3400, GDS 3402 ve GDS 3420). Bu denetim standartları aşağıda ayrı ayrı ele alınmıştır.

#### **2.3.1. İleriye Yönelik Finansal Bilgilerin İncelenmesine Yönelik Güvence Denetimi (GDS 3400)**

İleriye yönelik finansal bilgiler, gelecekte meydana gelebilecek olaylar ve işletmenin muhtemel faaliyetleriyle ilgili varsayımlarına dayanan finansal bilgilerdir<sup>19</sup>. Bu bilgiler, tahminlere veya öngörüye dayalı olarak hazırlanırlar. Dolayısıyla, objektiflikten uzaktırlar. İşletme yönetimi, ileriye yönelik finansal bilgileri belirlerken ya senaryolar oluşturur ya da en iyi tahminlere dayalı varsayımlar ileri sürerler. İleriye yönelik finansal bilgiler önemli ölçüde muhakeme yoluyla tespit edilirler.

14 SBDS 2410, pg:2

15 SPK, Seri:X No:22, 34. Kısım Md.6(2)

16 SPK, Seri:X No:22, 34. Kısım Md.6(6)

17 SBDS 2410, pg: 11

18 GDS 3000, Tanımlar, pg. 12(i)

19 GDS 3400, pg: 3

İleriye yönelik finansal bilgilerin incelenmesine yönelik güvence denetiminde denetçi, henüz meydana gelmemiş ve meydana gelmeyebilecek olay ve eylemlerle ilgilenir. Bu tür bilgilere ilişkin kanıtlar mevcut olsa dahi gerçeği tam olarak yansıtmayabilirler. Dolayısıyla denetçi, ileriye yönelik finansal bilgilerde gösterilen sonuçlara ulaşıp ulaşamayacağı konusunda görüş bildiremez. Sonuç olarak, bu kapsamda, yönetimin varsayımlarının makul olup olmadığı raporlanırken, denetçi yalnızca orta düzeyde bir güvence sağlar. Ancak, kendisini ikna eden (tatmin eden) kanıtları elde ettiği yargısına varırsa, varsayımlarla ilgili pozitif güvence de sunabilir<sup>20</sup>. KGK tarafından 30.01.2019 tarih ve 30671 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Konkordato Talebine Eklenecek Belgeler Hakkında Yönetmelik kapsamında yapılacak denetim sonucunda düzenlenecek denetim raporuna örnek teşkil etmesi amacıyla hazırlanan ve 16.02.2019 tarihinde Resmi Gazetede yayımlanan Kurul Kararına göre konkordato talepleri için yapılacak denetimlerde temel alınacak güvence denetim standardının 3000 ve 3400 nolu GDS'ler olduğu rapor örneğinden anlaşılmaktadır<sup>21</sup>. Ancak konkordato taleplerinde mahkemenin istediği denetçinin makul güvence sunmasıdır. Oysaki GDS 3400 henüz gerçekleşmemiş ve hatta belki de gerçekleşmeyecek nitelikteki ileriye yönelik finansal bilgilerin incelenmesini içerdiğinden denetçinin bu standarda göre makul güvence vermesi çok da mümkün değildir. Ancak, denetçi kendisini tam olarak ikna eden kanıtları elde ederse makul güvence sunabilir.

Yazılı olarak hazırlanan denetim sözleşmesine binaen denetim işi yürütülür. Denetçi, ileriye yönelik finansal bilgilerin hazırlanmasında temel olan tarihi finansal bilgilerin güvenilirliğini dikkate alarak ileriye yönelik tahminlerin ne kadar sağlam temeller üzerine inşa edildiğini göz önünde bulundurmak zorundadır. Dolayısıyla, tarihi finansal bilgilerin bağımsız denetim veya sınırlı bağımsız denetimden geçip geçmediği ve hazırlanmaları sırasında muhasebe ilke ve kurallarına uyulup uyulmadığı denetçi için önem arz eder.

Denetçi, varsayımları destekleyen yeterli ve uygun kanıtlar, işletme içi ve dışı kaynaklardan elde eder<sup>22</sup>. Denetçi, ileriye yönelik finansal bilgilerin kullanım amacı, önemli yönetim varsayımlarının tamlığı ve yönetimin ileriye yönelik finansal bilgilere ilişkin sorumluluklarının kabulü ile ilgili olarak yönetimden yazılı açıklama alır<sup>23</sup>. İleriye yönelik finansal bilgilerin sunumunu ve bu esnada yönetimin yaptığı açıklamaların yeterliliğini değerlendiren denetim ekibi, ulaştığı kanıyı yazılı bir güvence raporu ile işletme yönetimine beyan eder.

### **2.3.2. GDS 3402 Hizmet Kuruluşlarındaki Kontrollere Yönelik Güvence Denetimi**

*GDS 3402 Hizmet Kuruluşlarındaki Kontrollere Yönelik Güvence Raporları* Standardına uygun yürütülen güvence denetimleri, özellikle destek hizmet kuruluşlarının sundukları faaliyetlere ilişkin iç kontrollerinin tasarımı, uygulanması ve işleyiş etkinliklerine yönelik üçüncü taraflara güvence sunmak amacıyla gerçekleştirilir. Bu standarda uygun güvence denetiminde, destek hizmeti alan işletme, destek hizmeti veren işletme ve hizmetleri denetleyen denetçi olmak üzere üç taraf bulunur. Denetim, destek hizmeti alan işletme tarafından talep edilebileceği gibi destek hizmeti veren işletme tarafından da talep

20 GDS 3400, pg: 9

21 <http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Kurul%20Kararları/Konkordato%20Makul%20Guvence%20Rapor%20Ornegi.pdf>

22 GDS 3400, pg: 18

23 GDS 3400, pg: 25

edilebilir. Denetçi, tetkik, gözlem, teyit, yeniden hesaplama, yeniden uygulama, analitik prosedürler ve sorgulama tekniklerini kullanarak denetim kanıtlarını elde eder. Müşteri işletmenin talebi doğrultusunda iki tür güvence raporu düzenlenir. Tip 1 güvence raporunda, kontrollerin tasarımı ve uygunluğuna yönelik, Tip 2 güvence raporunda ise kontrollerin tasarımı, uygunluğu ve işleyiş etkinliğine yönelik makul güvence sunulur. Tip 2 rapor istenmesi halinde denetçi, kontrol testlerini de uygulamak zorundadır.

Müşteriyi ve sözleşmeyi kabul edip etmeyeceğine karar verdikten sonra denetçi tarafından müşteri işletmeye talep mektubu gönderilir, müşteri işletmeden yazılı beyan alınır ve denetim sözleşmesi hazırlanarak taraflarca imzalanır. Bu şekilde güvence denetimi fiilen başlamış kabul edilir<sup>24</sup>. Denetim işinin kabulünü takiben denetçi, denetim sürecini planlar. Bu süreçte, güvence kapsamını net olarak belirler, güvence stratejisini ve önemlilik düzeyini tespit eder, destek hizmeti veren işletmenin iç kontrol sistemini inceler ve güvence risklerini ortaya koyar<sup>25</sup>. Güvence talebine bağlı olarak destek hizmeti veren işletmenin sistem tanımını ve/veya kontrollerinin tasarımı ve işleyiş etkinliğini değerlendirir. Edindiği kanaate dayalı görüşünü Tip 1 veya Tip 2 güvence raporu ile işletme yönetimine beyan eder.

### **2.3.3. Bir İzahnamede Yer Alan Proforma Finansal Bilgilerin Derlenmesine İlişkin Güvence Denetimi (GDS 3420)**

Bu standarda (GDS 3420) uygun yürütülen güvence denetiminde denetçi, bir izahnamede sunulan proforma finansal bilgilerin sorumlu tarafça yapılan derlemesi üzerine raporlama yapar<sup>26</sup>. Denetçi, gerçekleştirdiği doğrulama hizmeti neticesinde makul güvence sunar. Bu standarda uygun güvence denetimi, mevzuat tarafından böyle bir raporlamanın zorunlu kılınması veya bu raporlamanın genel kabul görmüş bir uygulama olması halinde gerçekleştirilir.

Bu denetim türünde, işletme için proforma finansal bilgileri derleme konusunda denetçinin herhangi bir sorumluluğu bulunmamaktadır. Finansal bilgilerin derlenmesi sorumluluğu, sorumlu tarafa aittir. Denetçinin tek sorumluluğu, proforma finansal bilgilerin sorumlu tarafça tüm önemli yönleriyle geçerli kıstaslara dayanarak derlenip derlenmediğinin raporlanmasıdır<sup>27</sup>. Denetçi, raporunda makul güvence sunar.

Bir İzahnamede Yer Alan Proforma Finansal Bilgilerin Derlenmesine İlişkin Güvence Denetiminde denetçi, proforma finansal bilgilerin sorumlu tarafça tüm önemli yönleriyle geçerli kıstaslara dayanarak derlenip derlenmediğine ilişkin makul güvence elde etmeyi ve elde ettiği bulgulara uygun olarak raporlama yapmayı amaçlar<sup>28</sup>.

Denetçi, denetimi kabul etmeden önce değerlendirmeler yapar ve kabulü halinde denetimi planlar ve yürütür. Denetçi planlama yaparken, sorumlu tarafça veya üst kuruluşlar tarafından belirlenen kıstasların uygunluğunu, önemliliği, proforma finansal bilgilerin nasıl derlendiğini ve diğer denetim şartlarını, düzeltilmemiş finansal bilgilerin elde edildiği kaynağın ve proforma düzeltmelerin uygunluğunu ve

24 Atabay, 2018:168

25 Atabay, 2018:193

26 GDS 3420, pg.1

27 GDS 3420, pg. 2

28 GDS 3420, pg. 10



proforma finansal bilgilerin sunumunu değerlendirir ve bunlara ilişkin kanıtlar toplar<sup>29</sup>. Denetçi, görüş beyan etmeden önce müşteri işletmeden yazılı beyan alır. Elde ettiği kanıtlara dayanarak görüş oluşturur ve görüşünü yazılı bir rapor ile işletme yönetimine bildirir.

## **2.4. İlgili Hizmetler Standartları Kapsamında Denetçinin Danışmanlık İşi Üstlenmesi**

KGK, denetçilerin yürüttükleri danışmanlık faaliyetleri hususunda rehber niteliği taşıyan iki ayrı standart yayımlamıştır. İlgili Hizmetler Standardı olarak adlandırılan bu standartlara uygun faaliyetler, denetçinin denetim yapmasını ve dolayısıyla da bir güvence sunmasını gerektirmez. Bu standartlara uygun yürütülen faaliyetler, işletme yönetiminin denetçiden finansal raporların hazırlanması ve sunulması konusunda yardım talep etmesiyle ilgilidir.

### **2.2.1. Finansal Bilgilere İlişkin, Üzerinde Mutabık Kalınan Prosedürlerin Uygulanmasına Yönelik İşler (İHS 4400)**

Yönetim ile denetçi veya varsa üçüncü bir tarafın üzerinde mutabık kaldığı bağımsız denetim niteliğindeki prosedürlerin uygulanmasına ve somut bulguların raporlanmasına yönelik denetçinin bir iş üstlenmesi durumunda bu standart (İHS4400) gereğince faaliyet yürütülür. Bu standart, finansal bilgilerin hazırlanmasında denetçinin, yönetim tarafından sunulan bilgilere uygun davranmasını gerektirir.

Bu standarda dayalı olarak, denetçi finansal bilgiler üzerinde danışmanlık yapabileceği gibi, konuyla ilgili yeterli bilgiye sahip olması halinde finansal olmayan bilgiler üzerine de danışmanlık yapabilir. İşletme yönetimi, denetçiden veya denetim firmasından hesap kalemleri, tek bir finansal tablo veya tam bir finansal tablo seti bazında danışmanlık talep edebilir.

Denetçi, işin niteliği, amacı, mutabık kalınan prosedürlerin uygulanacağı finansal bilgileri, uygulanacak özel prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamı, somut bulgular raporunun öngörülen şekli ve raporun dağıtımına ilişkin sınırlamalar hakkında bilgi edinir ve sınırlamaların yasal yükümlülüklerle çelişmemesi halinde işi üstlenir<sup>30</sup>. İşe ilişkin temel şartları belgeleyen bir yazılı sözleşme yapılarak denetçinin işi kabul ettiği teyit edilir. Denetçi çalışmayı, işin etkili bir şekilde yürütülmesini sağlayacak şekilde planlar. Sorgulama ve analiz, yeniden hesaplama, karşılaştırma, gözlem, tetkik ve doğrulama tekniklerini kullanarak somut bulgular raporunu destekleyecek kanıtları elde eder<sup>31</sup>. Denetçi, üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin somut bulgularına ilişkin bir rapor sunduğu için, herhangi bir güvence vermez. Raporun kullanıcıları; prosedürleri ve denetçi tarafından raporlanan bulguları değerlendirir ve denetçinin çalışmasından kendi sonuçlarını çıkarır<sup>32</sup>.

### **2.4.2. Finansal Bilgileri Derleme İşi (İHS 4410)**

Yönetim, bir işletmeye ait finansal bilgilerin hazırlanması ve sunumu konusunda bir denetçiden yardım talep ettiği takdirde, denetçi İHS 4410 Finansal Bilgileri Derleme İşi standardına uygun bir şekilde işi üstlenip üstlenemeyeceğini değerlendirir. Bu değerlendirmede, finansal bilgilerin mevzuat uyarınca ta-

29 GDS 3420, pg.14-26

30 İHS 4400, pg.9

31 İHS 4400, pg.16

32 İHS 4400, pg.5

lep ediliyor edilmediği, kamuya sunulmalarının gerekip gerekmediği, hedef kullanıcılar dışındaki tarafların, denetçiyi finansal bilgilerle ilişkilendirme ihtimalinin olup olmadığı ve denetçinin bilgilere müdahil olma düzeyinin yanlış anlaşılma riskinin bulunup bulunmadığı araştırılır.

Finansal bilgileri derleme işi bir güvence denetimi değildir. Bu sebeple derleme işi, yönetim tarafından derlenmek üzere sunulan bilgilerin doğruluğunun veya tamlığının teyit edilmesini ya da bunlar dışında finansal bilgilerin hazırlanmasına ilişkin bir denetim görüşü veya sınırlı denetim sonucu bildirilmesi için kanıt toplanmasını gerektirmez<sup>33</sup>.

Denetçi, finansal bilgilerle ilgili her türlü sınırlama, geçerli finansal raporlama çerçevesi, finansal bilgileri derleme işinin amacı ve kapsamı, etik hükümler dâhil denetçinin sorumlulukları, yönetimin sorumlulukları ve raporun beklenen şekil ve içeriği konularında değerlendirmeler yaparak uygun görmesi halinde işi üstlenir ve taraflar arasında yazılı sözleşme yapılır. Sözleşmenin yapılmasının ardından denetçi, işletmeyi tanımak amacıyla bilgiler toplar, derlenmesi istenen finansal bilgileri bir araya getirmek için gerekli belge ve bilgileri toplar, gerektiğinde işletme içerisinden ilgili kişilerle görüşmeler yapar, derlediği finansal bilgileri işletmenin tabi olduğu raporlama çerçevesine uygun halde hazırlar ve işletme yönetimine derlenmiş finansal bilgileri sunar. Finansal tabloların hazırlanma sorumluluğu işletme yönetimine ait olduğundan, son aşamada denetçi, yönetim veya üst yönetimden sorumlu olanlardan derlenmiş finansal bilgilerin nihai hâline ilişkin sorumluluğu üstlendiklerine dair teyit alır<sup>34</sup>. Finansal bilgilerin derlenmesi esnasında denetçi, herhangi bir eksiklik, yanlışlık veya yetersizlik olduğunu fark ederse ve yönetimden bu tür hataların, eksikliklerin veya yetersizliklerin giderilmesini talep ettiği halde yönetim yerine getirmese işten çekilir. Çekilmenin mümkün olmadığı durumlarda içinde bulunduğu şartlarda geçerli olan mesleki ve yasal sorumluluklarını belirler<sup>35</sup>.

Finansal bilgileri derleme işine ilişkin düzenlenen yazılı raporun amacı, işin niteliğinin ve denetçinin söz konusu iş kapsamındaki görev ve sorumluluklarının açık bir şekilde bildirilmesidir. Söz konusu rapor, finansal bilgiler üzerinde herhangi bir şekilde görüş bildirilmesi veya sonuç ifade edilmesine yönelik bir araç değildir<sup>36</sup>.

Denetçi gerek İHS 4400 gerekse İHS 4410'a uygun finansal veya finansal olmayan bilgiler konusunda işletme yönetimine danışmanlık hizmeti sunarken bağımsızlık ilkesine uygun hareket etmek zorunda değildir<sup>37</sup>. Çünkü denetçinin yürüttüğü iş, denetim değil danışmanlıktır. Denetçi, İHS'ler kapsamında sorgulama ve analiz, yeniden hesaplama, karşılaştırma, kayıt sırasında yapılabilecek hatalara ilişkin testler, gözlem, tetkik ve doğrulama prosedürlerini uygulayarak somut bulgular raporuna dayanak elde eder. Denetçinin bu standartlar kapsamında yürüttüğü işin denetim olmaması dolayısıyla finansal bilgilerin derlenmesine yönelik elde edilen somut bulgulara dayalı bir güvence beyan edecek görüş ortaya konulamaz. Sunulan rapor, finansal bilgilerin derlenmesine ilişkin somut bulguları içerir. Raporun muhatapları, denetim raporlarında olduğu gibi tüm hedef kullanıcılar değil, özellikle üzerinde mutabık

33 İHS 4410, pg.6

34 İHS 4410, pg.37

35 İHS 4410, pg. 29-36

36 İHS 4410, pg. 39

37 İHS 4400, pg.7

kalınan prosedürlere yönelik işlerde, denetçi, işletme yönetimi veya varsa prosedürün üzerinde mutabık kaldığı taraflardır<sup>38</sup>. Somut bulgular raporunda, yürütülen işin amacı, bir denetim faaliyeti olmadığı ve dolayısıyla makul veya sınırlı bir güvence bildirilmediği, denetçinin bağımsızlık haricinde diğer mesleki etik ilkelere uygunluğu ve raporun kimlerle sınırlandırılacağı hususlarına yer verilir<sup>39</sup>.

### **3.TDS'LERE UYGUN DENETİM TÜRLERİ ARASINDAKİ BENZERLİK VE FARKLILIKLAR**

Yukarıda detaylarıyla açıklanan TDS'ler kapsamında yer alan denetim türleri karşılaştırılarak birbirleriyle olan benzerlik ve farklılıkları tespit edilmiştir. Karşılaştırma denetim türlerinin birbiriyle kıyaslanması şeklinde yapılmıştır. Bu bağlamda BDS'lere (özel hususların denetimi bu kapsamda tutulmuştur), SBDS2400'e, SBDS2410'a, GDS3400'e, GDS3402'ye, GDS3420'ye, İHS4400'e ve İHS4410'a uygun olarak yürütülen toplam sekiz farklı denetim türü birbiriyle karşılaştırılmıştır. Denetim türleri, konu, güvence düzeyi, denetimi talep eden taraf, süreç içerisinde risk ve önemliliğe ilişkin değerlendirme, kontrol testlerinin varlığı, denetime konu olan taraf sayısı, bağımsızlık ilkesine uyum, kullanılan denetim teknikleri, denetim süresi, sınıanan iddialar, bilanço sonrası olaylara bakış, sözleşme onay makamı, rapor tarihi ve türü açısından birbirlerinden farklılıklar gösterdiği fakat denetim sözleşmesinin şekli, zamanı, belgeleme ve arşiv, raporun muhatabı ve KGK'ya bildirimler açısından benzer özellikler sergiledikleri tespit edilmiştir. Söz konusu tespitler Tablo 2'de özetlenmiştir.

38 İHS4400, pg.6

39 İHS 4410, pg.39-40

Tablo 2: Denetim Türlerinin Karşılaştırılması

Kriter	BDS	Özel Den.	Husus	SBDS2400	SBDS2410	GDS3400	GDS3402	GDS3420	İHS4400	İHS4410
<b>Denetimin Konusu</b>	Finansal Tablolar	Özel amaçlı çerçeveye göre hazırlanmış tam finansal tablolar, özet finansal tablolar, tek bir hesap kalemi veya unsur	Finansal Tablolar	Finansal Tablolar	Ara Finansal Tablolar	Finansal ve finansal olmayan bilgiler	Finansal ve finansal olmayan bilgiler	Finansal ve finansal olmayan bilgiler	Finansal ve finansal olmayan bilgiler	Finansal ve finansal olmayan bilgiler
<b>Örnek denetim konusu</b>	Finansal durum tablosu, K/Z Tablosu Özkaynak Değişim Tablosu Nakit Akış Tablosu Dipnotlar Faaliyet Raporu	Konkordato sürecindeki işletmelerin finansal tabloları	Finansal durum tablosu, K/Z Tablosu Özkaynak Değişim Tablosu Nakit Akış Tablosu Dipnotlar Faaliyet Raporu	Finansal durum tablosu, K/Z Tablosu Özkaynak Değişim Tablosu Nakit Akış Tablosu Dipnotlar	Finansal durum tablosu, K/Z Tablosu Özkaynak Değişim Tablosu Nakit Akış Tablosu Dipnotlar	İşleme bütçeleri, Proforma mali tablolar	Dış kaynak kullanımları	İzahnameler Konkordato ön projeleri		
<b>Güvence düzeyi</b>	Makul güvence	Makul güvence	Sınırlı güvence	Sınırlı güvence	Sınırlı güvence	Sınırlı güvence (orta düzey)	Makul güvence	Makul güvence	Güvence summaz	Güvence summaz
<b>Denetimi talep eden taraf</b>	Müşteri işletme	Müşteri işletme	Müşteri işletme	Müşteri işletme	Müşteri işletme	Müşteri işletme	İşletme yönetimi Yetkilendirilen kurum veya kuruluşlar	İşletme yönetimi Yetkilendirilen kurum veya kuruluşlar	Müşteri işletme	Müşteri işletme
<b>Sözleşme öncesi risk değerlendirme</b>	Var	Var	Var	Yok	Var	Var	Var	Var	Var	Var
<b>Sözleşme Şekli</b>	Yazılı	Yazılı	Yazılı	Yazılı	Yazılı	Yazılı	Yazılı	Yazılı	Yazılı	Yazılı

<b>Sözleşme zamanı</b>	Yıl içinde En erken	Yıl içinde	Yıl içinde	Yıl içinde	Yıl içinde	Yıl içinde	Yıl içinde
<b>Sözleşme onay makamı</b>	Olağan veya Olağanüstü Genel Kurul	Olağan veya Olağanüstü Genel Kurul	Yönetim Kurulu	Yönetim Kurulu	Yönetim Kurulu	Yönetim Kurulu	Yönetim Kurulu
<b>Risk değ.</b>	Var	Var	Var	Var	Var	Yok	Yok
<b>Kontrol testleri</b>	Var	Var	Yok	Var	Var	Yok	Yok
<b>Denetime konu taraf sayısı</b>	İki tarafı	İki tarafı	İki tarafı	Üç tarafı	İki tarafı	İki tarafı	İki tarafı
<b>Bağımsızlık ilkesine uyum</b>	Zorunlu	Zorunlu	Zorunlu	Zorunlu	Zorunlu	Zorunlu	Zorunlu değil
<b>Önemliliğin tespiti</b>	Sayıllaştırılır	Sayıllaştırılır	Sayıllaştırılır	Sayıllaştırılır	Finansal olmayan bilgiler için hesaplama içermez	Finansal olmayan bilgiler için hesaplama içermez	Önemliliğe bakılmaz
<b>Denetim süresi</b>	1 hesap dönemi	1 hesap dönemi	1 hesap dönemi	1 hesap dönemi	1 hesap dönemi	1 hesap dönemi	1 hesap döneminden kısa
<b>Belgeleme</b>	Zorunlu	Zorunlu	Zorunlu	Zorunlu	Zorunlu	Zorunlu	Zorunlu
<b>Denetim teknikleri</b>	Fiziki sayım, Belge inceleme, Gözlem, Sorgulama Doğrulama Yeniden Hesaplama Yeniden Uygulama Analitik prosedürler	Fiziki sayım, Belge inceleme, Gözlem, Sorgulama Doğrulama Yeniden Hesaplama Yeniden Uygulama Analitik prosedürler	Sorgulama ve analitik prosedürler	Sorgulama ve analitik prosedürler	Sorgulama ve analitik prosedürler	Tetkik, gözlem, teyit, yeniden hesaplama, yeniden uygulama, analitik prosedürler ve sorgulamadır.	Sorgulama ve analiz Yeniden hesaplama, karşılaştırma ve kayıt sırasında yapılacak hatalara ilişkin diğer testler Gözlem Tetkik Teyit

<b>Sınanan iddialar</b>	Gerçekleşme , Var olma, Tamam, Sahiplik, Değerleme, Sunum Açıklama	Gerçekleşme, Tamam, Değerleme Sunum Açıklama	Tamam, Gerçekleşme, Değerleme Sunum Açıklama	Tamam, Gerçekleşme, Değerleme Sunum Açıklama	Tamam, Gerçekleşme, Değerleme Sunum Açıklama	Tamam, Gerçekleşme, Değerleme Sunum Açıklama	Tamam, Gerçekleşme, Değerleme Sunum Açıklama	Tamam, Gerçekleşme, Değerleme Sunum Açıklama	Tamam, Gerçekleşme, Değerleme Sunum Açıklama
<b>Bilanço sonrası olaylar</b>	Dikkat edilir	Dikkat edilir	Dikkat edilmez	Dikkat edilmez	Dikkat edilmez	Dikkat edilmez	Dikkat edilmez	Dikkat edilmez	Dikkat edilmez
<b>Rapor türü</b>	Tek tip	Tek tip	Tek tip	Tek tip	Tek tip	İki tip rapor (Tip 1 ve Tip 2)	Tek tip	Tek tip	Somut bulgular raporu
<b>Raporun Muhatabı</b>	İşletme Yönetimi	İşletme yönetimi	İşletme yönetimi	İşletme yönetimi	İşletme yönetimi	İşletme yönetimi	İşletme yönetimi	İşletme yönetimi	Uygulanacak prosedürler üzerinde mutabık kalan taraflar (denetçi, işletme ve varsa üçüncü bir taraf)
<b>Rapor Tarihi</b>	Olağan genel kuruldan 15 gün öncesi	Olağan genel kuruldan 15 gün öncesi	Olağan genel kuruldan 15 gün öncesi	Dönem sonundan itibaren 60 gün içinde	Öngörülen tarihte	Öngörülen tarihte	Öngörülen tarihte	Öngörülen tarihte	Öngörülen tarihte
<b>KGK'ya bildirim</b>	Sözleşme ve raporların bildirim Zorunlu	Sözleşme ve raporların bildirim Zorunlu	Sözleşme ve raporların bildirim Zorunlu	Sözleşme ve raporların bildirim Zorunlu	Sözleşme ve raporların bildirim Zorunlu	Sözleşme ve raporların bildirim Zorunlu	Sözleşme ve raporların bildirim Zorunlu	Sözleşme ve raporların bildirim Zorunlu	Sözleşme ve raporların bildirim Zorunlu
<b>Belgelerin dosyalanması</b>	Rapor tarihinden itibaren 60 gün içinde	Rapor tarihinden itibaren 60 gün içinde	Rapor tarihinden itibaren 60 gün içinde	Rapor tarihinden itibaren 60 gün içinde	Rapor tarihinden itibaren 60 gün içinde	Rapor tarihinden itibaren 60 gün içinde	Rapor tarihinden itibaren 60 gün içinde	Rapor tarihinden itibaren 60 gün içinde	Rapor tarihinden itibaren 60 gün içinde

### 3. SONUÇ

Çalışmanın amacı doğrultusunda ele alınan Bağımsız Denetim Standartları (BDS), Sınırlı Bağımsız Denetim Standartları (SBDS), Güvence Denetim Standartları (GDS) ve İlgili Hizmetler Standartları (İHS) genel yapı açısından karşılaştırılmış ve bazı kıstaslar açısından farklılıkların bazı kıstaslar açısından ise benzerliklerin olduğu tespit edilmiştir.

Denetim türleri, denetimin konusu, güvence düzeyi, denetimi talep eden taraf, süreç içerisinde risk ve önemliliğe ilişkin değerlendirme, kontrol testlerinin varlığı, denetime konu olan taraf sayısı, bağımsızlık ilkesine uyum, kullanılan denetim teknikleri, denetim süresi, sözleşme onay makamı, sınanan iddialar, bilanço sonrası olaylara bakış, rapor tarihi ve türü açısından birbirlerinden farklılıklar göstermektedirler. Denetim türleri, denetim sözleşmesinin şekli ve zamanı, belgeleme ve arşiv, raporun muhatabı ve KGK'ya bildirimler açısından benzer özelliklere sahiptirler. Denetim türleri arasındaki farklılıkların temel nedeni, denetimin amaçları ve konularındaki farklılıklardan kaynaklanmaktadır. Bir başka deyişle, denetimin yapılaş amacı, denetimin konusunu, sunulacak güvence düzeyini, kontrol testlerine denetim süresince yer verilip verilmeyeceğini, kullanılacak denetim tekniklerinin seçimini ve sunulacak raporun türünü belirlemektedir.

Bu çalışma ile Türkiye Denetim Standartlarının bütününe görülmesi ve her bir denetim standardının mukayeseler ile daha iyi anlaşılmasına olanak sağlanmıştır.

**KAYNAKÇA**

Atabay, E. (2018), Destek Hizmet Kuruluşlarındaki Kontrollere Yönelik Güvence Hizmetleri (GDS 3402): Türkiye’de Finans Sektöründeki Farkındalığın Ölçülmesi, TBB Yayınları, Yayın No: 324, İstanbul

Bağımsız Denetim Yönetmeliği (2012, 26 Aralık) T.C. Resmî Gazete, 28509

Bezirci, M. ve Karasioğlu, F. (2011). “Türkiye’de Denetimin Tarihsel Gelişimi”, Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi, 11(21), 571-592

BDS 800 Özel Hususlar – Özel Amaçlı Çerçeveslere Göre Hazırlanan Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi Standardı (2014 ,9 Nisan) T.C. Resmî Gazete, 28967

BDS 810 Özet Finansal Tablolara İlişkin Rapor Vermek Üzere Yapılan Denetimler Standardı (2014, 22 Nisan) T.C. Resmî Gazete, 28980

Dönmez, A. ve Ersoy, A. (2006). “Bağımsız Denetim Firmaları Bakış Açısıyla Türkiye Bağımsız Dış Denetim Sisteminin Değerlendirilmesi”, Bilig, Sayı: 36, 69-91

GDS 3000 Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri (2015, 6 Kasım) T.C. Resmî Gazete, 29544

GDS 3400 İleriye Yönelik Finansal Bilgilerin İncelenmesi (2014, 12 Kasım) T.C. Resmî Gazete, 29173

GDS 3420 Bir İzahnamede Yer Alan Proforma Finansal Bilgilerin Derlenmesine İlişkin Raporlama Yapmak Üzere Üstlenilen Güvence Denetimleri (2014, 10 Aralık) T.C. Resmî Gazete, 29201

İHS 4400 Finansal Bilgilere İlişkin, Üzerinde Mutabık Kalınan Prosedürlerin Uygulanmasına Yönelik İşler (2014, 22 Temmuz) T.C. Resmî Gazete, 29068

İHS 4410 Finansal Bilgileri Derleme İşi Standardı (2018, 16 Ağustos) T.C. Resmî Gazete, 30511

Kavut, L., Taş, O. ve Şavlı, T. (2009). Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim, İstanbul: İSMMMO Yayınları, No: 130

Kutukız, Doğan ve Öncü, M. Akif. (2009) “Bağımsız Denetimin Anonim Ortaklıklarda Kurumsal Yönetimin Gelişmesine Etkisi”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, (41), 131-139

SBDS 2400 Tarihi Finansal Tabloların Sınırlı Bağımsız Denetimi

SBDS 2410 Ara Dönem Finansal Bilgilerin, İşletmenin Yıllık Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimini Yürüten Denetçi Tarafından Sınırlı Bağımsız Denetimi (2014, 1 Ekim) T.C. Resmî Gazete, 29136

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: X, No:22) (2006, 12 Haziran) T.C. Resmî Gazete, 26196

Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği (II-14.1) (2013, 13 Haziran) T.C. Resmî Gazete, 28676

Usul, H. (2015). Bağımsız Denetim – TMS ve TFRS Uygulamalı Türkiye Denetim Standartlarına Göre. Ankara: Detay Yayıncılık

URL, <http://resmigazete.gov.tr/eskiler/2013/01/20130123-6-1.pdf>

URL, <https://www.verginet.net/dtt/11/Vergi-Sirkuleri-2018-67.aspx>

URL, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2006/06/20060612M1-1.htm>

URL, <http://www.spk.gov.tr/Sayfa/Index/6/9/1>



URL,<http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v1/BDY/BDYGuncel22Aralik2015.pdf>

URL, <http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/>

YillikFaaliyetRaporlari/KGK\_Faaliyet\_Raporu\_2016. pdf

URL,<http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/> YillikFaaliyetRaporlari/KGK\_Faaliyet\_Raporu\_2017.pdf

URL,<http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Kurul%20Kararları/Konkordato%20Makul%20Guvence%20Rapor%20Ornegi.pdf>

# DİĞER KAPSAMLI GELİR UNSURLARI VE BİST 100'DE YER ALAN FİRMALARDA RAPORLANAN DİĞER KAPSAMLI GELİR UNSURLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

Doç.Dr. Deniz Umut ERHAN\*

Makale Gönderim Tarihi : 04/12/2018 / Kabul Tarihi : 14/01/2019

## ÖZ

Ekonomik olarak işletmelerin gelirlerinin belirlenmesi ile muhasebe açısından işletmelerin gelirinin belirlenmesi bakış açısı bazı farklılıklar göstermektedir. Uluslararası muhasebe standartları kurulu bu iki farklı bakış açısını kapsamlı gelir tablosunda buluşturmuştur. Muhasebe bakış açısı ile elde edilen gelirler ve katlanılan giderler gelir tablosunda raporlanmaktadır. Ekonomik bakış açısıyla elde edilen gelirler ve katlanılan giderler kapsamlı gelir tablosunda raporlanmaktadır. İki bakış açısının farkı olan diğer kapsamlı gelirler özkaynaklar içerisinde raporlanmaktadır. Diğer kapsamlı gelir unsurları çok çeşitli olmakla birlikte BIST 100'de yer alan firmalarda sıklıkla kullanılanlar maddi duran varlık yeniden değerlendirme artışları, kur değişim etkileri, aktüeryal kazanç ve kayıplardan oluşmaktadır. Bu çalışmanın amacı; diğer kapsamlı gelir içerisinde raporlanan unsurların nasıl muhasebeleştirileceğini açıklayarak BIST 100'de yer alan firmaların raporladığı diğer kapsamlı gelir unsurlarını değerlendirmektir.

**Anahtar Kelimeler:** Uluslararası Muhasebe Standartları, IAS 1, Diğer Kapsamlı Gelir, Muhasebeleştirme.

**JEL Sınıflandırması:** M40, M41, M49.

\* Başkent Üniversitesi Muhasebe ve Finans Yönetimi Bölümü  
ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-5909-0045>

**OTHER COMPREHENSIVE INCOME ACCOUNTS (elements) AND ASSESSMENT OF OTHER COMPREHENSIVE INCOME ACCOUNTS REPORTED IN BIST 100 COMPANIES****ABSTRACT**

The determination of the income of enterprises in terms of accounting with the determination of the economic incomes of the enterprises shows some differences in the perspective. The International Accounting Standards Board has introduced these two different perspectives in the comprehensive income statement. The revenues and expenses incurred from the accounting perspective are reported in the income statement. The revenues and expenses incurred from an economic point of view are reported in the statement of comprehensive income. Other comprehensive income, which is the difference between the two perspectives, is reported in equity. While other comprehensive income components are diverse, those frequently used in BIST 100 companies consist of revaluation increases, exchange rate effects, actuarial gains and losses. This study is aiming to explain; how to account the other comprehensive income items and the other comprehensive income items that reported by companies included in BIST 100.

**Keywords:** International Accounting Standards, IAS 1, Other Comprehensive Income, Accounting.

**Jel Classification:** M40, M41, M49.

**1. GİRİŞ**

Uluslararası finansal raporlama standartlarında kavramsal çerçevede finansal bilginin taşınması gereken temel niteliksel özellikler gerçeğe uygun sunum ve ihtiyaca uygunluk olarak belirlenmiştir. Bu amaçla finansal tablolar işletmenin finansal durumunu, finansal performansını ve nakit akışlarını gerçeğe ve finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaçlarına uygun olarak sunulmalıdır. İşletmelerin finansal performansını göstermekte olan kâr zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu da işletme yöneticilerinin ilgili faaliyet döneminde almış oldukları kararların, ilgili dönemde gerçekleşen ekonomik gelişmelerin sonucunu göstermektedir. TMS-1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı gelir tablosunda sunulacak kalemlerin kapsamını genişleterek “*kapsamlı gelir tablosu*” ifadesine yer vermiştir. Kapsamlı gelir, işletmenin ortaklarıyla gerçekleştirdiği ve ortakların ortaklık sıfatıyla taraf oldukları işlemlerden kaynaklanan değişimler hariç olmak üzere, bir dönem boyunca işlem ve diğer olaylar sonucunda özkaynakta meydana gelen değişim olarak ifade edilmektedir (TMS1, 7. Paragraf).

Kapsamlı gelir tablosu; bir işletmenin bir dönemde muhasebeleştirilen tüm gelir ve gider kalemlerinin sunulduğu tablodur. Kapsamlı gelir tablosundan sunulan bilgiler; “kâr veya zarar” ile “diğer kapsamlı gelir” bileşenlerinden oluşur. Başka bir ifadeyle, kapsamlı gelir tablosunda sunulacak olan bilgiler, “toplam kapsamlı gelir = kâr ya da zarar + diğer kapsamlı gelir” olarak ifade edilebilir. Diğer kapsamlı gelir daha çok sermayenin korunması kavramı ile ilgilidir. Muhasebe teorisine göre gelir ve gelir unsurlarının tanımı ve raporlanması, hem değerlendirme ilkeleri hem de sermayenin korunması kavramı ile yakından ilgilidir. İşletmelerin uyguladığı değerlendirme yöntemlerine göre ortaya çıkan gelir farklı olmakta, hem de

sermayenin korunması kavramında, ekonomik yaklaşıma göre gelir olarak kabul gören unsurlar, muhasebe yaklaşımında gelir unsuru olarak değerlendirilmemekte ve raporlanmamaktadır. Diğer kapsamlı gelirlerin raporlanması bu iki yaklaşımın yakınsamasını sağlamıştır.

Bu çalışmanın amacı, kapsamlı gelir tablosunda, diğer kapsamlı gelir olarak sınıflandırılan unsurları inceleyerek bu unsurların muhasebeleştirilmesi ve finansal tablolarda gösteriminin nasıl yapılacağını açıklayarak BIST 100’de yer alan işletmelerin diğer kapsamlı gelir olarak raporladıkları unsurları değerlendirmektir.

## **2. GELİRİN BELİRLENMESİNDE KULLANILAN TEORİK YAKLAŞIMLAR VE KAVRAMSAL ÇERÇEVE YAKLAŞIMI**

Gelirin hesaplanmasında teorik olarak iki farklı yaklaşım bulunmaktadır. Bunlar;(N. Akdoğan ve H. Aydın, 1987)

- Belirli bir dönem sonunda, bir işletmenin net aktifleri veya sermayesindeki bir artış veya azalış olarak (bilanço yaklaşımı – özkaynak yaklaşımı – ekonomik yaklaşım)
- Belirli bir dönem içinde işletmenin elde ettiği hasılat ile katlandığı giderler arasındaki fark belirlenerek (gelir tablosu yaklaşımı – işlem yaklaşımı – muhasebe yaklaşımı)

### **2.1. Gelirin Ölçülmesinde Bilanço Yaklaşımı (Özkaynak Yaklaşımı)**

Bilanço yaklaşımı işletmenin dönembaşı ve dönemsonu net varlıklarındaki değişimin ölçülmesini gerektirir. Buna göre gelir, işletmenin net varlıklarının değerindeki değişimdir. Gelirin belirlenmesinde kullanılan bu yaklaşım, gelirin bilançoya dayanarak ölçülmesine olanak sağladığı için bilanço veya özkaynak yaklaşımı olarak adlandırılır ve sermayenin korunması kavramı ile açıklanır. (Ö. Cemalcılar ve S. Önce, 1999)

Bu bakış açısı kavramsal çerçeve yaklaşımındaki kapsamlı geliri ifade etmektedir. Burada gelir özkaynaklarda meydana gelen net artıştır.

### **2.2. Gelir Tablosu Yaklaşımı (İşlem Yaklaşımı)**

Gelir tablosu yaklaşımında gelir, bir işlemin varlığına ilişkin kanıt olduğunda raporlanır. Kâr, bir işletmenin girdileri kullanmada, mal ve hizmetleri elde etme ve kârlı olarak satmadaki etkililiğinin ölçümü olarak kabul edilir.(N. Akdoğan ve H. Aydın, 1987) Gelirin oluşumunu etkileyen işlem sonuçlarının ayrıntılı olarak ve özel bazı bilgileri de sağlayacak biçimde elde edilebilmesi için gelirin ölçülmesinde kullanılan bu yaklaşım gelir tablosu veya işlem yaklaşımı olarak adlandırılır. Bu yaklaşım dönem boyunca oluşan etkinlikler üzerinde yoğunlaşır ve dönem boyunca gelire ilgili işlemlerin sonuçlarını ölçer. Meydana gelen net değişimi etkileyen unsurlar da gelir tablosunda özetlenir.

Kayda alınabilecek bir hasılat veya gider unsurunun doğmasına neden olan olaylar ekonomik gelirin belirlenmesinde yer alan ekonomik olayların bir alt setidir. Ancak refahı oluşturan unsurların piyasa değerindeki değişmelerin çoğu, muhasebe gelirinin ölçülmesinde gözönüne alınmazken bilanço yaklaşımında ekonomik gelirin ölçülmesinde kullanılır. (Ö. Cemalcılar ve S. Önce, 1999)

Kar kavramına etki eden faktörler olarak değerlendirme ilkeleri ve sermayenin korunması yaklaşımındaki farklılıklar dikkate alındığında, kar rakamının tutarının hesaplanmasında zorluklar olduğu görülmektedir. Dünya uygulamalarında birliğin sağlanması açısından IASB'nin finansal tablo sunuluş standardındaki düzenlemeleri ile gelir/gider tanımları ve kapsamlı kar veya zarar tablosu biçimsel yapısındaki açıklamaları önem taşımaktadır. (N. Akdoğan ve B. Sultanoğlu)

### 3. KAPSAMLI GELİR – DİĞER KAPSAMLI GELİR

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu finansal bilginin temel niteliksel özelliklerinin seviyesini arttırmak amacıyla belirtilen teorik yapıya uygun olarak, farklı yaklaşımlara göre hesaplanan gelirin raporlanmasında;

- Gelir tablosu yaklaşımı ile belirlenen kâr, kapsamlı gelir tablosunun kâr veya zarar bölümünde gösterilmektedir.
- Bilanço yaklaşımına göre belirlenen kâr, kapsamlı gelir tablosunda gösterilmektedir.

Bilanço yaklaşımına göre belirlenen kârdan, gelir tablosuna göre belirlenen kârın düşülmesinden sonra kalan tutar da Diğer Kapsamlı Gelir toplamını göstermektedir.

Varlık veya yükümlülüklerin cari değerinde meydana gelen değişiklikten kaynaklanan toplam gelir veya toplam giderler aşağıda belirtildiği gibi ayrılır ve sınıflandırılır (Kavramsal çerçeve md. 6.86):

- Kâr veya zarar tablosu, bu tablo için seçilen ölçüm esası uygulanarak ölçülen gelir veya giderleri içerir ve (gelir tablosu yaklaşımı)
- Diğer kapsamlı gelir, geri kalan tüm gelir veya giderleri içerir. Sonuç olarak, söz konusu varlık veya yükümlülükle ilişkili birikmiş diğer kapsamlı gelir aşağıdakiler arasındaki farka eşittir:
  - o Varlık veya yükümlülüğün finansal durum tablosundaki defter değeri (bilanço yaklaşımı) ve
  - o Kâr veya zarar tablosu için seçilen ölçüm esası uygulansaydı bu esasa göre belirlenecek olan defter değeri (gelir tablosu yaklaşımı)

Kâr veya zarar tablosu, bir işletmenin raporlama dönemindeki finansal performansı ile ilgili bilgilerin temel kaynağıdır. Bu tablo, işletmenin raporlama dönemindeki finansal performansının yüksek düzeyde özetlenmiş bir gösterimini sağlayan toplam kâr veya zararı içerir. Birçok finansal tablo kullanıcısı, bu toplamı ya analizleri için bir başlangıç noktası olarak, ya da işletmenin dönemdeki finansal performansının temel göstergesi olarak dikkate alır. (Kavramsal Çerçeve, 7.15)

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu, standartları geliştirirken istisnai koşullarda, bir varlık veya yükümlülüğün cari değerinde meydana gelen bir değişiklikten kaynaklanan gelir veya giderlerin, diğer kapsamlı gelire dâhil edilmesinin kâr veya zarar tablosunun ihtiyaca daha uygun bilgi sağlamasına ya da işletmenin dönemdeki finansal performansının gerçeğe daha uygun sunum sağlayacağı durumda söz konusu değişikliklerin diğer kapsamlı gelire dâhil edilmesine karar verebilir. (Kavramsal Çerçeve) Bu cümleden de anlaşılacağı üzere diğer kapsamlı geliri oluşturan unsurlar varlık veya yükümlülüğün cari değerinde değişiklik meydana gelmesi durumunda kayda alınmaktadır. Bu da dönemsonu değerlendirile-

rinde bazı varlık ve yükümlülüklerde meydana gelen değer değişiklikleri kâr zararda değil özkaynaklar grubunda muhasebeleştirilmektedir. Bu uygulamanın temel nedeni işletme sermayesinin korunmasıdır.

Diğer kapsamlı gelirlerin sınıflandırılmasında iki grup vardır. Bunlar(Kavramsal Çerçeve md.7,19);

- **Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılabilenler:** Bir dönemde diğer kapsamlı gelire dâhil edilen gelir ve giderler, bunun yapılması kâr veya zarar tablosunun ihtiyaca daha uygun bilgi sağlmasına ya da işletmenin söz konusu gelecek dönemdeki finansal performansının gerçeğe daha uygun şekilde sunumunu sağlmasına neden olacaksa, gelecekteki bir dönemde diğer kapsamlı gelirden kâr veya zarar tablosunda yeniden sınıflandırılabilir.
- **Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayanlar:** Yeniden sınıflandırmanın ihtiyaca daha uygun bilgi sağlanacağına, ya da yeniden sınıflandırılması gereken tutarı belirlemek için açık bir gerekçe yoksa Standartları geliştirirken diğer kapsamlı gelire dâhil edilen gelir ve giderlerin daha sonra yeniden sınıflandırılmamasına karar verebilir, bu durumda ilgili tutarlar *kâr* veya zararda yeniden sınıflandırılmazlar ve Geçmiş Yıl Kâr/Zarar hesabına aktarılırlar.

#### 4. DİĞER KAPSAMLI GELİR UNSURLARI VE HESAPLARIN İŞLEYİŞİ

Diğer kapsamlı gelirler, diğer TFRS'ler tarafından kâr veya zarara yansıtılması zorunlu kılınmayan veya yansıtılmasına izin verilmeyen gelir ve gider kalemlerinden (yeniden sınıflandırma düzeltmeleri dâhil) oluşur.

Diğer kapsamlı gelirin unsurları ve ilgili olduğu standartlar aşağıdaki Tablo 1'de gösterildiği gibidir.

**Tablo 1: Diğer kapsamlı gelir unsurları ve ilgili olduğu standart**

Diğer Kapsamlı Gelir unsuru	Sınıflandırma	Standart
Yeniden değerlendirme artışındaki değişimler	Kâr Veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak	TMS 16, TMS 38
Tanımlanmış fayda planlarının yeniden ölçümleri	Kâr Veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak	TMS 19
Yurtdışındaki bir işletmenin finansal tablolarının çevriminden kaynaklanan kazanç ve kayıplar	Kâr Veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak	TMS 21
Gerçeğe uygun değer değişimi diğer kapsamlı gelire yansıtılan olarak tanımlanan özkaynak araçlarına yapılan yatırımlardan kaynaklanan kazanç veya kayıplar	Kâr Veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak	TFRS 9
Gerçeğe uygun değer değişimi diğer kapsamlı gelire yansıtılarak ölçülen finansal varlıklardan kaynaklanan kazanç ve kayıplar	Kâr Veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak	TFRS 9
Nakit akış riskinden korunma işlemindeki korunma aracından kaynaklanan kazanç ve kayıpların etkin kısmı	Kâr Veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak	TFRS 9

Gerçeğe uygun değer değişimi diğer kapsamlı gelire yansıtılarak ölçülen özkaynak aracı yatırımlarına yönelik riskten korunma sağlayan korunma aracına ilişkin kazanç ve kayıplar	Kâr Veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak	TFRS 9
Gerçeğe uygun değer değişimi kâr veya zarara yansıtılan olarak tanımlanan belirli yükümlülüklerin gerçeğe uygun değer değişimlerinin, kredi riskinde meydana gelen değişimlerle ilişkilendirilen kısmı	Kâr Veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak	TFRS 9
Bir opsiyon sözleşmesinin gerçek değeri ile zaman değerinin ayrıştırılması ve opsiyonun gerçek değerindeki değişimlerin korunma aracı olarak tanımlanması durumunda, opsiyonun zaman değerinde meydana gelen değişimler	Kâr Veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak	TFRS 9
Forward sözleşmesindeki forward bileşeninin değerindeki değişimler ile bir finansal aracın döviz bazlı farkının finansal araçtan ayrıştırılması ve bunun korunma aracı olarak tanımlanan finansal araca ilişkin yapılan tanımlamanın dışında tutulması durumunda, döviz bazlı farkın değerindeki değişimler	Kâr Veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak	TFRS 9

Tablo 1’de görüleceği gibi diğer kapsamlı gelirlerin muhasebeleştirilmesiyle bağlantılı beş standart bulunmaktadır. Bunlar;

- TMS 16 Maddi Duran Varlıklar
- TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar
- TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar
- TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri
- TFRS 9 Finansal Araçlar

standartlarıdır. Bu standartlarla ilgili diğer kapsamlı gelir unsurları ve hesapların işleyişi Tablo 2’de gösterildiği gibidir. Diğer Kapsamlı Gelir unsurları tahakkuk ettiğinde cari döneme ilişkin tutarlar 8. grupta izlenir, daha sonra dönem sonunda bu tutarlar birikimli tutarların izlendiği Özkaynak grubunda kodlanan hesaplara aktarılarak, bu hesaplardaki birikimli tutarlar özkaynak kapsamında raporlanır. **Aşağıda 8. Grupta taslak hesap planında önerilen hesaplar verilmiştir.**

## **80 KÂR VEYA ZARARDA YENİDEN SINIFLANDIRILMAYACAK DÖNEME İLİŞKİN DİĞER KAPSAMLI GELİRLER (GİDERLER)**

800 Özkaynak Araçlarına İlişkin Dönemde Ortaya Çıkan Gerçeğe Uygun Değer Farkları

801 Maddi Duran Varlıklara İlişkin Dönemde Ortaya Çıkan Yeniden Değerleme Artışları (Azalışları)

802 Maddi Olmayan Duran Varlıklara İlişkin Dönemde Ortaya Çıkan Yeniden Değerleme Artışları

(Azalışları)

803 Tanımlanmış Fayda Planlarına İlişkin Dönemde Ortaya Çıkan Yeniden Ölçüm Kazançları

(Kayıpları)

804 Özkaynak Araçlarına Yapılan Yatırımlara İlişkin Dönemde Ortaya Çıkan Finansal Riskten Korunma

Kazançları (Kayıpları)

805 Kredi Riskindeki Değişikliğe Bağlı Olarak Finansal Yükümlülüğün Gerçeğe Uygun Değerinde

Dönemde Meydana Gelen Azalışlar (Artışlar)

807 Özkaynak Yöntemi ile Değerlenen Yatırımların Dönemde Diğer Kapsamlı Gelirinde Kaydettikleri

Gelirlerden (Giderlerden) KÂR veya Zararda Sınıflandırılmayacak Paylar

808 Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Diğer Kapsamlı Gelirde Dönemde Kaydedilen

Diğer Gelirler (Giderler)

809 Dönemde Ortaya Çıkan Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Diğer Kapsamlı Gelirlere

(Giderlere) İlişkin Vergiler ( $\pm$ )

## **81 KÂR VEYA ZARARDA YENİDEN SINIFLANDIRILACAK DÖNEME İLİŞKİN DİĞER KAPSAMLI**

### **GELİRLER (GİDERLER)**

810 Dönemde Ortaya Çıkan Yabancı Para Çevrim Farkları

811 Dönemde Ortaya Çıkan Nakit Akış Riskinden Korunma Kazançları (Kayıpları)

812 Dönemde Ortaya Çıkan Yurtdışı İşletmedeki Net Yatırım Riskinden Korunma Kazançları

(Kayıpları)

813 Gerçeğe Uygun Değer Farkı Diğer Kapsamlı Gelire Yansıtılan Olarak Sınıflandırılan Finansal

Yatırımlara İlişkin Dönemde Ortaya Çıkan Kazançlar (Kayıplar)

814 Opsiyonların Zaman Değerinde Dönemde Ortaya Çıkan Değişiklikler

815 Forward Sözleşmesinin Forward Bileşeninin Değerindeki Dönemde Ortaya Çıkan Değişiklikler

816 Döviz Bazlı Farkların Değerindeki Dönemde Ortaya Çıkan Değişiklikler

817 Özkaynak Yöntemi ile Değerlenen Yatırımların Dönemde Diğer Kapsamlı Gelirlerinde Kaydettikleri

Gelirlerden (Giderlerden) Kâr veya Zararda Sınıflandırılacak Paylar

818 Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Diğer Kapsamlı Gelirde Dönemde Kaydedilen Diğer



Gelirler (Giderler) ( $\pm$ )

819 Dönemde Ortaya Çıkan Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Diğer Kapsamlı Gelirlere

(Giderlere) İlişkin Vergiler ( $\pm$ )

### **82 KÂR VEYA ZARARDA YENİDEN SINIFLANDIRILACAK DİĞER KAPSAMLI GELİRLERE (GİDERLERE) İLİŞKİN YENİDEN SINIFLANDIRMA DÜZELTMELERİ**

820 Yabancı Para Çevrim Farklarına İlişkin Yeniden Sınıflandırma Düzeltmeleri

821 Nakit Akış Riskinden Korunma Kazanç (Kayıp) İlişkin Yeniden Sınıflandırma

Düzeltmeleri

822 Yurtdışı İşletmedeki Net Yatırım Riskinden Korunma Kazançlarına (Kayıplarına) İlişkin Yeniden

Sınıflandırma Düzeltmeleri

823 Gerçeğe Uygun Değer Farkı Diğer Kapsamlı Gelire Yansıtılan Olarak Sınıflandırılan Finansal

Yatırımlara İlişkin Kazançlar (Kayıplar) Yeniden Sınıflandırma Düzeltmeleri

824 Opsiyonların Zaman Değerindeki Değişikliklere İlişkin Yeniden Sınıflandırma Düzeltmeleri

825 Forward Sözleşmesinin Forward Bileşeninin Değerindeki Değişikliklere İlişkin Yeniden

Sınıflandırma Düzeltmeleri

826 Döviz Bazlı Farkların Değerindeki Değişikliklere İlişkin Yeniden Sınıflandırma Düzeltmeleri

827 Özkaynak Yöntemi ile Değerlenen Yatırımların Diğer Kapsamlı Gelirlerinde Kaydettikleri

Gelirlerden (Giderlerden) Kâr veya Zararda Sınıflandırılacak Paylara İlişkin Yeniden Sınıflandırma

Düzeltmeleri

828 Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Diğer Kapsamlı Gelirde Kaydedilen Diğer Gelirlere

(Giderlere) İlişkin Yeniden Sınıflandırma Düzeltmeleri

829 Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Diğer Kapsamlı Gelirlere (Giderlere) İlişkin Vergiler

Yeniden Sınıflandırma Düzeltmeleri

### **83 DİĞER KAPSAMLI GELİRLERE (GİDERLERE) İLİŞKİN DİĞER DÜZELTMELER**

831 Nakit Akış Riskinden Korunma Kazançlarına (Kayıplarına) İlişkin Diğer Düzeltmeler

833 Gerçeğe Uygun Değer Farkı Diğer Kapsamlı Gelire Yansıtılan Olarak Sınıflandırılan Finansal

Yatırımlardan Kazançlara (Kayıplara) İlişkin Diğer Düzeltmeler

837 Özkaynak Yöntemi ile Değerlenen Yatırımların Diğer Kapsamlı Gelirlerinde Kaydettikleri Gelirlerden (Giderlerden) Kâr veya Zararda Sınıflandırılacak Paylara İlişkin Diğer Düzeltmeler

839 Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Diğer Kapsamlı Gelirlere (Giderlere) İlişkin Vergilerde Diğer Düzeltmeler

**Tablo 2: Diğer Kapsamlı Gelir Hesaplarının Raporlanması<sup>1</sup>**

<b>DİĞER KAPSAMLI GELİRLER</b>		
<i>Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacaklar</i>	<b>Raporlanması</b>	İlgili Standart
	<b>55 KÂR VEYA ZARARDA YENİDEN SINIFLANDIRILMAYACAK ÖZKAYNAKLARDA KAYDEDİLEN BİRİKMİŞ GELİRLER (GİDERLER)</b>	
Özkaynağa Dayalı Finansal Araçlara Yatırımlardan Kaynaklanan Kazançlar (Kayıplar)	İşletmelerin tercihe bağlı olarak ilk kez finansal tablolara alma sırasında geri dönülemez bir seçenek olarak gerçeğe uygun değer farkı diğer kapsamlı gelire yansıtılarak ölçmeyi tercih ettikleri özkaynak araçlarına ilişkin dönemde birikmiş gerçeğe uygun değer farkları <b>550 Özkaynak Araçlarına İlişkin Gerçeğe Uygun Değer Farkları</b> hesabında raporlanır.	TFRS 9
Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları (Azalışları)	TMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardına göre söz konusu varlıkların dönemsonu değerlemesinde yeniden değerlendirme modelinin kullanılması durumunda ortaya çıkan net değer artışlarının birikmiş tutarları Özkaynaklar grubunda yer alan <b>551 Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları</b> hesabında raporlanır.	TMS 16
Maddi Olmayan Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları (Azalışları)	TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar standartlarına göre söz konusu varlıkların dönemsonu değerlemesinde yeniden değerlendirme modelinin kullanılması durumunda ortaya çıkan net değer artışlarının birikmiş tutarları Özkaynaklar grubunda yer alan <b>552 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları</b> hesabında raporlanır.	TMS 38

<sup>1</sup> Hesapların işleyişinde KGK tarafından yayınlanan Taslak Hesap Planı kullanılmıştır.

Tanımlanmış Fayda Planları Yeniden Ölçüm Kazançları (Kayıpları)	<p>Standartta tanımlanmış fayda planlarına ilişkin muhasebeleştirilmelerde tanımlanmış net fayda borcunun/varlığının yeniden ölçümünden ortaya çıkan kazanç veya kayıpların birikmiş tutarlarının izlenmesinde <b>553 Tanımlanmış Fayda Planları Yeniden Ölçüm Kazançları (Kayıpları)</b> hesabı kullanılır.</p> <p>Standart gereği kıdem tazminatı belirlenirken, işten ayrılma sonrası sağlanacak faydaların nihai maliyetini belirleyecek olan değişkenlerin tahmin edilmesi gerekmektedir. Söz konusu tahminlerde bulunmak aktüeryal varsayım olarak adlandırılmaktadır. Aktüeryal varsayımlar, demografik varsayımlar ile finansal varsayımların bir bileşiminden oluşmaktadır. Aktüeryal varsayımlar dikkate alınarak belirlenen kıdem tazminatları, söz konusu varsayımların değişmesi ile birlikte değişikliğe uğramakta ve bunun sonucunda tanımlanmış fayda planında aktüeryal kazanç veya kayıplar ortaya çıkabilmektedir. Standart gereği, işletmeler, aktüeryal kazanç veya kayıplarını oluştukları dönemde muhasebeleştirilen bir politika seçerlerse, tanımlanmış fayda planlarının tamamı ile aktüeryal kazanç ve kayıpların tümünde uygulamak şartıyla, söz konusu kazanç ve kayıpları “diğer kapsamlı gelir” içerisinde muhasebeleştirirler (TMS 19, md.93A).</p>	TMS 19
Özkaynağa Dayalı Finansal Araçlara Yapılan Yatırımlara İlişkin Finansal Riskten Korunma Kazançları (Kayıpları)	<p>Bu hesap, işletmelerin tercihe bağlı olarak ilk kez finansal tablolara alma sırasında geri dönülemez bir şekilde gerçeğe uygun değer farkı diğer kapsamlı gelire yansıtılarak ölçmeyi tercih ettikleri özkaynak araçlarına yönelik korunma sağlayan korunma aracına ilişkin dönemde ortaya çıkan kazanç ve kayıpların birikmiş tutarlarının izlenmesinde <b>554 Özkaynak Araçlarına Yapılan Yatırımlara İlişkin Finansal Riskten Korunma Kazançları (Kayıpları)</b> hesabı kullanılır.</p>	TFRS 9
Kredi Riskindeki Değişikliğe Bağlı Olarak Finansal Yükümlülüğün Gerçeğe Uygun Değerindeki Değişiklikler	<p>TFRS 9 uyarınca gerçeğe uygun değer değişimi kâr veya zarara yansıtılan olarak tanımlanan finansal yükümlülüklerin gerçeğe uygun değerinde dönemde ortaya çıkan değişikliklerin, ilgili yükümlülüğün kredi riskinde meydana gelen değişikliklerle ilişkilendirilebilen kısmının birikmiş tutarlarının izlenmesinde <b>555 Kredi Riskindeki Değişikliğe Bağlı Olarak Finansal Yükümlülüğün Gerçeğe Uygun Değerinde Meydana Gelen Azalışlar (Artışlar)</b> hesabı kullanılır.</p>	TFRS 9

<b>Kâr veya Zarar Olarak Yeniden Sınıflandırılacaklar</b>	<b>Raporlanması</b>  <b>56 KÂR VEYA ZARARDA YENİDEN SINIFLANDIRILACAK ÖZKAYNAKLARDA KAYDEDİLEN BİRİKMİŞ GELİRLER (GİDERLER)</b>	İlgili Standart
Yabancı Para Çevrim Farkları	<p>Ağırlıklı kullanılan para birimi TL'den farklı olan iştirak ve iş ortaklıklarındaki yatırımların özkaynak yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilmesi durumunda bu yatırımların finansal tablolarının TL'ye çevriminde ortaya çıkan döneme ilişkin kur farklarının birikmiş tutarlarının izlenmesinde <b>560 Yabancı Para Çevrim Farkları</b> hesabı kullanılır.</p> <p>Yabancı para çevrim farklarından kazanç ve kayıplar ve Yabancı Para Çevrim Farklarındaki Yeniden Sınıflandırma Düzeltmeleri de bu hesapta izlenir.</p> <p><i>Yeniden sınıflandırma düzeltmeleri:</i> Cari dönemde veya önceki dönemlerde diğer kapsamlı gelire yansıtılmış olup, cari dönemde kâr veya zararda yeniden sınıflandırılan tutardır.</p>	TMS 21
Nakit Akış Riskinden Korunma Kazançları (Kayıpları)	<p>Nakit akış riskinden korunma işlemlerinde korunma aracından kaynaklanan döneme ilişkin kazanç ve kaybın etkin bir korunma sağladığı tespit edilen kısmının birikmiş tutarları <b>561 Nakit Akış Riskinden Korunma Kazançları (Kayıpları)</b> hesabında izlenir. Etkin olmayan kısmı ise doğrudan kâr veya zarar hesaplarında izlenir.</p> <p>Nakit Akış Riskinden Korunma Kazançları (Kayıpları),</p> <p>Nakit Akış Riskinden Korunma İşlemindeki Yeniden Sınıflandırma Düzeltmeleri alt hesaplarda izlenir.</p>	TFRS 9
Yurtdışındaki İşletmeye İlişkin Net Yatırım Riskinden Korunma ile İlgili Diğer Kapsamlı Gelir (Gider)	<p>Yurtdışı işletmedeki net yatırım riskinden korunma işlemlerinde korunma aracından kaynaklanan döneme ilişkin kazanç ve kaybın etkin bir korunma sağladığı tespit edilen kısma ait birikmiş tutarlar <b>562 Yurtdışı İşletmedeki Net Yatırım Riskinden Korunma Kazançları (Kayıpları)</b> hesabında izlenir. Etkin olmayan kısmı ise doğrudan kâr veya zarar hesaplarında izlenir.</p> <p>Yurtdışındaki İşletmeye İlişkin Net Yatırım Riskinden Korunma Kazançları (Kayıpları) ve Yurtdışındaki İşletmeye İlişkin Net Yatırım Riskinden Korunmadaki Yeniden Sınıflandırma Düzeltmeleri bu hesapta izlenir.</p>	TFRS 9

<p>Gerçeğe Uygun Değer Farkı Diğer Kapsamlı Gelire Yansıtılan Finansal Varlıklara İlişkin Diğer Kapsamlı Gelir (Gider)</p>	<p>Gerçeğe uygun değer farkı diğer kapsamlı gelire yansıtılan olarak sınıflandırılan finansal yatırımlara ilişkin dönemde ortaya çıkan gerçeğe uygun değer farklarının birikmiş tutarları <b>563 Gerçeğe Uygun Değer Farkı Diğer Kapsamlı Gelire Yansıtılan Olarak Sınıflandırılan Finansal Yatırımlardan Kazançlar (Kayıplar)</b> hesabında izlenir.</p> <p>Gerçeğe Uygun Değer Farkı Diğer Kapsamlı Gelire Yansıtılan Finansal Varlıklardan Kazançlar (Kayıplar),</p> <p>Gerçeğe Uygun Değer Farkı Diğer Kapsamlı Gelire Yansıtılan Finansal Varlıklardaki Yeniden Sınıflandırma Düzeltmeleri ve Gerçeğe Uygun Değer Farkı Diğer Kapsamlı Gelire Yansıtılan Finansal Varlıkların Yeniden Sınıflandırılmasında Özkaynaklardan Çıkarılan ve Gerçeğe Uygun Değerde Yapılan Düzeltme Tutarı bu hesapta izlenir.</p>	<p>TFRS 9</p>
<p>Opsiyonların Zaman Değerindeki Değişikliklere İlişkin Diğer Kapsamlı Gelir (Gider)</p>	<p>Bir opsiyon sözleşmesinin gerçek değeri ile zaman değerinin ayrıştırılması ve opsiyonun gerçek değerindeki değişimlerin korunma aracı olarak tanımlanması durumunda, opsiyon sözleşmesinin zaman değerinde dönemde meydana gelen değişimlerin birikmiş tutarları <b>564 Opsiyonların Zaman Değerindeki Değişiklikler</b> hesabında izlenir.</p> <p>Opsiyonların Zaman Değerindeki Değişimden Kazançlar (Kayıplar) ve Opsiyonların Zaman Değerindeki Değişikliklerin Yeniden Sınıflandırma Düzeltmeleri bu hesapta izlenir.</p>	<p>TFRS 9</p>
<p>Forward Sözleşmesinin Forward Bileşeninin Değerindeki Değişikliklere İlişkin Diğer Kapsamlı Gelir (Gider)</p>	<p>Bir forward sözleşmesinin forward bileşeni ile spot bileşeninin ayrıştırılarak yalnızca spot bileşenindeki değer değişiminin korunma aracı olarak tanımlanması durumunda, forward sözleşmesindeki forward bileşeninin değerinde dönemde meydana gelen değişimlerin birikmiş tutarları <b>565 Forward Sözleşmesinin Forward Bileşeninin Değerindeki Değişiklikler</b> hesabında izlenir.</p> <p>Forward Sözleşmesinin Forward Bileşeninin Değerindeki Değişimden Kazançlar (Kayıplar) ve Forward Sözleşmesinin Forward Bileşeninin Değerindeki Değişikliklerin Yeniden Sınıflandırma Düzeltmeleri bu hesapta izlenir.</p>	<p>TFRS 9</p>

Yabancı Para Alım Satım Marjlarındaki Değişikliklere İlişkin Diğer Kapsamlı Gelir (Gider)	<p>Bir finansal aracın döviz bazlı farkının finansal araçtan ayrıştırılması ve bunun korunma aracı olarak tanımlanan finansal araca ilişkin yapılan tanımlamanın dışında tutulması durumunda, döviz bazlı farkın değerinde dönemde meydana gelen değişimlerin birikmiş tutarları <b>566 Döviz Bazlı Farkların Değerindeki Değişiklikler</b> hesabında izlenir.</p> <p>Yabancı Para Alım Satım Marjlarındaki Değişimden Kazançlar (Kayıplar) ve Yabancı Para Alım Satım Marjlarındaki Değişikliklerdeki Yeniden Sınıflandırma Düzeltmeleri hesapta izlenir.</p>	TMS 21
-------------------------------------------------------------------------------------------	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	--------

Özkaynak yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilen iştiraklerin ve iş ortaklıklarının diğer kapsamlı gelirlerindeki paylar da;

- Diğer TFRS'ler uyarınca sonradan kâr veya zararda yeniden sınıflandırılmayacaklar ve
- Diğer TFRS'ler uyarınca belirli koşullar karşılandığında kâr veya zararda yeniden sınıflandırılacaklar.

gruplarına dağıtılarak iştirak veya iş ortaklığı ilgili tutarı hangi grupta raporladı ise işletme de bunu dikkate alarak iştirak payı oranında ilgili grupta raporlar.

İşletme, yeniden sınıflandırma düzeltmeleri dâhil, her bir diğer kapsamlı gelir unsuruyla ilgili gelir vergisi tutarını, kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunda ya da dipnotlarda açıklar.

İşletme, diğer kapsamlı gelir kalemlerini aşağıdaki gösterim şekillerinden birini kullanarak sunabilir:

- Vergi etkileri düşülmüş net tutar üzerinden ya da
- Vergi etkileri düşülmeden önceki tutar üzerinden. Bu durumda diğer kapsamlı gelir kalemleriyle ilgili toplam gelir vergisi tutarı, ayrı bir kalemde topluca gösterilir.

İşletme ikinci alternatifi seçmesi durumunda, söz konusu vergi tutarını, sonradan kâr veya zarar bölümünde yeniden sınıflandırılacak kalemler ile sonradan kâr veya zarar bölümünde yeniden sınıflandırılmayacak kalemlere dağıtır. İşletme, diğer kapsamlı gelir bileşenleriyle ilgili yeniden sınıflandırma düzeltmelerini açıklar.

Diğer TFRS'ler daha önce diğer kapsamlı gelire yansıtılmış olan tutarların kâr veya zararda yeniden sınıflandırılıp sınıflandırılmayacağını ve bu tutarlar kâr veya zararda yeniden sınıflandırılacaksa, bu sınıflandırmanın ne zaman yapılacağını belirler. Bu tür yeniden sınıflandırmalar bu Standartta yeniden sınıflandırma düzeltmeleri olarak ifade edilir. Bir yeniden sınıflandırma düzeltmesi, bu düzeltmenin kâr veya zarar olarak sınıflandırıldığı dönemde, diğer kapsamlı gelirin ilgili bileşenine dâhil edilir. Daha önce diğer kapsamlı gelire yansıtılmış olan tutarlar, cari veya önceki dönemlerdeki gerçekleşmemiş kazançlar olabilir. Söz konusu gerçekleşmemiş kazançların, gerçekleşmesi sonucu kâr veya zararda ye-

niden sınıflandırıldığı dönemde, diğer kapsamlı gelirden indirilmesi gerekir. Bu şekilde söz konusu kazançlar, toplam kapsamlı gelirin belirlenmesinde iki defa dikkate alınmamış olur.

Diğer kapsamlı gelirlerle ilgili olarak diğer TMS- TFRS’lerdeki yer alan düzenlemeler Tablo 3’de gösterildiği gibidir.

**Tablo 3: Diğer TMS-TFRS’lerde Diğer Kapsamlı Gelirlere İlişkin Düzenlemeler**

STANDART	İLGİLİ HÜKÜM
TFRS 3	Bazı durumlarda, TFRS’ler, bir işletmenin belirli bir varlık ya da yükümlülüğü sınıflandırma veya tanımlama şekline göre farklı muhasebeleştirme yöntemleri öngörür. Edinen işletmenin, birleşme tarihinde var olan ilgili şartları esas alarak yapması gereken sınıflandırmalara ve tanımlamalara, bunlarla sınırlı olmamak üzere, aşağıdakiler örnek olarak verilebilir:  (a) TFRS 9 <i>Finansal Araçlar</i> uyarınca, gerçeğe uygun değer değişimi kâr veya zarara yansıtılarak veya itfa edilmiş maliyetinden ölçülen belirli finansal varlık ve yükümlülük sınıfı veya gerçeğe uygun değer değişimi diğer kapsamlı gelire yansıtılan finansal varlık sınıfı,
TFRS 4	Sigorta borçlarına (veya ertelenmiş edinme maliyetleri veya maddi olmayan duran varlıklarının) ilişkin söz konusu düzeltmeler, ancak ve ancak gerçekleşmemiş kazanç veya kayıpların diğer kapsamlı gelir içerisinde muhasebeleştirilmiş olduğu durumlarda diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilir. Bu uygulama, bazen, “gölge muhasebe” olarak da nitelendirilir.
TFRS 5	İşletme, diğer kapsamlı gelir olarak muhasebeleştirdiği satış amacıyla elde tutulan olarak sınıflandırılan duran varlık (veya elden çıkarılacak varlık grubu) ile ilişkili herhangi bir birikmiş gelir veya gider tutarını ayrı ayrı gösterir.
TFRS 10	Kontrol gücü olmayan paylar  İşletme, kâr veya zararı ve diğer kapsamlı gelirin her bir bileşenini, ana ortaklık hissedarlarına ve kontrol gücü olmayan paylara dağıtır. İşletme ayrıca, toplam kapsamlı geliri, ana ortaklık hissedarlarına ve kontrol gücü olmayan paylara da dağıtır (bu durum, kontrol gücü olmayan paylarda ters bakiye ile sonuçlansa dahi).
TFRS 14	İşletme, diğer kapsamlı gelire yansıtılan kalemlerle ilgili tüm düzenlemeye dayalı erteleme hesap bakiyelerinde raporlama döneminde meydana gelen net değişimi, kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunun diğer kapsamlı gelir bölümünde sunar.
TMS 40	Maddi duran varlıklardan transferde varlığın defter değerinde meydana gelen artış, bu gayrimenkul için daha önce meydana gelmiş değer düşüklüğü zararı varsa bu zararı ortadan kaldırdığı için, önceki dönemlerde zarar yazılmış kısma eşitlenene kadar, kâr veya zarar olarak muhasebeleştirilir kalan kısım ise diğer kapsamlı gelire, yeniden değerlendirme fazlası olarak eklenir.

## 5- BİST 100'DE YER ALAN FİRMALARIN DİĞER KAPSAMLI GELİR OLARAK RAPORLADIKLARI UNSURLARIN DEĞERLENDİRİLMESİ

BİST 100'de yer alan firmaların 10 tanesi mali sektör kuruluşudur bu nedenle kapsamlı gelir tablosu biçim ve içerik olarak farklıdır ve çalışma kapsamı dışında bırakılmıştır. Bu firmalardan 1 tanesi de diğer kapsamlı gelire ilişkin bildirimde bulunmamıştır bu nedenle değerlendirme dışı bırakılmıştır. Aşağıda yer alan Tablo 4'de 2016 ve 2017 yıllarında BİST 100'de yer alan işletmelerin herbirinin hangi kapsamlı gelir unsurlarını raporladıkları gösterilmiştir.

**Tablo 4: BİST 100'de Yer Alan İşletmelerin Raporladıkları Diğer Kapsamlı Gelir Unsurları**

<b>DİĞER KAPSAMLI GELİR TABLOSU</b>		
<b>KÂR VEYA ZARARDA YENİDEN SINIFLANDIRILAMAYACAKLAR</b>	<b>2016</b>	<b>2017</b>
-Tanımlanmış Fayda Planları Yeniden Ölçüm Kazançları (Kayıpları)	46	39
-Tanımlanmış Fayda Planları Yeniden Ölçüm Kazançları (Kayıpları)	15	19
-Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları (Azalışları)		
-Tanımlanmış Fayda Planları Yeniden Ölçüm Kazançları (Kayıpları)	7	9
-Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Diğer Kapsamlı Gelirinden Kâr veya Zararda Sınıflandırılmayacak Paylar		
-Tanımlanmış Fayda Planları Yeniden Ölçüm Kazançları (Kayıpları)	4	5
-Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları (Azalışları)		
-Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Diğer Kapsamlı Gelirinden Kâr veya Zararda Sınıflandırılmayacak Paylar		
Tanımlanmış Fayda Planları Yeniden Ölçüm Kazançları (Kayıpları)	3	4
Yabancı Para Çevrim Farkları		
Diğer Kâr veya Zarar Olarak Yeniden Sınıflandırılmayacak Diğer Kapsamlı Gelir Unsurları	3	2
Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Diğer Kapsamlı Gelirinden Kâr veya Zararda Sınıflandırılmayacak Paylar	2	1
Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Diğer Kapsamlı Gelir	2	1
Özkaynağa Dayalı Finansal Araçlara Yatırımlardan Kaynaklanan Kazançlar (Kayıplar)	1	1
Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Diğer Kapsamlı Gelirinden Kâr veya Zararda Sınıflandırılmayacak Paylar		
Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları (Azalışları)	1	2



-Tanımlanmış Fayda Planları Yeniden Ölçüm Kazançları (Kayıpları)	1	1
-Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları (Azalışları)		
Yabancı Para Çevrim Farkları		
Tanımlanmış Fayda Planları Yeniden Ölçüm Kazançları (Kayıpları)	1	1
Özkaynağa Dayalı Finansal Araçlara Yatırımlardan Kaynaklanan Kazançlar (Kayıplar)		
Tanımlanmış Fayda Planları Yeniden Ölçüm Kazançları (Kayıpları)	1	1
Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Diğer Kapsamlı Gelirinden Kâr veya Zararda Sınıflandırılmayacak Paylar		
Yabancı Para Çevrim Farkları		
Yabancı Para Çevrim Farkları	1	0
Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları (Azalışları)		1
Diğer Kâr veya Zarar Olarak Yeniden Sınıflandırılmayacak Diğer Kapsamlı Gelir Unsurları	0	
Bildirim Olmayan	1	2
Hiç Bildirim Olmayan	1	1
Banka	10	10
<b>TOPLAM</b>	<b>100</b>	<b>100</b>
<b>KÂR VEYA ZARAR OLARAK YENİDEN SINIFLANDIRILACAKLAR</b>	<b>2016</b>	<b>2017</b>
Bildirim Olmayan	27	27
Yabancı Para Çevrim Farkları	20	19
Yabancı Para Çevrim Farkları	9	13
Nakit Akış Riskinden Korunmaya İlişkin Diğer Kapsamlı Gelir (Gider)		
Yabancı Para Çevrim Farkları	5	3
Satılmaya Hazır Finansal Varlıkların Yeniden Değerleme ve/veya Sınıflandırma Kazançları (Kayıpları)		
Yabancı Para Çevrim Farkları	4	4
Nakit Akış Riskinden Korunmaya İlişkin Diğer Kapsamlı Gelir (Gider)		
Satılmaya Hazır Finansal Varlıkların Yeniden Değerleme ve/veya Sınıflandırma Kazançları (Kayıpları)		
Satılmaya Hazır Finansal Varlıkların Yeniden Değerleme ve/veya Sınıflandırma Kazançları (Kayıpları)	4	4

Nakit Akış Riskinden Korunmaya İlişkin Diğer Kapsamlı Gelir (Gider)	4	3
Yabancı Para Çevrim Farkları	2	2
Nakit Akış Riskinden Korunmaya İlişkin Diğer Kapsamlı Gelir (Gider)		
Satılmaya Hazır Finansal Varlıkların Yeniden Değerleme ve/veya Sınıflandırma Kazançları (Kayıpları)		
Yurtdışındaki İşletmeye İlişkin Net Yatırım Riskinden Korunma ile İlgili Diğer Kapsamlı Gelir (Gider)		
Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Diğer Kapsamlı Gelirinden Kâr veya Zararda Sınıflandırılacak Paylar		
Yabancı Para Çevrim Farkları	2	1
Satılmaya Hazır Finansal Varlıkların Yeniden Değerleme ve/veya Sınıflandırma Kazançları (Kayıpları)		
Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Diğer Kapsamlı Gelirinden Kâr veya Zararda Sınıflandırılacak Paylar		
Yabancı Para Çevrim Farkları	2	2
Nakit Akış Riskinden Korunmaya İlişkin Diğer Kapsamlı Gelir (Gider)		
Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Diğer Kapsamlı Gelirinden Kâr veya Zararda Sınıflandırılacak Paylar		
Nakit Akış Riskinden Korunmaya İlişkin Diğer Kapsamlı Gelir (Gider)	2	2
Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Diğer Kapsamlı Gelirinden Kâr veya Zararda Sınıflandırılacak Paylar		
Yabancı Para Çevrim Farkları	1	1
Nakit Akış Riskinden Korunmaya İlişkin Diğer Kapsamlı Gelir (Gider)		
Yurtdışındaki İşletmeye İlişkin Net Yatırım Riskinden Korunma ile İlgili Diğer Kapsamlı Gelir (Gider)		
Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Diğer Kapsamlı Gelirinden Kâr veya Zararda Sınıflandırılacak Paylar		
Satılmaya Hazır Finansal Varlıkların Yeniden Değerleme ve/veya Sınıflandırma Kazançları (Kayıpları)	1	1
Nakit Akış Riskinden Korunmaya İlişkin Diğer Kapsamlı Gelir (Gider)		

Yabancı Para Çevrim Farkları	1	1
Diğer Kâr veya Zarar Olarak Yeniden Sınıflandırılacak Diğer Kapsamlı Gelir Unsurları		
Yabancı Para Çevrim Farkları	1	1
Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Diğer Kapsamlı Gelirinden Kâr veya Zararda Sınıflandırılacak Paylar		
Kâr Veya Zarar Olarak Yeniden Sınıflandırılacaklar	1	1
Nakit Akış Riskinden Korunmaya İlişkin Diğer Kapsamlı Gelir (Gider)	1	1
Özkaynak Yöntemiyle Değer. Yatırımların D.K.G. Kâr/Zararda Sınıflandırılacak Paylar		
Yabancı Para Çevrim Farkları	1	1
Nakit Akış Riskinden Korunmaya İlişkin Diğer Kapsamlı Gelir (Gider)		
Yurtdışındaki İşletmeye İlişkin Net Yatırım Riskinden Korunma ile İlgili Diğer Kapsamlı Gelir (Gider)		
Yabancı Para Çevrim Farkları	1	0
Gerçeğe Uygun Değer Farkı Diğer Kapsamlı Gelire Yansıtılan Finansal Varlıklara İlişkin Diğer Kapsamlı Gelir (Gider)		
Yabancı Para Çevrim Farkları	0	1
Satılmaya Hazır Finansal Varlıkların Yeniden Değerleme ve/veya Sınıflandırma Kazançları (Kayıpları)		
Nakit Akış Riskinden Korunmaya İlişkin Diğer Kapsamlı Gelir (Gider)		
Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Diğer Kapsamlı Gelirinden Kâr veya Zararda Sınıflandırılacak Paylar		
Yabancı Para Çevrim Farkları	0	1
Gerçeğe Uygun Değer Farkı Diğer Kapsamlı Gelire Yansıtılan Finansal Varlıklara İlişkin Diğer Kapsamlı Gelir (Gider)		
Nakit Akış Riskinden Korunmaya İlişkin Diğer Kapsamlı Gelir (Gider)		

BİST 100’de yer alan işletmelerin Taslak Hesap Planına göre hangi diğer kapsamlı gelir unsurunu 2016 ve 2017 yıllarında kaç kez raporladıkları aşağıda yer alan Tablo 5’de gösterilmiştir.

**Tablo 5: 2016 ve 2017 Yıllarında Raporlanan Diğer Kapsamlı Gelir Unsurları**

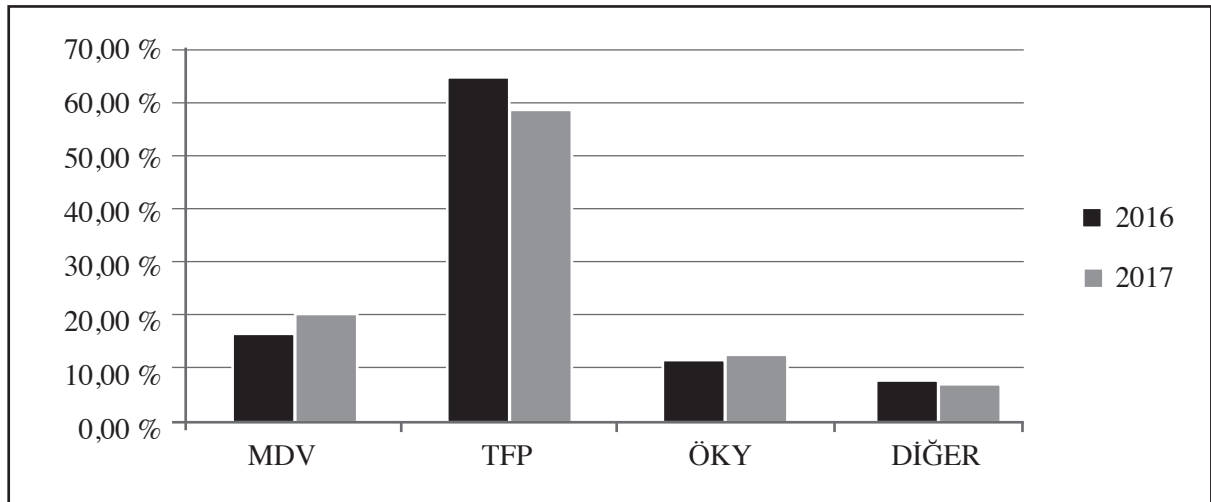
<b>55 KÂR VEYA ZARARDA YENİDEN SINIFLANDIRILMAYACAK ÖZKAYNAKLARDA KAYDEDİLEN BİRİKMİŞ GELİRLER (GİDERLER)</b>	<b>2016</b>	<b>2017</b>
550 Özkaynak Araçlarına İlişkin Gerçeğe Uygun Değer Farkları	2	2
551 Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları	21	28
552 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları	0	0
553 Tanımlanmış Fayda Planları Yeniden Ölçüm Kazançları (Kayıpları)	78	79
554 Özkaynak Araçlarına Yapılan Yatırımlara İlişkin Finansal Riskten Korunma Kazançları (Kayıpları)	0	0
555 Kredi Riskindeki Değişikliğe Bağlı Olarak Finansal Yükümlülüğün Gerçeğe Uygun Değerinde Meydana Gelen Azalışlar (Artışlar)	0	0
556 Yabancı Para Çevrim Farkları ile Yurtdışı İşletmedeki Net Yatırım Riskinden Korunma Kazançları(Kayıpları)	5	6
557 Özkaynak Yöntemi ile Değerlenen Yatırımların Özkaynaklarında Kaydettikleri Gelirlerden (Giderlerden) Kâr veya Zararda Sınıflandırılmayacak Paylar	15	17
558 Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Özkaynaklarda Kaydedilen Diğer Gelirler (Giderler)	3	2
<b>56 KÂR VEYA ZARARDA YENİDEN SINIFLANDIRILACAK ÖZKAYNAKLARDA KAYDEDİLEN BİRİKMİŞ GELİRLER (GİDERLER)</b>		
560 Yabancı Para Çevrim Farkları (±)	49	50
561 Nakit Akış Riskinden Korunma Kazançları (Kayıpları) (±)	27	32
562 Yurtdışı İşletmedeki Net Yatırım Riskinden Korunma Kazançları (Kayıpları)	4	4
563 Gerçeğe Uygun Değer Farkı Diğer Kapsamlı Gelire Yansıtılan Olarak Sınıflandırılan Finansal Yatırımlardan Kazançlar (Kayıplar)	1	1
564 Opsiyonların Zaman Değerindeki Değişiklikler	0	0
565 Forward Sözleşmesinin Forward Bileşeninin Değerindeki Değişiklikler	0	0
566 Döviz Bazlı Farkların Değerindeki Değişiklikler	0	0
567 Özkaynak Yöntemi ile Değerlenen Yatırımların Özkaynaklarında Kaydettikleri Gelirlerden Giderlerden) Kâr veya Zararda Sınıflandırılacak Paylar	11	11
568 Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Özkaynaklarda Kaydedilen Diğer Gelirler (Giderler) (±)	1	1

2016 ve 2017 yıllarında Diğer kapsamlı Gelir olarak Raporlanan Unsurların % dağılımı Tablo 6'da gösterildiği ve karşılaştırmalı olarak gösterilen grafiklerde olduğu gibidir.

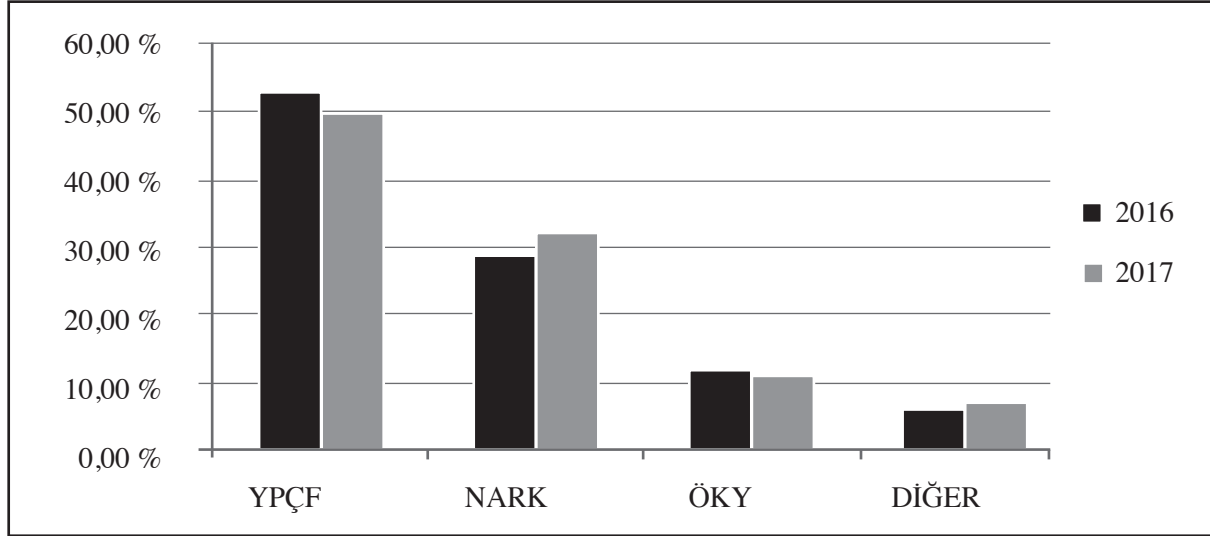
**Tablo 6: Raporlanan Diğer kapsamlı Gelir Unsurlarının % Dağılımı**

<b>KÂR VEYA ZARARDA YENİDEN SINIFLANDIRILMAYACAK ÖZKAYNAKLARDA KAYDEDİLEN BİRİKMİŞ GELİRLER (GİDERLER)</b>	<b>2016</b>	<b>2017</b>
Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları (TMS 16)	%17	%21
Tanımlanmış Fayda Planları Yeniden Ölçüm Kazançları (Kayıpları) (TMS 19)	%63	%59
Özkaynak Yöntemi ile Değerlenen Yatırımların Özkaynaklarında Kaydettikleri Gelirlerden (Giderlerden) Kâr veya Zararda Sınıflandırılmayacak Paylar	%12	%13
Diğer	%8	%7
<b>KÂR VEYA ZARARDA YENİDEN SINIFLANDIRILACAK ÖZKAYNAKLARDA KAYDEDİLEN BİRİKMİŞ GELİRLER (GİDERLER)</b>		
Yabancı Para Çevrim Farkları (±) (TMS 21)	%53	%50
Nakit Akış Riskinden Korunma Kazançları (Kayıpları) (±) (TFRS 9)	%29	%32
Özkaynak Yöntemi ile Değerlenen Yatırımların Özkaynaklarında Kaydettikleri Gelirlerden Giderlerden) Kâr veya Zararda Sınıflandırılacak Paylar	%12	%11
Diğer	%6	%7

**KÂR VEYA ZARARDA YENİDEN SINIFLANDIRILMAYACAK ÖZKAYNAKLARDA KAYDEDİLEN BİRİKMİŞ GELİRLER (GİDERLER)**



### KÂR VEYA ZARARDA YENİDEN SINIFLANDIRILACAK ÖZKAYNAKLARDA KAYDEDİLEN BİRİKMİŞ GELİRLER (GİDERLER)



#### BIST 100'de yer alan işletmeler için belirlenenler;

#### Kâr Veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Özkaynaklarda Kaydedilen Birikmiş Gelirler (Giderler)

- İşletmelerin 2016 ve 2017 yıllarında raporladıkları kâr veya zararda yeniden sınıflandırılmayacak diğer kapsamlı gelir unsurları arasında önemli bir farklılık gözlemlenmemiştir.
- TMS 19'a göre hesaplanan Tanımlanmış Fayda Planları Yeniden Ölçüm Kazançları (Kayıpları) tüm işletmeler tarafından en çok raporlanan unsur olmuştur.(2016 %63, 2017 %59).
- TMS 16'ya göre Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları bu grupta en fazla raporlanan ikinci unsur olmuştur (2016 %17, 2017 %21).
- Hiçbir işletme maddi olmayan duran varlıkları için 2016 ve 2017 yıllarında yeniden değerlendirme yapmamıştır.
- Bu grupta TFRS 9'a göre Özkaynak Araçlarına Yapılan Yatırımlara İlişkin Finansal Riskten Korunma Kazançları (Kayıpları) ve Kredi Riskindeki Değişikliğe Bağlı Olarak Finansal Yükümlülüğün Gerçeğe Uygun Değerinde Meydana Gelen Azalışlar (Artışlar) hiçbir işletme tarafından raporlanmamıştır.
- Özkaynak yöntemine göre değerlendirilen yatırımların özkaynaklarında kaydettikleri gelirlerden (giderlerden) kâr veya zararda sınıflandırılmayacak paylar en çok raporlanan üçüncü unsur olmuştur.

**Kâr Veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Özkaynaklarda Kaydedilen Birikmiş Gelirler (Giderler)**

- Bu grupta 27 işletme herhangi bir bilgi raporlamamıştır.
- Bu grupta en çok raporlanan unsur TMS 21'e göre yabancı para çevrim farkları olmuştur. (2016 %53, 2017 %50)
- TFRS 9'a göre nakit akış riskinden korunma kazançları (kayıpları) en çok raporlanan ikinci unsur olmuştur (2016 %29, 2017 %32)
- Özkaynak yöntemi ile değerlendirilen yatırımların özkaynaklarında kaydettikleri gelirlerden giderlerden) kâr veya zararda sınıflandırılacak paylar da en fazla raporlanan üçüncü unsur olmuştur (2016 %12, 2017 %11)
- Satılmaya Hazır Finansal Varlıkların Yeniden Değerleme ve/veya Sınıflandırma Kazançları (Kayıpları) 2016 ve 2017 yıllarında iki işletme tarafından raporlanmıştır ancak 2018 yılında TFRS 9'un uygulanmasına başlanmasıyla Diğer Kapsamlı Gelir unsurları arasında Satılmaya Hazır Finansal Varlıklar grubu olmayacağından bunların değerlendirilmesine ilişkin diğer kapsamlı gelir unsuru da raporlanmayacaktır.

**6. SONUÇ**

Kavramsal Çerçeve'de belirtildiği gibi gelir, özkaynak üzerindeki talep hakkı sahiplerinin yaptığı katkıları haricinde, özkaynakta artışlara yol açan varlıklardaki artışlar veya yükümlülüklerdeki azalışlardır. Gelirin oluşumuna bakıldığında bazı durumlarda gerçekleşen bir işlem sonucu gelir doğar bazı durumlarda ise varlık ve borçların yeniden değerlerinin belirlenmesi sonucu gelir doğar.

Değerlemeler sonucu ortaya çıkan gelirin bir kısmı kar zararda muhasebeleştirilirken bir kısmı Diğer Kapsamlı Gelir olarak Özkaynaklarda ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosunda raporlanır. Bu çalışmada Özkaynaklarda muhasebeleştirilen diğer kapsamlı gelir unsurları ele alınmış ve BIST 100'de yer alan işletmelerin raporladıkları diğer kapsamlı gelir unsurları incelenmiştir.

Başlıca diğer kapsamlı gelir unsurları; maddi ve maddi olmayan duran varlık yeniden değerlendirme artışları, kur değişim etkileri, aktüeryal kazanç ve kayıplar, finansal varlık değerlendirme farkları ve türev ürün değerlendirme farklarından oluşmaktadır.

Özkaynak içerisinde sunulan diğer kapsamlı gelirlerin bir kısmı ileriki zamanlarda geçmiş yıllar kâr zararına aktarılabilir. Bu grup Kâr Veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Özkaynaklarda Kaydedilen Birikmiş Gelirler (Giderler) olarak sınıflandırılmaktadır. Özkaynak içerisinde sunulan diğer kapsamlı gelirlerin bir kısmı ise ileriki zamanlarda özkaynak içerisinde çıkarılıp gelir tablosuna (kâr veya zarar) aktarılabilir. Bu grup Kâr Veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Özkaynaklarda Kaydedilen Birikmiş Gelirler (Giderler) olarak sınıflandırılmaktadır.

BIST 100'de yapılan değerlendirmelerde işletmelerin Kâr Veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Özkaynaklarda Kaydedilen Birikmiş Gelirler (Giderler)'in daha fazla raporlandığı belirlenmiştir. Bura-

da en çok raporlanan unsurun Tanımlanmış Fayda Planları Yeniden Ölçüm Kazançları (Kayıpları) olduğu belirlenmiştir. Burada işletmeler Çalışanlara Sağlanan Faydalar kapsamında hesapladıkları fayda planlarındaki değişikliği göstermektedir. BİST 100’de yer alan işletmeler tarafından bu hesaplamaların etkinlikle yapıldığı gözlemlenmiştir.

Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Özkaynaklarda Kaydedilen Birikmiş Gelirler (Giderler) değerlendirildiğinde BİST 100’de yer alan işletmelerin yaklaşık %30’u bu grupta herhangi bir bilgi raporlamamıştır. Bu grupta en çok raporlanan unsurun TMS 21’e göre yabancı para çevrim farkları olduğu belirlenmiştir.

TFRS 9’a ilişkin uygulamaların BİST 100’de yer alan işletmeler tarafından sıklıkla kullanılmadığı gözlemlenmiştir. TFRS 9 uygulama yılının 2018 olduğu dikkate alınır ve çalışma finans sektörü kuruluşları için yapılırsa sonuçların farklı olacağı düşünülmektedir.



**KAYNAKLAR**

Akdoğan, Nalan. – Aydın, Hamdi. (1987), **Muhasebe Teorileri**, Gazi Üniversitesi Yayın No:44

Akdoğan, N. ve Sultanoğlu, B. (2018). “**Kâr tanımının muhasebe kuramındaki gelişimi ve günümüzde finansal raporlardaki sunumunun karşılaştırmalı olarak incelenmesi**”. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 20 (Özel Sayı),öş442- öş677

Cemalcılar, Özgül,- Önce, Saime. (1999), **Muhasebenin Kuramsal Yapısı**, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları No: 150

<http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TFRS/Finansal%20Raporlamaya%20%C4%B0li%C5%9Fkin%20Kavramsal%20%C3%87er%C3%A7eve%20.pdf> Erişim Tarihi Aralık 2018

[http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2018Seti/TFRS/TFRS\\_1\\_2018.pdf](http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2018Seti/TFRS/TFRS_1_2018.pdf) Erişim Tarihi Aralık 2018

[http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2018Seti/TFRS/TFRS\\_9\\_2017%20S%C3%BCr%C3%BCm%C3%BC\\_2018.pdf](http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2018Seti/TFRS/TFRS_9_2017%20S%C3%BCr%C3%BCm%C3%BC_2018.pdf) Erişim Tarihi Aralık 2018

[http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2018Seti/TFRS/TFRS\\_8\\_2018.pdf](http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2018Seti/TFRS/TFRS_8_2018.pdf) Erişim Tarihi Aralık 2018

[http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2018Seti/TFRS/TFRS\\_12\\_2018.pdf](http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2018Seti/TFRS/TFRS_12_2018.pdf) Erişim Tarihi Aralık 2018

<http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS/TMS%201%20Finansal%20Tablolar%C4%B1n%20Sunulu%C5%9Fu.pdf> Erişim Tarihi Aralık 2018

[http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2018Seti/TMS/TMS\\_16\\_2018.pdf](http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2018Seti/TMS/TMS_16_2018.pdf) Erişim Tarihi Aralık 2018

[http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2018Seti/TMS/TMS\\_19\\_2018.pdf](http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2018Seti/TMS/TMS_19_2018.pdf) Erişim Tarihi Aralık 2018

[http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2018Seti/TMS/TMS\\_21\\_2018.pdf](http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2018Seti/TMS/TMS_21_2018.pdf) Erişim Tarihi Aralık 2018

[http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2018Seti/TMS/TMS\\_28\\_2018.pdf](http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2018Seti/TMS/TMS_28_2018.pdf) Erişim Tarihi Aralık 2018

[http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2018Seti/TMS/TMS\\_38\\_2018.pdf](http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2018Seti/TMS/TMS_38_2018.pdf) Erişim Tarihi Aralık 2018

<https://www.kap.org.tr/tr/bist-sirketler> Erişim Tarihi Aralık 2018

# BAĞIMSIZ DENETİM STANDARTLARI AÇISINDAN HİLEYE KARŞI DENETÇİNİN VE TARAFLARIN SORUMLULUKLARININ BAĞIMSIZ DENETÇİLER YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRİLMESİ: TÜRKİYE’DEKİ BAĞIMSIZ DENETÇİLERE YÖNELİK BİR ANKET ÇALIŞMASI\*

Doç. Dr. Mehmet DEMİR\*\*  
Öğr. Gör. Dr. Öznur ARSLAN\*\*\*

Makale Gönderim Tarihi : 06/08/2018 / Kabul Tarihi : 06/03/2019

## ÖZ

Bu çalışmanın , “Bağımsız denetçiler, denetim standartları açısından bağımsız denetçinin hileye karşı sorumluluğu hakkındaki ifadeler hangi düzeyde katılım göstermektedirler” ve “Bağımsız denetçiler, finansal skandallarda tarafların sorumluluklarına ait ifadeler hangi düzeyde katılım göstermektedirler?” şeklinde iki amacı vardır. Bu amaçları gerçekleştirmek için bağımsız denetim şirketlerinde çalışan bağımsız denetçilerden 300’ü üzerinde 2017 Haziran-Ağustos döneminde bir anket uygulanmıştır. Elde edilen veriler SPSS 22 paket programı ile analize tabi tutulmuştur.

Deneklerin, denetim standartları açısından bağımsız denetçinin hileye karşı sorumluluğunu denetim standartları çerçevesinde ele aldıkları ve yönetim ile paylaşma konusunda da bir düşünceye sahip oldukları tespit edilmiştir. Ayrıca, denetim faaliyetinin “doğruluk” değil “uygunluk” ölçütünde gerçekleştirmeleri ve bu halde ortaya çıkacak sorunlarda kendilerinin de sorumlu tutulabileceğini düşündükleri ve sorumluluklarını “makul güvence vermek” çerçevesinde sınırlandırdıkları bulgularına ulaşılmıştır.

\* Bu çalışma özet olarak, 21-22 Haziran 2018 tarihleri arasında Gaziantep’te düzenlenen, III. Uluslararası Mesleki ve Teknik Bilimler Kongresinde sunulmuştur.

\*\* Cumhuriyet Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü, orcid: 0000-0003-1796-7974  
mehmet\_demir01@hotmail.com

\*\*\* Cumhuriyet Üniversitesi, Hafik Kamer Örnek Meslek Yüksekokulu, orcid: 0000-0001-5973-9107  
oznurarslannn@gmail.com

Deneklerin, finansal skandallarda sorumlulukları kendilerinden çok iç kontrolün yetersizliğine, işletme yöneticilerine, işletme içindeki denetim mekanizmasının eksikliklerine, siyaset kurumunun müdahalelerine ve düzenleyici otoritelere dağıttıkları bulgusuna ulaşmıştır.

Anlamlılık analizlerinde, deneklerin ifadelerine ait katılım düzeylerinde cinsiyet ve eğitim durumu açılarından anlamlı bir farklılığın olmadığı; meslek unvanları, yaş ve mesleki deneyim açılarından anlamlı farklılık olduğu tespit edilmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Bağımsız Denetim, Muhasebe Hilesi, Finansal Skandallar.

## **ASSESSING THE RESPONSIBILITIES OF AUDITOR AND PARTIES FOR THE FRAUD IN TERMS OF INDEPENDENT AUDIT STANDARDS AND FROM THE ASPECT OF INDEPENDENT AUDITORS: A QUESTIONNAIRE STUDY FOR THE INDEPENDENT AUDITORS IN TURKEY**

### **Abstract**

The present study has two objectives; “To what extent do the independent auditors agree with the statements about the responsibility of independent auditor against the fraud from the aspect of audit standards?” and “To what extent do the independent auditors agree with the statements about the parties’ responsibilities in financial scandals?”. In order to achieve these objectives, a survey was conducted on 300 independent auditors, who work at independent auditing companies, between June and August 2017. The data obtained were analyzed using SPSS 22 package software.

It was determined that the subjects addressed the responsibility of independent auditors against the fraud from the aspect of audit standards, and that the subjects have similar opinions regarding sharing the responsibilities with the management. Moreover, it was also found that they believe that the auditing activity should be performed according to the criterion “consistency” rather than the criterion “correctness” and they may also be held responsible for the problems, which may arise under these conditions, and it was also observed that they limited their responsibilities within the frame of “giving reasonable confidence”.

Another finding obtained was that the subjects direct the responsibility of financial scandals to the insufficient internal audit, company managers, deficiencies of internal audit mechanism of companies, interventions of political bodies, and regulatory bodies rather than themselves.

In significance analyses, it was determined that there was no statistically significant difference between the subjects’ levels of agreeing to the statements in terms of gender and educational status. However, statistically significant differences were found in terms of occupational titles, age, and professional experience.

**Keywords:** Independent Audit, Accounting Fraud, Financial Scandals

## 1. GİRİŞ

Günümüzde çok sayıda kişi, kurum veya kuruluş, ilişkili oldukları işletmelerle ilgili kararlar alırken güvenilir bilgilere ihtiyaç duymaktadır. Bu kararlara dayanak olan en temel araç ise, işletmelerin muhasebe bilgi süreci ile elde ettikleri finansal tablolardır. Finansal tabloların doğru, tarafsız ve güvenilir bir şekilde hazırlanıp sunulması, tarafların alacakları kararların doğruluğu açısından vazgeçilmez önem taşır. Bağımsız denetim faaliyeti, işte bu noktada, finansal tabloların karar alıcılar için güvenilirliğini sağlama fonksiyonunu üstlenmektedir (Demir ve Çiftci, 2016:88)

Ülkemizde faaliyet gösteren bağımsız denetçiler, faaliyetlerini sürdürürken bir takım mevzuat ve standartlara uymak yükümlülüğündedirler. Dolayısıyla bu mevzuat ve standartlar kapsamında bağımsız denetçilere yüklenen bir takım sorumluluklar bulunmaktadır.

Bu çalışmanın, “Bağımsız denetçiler, denetim standartları açısından bağımsız denetçinin hileye karşı sorumluluğu hakkındaki ifadeler hangi düzeyde katılım göstermektedirler?” ve “Bağımsız denetçiler, finansal skandallarda tarafların sorumluluklarına ait ifadeler hangi düzeyde katılım göstermektedirler?” şeklinde iki amacı vardır. Deneklerin düşüncelerini tespit etmek için anket yöntemi uygulanmış ve verilerin analizinde SPSS 22 istatistiksel paket programı kullanılmıştır.

## 2. HİLE VE DENETİM KAVRAMLARI

Özellikle 2000’li yıllarda finansal bilgilerin gerçeği yansıtması ile ortaya çıkan finansal skandallar “hile” kavramının üzerinde daha çok durulmasına yol açmıştır.

Kasıt taşımayan ve hata olarak adlandırılan davranışlardan ayrılan hile, bu yönüyle bilinçli olarak yapılan bir fiil olarak tanımlanmaktadır. Hile, eylemi gerçekleştirenin, kendi menfaati lehinde aldatma yoluyla kıymeti olan bir şeyi elde etmesi veya bir yükümlülüğünden kaçınması şeklinde tanımlanabilir. Buradan hareketle hile en genel tanımıyla kasıtlı aldatma olarak ifade edilebilir (Hacıhasanoğlu ve Karaca 2015: 118) .

Muhasebe açısından hileyle ilgili genel bir tanım yapılacak olursa :Hile, parayla ifade edilen olayların oluşumu, belgelenmesi, kaydedilmesi ve işletme ile ilgili çıkar çevrelerine rapor edilmesi aşamasında kötü niyetle, ilgili çıkar çevrelerinin bilgisi dışında ve onları maddi zarara uğratacak şekilde basılı ve dijital ortamda ulusal ve uluslararası mevzuata aykırı davranmak, davranmaya teşvik etmek veya böyle bir ortamda suça iştirak etmektir (Bayraklı ve diğerleri 2012: 51).

Denetim ise Latince kökenli bir kelime olup “işitmek” “dikkatlice dinlemek” anlamına gelmektedir. Türk Dil Kurumu sözlüğünde denetim için “bir işin doğru ve uygun olarak yapılıp yapılmadığını incelemek, murakabe etmek, teftiş etmek, kontrol etmek” ifadeleri kullanılmaktadır (www.tdk.gov.tr).

Denetim, işletme faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan durum ile meydana gelmesi beklenen durumun birbiriyle bağdaşıp bağdaşmadığını araştırmak bir nevi karşılaştırma yapma işlemidir (Yozgat 1992: 339).

Muhasebe denetimi, işlemlerindeki bütün finansal tabloların ve bu tabloların dayanaklarının, konusunda uzman kişiler tarafından tarafsız bir şekilde toplanıp belli standartlar ve ilgili mevzuat ve yönetmelik

dahilinde denetlenmesi ve bu denetleme sonucunda finansal tabloların güvenilirliğinin sağlandıktan sonra ilgili kişi ya da kurumlara raporlar halinde bu görüşlerin sunulma sürecidir (Akdoğan 1989: 4). Denetim, özetle, işletme yönetiminin işletme hakkında finansal iddialarını yansıtan tabloların doğruluğunu/uygunluğunu tespit etme çalışmasıdır.

Bağımsız denetim ise “bir işletmenin ekonomik faaliyetleri sonucunda hazırlanan finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğu ve doğruluğunun makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtları ile bağımsız denetim standartlarında öngörülen gerekli tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden değerlendirilmesi ve sonuçlarının bir rapora bağlanmasıdır ( Selimoğlu 2014: 5).

### **3. BAĞIMSIZ DENETİMDE BAĞIMSIZ DENETÇİNİN HİLEYE İLİŞKİN SORUMLULUKLARI**

Bağımsız denetçinin hileye ilişkin sorumlulukları birçok düzenlemelerde yer almaktadır. Bunlardan en önemlisi BDS 240(Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları)’tır. Çalışmada denetçi sorumluluğu özellikle bu kapsamda ele alınmıştır.

Finansal tabloların bağımsız denetimde bağımsız denetçinin hileye ilişkin sorumlulukları-BDS 240”, 2001 yılında yayınlanmıştır. Daha sonra Amerikan Sertifikalı Kamu Denetçiler Enstitüsü’nün (American Institute of Certified Public Accountants -AICPA) teknik komitesi olan Denetim Standartları Kurulu (Audit Standards Board - ASB) ile yapılan görüşmeler doğrultusunda, BDS 240’ın SAS 99’la uyumlaştırılması kararı alınmıştır. Bu çerçevede, denetim riski modeli standarda dahil edilmiş olup; esas, ilke ve prosedürler açısından SAS 99’la uyumluluk sağlamıştır. Standardın güncellenmiş hali Şubat 2004’te yürürlüğe girmiştir. BDS 240, denetçinin finansal tablolardaki hileye ilişkin sorumluluklarını düzenler; özellikle hile kaynaklı “önemli yanlışlık” risklerine ilişkin olarak “işletme ve çevresini tanımak suretiyle “Önemli Yanlışlık Risklerin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi BDS 315” ile “Bağımsız Denetçinin Değerlendirilmiş Risklere Karşı Yapacağı İşler-BDS 330’un nasıl uygulanacağını ayrıntılı olarak ele alır. Standartta denetçinin amaç ve sorumlulukları aşağıdaki şekilde sıralanmıştır (Ertop 2016: 24).

- Finansal tablolardaki hile kaynaklı “önemli yanlışlık” risklerini belirlemek ve değerlendirmek,
- Finansal tablo düzeyinde ve yönetim beyanı düzeyinde hile kaynaklı “önemli yanlışlık risklerini belirlemek ve değerlendirmek ve bu yanlışlıklara ilişkin olarak ilgili kontrol faaliyetleri dahil olmak üzere işletmenin ilgili kontrollerin uygulanıp uygulanmadığını değerlendirmek,
- Finansal tablo düzeyinde değerlendirilmiş risklere karşı yapılacak genel işleri belirlemek ve gerekli personeli görevlendirmek, işletmenin muhasebe politikalarını göz önünde bulundurarak denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması, kapsamına karar verirken ön görünmezlik konusunun dahil edilip edilmeyeceğine karar vermek,
- Yönetimin kontrolleri ihlal etme riskine karşılık verecek denetim prosedürlerini tasarlamak uygulamak,
- Belirlenmiş bir yanlışlığın hile riski göstergesi olup olmadığını değerlendirmek,

- Yönetimden hileye ilişkin yazılı açıklamalar almak,
- Yönetim ve üst yönetimden sorumlu olanlarla iletişim kurmak,

### 3.1. Hilenin Tespit Edilmesi ve Önlenmesinde Tarafların Sorumlulukları

BDS 240 sayılı standart finansal tabloların bağımsız denetiminde hilenin tespit edilmesi ve önlenmesi noktasında tarafların sorumluluklarını işletme yönetimi ve denetçi açısından ele almıştır.

#### 3.1.1. İşletme Yönetiminin Sorumluluğu

Hile ve usulsüzlüğün önlenmesi ve tespit edilmesinde asıl sorumluluk yönetim birimine ve gözetimden sorumlulara aittir. Bu kişilerin hileye karşı gerekli önlemleri alması ve yaptırımları uygulaması hile ve usulsüzlük yapma konusunda caydırıcı olması açısından gereklidir. Finansal raporlama sisteminin güvenilirliği, faaliyetlerin etkinliği, verimliliği ve hukuka uygunluğu gibi hususlarda gerekli kontrolleri sağlayan bir iç kontrol sistemi kurmak ve devam ettirmek, işletme yönetiminin gözetimini de yapmak suretiyle, yönetim biriminde görevli kişilerin sorumluluğundadır. Yönetimden sorumlu kişiler tarafından gerçekleştirilen etkin gözetim, işletme yönetiminin dürüst ve etik davranış kültürü sağlamada etkilidir. Bu tür dürüstlük ve etik davranış kültürünün oluşturulması; kurum kültürünün uygun bir dille ilgililere iletilmesini, olumlu, motive edici bir çalışma ortamı sağlanmasını, uygun kişilerin istihdam edilmesini her seviyedeki işletme çalışanlarının eğitimlerini ve belirlenen objektif kurallar çerçevesinde terfi edilmelerini, çalışanlardan periyodik olarak hile ve usulsüzlük olduğundan şüphelenilen veya iddia edilen hallerde gerektiği gibi davranacağı konularında teyit alınmasını içerir (Kaval ve diğerleri 2008: 114).

#### 3.1.2. Denetçinin Sorumluluğu

Denetim sürecini BDS'lere uygun olarak yürüten bir denetçi, bir bütün olarak finansal tablolarda hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlıkların bulunmadığına dair *makul güvence* elde etmekle sorumludur. Makul güvence, denetçinin, denetim riskini (finansal tabloların önemli bir yanlışlık içermesine rağmen denetçinin duruma uygun olmayan bir görüş vermesi riski) kabul edilebilir, düşük bir seviyeye indirecek yeterli uygun denetim kanıtı elde ettiğinde sağlamış olduğu güvencedir.

“Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Seri: X, No:22 Sayılı Tebliği” e göre ise makul güvence, bir bütün olarak finansal tabloların nitelik ve nicelik bakımından önemli bir yanlış içermediğine dair bir sonuca varmada yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtının toplanması olarak tanımlanmaktadır.

Bağımsız denetimde, bağımsız denetçilerin finansal tablolara ilişkin mutlak bir güvence elde etmesini ve dolayısıyla bağımsız denetçinin finansal tablolara ilişkin önemli yanlışlıkları ortaya çıkarmasını önleyen, yapılan işin niteliğinden kaynaklanan kısıtlamalar bulunmaktadır. Bu kısıtlamalar aşağıda verilmiştir. (SPK Seri: X, No: 22; 6. Kısım).

- Denetimde örnekleme yönetimin kullanılması,
- Yönetimin işletme kontrol sistemini göz ardı etmesi veya muvazaalı işlemlere müsamaha göstermesi gibi muhasebe ve iç kontrol sisteminin yapısından kaynaklanan doğal kısıtlamalar,

- Gerek kanıt toplama sürecinde gerekse bu kanıtlar ışığında yapılan muhasebe tahminlerinin makul olup olmadığının değerlendirilmesinde bağımsız denetçinin genel olarak kanaatini kullanması,
- İlişkili taraflar arasında yapılan işlemler gibi finansal tablolara ilişkin bir sonuca varmayı sağlayacak kanıtların ikna ediciliği ile ilgili sınırlamalar.

Denetçinin ulaştığı sonuçları ve görüşünü dayandırdığı çoğu denetim kanıtının kesin olmasından çok ikna edici olmasına sebep olan denetimin yapısal kısıtlamaları sebebiyle, makul güvence mutlak bir güvence seviyesi değildir. Özellikle hile kaynaklı önemli bir yanlışlığın tespit edilmeme riski, hata kaynaklı önemli bir yanlışlığın tespit edilememesi riskinden daha yüksektir. Çünkü hileli işlemlerin kasıtlı olarak kayda geçirilmesi, sahtekârlık veya denetçiye kasten gerçeğe aykırı açıklamalar yapılması gibi dikkatlice tasarlanmış veya karmaşık planlar içerebilmektedir. Muvazaalı işlemlerle desteklendiği takdirde hileyi gizlemeye yönelik bu girişimlerin tespiti daha zorlaşabilir. Denetçinin bir hileyi tespit edebilmesi; suç işleyenin becerisi, manipülasyonun sıklığı ve kapsamı, içerdiği muvazaalı işlemin niteliği, manipüle edilen her bir tutarın nispi büyüklüğü ve olaya karışan kişilerin kıdemleri gibi faktörlere bağlıdır (BDS- 240:6).

### 3.3. Hilelerin Tespitinde Denetçinin Dikkat Etmesi Gereken Hususlar

Denetçinin amacı, finansal tabloların finansal raporlama esaslarına uygun olarak hazırlanıp sunulduğuna dair görüş oluşturulması ve bunun denetçi tarafından raporlanmasıdır. Denetim çalışmaları yürütülürken denetim, BDS'lere veya mevzuata uygun olarak planlanıp yürütülmüş olsa dahi, denetçinin finansal tablolarda önemli yanlışlıkları tespit edememe riski vardır. Bu riski azaltabilmesi için denetçinin, denetim çalışması esnasında mesleki şüphecilik tutumu içerisinde olmalı ve denetim ekibi içerisinde sürekli görüşmeler yapmalıdır.

Denetçi makul ölçüde güvence sağlayabilmek için işletme yönetimi tarafından kontrollerin aşılması olasılığını ve hataları tespit etme konusunda etkin olan bağımsız denetim tekniklerinin hile ve usulsüzlükten kaynaklanan riskleri ortaya çıkarmak açısından uygun olmayabileceğini göz önünde bulundurarak, bağımsız denetim süresince mesleki şüphecilik tutumu içerisinde çalışmalarını yürütmek zorundadır (BDS-240: 8)

### 3.4. Hileye İlişkin Risk Değerlendirme Yöntemleri

Denetçi, iç kontrol sistemi de dâhil olmak üzere, işletmenin faaliyet koşulları içinde bulunduğu çevreyle ilişkisini belirlemek amacıyla risk değerlendirme teknikleri uygular. Denetçinin değerlendirmesi gereken riskler, hata ve hile kaynaklı risklerdir. Ancak, hilenin önemi çok fazla olduğundan, hile kaynaklı “önemli yanlışlık riskleri”nin (Finansal tabloların denetim öncesi önemli yanlışlık içerme olasılığıdır.) belirlenmesi için kullanılan bilgileri sağlayan risk değerlendirme yöntemleri ve ilgili faaliyetlere ilişkin ilave hüküm ve açıklamalar BDS 240'ta yer almaktadır. Bu kapsamda, denetçinin hile kaynaklı “önemli yanlışlık riskleri”nin belirlenmesi için kullanacağı risk değerlendirme ve yöntemleri ile ilgili faaliyetler aşağıda yer almaktadır:

- Yönetimden Sorumlu Kişilerle ve İşletme İçindeki Diğer Kişilerle İlgili Risk Değerlemeye İlişkin Yapılacak Görüşmeler

- Analitik Prosedürler
- Diğer Bilgilerin Dikkate Alınması,
- Hile Riski Faktörlerinin Değerlendirilmesi

### 3.5. Denetçinin Denetime Devam Edememesi

İçinde bulunan şartlarda denetçinin hileye ilişkin olarak gerekli gördüğü uygun adımların (hilenin finansal tablolar açısından önem arz etmediği durumlarda dahi) işletme tarafından atılmaması, denetim testlerinin sonuçlarının ve denetçinin hile kaynaklı “önemli yanlışlık riskleri”ne ilişkin değerlendirmesinin, ciddi bir önemli ve yaygın hile riskine işaret etmesi veya denetçinin, yönetim veya üst yönetimden sorumlu olanların yeterlilik veya dürüstlük konusunda ciddi endişeler taşıması gibi istisnai durumlarda, denetçi denetime devam edip etmeyeceği imkânını sorgular (BDS 240; A54). Bu tür istisnai durumlarla karşılaşması halinde denetçi, içinde bulunulan şartlarda geçerli olan yasal ve mesleki sorumluluklarını belirler. Denetçinin, seçimini yapan kişi ya da kişilere veya bazı durumlarda düzenleyici kurumlara durumu rapor etme zorunluluğu bulunabilir. Ayrıca, yürürlükteki mevzuata göre mümkün olması halinde denetimden çekilmenin uygun olup olmadığı değerlendirilir. Denetçi, denetimden çekilmeye karar vermesi halinde, uygun kademedeki yöneticilerle ve üst yönetimden sorumlu olanlarla denetimden çekilmesini ve bunun gerekçelerini müzakere eder ve denetçinin seçimini yapan kişi ya da kişilere veya bazı durumlarda düzenleyici kurumlara denetimden çekildiğini ve çekilme gerekçelerini rapor etmesini gerektiren mesleki ve yasal bir yükümlülüğün bulunup bulunmadığına karar verir. Denetçinin mesleki ve yasal sorumlulukları dikkate alındığında, denetçi denetimden çekilip çekilmemeye karar verirken hukuki danışmanlık alabilir (Ertop, 2016:45).

### 3.6. Yazılı Açıklamalar

Yazılı açıklama, belirli konuları teyit etmek veya diğer denetim kanıtlarını desteklemek için yönetim tarafından denetçiye sunulan yazılı bildirimdir (BDS 580, 7(a) prg).

Denetçi, işletme yönetiminden;

- Hile ve usulsüzlüğün tespit edilmesi ve engellenmesine yönelik iç kontrollerin tasarlanması ve uygulanmasındaki sorumluluğunu kabul ettiğine,
- Hile ve usulsüzlükten ortaya çıkan önemli yanlışlıkların oluşma riskine ilişkin saptamaların denetçiye bildirildiğine,
- İç kontrolün yapılmasında önemli rolü olan işletme çalışanlarının veya hile ve usulsüzlük yaptıklarında mali tablolarda ciddi etkiler yapabilecek çalışanların, işletmeyi etkileyen veya bunlara dair tahminleri ile ilgili bilgileri bağımsız denetçiye açıkladığına ve
- Finansal tabloların, çalışanlar, eski çalışanlar, analistler, düzenleyiciler ve diğerleriyle iletişim yoluyla etkilenmesi sonucunda herhangi bir hile ve usulsüzlük iddiası veya şüphesi hakkındaki bilgileri bağımsız denetçiye açıklandığına dair yazılı beyanlar (teyit mektubu) alır (BDS 240; 39).



### 3.7. Yönetim ve Gözetim Sorumluları ile İletişim

Bir hileyi tespit etmesi veya hilenin olabileceğini gösteren bir bilgi elde etmesi durumunda denetçi, bu konuyu yönetimin uygun kademesindeki kişilere zamanında bildirir. Bu bildirim amacını, hilenin önlenmesi ve tespit edilmesindeki esas sorumluluğu bulunan kişileri bilgilendirmektir.

Denetçi, işletme yönetiminin dahil olduğu bir hile ve usulsüzlükten şüphelenmesi halinde, bu şüphelerini yönetimden sorumlu kişilere bildirir ve bu kişilerle denetim tamamlanması için gerekli olan denetim tekniklerinin niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını tartışır (BDS 240; 40-41). Denetçi, yönetim ve gözetimden sorumlularla bilgi paylaşımını yazılı veya sözlü yapabilir (Kaval ve Diğerleri 2008: 129).

Denetçi, yönetim ve gözetimden sorumlularla hile ve usulsüzlüğe yol açabilecek başka bir konu olup olmadığına karar verir. Bu değerlendirmede;

- Denetçinin yönetimin hile ve usulsüzlüğü ortaya çıkaracak kontrol sistemlerinin niteliği, sıklığı ve kapsamı ile ilgili şüpheleri,
- İç kontrol sistemindeki yetersizliklerin işletme tarafından çözülmesi konusundaki zafiyetler,
- İşletme yönetiminin hile ve usulsüzlüğün çözümü konusunda uygun politika ve yürütmedeki yetersizlikler,
- Denetçinin iç kontrol sisteminin yapısı, yönetimin yeterliliği ve dürüstlüğü konusundaki değerlendirmeleri;
- Yönetimin hileli finansal raporlamaya neden olabilecek, gelirlerini olduğundan farklı gösterme veya işletmenin karlılığı konusunda finansal tablo kullanıcılarını yanıltmaya yönelik muhasebe politikası seçip seçmedikleri ve
- Yönetimin, işletme faaliyetlerinin yürütülmesi ile ilgili yetkilendirmelerin tarafsız yapılmadığı konusundaki kaygıları etkilidir (BDS 240, A64).

Denetçi, bir hileyi tespit etmesi veya hileden şüphelenmesi halinde, hile veya hile şüphesini işletme dışındaki bir tarafa raporlama sorumluluğunun bulunup bulunmadığına karar verir. Denetçinin müşteri bilgilerinin gizliliğinin korunmasına ilişkin mesleki yükümlülüğü, bir hilenin müşteri dışındaki bir tarafa rapor edilmesini engelleyebilir. Ancak denetçinin yasal sorumlulukları durumdan duruma farklılık gösterir ve belirli durumlarda sır saklama yükümlülüğü mevzuat ve mahkeme kararlarıyla ortadan kaldırılabilir (BDS 240; 43 ve A65-A66).

### 3.8. Belgelendirme

Denetçi, işletmenin faaliyetleri ve çevresiyle olan ilişkileri konusunda edindiği bilgileri, yanlış ve hatalı raporlama hakkındaki görüşünü,

- Denetim ekibinin işletmenin hile ve usulsüzlükten kaynaklanan hatalı finansal raporlama konusundaki hassasiyetleri konusunda ulaştığı sonuç ve kararları

- Finansal tablolarda ve işletmenin sunduğu diğer bilgi ve belgelerde tespit edilen hile ve usulsüzlükten kaynaklı önemli yanlışlıkları içerecek şekilde belgelendirir (BDS 240; 44).

Hile ve usulsüzlüğe ilişkin elde edilen sonuçların belgelendirilmesi, hileye ilişkin olarak denetçinin işletme yönetimi, yönetim ve gözetimden sorumlular ve düzenleyici otoritelerle yapmış olduğu görüşmelerin belgelendirilmesini de içerir (BDS 240; 46).

#### 4. DİĞER YASAL MEVZUAT KAPSAMINDA BAĞIMSIZ DENETÇİNİN SORUMLULUĞU

Bağımsız denetim faaliyeti sonucunda bağımsız denetim kuruluşları ile müşteriler ve üçüncü kişiler arasında ciddi sorunlar ortaya çıkmaktadır. Bu sorunlar büyük ölçüde bağımsız denetim kuruluşlarının, bağımsız denetim faaliyetini denetim ilke ve kurallarına uygun olarak yerine getirmemelerinden kaynaklanmaktadır. Bu durumdan müşteriler de dahil olmak üzere pek çok kişi zarara uğrayabilir. Bağımsız denetim faaliyetlerinden kaynaklanan bu sorunlardan dolayı, bağımsız denetim kuruluşlarının **hukuki, idari ve cezai** sorumlulukları ülkemiz sermaye piyasaların bağımsız denetim kurulu (SPK) tarafından düzenlenmektedir.

Vergi Usul Kanunu (VUK) bağımsız denetçinin sorumluluğunu Mali Sorumluluk ve Cezai sorumluluk başlıkları altında ele almıştır (<http://www.verginet.net>). Yeminli mali müşavirlerin tasdik işlemlerinin 3568 sayılı kanunda “doğruluk denetimi” Vergi Usul kanununda ise “uygunluk denetimi” kriterlerine bağlanmış olduğu görülmekte ve sorumlulukla ilgili net bir sonuç çıkmamaktadır. Ancak Danıştay, konu ile ilgili bir kararında YMM’lerin “uygunluk denetimi” çerçevesinde sorumlu olduklarına işaret etmiştir. Dolayısıyla, Maliye Bakanlığının “doğruluk denetimi” gibi fiilen yapılması mümkün olmayan ve 3568 sayılı kanunun 12. maddesine aykırı bulunan genel tebliği düzenlemeleri yerine, tasdik işlemine “uygunluk denetimi” çerçevesinde ele alması yerinde olacaktır (Demir 2004: 104).

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nda (TTK) bağımsız denetçinin sorumluluğu, Sır Saklama Yükümlülüğünden Doğan Sorumluluk, Denetçinin Kusurlu Hareketi Nedeniyle Doğan Sorumluluk, Tazminat Sorumluluğu, Risklerin Tespiti ve Yönetilmesine İlişkin Sorumluluk gibi başlıklar ve unsurlar çerçevesinde ele alınmıştır (<http://www.tdk.gov.tr>).

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) açısından denetçinin sorumluluğuna bakıldığında, 660 sayılı KHK’nın 24. maddesinde denetçinin denetimden doğan sorumluluğu açıklanmıştır. İlgili maddede bağımsız denetim kuruluşlarının ve bağımsız denetçilerin; denetledikleri finansal tablo, bilgi ve raporlarına ilişkin olarak hazırladıkları bağımsız denetim raporlarının denetim standartlarına aykırı olması ile bu raporlardaki yanlış, eksik veya yanıltıcı bilgi ve kanaatler nedeniyle doğabilecek zararlardan hukuken sorumlu oldukları belirtilmektedir (<http://www.kgk.gov.tr>).

Yukardaki düzenlemeler değerlendirildiğinde denetçinin sorumluluğu konusunda en kapsamlı düzenlemenin SPK tebliğinde yer aldığı görülmektedir. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, getirdiği yeni düzenlemelerle denetçilerin sorumluluklarını hukuki boyutta ele alırken, Uluslararası Denetim Standartları ile uyumlu Türkiye Denetim Standartları’nda (TDS) ise denetçinin sorumlulukları geniş bir çerçevede değerlendirilmiştir. KGK Bağımsız denetim yönetmeliği ise bu sorumlulukları ayrı bir başlık olarak ele almıştır. Mevzuat kapsamında dikkat çeken noktalar Türk Ticaret Kanunu’nda hile ve hata karşısındaki sorumluluklara yer verilmezken, SPK tebliğinde ve TDS’de bu konuya ayrıntılı yer verilmiştir. KGK

bağımsız denetim yönetmeliğinde ise hile ve hatalara karşı sorumluluklar yer almamasına karşın, denetim faaliyetinin TDS çerçevesinde yürütülecek olması nedeniyle dolaylı olarak hile ve hata karşısında standarttan doğan bir sorumluluk söz konusudur. (Köse ve Ertan 2016: 305)

## 5. LİTERATÜR İNCELEMESİ

Konu ile ilgili olarak daha önce yapılmış teorik ve ampirik çalışmalara ait özet bilgiler şöyledir.

Erdoğan (2016) çalışmasında, bağımsız denetçilerin üçüncü kişiler karşısındaki yasal sorumluluğunu ve bağımsız denetçilerin yasal sorumluluklarından üçüncü kişilere karşı ihmal karşısındaki sorumluluğunu incelemiştir. Araştırmada, kişilere karşı olan yasal sorumluluğuyla ilgili genel hükümler yer aldığı, bu sorumlulukların tam olarak ne olduğuyla ilgili özel hükümlerin ise yer almadığı sonucuna ulaşılmıştır.

Kandemir ve Kandemir (2013) çalışmalarında, hile ve hatalar karşısında denetçilerin sorumluluk algılarını 39 denetim kuruluşundan alınan anket dönüşlerinden elde edilen verileri frekans analizi ile değerlendirmişlerdir. Yürürlükteki denetim mevzuatına göre bağımsız denetçilerin muhasebe hata ve hilelerin ortaya çıkarılmasına ilişkin açık bir sorumluluğu bulunmamakla birlikte yapılan bu çalışma sonucunda sorumluluğun finansal bilgi kullanıcıları tarafından ortaklaşa paylaşılması ve gerekli kaynak ve maddi alt yapının tahsis edilmesi halinde denetçilerin hata ve hilelerin ortaya çıkarılması konusunda daha fazla sorumluluk üstlenme eğiliminin arttığı ortaya konulmuştur.

Varıcı (2012) çalışmasında, hileli finansal raporlama yapma olasılığı olan işletmelerin denetim raporlarını incelemiş; denetçilerin gerçeği, denetim raporlarında olumsuz raporla değil şartlı raporla veya denetim görüşünden kaçınma ile ifade ettiklerini tespit etmiştir. Araştırma sonucunda denetçilerin bir kısmının hem mesleki hem de sosyal anlamda sorumluluklarını yerine getirmedikleri tespit edilmiştir.

Bulca ve Yeşil (2014) teorik olarak yaptıkları çalışmalarında, bağımsız denetim kavramı, bağımsız denetçinin izlemesi gereken denetim sürecini ve 240 sayılı Bağımsız Denetim Standardı kapsamında bağımsız denetçinin sorumluluğunu incelemişler ve yasal olarak denetimin kapsamının genişletilmesi konusunda önerilerde bulunmuşlardır.

Uzay ve Gören (2012), 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun denetim alanına getirdiği yeniliklerle birlikte finansal tablo ve finansal raporlamanın kanun esasında önemli olduğunu, Türk Ticaret Kanunu'nun şirketlerde finansal tablo güvenilirliğini artıracaklarını, finansal raporlama ve finansal tablolardaki zayıflıkların giderileceği görüşlerini belirtmişlerdir. Özellikle halka açık şirketlerde iç kontrol sisteminin daha etkin hale geleceği sonucuna ulaşmışlardır.

Bonner vd. (1998) çalışmalarında, bağımsız denetçilerin yasal yükümlülüklerinin hileli finansal raporlamanın önlenmesindeki etkilerini araştırmışlardır. Araştırma sonucunda, SEC'in yasal düzenlemelerinin denetçilerin hileli finansal raporlama karşısındaki tutumunu değiştirdiğine dair yeterli düzeyde bilgi edinilememiştir.

Saad ve Lesage (2010), çalışmalarında denetçilerin finansal tablolardaki hilelerin tamamından sorumlu olup olmadığı konusundaki görüşlerini araştırmışlardır. Çalışma sonucunda denetçinin denetim süreci sırasındaki psikolojik durumunun hileli finansal raporlama üzerinde etkili olduğu ortaya çıkarılmıştır.

Köse ve Ertan (2016) çalışmalarında, bağımsız denetçilerin sorumluluğu, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, Kamu Gözetimi Kurumu, Bağımsız Denetim Yönetmeliği ve SPK Bağımsız Denetim Standartları Hakkındaki Tebliğ (Seri X, No: 22) ve denetim standartları açısından ele almışlardır.

Usta ve Uçma (2011) çalışmalarında, denetim firmalarındaki denetçilere yönelik anket yöntemiyle yapısal eşitlik modeli uygulamışlardır. Araştırma sonucunda bağımsız denetçilerin %74'nün hileli finansal raporlama ile karşılaştıkları belirtilerek denetçinin sorumluluğunun etiksel değerlere bağlı olarak ortaya çıktığı bulgusuna ulaşmışlardır.

Karakoç (2013), çalışmasının ilk bölümünde Türk Ticaret Kanunu'nu bağımsız denetimle ilgili olan maddelerini incelemiş, söz konusu maddelere yöneltilen eleştirilere ve bazı görüşlere yer vermiştir. İkinci bölümünde ise bağımsız denetimdeki düzenlemeler ışığında bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim eğilimleri hakkında bilgiler sunmuştur. Sonuç olarak KGK'nın kurulması ile denetimin kavramının tek çatı altında toplanmasının getirdiği sorumluluğa dikkat çekmiştir.

Yanık (2013) çalışmasına, TTK ile gelen yeni düzenlemelerle birlikte denetçinin sorumluluğu üzerinde durmuştur. Araştırma sonucunda, borçların ve alacakların denetiminde denetçi güvenliğini sağlayacak bir yasal düzenleme önerisinde bulunmuştur.

Dal ve Yıldırım (2013) çalışmalarında, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun (TTK), sermaye şirketlerinde özellikle anonim şirketlerin radikal değişiklikler içeren önemli düzenlemeler getirdiğini savunarak, denetçinin kusurundan ve bağımsız denetçinin sır saklamadan doğan sorumluluğundan bahsetmişlerdir.

## 6. ARAŞTIRMANIN METODOLOJİSİ<sup>1</sup>

Araştırmanın metodolojisine yönelik açıklamalar özet halinde aşağıda yer almaktadır.

### 6.1. Araştırmanın Amacı

Bağımsız denetim faaliyetlerinin, bir denetçinin denetim faaliyetinin yapması gerektiğinin altında kalması ya da bağımsız denetçilerin sorumluluklarını daraltmaya çalışmaları sunulan finansal bilgi riskini artırmaktadır. Finansal bilginin önemli yanlışlıklar içermesi durumunda meydana gelen bu risk, yanlış yatırım ve kredi kararlarını, artan kaynak maliyetlerini ve ulusal üretkenliğin düşmesini beraberinde getirmektedir.

Araştırmanın iki amacı bulunmaktadır:

- 1) Bağımsız denetçiler, denetim standartları açısından bağımsız denetçinin hileye karşı sorumluluğu hakkındaki ifadeler hangisi düzeyde katılım göstermektedirler?
- 2) Bağımsız denetçiler, finansal skandallarda tarafların sorumluluklarına ait ifadeler hangisi düzeyde katılım göstermektedirler?

1 Bu çalışma, Cumhuriyet Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı doktora tezi kapsamında "Muhasebe Hilelerinin Tespitinde İç Denetim Sisteminin Önemi ve Denetim Standartları Açısından Bağımsız Denetçinin Hileye Karşı Sorumluluğu: Bağımsız Denetim Şirketlerinde Bir Araştırma" adlı tezin anket formu, evren ve örneklemeden yararlanmak suretiyle gerçekleştirilmiştir.

## 6.2. Araştırmanın Modeli, Evreni ve Örneklemi

Araştırmanın amaçlarına ulaşabilmek için anket yöntemi uygulanmıştır. Anket formu oluşturulurken konuyla ilgili literatür taraması yapılarak daha önceden yapılmış çalışmalardan (Kandemir 2010:272-274) yararlanılmıştır. Ayrıca ön araştırma amacıyla bağımsız denetçilerle görüşülmüş ve onların, araştırma amacına yönelik olarak hazırlanan anket formundaki ifadelerin araştırma amacıyla uyumu hakkındaki görüşleri alınmıştır. Bu işlemler sonucunda anket formu düzenlenmiştir.

Anket formunda, deneklerin demografik yapılarını ölçmeye yönelik 7 ifade; denetim standartları açısından bağımsız denetçinin hileye karşı sorumluluğunu ölçmeye yönelik 10 ifade ve finansal skandallarda tarafların sorumluluğunu ölçmeye yönelik 11 ifade olmak üzere toplam 28 ifade yer almaktadır.

Araştırmanın evreni, 2016 yılı sonu itibari ile Türkiye genelinde faaliyet gösteren bağımsız denetim işletmelerinde çalışan denetçilerdir. Anket formu, 2017 Haziran-Ağustos döneminde 300 bağımsız denetçiye doldurtulmuştur. Örneklem büyüklüğü araştırma evreni için yeterli olmaktadır.

## 6.3. Araştırmada Kullanılan İstatistiksel Teknikler

Anket verilerinin analizinde, SPSS 22 for Windows (Social Package Stastical Science) istatistiksel paket programından yararlanılmıştır.

Örnekleme ait ham verilerin çözümlenmesi SPSS 22 paket programı ile betimsel istatistik yöntem ve teknikleri kullanılarak yapılmıştır. Çözümlenen verilerin tablolar halinde ifade edilmesinde demografik yapıya ait cevapların frekans (f) ve yüzdeleri (%) ve çalışmanın iki amacına yönelik olarak hazırlanan ifadelere ait cevapların aritmetik ortalama ( $\bar{x}$ ) ve standart sapma (ss) değerleri dikkate alınmıştır. Anlamlılık (farklılık) analizlerinde ise bağımsız denetçilerin cinsiyeti, eğitim durumu, mesleki deneyimi, meslek unvanı, yaşı gibi bağımsız değişkenler temel alınarak gruplar arasında anlamlı bir fark olup olmadığı araştırılmıştır. İkili gruplar için “t” testi, ikiden fazla gruplar için ise “F” testi (Tek Yönlü Varyans Analizi ANOVA) ile analizler yapılmıştır. Gruplar arasında anlamlı bir farkın olup olmadığına karar verebilmek için p değerine bakılmıştır. Belirlenen anlamlılık düzeyinin ( $p < 0,05$ ) çıkması karşılaştırılan gruplar arasında anlamlı bir fark olduğuna; ( $p \geq 0,05$ ) çıkması ise gruplar arasında anlamlı bir farkın olmadığına işarettir.

Bağımsız denetçilerin, ankette bulunan her bir ifadeye, hangi düzeyde katıldığı ya da görüşlerini bölümlerdeki nitelermelerden hangisine girdiği yapılan sınıflama ölçeği ile belirlenmiştir. Sınıflama ölçeğinin oluşturulmasında;

Aralık genişliği (a) = Dizi Genişliği ÷ Yapılacak sayısı formülü kullanılmıştır (Tekin, 1987; 262). Bu formüle göre oluşturulan ölçekte, nitelik düzeyi ve puan değerleri ile değer aralıkları her bölüm için aşağıdaki Tablo1’de gösterilmiştir.

a = 4/5 ise a = 0,80 bulunur.

**Tablo 1: Anketteki İfadelerin Puanları ve Değer Aralıkları**

Nitelik Düzeyi	Puan	Değer Aralıkları
Çok Yüksek	5	4,20–5,00
Kesinlikle Katılıyorum		
Yüksek	4	3,40–4,19
Katılıyorum		
Normal	3	2,60–3,39
Kararsızım		
Düşük	2	1,80–2,59
Katılmıyorum		
Çok Düşük	1	1,00–1,79
Kesinlikle Katılmıyorum		

#### 6.4. Bulgular

Bağımsız denetim kuruluşunda çalışan bağımsız denetçilere anket formunun uygulanmasıyla elde edilen veriler, daha önce belirtilen istatistiksel tekniklerle analiz edilmiş ve analiz sonuçları tablolar halinde sunulularak yorumlanmaya çalışılmıştır.

Bulgular dört aşamalı olarak ele alınıp yorumlanmıştır. *Birinci aşamada*, örneklem grubunun demografik yapısı hakkında bilgiler verilmiştir. İkinci aşamada deneklerin, denetim standartları açısından bağımsız denetçinin hileye karşı sorumluluğuna yönelik ifadelerle ait katılım düzeylerine ilişkin bulgular; üçüncü aşamada deneklerin, finansal skandallarda tarafların sorumluluğu ile ilgili ifadelerle ait katılım düzeylerine yönelik bulgular değerlendirilmiştir. *Dördüncü aşamada* ise çeşitli bağımsız değişkenler açısından deneklerin, ifadelerle ait katılım düzeyleri arasında anlamlı bir ilişki olup olmadığı tespit edilmeye çalışılmıştır.

##### 6.4.1. Demografik Yapıya İlişkin Bulgular

Deneklerin demografik sorulara verdikleri cevapların istatistiki sonuçları Tablo 2’dedir.

**Tablo 2: Deneklerin Demografik Özellikleri**

Cinsiyet	(f)	(%)	Unvan	(f)	(%)
Kadın	117	39,0	SMMM	147	49,0
Erkek	183	61,0	YMM	153	51,0
<i>Toplam</i>	<i>300</i>	<i>100</i>	<i>Toplam</i>	<i>300</i>	<i>100</i>
Yaş	(f)	(%)	<b>Deneyim</b>	(f)	(%)
24 ve aşağısı	16	5,3	1- 5 yıl	29	9,7
25 - 34 arası	147	49,0	6 – 9 yıl	118	39,3
35 – 44 arası	100	33,3	10 – 15 yıl	87	29,0
45 - ve üstü	37	12,4	16 – 19 yıl	38	12,7

<i>Toplam</i>	300	100	20 yıl ve üzeri	28	9,3
			<i>Toplam</i>	300	100
Eğitim Düzeyi	(f)	(%)	Şirket Merkezi	(f)	(%)
Lisans	242	80,7	Adana	4	1,3
Yüksek Lisans	45	15,0	Ankara	75	25,0
Doktora	13	4,3	Antalya	12	4,0
<i>Toplam</i>	300	100	Bursa	8	2,7
Firma Türü	(f)	(%)	Kayseri	17	5,7
Bölgesel- Yerel	27	9,0	İstanbul	164	54,6
Ulusal	173	57,3	İzmir	20	6,7
Uluslararası	100	33,3	<i>Toplam</i>	300	100
<i>Toplam</i>	300	100			

Tablo 2’de görüldüğü gibi, ankete katılan bağımsız denetçilerin;

- ✓ %39’u kadın ve %61’i ise erkektir.
- ✓ %49’u SMMM ve %51’i ise YMM’dir.
- ✓ %5,3’ü 24 ve aşağısı, %49’u 25 – 34 arası, %33,3’ü 35 – 44 arası, %12,4’ü ise 45 ve üstü yaş grubuna girmektedir.
- ✓ %9,7’si 1-5 yıl, %39,3’ü 6-9 yıl, %29’u 10-15 yıl, %12,7’si 16-19 yıl kalan %9,3’ü ise 20 yıl ve üzeri deneyime sahiptir.
- ✓ %80,7’si lisans mezunu, %15’i yüksek lisans ve geriye kalan %4,3’ü doktora mezunudur.
- ✓ %57,3’ü ulusal, sonrasında ise %33,3’ü uluslararası, kalan %9’unun ise bölgesel-yerel firma olduğu tespit edilmiştir.
- ✓ %54,6’sı İstanbul’da, %25’i Ankara’da, %6,7’si İzmir’de, %5,7’si Kayseri’de, %4’ü Antalya’da, %2,7’si Bursa’da, %1,3’ü ise Adana’da mesleklerini icra etmektedirler.

#### 6.4.2. Denetim Standartları Açısından Bağımsız Denetçilerin Hileye Karşı Sorumlulukları Hakkındaki Görüşlere İlişkin Bulgular

Ankete katılan bağımsız denetim elamanlarının, araştırmanın birinci amacı olan “Denetim Standartları Açısından Bağımsız Denetçinin Hileye Karşı Sorumluluklarına” ilişkin ifadelerle ait katılım düzeyleri belirlenmeye çalışılmıştır. Deneklerin bu ifadelerle verdikleri cevapların aritmetik ortalama ( $\bar{x}$ ) ve standart sapma (ss) değerleri ve değerlerin karşılığı olan katılım düzeyleri Tablo 3’te verilmiştir

**Tablo 3: Denetim Standartları Açısından Bağımsız Denetçilerin Hileye Karşı Sorumluluklarına İlişkin Görüşlerin İstatistikleri**

Denetim Standartları Açısından Bağımsız Denetçinin Hileye Karşı Sorumluluklarına İlişkin İfadeler		n	()	(ss)	Katılım Düzeyi
1	Bağımsız denetçiler Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları çerçevesinde hareket ettikleri ölçüde sorumluluklarını yerine getirmiş olurlar.	300	4,62	0,49	<b>Kesinlikle Katılıyorum</b>
2	Bağımsız denetçinin uluslararası denetim standartları çerçevesinde hata ve hilelerin bulunması ve raporlanması konusundaki sorumluluğu "...makul güvence vermek" çerçevesinde sınırlı bir sorumluluktur.	300	4,47	0,68	<b>Kesinlikle Katılıyorum</b>
3	Sorumluluk, hileyle ilgili taraflar (yönetim, iç denetim, yolsuzluk incelemeleri, adli muhasebeciler ve denetleyici-düzenleyici kuruluşlar) arasında paylaşılmalıdır.	300	4,42	0,50	<b>Kesinlikle Katılıyorum</b>
4	Bağımsız denetçi ile iç denetim birimi arasındaki ilişkilerde "Mesleki Şüpheliğe" dikkat edilmemesi Hileli Finansal Raporlama riskini artırır.	300	4,22	0,91	<b>Kesinlikle Katılıyorum</b>
5	Bağımsız denetçiler muhasebenin temel kavramlarından "Sosyal Sorumluluk" kavramını benimserse Hileli Finansal Raporlama riski azalır.	300	4,15	0,78	Katılıyorum
6	Temel denetim amacı, hata ve hilelerin bulunması sorumluluğunu hiçbir şekilde içermediğinden bu sorumluluk tamamen yönetime aittir.	300	3,83	0,90	Katılıyorum
7	Bütün ana kütleyi denetleyebilecek bilgisayar destekli denetim sistemlerine geçilmesi durumunda sorumluluk yönetim ile paylaşılmalıdır.	300	3,65	0,71	Katılıyorum
8	Temel denetim amacı doğrultusunda bağımsız denetim sadece önemli yanlışlıklardan yönetim ile ortaklaşa sorumludur.	300	3,49	0,75	Katılıyorum
9	Bağımsız denetçi Hileli Finansal Raporlama konusunda müşteriye ve müteselsil sorumlu olmalıdır.	300	3,42	0,87	Katılıyorum
10	Bağımsız denetçinin iç kontrol yapısına katkısı sınırlı olduğundan dolayı oluşacak hata ve hilelerden sorumlu tutulamaz	300	2,97	0,97	Kararsızım
<b>Genel Katılım Düzeyi</b>		<b>300</b>	<b>3,92</b>	<b>0,76</b>	<b>Katılıyorum</b>
Kesinlikle Katılıyorum (4,20–5,00)      Katılıyorum (3,40–4,19)      Kararsızım (2,60–3,39)					
Katılmıyorum (1,80–2,59)      Kesinlikle Katılmıyorum (1,00–1,79)					

Tablo 3'te deneklerin, denetim standartları açısından bağımsız denetçinin hileye karşı sorumluluklarına ilişkin görüşlerine genel olarak bakıldığında ifadelerin tümü açısından katılım düzeylerinin aritmetik ortalamasının 3,92 ve standart sapmasının 0,76 olduğu görülmektedir. Bu değerler deneklerin, denetim standartları açısından bağımsız denetçinin hileye karşı sorumluluklarına ilişkin ifadeleri genel olarak "**Katılıyorum**" düzeyinde desteklediklerini göstermektedir.



Denekler, 1-4 arasındaki ifadelerle “**Kesinlikle Katılıyorum**”; 5-9 arasında yer alan ifadelerle “**Katılıyorum**” ve sadece 10 no.lu ifadeye ise “**Kararsızım**” düzeyinde görüş bildirmişlerdir.

İşletme yönetimi, işletmedeki finansal olayların kanun, yönetmelik ve ilkelere uygun değerlendirilip değerlendirilmediğini tespit edebilmek ve işletmenin uzak ve yakın çevresine işletmeyle ilgili güvenilir, tarafsız bilgiler sunabilmek için bağımsız denetim hizmeti satın almaktadır. Elbette bu kişilerin hizmetin doğru, istenen düzeyde ve zamanlı yapılmaması ile ortaya çıkacak sorunlarda/olumsuzluklarda bir sorumluluklarının olması da kaçınılmazdır. Zaten Tablo 3’teki ifadeler genel olarak değerlendirildiğinde, bağımsız denetçilerin, hileye karşı sorumluluğu kendilerinden başkasına yöneltmekle birlikte yönetim ile paylaşma konusunda bir düşünceye de sahip oldukları söylenebilir. Ancak sorumluluklarının sınırı açısından denetim standartlarını işaret etmektedirler.

Denetimin amacı, hedef kullanıcıların finansal tablolara duyduğu güven seviyesini artırmaktır. Bu amaçla, finansal tabloların tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına ilişkin denetçi tarafından verilen görüşle ulaşılr (BDS 200/3). İşte denetim elemanlarının, denetim faaliyetini “doğruluk” ölçütünde değil standartta yer alan “uygunluk” temelinde gerçekleştirmeleri ve bu halde ortaya çıkacak sorunlarda kendilerinin sorumlu tutulabileceğini düşündükleri Tabloda 3’teki verilerden hareketle söylenebilir.

Bağımsız denetçiler, “*temel denetim amacı hata ve hilelerin bulunması sorumluluğunu hiçbir şekilde içermediğinden bu sorumluluk tamamen yönetime aittir*” düşüncesindedirler ve sorumluluklarını “makul güvence vermek” çerçevesinde sınırlandırmışlardır. Zaten BDS 240/5’te bağımsız denetçinin sorumluluğu makul güvence kapsamında ele alınmış; hilenin önlenmesi ve tespit edilmesine ilişkin esas sorumluluğun yönetimden ve üst yönetimden sorumlu olanlara ait olduğu (BDS 240/4) vurgulanmıştır. Elde edilen bu bulgunun standardın metnine uygun olduğu söylenebilir. Her ne kadar bağımsız denetçiler, hata ve hilelerde yöneticileri sorumlu tutsalar da denetim faaliyetlerini yerine getirirken gerekli mali desteğin sağlanması ve bilgisayar destekli denetime geçilmesi halinde sorumlulukları paylaşma eğilimindedirler.

Bağımsız denetçiler, finansal tabloların önemli ölçüde yanlışlık içermesine sebep olan şartların bulunabileceği kabul edilerek denetim, “*Mesleki Şüphencilik*” temelinde planlanıp yürütüldüğünde (BDS 200/15), “*Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları*” çerçevesinde hareket edildiğinde ve denetim çalışmalarında “*Sosyal Sorumluluk*” kavramı benimsendiğinde hem hileli finansal raporlama riskinin azalacağına hem de sorumlulukların daha iyi yerine getirileceğine inanmaktadırlar.

#### **6.4.3. Finansal Skandallarda Tarafların Sorumluluklarının Düzeylerine İlişkin Bulgular**

İşletme içi aksaklıklar/unsurlar, siyaset, düzenleyici kurumlar ve bağımsız denetçiler finansal skandalların önemli tarafları olarak sayılabilir. Yaşanan finansal skandallarda bu tarafların az veya çok bir payının olduğunu söylemek mümkündür.

Çalışmanın bu aşamasında ankete katılan bağımsız denetim elamanlarının, çalışmanın ikinci amacı olan “*Finansal skandallarda tarafların sorumluluğuna*” ilişkin ifadelerle katılım düzeyleri belirlenmeye çalışılmıştır. Bağımsız denetçilerin bu ifadelerle verdikleri cevaplara ilişkin aritmetik ortalama ( $\bar{x}$ ) ve standart sapma (ss) değerleri ve değerlerin karşılığı olan katılım düzeyleri Tablo 4’te verilmiştir.

**Tablo 4: Finansal Skandallarda Tarafların Sorumluluğuna İlişkin Görüşlerin İstatistikleri**

Finansal Skandallarda Tarafların Sorumluluklarına İlişkin İfadeler		n	()	(ss)	Katılım Düzeyi
1	İç kontrolün yetersizliği	300	4,31	0,66	Çok Yüksek
2	Düzenleyici-denetleyici kuruluşların hatası ve kusurları	300	3,83	1,10	Yüksek
3	Siyaset-ticaret ilişkilerinin sermaye piyasalarına usulsüz etkisi	300	3,72	0,87	Yüksek
4	İç denetim hatası ve kusurları	300	3,71	0,72	Yüksek
5	Yöneticilerin hatası ve kusurları	300	3,54	0,93	Yüksek
6	Genelde mali sistemin ve özelde piyasaların etkin çalışmaması	300	3,52	0,71	Yüksek
7	Anonim ihbar hatlarının olmaması	300	3,17	1,49	Normal
8	Risk yönetimi hatası ve kusurları	300	3,15	0,91	Normal
9	Bağımsız denetimin hatası ve kusurları	300	2,92	0,74	Normal
10	Yönetim kurulu üyelerinin hatası ve kusurları	300	2,81	0,86	Normal
11	Denetim kurulu (komitesi) üyelerinin hatası ve kusurları	300	2,67	0,72	Normal
<b>Toplam Katılım Düzeyi</b>		<b>300</b>	<b>3,40</b>	<b>0,88</b>	<b>Yüksek</b>
Çok Yüksek (4,20–5,00)		Yüksek (3,40–4,19)		Normal (2,60–3,39)	
Düşük (1,80–2,59)		Çok Düşük (1,00–1,79)			

Tablo 4’te bağımsız denetçilerin, finansal skandallarda tarafların sorumluluklarına ilişkin görüşlerine genel olarak bakıldığında ifadelerin tümüne ait katılım düzeylerin aritmetik ortalamasının 3,40 ve standart sapmasının 0,88 olduğu görülmektedir. Bağımsız denetçiler, finansal skandallarda tarafların sorumluluklarına ilişkin ifadelere genel olarak **“Yüksek”** düzeyinde katılım göstermişlerdir.

Tablo 4’ten deneklerin, finansal skandallarda tarafların sorumluluklarına ilişkin 1. ifadeye **“Çok Yüksek”**; 2-6 arasındaki ifadeler **“Yüksek”** ve 7-11 arasındaki ifadeler ise **“Normal”** düzeyinde katılım gösterdikleri anlaşılmaktadır.

Elde edilen bulgulara göre denekler, yaşanan finansal sorumluluğu en çok **“iç kontrolün yetersizliği”**ne vermişlerdir. Aynı tabloda göze çarpan en önemli bulgu ise deneklerin finansal skandallarda sorumluluğu kendilerinden çok işletme yöneticilerine, işletme içindeki denetim mekanizmasının eksikliklerine, siyaset kurumunun müdahalelerine ve düzenleyici otoritelere dağıtmış olmalarıdır. Bu bulgudan hareketle, işletme içi aksaklıkların en aza indirilmesi mümkün olduğunda finansal skandalların yaşanma sıklığının azalacağı söylenebilir. Bu yöndeki bulguya ulaşmada deneklerin **“kendilerini koruma”** güdüsünün ve bu yönde gelişen psikolojik baskının etkisini olduğunu söylemek mümkündür.

Bağımsız denetçiler, denetim hizmeti sundukları işletmelerde denetim faaliyetini kolaylaştırmak ve başarısını artırmak için etkili bir iç kontrol yapısının varlığına, üstten alta görev yapan personelin yardımlarına ve sisteme dış müdahalelerin olmamasına ihtiyaç duymaktadırlar. Tablo 4’e bu açıdan bakıldığında,

denetçilerin, finansal skandallarda sorumluluğu kendilerinin dışındaki kişi ve kurumlara yansıtılmaları doğaldır. Bir başka açıdan büyük finansal skandalların bir kişinin/kurumun özensizliği neticesinde yaşanmayacağı, bunun bir biriyle menfaat ilişkisi olan kişilerle/kurumlarla gerçekleşeceği de gözden uzak tutulmamalıdır. Nitekim yaşanan finansal skandalların sadece bir tarafın suiistimali, hatası veya hileli davranışları neticesinde olmadığı görülmüştür. Mesela, en büyük muhasebe skandallarından biri olarak gösterilen Enron skandalında şirket yöneticileri para hırsı ile yasal olmayan yollara girişmişler; bir takım amaçları gerçekleştirmek için güçlü bir siyasal bağlantı kurmuşlar ve denetim firması çalışanları da yine para hırsı ile usulsüzlükler yapmışlardır.

Büyük finansal skandallar sonucunda 30 Temmuz 2002 tarihinde çıkartılan Sarbanes-Oxley yasasında da şirketlerde yaşanan skandalların temel sebeplerinden biri olarak, etkin bir iç kontrol sisteminin kurulmamış olması gösterilmiş ve yasada daha çok iç kontrol sisteminin etkin işleyişini sağlayıcı düzenlemelere yer verilmiştir. Yine denetim standartlarında (SAS No. 80) iç kontrolün önemi vurgulanmaktadır. Dolayısıyla, bağımsız denetçilerin, iç kontrolün yetersizliğini finansal skandallarda en önemli aktör olarak görmesi söz konusu yasa ve standardın işaret ettiği durumla paralellik göstermektedir.

### 6.5. Anlamlılık Analizleri

Bağımsız denetçilerin, bağımsız denetim standartları açısından bağımsız denetçinin sorumluluğuna ve işletmelerde yaşanan skandallarda tarafların sorumluluklarına ilişkin olarak aşağıdaki değişkenler açısından anlamlılık analizleri yapılmıştır. Deneklerin;

- Cinsiyetlerine göre **iki**
- Meslek unvanına göre **iki**
- Eğitim durumuna göre **üç**
- Yaşlarına göre **dört**
- Mesleki deneyimlerine göre **beş**

grup açısından değerlendirmeler yapılmıştır.

#### *Denetim Standartları Açısından Bağımsız Denetçinin Hileye Karşı Sorumluluklarına İlişkin Anlamlılık Analizleri*

- Cinsiyet ve eğitim durumu açılarından anlamlı bir farklılığın olmadığı tespit edilmiştir.
- Meslek unvanları, yaş ve mesleki deneyim açılarından anlamlı farklılık tespit edilmiştir.

#### *Finansal Skandallarda Tarafların Sorumluluğuna İlişkin Anlamlılık Analizleri*

- Cinsiyet ve mesleki deneyim durumu açılarından anlamlı bir farklılığın olmadığı tespit edilmiştir.
- Meslek unvanları, eğitim durumu ve yaş açılarından anlamlı farklılık tespit edilmiştir.

## 7. SONUÇ

Hileli finansal raporlama olayları toplumun her kesiminde, işletmelerden yansıyan bilgilere olan güveni azaltmakla kalmamış ayrıca bağımsız denetim mesleğine yönelik şüpheleri de artırmıştır. Özellikle Enron olayı ile birlikte denetim mesleği detaylı bir biçimde sorgulanmış ve işletmenin finansal açıdan denetimini gerçekleştiren denetçilerin bu denli hileli işlemleri tespit edememeleri işletmeyle çıkar ilişkisine girmiş olmaları çok sert ve ciddi bir biçimde eleştirilmiştir. Art arda yaşanan ve ülkeleri etkileyen finansal skandallar sonucunda bu türden skandalların yaşanmasını önlemek ve buna göz yumanları daha ciddi yaptırımlara maruz bırakmak için muhasebe, denetim ve kurumsal yönetim alanlarında çeşitli kurumlarca düzenlemelere gidilmiştir. Sarbanes Oxley yasası, AICPA ve IFAC'ın çıkardığı denetim standartları denetim alanındaki önemli düzenlemelerdendir. Ülkemizde de konu ile ilgili düzenlemeler yapılmıştır.

Bu çalışmada, Türkiye’de faaliyet gösteren bağımsız denetim şirketlerinde çalışan bağımsız denetçilere anket uygulanarak, denetim standartları açısından bağımsız denetçinin hileye karşı sorumluluğuna ve finansal skandalarda tarafların sorumluluğuna ait ifadelere deneklerin katılım düzeyleri tespit edilmeye çalışılmıştır.

Bağımsız denetçiler, hileye karşı sorumluluğu kendilerinden başkasına yöneltmekle birlikte yönetim ile paylaşma konusunda bir düşünceye de sahiptirler. Ancak sorumluluklarının sınırı açısından denetim standartlarını işaret etmektedirler.

Bağımsız denetçilerin, bilgisayar destekli denetim sistemlerine geçilmesi durumunda sorumluluğu yönetimle paylaşma eğiliminde olduğu gözlenmektedir.

Denetim elemanları, denetim faaliyetinin “doğruluk” ölçütünde değil standartta yer alan “uygunluk” temelinde gerçekleştirilmesi ve bu halde ortaya çıkacak sorunlarda kendilerinin sorumlu tutulabileceğini düşünmektedirler.

Bağımsız denetçiler, sorumluluklarını “makul güvence vermek” çerçevesinde sınırlandırma eğilimindedirler. Ancak bağımsız denetçiler, hata ve hilelerde yöneticileri sorumlu tutsalar da denetim faaliyetlerini yerine getirirken gerekli mali desteğin sağlanması ve bilgisayar destekli denetime geçilmesi halinde sorumlulukları paylaşma eğilimindedirler.

Bağımsız denetçiler, yaşanan finansal skandalarda en önemli sorumluluğu kendilerinden çok öncelikle “iç kontrolün yetersizliği”ne, işletmenin yöneticilerine, işletme içindeki denetim mekanizmasının eksikliklerine, siyaset kurumunun müdahalelerine ve düzenleyici otoritelere dağıtmışlardır.

Cinsiyet ve eğitim durumu açılarından her iki amaca ait ifadelerde anlamlı bir farklılığın olmadığı; meslek unvanları, yaş ve mesleki deneyim açılarından ise anlamlı farklılığın olduğu tespit edilmiştir.

**KAYNAKÇA**

- Akdoğan, Nalan (1989), "Muhasebe Denetiminde Denetim Standartları," İşletmelerde Denetim Fonksiyonu Sempozyumu, Özel Sayı 17, Ankara .
- Bayraklı, Hüseyin, Erkan, Mehmet ve Elitaş, Cemal (2012), Muhasebe Ve Vergi Denetiminde Muhasebe Hata Ve Hileleri, Ekin Basın Yayın Dağıtım.
- Bonner, S.E, Polmrose, Z.V. and YOUNG, S.M (1998), Fraud Typeand Auditor Litigation: An Analysis of SEC Accounting Review, Wolume 4.
- Bulca, Handan ve Yeşil, Tolga (2014), "Bağımsız Denetim Standartlarının Muhasebe Hile Kavramına Yaklaşımı," Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimler Dergisi, Cilt: 2, Sayı: 1, s. 47-58.
- Dal, Seniha Çalışkan ve Yıldırım, Ercan(2012), "Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda Anonim Şirket Yönetim Kurulunun Muhasebe Ve Finans Denetim Sisteminin Kurulmasına İlişkin Devredilemez Görev ve Yetkisi", Sayı:114, s.1-83.
- Demir, Esra ve Çiftci, Yavuz (2016), "Denetçi Bağımsızlığının Etik İlkeler Çerçevesinde İncelenmesi: Bir Denetim Firması Uygulaması," KMÜ Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, Cilt:31, Sayı:18, s. 88-97.
- Demir, Mehmet (2004), "Yeminli Mali Müşavirlerin Ekonomik Sisteme Katkısı Mesleki Sorunları ve Çözüm Önerileri, İnönü Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Malatya.
- Erdoğan, Melih (2005), Denetim, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.
- Ertop, Kağan (2016), "Risk Bazlı Denetim Yaklaşımı Açısından Finansal Tabloların Bağımsız Denetimde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları", Muhasebe ve Denetim Dünyası, Cilt:1, Sayı:3, s.1-28.
- HacıHasanoğlu, Tansel ve Karaca, Nervan (2015), "Potansiyel Muhasebe Meslek Mensuplarının Hile Algısı Üzerine Bozok Üniversitesin 'de Yapılan Bir Araştırma," Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt:8, Sayı:1, s.117-130
- Kandemir, Canol ve Kandemir, Şenol (2013), "Muhasebe Hata ve Hilelerin Ortaya Çıkarılmasında Bağımsız Denetçinin Sorumluluğunu Etkileyen Faktörlere İlişkin Algılamaları, MÖDAV, Sayı: 1, Cilt: 15, s.29-54.
- Kandemir, Canol (2010) Muhasebe Hilelerinin Ortaya Çıkarılmasında ve Önlenmesinde Bağımsız Denetimin Rolü ve Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Adana.
- Karakoç, Mehtap (2013), "Türk Ticaret Kanunu ile Birlikte Bağımsız Denetimde Meydana Gelen Gelişmeler," Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı: 59, s.17-38.
- Kaval, Hasan ve Diğerleri (2008), Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) Uygulama Örnekleri ile Muhasebe Denetimi, 3. Baskı, Ankara.
- Köse, Yasemin ve Ertan, Selim (2016), "Türkiye'de Bağımsız Denetçilik ve Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu", Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi, ICAFR, 16 Özel Sayısı.
- Saad, E.D and Lesage, C. (2013), WhyareAuditorsOver-Blamed in OccountingFrauds? <http://qqqhq.org/meetings/AUD2010/WhyareAuditorsOver-blqmed.pdf> Erişim Tarihi: 20.02.2018.
- Selimoğlu, Seval Kardeş (1999), "Faaliyet Denetimi", Anadolu Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt:10, Sayı:1-2,s.193-206.
- SPK, Sermaye Piyasası Kurulu, Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliği (Seri: X, No: 22).
- Usta, Öcal ve Tuğba Uçma; (2011), "Hileli Finansal Raporlamada Bağımsız Denetçi Sorumluluğunun Belirlenmesine Yönelik Yapısal Eşitlik Modeli Uygulaması", Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı:34, s. 13-38.

Uzay, Şaban ve Gönen, Seçkin (2012),“Yeni TTK İle Getirilen Yıllık Faaliyet Raporu Denetiminin Finansal Raporlama İle İlgili İç Kontrol Raporu Denetimi İle Benzerlikleri”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Sayı: 4, s. 43-63.

Varıcı, İdris (2012), “Hileli Finansal Raporlama Açısından Denetçinin Raporlarının İncelenmesi,” Gümüşhane Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Sayı:5,s.122-144.

Yanık, Ramazan (2013), “6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Denetçi Sorumluluğu ve Borç-Alacak Hesaplarının Denetimine İlişkin Bir Öneri,”Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt: 27, Sayı: 4,s.358-367.

Yozgat, Osman (1992), İşletme Yönetimi , M.Ü. Nihad Sayar Eğitim Vakfı Yayınları, No: 435–668, 8. Baskı, İstanbul.

BDS 200 Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi Hakkında Bağımsız Denetim Standardı, Tebliği No: 55

BDS 240 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol Hakkında Bağımsız Denetim Standardı, Türkiye Denetim Standartları Tebliği No: 56

BDS 580 Yazılı Beyanlar Hakkında Bağımsız Denetim Standardı, Türkiye Denetim Standartları Tebliği No: 70

<http://www.kgk.gov.tr> (Erişim Tarihi; 28.07.2017)

<http://www.tdk.gov.tr> (Erişim Tarihi; 28.07.2017)

<http://www.verginet.net/FrameChild.aspx?ID=3196> (Erişim Tarihi; 28.07.2017)



# TFRS 10 KONSOLİDE FİNANSAL TABLOLAR STANDARDI KAPSAMINDA GRUP İÇİ SATIŞLARLA İLGİLİ YAPILAN ELİMİNASYON İŞLEMLERİNİN ERTELENMİŞ VERGİ ETKİLERİ

Dr. Öğr. Üyesi Derya ÜÇÖĞLU\*  
Dr. Öğr. Üyesi Faruk Ziya FIRAT\*\*

Makale Gönderim Tarihi : 18/10/2018 / Kabul Tarihi : 07/02/2019

## ÖZ

UMS 12 Gelir Vergileri standardı, UMS 39'un yerini alan UFRS 9 Finansal Araçlar standardı, ve UFRS 11 Müşterek Anlaşmalar ve UFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat gibi yeni standartlara paralel olarak 2012-2017 yılları arasında güncellenmiş, ancak söz konusu standartta UFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar standardı ile ilgili bir değişiklik yapılmamıştır. IASB'nin gündeminde UMS 12 ile öncelikli bir çalışma da yer almamaktadır. Bu bağlamda, grup içi satışlarla ilgili yapılan eliminasyon işlemlerinin ertelenmiş vergi etkileri, UMS 12 ve UFRS 10'da yer alan mevcut hükümlere göre hala çok açık değildir. Bu çalışmanın amacı, UFRS 10'da yer alan konsolidasyon işlemleri ve UMS 12'de yer alan geçici farklar ile ilgili hükümleri yorumlayarak eliminasyon işlemlerinin ertelenmiş vergi etkilerini açıkça ortaya koymaktır.

**Anahtar Kelimeler:** Konsolidasyon, grup içi satışlar, eliminasyon, ertelenmiş vergi

\* İstanbul Bilgi Üniversitesi, İşletme Fakültesi, İşletme Bölümü, ORCID No: 0000-0001-5510-3574, derya.ucoglu@bilgi.edu.tr

\*\* İstanbul Bilgi Üniversitesi, İşletme Fakültesi, İşletme Bölümü, ORCID No: 0000-0001-6634-3899, farukziya.firat@bilgi.edu.tr



## DEFERRED TAX IMPLICATIONS OF INTRAGROUP SALES TRANSACTIONS ELIMINATED WITHIN THE SCOPE OF TFRS 10 CONSOLIDATED FINANCIAL STATEMENTS

### ABSTRACT

IAS 12 Income Taxes standard has been amended between 2012 and 2017 by IFRS 9 Financial Instruments which replaced IAS 39 and by new standards, such as IFRS 11 Joint Arrangements and IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers, however, there has been no amendment in the standard upon IFRS 10 Consolidated Financial Statements. IASB does not have existing priorities as such in its latest agenda. In this respect, deferred tax implications of intragroup sales eliminations are still vague according to the current paragraphs of the relevant standards. This study seeks to explain clearly the deferred tax implications of eliminations, by interpreting the current requirements in IFRS 10 regarding consolidation procedures and IAS 12 regarding temporary differences.

**Keywords:** Consolidation, intragroup sales, elimination, deferred tax

## 1. GİRİŞ

UFRS 10 “Konsolide Finansal Tablolar” standardı, sigorta sözleşmeleri, tarımsal faaliyetler ve riskten korunma muhasebesi gibi finansal raporlamanın daha kısıtlı alanlarıyla ilgilenen standartlardan farklı olarak, özellikle borsada işlem gören birçok büyük işletmenin ve işletmeler grubunun ihtiyaç duyduğu konsolide finansal tablolarla ilgili konsolidasyon prosedürlerini şekillendiren, aynı muhasebe politikalarında, muhasebe tahminlerinde değişiklikler ve hatalar ya da raporlama döneminden sonraki olaylar standartlarında olduğu gibi tüm sektörlerden firmaları ilgilendiren temel konuları içeren bir standarttır.<sup>1</sup>

UFRS 10 standardının amacı, bağlı ortaklıkların ana ortaklığın konsolide finansal tabloları içinde yer alması ve böylece ana ortaklık ve bağlı ortaklıkları içinde bulunduran grubun faaliyetlerinin, tek bir ekonomik birime/işletmeye aitmiş gibi sunulmasıdır.<sup>2</sup>

2007-2009 finansal krizleri sonrasında, yanlış konsolidasyon muhasebesi uygulamaları ve ilgili standartlara göre özellikle finansal tablo dışı bırakılan varlıkların yarattığı riskler bir kez daha mercek altına alınmış ve Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB), konsolidasyon projesini gündemine almıştır. “Kontrol” terimini güncelleyerek daha açık ve günümüzde ortaya çıkan ya da çıkabilecek vakaları da kapsayıcı hale getirmek, konsolidasyon prosedürlerinin uygulanmasında ortaya çıkan farklılıkları azaltmak ve US GAAP ile daha fazla paralellik sağlamak amacıyla UFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar standardı, IASB tarafından 1 Ocak 2013 ve sonrasında başlayan dönemler için geçerli olmak üzere,

1 Warren Maroun ve Wayne van Zijl (2016), Isomorphism and resistance in implementing IFRS 10 and IFRS 12, The British Accounting Review, (48), s.221.

2 TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar Standardı, [http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2016Seti/TFRS\\_10.pdf](http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2016Seti/TFRS_10.pdf), Erişim Tarihi: 27.08.2018, Ek A, s.7.

Mayıs 2011’de yayınlanmıştır. Bu bağlamda, UFRS 10, kontrolün tanımı ile ilgili detaylı bir kontrol modeli ve konsolidasyon prosedürleri ile çok sayıda detaylı uygulama örneği içermektedir.<sup>3</sup>

UFRS 10’un yayınlanması ile birlikte, UMS 27 Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar standardında yer alan “konsolidasyon”la ilgili içerikler çıkartılmış ve standardın ismi UMS 27 Bireysel Finansal Tablolar olarak güncellenmiştir. Ayrıca SIC 12 Konsolidasyon – Özel Amaçlı İşletmeler yorumu da yürürlükten kaldırılmıştır.<sup>4</sup>

UFRS 10’un yayınlanmasını takiben, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGGK), “TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar” standardını 31/12/2012 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere 28/10/2011 tarih ve 28098 sayılı Resmi Gazetede yayımlamıştır. KGGK tarafından yayımlanan TMS/TFRS seti, IASB tarafından yayımlanan UMS/UFRS setinin birebir Türkçe çevirisi olduğundan<sup>5</sup>, UMS-TMS ve UFRS-TFRS kavramları bu çalışmada birbirlerinin yerine kullanılmıştır.

Konsolidasyonun temel prosedürlerinden biri olan ve TFRS 10 standardının B Eki’nin 86. paragrafının (c) bendinde yer alan eliminasyon işlemleri sonucunda, bir kalemin konsolide finansal tablolarındaki defter değeri ile bireysel finansal tablolarındaki defter değeri farklı olabilmekte ve bu farkın TMS 12 Gelir Vergileri standardı uyarınca geçici bir fark olduğu belirlendiğinde, söz konusu fark ertelenmiş vergiye yol açmaktadır.

Bu çalışmanın amacı, TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar Standardı kapsamında yapılan grup içi satışlarla ilgili eliminasyon işlemlerinin ertelenmiş vergi etkilerinin ortaya koyulmasıdır. Ayrıca, grup içi satışlarla ilgili eliminasyon işlemlerinin birden fazla işletmeyi etkilemesi sebebiyle, söz konusu işlemlerden kaynaklanan geçici farklarla ilgili olarak ertelenmiş vergi hesaplanırken, hangi vergi oranının kullanılması gerektiği konusundaki görüşler ve öneriler incelenmiştir.

## **2. TFRS 10 KONSOLİDE FİNANSAL TABLolar STANDARDI KAPSAMINDA YAPILAN ELİMİNASYON İŞLEMLERİ**

### **2.1. TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar Standardı Kapsamında Konsolidasyon**

TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar standardı, bir veya daha fazla işletmeyi kontrol eden bir işletmenin konsolide finansal tablolar hazırlamasını gerektirmektedir. Konsolide finansal tablolar, “ana ortaklığın ve onun bağlı ortaklıklarının varlıklarının, borçlarının, özkaynaklarının, gelirlerinin, giderlerinin ve nakit akışlarının tek bir işletmenininki gibi sunulduğu, bir gruba ait finansal tablolar” olarak tanımlanmaktadır.<sup>6</sup>

3 Wayne van Zijl ve Warren Maroun (2017), Discipline and punish: Exploring the application of IFRS 10 and and IFRS 12, Critical Perspectives on Accounting, (44), s.44.

4 Sylwia Gornik-Tomaszewski ve Robert K. Larson (2014), New Consolidation Requirements Under IFRS, Review of Business, 35(1), s.48.

5 Aylin Poroy Arsoy (2016), Konsolide Finansal Tablolar Standardına Göre Edinim Tarihindeki Konsolidasyon Prosedürleri, Muhasebe ve Finansman Dergisi, (69), s.27.

6 TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar Standardı, para.2 ve Ek A.

İki işletme arasında ana ortaklık-bağlı ortaklık ilişkisi bulunup bulunmadığı, ilişkinin yapısı dikkate alınmaksızın, yatırımcı işletmenin yatırım yaptığı işletmeyi kontrol edip etmediği değerlendirilmek suretiyle tespit edilmektedir. TFRS 10 standardının en önemli özelliği, kontrol gücünün var olup olmadığının değerlendirilmesinde tek bir kontrol modeli oluşturması ve ilgili standardın, kontrolün değerlendirilmesi sürecine dair ayrıntılı bilgi sağlamasıdır. TFRS 10'a göre kontrolün belirlenmesinde üç unsur dikkate alınmalıdır. Bu unsurlar; yatırım yapılan işletme üzerinde gücün var olup olmadığı, değişken getirilere maruz kalınıp kalınmadığı ve getirileri etkileyebilmek için yatırım yapılan işletme üzerinde gücün kullanılma imkanının olup olmadığıdır.<sup>7</sup>

Söz konusu unsurların değerlendirilmesi ve üç unsurun tümünün varlığının tespit edilerek bir işletmenin (ana ortaklık), diğer bir işletmeyi (bağlı ortaklık) kontrol ettiğinin belirlenmesi durumunda, ana ortaklığın konsolide finansal tablolar hazırlaması zorunlu hale gelecektir. Ana ortaklığın, bağlı ortaklıklar üzerinde kontrolü elde ettiği tarihten itibaren, bağlı ortaklıklar, konsolidasyon kapsamına alınacak ve kontrolün kaybedildiği tarihte de konsolidasyon kapsamından çıkarılacaktır.

Ana ortaklık ve konsolidasyona tabi tutulmuş olan bağlı ortaklıkların finansal tablolarının birleştirilmesi sonucunda elde edilen konsolide finansal tabloların hazırlanmasında konsolidasyon prosedürleri uygulanarak grup içi işlemler ve bakiyeler elimine edilmelidir.<sup>8</sup>

## 2.2. Konsolidasyon Prosedürleri

Konsolide finansal tablolarda, grupla ilgili finansal bilgilerin tek bir işletme için raporlama yapılmış gibi sunulması esas alınmaktadır. Grup içi işlemlerin ve bakiyelerin grup açısından gerçek ekonomik işlemleri temsil etmemesi nedeniyle, konsolide finansal tablolar hazırlanırken, grup içi işlemlerin elimine edilerek, yalnızca grup dışı işletmelerle yapılan işlemlerden kaynaklanan bakiyelerin raporlanması gerekmektedir. Böylece konsolidasyona tabi tutulan grubun finansal durumu ve performansı gerçeğe uygun şekilde ortaya koyulacak ve grup içi işlemler nedeniyle grubun olduğundan daha büyük bir işletmeler grubu olarak sunulması engellenmiş olacaktır.<sup>9</sup>

Bu sebeple, konsolide finansal tablolar hazırlanırken, raporlamayı yapan ana ortaklık aşağıdaki konsolidasyon prosedürlerini uygular:<sup>10</sup>

- Ana ortaklık ve bağlı ortaklıkların finansal tablolarında yer alan varlık, yükümlülük, özkaynak, gelir, gider ve nakit akışları ile ilgili benzer kalemler birleştirilir.
- Ana ortaklığın her bir bağlı ortaklıktaki yatırımının defter değeri ile bağlı ortaklığın özkaynaklarından ana ortaklığın payına isabet eden tutarlar elimine edilir.

7 İlker Kıymetli Şen, Derya Üçoğlu ve Serkan Terzi (2015), Konsolide Finansal Raporlama, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, ss.170-172.

8 İdil Kaya (2011), Konsolide Finansal Tablolar, İstanbul: Türkmen Kitabevi, s.58.

9 Volkan Demir ve Oğuzhan Bahadır (2009), UFRS/IFRS Kapsamında İşletme Birleşmeleri ve Konsolidasyon (Açıklamalar ve Uygulamalar), Ankara: Nobel Yayın Dağıtım, s.78.

10 Aylin Poroy Arsoy, 2016, s.27.

- Grup işletmeleri arasındaki işlemlerle ilgili özkaynak, gelir, gider ve nakit akışları ile grup içi varlık ve borçların tümü elimine edilir:<sup>11</sup>
  - ❖ Grup işletmelerinin birbirlerinden olan borç ve alacak kalemleri karşılıklı olarak elimine edilir.
  - ❖ Grup işletmeleri arasında yapılan stok satışlarıyla ilgili olarak esas faaliyetlerden diğer gelirler/giderler hesabında yer alan satış karı/zararı ile ilgili düzeltmeler yapıldıktan sonra stoklar konsolide finansal durum tablosunda yer alır.
  - ❖ Grup işletmeleri arasında yapılan dönen ve duran varlık satışlarıyla ilgili olarak yatırım faaliyetlerinden gelirler/giderler hesabında yer alan oluşmuş gelir ve gider kalemlerinin elimine edilerek söz konusu varlıkların grup içi işletmelere olan elde etme maliyetleri üzerinden konsolide finansal durum tablosunda raporlanmaları sağlanır.
  - ❖ Duran varlık satışlarına konu olan varlıklar amortismanına tabi ise, düzeltmeler sonrası esas değerleri üzerinden sunulan varlıkların amortisman giderlerinde ve birikmiş amortisman kayıtlarında da düzeltmeler yapılarak varlık hiç satılmamış olsaydı, ilk bulunduran işletmenin raporlayacağı değerlere indirgeme işlemi yapılır.
  - ❖ Grup işletmelerinin birbirlerine sermaye taahhütleri ile ilgili borçlarının bulunması halinde bu borçlar, ilgili oldukları ödenmemiş sermaye ve varsa emisyon primi alacaklarından indirilerek elimine edilir.

Konsolide finansal tablolar hazırlanırken yapılan eliminasyon işlemlerinin ertelenmiş vergi etkilerinin, konsolidasyonla ilgili yapılmış olan çalışmaların çoğunda konsolidasyon konusunun anlaşılabilirliğini artırmak için ihmal edildiği görülmektedir.

Ancak konsolidasyonla ilgili her bir işlemin ertelenmiş vergi etkisinin olup olmadığı tespit edilerek, varlıkların ve borçların konsolide finansal tablolarda yer alan değerleriyle vergiye esas değerleri arasındaki farkların vergi oranı ile çarpılması ve ertelenmiş vergi yükümlülüğünün veya varlığının konsolide finansal tablolarda sunulması gerekmektedir.<sup>12</sup>

Söz konusu husus, TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar Standardının konsolidasyon işlemleri ile ilgili B Eki'nin 86 no.lu paragrafının (c) bendinde "Grup içi işlemlerden kaynaklanan kar veya zararların elimine edilmesi sırasında ortaya çıkan **geçici farklar** için TMS 12 Gelir Vergileri Standardı hükümleri uygulanır." şeklinde yer almaktadır.

11 Şen, Üçoğlu ve Terzi, 2015, s.181.

12 Paul Pacter (1994), Consolidations and Deferred Income Taxes, Journal of Accounting, Auditing & Finance, 9(3), s.610.

### 3. TMS 12 GELİR VERGİLERİ STANDARDI

TMS 12 Gelir Vergileri standardının amacı, hem cari, hem de ilerideki dönemlere ilişkin ertelenmiş vergileri kapsayacak şekilde gelir vergilerinin muhasebeleştirilmesi ile ilgili ilkelerin düzenlenmesidir.<sup>13</sup>

TMS 12'ye göre, vergi mevzuatı doğrultusunda tespit edilen vergiye tabi kar/mali zarar ile TFRS'ye göre hesaplanan muhasebe karı/zararı arasındaki geçici farkın ertelenmiş vergi yoluyla finansal tablolarda yer alması gerekmektedir. Dönemsellik ilkesinin bir gereği olarak ortaya çıkmış olan ertelenmiş vergi kavramı, finansal raporlamanın kalitesini artırmaktadır.<sup>14</sup>

#### 3.1. TMS 12 Kapsamında Geçici Farklar ve Ertelenmiş Vergi

Konsolidasyon sürecindeki eliminasyon işlemlerinin ertelenmiş vergi etkileri hesaplanırken, öncelikle ortaya çıkan farkların geçici fark olup olmadığının belirlenmesi ve bu doğrultuda ertelenmiş verginin hesaplanması gerekmektedir.

TMS 12 Gelir Vergileri Standardında geçici farklar, “bir varlığın veya borcun finansal durum tablosundaki (bilançoadaki) defter değeri ile bunların vergi açısından taşıdıkları değerler arasındaki farklar” olarak tanımlanmaktadır.<sup>15</sup>

Geçici farklar, birkaç dönem içinde ortadan kalkacak, bilanço kalemleri ile ilgili olarak vergi mevzuatının TFRS'den farklı değerlendirme esasları benimsemesinden (değerleme farkları) ve/veya gelirlerin ve giderlerin farklı dönemlerde kar/zarara yansıtılmasından (zamanlama farkları) kaynaklanan farklardır.<sup>16</sup>

Geçici farklar, ilerleyen dönemlerde düşülecek “indirilebilir geçici farklar” olabileceği gibi, işletmeye ilave vergi yükü getirecek “vergilendirilebilir geçici farklar” da olabilir. İndirilebilir geçici farklar finansal durum tablosuna ertelenmiş vergi varlığı olarak yansırken, vergilendirilebilir geçici farklar ertelenmiş vergi yükümlülüğü olarak raporlanmaktadır.

Uygulamada en sık rastlanan geçici fark örnekleri şunlardır:<sup>17</sup>

- Maddi duran varlıkların amortisman yöntemlerindeki ve oranlarındaki farklılıklar,
- Bazı gelir ve gider kalemlerinin tahsil edildiğinde vergilendirilmesi veya ödendiğinde vergiden indirilmesi,
- Vergi mevzuatı açısından bilançoya maliyet değeri ile yansıtılan varlıkların TFRS'lerde izin verilen modeller kapsamında yeniden değerlendirilmesi veya gerçeğe uygun değer esasına göre değerlendirilmesi,

13 A. R. Zafer Sayar (2013), UMS 12 Gelir Vergileri Standardı Kapsamında Mali Kar ve Ticari Kar ile Ertelenmiş Vergiler, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, 13(40), ss.16-17.

14 Ahmet Özcan (2016), UMS 12 Gelir Vergileri Standardı Çerçevesinde Ertelenmiş Verginin Muhasebeleştirilmesi, İşletme ve İktisat Çalışmaları Dergisi, 4(4), s.145.

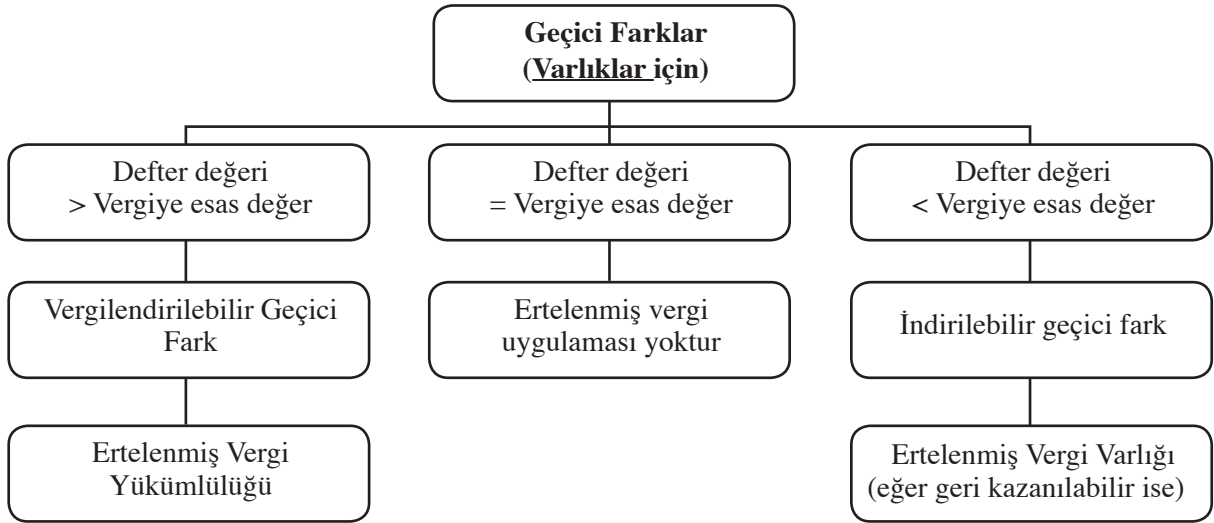
15 TMS 12 Gelir Vergileri Standardı, [http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/Türkiye%20Muhasebe%20Standartları/TMSTFRS2018Seti/TMS/TMS\\_12\\_2018.pdf](http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/Türkiye%20Muhasebe%20Standartları/TMSTFRS2018Seti/TMS/TMS_12_2018.pdf), Erişim Tarihi: 30.09.2018, para.5.

16 Azzem Özkan (2009), TMS-12 Gelir Vergileri Standardına Göre Ertelenmiş Vergiler ve Muhasebe Uygulamaları, Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, (32), s.99.

17 Tuba Şavlı (2014), Uluslararası/Türkiye Finansal Raporlama Standartları, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, ss.237-238.

- Varlıklar için ayrılan değer düşüklüğü karşılıkları.

İndirilebilir veya vergilendirilebilir geçici farkların vergi oranı ile çarpılması sonucunda ertelenmiş vergi varlığı veya ertelenmiş vergi yükümlülüğü hesaplanır. Finansal durum tablosundaki varlıklarla ilgili ertelenmiş vergi etkileri aşağıdaki şekilde özetlenmiştir:



**Şekil 1.** Varlıklar için Ertelenmiş Vergi Hesaplaması

Muhasebenin temel varsayımlarından biri olan tahakkuk esası kapsamında muhasebe karı/zararı içinde yer alan ancak vergi mevzuatına göre farklı bir dönemde vergiye tabi karı etkileyen tutarların vergi etkilerinin de ilgili dönemin finansal tablolarında sunulması gerekmektedir. O nedenle TMS 12'ye göre hazırlanan kar veya zarar tablosunda raporlanan vergi gideri/geliri kalemi, “dönem vergi gideri” tutarına ek olarak “ertelenmiş vergi gideri/geliri” tutarını da içermektedir.<sup>18</sup>

### 3.2. Konsolidasyonda Ertelenmiş Vergi

Konsolidasyon için yapılan düzeltme işlemleri nedeniyle geçici farklar ortaya çıkabilmektedir. Bir kalemin vergiye esas değeri, işletmelerin bireysel finansal tablolarındaki değerler üzerinden belirlenmektedir – örneğin bağlı ortaklığın kayıtlarındaki değer. Ertelenmiş vergi ise konsolide finansal tablolar esas alınarak hesaplanmaktadır.

Bir kalemin konsolide finansal tablolardaki defter değeri ile bireysel finansal tablolardaki defter değeri farklı olduğunda, geçici bir farkın doğması söz konusu olabilmektedir.

18 Sinan Topçu (2015), IAS (TMS) 12 Gelir Vergileri Standardına Kavramsal Yaklaşım, Mali Çözüm Dergisi, 25(129), s.39.

Ancak UMS 12 standardında, konsolidasyon işlemleri ile ilgili olarak elimine edilen grup içi karların ve zararların vergisel açıdan nasıl ele alınacağı konusunda belirli bir yönlendirme bulunmamaktadır.<sup>19</sup> Yalnızca, standardın 11. paragrafında, “Konsolide finansal tablolarda geçici farklar, varlık ve borçların konsolide finansal tablolardaki defter değerlerinin bunların uygun vergiye esas değerleri ile karşılaştırılması suretiyle belirlenir.” hükmü bulunmaktadır.<sup>20</sup>

#### 4. GRUP İÇİ SATIŞLARLA İLGİLİ OLARAK KONSOLIDASYON KAPSAMINDA YAPILAN ELİMİNASYON İŞLEMLERİNİN ERTELENMİŞ VERGİ ETKİLERİ

##### 4.1. Grup İşletmeleri Arasında Yapılan Stok Satışları

Grup işletmeleri arasında yapılan ve elimine edilmesi gereken işlemler arasında uygulamada en sık rastlanılanı stok satışlarıdır.

Stok satışları ile ilgili satış hasılatı ve satılan mal maliyeti kalemleri elimine edilir. Stokların kar edilerek satılmış olmaları durumunda, söz konusu kar tutarı konsolide finansal tablolardaki stoklardan düşülür veya stokların zarar edilerek satılmış olmaları durumunda, zarar tutarı stoklara geri eklenir ve stoklar, gruba olan “ilk elde etme maliyeti”ne indirgenir.<sup>21</sup> Ticari malların grup dışı bir işletmeye satıldığı durumlarda ise, kar gerçekleşmiş olduğundan karla ilgili bir eliminasyon işlemi yapılmaz, raporlanan brüt kar rakamı doğrudur. Ancak aynı ticari malların iki defa satılmış olması (hem grup içine, hem de grup dışına) nedeniyle söz konusu satış işlemleri grubun cirosunun olduğundan fazla görünmesine yol açacağından, satış hasılatı ve satışların maliyeti kalemlerinde düzeltme yapılması gerekmektedir.<sup>22</sup>

**Örnek 1:** 1 Ocak 2017’de B bağlı ortaklığı, A ana ortaklığına yıl boyunca çeşitli zamanlarda toplam 400.000 TL’lik mal satışı gerçekleştirmiştir. A işletmesi, B işletmesinin %90’ına sahiptir. B işletmesi, ortalama %30 brüt kar marjı ile çalışmaktadır. A işletmesi yıl içerisinde söz konusu malları 700.000 TL’ye üçüncü şahıslara satmıştır. Vergi oranının %20 olduğu varsayımıyla aşağıdaki eliminasyonların yapılması gerekecektir (TL):

2017 Yılı	B İşletmesi	A İşletmesi	Düzeltilmeler	Konsolide Tutarlar
Satış Gelirleri	400.000	700.000	(400.000)	700.000
Satışların Maliyeti	(280.000) (%70)	(400.000)	(400.000)	(280.000)
Brüt Kar	120.000 (%30)	300.000		420.000

19 Abbas Ali Mirza ve Graham J. Holt (2011), Practical Implementation Guide and Workbook for IFRS, 3. Baskı, New Jersey: John Wiley & Sons, ss.96-97.

20 TMS 12, para.11.

21 Şen, Üçoğlu ve Terzi, 2015, s.194.

22 Şen, Üçoğlu ve Terzi, 2015, s.261.

Satış Gelirleri	400.000	
Satışların Maliyeti		400.000
Grup içi mal satış işleminin eliminasyonu		

Konsolide finansal tablolarda grup firmaları tek bir işletme gibi raporlandığından, finansal tablolarda asıl yer alması gereken satış rakamı, üçüncü şahıslara yapılan 700.000 TL'lik satıştır. Konsolide finansal tablolarda satışların maliyeti, B işletmesinin maliyeti olan 280.000 TL (gruba olan ilk elde etme maliyeti) olacak ve 420.000 TL brüt kar raporlanacaktır. Ticari malların tamamının grup dışına satılmış olması nedeniyle, karla ilgili herhangi bir eliminasyon yapılmasına bu örnekte gerek yoktur. Ertelenmiş vergi ile ilgili yapılması gerekenler aşağıda özetlenmiştir:

**Ertelenmiş Vergi:** Eliminasyon işlemine dair herhangi bir vergi düzeltmesi gerekmeyecektir çünkü A ve B işletmelerinin toplam brüt karları ile konsolide finansal tablolarda raporlanacak brüt kar rakamı eşittir – stokların tamamının grup dışına satılmış olması nedeniyle.

Kontrol gücü olmayan paylar açısından düşünüldüğünde, konsolide brüt kar ile A ve B'nin brüt karlarının toplamı aynı kaldığından, eliminasyon işleminin özkaynağa herhangi bir etkisi olmayacaktır.

**Örnek 2:** 1 Ocak 2017'de B bağlı ortaklığı, A ana ortaklığına yıl boyunca çeşitli zamanlarda toplam 400.000 TL'lik mal satışı gerçekleştirmiştir. A işletmesi, B işletmesinin %90'ına sahiptir. B işletmesi, ortalama %30 brüt kar marjı ile çalışmaktadır. A işletmesi yıl içerisinde söz konusu malların 3/4'ünü 525.000 TL'ye üçüncü şahıslara satmıştır. Vergi oranının %20 olduğu varsayımıyla aşağıdaki eliminasyonların yapılması gerekecektir (TL):

2017 Yılı	B İşletmesi	A İşletmesi	Düzeltilmeler	Konsolide Tutarlar
Satış Gelirleri	400.000	525.000	(400.000)	525.000
Satışların Maliyeti	(280.000) (%70)	(300.000)	(370.000)	(210.000)*
Brüt Kar	120.000 (%30)	225.000		315.000

\* Ticari malların tamamının gruba maliyeti 280.000 TL'dir. Ancak stokların 3/4'ü satılmış olduğundan, satışların maliyeti 280.000 TL x 3/4 = 210.000 TL olacaktır.



Bu durumda A ve B işletmelerinin kaydettiği toplam 580.000 TL'lik satışların maliyeti kaleminde 370.000 TL'lik düzeltme yapılması gerekecektir. B işletmesi mal satışını ana ortaklığına (grup içi) yaptığı için, bu işlemle ilgili satışların maliyeti tutarının tamamı (280.000 TL) elimine edilecek, A işletmesi için ise 90.000 TL'lik bir eliminasyon yapılarak daha önce kaydedilmiş olan 300.000 TL'lik maliyet, gruba olan ilk elde maliyetine (210.000 TL) indirgenecektir.

Son olarak da, dönem sonu itibariyle A ana ortaklığının elinde bulunan 100.000 TL'lik stokların içinde bulunan 30.000 TL'lik gerçekleşmemiş karın elimine edilmesi gerekmektedir. A işletmesinin 100.000 TL'ye aldığı stokların gruba ilk elde etme maliyeti 70.000 TL'dir (280.000 TL x 1/4).

Satış Gelirleri	400.000	
Satışların Maliyeti		370.000
Stoklar		30.000
Grup içi mal satış işleminin eliminasyonu		

Ertelenmiş vergi ile ilgili yapılması gerekenler aşağıda özetlenmiştir:

**Ertelenmiş Vergi:** Vergilendirme açısından A ve B işletmeleri birbirinden bağımsız işletmelerdir. Bu nedenle de söz konusu işlemlerle ilgili olarak B işletmesi 120.000 TL kar (eksi diğer giderler) ve A işletmesi 225.000 TL kar (eksi diğer giderler) üzerinden (toplam 345.000 TL) ayrı ayrı vergilendirilecektir. Ancak konsolide finansal tablolarda yer alacak kar rakamı 30.000 TL daha az, yani 315.000 TL olacaktır.

Öncelikle söz konusu farkın geçici bir fark olup olmadığının değerlendirilmesi gerekmektedir. A işletmesinin elinde kalmış olan stokların, grup dışı bir işletmeye satılması durumunda 30.000 TL'lik fark kapanacağından, söz konusu farkın "zamanlama farklılığından kaynaklanan indirilebilir geçici fark" olarak dikkate alınması uygun olacaktır.

Satışla ilgili vergi kayıtları zaten daha önce B bağlı ortaklığı tarafından yapılmış, dönem vergisi de işletme tarafından ödenmiş veya ödenmek üzere yükümlülük olarak kaydedilmiştir. Ancak raporlama açısından bakıldığında, henüz gerçekleşmemiş olan 30.000 TL'lik kar ile ilgili olarak verginin peşin ödenmesi söz konusu olmuştur. Burada elimine edilen, grup içi satışı yapan satıcı B işletmesinin gerçekleşmemiş karı olduğundan (120.000 TL toplam kar x 1/4), geçici farkla ilgili olarak düzeltme yapılırken, B işletmesinin vergi oranı (30.000 TL geçici fark x %20 vergi oranı - B işletmesi) kullanılmalıdır:

Ertelemiş Vergi Varlığı	6.000	
Ertelemiş Vergi Geliri		6.000
Grup içi mal satış işleminin eliminasyonu ile ilgili ertelenmiş vergi kaydı		

Konsolidasyon amacı ile yapılan eliminasyon işlemleri sonucunda kar rakamının azalması, ertelenmiş vergi geliri doğmasına ve bunun sonucunda vergi giderinin azalmasına yol açmaktadır. TMS 12 standardının 5. paragrafında yer alan tanıma göre; kar veya zarar tablosunda sunulan vergi gideri kalemi hem dönem (cari) vergisini, hem de ertelenmiş vergiyi kapsadığından, düzeltme kaydında yer alan, zamanlama farklılığından dolayı ortaya çıkmış olan 6.000 TL'lik ertelenmiş vergi varlığı, toplam vergi giderini azaltacak şekilde ertelenmiş vergi geliri olarak işletmenin finansal raporlarında yer alacaktır.

Grup içi satış işleminden doğan gerçekleşmemiş kar, vergi etkisi de netleştirildiğinde 24.000 TL (30.000 TL – 6.000 TL) olup, söz konusu tutarın paylarla orantılı olarak ana ortaklık (%90 – 21.600 TL) ve kontrol gücü olmayan paylardan (%10 – 2.400 TL) düşülmesi gerekmektedir. Daha önce yapılmış olan kayıtlar sonucunda, aslında gerçekleşmemiş kar ile ilgili düzeltme zaten tamamıyla Geçmiş Yıllar Karları/Zararları'nda (TFRS'ye göre "Birikmiş/Dağıtılmamış Karlar") yer aldığından (dönem karından düzeltildiği için), kontrol gücü olmayan paylardan düzeltilmesi gereken 2.400 TL'ye ilişkin kayıt şu şekilde olacaktır:

Kontrol Gücü Olmayan Paylar	2.400	
Geçmiş Yıllar Karları/Zararları		2.400
Gerçekleşmemiş karın kontrol gücü olmayan paylardan elimine edilmesi		

Söz konusu işlem, B bağlı ortaklığının A ana ortaklığına ticari mal satması yerine tam tersi olarak A ana ortaklığının B bağlı ortaklığına mal satması şeklinde olsaydı (yukarı yönlü satış yerine aşağı yön-

l  satış), grup içi mal satış işleminin eliminasyonu ile ilgili kayıta herhangi bir farklılık olmayacaktır. Sadece A ve B işletmelerinin vergi oranlarının farklı olduğu durumda, ertelenmiş vergi ile ilgili yapılan düzeltme kaydında, B işletmesi yerine A işletmesinin vergi oranı kullanılarak ertelenmiş vergi varlığı hesaplanacak ve kontrol gücü olmayan paylar ana ortaklığın hissedarı olmadığından, gerçekleşmemiş karın tamamı ana ortaklığın birikmiş/dağıtılmamış karlarını (geçmiş yıllar karları/zararları) azaltacak, kontrol gücü olmayan paylarla ilgili herhangi bir eliminasyon işlemi söz konusu olmayacaktır.

Uygulamada, eliminasyon işlemlerinden kaynaklanan ertelenmiş vergi etkisi hesaplanırken kullanılan vergi oranlarında farklılıklar olduğu görülmüştür. Grant Thornton'ın ertelenmiş vergi ile ilgili çalışmasında (2013), bir grup işletmesinin diğer bir grup işletmesine ticari mal sattığı, malların dönem sonu itibariyle satın alan işletmenin stoklarında durduğu (grup dışı bir işletmeye satılmadığı) ve iki grup işletmesinin farklı vergi oranlarına tabi olduğu bir durumda, geçici fark ile ilgili olarak ertelenmiş vergi hesaplanırken ticari malları *satın alan işletmenin* vergi oranının dikkate alınması gerektiği belirtilmektedir. Bunun sebebi, ertelenmiş verginin, stokların defter değerleri (eliminasyon işlemleri sonrasındaki) ile vergiye tabi değerleri (satın alan işletme için stokların maliyeti – grup içi kar eliminasyonu öncesindeki) arasındaki geçici farktan ortaya çıkması olarak açıklanmıştır.<sup>23</sup>

Aslında gerçekleşmemiş karın elimine edilmesi işlemi, her iki işletmeyi de etkilemektedir. Bir taraftan ticari malları satan işletmenin kar veya zararına yansıtılmış olan gerçekleşmemiş kar elimine edilirken, diğer taraftan ticari malları satın alan işletmenin finansal durum tablosundaki stoklar kaleminin içine dahil edilmiş olan gerçekleşmemiş kar rakamı elimine edilmektedir. TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar ve TMS 12 Gelir Vergileri standartlarında bu hususla ilgili herhangi bir yönlendirme veya detay bulunmadığından, farklı vergi oranlarının kullanılması (ana ortaklık ve bağlı ortaklığın vergi oranlarının aynı olmadığı durumlarda) farklı sonuçların raporlanmasına yol aacak olmasına rağmen, her iki kullanımın da esas alınması mümkün görünmektedir.

Grup işletmeleri arasında yapılan stok satışları ile ilgili eliminasyon işlemleri, bu işlemlerin ertelenmiş vergi etkisi ve özkaynağa etkileri, aşağıda yer alan Tablo 1'de özetlenmiştir:

23 Grant Thornton, Deferred Tax – a Chief Financial Officer's Guide to Avoiding the Pitfalls, February 2013, <https://www.grantthornton.global/globalassets/1.-member-firms/global/insights/article-pdfs/2013/18919-gti-ifrs-ias-12-report-upd.pdf>, Erişim tarihi: 20.12.2017, s.32.

**Tablo 1.** Stok Satışları ile İlgili Eliminasyon İşlemlerinin Ertelenmiş Vergi ve Özkaynak Etkileri

	<b>Eliminasyon İşlemleri</b>	<b>Ertelenmiş Vergi Etkisi</b>	<b>Özkaynağa Etkisi</b>
<b>Yukarı Yönlü (Bağlı Ortaklıktan Ana Ortaklığa) Stok Satışı</b>			
Ticari malların tamamının grup dışına satılması	Grup içi satışla ilgili satış gelirinin tamamı ve satışların maliyeti (ana ortaklığa olan maliyet) elimine edilir. Ticari mallar grup dışına satıldığından, karla ilgili herhangi bir eliminasyon yapılmaz.	Karla ilgili bir eliminasyon yapılmadığından, ertelenmiş vergi yoktur.	Brüt kar rakamı değişmediğinden, eliminasyon işleminin özkaynağa herhangi bir etkisi yoktur.
Ticari malların tamamının veya bir kısmının grup dışına satılmamış olması	Grup içi satışla ilgili satış gelirinin tamamı ve satışların maliyeti (ana ortaklığa olan maliyet + bağlı ortaklığa olan maliyetin grup dışına satılmamış ticari mallara ait kısmı) elimine edilir. Ayrıca grup dışına satılmamış olan ve ana ortaklığın elinde bulunan ticari malların içindeki gerçekleşmemiş karın (satış geliri ve satışların maliyeti kalemleri için hesaplanan eliminasyon tutarları arasındaki fark kadar) eliminasyonu yapılır.	Elimine edilen gerçekleşmemiş kar rakamı dikkate alınarak “ertelenmiş vergi varlığı” muhasebeleştirilir.	Vergi etkisi netleştirilmiş gerçekleşmemiş kar tutarı, paylarıyla orantılı olarak ana ortaklığın birikmiş/dağıtılmamış karlarından ve kontrol gücü olmayan paylardan düşülür.
<b>Aşağı Yönlü (Ana Ortaklıktan Bağlı Ortaklığa) Stok Satışı</b>			
Ticari malların tamamının grup dışına satılması	Grup içi satışla ilgili satış gelirinin tamamı ve satışların maliyeti (ana ortaklığa olan maliyet) elimine edilir. Ticari mallar grup dışına satıldığından, karla ilgili herhangi bir eliminasyon yapılmaz.	Karla ilgili bir eliminasyon yapılmadığından, ertelenmiş vergi yoktur.	Brüt kar rakamı değişmediğinden, eliminasyon işleminin özkaynağa herhangi bir etkisi yoktur.
Ticari malların tamamının veya bir kısmının grup dışına satılmamış olması	Grup içi satışla ilgili satış gelirinin tamamı ve satışların maliyeti (bağlı ortaklığa olan maliyet + ana ortaklığa olan maliyetin grup dışına satılmamış ticari mallara ait kısmı) elimine edilir. Ayrıca grup dışına satılmamış olan ve bağlı ortaklığın elinde bulunan ticari malların içindeki gerçekleşmemiş karın (satış geliri ve satışların maliyeti kalemleri için hesaplanan eliminasyon tutarları arasındaki fark kadar) eliminasyonu yapılır.	Elimine edilen gerçekleşmemiş kar rakamı dikkate alınarak “ertelenmiş vergi varlığı” muhasebeleştirilir.	Vergi etkisi netleştirilmiş gerçekleşmemiş kar tutarı, ana ortaklığın birikmiş/dağıtılmamış karlarından düşülür.

## 4.2. Grup İşletmeleri Arasında Yapılan Duran Varlık Satışları

Stoklara benzer olarak, grup işletmeleri arasında yapılan duran varlık satışlarında, öncelikle satış karı veya zararının (ya da yatırım faaliyetlerinden gelirler/giderlerin içerisinde yer alan satış karı veya zararı) elimine edilmesi, daha sonra da satış, eğer amortisman tabi bir varlıkla ilgiliyse, amortisman giderinin düzeltilmesi gerekmektedir. Satış grup işletmeleri arasında yapıldığından, duran varlığın değeri gruba olan “ilk elde etme maliyeti”ne indirgenmeli ve amortisman tutarı da söz konusu maliyet değeri üzerinden hesaplanmalı ve düzeltilmelidir.<sup>24</sup>

**Örnek 3:**<sup>25</sup> A ana ortaklığı, idari amaçla kullanmak üzere 1 Ocak 2016 tarihinde 20.000 TL’ye bir bilgisayar (yazılım hariç) satın almış, TFRS kapsamında düzenleyeceği finansal tablolar için söz konusu bilgisayarın faydalı ömrünü 5 yıl ve kalıntı değerini sıfır olarak tahmin etmiştir. 333 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği’ne göre ise kişisel bilgisayarların faydalı ömrü 4 yıldır (normal amortisman oranı %25).

Doğrusal amortisman yöntemi uygulayan işletmenin, 1 Ocak 2017 tarihi itibarıyla söz konusu varlıkla ilgili birikmiş amortisman bakiyesi 4.000 TL ve varlığın defter değeri de 16.000 TL’dir.

A ana ortaklığı, 1 Ocak 2017 tarihinde bilgisayarı bağlı ortaklığı olan B işletmesine 12.000 TL’ye satmış ve 4.000 TL MDV satış zararı kaydetmiştir.

B bağlı ortaklığı, TFRS kapsamında düzenleyeceği finansal tablolar için söz konusu bilgisayarın faydalı ömrünü 4 yıl ve kalıntı değerini sıfır olarak tahmin etmiştir. Bu doğrultuda B işletmesi 31 Aralık 2017 tarihinde bilgisayarla ilgili olarak 3.000 TL amortisman gideri kaydetmiş ve varlığın defter değerini 9.000 TL olarak raporlamıştır.

A ana ortaklığının vergi oranı %22, B bağlı ortaklığının vergi oranı ise %25’tir.

Yukarıda yer alan verilere göre; 31 Aralık 2017 tarihli konsolide finansal tablolar hazırlanırken, öncelikle bilgisayar satışıyla ilgili olarak ortaya çıkan 4.000 TL’lik zararın iptal edilmesi gerekmektedir:

24 Şen, Üçoğlu ve Terzi, 2015, s.262.

25 Grant Thornton, Under Control? A Practical Guide to Applying IFRS 10 Consolidated Financial Statements, February 2017, [http://www.gtturkey.com/UD\\_OBJS/PDF/IFRS/IFRS\\_10\\_guide\\_Under\\_Control\\_February\\_2017.pdf](http://www.gtturkey.com/UD_OBJS/PDF/IFRS/IFRS_10_guide_Under_Control_February_2017.pdf), Erişim tarihi: 01.12.2017, s.65 (Örnek, Türk vergi uygulamaları ile uyumlaştırılarak güncellenmiştir).

Maddi Duran Varlıklar – Bilgisayar	4.000	
MDV Satış Zararı		4.000
Grup içi maddi duran varlık satış işleminin eliminasyonu - satış zararının iptali		

A ana ortaklığı bilgisayarla ilgili olarak yıllık 4.000 TL (20.000 TL / 5 yıl) amortisman gideri kaydetmişken, söz konusu maddi duran varlığın B bağlı ortaklığına satışı sonrasında B işletmesi 3.000 TL (12.000 TL / 4 yıl) amortisman gideri kaydetmişti. Bu nedenle, amortisman gideri ve birikmiş amortisman hesaplarında aşağıda yer alan düzeltme yapılarak, grup içi satış işlemi hiç yapılmamış olsaydı kaydedilecek amortisman tutarlarına ulaşılacaktır.

Amortisman Gideri	1.000	
Birikmiş Amortisman - Bilgisayar		1.000
Grup içi maddi duran varlık satış işleminin eliminasyonu - amortisman giderinin düzeltilmesi		

Amortisman giderinin grup içi satış hiç olmamış olsaydı kaydedilecek olan değere (4.000 TL) yükseltilmesi için 1.000 TL'lik (4.000 TL – 3.000 TL) ek amortisman gideri yukarıdaki gibi muhasebeleştirilmiştir.

TFRS 10'da yer alan “Grup içi zararlar, konsolide finansal tablolara yansıtılması gereken bir değer düşüklüğünü gösterebilir.”<sup>26</sup> maddesi dikkate alındığında, grup içi satış işleminde satış zararı söz konusu olduğundan, bilgisayarın 12.000 TL'lik defter değerinin varlığın geri kazanılabilir tutarını aşmış olması, dolayısıyla varlıkla ilgili bir değer düşüklüğü olup olmadığı da değerlendirilmeli ve varsa, ilgili varlık geri kazanılabilir tutarını aşmayacak şekilde finansal tablolarda yer almalıdır.

26 TFRS 10, B86-c.

Grup içi maddi duran varlık satış işleminin eliminasyonu sonrasında ertelenmiş vergi ile ilgili yapılması gerekenler aşağıda özetlenmiştir.

**Ertelenmiş Vergi:** Yukarıda açıklamaları ve yevmiye kayıtları bulunan eliminasyon işlemleri ile maddi duran varlık satışından ortaya çıkan 4.000 TL'lik zarar iptal edilmiş ve 1.000 TL'lik ek amortisman gideri muhasebeleştirilmiştir. Böylece maddi duran varlık **konsolide** finansal durum tablosunda aşağıdaki defter değeri üzerinden raporlanmıştır:

Maddi Duran Varlık	16.000 TL
(-) Birikmiş Amortisman	<u>(4.000 TL)</u>
Defter Değeri	12.000 TL

B bağlı ortaklığı bilgisayarı satın aldığı anda, bilgisayarın vergiye esas değeri, maliyeti olan 12.000 TL'dir. 333 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği kapsamında amortisman hesaplanması durumunda, amortisman gideri 4.000 TL (12.000 TL / kalan faydalı ömür olan 3 yıl) ve varlığın bu tarihteki vergiye esas değeri 8.000 TL olacaktır:

Maddi Duran Varlık	12.000 TL
(-) Birikmiş Amortisman	<u>(4.000 TL)</u>
Vergiye Esas Değer	8.000 TL

B işletmesi, TFRS kapsamında düzenleyeceği finansal tablolar için söz konusu bilgisayarın faydalı ömrünü 4 yıl olarak tahmin ettiğinden, amortisman gideri 3.000 TL (12.000 TL / 4 yıl) ve B'nin bireysel finansal durum tablosunda raporlayacağı defter değeri ise 9.000 TL olacaktır:

Maddi Duran Varlık	12.000 TL
(-) Birikmiş Amortisman	<u>(3.000 TL)</u>
Defter Değeri	9.000 TL

B işletmesinin satın aldığı bilgisayarla ilgili olarak TMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardı kapsamında yaptığı faydalı ömür tahmini ile 333 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ekindeki listede yer alan faydalı ömrün birbirinden farklı olması nedeniyle, B işletmesi **bireysel** finansal tablolarında 1.000 TL'lik (9.000 TL – 8.000 TL) vergilendirilebilir geçici farkla ilgili olarak 250 TL tutarında ertelenmiş vergi yükümlülüğü (1.000 TL x %25 = 250 TL) raporlayacaktır.

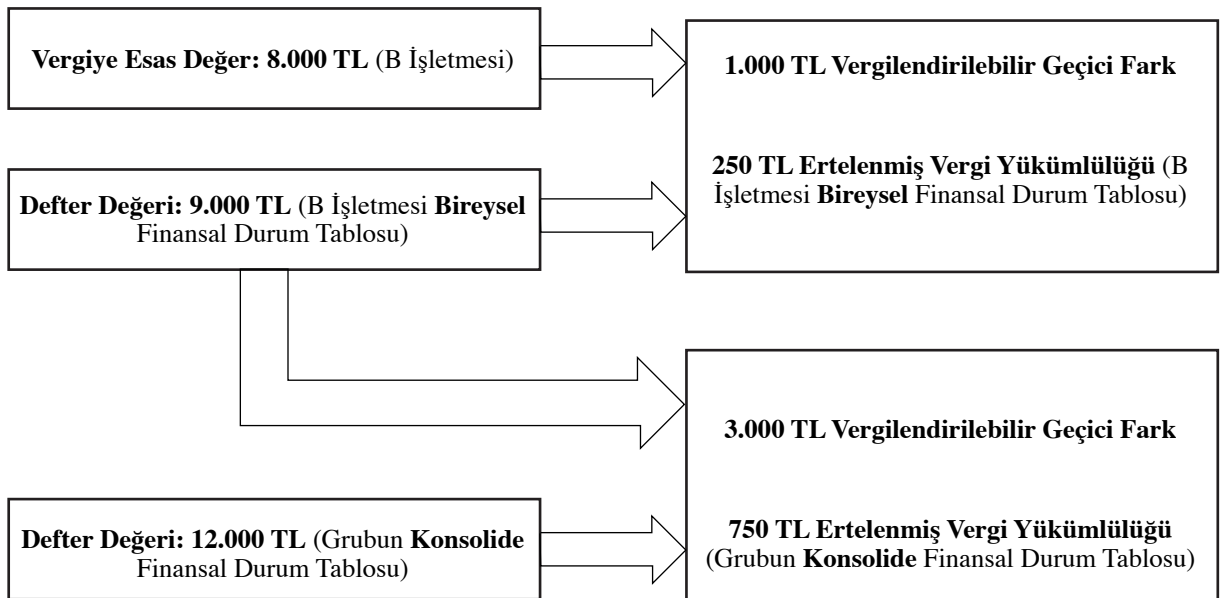
Ancak grup içi işlemlerin eliminasyonu, varlığın konsolide finansal tablolardaki defter değerini değiştirmektedir ve bu değişiklik de geçici fark yaratmaktadır. O nedenle, konsolidasyon prosedürleri kapsamında yapılan eliminasyon işlemleri sonrasında, B işletmesinin bilgisayarla ilgili olarak raporladığı 9.000 TL'lik defter değeri 12.000 TL'ye yükselmiştir ve 3.000 TL'lik vergilendirilebilir geçici fark

ortaya çıkmıştır. İlgili maddi duran varlık, B işletmesinin finansal durum tablosunda yer aldığından, ertelenmiş vergi yükümlülüğü hesaplanırken, B işletmesinin vergi oranının (%25) dikkate alınması uygun olacaktır:

Ertelenmiş Vergi Gideri	750*	
Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü		750
Grup içi maddi duran varlık satış işleminin eliminasyonu ile ilgili ertelenmiş vergi kaydı		

\* Konsolidasyon prosedürleri doğrultusunda maddi duran varlık satış işleminden doğan zarar iptalinden (4.000 TL), muhasebeleştirilen ek amortisman giderininin (1.000 TL) düşülmesi ile hesaplanan vergilendirilebilir geçici farkın %25'i.

Maddi duran varlıkla ilgili olarak ortaya çıkan toplam ertelenmiş vergi yükümlülüğü aşağıdaki şekilde özetlenmiştir:



Şekil 2. Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü Hesaplamalarının Özeti



Konsolidasyon prosedürleri kapsamında finansal durum tablosunda yer alan kalemler satır satır birleştirildiği için, bu işlemle ilgili olarak B'nin bireysel finansal durum tablosunda raporladığı 250 TL'lik ertelenmiş vergi yükümlülüğü ile grup içi işlemlerin eliminasyonundan doğan 750 TL'lik ertelenmiş vergi yükümlülüğü toplanacak ve konsolide finansal durum tablosunda raporlanacak 1.000 TL'lik ertelenmiş vergi yükümlülüğü ortaya çıkacaktır.

Grup içi maddi duran varlık satış işlemi ile ilgili zararın iptalinden (4.000 TL) ve ayrılan ek amortisman giderinden (1.000 TL) oluşan eliminasyon işlemlerinin kar/zarar üzerinde yarattığı toplam değişimin, vergi etkisi (750 TL) ile netleştirilmesi sonucunda ulaşılan tutar 2.250 TL (4.000 TL – 1.000 TL – 750 TL) olmaktadır. Kardaki söz konusu artış, kontrol gücü olmayan paylar ana ortaklığın hissedarı olmadığından, ana ortaklığın birikmiş/dağıtılmamış karlarını (geçmiş yıllar karları/zararları) artıracak, kontrol gücü olmayan paylarla ilgili herhangi bir eliminasyon işlemi söz konusu olmayacaktır.

Yukarıdaki işlem, A ana ortaklığının B bağlı ortaklığına maddi duran varlık satışı yerine tam tersi olarak B bağlı ortaklığının A ana ortaklığına varlık satışı şeklinde olsaydı (aşağı yönlü işlem yerine yukarı yönlü işlem), grup içi işlemlerin eliminasyonu (satış zararının iptali ve amortisman düzeltilmesi) ile ilgili kayıtlarda temel olarak bir farklılık olmayacaktı. Sadece A ve B işletmelerinin vergi oranları farklı olduğu için, ertelenmiş vergi ile ilgili yapılan kayıta, B işletmesi yerine A işletmesinin vergi oranı (%22) kullanılarak ertelenmiş vergi yükümlülüğü muhasebeleştirilmesi gerekecekti.

Ayrıca, grup içi satış işlemi ile ilgili gerçekleşmemiş zararın iptalinden ve ayrılan ek amortisman giderinden oluşan eliminasyon işlemlerinin kar/zarar üzerinde yarattığı toplam değişimin vergi etkisi ile netleştirilmesi sonucunda ulaşılan tutar, paylarla orantılı olarak ana ortaklık birikmiş/dağıtılmamış karlarını ve kontrol gücü olmayan payları artıracak şekilde dağıtılacaktı.

Grup işletmeleri arasında yapılan duran varlık satışları ile ilgili eliminasyon işlemleri, bu işlemlerin ertelenmiş vergi etkisi ve özkaynağa etkileri, aşağıda yer alan Tablo 2'de özetlenmiştir:

**Tablo 2.** Duran Varlık Satışları ile İlgili Eliminasyon İşlemlerinin Ertelemiş Vergi ve Özkaynak Etkileri

	<b>Eliminasyon İşlemleri</b>	<b>Ertelemiş Vergi</b>	<b>Kontrol Gücü Olmayan Paylar</b>
<b>Yukarı Yönlü (Bağlı Ortaklıktan Ana Ortaklığa) Duran Varlık Satışı</b>	Duran varlık satışıyla ilgili kar veya zarar elimine edilir ve duran varlığın değeri, grup içi satış işlemi hiç yapılmamış olsaydı sahip olacağı defter değerine getirilir. Benzer şekilde amortisman gideri ve birikmiş amortisman hesapları ile ilgili eliminasyon işlemleri yapılarak, grup içi satış işlemi hiç yapılmamış olsaydı kaydedilecek amortisman tutarlarına geri dönülür.	Duran varlık satışından kaynaklanan ve elimine edilen gerçekleşmemiş kar veya zarar tutarı ile amortisman giderinde yapılan düzeltme (azalış veya artış) dikkate alınarak “ertelenmiş vergi varlığı” veya “ertelenmiş vergi yükümlülüğü” muhasebeleştirilir.	Eliminasyon işlemlerinin kar/zarar üzerinde yarattığı toplam değişimin vergi etkisi ile netleştirilmesi sonucunda ulaşılan tutar, paylarla orantılı olarak ana ortaklığın birikmiş/dağıtılmamış karlarından ve kontrol gücü olmayan paylardan düşülür veya ana ortaklığın dağıtılmamış karlarına ve kontrol gücü olmayan paylara eklenir.
<b>Aşağı Yönlü (Ana Ortaklıktan Bağlı Ortaklığa) Duran Varlık Satışı</b>	Duran varlık satışıyla ilgili kar veya zarar elimine edilir ve duran varlığın değeri, grup içi satış işlemi hiç yapılmamış olsaydı sahip olacağı defter değerine getirilir. Benzer şekilde amortisman gideri ve birikmiş amortisman hesapları ile ilgili eliminasyon işlemleri yapılarak, grup içi satış işlemi hiç yapılmamış olsaydı kaydedilecek amortisman tutarlarına geri dönülür.	Duran varlık satışından kaynaklanan ve elimine edilen gerçekleşmemiş kar veya zarar tutarı ile amortisman giderinde yapılan düzeltme (azalış veya artış) dikkate alınarak “ertelenmiş vergi varlığı” veya “ertelenmiş vergi yükümlülüğü” muhasebeleştirilir.	Eliminasyon işlemlerinin kar/zarar üzerinde yarattığı toplam değişimin vergi etkisi ile netleştirilmesi sonucunda ulaşılan tutar, ana ortaklığın birikmiş/dağıtılmamış karlarından düşülür veya birikmiş/dağıtılmamış karlarına eklenir.

## 5. SONUÇ

Konsolidasyonun amacı, bir ana ortaklık ile bağlı ortaklıklarının finansal tablolarının birleştirilerek, grubun finansal durumunun ve faaliyet sonuçlarının tek bir işletmeye aitmiş gibi sunulması, böylece gruba ilgili olarak yatırımcılara, kredi verenlere ve diğer finansal tablo kullanıcılarına gerçeğe uygun bir sunum yapılmasını sağlamaktır.

31/12/2012 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanan TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar standardı kapsamında konsolidasyon yapılırken, öncelikle grup içi işlemlerin elimine edilmesi gerekmektedir. Grup içi işlemlerin en yaygın olanları, grup içi işletmelerin birbirlerine yaptıkları stok ve duran varlık satışlarıdır.

Bu çalışmada, grup içi satışlarla ilgili olarak konsolidasyon prosedürleri kapsamında eliminasyon işlemlerinin nasıl yapılacağı ve söz konusu işlemlerin ertelenmiş vergi etkileri ele alınmıştır.

Eliminasyon işlemlerinin nasıl yapılacağı konusunda literatürde netlik mevcutken, eliminasyon işlemlerinden doğan ertelenmiş verginin nasıl raporlanacağı ile ilgili son derece sınırlı kaynak ve yönlendirme mevcuttur. TFRS 10 ve TMS 12 standartlarında, konsolidasyonla ilgili ertelenmiş vergi konusuna birer cümle ile değinilmekte, konuyla ilgili detaylı yönlendirme veya uygulama örneği yer almamaktadır. TMS 12 standardı, güncellenen ya da yeni yayımlanan standartlar ile değişikliğe uğramış ancak TFRS 10 ile ilgili olarak söz konusu standartta herhangi bir güncelleme olmamıştır.

Eliminasyon işlemlerinin birden fazla işletmenin kar veya zarar tablosunu ve/veya finansal durum tablosunu etkiliyor olması nedeniyle, eliminasyon işlemleri sonucunda ortaya çıkan geçici farkların hangi işletmenin vergi oranı ile çarpılarak ertelenmiş vergi tutarının hesaplanacağı konusunda belirsizlik mevcuttur. O nedenle bu çalışmada, grup içi satışlarla ilgili olarak konsolidasyon prosedürleri kapsamında yapılan eliminasyon işlemlerinden kaynaklanan ertelenmiş vergi varlığı/yükümlülüğü hesaplamaları için kullanılması gereken vergi oranları ile ilgili farklı görüşlere yer verilmiştir. Bazı çalışmalarda varlığı elinde tutan (satin alan) işletmenin vergi oranının uygulanması gerektiği yer alırken, bazı çalışmalarda da elimine edilen kar veya zarar, satışı yapan işletmenin kar veya zararı olduğu için, satan işletmenin vergi oranının kullanılması gerektiği belirtilmektedir.

Kullanılacak vergi oranı belirlenirken, Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve’de yer alan önemlilik kriterini dikkate almak gereklidir. Satın alan veya satan işletmenin vergi oranları kullanılarak hesaplanan ertelenmiş vergi tutarları arasında önemli bir farklılık olmaması durumunda, hangisinin seçileceğinin finansal tablo kullanıcılarının kararlarına da önemli bir etkisi olmayacaktır. Ancak tutarlar arasında önemli bir farklılık bulunması durumunda, satın alan ve satan işletmenin vergi oranları kullanılarak ayrı ayrı yapılan hesaplamalar sonucunda ortaya çıkan finansal etkinin dipnotlarda açıklanması hem anlamlı olacak, hem de bu sayede Kavramsal Çerçeve’de faydalı finansal bilginin temel niteliksel özelliklerden biri olarak yer alan “gerçeğe uygun sunum”un özelliklerinden biri olan tam bir sunum sağlanmış olacaktır.

**KAYNAKÇA**

- Demir, Volkan ve Bahadır, Oğuzhan (2009), UFRS/TFRS Kapsamında İşletme Birleşmeleri ve Konsolidasyon (Açıklamalar ve Uygulamalar), Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.
- Gornik-Tomaszewski, Sylwia ve Larson, Robert K. (2014), New Consolidation Requirements Under IFRS, *Review of Business*, 35(1), 47-58.
- Grant Thornton, Deferred Tax – a Chief Financial Officer’s Guide to Avoiding the Pitfalls, February 2013, <https://www.grantthornton.global/globalassets/1.-member-firms/global/insights/article-pdfs/2013/18919-gti-ifrs-ias-12-report-upd.pdf>, Erişim tarihi: 20.12.2017.
- Grant Thornton, Under Control? A Practical Guide to Applying IFRS 10 Consolidated Financial Statements, February 2017, [http://www.gtturkey.com/UD\\_OBJS/PDF/IFRS/IFRS\\_10\\_guide\\_Under\\_Control\\_February\\_2017.pdf](http://www.gtturkey.com/UD_OBJS/PDF/IFRS/IFRS_10_guide_Under_Control_February_2017.pdf), Erişim tarihi: 01.12.2017.
- Kaya, İdil (2011), *Konsolide Finansal Tablolar*, İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Kıymetli Şen, İlker, Üçoğlu, Derya ve Terzi, Serkan (2015), *Konsolide Finansal Raporlama*, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Maroun, Warren ve Van Zijl, Wayne (2016), Isomorphism and resistance in implementing IFRS 10 and IFRS 12, *The British Accounting Review*, (48), 220-239.
- Mirza, Abbas Ali ve Holt, Graham J. (2011), *Practical Implementation Guide and Workbook for IFRS*, 3. Baskı, New Jersey: John Wiley & Sons.
- Özcan, Ahmet (2016), UMS 12 Gelir Vergileri Standardı Çerçevesinde Ertelemiş Verginin Muhasebeleştirilmesi, *İşletme ve İktisat Çalışmaları Dergisi*, 4(4), 144-150.
- Özkan, Azzem (2009), TMS-12 Gelir Vergileri Standardına Göre Ertelemiş Vergiler ve Muhasebe Uygulamaları, *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, (32), 97-112.
- Pacter, Paul (1994), Consolidations and Deferred Income Taxes, *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 9(3), 607-618.
- Poroy Arsoy, Aylin (2016), *Konsolide Finansal Tablolar Standardına Göre Edinim Tarihindeki Konsolidasyon Prosedürleri*, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (69), 25-40.
- Sayar, A. R. Zafer (2013), UMS 12 Gelir Vergileri Standardı Kapsamında Mali Kar ve Ticari Kar ile Ertelemiş Vergiler, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 13(40), 15-27.
- Şavlı, Tuba (2014), *Uluslararası/Türkiye Finansal Raporlama Standartları*, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar Standardı, [http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/Türkiye%20Muhasebe%20Standartları/TMSTFRS2018Seti/TFRS/TFRS\\_10\\_2018.pdf](http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/Türkiye%20Muhasebe%20Standartları/TMSTFRS2018Seti/TFRS/TFRS_10_2018.pdf), Erişim Tarihi: 27.08.2018.
- TMS 12 Gelir Vergileri Standardı, [http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/Türkiye%20Muhasebe%20Standartları/TMSTFRS2018Seti/TMS/TMS\\_12\\_2018.pdf](http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/Türkiye%20Muhasebe%20Standartları/TMSTFRS2018Seti/TMS/TMS_12_2018.pdf), Erişim Tarihi: 30.09.2018.
- Topçu, Sinan (2015), IAS (TMS) 12 Gelir Vergileri Standardına Kavramsal Yaklaşım, *Mali Çözüm Dergisi*, 25(129), 37-57.
- Van Zijl, Wayne ve Maroun, Warren (2017), Discipline and punish: Exploring the application of IFRS 10 and IFRS 12, *Critical Perspectives on Accounting*, (44), 42-58.



# SİGORTA ŞİRKETLERİNİN İÇ KONTROL SÜREÇLERİNDE İÇ DENETİM FAALİYETLERİNİN ETKİNLİĞİNE YÖNELİK BİR MODEL ÖNERİSİ

Dr. Öğr. Üyesi Günay Deniz DURSUN\*

Rasim HACIOĞLU\*\*

Makale Gönderim Tarihi : 23/10/2018 / Kabul Tarihi : 28/12/2018

## ÖZ

Günümüzün bireysel, toplumsal ve ticarî yaşamının korunması ve sürdürülmesinde yüksek işlevi ve katma değeri olan sigortacılık sektörü, yapısı ve faaliyetleri itibarı ile önemli risklerle karşılaşmakta, ayrıca üstlendikleri yükümlülükleri karşılayabilmeleri için de sigorta şirketleri yoğun yasal düzenlemelere tâbi tutulmaktadır. Risklerin etkin yönetimi ile kontrol ortamlarının etkin olarak oluşturulması, sürdürülmesi ve değerlendirilmesinde işletme yönetimleri çeşitli destek fonksiyonlardan yararlanmakta olup, iç kontrol ve iç denetim, gerek yasal mevzuat yükümlülükleri ve gerekse yapı, işlevi ve organizasyondaki yerleri açısından bu fonksiyonların başında gelmektedir.

Bu çalışmada sahip oldukları öneme dayanarak iç kontrol ve iç denetim faaliyetleri ele alınmış ve sigorta işletmelerinin iç kontrol süreçlerindeki iç denetim faaliyetlerinin etkinliğini sağlamayı amaçlayan bir model ortaya konmuştur. Sonrasında ise oluşturulan modelin uygulanabilirliği Türkiye’de faaliyet gösteren bir sigorta işletmesinde test edilmiş ve elde edilen bulguların analizi ile ilgili taraflara çözüm önerilerinde bulunulmuştur.

**Anahtar Kelimeler:** Sigorta, İç Kontrol, İç Denetim

\* İstanbul Aydın Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Muhasebe ve Finans Yönetimi Bölümü,  
ORCID No: 0000-0002-1079-2879, gunaydenizdursun@aydin.edu.tr

\*\* Doktora Öğrencisi, İstanbul Aydın Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Ana Bilim Dalı,  
ORCID No: 0000-0002-9878-3685, rasimhacioglu@yahoo.com

## A MODEL PROPOSAL RELATED WITH THE EFFECTIVENESS OF INTERNAL AUDIT ACTIVITIES IN INTERNAL CONTROL PROCESSES IN INSURANCE SECTOR

### ABSTRACT

The insurance area is one of the most functional and value-added sectors that protects and maintains today's private, social and economic life. Based on the structure and nature of the sector and the operations of the companies, they meet critical risks and also the sectoral activities are arranged with strict legal regulations. The company administrations utilize from miscellaneous support functions to be able to generate, maintain and evaluate the control environments and manage the risk effectively. Based on the legal necessities and structural, operational and organizational needs, the internal control and internal audit functions take the lead of those most important supportive functions in insurance companies.

In this study, with regard to their legal and structural importance in insurance sector, the internal control and internal audit functions have been handled and a model generated that aims the effectiveness of internal audit activities in internal control processes in the insurance companies. Then the applicability of the model has been tested in an insurance company that operates in Turkey and based on the analysis of detections, the solution recommendations have been done to the related parties.

**Keywords:** Insurance, Internal Control, Internal Audit

## 1. GİRİŞ

G ünümüzün doğal, ekonomik, teknolojik ve sosyal çevrelerinde meydana gelen olaylar, çok çeşitli tür ve seviyeden riskleri beraberinde getirmekte ve bu riskler birey ve kurumların can ve mal varlıklarına yönelik önemli tehditler oluşturmaktadır. Sigorta, bu tehditlerin oluşturabileceği zararları telafi etmek üzere birey ve kurumların kullandığı en etkin yöntemlerden biridir. Sigorta işletmeleri, sigortalılarını risklere karşı güvence altına alırken önemli riskleri üstlendiklerinden sigorta şirketleri açısından risklerin etkin olarak yönetilmesi hayati önem taşımaktadır.

Sigorta şirketlerinin üstlendikleri risklerin yönetimi için etkin bir iç kontrol sistemine ihtiyaçları vardır. Sigortacılık mevzuatı gereği iç kontrol sistemi kurmak zorunda olan sigorta işletmeleri, iç kontrol sisteminin etkinliği belirlemede ise iç denetim sistemine ihtiyaç duymaktadırlar.

Bu çalışmada, sigorta işletmelerindeki iç kontrol süreçlerine yönelik iç denetim faaliyetlerinin etkin şekilde gerçekleştirilebilmesi için gerekli kriterler araştırılarak bir model önerisi sunulmuş, sonrasında Türkiye sigorta sektöründe faaliyet gösteren bir işletmenin iç kontrol süreçlerindeki iç denetim faaliyetlerinin bu model karşısındaki mevcut durumu araştırılmış ve elde edilen bulgulara bağlı olarak ilgili taraflara önerilerde bulunulmuştur.

## 2. SİGORTACILIKTA İÇ DENETİM VE İÇ KONTROL

Tarih boyunca insanlar çeşitli tehlikelerle karşılaşmış, bunun sonucunda canlarını ve mallarını kaybetme riskleriyle karşı karşıya kalmışlardır. Bu nedenle de çok eski zamanlardan itibaren olası kayıpların engellenmesi, telafi edilmesi ya da asgariye indirgenmesi önemli bir insanî ihtiyaç olarak ortaya çıkmış ve buna yönelik çözümler aranmıştır (Kaya ve diğerleri, 2014:67).

Günümüzün gelişmiş sosyal ve ekonomik şartlarında bu ihtiyaçlara yönelik en etkili yöntemlerden biri özel sigortalar olup, bu kavram; olası tehlikelere karşı zarara uğraması muhtemel ve riske konu olabilecek her türlü değer, belli bir prim karşılığında, sigortacılık hizmeti veren bir şirketin güvencesi altına alınması prensibine dayanmaktadır (Özkan, 1998:31). Sigortacılık faaliyeti sigortalılara risk yönetim hizmeti vermekle birlikte özünde kendisi de bir risk ticaretidir (Tiryaki ve Gözüağık, 2007:16).

Sektörün yapısı, dinamikleri ve özelliklerine bağlı olarak çeşitli tür ve seviyeden risklerle sürekli karşı karşıya bulunan sigorta işletmelerinde, risklerin etkili, verimli ve doğru yönetimi ile kontrol ortamlarının etkin şekilde işlemesi işletmelerin varlığı, kârlılığı ve sürdürülebilirliği ile doğrudan ilgilidir. İç kontrol ortamlarının etkin şekilde oluşturularak risklerin etkili, verimli ve doğru olarak yönetilmesi ve böylece kurum hedeflerine ulaşmada katma değer sağlanmasında iç kontrol ve iç denetim fonksiyonlarının önemli görevleri bulunmaktadır (Ducu, 2013:114).

Stratejik açıdan öneminin yanı sıra; bu fonksiyonların sigorta şirketlerinde kurgulanması ve belirlenen faaliyetleri gerçekleştirmesi ülkemizde sigortacılık mevzuatı gereği zorunluluk taşımaktadır. “Sigorta ve Reasürans ile Emeklilik Şirketlerinin İç Sistemlerine İlişkin Yönetmelik” gereği şirketler, maruz kaldıkları risklerin izlenmesi ve kontrolünün sağlanması amacıyla, faaliyetlerinin kapsamı ve yapısıyla uyumlu ve değişen koşullara uygun, tüm bölge müdürlükleri ve birimleri ile yürürlüğe konulan düzenlemelerde öngörülen usul ve esaslar çerçevesinde yeterli ve etkin iç sistemler kurmak, işletmek ve geliştirmekle yükümlüdürler (Sigorta ve Reasürans ile Emeklilik Şirketlerinin İç Sistemlerine İlişkin Yönetmelik, 2008).

İç kontrol; kurumun yönetim kurulu, üst yönetimi ve diğer personeli tarafından etkilenen ve operasyonların etkinliği ve verimliliği, finansal raporların güvenilirliği ile mevzuata uyum amaç ve hedeflerinin gerçekleştirildiğine dair makul bir güvence sağlamak üzere oluşturulan bir süreçtir (COSO, 2013:3). İç denetim ise bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyeti olup; kurumun risk yönetim, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkililiğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olan bir fonksiyondur (İDKK, 2013:3-4).

İç kontrol, kurum içindeki belirli kişilerin değil herkesin doğrudan ya da dolaylı şekilde görevinin bir parçasıdır (Akyel, 2010: 95). Bununla birlikte esas itibarı ile iç kontrol sisteminin sahibi ve birinci dereceden sorumlusu işletmelerin üst yönetimleri olup, bunlar da Yönetim Kurullarına karşı sorumludurlar (Yılandıcı, 2015: 62). Üst yönetimler bu sorumluluğu yerine getirirken destek fonksiyonlara ihtiyaç duymakta ve kendilerine doğrudan bağlı iç kontrol birimleri ile bu desteği sağlamaktadır. İç denetim faaliyetleri ise, Yönetim Kurullarına karşı sorumlu olan bağımsız ve tarafsız iç denetim birimleri aracılığı ile gerçekleştirilmektedir (İSMMMO, 2015:15).



Bu iki fonksiyon birbirinden farklı anlamlar ve sorumluluklar taşımakla birlikte birbirleriyle yakın ilişki içerisindeyler. İç denetim, iç kontrolün daha güvenli, etkin ve verimli işlemesine katkı sağlayan etkili bir iç kontrol aracı olarak işlev görmektedir (Aslan, 2010:70). Buna göre iç kontrol faaliyetlerinin kalitesi, güvenliği, etkinliği ve verimliliğinin etkin iç denetim faaliyetleri ile ifade bulacağını söylemek mümkündür (Kızılboğa ve Özşahin, 2013:229).

### **3. SİGORTA ŞİRKETLERİNDE İÇ KONTROL SÜREÇLERİNİN İÇ DENETİMİNE İLİŞKİN BİR MODEL ÖNERİSİ**

Sigortacılık süreçlerini fonksiyonel açıdan genel olarak; teknik, operasyonel, pazarlama, mali işler ve iç sistemler şeklinde beş sınıfta ele almak mümkündür (Kırkbeşoğlu ve diğerleri, 2014:155-169).

İç kontrol, risk yönetimi ve iç denetim süreçleri, iç sistemler sınıfında yer almakta olup, Türkiye'deki sigorta şirketlerinin iç sistemlerine ilişkin yükümlülükleri düzenleyen temel mevzuata göre, iç denetim fonksiyonunun en önemli görevlerinin başında "iç kontrol ve risk yönetimi uygulamaları ile ilgili yeterlilik ve etkinliklerin değerlendirilmesi" gelmektedir (Sigorta ve Reasürans ile Emeklilik Şirketlerinin İç Sistemlerine İlişkin Yönetmelik, 2008).

Buna göre, sigorta işletmelerinde iç kontrol süreçlerinin etkin olarak oluşturulması ve yürütülebilmesinde hem mevzuat açısından hem de sektörün yapısı, dinamikleri ve koşulları gereği iç denetim faaliyetlerinin önemli rolü olduğu ortaya çıkmaktadır. İç denetim faaliyetlerinin etkin olarak uygulanması ile birlikte, iç kontrol süreçlerinin etkinlik ve verimliliğinin sağlanmasında önemli değerlendirmeler ve bunlara bağlı öneriler yapılabilmekte ve böylece bir bütün olarak iç sistemler süreçlerinin işletme hedeflerine ulaşılmasında yüksek katma değer sağlayan birer fonksiyon olması açısından önemli bir aşama kaydedilmektedir.

#### **3.1 Araştırmanın Amacı**

İç denetim faaliyetlerinin iç kontrol süreçleri üzerindeki önemli görevleri ve mevzuat yükümlülükleri esas alınarak araştırma kapsamında; sigorta işletmelerinin iç kontrol süreçlerine ilişkin iç denetim faaliyetlerinin etkinliğinin sağlanmasına yönelik bir model oluşturulmuş, sonrasında ise oluşturulan bu model bir sigorta işletmesinde test edilerek, elde edilen bulgulara bağlı olarak iç denetim faaliyetlerinin etkinliğine yönelik çözüm önerileri sunulmuştur. Bu doğrultuda araştırmanın amacı; sigorta işletmelerinde hem iç denetim hem de iç kontrol fonksiyonlarının etkinliğinin sağlanması için iç kontrol süreçlerinde uygulanabilecek iç denetim faaliyetlerinin belirlenmesidir. Böylece her iki fonksiyonun da işletmelerin hedeflerine ulaşmasında yüksek katma değer oluşturan birer araç olabilmelerine yönelik katkı sağlaması hedeflenmektedir.

#### **3.2 Araştırmanın Kapsamı ve Yöntemi**

Araştırma kapsamında oluşturulan model, yasal mevzuat ile ulusal ve uluslararası uygulamaların incelenmesi ve örnek işletmedeki iç denetim ve iç kontrol birimlerinin süreç yönetimleri ile yapılan görüşmelere bağlı olarak derlenmiş; uygulama çalışması ise nitel araştırma yöntemleri kapsamında, gözlem, doküman incelemesi ve mülakata dayalı veri toplama teknikleri kullanılarak gerçekleştirilmiştir. Araştırma sonucunda elde edilen veriler betimsel analiz yöntemi ile değerlendirilmiş ve ulaşılan sonuçlara bağlı olarak ilgili taraflara önerilerde bulunulmuştur.

### 3.2.1 İç Kontrol Süreçlerinde İç Denetim Faaliyetlerine Yönelik Bir Model

Araştırma kapsamında öncelikle sigorta işletmelerinin iç kontrol süreçlerine yönelik iç denetim faaliyetlerinin etkinliğinin sağlanabilmesi amacıyla yönelik olarak, iç kontrol süreçlerinin incelenmesinde iç denetim faaliyetlerinin sağlanması gereken kriterler, bir diğer ifade ile odaklanması gereken en önemli konular ve bu konuların önemlilik seviyeleri belirlenmiş, sonrasında ise belirlenen konulara ilişkin denetim faaliyetleri gerçekleştirilirken iç denetim tarafından incelenmesi gereken kontrol faaliyetleri ve bu kontrol faaliyetlerine hangi denetim teknikleri ile yaklaşılacağı tespit edilerek bir model ortaya konmuştur.

Tablo 1’de gösterilmiş olan modelde, iç denetim kriterleri ve önemlilik seviyeleri ile bu kriterlerin sağlanabilmesi için iç denetim faaliyetleri kapsamında odaklanması gereken kontrol faaliyetleri ve bunlara ilişkin denetim teknikleri yer almaktadır.

Önemlilik seviyesi; ilgili kriterin işletme ve iç denetim faaliyetleri açısından önemini ifade eden risk derecesidir. Risk derecelerinin tespiti ile ilgili en yaygın yöntem bunların etki ve olasılıklarının numaralandırılmasıdır (Curtis ve Carey, 2012:15). Numaralandırma genellikle etki ve olasılıkların 1 ile 4 arasında belirlenmesi ile yapılmakta ve oluşan matris sırasıyla düşük, orta, yüksek ve çok yüksek riskleri ifade etmektedir. Çok yüksek dereceli riskler (4), faaliyetlerin sürdürülebilirliği ve kurumun varlığını tehdit eden risklerdir. Yüksek dereceli riskler (3), önemli zararlara neden olmakta ve faaliyetleri kesintiye uğratmaktadır. Orta dereceli risklerde (2), kayıplar belirgin ancak giderilebilir düzeyde olup faaliyetler devam etmektedir. Düşük dereceli riskler (1), faaliyetlerin verimliliğini sınırlı olarak etkilemektedir (Yarız, 2011:6).

Tablo 1’de gösterilen modeldeki bir diğer başlık kontrol faaliyetleridir. Bunlar riskleri yönetmek ve kurumun hedeflerini gerçekleştirmek üzere uygulamaya konulan politika ve prosedürlerdir. Kontrol faaliyetlerinin; amaca uygun olması, dönem boyunca sürekli planlandığı şekilde işlev görmesi ve maliyetinin uygun, kapsamlı, makul ve kontrol hedefleriyle doğrudan bağlantılı olması gerekmektedir. Organizasyonun geneline, bütün kademelere ve tüm fonksiyonlara konulması gereken kontrol faaliyetleri; yetki devri ve onay prosedürlerine ilişkin kontroller, görevlerin ayrılığı ilkesine yönelik kontroller, kayıt ve kaynaklara erişim yetkilerine yönelik kontroller, fizikî (doğrulama) kontroller, mutabakat kontrolleri, performans inceleme kontrolleri, faaliyet, süreç ve işlemlere yönelik kontroller ve gözetim (görevlendirme, gözden geçirme ve onaylama, rehberlik ve eğitim) kontrolleri ile bilgi işlem (güvenlik, erişim, sistem, yazılım, iş sürekliliği) kontrollerinden oluşmaktadır (INTOSAI, 2004:28).

Modeldeki (Tablo 1) son başlık olan denetim teknikleri ise, denetlenen alana ilişkin kontrol faaliyetlerinin hangi yöntemlerle incelenebileceğini ifade etmektedir. En önemli ve sık kullanılan denetim teknikleri; fiziki inceleme, doğrulama, belge inceleme, örnekleme, kayıt sürecini inceleme, yeniden gerçekleştirme, gözlem, derinlemesine araştırma, soruşturma, ilgili hesaplar arası ilişki kurma, analitik inceleme, sebep sonuç analizi ve anket olarak öne çıkmaktadır. Denetim çalışmalarında maliyetleri de öngörülerek bunlardan biri veya birkaçı bir arada uygulanabilmekte ve bu sayede denetçilerin yeterli kanıtı ulaşılarak doğru fikir ve sonuçlara ulaşmasına yardımcı olabilmektedir (Göğüş, 2012:58-59).

Tablo 1’de de görüldüğü gibi, iç kontrol süreçlerindeki iç denetim faaliyetlerine ilişkin belirlenen yedi kriterin önemlilik seviyeleri; çok yüksek, yüksek ve orta dereceli riskler olarak belirlenmiş ve de her bir kriter için kontrol faaliyetleri ve ilgili denetim teknikleri eşleştirilmiştir.

**Tablo 1 – İç Kontrol Süreçlerinde İç Denetim Faaliyetlerine İlişkin Bir Model Önerisi**

No	Kriter	Önemlilik Seviyesi	Kontrol Faaliyeti	Denetim Tekniği
1	Şirket süreç ve faaliyetlerinde etkin, güvenli, sistemsel, görevlerin ayrılığı ilkesi ile iç ve yasal mevzuata uygun bir iç kontrol ortamının oluşturulmasına ve iç kontrol ortamının etkinliğinin süreç bazlı, anlık, sistemsel/dönemsel olarak incelenmesi, analiz edilmesi ve düzeltici/geliştirici işlemlere tabi tutulmasına yönelik altyapının varlığı ve etkin olarak işlerliği incelenmelidir.	4	Faaliyet, süreç ve işlemlere yönelik kontroller, performans inceleme kontrolleri, gözetim kontrolleri	Gözlem, derinlemesine araştırma, sebep sonuç analizi
2	İş süreçleri, iç/yasal mevzuat, yetki limitleri, organizasyon yapısı, bilgi işlem sistemi, görev tanımı ve benzeri alanlarda meydana gelen oluşum/güncelleme faaliyetlerinin takibi ve iç kontrol ortamlarının etkinliği incelenmelidir.	3	Yetki devri ve onay prosedürlerine ilişkin kontroller, faaliyet, süreç ve işlemlere yönelik kontroller	Belge inceleme, gözlem, sebep sonuç analizi
3	Faaliyetlerin icrası, iletişim kanalları, bilgi işlem ve sistemleri, finansal raporlama sistemi ve uyum açısından tüm süreçler ile birlikte ana hizmetlerin uzantısı ve/veya tamamlayıcısı niteliğindeki hizmet alımlarına ilişkin kontrol faaliyetlerinin takibi ve raporlamaları incelenmelidir.	3	Faaliyet, süreç ve işlemlere yönelik kontroller	Doğrulama, kayıt sürecini inceleme, görüşme
4	Süreç ve faaliyetlere ilişkin her türlü şüpheli işlem, suiistimal, şikâyet, ihbar, talep ve önerilerin alınması, değerlendirilmesi, çözülmesi, raporlanması ve gizlilik ve güvenliğinin sağlanmasına yönelik bildirim sisteminin varlığı ve etkinliği incelenmelidir.	2	Faaliyet, süreç ve işlemlere yönelik kontroller, gözetim kontrolleri	Gözlem, görüşme, kayıt sürecini inceleme

5	Uyum görevlisinin yasal mevzuata uygun şekilde atanması/faaliyet göstermesi ile iç/yasal mevzuata uyumun sağlanmasına yönelik, politika, kural ve işleyişin oluşturulması ve işlem/süreçlere ilişkin takip, risk analiz, bilgilendirme, kontrol ve ilgili taraflara bildirim/raporlama faaliyetlerinin durumu ve etkinliği incelenmelidir.	2	Faaliyet, süreç ve işlemlere yönelik kontroller, gözetim kontrolleri	Doğrulama, belge inceleme, gözlem
6	İç kontrol ve uyum faaliyetlerine yönelik risk yönetimi, şüpheli işlemler ve bildirimleri, kurum politikaları ve yasal mevzuata yönelik tebliğ ve eğitimlerin varlığı, ölçümleri, uygunluğu ve ilgili taraflara raporlamaları incelenmelidir.	2	Faaliyet, süreç ve işlemlere yönelik kontroller, gözetim kontrolleri	Doğrulama, belge inceleme, görüşme
7	İç kontrol faaliyetlerinin belirli bir plan dahilinde, objektif, iç ve yasal mevzuatın öngördüğü şekilde yürütülmesi ve raporlanmasına ilişkin incelemeler yapılmalıdır.	2	Faaliyet, süreç ve işlemlere yönelik kontroller	Belge inceleme, gözlem

### 3.2.2 İç Kontrol Süreçlerinde İç Denetim Faaliyetlerinin Etkinliğine Yönelik Oluşturulan Modelin Bir Sigorta İşletmesinde Uygulanması

Modelin oluşturulmasından sonraki aşama uygulanabilirliğinin test edilmesidir. Bu doğrultuda Türkiye sigortacılık sektörünün elementer branşlarında faaliyet gösteren kurumsal bir sigorta işletmesinin iç kontrol süreçlerindeki iç denetim faaliyetlerinin durumu ve etkinliği araştırılmıştır. Araştırma kapsamında örnek işletmeye ilişkin önemli veriler ve sonuçlar elde edilmesi sebebiyle, çalışmanın yapıldığı işletmenin kimliği açıklanmamış ve gerçek unvanından farklı olarak ABC Sigorta A.Ş. şeklinde gösterilmiştir. Bu isimde bir sigorta şirketi, dağıtım kanalı veya benzeri sektörel bir işletmenin var olması araştırmanın uygulandığı işletme ile bir ilişki içermemektedir.

ABC Sigorta A.Ş.’nin iç kontrol süreçlerindeki iç denetim faaliyetlerinin varlığı ve etkinliğinin oluşturulan model doğrultusunda araştırılması sonucunda elde edilen bulgulara bağlı olarak iç denetim faaliyetlerinin durumu; “Etkin”, “Etkin Değil”, “Kısmî Etkin” şeklinde üç sınıfta değerlendirilmiştir.

Söz konusu modelde yer alan ve iç kontrol süreçlerinde etkin iç denetim faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi için belirlenen kriterlere yönelik olarak ABC Sigorta A.Ş.’de uygulanan iç denetim faaliyetleri; modelde belirlenen kontrol faaliyetleri ve bunlara yönelik denetim teknikleri ile uyumlu olarak gerçekleştirilmiş ve yapılan denetim çalışmaları güvenilir, yeterli, uygun, doğru, tam, etkili, verimli, şeffaf,

dönemsellik ve iç/yasal mevzuata uyum ilkelerine uygun şekilde ve belirli bir yöntem dahilinde yapılmış ve de bu durum denetim kanıt ve sonuçları ile de desteklenmiş ise, ilgili kritere yönelik iç denetim faaliyet(ler)inin “etkin” olduğu kabul edilmiş; iç denetim faaliyeti hiç uygulanmamış veya uygulanmış olsa dahi, çalışmaların kanıt ve sonuçlarının yukarıda sayılan şartları sağlayamayacak derecede yetersiz olduğu anlaşılmış ise iç denetim faaliyetlerinin “etkin olmadığı” şeklinde değerlendirilmiştir. Bununla birlikte; ilgili kriterlerde çeşitli iç denetim çalışmaları gerçekleştirilmiş olmakla beraber, uygulamada içerik, yöntem, kapsam ve elde edilen kanıt ve sonuçlar itibarıyla yukarıda sayılan açılardan eksikliklerin bulunduğu görülmüş ise; ilgili kriterdeki iç denetim faaliyetlerinin etkinliğinin yeterli seviyede olmayıp gelişime açık olduğunu gösteren “Kısmî Etkin” sınıfına dahil edilmiştir.

Sonrasında ise, model kapsamında her bir kriter için belirlenmiş olan önemlilik seviyeleri, “etkin”, “etkin değil” ve “kısmî etkin” olarak üç sınıfta değerlendirilen kriterlerin hanesine getirilmiş ve böylece her bir kriterdeki iç denetim faaliyetlerinin etkinlik durumu sayısal olarak ortaya konmuştur. Tablo 2’de her üç sınıf için önemlilik seviyelerinin risk puanları toplanmış ve sonrasında aritmetik ortalamaları alınarak iç denetim faaliyetlerinin ilgili süreçte “etkin”, “etkin değil” ve “kısmî etkin” olarak hangi oranda gerçekleştiği tespit edilmiştir.

İşletmedeki iç kontrol süreçlerine yönelik iç denetim faaliyetlerinin etkin olarak değerlendirilmesi için, sürece ilişkin belirlenen kriterlerin tamamındaki iç denetim faaliyetlerinin önemli bir oranda “etkin” seviyesinde olması gerektiği dikkate alınmış ve bu oran %75 ve üzeri olarak kabul edilmiştir. “Etkin” seçeneğinin %25’in altında olması durumunda ise sürece ilişkin iç denetim faaliyetlerinin önemli oranda zafiyet gösterdiği ve kısmî olarak dahi etkin olamayacağı değerlendirilmiş ve diğer sonuçlara bakılmaksızın iç denetim faaliyetlerinin “etkin olmadığı” kabul edilmiştir. Söz konusu iki oranın arasında kalan durumlarda ise yapılan gözlem, inceleme ve mülakat sonuçlarına bağlı değerlendirmeler ve söz konusu üç seçeneğin oranlarına bağlı analizler sonucunda nihai karar verilmiş ve iç denetim faaliyetleri “kısmî etkin” veya “etkin değil” olarak değerlendirilmiştir.

### 3.3 Araştırmanın Bulguları

İç kontrol süreçlerinde etkin iç denetim faaliyetlerine yönelik olarak oluşturulan modelin ABC Sigorta A.Ş.’de gerçekleştirilen karşılaştırmalı uygulamasının sonuçları Tablo 2’de gösterilmiştir.

Buna göre;

- İç kontrol sürecine ilişkin belirlenen kriterlere yönelik iç denetim faaliyetlerinin “etkin” olarak uygulandığı herhangi bir iç denetim faaliyeti tespit edilememiştir.
- Faaliyetlerin icrası, iletişim kanalları, bilgi işlem sistemi, finansal raporlama sistemi, uyum ve ana hizmetlerin uzantısı ve/veya tamamlayıcısı niteliğindeki hizmet alımlarına yönelik kontrol faaliyetlerinin varlığı, etkinliği ve raporlanması; uyum görevlisinin yasal mevzuata uygun şekilde atanması ve iç/yasal mevzuata uyumun sağlanmasına yönelik, politika, kural ve işleyişin oluşturulması ile işlem, süreçlere ilişkin takip, risk analiz, bilgilendirme, kontrol ve ilgili taraflara bildirim/raporlama faaliyetlerini varlığı ve etkinliği; iç kontrol ve uyum faaliyetlerine yönelik risk yönetimi, şüpheli işlemler ve bildirimleri, kurum politikaları ve yasal mevzuata yönelik tebliğ ve eğitimlerin dönemsel olarak gerçekleştirilmesi, ölçülmesi ve ilgili taraflara sunumu; iç kontrol faaliyetlerinin belirli bir

plan dahilinde, objektif, iç ve yasal mevzuatın öngördüğü şekilde yürütülmesi ve raporlanmasına yönelik iç denetim incelemelerinin gerçekleştirilmekle birlikte, söz konusu kriterlere uyumun sağlanması için belirlenen kontrol faaliyetlerine yönelik etkin seviyede değerlendirmelerin yapılmadığı ve gerekli denetim tekniklerinin yeterli olarak uygulanmadığı anlaşılmış, dolayısıyla çalışmalar ve sonuçlarının belirlenen etkinlik şartlarını sağlayacak kapsamda olmadığı görülmüş ve bu sebeple söz konusu kriterlere ilişkin denetimlerin ancak kısmî olarak uygulandığı kanaati oluşmuştur.

- Şirket süreç ve faaliyetlerinde etkin, güvenli, sistemsel, görevlerin ayrılığı ilkesi ile iç ve yasal mevzuata uygun bir iç kontrol ortamının oluşturulmasına ve iç kontrol ortamının etkinliğinin süreç bazlı, anlık, sistemsel/dönemsel olarak incelenmesi, analiz edilmesi ve düzeltici/geliştirici işlemlere tabi tutulmasına yönelik altyapının varlığı ve işlerliği; iş süreçleri, iç/yasal mevzuat, yetki limitleri, organizasyon yapısı, bilgi işlem sistemi, görev tanımı ve benzeri alanlarda meydana gelen oluşum/güncelleme faaliyetlerinin takibinin ve iç kontrol ortamının etkinliğinin sağlanmasına yönelik uygulamaların varlığı ve işlerliği; süreç ve faaliyetlerle ilgili her türlü şüpheli işlem, suiistimal, şikâyet, ihbar, talep ve önerilerin alınması, değerlendirilmesi, çözülmesi, raporlanması, gizlilik ve güvenliğinin sağlanmasına ilişkin bildirim sisteminin varlığı ve işlerliği konularına yönelik mevcudiyet ve etkinlik esaslı denetim kontrollerinin ise hiç gerçekleştirilmediği anlaşılmıştır.
- Yapılan bu tespitlerin durumu iç denetim faaliyetlerinin varlığı ve etkinliğine yönelik gerçekleştirilen ölçüm ile sayısal olarak da ortaya konmuş ve Tablo 2’de gösterilmiştir. Buna göre; iç kontrol sürecinde belirlenen kriterlerin önemlilik seviyeleri dikkate alınarak yapılan risk bazlı oransal ölçümde; iç kontrol sürecine yönelik uygulanması gereken tüm iç denetim faaliyetlerinden, iç denetim fonksiyonunca etkin olarak gerçekleştirilen herhangi bir uygulamanın bulunmadığı, %50’sinin yeterli etkinlik seviyesinde olmayan kısmî uygulamalardan oluştuğu ve kalan %50’lik oranın ise işletmenin iç kontrol süreçlerinde hiç uygulanmayan veya etkin olmayan iç denetim faaliyetlerinden oluştuğu anlaşılmaktadır.

Sonuç olarak ABC Sigorta A.Ş.’deki iç kontrol süreçlerine yönelik iç denetim faaliyetlerinin, çalışma kapsamında oluşturulan model karşısındaki durumu ele alındığında; işletmenin iç kontrol süreçlerindeki kontrol ortamları, işlemleri, uygulamaları, faaliyetleri ve bunların taşıdığı riskler ile bu süreçlerde gerçekleştirilen, gerçekleştirilmeyen ve kısmî olarak gerçekleştirilen iç denetim faaliyetlerinin durumu ve etkinliğinin tespitine yönelik uygulanan ölçümün sayısal verilerinin bir bütün olarak değerlendirilmesi; iç denetim faaliyetlerinin, süreçteki kontrol boşluklarının tespiti, düzeltilmesi ve geliştirilmesine ve sürecin içerdiği risklerin analizi/yönetimi/indirgenmesine yönelik yeterli etkinliği gösteremeyeceği ve sürecin işletme hedefleri ile uyumlu olarak yürütüldüğü ve yönetildiğine ve kontrol ortamının etkinliğine yönelik yeterli güvence sağlayamayacağı ve söz konusu tüm bulgular ışığında iç kontrol süreçlerine yönelik iç denetim faaliyetlerinin etkin olmadığı kanaati oluşmaktadır.

Tablo 2 – İç Kontrol Süreçlerine Yönelik İç Denetim Faaliyetlerinin Etkinlik Analizi

No	Kriter	İç Denetim Faaliyetlerinin Etkinliği			İç Denetim Faaliyetlerinin Önemlilik Seviyesi
		Etkin	Etkin Değil	Kısmî Etkin	
1	Şirket süreç ve faaliyetlerinde etkin, güvenli, sistemsel, görevlerin ayrılığı ilkesi ile iç ve yasal mevzuata uygun bir iç kontrol ortamının oluşturulmasına ve iç kontrol ortamının etkinliğinin süreç bazlı, anlık, sistemsel/dönemsel olarak incelenmesi, analiz edilmesi ve düzeltici/geliştirici işlemlere tabi tutulmasına yönelik altyapının varlığı ve etkin olarak işlerliği incelenmelidir.		X		4
2	İş süreçleri, iç/yasal mevzuat, yetki limitleri, organizasyon yapısı, bilgi işlem sistemi, görev tanımları ve benzeri alanlarda meydana gelen oluşum/güncelleme faaliyetlerinin takibi ve iç kontrol ortamlarının etkinliği incelenmelidir.		X		3
3	Faaliyetlerin icrası, iletişim kanalları, bilgi işlem ve sistemleri, finansal raporlama sistemi ve uyum açısından tüm süreçler ile birlikte ana hizmetlerin uzantısı ve/veya tamamlayıcısı niteliğindeki hizmet alımlarına ilişkin kontrol faaliyetlerinin takibi ve raporlamaları incelenmelidir.			X	3
4	Süreç ve faaliyetlere ilişkin her türlü şüpheli işlem, suiistimal, şikâyet, ihbar, talep ve önerilerin alınması, değerlendirilmesi, çözülmesi, raporlanması ve gizlilik ve güvenliğinin sağlanmasına yönelik bildirim sisteminin varlığı ve etkinliği incelenmelidir.		X		2
5	Uyum görevlisinin yasal mevzuata uygun şekilde atanması/faaliyet göstermesi ile iç/yasal mevzuata uyumun sağlanmasına yönelik, politika, kural ve işleyişin oluşturulması ve işlem/süreçlere ilişkin takip, risk analiz, bilgilendirme, kontrol ve ilgili taraflara bildirim/raporlama faaliyetlerinin durumu ve etkinliği incelenmelidir.			X	2

6	İç kontrol ve uyum faaliyetlerine yönelik risk yönetimi, şüpheli işlemler ve bildirimleri, kurum politikaları ve yasal mevzuata yönelik tebliğ ve eğitimlerin varlığı, ölçümleri, uygunluğu ve ilgili taraflara raporlamaları incelenmelidir.			X	2
7	İç kontrol faaliyetlerinin belirli bir plan dahilinde, objektif, iç ve yasal mevzuatın öngördüğü şekilde yürütülmesi ve raporlanmasına ilişkin incelemeler yapılmalıdır.			X	2
	<b>İç Denetim Faaliyetlerinin Etkinlik Puanı</b>	-	9	9	18
	<b>İç Denetim Faaliyetlerinin Etkinlik Oranı</b>	0%	50%	50%	100%

#### 4. SONUÇ VE ÖNERİLER

Sigorta işletmeleri faaliyet alanları sebebiyle risklerle sürekli karşı karşıya bulunmakta ve bu sebeple risklerin etkin olarak yönetimi ve kontrol ortamlarının etkin şekilde oluşturulması ve bunların sürdürülebilirliği bu alandaki işletmeler için kritik önem taşımaktadır. Risklerin yönetiminde ve kontrol ortamlarında etkinliğin sağlanmasında her birim belirli ölçüde sorumluluk sahibi olmakla birlikte, esas sorumluluk işletme üst yönetimlerindedir. Üst yönetimler, bu sorumluluğun gerçekleştirilmesinde çeşitli destek fonksiyonlarından faydalanmakta olup, iç kontrol ve iç denetim bu fonksiyonların başında gelmektedir.

İç kontrol süreçlerinin işletmelerdeki diğer süreçlerle de yakın ilişkide olması ve bu süreçlerdeki kontrol ortamlarının oluşturulması, sürdürülmesi ve risklerin yönetilmesine ilişkin önemli görev ve yükümlülüklerinin bulunması sebebiyle, işletmelerde etkin bir iç kontrol sürecinin oluşturulması işletme yönetimlerinin yanı sıra işletme bünyesindeki her bir süreç için önem taşımaktadır. İç kontrol süreçlerinin etkin şekilde oluşturulması ve sürdürülmesinde işletme üst yönetimleri ve iç kontrol süreç yönetimleri ile birlikte iç denetim fonksiyonunun da önemli güvence ve danışmanlık görevleri bulunmaktadır.

Çalışma kapsamında ortaya konan model, iç denetim fonksiyonunun iç kontrol sürecine yönelik faaliyetleri ile sınırlı tutulmuş ve örnek işletmedeki uygulaması da bu doğrultuda gerçekleştirilmiştir. Yapılan araştırma sonucunda örnek işletmedeki iç kontrol sürecine yönelik iç denetim faaliyetlerinin etkin olmadığı anlaşılmış olmakla birlikte, modelin tam olarak uygulanması dahi iç kontrol sürecine ilişkin iç denetim faaliyetlerinin etkinliğini garanti edememektedir. Söz konusu etkinliğe iç denetim yapı ve uygulamaları açısından etki eden diğer birçok faktör bulunmaktadır. İç denetim birimine yönelik işletme yönetim kurulu ve üst yönetimin tutumu ve yönetim desteği, iç denetim birim personelinin nitelik ve nicelik olarak yeterliliği ve yetkinliği, iç denetim birim yönetiminin tecrübesi, süreçlerin denetimi için ayrılan zaman, personel, araç ve sistemsel kaynakların yeterliliği, çalışmaların kapsamı ve denetçilerin yetki alanları bu faktörlerin başında gelmektedir.



Bununla birlikte iç kontrol sürecinin genel etkinliği; bu süreçteki iç denetim faaliyetlerinin etkinliği ve iç denetim birimine ilişkin yukarıda sayılan faktörlerin etkinliğinin sağlanması ile de sınırlı değildir. İç kontrol fonksiyonuna karşı işletme üst yönetiminin yaklaşımı, yeterli personel, araç ve finans kaynaklarının ayrılması, iç kontrol süreç yönetimlerinin risk algısı ve tecrübesi, yönetim başarısı, personelin yetkinliği ve performansı, diğer süreç sahiplerinin iş birliği, çalışmaların koordinasyonu, işletmenin bilgi işlem alt yapısı ve yeterliliği gibi birçok faktör iç kontrol süreçlerinin etkinliğini etkilemektedir. Ancak iç kontrol sürecinin iç denetim fonksiyonu tarafından yeterli etkinlikte değerlendirilmemesine bağlı olarak iç kontrol sürecinin de yeterli etkinlikte olamayabileceği ve ayrıca iç denetim faaliyetlerinin iç kontrol süreçlerine ilişkin örnek işletmede tespit edilen eksikliklerin işletmenin diğer süreçleri için de geçerli olabileceği değerlendirilmektedir.

Risklerin etkin yönetimi ve kontrol ortamlarının etkin şekilde oluşturulması sigorta işletmelerinin hedeflerine ulaşmalarının yanı sıra, varlıklarının kârlı, sağlıklı ve sürdürülebilir olmasında doğrudan etkilidir. Bu sebeple sektör işletmeleri, iç kontrol fonksiyonundan mümkün olan en yüksek katma değeri sağlamalı ve bunun için de üst yönetim desteği, etkin ve yetkin yönetim ve personel ve etkin performans yönetimi ile birlikte iç kontrol faaliyetlerini en etkin, verimli ve fayda/maliyeti yüksek şekilde oluşturmalıdır.

İç denetim fonksiyonu da, bu sürece ilişkin gerek yönetim yaklaşımlarını gerekse yapı, faaliyet ve performansları en etkin şekilde incelemeli ve ilgili taraflara gerekli önerileri sunarak sonuçlarını da dönemsel olarak takip etmelidir. Çalışma kapsamında ortaya konan modelin iç denetim fonksiyonları tarafından, işletmelerin finansal, yönetsel, stratejik ve operasyonel durumlarının da dikkate alınarak uygulanmasıyla, iç kontrol süreçlerinde iç denetim faaliyetlerinin etkinliğinin sağlanması amacına yönelik yüksek katma değer oluşturabileceği değerlendirilmektedir.

**KAYNAKÇA**

- Akyel, R. (2010). "Türkiye'de İç Kontrol Kavramı, Unsurları ve Etkinliğinin Değerlendirilmesi", *Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, Cilt:17, Sayı:1, s. 83-98.
- Aslan, B. (2010). "Bir Yönetim Fonksiyonu Olarak İç Denetim", *Sayıştay Dergisi*, Sayı:77, Nisan-Haziran 2010, s.63-86.
- Curtis, P. ve Carey, M. (2012). "Risk Assessment in Practice", A Research Commissioned by COSO, <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Governance-Risk-Compliance/dttl-grc-riskassessmentinpractice.pdf> (Erişim tarihi: 25.09.2018).
- Ducu, C.M. (2013). "Importance of Internal Audit Within an Entity", *Constantin Brancoveanu University Management Strategies Journal*, Vol:22, s.111-116.
- Göğüş, H.S. (2012). *Risk Odaklı İç Denetimde Risklerin Saptanması ve Değerlendirilmesi*, Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- International Organization of Supreme Audit Institutions – INTOSAI (2004). *INTOSAI GOV 9100 Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector*.
- İç Denetim Koordinasyon Kurulu – İDKK (2013). *Kamu İç Denetim Rehberi*, Ankara.
- İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası – İSMMMO (2015). *İç Denetime Genel Bir Bakış*, **İstanbul: İSMMMO** E-kitap, Nisan 2015.
- Kaya, F. ve diğerleri (2014). *Sigortacılık*, 4. Baskı, Beta Basım, **İstanbul**.
- Kırkbeşoğlu, E. ve diğerleri (2014). *Risk Yönetimi ve Sigortacılık*, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Kızılboğa, R. ve Özşahin, F. (2013). "Etkin Bir İç Kontrol Sisteminin İç Denetim Faaliyetine ve İç Denetçilere Katkısı", *Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi*, Cilt:6, Sayı:2, s.220-236.
- Özkan, M. (1998). *Sigorta İşlemleri ve Muhasebesi*, Bilim Teknik Yayınevi, İstanbul.
- Sigorta ve Reasürans ile Emeklilik Şirketlerinin İç Sistemlerine İlişkin Yönetmelik, *21 Haziran 2008 tarih ve 26913 sayılı Resmî Gazete*.
- The Committee of Sponsoring Organizations – COSO. <https://www.coso.org/Documents/990025P-Executive-Summary-final-may20.pdf> (Erişim tarihi: 19.09.2018).
- Tiryaki, T. ve Gözüaçık, G. (2007). "Elementer Sigorta Şirketlerinde Risk Faktörleri", *Reasürör Dergisi*, Sayı:63, s.16-37.
- Yarız, A. (2011). "Bankacılıkta Risk Yönetimi: Risk Matrisi Uygulaması", *Marmara Üniversitesi Bankacılık ve Sigortacılık Enstitüsü E-Dergisi*, ISSN:1303-8281, Yıl:1 Sayı:1, Temmuz-2011.
- Yılancı, M. (2015). **İç Denetim ve İç Kontrol Değerleme Rehberi**, Detay Yayıncılık, Ankara.



# İŞLETMENİN SÜREKLİLİĞİ STANDARDININ DENETİM RAPORLARINA ETKİLERİNİN BİST KAPSAMINDAKİ ŞİRKETLER ÜZERİNDE ARAŞTIRILMASI

Dr. Öğr. Üyesi Hüseyin MERT\*

Memet GÜNER\*\*

Gökтуğ DUYAR\*\*\*

Makale Gönderim Tarihi : 25/01/2019 / Kabul Tarihi : 15/03/2019

## ÖZ

Bu çalışma, Bağımsız Denetim Standardı 570 İşletmenin Sürekliliği Varsayımı'nın denetim süreci ve bağımsız denetim raporlarına etkisi incelenmiştir. Kamu Gözetimi Kurumu (KGK) tarafından 23 Ocak 2014 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanan "İşletmenin Sürekliliği (BDS 570) Hakkında Tebliğ, Türkiye Denetim Standartları Tebliği No:25" çerçevesinde borsaya kote olan ve borsaya kote olup daha sonra iflas etmiş şirketlerin Bağımsız Denetim Raporları'nda işletmenin sürekliliğine dair açıklamaları incelenerek, bu açıklamalardan örnekler verilmiştir.

Bu çalışmanın amacı, işletmelerde süreklilik varsayımının anlaşılması, işletmelerin sürekliliğe dair açıklamalara bağımsız denetim raporlarında yer verilmesinin işletme yönetimi ile yatırımcı açısından önemini ortaya çıkarmak ve bağımsız denetim raporlarında sürekliliğin ne şekilde işlenmesi gerektiğine dair bir kanı oluşturulmasıdır.

**Anahtar Kelimeler:** Bağımsız Denetim Standardı 570, Süreklilik Kavramı, Bağımsız Denetim Raporu, Kamu Gözetimi Kurumu, Süreklilik Varsayımı, Yatırımcı.

\* Okan Üniversitesi, İşletme ve Yönetim Bilimleri Fakültesi Öğretim Üyesi,  
huseyin.mert@okan.edu.tr. Orcid: 0000-0001-5391-7865

\*\* Okan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muhasebe ve Denetim Doktora Programı Öğrencisi,  
memetguner73@gmail.com. Orcid: 0000-0002-0193-7706

\*\*\* Okan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muhasebe ve Denetim Doktora Programı Öğrencisi,  
gokduyar@yahoo.com. Orcid: 0000-0003-2246-4909

**THE INVESTIGATION OF THE EFFECTS OF THE GOING CONCERN STANDARD ON THE AUDIT REPORTS****ABSTRACT**

In this study, it is revealed how International Standards on Auditing (ISA) 570 “Going Concern” was developed. Then, in the scope of Public Oversight of Accounting and Auditing Standards Authority’s communique on “Going Concern (BDS 570)” published on January 23, 2014 and Turkish Auditing Standards Communique No:25, sampled listed and listed but bankrupt companies’ audit reports were evaluated with their disclosures in going concern. The aim of the study is to understand going concern assumption, to reveal the importance of going concern disclosures in audit reports for both company managements and investors, and to raise an opinion how going concern needs to be discussed in audit reports.

**Keywords:** International Standards on Auditing 570, Going Concern, Audit Report, Public Oversight on Accounting and Auditing Standards, Investor

**1. GİRİŞ**

İşletmenin sürekliliği kavramının temelleri eskiye dayanmaktadır. Bu konudaki ilk çalışma 1892’de Laurance R. Dicksee tarafından yapılmış ve sonrasında 1909 yılında H.R. Hetfield tarafından devam edilmiştir (Provasi & Riva, 2015, s.27). İlerleyen zamanda, kurumsal olarak ilk defa, Amerikan Muhasebe Standartları Kurulu olan FASB tarafından 1953 yılında yayınlanan ARB 43 “Restatement and Revision of Accounting Research Bulletins” te işletmelerin sürekliliğine değinilmiştir. American menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu (SEC) tarafından 1962 yılında ASR 90 “Accounting Series Release” yayınlanmış olup bu düzenleme ile işletmelerde süreklilik değerlendirmesi yapılması ifade edilmiştir. AICPA, 1974 yılında SAS 2’yi yayınlamış, işletmenin sürekliliğinin değerlendirilmesinde dikkat edilecek hususlar açıklanmıştır. Yayınlanan SAS 59’da ise işletmenin sürekliliğinin belirlenmesinde şu üç husus belirlenmiştir;

- Denetçi her denetim sözleşmesi tarihinde müşterisinin sürekliliğini göz önünde bulundurması,
- İşletmenin sürekliliği hakkında önemli bir şüphe varsa denetçi bu durumu raporunda açıklaması ve
- Denetçinin raporunda önemli şüphle ilgili bir açıklama paragrafı yer almasıdır.

Belirli aralıklarla düzenlemeler devam etmiştir. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) 570 nolu “İşletmenin Sürekliliği” standardını yayınlamıştır. Buna göre denetçilerin denetlenen işletmelerin süreklilik durumlarını değerlendirmeleri gerekmektedir. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından yayınlanan UMS 1 “Finansal Tabloların Sunumu” de süreklilik kavramına değinilmiş olup finansal tablolarda da sürekliliğin belirlenmesine dair çalışma yapılmasına değinilmiştir. Kamu Gözetimi Kurumu (KGK) tarafından 23 Ocak 2014 tarihinde Resmi Gazete’de yayımlanan “İşletmenin Sürekliliği (BDS 570) Hakkında Tebliğ, Türkiye Denetim Standartları Tebliği No:25” çerçevesinde bor-

saya kote olan ve borsaya kote olup daha sonra iflas etmiş şirketlerin Bağımsız Denetim Raporları'nda işletmenin sürekliliğine dair açıklamaları incelenerek, bu açıklamalardan örnekler verilmiştir.

İşletmenin sürekliliği kavramı; “işletmelerin faaliyetlerini bir süreye bağlı olmaksızın sürdüreceğini ifade eder. Bu nedenle işletme sahiplerinin ya da hissedarlarının yaşam süreleriyle bağlı değildir. İşletmenin süreklilik kavramı maliyet esasının temelini oluşturur.” (1 no.lu Muhasebe Sistemi Genel Tebliği)

İşletmenin Sürekliliği; “Yönetim, mali tabloları hazırlarken faaliyetlerini süresiz sürdüreceğini dikkate alır. Yönetimin şirketi tasfiye etme veya ticari faaliyetini sona erdirmeye veya bunların yerine geçecek daha gerçekçi bir alternatifi yoksa, mali tablolar süreklilik kavramına göre düzenlenir.” (UMS 1.23)

İşletmenin Süreklilik Varsayımı, “İşletmenin süreklilik varsayımı uyarınca, işletmenin öngörülebilir gelecekte faaliyetlerini sürdüreceği kabul edilir. Yönetim işletmeyi tasfiye etmeyi veya faaliyetleri durdurmayı planlamadıkça ya da yönetimin başkaca gerçekçi bir alternatifi bulunmadıkça, genel amaçlı finansal tablolar işletmenin süreklilik varsayımı kullanılarak hazırlanır.” (BDS 570 Hakkında Tebliğ, Türkiye Denetim Standartları Tebliği No:25, 2.madde)

Bağımsız denetim raporu hazırlayan denetçilerin sorumluluğuna da tebliğin altıncı maddesinde yer verilmiştir. Şöyle ki; “Denetçinin sorumluluğu, finansal tabloların hazırlanmasında yönetimin kullandığı işletmenin sürekliliği varsayımının uygunluğu hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek ve işletmenin sürekliliğinin devamına ilişkin önemli bir belirsizliğin var olup olmadığı konusunda bir sonuca varmaktır. Bu sorumluluk, finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan finansal raporlama çerçevesi işletmenin sürekliliğinin devamına ilişkin yönetimin özel bir değerlendirme yapması hususunda açık bir hüküm içermese dahi, mevcuttur.” Tebliğin devamı olan 7. madde de ise “Ancak, BDS 2002’de açıklandığı gibi denetçinin önemli yanlışlıkları tespit etme becerisi üzerindeki yapısal kısıtlamaların muhtemel etkileri, işletmenin sürekliliğinin devamını sona erdirebilecek gelecekteki olay veya şartlar söz konusu olduğunda daha büyüktür. Denetçi gelecekteki bu tip olay veya şartları önceden tahmin edemez. Dolayısıyla denetçi raporunda işletmenin sürekliliğine ilişkin belirsizliğe atıfta bulunulmaması, işletmenin sürekliliğinin devamı açısından bir güvence olarak kabul edilemez.” Denetçinin raporunda işletmenin sürekliliğine ilişkin belirsizlik ile ilgili atıfta bulunulmamasının işletmenin sürekliliği ile ilgili bir güvence oluşturmadığından denetçinin sorumluluğu bu noktada azalmaktadır.

Son olarak International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) tarafından 15 Ocak 2015 tarihinde yeni denetçi raporu ile ilgili denetim standartları yayınlanmıştır. Bu denetim standartları borsada işlem gören tüm işletmelerin denetiminde geçerli geçerlidir. Bu denetim standartlarının süreklilik ile ilgili kısmı şöyledir;

- İşletmenin sürekliliği ile ilgili hem denetçinin hem de yönetimin sorumluluklarına ilişkin daha fazla açıklamaya yer verilmesi,
- İşletmenin sürekliliğine ilişkin önemli bir belirsizlik olması durumunda bu konu ile ilgili denetçi raporunda ayrı bir bölüm verilmesi,
- İşletmenin sürekliliğine ilişkin önemli bir belirsizlik bulunmadığı halde işletmenin sürekliliği varsayımını tehlikeye düşürecek göstergelerin olması durumunda bu hususun da denetçi raporunda açıklanması,

## 2. LİTERATÜR TARAMASI

Süreklilik Varsayımı'nın tanımı ve denetçinin raporunda süreklilikle ilgili nasıl bir tutum izlemesi gerektiğine dair kurumlar ve kişiler tarafından yapılmış açıklamalara aşağıda yer verilmiştir.

Sürekli şekilde devam eden kavramı, işletme yükümlülüklerinin yerine getirilmesine veya varlıklara ait edinim bedellerinin tahmin edilen süre içerisinde azar azar tüketilmesine imkân veren bir dönemi anlatır (Devlet Planlama Teşkilatı, Muhasebenin Temel Kavramları ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri, 1970, s.18). İşletmelerin faaliyetleri, süreçleri, paydaşları, paydaşların işletmeden beklentileri birbirinden farklı olduğundan bunların yansımalarını içeren sürdürülebilirlik raporlarının içeriği de işletmelere göre farklılaşmaktadır (Çalışkan, 2012, s. 156).

Süreklilik Varsayımı, Türkiye Muhasebe Standartlarının birincisinde 25 inci ve 26. paragrafları ile onuncu standardın 14, 15 ve 16. paragraflarında açıklanmıştır. Bu paragraflara göre; işletme yönetimi, finansal tabloları düzenlerken işletmenin faaliyetlerini süreklilik içerisinde devam etme yetisini değerlendirir. Yönetimin şirketi tasfiye etme veya ticari faaliyetini sona erdirmeye niyeti veya mecburiyeti yoksa finansal tablolar süreklilik kavramına düzenlenir. Yönetim, değerlendirmeleri yaparken işletme faaliyetlerinin sürekliliğine kuşku düşürecek önemli belirsizlikler taşıyan olaylar veya koşulların farkındaysa, bu belirsizlikleri açıklar. İşletme, finansal tablolarını süreklilik esasına göre hazırlamaması halinde, bu hususu, finansal tablolarını düzenlemesi sırasında dayandırdığı temel ve işletmenin süreklilik arz etmeyecek şekilde değerlendirilmesinin nedeni ile birlikte açıklar.

İşletmelerde süreklilik değerlendirmesi, çok ciddi düzeyde mesleki yargı gerektirmektedir. Bu yargı müşteri işletmenin finansal ve faaliyetleri bilgileriyle oluşmaktadır. Bu nedenle işletmenin sağladığı bilgiler işletmenin sürekliliğinin değerlendirilmesinde yeterli değilse, hata olasılığı yükselmektedir. Bu durum da , yanlış bir sonuca ulaşmaya götürmektedir. Böyle bir hata riski, denetçiye bir maliyet yükü de getirmektedir. Çünkü denetçi; denetimin yapısını, kapsamını ve zamanlamasını buna göre ayarlamak zorundadır. (Geiger, M.A. & Rama, D.V.2006).

Denetim kanıtlarının incelenmesinden sonra denetçi yönetimin işletme sürekliliğine ilişkin çalışma yapıp yapmamasına göre farklı iki yol izler. Yönetim, sürekliliğe ilişkin bir çalışma yapmışsa; işletme sürekliliğine ilişkin değerlendirmede, yönetimin varsayımları tartışılacak ve süreklilik ile ilgili ciddi şüphe uyandıracak olaylar ve durumlar olup olmadığı araştırılır. Bu çalışmada yönetimin sürekliliği ele alış yöntemleri de incelenmelidir. Belirsizliğe ilişkin sonuca ulaşıldıktan sonra denetçi raporunu düzenler. Eğer yönetim, sürekliliğin değerlendirilmesine ilişkin bir çalışma yapmamışsa; denetçi, yönetimle birlikte işletmenin sürekliliği varsayımının amacı ve gerekçelerini tartışmalıdır. İşletmenin sürekliliği değerlendirme yeteneği ve sürekliliği engelleyen durum ve hususların tespitine yönelik soruşturma çalışması yapar. (Tepegöz, Türedi, 2006)

Mali tablolar normalde öngörülebilir bir süre içinde işletmenin sürekliliği varsayımı ile düzenlenirler. İşletme yönetiminin işletme faaliyetlerini durdurmak gibi bir niyetinin olmadığı ve bunu zorlayan koşulların da olmadığı varsayılır. Bu varsayımı tamamlayan başka bir varsayım ise dönemsel varsayımdır. Oysa bilanço tarihlerinde işletmenin faaliyetleri durmamakta, sürmektedir. Ancak, işletmenin faaliyetlerinden sonuç çıkartabilmek ve alınacak önlemleri belirleyebilmek için işletmenin sonsuz ömrü daha kısa sürelerle bölünmektedir (Kaval, 2005, s.161).

Bu noktada anlatılmak istenen, mali tablolar işletmenin öngörülebilir bir sürede faaliyetlerini devam ettireceği varsayımı ile hazırlanır. Örneğin işletmenin sonsuz olan ömrü beşer yıllık planlara ayrılarak, gelişiminin gözlemlenmesi ve oluşacak sorunlar konusunda tedbir alınması sağlanır.

İşletmenin sürekliliğini olumsuz etkileyecek çeşitli olay ve işlemler olabilir. İşletmenin sürekliliğini tehlikeye sokan etmenlere şu örnekler verilebilir (Güredin, 2010, s. 75).

1. Tekrarlanan faaliyet zararları ve çalışma sermayesi açıkları,
2. İşletmenin vadesi gelen borçlarını ödeme gücü içinde olması,
3. Önemli müşteri kayıpları, su baskını, deprem gibi sigortalanmamış doğal afetlerin meydana gelmiş olması,
4. Önemli yönetici ve kilit personel kaybı,
5. İşletmenin faaliyetlerini tehlikeye sokabilecek hukuki dava gibi olayların olması vb.

Denetçi, işletmenin sürekliliğine ilişkin ciddi şüphe uyandıracak olaylar, koşullar ve işletme riskleriyle ilgili durumlar olup olmadığını değerlendirmelidir. Şüphe uyandıracak olaylardan bazıları aşağıdaki gibi olabilir: (Kavut, Taş, vd. 2009, s.171)

- İşletmenin kısa vadeli varlıklarının kısa vadeli borçlarını karşılayamama durumu,
- Gerçekçi yenileme veya ödeme ihtimalleri olmayan ve ödeme tarihleri yaklaşan borçların olması,
- Alacaklıların ve diğer borç verenlerin finansal desteklerini çekebileceklerine ilişkin belirtiler,
- Cari veya gelecek dönemlere ait finansal tablolarda faaliyetlerden kaynaklanan nakit akışlarının negatif olması,
- Gösterge niteliğindeki finansal oranların olumsuzluğu,
- Kredi anlaşmalarının koşullarına uyulamaması,
- Önemli yeni ürünlerin geliştirilmesi veya diğer önemli yatırımların gerçekleştirilmesi için gerekli finansmanın sağlanamaması,
- Yönetim kademesindeki önemli pozisyonların boşalmasının ardından yerlerinin doldurulamaması,
- Büyük bir pazarın, satış zincirinin, lisansın veya başlıca tedarikçilerden birinin kaybedilmesi,
- İşçilerle yaşanan zorluklar veya önemli malzemelerde yaşanan kıtlık
- Sermaye gerekliliklerine veya yasal gerekliliklere uymama,
- Kaybedilirse işletmenin karşılayamayacağı taleplerle sonuçlanabilecek, işletme aleyhine açılmış yasal veya idari işlemler,
- İşletmeyi kötü yönde etkilemesi beklenen, kanun veya hükümet politikası değişiklikleri.



Durumu denetçi gözüyle daha detaylı incelemek amacı ile 1997’de Mutchler 16 farklı denetçi ile anket yapmış ve sonuç olarak denetçiler açısından bir şirketin finansal sorun yaşadığını gösteren etmenleri şu şekilde öne çıkarmıştır (Mutchler,1997,s.887-896):

- Şirket satın alınma hedefi haline gelmiştir,
- Şirketin batma noktasına geldiği belirtileri bulunmaktadır,
- Şirketin yeniden yapılanmaya gideceği belirtileri bulunmaktadır,
- Organizasyonun net değeri negatiftir,
- Şirket borç ödeyememektedir,
- Nakit akışı eksidedir,
- Bir önceki yıl süreklilik ile ilgili olumsuz görüş bulunmaktadır,
- Operasyonel olarak zarardadır,
- Dönen varlıklar yetersizdir,
- Finansal zarar bulunmaktadır,
- Borç ve fon bulmakta zorlanmaktadır.

Benzer şekilde, 1991 yılında Boritz ise denetim firmalarıyla yaptığı çalışmada, denetim şirketleri açısından sürekliliği etkileyen en önemli faktörlerin neler olduğu konusundaki çalışmasında şu sonuca ulaşmıştır (Boritz, 1991):

- Geçen 2 yılda finansal zarardadır,
- Borç/Varlık oranı yüksektir,
- Borçlarını ödeyememektedir,
- Varlık getiri oranı negatiftir,
- Borç Oranı/Sermaye Oranı yükselmektedir,
- Borsa değeri düşmektedir,
- Hile vardır,
- Negatif varlıklar bulunmaktadır.

İşletmenin sürekliliğini etkileyen bu gibi durumlar denetçinin bağımsız denetim raporunda vereceği görüşü de etkileyecektir. Kısaca özetlersek;

**Tablo 1. Farklı Durumlara Göre Denetçi Görüşü Tablosu**

Süreklilik Varsayımı	Kanıt Durumu	Finansal Tablo Açıklamaları	Denetçinin Görüşü
Uygun	Bulunmuyor	Uygun	Şartsız Görüş
Uygun	Bulunuyor	Uygun	Şartsız Görüş (Denetçi raporda bu konuya dikkat çeken açıklamada bulunmalıdır)
Uygun	Bulunuyor	Açıklamalar Yapılmamış	Şartlı yada Olumsuz Görüş
Uygun Değil	Bulunuyor	Önemsiz	Olumsuz Görüş
Uygun Değil	Kanıtlar finansal tabloları önemli ölçüde etkiliyor	Önemsiz	Görüş Vermekten Kaçınma

(Socol, 2010, s. 295);

Yukarıdaki tablo 1 incelendiğinde; İşletmenin sürekliliğini etkileyen durumları tespit etmek için denetçi süreklilik varsayımının uygun olup olmaması, kanıtın bulunup bulunmamasına ve kanıtların finansal tabloları önemli ölçüde etkilemesine ayrıca finansal tablo açıklamalarının uygun, açıklamalar yapılmamış ve önemsiz olduğunun tespitini yaparak bağımsız denetim raporunda vereceği görüşünün ne olacağına karar verir.

Bağımsız denetçi, süreklilik varsayımını uygun olduğunu, kanıtın bulunmadığı ve açıklamaların uygun olduğunu tespit ettiğinde görüşünü şartsız olarak belirtir.

Bağımsız denetçi, süreklilik varsayımını uygun olduğunu, kanıtın bulunduğu ve açıklamaların uygun olduğunu tespit ettiğinde raporda bu konuya dikkat çeken bir açıklamada bulunarak görüşünü şartsız olarak belirtir.

Bağımsız denetçi, süreklilik varsayımını uygun olduğunu, kanıtın bulunduğu ve açıklamaların yapılmamış olduğunu tespit ettiğinde görüşünü şartsız yada olumsuz olarak belirtir.

Bağımsız denetçi, süreklilik varsayımını uygun olmadığını, kanıtın bulunduğu ve açıklamaların önemsiz olduğunu tespit ettiğinde görüşünü olumsuz olarak belirtir.

Bağımsız denetçi, süreklilik varsayımını uygun olmadığını, kanıtların finansal tabloları önemli ölçüde etkilediğini ve açıklamaların önemsiz olduğunu tespit ettiğinde görüş vermekten kaçınır.

### 3. BAĞIMSIZ DENETİM RAPORLARINDA SÜREKLİLİĞE DAİR AÇIKLAMALAR

#### 3.1. Bomonti Elektrik Mühendislik Müşavirlik İnşaat Turizm ve Ticaret A.Ş.

Bomonti Elektrik Mühendislik Müşavirlik İnşaat Turizm ve Ticaret A.Ş.’nin geçmiş beş yıllık bağımsız denetim raporları ve finansal tabloları incelendiğinde:

2013 yılına ait bağımsız denetim raporu Mercek Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş. tarafından düzenlendiği, bu denetimlerin olumlu görüş aldığı görülmüştür. Bağımsız denetim raporunda işletmenin sürekliliğine değinilmemiştir. Finansal tablolara ilişkin dipnotlarda işletmenin sürekliliğine ilişkin bölüm açılmış “Finansal tablolar, Şirket’in önümüzdeki bir yılda ve faaliyetlerinin doğal akışı içerisinde varlıklarından fayda elde edeceği ve yükümlülüklerini yerine getireceği varsayımı altında işletmenin sürekliliği esasına göre hazırlanmıştır.” diye belirtilmiştir.

2014 yılına ait bağımsız denetim raporu Randıman Denetim YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş. tarafından düzenlendiği, bu denetimlerin olumlu görüş aldığı görülmüştür. Bağımsız denetim raporunda işletmenin sürekliliğine değinilmemiştir.

Finansal tablolara ilişkin dipnotlarda işletmenin sürekliliğine ilişkin bölüm açılmış “Finansal tablolar, Şirket’in önümüzdeki bir yılda ve faaliyetlerinin doğal akışı içerisinde varlıklarından fayda elde edeceği ve yükümlülüklerini yerine getireceği varsayımı altında işletmenin sürekliliği esasına göre hazırlanmıştır.” diye belirtilmiştir.

2015 yılına ait bağımsız denetim raporu ENGİN Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. Member Firm of GRANT THORNTON International’ın tarafından düzenlendiği, bu denetimlerin olumlu görüş aldığı görülmüştür. Bağımsız denetim raporunda ve Finansal tablolara ilişkin dipnotlarda işletmenin sürekliliğine değinilmemiştir.

2016 yılına ait bağımsız denetim raporu ENGİN Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. Member Firm of GRANT THORNTON International’ın tarafından düzenlendiği, bu denetimlerin sınırlı olumlu görüş aldığı görülmüştür. Bağımsız denetim raporunda işletmenin sürekliliğine değinilmiştir. Şöyle ki “Şirket, rapor tarihi itibarıyla, yeni finansman anlaşmaları yapmamış veya yeni bir finansman kaynağı oluşturamamıştır. Bu durum, Şirket’in sürekliliğinin devamına ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek önemli bir belirsizliğin varlığını göstermekte olduğundan, Şirket olağan iş akışı içinde varlıklarını nakde çeviremeyecek ve yükümlülüklerini yerine getiremeyecektir. Finansal tablolar (ve dipnotları) bu hususları tam olarak açıklamamaktadır.” denilmektedir. Finansal tablolara ilişkin dipnotlarda işletmenin sürekliliğine ilişkin bölüm açılmış “Şirket finansal tablolarını işletmenin tahmin edilebilir bir gelecekte faaliyetlerini sürdüreceği varsayımıyla hazırlanmıştır. 31.12.2016 itibarıyla Şirket’in 11.072.427 TL tutarında geçmiş yıllar zararı ve 4.197.126 TL tutarında net dönem zararı bulunmaktadır. Buna ek Şirket’in kısa vadeli yükümlülükleri dönen varlıklarını 17.003.425 TL tutarında aşmaktadır. 5 numaralı finansal tablo dipnotunda ifade edilen diğer hususlarla birlikte bu durum işletmenin sürekliliğinin devamına ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek önemli bir belirsizliğin varlığını göstermektedir.” diye belirtilmiştir.

2017 yılına ait bağımsız denetim raporu ENGİN Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. Member Firm of GRANT THORNTON International'ın tarafından düzenlendiği, bu denetimlerin sınırlı olumlu görüş aldığı görülmüştür. Bağımsız denetim raporunda işletmenin sürekliliğine fakat değinilmiştir. Şöyle ki “Şirket, rapor tarihi itibarıyla, yeni finansman anlaşmaları yapmamış veya yeni bir finansman kaynağı oluşturamamıştır. Bu durum, Şirket'in sürekliliğinin devamına ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek önemli bir belirsizliğin varlığını göstermekte olduğundan, Şirket olağan iş akışı içinde varlıklarını nakde çeviremeyecek ve yükümlülüklerini yerine getiremeyecektir. Finansal tablolar (ve dipnotları) bu hususları tam olarak açıklamamaktadır.” denilmektedir. Finansal tablolara ilişkin dipnotlarda işletmenin sürekliliğine ilişkin bölüm açılmış “Şirket finansal tablolarını işletmenin tahmin edilebilir bir gelecekte faaliyetlerini sürdüreceği varsayımıyla hazırlamıştır. 31.12.2017 itibarıyla Şirket'in 15.269.553 TL tutarında geçmiş yıllar zararı ve (7.360.651) TL tutarında net dönem zararı bulunmaktadır. Buna ek Şirket'in kısa vadeli yükümlülükleri dönen varlıklarını 21.858.093 TL tutarında aşmaktadır. 5 numaralı finansal tablo dipnotunda ifade edilen diğer hususlarla birlikte bu durum işletmenin sürekliliğinin devamına ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek önemli bir belirsizliğin varlığını göstermektedir.” diye belirtilmiştir.

### 3.2. Bimeks Bilgi İşlem ve Dış Ticaret Anonim Şirketi

Bimeks Bilgi İşlem ve Dış Ticaret Anonim Şirketi'nin geçmiş beş yıllık bağımsız denetim raporları ve finansal tabloları incelendiğinde:

2013-2016 yıllarına ait bağımsız denetim raporlarının ENGİN Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebecilik Mali Müşavirlik A.Ş. Member Firm of GRANT THORNTON International tarafından düzenlendiği, bu denetimler sonucunda olumlu görüş aldığı görülmüştür. Bağımsız denetim raporlarında işletmenin sürekliliğine değinilmemiştir. Finansal tablolara ilişkin dipnotlarda işletmenin sürekliliğine ilişkin bölüm açılmış “Grup konsolide finansal tablolarını işletmenin sürekliliği ilkesine göre hazırlamıştır.” diye belirtilmiştir.

2017 yılına ait bağımsız denetim raporunun AK BAĞIMSIZ DENETİM ve SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş. tarafından düzenlendiği, bu denetimin görüş vermekten kaçınma şeklinde sonuçlandığı görülmüştür. Bağımsız denetim raporunda işletmenin sürekliliğine değinilmiştir. Şöyle ki: “- Borsa İstanbul A.Ş. Yönetim Kurulu 24.08.2017 tarihinde Grup'un finansal sıkıntıya girmesi nedeniyle Şirket paylarının Yakın İzleme Pazarı'na alınmasına karar vermiştir. Grup, 31.12.2017 tarihli konsolide finansal tablolarını işletmenin tahmin edilebilir bir gelecekte faaliyetlerini sürdüreceği varsayımıyla hazırlamıştır. Ancak, Grup'un 31.12.2017 tarihi itibarıyla öz kaynakları zarar sebebiyle tamamen karşılıksız kalmış ve 367.363.230 TL negatife dönmüştür ve dolayısıyla bu durum işletmenin sürekliliği üzerinde ciddi şüpheler uyandıracak önemli belirsizliklerin mevcudiyetine işaret etmektedir. İlişikteki konsolide finansal tablolar bu hususa ilişkin herhangi bir düzeltme kaydını içermemektedir. Grup'un mevcut borç ve yükümlülüklerini ödeyebilmesi varlıklarını nakde çevirebilmesine, faaliyetleri hakkında alacağı karar ve tedbirlere, bunların neticesinde elde edilmesi beklenen nakit fonlara ve yeni kaynaklara bağlıdır. Diğer taraftan söz konusu durum, 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun (TTK) 376.maddesine göre de borca batıklık olarak değerlendirildiğinden Şirket yönetim kurulunun TTK'nın 376. maddesinde belirtilen tedbirleri acilen almasını gerektirmektedir.”

Finansal tablolara ilişkin dipnotlarda işletmenin sürekliliğine ilişkin bölüm açılmış “Grup konsolide finansal tablolarını işletmenin sürekliliği ilkesine göre hazırlamıştır. Ancak, Grup’un 31.12.2017 tarihi itibarıyla öz kaynakları zarar sebebiyle tamamen karşılıksız kalmış ve 367.363.230 TL negatife dönmüştür ve dolayısıyla bu durum işletmenin sürekliliği üzerinde ciddi şüpheler uyandıracak önemli belirsizliklerin mevcudiyetine işaret etmektedir. İlişikteki 2017 yılı konsolide finansal tabloları bu hususa ilişkin herhangi bir düzeltme kaydını içermemektedir. Grup’un mevcut borç ve yükümlülüklerini ödeyebilmesi varlıklarını nakde çevirebilmesine, faaliyetleri hakkında alacağı karar ve tedbirlere, bunların neticesinde elde edilmesi beklenen nakit fonlara ve yeni kaynaklara bağlıdır. Diğer taraftan söz konusu durum, 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun (“TTK”) 376. maddesine göre de borca batıklık olarak değerlendirildiğinden Şirket yönetim kurulunun TTK’nın 376. maddesinde belirtilen tedbirleri acilen almasını gerektirmektedir.” diye belirtilmiştir.

### 3.3. Arçelik Anonim Şirketi

Arçelik Anonim Şirketi’nin geçmiş beş yıllık bağımsız denetim raporları ve finansal tabloları incelendiğinde:

2013-2016 yıllarına ait bağımsız denetim raporlarının Güney Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketi A member firm of Ernst & Young Global Limited tarafından düzenlendiği, bu denetimler sonucunda olumlu görüş aldığı görülmüştür. Bağımsız denetim raporlarında işletmenin sürekliliğine değinilmemiştir. Finansal tablolara ilişkin dipnotlarda işletmenin sürekliliğine ilişkin bölüm açılmış “Grup konsolide finansal tablolarını işletmenin sürekliliği ilkesine göre hazırlamıştır.” diye belirtilmiştir.

2017 yıllarına ait bağımsız denetim raporu PwC *Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.S.* tarafından düzenlendiği, bu denetimler sonucunda olumlu görüş aldığı görülmüştür. Bağımsız denetim raporlarında işletmenin sürekliliğine değinilmiştir. Şöyle ki “Elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak Grup’un sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlarla ilgili önemli bir belirsizliğin mevcut olup olmadığı hakkında ve yönetimin işletmenin sürekliliği esasının kullanılmasının uygunluğu hakkında sonuca varılmaktadır. Önemli bir belirsizliğin mevcut olduğu sonucuna varmamız hâlinde, raporumuzda, finansal tablolardaki ilgili açıklamalara dikkat çekmemiz ya da bu açıklamaların yetersiz olması durumunda olumlu görüş dışında bir görüş vermemiz gerekmektedir. Vardığımız sonuçlar, bağımsız denetçi raporu tarihine kadar elde edilen denetim kanıtlarına dayanmaktadır. Bununla birlikte, gelecekteki olay veya şartlar Grup’un sürekliliğini sona erdirebilir. Finansal tablolara ilişkin dipnotlarda işletmenin sürekliliğine ilişkin bölüm açılmış “Grup konsolide finansal tablolarını işletmenin sürekliliği ilkesine göre hazırlamıştır.” diye belirtilmiştir.

### 3.4. Enka İnşaat ve Sanayi A.Ş.

Enka İnşaat ve Sanayi A.Ş.’nin geçmiş beş yıllık bağımsız denetim raporları ve finansal tabloları incelendiğinde:

2013-2016 yıllarına ait bağımsız denetim raporlarının DRT BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş. Member of DELOITTE TOUCHE TOHMATSU LIMITED tarafından düzenlendiği, bu denetimler sonucunda olumlu görüş aldığı görülmüştür. Bağımsız denetim

raporlarında işletmenin sürekliliğine değinilmemiştir. Finansal tablolara ilişkin dipnotlarda işletmenin sürekliliğine değinilmemiştir.

2017 yılına ait bağımsız denetim raporunun KPMG Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketi A member firm of KPMG International Cooperative tarafından düzenlendiği, bu denetimler sonucunda olumlu görüş aldığı görülmüştür. Bağımsız denetim raporlarında işletmenin sürekliliğine değinilmemiştir. Şöyle ki: "...Elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak Grup'un sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlarla ilgili önemli bir belirsizliğin mevcut olup olmadığı hakkında ve yönetimce işletmenin sürekliliği esasını kullanılmasının uygunluğu hakkında sonuca varılmaktadır. Önemli bir belirsizliğin mevcut olduğu sonucuna varmamız halinde, raporumuzda, konsolide finansal tablolardaki ilgili açıklamalara dikkat çekmemiz ya da bu açıklamaların yetersiz olması durumunda olumlu görüş dışında bir görüş vermemiz gerekmektedir. Vardığımız sonuçlar, bağımsız denetçi raporu tarihine kadar elde edilen denetim kanıtlarına dayanmaktadır. Bununla birlikte, gelecekteki olay veya şartlar Grup'un sürekliliğini sona erdirebilir..." Finansal tablolara ilişkin dipnotlarda işletmenin sürekliliğine değinilmemiştir. Ancak geçmiş mali tablolar da olmak üzere sermaye yönetimi bölümünde "Grup, sermaye yönetiminde, bir yandan faaliyetlerinin sürekliliğini sağlamaya çalışırken, diğer yandan da borç ve özkaynak dengesini en verimli şekilde kullanarak karını artırmayı hedeflemektedir. Grup'un sermaye yapısı borçlar, nakit ve nakit benzerleri ve 22 numaralı notta açıklanan çıkarılmış sermaye, sermaye yedekleri ve kar yedeklerini içeren özkaynak kalemlerinden oluşmaktadır." Değinilmemiştir.

### **3.5. Ereğli Demir ve Çelik Fabrikaları T.A.Ş.**

Ereğli Demir ve Çelik Fabrikaları T.A.Ş.'nin geçmiş beş yıllık bağımsız denetim raporları ve finansal tabloları incelendiğinde:

2013-2016 yıllarına ait bağımsız denetim raporlarının Güney Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketi A member firm of Ernst & Young Global Limited tarafından düzenlendiği, bu denetimler sonucunda olumlu görüş aldığı görülmüştür. Bağımsız denetim raporlarında işletmenin sürekliliğine değinilmemiştir. Finansal tablolara ilişkin dipnotlarda işletmenin sürekliliğine ilişkin bölüm açılmış "Grup konsolide finansal tablolarını işletmenin sürekliliği ilkesine göre hazırlamıştır." diye belirtilmiştir.

2017 yıllarına ait bağımsız denetim raporlarının DRT BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş. Member of DELOITTE TOUCHE TOHMATSU LIMITED tarafından düzenlendiği, bu denetimler sonucunda olumlu görüş aldığı görülmüştür. Bağımsız denetim raporlarında işletmenin sürekliliğine değinilmemiştir. Finansal tablolara ilişkin dipnotlarda işletmenin sürekliliğine ilişkin bölüm açılmış "Grup konsolide finansal tablolarını işletmenin sürekliliği ilkesine göre hazırlamıştır." diye belirtilmiştir.

### **3.6. Kaplamin Ambalaj Sanayi ve Ticaret A.Ş.**

Kaplamin Ambalaj Sanayi ve Ticaret A.Ş.'nin geçmiş beş yıllık bağımsız denetim raporları ve finansal tabloları incelendiğinde:

2013 yılına ait bağımsız denetim raporu AC İstanbul Uluslararası Denetim ve SMMM A.Ş. tarafından düzenlendiği, bu denetimler sonucunda olumlu görüş aldığı görülmüştür. Bağımsız denetim raporlarında işletmenin sürekliliğine değinilmemiştir. Finansal tablolara ilişkin dipnotlarda işletmenin sürekliliğine ilişkin bölüm açılmış “Finansal tablolar, Şirket’in önümüzdeki bir yılda ve faaliyetlerinin doğal akışı içerisinde varlıklarından fayda elde edeceği ve yükümlülüklerini yerine getireceği varsayımı altında işletmenin sürekliliği esasına göre hazırlanmıştır.” diye belirtilmiştir.

2014-2016 yıllarına ait bağımsız denetim raporları Akis Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. A member of KPMG International Cooperative tarafından düzenlendiği, bu denetimler sonucunda olumlu görüş aldığı görülmüştür. Bağımsız denetim raporu ve finansal tablolara ilişkin dipnotlarda işletmenin sürekliliğine değinilmemiştir.

2017 yılına ait bağımsız denetim raporu KPMG Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. A member of KPMG International Cooperative tarafından düzenlendiği, bu denetimler sonucunda olumlu görüş aldığı görülmüştür. Bağımsız denetim raporu ve finansal tablolara ilişkin dipnotlarda işletmenin sürekliliğine değinilmemiştir.

### **3.7. Zorlu Enerji Elektrik Üretim A.Ş.**

Zorlu Enerji Elektrik Üretim A.Ş.’nin geçmiş beş yıllık bağımsız denetim raporları ve finansal tabloları incelendiğinde:

2013-2016 yıllarına ait bağımsız denetim raporlarının Güney Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketi A member firm of Ernst & Young Global Limited tarafından düzenlendiği, bu denetimler sonucunda olumlu görüş aldığı görülmüştür. Bağımsız denetim raporlarında işletmenin sürekliliğine değinilmemiştir. Finansal tablolara ilişkin dipnotlarda işletmenin sürekliliğine ilişkin bölüm açılmış “Grup konsolide finansal tablolarını işletmenin sürekliliği ilkesine göre hazırlamıştır.” diye belirtilmiştir.

2017 yıllarına ait bağımsız denetim raporlarının DRT BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş. Member of DELOITTE TOUCHE TOHMATSU LIMITED tarafından düzenlendiği, bu denetimler sonucunda olumlu görüş aldığı görülmüştür. Bağımsız denetim raporunda işletmenin sürekliliğine değinilmemiştir. Finansal tablolara ilişkin dipnotlarda işletmenin sürekliliğine ilişkin bölüm açılmış “Grup konsolide finansal tablolarını işletmenin sürekliliği ilkesine göre hazırlamıştır.” diye belirtilmiştir.

### **3.8. GSD Denizcilik Gayrimenkul İnşaat Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi**

GSD Denizcilik Gayrimenkul İnşaat Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi’nin geçmiş beş yıllık bağımsız denetim raporları ve finansal tabloları incelendiğinde:

2013-2015 yıllarına ait bağımsız denetim raporlarının Güney Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketi A member firm of Ernst & Young Global Limited tarafından düzenlendiği, bu denetimler sonucunda olumlu görüş aldığı görülmüştür. Bağımsız denetim raporlarında işletmenin sürekliliğine değinilmemiştir. Finansal tablolara ilişkin dipnotlarda işletmenin sürekliliğine ilişkin

bölüm açılmış “Grup konsolide finansal tablolarını işletmenin sürekliliği ilkesine göre hazırlamıştır.” diye belirtilmiştir.

2016 yıllarına ait bağımsız denetim raporlarının Akis Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. A member of KPMG International Cooperative tarafından düzenlendiği, bu denetimler sonucunda olumlu görüş aldığı görülmüştür. Bağımsız denetim raporunda işletmenin sürekliliğine değinilmemiştir. Finansal tablolara ilişkin dipnotlarda işletmenin sürekliliğine ilişkin bölüm açılmış “Grup konsolide finansal tablolarını işletmenin sürekliliği ilkesine göre hazırlamıştır.” diye belirtilmiştir.

2017 yıllarına ait bağımsız denetim raporlarının KPMG Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. A member firm of KPMG International Cooperative tarafından düzenlendiği, bu denetimler sonucunda olumlu görüş aldığı görülmüştür. Bağımsız denetim raporunda işletmenin sürekliliğine değinilmiştir. Şöyle ki; “Elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak Grup’un sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlarla ilgili önemli bir belirsizliğin mevcut olup olmadığı hakkında ve yönetimin işletmenin sürekliliği esasını kullanmasının uygunluğu hakkında sonuca varılmaktadır. Önemli bir belirsizliğin mevcut olduğu sonucuna varmamız halinde, raporumuzda, konsolide finansal tablolardaki ilgili açıklamalara dikkat çekmemiz ya da bu açıklamaların yetersiz olması durumunda olumlu görüş dışında bir görüş vermemiz gerekmektedir. Vardığımız sonuçlar, bağımsız denetçi raporu tarihine kadar elde edilen denetim kanıtlarına dayanmaktadır. Bununla birlikte, gelecekteki olay veya şartlar Grup’un sürekliliğini sona erdirebilir.” Finansal tablolara ilişkin dipnotlarda işletmenin sürekliliğine ilişkin bölüm açılmış “Grup konsolide finansal tablolarını işletmenin sürekliliği ilkesine göre hazırlamıştır.” diye belirtilmiştir.

### **3.9. Otokar Otomotiv ve Savunma Sanayi Anonim Şirketi**

Otokar Otomotiv ve Savunma Sanayi Anonim Şirketi’nin geçmiş beş yıllık bağımsız denetim raporları ve finansal tabloları incelendiğinde:

2013-2016 yıllarına ait bağımsız denetim raporlarının Güney Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketi A member firm of Ernst & Young Global Limited tarafından düzenlendiği, bu denetimler sonucunda olumlu görüş aldığı görülmüştür. Bağımsız denetim raporları ve finansal tablolara ilişkin dipnotlarda işletmenin sürekliliğine değinilmemiştir.

2017 yıllarına ait bağımsız denetim raporlarının PwC Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. tarafından düzenlendiği, bu denetimler sonucunda olumlu görüş aldığı görülmüştür. Bağımsız denetim raporunda işletmenin sürekliliğine değinilmiştir. Şöyle ki “Elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak Grup’un sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlarla ilgili önemli bir belirsizliğin mevcut olup olmadığı hakkında ve yönetimin işletmenin sürekliliği esasının kullanılmasının uygunluğu hakkında sonuca varılmaktadır. Önemli bir belirsizliğin mevcut olduğu sonucuna varmamız hâlinde, raporumuzda, finansal tablolardaki ilgili açıklamalara dikkat çekmemiz ya da bu açıklamaların yetersiz olması durumunda olumlu görüş dışında bir görüş vermemiz gerekmektedir. Vardığımız sonuçlar, bağımsız denetçi raporu tarihine kadar elde edilen denetim kanıtlarına dayanmaktadır. Bununla birlikte, gelecekteki olay veya şartlar Grup’un sürekliliğini sona erdirebilir.” Finansal tablolara ilişkin dipnotlarda işletmenin sürekliliğine değinilmemiştir.



### 3.10. Kartonsan Karton Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi

Kartonsan Karton Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi'nin geçmiş beş yıllık bağımsız denetim raporları ve finansal tabloları incelendiğinde:

2013-2015 yıllarına ait bağımsız denetim raporlarının Başaran Nas Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketi tarafından düzenlendiği, bu denetimler sonucunda olumlu görüş aldığı görülmüştür. Bağımsız denetim raporları ve finansal tablolara ilişkin dipnotlarda işletmenin sürekliliğine değinilmemiştir.

2016 yılına ait bağımsız denetim raporunun PwC Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. tarafından düzenlendiği, bu denetimler sonucunda olumlu görüş aldığı görülmüştür. Bağımsız denetim raporları ve finansal tablolara ilişkin dipnotlarda işletmenin sürekliliğine değinilmemiştir.

2017 yıllarına ait bağımsız denetim raporlarının GÜRELİ YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE BAĞIMSIZ DENETİM HİZMETLERİ A.Ş. tarafından düzenlendiği, bu denetimler sonucunda olumlu görüş aldığı görülmüştür. Bağımsız denetim raporunda işletmenin sürekliliğine değinilmiştir. Şöyle ki "Elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak, Topluluğun sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlarla ilgili önemli bir belirsizliğin mevcut olup olmadığı hakkında ve yönetimin işletmenin sürekliliği esasını kullanmasının uygunluğu hakkında sonuca varılmaktadır. Önemli bir belirsizliğin mevcut olduğu sonucuna varmamız hâlinde, raporumuzda, konsolide finansal tablolardaki ilgili açıklamalara dikkat çekmemiz ya da bu açıklamaların yetersiz olması durumunda olumlu görüş dışında bir görüş vermemiz gerekmektedir. Vardığımız sonuçlar, bağımsız denetçi raporu tarihine kadar elde edilen denetim kanıtlarına dayanmaktadır. Bununla birlikte, gelecekteki olay veya şartlar Topluluğun sürekliliğini sona erdirebilir." Finansal tablolara ilişkin dipnotlarda işletmenin sürekliliğine değinilmemiştir.

### 3.11. Alarko Carrier Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi

Alarko Carrier Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi'nin nin geçmiş beş yıllık bağımsız denetim raporları ve finansal tabloları incelendiğinde:

2013 ve 2016 yıllarına ait bağımsız denetim raporlarının Denge Bağımsız Denetim Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. tarafından düzenlendiği, bu denetimler sonucunda olumlu görüş aldığı görülmüştür. Bağımsız denetim raporları ve finansal tablolara ilişkin dipnotlarda işletmenin sürekliliğine değinilmemiştir.

2017 yıllarına ait bağımsız denetim raporlarının BDO Denet Bağımsız Denetim ve Danışmanlık A.Ş. tarafından düzenlendiği, bu denetimler sonucunda olumlu görüş aldığı görülmüştür. Bağımsız denetim raporunda işletmenin sürekliliğine değinilmiştir. Şöyle ki "Şirket finansal tablolarını işletmenin sürekliliği ilkesine göre hazırlamıştır." denilmiştir.

### 3.12. Brisa Bridgestone Sabancı Lastik Sanayi ve Ticaret A.Ş.

Brisa Bridgestone Sabancı Lastik Sanayi ve Ticaret A.Ş.'nin geçmiş beş yıllık bağımsız denetim raporları ve finansal tabloları incelendiğinde:

2013-2016 yıllarına ait bağımsız denetim raporlarının DRT BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş. tarafından düzenlendiği, bu denetimler sonucunda olumlu görüş aldığı görülmüştür. Bağımsız denetim raporlarında işletmenin sürekliliğine değinilmemiştir.

2017 yıllarına ait bağımsız denetim raporlarının KPMG Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. tarafından düzenlendiği, bu denetimler sonucunda olumlu görüş aldığı görülmüştür. Bağımsız denetim raporunda işletmenin sürekliliğine değinilmemiştir. Finansal tablolara ilişkin dipnotlarda işletmenin sürekliliğine ilişkin bölüm açılmamıştır.

### **3.13. Coca-Cola İçecek Anonim Şirketi**

Coca-Cola İçecek Anonim Şirketi'nin geçmiş beş yıllık bağımsız denetim raporları ve finansal tabloları incelendiğinde:

2013-2015 yıllarına ait bağımsız denetim raporlarının Başaran Nas Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. tarafından düzenlendiği, bu denetimler sonucunda olumlu görüş aldığı görülmüştür. Bağımsız denetim raporlarında işletmenin sürekliliğine değinilmemiştir.

2016-2017 yıllarına ait bağımsız denetim raporlarının Başaran PwC Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. tarafından düzenlendiği, bu denetimler sonucunda olumlu görüş aldığı görülmüştür. Bağımsız denetim raporlarında işletmenin sürekliliğine değinilmemiştir.

### **3.14. Deva Holding Anonim Şirketi**

Deva Holding Anonim Şirketi'nin geçmiş beş yıllık bağımsız denetim raporları ve finansal tabloları incelendiğinde:

2013 yıllarına ait bağımsız denetim raporlarının DRT Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketi tarafından düzenlendiği, bu denetimler sonucunda olumlu görüş aldığı görülmüştür. Bağımsız denetim raporlarında işletmenin sürekliliğine değinilmemiştir.

2014-2015 yıllarına ait bağımsız denetim raporlarının Güney Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketi tarafından düzenlendiği, bu denetimler sonucunda olumlu görüş aldığı görülmüştür. Bağımsız denetim raporlarında işletmenin sürekliliğine değinilmemiştir.

2016-2017 yıllarına ait bağımsız denetim raporlarının Güney Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketi tarafından düzenlendiği, bu denetimler sonucunda olumlu görüş aldığı görülmüştür. Bağımsız denetim raporunda işletmenin sürekliliğine değinilmiştir. Şöyle ki "Şirket finansal tablolarını işletmenin sürekliliği ilkesine göre hazırlamıştır." denilmiştir.

### **3.15. Ülker Bisküvi Sanayi A.Ş.**

Ülker Bisküvi Sanayi A.Ş.'nin geçmiş beş yıllık bağımsız denetim raporları ve finansal tabloları incelendiğinde:

2013-2016 yıllarına ait bağımsız denetim raporlarının Başaran Nas Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketi tarafından düzenlendiği, bu denetimler sonucunda olumlu

görüş aldığı görülmüştür. Bağımsız denetim raporları ve finansal tablolara ilişkin dipnotlarda işletmenin sürekliliğine değinilmemiştir.

2017 yılına ait bağımsız denetim raporunun PwC Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. tarafından düzenlendiği, bu denetimler sonucunda olumlu görüş aldığı görülmüştür. Bağımsız denetim raporları ve finansal tablolara ilişkin dipnotlarda işletmenin sürekliliğine değinilmemiştir.

### **3.16. Vestel Elektronik Sanayi ve Ticaret A.Ş.**

Vestel Elektronik Sanayi ve Ticaret A.Ş.’nin geçmiş beş yıllık bağımsız denetim raporları ve finansal tabloları incelendiğinde:

2013-2015 yıllarına ait bağımsız denetim raporlarının Başaran Nas Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketi tarafından düzenlendiği, bu denetimler sonucunda olumlu görüş aldığı görülmüştür. Bağımsız denetim raporları ve finansal tablolara ilişkin dipnotlarda işletmenin sürekliliğine değinilmemiştir.

2016-2017 yıllarına ait bağımsız denetim raporunun PwC Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. tarafından düzenlendiği, bu denetimler sonucunda olumlu görüş aldığı görülmüştür. 2016 yılında Bağımsız denetim raporları ve finansal tablolara ilişkin dipnotlarda işletmenin sürekliliğine değinilmemiştir. 2017 yılında bağımsız denetim raporları işletmenin sürekliliğine değinilmemiştir. Finansal tabloların da İşletmenin Sürekliliği bölümü açılmış olup “Grup konsolide finansal tablolarını işletmenin sürekliliği ilkesine göre hazırlamıştır.” denilmiştir.

### **3.17. Fenerbahçe Futbol A.Ş.**

Fenerbahçe Futbol A.Ş.’nin geçmiş beş yıllık bağımsız denetim raporları ve finansal tabloları incelendiğinde:

2013-2017 yılına ait bağımsız denetim raporları Güney Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketi tarafından düzenlendiği, bu denetimler sonucunda 2013-2016 yıllarında olumlu ve 2017 yılında ise sınırlı olumlu görüş aldığı görülmüştür. Bağımsız denetim raporunda Dikkat çekilen husus başlığı altında işletmenin sürekliliği ile ilgili bütün dönemlerde ayrıntılı açıklamalar yapılmıştır. Bu açıklamalara örnek olarak 31 MAYIS 2018 tarihi itibarıyla sona eren yıla ilişkin konsolide finansal tablolar ve bağımsız denetçi raporunda; “İşletmenin Sürekliliğine İlişkin Önemli Belirsizlik 31 Mayıs 2018 tarihi itibarıyla Grup’un net dönem zararının 278.293.219 TL (31 Mayıs 2017: 153.082.255 TL) ve net özkaynaklarının negatif 839.710.922 TL (31 Mayıs 2017: 562.187.998 TL) olduğuna değinen 2.6 nolu finansal tablo dipnotuna dikkat çekeriz. Bu durum, işletmenin sürekliliğinin devamına ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek önemli bir belirsizliğin varlığını göstermektedir. Diğer taraftan söz konusu durum, Türk Ticaret Kanunu (“TTK”)’nin 376. maddesinde yer alan bir şirketin borca batık durumda bulunduğu şüphesini uyandıran işaretler konusundaki düzenleme kapsamına girdiğinden, Yönetim Kurulu’nun anılan maddede belirtilen tedbirleri almasını gerektirmektedir. Grup yönetiminin bu konulara yönelik açıklamaları ve planları 2.6 nolu konsolide finansal tablo dipnotunda açıklanmıştır. Ancak bu husus, tarafımızca verilen görüşü etkilememektedir.” ve finansal tablolara ilişkin dipnotlarda işletmenin sürekliliği ilgili ayrıntılı bir açıklama yapılmıştır.

**3.18. Galatasaray Sportif Sınai ve Ticari Yatırımlar Anonim Şirketi**

Galatasaray Sportif Sınai ve Ticari Yatırımlar Anonim Şirketi'nin geçmiş beş yıllık bağımsız denetim raporları ve finansal tabloları incelendiğinde:

2013-2016 yılına ait bağımsız denetim raporları Akis Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketi tarafından düzenlendiği, bu denetimler sonucunda sınırlı olumlu görüş aldığı görülmüştür. Bağımsız denetim raporunda Dikkat çekilen husus başlığı altında işletmenin sürekliliği ile ilgili bütün dönemlerde ayrıntılı açıklamalar yapılmıştır. Finansal tablolara ilişkin dipnotlarda işletmenin sürekliliği ilgili ayrıntılı açıklamalar yapılmıştır.

2017 yılına ait bağımsız denetim raporlarının Güney Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketi tarafından düzenlendiği, bu denetim sonucunda sınırlı olumlu görüş almıştır. Bağımsız denetim raporunda Dikkat çekilen husus başlığı altında işletmenin sürekliliği ile ilgili bütün dönemlerde ayrıntılı açıklamalar yapılmıştır. Finansal tablolara ilişkin dipnotlarda işletmenin sürekliliği ilgili ayrıntılı açıklamalar yapılmıştır.

**3.19. Beşiktaş Futbol Yatırımları Sanayi ve Ticaret A.Ş.**

Beşiktaş Futbol Yatırımları Sanayi ve Ticaret A.Ş.'nin geçmiş beş yıllık bağımsız denetim raporları ve finansal tabloları incelendiğinde:

2013-2016 yılına ait bağımsız denetim raporları Güney Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketi tarafından düzenlendiği, bu denetimler sonucunda şartlı görüş aldığı görülmüştür. Bağımsız denetim raporunda Dikkat çekilen husus başlığı altında işletmenin sürekliliği ile ilgili bütün dönemlerde ayrıntılı açıklamalar yapılmıştır. Finansal tablolara ilişkin dipnotlarda işletmenin sürekliliği ilgili ayrıntılı açıklamalar yapılmıştır.

2017 yılına ait bağımsız denetim raporlarının Güney Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketi tarafından düzenlendiği, bu denetim sonucunda sınırlı olumlu görüş almıştır. Bağımsız denetim raporunda Dikkat çekilen husus başlığı altında işletmenin sürekliliği ile ilgili bütün dönemlerde ayrıntılı açıklamalar yapılmıştır. Finansal tablolara ilişkin dipnotlarda işletmenin sürekliliği ilgili ayrıntılı açıklamalar yapılmıştır.

**3.20. Trabzonspor Sportif Yatırım ve Futbol İşletmeciliği Ticaret A.Ş.**

Trabzonspor Sportif Yatırım ve Futbol İşletmeciliği Ticaret A.Ş.'nin geçmiş beş yıllık bağımsız denetim raporları ve finansal tabloları incelendiğinde:

2013-2017 yılına ait bağımsız denetim raporları Güney Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketi tarafından düzenlendiği, bu denetimler sonucunda şartlı görüş aldığı görülmüştür. Bağımsız denetim raporunda Dikkat çekilen husus başlığı altında işletmenin sürekliliği ile ilgili bütün dönemlerde ayrıntılı açıklamalar yapılmıştır. Finansal tablolara ilişkin dipnotlarda işletmenin sürekliliği ilgili ayrıntılı açıklamalar yapılmıştır.

2017 yılına ait bağımsız denetim raporlarının Güney Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketi tarafından düzenlendiği, bu denetim sonucunda sınırlı olumlu görüş almıştır. Bağımsız denetim raporunda Dikkat çekilen husus başlığı altında işletmenin sürekliliği ile ilgili bütün dönemlerde ayrıntılı açıklamalar yapılmıştır. Finansal tablolara ilişkin dipnotlarda işletmenin sürekliliği ilgili ayrıntılı açıklamalar yapılmıştır.

### 3.21. İNCELENEN ŞİRKETLER YÖNÜNDEN ELDE EDİLEN BULGULAR

Temelde incelediğimiz BİST’te işlem gören/görmüş firmaların beş yıllık finansal tabloları ve Bağımsız Denetim Raporları detaylı bir şekilde ele alınmış ve aşağıda belirtilen bulgulara ulaşılmıştır;

- Genel olarak işletmelerin bağımsız denetim raporları ve finansal tablolarında işletmenin süreklilik kavramı kısaca dikkate alınmıştır. Örneğin, “Grup konsolide finansal tablolarını işletmenin sürekliliği ilkesine göre hazırlamıştır.” Denilmiş olup ayrıntıya girilmemiştir.
- Şirketlerin finansal durumlarının oluşturduğu sürekliliği etkileyen faktörlerin denetim standardına uygunluğu, denetçinin şartlı görüş ya da olumlu görüş olarak vermesiyle sonuçlanmıştır.
- İşletmenin sürekliliği kavramını olumsuz etkileyecek faktörlerin bulunmasına rağmen olumlu görüş verilen ve sonrasında ilgili şirketin iflasıyla sonuçlanan durumlara da rastlanmıştır.
- Denetçi raporunda sürekliliğe ilişkin sorunlar gördüğünde ve bu durumu raporunda belirttiğinde, denetim şirketinin değiştirildiğine de rastlanılmıştır.
- İncelenen şirketleri 2016 öncesi ve 2017 sonrası olarak ayırmak doğru olacaktır. 2016 yılı ve öncesi incelendiğinde bağımsız denetim raporları ve finansal tablo dipnotlarında işletmenin sürekliliğine değinildiğine çok az rastlanılmaktadır. 2017 yılına ait denetim raporları ve finansal tablo dipnotlarında işletmenin sürekliliğine daha ciddi bir yaklaşımın olduğu görülmektedir.
- Sportif şirketler açısından bağımsız denetim raporları ele alındığında şirketlerin hepsinin bağımsız denetim raporlarında işletmenin sürekliliği ile ilgili ayrıntılı bilgi verildiği ve finansal tablo dipnotlarında işletmenin sürekliliği başlığı altında şirket yönetiminin detaylı açıklamalarına yer verildiği görülmüştür.
- İncelenen işletmelerin bir kısmının üst üste zarar etmiş ve iflasın eşiğinde olduğu da göz önüne alındığında sürekliliğe ait açıklamaların ne derece önemli olduğu anlaşılmaktadır.

Tablo 2: Şirketlerin 2013-2017 tarihleri arası Bağımsız Denetçi Rapor Sonuçlarına göre aldığı görüş ve Kar/Zarar durumunu gösterir tablo.

FİRMA		2013	2014	2015	2016	2017
<b>1-BOMONTİ</b>	K/Z	Z	Z	Z	Z	Z
	GÖRÜŞ	O	O	O	SO	SO
<b>2-BİMEKS</b>	K/Z	K	K	K	Z	Z
	GÖRÜŞ	O	O	O	O	GBK
<b>3-ARÇELİK</b>	K/Z	K	K	K	K	K
	GÖRÜŞ	O	O	O	O	O
<b>4-ENKA</b>	K/Z	K	K	K	K	K
	GÖRÜŞ	O	O	O	O	O
<b>5-EREĞLİ</b>	K/Z	K	K	K	K	K
	GÖRÜŞ	O	O	O	O	O
<b>6-KAPLAMİN</b>	K/Z	Z	Z	Z	Z	K
	GÖRÜŞ	O	O	O	O	O
<b>7-ZORLU</b>	K/Z	Z	Z	Z	Z	K
	GÖRÜŞ	O	O	O	O	O
<b>8-GSD DENİZCİLİK</b>	K/Z	Z	Z	Z	Z	Z
	GÖRÜŞ	O	O	O	O	O
<b>9-OTOKAR</b>	K/Z	K	K	K	K	K
	GÖRÜŞ	O	O	O	O	O
<b>10-KARTONSAN</b>	K/Z	K	K	K	K	K
	GÖRÜŞ	O	O	O	O	O
<b>11-ALARKO</b>	K/Z	K	K	K	K	K
	GÖRÜŞ	O	O	O	O	O
<b>12-BRİSA</b>	K/Z	K	K	K	K	K
	GÖRÜŞ	O	O	O	O	O
<b>13-COCA COLA</b>	K/Z	K	K	K	K	K
	GÖRÜŞ	O	O	O	O	O
<b>14-DEVA</b>	K/Z	K	K	K	K	K
	GÖRÜŞ	O	O	O	O	O
<b>15-ÜLKER</b>	K/Z	K	K	K	K	K

	GÖRÜŞ	O	O	O	O	O
<b>16-VESTEL</b>	K/Z	Z	K	K	K	K
	GÖRÜŞ	O	O	O	O	O
<b>17-FENERBAHÇE</b>	K/Z	Z	Z	Z	Z	Z
	GÖRÜŞ	O	O	O	O	SO
<b>18-GALATASARAY</b>	K/Z	Z	Z	Z	Z	Z
	GÖRÜŞ	SO	SO	SO	SO	SO
<b>19-BEŞİKTAŞ</b>	K/Z	Z	Z	Z	K	K
	GÖRÜŞ	Ş	Ş	Ş	Ş	SO
<b>20-TRABZON</b>	K/Z	Z	Z	Z	Z	Z
	GÖRÜŞ	Ş	Ş	Ş	Ş	SO

**KISALTMALAR; Z : ZARAR,**

**K : KAR,**

**SO : SINIRLI OLUMLU,**

**GBK : GÖRÜŞ BİLDİRMEKTEN KAÇINMA**

Yukarıda Tablo 2 de incelenen şirketlerin beş yıllık bağımsız denetim raporları sonucu almış oldukları görüş çeşitleri ve kar/zarar durumu ayrıntılı bir şekilde verilmiştir. Bu tablo incelendiğinde spor şirketleri kar/zarar durumu ile doğru orantılı olarak görüşler sınırlı olumlu, şartlı görüş ve işletmenin düzelme durumuna göre olumlu olmaktadır. Diğer şirketler açısından bakıldığında ise kar/zarar durumunun denetçi raporunun sonucuna pek yansımadığı genel olarak olumlu olduğu görülmektedir.

#### 4. SONUÇ

Bağımsız denetimde denetçinin süreklilik varsayımı uyarınca, işletmenin öngörülebilir gelecekte faaliyetlerini sürdürüp sürdüremeyeceği hususuna dönük inceleme yapması gerekir. İşletme yönetim işletmeyi tasfiye etmeyi veya faaliyetleri durdurmaya planlamadıkça ya da yönetimin başkaca gerçekçi bir alternatifi bulunmadıkça, genel amaçlı finansal tablolar işletmenin süreklilik varsayımı kullanılarak hazırlanır. İşletmelerin sürekliliğini tehlikeye düşürecek durumlar oluştuğunda (önemli düzeyde müşteri kaybı, faaliyetlerden kaynaklanan önemli zararlar, ticari itibarın zedelenmesi, şirket aleyhine açılan önemlilik düzeyi yüksek davalar, tedarikçilerle yaşanan sorunlar, grev vb.) işletmeye fayda sağlayan ilişkili taraflar, mevcut faaliyetlerin sürekli olarak ve düzenli bir şekilde yürütüldüğünü, yükümlülüklerin yerine getirildiğini ve öngörülebilir bir gelecekte de faaliyetlerini sürdüreceğinden emin olmak isterler. İşletme yönetiminin işletmenin sürekliliğine ilişkin varsayımının denetçi tarafından teyit edilmesi gerekir. Çalışma kapsamında ele aldığımız şirketler açısından bakıldığında, bağımsız denetim raporlarında işletme sürekliliğine dair başlıkların açıldığı fakat tespiti dönük ifadelerin genellemeler içerdiği tespit edilmiştir. İncelenen şirketlerin çoğunda “Grup konsolide finansal tablolarını işletmenin

sürekliliği ilkesine göre hazırlamıştır.” İfadesiyle yetinilmiştir. Şirketin sürekliliğine ilişkin detaylı bir açıklama yapılmamıştır. Denetçi raporunda sürekliliğe ilişkin sorunlar tespit ettiğinde ve bu durumu raporunda belirttiğinde genellikle incelenen firmalarda denetim şirketinin değiştirildiği görülmüştür. Yürürlüğe giren kilit denetim konularının raporlarda belirtilmesi hususunun yaygınlaşması ile birlikte özellikle süreklilik hususunda sıkıntı yaşayan firmalara dönük raporlarda daha ayrıntılı açıklama sunulması beklenebilir.

Denetçinin bağımsız denetimde işletmenin sürekliliğine ilişkin detaylı bir inceleme yapması ve elde ettiği bulguları değerlendirerek bağımsız raporunda işletmenin sürekliliğine dair öngördüğü önemli hususlara yer vermesi finansal tablo kullanıcıları açısından önem taşımaktadır. Bağımsız denetimde kilit denetim konularının raporlarda yer alması ile birlikte özellikle süreklilikle ilgili daha fazla açıklama yer alması beklenebilir. İleriki çalışmalarda bu raporlar incelenerek işletmelerin sürekliliği hususunun denetim raporlarında ne kadar yer aldığı ve bunların içeriği daha ayrıntılı incelenebilir.



**KAYNAKÇA**

- Amerikan Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu (SEC) (1962) "Accounting Series Release".
- Amerikan Muhasebe Standartları Kurulu olan FASB (1953) ARB 43 "Restatement and Revision of Accounting Research Bulletins".
- Boritz, J. (1991). The going concern assumption: Accounting and auditing implications. Toronto, Canada: Canadian Institute of Chartered Accountants (Research Report).
- Geiger, M.A. & Rama, D.V. (2006). Audit Firm Size and Going-Concern Reporting Accuracy. *Accounting Horizons*, 20(1), 1-17.
- Kaval, H. (2005). Muhasebe Denetimi (2. Baskı). Ankara:Gazi Kitabevi.
- Güredin, E. (2010). Denetim ve Güvence Hizmetleri (13. Baskı). İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Çalışkan, A.O.(2012). İşletmelerde Sürdürülebilirlik Muhasebe Mesleği İlişkisi, *Mali Çözüm Dergisi*, 112 (2012), 133-157.
- Devlet Planlama Teşkilatı, Muhasebenin Temel Kavramları ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri, 1970, s.18.
- İşletmenin Sürekliliği (BDS 570) Hakkında Tebliğ, Türkiye Denetim Standartları Tebliği No:25.
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB).
- Kavut, Taş, Şavlı, (2010). Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim. *İSMMM*, 130.
- Mutchler, J. F., Hoopwood, T. W., & McKeon, J. (1997). Influence of Contrary Information's and Mitigating Factors: On Audit Opinion Decision on Bankrupt Companies. *Journal of Accounting Research*, 29(2), 887-896.
- Provasi, R. & Riva, P., (2015), Assesment of Going Concern for the Italian Listed Companies: An Emprical Study, *Review of Business and Finance Studies*, Vol.6, No.1.
- Socol, (2010).Significant Doubt About The Going Concern Assumption in Audit. *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica*, 12(1).
- Tepegöz, Türedi, (2015) İşletmenin Sürekliliği Varsayımı ve Denetçinin Sorumluluğu, *Erzincan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi (ERZSOSDE) VIII-II*: 43-52.

# SOSYAL MEDYA İLETİŞİMİNDE SOSYAL MEDYA DENETİMİNİN ÖNEMİ

Dr. Zeynep BAYAZIT\*

Dr. Ali Altuğ BİÇER\*\*

Makale Gönderim Tarihi : 12/01/2019 / Kabul Tarihi : 15/04/2019

## ÖZ

Dijital tabanlı teknolojilerin varlığı ile gelişen sosyal medya, işletmelerin finansal ve algılanan değerlerinin ölçülmesi, performans etkinliklerinin ve sürekliliklerinin sağlanabilmesini zorlaştırmıştır. Bugün işletmeler sosyal medya stratejisi oluşturup oluşturmamayı düşünene dursun, pazarlama faaliyetleri ile ilgili algılamaların yarattığı içerikler bu mecraayı kullananlar tarafından sürekli ve çoğunlukla işletmenin dışında müşteriler tarafından oluşturulmaktadır. Bir nevi sosyal gürültü (dezenformasyon) oluşturmak olarak değerlendirilen bu eylem işletme itibarında olumlu ve/veya olumsuz etkiler doğurabilmektedir. Çoğu işletme, ürün ve hizmetleri ile ilgili sınırsızca içerik üretebilen ve hatta tüketici tutum ve algılarının değiştirilebileceği bu sosyal medya mecralarını gerek bireysel markaları boyutunda gerekse kurumsal boyutta takip etmeli ve oluşabilecek riskleri yönetmelidir. Kolektif farkındalık ve itibar oluşturmanın, sürdürülebilirlik sağlamanın yolu etkin sosyal medya stratejileri ile mümkündür. Bu çalışmada, sosyal medya iletişimi ve süreci anlatılarak, sosyal medya risklerinin iş hayatına ilişkin risklere dönüşmesi durumunda bu sürecin eşzamanlı olarak yönetilmesi ve denetimi konu edilmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Sosyal Medya, Sosyal Medya İletişimi, İtibar, Sosyal Medya Denetimi

\* ORCID: 0000-0003-3884-7349. İstanbul Ticaret Üniversitesi, İngilizce İşletme Bölümü, zbayazit@ticaret.edu.tr

\*\* ORCID: 0000-0002-5515-212X. İstanbul Ticaret Üniversitesi, Muhasebe ve Denetim Bölümü, abicer@ticaret.edu.tr

**THE IMPORTANCE OF SOCIAL MEDIA AUDIT IN SOCIAL MEDIA COMMUNICATION****ABSTRACT**

Social media, which developed with the presence of digital based technologies, has made it difficult for companies to evaluate financial and perceived values and to ensure performance efficiency and sustainability. Today, regardless of whether or not to create a social media strategy, the content created by the perceptions about marketing activities are continuously and mostly created by customers outside the company. This action, which is considered as creating a kind of social clutter (disinformation), has positive and/or negative effects on companys' overall reputation. The brand damage risk or loss of reputation could occur through uncontrolled user generated content, and this may lead to unexpected change in consumer attitudes and perceptions respectively. Most organizations, both in the size of individual brands and in the corporate dimension, should monitor social media channels and manage the risks that may arise accordingly. The way to create collective awareness, reputation and sustainability is possible through effective social media strategies. In this study, social media communication and process are explained. In the event that social media risks transforms into business risks, the management and audit of this process is discussed.

**Keywords:** Social Media, Social Media Communication, Reputation, Social Media Audit

**1. GİRİŞ**

**D**ijital tabanlı teknolojilerin günden güne gelişmesi ile yaygınlaşan internet kullanımı, işletmelerin pazarlama iletişimi ve müşteri ilişkileri yönetimi sürecini farklılaştırarak geliştirmiştir. Günümüz rekabet ortamında, işletmeler geleneksel süreçler karşısında, dijital gelişmelerden sosyal medya ortamlarına büyük önem vermektedir. İşletmeler artık müşterileri ile eş zamanlı içerik paylaşarak iletişim kurabilmekte ve müşterilerinin markalarına yönelik algılarını veri tabanlı sosyal medya araçlarıyla yönetebilmektedir. Bugün internet, özellikle web ve sosyal medya, bilginin eş zamanlı ve çift yönlü yayılmasıyla tüm dünya üzerinde bulunan kullanıcılara etkisini kanıtlayan insanlık tarihinin önemli icatlarından sayılmakta ve bir iletişim devrimi olarak nitelendirilmektedir (Neumann ve Hogan, 2005:472). Sosyal medya iletişiminin en önemli unsuru olan içerik; gerek bireysel boyutta gerekse kurumsal boyutta dikkat edilmesi ve değere dönüştürülmesine yönelik stratejiler geliştirilmesi gereken bir konudur. 'Digital in 2018' raporu verilerine göre, dünya nüfusunun %53'ü internet kullanıcısı, %42'si ise sosyal medya kullanıcısıdır. Dünya genelinde aktif olarak kullanılan sosyal medya siteleri ise sırasıyla Facebook, Youtube, Instagram, Tumbler ve Qzone, Sina Weibo, Twitter ve LinkedIn olarak belirtilmiştir (Kemp,2018:28,51-59). Sürekli gelişen bu eş zamanlı ve çift yönlü sosyal medya iletişim süreci işletmelerin hızla adapte olması gereken bir yapıyı ve aynı şekilde oluşacak riskleri de beraberinde getirmektedir. Bu çağ, işletmelere şimdi ki zamanı doğru yönetmenin yanında gelecek odaklı stratejik davranabilmek için etkili sosyal medya politikaları/stratejileri geliştirmeyi ve yönetmeyi zorunlu kılmaktadır.

Sayırsız kaynaktan toplanan verinin varlığı Big Data (Büyük Veri) kavramını ortaya çıkarmıştır. Web 2.0'ın gelişmesiyle oluşturulan kullanıcı odaklı içerikler yeni dalga iletişim akımı olarak değerlendirilerek, işletmelere ve araştırmacılara pazarın sesini duyabilme/anlayabilme olanağı sağlamıştır (Levy, 2009:121). Web 2.0'ın esas başarısı kullanıcıların sürekli bağlı tutan yaratıcı uygulamalardan ileri gelmektedir (Kesselmen, 2008:5). Dijital çağda doğan Google, Amazon ve Facebook gibi internet şirketleri büyük verinin potansiyelini bilerek web analitiklerini, bulut sistemlerini ve sosyal medya ortamlarını doğru analiz edebilme fırsatı ile pazarda rekabetçi üstünlük oluşturmuştur (McAfee ve Brynjolfsson, 2012:2-4). Web 3.0 ve Web 4.0 ile gelişen ve gelişmeye devam eden yapı, yapay zekanın ve paydaşların beklentilerini karşılarken, özel tercihlerin ön plana çıktığı kişiselleştirilmiş bir ağ haline gelmiştir. Herhangi bir şeyin doğru yönetilebilmesi ancak ölçülebilir veriler ile mümkündür. Bu anlamda, büyük veri doğru yönetilir ve analizleri düzenli yapılırsa geleneksel dijital yapı fark etmeksizin tüm işletmelere hız, farklılaşma, proaktif davranabilme esnekliği ve risk yönetim becerisi kazandıracaktır. (Arnaboldi vd, 2017:764; Chen vd., 2012: 1166). Sosyal medya günümüzde tüketicilere sağladığı dijital güç ile herhangi bir marka hakkında %25'ten daha fazla içerik yaratmakta ve birilerini etkilemektedir (Quesenberry, 2015:2). Bugünün ağ tabanlı ekonomisi, durum güncellemeleri ve aktif sosyal medya araçlarını kullanmalarıyla bireyleri binlerce hatta milyonlarca kişiye ulaştırabilecek güçte olup bir markanın ürünlerinin satın alınmaması veya herhangi bir marka hakkında eleştirel paylaşımlarda bulunulması, bahsi geçen markanın sürdürülebilirliğine, kârlılığın ve hatta pazardan silinmesine neden olacak kadar etkilidir. Bir marka hakkında bu tarz olumsuz paylaşımlar gelecek müşteri kazanımını tehlikeye sokarken, sadık müşterilerin de ikame markalara yönelmesini tetiklemektedir (Kumar vd, 2010:4)

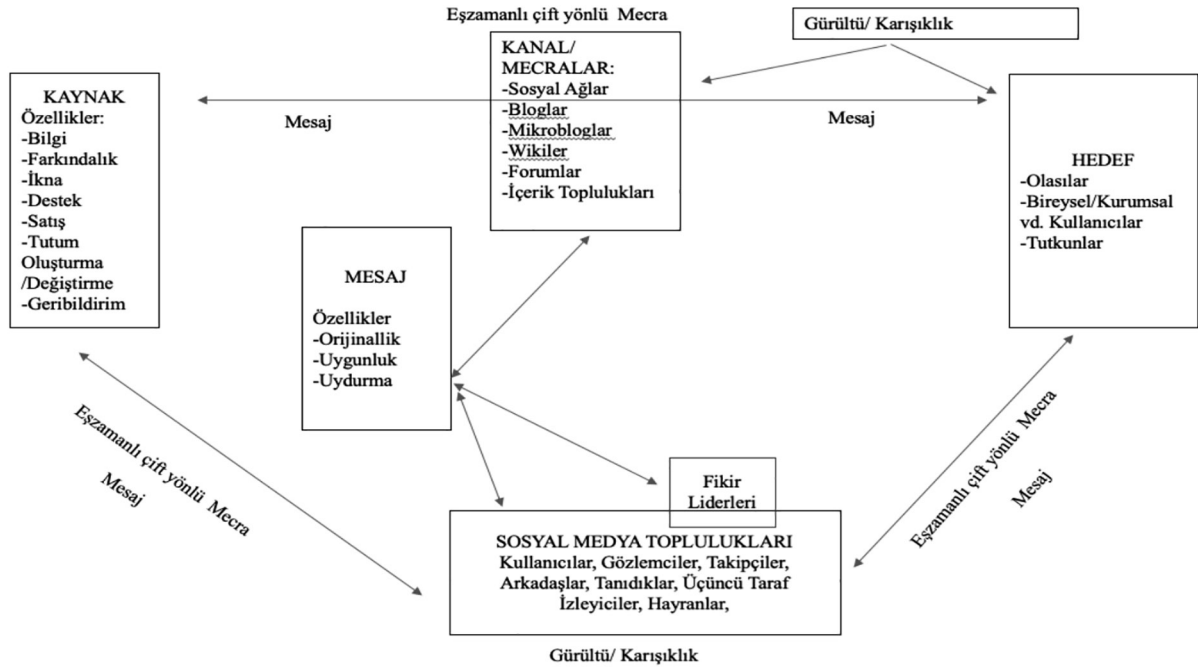
Oluşturulmuş bu sosyal medya içeriklerine marka reklamlarından veya yazılan makalelerden daha çok güvenilmektedir. Viral iletişim (elektronik ortamda ağızdan ağıza iletişim) yoluyla yayılan bu içeriklere; tüketicilerin genellikle güveniyor olmasına ek olarak, işletmelerin algılanan değerleri üzerinde de etkisi olduğu yönünde çalışmalara literatürde rastlanmaktadır (Paniagua ve Sapena,2014:720; Hennig-Thuau vd.,2013: 239). Çoğu işletme, özellikle halka açık olmayan işletmeler sosyal medya stratejileri nasıl yönetebileceklerine yönelik halen kararsız ve deneyimsizdir. Gerçek zamanlı üretilen içeriğin ne kadar gerçek ve kaliteli olduğu bireysel veya kurumsal strateji planlamada ve karar verme sürecinde bu verilerin güvenilirliğine yönelik varsayımlar tüm tarafların riskini artırmakta ve denetim ihtiyacını doğurmaktadır (Chen vd., 2012:1166; Arnaboldi vd, 2017:767; Scott ve Jacka, 2011:88).

Sosyal medyanın birçok yararı olması bir yana kullanımının oluşturduğu risklerde göz ardı edilmemelidir. İşletmeler yayılan içeriklerin olumlu ve/veya olumsuz etkilerini, finansal ve algılanan değerleri, performans ve süreklilikleri değerlendirmelidir. Bu çalışmada, sosyal medya iletişimi ve süreci anlatılarak, sosyal medya risklerinin marka ve şirket itibarı açısından değerlendirilmesi ve denetim sürecinde sosyal medyanın önemi konu edilmiştir.

## **2. Sosyal Medya İletişimi**

Sosyal medya en yüksek derecede paylaşımın gerçekleştiği, işletmelere paydaşlarla kolayca ve maliyet odaklı ulaşılabilirlik sağlayan, ürün, fikir ve yeniliklerin paylaşıldığı, çok yönlü ilişkilerin kurulduğu önemli bir iletişim platformudur (Solis, 2010:6-7). Sosyal medya, bilgi, deneyim, fotoğraf, müzik ve benzeri içeriklerin paylaşımını, iş birliğini ve etkileşimini sanal topluluklar oluşturarak sağlayan online

uygulamalar olarak tanımlanmaktadır (Kim vd, 2010: 216; Palmer ve Lewis, 2009: 165). Sosyal medya temel kaynakları kimlik, sohbet, toplum, topluluk, paylaşma, erişim/erişilebilirlik, bağlantılılık, bilinirlik, ilişki, kalıcılık ve itibardan oluşmaktadır (Mayfield 2010:6 Paniagua ; Sapena, 2014:720). Sosyal medya iletişimi zaman ve mekan sınırı olmadan teknoloji tabanlı gelişmiş, gerçek dünya sahnesinde yer alan kaynak, hedef, sosyal topluluk, fikir liderleri, mesaj (içerik), mecradan (kanal) oluşan eşzamanlı paylaşım ve tartışma ortamı sağlayan bir iletişim biçimidir.



**Şekil 1. Sosyal Medya İletişim Modeli (SMİM)<sup>1</sup>**

**Kaynak:** McQuail ve Windahl (1993:19); Sasser, Kilgour ve Hollebeck, (2014:33)

Şekil 1 Sosyal Medya İletişim Modeli (SMİM) kaynak ile hedef, sosyal medya toplulukları, fikir liderleri arasında, hedef ile kaynak, sosyal topluluklar ve fikir liderleri arasında ve hatta tüm kullanıcıların birbirleriyle etkileşim içinde olduğu bir iletişim biçimidir. Bu süreç, mesajın gürültü faktörü dikkate alınarak tüm kullanıcılar arasında etkin bir iletişim kurulmasını gerektirir (Sasser, 2014:33; Kim ve Ko, 2012). Tüm bunlar gerçekleşirken doğru işleme beklenen iletişimin, oluşturulan içeriklerin (mesaj) gürültüden ve karışıklıktan sıyrılarak gerçekleri yansıtan ve olumlu etki oluşturulmasını esas alan bütünlük bir düzende gelişip gelişmediği denetlenmelidir. Bu iletişim sosyal medyada sık kullanılan şu kanallar aracılığıyla gerçekleştirilir; sosyal ağlar (Facebook, Instagram), wikiler, bloglar, podcastler (Apple iTunes), forumlar ve içerik toplulukları, video-fotoğraf paylaşım siteleri (Youtube, Pinterest) ve mikrobloglar (Twitter) (Solis, 2008:11-13; Sasser, 2014:33-34). Bir içeriğin etkisinin dikkat çekme ve trend oluşturmada etki sahibi olanlar bireysel kullanıcılar (mikro etkileyici) midir? yoksa fikir lideri olarak adlandırılan belirgin etkileme gücüne sahip ve sosyal sermayesi yüksek kullanıcılar mıdır? Fikir

1 Shannon-Weaver Enformasyon Modeli (1946) ve ‘Sosyal Medya İletişim Çerçevesi’nden adapte edilerek kurgulanmıştır.

lideri olan bir kullanıcı ikna etme, herhangi bir şeyi topluluklara yayma ve yönlendirme, hatta kritik herhangi bir bilgiyi beklenenin üzerinde az maliyetle toplu bilinç oluşturabilme etkisine sahip olandır (Zhang vd. 2016:3). Mayfield (2008:6)'a göre, sosyal medyanın, katılımcılardan oluşan, eşzamanlı/etkin konuşma sağlayan, birbirine bağlayıcı topluluklar oluşturan bir yapısı vardır. Buna bağlı olarak fikir liderleri, sosyal ağlar ve sosyal topluluklar kadar bireysel etkileri ile topluluk oluşturucu ve tutum belirleyici bir kanal görevi üstlenmektedir. Sıradan dijital bir vatandaşın 1.000 ile 5.000 takipçi sayısı bulunmaktadır. Popüler fikir liderleri yanı sıra mikro-etkileyici konumda olan bu gruba işletmelerin önem vermesi gerekmektedir (Goodwin, 2019). Bu husus, sosyal medya risklerinin yönetilmesinde olduğu kadar denetiminde de göz önüne alınması gereken bir faktördür.

SMİM'nin dinamikleri dört ana faktör ile geleneksel iletişimi açıklayan görüşlerden ayrılmaktadır. Bu faktörler (Sasser vd, 2014: 31);

- Tarafların ne derece ve ne sıklıkta interaktif olduğu
- Yeni medya çevresini şekillendirmede kullanıcıların ne kadar katılımı ve bağlılıkta bulunduğu
- Kullanıcıların içerikleri kontrol edebilme seviyeleri ve
- Kullanıcıların sosyal medya kullanım motivasyonları

Buradaki en önemli fark alıcı konumundaki hedefin pasif bir konumla bilgi kaynağının mesajını anlamaktansa, aktif bir rol üstlenerek mesajı yaratan ve/veya değiştiren, hatta sosyal topluluklar oluşturarak mesajın etkinliğini artıran bir iletişim akışı içinde olabilmesidir. Bu karmaşık yapı mesajın yanlış oluşturulması ve iletilmesi riskini artırarak paydaşların karar alma sürecini etkileyecektir. Napoli (2009:34)'ye göre, işletmeler sosyal medya iletişim stratejilerinde akılcı ve çarpıcı olmalıdır ki, hedef kitle üzerinde istenilen etki/tepki oluşturulabilsin. Dolayısıyla etkin iletişim sürecinin oluşturulması, işletmelere geri bildirim sağlayıcı gerek iç gerekse dış denetim fonksiyonunun kurulmasıyla mümkün olacaktır. Sosyal medya, kullanım bakımından karmaşık görünen fakat basit bir iletişim modeline sahiptir. Facebook ve Twitter gibi popüler sosyal ağlarda kullanıcı tarafından oluşturulmuş bir içeriğin herhangi bir markanın kendi oluşturduğu mesajın önüne geçmektedir. Markalar sosyal medya gücünden faydalanmak amacıyla bu ağlara katılarak sohbet oluşturma hevesinde olsalar bile, ortalama bir markanın attığı tweet'in takipçisi tarafından görünebilme oranı %1 ve sosyal gürültü içerisinde kaybolma olasılığı yüksektir (Napoli, 2009:34). Buna karşılık Horst ve Duboff (2015:79)'a göre bir markanın oluşturduğu herhangi bir içerik büyük verinin içinde gömülüp yok olmaktadır. Bu nedenle gerek iç gerek dış denetim faaliyeti yürütülürken, işletme sosyal medya hesaplarının takipçi tıklanma vb. etkilerinin yanında kullanıcılar tarafından oluşturulan deneyime dayalı içeriklerin etkileri değerlendirilmelidir.

İşletmeler pazarlama iletişim stratejileri ile sosyal medya ortamında birçok paylaşımda bulunmakta, hatta kamuoyu oluşturucu faaliyetler yürütmektedir. Bu süreçte, sosyal gürültülü içeriklerden sıyrılarak, sansasyonel etki yaratıcı vakalar oluşturmamaya ve sosyal itibarlarını korumaya özen göstermelidir. Kim ve Ko (2012:1481) sosyal medyanın marka itibarına dramatik etkisi olduğunu savunmuştur. Bu çalışmaya göre her üç katılımcıdan biri marka bloglarına ürün ve markalarına yönelik yorum bırakmaktadır ve bu katılımcıların %36'sı markaların kişisel sayfasının bulunmasını olumlu bir itibar ölçütü olarak değerlendirmektedir. İşletmelerin tek başına kontrolünde olmayan kendileri ile alakalı birçok içerik, dış

faktörlerin direkt veya dolaylı etkisiyle finansal değerlerine, pazar paylarına, rekabette avantaj yaratıcı imajlarına ve müşteri elde tutma stratejilerine tehdit oluşturarak, işletmelerin itibarını zedelemektedir.

### 3. Sosyal Gürültü Değeri ve İtibar İlişkisi: Örnek Olaylarla İnceleme

#### Sosyal Gürültü

Sosyal gürültü kavramı, Facebook, Instagram ve Twitter gibi internetin önemli köşelerini tutan sosyal ağlarda topluluklarca kalabalık mesajın iletilmesini güçleştiren içerikler oluşturulmasıdır. Geleneksel yaklaşımlarda gürültü, kaynak ve hedef kullanıcıların oluşturduğu içeriği bozan ve istenilen etkinin oluşturulmasına etki eden herhangi bir şey olarak ifade edilmektedir (Tekinalp ve Uzun 2004:72). Gürültü arttıkça işletmelerin istenilen mesajlarla itme (push) veya çekme (pull) etkisi<sup>2</sup> azalmaktadır. Bununla beraber yeni medya ortamları tüketiciyi ilgilenimine (involvement) göre mesajı ve kanalın akışını yönetebilme olanağı sağlamaktadır (Kitchen ve Shutz,2009:200). Sosyal medya araçlarının çok yönlü özgürce kullanımı bilerek veya bilmeyerek kullanıcılar tarafından sosyal medya iletişim sürecinin herhangi bir anında gürültü faktörüne sebep olabilmektedir. Mesaj içeriğinin değişmesine sebep olan bu durum paydaşlar arasında son derece hızlı bir şekilde yayılmakta ve içeriklerin uydurma olup olmaması irdelenmeksizin itibarın sorgulanması sonucunu doğurabilmektedir. Sosyal medyada spam, sosyal ağlarda oluşan sahte hesaplar, Twitter gibi mikroblogların her saniyede eklediği 10'un üzerinde hesap ve Youtube kanalına her gün her dakika neredeyse 48 saatlik yeni video yüklenmesi bu gürültünün sonuçlarının ne denli etkili olduğunu anlatmaya yeterlidir (Huff, 2015).

İnternet kullanıcılarının bilgi arama/edinme davranışları bireysel özelliklerine ve bilgi kaynağının gürültüden etkilenme derecesine göre değişmektedir. Williams güveni kişilerarası güven (kişiden kişiye), işleme karşı güven (kişiden işleme) ve içeriğe yönelik güven (kişiden içeriğe) olarak gruplamıştır (Stroud ve Lee, 2013:74; Williams, 2012:118-119) Araştırmalar, iletişim kanalının bilinirliği ve güvenilirliğine göre kullanıcıların yayılan bilgilerin etkinliğini ölçebileceğini savunmaktadır (Moore and Rogers, 2005). Örneğin, kullanıcılar Twitter içeriğini gerçek zamanlı nabız ölçer niteliğinde kullanmakta ve oluşturulan içerikler sosyal platformda global düzeyde yayınlamaktadır. Twitter bu platform üzerinde oluşturulan verileri kontrol edemediğinden ciddi bir sosyal gürültü oluşturucu mecra örneği olarak değerlendirilmektedir.

Sosyal medyanın beslediği kalabalık içeriklerin monotonluğunu kırmak ve oluşturduğu gürültüden sıyrılarak görünürlük elde etme çalışması sosyal gürültüyü bir değer olarak da karşımıza çıkarabilmektedir (Paniagua ve Sapena, 2014:720, Ordenes vd,2019:14). Sosyal gürültü değerini pozitif çevirmek içeriğin doğruluğu ve gerçekçiliği ile doğrudan ilişkilidir. Ancak gürültü veya karışıklık bir mesajın özünün anlaşılma riskini oluşturuyorsa, sosyal gürültü değeri aynı şekilde bir konuya yönelik olumlu/olumsuz bir patlama etkisi oluşturarak mevzuları trend konu haline dönüştürebilmektedir. Facebook, Instagram ve LinkedIn gibi ağlar veri kontrolünü elde tutarak sosyal gürültü etkisini kullanıcı bazında kısıtlı bir topluluk dahilinde tutmaktadır (Hurchinson, 2016). Ancak bu platformlarda da sahte hesaplar

2 İtme stratejisi dağıtım kanalı üyelerine ve aracı kurumlara yönelik yapılan tüm iletişim stratejileridir. Çekme stratejisi işletmenin doğrudan nihai tüketicilere yönelik yaptığı tüm iletişim ve satış çabalarıdır. Kitchen ve Shutz'a göre; tüketiciler veya hedef kitle istedikleri bilgiyi internet ortamlarından dilediğince çekebilme özgürlüğüne sahiptir. Böyle işletmelerin ne ilettiğinden çok tüketicilerin ne aradıkları önemli hale gelmiştir.

ve bu hesapların oluşturduğu içerikler veya takip ettikleri kişilerin sayfalarındaki müdahaleleri yüksek risk barındırmaya devam etmektedir. Sosyal gürültü değeri yüksek bir içerik, bir işletme için her zaman olumlu sonuçlar doğurmayabilir. Hatta sosyal gürültü değerinin olumsuz etkisi halinde işletme değeri ve itibarı ciddi anlamda zarar görebilmektedir.

İtibar kavramı Fomburn (1995:37)'a göre bir şirketin tüm bileşenlerinin toplam değere katkısı olarak ifade edilmektedir. İtibar güvenilir olmak ile açıklanarak aynı kişiler gibi şirketlerde de güç kazandıran bir faktördür. Güvenilirlik ne kadar uzun zaman içinde ve ne kadar çok uğraşla oluşturuluyorsa, bu güvenin yıpranma ve yitirilebilme riski o kadar kısa sürede gerçekleşmektedir. İtibar kelimesi hiçbir olumsuzluk çağrıştırmayan ve anlam itibarıyla olumlu kabul edilen soyut bir kavramdır (Peltekoğlu 2007:589;). Alsop (2004:10) kurumsal itibarı sadece etik ve sosyal sorumlulukla değil finansal etkinlik, çevreye duyarlılık, kalite, liderlik ve vizyonerlik ile birleştirerek açıklamıştır. Sosyal medya itibarı ise, bir işletmenin belirgin yapılar ve sosyal ağlarda 'oturmuş' algısı ile toplu sosyal ilişkiler arası etkileşimden doğan bilinirlik, bir konu hakkında yetkinlik veya genel olarak uygunluk olarak tanımlanmaktadır (Wry and York, 2019:220;) Sosyal ağlarda itibar, bireysel veya kurumsal davranışlar sonucu oluşarak diğerlerinin hakkında ne söyledikleri ve hangi intiba ile söyledikleri ile desteklenen bir unsurdur (Montes vd, 2017:2). Sosyal medyadaki anonim hesaplar (kullanıcıların kimliklerini ifşa etmeden var olmaları durumu) vb. sosyal gürültünün yapıtaşını oluşturmasıyla beraber ürettikleri içeriklerin dezenformasyon oluşturması ve hızla yayılması şirket/marka itibarını doğrudan tehdit etmektedir. 65 milyon üzerinde işletme online marka topluluklarını tüketicileri ile bağlantı kurmak, sosyal gürültü içinde bilinirlik oluşturmak, marka performanslarını yükseltmek, tüketici satın alma davranışlarını etkilemek ve itibarlarını artırmak için kaldıraç niteliğinde kullanılmaktadır (Herhausen vd 2019:1). İşletmelerin sosyal medya kullanımı, içeriklerinin takipçileri tarafından görülerek ağızdan ağıza iletişimle yayılmasını da sağlayacaktır. Hedef kullanıcılar bir nevi pazarlama iletişiminde bilerek veya bilmeden aktif rol üstlenmiş olmaktadır. Kim ve Ko (2012:1481)'nin paylaştığı istatistiki verilere göre internet kullanıcıların %70'i sosyal medya sitelerine bilgi edinmek için başvurmaktadır. %49'u edindiği bilgiler doğrultusunda satın alma davranışı oluşturmakta, %60'ı edindiği bilgileri diğer platform kullanıcılarına aktarmakta ve buna ek %45 bilgi edinmiş kullanıcı ağızdan ağıza iletişim yoluyla bu platformda markalar adına aktif pazarlama iletişimi kaynağı olarak gözlemlenmektedir. Bu bağlamda, işletmeler hedeflerine yönelik oluşturacakları tüm iletişim çabalarını itibarlarını düşünerek düzenlemeli ve bu iletişim akışlarını hangi mecradan olursa olsun bakmaksızın denetlenmelidir. İtibar kaybı imaj zedelenmesini de beraberinde getireceğinden tüketicinin ciddi anlamda markaya yönelik tutum ve davranışları üzerinde olumsuz etkileri olacağı kaçınılmaz bir sonuçtur. Bobbie Gee (1995:100) itibar denklemini imaj artı itibar eşittir kâr olarak ifade etmiştir. Günümüzde rekabet ortamında itibarı korumak dijital gelişimlerle zorlaştıkça bunun satış olan etkisini kontrol edebilmek günden güne zorlaşmaktadır. Bu nedenle özellikle kontrolü zor olarak adlandırılan sosyal medya iletişimi sürecinde sosyal medya denetimi geliştirilmesi zorunlu olan ve uygulanması gereken bir stratejik araç haline gelmiştir.

Seçilen vakalar ile küresel boyutta çokça konuşulan marka krizlerinin sosyal medya aracılığıyla hızla yayılarak marka değer ve itibarının ne ölçüde etkilendiği anlatılmıştır.



**Nike**

CBS haberin yayınladığına göre, Nike, ABD merkezli, dünyanın önde gelen spor ürünleri markası 21 Şubat 2019'da büyük bir kriz yaşamıştır. Kolej basketbolunun yıldız oyuncusu Zion Williamson'ın Nike PG 2.5 model spor ayakkabısı karşılaşma sırasında hiçbir müdahale olmadan ikiye ayrılmıştır. Birçok haber kanalı ve sosyal medya sitelerinde konu anından en çok konuşulan haber olarak yerini almıştır. Ayakkabının gözle görülür nitelikte performans ve teknoloji hatalı bir ürün problemi olduğuna dikkat çekilerek Nike'nin ciddi anlamda itibarını zedeleyici tartışmalar hız kesmeden devam etmiştir. ABD'nin 44. Başkanı Barack Obama'nın Zion'u öven ve acil şifalar dileyen tweeti 314 bin beğeni alarak 33 bin kere retweet edilmiştir. Bu olayın etkisiyle Nike Amerikan borsasında 1.1 milyar USD hisse kaybı yaşamıştır. Bu krize yönelik olarak şirket kamuoyunu bilgilendirmek üzere özellikle kritik edilen noktalara dikkat çekerek 'Nike markalı ürünlerde kalite ve performans büyük öneme sahiptir' açıklamalarıyla konuya ilişkin sempati oluşturmak istenmiş ve marka aynı gün içinde bir başka mesajla basketbol oyuncusu Zion'a acil şifalar dilemiştir (Gibson, 2019).

Yaşanan Nike krizi vakasında dijitalin marka değeri üzerindeki hızlı etkisi çabuk görülmüş ve konunun ulusal ve uluslararası tartışılması gerek marka itibarı gerek ürüne olan itibarı önemli ölçüde zedelemiştir. Nitekim konu, sosyal medya platformlarında tartışılmakla kalmayıp spor bültenlerinden haber kanallarına kadar vb. kitle iletişim araçlarında da sıklıkla değerlendirilmiştir.

**Boeing**

New York Times 13 Mart 2019 haberinde ABD şirketi Boeing'in 'varsayamadığı maliyetlerle kriz yönetimi yapmaya çalıştığına' dikkat çeken bir manşet atmıştır. Şirketin yaşamış olduğu kriz Boeing 737 Max tipi uçaklarının 5 ay aralıkla düşerek iki büyük faciaya sebep olmasıdır. Vaka sosyal medyada anında konuşulmuş şirket ve ürününe yönelik birçok eleştiriler yapılmış, derin üzüntü, başsağlığı dileyen içerikler yayınlanmıştır. ABD Federal Havacılık Kurulu önce uçaklarda teknolojik bir problem olmadığını ve ABD hava sahasında uçmaya devam edeceğini açıklamış ancak tepkilerin her platformda kartopu etkisi yaratarak Amerika dahil dünya genelinde Boeing 737 Max uçuşlarına ara verme kararı verilmiştir. ABD başkanı Donald Trump konuya ilişkin @realDonaldTrump twitter sayfasından önce teknolojinin ilerlemesiyle gelişen krizlere dikkat çekici ve sonrasında sorunlu uçakların durdurulmasına yönelik iki tweet paylaşmıştır. Bu paylaşım Twitter'da 25 bin kez retweet edilerek, yaklaşık 39 bin civarında yorum bırakılmıştır. Boeing, @Boeing twitter hesabından 737 Max tipi uçaklarının arkasında olduğunu ve hiçbir güvenlik sorununun bulunmadığına işaret ederek havacılık otoritelerinin aldığı karar doğrultusunda 371 filo ile 737 Max uçaklarının geçici olarak uçuşunun durdurulduğunu duyurmuştur. Boeing Şirketi CEO'su Dennis Muilenberg iki büyük uçak kazasında hayatını kaybeden yolcu ve mürettebata baş sağlığı ve yakınlarına sabırlar dileyen bir mesaj paylaşmıştır. Bu krizin şimdilik hesaplanabilir zararı 4.600 adet teslim edilmemiş 737 Max model siparişler ile 550 milyar USD civarında gelecek gelir beklentisinin belirsizliğidir. Bununla beraber Wall Street Journal'ın açıklamasına göre çokuluslu şirket olan Boeing 12.7 milyar USD pazar payı değeri kaybetmiş ve Endonezya ve Çin'in uçakları park pozisyonunda bekleteceği haberi arkasından şirketin hisse değeri %13 düşmüştür. Amerikan havacılık tarihine bu korkunç tablonun tarih yazacak nitelikte olduğuna dikkat çekilmiştir (Ramkumar, 2019). Dünya genelinde tüm havayollarının Boeing 737 Max ile uçuşlara ara vermesinin oluşturacağı maddi

ve manevi zarar bir yana, Boeing markasının itibarının zedelenerek ne kadar finansal değer kaybedeceği konusu ve markanın sürekliliği tartışmalı bir husustur (Kitroeff, 2019). Söz konusu gelişmeler konunun tüm paydaşlar tarafından aynı sosyal mecralarda takip edilmeye devam etmektedir.

Bu kriz kısaca, sosyal medya ağlarının gücüyle eşzamanlı yayılan bilginin marka değerine anında etkisini kanıtlamış ve markanın bu ağır durum ile ilgili sürekliliğine yönelik kaygılar oluşmuştur.

### **Volkswagen**

Alman markası Volkswagen (VW), 2015 yılında 'DieselGate' olarak bilinen 11 milyon VW grubu dizel arabalarında emisyon manipülasyonu ile hileli üretim yaparak çevreye ve insan sağlığına zarar vermiştir. Skandalın sosyal ağlarda "Dizel motorda emisyon hilesi", "çevre kirliliği" ve "kamu sağlığı tehdidi" başlıkları altında tartışılması hali hazırda ciddi olan vakayı daha ciddi ve kamu problemi haline dönüştürmüştür. Bunun üzerine ABD diğer ülkelere de emsal teşkil edecek dava açmış ve kazanmıştır. O dönemin CEO'su Martin Winterkom, manipülasyon yoluyla hile yapıldığını kabul etmiş ve sonrasında istifa etmiştir (Pınar, 2016:845). CEO'nun açıklaması sonrası VW hisseleri dünya çapında %23 oranında değer kaybetmiştir. Bachmann vd. (2017:23-26)'nin bulgularına göre skandal sonrası Alman yapımı olan diğer markalar özellikle BMW, Mercedes ve Smart zarar görmüş ve ciddi satış kaybı yaşamıştır. 'Alman mühendisliği' itibarı kolektif anlamda zedelenmiştir. VW skandalı markaya 3.7 milyar USD'lik bir gelir kaybı oluşturarak 76.000 arabanın satışı durumdan etkilenmiştir. VW online platformları etkin kullanarak ve çözüm odaklı davranarak ileride oluşabilecek itibar kaybını yönetmeye çalışmıştır (Zhang, 2016:186).

VW krizi sadece üretici şirketine değil Alman ve ABD piyasalarına yönelik büyük bir ekonomik zarar ve sağlık skandalı olarak tarihe geçmiştir. Genel anlamda, sosyal medya destekli ortaya çıkan vakanın ürkütücü tarafı VW markası haricinde diğer Alman otomobil markalara yönelik olumlu itibar algısının zedelenerek zarar görmesidir. Buna bağlı olarak diğer ülke markalarının bu durumu fırsata çevirmesi kaçınılmaz bir sonuçtur.

Sözü edilen üç markanın ortak özelliği çokuluslu, itibarı yüksek olan güçlü markalar olmalarıdır. Bu markalar bugün sosyal medyanın etkisini bilen ve sosyal medya iletişimini doğru kanallarla yönetme bilinci olan marka örnekleridir. Yaşanan krizin markaya yönelik finansal kaybının yanı sıra, hızla küresel ölçekte yayılan konunun uzun vadede itibar kaybının ölçülemeyen etkileri çok daha fazla olacaktır.

Sosyal medya kullanımı avantajları beraberinde birçok riski de barındırmaktadır. Söz konusu risklerin olası tüm etkilerinin işletme raporlarında ölçülebilir bir şekilde yer almıyor oluşu sosyal medya denetiminin gerekliliğini zorunlu kılmıştır. Sosyal medya denetimi multidisipliner bir yaklaşımla ele alınıp işletme faaliyet sonuçları ve etkileri üzerinden de değerlendirilmelidir. Bu çalışma ile sosyal medya denetimi ile anlatılmak istenen kimin konuştuğu (işletme, birey, rakip) nerede ve hangi mecralarda konuştuğu, ne konuştuğu (içeriği oluşturan faktörler bakımından makale, fotoğraf, video gibi), ne zaman ve ne sıklıkta konuştuğu (kaç post oluşturduğu, yorumları, görünürlük, paylaşım ve bu ölçünün gün, hafta, ay bazında değerlendirilmesi) ve son olarak neden konuştuğu (mesajın içeriğinin sebebi bilgi vermek, farkındalık yaratmak, satış, tutundurma, şikayet veya övgü) ile sınırlı tutulmamıştır (Quesenberry, 2015:3).

Sosyal medya risklerinin yönetilmesi ayrı bir çalışma ve uzmanlık alanı olmakla birlikte bu çalışmada söz konusu risklerin iş hayatına ilişkin risklere dönüşmeleri durumunda ya da öncesinde değerlendirilmesi ve denetim sürecinde dikkate alınması gereken hususlar irdelenmiştir. Bu amaçla sosyal medya risklerinin gerek şirket yıllık raporlarına etkisi, gerekse bu raporların denetimi sürecinde dikkat edilmesi gereken hususlar Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) düzenlemeleri kapsamında değerlendirilmiştir.

#### 4. Sosyal Medya Riski ve Denetimi

Uluslararası denetim standartları işletme riskini; bir işletmenin hedeflerine ulaşma ve stratejilerini yerine getirme kabiliyetini olumsuz yönde etkileyebilecek önemli durumlardan, olaylardan, koşullardan, önlem/önleimsizliklerden veya uygunsuz amaç ve stratejilerin belirlenmesinden kaynaklanan risk olarak tanımlamaktadır. (IAASB, ISA315 4(b), 2018:287)

Toplumun tüm kesimlerine bu denli hızla ve denetimsiz olarak ulaşabilme olanağı sağlayan sosyal medya çok çeşitli yapısal riskleri de beraberinde getirmektedir, sosyal medya risklerini diğer risk türlerinden ayıran kilit nokta, bilginin bu hızla ulaşılabilir ve aynı hızda yayılabilir olmasıdır. (Stone ve Lodhia, 2017:21) Kişisel bilgilerin güvenliğinden, sağlık bilgilerine, fikri sınai mülkiyet haklarından müşteri bilgilerine kadar birçok bilgi usulsüz şekillerde ifşa edilebilmektedir. Kişisel olarak ciddi maddi manevi zararlara sebep olabilen bu bilgi sızıntısı, iş hayatında da rekabet avantajının kaybına, itibar kayıplarına ve hatta yasal birçok yaptırıma sebep olabilmektedir.

Sosyal medya kullanılmayarak söz konusu risklere maruz kalınmayacağını düşünmek çoğu zaman bir yanılgıdır. Şirket sosyal medya kullanmamayı bir politika olarak benimsemiş olsa bile bu paydaşların şirket, ürün ve hizmetlerinden bahsetmeyeceği anlamı taşımamaktadır. Dolayısıyla, sosyal medyayı kullanarak paydaşlara ulaşmanın riskleri varken, bundan tamamen kaçınmanın da ciddi riskleri olacaktır. (Scott ve Jacka, 2011:xii).

Sosyal medyanın kullanımındaki bu denli hızlı artış ve yaygınlaşma iletişimin vazgeçilmez olduğu iş dünyasında da önemli değişikliklere sebep olmaktadır. (Stone ve Lodhia, 2017:17) Bu sürecin şirket avantajına dönüştürülmesi ise oluşabilecek risklerin değerlendirilmesine ve doğru şekilde yönetilmesine bağlıdır. Günümüzde birçok şirket sosyal medya kullanımının çeşitli alanlardaki avantajlarının sonuna kadar farkında olarak kullanmakta iken; birçoğu oluşturulan değer ölçülmesi, raporlanması ve yönetilmesi konusunda aynı bilince sahip değildir. Büyük şirketler sosyal medya risklerini anlamak, izlemek ve yönetmek için süreçler geliştirerek bilinçli adımlar atmaya çalışsa da önemli bir kesim için bunu söylemek mümkün olamamaktadır.

Sosyal medya stratejisi ve destek yönetim süreçleri, şirket içindeki risklerin yönetilmesinde ve işletmenin hedefleriyle uyumun sağlanmasında önemli bir rol oynamaktadır. Bir o kadar önemli olan diğer husus ise yönetimin tepe etkisi ve yönetim kültürüdür. Sosyal medya politikası oluşturma ve onu ortaya koyma yönündeki girişimler genellikle bu politikaya yardım ve destek vermek için bir strateji ve yönetimden uzak olmaktadır. Şirketler sosyal medyayı kendi stratejileri içine dahil etmeye çalışırken, sosyal medya politikasının yeterliliğini değerlendirmek ve yönetim süreçlerini ve prosedürlerini desteklemekle ilgili olarak profesyonel destek almaktadır. Tüm politikalarda olduğu gibi, sosyal medya

için de işletmenin kararlaştırılan politikaya uyumunu değerlendirmek için bir denetim sürecine ihtiyaç duyulmaktadır. (ACCA, 2015)

İş türleri ve sektörler göre değişebilmekle birlikte sosyal medyanın işletme risklerinin değerlendirilmesindeki rolü artmaktadır. Yürütülecek denetim yaklaşımını belirlemek için risk analizlerinin bir parçası olarak sosyal medya risklerinin gözden geçirilmesi ve denetim planına dahil edilmesi denetçilerin yakın zamanda daha yaygın olarak karşılaşılabilecekleri bir durum olacaktır. (Scott and Jacka, 2011:119).

Sosyal medya risklerinin denetim risk planına dahil edilmesi en iyi ihtimalle daha önce ya değerlendirilmeye alınmamış ya da sınırlı kalmıştır. Denetçilerin kendilerini, sosyal medya riskleri ile başa çıkmak için yeterince eğitilmiş hissetmediklerini; ve fakat işletmelerin, sosyal medya kullanımı daha stratejik hale geldikçe sürece adaptasyonun bir gereklilik olarak görüleceği kaçınılmaz gözükmektedir. Belirsiz olan ise denetim plan ve programında sosyal medyaya ne ölçüde zaman ve emek harcanacağıdır. (ACCA, 2015)

#### **4.1 Sürdürülebilirlik, Sosyal Medya ve Raporlama**

Günümüz işletmelerinde sadece finansal tablolar üzerinden yapılan bir risk analizi karar alıcılar için tek başına yeterli olmamaktadır. Bu sebeple finansal bilgilerin yanı sıra finansal olmayan bilgilerin de raporlamasının ön plana çıktığı ve bunların rapor tarihinden sonraki dönemler içinde nasıl etkiler yaratacağı fazlaca tartışılmaktadır. Bu boyutuyla sosyal medya da önemli bir risk faktörü olarak karşımıza çıkmaktadır.

İletişim teknolojilerinin de iş süreçlerinde belirleyici olması ile birlikte finansal bilginin güvenilirliği, anlaşılabilirliği, karşılaştırılabilirliği ve kalitesinin tesisi yanında paydaş ihtiyaçları doğrultusunda zamanında ve dürüst bir şekilde sunumu da önem kazanmıştır. (Yanık ve Türker, 2012: 294-295)

Kurumsal iletişimin çok daha önem kazandığı günümüzde, paydaş ilişkilerinin yönetimi ve şirket bilgilendirme politikalarının kurumsal yönetim ve raporlama gereklilikleri çerçevesinde geliştirilmesi ihtiyacı doğmuştur. Nitekim paydaşlar artık işletme içinde üretilen bilginin içeriğinin yanında zamanında, doğru ve dürüst bir şekilde sunumu ile de ilgilenmektedir. Gerçekleşen iş ve işlemlerin gittikçe karmaşık bir hâl alması bilginin hızlı ve doğru yayınlanmasının önemini daha da artırmaktadır. Bu bağlamda günümüz raporlama anlayışı geçmiş bilgiler ile alınacak paydaş kararlarından ziyade doğru ve zamanlı sunulan bilgiler ile bütün paydaşların şeffaf kararlar alabilmesine müsaade edecek yönde gelişmektedir. Bu gelişme halka açık şirketler ile sınırlı değildir, her ölçekteki şirket daha geniş bir yelpazede giderek daha şeffaf hale gelmektedir. (IAASB, 2015:2) Sosyal medya kullanıcılarının büyüklüğü, sosyal medyayı kurumsal iletişimin ön saflarına itmiştir ve çoğu büyük şirket artık sosyal medyayı paydaşlarıyla iletişimlerinin bir unsuru olarak benimsemektedir. (Stone ve Lodhia, 2017:25)

Ülkemizde faaliyet gösteren şirketlerin GRI (Küresel Raporlama Girişimi) standartlarına uygun düzenlenmiş kurumsal sosyal sorumluluk ve sürdürülebilirlik raporlarının paydaş yönetimi ve katılımı açısından incelendiği bir çalışmada incelenen şirketlerce belirtilen paydaş olarak kullanılan gruplar; müşteri (%97), tedarikçi ve çalışanlar (%93), sivil toplum kuruluşları ve hükümet/kamu kurumları (%83), toplum (%80) ve medya/sosyal medya (%73) olarak belirtilmiştir. (Çetin, Varan ve Fışkın, 2015:23) Bu sonuç işletmenin paydaşları arasında sosyal medyanın da önemli ölçüde sayılır olduğunu işaret etmektedir.

İşletmeler ve paydaşlar finansal raporlar, faaliyet raporları, sosyal sorumluluk raporları gibi periyodik raporlar aracılığıyla iletişim kurmaktadır. Burada sunulan bilgi yönetimi, paydaşlara karşı hesap verebilirlik ve sorumluluk dahilinde bağlayıcıdır ve paydaşlara makul güvence sağlamak için gereklidir, çünkü paydaşlar kendilerine sunulan bilgilere dayanarak rasyonel kararlar almaktadır. (Türker ve Sayar, 2014: 473) Yapılan çalışmalar, şirketlerin, paydaşlarına verdikleri olumlu ve olumsuz bilgileri dengeleyerek sürdürülebilir bir aktör olma izlenimi vermek istediklerini ortaya koymaktadır. Bu nedenle şirketler, sürdürülebilirlik açıklamalarını, paydaşlarının beklentilerini resmileştirmek veya sosyal medyadaki algılarını manipüle etmek için kullanabilmektedir. Sosyal medya, şirketlerin paydaşlarıyla geleneksel iletişim araçlarının aksine daha düşük maliyetle ve daha yüksek verimlilikle zamanında ve doğrudan iletişim kurmasına izin veren en iyi yollardan biridir. (Esen ve Ozsozgun, 2018:213)

Sosyal medyanın etkisini her geçen gün artırdığı, bir haberin işletmeleri iflasa götürdüğü günümüz koşullarında işletme performansını değerlendirmekte finansal raporlar yetersiz kalmaktadır. (Topcu ve Korkmaz, 2015:5) Günümüzün değişen ihtiyaçları muhasebe ve raporlama gereklerinde de yeni yaklaşımlar oluşmasını zorunlu kılmıştır. Fakat standartlaştırma çalışmaları başlığı altında toplayabileceğimiz söz konusu yenilikler tek başına paydaşların ihtiyaç duyduğu bilgileri kapsamada yeterli olamamaktadır. Bu nedenle çevresel maliyetlerin raporlanmasından, sosyal sorumluluk raporlamasına ve hatta kurumsal yönetim ve kurumsal risk yönetimi yaklaşımlarına kadar sürdürülebilirlik ve yönetim yaklaşımları çerçevesinde işletmenin tümünü kavramaya yönelik olarak şekillenen entegre raporlama sistemleri sürekliliğin tesisinde önemli bir yer almıştır. (Türker ve Sayar, 2014: 466)

Entegre raporlama düzeni içerisinde sosyal medyanın öneminin gitgide artması beklenmektedir. Nitekim entegre raporlama ile anlatılmak istenen işletme raporlarının konsolide edilmesinden öte söz konusu raporlarda yer alan finansal ve finansal olmayan bilgilerin etkileşimini ve gelecekteki olası etkilerinin ortaya konmasıdır. Paydaşların Twitter yayınlarını ve sosyal medya yayınlarını yanıtlama ve yorum yapma ve diğer çevrimiçi kullanıcılarla diyalog kurma, entegre raporlama iletişim sürecini daha da kişiselleştirmeleri bilginin ulaşılabilirliğini eşanlı olarak gerçekleştirme imkanı sunmaktadır. (Stone ve Lodhia, 2017:24) Muhakkak ki paydaşlar arasındaki etkileşimi derinlemesine ortaya konulduğu bu raporların kamuoyu nezdindeki güvenilirliği denetlenmiş olmalarından geçmektedir. Finansal raporların nasıl denetleneceği konusunda bilgi olan meslek mensupları finansal olmayan tüm bu verileri nasıl denetleyecekleri ise yeni bir çalışma alanı yanı sıra dijitalleşen ekonomik yapının içine daha entegre bir denetim düzeni getirmesini de gerektirmektedir. (Uras, 2018:856) Entegre raporlar finansal ve finansal olmayan bilgilerin tek bir rapor şeklinde sunulduğu ve kurumsal raporlamanın günümüzde paydaşların en geniş şekilde bilgilendirilmeye çalışıldığı son halidir. (Köse ve Çetinel, 2017:157) Nitekim bu süreçte bizi daha çok raporlamadan ziyade, daha az raporlama ile daha kaliteli bilgi sunma beklemektedir. (Türker, 2018:888) Kısaca rapordan beklenen kısa, öz ve kaliteli bilgiyi içermesidir.

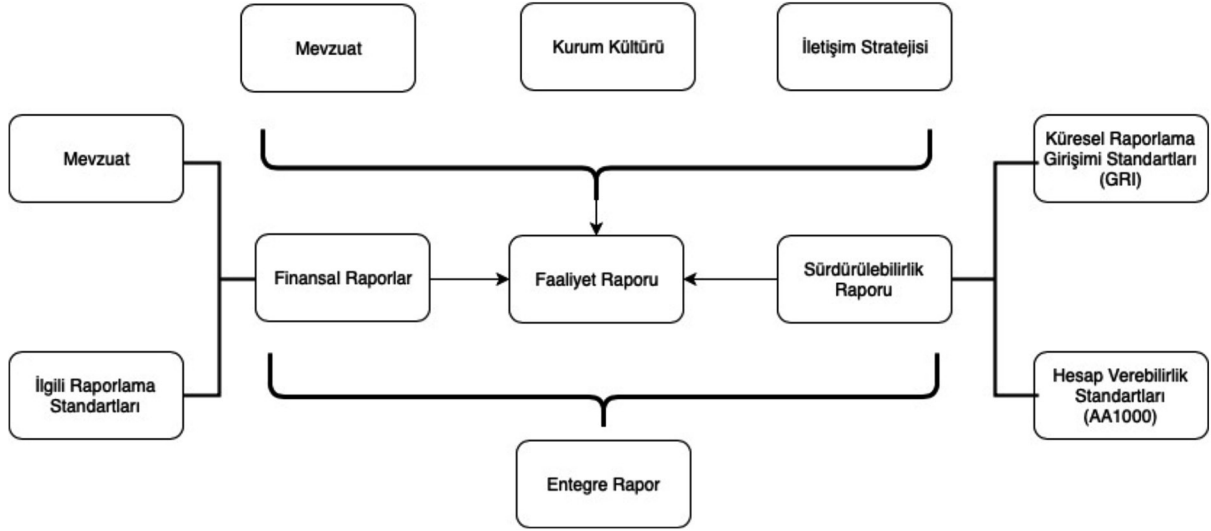
#### **4.2 Sürdürülebilirlik Sosyal Medya ve Denetim**

İletişim olanaklarını zamanında ve doğru kullanan şirketlerin rakipleri karşısında her tür rekabete önde başladıkları bir yüzyılda, şirket değerinin finansal göstergeler bir yana sosyal değerlerden de doğrudan etkilendiği günümüzde, faaliyet raporlarının çok iyi tasarlanmış bir iletişim aracı olması gerekmektedir. (Deloitte, 2009:2) Sürdürülebilirlik raporu yayımlayan şirket sayısında yaşanan hızlı artışlar konunun

İlgililer için önemini daha da artırmıştır. Sürdürülebilirlik raporu şirketin paydaşları ile olan ilişkilerinde önemli bir iletişim aracı olmasının yanı sıra finansal performansa etkileri açısından da değerlendirilmesi gereken bir konudur. Doğru mesajların farklı gruplara iletmeye çalışıldığı bir raporlama ortamında; şirketler, kurumsal sürdürülebilir bir yapı sağlayabilmek için işletme içi süreçlerini sürdürülebilirlik amaçları doğrultusunda yapılandırmalı hem de bu süreçleri iş çevresinde yer alan paydaşlara talep edilen bilgileri sunacak şekilde raporlamalıdır. (Düzer ve Önce, 2017: 637-638) Sürdürülebilirlik raporlaması, şirketler ve paydaşları arasındaki iletişimde ve şirketlerin izlenimlerini şekillendirmede önemli bir etkidir (Esen ve Ozsozgun, 2018:214)

İşletmelerin ve diğer kuruluşların faaliyetlerini sürdürebilmeleri ve yaşamlarını muhasebenin varsayımı olan süreklilik kavramıyla özdeşleştirebilmeleri için uzun vadeli kârlılığın sosyal adaletle ve çevreyle iç içe yürütülmesi gerekmektedir. İşletmenin tüm paydaşlarını (yönetim, yatırımcılar, çalışanlar, müşteriler vb.) bu sürece dâhil etmesi ve bilinçlendirmesi ile beklenen başarı elde edilebilecektir. (Ekeril ve Göde, 2017:860)

İşletme varlıkları ve kaynaklarının etkin ve verimli bir şekilde kullanılması, korunması ve yönetilmesi ile elde edilen ekonomik kârlılık ile başarısını ölçmeye yönelik finansal raporlamanın yapılması, paydaş beklentilerini karşılamakta yetersiz kalmaktadır. İşletme ve paydaşlar açısından finansal olmayan bilgilerin de raporlanması önemli bir gereklilik haline gelmiştir. İşletme finansal tablolarında kâr raporlanmış olması, işletme sürekliliğini devam ettirebileceği varsayımını koruduğunu göstermemektedir. Bu sebeple kurumsal sürdürülebilirliğin tesisi işletme başarısının sadece finansal raporlara dayalı olarak değerlendirilmesi ile sağlanamamaktadır. Şekil 2’de sunulduğu üzere işletmelerin faaliyetlerini etkin ve verimli bir şekilde yürütebilmesi ve sürekliliği sağlayabilmesi için, finansal raporların diğer tüm raporlar ile bütünleşik olarak değerlendirilmesi gerektirmektedir. (Akarçay, 2014: 2).



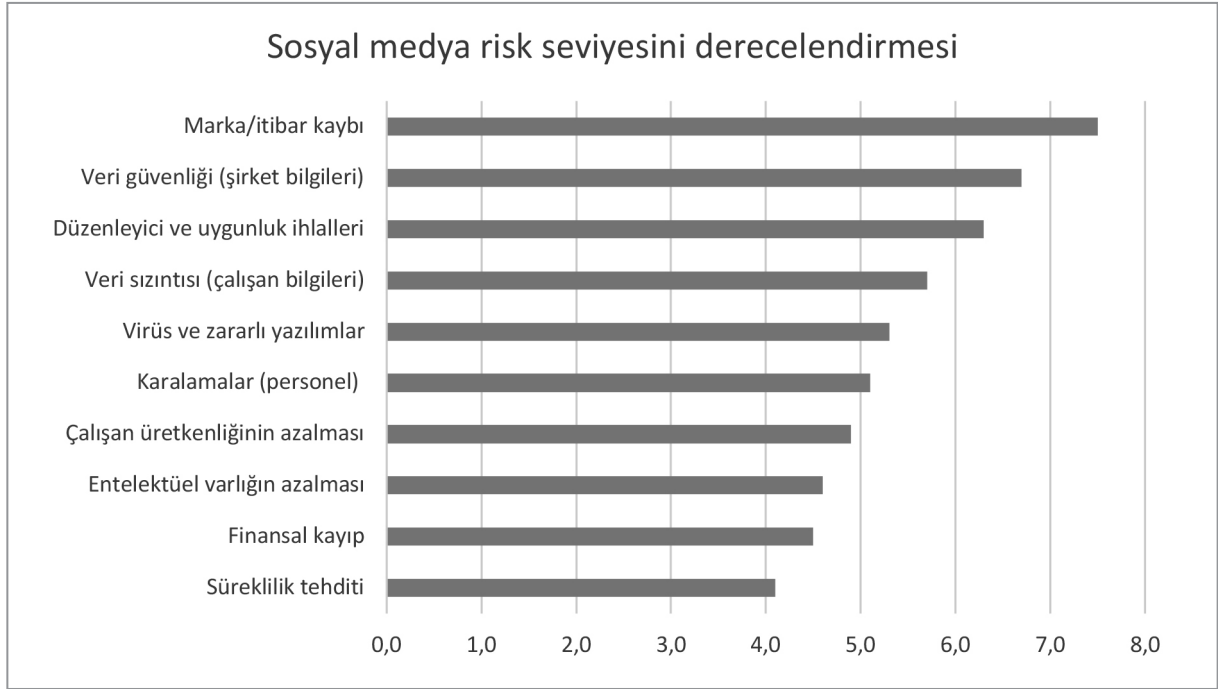
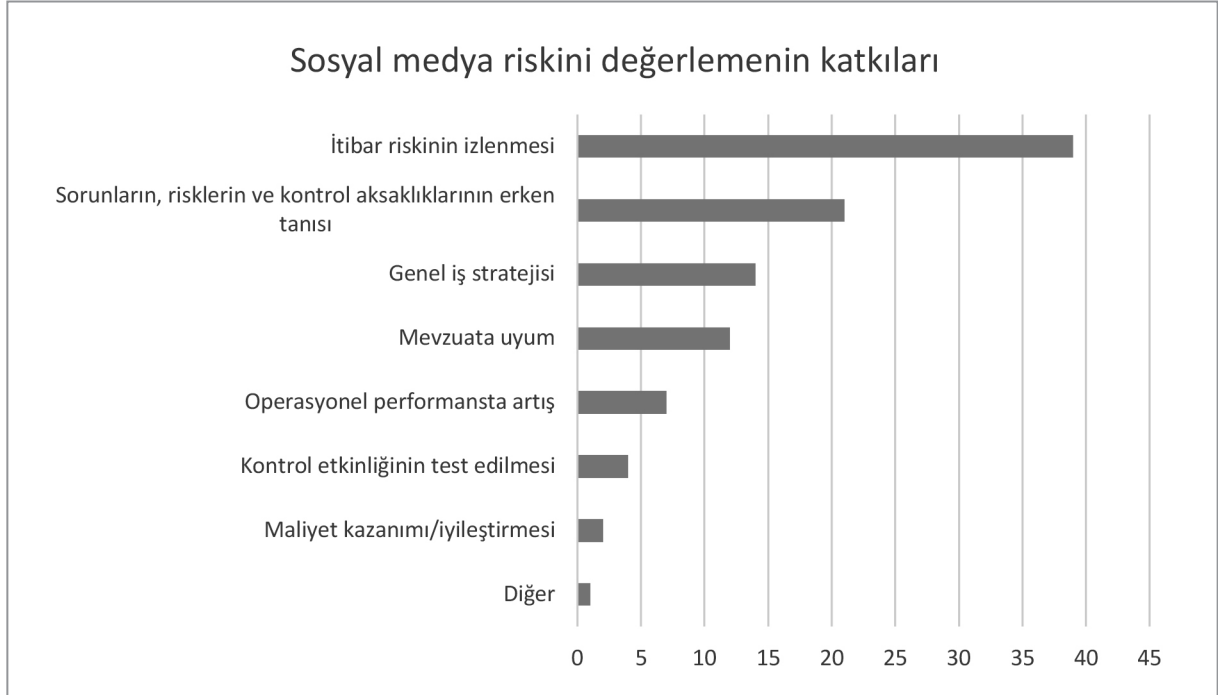
**Şekil 2. Entegre Raporlamanın Gelişimi**

**Kaynak:** (ACCA:2016); (Deloitte 2009)

Muhasebe temel varsayımlarından süreklilik varsayımı gereği işletmelerin uzun vadeli olarak sürekliliklerini sağlayabilmeleri tüm paydaşlar ile ilişkilerin düzenlenmesi ve yönetilmesini gerektirmektedir. Çevresel, ekonomik ve sosyal sürdürülebilirlik ya da süreklilik (Türker, 2018:890) diye de sınıflandırılan bu varsayım, sosyal medyanın günümüzdeki etkilerinin tüm bu alanlardaki önemi dikkate alındığında mutlak suretle raporlanması ve risk değerlendirmesinin denetim çalışmaları esnasında dikkate alınmasını gerektirmektedir.

Sosyal medya denetimi bir türlü erken uyarı sistemi şeklinde işletme içinde kurulacak bir yapı tarafından da yürütülebilir. Bu sayede, olası işletme risklerine yol açabilecek sorunların erkenden tanımlanması mümkün olabilecektir. Sosyal medyadan gelen girdiler, şirketlerin bir sorunu çözmek için hızlı adımlar atmasına yardımcı olabilir. Belirli bir konuda yoğun bir şekilde gelen sosyal medya mesajları vb. hızlıca müdahale edilebilecek gerçek bir sorunun göstergesi olabilecektir. Gerek işletme gerekse denetçinin bu tarz durumlar için bu kişilerin birbirlerini tanımadıkları varsayımı ile hareket etmek yerine ilgili hesap ya da kişilerin gerçekliğini de sorgulamaları gerektiği bir gerçektir. Bu tarz bir yaklaşım ile elde edilecek ipucu uygun önlemlerin hemen devreye alınması ile ciddi bir risk oluşturmasına müsaade edilmeden hemen karşılanabilecek ve sorunun kaynağı, bölgesi, sebebi vb. unsurlar hızlıca tanımlanabilecektir.

Protiviti'nin yaptığı çalışma, sosyal medya riskinin yakında çoğu denetim planının bir parçası olacağını göstermektedir. Çalışmaya katılanların %55'i sosyal medya riskinin değerlendirilmesi ve denetlenmesinin ya mevcut denetim planına dahil edildiğini ya da gelecek yılın denetim planına dahil edileceğini göstermektedir. (Protiviti, 2013:3) Aynı çalışma sosyal medya riskinin beraberinde getirdiği riskleri (Grafik 1) ve söz konusu risklerin göz önüne alınması durumundaki katkıları (Grafik 2) da içermektedir.

**Grafik 1. (Protiviti, 2013:4)****Grafik 2. (Protiviti, 2013:5)**



Şüphesiz ki sosyal medya risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesinde denetçinin karar noktası sadece şirketin halka açıklık durumu ve raporlama zorunlulukları ile sınırlı olmayacaktır. Faaliyet raporlarında, finansal tablolar ile bunlarla birlikte sunulan tüm raporlar genellikle işletmenin gelişmeleri, gelecekteki görünüşü, riskleri ve belirsizlikleri, işletmenin yönetim organı tarafından yapılan açıklama ve yönetim konularını içeren bilgilere yer verir.

(IAASB, 2018:11) Bu raporlarda yer alan hususların denetim riskine etkilerinin belirlenmesi ise denetçinin mesleki yargısını kullanmasını gerektirir. (IAASB, ISA220 A25, 2018:93) Şüphesiz ki risk içeren durumların ve belirsizliğin öngörülmesi ve denetim ekibi üyelerinin de bu hususlar konusunda bilgilendirilmesine ihtiyaç vardır. (IAASB, ISA220 A14, 2018:145) Sosyal medya aracılığı ile ihbar edilmiş ve/veya denetçi incelemesi sonucunda şüphelenilmiş ve önemli yanlışlık riski barındıran hususlar konusunda denetçi, örneğin, adli ve bilişim uzmanları gibi özel bilgi ve beceriye sahip daha tecrübeli bireyleri de sözleşmeye dahil edebilir.

(IAASB, ISA240 A35, 2018:188)

Günümüzde yürütülen denetim yaklaşımı içinde henüz değerlendirmeye alınmayan sosyal medya riskleri, özellikle işletmenin sürekliliği ile ilgili oluşabilecek ciddi risklerin olması durumunda göz ardı edilmemesi gereken önemli bir unsurdur.

### **5. Genişletilmiş Dış Raporlama (EER) Güvencesi ve Sosyal Medya Riskinin Değerlendirilmesi**

EER, entegre, raporlama, sürdürülebilir raporlama ve çevresel, sosyal ve yönetim konularında finansal olmayan raporlama dahil ancak bunlarla sınırlı olmamak üzere birçok farklı raporlama biçimini kapsamaktadır. Bu tür raporlar yasal veya düzenleyici şartlar altında hazırlanabilir ve uluslararası veya ulusal standart belirleyiciler tarafından yayınlanan çerçeveler, standartlar ve rehberlik sağlayabilir.

EER'in giderek daha yaygın hale gelmesi ile ve buna ilişkin güvence sözleşmeleri için artan bir talep oluşmuştur. Bu sebeple bağımsız denetim sözleşmesi dışında gerçekleştirilen sözleşmeler için IAASB Entegre Raporlama Çalışma Grubu (IRWG)'nu oluşturmuş ve grup EER ve bu raporlara ilişkin güvence sözleşmeleri konusunda çalışmalarını sürdürmektedir. IRWG ilk olarak entegre raporlamadaki güvence sözleşmelerine olan talebi izlemek için kurulmuştur. Çalışma grubu, bu tür sözleşmelerin niteliğini, kapsamını ve kriterlerini IAASB'in mevcut güvence standartları dahil olmak üzere güvence ile ilgili diğer hususları değerlendirmeye odaklanmıştır. Bu kapsamda halen yürütülmekte EER projesinin amacı ortaya çıkan dış raporlama biçimlerine ISAE 3000'in daha tutarlı ve uygun bir şekilde uygulanmasını sağlamak ve paydaşlara sunulan güvence raporlarında daha fazla güven vermektir. (IAASB, EER Project)

IAASB Çerçevesi ve Güvence Sözleşmelerine İlişkin Standartlar kapsamında halihazırda mevcut ve entegre raporlamaya ilişkin güvence sözleşmeleri yürütülürken dikkate alınması gereken başlıca standartlar Güvence Sözleşmeleri için Çerçeve ve ISAE 3000, Tarihi Finansal Bilgilerin Denetimleri veya İncelemelerinden Başka Güvence Sözleşmeleri olarak ifade edilmektedir. (IAASB, 2015:6)

Denetçi karşılaştırma kriterlerine karar vermeden önce söz konusu güvence sözleşmesi için uygun olup olmadığına karar verecektir. Uygun kriter seçilirken ilgili, eksiksiz, güvenilir, tarafsız ve anlaşılabilir olmasına dikkat edilmelidir. (IAASB, 2015:8)

Hali hazırda sürmekte olan bu çalışmaların yanı sıra yürütülmekte olan denetimlerde sosyal medyadan kaynaklanabilecek risklerin de denetim yaklaşımı içerisinde yer alması ve planlanarak karşılık verilmesi gerekmektedir. Örneğin, İş Bankası'nın 2017 yılı Sürdürülebilirlik Raporu incelendiğinde sosyal medyanın paydaşlarla önemli bir iletişim aracı olarak kullanıldığı görülmektedir. Aynı zamanda bankanın sosyal medya hesaplarını gerek risk değerlendirme, gerek iletişim gerekse müşteri ilişkileri bağlamında kullandığı ifade edilmiştir.<sup>3</sup> (İş Bankası, 2017:80)

Türk Hava Yolları'nın 2017 yılı sürdürülebilirlik raporu incelendiğinde (Türk Hava Yolları, 2017: 20) sosyal medyanın dış ilgililerle (müşteriler, akademik birimler/üniversiteler) sürekli iletişim için farklı amaçlarla (müşteri memnuniyeti, uçuş güvenliği, kariyer olanakları vb) kullanıldığı raporlanmıştır. Raporda sosyal medya ağlarındaki takipçi sayıları da raporlanmıştır. (Türk Hava Yolları, 2017: 72)

Garanti Bankası'nın 2018 yılı Entegre Faaliyet Raporu'na bakıldığında sosyal ağlardaki kullanıcı sayılarından (Garanti Bankası, 2018:21), sosyal medyanın bir risk olarak algılanmasına (Garanti Bankası, 2018:52), sosyal medyadaki sahte reklamlarla yürütülen e-dolandırıcılık olaylarındaki artışlardan (Garanti Bankası, 2018:60) bu risklerin ortadan kaldırılması için yapılan çalışmalara kadar çok çeşitli bilgiler sunmaktadır. Dijital müşteri deneyimi destek ekibinin müşteri ilişkileri deneyimlerinin QR kod ile ulaşılabilir bir platformdan dinlebildiği 'Hayattan Hikayeler' isimli bir platform oluşturduğu ve raporda verilen örnek ile sosyal medya (Garanti Bankası, 2018:62) üzerinden iletişimin önemi vurgulandığı görülmektedir. Aynı raporda (Garanti Bankası, 2018:98) '*Çok yeni tamamlanan sosyal medya araştırması sonrasında ise yeni bir çalışma grubu kurarak, araştırma bulguları olan verilen hizmetin kişiselleştirilmesi ve iletişimde insan faktörünün artırılması gibi konulara odaklanılacak.*' şeklindeki ifade sosyal medya çıktılarının gelecek projeksiyonundaki önemini göstermektedir. Aynı raporda '*itibar riskinin izlenmesi için yapılan diğer çalışmalar kapsamında basın yayın organlarının ve sosyal medya platformlarının Banka itibarı açısından takibi yapılıp düzenli itibar analizi yapılarak olası etkiler yönetiliyor, yasalara, kurumsal standartlara, Etik ve Doğruluk ilkelerine ve en iyi uygulamalara uyumluluk konularındaki farkındalığın sürekliliği sağlanıyor, bilişim-bilgi güvenliği ve bilgi teknolojileri risklerinin yönetimini temin eden süreçler geliştiriliyor.*' (Garanti Bankası, 2018:154) denilmektedir.

Örneklerde görüldüğü üzere, farklı raporlarda farklı başlıklar ve kullanım alanları için sosyal medya fırsatlarının ve risklerinin ne şekilde değerlendirildiği etraflıca açıklanmaya çalışılmakta fakat bu açıklamalar konusunda standart bir uygulama bulunmamaktadır.

Bu bağlamda denetçilerin gerek denetim gerekse güvence sözleşmeleri kapsamında dikkat etmesi ve denetim çalışmasına dahil etmesi gereken sosyal medya riskinin değerlendirilmesi için şu sorulara cevap aramalıdır:

- Şirketin sosyal medya ağlarını ne amaçla ve nasıl kullanmaktadır?
- Şirketin bir politika ile desteklenen sosyal medya stratejisi var mıdır? Çalışanların bu politika ve stratejinin uygulanması konusundaki bilgisi ne düzeydedir?

3 Sosyal medya hesaplarını adresleyen yorumlar özel bir uygulama üzerinden sürekli olarak izlenmekte; bu kanallardan acil çözüm veya cevap bekleyen kişilerle en uygun yolla iletişime geçilerek yardım sağlanmaya çalışılmaktadır. 2017 yılının Şubat ayından itibaren Mobil Uygulama Mağazalarında ürünlerin altına yazılan yorumlar da bu kapsama dâhil edilmiştir.' (İş Bankası, 2017:47)

- Var ise politikaya uyumun izlenmesinde ve sağlanmasında görevli kimse var mıdır?
- Yönetim ya da varsa iç denetim birimince sosyal medya ile ilgili risk değerlendirmeleri yapılmakta mıdır?
- Tespit edilen sosyal medya riskleri yönetim, hizmet sağlayıcısı ya da var ise iç denetim birimince değerlendirilmekte ve raporlanmakta mıdır?
- Sosyal medya ile ilgili riskler konusunda bilgi işlem departmanı yanı sıra diğer çalışanlarda da yeterli bir farkındalık oluşmuş mudur?
- Şirket içi ya da dışında toplanan verilerin işlenmesi için yeterli, bilgili ve uzman bilişim ortamı sağlanmış mıdır?
- Sektör itibarıyla gizliliğin ön plana çıkması durumu var ise, çalışanların sosyal medya kullanımı izlenmekte midir? Sahte hesaplardan yapılan bildirimler için uygun önlem ve sorgulamalar yapılmakta mıdır?
- Sosyal medya hesaplarının yönetimi kim ya da kimlerce yapılmaktadır?
- Olası krizler için bir iletişim planı mevcut mudur?
- Sosyal medya risklerinin etkilerinin önemli olması durumunda değerlendirilme ve finansal tabloların sürekliliğine olası etkileri için yeterli, uygun, bilgili, donanımlı ve teknolojik gelişmeler takip eden bir denetim ekibinin üyesi tayin edilmiş midir?
- Sosyal medya kullanımının belirlenen politika ve stratejilerle uyumunu değerlendirebilecek uygun ve belgelendirilebilir bir iş süreci var mıdır?
- Şirketin sosyal medya kullanımındaki amacının ve kapsamının değerlendirilebileceği test edilebilir bir iş süreci var mıdır?
- Sosyal medya aracılığı ile ulaşılan başvuru, dilek, şikayet ihbar vb. kanalların olması durumunda, bunların takibi ve gerekli aksiyonların alınması için önlemler belirlenmiş midir?

Sosyal medya risklerinin değerlendirilmesi ve denetim yaklaşımına etkisi değerlendirilirken sözü edilen konuların yanı sıra oluşabilmesi muhtemel riskler de denetçinin mesleki yargısı ile belirlenip değerlendirilmelidir.

## 6. Sonuç

Günden güne gelişen sosyal medya gücü çevrimiçi sosyal ağların etkisiyle eşzamanlı bilgi paylaşımında öncü bir iletişim aracı olmuştur. Sosyal medya iletişimde mesajlar bilgi paylaşımı odaklı uygun nitelikli gerçek dünya olaylarını, kişisel statüleri hakkında paylaşımları, haberleri, çeşitli fikirleri, farklı duyguları ve en önemlisi işletmelerin ürün ve hizmetlerine yönelik paylaşımları ve buna karşılık işletmelerle ilgili haber niteliği oluşturucu tüm yorumları kapsamaktadır. Her sosyal medya mecrasının rolü ve popülerliği dönemine göre farklı olduğundan hangi mecralarda görünür olunacağı ve nasıl bir sayfa oluşturulacağına ilişkin stratejiler geliştirilmelidir.

Bu çalışmanın amacı sosyal medyanın işletme paydaşları için gücünü ve önemini ortaya koyarak, aynı zamanda sosyal medyanın marka, strateji, düzenleyici yasal ve piyasa riskleri açısından yaratabileceği olası sonuçların belirlenmesine yardımcı olmaktır. Daha da önemlisi bu riskleri denetim perspektifinde tanımlamak, değerlendirmek ve yönetmek için bütüncül bir yaklaşım ortaya konulmaya çalışılmıştır. Bu kapsamda;

- Sosyal medya riskleri öncelikle net bir şekilde tanımlanmalıdır. (gerçekleşen/gerçekleşmesi muhtemel)
- Risklerin değerlendirilmesi ve raporlaması hesap verilebilirlik çerçevesinde ele alınmalıdır (itibar riskinin ötesinde sosyal medyadan kaynaklanabilecek olası tüm risklerin değerlendirilmesi yapılmalıdır)
- Risklerin yönetilmesi için uygun önlemler alınmalıdır (mümkün olması halinde risk yönetişimi yapılarının oluşturularak sosyal medya risklerini de değerlendirmeleri sağlanmalıdır)
- Devreye sokulan önlemlerin etkileri analiz edilmelidir
- Kontrol etkinliğini artırmak için izleme programları yürütülmelidir

Genişletilmiş dış raporlamada güvenceye ilişkin düzenlemeler hâlâ devam ediyor olmakla birlikte, söz konusu risklerin gerek işletme itibari gerekse sürekliliği konusundaki sosyal medya riskinin değerlendirilmesi ve izlenmesi denetim planlarının yakında önemli bir parçası olması beklenmektedir.

Yakın geçmişte yaşanan ve çalışmada da yer verilen, sosyal medya aracılığı ile hızla yayılarak diğer kitle iletişim araçlarında da geniş bir şekilde yer bulan vakaların ortak noktası gerek marka gerekse ürün itibarına önemli ölçüde zarar vermiş olmalarıdır. Risk yönetimi perspektifinden sosyal medyanın kurumsal kullanımı hızla önem kazanmaktadır, belirsizliklerin çok olduğu bu tip risklerin belgelendirmesi zor olacaktır. Sosyal medya riskinin yapısı hızla değişmekte ve denetçi tarafından değerlendirilmesi gereken risklerin yapısı daha da karmaşıklaşmaktadır. Örneğin, kendilerini Suriye elektronik ordusu olarak isimlendiren bir grubun attığı sahte bir tweet ile Dow Jones Endüstri Endeksi yaklaşık 5 dakikada, 150 puan düşmüş ve 150 milyar USD zarar oluşmuştur, tweetin düzeltilmesi ile zarar hemen düzeltilmiştir. (Brian Merchant; 2013) Sosyal medya riskini diğer işletme risklerinden ayırt eden nokta olan hızla yayılabilir olmasıdır ve sözü edilen tüm vakalarda işletmelerin sürekliliklerine ilişkin ciddi şüphe oluşturmuştur.

Bütünleşik pazarlama iletişimi anlayışından yola çıkarak sosyal medya kullanımı ve içerik yönetimi yönetim süreci ele alındığında performans kriterlerinin plan aşamasında oluşturulduğu; organizasyon ve uygulama süreçlerinin detaylı tanımlandığı, iç ve dış paydaşlar tarafından etkisinin ölçüldüğü kontrol ve geri besleme aşamalarının bir bütün olarak ele alınması oluşacak riskler ile ilgili denetim sürecini oluşturma ile mümkündür. Gelecekte yapılacak olan akademik çalışmalarda sosyal medya denetimi marka itibarı, marka imajı ve marka sadakati gibi farklı değişkenlerin de modele eklenmesi ile nicel yöntemler ile ölçülebilir; farklı sektörlerle yönelik sosyal medya denetimi incelenmesi önerilmekte ve literatüre katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

**KAYNAKÇA**

ACCA, CPD technical article, 01.05.2015

<https://www.accaglobal.com/in/en/member/discover/cpd-articles/audit-assurance/social-media-risk.html> 10 Mart 2019 tarihinde erişilmiştir.

ACCA, Professional Insight Report, Materiality Conciseness in Integrated Reporting 09.06.2016

<https://www.accaglobal.com/sg/en/professional-insights/global-profession/materialit-and-conciseness-in-integrated-reporting.html> 10 Mart 2019 tarihinde erişilmiştir.

Akarçay, Ç. (2014). Sürdürülebilirlik Muhasebesi Standartları Kurulu. Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi, 11 (42), 1-11.

Alsop R. J. (2004). The 18 Immutable Laws of Corporate Reputation, Wall Street Journal Book, Free Press, New York.

Arnaboldi, M., Cristiano B., Suresh C. (2017). Accounting, Accountability, Social Media and Big Data: Revolution or Hype?, Accounting, Auditing and Accountability Journal, Volume 30, Number 4, s.762-776.

Bachmann, R., Ehrlich, G., Ruzic, D. (2017). Firms and Collective Reputation: The Volkswagen Emissions Scandal as a Case Study, CEPR Discussion Paper 12504, s.1-35.

Blevins, D.P. ve Ragozzino, R. (2019). On Social Media and the Formation of Organizational Reputation: How Social Media Are Increasing Cohesion Between Organizational Reputation and Traditional Media for Stakeholders, Academy of Management Review, s.219-222.

Brian Me., Motherboard Blog, 21.04.2013 [https://motherboard.vice.com/en\\_us/article/4xxe9w/a-single-fake-ap-tweet-can-apparently-crash-the-us-stock-market](https://motherboard.vice.com/en_us/article/4xxe9w/a-single-fake-ap-tweet-can-apparently-crash-the-us-stock-market)

Chen, H., Roger H.L.C. ve Veda C. S. (2012). Business Intelligence and Analytics: From Big Data to Big Impact, MIS Quarterly, Volume 36, Number 4, s.1165-1188.

Deloitte (2009), Yıllık Faaliyet Raporu Hazırlama Rehberi, [http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/DenetcininNotDefteri/Turkey-Tr\\_Audit\\_Yillikfaaliyethazirlamarehberi\\_.pdf](http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/DenetcininNotDefteri/Turkey-Tr_Audit_Yillikfaaliyethazirlamarehberi_.pdf)

Çetin, K.Ç., Varan, S., Fışkın, C.S. (2015). Sürdürülebilirlik Raporlamasında Paydaş Katılımı: Türkiye'deki Firmaların Analizi. Ege Stratejik Araştırmalar Dergisi, Cilt 6, Sayı 1, 9-35.

Düzer, M., Önce, S. (2017). Kurumsal Sürdürülebilirlik Raporlaması ve Finansal Performans: BİST'te İşlem Gören Şirketler İçin Karşılaştırmalı Bir Analiz. Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt 2, Sayı 2, s.637-648.

Ekerkil, V., Göde, M.Ö. (2017). Küresel Raporlama Girişimi (GRI) Standartlarına Göre Seçilen Otellerin Sürdürülebilirlik Raporlarının Analizi ve Değerlendirilmesi, Business and Economics Research Journal, Vol 8, Number 4, s.859-871.

Esen, E., Ozsozgun, A.C. (2018). Sustainability Disclosures and Impression Management on Social Media. PresAcademia Procedia (PAP), 7(1), s.213-216.

Fomburn C.J.(1995). Reputation: Realizing Value from the Corporate Image, Harvard Business School Press, Boston.

Garanti Bankası 2018 Entegre Faaliyet Raporu, [https://www.garantiinvestorrelations.com/tr/images/entegre-faaliyet-raporu-2018/GB18\\_TR.pdf](https://www.garantiinvestorrelations.com/tr/images/entegre-faaliyet-raporu-2018/GB18_TR.pdf)

Gee, B. (1995). Creating A Million Dollar Image For Your Business, Page Mill: USA

- Gibson, K., Nike's High Profile Shoe Fail Costs \$1.1billion in Stock Value, 21 February 2019, <https://www.cb-news.com/news/nike-stock-drop-zion-williamson-shoe-incident-and-injury-costs-1-1-billion-in-stock-value/> 12 Mart 2019 tarihinde erişilmiştir.
- Goodwin, D. (2019). 10 social media Trends That Will Matter Most in 2019, Search Engine Journal, <https://www.searchenginejournal.com/2019-social-media-trends/286029/#close>
- Hennig-Thurau, T., Hofacker C.F., ve Bloching, B. (2013). Marketing the Pinball Way: Understanding How Social Media Change the Generation of Value for Consumers and Companies, *Journal of Interactive Marketing*, Volume 27, Number 4, s.237-241.
- Herhausen, D., Ludwig S., Grewal D., Wulf J. ve Schoegel M. (2019). Detecting, preventing, and Mitigating Online Firestorms in Brand Communities, *Journal of Marketing*, Volume 20, Number 10, s.1-21.
- Horst, P., ve Duboff R. (2015). Don't Let Big Data Bury Your Brand: What Capital One Learned about Over Relying on Analytics, *Harvard Business Review*, Vol.93, No.11 s.79-86.
- Huff, Travis (2015). How to Break Through Social Media Clutter, *Social Media Today*, <https://www.socialmedia-today.com/content/how-break-through-social-media-clutter>
- IAASB, EER Project, <http://www.iaasb.org/projects/extended-external-reporting-eer-assurance>
- International Auditing and Assurance Standards Board, Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2018 Edition, Volume I, New York.
- International Auditing and Assurance Standards Board, Agenda Item E2, Assurance on Integrated Reports: An Emerging and Innovative Landscape, 2015, New York.
- İş Bankası 2017 Sürdürülebilirlik Raporu, <https://www.isbank.com.tr/TR/hakkimizda/surdurulebilirlik/raporlarimiz/Documents/SurdurulebilirlikRaporu2017.pdf>
- Kemp, Simon. (2018). Digital in 2018, We are Social and Hootsuite. <https://wearesocial.com/global-digital-report-2019>
- Kesselmen, M. (2008). Web 2.0 Expo in New York: Building Online Communities, 2008, *Library Hi Tech News*, Vol.25, No. 9, s.5-6.
- Kim, A. J. ve Ko, E. (2012). Do Social Media Marketing Activities Enhance Customer Equity? An Empirical Study of Luxury Fashion Brand, *Journal of Business Research*, 65(10), 1480-1486.
- Kim, W., Jeong O.R., ve Lee, S.W. (2010). On Social Web Sites, *Information Systems*, Volume 35, Number 2, s. 215-236.
- Kitchen, P. J., Schultz, D.E. (2009). IMC: New Horizon/false Dawn for a Marketplace in Turmoil, *Journal of Marketing Communications*, Vol.15, No.2-3, s.197-204.
- Kitroeff, Natalie (2019), Boeing Works to Manage a Crisis with Unknown Costs, *New York Times* <https://www.nytimes.com/2019/03/13/business/boeing-737-manufacturer-cost.html>
- Köse, E., Çetinel, T. (2017). Kurumsal ve Entegre Raporlama: Bir Araştırma. *Siirt Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı:8, s.155-181.
- Kumar, V., J. Andrew, Petersen, and Robert P. Leone. (2010). Driving Profitability by Encouraging Referrals: Who, When, and How, *Journal of Marketing*, Vol.74, No.5, s.1-17.
- Levy, M. (2009). WEB 2.0 Implications on Knowledge Management, *Journal of Knowledge Management*, Vol. 13. No. 1, s.120-134.

- Lodhia, S., Stone, G. (2017). Integrated Reporting in an Internet and Social Media Communication Environment: Conceptual Insights, *Australian Accounting Review*, No:80 Vol:27, Issue:1 , 17-33.
- Mayfield, Antony. (2008). What is Social Media?, *Icrossing e-book*. London, [https://www.icrossing.com/uk/sites/default/files\\_uk/insight\\_pdf\\_files/What%20is%20Social%20Media\\_iCrossing\\_ebook.pdf](https://www.icrossing.com/uk/sites/default/files_uk/insight_pdf_files/What%20is%20Social%20Media_iCrossing_ebook.pdf)
- McAfee, A. ve Bryjolfsson, E. (2012). Big Data: The Management Revolution *Harvard Business Review*, s.1-9.
- McQuail, Denis ve Sven Windahl, İletişim Modelleri, 1. Baskı, İmaj Yayıncılık, Ankara.
- Montes, R., Sanchez A.M., Villar P., Herrera F. (2017). A Decision Making Model to Evaluate the Reputation in Social Networks using HFLTS, 2017 IEEE International Conference on Fuzzy Systems, s.1-6.
- Moore, J. J. and Rodgers S.L. (2005). “An Examination of Advertising Credibility and Skepticism in Five Different Media Using the Persuasion Knowledge Model, *American Academy of Advertising Conference Proceedings*, s.10-18.
- Napoli, P. M. (2009). Navigating Producer-Consumer Convergence: Media Policy Priorities in the Era of User-Generated and User-Distributed Content, *Communication and Convergence Review*, Vol.1, No.1 s.32-43.
- Neumann, M., O’Murchu, I., Breslin, J., Decker, S., Hogan, D., & MacDonaill, C. (2005). Semantic Social Network Portal for Collaborative Online Communities, *Journal of European Industrial Training*, Vol. 29, No. 6, s.472-487.
- Ordenes, Francisco V.Stephan Ludwig, Dhruv Grewal, Ko De Ruyter, Dominik Mahr, Martin Wetzels (2019). Cutting Through Content Clutter: How Speech and Image Acts Drive Customer Sharing of Social Media Brand Messages, *City Research Online*, <http://openaccess.city.ac.uk/19380/1/Cutting%20through%20content%20clutter%202018.pdf>12 Mart 2019 tarihinde erişilmiştir.
- Palmer, A. ve Koenig-Lewis, N. (2009). An Experiential, Social Network-Based Approach to Direct Marketing, *Direct Marketing: An International Journal*, Volume 3, Number 3, s.162-176.
- Paniagua, J., ve Sapena, J. (2014). Business Performance and Social Media: Love or Hate?. *Business Horizons*, 57(6), 719-728.
- Peltekoğlu Filiz Balta. (2007). Halkla İlişkiler Nedir? 2007, 5. Baskı, Beta Basım-Yayım, İstanbul.
- Pınar, Hamdi. (2016). Volkswagen Grubu Dizel Arabalarındaki emisyon Manipülasyonu ve Hukuki Sonuçları , İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, Cilt 74, Sayı 2, s.843-875.
- Protiviti, (2013) 2013 Internal Audit Capabilities and Needs Survey Report Assessing the Top Priorities for Internal Audit Functions.
- Ramkumar, Amrith. (2019). Boeing Shares Slide more then %5 After Airline Crash, 11 Mart 2019, *The Wall Street Journal*, <https://www.wsj.com/articles/boeing-shares-on-track-for-worst-day-since-2011-after-airline-crash-11552313910>.
- Sasser, S., Kilgour M. ve Hollebeek, L.D. (2014). “Marketing in an Interactive World: The Evolving Nature of Communication Processes Using Social Media” içinde Ed. Anteneh, Ayanson ve Kaveepan Lertwachara, *Harnessing the Power of Social Media an Web Analytics*, s. 29-52, IGI Global, US .
- Scott, Peter R., J. Mike Jacka. (2011). *Auditing Social Media: A Governance and Risk Guide*, The Institute of Internal Auditor Research Foundation, USA.
- Solis, Brian .(2008). *The Essential Guide to Social Media*, Ebook <https://www.briansolis.com/2008/06/essential-guide-to-social-media-free/>
- Stroud, N. J. ve Lee, J. K. (2013). Perceptions of Cable News Credibility, *Mass Communication & Society*, Volume16, Number 1, s.67-88.
- Quesenberry, Keith A. (2015). Conducting a Social Media Audit, *Harvard Business Review*, 18 Kasım 2015, s. 1-6.

Türker, İ., Sayar, A.R. Zafer. (2014). The Relationship Between Integrated Reporting and Financial Reporting Management Studies, Vol:2, No:47, s.465-478.

Türker, İpek. (2018) Entegre Raporlama ve Denetim, XX. Türkiye Muhasebe Kongresi. TURMOB Yayınları 496, 5-6 Ekim 2018, İstanbul, s.883-915.

Topcu, M. K., Korkmaz, G. (2015). Entegre Raporlama: Kavramsal Bir İnceleme. Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt 30, Sayı 1, s.1-22.

Türk Hava Yolları 2017 Yılı Sürdürülebilirlik Raporu [http://investor.turkishairlines.com/documents/ThyInvestor-Relations/download/yillik\\_raporlar/surdurulebilirlik-raporu-en-2017.pdf](http://investor.turkishairlines.com/documents/ThyInvestor-Relations/download/yillik_raporlar/surdurulebilirlik-raporu-en-2017.pdf)

Uras, Güler. (2018) XX. Türkiye Muhasebe Kongresi. TURMOB Yayınları 496, 5-6 Ekim 2018, İstanbul, s.844-860.

Williams, A. E. (2012). Trust or bust? Questioning the Relationship Between Media Trust and News Attention, Journal of Broadcasting & Electronic Media, Volume 56, Number 1, s.116–131.

Yanık, S., Türker, İ. (2012). Sürdürülebilirlik ve Sosyal Sorumluluk Raporlamasındaki Gelişmeler (Tümleşik Raporlama). İ.Ü. Sosyal Bilimler Fakültesi Dergisi, No:47, s.291-308.

Zhang, B., Veijalainen J. ve Kotkov, D. (2016). “Volkswagen Emission Crisis : Managing Stakeholder Relations on the Web. İçinde (Ed) T. A. Majchrzak, P. Traverso, V. Monfort ve K.- H. Krempels, WEBIST 2016 : Proceedings of the 12th International Conference on Web Information Systems and Technologies. 2016, Volume 1, s. 176-187.





# Bağımsız Mali Müşavirlerin Müşteri Seçimine Etki Eden Faktörlerin ve Karar Alternatiflerinin AHP ve MAUT Yöntemleri Çerçevesinde Değerlendirilmesi: İstanbul Kentine İlişkin Bir Uygulama

Dr. Öğr. Üyesi Mustafa ÇANAKÇIOĞLU\*

Makale Gönderim Tarihi: 12/02/2019 Kabul Tarihi:19/03/2019

## ÖZ

Bağımsız Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin (SMMM) güven, doğruluk ve bilgiye dayanan uzun süreli bir ticari ilişki içerisinde bulunacakları müşterilerinin seçimi sırasında alacakları kararların sonuçları aslında sadece bu iki tarafı değil, işletmenin tüm paydaşlarını da etkilemektedir. Mali müşavirlerin verdikleri hizmetlerin çeşitlenmesinden ve karar alma süreçlerine çok sayıda faktör ve değişkenin etki etmesinden dolayı karar alıcıların kişisel tecrübe ve yargılarına bağlı olarak doğru, hızlı ve güvenilir karar almaları son derece zorlaşmıştır. Bu nedenle karar alma süreçleri için sistematik ve yapısal bir çerçeve ortaya koymak amacıyla çok kriterli karar verme (ÇKKV) yöntemlerinin kullanılması ihtiyaç haline gelmiştir.

Bu çalışmada Analitik Hiyerarşi Proses (AHP) yöntemi ile birlikte AHP ve Multiple Attribute Utility Theory (MAUT) yöntemlerinden oluşan hibrid bir model önerilmektedir. Modelde 13 tane seçim kriteri ve 4 tanede karar alternatifi belirlenmiştir. Mali müşavirlerin müşteri seçim kriterleri ve karar alternatifleri için önce AHP yöntemi kullanılarak seçim kriterleri ağırlıklandırılırken, karar noktaları için görelî önem değerleri belirlenmiştir. Modelin ikinci aşamasında AHP yöntemi ile MAUT yönteminin entegre edildiği hibrid bir model kullanılmış, AHP ile seçim kriterleri ağırlıklandırılırken, MAUT yöntemi ile karar alternatiflerinin önem değerleri hesaplanmıştır. Her iki farklı yöntem çerçevesinde elde edilen sonuçlar gözden geçirilmiş, önerilen modelin uygulanabilirliği iki farklı model çerçevesinde test edilmiştir.

\* Kadir Has Üniversitesi, İşletme Fakültesi, Muhasebe ve Finans Yönetimi Bölümü Öğretim Üyesi, mustafa.canakcioglu@khas.edu.tr, ORCID: 0000-0001-7462-9934

## Evaluation of Factors and Decision Alternatives, Which Effects to SMPs' Customer Selection In The Frame of The AHP and MAUT Methods: A Case Study In Istanbul

### ABSTRACT

Results of decision about customer selection, which depend on long term commercial relationships, confidence, truth and knowledge, taken by Small and Medium Practices (SMPs) can affect not only both sides but also all shareholders of company, taking right, quick, and reliable decisions have become extremely difficult depending on the decision maker's individual experiences and judgments because many variables and factors affect the decision-making processes. Thus, using multi-criteria decision-making methodologies has become a need in order to determine a systematic and structural frame.

In this study, in addition to the Analytic Hierarchy Process Theory, a hybrid model, which consists of AHP and MAUT (Multiple Attribute Utility Theory) methods is proposed. There are thirteen selection criteria and four decision options have been determined. Initially, selection criteria, which concerns customer selection for the financial advisors have been weighted by using the AHP method. Afterward, relative importance values for decision alternatives have been calculated. obtained results, which obtained using both model were evaluated and applicability of the proposed model was examined in the frame of two different models.

### 1. GİRİŞ

13 Haziran 1989 gün ve 20194 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe giren 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 2/B maddesi kapsamında muhasebecilik ve mali müşavirlik mesleğinin konu ve kapsamı; Gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat gereğince, defterlerini tutmak, bilanço, gelir tablosu ve beyannameleri ile ilgili diğer belgelerini düzenlemek, muhasebe sistemlerini kurmak, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda inceleme, denetim yapmak, tahkim, bilirkişi ve benzeri işleri yapmak şeklinde özetlenebilir<sup>1</sup>. 26 Temmuz 2008 tarih, 26648 sayılı resmi gazetede yayınlanan 5786 sayılı kanun ile 3568 sayılı kanunda yer alan "Serbest Muhasebeciler" çıkartılarak, kanunun adı "Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Yasası" olarak yeniden düzenlenmiştir.

3568 sayılı kanunda belirtilen konularda çeşitli sorumluluklar alan mali müşavirler aynı zamanda, yaptıkları vergisel işlemlerden dolayı ortaya çıkacak mali sorumluluğu Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 227'inci maddesi ile hüküm altına alınmıştır. Buna göre, 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış meslek mensupları, imzaladıkları vergi beyannamelerinde yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyanına bağlı olarak

1 Bünyamin Çitil., "Vergi Hukukunda Mali Müşavirlerin Sorumluluğu", Türkiye Barolar Birliği Dergisi, 2013, Sayı 106, s.350.

salınacak vergi, ceza ve gecikme faizlerinden mükelleflerle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulacaklardır<sup>2</sup>.

Türkiye’de 8.590 Serbest Muhasebeci, 98,815 Serbest Muhasebeci Mali Müşavir, 4.795 Yeminli Mali Müşavir olmak üzere toplam 112.200 muhasebe meslek mensubu vardır<sup>3</sup>. İstanbul ilinde 2018 yılı sonu itibarıyla, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odasına kayıtlı 42.199 Serbest Muhasebeci Mali Müşavir bulunmaktadır. Bu mali müşavirlerin 14.249 kadın, 27.950 ise, erkektir. Bu toplam sayının 26.753’ü de bağımlı mali müşavirlerden, 15.446’sı ise, bağımsız mali müşavirlerden oluşmaktadır.

3568 sayılı yasaya göre, müşterilerinden elde ettikleri serbest meslek kazancı ile muhasebe bürolarında çalışan bağımsız mali müşavirlerin, artan rekabet karşısında diğer sektörlerde olduğu gibi 4P pazarlama karması çerçevesine göre hareket ederek, işlerini yürütebilmeleri, 21 Kasım 2007 tarihinde Resmi Gazete’de yayınlanan Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Mesleklerine İlişkin Haksız Rekabet ve Reklam Yasağı Yönetmeliği’ne göre sınırlandırılmıştır. Bu nedenle bağımsız SMMM’lerin müşteriye uygun çözümler sunarak onlarla, güvene dayalı karşılıklı uzun süreli bir ilişki kurmak adına yapacağı müşteri seçimi, onların hem mevcut müşterilerinin elde tutulmasını sağlayacak hem de reklam yapması kısıtlanan meslek mensubunun referansı olacaktır<sup>4</sup>.

Mali müşavirlerin belirtilen kanunlar çerçevesinde oluşan görev ve sorumluluklarını yerine getirebilmeleri adına çalışmamızda bağımsız SMMM’lerin, müşteri seçimlerinde hangi kriterlere göre karar verdikleri incelenmiştir. Bu amaçla ilk önce, en az 20 yıl bağımsız SMMM olarak çalışan ve aynı zamanda eğitimlik yapan, 7 kişiden oluşan bir uzmanlar kurulu oluşturulmuştur. Uzmanlar kurulu ile yapılan toplantılarda karar alternatiflerinin yanı sıra seçim kriterleri belirlenmiş, uygulamada analize tabi tutulacak bütün faktör ve alternatifler uzmanlar kurulunun oybirliği ile kabul etmesi sonrasında sürece dâhil edilmiştir. Ardından belirlenen seçim kriterleri ve karar alternatifleri ile ilgili olarak araştırmacı tarafından ikili karşılaştırma soruları hazırlanmış ve kurul tarafından seçilen İstanbul ilinde çeşitli ilçelerinde faaliyet gösteren 39 karar alıcıya yöneltilmiştir. Bu 39 bağımsız serbest muhasebeci ve mali müşavirlerin sektörde çalışma tecrübelerine bakıldığında, 12 kişinin 5-9 yıl, 10 kişinin 10-19 yıl, geriye kalan 17 kişinin ise, 20 yıl ve üstü tecrübeye sahip olduğu görülmektedir. 20 yıl ve üstü bağımsız muhasebecilerin seçilmelerinde bir önemli kriter de bunların aynı zamanda bilirkişi ve alanında eğitmen olmalarıdır.

AHP yöntemi çerçevesinde seçilen karar alıcıların ana kütleyi temsil etmesi yerine söz konusu karar alıcıların üzerinde çalışılan alanda tümüyle uzman olmaları aranmaktadır. Dolayısıyla Saaty’nin 1-9 ölçeği çerçevesinde alınacak kararların ve seçim kriterlerinin rasyonel perspektifte belirlenebilmesi için çoğunlukla uzman ve karar alıcı sayısı sınırlı tutulmaktadır. Çünkü yöntemin likert ve benzeri anket yöntemleri ile karıştırılmaması gerekmektedir. Anket çalışmalarında ana kütleyi yansıtabilecek büyüklükte bir örneklem oluşturulması gerekirken, AHP uygulamasında karar verilen her alanda kullanılabileceği

2 Engin Hepaksaz., “Vergi Mükellefi - Mali Müşavir İlişkilerinde Yetki - Sorumluluk Sorunsalı (Genel Sorunlar ve Bazı Yargı Kararları Işığında Değerlendirmeler)”, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Haziran 2018, Cilt 20, Sayı 1, s.244.

3 TÜRMOB. <https://turmob.org.tr/istatistikler/df447eb1-e8ef-4df2-a3c0-92376d568eba/meslek-mensubu-cinsiyet-tablosu>, Erişim Tarihi:05.01.2019

4 Yusuf Kaya, ve Serkan Özdemir., “Muhasebe Meslek Mensuplarının Sundukları Hizmetin Müşteri Tarafından İlişkisel Pazarlama Anlayışı Doğrultusunda Değerlendirilmesine Yönelik Ampirik Bir Çalışma”, İşletme Araştırmaları Dergisi, 2014, Cilt 6, Sayı 4, s.159.

ve karar vericilerin sınırlı sayıda kişilerden oluşabileceğinden, anket gibi çok sayıda kişiye yapılması bir gereklilik değildir<sup>5</sup>

Bu çalışma toplam beş bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde konunun genel çerçevesi açıklanmış, ikinci bölümde literatür taranmış, üçüncü bölümde materyal ve izlenen model açıklanırken dördüncü bölümde ise, sayısal bir analiz ile model test edilmiştir. Beşinci ve son bölümde elde edilen sonuçlar değerlendirilmiştir.

## 2. LİTERATÜR TARAMASI

Literatür taraması ile gözden geçirilen çalışmalar üç ana grupta toplanabilir. İlk grupta, Bağımsız SM-MM'lerin sundukları hizmetlerden dolayı müşteri firmaların memnuniyetini inceleyen araştırmalar yer alırken. İkinci grupta AHP üçüncü grupta ise, MAUT yöntemi kullanılarak yapılmış çalışmalar yer almaktadır.

Muhasebe meslek mensuplarının veya muhasebe firmalarının müşterilerine sundukları hizmetlerin müşteriler açısından memnuniyetini inceleyen makaleler gözden geçirildiğinde; Saxby, vd. (2004) bir muhasebe firması ortamında, hizmet kalitesi ve müşteri memnuniyeti ile firma / müşteri çatışması arasındaki ilişkiyi incelemişlerdir. Yayla ve Cengiz (2006) Trabzon'da faaliyet gösteren muhasebe bürolarının kalite geliştirme çabalarında önemli olan kalite boyutlarının önem derecesini ve bir bütün olarak algılanan kalitenin müşteri memnuniyeti üzerine bir araştırma yapmışlardır. Erol (2007) tarafından yapılan çalışmada, muhasebe hizmeti alan müşterilerin muhasebe meslek mensubundan beklentilerini araştırılmıştır. Ağa ve Şafaklı (2007), çalışmalarında Kuzey Kıbrıs'taki profesyonel muhasebe firmalarının müşteri memnuniyeti ile hizmet kalitesini incelemişlerdir. Banar ve Ekerğilin (2010) Eskişehir bölgesinde muhasebe meslek mensuplarının sundukları hizmetlerin kalitesini ve müşteri memnuniyetini değerlendirirken, Yalçın (2010) Kütahya ilindeki KOBİ'lerde muhasebeci seçimlerini etkileyen faktörleri araştırmıştır. Constantin ve Anton (2011) tarafından yapılan çalışmada, muhasebe hizmeti sağlayan firmaların müşterileri ile uzun süreli bir ilişki içerisinde olabilmeleri için ilişkisel pazarlamanın gerekçelerini tespit edilmiştir. Yıldız vd. (2012) tarafından yapılan çalışmada ise, Kocaeli ilinde çalışan muhasebe meslek mensuplarının ideal hizmet kalitesini nasıl algıladıklarını incelemek ve algıladıkları hizmet kalitesi ile vermiş oldukları mevcut hizmet kalitesi arasında bir farklılık olup olmadığını incelenmiştir. Ustaahmetoğlu vd. (2013) Rize'de faaliyet gösteren muhasebe bürolarından 2011 yılında hizmet almakta olan 65 müşteri ile görüşerek, sunulan hizmetlerin kalitesinin hizmet alanlar tarafından nasıl algılandığı incelemişlerdir. Kaya ve Özdemir (2014) Denizli ilinde yapmış oldukları çalışmada, muhasebe meslek mensuplarının müşteriler tarafından tercih edilirlerken hangi faktörlerin etkili olduğu üzerine bir incelemede bulunmuşlardır. Benzer bir çalışmayı Kısakürek ve Aydoğan (2018) muhasebe meslek mensuplarının vermiş oldukları hizmetin mükelleflerce nasıl değerlendirildiğini ve hizmet kalitesinin boyutlarını belirlemek için Sivas ilinde araştırma yapmışlardır.

AHP yöntemi, çeşitli sektörlerde ve işletmelerin değişik alanlarındaki karar verme süreçlerine katkı sağlayan önemli bir yöntem olduğundan, bu yöntem kullanılarak yapılan çalışmalar özellikle finans sektöründe oldukça fazladır. **Ülkemizde AHP yönteminin finans sektöründeki uygulamalarını inceleyen**

5 Adem Tüzmen, ve Aşkın Özdağoğlu., "Doktora Öğrencilerinin Eş Seçiminde Önem Verdikleri Kriterlerin Analitik Hiyerarşi Süreci Yöntemi İle Belirlenmesi", Atatürk Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 2007, Cilt 21, Sayı 1, s.218.

**çalışmaların büyük bir kısmı** Borsa İstanbul'da faaliyet gösteren işletmelerin belirli yıllar arasındaki performanslarının değerlendirilmesi ile ilgilidir. Çetin ve Bitirak (2010) özel kesim ticari bankalar ile katılım bankalarının 2005–2007 dönemi mali tablolarından elde edilen finansal oranlarını kullanarak, AHP yöntemiyle finansal performanslarının değerlendirilmesine yönelik bir kârlılık analizi yapmışlardır. Organ vd. (2010) Denizli ilinde tekstil sektöründe faaliyet gösteren ve rastgele seçilmiş işletmelerin finansal performansları AHP ile değerlendirilmiş ve krizlere karşı en dayanıklı firmanın seçimi yapılmıştır. Tayyar ve Tekin (2011) İMKB'ye kote edilmiş hayat branşı dışındaki sigorta şirketlerinin 2009 yılı için seçilen finansal oranlarını, önce AHP ve Bulanık Analitik Hiyerarşi Prosesi yöntemlerini kullanarak ağırlıklarını elde etmişler, sonra da TOPSIS yöntemi ile sigorta firmalarının performanslarına göre sıralanmışlardır. Tayyar vd. (2014) çalışmalarında, Borsa İstanbul'a kayıtlı bilişim ve teknoloji sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin finansal performanslarının değerlendirilmesinde AHP ve GİA (Girişimsel Analiz) yöntemlerini kullanmışlardır. Güneysu vd. (2015) AHP ve GİA yöntemlerini kullanarak Türkiye'deki ticari bankaların finansal performanslarını analiz etmişlerdir. Akhisar ve Tunay (2016) Türk hayat sigortası sektörünün özelliklerini yansıtan unsurlarının ölçümünü ve performans üzerinde parametrelerin etkilerinin tanımlanmasına yönelik çalışmalarında, AHP ve TOPSIS yöntemlerini kullanılarak şirket bazında finansal oranlar ağırlıklandırılmış ve Türkiye'de faaliyet gösteren hayat sigortası şirketlerinin performansa göre sıralaması yapılmıştır. Karakış ve Göktolga (2016) Orta Asya Türk Cumhuriyetlerinin Ekonomik Performanslarının AHP ve VIKOR (Vise Kriterijumska Optimizacija I Kompromisno Resenje) Metodu ile karşılaştırılmasını yapmışlardır. Çalışkan ve Eren (2016) kamusal, özel ve yabancı sermayeli mevduat bankalarının seçilen on adet finansal rasyo yardımıyla AHP ve PROMETHEE (The Preference Ranking Organization Methods for Enrichment Evaluation) yöntemlerini kullanarak, 2010-2014 dönemine ait finansal performanslarını değerlendirmişlerdir. Ünal vd. (2017) Borsa İstanbul'da işlem gören seramik sanayi firmalarının finansal performanslarını AHP ve GİA yöntemleri yardımıyla analiz etmişlerdir. Karaoğlan ve Şahin (2018) BİST Kimya, Petrol, Plastik Endeksi'nde yer alan işletmelerin finansal performanslarının analizini AHP yöntemi ile değerlendirmişlerdir.

Finans sektörünün dışında, işletmeleri doğrudan ilgilendiren bazı çalışmalarda AHP yöntemi ile yapılmıştır. Tunca vd. (2015) yaptıkları çalışmada, muhasebe paket programı seçimi sürecinde etkili olan kriterlerin ağırlıkları için AHP tekniği ile yapılan değerlendirmelerin tutarlılık oranı incelenmiştir. Benzer bir çalışmayı Bircan vd. (2018) AHP ve MOORA (Multi-Objective Optimization on the basis of Ratio Analysis) yöntemlerini, muhasebe meslek mensuplarının muhasebe paket programı seçiminde yardımcı olabilmesi için kullanmışlardır. Organ ve Karagöz (2010) AHP yöntemini tedarikçi seçimi yapmak için kullanmıştır. Benzer bir çalışma Kapar (2013) tarafından gerçekleştirilmiş ve bir üretim işletmesinin tedarikçi seçiminde AHP yönteminden yararlanmıştır. Soba (2014) çalışmasında banka yeri seçiminin kolaylaştırılması için AHP ve ELECTRE (Elimination and Choice Translating Reality) metodlarını kullanılarak, karar vericilerin sağlıklı bir seçim yapabilmesini amaçlamıştır.

Yapılan bu çalışmaların dışında başka ülkemizde sağlık, eğitim, futbol, teknoloji, turizm, inşaat, tarım, ormancılık, otomotiv ve lojistik vb. birçok sektörde AHP yöntemi kullanılarak çeşitli araştırmalar yapılmıştır. Aydın vd. (2009) Ankara'da kurulması planlanan yeni bir hastane için yer seçimi ile ilgili olarak, uzman görüşleri doğrultusunda belirlenen kriterlere göre, AHP ile modellemişler ve önerilerde bulunmuşlardır. İnce vd. (2016) yılındaki çalışmalarında, Tuzla ilçesinde ihtiyacı olduğu düşünülen yeni bir özel sağlık kuruluşu için en iyi yer seçimi probleminin AHP yöntemi ile çözümünü hedeflenmişlerdir.

Dündar (2008) öğrencilerin seçmeli derslerden alacakları dersin belirlenmesini AHP yöntemiyle yapmıştır. Göktolga ve Gökalp (2012) Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesinde öğrencilerin iş seçimini çok kriterli karar verme problemi olarak ele almışlardır. Ömürbek vd. (2014) Adım Üniversiteleri grubunda Anadolu'da yer alan 14 üniversitenin seçilen 21 kritere göre performanslarının ölçülmesi çalışmasında, önce kriterlerin ağırlıkları AHP yöntemi ile belirlenmiş sonra da TOPSIS (Technique for Order Preference by Similarity to İdeal Solution) ve VIKOR yöntemlerini uygulamışlardır. Sipahi ve Or (2005) AHP yöntemini kullanarak, forvet oyuncuların teknik, mental ve fiziksel değerlendirme kriterlerinin ağırlık değerlerinden yararlanarak en iyi forvet oyuncu seçimi üzerine bir araştırma yapmışlardır. Demircanlı, ve Kundakçı (2015) futbol kulüplerinin forvet transferinden forvet oyuncularının performansları AHP ve VIKOR yönteminin bir arada kullanılmasına dayanan bütünlük bir yaklaşımla ele alarak değerlendirilmişlerdir. Akça vd. (2015) çalışmalarında, AHP ile kişi takip cihazlarının piyasa özelliklerini dikkate alarak, en iyi kişi takip cihazı alternatifini karşılaştırmalı olarak değerlendirip, tespit etmişlerdir. Manap, (2006) çalışmasında, objektif ve sübjektif kriterlerle birlikte AHP yöntemini kullanarak turizm merkezi seçimi sorununu değerlendirmiştir. Sarıçalı ve Kundakçı (2016) tatil için otel alternatifleri değerlendirilmesinde otel seçiminde dikkate alınacak kriterlerin ağırlıklarının belirlenmesinde AHP yönteminden yararlanırken, otel alternatiflerinin değerlendirilmesinde ise, COPRAS (Complex Proportional Assessment) yöntemini kullanmışlardır. Ömürbek vd. (2014) yaptıkları çalışmada ise, çok kriterli karar verme tekniklerinden AHP, ELECTRE ve SAW (Simple Additive Weighting) yöntemlerinin Isparta ilinde inşaat sektöründe yapı denetim firması seçiminde uygulanmasını amaçlamışlardır. Altun ve Demir (2015) çok kriterli yöntemlerden AHP yöntemiyle Toprak Gübre ve Su Kaynakları Merkez Araştırma Enstitüsünde farklı alanlarda yürütülmüş 4 adet araştırma projelerini değerlendirmeye almış, devam eden ve planlanan araştırma faaliyetlerine geçmiş deneyimlerden yararlanarak yön verilmesini amaçlamışlardır. Urmak vd. (2017) AHP tekniği ile yaptıkları çalışmada, *ülkemizde gerçekleştirilen ormancılık faaliyetlerinin il bazında değerlendirilmesi amaçlanmıştır*. Güngör ve İşler (2005) otomobil seçimi sorununa çözüm önerisi için sunulan AHP yöntemi ile, objektif kriterlerin yanı sıra tüketiciye ilişkin bulanık sübjektif değerleri de dikkate alarak, otomobil satın almak isteyen bir tüketici için uygulama yapmışlardır. Özyörük ve Özcan (2008) çalışmalarında, Türkiye'de büyük pazara sahip otomotiv sektöründe faaliyet gösteren bir firmada, AHP yöntemi kullanılarak tedarikçi seçimi kararlarının alınması üzerine bir araştırma yapmışlardır. Yavaş vd. (2014) çalışmalarında, müşterilerin otomobil seçim yaklaşımlarını incelenmişler ve satın almada dikkat edilen kriterleri tespit ederek, AHP ve ANP (Analitik Network Prosesi) yöntemleri ile kriterleri önceliğe göre sıralamışlardır. Karahan ve Dinç (2015) Diyarbakır ilinde otomobil alıcılarının satın alma kararlarına yardımcı olacak, bölgesel koşullara uygun otomobil seçimi için öncelikli kriterlerin önem derecelerini AHP yöntemine göre belirlemişlerdir. Yaykaşlı ve Ecemiş (2018) Otomobil satın alma süreciyle ilgili olarak satın alma öncesi, satın alma sırası ve satın alma kriterlerini AHP yöntemi ile hiyerarşik olarak yapılandırmışlardır. Sezer ve Saatçioğlu (2008) İzmir'de faaliyet gösteren düzenli hat deniz taşımacılığındaki nakliye müteahhitlerinin, gemi operatörü seçimi sürecindeki kriterlerin ağırlıklarının ortaya konulması üzerine bir çalışma yapmışlardır. Görçün (2018) İstanbul kent içi ulaşım türü seçimine etki eden faktörleri dikkate alarak kentsel ulaşım sistemlerinin altyapısı ile ilgili olarak kamu otoritesinin rasyonel karar vermesini sağlamak için en uygun ulaşım alternatiflerinin belirlenmesine çalışmıştır. Korucuk ve Erdal (2018) lojistik iş ve işlemlerin yoğun olarak gerçekleştirildiği Samsun ilinde soğuk zincir taşımacılığı yapan firmalarda lojistik risk kriterlerinin tespit edilmesi ve lojistik risk yönetiminde kullanılan araçların sıralanmasını

AHP-VIKOR bütünleşik yaklaşımı ile değerlendirilmiştir. Görçün (2019) çalışmasında, proje lojistiği ve ağır taşımacılık faaliyetlerinde kullanılacak treylerlerin seçimi ile ilgili olarak karar vericilerin hangi kriterlere daha fazla önem verdiklerinin yanı sıra, karar alternatifleri arasından yapacakları tercihlerin daha uygun ve rasyonel bir tercih olabileceğini sayısal bir perspektife dayandırmıştır.

MAUT yöntemi ile farklı alanlara ilişkin çalışmalar yapılmıştır. Canbolat vd. (2007) yaptıkları çalışmada küresel bir üretim tesisi kurmak için bir ülke seçiminde maot yönteminden faydalanmışlardır. Türkoğlu ve Uygun (2014) çalışmalarında, Çukurova’da kritik havaalanı yeri seçimi probleminin çözümünü Bulanık Analitik Hiyerarşi Prosesi, VIKOR ve MAUT yöntemleri ile ele almışlardır. Konuşkan ve Uygun (2014) MAUT ve Entropi yöntemlerinin entegrasyonu kullanarak akıllı telefon seçiminde daha objektif bir tercih yapılmasını amaçlanmışlardır. Alp vd. (2015) çok kriterli karar verme yöntemlerinden MAUT yöntemini kullanarak kurumsal sürdürülebilirlik performansının değerlendirilmesini hedeflemişlerdir. Ömürbek vd. (2016) yaptıkları çalışmalarında BİST’de (Borsa İstanbul) işlem gören otomotiv sektöründe faaliyette bulunan firmaların performansları için seçilen kriterlerin ağırlıklarını önce MAUT daha sonra da SAW yöntemlerini kullanarak değerlendirmişlerdir. Tunca vd. (2016) çalışmalarında petrol ihraç eden ülkeler örgütü olan OPEC’i (Organization Of Petroleum Exporting Countries) oluşturan 12 üye ülkenin performanslarını ENTROPİ VE MAUT yöntemleri ile değerlendirilmesini amaçlamışlardır. Ömürberk vd. (2017) 2000 yılı öncesinde kurulan 53 devlet üniversitesinin performanslarının değerlendirilmesinde önce Entropi yöntemi uygulayarak her bir kriterin ağırlıkları hesaplanmış daha sonra en yüksek fayda sahibi olan üniversiteyi bulmak için MAUT yöntemini uygulanmıştır. Ömürbek ve Urmak (2018) Forbes dergisinin yayınlamış olduğu Forbes 2000 listesinde bulunan ve havacılık sektöründe faaliyet gösteren şirketlerin değerlendirilmesinde kriter ağırlıklarını Entropi yöntemi ile belirlenmiş ardından bu ağırlıkların kullanımı ile MAUT, COPRAS ve SAW yöntemlerini uygulanmıştır. Kapanoğlu (2019) çalışmasında Makine ve Kimya Endüstrisi Kurumu Genel Müdürlüğü’ne bağlı on adet fabrikanın Entropi tabanlı MAUT yöntemiyle 2015 ve 2016 yıllarını, seçilen kriterlere göre performanslarını karşılaştırarak sıralama yapmış ve öneriler getirmiştir.

Bu çalışmada ise, farklı sektörlerle yönelik araştırmalar ile firmaların muhasebe meslek mensupları veya muhasebe firmalarından memnuniyetlerinin belirlenmesi ile ilgili çalışmalardan farklı olarak, bağımsız SMMM’lerin, müşteri seçimi sürecinde hangi kriterlere ve karar alternatiflerine önem verdikleri araştırılmaktadır.

### 3. MATERYAL VE METOT

Bu çalışmada iki farklı model kullanılarak bağımsız mali müşavirlerin müşteri seçimleri analiz edilmiştir. Birinci modelde sadece AHP yöntemi kullanılırken, diğer modelde AHP ve MAUT yöntemleri entegre edilerek hibrid bir model önerilmektedir. AHP yöntemi sekiz uygulama adımından oluşurken, MAUT yöntemi ise, toplamda dokuz uygulama adımından oluşmaktadır.

#### 3.1. AHP Yöntemi

Analitik Hiyerarşi Prosesi, ilk olarak 1968 yılında Myers ve Alpert ikilisi tarafından ortaya atılmış ve 1977’de ise Profesör Thomas Lorie Saaty tarafından bir model olarak geliştirilerek karar verme prob-



lemlerinin çözümünde kullanılabilir hale getirilmiştir<sup>6</sup>. Yöntemin, hem objektif hem subjektif değerlendirme ölçütlerini kullanması, değerlendirme tutarlılığının test edilmesini sağlaması, özellikle de çok sayıdaki ölçüte göre değerlendirilmesi gereken alternatifler içerisinde hangisine öncelik verilmesi gerektiği gibi çok önemli bir kararın, karar verici tarafından uygulanması nedeniyle AHP önemli bir araçtır<sup>7</sup>

Bu çalışmanın uygulamasında AHP yönteminin seçilmesinin en önemli nedenlerinin başında seçilen alana ilişkin belirlenen karar alternatifleri ile, seçim kriterlerinin sayısal değerlere sahip olmamaları, gerçekçi ve uygulanabilir bir analiz için bu faktörleri sayısal değerlere dönüştürülebilmesinde yöntemin son derece etkin bir enstrüman olmasıdır.

AHP yöntemi, diğer çok kriterli karar verme yöntemlerinden farklı olarak kriterleri ikişerli olarak karşılaştırır ve karşılaştırmaların tutarlı olup olmadığını ölçer. Bu üstünlüğü nedeniyle AHP, yalnız olarak çok kriterli karar verme problemlerinin çözümünde kullanılmasının yanı sıra pek çok uygulamada ise, kriter ağırlıklarının belirlenmesinde özellikle tercih edilmektedir<sup>8</sup>. Ayrıca, söz konusu yöntemin karar alıcıların tümü tarafından kolayca uygulanabilecek ergonomik bir yöntem olması, yöntemin uygulanmasında bir yazılım veya programa ihtiyacı duyulmaması yöntemin seçiminde öncelikli kriterler olmuştur.

AHP yöntemi toplamda sekiz uygulama adımına sahiptir<sup>9</sup>. Uygulama adımlarının ilk beşinde seçim kriterlerinin ağırlıkları belirlenirken, sonraki adımlarda karar noktalarının görece önem değerleri hesaplanarak sıralandırılmaktadır.

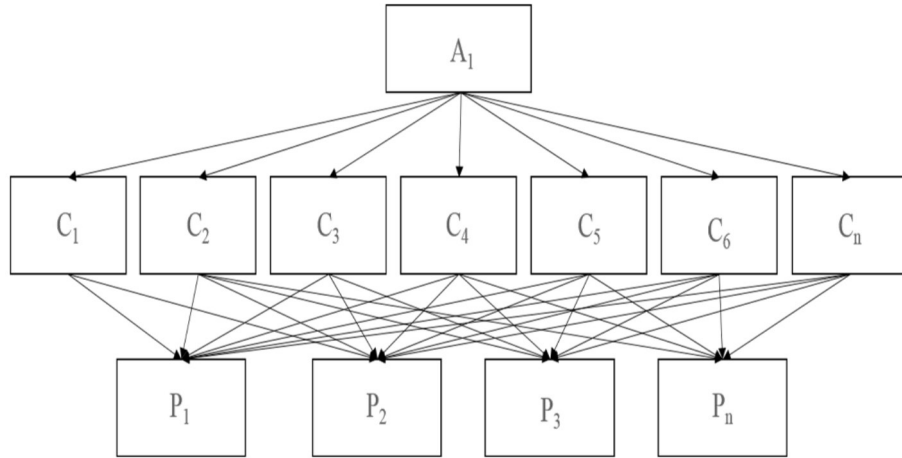
Adım-1: Amaç, Seçim kriterleri ve Karar Alternatiflerinin Belirlenmesi: Bu aşamada oluşturulan uzmanlar kurulu ile birlikte araştırmanın amacı belirlendikten sonra, bu amaca ulaşmak için analiz sürecine dâhil edilecek karar alternatifleri ile bu kararlara etki eden seçim kriterleri saptanmıştır. Aynı süreçte bu faktörler arasındaki ilişkileri ve hiyerarşik yapıyı iki boyutlu bir düzlemde gösterebilmek üzere AHP hiyerarşik modeli oluşturulmuştur. Daha sonrasında uzmanlar kurulu ile birlikte belirlenen karar alıcılara yöneltilmek üzere ikili karşılaştırma soruları oluşturulmuş ve karar alıcılara yöneltilmiştir.

6 Kaan Yaralıoğlu., "Performans Değerlendirmede Analitik Hiyerarşi Prosesi. Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 2001, Cilt 16, Sayı 1, s. 131.

7 Ergün Eraslan, ve Onur Algün., "İdeal Performans Değerlendirme Formu Tasarımında Analitik Hiyerarşi Yöntemi Yaklaşımı", Gazi Üniversitesi, Mühendislik ve Mimarlık Fakültesi, Dergisi, 2005, Cilt 20, No 1, s. 98.

8 Tayyar vd. "BİST'e Kayıtlı Bilişim ve Teknoloji Alanında Faaliyet Gösteren İşletmelerin Finansal Performanslarının Analitik Hiyerarşi Prosesi (AHP) ve Gri İlişkisel Analiz (GIA) Yöntemiyle Değerlendirilmesi", Muhasebe ve Finansman Dergisi, Ocak/2014, Sayı 61, s.28.

9 Thomas L. Saaty., "A Scaling Method for Priorities in Hierarchical Structures", Journal of Mathematical Psychology, June 1977, Volume 15, Issue 3 sayı 15, s. 235



**Şekil 1. AHP Hiyerarşik Modeli**

Karar alıcılara yöneltilen sorular Tablo-1 de görüldüğü gibi, Saaty'nin 1-9 ikili karşılaştırma skalası dikkate alınarak hazırlanmıştır. Karar alıcılara karşılaştırdıkları faktörlerden hangisi daha önemli ise o yönde işaretlemeye bulunmaları istenirken, aynı zamanda 1 ile 9 arasında puanlama yapmaları da talep edilmiştir.

**Tablo 2.1 Önem Skalası**

Önem Değerleri	Değer Tanımları
1	Her iki faktörün eşit öneme sahip olması durumu
3	1. Faktörün 2. faktörden daha önemli olması durumu
5	1. Faktörün 2. faktörden çok önemli olması durumu
7	1. Faktörün 2. faktöre nazaran çok güçlü bir öneme sahip olması durumu
9	1. Faktörün 2. faktöre nazaran mutlak üstün bir öneme sahip olması durumu
2,4,6,8	Ara değerler

Adım-2: İkili Karşılaştırma Matrislerinin Oluşturulması: Bu aşamada karar vericilerin ikili karşılaştırma sorularına verdikleri cevaplar toplanarak, her bir karşılaştırma sorusuna verilen yanıtların geometrik ortalaması alınmakta ve ikili karşılaştırma matrisi A'nın eleman değerleri belirlenmektedir. İki faktör karşılaştırılırken, bir i faktörünün j faktörüne göre önem değerinin tersi j faktörünün i faktörüne göre önem değerini ifade etmektedir. Bunun için eşitlik 1 den yararlanılmaktadır.

$$a_{ji} = \frac{1}{a_{ij}} \quad (1)$$

Aynı zamanda ikili karşılaştırma matrisinin her bir köşe elemanı bir faktörün kendisi ile karşılaştırılması anlamına geldiğinde her zaman 1 değerini almaktadır.  $n \times n$  boyutlu bir kare matris olan matris A'nın eleman değerleri hesaplandıktan sonra eşitlik 2 de gösterildiği gibi ikili karşılaştırma matrisi A oluşturulmaktadır.

$$A = \begin{bmatrix} a_{11} & a_{12} & \dots & a_{1n} \\ a_{21} & a_{22} & \dots & a_{2n} \\ \cdot & & & \cdot \\ \cdot & & & \cdot \\ \cdot & & & \cdot \\ a_{n1} & a_{n2} & \dots & a_{nn} \end{bmatrix} \quad (2)$$

Adım-3: İkili Karşılaştırma Matrislerinin Normalize Edilmesi: Üçüncü adımda eşitlik 3 kullanılarak ikili karşılaştırma matrisinin tüm elemanları normalize edilmektedir.

$$b_{ij} = \frac{a_{ij}}{\sum_{i=1}^n a_{ij}} \quad (3)$$

Bunun için tüm elemanlar kendi sütun toplamına bölünerek, eşitlik 4 de gösterilen b sütun vektörleri elde edilmektedir.

$$b = \begin{bmatrix} b_1 \\ b_2 \\ \cdot \\ \cdot \\ \cdot \\ b_n \end{bmatrix} \quad (4)$$

Ardından b vektörleri bir araya getirilerek eşitlik 5 de gösterildiği gibi normalize matris C oluşturulmaktadır.

$$C = \begin{bmatrix} c_{11} & c_{12} & \dots & c_{1n} \\ c_{21} & c_{22} & \dots & c_{2n} \\ \cdot & & & \cdot \\ \cdot & & & \cdot \\ \cdot & & & \cdot \\ c_{n1} & c_{n2} & \dots & c_{nn} \end{bmatrix} \quad (5)$$

Adım-4: Seçim Kriterlerinin Önem Derecelerinin Belirlenmesi: Bu aşamada eşitlik 5 kullanılarak normalize matris C'nin her bir satırının aritmetik ortalaması alınarak sütun vektörü w'nin değerleri hesaplanmaktadır.

$$w_i = \frac{\sum_{j=1}^n c_{ij}}{n} \quad (6)$$

Eşitlik 6 da gösterildiği gibi vektörün her bir elemanı bir seçim kriterinin göreceli önem değerini yüzdelik olarak göstermektedir.

Adım-5: Tutarlılık Analizi: Beşinci adımda gerçekleştirilen değerlendirmelerin tutarlılık analizi yapılmaktadır. Tutarlılık analizi toplamda dört alt aşamada gerçekleştirilmektedir. İlk olarak eşitlik 7 kullanılarak D matrisi oluşturulmaktadır. Bunun için ikili karşılaştırma matrisinin elemanları ayrı ayrı w sütun vektörünün elemanları ile çarpılmıştır.

$$D = \begin{bmatrix} a_{11} & a_{12} & \dots & a_{1n} \\ a_{21} & a_{22} & \dots & a_{2n} \\ \cdot & & & \cdot \\ \cdot & & & \cdot \\ \cdot & & & \cdot \\ a_{n1} & a_{n2} & \dots & a_{nn} \end{bmatrix} \times \begin{bmatrix} w_1 \\ w_2 \\ \cdot \\ \cdot \\ \cdot \\ w_n \end{bmatrix} \quad (7)$$

Ardından elde edilen yeni değerler  $w$  vektörünün satır değerine bölünerek öz değerlerini gösteren  $E$  vektörü oluşturulmaktadır.

$$E_i = \frac{d_i}{w_i} \quad i = 1, 2, \dots, n \quad (8)$$

Eşitlik 8 yardımıyla  $e$  vektörü oluşturulduktan sonra, vektörün eleman toplamı faktör sayısına bölünerek  $\lambda_{\max}$  değeri hesaplanmaktadır. Bunun için eşitlik 9 kullanılmaktadır.

$$\lambda_{\max} = \frac{\sum_{i=1}^n E_i}{n} \quad (9)$$

İşlemin ardından eşitlik 10 yardımıyla  $CI$  olarak adlandırılan tutarlılık gösterge değeri hesaplanmaktadır.

$$CI = \frac{\lambda - n}{n - 1} \quad (10)$$

Tutarlılık indeksi hesaplandıktan sonra Tablo-2 den elde edilen Random Indeks (RI) değerine bölünerek tutarlılık değeri olan  $CR$  eşitlik 11 kullanılarak hesaplanmaktadır.

$$CR = \frac{CI}{RI} \quad (11)$$

Tablo 2.2 RI Değerleri<sup>10</sup>

N	RI	N	RI
1	0	8	1,41
2	0	9	1,45
3	0,58	10	1,49
4	0,90	11	1,51
5	1,12	12	1,48
6	1,24	13	1,56

CR değerinin 0,10'a eşit ya da altında olması halinde değerlendirme tutarlı kabul edilmekte ve bir sonraki adıma ilerlenmektedir. CR değerinin 0,10 değerinden daha yüksek olması halinde değerlendirme tutarsız olarak kabul edilerek ilk adımlara geri dönülerek gözden geçirilmekte, gerekli olması halinde analiz tekrarlanmaktadır.

Adım-6: Karar Alternatiflerinin Değerlendirilmesi: ilk beş adımda seçim kriterleri için gerçekleştirilen işlemler bu adımda karar alternatifleri için de aynı şekilde tekrarlanmakta ve karar alternatifleri için yüzdelik önem dağılımları hesaplanmaktadır. Bununla birlikte her bir seçim kriteri için karar noktalarının kıyaslandığı matrisler oluşturulmakta, normalizasyon işleminden sonra her bir matrisin satır elamanlarının ortalamaları alınarak eşitlik 12 de gösterilen s sütun vektörleri oluşturulmaktadır.

$$s = \begin{bmatrix} s_1 \\ s_2 \\ \cdot \\ \cdot \\ \cdot \\ s_m \end{bmatrix} \quad (12)$$

Adım-7: Karar Alternatiflerinin Sonuç Dağılımlarının Bulunması: İşlemlerin ardından s sütun vektörleri bir araya getirilerek eşitlik 13 de gösterilen K matrisi oluşturulmaktadır.

10 Thomas Saaty, The Analytic Hierarchy Process, 1980, McGraw-Hill, New York, NY.

$$K = \begin{bmatrix} s_{11} & s_{12} & \dots & s_{1n} \\ s_{21} & s_{22} & \dots & s_{2n} \\ \cdot & & & \cdot \\ \cdot & & & \cdot \\ \cdot & & & \cdot \\ s_{m1} & s_{m2} & \dots & s_{mn} \end{bmatrix} \quad (13)$$

Adım-8: Karar Alternatiflerinin Önem Değerlerinin Hesaplanması: Uygulamanın son adımında K matrisinin satır elemanları ile sütun vektörü w'nin elemanları çarpılarak eşitlik 14 de gösterilen l vektörü elde edilmektedir. Sütun vektörü l'nin her bir satırı bir karar alternatifinin yüzdelik olarak önem değerini göstermektedir.

$$l = \begin{bmatrix} l_1 \\ l_2 \\ \cdot \\ \cdot \\ \cdot \\ l_m \end{bmatrix} \quad (14)$$

### 3.2. AHP ve MAUT Yöntemi

Önerilen ikinci hibrid model AHP ve MAUT yöntemlerinden oluşan entegre bir modeldir. İlk olarak 1967'de Fishburn, 1974'de Keeney tarafından tanıtılmış olup, 2007 yılında da Loken tarafından geliştirilen Maot yöntemi, belirlenen karar noktalarının her bir seçim kriteri çerçevesinde düzgün bir biçimde dağılımını sağlayan, aynı zamanda sapmaların büyük ölçüde minimize edildiği bir yaklaşımdır. Faktörlerin sayısal verilere sahip olmaması, bunun sonucunda olası sapmaların söz konusu olması diğer yöntemlere göre sapmaları elimine eden MAUT yönteminin kullanılmasını zorunlu hale getirmektedir. Aynı zamanda MAUT yöntemi diğer yöntemlere göre daha az sayıda uygulama adımına sahip olması ve gerçekleştirilen işlemlerin herkes tarafından kolayca uygulanacak basitlikte olması söz konusu yöntemin seçilmesinde etken olmuştur.

Bu model toplam dokuz uygulama adımından oluşurken, ilk dört adımda AHP yöntemi kullanılarak seçim kriterleri ağırlıklandırılırken, sonraki beş adımda karar alternatiflerinin göreceli önem değerleri hesaplanmıştır<sup>11</sup>. Önerilen hibrid modelin ilk dört adımı önceki uygulamada gösterilen AHP yönteminin ilk dört adımının aynısıdır.

11 Josias Zietsman, Rilett. R. Laurance, Seung-Jun Kim., "Transportation corridor decision-making with multi-attribute utility theory", International Journal of Management and Decision Making, 2006, Volume 7, Issue 2/3, s. 256.

Adım-5: Karar Matrisinin Oluşturulması: MAUT yönteminin ilk modelin beşinci aşamasında  $m \times n$  boyutlu bir karar matrisi oluşturulmaktadır. Karar matrisinin sütun elemanları seçim kriterlerini gösterirken, satır elemanları ise karar noktalarını işaret etmektedir. Karar matrisi X eşitlik 15'de gösterilmektedir.

$$X = \begin{bmatrix} x_{11} & x_{12} & \dots & x_{1n} \\ x_{21} & x_{22} & \dots & x_{2n} \\ \cdot & & & \cdot \\ \cdot & & & \cdot \\ \cdot & & & \cdot \\ x_{m1} & x_{m2} & \dots & x_{mn} \end{bmatrix} \quad (15)$$

Adım-6: Normalize Matrisinin Oluşturulması: altıncı adımda eşitlik 16 kullanılarak karar matrisinin elemanları normalize edilmektedir.

$$u_i(x_i) = \frac{x_i - x^-}{x^+ - x^-} \quad (16)$$

İşlemlerin ardından eşitlik 17 de gösterilen normalize matris U oluşturulmaktadır.

$$U = \begin{bmatrix} u_{11} & u_{12} & \dots & u_{1n} \\ u_{21} & u_{22} & \dots & u_{2n} \\ \cdot & & & \cdot \\ \cdot & & & \cdot \\ \cdot & & & \cdot \\ u_{m1} & u_{m2} & \dots & u_{mn} \end{bmatrix} \quad (17)$$

Adım-7: Ağırlıklı Normalize Matrisinin Oluşturulması: Bu aşamada normalize matris elemanları kendi sütunları için tanımlanmış ağırlık değerleri ile çarpılmakta, eşitlik 18 gösterildiği gibi ağırlıklı normalize matris  $U^*$  oluşturulmaktadır.



$$U^* = \begin{bmatrix} w_1u_{11} & w_2u_{12} & \dots & w_nu_{1n} \\ w_1u_{21} & w_2u_{22} & \dots & w_nu_{2n} \\ \cdot & & & \cdot \\ \cdot & & & \cdot \\ \cdot & & & \cdot \\ w_1u_{m1} & w_2u_{m2} & \dots & w_nu_{mn} \end{bmatrix} \quad (18)$$

Adım-8: Sonuç Dağılımlarının Hesaplanması: Son aşamada ağırlıklı normalize matris U nun her bir satırının toplamı alınarak karar alternatiflerinin fayda skorları elde edilmekte ve en yüksek değerden başlanarak, karar alternatifleri sıralandırılmaktadır.

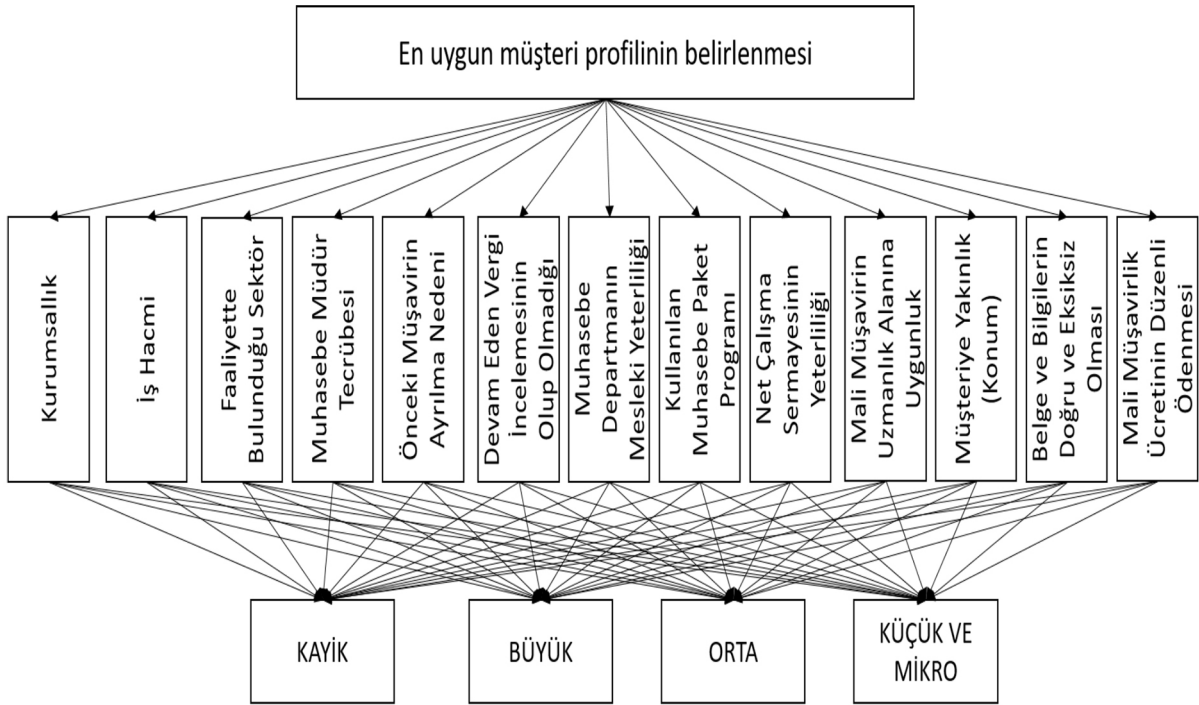
#### 4. SAYISAL ANALİZ

Araştırma çerçevesinde kullanılan AHP yöntemi ile AHP ve MAUT yöntemlerinden oluşan hibrid model ayrı ayrı kullanılarak elde edilen sonuçlar ve çıktılar değerlendirilmiştir. İlk olarak AHP yöntemi kullanılarak tümüyle karar vericilerin kişisel değerlendirme ve yargılarına dayanan faktörler için sayısal değerler belirlenmiştir.

##### 4.1. AHP Yöntemi

Materyal ve metot bölümünde bahsedildiği gibi AHP yöntemi sekiz adımda uygulanmaktadır. Birinci adımdan dördüncü adıma kadar seçim kriterlerinin ağırlıkları hesaplanırken, daha sonraki adımlarda karar alternatiflerinin önem değerleri belirlenmektedir.

Adım-1: Amaç, Seçim kriterleri ve Karar Alternatiflerinin Belirlenmesi: Oluşturulan uzmanlar kurulu ile birlikte araştırmanın amacı, karar noktaları, seçim kriterleri ile ikili karşılaştırma sorularının yöneltileceği karar alıcılar saptanmış ve AHP hiyerarşik modeli oluşturulmuştur.



**Şekil 2. Mali Müşavirlerin Müşteri Seçime İlişkin AHP Hiyerarşik Modeli**

Adım-2: İkili Karşılaştırma Matrislerinin Oluşturulması: Ardından hazırlanan ikili karşılaştırma soruları karar alıcılara yöneltilerek her bir karşılaştırma için elde edilen yanıtların geometrik ortalamaları alınarak eşitlik 2 de gösterildiği gibi ikili karşılaştırma matrisi A oluşturulmuştur.

	C1	C2	C3	C4	C5	C6	C7	C8	C9	C10	C11	C12	C13
C1	1.00	1.38	2.77	1.14	0.33	1.91	0.23	1.25	0.86	2.38	2.47	3.38	1.08
C2	0.72	1.00	1.45	0.58	0.32	1.21	0.28	0.94	0.64	1.34	1.52	1.54	0.64
C3	0.36	0.69	1.00	0.31	0.23	0.49	0.16	0.41	0.35	0.49	0.93	0.97	0.29
C4	0.88	1.73	3.27	1.00	0.46	1.55	0.33	1.38	0.64	0.90	1.82	2.16	0.75
C5	3.02	3.15	4.44	2.19	1.00	2.21	0.39	1.29	0.75	1.09	2.80	1.85	0.87
C6	0.52	0.82	2.03	0.64	0.45	1.00	0.24	0.51	0.28	0.60	1.11	0.81	0.45
A = C7	4.29	3.59	6.16	3.05	2.54	4.18	1.00	3.25	2.54	3.51	5.24	4.81	2.28
C8	0.80	1.06	2.46	0.73	0.77	1.95	0.31	1.00	0.46	0.83	1.37	1.19	0.49
C9	1.16	1.55	2.85	1.57	1.34	3.62	0.39	2.15	1.00	1.78	2.00	2.56	0.96
C10	0.42	0.75	2.03	1.11	1.34	1.66	0.28	1.20	0.56	1.00	1.61	1.37	0.46
C11	0.40	0.66	1.08	0.55	0.36	0.90	0.19	0.73	0.50	0.62	1.00	0.50	0.32
C12	0.30	0.65	1.04	0.46	0.54	1.24	0.21	0.84	0.39	0.73	2.00	1.00	0.30
C13	0.93	1.56	3.39	1.34	1.15	2.24	0.44	2.06	1.04	2.16	3.10	3.35	1.00
Σ	14.81	18.60	33.97	14.66	10.81	24.17	4.46	17.01	10.00	17.45	26.96	25.49	9.88

Adım-3: İkili Karşılaştırma Matrislerinin Normalize Edilmesi: Bu aşamada eşitlik 3 kullanılarak ikili karşılaştırma matrisinin elemanları normalize edilerek, eşitlik 4 de gösterilen normalize matris C oluşturulmuştur.

	C1	C2	C3	C4	C5	C6	C7	C8	C9	C10	C11	C12	C13
C1	0.0675	0.0742	0.0816	0.0776	0.0307	0.0789	0.0522	0.0736	0.0858	0.1363	0.0918	0.1327	0.1089
C2	0.0489	0.0538	0.0425	0.0393	0.0294	0.0502	0.0625	0.0554	0.0644	0.0767	0.0564	0.0603	0.0648
C3	0.0243	0.0372	0.0294	0.0209	0.0208	0.0204	0.0364	0.0239	0.0350	0.0283	0.0343	0.0379	0.0298
C4	0.0594	0.0932	0.0963	0.0682	0.0422	0.0642	0.0736	0.0810	0.0635	0.0518	0.0675	0.0848	0.0757
C5	0.2036	0.1691	0.1307	0.1494	0.0925	0.0913	0.0884	0.0759	0.0749	0.0624	0.1040	0.0724	0.0881
C6	0.0354	0.0443	0.0597	0.0440	0.0419	0.0414	0.0536	0.0302	0.0276	0.0345	0.0410	0.0316	0.0451
C = C7	0.2899	0.1930	0.1814	0.2079	0.2346	0.1731	0.2242	0.1909	0.2534	0.2014	0.1942	0.1888	0.2304
C8	0.0539	0.0571	0.0725	0.0495	0.0716	0.0806	0.0690	0.0588	0.0464	0.0477	0.0509	0.0468	0.0492
C9	0.0786	0.0834	0.0840	0.1074	0.1235	0.1498	0.0884	0.1266	0.1000	0.1022	0.0742	0.1005	0.0973
C10	0.0284	0.0402	0.0596	0.0755	0.1235	0.0686	0.0638	0.0706	0.0561	0.0573	0.0596	0.0538	0.0468
C11	0.0273	0.0354	0.0318	0.0375	0.0330	0.0374	0.0428	0.0428	0.0499	0.0357	0.0371	0.0197	0.0326
C12	0.0200	0.0350	0.0305	0.0316	0.0501	0.0513	0.0466	0.0493	0.0390	0.0418	0.0740	0.0392	0.0302
C13	0.0628	0.0840	0.0999	0.0913	0.1062	0.0928	0.0985	0.1210	0.1040	0.1239	0.1150	0.1314	0.1012
Σ	1.00	1.00	1.00	1.00	1.00	1.00	1.00	1.00	1.00	1.00	1.00	1.00	1.00

Adım-4: Seçim Kriterlerinin Önem Derecelerinin Belirlenmesi: Eşitlik 6 kullanılarak, C matrisinin her bir satırının ortalaması alınmış ve sütun vektörü w oluşturulmuştur.

C1	0.0840
C2	0.0542
C3	0.0291
C4	0.0709
C5	0.1079
C6	0.0408
C7	0.2126
C8	0.0580
C9	0.1012
C10	0.0618
C11	0.0356
C12	0.0414
C13	0.1025
Σ	1.0

Sütun vektörü w'nin de gösterdiği gibi bütün seçim kriterlerinin yüzdelik olarak ağırlık değerleri hesaplanmıştır. Buna göre en yüksek önem değerine sahip kriter %21,3 değeri ile C7 kodu ile gösterilen muhasebe departmanının mesleki yeterliliği olurken, C5, C13 ve C9 kriterlerinin %10 lar civarında değerler alarak C7 kriterini izledikleri görülmektedir. Diğer faktörler ise %8 den %2,9 a kadar değerler alarak sıralanmışlardır.

Adım-5: Tutarlılık Analizi: Eşitlik 8 ve 9 kullanılarak öz vektör olarak adlandırılan e sütun vektörü oluşturulmuştur.

$$e = \begin{array}{l} C1 \\ C2 \\ C3 \\ C4 \\ C5 \\ C6 \\ C7 \\ C8 \\ C9 \\ C10 \\ C11 \\ C12 \\ C13 \\ \Sigma \end{array} \begin{bmatrix} 13.4345 \\ 13.4142 \\ 13.3952 \\ 13.3669 \\ 13.6569 \\ 13.4185 \\ 13.5916 \\ 13.4615 \\ 13.4796 \\ 13.5075 \\ 13.3852 \\ 13.3387 \\ 13.4224 \\ 174.8727 \end{bmatrix}$$

Ardından e vektörünün toplam değeri eşitlik 10 a göre faktör sayısına bölünerek  $\lambda_{\max}$  değeri hesaplanmıştır.

$$\lambda_{\max} = \frac{\sum_{i=1}^n E_i}{n} \Rightarrow \frac{174.8720}{13} = 13.4517$$

Bir sonraki adımda eşitlik 11 ve 12 kullanılarak tutarlılık değeri hesaplanmıştır.

$$CI = \frac{\lambda - n}{n - 1} \Rightarrow \frac{13.4517 - 13}{13 - 1} = 0.0376$$

$$CR = \frac{CI}{RI} \Rightarrow \frac{0.0376}{1.54} = 0.024$$

Görüldüğü gibi tutarlılık değeri 0.024 olarak bulunmuş, bu değer 0.10 değerinin altında olduğu için değerlendirmeler tutarlı olarak kabul edilip bir sonraki adıma ilerlenilmiştir.

Adım-6: Karar Alternatiflerinin Değerlendirilmesi: İlk beş adımda seçim kriterleri için gerçekleştirilen işlemler bu adımda karar alternatifleri için de aynı şekilde tekrarlanmıştır. Seçim kriteri sayısı kadar nxn boyutlu matrisler oluşturulmuştur.

C1: Kurumsallık

$$A_1 = \begin{bmatrix} P1 & P2 & P3 & P4 \\ P1 & 1.00 & 0.43 & 0.45 & 0.41 \\ P2 & 2.33 & 1.00 & 0.65 & 0.90 \\ P3 & 2.22 & 1.53 & 1.00 & 0.93 \\ P4 & 2.43 & 1.12 & 1.07 & 1.00 \\ \Sigma & 7.98 & 4.08 & 3.18 & 3.24 \end{bmatrix}$$

C2: İş Hacmi

$$A_2 = \begin{bmatrix} P1 & P2 & P3 & P4 \\ P1 & 1.00 & 0.97 & 0.85 & 0.99 \\ P2 & 1.03 & 1.00 & 0.81 & 0.84 \\ P3 & 1.18 & 1.24 & 1.00 & 0.91 \\ P4 & 1.01 & 1.19 & 1.10 & 1.00 \\ \Sigma & 4.22 & 4.40 & 3.75 & 3.74 \end{bmatrix}$$

C3: Faaliyette Bulunduğu Sektör

$$A_3 = \begin{bmatrix} P1 & P2 & P3 & P4 \\ P1 & 1.00 & 0.44 & 0.39 & 0.57 \\ P2 & 2.29 & 1.00 & 0.56 & 0.88 \\ P3 & 2.59 & 1.78 & 1.00 & 0.92 \\ P4 & 1.75 & 1.14 & 1.09 & 1.00 \\ \Sigma & 7.63 & 4.35 & 3.04 & 3.37 \end{bmatrix}$$

C4: Muhasebe Müdür Tecrübesi

$$A_4 = \begin{bmatrix} P1 & P2 & P3 & P4 \\ P1 & 1.00 & 0.33 & 0.37 & 0.34 \\ P2 & 3.02 & 1.00 & 0.40 & 0.60 \\ P3 & 2.68 & 2.47 & 1.00 & 0.57 \\ P4 & 2.93 & 1.68 & 1.76 & 1.00 \\ \Sigma & 9.63 & 5.48 & 3.54 & 2.51 \end{bmatrix}$$

C5: Önceki Müşavirin Ayrılma Nedeni

$$A_5 = \begin{bmatrix} P1 & P2 & P3 & P4 \\ P1 & 1.00 & 0.65 & 0.63 & 0.65 \\ P2 & 1.53 & 1.00 & 0.61 & 0.87 \\ P3 & 1.58 & 1.65 & 1.00 & 0.80 \\ P4 & 1.53 & 1.15 & 1.25 & 1.00 \\ \Sigma & 5.65 & 4.45 & 3.48 & 3.32 \end{bmatrix}$$

C6: Devam Eden Vergi İncelemesinin Olup Olmadığı

$$A_6 = \begin{bmatrix} P1 & P2 & P3 & P4 \\ P1 & 1.00 & 0.54 & 0.58 & 0.60 \\ P2 & 1.84 & 1.00 & 0.46 & 0.82 \\ P3 & 1.72 & 2.15 & 1.00 & 0.80 \\ P4 & 1.67 & 1.22 & 1.25 & 1.00 \\ \Sigma & 6.23 & 4.91 & 3.29 & 3.22 \end{bmatrix}$$

C7: Muhasebe Dept Mesleki Yeterliliği

$$A_7 = \begin{bmatrix} P1 & P2 & P3 & P4 \\ P1 & 1.00 & 0.59 & 0.67 & 0.63 \\ P2 & 1.69 & 1.00 & 0.76 & 1.36 \\ P3 & 1.50 & 1.32 & 1.00 & 1.03 \\ P4 & 1.58 & 0.73 & 0.97 & 1.00 \\ \Sigma & 5.78 & 3.65 & 3.39 & 4.03 \end{bmatrix}$$

C8: Muhasebe Paket Programı

$$A_8 = \begin{bmatrix} P1 & P2 & P3 & P4 \\ P1 & 1.00 & 0.47 & 0.54 & 0.55 \\ P2 & 2.11 & 1.00 & 0.62 & 0.78 \\ P3 & 1.85 & 1.62 & 1.00 & 0.85 \\ P4 & 1.81 & 1.27 & 1.17 & 1.00 \\ \Sigma & 6.77 & 4.37 & 3.33 & 3.19 \end{bmatrix}$$

C9: Net Çalışma Sermayesinin Yeterliliği

$$A_9 = \begin{bmatrix} P1 & P2 & P3 & P4 \\ P1 & 1.00 & 0.40 & 0.45 & 0.45 \\ P2 & 2.47 & 1.00 & 0.55 & 0.68 \\ P3 & 2.23 & 1.83 & 1.00 & 0.65 \\ P4 & 2.23 & 1.47 & 1.53 & 1.00 \\ \Sigma & 7.93 & 4.70 & 3.53 & 2.78 \end{bmatrix}$$

C10: Uzmanlık Alanına Uygunluk

$$A_{10} = \begin{bmatrix} P1 & P2 & P3 & P4 \\ P1 & 1.00 & 0.65 & 0.45 & 0.47 \\ P2 & 1.53 & 1.00 & 0.56 & 0.55 \\ P3 & 2.24 & 1.79 & 1.00 & 0.91 \\ P4 & 2.13 & 1.80 & 1.10 & 1.00 \\ \Sigma & 6.90 & 5.24 & 3.11 & 2.93 \end{bmatrix}$$

C11: Müşteriye Yakınlık (Konum)

$$A_{11} = \begin{bmatrix} P1 & P2 & P3 & P4 \\ P1 & 1.00 & 0.78 & 0.81 & 0.91 \\ P2 & 1.28 & 1.00 & 0.98 & 0.99 \\ P3 & 1.23 & 1.02 & 1.00 & 0.95 \\ P4 & 1.09 & 1.01 & 1.06 & 1.00 \\ \Sigma & 4.61 & 3.81 & 3.85 & 3.85 \end{bmatrix}$$

C12: Belge ve Bilgilerin Doğru ve Eksiksiz Olması

$$A_{12} = \begin{bmatrix} P1 & P2 & P3 & P4 \\ P1 & 1.00 & 0.48 & 0.52 & 0.47 \\ P2 & 2.08 & 1.00 & 0.51 & 0.51 \\ P3 & 1.93 & 1.94 & 1.00 & 0.51 \\ P4 & 2.14 & 1.96 & 1.97 & 1.00 \\ \Sigma & 7.15 & 5.38 & 4.00 & 2.49 \end{bmatrix}$$

C13: Mali Müşavirlik Ücretinin Düzenli Ödenmesi

$$A_{13} = \begin{bmatrix} P1 & P2 & P3 & P4 \\ P1 & 1.00 & 0.33 & 0.36 & 0.40 \\ P2 & 3.06 & 1.00 & 0.62 & 0.94 \\ P3 & 2.81 & 1.61 & 1.00 & 0.89 \\ P4 & 2.51 & 1.06 & 1.13 & 1.00 \\ \Sigma & 9.39 & 3.99 & 3.11 & 3.23 \end{bmatrix}$$

Karar matrisleri oluşturulduktan sonra her bir matris için eşitlik 3 yardımıyla normalizasyon işlemleri gerçekleştirilmiş ve normalize karar matrisleri oluşturulmuştur. Ardından her bir normalize karar matrisinin bütün satırları için satır değerlerinin ortalamaları alınarak s sütun vektörleri oluşturulmuştur.

C1:

$$C_1 = \begin{bmatrix} P1 & P2 & P3 & P4 \\ P1 & 0.12525 & 0.10510 & 0.14198 & 0.12690 & 0.1248 \\ P2 & 0.29232 & 0.24530 & 0.20554 & 0.27654 & 0.2549 \\ P3 & 0.27775 & 0.37577 & 0.31486 & 0.28788 & 0.3141 \\ P4 & 0.30467 & 0.27382 & 0.33761 & 0.30868 & 0.3062 \end{bmatrix} S1$$

C2:

$$C_2 = \begin{bmatrix} P1 & P2 & P3 & P4 \\ P1 & 0.23690 & 0.22068 & 0.22585 & 0.26435 & 0.2369 \\ P2 & 0.24412 & 0.22741 & 0.21481 & 0.22524 & 0.2279 \\ P3 & 0.27944 & 0.28203 & 0.26641 & 0.24310 & 0.2677 \\ P4 & 0.23955 & 0.26987 & 0.29293 & 0.26730 & 0.2674 \end{bmatrix} S2$$

C3:

$$C_3 = \begin{bmatrix} P1 & P2 & P3 & P4 \\ P1 & 0.10383 & 0.06046 & 0.10543 & 0.13620 & 0.1015 \\ P2 & 0.31361 & 0.18261 & 0.11446 & 0.23814 & 0.2122 \\ P3 & 0.27845 & 0.45104 & 0.28273 & 0.22676 & 0.3097 \\ P4 & 0.30411 & 0.30589 & 0.49737 & 0.39891 & 0.3766 \end{bmatrix} S3$$

C4:

$$C_4 = \begin{bmatrix} P1 & P2 & P3 & P4 \\ P1 & 0.17686 & 0.14637 & 0.18113 & 0.19607 & 0.1751 \\ P2 & 0.27146 & 0.22466 & 0.17397 & 0.26169 & 0.2329 \\ P3 & 0.28024 & 0.37063 & 0.28700 & 0.24131 & 0.2948 \\ P4 & 0.27144 & 0.25835 & 0.35791 & 0.30093 & 0.2972 \end{bmatrix} S4$$

C5:

$$C_5 = \begin{bmatrix} P1 & P2 & P3 & P4 \\ P1 & 0.16050 & 0.11066 & 0.17617 & 0.18614 & 0.1584 \\ P2 & 0.29510 & 0.20346 & 0.14117 & 0.25462 & 0.2236 \\ P3 & 0.27680 & 0.43789 & 0.30382 & 0.24889 & 0.3168 \\ P4 & 0.26760 & 0.24799 & 0.37884 & 0.31035 & 0.3012 \end{bmatrix} S5$$

C6:

$$C_6 = \begin{bmatrix} P1 & P2 & P3 & P4 \\ P1 & 0.17306 & 0.16178 & 0.19677 & 0.15670 & 0.1721 \\ P2 & 0.29320 & 0.27408 & 0.22284 & 0.33826 & 0.2821 \\ P3 & 0.25957 & 0.36300 & 0.29513 & 0.25682 & 0.2936 \\ P4 & 0.27416 & 0.20114 & 0.28527 & 0.24823 & 0.2522 \end{bmatrix} S6$$

C7:

$$C_7 = \begin{bmatrix} P1 & P2 & P3 & P4 \\ P1 & 0.12612 & 0.10087 & 0.15335 & 0.19812 & 0.1446 \\ P2 & 0.26589 & 0.21265 & 0.17519 & 0.28199 & 0.2339 \\ P3 & 0.23332 & 0.34435 & 0.28368 & 0.30642 & 0.2919 \\ P4 & 0.22878 & 0.27101 & 0.33272 & 0.35938 & 0.2980 \end{bmatrix} S7$$

C8:

$$C_8 = \begin{bmatrix} P1 & P2 & P3 & P4 \\ P1 & 0.12612 & 0.08597 & 0.12721 & 0.16152 & 0.1252 \\ P2 & 0.31198 & 0.21265 & 0.15540 & 0.24403 & 0.2310 \\ P3 & 0.28127 & 0.38820 & 0.28368 & 0.23507 & 0.2971 \\ P4 & 0.28063 & 0.31318 & 0.43371 & 0.35938 & 0.3467 \end{bmatrix} S8$$

C9:

$$C_9 = \begin{bmatrix} P1 & P2 & P3 & P4 \\ P1 & 0.13971 & 0.10243 & 0.14610 & 0.16933 & 0.1394 \\ P2 & 0.31351 & 0.22986 & 0.17232 & 0.27464 & 0.2476 \\ P3 & 0.29717 & 0.41453 & 0.31076 & 0.25352 & 0.3190 \\ P4 & 0.24961 & 0.25319 & 0.37083 & 0.30252 & 0.2940 \end{bmatrix} S9$$

C10:

$$C_{10} = \begin{bmatrix} P1 & P2 & P3 & P4 \\ P1 & 0.14493 & 0.12473 & 0.14344 & 0.16032 & 0.1434 \\ P2 & 0.22158 & 0.19069 & 0.18016 & 0.18909 & 0.1954 \\ P3 & 0.32522 & 0.34069 & 0.32187 & 0.30958 & 0.3243 \\ P4 & 0.30827 & 0.34389 & 0.35454 & 0.34101 & 0.3369 \end{bmatrix} S10$$

C11:

$$C_{11} = \begin{bmatrix} P1 & P2 & P3 & P4 \\ P1 & 0.21705 & 0.20501 & 0.21091 & 0.23717 & 0.2175 \\ P2 & 0.27808 & 0.26267 & 0.25499 & 0.25752 & 0.2633 \\ P3 & 0.26745 & 0.26771 & 0.25989 & 0.24588 & 0.2602 \\ P4 & 0.23742 & 0.26461 & 0.27421 & 0.25943 & 0.2589 \end{bmatrix} S11$$

C12:

$$C_{12} = \begin{bmatrix} P1 & P2 & P3 & P4 \\ P1 & 0.13990 & 0.08918 & 0.12967 & 0.18817 & 0.1367 \\ P2 & 0.29151 & 0.18583 & 0.12861 & 0.20536 & 0.2028 \\ P3 & 0.26962 & 0.36110 & 0.24991 & 0.20434 & 0.2712 \\ P4 & 0.29897 & 0.36389 & 0.49181 & 0.40213 & 0.3892 \end{bmatrix} S12$$

C13:

$$C_{13} = \begin{bmatrix} P1 & P2 & P3 & P4 \\ P1 & 0.10654 & 0.08171 & 0.11467 & 0.12321 & 0.1065 \\ P2 & 0.32647 & 0.25037 & 0.20012 & 0.29247 & 0.2674 \\ P3 & 0.29905 & 0.40269 & 0.32187 & 0.27448 & 0.3245 \\ P4 & 0.26794 & 0.26524 & 0.36334 & 0.30985 & 0.3016 \end{bmatrix} S13$$

Adım-7: Karar Alternatiflerinin Sonuç Dağılımlarının Bulunması: İşlemlerin ardından s sütun vektörleri bir araya getirilerek eşitlik 13 de gösterilen K matrisi oluşturulmuştur.

$$K = \begin{matrix} & \begin{matrix} C1 & C2 & C3 & C4 & C5 & C6 & C7 & C8 & C9 & C10 & C11 & C12 & C13 \end{matrix} \\ \begin{matrix} P1 \\ P2 \\ P3 \\ P4 \end{matrix} & \begin{bmatrix} 0.1248 & 0.2369 & 0.1015 & 0.1751 & 0.1584 & 0.1721 & 0.1446 & 0.1252 & 0.1394 & 0.1434 & 0.2175 & 0.1367 & 0.1065 \\ 0.2549 & 0.2279 & 0.2122 & 0.2329 & 0.2236 & 0.2821 & 0.2339 & 0.2310 & 0.2476 & 0.1954 & 0.2633 & 0.2028 & 0.2674 \\ 0.3141 & 0.2677 & 0.3097 & 0.2948 & 0.3168 & 0.2936 & 0.2919 & 0.2971 & 0.3190 & 0.3243 & 0.2602 & 0.2712 & 0.3245 \\ 0.3062 & 0.2674 & 0.3766 & 0.2972 & 0.3012 & 0.2522 & 0.2980 & 0.3467 & 0.2940 & 0.3369 & 0.2589 & 0.3892 & 0.3016 \end{bmatrix} \end{matrix}$$

Adım-8: Karar Alternatiflerinin Önem Değerlerinin Hesaplanması: K matrisinin satır elemanları ile sütun vektörü w'nin elemanları çarpılarak eşitlik 14 de gösterilen l vektörü elde edilmiştir.

$$l = \begin{matrix} P1 \\ P2 \\ P3 \\ P4 \end{matrix} \begin{bmatrix} 0.148 \\ 0.238 \\ 0.302 \\ 0.305 \end{bmatrix}$$

AHP yöntemi kullanılarak gerçekleştirilen analizin sonuçları değerlendirildiğinde seçim kriterleri ile ilgili olarak en yüksek değer %21 ile C7 kodlu Muhasebe Departmanının Mesleki Yeterliliği tarafından alındığı bunu %11 ile C5 Önceki Müşavirin Ayrılma Nedeni, %10 ile C13 Mali Müşavirlik Ücretinin Düzenli Ödenmesi kriteri ile C9 Net Çalışma Sermayesinin Yeterliliği kriterlerinin izlediği görülmektedir. Bunların dışında kalan kriterler %8 ila %3 arasında değerler alarak sıralanmaktadır.

Karar alternatifleri açısından değerlendirildiğinde en yüksek önem derecesine sahip alternatif %30,5 ile küçük ve mikro ölçekli işletmeler olurken, orta ölçekli işletmeler %30,2 ile önem değeri ile bunu izlemekte, büyük ölçekli işletmeler %23,8 değer alırken, KAYİK olarak isimlendirilen işletmeler %14,8 önem derecesi ile sıralanmaktadır. Karar alternatifleri için tutarlılık analizi yapıldığında bütün değerlendirmelerin sırasıyla 0.014, 0.004, 0.091, 0.023, 0.053, 0.019, 0.044, 0.048, 0.039, 0.005, 0.002, 0.064, 0.026 aldığı görülmekte, bu perspektifte tümü 0.10 değerinin altında oldukları için tutarlı olarak kabul edilmektedirler.

#### 4.2. AHP ve MAUT Yöntemi

Entegre AHP ve MAUT yöntemlerinden oluşan hibrid yaklaşım, sadece AHP kullanılarak gerçekleştirilen modelin ilk dört aşamasını aynen tekrarlamakta ve karar alıcıların sözel yargılarını bu yöntem çerçevesinde sayısal değerlere dönüştürmüştür. Seçim kriterleri AHP kullanılarak ağırlıklandırılırken, karar noktaları için sayısal değerler AHP yöntemi çerçevesinde elde edilen karar verici yaklaşımları çerçevesinde kendilerine yöneltilen ikili karşılaştırma anketleri yardımıyla belirlenmiştir.

Dolayısıyla AHP yönteminde K matrisinin oluşturulduğu altıncı adıma kadar AHP yöntemlerinin adımları izlenmiş, elde edilen sayısal değerler  $m \times n$  boyutlu bir matris olan K matrisine işlenmiştir. Bu neden-

İle ilk altı adım AHP yönteminin bir tekrarı olacağı için bu modelde işlemler tekrarlanmamış, modelin sonraki aşamaları gösterilmiştir.

$$X = \begin{bmatrix} \begin{matrix} Max & min & max & max & max & min & max & max & max & max & max & max & max \\ C1 & C2 & C3 & C4 & C5 & C6 & C7 & C8 & C9 & C10 & C11 & C12 & C13 \end{matrix} \\ P1 & 0.1248 & 0.2369 & 0.1015 & 0.1751 & 0.1584 & 0.1721 & 0.1446 & 0.1252 & 0.1394 & 0.1434 & 0.2175 & 0.1367 & 0.1065 \\ P2 & 0.2549 & 0.2279 & 0.2122 & 0.2329 & 0.2236 & 0.2821 & 0.2339 & 0.2310 & 0.2476 & 0.1954 & 0.2633 & 0.2028 & 0.2674 \\ P3 & 0.3141 & 0.2677 & 0.3097 & 0.2948 & 0.3168 & 0.2936 & 0.2919 & 0.2971 & 0.3190 & 0.3243 & 0.2602 & 0.2712 & 0.3245 \\ P4 & 0.3062 & 0.2674 & 0.3766 & 0.2972 & 0.3012 & 0.2522 & 0.2980 & 0.3467 & 0.2940 & 0.3369 & 0.2589 & 0.3892 & 0.3016 \\ w & 0.084 & 0.054 & 0.029 & 0.071 & 0.108 & 0.041 & 0.213 & 0.058 & 0.101 & 0.062 & 0.036 & 0.041 & 0.102 \\ u+ & 0.3141 & 0.2279 & 0.3766 & 0.2972 & 0.3168 & 0.1721 & 0.2980 & 0.3467 & 0.3190 & 0.3369 & 0.2633 & 0.3892 & 0.3245 \\ u- & 0.1248 & 0.2677 & 0.1015 & 0.0709 & 0.1079 & 0.2936 & 0.1446 & 0.1252 & 0.1394 & 0.1434 & 0.2175 & 0.1367 & 0.1065 \end{bmatrix}$$

Adım-8: Karar Matrisinin Normalize Edilmesi: Eşitlik 16 kullanılarak karar matrisi normalize edilmiş ve normalize matris U oluşturulmuştur.

$$U = \begin{bmatrix} \begin{matrix} C1 & C2 & C3 & C4 & C5 & C6 & C7 & C8 & C9 & C10 & C11 & C12 & C13 \end{matrix} \\ P1 & 0.0000 & 0.7729 & 0.0000 & 0.4606 & 0.2415 & 1.0000 & 0.0000 & 0.0000 & 0.0000 & 0.0000 & 0.0000 & 0.0000 & 0.0000 \\ P2 & 0.6875 & 1.0000 & 0.4025 & 0.7162 & 0.5537 & 0.0949 & 0.5824 & 0.4777 & 0.6024 & 0.2688 & 1.0000 & 0.2618 & 0.7378 \\ P3 & 1.0000 & 0.0000 & 0.7571 & 0.9896 & 1.0000 & 0.0000 & 0.9607 & 0.7758 & 1.0000 & 0.9350 & 0.9327 & 0.5328 & 1.0000 \\ P4 & 0.9584 & 0.0084 & 1.0000 & 1.0000 & 0.9251 & 0.3408 & 1.0000 & 1.0000 & 0.8610 & 1.0000 & 0.9039 & 1.0000 & 0.8948 \end{bmatrix}$$

Adım-9: Ağırlıklı Normalize Matrisinin Oluşturulması: Bu aşamada normalize matris elamanları kendi sütunları için tanımlanmış ağırlık değerleri ile çarpılmış, eşitlik 18 gösterildiği gibi ağırlıklı normalize matris U\* oluşturulmuştur.

$$U^* = \begin{bmatrix} \begin{matrix} C1 & C2 & C3 & C4 & C5 & C6 & C7 & C8 & C9 & C10 & C11 & C12 & C13 \end{matrix} \\ P1 & 0.0000 & 0.0419 & 0.0000 & 0.0326 & 0.0261 & 0.0408 & 0.0000 & 0.0000 & 0.0000 & 0.0000 & 0.0000 & 0.0000 & 0.0000 \\ P2 & 0.0577 & 0.0542 & 0.0117 & 0.0508 & 0.0597 & 0.0039 & 0.1238 & 0.0277 & 0.0610 & 0.0166 & 0.0356 & 0.0108 & 0.0756 \\ P3 & 0.0840 & 0.0000 & 0.0221 & 0.0701 & 0.1079 & 0.0000 & 0.2042 & 0.0450 & 0.1012 & 0.0578 & 0.0332 & 0.0221 & 0.1025 \\ P4 & 0.0805 & 0.0005 & 0.0291 & 0.0709 & 0.0998 & 0.0139 & 0.2126 & 0.0580 & 0.0872 & 0.0618 & 0.0322 & 0.0414 & 0.0917 \end{bmatrix}$$

Adım-10: Sonuç Dağılımlarının Hesaplanması: Matris U\*'nın her bir satırının toplamı alınarak karar alternatiflerinin fayda skorları elde edilmiş ve en yüksek değerden başlanarak, karar alternatifleri sıralanmıştır.

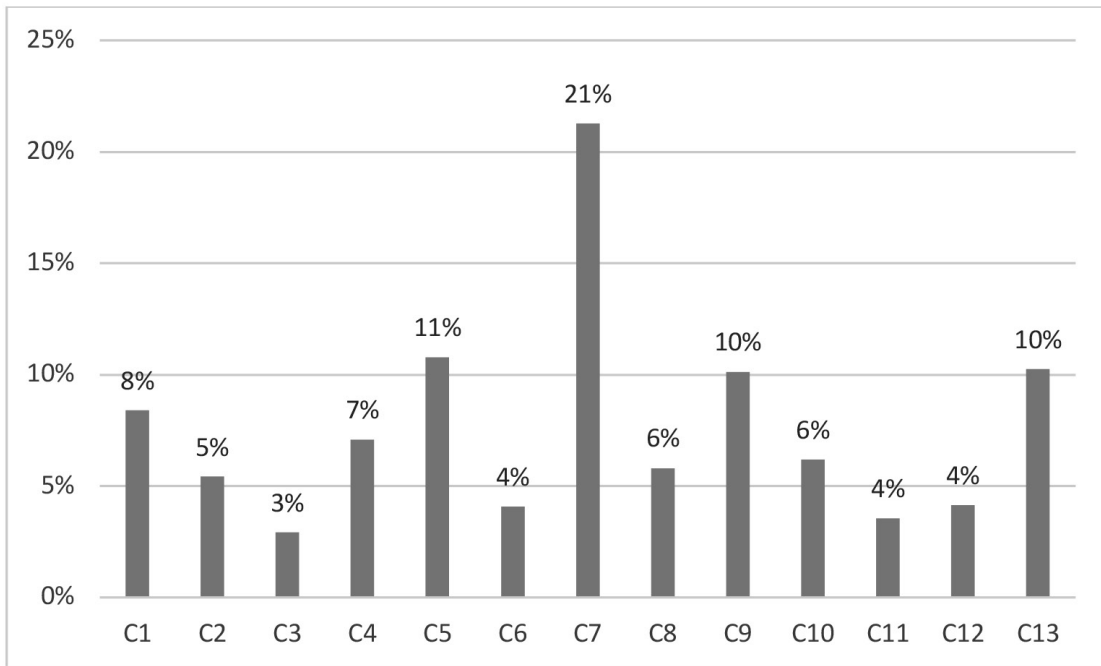
$$I = \begin{bmatrix} \begin{matrix} Fayda S. \\ Sıra \end{matrix} \\ P1 & 0.1414 & 4 \\ P2 & 0.5892 & 3 \\ P3 & 0.8501 & 2 \\ P4 & 0.8795 & 1 \end{bmatrix}$$



Sonuç olarak bakıldığında; sadece AHP kullanılarak elde edilen çıktıların entegre AHP-MAUT yaklaşımında elde edilen sonuçlarla örtüştüğü görülmekte, bu yönüyle kullanılan modelin ve elde edilen sonuçların tutarlı olduğundan bahsedilebilmektedir. Entegre AHP-MAUT yönteminde de en yüksek skora küçük ve mikro ölçekli işletmeler ulaşırken, bunu yakın bir skorla orta büyüklüğe sahip işletmeler takip etmekte, büyük ölçekli işletmeler üçüncü en önemli karar alternatifi olurken, Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar (KAYİK) olarak adlandırılan opsiyon en sonda yer almaktadır.

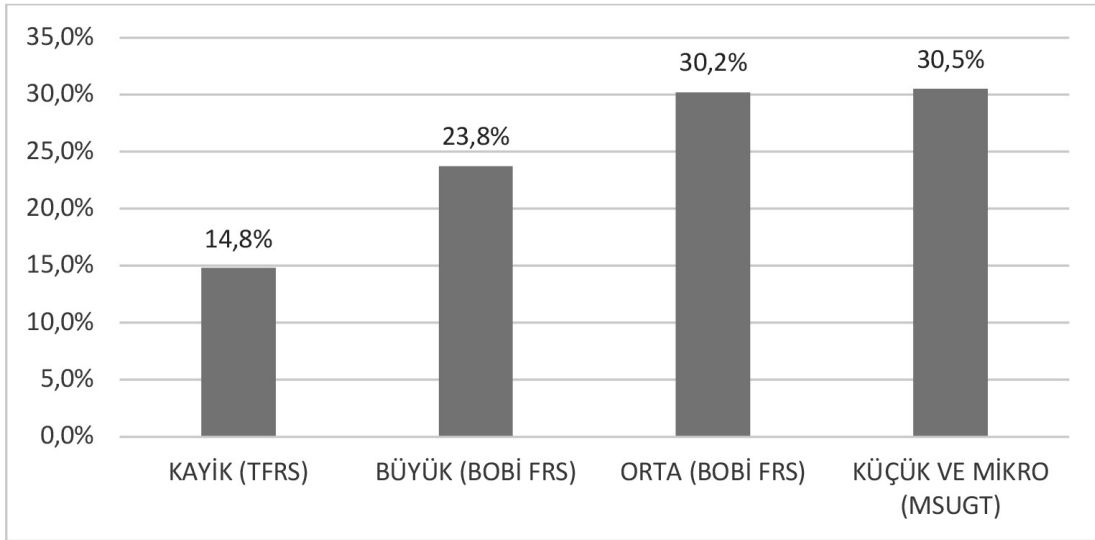
## 5. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Her iki yöntem çerçevesinde karar problemi çözümlendiğinde elde edilen sonuçların birbiri ile örtüştüğü görülmektedir. AHP ile gerçekleştirilen analizde seçim kriterleri içerisinde en yüksek skora sahip kriter %21 ile C7 kodlu “Muhasebe Departmanının Mesleki Yeterliliği” olarak belirlenmiştir. Bu kriteri ikinci olarak %11 ile C5 kodlu “Önceki Mali Müşavirin Ayrılma Nedeni”, üçüncü olarak C9 kodlu “Net Çalışma Sermayesi Yeterliliği” ve C13 kodlu “Mali Müşavirin Ücretinin Düzenli Ödenmesi” olarak takip etmiştir. Diğer kriterler farklı değerler olarak sıralanmıştır. Bu sıralamaya göre, C1 kodlu “Kurumsallık” %8, C4 kodlu “Muhasebe Müdür Tecrübesi” %7, C10 kodlu “Mali Müşavirin Uzmanlık Alanına Uygunluk” %6, C8 kodlu “Kullanılan Muhasebe Paket Programı” %6 ve C2 kodlu “İş Hacmi” kriteri %5 skora sahip kriterlerdir. C6 kodlu “Devam Eden Vergi İncelemesinin Olup Olmadığı”, C11 kodlu “Müşteriye Yakınlık (Konum)” ve C12 kodlu “Belge ve Bilgilerin Doğru ve Eksiksiz Olması” kriterleri de %4 skor alırken son sırayı ise, C3 kodlu “Faaliyette Bulunduğu Sektör” kriteri almıştır. Kriterle ilgili skorlar aşağıdaki tabloda toplu olarak verilmiştir.



Şekil 3. Seçim Kriterlerinin Göreceli Önem Değerleri

Buna ek olarak karar noktalarına bakıldığında en yüksek önem değerine sahip alternatif küçük ve mikro ölçekli işletmeler olarak belirlenmiştir. Orta ölçekli işletmeler %30,2 ile önem değeri ile bunu izlemekte, büyük ölçekli işletmeler %23,8 değer alırken, (KAYİK) olarak isimlendirilen işletmeler %14,8 önem derecesi ile sıralanmaktadır.



**Şekil 4. Karar Alternatiflerinin Görelî Önem Değerleri**

Genel olarak değerlendirildiğinde mali müşavirler müşteri olarak en fazla küçük ve mikro ölçekli işletmeleri tercih ederlerken, ikinci olarak orta ölçekli işletmeler ile çalışmayı seçebilmektedirler. Her iki opsiyonun toplam önem değerine bakıldığında %60,7 gibi bir değer aldığı, bu durumun mali müşavirlerin işletme ölçeği küçüldükçe tercih edebilirliklerinin arttığını göstermektedir. Elde edilen sonuçlara göre alternatifler sıralandığında;  $P1 > P2 > P3 > P4$  şeklinde sıralandıkları görülmektedir. Öte yandan mali müşavirler daha yüksek düzeyde önem verdikleri seçim kriterlerinin önemli bir bölümünün müşterilerin hacmi ile ilişkili olduğu ve söz konusu kriterlere ölçek küçüldükçe daha iyi bir biçimde eriştikleri kanısındadırlar.

Bu perspektifte değerlendirildiği zaman mali müşavirler ürettikleri hizmetlerin daha yüksek düzeyde önem görebileceği işletmelerin küçük ve mikro ölçekli işletmeler olduğu yaklaşımı ile hizmetlerini bu tür işletmeler öncelikle arz etme arzusunda görünmektedirler. Dolayısıyla bu durum aynı zamanda mali müşavirlerin büyük ölçekli işletmeler ölçeğinde hizmet üretmeyi zahmetli ve daha düşük katma değerli görmelerinden de kaynaklanabilmektedir. Daha önemlisi mali müşavirlerin önemli bir kısmı problem çözmenin daha yüksek katma değere sahip olduğu, mali konularda birikimin ve bilginin daha sınırlı olan işletmelere eğilim gösterebilmektedirler.

Türkiye literatüründe, muhasebe mesleğine yönelik araştırmalar ile işletmelerin muhasebe firmalarından memnuniyetlerinin belirlenmesi ile ilgili çeşitli araştırmalar olmasına rağmen, bağımsız SMMM'lerin, müşteri seçimi sürecinde hangi kriterlerine ve karar alternatiflerine önem verdiklerinin araştırıldığına dair bir çalışmaya rastlanılmamıştır. İstanbul ilinde yapılan bu araştırma, müşteri seçiminin son derece kompleks hale geldiği bir ortamda karar alıcılara, tercihlerinde sistematik ve yapısal bir çözüm yolu önermektedir. Çalışma, bağımsız SMMM'lerin müşteri seçimi konusunda bundan sonra yapılacak akademik çalışmalara gerek kriterler açısından olsun gerekse il veya sektör bazında olsun katkı sağlaması hedeflenmiştir. Ayrıca, çalışmada önerilen hibrid modelin de ilk olması nedeniyle, karar alıcılara ve sektördeki diğer aktörlere yapısal bir çerçeve ortaya koyabileceği gibi, konuyla ilgili gelecekteki çalışmalara da ışık tutabilecek bir perspektife sahiptir. Önerilen modelin, karar alıcılar tarafından kolaylıkla uygulanabilecek bir model olmasına ek olarak, uygulanmasında herhangi bir yazılım ya da programa ihtiyaç duyulmaması modelin seçilmesinde en önemli gerekçe olarak değerlendirilebilir.

**KAYNAKÇA**

- Aga, Mehmet. ve Şafaklı, Okan. Veli. "An Empirical Investigation of Service Quality and Customer Satisfaction in Professional Accounting Firms: Evidence from North Cyprus", *Problems and Perspectives in Management*, 2007, Volume 5, Issue 3, s.84-138.
- Akça, Bedreddin. Ali. Doğan, Ahmet. ve Özcan, Uğur. "Analitik Hiyerarşi Süreci Kullanılarak Kişi Takip Cihazı Seçimi". *Bilişim Teknolojileri Dergisi*, Ocak 2015, Cilt 8, Sayı 1, s. 20-35.
- Akhisar, İlyas. ve Tunay, Necla. "AHP ve TOPSİS ile Türk Hayat Sigortası Şirketlerinde Performans Ölçümü", *Avrasya Bilimler Akademisi İşletme ve İktisat Dergisi*, 2016, Sayı 7, s. 50-60.
- Alp, İhsan. Öztel, Ahmet. ve Köse, Mehmet. Said. "Entropi Tabanlı MAUT Yöntemi İle Kurumsal Sürdürülebilirlik Performansı Ölçümü: Bir Vaka Çalışması", *Ekonomik Ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 2015, Cilt 11, Yıl 11, Sayı 2, s. 65- 81.
- Altun, Ayla. ve Demir, Yasemin. "Analitik Hiyerarşi Prosesi Yöntemi İle Tarımsal Araştırma Projelerinin Değerlendirilmesi ve Seçimi" *Toprak Su Dergisi*, 2015, Cilt 4, Sayı 2, s. 41-48.
- Aydın, Özlem. Öznehir, Selahattin. ve Akçalı, Ezgi. "Ankara İçin Optimal Hastane Yeri Seçiminin Analitik Hiyerarşi Süreci İle Modellenmesi" *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2009, Cilt 14, Sayı 2, s. 69-86.
- Banar, Kerim. ve Ekerkil, Vedat. "Muhasebe Meslek Mensuplarının Hizmet Kalitesi: Sunulan Hizmetlerin Kalitesi İle Müşteri Memnuniyeti İlişkisi Eskişehir Uygulaması" *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 2010, Cilt 10, Sayı 1, s. 39-60.
- Bircan, Hüdaverdi. Demir, Mehmet. ve Günel, Yılmaz. "AHP-MOORA Yöntemine Dayalı Muhasebe Paket Programı Seçimi Uygulaması", *Sosyal Bilimler Dergisi (SOBİDER)*, Temmuz 2018, Yıl 5, Sayı 25, s. 244-261.
- Canbolat, Yavuz. Burak. Chelst, Kenneth. ve Garg, Nitin. "Combining Decision Tree And MAUT For Selecting A Country For A Global Manufacturing Facility", *The International Journal of Management Science*, June 2007, Volume 35, Issue 3, s. 312-325.
- Constantin, Cristinel. ve Anton, Carmen. "Implications of Relationship Marketing on the Financial Accounting Services Providers", *Mathematics And Computers In Biology, Business And Acoustics*, April 11-13 2011, Romania, s. 122-127.
- Çalışkan, Emre. ve Eren, Tamer. "Bankaların Performanslarının Çok Kriterli Karar Verme Yöntemiyle Değerlendirilmesi", *Ordu Üniversitesi, Bilim ve Teknoloji Dergisi*, 2016, Cilt 6, Sayı 2, s. 85-107.
- Çetin, Ali. Cüneyt. ve Bıtırak, İbrahim. Anıl. "Banka Karlılık Performansının Analitik Hiyerarşi Süreci ile Değerlendirilmesi: Ticari Bankalar ile Katılım Bankalarında Bir Uygulama", *Alanya İşletme Fakültesi Dergisi*, 2010, Cilt 2, Sayı 2, s. 77-93.
- Çitil, Bünyamin. "Vergi Hukukunda Mali Müşavirlerin Sorumluluğu", *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 2013, Sayı 106, s. 345-346.
- Demircanlı, Burak. ve Kundakçı, Nilsen. "Futbolcu Transferinin AHP ve VIKOR Yöntemlerine Dayalı Bütünleşik Yaklaşım ile Değerlendirilmesi", *Dokuz Eylül Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2015, Cilt 30, Sayı 2, s. 105-129.
- Dündar, Süleyman. "Ders Seçiminde Analitik Hiyerarşi Proses Uygulaması", *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2008, Cilt 13, Sayı 2, s. 217-226.
- Eraslan, Ergün. ve Algün. Onur, "İdeal Performans Değerlendirme Formu Tasarımında Analitik Hiyerarşi Yöntemi Yaklaşımı", *Gazi Üniversitesi, Mühendislik Mimarlık Fakültesi Dergisi*, 2005, Cilt 20, No 1, s. 95-106

Erol, Mikail. "Muhasebe Meslek Elemanlarının Sundukları Hizmetlerin Mükellefleri Tatmin Eden Özelliklerini Belirlemeye Yönelik Ampirik Bir Çalışma" Selçuk Üniversitesi Karaman İİBF Dergisi, Haziran 2007, Sayı 12, Yıl 9, s. 244-252.

Göktolga, Ziya. Gökalp. ve Gökalp, Burcu. "İş Seçimini Etkileyen Kriterlerin ve Alternatiflerin AHP Metodu İle Belirlenmesi", Cumhuriyet Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, 2012, Cilt 13, Sayı 2, s. 71-86.

Güngör, İbrahim. ve İşler, Büyüker. Didar. "Analitik Hiyerarşi Yaklaşımı ile Otomobil Seçimi," Zonguldak Karalması Üniversitesi, Sosyal Bilimler Dergisi, 2005, Cilt 1, Sayı 2, s. 21-33.

Görçün, Ömer. Faruk. "Kent İçi Ulaşım Sistemlerine İlişkin Tercihlerin ve Tercihlere Etki Eden Faktörlerin Analitik Hiyerarşi Prosesi Yöntemi İle Değerlendirilmesi", Kent Kültürü ve Yönetimi Hakemli Elektronik Dergi, 2018, Cilt 11, Sayı 3, s. 345-356.

Görçün, Ömer. Faruk. "Ağır Treyslerin Seçiminin AHP Yöntemi ile Değerlendirilmesi", Düzce Üniversitesi Bilim ve Teknoloji Dergisi, Ocak 2019, Cilt 7, Sayı 1, s. 383-398.

Güneysu, Yusuf. Er, Bünyamin, ve Ar, İlker. Murat. "Türkiye'deki Ticari Bankaların Performanslarının AHS ve GİA Yöntemleri ile İncelenmesi", Karadeniz Teknik Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sosyal Bilimler Dergisi, Kasım 2015, Sayı 9, s. 71-93.

Hepaksaz, Engin. "Vergi Mükellefi - Mali Müşavir İlişkilerinde Yetki - Sorumluluk Sorunsalı (Genel Sorunlar ve Bazı Yargı Kararları Işığında Değerlendirmeler)", Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Haziran 2018, Cilt 20, Sayı 1, s. 233-251.

İnce, Özgür. Bedir, Neşet. ve Eren, Tamer. "Hastane Kuruluş Yeri Seçimi Probleminin Analitik Hiyerarşi Süreci İle Modellenmesi: Tuzla İlçesi Uygulaması", Gazi Üniversitesi Sağlık Bilimleri Dergisi, 2016, Cilt 1, Sayı 3, s. 8-21.

Kapar, Kezban. "Bir Üretim İşletmesinde Analitik Hiyerarşi Süreci İle Tedarikçi Seçimi", Dokuz Eylül Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 2013, Cilt 28, Sayı 1, s. 197-231.

Kaplanoğlu, Emre. "Entropi Tabanlı Maut Yöntemiyle Performans Ölçümü: MKEK Fabrikalarının Sıralanması", İşletme Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi, 2019, Cilt 2, Sayı 1, s. 7-18.

Karahan, Mehmet. ve Dinç, Hasan, "Analitik Hiyerarşi Süreci Yaklaşımı İle Bölgesel Tercihlere Uygun Otomobil Seçimi", 15. Üretim Araştırmaları Sempozyumu, Ekim 2015, s. 203-212.

Karakış, Engin. ve Göktolga, Ziya. Gökalp. "Orta Asya Türk Cumhuriyetlerinin Ekonomik Performanslarının Analitik Hiyerarşi Süreci ve VIKOR Metodu ile Karşılaştırılması", International Conference On Eurasian Economies, 2016, s. 786-793.

Karaoğlu, Serhat. ve Şahin Serap, "BİST XKMYA İşletmelerinin Finansal Performanslarının Çok Kriterli Karar Verme Yöntemleri İle Ölçümü ve Yöntemlerin Karşılaştırılması", Ege Akademik Bakış, Ocak 2018, Cilt 18, Sayı 1, s. 63- 80.

Kaya, Yusuf. ve Serkan, Özdemir. "Muhasebe Meslek Mensuplarının Sundukları Hizmetin Müşteri Tarafından İlişkisel Pazarlama Anlayışı Doğrultusunda Değerlendirilmesine Yönelik Ampirik Bir Çalışma", İşletme Araştırmaları Dergisi, 2014, Cilt 6, Sayı 4, s.157-171.

Kısakürek, Muhammed. Mustafa. ve Aydoğan, Esra. "Muhasebe Meslek Mensuplarının Sundukları Hizmet Kalitesinden Mükelleflerin Memnuniyeti: Sivas İli Örneği", Türk Akademik Sosyal Bilimler Araştırma Dergisi, 2018, Cilt 1, Sayı 1, s. 31-39.

Konuşkan, Özlem, ve Uygun, Özer. "Çok Nitelikli Karar Verme (Maut) Yöntemi ve Bir Uygulaması" ISITES 2014 Karabük, s. 1403-1412.

Korucuk, Selçuk. ve Erdal, Hamit. "AHP -VIKOR Bütünleşik Yaklaşımıyla Lojistik Risk Faktörlerinin ve Risk Yönetimi Araçlarının Sıralanması: Samsun İli Örneği", İşletme Araştırmaları Dergisi, 2018, Cilt 10, Sayı 3, s.282-305.

Manap, Gonca. “Analitik Hiyerarşi Yaklaşımı ile Turizm Merkez Seçimi”, Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi Dergisi, 2006, Sayı 2, s. 157-170.

Organ, Arzu. Çakır, Hafize. ve Meder, Aypar. “Denizli İli İmalat Sanayinde Faaliyet Gösteren Kobi’lerin Finansal Performanslarının Analitik Hiyerarşi Prosesi (AHP) Yöntemi İle Değerlendirilmesi”, Zonguldak Karaelmas Üniversitesi 9. Ulusal İşletmecilik Kongresi, 6-8 Mayıs 2010, s. 234-252.

Organ, Arzu. ve Karagöz, Serhat. “Tedarik Zinciri Yönetiminde Tedarikçi Seçimi ve AHP İle Uygulanması”, Zonguldak Karaelmas Üniversitesi, 9. Ulusal İşletmecilik Kongresi, 6-8 Mayıs 2010, s. 349-355.

Ömürbek, Nuri. Delibaş, Duygu. ve Altın, Fatma. Gül. “Entropi Temelli Maut Yöntemine Göre Devlet Üniversiteleri Kütüphanelerinin Değerlendirilmesi”, Selçuk Üniversitesi Sosyal ve Teknik Araştırmalar Dergisi, 2017, Sayı 13, 2017, s. 72-89.

Ömürbek, Nuri. Karaatlı, Meltem. ve Balcı, Halil. Furkan. “ENTROPİ Temelli MAUT ve SAW Yöntemleri İle Otomotiv Firmalarının Performans Değerlemesi” Dokuz Eylül Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 2016, Cilt31, Sayı 1, s. 227-255.

Ömürbek, Nuri. Karaatlı, Meltem. ve Cömert, Hafize. Gonca. “AHP-SAW ve AHP-ELECTRE Yöntemleri İle Yapı Denetim Firmalarının Değerlendirmesi”, Yönetim Bilimleri Dergisi, 2016, Cilt 14 Sayı 27, s. 171-199.

Ömürbek, Nuri. Karaatlı, Meltem. ve Yetim, Tülin. “Analitik Hiyerarşi Sürecine Dayalı TOPSIS ve VIKOR Yöntemleri ile ADİM Üniversitelerinin Değerlendirilmesi”, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 2014, Dr. Mehmet Yıldız Özel Sayısı, s. 189-207.

Ömürbek, Nuri. ve Urmak, Akçakaya, Ezgi. Dilan. “Forbes 2000 Listesinde Yer Alan Havacılık Sektöründeki Şirketlerin ENTROPİ, MAUT, COPRAS VE SAW Yöntemleri İle Analizi”, Süleyman Demirel Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 2018, Cilt 23, Sayı 1, s. 257-278.

Özyörük, Bahar. ve Özcan, Evren. Can. “Analitik Hiyerarşi Sürecinin Tedarikçi Seçiminde Uygulanması: Otomotiv Sektöründen Bir Örnek”, Süleyman Demirel Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, 2008, Cilt 13, Sayı 1, s. 133-144.

Sarıçalı, Gizem. ve Kundakçı, Nilsen. “AHP ve COPRAS Yöntemleri İle Otel Alternatiflerinin Değerlendirilmesi” International Review Of Economics And Management, 2016, Volume 4, Number 1, s.45-66.

Saaty, L. Thomas. “A Scaling Method for Priorities in Hierarchical Structures”, Journal of Mathematical Psychology, June 1977, Volume 15, Issue 3, s. 234-281.

Saxby, Carl L. Ehlen, Craig R. ve Koski, Timothy R. “Service Quality In Accounting Firms: The Relationship Of Service Quality To Client Satisfaction And Firm/Client Conflict”, Journal of Business & Economics Research, November 2004, Volume 2, Number 11, s.75-85.

Sezer, Hande. ve Saatçioğlu, Y. Ömür. “Düzenli Hat Deniz Taşımacılığında Nakliye Müteahhidinin Gemi Operatörü Seçimine Çok Kriterli Karar Destek Yaklaşımı,” Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 2008, Cilt 10, Sayı 4, s. 19-46.

Sipahi, Seyhan. ve Or, Erden. “Analitik Hiyerarşi Prosesi (AHP) Tekniği ile Forvet Oyuncuların Yetenek ve Becerilerine Göre Değerlendirilmesi,” Yönetim: İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi, İşletme İktisadi Enstitüsü Dergisi, 2005, Sayı 50, s.53-65.

Soba, Mustafa. “Banka Yeri Seçiminin Analitik Hiyerarşi Süreci ve ELECTRE Metodu İle Belirlenmesi: Uşak İlçeleri Örneği”, Mustafa Kemal Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 2014, Cilt 11, Sayı 25, s. 459-473.

Tayyar, Nezh. Akcanlı, Fatma. Genç, Erhan. ve Erem, Işıl. “BİST’e Kayıtlı Bilişim ve Teknoloji Alanında Faaliyet Gösteren İşletmelerin Finansal Performanslarının Analitik Hiyerarşi Prosesi (AHP) ve Gri İlişkisel Analiz (GİA) Yöntemiyle Değerlendirilmesi”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Ocak 2014, Sayı 61, s. 19-40.

Tayyar, Nezh. ve Tekin, Selin. "İMKB ye Kote Edilmiş Sigorta Şirketlerinin Mali Analizinin AHP ve TOPSIS Yöntemi ile Değerlendirilmesi", 12th International Symposium On Econometrics Statistics And Operations Research, May 26-29 2011, Denizli-TURKEY, s. 325-340.

Tunca, M. Zihni. Aksoy, Esra. Bülbül, Hasan. ve Ömürbek, Nuri. "AHP Temelli TOPSIS ve ELECTRE Yöntemiyle Muhasebe Paket Programı Seçimi", Niğde Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Ocak 2015, Cilt 8, Sayı 1, s. 53-71.

Tunca M. Zihni, Ömürbek, Nur. Cömert, Hafize. Gonca. ve Aksoy, Esra. "Opec Ülkelerinin Performanslarının Çok Kriterli Karar Verme Yöntemlerinden ENTROPİ ve MAUT İle Değerlendirilmesi", Süleyman Demirel Üniversitesi, Vizyoner Dergisi, 2016, Cilt 7, Sayı 14, s. 1-12.

Türkoğlu, Medine. Nur. ve Uygun, Özer. "VIKOR- MAUT Yöntemleri Kullanılarak Çukurova Bölgesel Havaalanı Yeri Seçimi", ISITES 2014 Karabük, s. 1424-1433.

TÜRMOB, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği, <https://turmob.org.tr/istatistikler/df447eb1-e8ef-4df2-a3c0-92376d568eba/meslek-mensubu-cinsiyet-tablosu> (Erişim Tarihi:05.01.2019)

Tüzmen. Adem, ve Özdağoğlu. Aşkın, "Doktora Öğrencilerinin Eş Seçiminde Önem Verdikleri Kriterlerin Analitik Hiyerarşi Süreci Yöntemi İle Belirlenmesi", Atatürk Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 2007, Cilt 21, Sayı 1, s.215-232.

Ustaahmetoğlu, Erol. Aygün, Davut. ve Savcı, Mustafa. "Muhasebe Bürolarında Sunulan Hizmetin Kalitesinin Müşteriler Tarafından Değerlendirilmesine Yönelik Bir Uygulama" Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi, 2013, Cilt 9, Sayı 18, s. 239-254.

Urmak, Ezgi. Dilan. Çatal, Yılmaz. ve Karaatlı, Meltem. "İllerin Ormancılık Faaliyetlerinin AHP Temelli MAUT ve SAW Yöntemleri İle Değerlendirilmesi", Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi,2017, Cilt 22, Sayı 2, s. 301-325.

Ünal, Seyfettin. Köse. İ. Fatma. ve Gürdal, Halime. "BIST Seramik Sanayi Firmalarının Finansal Performanslarının AHP ve GRA Yöntemleriyle Ölçülmesi", Yönetim, Ekonomi ve Pazarlama Araştırmaları Dergisi, 2017, Cilt 1, Sayı 4, s. 1-12.

Yalçın, Selçuk. "Kriz Ortamında Kobilerin Muhasebeci Seçimini Etkileyen Faktörler: Kütahya Araştırması", Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 2010, Sayı 28, s. 195-211.

Yavaş, Mustafa. Ersöz, Taner. Mehmet, Kabak. ve Ersöz, Filiz. "Otomobil Seçimine Çok Kriterli Yaklaşım Önerisi", İşletme ve İktisat Çalışmaları Dergisi, 2014, Cilt 2, Sayı 4, s. 110-118.

Yaykaşlı, Metehan. ve Ecemiş, Orhan. "Otomobil Satın Alma Probleminde Çok Kriterli Karar Verme Yöntemleriyle Bir Uygulama", Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 2018, Cilt 10, Sayı 26, s.977-997.

Yayla, Hilmi. Erdoğan. ve Cengiz, Ekrem. "Muhasebe Bürolarında Algılanan Hizmet Kalitesi ve Mükelleflerin Tatmin Düzeylerine Yönelik Yapısal Bir Model Önerisi-II", Temmuz 2006, MUFAD Dergisi Sayı 31, s.175-184.

Yıldız, Ferah. Yanık, Ahmet. Dinçel, Güler. ve Karacan, Sami. "Muhasebe Meslek Mensuplarının İdeal Hizmet ve Mevcut Hizmet Kalitesi Algılarının Servqual Modeli İle Değerlendirilmesi" Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 2012, Cilt 9, Sayı 20, s. 593-604.

Zietsman, Josias. Laurance, R. Rilett. ve Kim, Seung-Jun. "Transportation corridor decision-making with multi-attribute utility theory", International Journal of Management and Decision Making, 2006, Volume 7, Issue 2/3, s. 254-266.

# FİNANSAL RAPORLAMAYA İLİŞKİN KAVRAMSAL ÇERÇEVE: DEĞİŞİKLİKLER ve KARŞILAŞTIRMALAR

Dr. Banu SULTANOĞLU\*

Makale Gönderim Tarihi : 08/01/2019 / Kabul Tarihi : 26/02/2019

## ÖZ

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) ve Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) 2002 yılında muhasebe standartlarını yakınsama amacıyla ortak bir Proje başlatmıştır. Bu proje kapsamında, 1989 yılından itibaren yürürlükte olan Kavramsal Çerçeveyi revize etme çalışmalarına başlanmış ve değişiklikleri içeren şekliyle “Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve” olarak 2010 yılında yayınlanmıştır. FASB’ın Proje’den çekilmesi üzerine, Kavramsal Çerçevenin değişiklik yapılmamış bölümlerini, tek başına gözden geçirmeye karar verdiğini ilan eden IASB, 2013 yılında tartışma metnini, 2015 yılında, standart taslağını yayınlamak üzere kamuoyunun görüşüne sunmuştur. Mevcut Kavramsal Çerçevdeki boşlukları doldurmak, finansal tablo unsurlarının tanımlarını güncellemek ve bazı konulara açıklık getirmek amacıyla tam olarak revize edilmiş yeni versiyonu 29 Mart 2018 tarihinde yayınlanmıştır. Bu çalışmada, Revize Kavramsal Çerçevde getirilen değişiklikler ve güncellemeler gerekçeleriyle birlikte ve Mevcut Kavramsal Çerçeve ile karşılaştırmalı bir şekilde ele alınarak incelenmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Kavramsal Çerçeve, Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve, Yakınsama Projesi, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları

\* Bilkent Üniversitesi, İşletme Fakültesi, sbanu@bilkent.edu.tr  
Orcid id: <https://orcid.org/0000-0003-0114-1553>



**CONCEPTUAL FRAMEWORK FOR FINANCIAL REPORTING: CHANGES and COMPARISONS****ABSTRACT**

International Accounting Standards Board (IASB) and the Financial Accounting Standards Board (FASB) initiated the convergence Project in 2002. Within this Project, the Conceptual Framework, which has been in effect since 1989, was partly revised and published as “Conceptual Framework for Financial Reporting” in 2010. The IASB decided to continue the Project on its own upon the withdrawal of FASB and issued the Discussion Paper and the Exposure Draft in 2013 and 2015, respectively. To clarify, update, and fill in gaps in the existing Conceptual Framework, the final revised version was published on March 29, 2018. In this study, the changes and the revisions implemented accompanied with their basis for conclusions will be explained comparatively with the existing Conceptual Framework.

**Keywords:** Conceptual Framework, Conceptual Framework for Financial Reporting, Convergence Project, International Financial Reporting Standards

**1. GİRİŞ**

**M**uhasebe teorisinin oluşumu, finansal tabloların amacının belirlenmesi ile başlayıp, muhasebe politika ve yöntemlerine kılavuz olacak kavramsal bir çerçevenin oluşturulması ile sona eren bir süreci gerektirir (Belkaoui, s. 95). Kavramsal çerçeve, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin (GAAP) nasıl oluşturulduğuna rehberlik eder. Bu yüzden, muhasebe ilkelerinin mantığını tam olarak kavrayabilmek için kavramsal çerçevenin bölümlerini iyi anlamak gerekir (Freedman, J.).

Muhasebe standartlarının altyapısını oluşturan ve sınırlarını çizen bir anayasa işlevi gören Kavramsal Çerçevenin hem finansal tablo hazırlayanlar, hem de kullanıcılar için önemi büyüktür. Standartların daha iyi anlaşılması, yorumlanması ve muhasebe politikalarının geliştirilmesi gerektiği ancak yürürlükte herhangi bir standardın olmadığı durumlarda, finansal tablo hazırlayıcıları ve kullanıcılarına yardımcı olur.

Finansal piyasalara şeffaflık, hesap verebilirlik ve etkinlik getiren, yeni standartlar oluşturmanın veya mevcut standartları değiştirmenin temel referans kaynağı olan Kavramsal Çerçeve, çözülmesi gereken muhasebe sorunlarına ilişkin yol gösterici niteliğindedir. Alternatif muhasebe uygulamalarının sayısının azaltılmasında da önemli bir role sahip olan Kavramsal Çerçeve, bazı seçeneklerin elimine edilmesine yardımcı olur ve bu sayede benzer tartışmaların tekrar tekrar yapılmasını engelleyerek, standart oluşturma sürecininin daha etkin bir şekilde ilerlemesini sağlar. Örneğin, Kavramsal Çerçevde “varlık” tanımının yapılması, bu tanım üzerinde yapılan tartışmaların sonlandırılmasını sağlar (Önce, 2008). Ayrıca, ortak bir terminoloji ve başvuru çerçevesi sağladığı için hem kurulun ilgili taraflarla iletişimini kolaylaştırır hem de kurul üzerindeki politik baskıları azaltır (Foster ve Johnson, 2001).

Muhasebe standartlarının teorik altyapısını düzenleyen Kavramsal Çerçeve, finansal raporlamanın amacını ortaya koyar, finansal tablo unsurlarını tanımlar ve finansal raporlamada uyulacak temel usul ve esasları belirler. Kavramsal Çerçeve, bir muhasebe standardı olmadığı için, yeni muhasebe standartları oluşturamaz veya mevcut genel kabul görmüş muhasebe ilkelerini değiştirmez. Standart ile Kavramsal Çerçeve arasında bir uyumsuzluk olduğunda, muhasebe standardı Kavramsal Çerçeveden önce gelmektedir. Ancak, yeni ihtiyaçlar ortaya çıktığında Mevcut Kavramsal Çerçeve rehber niteliğindedir.

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASB) 1989'da ilk *Kavramsal Çerçeve*yi yayınlamıştır. Kavramsal Çerçevenin yayınlanmasının amacı, bir çok ülkede farklı şekilde tanımlanan varlık, yükümlülük, özkaynak, gelir ve gider kavramlarının benzer şekilde tanımlanmasını sağlamak ve böylece muhasebeleştirme ve ölçüm esaslarında da farklı kriterleri ortadan kaldırmaktır (Özerhan ve Yanık, 2015:3). 2001 yılında IASB'nin IASB'ye dönüştürüldüğünde de aynı şekilde korunan ilk Kavramsal Çerçevede yakınsamayı sağlamak amacıyla, FASB ve IASB, 2004 yılında ortak Kavramsal Çerçeve Proje'sini (Proje) başlatmıştır. 2010 yılına kadar yavaş ilerleyen ortak Proje kapsamında, 1989 yılından itibaren yürürlükte olan Kavramsal Çerçevenin Bölüm 1: "Genel Amaçlı Finansal Raporlamanın Amacı" ve Bölüm 3: "Faydalı Finansal Bilginin Niteliksel Özellikleri" kısımları güncellenmiş ve "Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve" adıyla kısmen revize edilmiş haliyle yeniden yayınlanmıştır. Ancak FASB'nin 2010 yılında söz konusu yakınsama projesinden çekildiğini beyan etmesi üzerine, IASB Kavramsal Çerçevenin geriye kalan bölümlerini, tek başına gözden geçirmeye karar verdiğini ilan etmiş ve buna ilişkin tartışma metnini (Discussion paper) 2013 yılında, nihai standart taslağını ise (Exposure Draft) 2015 yılında yayımlayarak kamuoyunun görüşüne açmıştır. Kavramsal Çerçevenin son hali 29 Mart 2018 tarihinde yayınlanmış olup, 1 Ocak 2020'den itibaren yürürlüğe girmesi beklenmektedir. Ülkemizde de, Kamu Gözetimi Kurumu (KGK) söz konusu "Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve" yi 01/01/2020 tarihinde veya sonrasında başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere 27/10/2018 tarihli ve 30578 sayılı Resmi Gazete'de yayınlamıştır.

Mevcut Kavramsal Çerçevede yer almayan ve eksiklik olarak nitelendirilen bazı konuların içeriğe dahil edilmesi, daha açıklayıcı bilgilere yer verilmesi ve bazı tanımların gözden geçirilmesi ihtiyacından dolayı yeni versiyonu yayınlanmıştır. Sekiz bölümden oluşan ve beş bölümü yeni olarak eklenen Revize Kavramsal Çerçevede yapılan temel iyileştirmeler; yenilikler, güncellemeler ve açıklık getirilen konular olarak gruplandırılabilir. Bu kapsamda, ölçüm, sunum ve açıklama, finansal tablo dışı bırakma gibi konularda yenilikler getirilmiş, finansal tablo unsurlarının tanımları ve finansal tablolara almaya ilişkin kriterlerde güncellemeler yapılmış ve ihtiyatlılık, yönetimin sorumlulukları, ölçüm belirsizliği ve özün önceliği gibi konulara da açıklık getirilmiştir (<http://www.kgk.gov.tr>). IASB Başkanı Hans Hoogervorst, yeni Kavramsal Çerçeve hakkında "Revize Kavramsal Çerçeve, uluslararası finansal raporlama standartlarını geliştirirken IASB'ye büyük ölçüde yardımcı olacak. Ayrıca, diğer paydaşların Standartları destekleyen kavramları daha iyi anlamalarına yardımcı olacak" demiştir (Gaetano, 2018).

Bu çalışmanın amacı, yukarıda sözü edilen temel iyileştirmeler kapsamında, 2018 yılında son hali yayınlanan Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçevede yapılan değişiklikleri, gerekçeleriyle birlikte ve Mevcut Kavramsal Çerçeve ile karşılaştırmalar yapılarak ortaya koymaktır.

## 2. FİNANSAL RAPORLAMAYA İLİŞKİN KAVRAMSAL ÇERÇEVENİN OLUŞUMU

IASB ve FASB, dünyanın bir çok ülkesinde en yaygın kullanılan finansal raporlama standartlarını yayınlayan iki kuruluştur. Her iki kuruluş da, standartların temelini oluşturan ve genel hususları içeren ilk Kavramsal Çerçevelerini 1973-1989 dönemleri arasında yayınlamıştır.

### 2.1 FASB’ın Kavramsal Çerçeveyi Yayınlama Süreci

FASB, finansal raporlamaya ilişkin ilk Kavramsal Çerçeveyi, 1970’li yıllardan itibaren geliştirmeye başlamıştır. 1971 yılında, ortak muhasebe standartlarına duyulan ihtiyacı gidermek adına Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants – AICPA) iki çalışma grubu kurmuştur. Birinci grup olan “Wheat Komitesi”<sup>1</sup> muhasebe standartlarının oluşum sürecini disipline etmek için görevlendirilmiş ve bu grubun çalışmaları neticesinde 1973 yılında FASB kurulmuştur. “Trueblood Komitesi”<sup>2</sup> olarak bilinen ikinci grubun oluşturulma amacı ise, muhasebe standartlarının oluşturulmasındaki temel olan finansal tabloların amacını belirlemektir. Bu kapsamda, Komitenin FASB’ın kurulduğu aynı yılda yayınladığı “Finansal Tabloların Amacı” isimli raporunda finansal tabloların amacı; “yatırımcılara ve borç verenlere, potansiyel nakit akışlarını miktar, beklenen gerçekleşme zamanı ve ilgili belirsizlik yönünden tahmin etme, karşılaştırma ve değerlendirme konusunda yararlı bilgiler sunmaktır” olarak ilk defa ortaya konulmuştur (Zeff, 2015). Burada dikkat çeken iki önemli husus; öncelikli kullanıcıların “yatırımcılar ve borç verenler” olarak tanımlanmış olması ve sözü edilen kullanıcıların “gelecekte beklenen nakit akışlarını değerlendirmede finansal bilgiye ihtiyaç duyması” ifadesinin günümüzdeki finansal raporlamanın tanımı ile paralellik göstermiş olmasıdır.

FASB, 1973 yılında faaliyete geçtiğinde, muhasebe standartlarının oluşturulmasında esas alınan finansal tabloların amacını belirlemeye yönelik olarak, Trueblood Komitesi tarafından başlatılan “Muhasebe ve Raporlama için Kavramsal Çerçeve” isimli Kavramsal Çerçeve Projesini gündeminin ilk maddesi yapmıştır. Projenin araştırma direktörü Robert T. Sprouse’e göre, o dönemde muhasebedeki altı önemli konuya açıklık getirilmesi gerekliliği nedeniyle Kavramsal Çerçeve oluşturma ihtiyacı duyulmuştur; bu konular, araştırma ve geliştirme giderleri, şarta bağlı yükümlülükler, finansal kiralama, yabancı para çevirimleri, işletme bölümleri (bölümsel raporlama) ve önemliliktir (örn. araştırma ve geliştirme giderlerinin doğru bir şekilde muhasebeleştirilmesinde varlık tanımına ve şarta bağlı yükümlülüklerin değerlendirilmesinde borç tanımına ihtiyaç duyulması gibi) (Zeff, 1999). FASB Kavramsal Çerçeve Projesini şu şekilde tanımlamıştır (<https://www.fasb.org>):

*“Kavramsal Çerçeve, bir anayasadır; tutarlı standartların oluşumunu sağlayacak olan birbiriyle ilişkili amaçların ve esasların bir bütünüdür. Amaçlar, finansal raporlamanın hedeflerini belirlerken, esaslar da bu amaçların yerine getirilmesi ile ilgili kavramları belirler. Bu kavramlar, muhasebeleştirilmesi gereken işlem, olay ve koşulların seçimi, onların nasıl kayda alınması, ölçülmesi, özetlenmesi ve raporlanması gerektiğine yönelik olarak yol göstericileri belirler”.*

1 Başkan Francis M. Wheat, avukat.

2 Başkan Robert M. Trueblood, Deloitte & Touche Bağımsız Denetim Şirketi Başkanı

Yukarıdaki tanımdan da anlaşılacağı üzere, FASB tarafından muhasebe standartlarını oluşturma süreci için bir anayasa görevi gören Kavramsal Çerçeve, yirmi yedi yıllık uzun bir tarihsel süreçten sonra aşağıdaki bölümler şeklinde yayınlanmıştır (Evans, 2003):

No 1: Finansal Raporlamanın Amacı – 1978

No 2: Finansal Bilginin Niteliksel Özellikleri – 1980

No 3: Finansal Tabloların Unsurları (Kar Amacı Güden İşletmeler) – 1980

No 4: Finansal Raporlamanın Amacı (Kar Amacı Gütmeyen Kuruluşlar) – 1980

No 5: Finansal Tablolara Alma ve Ölçüm – 1984

No 6: Finansal Tabloların Unsurları – 1985 (No: 3 yerine geçti)

No 7: Muhasebe Ölçümlerinde Nakit Akış Bilgisinin ve Şimdiki Değerin Kullanılması - 2000

## 2.2. IASB'nin Kavramsal Çerçeveyi Yayınlama Süreci

FASB'in yayınladığı Kavramsal Çerçeve, US GAAP'in oluşturulmasında esas olduğundan, Kanada, Avustralya, Yeni Zelanda, İngiltere gibi diğer gelişmiş ekonomilerdeki çoğu standart belirleyici kurum da kendi kavramsal çerçevelerini geliştirmeye çalışmıştır. FASB'in yayınladığı Kavramsal Çerçeve olduğu gibi, bu ülkelerin yayınlamış olduğu kavramsal çerçeveler de, finansal raporlamanın yatırımcı ve borç verenlere karar vermede yararlı olacak bilgileri sağlaması gerektiği temel hedefine dayanmaktadır. Ancak, 1970'li yıllardan itibaren uluslararası sermaye piyasalarında yaşanan küreselleşme olgusu, farklı ülkelerin borsalarında işlem görmeye başlayan ve bu piyasalardan sağladıkları fonlarla büyümeyi amaçlayan işletmelerin muhasebe uygulamalarına da büyük ölçüde etki etmiştir. Bu durum, doğru, güvenilir, karşılaştırılabilir ve ortak bir dilde finansal bilgi sunumunu gerekli kılmıştır. Bu kapsamda, 1973 yılında kurulan IASC uluslararası muhasebe standartlarını geliştirmiş ve yürürlüğe koymuştur. 1989 yılında da, muhasebe standartlarına rehberlik etmek üzere ilk *Kavramsal Çerçeveyi* yayınlamış ve kapsamında yer alan konuları aşağıdaki şekilde belirlemiştir:

- a. Finansal tabloların amacı
- b. Finansal tablolarda yer alan bilgilerin yararlılığını belirleyen niteliksel özellikler
- c. Finansal tabloları oluşturun unsurların tanım, tahakkuk ve ölçümleme esasları
- d. Sermaye ve sermayenin devamlılığı (korunması) kavramları

## 2.3. Kavramsal Çerçeve Projesi

2001 yılında yeniden yapılandırmaya gidilerek, IASC'nin IASB'ye dönüştürülmesinden sonra, Amerikan Finansal Muhasebe Standartları ile Uluslararası Muhasebe Standartlarını uyumlaştırmak amacıyla 2002 yılında FASB ve IASB arasında Norwalk Anlaşması imzalanmıştır. Yakınsama projeleri olarak bilinen bu uyum çalışmaları kapsamında, 1989 yılından itibaren yürürlükte olan ve uzun yıllar üzerinde değişiklik yapılmayan Kavramsal Çerçevenin gözden geçirilmesi ve küresel bir kavramsal çerçevenin

oluşturulması amacıyla 2004 yılında “Kavramsal Çerçeve Projesi” (Proje) başlatılmıştır. IASB’nin 2008 yılında yayınladığı Taslak Rapor’da Projenin amacı şu şekilde ifade edilmiştir:<sup>3</sup>

*“Projenin amacı, kavramların geliştirildiğinden beri, son yirmi yıldır, piyasalarda, işletmelerde ve ekonomik ortamlarda yaşanan değişimlerin yansıtılması için mevcut kavramların güncellenmesi ve iyileştirilmesidir. Kurullar ayrıca, mevcut Kavramsal Çerçevedeki bazı bölümleri geliştirmeyi ve bazı boşlukları da doldurmayı amaçlamaktadır”.*

2010 yılına kadar yavaş ilerleyen ve sekiz aşamadan oluşan Proje’nin birinci aşamasında, finansal raporlamanın amacı, finansal bilginin niteliksel özellikleri ve niteliksel özellikler arasındaki koordinasyon ve bunların önemlilik ve maliyet-fayda ilişkisi kavramlarıyla bağdaştırılması gibi hususları gözden geçirilmiş ve Kavramsal Çerçevenin Bölüm 1: “Genel Amaçlı Finansal Raporlamanın Amacı” ve Bölüm 3: “Faydalı Finansal Bilginin Niteliksel Özellikleri” kısımları güncellenmiştir. 2010 yılında kısmi olarak revize edilmiş hali “Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve” adıyla yeniden yayınlanmıştır. Dört bölümden oluşan Çerçeve’nin ilk bölümünde, finansal raporlamanın amacı yer almaktadır. İkinci bölüm, finansal raporlama yapan işletme başlığını taşımaktadır. Fakat bu bölüm güncelleme çalışmalarının devam etmesi nedeniyle o dönemde henüz tamamlanmadığı için boş bırakılmıştır. Faydalı bilginin niteliksel özellikleri ile bu özellikleri destekleyen, kalitesini artıran diğer niteliksel özelliklere de yer verildiği üçüncü bölümden sonra yer alan dördüncü bölüm, 1989 yılında yayımlanan Kavramsal Çerçevenin kalan kısımlarından oluşmaktadır. Bu bölümde, muhasebenin temel varsayımları, finansal tabloların temel unsurları, tanınma prensipleri ve ölçümlenmelerinin nasıl yapılacağı ve sermaye ve sermayenin korunması kavramları açıklanmıştır.

Proje’nin henüz birinci aşaması tamamlanmışken, FASB söz konusu Proje’den çekildiğini beyan etmiştir. Yaklaşık olarak iki yıllık bir aradan sonra IASB Kavramsal Çerçevenin geriye kalan bölümlerini, tek başına gözden geçirmeye karar verdiğini ilan etmiş ve tartışma metnini (Discussion paper) 2013 yılında, nihai standart taslağını ise (Exposure Draft) 2015 yılında yayınlayarak kamuoyunun görüşüne açmıştır. Yeni Kavramsal Çerçevenin son hali 29 Mart 2018 tarihinde yayınlanmış olup, 1 Ocak 2020 tarihinden itibaren yürürlüğe girmesi beklenmektedir.

### **3. FİNANSAL RAPORLAMAYA İLİŞKİN KAVRAMSAL ÇERÇEVE - 2018 (REVİZE KAVRAMSAL ÇERÇEVE)**

IASB, Kavramsal Çerçeve Projesi kapsamında kısmen revize edilerek yayınlanan Mevcut Kavramsal Çerçevede (2010) halen önemli eksiklerin giderilmesine ve iyileştirmelerin yapılmasına ihtiyaç duymuş ve bu ihtiyacın temel nedenlerini aşağıdaki şekilde sınıflandırmıştır:

- boşlukları doldurma (örn. ölçümde, sunum ve açıklamada rehberlik etme)
- güncelleme (örn. varlık ve yükümlülük tanımları)
- bazı alanlara açıklık getirme (örn. ölçümlemedeki belirsizlikler).

IASB’nin Kavramsal Çerçeveyi revize etmedeki yaklaşımı, kendisine ve diğer taraflara faydalı olması

3 IASB, “Exposure Draft: Chapters 1 and 2 of the Conceptual Framework (Objective and Qualitative Characteristics)”, 2008

için; üst seviye bir anlayış sağlaması ile yeterli detayı sağlaması arasında bir denge kurmaya çalışılması yönünde olmuştur. Amacı ise, daha eksiksiz, açık ve güncel bir kavramlar seti sunarak finansal raporlamayı iyileştirmektir. Dolayısıyla, revize çalışmaları üç temel başlık altında toplanmıştır (<http://www.kgk.gov.tr>):

### 1. Yenilikler

- Raporlayan İşletme Tanımı
- Ölçüm: Bir ölçüm esası belirlenirken dikkate alınacak faktörler ve ölçüme ilişkin esaslar
- Sunum ve Açıklama: Diğer kapsamlı gelirden sınıflandırılmasını gerektiren hususlar da dahil sunum ve açıklamaya ilişkin esaslar
- Finansal Tablo Dışı Bırakma: Varlık ve yükümlülüklerin ne zaman finansal tablo dışı bırakılacağına ilişkin rehberlik etme

### 2. Güncellemeler

- Tanımlar: Varlık ve yükümlülüklerin tanımları
- Finansal Tablolara Alma: Varlık ve yükümlülükleri finansal tablolara alma kriterleri

### 3. Açıklık Getirilen Konular

- İhtiyatlılık
- Yönetimin İdare Etme Sorumluluğu
- Ölçüm Belirsizliği
- Özün Önceliği

2018 yılında yayınlanan Revize Kavramsal Çerçeve sekiz bölümden oluşmuştur. Aşağıda yeni Kavramsal Çerçevenin bölümleri ve her bölüm bazında yapılan değişiklikler özetlenmiştir:

**Tablo 1. Revize Kavramsal Çerçevenin Bölümleri ve Yapılan Değişiklikler**

Bölüm		Değişiklikler
1	Genel Amaçlı Finansal Raporlamanın Amacı	İşletme yönetiminin, kaynaklarını ne kadar etkin ve verimli bir şekilde kullandığı hakkında kullanıcılara değerlendirme imkanı veren işletmeler tarafından sunulan finansal bilginin önemini vurgulayan sınırlı değişiklikler ( <i>yönetimin idare etme sorumluluğu- stewardship kavramının özellikli bir şekilde ayrı tanımın yapılması</i> )
2	Faydalı Finansal Bilginin Niteliksel Özellikleri	İhtiyatlılık, özün önceliği ve ölçüm hakkında rehberlik edici sınırlı değişiklikler
3	Finansal Tablolar ve Raporlayan İşletme	<b>Yeni Bölüm:</b> Finansal tabloların rolü, işletmenin sürekliliği varsayımı ve raporlayan işletme tanımının yer aldığı yeni bir bölüm
4	Finansal Tabloların Unsurları	<b>Yeni Bölüm:</b> Varlık, borç, özkaynak, gelir ve giderlerin yeni kavramsal tanımlarının yapıldığı yeni bir bölüm
5	Finansal Tablolara Alma ve Finansal Tablo Dışı Bırakma	<b>Yeni Bölüm:</b> Finansal tablolara ilişkin unsurların tanınma kriterleri ve kayıt dışı bırakma gereksinimlerinin amacını tartışan yeni bir bölüm
6	Ölçüm	<b>Yeni Bölüm:</b> Finansal tabloların unsurlarının ölçüm esaslarına ilişkin yeni bir bölüm
7	Sunum ve Açıklama	<b>Yeni Bölüm:</b> Finansal tablolarda yer alacak bilgilerin (varlık, borç sınıflandırması ve kar veya zarar tablosu kalemlerinin ara toplam ve toplamlarının) nasıl sunulması ve açıklanması gerektiği hakkında rehberlik edici yeni bir bölüm
8	Sermaye Kavramları ve Sermayenin Korunması	Mevcut Kavramsal Çerçeve'deki hali aynen korunmuştur.

**Kaynak:** Magnus Orrell, Deloitte & Touche LLP, "IASB Proposes Revisions to Its Conceptual Framework", 2015, 22(22).

### 3.1. Revize Kavramsal Çerçeve'deki Değişiklikler ve Gereçekleri

Revize Kavramsal Çerçeve, 2013 yılındaki Tartışma Raporu (Discussion Paper), 2016-2017 döneminde önemli konu başlıklarına ilişkin kurum içi çalışanların araştırması, bulguları ve önerilerinin özetlendiği bir dizi Gündem Raporları (Agenda Reports:10A-10F), 2015 yılında kamuoyunun görüşüne açılan Taslağa ilişkin 2018'de yayınlanan Geri Bildirim Raporunun (Feedback Statement) incelenip, değerlendirilmesi sonucu karara bağlanan değişiklikler neticesinde son halini almıştır.

Bu bölümde, Revize Kavramsal Çerçeve'de yapılan değişiklikler, söz konusu raporlardaki önemli açıklamalar ve 2018 yılında yayınlanan Karar Gereçekleri Raporu (Basis for Conclusions) dikkate alınarak bölümler bazında ilgili gerekçeleri ile birlikte açıklanmıştır.

### 3.1.1. Genel Amaçlı Finansal Raporlamanın Amacı (Bölüm 1)

Bu bölüm, finansal raporlamanın amacını, bu amaca ulaşmak için hangi bilgiye ihtiyaç duyulduğunu ve finansal raporlamanın asli kullanıcılarının kimler olduğunu belirler. Kavramsal Çerçeve Projesi kapsamında revize edilen iki bölümden biri olduğundan, IASB fazla vakit kaybetmemek için, Mevcut Çerçeve’de de yer alan aşağıdaki iki hususa tekrar dikkat çekmeyi yeterli görmüştür:

(1) Asli kullanıcıların tanımı

(2) Yönetimin idare etme sorumluluğu (stewardship) tanımı

2010 yılında yapılan genel amaçlı finansal raporlamanın amacına ilişkin olarak yapılan tanım Revize Kavramsal Çerçeve’de de aynen korunmuştur. Buna göre, finansal raporlamanın amacı, “*mevcut ve potansiyel yatırımcılar, borç verenler ve kredi veren diğer taraflara, raporlayan işletme hakkında o işletmeye kaynak sağlamaya ilişkin kararlar verirken faydalı olacak finansal bilgiyi sağlamaktır*”. Bu bölümde, uzun süren tartışma konulardan birisi, asli kullanıcıların tanımına ilişkin olmuştur. Bu tanımda, IASB’nin önem verdiği hususlar; asli kullanıcıların sadece mevcut değil, potansiyel yatırımcılar ve borç verenler de olması ve kullanıcıların işletme yönetiminin sorumluluğunu da değerlendirmesine imkan vermesidir.

Tartışma Raporunda (2013), bazı gruplar asli kullanıcılar tanımının çok dar olduğunu; çalışanlar, müşteriler, tedarikçiler, düzenleyici kuruluşlar vb. gibi grupların da olması gerektiğini, diğerleri ise, tanımın çok geniş olduğunu, sadece işletme varlıkları üzerinde talep hakkı bulunanların olması gerektiğini savunmuştur (BC 1.18). Ertuna’ya göre (2018), yeni yayımlanan Kavramsal Çerçeve’de yine muhasebe hizmet alanını genişletmeyen, paydaşlara değil de, önceden ortak, hissedar, kredi ve borç verenler olarak belirlenen dar kapsamlı tanım aynen korunmuştur. Bu kapsamda, Revize Kavramsal Çerçevenin çağımızın gelişmelerine cevap verecek nitelikte olmadığını savunmuştur. IASB,

1. Finansal raporlardaki bilgilere en çok ve hızlı ihtiyaç duyanların mevcut ve potansiyel yatırımcılar, borç verenler ve kredi veren diğer taraflar olması ve bu tarafların birçoğunun, raporlayan işletmeden doğrudan kendilerine bilgi sağlanmasını talep etme imkanının bulunmaması, dolayısıyla bu tarafların ihtiyaç duydukları finansal bilgi için genel amaçlı finansal raporlara güvenmek durumunda olması,
2. Söz konusu asli kullanıcıların gereksinimlerini karşılayan bilgilerin diğer kullanıcıların gereksinimlerini de karşılamasının mümkün olabilmesi ve
3. Asli kullanıcıların ortak bilgi ihtiyaçlarına odaklanılmasının, raporlayan işletmenin asli kullanıcılarından oluşan bir alt grup için daha faydalı olan ek bilgilerin işletmelerin sunduğu finansal raporlara dahil etmesine engel teşkil etmemesi gerekçeleri ile asli kullanıcıların tanımında bir değişiklik yapmamayı uygun görmüştür (BC 1.16 ve 1.19).

IASB’nin Karar Gerekçeleri raporunda yaptığı sözü edilen bu açıklamalar, asli kullanıcılar grubunun dar olduğunu düşünler için tatmin edici olmuştur. Aynı şekilde, asli kullanıcılar grubunun bu şekilde geniş tanımlanmasından dolayı, fazla bilgi sunumuna neden olacağı görüşünde olanlara da, faydalı finansal bilgi sunumunda çok fazla bilgi vermekten kaçınmak için faydalı finansal bilginin niteliksel özellikleri



ve maliyet kısıtına net bir şekilde referans verildiğini belirtmiştir (BC 1.17). Ayrıca, Revize Kavramsal Çerçeve, “önemlilik” kavramının tanımına da asli kullanıcıların yeni eklenmiş olması dikkat çekicidir (KÇ 2.11).

2010 yılında değiştirilmiş olan bu bölümde, *finansal bilginin, kullanıcılara işletme yönetiminin sorumluluğunu değerlendirmesinde de faydalı olabileceği hususunun tekrar önemle vurgulanmasına ilişkin olarak*, “İşletmenin Ekonomik Kaynaklarının Kullanımına İlişkin Bilgiler” (1.22- 1.23) başlıklı yeni bir kısım eklenmiş ve “*Yönetimin İdare Etme Sorumluluğu*”<sup>4</sup> (stewardship) kavramına önemle yer verilmiştir. IASB, 2010 yılında ilgili bölümü gözden geçirirken bu kavramın diğer dillere çeviriminin zor olmasından dolayı, direkt olarak kullanılmaya karar verip, kapsamını açıklamanın daha uygun olduğunu savunmuştu (BC 1.31). Buna göre, finansal raporlamanın amacı belirlenirken, kullanıcıların kaynak tahsisi kararları yanı sıra, yönetimin ekonomik kaynakları verimli ve etkin bir şekilde kullanıp kullanmadığı konusundaki kararlarının da hesaba katılması gerekliliği düşüncesi dikkate alınmıştı. Revize Kavramsal Çerçeve, ise, işletmenin kaynaklarını ne ölçüde verimli ve etkin bir şekilde kullandığı konusunda *yönetimin sorumluluğunu* değerlendirmek için de bu bilgilerin gerekli olduğuna hem bu bölümde hem de bir çok paragrafında vurgu yapılmıştır (KÇ 1.3–1.4, 1.13–1.16, 1.18, 1.20).

### 3.1.2. Faydalı Finansal Bilginin Niteliksel Özellikleri (Bölüm 2)

Bu bölümde, faydalı finansal bilginin temel niteliksel özellikleri (ihtiyaca uygunluk ve gerçeğe uygun sunum) ve destekleyici niteliksel özellikleri (karşılaştırılabilirlik, doğrulanabilirlik, zamanında sunum ve anlaşılabilirlik) açıklanır ve maliyet kısıtı da dikkate alınır.

FASB ile yapılan ortak Proje kapsamında “faydalı finansal bilginin niteliksel özellikleri” bölümü *ele alınarak* revize edildiği için, yeni versiyona geçişte yalnızca bilginin faydalı olup olmadığının değerlendirilmesinde *ihtiyatlılık, ölçüm belirsizliği ve özün önceliği* kavramları açıklığa kavuşturulmuştur:

- ***İhtiyatlılık kavramına önemli bir vurgu yapılmış, ihtiyatlılık tarafsızlığın bir tamamlayıcısı olarak tanımlanmıştır:*** “*Tarafsızlık, ihtiyatlı davranışla desteklenir. İhtiyatlılık, belirsizlik koşullarında yargıda bulunurken temkinli davranmaktır. İhtiyatlı davranmak, varlıkların ve gelirin olduğundan yüksek gösterilmemesi ve yükümlülüklerin ve giderlerin olduğundan düşük gösterilmemesi anlamına gelir*” (KÇ 2.16). Bu kavram, 2010 yılında Kavramsal Çerçeveden kaldırılmış, ancak IASB bu kavramın kaldırılmasının karışıklığa yol açtığını, finansal tablo kullanıcılarının belirsizliklere ilişkin yargıda bulunurken bu kavramı gerçekte hep kullanmaya devam ettiğini açıklamasından sonra yeni versiyonda tekrar *önemli kılınmıştır*.
- ***Özün önceliği kavramının önemi vurgulanmıştır:*** 2010 yılında bu kavramın da Kavramsal Çerçeveden *çıkartılması* üzerine, ekonomik olayların *özününün önemli* olmadığı şeklinde ortaya çıkabilecek yanlış anlaşılmalara önlemek ve IASB amacını vurgulamak için Revize Kavramsal Çerçevenin 2.12inci paragrafında, ekonomik bir olayın özünün gerçeğe uygun bir şekilde sunulması ihtiyacına *açık bir atıfta bulunmuştur* (BC 2.33): “*Finansal bilginin kullanıcılara faydalı olabilmesi için sadece ilgili olayları sunması değil, aynı zamanda açıklamayı amaçladığı ekonomik olayların özünü gerçeğe uygun olarak sunması gereklidir. Birçok durumda, ekonomik bir olayın özü ve hukuki biçimi*

4 KGK'nın “stewardship” çevirisidir.

aynıdır. Aynı olmadığı durumda, sadece hukuki biçimi hakkında bilgi sağlamak, ekonomik olayın gerçeğe uygun sunulduğunu göstermez” (KÇ 2.12)

- **Ölçüm Belirsizliği gerçeğe uygun sunumu etkileyen bir faktör olarak dikkate alınmıştır:** IASB, Mevcut Kavramsal Çerçevenin, ölçüm belirsizliğinin finansal raporlamadaki rolünü yeterince tartışmadığı konusunda geribildirim aldıktan hemen sonra, konuya ilişkin daha geniş kapsamlı tartışmalar yürütmüştür (BC 2.46). 2015 yılında yayınlanan Taslakta, ölçüm belirsizliğinin finansal bilgilerin ihtiyaca uygunluğunu azaltan bir faktör olduğu öne sürülmüştür. Ancak, daha sonra uzun süren tartışmalar sürecinde, ölçüm belirsizliğinin, ihtiyaca uygunluğu etkileyen bir faktör olarak değil, gerçeğe uygun sunumu etkileyen bir faktör olarak belirlenmesi gerektiği konusunda görüş birliğine varılmış ve bu yönde IASB de ikna olmuştur. Buna göre, ölçüm belirsizliği, bilginin faydalı olmasını engellemez, ancak belirsizliğin yüksek olması durumunda yeterince gerçeğe uygun sunumdan söz etmek mümkün olmayabilir. Dolayısıyla, ihtiyaca en uygun bilgiye ilişkin belirsizlik düzeyinin yüksek olduğu durumlarda, faydası en yüksek olan bilgi, ihtiyaca uygunluğu nispeten az olan ancak daha az tahmin belirsizliği içeren bilgi olmalıdır (KÇ 2.19,2.22). Özetle, finansal bilgilerin hazırlanmasında tahminlerin kullanımı zorunlu olmakla birlikte, yüksek ölçüm belirsizliği olan bir tahminin ihtiyaca uygunluğu, düşük ölçüm belirsizliği olandan daha azdır (Orrell, 2015).

### 3.1.3. Finansal Tablolar ve Raporlayan İşletme (Bölüm 3)

2010 yılında revize edilirken boş bırakılan “Raporlayan İşletme” isimli ikinci bölüm, üçüncü bölüm olarak Revize Kavramsal Çerçeveye eklenmiştir. Yeni eklenen bu bölümde, finansal tabloların amaç ve kapsamı açıklanmakta ve raporlayan işletme tanımı yapılmaktadır.

Finansal tabloların amacı, “*raporlayan işletmenin varlıkları, yükümlülükleri, özkaynağı, gelir ve giderleri hakkında finansal tablo kullanıcılarına raporlayan işletmenin gelecekteki beklenen net nakit girişlerini ve işletmenin ekonomik kaynaklarını yönetimin idare etme sorumluluğunu değerlendirmede faydalı olacak finansal bilgi sağlamak*” olarak tanımlanmıştır (KÇ. 3.2) Finansal tabloların kapsamı, varlık, yükümlülük ve özkaynak için finansal durum tablosu, gelir ve giderler için finansal performans tablosu ve diğer tablolar ve dipnotlarda sunulan bilgiler olarak sunulmuştur. Buradaki dikkat çekici husus, faydalı finansal bilgilerin kaynağının finansal durum tablosu ve finansal performans tablosu olarak verildiği, Taslak yayımlandığında bir grup geri bildirim yapanların da dikkatini çeken nakit akış ve özkaynak değişim tablosunun direkt olarak yer almadığıdır (KÇ 3.3, BC 3.5). Bu anlamda, *finansal durum tablosu* ile *finansal performans tablosu* temel finansal tablolar olarak nitelendirilmiştir.

Revize Kavramsal Çerçeve, mevcuttakinde olduğu gibi, genel amaçlı finansal tabloları kimin hazırlaması gerektiğini tanımlamak yerine, raporlayan işletmenin genel bir tanımı yapılmıştır (BC 3.13). Buna göre, raporlayan işletme, “*finansal tabloları hazırlamakla yükümlü olan ya da finansal tablolar hazırlamayı seçen bir işletme*” olarak tanımlanmıştır. Bir raporlayan işletmenin, tek bir işletme olabileceği gibi işletmenin bir kısmından veya birden fazla işletmeden oluşabileceği ve tüzel kişi olmasının şart olmadığı açıklanmıştır (KÇ 3.10). Raporlayan işletmenin sınırını belirlemenin zor olduğu durumlarda (örn. tüzel kişilik olmaması veya aralarında ana işletme-bağlı ortaklık ilişkisi olan tüzel kişilerden oluşmaması halinde) ise, asli kullanıcıların bilgi ihtiyaçlarının değerlendirilmesi ve *gerçeğe uygun sunumun tamlık ve tarafsızlık unsurlarının dikkate alınmasının önemli olduğu vurgulanmıştır* (BC 3.18).

Bu bölümde son olarak *konsolide, konsolide olmayan ve birleşik finansal tablolar* tanımları yapılmıştır. Konsolide finansal tablolar, “*hem ana ortaklığın hem de bağlı ortaklıklarının varlıkları, yükümlülükleri, özkaynağı, gelir ve giderleri hakkında tek bir raporlayan işletmenin gibi bilgi sağlayan finansal tablolardır*” (KÇ 3.15). Konsolide olmayan finansal tablolar, “*sadece ana ortaklığın varlıkları, yükümlülükleri, özkaynağı, gelir ve giderleri hakkında bilgi sağlayan finansal tablolardır*” (KÇ 3.17). “*Aralarında ana ortaklık-bağlı ortaklık ilişkisi olmayan iki ya da daha fazla işletmeden oluşan raporlayan işletmenin finansal tabloları*” ise, birleşik finansal tablolar olarak tanımlanmıştır (KÇ 3.12).

#### **3.1.4. Finansal Tabloların Unsurları (Bölüm 4)**

Revize Kavramsal Çerçeve tanımlanan finansal tabloların unsurları aşağıdaki gibidir:

- a) Raporlayan işletmenin finansal durumuna ilişkin varlıklar, borçlar ve özkaynaklar ve
- b) Raporlayan işletmenin finansal performansına ilişkin gelir ve giderler

Revize Kavramsal Çerçeve, varlık ve yükümlülük (borç) tanımları yeniden yapılarak, gelir ve giderlerin tanımları da buna göre güncellenmiştir. Özkaynak tanımında bir değişiklik yapılmamıştır. Varlık, yükümlülük, özkaynak, gelir ve giderlerin Revize ve Mevcut Kavramsal Çerçevadaki tanımları aşağıdaki tabloda karşılaştırmalı olarak sunulmuştur:

Tablo 2. Finansal Tabloların Unsurları

Unsur		Revize Kavramsal Çerçeve (RKÇ 4.2, 4.68-4.69)	Mevcut Kavramsal Çerçeve (KÇ 4.4, 4.25a-b)
Ekonomik Kaynak:	Varlık	Geçmişteki olayların bir sonucu olarak, işletme tarafından kontrol edilen mevcut bir <i>ekonomik kaynaktır</i> .  <i>Ekonomik kaynak</i> , ekonomik fayda üretme potansiyeline sahip bir haktır.	Geçmişte olan işlemlerin sonucunda ortaya çıkan ve hali hazırda işletmenin kontrolünde olan ve gelecekte işletmeye ekonomik fayda sağlaması beklenen değerlerdir.
	Borç	Geçmişteki olayların bir sonucu olarak, ekonomik kaynağın devredilmesine neden olacak, işletmeye ait mevcut bir yükümlülüktür.	Geçmiş olaylardan kaynaklanan ve ödenmesi işletmenin ekonomik fayda sağlayabilecek değerlerinde bir çıkışa neden olacak mevcut bir yükümlülüktür.
Ekonomik Kaynaklarda ve Talep Haklarındaki Değişiklikler:	Özkaynak	İşletmenin varlıklar toplamından tüm borçlarının düşülmesi suretiyle kalan paydır.	İşletmenin varlıklar toplamından yabancı kaynakların indirilmesi suretiyle kalan kısımdır.
	Gelir	Özkaynak sahiplerinin yaptığı katkılar haricinde, özkaynakta artışlara yol açan varlıklardaki artışlar veya borçlardaki azalışlar	Muhasebe döneminde, ekonomik yararlar işletme bünyesine varlık girişi veya diğer şekillerdeki varlık çoğalmaları sonucundaki artışı veya özkaynaklarda hissedarların yatırdıkları fonlar dışındaki kalemlerde artış meydana getiren borçlardaki azalmayı ifade eder.
	Gider	Özkaynak sahiplerine yapılan dağıtımlar haricinde, özkaynaklarda azalışlara yol açan varlıklardaki azalışlar veya borçlardaki artışlar	Muhasebe döneminde, ekonomik yararlar varlık çıkışı veya diğer şekillerdeki varlık eksilmeleri sonucundaki azalışları veya özkaynaklarda hissedarlara yapılan ödemelerin sonucunda ortaya çıkan azalmaların dışında özkaynaklarda azalma sonucunu doğuran borçlarda meydana gelen artışları ifade eder.

**Kaynak:** Akdoğan N. ve Sultanoğlu B, (2018). “Kar Tanımının Muhasebe Kuramındaki Gelişimi ve Günümüzde Finansal Raporlardaki Sunumunun Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 20 Özel Sayısı.

Sultanoğlu B. ve Özerhan Y., (2018) “Muhasebe Teorisi ve Yeni Kavramsal Çerçeveye Göre Varlık, Borç ve Özkaynak Kavramlarının Tanımı ve Sunumu: Ülkelerarası Karşılaştırma”, Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 40 (2).

Revize Kavramsal Çerçeve de varlık ve borç tanımlarına getirilen önemli değişiklikler aşağıda özetlenmiştir:

**Tablo 3. Varlık ve Borç Tanımındaki Temel Değişiklikler**

<p><b>Varlık Tanımındaki Temel Değişiklikler</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Ekonomik kaynağın ayrı bir tanımı – Varlığın ekonomik kaynak olduğu, ekonomik faydaların işletmeye nihai girişi olmadığı açıklığa kavuşturulmuştur.</li> <li>▪ “Beklenen” ifadesinin çıkarılması – Ekonomik faydaların ortaya çıkmasının kesin veya muhtemel olmasına gerek yoktur.</li> <li>▪ Ekonomik faydaların varlığı, finansal tablolara alma kararları ile varlığın ölçümünü etkilemesi ihtimalinin düşük olması.</li> </ul>
<p><b>Borç Tanımındaki Temel Değişiklikler</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Ekonomik kaynağın ayrı bir tanımı – İşletmenin devretmesini gerektirecek potansiyele sahip olduğu, ekonomik kaynakların işletmeden nihai çıkışı olmadığı açıklığa kavuşturulmuştur.</li> <li>▪ “Beklenen” ifadesinin çıkarılması – Ekonomik faydaların ortaya çıkmasının kesin veya muhtemel olmasına gerek yoktur.</li> <li>▪ Borcun tanımının işletmenin “kaçınamayacağı” bir görev veya sorumluluk olarak tanımlanması. Bu tanıma “kaçınamayacağı” ifadesinin eklenmesi.</li> </ul>

**Kaynak:** <http://www.kgk.gov.tr>

### **Varlık ve Borç Tanımı**

**Varlık** tanımında yapılan en önemli değişiklik, varlığın ekonomik fayda sağlaması beklenen bir unsur olduğunun tanımdan çıkarılması ve ekonomik kaynağın ne olduğunun ayrıca açıklanmış olmasıdır. Bu değişikliğin yapılma nedeni, varlığın gelecekte ekonomik faydayı sağlama potansiyeline sahip olması ve işletmenin bu potansiyele sahip mevcut hakkı kontrol etmesinden kaynaklandığı görüşüne dayanmaktadır (Sultanoğlu ve Özerhan, 2018). Konuya ilişkin, Taslak Kavramsal Çerçevenin görüşe açık olduğu dönemdeki ortak geri bildirim, tanımlarda “beklenen” ile finansal tablolara alma kriterlerindeki “muhtemel” kavramlarının kullanılmasının birbirine paralel olmadığına ilişkindir (BC 4.3b). Bunun üzerine IASB, ekonomik faydaların sağlanmasına ilişkin belirsizliğin, varlık ve yükümlülük tanımları yapılırken değil, finansal tablolara alma kriterleri veya ölçümlerinde en iyi şekilde ele alındığı sonucuna varmıştır. Varlık tanımında ekonomik fayda üretme potansiyeline sahip kaynaklara odaklanılmıştır (BC 4.27). Bu kapsamda, varlık ekonomik bir kaynak olarak nitelendirilmektedir. Ekonomik kaynak ise,

ekonomik fayda üretme potansiyeline sahip bir hak olarak tanımlanmaktadır. Bu kapsamda varlığın sahip olması gereken unsurlar; *hak, ekonomik fayda üretme potansiyeli ve kontroldür.*

#### **a. Hak**

Revize Kavramsal Çerçevdeki varlık tanımında, varlığın kendisinden çok o varlığın sağladığı haklara odaklanıldığı anlaşılmaktadır (Sultanoglu ve Özerhan, 2018). Ekonomik fayda üretme potansiyeline sahip olan haklar, aşağıdaki şekillerde ortaya çıkar. Bunlar,

- i) Başka bir tarafın yükümlülüğüne karşılık gelen haklar, örneğin
  - nakit elde etme hakkı,
  - mal veya hizmeti teslim alma hakkı,
  - ekonomik kaynakları başka bir tarafla avantajlı koşullarda değiştirme hakkı
  - gelecekte kesin olmayan bir olayın ortaya çıkmasına bağlı olarak, başka bir tarafın bir ekonomik kaynağı devretme yükümlülüğünden yararlanma hakkı
- ii) Başka bir tarafın yükümlülüğüne karşılık gelmeyen haklar, örneğin
  - maddi duran varlıklar veya stoklar gibi fiziki bir öze sahip nesnelere üzerindeki haklar,
  - fikri mülkiyeti kullanma hakları (fiziki bir öze sahip olmayan varlıklar)

#### **b. Ekonomik Fayda Üretme Potansiyeli**

Mevcut varlık tanımında yer alan “gelecekte işletmeye ekonomik fayda sağlaması beklenen değerlerdir” ifadesinde kullanılan “beklenen” kavramının varlığın muhasebeleştirilmesinde karışıklığa neden olduğu gerekçesiyle tanımdaki bu cümle kaldırılmıştır. Bunun yerine, Revize Kavramsal Çerçevde ekonomik kaynak kavramına yer verilmiş ve bu kavramın tanımı yapılmıştır (BC 4.3). Ekonomik kaynak, hak kavramından yola çıkılarak, tanımlanmış olup, bu hakların işletmeye değişik şekillerde (“Haklar” kısmında da açıklandığı üzere) ekonomik fayda sağlayacağı ifade edilmiştir. Dolayısıyla, ekonomik kaynak gelecekteki ekonomik fayda değil, o faydanın elde edilmesini sağlayacak olan mevcut bir haktır.

#### **c. Kontrol**

Revize Kavramsal Çerçevde yapılan kontrol tanımında, TFRS 15 “Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat” ve TFRS 10 “Konsolide Finansal Tablolar” standartları referans olarak alınmıştır (BC4.40). Buna göre, bir işletmenin ekonomik kaynak üzerindeki kontrolü, işletmenin ekonomik kaynağın kullanımını yönetme ve ondan ekonomik fayda akışını sağlama gücünü ifade etmektedir (KÇ 4.20). Kontrol, diğer tarafların ekonomik kaynağın kullanımını yönetme ve ekonomik fayda elde etmesini önleme gücünü de içerir. Dolayısıyla, sadece işletme tarafından kontrol edilebilen ekonomik kaynak o işletmenin varlığı olur. Bir ekonomik kaynağın kontrolü genellikle, yasal haklara dayalı olarak ortaya çıkar (örn. mülkiyet hakkı). Bununla birlikte, yasal hakların yanı sıra başka şekillerde de kontrol ortaya çıkabilir. Örneğin, eğer işletme teknik bir bilgiye (know how) erişme ve bu teknik bilgiyi sır olarak saklama gücüne sahip-

se, kamunun erişimine açık olmayan bu teknik bilgi yasal olarak korunmaya alınmış olmasa bile (örn. patent gibi) kullanma hakkı üzerinde kontrolün olduğundan söz edilebilir (KÇ 4.22).

**Borç** tanımında yapılan en önemli değişiklik, borcun tanımından “beklenen ekonomik fayda çıkışı” ifadesinin kaldırılmış olmasıdır. Bu ifade yerine, varlık tanımında olduğu gibi ekonomik kaynak kavramı ayrı bir şekilde tanımlanmış ve ekonomik kaynağın işletmeden devredilme *potansiyeline* vurgu yapılmıştır (BC 4.27 ve BC 4.44a-b). Revize Kavramsal Çerçeve de bir borçtan söz edebilmek için aşağıda sıralanan üç koşulun tamamının bir arada gerçekleşmiş olması gerekir:

- a. işletmenin mevcut bir yükümlülüğünün olması:** Yükümlülük, işletmenin *kaçınamayacağı* bir görev veya sorumluluktur. Buna göre, yükümlülüğün mevcut olabilmesi için, işletmenin ekonomik kaynağı devretmesinden kaçınacak bir durumunun olmaması ve bu durumun geçmiş olaylardan kaynaklanmasıdır; “*kaçınamayacağı*” ifadesi yeni eklenmiştir.
- b. bir ekonomik kaynağın devredilmesi:** Yükümlülüğün, işletmenin bir ekonomik kaynağı diğer taraf veya taraflara devretmesini gerektirecek potansiyele sahip olmasıdır.
- c. geçmişteki olayların sonucunda ortaya çıkması:** geçmiş olayların sonucunda ortaya çıkan mevcut bir yükümlülük olmasıdır.

Tablo 2’de görüldüğü üzere, gelir ve giderlerin tanımları da yeni varlık ve yükümlülük tanımlarına paralel bir şekilde güncellenmiştir. Mevcut Kavramsal Çerçeve deki gelir ve gider tanımlarında, “diğer şekillerdeki varlık çoğalmaları/eksilmeleri” denilerek, değerlendirme farklarına ayrıca vurgu yapıldığı, Revize Kavramsal Çerçeve de ise, değerlendirme farklarını da içerecek şekilde genel bir artış ve azalıştan söz edildiği görülmektedir. Ayrıca, gelir ve giderlerin bir işletmenin finansal performansı ile ilgili finansal tablo unsurları olduğu ve finansal tablo kullanıcılarının hem bir işletmenin finansal durumu hem de finansal performansı hakkında bilgi ihtiyacı duyduğu üzerinde durulmuştur. Bu kapsamda, gelir ve giderler, varlık ve borçlardaki değişiklikler açısından tanımlanmış olsa da, gelir ve giderlere ilişkin bilgiler, varlık ve borçlar hakkındaki bilgiler kadar önemli olduğu açıklaması yapılarak karın öğelerinin önemine vurgu yapılmıştır (Akdoğan ve Sultanoğlu, 2018).

### 3.1.5. Finansal Tablolara Alma ve Finansal Tablo Dışı Bırakma (Bölüm 5)

Finansal tablo unsurlarının finansal tablolara alınma ve finansal tablo dışı bırakılmasına rehberlik sağlayan bu bölüm, Revize Kavramsal Çerçeveye yeni eklenmiştir. Finansal tablolara alma kriterlerinin revize edildiği bu bölümdeki yenilik, finansal tablo dışı bırakmaya ilişkin açıklamaların yapılmasıdır.

#### 3.1.5.1. Finansal Tablolara Alma

Finansal tablolara alma, “finansal tablo unsurlarından — varlık, yükümlülük, özkaynak, gelir veya giderlerden birinin tanımına giren bir kalemin, finansal durum tablosu ya da finansal performans tablosuna dahil edilmek üzere belirlenmesi süreci” olarak tanımlanmıştır (KÇ 5.1). Bilindiği üzere, muhasebe bilgi sistemi, işletmenin finansal pozisyonunda değişikliğe neden olan ekonomik olayların belirlenerek, kayda alınması ve finansal tablolara dahil edilmesi ile sonlandırılan bir süreçtir. Revize Kavramsal Çer-

çeve de finansal tablolara almayı bir süreç olarak tanımlamıştır. Oysa ki, Mevcut Kavramsal Çerçeve “Finansal Tablolara İlişkin Unsurların Tahakkuku” ismiyle yer alan dördüncü bölümde, varlık, yükümlülük, özkaynak, gelir veya giderlerin finansal tablolara alınması bir süreç olarak değil, bir tahakkuk işlemi olarak açıklanmıştır.

Mevcut Kavramsal Çerçeve, söz konusu finansal tablo unsurunun *işletmeye ekonomik yarar sağlama*ının veya *ekonomik yarar sağlayacak bir varlığın işletmeden çıkmasının muhtemel olması ve maliyeti veya değerinin güvenilir bir şekilde ölçümlenebilmesi ve destekleyici niteliksel özelliklerden “önemlilik”* finansal tablolara alma kriterleri olarak belirlenirken, Revize Kavramsal Çerçeve bu kriterler, faydalı finansal bilginin temel niteliksel özellikleri olarak bilinen *“ihtiyaca uygunluk”* ve *“gerçeğe uygun sunum”* olarak belirlenmiştir.

Finansal tablolar, kullanıcıların karar vermesinde önemli bir kaynak oluşturduğu için, bu tablolar yardımıyla sunulan bilginin ihtiyaca uygun olması ve gerçeğe uygun bir şekilde sunumunun yapılmış olması beklenir. Unsurlardan birinin tanımına giren bir kalemi finansal tablolara almamak, finansal tabloların eksik olmasına neden olacağından, sunulan bilgi faydalı olmayacaktır. Ancak, bazı durumlarda da, ilgili unsurların finansal tablolara yansıtılması her zaman ihtiyaca uygun bilgi sağlamaz. Bu kapsamda, Revize Kavramsal Çerçeve, finansal tablolara almanın ihtiyaca uygun bilgi sağlayıp sağlamadığını belirleyen iki önemli faktörden söz edilmiştir: (1) *mevcudiyet belirsizliği* ve (2) *ekonomik fayda girişi veya çıkışı olasılığının düşüklüğü*. Dolayısıyla, bir varlık veya yükümlülüğün mevcut olmama olasılığının bulunduğu ve/veya ekonomik fayda girişi veya çıkışı olasılığının düşük olduğu durumlarda (örn. devam eden davalar) her zaman ihtiyaca uygun bilgi sağlanmayacağından finansal tablolara alınmayacağı belirtilmiştir (KÇ 5.12a-b). Ayrıca, bu faktörler dışında da birkaç faktörden oluşan veya tek bir faktörün de finansal tablolara almanın ihtiyaca uygun bilgi sağlayıp sağlamadığını etkileyebildiği açıklanmıştır (KÇ 5.13).

Revize Kavramsal Çerçeve, finansal tablolara almadaki bir diğer kriter olan gerçeğe uygun bir sunumun gerçekleşip gerçekleşmediğini belirleyen üç önemli faktör belirlenmiştir: (1) ölçüm belirsizliği (2) *muhasebe uyumsuzluğu* ve (3) *sunum ve açıklama* (KÇ 5.18). Buna göre, bir varlık veya yükümlülüğün ölçümünün tahminindeki belirsizlik düzeyinin önemli derecede olması durumunda, tahminin söz konusu varlık veya yükümlülüğün, ya da bunlardan kaynaklanan herhangi bir gelir, gider veya özkaynak değişiminin gerçeğe uygun sunumu mümkün olmayacağından (örn. şarta bağlı borçlar), finansal tablolara alma gerçekleşmeyecektir (KÇ 5.20). Muhasebe defter ve belgelerde yer alan tutar ve kayıtların finansal tablolara yansımaması veya farklı yansıtılması söz konusu olduğunda da gerçeğe uygun sunum gerçekleşmemiş olacağından, *muhasebe uyumsuzluğu* finansal tablolara almayı engelleyen nedenlerden biri olarak gösterilmiştir. Muhasebenin “tam açıklama” kavramına göre, finansal tablo unsurlarının gerekli tüm tanımlama ve açıklamalar da dahil olmak üzere gereken tüm bilgileri içermesi gerekir. Bu nedenle, *sunum ve açıklama*, Revize Kavramsal Çerçeve, finansal tablolara alma kriterlerinden gerçeğe uygun sunumun önemli bir parçası olarak belirlenmiştir.



### 3.1.5.2. Finansal Tablo Dışı Bırakma

Finansal tablo dışı bırakma, finansal tablolara alınmış bir varlık veya yükümlülüğün tamamının ya da bir kısmının işletmenin finansal durum tablosundan çıkarılmasıdır. *Mevcut Kavramsal Çerçeve*de, *finansal tablo dışı bırakma tanımlanmamış ve ne zaman gerçekleştiği de açıklanmamıştır. Bu yüzden, Revize Kavramsal Çerçeve*ye, finansal tablo dışı bırakmaya ilişkin rehber yeni eklenmiştir.

Varlık için, finansal tablolara alınmış bir varlığın tamamının veya bir kısmının kontrolünün kaybedilmesinde, borç için, finansal tablolara alınmış yükümlülüğün tamamı veya bir kısmı için artık mevcut bir mükellefiyeti kalmadığında çıkış gerçekleşir (KÇ 5.26). Ancak, bir işletmenin varlığını devretmiş olmasına rağmen, halen varlığın işletmeye ekonomik yarar sağlamaya devam etmesi veya işletmenin varlığını, söz konusu varlığı işletme adına vekilen başka tarafa devretmesi durumunda (örn. konsinye mal) kontrolün devam etmesi nedeniyle, finansal tablo dışı bırakılmış olarak kabul edilmez (KÇ 5.29).

İşletme bir varlık veya yükümlüğü finansal tablo dışı bıraktığında amaç, kayıtlardan çıkarmaya neden olan işlemten sonra hangi varlıkların veya borçların (veya bunların bölümlerinin) tutulduğunu her zaman gerçeğe uygun bir şekilde sunmaktır. Bu amaçla, finansal tablo dışı bırakmanın, hem ilgili varlık veya yükümlülüğün finansal tablo dışı bırakıldıktan sonra kalan kısmının hem de bu varlık ve yükümlülüklerde meydana gelen değişimlerin gerçeğe uygun sunumunun yapılması gerekir. Buna göre, ilgili unsur finansal tablo dışı bırakılarak, bundan kaynaklanan gelir veya giderlerin finansal tablolara yansıtılması (örn: tüketilen varlığın giderleştirilmesi) ve kalan bakiyenin de bir sonraki döneme devredilmesi gerekir (KÇ 5.27)

Aşağıdaki tabloda, finansal tablolara alma ve finansal tablo dışı bırakma konularının Revize ve Mevcut Çerçevedeki hükümler açısından karşılaştırması yapılmıştır:

Tablo 4: Finansal Tablolara Alma ve Finansal Tablo Dışı Bırakma Kriterlerinin Karşılaştırılması

Karşılaştırma Konusu	Revize Kavramsal Çerçeve (KÇ 4.39)	Mevcut Kavramsal Çerçeve (KÇ 4.38-4.41)
Finansal Tablolara Alma Kriterleri	<p>1) İhtiyaca Uygunluk</p> <p><i>“Varlık ya da yükümlülük ile bunlar karşılığında ortaya çıkan herhangi bir gelir, gider ya da özkaynak değişimi hakkında ihtiyaca uygun bilgi” (KÇ 5.7a).</i></p> <p><u>Dikkate alınması gereken faktörler:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– Mevcudiyet belirsizliği</li> <li>– Ekonomik fayda girişi veya çıkışı olasılığının düşük olması</li> </ul> <p>2) Gerçeğe Uygun Sunum</p> <p><i>“Varlık ya da yükümlülük ile bunlar karşılığında ortaya çıkan herhangi bir gelir, gider ya da özkaynak değişiminin gerçeğe uygun sunumu” (KÇ 5.7b)</i></p> <p><u>Dikkate alınması gereken faktörler:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– Ölçüm Belirsizliği</li> <li>– Muhasebe Uyumsuzluğu</li> <li>– Sunum ve Açıklama</li> </ul>	<p>1) <b>Gelecekteki Ekonomik Yarar Olasılığı</b></p> <p><i>“Finansal tablo unsurunun işletmeye ekonomik yarar sağlamasının ya da ekonomik yarar sağlayacak bir varlığın işletmeden çıkmasının muhtemel olması”</i></p> <p>2) <b>Ölçümlemenin Güvenilirliği</b></p> <p><i>“Finansal tablo unsurunun maliyeti veya değerinin güvenilir bir şekilde ölçümlenebilmesi”</i></p> <p>3) <b>Destekleyici niteliksel özelliklerden “önemlilik”</b></p>
Finansal Tablo Dışı Bırakma Kriterleri	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Kontrol – Varlık için, finansal tablolara alınmış bir varlığın tamamının veya bir kısmının kontrolünü kaybetmesi</li> <li>✓ Mükellefiyet – Borç için, finansal tablolara alınmış yükümlülüğün tamamı veya bir kısmı için artık mevcut bir mükellefiyetin kalmaması</li> </ul>	Finansal tablolara alma kriterleri net bir şekilde açıklanırken, finansal tablo dışı bırakma tanımlanmamış ve ne zaman gerçekleştiği de açıklanmamıştır.

### 3.1.6. Ölçüm (Bölüm 6)

Finansal tablo unsurlarının ölçüm esaslarını tanımlayan ve ölçüm esasları seçiminde dikkate alınacak faktörleri açıklayan bu bölüm de yeni eklenmiştir. *Ölçüme ilişkin hususlar*, Mevcut Kavramsal Çerçeve de ayrı bir bölüm olarak sunulmayıp, finansal tablo unsurları bölümünde yer alıyordu ve ölçüm konusunda yeterli düzeyde rehberlik sağlamıyordu (<http://kgk.gov.tr>). Dolayısıyla, ölçümle ilgili rehberlik eksikliği, önceki Kavramsal Çerçeve de ciddi bir boşluk olarak değerlendirilmiş ve IASB, ölçüm bölümü olmayan bir Kavramsal Çerçeveyi *düzenlemeyi* uygun görmemiştir (BC 6.3).

### 3.1.6.1. Ölçüm Esasları

Mevcut Kavramsal Çerçeveye benzer şekilde, varlık ve borçlarda hangi ölçüm esasının temel olması gerektiği şeklinde doğrudan bir açıklama yapılmayıp, onun yerine iki ölçüm esası belirlenmiştir:

– Tarihi Maliyet

– Cari Değer

- ✓ Gerçeğe Uygun Değer
- ✓ Kullanım Değeri (varlıklar için) ve İfa Değeri (yükümlülükler için)
- ✓ Cari Maliyet

#### a. Tarihi Maliyet

Tarihi maliyet esasında tüm işlemler, gerçekleşme tarihindeki değerleri, yani maliyet değerleri ile kayıtlara geçirilmektedir. Bu yöntemde, varlıklar, elde edildikleri tarihte katlanılan toplam maliyetlerle ifade edilir ve bundan sonra piyasa değerleri ne olursa olsun varlıklardaki değer artışları veya azalışları dikkate alınmamaktadır (Ellul ve diğerleri, 2014).

Tarihi maliyet ölçümleri; varlıklar, yükümlülükler ve ilgili gelir ve giderleri doğuran işlem ya da diğer olayın fiyatından elde edilen bilgiyi sağlar. Bir varlık veya yükümlülüğün tarihi maliyeti, varlığın edinilmesi veya oluşturulması sırasında katlanılan maliyetlerin (işlem maliyetleri dahil), yükümlülüğe katlanmak veya onu üstlenmek için alınan bedelin değeri (eksi işlem maliyetleri) dir (KÇ 6.4-6.5). Varlıkların değer düşüklüğüne uğraması durumunda değerleri azaltılır veya yükümlülüğün piyasadaki fiyat değişimleri nedeniyle ekonomik açıdan dezavantajlı hale gelmesi durumunda değerleri artırılır. Finansal varlık ve yükümlülükler itfa edilmiş maliyetleri üzerinden ölçülmek suretiyle, tarihi maliyet ölçüm esasıyla ölçülebilir (KÇ 6.9).

Bu yöntem, hem uygulaması kolay ve basit hem de kesin ve kanıtlanabilir gerçekleşmiş işlemlere dayanan objektif bir değerlendirme yapılmasına imkan tanır. Ancak, geleneksel tarihi maliyetlere göre düzenlenmiş finansal tablolar ekonomideki genel ve özel fiyat düzeyindeki değişimlerini dikkate almadığı için özellikle enflasyon dönemlerinde gerçeği yansıtmayacak ve bu yüzden finansal bilgi kullanıcıları için ihtiyaca uygun bilgi sunumu gerçekleşmemiş olacaktır. Örneğin, satış fiyatlarının yükselmesi karın olduğundan yüksek gösterilmesine neden olduğundan, işletmenin gerçek olmayan kar dağıtımları yapmalarına sebep olmaktadır. Bunun nedeni, bu yöntemin yalnızca nominal sermayeyi korumayı hedef alması ve bundan dolayı da kullanılan sermayenin cari değerini koruyamamasıdır (Akdoğan, 1980).

#### b. Cari Değer

Cari değer ölçümleri, ölçüm tarihindeki koşulları yansıtacak şekilde güncellenmiş bilgileri kullanarak varlıklar, yükümlülükler ve ilgili gelir ve giderler hakkında bilgi sağlar. Güncelleme nedeniyle, piyasadaki fiyat değişimlerini dikkate aldığından, finansal tablo unsurları gerçeği yansıtır. Gerçeğe uygun değer, kullanım değeri (varlıklar için), ifa değeri (yükümlülükler için) ve cari maliyet cari değer ölçüm esasları olarak belirlenmiştir.

**i. Gerçeğe Uygun Değer**

Gerçeğe uygun değer, piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde olağan bir işlemde, bir varlığın satışından elde edilecek veya bir borcun devrinde ödenecek fiyattır. Bu tanımdan da anlaşılacağı üzere, gerçeğe uygun değer işletmenin erişimi olan bir piyasadaki katılımcıların bakış açısını yansıtır (KÇ 6.12-6.13). Gerçeğe uygun değer, varlığa veya borca ilişkin bir çıkış fiyatıdır ve varlığın satışında veya borcun devrinde ödenen fiyattır. Çıkış fiyatı, değerlendirme tarihindeki tahmini bir fiyat olduğundan, olaylar ve koşullar değiştiğinde bu tahminlerde değişiklik meydana gelecektir. Dolayısıyla, varlık veya borca ilişkin fiili işlemler gerçekleşinceye kadar fiili fiyatın ne olacağı kesin olarak bilinmeyebilir (Özerhan ve Yanık, 2015). Gerçeğe uygun değer ölçümünde aşağıdaki hiyerarşi kullanılır (TFRS 13, md. 72):

- a) Özdeş veya benzer bir varlığın faal piyasadaki kotasyon fiyatı
- b) Kotasyon fiyatının bulunmadığı durumlarda, karşılıklı pazarlık ortamında bilgili ve istekli taraflar arasında özdeş veya benzer bir varlık veya yükümlülüğün yakın bir tarihte gerçekleşen bir işlemin fiyatı
- c) Varlığın faal bir piyasa bulunmaması ve özdeş veya benzer bir varlık için gerçekleşmiş yakın tarihli bir işlemin gerçeğe uygun değer için iyi bir tahmini olmaması durumunda gerçeğe uygun değer bir değerlendirme tekniği uygulanarak tahmin edilir.

**ii. Kullanım Değeri ve İfa Değeri**

Kullanım değeri, işletmenin bir varlığın kullanımından ve nihai olarak elden çıkarılmasından elde etmeyi beklediği nakit akışlarının ya da diğer ekonomik faydaların bugünkü değeridir. İfa değeri, işletmenin bir yükümlülüğü yerine getirdiğinde devretmek zorunda olmayı beklediği nakit ya da diğer ekonomik kaynakların bugünkü değeridir (işlem maliyetleri hariç) (KÇ 6.17). Kullanım değeri, Revize Kavramsal Çerçeve yayınlanmadan önce yürürlükte olan UMS 36 “Varlıklarda Değer Düşüklüğü” standardında kullanıldığı için, orada yapılan tanımdan türetilmiştir (BC 6.24). İlgili standarda göre, değer düşüklüğüne uğramış bir maddi duran varlığa ilişkin ortaya çıkan zararın muhasebeleştirilmesi için öncelikle varlığın değer düşüklüğü testine tabi tutularak geri kazanılabilir tutarının hesaplanması gerekir. Geri kazanılabilir tutar, varlığın (veya nakit yaratan birimin) gerçeğe uygun değeri ile kullanım değerinden büyük olanıdır. Gerçeğe uygun değer hesaplanamaması durumunda, geri kazanılabilir tutar olarak kullanım değeri dikkate alınır. Revize Kavramsal Çerçevede kullanım değerinin ayrı bir ölçüm esası olarak tanımlanmasının nedenleri aşağıdakilerdir (BC 6.25):

- (a) geri kazanılabilir tutar, tarihi maliyetin belirlenmesinde kullanılmasına rağmen, kavramsal olarak tarihi maliyetten farklı olması ve
- (b) IASB'nin, bazı durumlarda bir varlığın gerçeğe uygun değeri yerine varlığa özgü bir cari değer (yani kullanım değeri) kullanarak ölçülmesi gerektiği görüşü

Kullanım ve ifa değeri, işletmeye özgü değerler olup, tamamen işletmenin geleceğe yönelik tahminlerine göre hesaplanır. İşletme yönetiminin yatırım kararlarını verirken yaygın kullanılan bir yöntem olmasına rağmen varlık ve borçlarının değerlemesinde hem nakit giriş/çıkışlarının miktar ve zamanının hem de değerlemede kullanılacak iskonto oranının tahmin edilmesi gerekliliği nedeniyle diğer yöntemlerle karşılaştırıldığında çok daha subjektiftir (Akdoğan ve Sultanoğlu, 2018).

### iii. Cari Maliyet

Yenileme maliyeti olarak da bilinen cari maliyet, mevcut uluslararası finansal raporlama standartlarında yaygın olarak kullanılmamasına rağmen, finansal raporlamada cari maliyet kullanımını savunan önemli bir literatür olduğundan, Revize Kavramsal Çerçeve de tanımlanması kararlaştırılmıştır (BC 6.28).

Bir varlığın cari maliyeti, söz konusu varlığa eşdeğer bir varlığın ölçüm tarihindeki maliyetidir (işlem maliyetleri dahil). Bir yükümlülüğün cari maliyeti ise, ölçüm tarihinde eşdeğer bir yükümlülük için alınan cari tutardan o tarihteki işlem maliyetlerinin düşülmesi ile bulunur. Cari maliyet, tarihi maliyet gibi, bir giriş değeridir. İşletmenin varlığı edinebileceği veya yükümlülüğe katlanabileceği piyasadaki fiyatları yansıtır. Bu nedenle, çıkış değerleri olarak ele alınan gerçeğe uygun değer, kullanım değeri ve ifa değerinden farklıdır (KÇ 6.21).

#### 3.1.6.2. Ölçüm Esası Seçimi

Bölüm 1’de tanımlanan genel amaçlı finansal raporlamanın amacına ulaşmak için, seçilen ölçüm esasına göre sunulan bilginin finansal tablo kullanıcıların ihtiyacına uygun olması gerekir. Ölçüm esası, eğer ihtiyaca uygun ve gerçeğe uygun bir şekilde sunumu temsil eden bilgiyi sunarsa, bu amacı gerçekleştirmiş olur (BC 6.34). Bu yüzden, Revize Kavramsal Çerçeve de ölçüm esası seçiminde dikkate alınacak faktörler olarak *ihtiyaca uygunluk* ve *gerçeğe uygun sunum* belirlenmiştir. Bir ölçüm esasıyla sağlanan bilgilerin ihtiyaca uygunluğu aşağıdakilerden etkilenir (KÇ 6.49):

- ✓ Varlık veya yükümlülüğün özellikleri (örn. bir varlık veya yükümlülüğün değeri piyasa faktörlerine veya diğer risklere karşı duyarlı ise, söz konusu varlık veya yükümlülüğün ölçümünde tarihi maliyetin kullanılması ihtiyaca uygun bilgi sağlamaz) ve
- ✓ Söz konusu varlık veya yükümlülüğün gelecekteki nakit akışlarına nasıl katkıda bulunduğu (KÇ 6.55-6.57)
  - işletmenin iş faaliyetlerinin, müşterilere mal veya hizmet üretmek ve pazarlamak için birlikte kullanılmak suretiyle dolaylı olarak nakit akışları üreten çeşitli ekonomik kaynakların kullanımını içermesi halinde (örn. maddi duran varlıklar), tarihi maliyet veya cari maliyet,
  - işletmenin iş faaliyetleri, sözleşmeye dayalı nakit akışları tahsil etmek amacıyla finansal varlıklar ve finansal yükümlülüklerin yönetilmesini içerdiğinde itfa edilmiş maliyet (örn. tahvil),
  - bağımsız bir şekilde satılabilen ve doğrudan nakit akışları üreten varlıklar ve yükümlülükler için cari değer (örn. hisse senedi).

Bir ölçüm esasıyla sağlanan bilgilerin gerçeğe uygun bir şekilde sunumu ise, aşağıdakilerden etkilenir:

- ✓ *Ölçüm tutarsızlığı* (KÇ 6.58): Birbiriyle ilişkili olan varlık ve yükümlülükler için farklı ölçüm esaslarının kullanılması, finansal tabloların işletmenin finansal durumu ve finansal performansının gerçeğe uygun sunumunu engelleyeceği için, birbiriyle ilişkili varlıklar ve yükümlülükler için aynı ölçüm esasının kullanılması uygun olur.

- ✓ *Ölçüm belirsizliği (KÇ 6.60)*: Ölçümün, doğrudan aktif bir piyasanın olmaması durumunda tahmin edilmesi gerektiğinde, ölçüm belirsizliği ortaya çıkar. Yüksek düzeydeki bir ölçüm belirsizliğinin varlığı, hem gerçeğe uygun sunumu hem de ihtiyaca uygunluğu olumsuz yönde etkiler.

Ölçüm esasının seçimi üzerinde, karşılaştırılabilirlik, anlaşılabilirlik ve doğrulanabilirlik olarak belirlenen destekleyici niteliksel özelliklerin ve maliyet kısıtının da etkileri vardır. Görüldüğü gibi, destekleyici niteliksel özelliklerden zamanında sunumun ölçüm üzerinde bir etkisi yoktur (KÇ 6.63). Aynı kalemler için tutarlı olarak aynı ölçüm esaslarının kullanılması (karşılaştırılabilirlik), ölçümde bir değişiklik yapılması durumunda, finansal tablo kullanıcılarının o değişikliğin etkisini anlamasını sağlamak için açıklayıcı bilgi verilmesi (anlaşılabilirlik) ve doğrudan fiyatların gözlemlenmesi veya dolaylı yoldan verilerin kontrol edilmesinin (doğrulanabilirlik) mümkün olduğu ölçüm esaslarının kullanılması gerekliliği üzerinde de durulmuştur (KÇ 6.65-6.68).

### **3.1.7. Sunum ve Açıklama (Bölüm 7)**

Revize Kavramsal Çerçeve’de yeni eklenen bölümlerden sonuncusudur. Bu bölüm, bilgilerin özellikle gelir ve giderlerin finansal tablolarda sunulması ve açıklanması konusunda rehberlik eder.

Bu bölümün amacı, finansal tablo bilgilerinin daha verimli ve etkili bir şekilde kullanıcılara iletilmesi *için*, standartlardaki sunum ve açıklama hükümlerinin geliştirilmesidir. Etkili sunum ve açıklama, bilgiyi daha ihtiyaca uygun yapar, gerçeğe uygun sunuma katkıda bulunur, anlaşılabilirliği ve karşılaştırılabilirliği artırır (KÇ 7.2).

İşletme ile kullanıcılar arasında önemli bir iletişim aracı olan finansal tablolarda sunum ve açıklamaya ilişkin uyulacak temel usul ve esasların Revize Kavramsal Çerçeve’de ayrı bir bölüm olarak sunulması her standartta varolan sunum ve açıklama bölümüne ilişkin rehber niteliğinde olmuştur.

2013 yılında yayınlanan Tartışma Raporunda, Taslak Kavramsal Çerçeve’de finansal durum tablosunun kar veya zarar tablosundan daha üstün olduğu izlenimi yaratıldığı ve bu yolla gelir ve giderlere gerekli önemin verilmediği önemli bir tartışma konusu olmuştur. 2016 yılında, IASB, gelir ve giderlerin ve kar veya zarar tablosunun tanımına ilişkin tartışmaların ve alınan kararların yer aldığı 10B ve 10C Gündem Raporlarında bilançonun finansal durum tablosu olarak değiştirildiği gibi, kar veya zarar tablosunun da “Finansal Performans Tablosu” olarak değiştirilmesini uygun görmüştür. Ayrıca, finansal durum tablosu ve finansal performans tablosuna eşit şekilde odaklandığını göstermek isteyen IASB, Revize Kavramsal Çerçeve’ye, “*Gelir ve giderler, finansal tabloların bir işletmenin finansal performansı ile ilgili olan unsurlarıdır. Finansal tablo kullanıcıları hem bir işletmenin finansal durumu hem de işletmenin finansal performansı hakkında bilgiye ihtiyaç duyar. Bu nedenle, gelir ve giderler varlık ve yükümlülüklerdeki değişimler olarak tanımlansa da gelir ve giderler hakkındaki bilgiler, varlık ve yükümlülükler hakkındaki bilgiler kadar önemlidir (KÇ 4.71)*” maddesini ekleyerek, gelir ve giderlerle ilgili bilgilerin, varlıklar ve borçlar hakkındaki bilgiler kadar önemli olduğunu belirten bir açıklamada bulunmuştur. Aynı zamanda finansal tablolara alma (Bölüm 5) ve ölçüm (Bölüm 6) bölümlerinde, hem finansal durum tablosunda hem de finansal performans tablosundaki bilgilerin göz önünde bulundurulmasının gerekli olduğunu yinelemiştir<sup>5</sup>.

5 Conceptual Framework for Financial Reporting, Feedback Statement, Mart 2018.

Bu bölümde yer alan önemli hususlar *aşağıdaki şekilde özetlenmiştir:*

- Finansal tablolardaki sunum ve açıklamaların etkili iletişim aracı olarak gösterilmesi,
- Kar veya zarar tablosunun, işletmenin bir faaliyet dönemine ilişkin finansal performansı hakkında *temel bilgi kaynağı* olarak tanımlanması,
- Kapsamlı gelir tablosunun “finansal performans tablosu” olarak tanımlanması,
- Gelir ve giderlerin kar veya zarar tablosuna, ancak, bir varlık veya yükümlülüğün cari değerinde meydana gelen bir değişiklikten kaynaklanan gelir veya giderlerin bazılarının diğer kapsamlı gelire dahil edilmesine karar verilmesi,
- Diğer kapsamlı gelirden raporlanan gelir ve giderlerin, daha ihtiyaca uygun bilgi veya gelecek dönemdeki finansal performansının gerçeğe daha uygun şekilde sunumunu sağlaması durumunda, kar veya zarar tablosunda yeniden sınıflandırılabilmesi.

*Bu bölümde dikkati çeken önemli husus, finansal performans tablosunun diğer kapsamlı gelirin de dahil edildiği tek bir tablodan mı, yoksa ayrı ayrı “kar veya zarar tablosu” ve “diğer kapsamlı gelir tablosu” şeklinde iki tablodan mı oluşacağına belirtilmemiş olmasıdır (BC 7.6-7.7).*

### **3.1.8. Sermaye Kavramları ve Sermayenin Korunması (Bölüm 8)**

Bu bölümde yer alan sermaye kavramları, sermayenin korunması ve karın belirlenmesi kavramları ve sermaye koruma düzeltmelerine ilişkin tanımlar ve açıklamalar herhangi bir değişiklik yapılmadan 2010 yılında yayınlanan Kavramsal Çerçeveden aynen alınmıştır.

## **4. Sonuç**

1989 yılındaki ilk Kavramsal Çerçeve, 2010 yılında birinci ve üçüncü bölümleri revize edilerek güncellenmiştir. Ancak, bu güncelleme hedeflenen değişiklikleri içermediğinden, çalışmalara devam edilmiş ve bazı konulara ilişkin boşlukları doldurmak, finansal tablo unsurlarının tanımlarını güncellemek ve önemli hususlara açıklık getirmek amacıyla 2018 yılında sekiz bölüm olarak yayınlanarak son haline getirilmiştir.

2020 yılında uygulanmaya başlanacak olan Revize Kavramsal Çerçevede, raporlayan işletme tanımı açıkça yapılmış, ölçüm, sunum ve açıklama, finansal tablo dışı bırakma gibi konularda yenilikler getirilmiş, varlık ve yükümlülük tanımları yeniden yapılarak, gelir ve gider tanımları ona göre güncellenmiştir. Ayrıca, ihtiyatlılık, yönetimin sorumlulukları, ölçüm belirsizliği ve özün önceliği gibi konulara da açıklık getirilmiştir.

Revize Kavramsal Çerçeve 2010 yılındaki Kavramsal Çerçeve ile karşılaştırıldığında beş yeni bölümün eklenmesi ile eksik kalan ve güncellenmesi gereken bazı konuların açıklığa kavuşturulmasının amaçlandığı görülmektedir. 2020 yılında uygulamaya girecek olan Revize Kavramsal Çerçevenin gelecekte muhasebe politikalarında, varlıkların, borçların, gelir ve giderlerin ölçülmesinde ve varlıkların ve borçların finansal tablolara alınmasında ve finansal tablo dışı bırakılmasında değişikliklere neden olabileceğinden, finansal raporlama yapan işletmeler ve kullanıcıların bu yeni kavramlara uyum sağlamaları gerekecektir.

**KAYNAKÇA**

- Akdoğan, N. 1980. “**Enflasyon Muhasebesi**”, Kalite Matbaası, 1. Baskı, Ankara.
- Akdoğan N. ve Sultanoğlu B., (2018). “Kar Tanımının Muhasebe Kuramındaki Gelişimi ve Günümüzde Finansal Raporlardaki Sunumunun Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, 20 Özel Sayısı.
- Belkoui A. (1981). “**Accounting Theory**”, Harcourt Brace Jovanovich, Inc., HBJ.
- Conceptual Framework for Financial Reporting. (2018). IFRS Conceptual Framework.
- Conceptual Framework for Financial Reporting. (2018). IFRS Conceptual Framework Basis for Conclusions.
- Conceptual Framework for Financial Reporting. (2013). Discussion Report.
- Conceptual Framework for Financial Reporting. (2015). Exposure Draft Report.
- Conceptual Framework for Financial Reporting, Feedback Statement (2018).
- IASB Agenda Reports 10A-F (2016).
- Freedman, John. “What Is the Conceptual Framework Developed by the Financial Accounting Standards Board?” Small Business - Chron.com, <http://smallbusiness.chron.com/conceptual-framework-developed-financial-accounting-standards-board-67249.html>. Erişim Tarihi: 30 Ocak 2019.
- Ellul, A., Jotikasthira, C., Lundblad, C. ve Wang, Y. (2014). “Mark-to-market accounting and systemic risk: evidence from the insurance industry”, **Economic Policy**, 29(78).
- Ertuna, Ö. (2018). “Muhasebe Teori ve Uygulaması: Bugünü ve Yarını”. Cumhuriyetin 100. Yılına Doğru Türkiye’de Muhasebenin Geleceği Çalıştayı, İstanbul.
- Evans, T.G. (2003). “**Accounting Theory Contemporary Accounting Issues**”, Thomson South-Western.
- Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve. (2010). Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu.
- Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve. (2018). Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu.
- Gaetano, C. (2018). IASB Releases New Conceptual Framework <https://www.nysscpa.org/news/publications/the-trusted-professional/article/iasb-releases-new-conceptual-framework-032918> Erişim Tarihi: 12 Şubat 2019.
- Orrell, M. (2015). “IASB Proposes Revisions to Its Conceptual Framework”, Deloitte & Touche LLP, 22(22).
- Özerhan, Y. ve Yanık, S., (2015), “**IAS/IFRS İle Uyumlu TMS/TFRS**”, Türmob Yayınları, Ankara.
- Sultanoğlu B. ve Özerhan Y., (2018) “Muhasebe Teorisi ve Yeni Kavramsal Çerçeveye Göre Varlık, Borç ve Özkaynak Kavramlarının Tanımı ve Sunumu: Ülkelerarası Karşılaştırma”, **Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, 40 (2).
- Zeff, S.A., (1999). “The Evolution of The Conceptual Framework For Business Enterprises In The United States”, **Accounting Historians Journal**, 26 (2).
- Zeff, S.A., (2015). “The Trueblood Study Group on the Objectives of Financial Statements (1971–73): A historical study”, J Account. Public Policy,



<https://www.nysscpa.org/news/publications/the-trusted-professional/article/iasb-releases-new-conceptual-framework-032918>

<http://www.kgk.gov.tr>

[https://www.fasb.org/jsp/FASB/Page/BridgePage&cid=1176168367774#section\\_1](https://www.fasb.org/jsp/FASB/Page/BridgePage&cid=1176168367774#section_1)

[http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BOB%C4%B0%20FRS%20Sunumlar/2\\_%20Oturum.pdf](http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BOB%C4%B0%20FRS%20Sunumlar/2_%20Oturum.pdf),  
Erişim tarihi: 28.01.2019

# MUHASEBE MESLEK MENSUBU ADAYLARININ UFRS FARKINDALIĞI

Dr. Öğr. Üyesi Mehmet Emin KARABAYIR\*

Dr. Öğr. Üyesi Seyhan ÖZTÜRK\*\*

Öğr. Gör. Dr. Emrah ERTUGAY\*\*\*

Makale Gönderim Tarihi : 27/12/2018 / Kabul Tarihi : 28/03/2019

## ÖZ

Bu çalışma, Türkiye’de faaliyet gösteren ve staj dönemini tamamlamış olan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik (SMMM) stajyerlerinin Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) hakkındaki görüşlerini ve UFRS farkındalıklarını ölçmek amacıyla yapılmıştır. Çalışmada Türkiye’nin çeşitli illerinden SMMM sınavlarına girmek için İstanbul ve Ankara illerine gelen adaylara yüz yüze ve çeşitli SMMM odalarına gönderilen anketlerin cevaplanması suretiyle toplamda 389 stajyer meslekbuna anket uygulanmış ve sonuçlar SPSS 20 Programı ile analiz edilmiştir. Hipotezlerin test edilmesi için anketlerden elde edilen verilere Kruskal Wallis – H testi uygulanmış ve ayrıca gruplar arasındaki anlamlı farkların kaynağının bulunabilmesi amacıyla parametrik olmayan testlerden Mann Whitney U testi yapılmıştır.

Sonuçta SMMM adaylarının genel olarak UFRS hakkında yeterince bilgi sahibi olmadıkları ve güncel gelişmeleri takip etmedikleri tespit edilmiştir. Ayrıca UFRS’nin meslek yükünü azaltacağı görüşüne katılmadıkları görülmüştür. Bunun yanında, UFRS’nin muhasebenin ortak dili olduğunu, karşılaştırılabilirliği ve standartlaşmayı sağlayacağını, üretilen finansal bilgilerin kalitesini artıracığını, finansal raporlamaya güveni artıracığını ve iç kontrolü ve bağımsız denetimi kolaylaştıracağını düşündükleri görülmüştür.

**Anahtar Kelimeler:** Muhasebe Teorisi, Muhasebe Sistemleri, UFRS/UMS Farkındalığı, SMMM Stajyerleri

\* Kafkas Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü, ORCID 0000-0001-6953-2468, karabayir@hotmail.com -Orcid

\*\* Kafkas Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü, ORCID 0000-0003-1458-840X seyhan\_goksu@hotmail.com

\*\*\* Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi İşletme Bölümü, ORCID 0000-0003-2049-395X eertugay@yahoo.com

**IFRS AWARENESS OF THE ASPIRING PROFESSIONAL ACCOUNTANTS****ABSTRACT**

This study aims to assess the opinions and awareness of the Aspiring Professional Accountants of Turkey who have completed their probation period about International Financial Reporting Standards (IFRS). A questionnaire was applied face to face to some of the 389 respondents who came for the CPA exams to the cities of İstanbul and Ankara from various cities of Turkey, and to the rest, the questionnaire was applied via the Chambers of CPAs. Results were analyzed with SPSS 20. To test the hypotheses, Kruskal Wallis - H test was applied to the data obtained from the questionnaires and Mann Whitney U test was used in order to find the source of meaningful differences between the groups.

As a result, it has been determined that Aspiring Professional Accountants are not sufficiently informed about IFRS in general and do not follow current developments. It was also observed that they do not agree with the view that IFRS would reduce the occupational burden of accounting professionals. However, it was observed that IFRS was a common language of accounting, would provide comparability and standardization, improve the quality of financial information produced, increase confidence in financial reporting and facilitate internal control and independent audit.

**Keywords:** Accounting Theory, Accounting Systems, IFRS/IAS Awareness, Aspiring Professional Accountants.

**1. GİRİŞ**

Ülkelerin hukuki, siyasi, kültürel ve ekonomik sistemleri arasındaki farklılıklar, bu farklılıkların sonucu olarak muhasebe sistemlerinden elde edilen bilgilerin güvenilirlikten ve karşılaştırılabilirlikten uzak olması ve bu farklılıklardan kaynaklanan maliyetler (finansal tabloların yeniden düzenlenmesinden kaynaklanan uyumluluk maliyetleri gibi), yatırımcıların uluslararası piyasalarda yatırım yapmasına ve çokuluslu işletmelerin sınır ötesi ticaretlerinin önünde büyük bir engel oluşturmaktaydı. Bütün bu sorunlar, karşılaştırılabilir ve güvenilir finansal raporlama ihtiyacını doğurmuş, ülkeler arasındaki farklılıkların ortadan kaldırılması yönünde çalışmalara yol açmış ve sonuçta ülkeler arasındaki ekonomik sınırların kaldırılması yönündeki en büyük adımlardan biri olan küresel finansal raporlama standartlarına doğru büyük adımlar atılmıştır (Karabayır, 2012, s. 37-38).

Avrupa Birliği (AB), 1970'lerde muhasebe uygulamaları açısından üye ülkeler arasındaki farklılıkların azalması ve uluslararası sermaye ve yatırım hareketlerinin artması için finansal raporlama uygulamalarının uyumlaştırılmasına yönelik birçok direktif çıkarmaya başlamıştır. 1990'larda UFRS'nin geliştirilmesiyle birlikte tek para birimine geçilmesi gibi AB ekonomisinin entegrasyonu yönündeki çalışmalar ve siyasi değişimler neticesinde uyumlaştırma çalışmaları da hızlanmış, 1990'ların sonuna doğru Almanya gibi bazı Avrupa ülkelerinde UFRS'nin yerel standartların yerine kullanılmasına izin verilmeye başlanmıştır.

Dünya genelinde ise muhasebe uygulamaları 2000’li yılların başına kadar hemen hemen bütün ülkelerde farklı sistemler aracılığı ile yürütülmekteydi. Tüm dünyadaki muhasebe sistemlerinin yakınsanması ve uluslararası alanda genel kabul görmüş bir muhasebe sistemi oluşturulmasına doğru atılan adımların sonuncusu ve en güçlüsü olan UFRS uygulaması ile finansal tabloların tüm dünyada kabul edilebilirliği artmış ve sermaye hareketlerinin ve teknolojinin ülkeler arasında akış hızı daha da artmıştır. Tüm dünyada olduğu gibi Türkiye’de de UFRS uygulaması kaçınılmaz hale gelmiş ve 2003-2004 yıllarında halka açık şirketler gönüllü olarak, 2005 yılından itibaren ise zorunlu olarak UFRS uygulamasına geçmişlerdir.

UFRS uygulamasının en önemli paydaşları şüphesiz muhasebe meslek mensuplarıdır. Çünkü teorik olarak geliştirilen standartların uygulanabilirliğini denetleyecek, eksikleri ve hataları ortaya çıkaracak olanlar onlardır. Dolayısıyla meslek mensuplarının standartları anlaması ve uygulamaya geçirebilmesi hayati önem taşımaktadır. Ancak UFRS uygulamasının diğer muhasebe sistemlerinden daha karmaşık ve teknik bir yapısının olduğu, dolayısıyla daha fazla eğitilmiş ve kalifiye uygulayıcılara, özellikle muhasebe meslek mensuplarına ihtiyaç olduğu aşikârdır (Kulkarni & Hyderabad, 2014, s. 3). Çünkü birçok kod hukuku ülkesinde uygulanan *kural bazlı*<sup>1</sup> Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (GKGMİ) kesin hükümler içerirken, UFRS Anglo-Sakson (içtihat) hukukunun egemen olduğu İngiltere temelli *ilke bazlı* bir standart seti olması nedeniyle mesleki yargıyı daha fazla uygulamaya dâhil etmektedir. Mesleki yargının yerinde kullanılabilmesi için de daha fazla muhasebe altyapısı ve teknik deneyim gereklidir.

Şüphesiz muhasebe meslek mensubu olmak için dünyanın her yerinde olduğu gibi Türkiye’de de bir takım aşamalardan geçmek gereklidir. Bu aşamaların en önemlisi ise Türkiye’de üç yıl olarak uygulanan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik (SMMM) stajıdır. Adaylar dört yıllık lisans eğitiminden sonra staja başlama sınavına katılırlar, başarılı oldukları takdirde meslek mensubu aday olarak üç yıl boyunca stajyerlik yaparlar. Daha sonra SMMM sınavlarından da başarılı oldukları takdirde SMMM ünvanı almaya hak kazanırlar.

Meslek mensupları ve UFRS arasındaki farkındalık ilişkisine dair yapılan çalışmalara bakıldığında (Elitaş, Karakoç & Özdemir, 2011; Kulkarni & Hyderabad, 2014; Yel & Erdem, 2015; Kurcan, Uyar & Tetik, 2011; Phan, Mascitelli & Barut, 2014; Yılmaz, Şahin & Çankaya, 2014), çalışmaların hemen hemen tamamının SMMM’ler üzerine yapıldığı görülmektedir. Ancak UFRS’nin artık dünyanın birçok ülkesinde uygulanmakta olan bir standart seti olduğu ve SMMM adaylarının da gelecekte muhasebe mesleğine yön veren bireyler olacağı göz önünde bulundurulduğunda, SMMM adaylarının UFRS farkındalığının da yüksek düzeyde olması gerekliliği daha iyi anlaşılmaktadır.

Bu çalışmada da, özellikle literatürdeki bu eksiklikten hareketle Türkiye’nin çeşitli illerinde faaliyet gösteren SMMM stajyerlerinin UFRS hakkındaki görüşleri ve UFRS farkındalıkları ölçülmüştür. Çalışma şu şekilde organize edilmiştir; ikinci bölümde UFRS farkındalığına ilişkin literatür incelenmiş ve çalışmaların sonuçları paylaşılarak tartışılmış, üçüncü bölümde araştırma yöntemi ve ana kütleye ilişkin bilgiler verilmiş, dördüncü bölümde yapılan analizlere ilişkin bulgular paylaşılmış ve son bölümde ise sonuçlar değerlendirilerek gelecek çalışmalara ilişkin önerilere yer verilmiştir.

1 İlke bazlı standartlar ve kural bazlı standartlar arasındaki fark, hız limitleri örneği ile açıklanabilir. Bir ilke; “Bütün koşullarda, makul ve ihtiyatlı olan hızdan daha hızlı araç kullanma!” derken, bir kural; “Saatte 55 mil/saatten daha hızlı araç kullanma!” diyecektir (Delikanlı, 2011, s. 76; Ford, 2008, s. 6-7’den alıntı).

## 2. LİTERATÜR ARAŞTIRMASI

UFRS şüphesiz dünya genelinde muhasebe literatürünün son yirmi yılını domine etmiştir<sup>2</sup>. Bunun nedeni ise sermaye piyasalarının ve ticaretin uluslararasılaşması sonucunda, bu sistemlere doğrudan entegrasyonu olan muhasebe sistemlerinin de uluslararası düzeyde standartlaşması gerekliliğidir. Bu kapsamda üst düzey yöneticiler, iç denetçiler ile bağımsız denetçiler ve standartların kilit aktörleri olan düzenleyiciler; UFRS'nin etkisinin daha fazla hissedilebilmesi için birlikte çalışmalı, uyumluluğu artırmalı ve kurumsal dünyada UFRS'nin tam olarak algılanması için daha çok bilinçlendirme faaliyetleri yürütmelidirler (Newman, Edmore, Milondzo & Vongai Ongayi, 2016).

İşte bu noktada UFRS konusunda yapılan bilinçlendirme/farkındalık yaratma çalışmalarının sonuçlarını değerlendirmeye çalışan araştırmaların bir kısmı, özellikle ilk dönem çalışmaları, UFRS'nin finansal bilgi kullanıcıları (yatırımcılar, mali müşavirler, düzenleyici kuruluşlar vb.) tarafından yeterince anlaşılıp anlaşılmadığı, bir başka deyişle bu kullanıcıların UFRS farkındalığı üzerine yapılmıştır. UFRS farkındalığı çalışmalarından bazıları aşağıdaki şekilde özetlenebilir:

Akhter (2013), geleceğin muhasebe meslek mensubu olarak ifade ettiği ticaret ve yönetim bölümlerinde lisansüstü eğitim gören 300 öğrenciye uygulamış olduğu anket ile Hindistan'da 2011 yılında uygulanmaya başlanan UFRS hakkındaki farkındalığı ölçmüştür. Çalışma sonucunda cevaplayıcıların büyük bir çoğunluğunun bu standartlar hakkında fikir sahibi olmadıklarını tespit etmiştir.

Kulkarni & Hyderabad'ın (2014) Hindistan'da yaptıkları çalışmada, 47 mali müşavir UFRS farkındalığı ile ilgili olarak çeşitli açılardan incelenmişlerdir. Çalışma ile ilgili birincil veriler yapılandırılmış ve kapalı uçlu yüz yüze röportaj tekniği ile elde edilmiş, ikincil veriler ise dergiler ve internet sitelerinden derlenmiştir. Yazarlar ayrıntılı bir çalışma yürütmüş ve 2008-2012 yılları arasında belirlenen bölgede (Hubli-Dharwad) UFRS ile ilgili verilen kurs ve seminerlerin listesini çıkararak katılımcıların elde ettikleri fayda ve algı düzeylerini belirlemişlerdir. Sonuçta ankete katılanların %94'ünün UFRS'nin farkında olduğu, ancak bu farkındalığın sadece kavramsal olarak var olduğu, dolayısıyla yeterli düzeyde olmadığı ortaya çıkmıştır.

Phan vd. (2014) Vietnam'da 3.000 kişi üzerinde yaptıkları anket çalışmasını, önce 30 kişilik bir test grubu üzerinde test etmişlerdir. Daha sonra 3.000 kişilik örnekleme denetçiler, muhasebeciler ve akademisyenler olmak üzere üç alt gruba ayırarak anket uygulamış ve analiz etmişlerdir. 3.000 kişiden 893 kişi anketleri cevaplamış ve geri dönüş yapmıştır. Beşli Likert ölçeğinin kullanıldığı anket yedi sayfadan oluştuğu için doldurulma oranı nispeten düşük olarak gerçekleşmiştir. Çalışma diğer araştırmalardan farklı olarak, Vietnam'da muhasebe ile ilgili grupların UFRS'den beklentilerini fayda/maliyet dengesi açısından da ölçmüştür. Sonuçta üç grubun da temel olarak kısa vadede UFRS uygulamasının maliyetli olduğunu, ancak uzun dönemdeki faydalarının daha fazla olacağı beklentilerinin olduğu ifade edilmiştir. Ayrıca muhasebe meslek mensuplarının diğer iki gruptan daha ilgili oldukları ve UFRS uygulamasından daha pozitif beklentileri olduğu sonuçlarına ulaşılmıştır.

Elitaş, Karakoç & Özdemir (2011), meslek mensupları perspektifinden Türkiye Muhasebe Standartla-

2 Elektronik veri tabanlarında "IFRS, TFRS vb" anahtar kelimeleriyle arama yapıldığında yaklaşık olarak 80.000 çalışma çıkmaktadır.

rı'nı (TMS) analiz etmek amacıyla yaptıkları çalışmada Afyon, Denizli ve Uşak illerinde faaliyette bulunan 139 SMMM ve yeminli mali müşavir (YMM) ile yüz yüze görüşme yaparak anket uygulamışlar ve sonuçları yorumlamışlardır. Çalışma sonucunda araştırmacılar; meslek mensuplarının %80'inin TMS hakkında yeterli bilgiye sahip olduğunun, ancak %81'inin TMS hakkında sistematik eğitime ihtiyaç olduğunu düşündüklerinin ortaya çıktığını belirtmişlerdir. Bunun yanında, 16 yıl ve daha uzun süredir mesleğini icra etmekte olan meslek mensuplarının TMS nedeniyle mesleği bırakma düşüncesine diğerlerinden daha yakın olduğu sonucu ortaya çıkmıştır.

2011 yılında Kurcan vd. Antalya ve Alanya'da faaliyet gösteren meslek mensuplarının UFRS farkındalıklarını ölçmek amacıyla bir anket çalışması yapmışlardır. Toplamda 250 meslek mensubu üzerinde yapılan çalışmada yazarlar; muhasebe meslek mensuplarının UFRS'ye ilişkin bilgi seviyelerinin genel olarak sınırlı ve düşük olduğunu, standartların meslek mensupları tarafından karmaşık ve uygulanabilirliği zor olarak algılandığını, Türkiye'de uygulanmakta olan vergi muhasebesiyle UFRS arasında büyük farklılıklar olması ve vergi muhasebesinden kopmanın yavaş olması nedeniyle çeşitli sıkıntılar yaşanabileceğini düşündükleri sonuçlarına ulaşmışlardır.

Dabbağoğlu & Can (2011), muhasebe meslek mensuplarının (Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Stajyeri, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Stajyeri ve Yeminli Mali Müşavir) ilgisinin ölçülmesi amacıyla anket çalışması yapmışlardır. Çalışma sonucunda Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun yürürlüğe girecek olması nedeni ile katılımcıların TMS/TFRS hakkında bilgi sahibi olduklarını ve güncel gelişmeleri takip ettiklerini tespit etmişlerdir.

Cinit (2013), Marmara Bölgesi'nde çalışan meslek mensuplarının KOBİ'ler için hazırlanan Uluslararası Muhasebe Standartları hakkındaki bilgi seviyelerini ölçmek amacıyla araştırma yapmıştır. Marmara Bölgesi'nde faaliyet gösteren işletme sayısı ve bu işletmeler ile ilgili meslek mensuplarının fazlalığı çalışma sonuçlarını önemli kılmaktadır. Çalışma sonuçları meslek mensuplarının neredeyse yarısının kendilerini standartlar konusunda yetersiz gördüğünü ve daha fazla eğitime ihtiyaç duyduklarını göstermiştir. Ayrıca katılımcıların % 31'i standartlar konusunda bireysel olarak çalışma yaptıklarını ve kendilerini geliştirmeye çalıştıklarını göstermiştir.

Yılmaz vd. (2014), UFRS farkındalığını diğer araştırmacılardan farklı olarak öğrenciler, muhasebe eğitimi veren akademisyenler ve muhasebe meslek mensuplarına anket tekniği uygulayarak ölçmüşlerdir. Çalışmada 19 Mayıs, Ordu, Giresun, Karadeniz Teknik, Recep Tayyip Erdoğan ve Gümüşhane Üniversiteleri İşletme bölümü son sınıfta okuyan 489 öğrenci; aynı üniversitelerde ders vermekte olan 14 öğretim üyesi ve Karadeniz Teknik Üniversitesi'nde Bağımsız Denetçilik Eğitimi Programı'na katılan 46 SMMM'ye anket uygulanmış ve SPSS programı yardımıyla analiz ve yorumları yapılmıştır. Çalışma sonuçları; öğrencilerin genel olarak TMS/TFRS hakkında farkındalıklarının olmamasına rağmen öğrenim gördükleri üniversiteye göre bu farkındalığın değiştiğini ortaya koymuştur. Ayrıca, öğrencilerin farkındalık seviyelerinin henüz TMS/TFRS eğitimlerinin üniversite müfredatlarında yeteri kadar yer almamasından dolayı akademisyenlerin bireysel çabalarına bağlı kaldığı sonucuna ulaşılmıştır. Son olarak, SMMM'lerin mezun oldukları bölüm ile farkındalık seviyeleri arasında anlamlı bir fark olmadığı; mesleki tecrübe yılı ile TMS/TFRS hakkındaki görüşleri arasında anlamlı bir fark olmadığı; şartıcı olarak TMS/TFRS hakkındaki bilgi düzeylerinin de SMMM'lerin görüşlerini değiştirmedikleri sonuçları-

na ulaşılmıştır. Meslek mensupları ile ilgili ortaya çıkan bu şaşırtıcı sonuçlar, yazarlar tarafından verilen eğitimlerin yetersiz kaldığı şeklinde yorumlanmıştır.

Ayhan (2014), Muğla ili çevresinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarına yönelik bir araştırma yapmıştır. Çalışma sonucunda meslek mensuplarının standartlar konusundaki gelişmeleri takip ettikleri fakat standartların uygulanabilmesi için daha fazla eğitime ihtiyaç duydukları sonucuna ulaşmıştır.

Yel & Erdem ise (2015) yaptıkları çalışmada, Bolu ilinde faaliyet gösteren 93 muhasebe meslek mensubuna anket tekniği uygulamış ve UFRS hakkındaki farkındalık düzeylerini tespit etmişlerdir. Çalışma sonucunda meslek mensuplarının UFRS farkındalık seviyelerinin, aynı zamanda UFRS hakkındaki bilgi seviyeleri ile UFRS'den beklentilerinin de oldukça yüksek olduğunu ifade etmişlerdir. Çalışmada yazarlar ayrıca katılımcıların demografik özellikleri ile tespit ettikleri faktör grupları arasında herhangi bir ilişki olup olmadığını araştırmışlar ve sonuçlarını yorumlamışlardır.

Elbette bu konuda yapılmış olan çok fazla çalışma mevcuttur. Fakat bu çalışmaların hepsini burada yayınlamak mümkün olmadığından bu konuda araştırma yapacak olan araştırmacıların, literatüre önemli bir katkı olan Akyüz ve Yeşil'in (2017) çalışmasını incelemeleri önerilmektedir. Yazarlar çalışmalarında, muhasebe meslek mensuplarının TFRS ve KOBİ TFRS ile ilgili bilgi düzeylerinin ölçüldüğü makaleleri ve lisansüstü tezleri incelemiş ve sonuçları ile birlikte yayınlamışlardır.

### **3. MUHASEBE MESLEK MENSUBU ADAYLARININ UFRS FARKINDALIĞI**

Muhasebe mesleğini icra eden profesyoneller SMMM ve YMM olarak adlandırılmaktadır. Bu çalışma henüz profesyonelliğe adım atmamış olan, diğer bir ifade ile mesleğe aday olan kesimi hedef kitle olarak almıştır. Demografik sorular yanında UFRS farkındalığı ile ilgili ifadeler şeklinde hazırlanan anket çalışmasını; meslek mensubu adaylarının bizzat doldurmaları sağlanarak veri toplanmıştır. Elde edilen veriler SPSS 20 istatistik paket programı ile değerlendirilmiştir.

Bu bağlamda bu kısımda; araştırmanın amacı, önemi, kapsamı, sınırları, yöntemi ve bulguların değerlendirmeleri yer almaktadır.

#### **3.1. Araştırmanın Amacı**

Bu araştırmanın temel amacı, aday meslek mensuplarının; UFRS hakkındaki farkındalığını ve bilgi düzeyini ölçmektir. Muhasebe meslek mensubu adaylarına yönelik daha önce benzer bir anketin ve araştırmanın yapılmamış olması çalışmayı özgün kılmaktadır.

#### **3.2. Araştırmanın Kapsamı ve Sınırları**

Araştırma için hazırlanan anket formu Türkiye genelinde çeşitli illerden gelerek Ankara ve İstanbul merkezli yapılan SMMM sınavlarına katılan adaylara uygulanmıştır. Ayrıca; Ege Bölgesi'nde İzmir, Aydın ve Muğla illerindeki SMMM Odaları vasıtasıyla bu bölgedeki stajyerlere ulaşılmıştır.

Türkiye genelinde staj yapan adayların sayısı (yaklaşık 13.000) göz önüne alındığında, anketi uygulamada; kapsamın çok geniş olması ve Türkiye'nin bütün illerine yayılması, SMMM odalarının birçoğunun stajyerlerin iletişim bilgilerini vermek istememeleri nedeniyle SMMM sınavları öncesi ve son-

rasında yüz yüze uygulandığı için adayların isteksiz olmaları gibi zorluklar ve bazı odalara gönderilen anketlerin bir kısmının geri dönüşünün 6 ay gibi uzun bir süre alması çalışmanın kısıtlarıdır.

### 3.3. Araştırmanın Ana kütlesi ve Örneklem Seçimi

Araştırmanın ana kütesini Türkiye genelinde farklı illerden gelerek SMMM unvanını almak için sınavı giren adaylar oluşturmaktadır. Bu bağlamda ana kütle 13.000 kişi civarındadır. Örneklem büyüklüğünü hesaplamak için, eğer ana kütle büyüklüğü biliniyorsa  $n = \frac{N^2 pq}{d^2 (N-1) + t^2 pq}$  formülü kullanılır

(<https://www.cozumrastirma.com/orneklem-belirleme/>, Erişim Tarihi: 11.12.2018). Bu formül ile çıkan örneklem büyüklüğü yüzde 95 güven düzeyinde 373 adettir. Ancak uygulamanın zaman ve mekân kısıtları olması ve bazı anketlerin değersiz çıkması sonucu 181 adet anket analize dahil edilmiştir.

### 3.4. Veri Toplama Yöntemi ve Aracı

Çalışmada veriler anket yöntemi ile toplanmıştır. Söz konusu anket formu, Yel ve Erdem'in (2015) çalışmalarından faydalanılarak hazırlanmıştır. Hazırlanan anketin ilk kısmında; aday meslek mensupların cinsiyet, yaş, iş yeri merkezi, eğitim düzeyi, tecrübesi gibi demografik özellikleri belirleyen genel sorular yer alırken; ikinci kısımda UFRS ile ilgili 20 ifade yer almaktadır.

Çalışmada güvenilirlik ölçütü olarak Cronbach Alpha güvenilirlik katsayısı kullanılmıştır. Bu bağlamda, 20 ifadeye ilişkin olarak bu değer yüzde 93 olduğu görülmüştür. Dolayısıyla çalışmanın güvenilirliği yüksek düzeydedir.

### 3.5. Analiz Yöntemi

Anket sonucu elde edilen verilerin analizi için; SPSS 20 istatistik paket programından yararlanılmıştır. Sonuçların analizinde demografik özellikler için "Tanımlayıcı İstatistikler" menüsü altında "Sıklık Dağılımı (Frekans)" yapılmıştır.

Normallik testi için; eğer örneklem büyüklüğü; 50'den küçük olursa Shapiro-Wilks testi, 50'den büyük olursa Kolmogorov-Smirnov testi kullanılmaktadır. Bu iki testte p değerinin 0,05'ten büyük çıkması durumunda, bu anlamlılık düzeyinde puanların normal dağılımdan aşırı sapma göstermediği şeklinde yorumlanmaktadır (Büyüköztürk, 2010: 42).

Söz konusu çalışmada örneklem 50 den büyük olduğu için Kolmogorov-Smirnov normallik testi uygulanmıştır. İfadelere ilişkin veriler normal dağılım göstermemektedir. Çünkü test sonuçlarında yer alan anlamlılık düzeyleri her yargı cümlesi için de 0,05 değerinden küçüktür. Başka bir ifade ile  $\alpha = 0,05$  anlamlılık düzeyinde  $P = 0,000 < 0,05$  olduğu için normal dağılmadığı görülmüştür. Bu bağlamda veriler normal (simetrik) dağılım göstermedikleri için, parametrik olmayan testlerden Kruskal Wallis-H testinin kullanılması uygun görülmüştür.

Ayrıca hipotezlerin test edilmesinde kullanılan Kruskal Wallis - H testi sonucuna göre; hipotezlerde belirtilen yargılara katılma düzeyinin gruplar arasında anlamlı bir şekilde farklılaşması durumunda, bu anlamlı farkın kaynağını bulabilmek ve hangi gruplar arasında farklılık olduğunu tespit edebilmek için parametrik olmayan testlerden Mann Whitney U testi de uygulanmıştır.



### 3.5.1. Araştırma Bulguları ve Değerlendirmeleri

Araştırmada ankete katılanların genel özellikleri ile ilgili bulguların ve konu kapsamındaki diğer bulguların değerlendirilmesi bu kısımda sunulmaktadır.

#### 3.5.1.1. Demografik Özellikler

Bu kısımda ankete katılanların demografik özelliklerini gösteren tablo yer almaktadır. Tablo 1 de görüldüğü gibi araştırmaya katılan muhasebeci adaylarının yüzde 65,7'si erkek olup, yüzde 34,3'ü kadındır. Bu kitlenin yüzde 33,7'si 26-30 yaş aralığında olup, onları yüzde 30,4'lük dilimdeki 31-35 yaş grubu takip etmektedir. Adayların genç yaş gruplarından olduğu söylenebilir. Muhasebeci adaylarının yüzde 65,7'lik dilime sahip, en büyük çoğunluğu oluşturan kısmı lisans mezunudur. Yüksek lisans yapmış olanlar onları takip eden yüzde 28,7'lik dilime sahiptir. Yüzde 4,4 olmak üzere, az da olsa doktora yapan muhasebeci adayları da bulunmaktadır. Araştırmaya katılan adaylardan yüzde 30,9'luk dilimle 11 yıl ve üzeri tecrübeye sahip olanlar yoğunluktadır. Onları 4-5 yıllık iş tecrübesi bulunan yüzde 30,4'lük grup izlemektedir.

**Tablo-1: Muhasebe Meslek Mensubu Adaylarının Demografik Özellikleri**

<b>Cinsiyet</b>	<b>Frekans</b>	<b>Yüzde</b>
Kadın	62	34,3
Erkek	119	65,7
<b>Yaş</b>	<b>Frekans</b>	<b>Yüzde</b>
20-25	17	9,4
26-30	61	33,7
31-35	55	30,4
36-40	29	16
40 Ve Üzeri	19	10,5
<b>Eğitim</b>	<b>Frekans</b>	<b>Yüzde</b>
Ön Lisans	2	1,1
Lisans	119	65,7
Yüksek Lisans	52	28,7
Doktora	8	4,4
<b>İş Tecrübesi</b>	<b>Frekans</b>	<b>Yüzde</b>
0-1 Yıl	6	3,3
2-3 Yıl	21	11,6
4-5 Yıl	55	30,4
6-10 Yıl	43	23,8
11 Yıl Ve Üzeri	56	30,9
<b>Toplam</b>	<b>320</b>	<b>100</b>

Araştırmaya Türkiye'nin 31 farklı ilinde çalışma hayatını sürdüren muhasebeci adayları katılmıştır. Bunların başında en büyük çoğunluğun yüzde 26 ile Ankara merkezli, yüzde 9,4 ile Konya merkezli, yüzde 7,7 ile Iğdır merkezli çalışanlar olduğu dikkat çekmektedir.

**Tablo-2: Muhasebe Meslek Mensubu Adaylarının İş Yeri Merkezleri Dağılımı**

<b>İş yeri merkezi</b>	<b>Frekans</b>	<b>Yüzde</b>
Adana	10	5,5
Aksaray	3	1,7
Ankara	47	26
Antalya	5	2,8
Bolu	2	1,1
Düzce	1	0,6
Elazığ	1	0,6
Erzurum	5	2,8
Eskişehir	4	2,2
Gaziantep	11	6,1
Giresun	2	1,1
Hatay	3	1,7
Iğdır	14	7,7
İstanbul	11	6,1
Kahramanmaraş	6	3,3
Kars	3	1,7
Kastamonu	2	1,1
Kayseri	6	3,3
Kırıkkale	1	0,6
Kocaeli	4	2,2
Konya	17	9,4
Malatya	2	1,1
Mersin	5	2,8
Muğla	3	1,7
Nevşehir	1	0,6
Şanlıurfa	3	1,7
Tokat	1	0,6
Trabzon	2	1,1
Uşak	1	0,6
Van	1	0,6
Zonguldak	4	2,2
<b>Toplam</b>	<b>181</b>	<b>100</b>

**3.5.1.2. UFRS Yargılarına İlişkin Bulgular**

Tablo 3'te araştırmaya katılan muhasebe meslek mensubu adaylarının onlara yöneltilen UFRS ifadelerine ilişkin değerlendirmelerine dair frekans dağılımları bulunmaktadır.

**Tablo-3: UFRS Yargılarına İlişkin Bulgular**

Değişken	F		%		Değişken	F		%	
	Evet	Hayır	Evet	Hayır		Evet	Hayır	Evet	Hayır
<b>UFRS 1</b>	61	120	33,7	66,3	<b>UFRS 11</b>	144	37	79,6	20,4
<b>UFRS 2</b>	54	127	29,8	70,2	<b>UFRS 12</b>	124	57	68,5	31,5
<b>UFRS 3</b>	121	60	66,9	33,1	<b>UFRS 13</b>	115	66	63,5	36,5
<b>UFRS 4</b>	86	95	47,5	52,5	<b>UFRS 14</b>	145	36	80,1	19,9
<b>UFRS 5</b>	136	45	75,1	24,9	<b>UFRS 15</b>	133	48	73,5	26,5
<b>UFRS 6</b>	140	41	77,3	22,7	<b>UFRS 16</b>	141	40	77,9	22,1
<b>UFRS 7</b>	148	33	81,8	18,2	<b>UFRS 17</b>	126	55	69,6	30,4
<b>UFRS 8</b>	114	67	63	37	<b>UFRS 18</b>	135	46	74,6	25,4
<b>UFRS 9</b>	142	39	78,5	21,5	<b>UFRS 19</b>	151	30	83,4	16,6
<b>UFRS 10</b>	107	74	59,1	40,9	<b>UFRS 20</b>	154	27	85,1	14,9

Anket formunda yer alan 1. ifade “UFRS hakkında yeteri kadar bilgi sahibiyim” şeklindedir. Araştırmaya katılanların yüzde 66,3’ü bu ifadeye katılmamıştır. Ankette yer alan “UFRS hakkında güncel gelişmeleri takip ederim” şeklindeki 2. ifadeye ankete katılanların yüzde 70,2’si katılmadığını belirtmişlerdir. Ankette yer alan “UFRS, işletme ile ilgili çıkar grupları arasında ortak bir muhasebe dilidir.” şeklindeki 3. ifadeye ankete katılanların yüzde 66,9’u “evet” yanıtı vermişlerdir.

Ankette yer alan “UFRS, mesleği icra edenlerin iş yüklerini azaltır.” şeklindeki 4. ifadeye ankete katılanların yüzde 52,5’i katılmadıklarını belirtmişlerdir. Ankette yer alan “UFRS, finansal tabloların tarafsız ve doğru bilgiler ortaya koymasını sağlar.” şeklindeki 5. ifadeye ankete katılanların yüzde 75,1’i olumlu yanıt vermişlerdir. Ankette yer alan “UFRS, finansal bilgilerin karşılaştırılabilirliğini sağlar.” şeklindeki 6. ifadeye ankete katılanların yüzde 77,3’ü olumlu yanıt vermiştir.

Ankette yer alan “UFRS, finansal raporlamada standartlaşma sağlar.” şeklindeki 7. ifadeye ankete katılanların yüzde 81,8’i “evet” yanıtını vermiştir. Ankette yer alan “UFRS, kayıt dışı ekonominin azalmasına katkı sağlar.” şeklindeki 8. ifadeye ankete katılanların yüzde 63’ü “evet” yanıtını vermiştir. Ankette yer alan “UFRS, üretilen finansal bilgilerin kalitesini artırır.” şeklindeki 9. ifadeye ankete katılanların yüzde 78,5’i olumlu yanıt vermişlerdir.

Ankette yer alan “UFRS, muhasebe mesleğinin benimsenmesinde etkilidir.” şeklindeki 10. ifadeye ankete katılanların yüzde 59,1’i “evet” yanıtını vermiştir. Ankette yer alan “UFRS, finansal raporlamaya olan güveni artırır.” şeklindeki 11. ifadeye ankete katılanların yüzde 79,6’sı “evet” yanıtını vermiştir. Ankette yer alan “UFRS, muhasebede hataları azaltır.” şeklindeki 12. ifadeye, ankete katılanların yüzde 68,5’i olumlu yanıt vermiştir.

Ankette yer alan “UFRS, işletme sahiplerinin bağımsız denetime göstereceği direnci azaltır.” şeklindeki 13. ifadeye ankete katılanların yüzde 63,5’i olumlu yanıt vermiştir. Ankette yer alan “UFRS’ye göre hazırlanmış finansal tablolar, yöneticilerin kararlarının kalitesini artırır.” şeklindeki 14. ifadeye ankete katılanların yüzde 80,1’i olumlu yanıt vermiştir. Ankette yer alan “UFRS, işletmelerde iç kontrolü kolaylaştırır.” şeklindeki 15. ifadeye ankete katılanların yüzde 73,5’i olumlu yanıt vermiştir.

Ankette yer alan “UFRS, bağımsız denetimi kolaylaştırır.” şeklindeki 16. ifadeye ankete katılanların yüzde 77,9’u olumlu yanıt vermiştir. Ankette yer alan “UFRS, vergi için muhasebe yerine bilgi için muhasebe anlayışının yerleşmesine katkı sağlar.” şeklindeki 18. ifadeye ankete katılanların yüzde 74,6’sı olumlu yanıt vermiştir. Ankette yer alan “UFRS, bilgilerin uluslararası düzeyde paylaşılmasını kolaylaştırır.” şeklindeki 19. ifadeye ankete katılanların yüzde 83,4’ü olumlu yanıt vermiştir. Ankette yer alan “UFRS, finansal raporlamada uluslararası düzeyde standartlaşma gereklidir” şeklindeki 20. ifadeye ankete katılanların yüzde 85,1’i “evet” yanıtını vermiştir.

### 3.5.1.3. Hipotezlerin Test Edilmesi

Bu kısımda araştırmaya katılan muhasebe meslek mensubu adaylarının demografik özellikleri ile UFRS hakkındaki ifadelerle verdikleri yanıtlar arasındaki ilişkiyi sorgulayan hipotezler ve analizlerin değerlendirilmesi yer almaktadır. Bu noktada yalnızca anlamlı çıkan sonuçlara yer verilmiştir.

$H_{1a}$  = Araştırmaya katılan muhasebeci adaylarının cinsiyetleri ile 1. ve 15. ifadelere verdikleri yanıtlar arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

**Tablo-4: UFRS İle İlgili 1. Ve 15. İfadelere Verilen Yanıtların Muhasebeci Adaylarının Cinsiyetlerine Göre Değişimi**

İFADELER	Cinsiyet	N	Sıra Ortalaması	Sıra Toplamı	U
UFRS 1	Kadın	62	82,09	5089,50	3136,500
	Erkek	119	95,64	11381,50	
UFRS 15	Kadın	62	81,60	5059,00	3106,000
	Erkek	119	95,90	11412,00	
	Toplam	181			

Tabloda görüldüğü üzere, araştırmaya katılan adayların UFRS ifadelerine verdikleri yanıtların cinsiyetlerine göre değişiminden elde edilen sıra ortalamaları; her bir ifade için erkek katılımcılarda daha yüksektir. Buna göre, yapılan Mann Whitney U testi sonuçlarına göre de; UFRS ile ilgili 1. ve 15. ifade-

lere erkek katılımcıların katılma düzeyi sıra ortalaması ve sıra toplamları kadın katılımcılara göre daha yüksektir.

Kruskal Wallis H testi analiz sonucuna göre H1a hipotezi 1. ve 15 ifadeler için kabul edilmektedir. Çünkü katılımcıların cinsiyetlerine göre bu ifadelere verdikleri yanıtlar arasında  $\alpha=0,05$  anlamlılık düzeyinde; 1.ifade için  $\chi^2$  (sd=1, N=181) = 4,070 ve P= 0,044 < 0,05 ve 15. ifade için;  $\chi^2$  (sd=1, N=181) = 5,196 ve P= 0,023 < 0,05 olduğundan istatistikî açıdan anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

“UFRS hakkında yeteri kadar bilgi sahibiyim” şeklinde yöneltilen 1. ifadeye kadınların katılımı daha yüksek olduğundan; kadın meslek mensubu adaylarının erkek adaylara nazaran UFRS hakkında daha fazla bilgi sahibi oldukları ve farkındalıklarının daha yüksek olduğu söylenebilir. “UFRS, işletmelerde iç kontrolü kolaylaştırır” şeklindeki 15. ifadeye de kadınların katılımı daha yüksek olduğundan, dolayısıyla göreceli olarak konu ile ilgili daha yüksek farkındalığa sahip oldukları göz önüne alındığında; UFRS’ye uygun davranmanın işletmelerde iç kontrol uygulamaları üzerinde etkin, verimli ve kolaylaştırıcı etki yaptığını düşünmeleri normal karşılanabilir.

$H_{1b}$  = Araştırmaya katılan muhasebeci adaylarının eğitim düzeyleri ile 9., 11., 14. ve 16. ifadelere verdikleri yanıtlar arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

**Tablo-5:**

İFADELER	Eğitim Düzeyi	N	Sıra Ortalaması	Sıra Toplamı	U
UFRS 9	Ön Lisans	2	<b>116,75</b>	13,00	6,000
	Lisans	119	95,84		
	Yüksek Lisans	52	78,46		
	Doktora	8	94,13	42,00	
UFRS 11	Ön Lisans	2	<b>163,00</b>	17,00	2,000
	Lisans	119	93,03		
	Yüksek Lisans	52	82,94		
	Doktora	8	95,13	38,00	
UFRS 14	Ön Lisans	2	<b>163,50</b>	17,00	2,000
	Lisans	119	92,77		
	Yüksek Lisans	52	83,44		
	Doktora	8	95,63	38,00	
UFRS 16	Ön Lisans	2	<b>116,25</b>	11,00	8,000
	Lisans	119	93,82		
	Yüksek Lisans	52	79,70		
	Doktora	8	<b>116,25</b>	44,00	
	Toplam	181			

Tablo 5’de görüldüğü üzere, araştırmaya katılan adayların UFRS ifadelerine verdikleri yanıtların eğitim düzeylerine göre değişiminden elde edilen sıra ortalamaları; her bir ifade için ön lisans mezunu durumunda olan katılımcılarda daha yüksektir.

Kruskal Wallis H testi analiz sonucuna göre H1b hipotezi 9., 11., 14. ve 16. ifadeleri için kabul edilmektedir. Çünkü katılımcıların eğitim düzeylerine göre bu ifadelere verdikleri yanıtlar arasında  $\alpha=0,05$  anlamlılık düzeyinde; 9. ifade için  $\chi^2$  (sd=3, N=181) = 8,880 ve P= 0,031 < 0,05; 11. ifade için;  $\chi^2$  (sd=3, N=181) =10,731 ve P= 0,013 < 0,05; 14. ifade için  $\chi^2$  (sd=3, N=181) = 10,690 ve P= 0,014 < 0,05 ve son olarak 16. ifade için  $\chi^2$  (sd=3, N=181) = 9,843 ve P= 0,020 < 0,05 olduğundan istatistikî açıdan anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

UFRS ile ilgili ifadelerle verilen yanıtlarda oluşan anlamlı farklılığın; yapılan Mann Whitney U testi sonuçlarına göre; ön lisans mezunu ve doktora mezunu durumunda olan katılımcılardan kaynaklandığı tespit edilmiştir.

“UFRS, üretilen finansal bilgilerin kalitesini artırır” şeklindeki 9. ifadeye; “UFRS, finansal raporlamaya olan güveni artırır” şeklindeki 11. ifadeye; “UFRS’ ye göre hazırlanmış finansal tablolar, yöneticilerin kararlarının kalitesini artırır” şeklindeki 14. ifadeye ve “UFRS, bağımsız denetimi kolaylaştırır” şeklindeki 16. ifadeye verilen yanıtlar aday meslek mensuplarının eğitim düzeylerine göre farklılık göstermiştir. UFRS farkındalığı ve sahip olunan bilgi düzeyi eğitim düzeyinden de etkilenecek şekilde değişebileceğinden bu farklılık normal kabul edilebilir. Ön lisans mezunu olanlar söz konusu ifadelerdeki niteliklere daha fazla dikkat çekmek adına daha yüksek katılım göstermiş olup; ancak doktora düzeyinde olanlara göre bu nitelikler UFRS’nin doğal olarak sağlayacağı faydalar arasında görüldüğünden, bu gruba giren adaylar tarafından daha normal karşılanmış olabilir.

#### 4. SONUÇ VE ÖNERİLER

Çalışmanın genel sonuçlarına göre; araştırmaya katılan muhasebe meslek mensubu adaylarının genç ve orta yaş grubundan, daha çok lisans düzeyinde eğitime sahip ve en aşağı 6 yıl olmak üzere oldukça yüksek düzeyde tecrübeli kişilerden oluştuğu görülmektedir. Bu kişilerin verdikleri yanıtlara göre; UFRS hakkında yeterince bilgi sahibi olma ve güncel gelişmeleri takip etme konularında eksik oldukları tespit edilmiştir. Bunun yanında UFRS’nin meslek yükünü azaltacağı görüşüne katılmadıkları görülmüştür.

Öte yandan; UFRS’nin muhasebenin ortak dili olduğu, finansal tabloların doğru ve tarafsız bilgiler ortaya koymasını sağlayacağı, karşılaştırılabilirliği ve standartlaşmayı sağlayacağı, kayıt dışılığı azaltarak üretilen finansal bilgilerin kalitesini arttıracığı, muhasebe mesleğinin benimsenmesinde etkili olacağı, finansal raporlamaya güveni arttıracığı, muhasebe hatalarını azaltarak, bağımsız denetime daha çok sempati duyulmasını sağlayacağı, iç kontrolü ve bağımsız denetimi bu bağlamda kolaylaştıracağı konularında olumlu yanıtlar verdikleri görülmüştür.

Bunlarla birlikte araştırmaya katılanların; finansal bilgilerin uluslararası düzeyde paylaşılmasının önünün açılacağı ve raporlama anlamında uluslararası düzeyde standartlaşma gerekliliği konularında hem fikir oldukları tespit edilmiştir.

SMMM adaylarının UFRS hakkında yeterince bilgi sahibi olmadıklarının ve güncel gelişmeleri yakından takip etmediklerinin ortaya çıkmasının çeşitli nedenleri olabilir. Birincisi, meslek mensubu adaylarının birçoğuna sınav öncesi ve sonrası anket uygulandığı için gergin olmaları, psikolojik olarak bir tepki ortaya koymuş olmaları mümkündür. Bu durum, 389 anketten sadece 181 tanesinin değerlendirilmeye uygun görülmesini de açıklayabilir. İkinci olarak, SMMM stajyerlerinin girdikleri sınavlar arasında UFRS ile ilgili herhangi bir sınav olmaması, UFRS'nin bütün işletmeler için zorunlu bir set olmaması ve stajyerlerin önemli bir kısmının sadece Vergi Usul Kanunu'na tabi mükelleflerin defterlerini tutan muhasebe bürolarında çalışıyor olması dolayısıyla adayların üç yıllık staj süresi boyunca UFRS ile ilgili herhangi bir bilgiye ihtiyaç duymamış olmaları olasılık dâhilindedir. Çalışma daha yolun başında olan aday muhasebecilerle yapıldığı ve tamamen onların düşünceleri ile değerlendirildiği için orijinallik ve farklılık taşımaktadır.

Bundan sonraki çalışmalar için çeşitli öneriler sunulabilir. Birincisi, bu çalışma aday meslek mensupları üzerinde yapıldığı için sonuçlarda genel olarak UFRS algılarında olumsuzluk hâkimdir. Türkiye genelinde SMMM'ler veya YMM'ler ile yapılacak olan çalışmalarda tam tersi sonuçlar çıkabilir. İkincisi, başka ülkelerde yapılan çalışmalarla karşılaştırmalı olarak yapılabilir. Ülkeler arasında UFRS uygulamaları açısından farklılıklar olduğu göz önünde bulundurulduğunda; ticaret kültürü, hukuk sistemleri ve düzenleyici ve denetleyici kuruluşların farklılıkları da çalışmaya yansıtılarak farklı sonuçlar elde edilebilir.

**KAYNAKÇA**

- Akhter, A. (2013). Awareness of International Financial Reporting Standards (IFRS): A study of Post- Graduate Students of Commerce & Management in Kashmir. *IOSR Journal of Business and Management*, 14(5).
- Akyüz, F. & Yeşil, T. (2017). TFRS Açısından Muhasebe Meslek Mensuplarına Yönelik Yapılmış Olan Akademik Çalışmaların Değerlendirilmesi. *Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, 4(1).
- Ayhan, E. (2014). KOBİ'ler İçin Uluslararası Finansal Raporlama Standardının Muhasebe Meslek Mensupları Açısından Farkındalığı: Muğla İli ve Çevresindeki Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Çalışma. *Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. Aydın.
- Cinit, H. (2013). TFRS Çerçevesinde KOBİ Muhasebe Standartlarının Muhasebe Meslek Grupları Tarafından Algı Düzeylerinin Tespitine Yönelik Uygulama: Marmara Bölgesi Örneği. *Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. Bilecik.
- Dabbağoğlu, K. & Can, G. (2011). Serbest muhasebeci ve mali müşavirlerin Yeni Türk Ticaret Kanunu ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları Farkındalığı: Marmara Bölgesi Örneği. *Anadolu Bil Meslek Yüksekokulu Dergisi*, (24).
- Delikanlı, İ. U. (2011). Finansal Düzenlemelerin İlke Bazlı ya da Kural Bazlı Olmasının Finansal Raporların Denetim Sürecine Etkisi. *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 66(2), 73-92.
- Elitaş, C., Karakoç, M. & Özdemir, S. (2011). Muhasebe Meslek Mensupları Perspektifinden Türkiye Muhasebe Standartları. *World of IFRS, Ekim*, 1-14. <http://acikerisim.pau.edu.tr/xmlui/bitstream/handle/11499/129/Meslek%20Men%20Muh%20Stand.pdf?sequence=1&isAllowed=y> adresinden alındı
- Ford, C. L. (2008). New Governance, Compliance and Principles-Based Securities Regulation. *American Business Law Journal*, 45(1), 1-60.
- Karabayır, M. E. (2012). Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Muhasebe Kalitesi: İMKB Örneği. *Doktora Tezi*. Ankara: Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Kulkarni, P. & Hyderabad, R. L. (2014). Implementation of IFRS in India: A Study of Awareness among Practicing Chartered Accountants. *Presidency Journal of Management Thought & Research*, 4(1), 3-15.
- Kurcan, F., Uyar, S. & Tetik, N. (2011). Meslek Mensuplarının UFRS'ye Bakış Açılı ve Farkındalık Düzeyleri Üzerine Bir Araştırma. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 4(3), 15-28.
- Newman, W., Edmore, T., Milondzo, K. & Vongai Ongayi, W. (2016). A Literature Review on The Impact of IAS/IFRS and Regulations on Quality of Financial Reporting. *Risk Governance & Control: Financial Markets & Institutions*, 6(4).
- Phan, D. H., Mascitelli, B. & Barut, M. (2014). Perceptions Towards International Financial Reporting Standards (IFRS): The Case of Vietnam. *Global Review of Accounting and Finance*, 5(1), 132-152. <http://ssrn.com/abstract=2419316> adresinden alındı
- Yel, T. & Erdem, M. S. (2015). Muhasebe Meslek Mensuplarının UFRS Hakkındaki Farkındalık Düzeylerinin Tespiti: Bolu İli Örneği. *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 11(11), 217-232.
- Yılmaz, Z., Şahin, Z. & Çankaya, F. (2014). Orta ve Doğu Karadeniz Bölgesindeki Öğrenci, Akademisyen ve Uygulayıcıların TMS/TFRS Farkındalıkları ve Görüşleri Üzerine Bir Çalışma. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 16(2), 109-135. <https://www.researchgate.net/publication/295010867> adresinden alındı





# MUHASEBE ARAŞTIRMALARINDA DURUMSALLIK TEORİSİNİN YERİ

Dr. Öğr. Üyesi Ümmügülsüm ZOR\*

Makale Gönderim Tarihi : 11/01/2019/ Kabul Tarihi : 04/04/2019

## ÖZ

Durumsallık teorisi uluslararası muhasebe literatüründe 1980'lerden itibaren muhasebe araştırmalarında esas alınmaya başlanmıştır. Durumsallık teorisi işletmelerin mevcut dinamiklerine uygun uygulama, yöntem ve süreçler adapte etmeleri ve böylece işletme performansının maksimize edileceğini savunmaktadır. Uluslararası literatür ilgili teori bakımından oldukça zengin olmakla birlikte Türkçe literatürde çok az sayıda çalışmaya rastlanmaktadır. Bu çalışmada genel hatlarıyla ve muhasebe özelinde durumsallık teorisi kavramsal olarak açıklanmış, mevcut literatüre yer verilmiştir. Türkçe literatür sistematik bir şekilde taranmış ve ilgili teori bakımından değerlendirilmiştir. Mevcut değerlendirme sonucunda Türkçe yayınların ampirik bulgularının gerek kuramsal bir dayanaktan yoksun oldukları gerekse 1980'lerden itibaren muhasebe çalışmalarında sıklıkla teori kapsamında ele alınan değişkenlerin incelenmediği görülmüştür.

**Anahtar Kelimeler:** Örgüt Teorileri, Durumsallık teorisi, Ampirik Bulgu, Muhasebe Araştırmaları

## CONTINGENCY THEORY IN ACCOUNTING RESEARCH

### ABSTRACT

Contingency theory of accounting has been well developed since 1980s. The theory suggest that organizations can maximize their performance by adapting procedures, methods and process that fit their current dynamics. While the international literature is well rich about application of the theory, there is only a few studies adopting the theory in the Turkish literature. This study aims to explain contingency theory in general and the field of Accounting conceptually and review existing literature. A systematic literature review conducted in Turkish literature and the studies resulted evaluated. As a result of the review, it is concluded that most majority of the studies in Turkish literature is shorn of a theoretical basis and the variables which have been most widely used since 1980s.

**Keywords:** Organizational Theories, Contingency Theory, Empirical Findings, Accounting Research

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

## 1. GİRİŞ

İşletmelerin faaliyet gösterdikleri çevrelerin hiç değişmediği, piyasaların ve teknoloji düzeyinin sabit kaldığı bir dünyada işletmeler için evrensel boyutta doğru kabul edilebilen yönetim süreç ve sistemleri önermek ve işletme performansının bu şekilde artacağı öngörüsünde bulunmak doğru olabilirdi. Bununla birlikte değişen dünyada, dinamik çevrelerde, hızla gelişen teknolojiye uyum sağlamaya çalışan işletmeler statik yapılar değil aksine tüm bu değişime uyum sağlamaya çalışan dinamik kurumlardır (Hellriegel ve Slocum, 1973: 59). Durumsallık teorisi bu değişim gerçeği ışığında evrensel doğrular, sistemler, süreçler olamayacağını; doğru sistem ya da sürecin işletmenin kendine özgü koşullarına göre şekilleneceğini savunan ve bu sav ile organizasyonların işleyişine ışık tutan temel teoriler arasında yer almaktadır. Durumsallık teorisinin temelinde işletme performansını arttırmak için kullanılacak işletme yöntem ve süreçlerinin işletmeyi etkileyen koşullara bağlı olması yatmaktadır. Bu nedenledir ki çok sayıda ampirik çalışmanın da başlıca dayanak noktası olmuştur (Donaldson, 1995:1). Muhasebe alanında ise özellikle yönetim muhasebesi çalışmalarında ampirik bulguların teorik dayanağı olarak kullanılmaktadır. Bununla birlikte Türkçe literatürde teorik bir dayanak bulunmaksızın hipotezlere dayalı pek çok çalışma yer almaktadır. Bu çalışmaların pek azında durumsallık teori çerçevesinde ele alınan başlıca değişkenlere yer verilmektedir. İşletmelerin en temel performans etkeni olan iç süreçlerin hangi koşullar altında, hangi faktörlerden etkilendiğinin açıklanması, akademik çalışmaların pratikte uygulama önerileri sunması bakımından kuşkusuz ki çok önemlidir. Bu çalışmanın amacı İngilizce literatüre dayanarak durumsallık teorisinin açıklanmasını yapmak, uluslararası akademik çalışmalarda teorisinin ne şekilde yer aldığı tespit ve değerlendirmesini yapmak ve konuya ilişkin Türkçe literatürün kritiğini yapmaktır.

## 2. DURUMSALLIK TEORİSİNE GENEL BAKIŞ

Durumsallık teorisinde geçen “durumsallık” ifadesi dilimize İngilizce literatürde yer alan “contingency” kelimesinden çevrilmiştir. Kelime itibari ile İngilizce sözlüklerde “gerçekleşmesi tam bir kesinlikle tahmin edilemeyen gelecek durum ve olaylar” şeklinde yer alan “contingency” ifadesi kökleri XVI. Yüzyıla dayanan ve Latince’den gelen “contingent” kelimesinden türemiştir. “contingent” ise kelime itibari ile “koşullara bağlı” anlamına gelmektedir (Oxford Dictionary). Durumsallık teorisi, Türkçe literatürde sıklıkla “durumsallık veya koşulsallık” yaklaşımı şeklinde ifade edilse de teori olarak ele alınan tüm çalışmalarda “durumsallık teorisi” şeklinde anılmaktadır.

Durumsallık teorisi, klasik örgüt teorilerinin açıklayamadığı koşulları açıklamak üzere geliştirilmiştir. Erken dönem örgüt teorileri genel olarak işletme performansını maksimize etmenin yolunun tüm işletmeler için benzer olduğunu savunmaktadır. Kurumsallaşma ya da yönetime katılım gibi genel kabul görmüş evrensel faktörlerin maksimizasyonunun işletme performansını da maksimize edeceğinin kabulüne dayalı klasik işletme teorilerinin aksine durumsallık teorisi maksimum performansın genel kabul görmüş “maksimizasyon” yerine işletmenin mevcut koşullarına en uygun düzeyde adapte edilmesi ile sağlanacağını savunmuştur (Donaldson, 1995:4-5). Bir başka ifade ile durumsallık teorisi, işletme performansının maksimize edilmesinde evrensel doğruların varlığını reddetmekte ve bu doğruların ancak işletmeye özgü koşullar altında ve bu koşullara uygun seviyelerde mevcut olmasıyla etkili olacağını savunmaktadır (Zeithaml, Varadarajan ve Zeithaml,1988:37-38). Buna göre, işletmelerde etkili bir yönetim için kabul görmüş tek bir yol yoktur; bunun yerine işletmenin kendine özgü koşullarına göre etkinliğe giden yollar farklılık gösterecektir.

Durumsallık teorisine dayalı çalışmalarda ele alınan en temel faktörler işletme çevresi, işletme boyutu ve stratejidir (Donaldson, 1988: 2). İngilizce literatürde sıklıkla “fit- uyum” ifadesine yer verilmiş ve işletmelerin çevreleri, boyutları ve stratejileri gibi koşullarla uyumunu ne kadar etkili ise işletme performansının o ölçüde artacağı savunulmuştur. İşletme çevresi ile kastedilen sıklıkla çevresel belirsizlik olmaktadır (Chenhall, 2003:128). Çevresel belirsizlik ile kastedilen her çalışmada farklılık göstermekle birlikte özellikle son dönemde yapılan ampirik çalışmalarda bu değişken çevresel belirsizlik algısı şeklinde ele alınmaktadır (Otley, 2016:18). İşletme boyutunun bir değişken olarak ampirik çalışmalarda yer alması ise özellikle sofistike yönetim araçlarının her işletme boyutu için mutlaka etkin bir yönetim süreci sağlayacağı öngörüsüdür.

Durumsallık teorisinde işletme boyutuna uygun yönetim araç ve süreçlerinin adapte edilmesi ile işletme performansının artacağı savunulmaktadır. En önemli değişkenlerden bir diğeri ise stratejidir. Teoriye göre işletme stratejisine uygun yönetim araçları ve süreçleri kullandığı ölçüde performansını arttırılabilecektir. Gerek klasik örgüt teorileri gerekse Durumsallık teorisi işletme performansını bir çıktı olarak ele almaktadır. Bir diğer ifade ile istatistiksel bir analizde işletme performansı çevresel faktörler, işletme boyutu ve strateji gibi bağımsız değişkenlerin etkilediği bir bağımlı değişkendir. Bu temel varsayım doğru olmakla birlikte işletme performansına bağlı olarak işletme yöneticileri başarısız performanslarını düzeltmek için farklı uygulamalara gidebilir ya da başarılı performanslarını korumak için daha sistematik kontrol süreçleri adapte edebilirler. Bu durumda işletme performansı yalnızca bir bağımlı değişken ya da nihai ürün olmaktan çıkmakta aynı zamanda bir zaman serisinde sonraki dönemlerin bağımsız değişkenlerini (çevresel belirsizlik, strateji vb.) etkileyen bağımsız bir değişken haline gelebilir (Child, 1974: 175-176). Bu argüman halen güncelliğini korumakla birlikte özellikle kesitsel veri setlerinin kullanıldığı ampirik çalışmalarda halen durumsallık teorisi işletme performansının nihai çıktı olduğu araştırma modellerinde teorik dayanak olmaya devam etmektedir.

### **3. MUHASEBE ARAŞTIRMALARINDA DURUMSALLIK TEORİSİNİN YERİ**

Durumsallık teorisi 1960’lar itibari ile örgüt teorilerinde bir yaklaşım olarak kullanılmaya başlamakla birlikte, muhasebe alanında bu yaklaşımı kullanan ilk çalışmalara 1970’lerin ortalarından itibaren rastlanmaya başlamıştır (Otley, 1980:413). Genel olarak yönetim muhasebesi ve muhasebe bilgi sistemlerinin konu edildiği çalışmalarda ilgili teori öne çıkmaktadır (Örneğin; Otley, 1980; Hyes, 1977; Waterhouse ve Tiessen, 1978;Cadez ve Guilding, 2008; Gordon ve Miller, 1976). İşletmelerin muhasebe sistem ve politikalarının işletme performansına etkisinin incelendiği çalışmalarda durumsallık teorisi araştırma modellerinde dayanak olarak kullanılmıştır. Klasik örgüt teorilerine dayalı çalışmalarda olduğu gibi muhasebe alanında bu yaklaşımı kullanan çalışmaların da temel dayanağı bir işletme için uygun muhasebe sistem, süreç ya da politikalarının evrensel bir şekilde belirlenemeyeceği, tüm bu faktörlerin işletmenin spesifik koşullarına bağlı olarak değişiklik göstereceği şeklindedir (Cadez ve Guilding, 2008: 837-840). Bu alandaki ilk çalışma örnekleri etkin bir muhasebe bilgi sistemi üzerinde etkili olabilecek faktörlerin belirlenmesine yöneliktir ve yapılan erken dönem muhasebe çalışmalarında o dönem mevcut örgüt teorisi odaklı çalışmalar takip edilerek işletme çevresi, teknoloji düzeyi ve strateji incelenen başlıca değişkenlerdir (Gerdin ve Greve, 2008: 996; Chenhall, 2003: 128). Muhasebe alanında durumsallık teorisinin yerini açıklayan ilk yazarlardan Otley (1980: 413) bu değişkenlere ilaveten bir muhasebe sisteminin spesifik boyutlarının tespit edilmesi ve boyutların işletmenin mevcut koşulları ile uyumunun

maksimize edilmesi gerektiğini savunmuştur. Buna göre, işletme performansı ancak bu uyumunu sağlanması ile arttırılabilecektir. Daha geniş bir ifade ile belli başlı muhasebe sistem, yöntem ve/veya uygulamalarının yalnızca varlığı değil; tüm bunların ne ölçüde ve ne şekilde kullanıldığı da önem kazanmaktadır. Örneğin; bütçe uygulamalarının bir işletmenin planlama ve kontrolünde en etkin yöntemlerden biri olduğu hemen hemen tüm muhasebe kitaplarında vurgulanmıştır. Bununla birlikte bütçe uygulayan işletmelerin tamamının başarılı bir performans sergilediğini söylemek doğru olmaz. O halde bütçenin nasıl uygulandığı (yıllık, aylık vb.), işletmedeki rolü (gelecek projeksiyonu, sapma analizi vb.), ve ne şekilde hazırlandığı (hiyerarşisi) bütçenin işletmenin nihai performansında etkili olabilir. Bir başka husus ise işletmelerin faaliyet alanlarıdır. Örneğin otomotiv sektöründeki bir işletme ile gıda sektöründeki bir işletme aynı işletme yapısına sahip olamayacağına göre bu işletmelerin muhasebe sistem, yöntem ve/veya uygulamalarını aynı şekilde kullanması da beklenemez. Tüm bu hususlar durumsallık teorisi altında tek bir doğru yol/yöntem/sistemin varlığını reddederek işletmeleri kendi dinamikleri içinde ele almayı zorunlu hale getirmektedir. Fisher (1995) birçok bağımsız değişkenin aynı araştırma modeli dahilinde bu teoriye konu edilebileceğini savunmuştur. Böylece, her hangi bir yönetim sisteminin incelendiği araştırmalarda bağımlı değişkenin açıklanmasında etkisi olabilecek birçok faktörün kümülatif etkisini tespit etmek mümkün hale gelebilir.

Durumsallık teorisine dayalı yapılan muhasebe araştırmaları hipotezlere dayalı, istatistiksel analiz yöntemlerinin kullanıldığı ve genellikle işletme performansının bağımlı değişken olarak incelendiği çalışmalardan oluşmaktadır (Cadez ve Guilding, 2008:840). muhasebe alanında bu yaklaşımı benimseyen ilk çalışmalarda her ne kadar işletme çevresi, teknoloji, işletme boyutu ve strateji gibi belli başlı değişkenler ele alınmış olsa da sonraları Fisher'ın da (1995) savunduğu şekilde gerek işletme çevresine ilişkin değişkenler (çevresel belirsizlik, endüstri, ekonomik göstergeler vb.) gerekse işletme düzeyindeki değişkenler (strateji, teknoloji düzeyi, örgüt yapısı vb.) ele alınmaya başlamıştır (Chenhall, 2003: 128). Muhasebe alanında işletmelerde kullanılan muhasebe sistemlerinin tasarımı, kapsamı ve kullanım şeklinin işletmeye etki eden faktörlerden ne şekilde etkilendikleri durumsallık teorisi çerçevesinde incelenmektedir (Örneğin; King, Clarkson ve Wallace, 2007;Chenhall, 2003; Ittner ve Lacker, 2001; Reid ve Smith 2000; Otley, 1980). İşletmelerdeki muhasebe bilgi sistemlerinin özelliklerine ilaveten muhasebe bilgisinin işletme yönetimleri tarafından ne şekilde kullanıldığı, yöneticilerin bireysel özellikleri ve kültür gibi değişkenlerin de araştırma modellerine dahil edilmeye başlaması ile muhasebe alanında durumsallık teorisinin kapsamını büyük ölçüde genişletmiştir (Otley, 2016: 2; Otley 1980: 413).

Otley 2016 yılında yapmış olduğu literatür çalışmasında yaptığı tespite göre bu alanda yapılan çalışmaların hiç biri yüzde yüz aynı modele dayalı değildir. Bu sebeple de çalışmalardan genel geçer bir sonuç elde etmek mümkün değildir. Öte yandan yıllar içinde çalışmaların kapsamı giderek genişlemektedir. İlk örneklerde bağımsız değişken olarak kullanılan pek çok değişken günümüzde artık kontrol değişkeni olarak ele alınmaktadır (Otley, 2016:3). İlaveten yapılan çalışmaların pek çoğu ankete dayalı veri setlerinden sağlanan veri ile modellenmiş ve çok az sayıda kalitatif çalışma yapılmıştır.

Muhasebe alanında durumsallık teorisine dayalı yapılan ampirik çalışmalar üç gruba ayrılmaktadır. Birinci grupta bir bağımsız değişken ve bir bağımlı değişken incelenmiştir. İkinci grupta birkaç bağımsız değişkene yer verilmiş; bu değişkenlerden bazıları düzenleyici (moderator) ya da aracı (mediator) değişken olarak da kullanılmıştır. Üçüncü grup ise en sofistike olan çalışma grubudur ve son dönemde öne

çıkmaaya başlamıştır. Bu çalışmalarda çok sayıda bağımsız değişken, düzenleyici ve aracı değişkenler ile birden fazla bağımlı değişken incelenmektedir (Otley, 2016:3-4). Böylece işletmelerde kullanılan her türlü muhasebe sistemi/yöntemi/ uygulaması pek çok boyutu ile ele alınarak bu uygulamalarda etkili olabilecek faktörler ve bu uygulamalar neticesinde işletmenin elde edeceği nihai sonuçlar arasındaki ilişkileri tümüyle incelemek mümkün olabilmektedir.

#### 4. METODOLOJİ

Bu çalışmada ikinci ve üçüncü bölümlerde literatür incelemesi yolu ile durumsallık teorisi genel olarak ve muhasebe araştırmaları özelinde açıklanmaya çalışılmıştır. İlgili bölümlerde yapılan literatürde EBSCO ve Google Scholar veri tabanları kullanılmıştır. Arama kriterlerinde hiçbir tarih kısıtlaması kullanılmaksızın “contingency” (durumsal ya da koşulsal) ve “accounting” kelimelerinin her ikisini de başlık, özet, anahtar kelimeler veya metin içinde barındıran çalışmalar değerlendirmeye alınmış ve çalışmanın konusuyla ilgili olan yayınlara yer verilmiştir. Beşinci bölümde ise DergiPark veri tabanında yapılan sistematik literatür taramasının sonuçlarında yer verilmiştir. DergiPark veri tabanında yapılan aramada İşletme alanında yayın yapan 138 dergi özelinde hiçbir tarih kısıtlaması kullanılmaksızın yalnızca “durumsallık” kelimesi taranmıştır. İlk tarama sonucunda toplam 34 makale tespit edilmiştir. 34 makaleden yalnızca dört tanesi muhasebenin konusu içinde değerlendirilmiştir. Dört çalışmanın genel bir değerlendirme yapmaya imkan vermemesi sebebiyle ikinci bir sistematik tarama gerçekleştirilmiştir. Muhasebe alanında başlıca iki dergi olan Muhasebe Bilim Dünyası ile Muhasebe ve Finansman Dergisinde 2013-2018 yılları arasında yayınlanan eserler taranmıştır. İngilizce literatürde durumsallık teorisinin genel olarak ampirik yönetim muhasebesi araştırmalarında kullanılması sebebiyle yalnızca ilgili alandaki çalışmalar değerlendirmeye alınmıştır. Yapılan bu taramada yalnızca yayın tarihi (2013-2018) kısıtlaması kullanılmış, her hangi bir anahtar kelime kısıtlamasına gidilmemiştir. İlgili yıllar içinde, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisinde yer alan 184 eserden yalnızca 26 tanesi; Muhasebe ve Finansman Dergisinde yer alan 284 çalışmadan ise yalnızca 18 tanesinin bu alanda yayınlanmış ampirik eserler olduğu tespit edilmiştir. Elde Bundan sonraki bölümde Türkçe literatürde durumsallık teorisinin durumu yapılan literatür taramasından elde edilen sonuçlar ışığında ele alınmıştır.

#### 5. TÜRKÇE LİTERATÜRDE MEVCUT DURUM

Bu çalışma kapsamında incelenen Türkçe eserler gerek incelenen konuların kapsamı gerekse teori uygulaması bakımından İngilizce literatürün oldukça geride kaldığı tespit edilmiştir. Yapılan birinci Türkçe tarama neticesinde değerlendirilen dört eserden bir tanesi Kurumsal Yönetim alanındaki mevcut literatürü durumsallık teorisi de dahil olmak üzere çeşitli örgüt teorileri özelinde incelemiştir (Dinçer, 2013: 15-26). Bir diğer çalışmada ise kurumsal öğrenmede iç denetimin rolünü literatüre dayalı bir yöntem ile teorik olarak açıklamış ve durumsallık yaklaşımı çerçevesinde öğrenme şekilleri üzerinde çeşitli koşulların etkisi açıklanmıştır (Gökdeniz, Kartal ve Yetiş, 2017: 64-80). Diğer iki çalışma ampirik bulgulara dayalıdır ve her ikisinde de durumsallık teorisine dayalı varsayımlar test edilmiştir (Astarlıoğlu, 2017: 1-18; Zor, 2018: 183-198).

Yapılan ikinci literatür taraması sonucunda incelenen konuların faaliyet tabanlı maliyet yönteminin farklı işletme yapılarında kullanımının öne çıktığı görülmektedir (örneğin; Ege ve Kurtlar, 2018; Keskin ve Billerlioğlu, 2017; Atalay ve Kurulu, 2016; Tutkavul ve Elmacı, 2016; Karataş, Bekçi ve Ömürbek,

2014). Bu çalışmaların hemen hepsi incelenen işletme yapısına yönelik çok detaylı teknik bilgi sunan uygulama çalışmalarıdır. Öte yandan bu çalışmaların hiç birisinde teorik bir yaklaşıma atıfta bulunulmamış, incelenen konunun önemi teori dayanağı ile açıklanmamıştır. Kurumsal yönetim, Türkçe literatürdeki bir diğer çalışma konusudur (örneğin; (Arıcı ve Altın, 2018; Kılıç, 2018; Saban, Vargün ve Gürkan, 2017; Solak, Gönen ve Rasgen, 2017). Bu çalışmalardan bir bölümünde açık veri kaynakları kullanılarak bazı kantitatif analiz yöntemleri kullanılmış; bir bölümünde ise farklı işletme yapıları özelinde uygulama örnekleri sunulmuştur. Taranan ve değerlendirmeye alınan çalışmalarından bir kısmında maliyet muhasebesi uygulamaları çeşitli işletme yapıları özelinde uygulama yöntemiyle incelenmiş (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 bölümünde ise her hangi ampirik bulguya yer vermeksizin yalnızca mevcut literatür özetlenmiştir (Cengiz ve Ersoy, 2018; Sevim ve Bülbül, 2016; Öncel ve Yanık, 2013). Çok az sayıda çalışmada istatistiksel yöntemlere başvurulmuştur. Çok az sayıda çalışmada metodolojik ve teorik bir yaklaşımın açıklanması suretiyle kantitatif (örneğin, Zor, 2018) veya kalitatif (Yaman, 2014; Ege ve Şener, 2013) çıkarımlarda bulunulmuştur. İncelenen çalışmaların bir bölümünde ise muhasebe bilgi sistemleri (Alagöz ve Ortakarpuz, 2018), kurumsal kaynak planlaması (Eker, 2016) gibi muhasebe alt uzmanlıkları kavramsal olarak açıklanmıştır.

## 6. SONUÇ, ÖNERİLER VE ÇALIŞMANIN KISITLARI

Durumsallık teorisi örgüt teorileri içinde 1970'lerden itibaren yerini almaya başlamıştır. 1980'lerin ortalarından itibaren ise muhasebe alanında işletmelerde kullanılan muhasebe yöntem, uygulama ve/veya politikalarının işletmenin mevcut koşullarıyla uyumu ve bu uyumun bir sonucu olarak ortaya çıkan işletme performansının açıklanmasında kullanılmaya başlanmıştır. Durumsallık teorisine göre muhasebede belli başlı uygulamaların her koşulda başarı getireceği savı doğru değildir. Esasen ilgili teorinin muhasebe alanında yapılan çalışmalarda kullanılması ile benzer ya da aynı uygulamalara sahip işletmelerde performans çıktılarının farklılığını ya da bu uygulamalar ile işletme performansı arasındaki ilişkinin incelendiği çalışmalarda varyansların daha gerçekçi bir şekilde açıklanması mümkün hale gelmiştir.

İngilizce literatürde teoriye kavramsal olarak yaklaşan, teorinin muhasebe alanındaki gelişimini açıklayan ve teoriyi çok sayıda kantitatif çalışmada ve az sayıda kalitatif çalışmada varsayımların test edilmesinde kuramsal bir yaklaşım olarak benimseyen çok sayıda çalışmaya rastlamak mümkündür. Pratik hayatta yapılan bu ampirik çalışmaların işletmeler için zengin bir bilgi kaynağı olması beklenebilir. Böylece işletmeler yapılmış çok sayıda analizin sonuçlarını da değerlendirerek örneğin bir muhasebe sistemini adapte etmek ya da etmemek arasında bir kararı verebilirler.

Türkçe literatüre bakıldığında sistematik yapıya sahip çalışmaların oldukça az sayıda olduğu görülmektedir. Hipotezlere dayalı çalışmaların pek çoğunda her hangi bir kuramsal dayanağa yer verilmediği görülmektedir. Mevcut teorilerin çalışma modellerinde dikkate alınmaması; işletmelerin varsayımsal bir izolasyon kapsamında incelenmesine ve aslında var olan çok sayıda değişkenin göz ardı edilmesine neden olmaktadır. Türkiye özelinde bu tip çalışmaların eksikliği uygulamada da referans alınacak çalışmaların yoksunluğu ile sonuçlanmaktadır. Bu nedenle Türkçe literatürdeki bu eksikliğin giderilmesi için çok sayıda çalışmaya ihtiyaç vardır. Öte yandan Türkçe literatür taraması bölümünde yalnızca iki dergi ve son beş yıl ele alınmıştır. Bu durum çalışmanın kısıtı olarak değerlendirilmeli ve genelleme yaparken göz önünde bulundurulmalıdır.

**KAYNAKÇA**

- 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), 1-25.
- Anıl Keskin, D., & Billerlioğlu, H. (2017). Sağlık İşletmelerinde Sezaryen Ameliyatı Faaliyetinin Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemine Göre Analizi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 19(1).
- Arıcı, N.D., & Altun, N. (2018). Finansal Hizmetler Sektöründe Finansal Olmayan Bilgilerin Raporlanması: Sürdürülebilirlik Raporları Üzerine Ampirik Bir Araştırma. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20(3).
- Aslan, Ü., & Özerhan, Y. (2017). Big Data, Muhasebe Ve Muhasebe Mesleği. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 19(4), 862-883.
- Astarlıoğlu, M. (2017). Yerel Piyasa Koşullarının İhracat Performansı Üzerine Etkileri: Hollanda ve Türkiye'deki KOBİ'ler Üzerine Kantitatif Bir Çalışma. *Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 35(3), 1-18.
- Atalay, B., & Kurulu, R. (2016). Banka Şubelerinin Maliyet Ve İşgücü Yönetiminde Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 18(2). 453-475.
- Bayramoğlu, G. (2016). Karmasiklik Paradigması Işığında Örgüt Teorilerinin Yeniden Değerlendirilmesi. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (35), 49-63.
- Bekçioğlu, S., Gürel, E., & Kızılyalçın, D. A. (2014). Faaliyet Tabanlı Maliyetleme: Zeytin Sektörü Uygulaması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (62), 19-36.
- Cadez, S., & Guilding, C. (2008). An Exploratory Investigation of an Integrated Contingency Model of Strategic Management Accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 33(7-8), 836-863.
- Cengiz, E., & Ersoy, A. (2017), Maliyet Azaltım Kararı: Bütünsel Bir Yaklaşım. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (75), 183-206.
- Chenhall, R. H. (2003). Management Control Systems Design Within Its Organizational Context: Findings From Contingency-Based Research and Directions for The Future. *Accounting, Organizations and Society*, 28(2), 127-168.
- Child, J. (1974). Managerial and Organizational Factors Associated with Company Performance Part I. *Journal of Management Studies*, 11(3), 175-189.
- Ciftci, M., & Salama, F. M. (2017). Stickiness in Costs ve 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.
- Çelik, M. (2016). Bulanık Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (70), 91-110.
- 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.
- Donaldson, L. (1995). Contingency theory. *Handbook of Organization Studies*, 57.
- Diñer, B. (2015). Kurumsal Yönetimin Farklı Teoriler Yoluyla Değerlendirilmesi. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 36(36). 17-26.



- Donaldson, L. (2006). The Contingency Theory of Organizational Design: Challenges ve Opportunities. In Organization Design (pp. 19-40). Springer US.
- Ege, I., & Sener, Z. (2013). Performans Ölçümünde Kullanılan Yöntemler: Performans Karnesi ve Kumanda Paneli Karşılıştırması. Muhasebe ve Finansman Dergisi, (57), 107-119.
- 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),123-141.
- Elmacı, O., & Tutkavul, K. (2015). Mamul Maliyetlerinin Hesaplanmasında Geleneksel Ve Çağdaş Maliyetleme Sistemlerinin Yeterliliklerinin Karşılaştırılmasına Yönelik Betimsel Bir Çalışma. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 17(2). 261-304.
- Fisher, J. (1995). Contingency-Based Research on Management Control Systems: Categorization by Level of Complexity. Journal of Accounting Literature, (14), 24-53.
- Gerdin, J., & Greve, J. (2008). The Appropriateness of Statistical Methods for Testing Contingency Hypotheses in Management Accounting Research. Accounting, Organizations and Society, 33(7-8), 995-1009.
- Gordon, L. A., & Miller, D. (1976). A Contingency Framework for The Design of Accounting Information Systems. Accounting, Organizations and Society, 1(1), 59-69.
- Gökdeniz, İ., Kartal, C., & Yetiş, Ö. (2017). Kurumsal Yönetim Amaçlarına Ulaşmak için Yönetim Modeli: Kurumsal Öğrenmeyi Destekleyen İç Denetim. Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, (4), 70-76.
- Gökten, P. O. Karanlıkta Üretim: Yeni Çağda Maliyetin Kapsamı. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 20(4), 880-897.
- Hellriegel, D., & Slocum Jr, J. W. (1973). Organizational Design: A Contingency Approach: A Model for Organic Management Design. Business Horizons, 16(2), 59-68.
- Hayes, D. C. (1977). The Contingency Theory of Managerial Accounting. The Accounting Review, 52(1), 22.
- Ittner, C. D., & Larcker, D. F. (2001). Assessing Empirical Research in Managerial Accounting: A Value-based Management Perspective. Journal of Accounting and Economics, 32(1), 349-410
- 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 Dergisi, 20(1).
- İlhan, E. G. E., & Kurtlar, M. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Ve Bir Hastane İşletmesinde Uygulama. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 20(3), 673-699.
- Kaderli, Y., & Köroğlu, Ç. (2014). İşletmelerde Muhasebe Bilgi Sistemi İle Kurumsal Yönetim Anlayışı Arasındaki İlişki. Muhasebe ve Finansman Dergisi, (63), 21-38.
- Karğın, S. (2013). Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Yükselişi ve Düşüşü. Muhasebe ve Finansman Dergisi, (58), 21-40.
- 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.
- King, R., Clarkson, P. M., & Wallace, S. (2010). Budgeting Practices and Performance in Small Healthcare Businesses. Management Accounting Research, 21(1), 40-55.
- Nilüfer Karataş, Ö., Bekçi, İ., & Ömürbek, V. (2014). Bulanık Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Ve Bir Uygulama. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 16(1).

- 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 Dergisi*, 17(3).
- Otley, D. (2016). The Contingency Theory of Management Accounting and Control: 1980–2014. *Management Accounting Research*, (31), 45-62.
- Otley, D. T. (1980). The Contingency Theory of Management Accounting: Achievement and Prognosis. *Accounting, Organizations and Society*, 5(4), 413-428.
- Ömürbek, V., & Kozak, H. (2013). Birleşik Mamullerde Maliyet Dağıtım Yönteminin Belirlenmesinde Analitik Hiyerarşi Sürecinin Kullanılması. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 15(2).59-77.
- Öncel, M., & Yanık, S. S. (2013). Maliyet Muhasebesinde Gider Dağıtım Ve Matris Cebiri Uygulaması. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 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 Dergisi*, 18(4). 797-823.
- Özkan, A., Tañç, 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.
- Reid, G. C., & Smith, J. A. (2000). The impact of contingencies on management accounting system development. *Management Accounting Research*, 11(4), 427-450.
- Saban, M., Vargün, H., & Gürkan, S. (2017). Yatırımcılara Bilgi Sağlama Aracı Olarak Entegre Raporlama. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 19(4), 915-936.
- Sevim, A., & Bülbül, S. (2015). Hedef Maliyetleme Açısından Muhasebe Bilgi Sistemine İlişkin Bir Model Önerisi Ve Bir İşletme Uygulaması. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 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 Dergisi*, 18(4). 855-879.
- Solak, B., Gönen, S., & Rasgen, M. (2017). Muhasebe Meslek Mensuplarının Entegre Raporlamaya İlişkin Farklılık Düzeylerinin Belirlenmesine Yönelik Bir Alan Araştırması. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 19(1). 166-188.
- Torun, N., & Ayanoğlu, Y. (2016). Ankara İlinde Evde Fototerapi Uygulamasının Maliyet Etkililik Analizi: Maliyet Etkililik Oranları Açısından Değerlendirme. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 18(4). 767-796.
- 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 Dergisi*, 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 Dergisi*, 18(4), 825-853.
- Usul, H., & Çağlan, E. (2018). NöroMuhasebe. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 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.
- Waweru, N. M. (2010). The Origin and Evolution of Management Accounting: A Review of the Theoretical Framework. *Problems ve Perspectives in Management*, 8(3), 165-182.
- Waterhouse, J. H., & Tiessen, P. (1978). A Contingency Framework for Management Accounting Systems Research. *Accounting, Organizations and Society*, 3(1), 65-76.
- 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 ile 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 Dergisi*, 20(2).286-315.
- Yürekli, E. (2017). KOBİ'lerde Yönetim Ve Maliyet Muhasebesinin Stratejik Karar Alma Üzerine Etkisi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (73), 137-168.
- Zeithaml, V. A., "Rajan" Varadarajan, P., & Zeithaml, C. P. (1988). The Contingency Approach: Its Foundations and Relevance to Theory Building and Research in Marketing. *European Journal of Marketing*, 22(7), 37-64.
- Zor, Ü. (2018). KOBİ'lerde Planlama Ve Kontrol Uygulamaları: Durumsallık teorisi Temelinde İşletme Performansına Katkısı. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (78), 183-198.
- <https://en.oxforddictionaries.com/definition/contingency> Erişim Tarihi 09.01.2019

# “TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat” Çerçevesinde Hasılatın Ölçülmesi ve Raporlanması

SMMM Alim Çağdaş ÜNLÜTÜRK\*

Ece Nur DEVECİ\*\*

YMM Muhammet Fatih DAĞLI\*\*\*

Makale Gönderim Tarihi : 14/12/2018 / Kabul Tarihi : 21/01/2019

## ÖZ

“Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat” standardı, 1 Ocak 2018 tarihinden itibaren hasılatın kaydedilmesinde tek bir model olarak kullanılmak üzere “Hasılat” ve “İnşaat Sözleşmeleri” Standartlarının birleştirilmesi ile yayımlanmıştır.

Standart, hasılatın kaydedilmesinde beş aşamalı bir model ortaya koymuştur. Bu modelin en önemli adımlarından birisi beşinci madde olan, edim yükümlülüklerinin ne zaman ve nasıl muhasebeleştirileceğidir. TFRS 15’e göre gelirin edim yükümlülüklerine bağlı olarak muhasebeleştirilmesi zamana yaygın olarak veya zamanın belirli bir anında olabilmektedir. Standartta işletmenin taahhüt ettiği mal veya hizmetin kontrolünün ne zaman karşı tarafa geçtiği ve bu kontrol hakkına göre nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiği detaylı olarak açıklanmıştır. Yeni standart TMS 11 ve 18’e göre daha detaylı ve açıklayıcı olduğu için bir rehber görevi görmektedir.

Hasılat, işletmelerin performansının ölçülmesinde doğrudan etkiye sahipken, yatırımcı ilişkileri ve finansman süreçleri gibi işletmeyi etkileyecek kararlarda da önemli bir etkiye sahiptir. Bu nedenle hasılatın doğru, güvenilir ve şeffaf olarak muhasebeleştirilmesi önem arz etmektedir. TFRS 15 standardı ile küreselleşen ekonomide her işletmenin aynı standart çerçevesinde hasılatını raporlaması, doğru ve karşılaştırılabilir finansal bilgilerin sunulmasına katkı sağlayacaktır. Bu çalışmada, TFRS 15’e göre hasılatın ne zaman ve nasıl kaydedileceği örnek uygulamalar ile açıklanmış ve BIST 50’de işlem gören işletmelerde standardın etkisi değerlendirilmiştir.

**Anahtar kelimeler:** Hasılat, Sözleşme, TFRS 15.

**Jel Sınıflandırması:** M40, M41, M49.

\* TFRS Raporlama Şefi, TUSAŞ-Türk Havacılık ve Uzay Sanayii A.Ş. Başkent Üniversitesi Uluslararası Finansal Raporlama ve Denetim Yüksek Lisans Öğrencisi, ORCID NO:0000-0001-8616-7140, acunluturk@gmail.com

\*\* TFRS Raporlama Uzmanı, TUSAŞ-Türk Havacılık ve Uzay Sanayii A.Ş. Orta Doğu Teknik Üniversitesi Finansal Matematik Yüksek Lisans Öğrencisi, ORCID NO: 0000-0002-7700-8049

\*\*\* Genel Muhasebe Müdürü, TUSAŞ-Türk Havacılık ve Uzay Sanayii A.Ş. Akdeniz Üniversitesi Muhasebe Finansman Doktora Öğrencisi, ORCID NO:0000-0002-6181-795X

**MEASUREMENT AND REPORTING OF REVENUE IN ACCORDANCE WITH “IFRS 15 - REVENUE FROM CONTRACTS WITH CUSTOMERS”****ABSTRACT**

International Financial Reporting Standards (IFRS) 15 “Revenue from Contract with Customers” is published as a combined and updated new version of IAS 18 “Revenue” and IAS 11 “Construction Contracts” standards. After publishing of new standards, IFRS 15, only one standards will be applicable to revenue recognition. Revenue should be recognized according to performance obligations, which is defined in contracts with customers, in two ways (at a point in time or over time). Standards define transfer of control on product or service or both of them and control specify the performance obligations have been completed or not. Standards define that revenue recognition depends on the control and satisfied performance obligation. The new standard is detailed and more explanatory so it works like a guide.

Revenue has a direct effect on the performance evaluation of company, on the other hand it has an indirect effect on the investor relations and financing which are effect the company performance as an unstraightforward. Therefore, accuracy, reliability and transparency of revenue recognition become more of an issue.

Global economic environment needs to comparable and accurate financials and IFRS 15 provide that. The purpose of this essay is that give an information about to new revenue standards, IFRS 15 “Revenue from Contract with Customers”. Also, when will be revenue recognized and how should be recognized will be explained via example and observation of effects of the new standards on BIST 50 companies.

**Keywords:** Revenue, Contract, IFRS 15.

**Jel Classification:** M40, M41, M49.

**1. GİRİŞ**

**M**üşteri sözleşmelerinden doğan gelirin hesaplanması ve kaydedilmesine ilişkin beklenen standart Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board–IASB) ve ABD Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (Financial Accounting Standards Board–FASB) tarafından Mayıs 2014 tarihinde yayımlanmıştır. “TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat (TFRS 15)” Standardı, TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri, TMS 18 Hasılat, TFRS Yorum 13 Müşteri Sadakat Programları, TFRS Yorum 15 Gayrimenkul İnşaat Anlaşmaları, TFRS Yorum 18 Müşterilerden Varlık Transferleri ve TMS Yorum 31 Hasılat – Reklam Hizmetleri İçeren Takas (Barter) İşlemleri Standartlarının yerini de almak üzere, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (KGK) tarafından, 31/12/2017 tarihinden sonra başlayan yıllık raporlama dönemlerinde uygulanmak üzere 9 Eylül 2016 tarihinde yayımlanmıştır. Standartın yayımlanmasındaki temel amaçlar aşağıdaki gibi açıklanabilir (IFRS-15, 2014: IN5; Özerhan, diğ., 2015: 194):

- a) Gelirin tanınması ile ilgili mevcut standarttaki tutarsızlık ve zayıflıkları ortadan kaldırmak,
- b) Hasılatın tanınması ile ilgili daha güçlü ve sağlam bir çerçeve oluşturmak,
- c) Hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin olarak, işletmeler, sektörler, karar vericiler ve sermaye piyasaları açısından daha iyi bir karşılaştırılabilirlik sağlamak,
- d) Finansal tablo kullanıcılarına daha faydalı bilgiler sağlamak için dipnotlarda sunulan bilgileri nicelik ve nitelik açısından iyileştirmek,
- e) İşletmenin açıklamak zorunda olduğu çok sayıdaki bilgilerin sayısını azaltmak yoluyla finansal tabloların hazırlanmasını basitleştirmek.

Yıllara sari inşaat, onarım, proje vb. işlemlerinde işin başlangıcı ve bitişi genellikle aynı yıllarda olmayıp, birden çok yıla yayılmaktadır. Bu durum muhasebenin temel ilkelerinden olan dönemsellik kavramı gereği gelirin ve giderin olduğu yılda muhasebeleştirilmesini gerektirmektedir. GVK madde 42’de “Bir takvim yılından daha fazla süreye sirayet eden inşaat (dekapaj işleri de dâhil olmak üzere) ve onarım işlerinde ortaya çıkan kar veya zarar işin tamamlandığı yıl kesin olarak tespit edilir ve bütün kar veya zarar işin bittiği yılın geliri/maliyeti sayılarak, söz konusu yıl beyan edilir.” ifadesi uzun yıllar sürecek bir işe ait kar veya zararın tamamının sadece tamamlandığı yıl kaydedileceğini belirtmektedir. TFRS 15 standardı ise, işletmenin bir mal veya hizmetin kontrolünü zamana yayılı olarak devretmesi ve dolayısıyla bir edim yükümlülüğünü zamana yayılı olarak yerine getirmesi durumunda hasılatı zamana yayılı olarak finansal tablolarına alacağı hükmünü getirmektedir (TFRS 15, prgf.35).

Özellikle gayrimenkul ve inşaat sektörlerini etkileyecek bu standart müşteri sözleşmelerine bağlı performans yükümlülükleri bulunan tüm şirketlerin hasılat rakamlarını değiştirecektir. Standart temel olarak; gelirin oluşması ve kaydedilmesi noktasında müşterinin sözleşme üzerindeki söz hakkına ve ağırlığına dayanmaktadır. Bu anlamda sözleşmenin uygulanabilir hak ve yükümlülükler doğurup doğurmadığına ve ne zaman doğurduğuna ilişkin tespitler önem arz etmektedir (Alkaş, 2017).

Bu makalede sözleşmenin TFRS 15 kapsamında tanımlanabilmesi için gerekli şartlardan, standardın temel prensiplerinden, hasılat kaydı için kontrol edilmesi gereken aşamalardan, bu kapsamda yapılan örnek inceleme ve analizlerden ve Hasılat standardı ile Vergi Usul Kanunu hükümlerinin farklılıklarından bahsedilecektir.

## **2.HASILAT VE SÖZLEŞME KAVRAMLARI**

Ekonomik faaliyet içerisinde işletmeler bir takım giderlere katlanarak gelir elde ederler. Ticari faaliyetin büyüklüğü gelir düzeyini de doğrudan etkilemektedir. Türkçede gelir, hasılat ve kazanç kavramları, teknik olarak birbirinden farklı anlam ve içeriğe sahip olmalarına rağmen çoğunlukla iş dünyasında birbirinin yerine kullanılan kavramlardır. Ancak işletmenin etkinliğinin kontrol edilip izlenebilmesi için öncelikle kavramsal zemin netleştirilmeli ve bu kavramlar doğru şekilde tanımlanmalıdır.

İngilizce “revenue” ve “income” kelimeleri ile ifade edilen “gelir” kavramı, Türk Dil Kurumu Büyük Türkçe Sözlük’te; “her tür hak ve işlerle taşınır ve durağan mallardan sağlanan yararlar (aylık, ürem,

kira, özel gelir vb. gibi)” olarak tanımlanmıştır. Muhasebe literatüründe gelir; kısaca “özsermayeyi artıran işlemler” olarak tanımlanır (Koç Yalkın, 2010)

Gelir; TFRS Kavramsal Çerçevenin 4.68 paragrafında, “Gelir, özkaynak üzerindeki talep hakkı sahiplerinin yaptığı katkılar haricinde, özkaynakta artışlara yol açan varlıklardaki artışlar veya yükümlülüklerdeki azalışlardır”.

İngilizce’de “gain” olarak ifade edilen kazanç kelimesi, TFRS Kavramsal Çerçevenin 2011 sürümünün 4.30-31. paragraflarında şu şekilde tanımlanmaktaydı: “Kazançlar gelir tanımına giren diğer kalemleri belirtir. Bunlar işletmenin olağan faaliyetlerinden doğabildiği gibi olağan olmayan faaliyetlerinden de ortaya çıkabilir. Kazançlar ekonomik yarardaki artışları ifade ederler ve özellikleri itibariyle gelirlerden bir farkları yoktur. Bu nedenle, kazançlar Kavramsal Çerçevede ayrı bir unsur olarak ele alınmamışlardır”. Bu hususa Ekim 2018 yayım tarihli yeni sürümde yer verilmemiştir.

“Hasılat” ise belli bir dönemde yapılan satış vb. işlemler sonucunda elde edilenlerin tümünü ifade etmektedir. TDK’da hasılat; bir üretim etkinliği sonunda yaratılan malların parasal değerlerini ifade eder. Bu ifade “brüt” anlam taşımaktadır.

TMS 18 Hasılat Standardı paragraf 7’de hasılat; “Ortakların sermayeye katkıları dışında, özkaynakta artışla sonuçlanan ve işletmenin dönem içindeki olağan faaliyetlerinden elde edilen brüt ekonomik fayda tutarıdır”. O halde bir işletmenin hasılatını ifade ederken “olağan faaliyetler” sonucu oluşup oluşmadığına ve brüt tutar olup olmadığına bakılmalıdır.

TMS 18 Hasılat Standardına göre bir işletmenin hasılatı aşağıda verilen üç bileşenden oluşmaktadır:

- Mal satışları,
- Hizmet sunumları,
- İşletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan faiz, isim hakkı ve temettüleri.

TFRS 15, TMS 18 Standardının pek çok unsurunu içermekle birlikte, gelirin tanımını değiştiren, daha önce detaylı olarak değerlendirilmemiş (örneğin hizmet geliri ve sözleşme değişiklikleri) önemli yenilikler getirmektedir. Ayrıca hasılatın ne zaman finansal tablolara alınacağını ise 31. Madde de aşağıdaki gibi açıklamaktadır: “ İşletme taahhüt edilen bir mal veya hizmeti (başka bir ifadeyle, bir varlığı) müşterisine devrederek edim yükümlülüğünü yerine getirdiğinde (veya getirdikçe) hasılatı finansal tablolara alır. Bir varlığın kontrolü müşterinin eline geçtiğinde (veya geçtikçe) varlık devredilmiş olur”.

Zaman içinde tahsil edilecek gelir veya vade farkları hasılat içerisinde değerlendirildiği için gerçek hasılat tespit edilememektedir. Bu durumdan dolayı oluşan yanlış raporlama özellikle dönemsellik ilkesini ortadan kaldırmakta ve dürüst resim ilkesine uygun bir raporlama yapılamamaktadır. TFRS 15’in yayımlanmasındaki en önemli gerekçelerden birisi hasılatın gerçeğe uygun değeri üzerinden raporlanmasıdır. Böylece finansal tablolar üzerinden yürütülen finansal analiz çalışmaları da daha sağlıklı ve sağlam bir yapıya oturacaktır ve şeffaf, güvenilir bir raporlama yapılmasına olanak sağlayacaktır.

Standardın ikinci kilit kavramı da “sözleşme”dir. Standardın anlam bütünlüğünü yakalayabilmek için bu kavrama da kısaca bakmak gerekir.

Sözleşme, tarafların iradelerini karşılıklı ve birbirine uygun olarak açıklamalarıyla kurulur. İrade açıklaması, açık veya örtülü olabilir (Borçlar Kanunu (BK) madde 1). Sözleşmelerin geçerliliği, kanunda aksi öngörülmedikçe, hiçbir şekle bağlı değildir (BK madde 2).

Sözleşme birden fazla kişinin hukuki netice oluşturmak amacıyla belirli bir konu üzerinde vardığı anlaşmadır. Sözleşme, koşullarına uyulması yasayla desteklenmiş olan hukukî işlemlerdir. Belirli tip sözleşmeler kanunlar tarafından düzenlenmişlerdir. Ancak sözleşme serbestisi çerçevesinde hukuka ve ahlaka uygun olmak koşuluyla kanunlarda yazılı olanlar dışında taraflar istedikleri türde sözleşmeyi akdedebilirler (Atamer, 2017).

Kanun metninden ve tanımdan anlaşılacağı üzere sözleşmenin yazılı olma şartı bulunmamaktadır. Taraflar bunu kendi aralarında ön şart olarak koyabilirler. Aksi takdirde sözlü anlaşma ile de sözleşme tesis edilebilir. Önceki standartlarda yer verilmeyen bu husus TFRS 15’in 10. Maddesinde aşağıdaki gibi açıklanmıştır: “Sözleşme iki veya daha çok taraf arasında yapılan hukukî icra edilebilir hak ve yükümlülükler doğuran bir anlaşmadır. Bir sözleşmedeki hak ve yükümlülüklerin icra edilebilirliği hukukî bir konudur. Sözleşmeler yazılı, sözlü veya işletmenin ticari teamüllerine uygun olarak benimsediği başka bir şekilde olabilir”. Bu durumda yazılı olmayan sözleşmelerin de TFRS 15 kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir. Örneğin telekomünikasyon operatörleri, kullanıcılarından müşteri hizmetleri aracılığı ile sözel olarak aldıkları taahhüt ve onaylar vasıtasıyla sözleşme yapılmış kabul edip ilgili muhasebeleştirme işlemlerini bu doğrultuda yapabilmektedir.

## 2.1 Vergi Mevzuatına Göre Hasılat

Gelir Vergisi Kanunu (GVK) madde 1’de de gelir: “bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarı”dır. Bu cümledeki “safi” kavramı “net değeri”, bir anlamda “karı” ifade etmektedir (Karabınar). Gelire giren kazanç ve iratlar GVK madde 2’de yedi unsur olarak sayılmıştır.

Vergi Usul Kanunu (VUK)’nu 194/2’de hasılat kavramı geçmekte ve “hasılat kısmına satılan mal bedeli veya yapılan hizmet karşılığı olarak tahsil edilen paralarla tahakkuk eden alacaklar ve işletme faaliyetinden elde edilen diğer bütün hasılat kaydolunur” denmektedir. Bu ifadede olağan faaliyetlerden elde edilme ve brüt ölçütleri sağlanmıştır.

Bu konuda yaşanan kavram kargaşasının bir örneği de burada görülmektedir. GVK’nda “hasılat” kelimesinin “gelir” yerine kullanıldığı görülmektedir (madde 46). Vergilendirmenin hasılat yerine gelir üzerinden yapılacağı gerçeğinden hareketle GVK’nun vergilendirmede işletmenin gelirlerini kapsamadığı sonucu çıkarılabilir. Çünkü vergilendirilmesi gereken hasılat değil, gelirdir (Karabınar).

Yukarıda da ifade edildiği üzere hasılat; satılan mal bedeli veya yapılan hizmet karşılığı olarak tahsil edilen paralarla tahakkuk eden alacaklar ve işletme faaliyetinden elde edilen diğer bütün hasılat olarak tanımlanırken bir takvim yılı içinde elde edilen kazanç ve iratların safi tutarı vergilendirilecek gelir olarak alınmaktadır.



GVK Madde 37; Ticari kazanç, Vergi Usul Kanunu hükümlerine ve bu kanunda yazılı gerçek (Bilanço veya işletme hesabı esası) veya basit usullere göre tespit edilir. Ticari kazanç, teşebbüsdeki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müsbet farktan işletmeye ilave olunan değerlerin indirilmesi ve çekilen değerlerin ilavesi ve VUK'un değerlemeye ait hükümleri de uygulanmak suretiyle bulunur. 39. maddesinde de; "Elde edilen hasılat, tahsil olunan paralarla tahakkuk eden alacakları" ifade eder. Gelirin tahakkukunun vergi mevzuatı açısından fatura vb. dayanılarak yapılması gerekir.

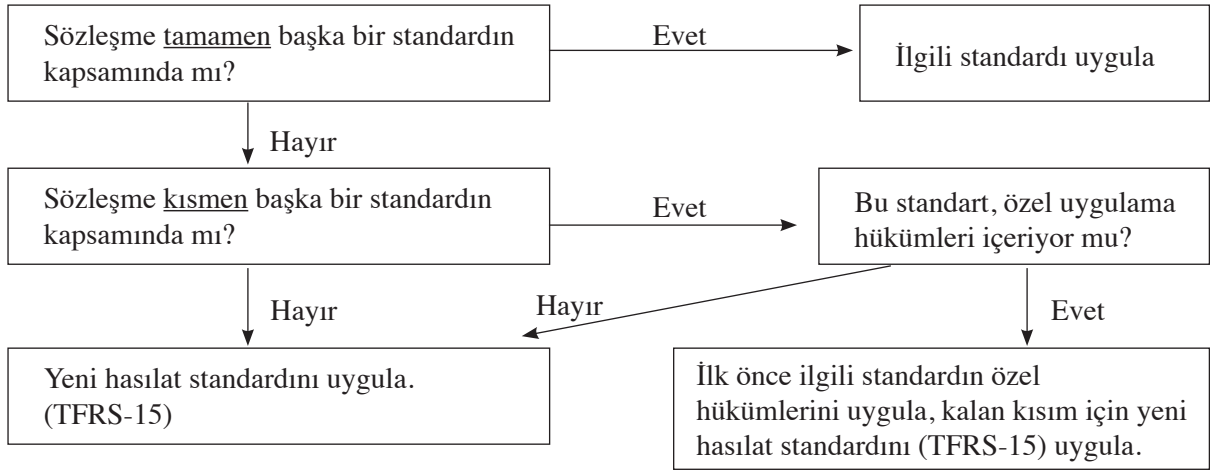
Gelirin vergilendirilmesi için "elde edilmiş" olması gerekir. Vergilendirme işlemlerinin yapılabilmesi için yerine getirilmesi gereken şartlardan biri de vergiyi doğuran olayın meydana gelmesidir. Vergi açısından vergiyi doğuran olay da, gelirin elde edilmiş olmasıdır (Prof. Dr. H. Hüseyin Bayraklı, Gelir Vergisi Kanununda Gelir Kavramı Ve Sapmalar, Mevzuat Dergisi, Aralık 2000)

Kurumlar vergisinde tahsilat esası geçerli olduğu için, tahsilatın yapılması gelirin doğduğu anlamına gelir ve tahsil edildiği dönem geliri olarak vergilendirilmesi gerekir. Ancak fatura karşılığı olsa dahi avans niteliğindeki tahsilatlar dönem matrahına dahil edilmeyecektir. Bu konuda Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın vermiş olduğu 29.03.2018 tarih ve 38418978-125[6-18/5]-E.137466 sayılı özelge konuyu özetlemektedir. Özelgede kısaca: İlgili sözleşme gereği üstlenilen işlere ilişkin olarak herhangi bir mal teslimi veya hizmet ifası olmaksızın tahsil edilen avansların, mal teslimi veya hizmet ifası sözleşmesinden bağımsız olarak Vergi Usul Kanununun 287 nci maddesi hükmü gereğince mukayyet değerleri üzerinden pasifleştirilmesi suretiyle değerlendirilmesi ve sözleşmeye konu malın tesliminin veya hizmetin ifasının gerçekleştiği dönemin kurum kazancının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir. Malın tesliminden ve hizmetin ifasından önce avans olarak tahsil edilen tutarlara ilişkin olarak fatura düzenlenmiş olması kurum kazancının tespiti açısından bu durumu etkilemeyecektir.

### **3. "MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNDEN HASILAT" STANDARDI**

Yeni hasılat standardı ile amaçlanan husus; şirketin geliri kaydedebilmesi için müşteriye mal ve hizmetleri devretmiş olması ve devredilen mal ve hizmet karşılığında hak edilen bedeli ya da hak kazanacağı bedeli yansıtacak şekilde muhasebeleştirmesidir. TFRS 15 standardı ile hasılatın finansal raporlamasının geliştirilmesi ve dünya çapında finansal bilgilerin aynı esaslara göre raporlanarak karşılaştırılabilirliğinin sağlanması beklenmektedir.

TFRS 15 standardının hangi sözleşmelere uygulanacağı ya da sözleşmelerin standart kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceği belirlenirken aşağıdaki yol haritası izlenebilir:



### Şekil 1: Birden Fazla Standardı Kapsayan Müşteri Sözleşmelerine Yaklaşım

**Kaynak:** (KPMG, 2014: 4)

Bu standarttan en çok etkilenecek olan endüstrilerin ortak özelliği uzun vadeli sözleşme yapmalarıdır (Silvia, 2014). Sözleşmenin TFRS 15 kapsamında değerlendirilmesi konusunda Şekil 1'deki sorulara verilen cevaplar etkili olacaktır.

Standart, hasılatın muhasebeleştirilmesinde beş aşamalı bir model uygulanmasını öngörmüştür:

- Müşteriyle yapılan sözleşmelerin tanımlanması,
- Sözleşmelerdeki edim yükümlülüklerinin tanımlanması,
- İşlem fiyatının belirlenmesi,
- İşlem fiyatının edim yükümlülüklerine dağıtımı,
- Her bir edim yükümlülüğü yerine getirildiğinde gelirin muhasebeleştirilmesi.

#### 3.1 Müşteriyle Yapılan Sözleşmelerin Tanımlanması

TFRS 15'e göre sözleşmelerin aşağıdaki kriterleri sağlaması gerekmektedir:

- Sözleşmenin tarafları sözleşmeyi onaylamış ve kendi edimlerini ifa etmeyi taahhüt etmiştir,
- Her bir tarafın transfer edilecek mal ve hizmete ilişkin hakları tanımlanabilir durumdadır,
- Devredilecek mal veya hizmetle ilgili ödeme koşulları tanımlanabilmektedir,
- Sözleşme ticari öneme sahiptir,
- Mal veya hizmetin transferi sonucu tahsil bedeli muhtemeldir.

Sözleşmeleri tanımlarken ilgili kıstasların sağlanması durumunda, aynı müşteriyle ve birbirine yakın zamanlarda yapılan iki veya daha fazla sözleşme birleştirilip tek bir sözleşme olarak beraber değerlendirilir. Bu şartlar şunlardır:

- Sözleşmelerin tek bir ticari amaç için paket halinde müzakere edilmesi,
- Bir sözleşme bedelinin tahsil kabiliyetinin diğer sözleşmenin yerine getirilmesine bağlı olması,
- Sözleşmede taahhüt edilen hizmet veya malların tek bir edim yükümlülüğünden oluşması.

Örneğin, bir şirket arazi satışı için müşterisiyle 1.000.000 TL tutarında bir anlaşma imzalamıştır. Bu şirket aynı müşterisiyle anlaşmaya konu arazide 1.500.000 TL değerinde bir bina inşa etmek için ikinci bir sözleşme imzalamıştır. (Grant Thornton; Get Ready for IFRS 15 Recognising Revenue in The Real Estate And Construction Industries 2016). Bu örnekte iki sözleşme de aslında tek bir ticari amaca hizmet etmektedir. Dolayısıyla ilgili sözleşmeler bir paket gibi düşünülmeli ve beş aşamalı modelin adlımları bu doğrultuda uygulanmalıdır.

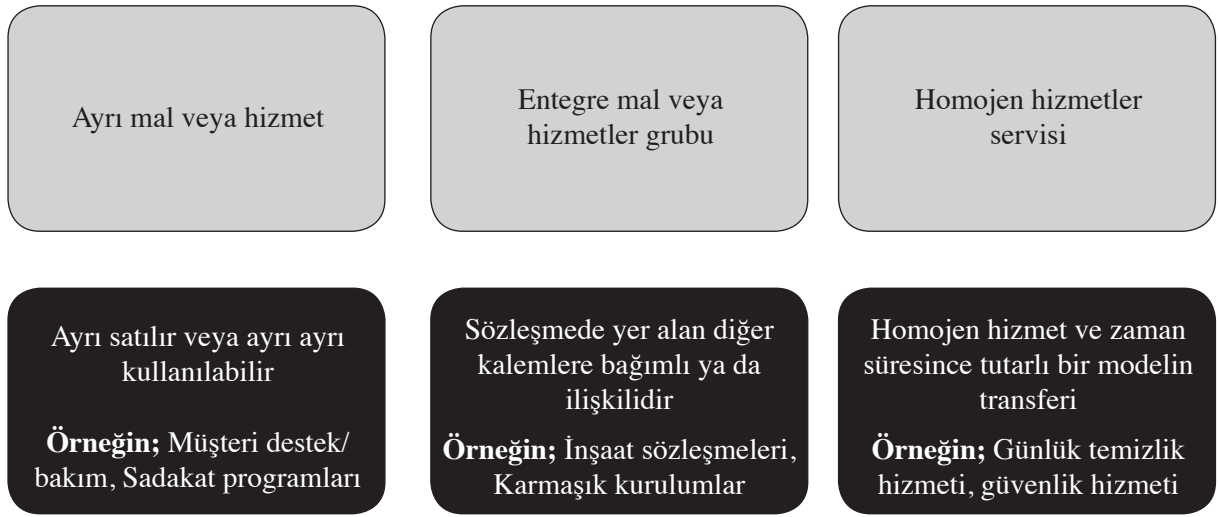
Sözleşme değişiklikleri standartta belirtilen şartları sağlaması halinde ayrı bir sözleşme olarak muhasebeleştirilir.

### **3.2 Sözleşmelerdeki Edim Yükümlülüklerinin Tanımlanması**

Sözleşmelerdeki edim yükümlülüklerinin tanımlanabilmesi için sözleşmelerin incelenmesi ve ayrı edim yükümlülüklerinin (sözleşme gereği karşılanması gereken performans yükümlülükleri) belirlenmesi gerekmektedir.

Yeni Hasılat standardında gelirin muhasebeleştirilmesi için en önemli unsurlardan biri edim yükümlülüğüdür. Edim yükümlülüğü müşteriye taahhüt edilen bir mal veya hizmet veya mal veya hizmetler bütünü veya ayrı mal ve hizmetler serisini (temelde aynı olan ve belirlenmiş bir kriteri karşılayan) transfer etme vaadidir.

Edim yükümlülükleri tanımlanırken, bir mal veya hizmetin bağımsız olup olmadığının değerlendirilmesi gerekmektedir. Bir mal ve/veya hizmet bağımsız değil ise mal ve/veya hizmet paketi tamamlanana kadar, söz konusu taahhütler birleştirilir ve tek bir edim yükümlülüğü olarak muhasebeleştirilir.



## Şekil 2. Ayrı Edim Yükümlülükleri

Bir edim yükümlülüğünün ayrı olup olmadığının belirlenmesinde müşterinin;

- Bu mal ve hizmetten tek başına fayda sağlamaya başlaması ya da,
- Başka bir edim yükümlülüğü tamamlandıktan sonra fayda sağlamaya başlaması ya da,
- Bu edim yükümlülüğünün başka bir edim yükümlülüğünün tamamlanmasında faydalanılacak bir ürün olmasına bakmak gerekmektedir.

Örneğin ürün teslimi, satış sonrası lojistik ve eğitim hizmetlerini de içeren bir sözleşme eski hasılat standartlarında tek bir satış bedeli ve maliyet üzerinden muhasebeleştirilirken, TFRS 15'e göre yukarıdaki her bir kalem ayrı birer edim yükümlülüğü olarak değerlendirilip ayrı ayrı muhasebeleştirilecektir.

Ayrıca şirketin sözleşmedeki mal ve hizmetlerin müşteriye taahhüt edilen diğer edim yükümlülüklerinden de ayrıştırılması gerekir gerekmeceği de incelenmelidir. Örneğin bir inşaat işinde müşteri emtia satışından ve bu satışla ilgili verilecek işçilik hizmetinden ayrı ayrı yararlanabilir. Sözleşmede şirket müşteriye duvar inşa etme işi içinde emtia satma ve işçilik hizmeti verme işini birlikte vermeyi taahhüt etti ise, bu emtia ve hizmet satışı ayrı ayrı sayılamayacaktır. Bu durumda şirketin duvar inşaatında duvar inşa etmek üzere tek bir edim yükümlülüğü olacaktır (Project Summary UFRS 15 Revenue from Contracts with Customers, s.4).

### 3.3 İşlem Fiyatının Belirlenmesi

“İşlem fiyatı, müşterilere devredilen mal veya hizmet karşılığında işletmenin hak etmeyi beklediği bedeldir. Bu bedelin içine üçüncü kişiler adına tahsil edilecek olan bedeller girmez. Örneğin, hesaplanan KDV gibi (Calayoğlu, İ., & Yılmaz, R., 2016, PESA Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi). Bir

müşteriyle yapılan sözleşmede taahhüt edilen bedel, sabit tutarları, değişken tutarları ya da her ikisini içerebilir (TFRS-15, 2015: md.47). Müşteri tarafından taahhüt edilen bedelin niteliği, zamanlaması ve tutarı işlem fiyatı tahminini etkiler.

İşlem fiyatı belirlenirken dikkate alınması gereken kriterler: değişken bedel, değişken bedel üzerindeki kısıtlamalar, önemli bir finansman bileşeninin varlığı, gayri nakdi bedel ve müşteriye ödenecek bedeldir.

### 3.4 İşlem Fiyatının Edim Yükümlülüklerine Dağıtımı

İşlem fiyatının dağıtımında amaç, işletme açısından, işlem fiyatının her bir edim yükümlülüğüne veya farklı mal veya hizmete müşteriye taahhüt edilen mal veya hizmetlerin devri karşılığı hak etmeyi beklediği bedeli gösteren bir tutarda dağıtılmasıdır. Dağıtımın amacına ulaşmak üzere işletme, işlem fiyatını sözleşmede belirlenen her edim yükümlülüğü uyarınca nispi bir müstakil satış fiyatı üzerinden dağıtır. TFRS 15, müstakil satış fiyatını, işletmenin taahhüt ettiği mal veya hizmetlerden birini müşteriye tek başına satması karşılığında talep ettiği fiyat olarak tanımlar ( Jale Alkaş, 2017, Borsa Gündem).

Her bir edim yükümlülüğüne karşılık gelen işlem fiyatının açıkça belirlenemediği durumlarda standartta belirtilen çeşitli tahmin yöntemlerinin kullanılması gerekmektedir. TFRS 15 tamamen sınırlanamamakla birlikte aşağıda belirtilen üç tahmin yönteminin uygun olduğunu belirtmektedir: Düzeltilmiş piyasa değerlendirme yaklaşımı, beklenen maliyet artı kar marjı yaklaşımı ve bakiye yaklaşımı. Bu tahmin yöntemlerinin benzer durumlar için tutarlı olarak uygulanması gerekmektedir.

İndirimler varsa ve bu indirimin sadece bir mal ya da hizmetle alakalı olduğu açıkça belirtilmemişse, edim yükümlülüklerine müstakil satış fiyatına göre dağıtılmalıdır. “Bir sözleşmedeki edim yükümlülüklerinin bağımsız fiyatlarının toplamı, sözleşme fiyatından fazla ise müşterinin bu sözleşme ile bir indirim elde ettiği kabul edilir. Bu durumda sözleşmedeki edim yükümlülüklerinin bağımsız satış fiyat toplamı ile sözleşme fiyatı oranlanarak dağıtılması gerekir.” (Calayoğlu, İ., & Yılmaz, R., 2016, PESA Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi)

### 3.5 Her Bir Edim Yükümlülüğü Yerine Getirildiğinde Gelirin Muhasebeleştirilmesi

TFRS 15 standardı, gelirin müşteriye taahhüt edilen mal veya hizmetin transferi ile edim yükümlülüğünün yerine getirilmesi sonucu muhasebeleştirilmesini açıklamaktadır. Edim yükümlülüğünün transferi, standartta kontrolün işletmeden müşteriye geçmesi olarak tanımlanmıştır.

Aşağıdaki şartların her ikisinin birlikte karşılanması durumunda bir sözleşme tamamıyla ifa edilmemiştir (TFRS-15, 2015: md.12):

- İşletme müşteriye taahhüt ettiği mal veya hizmetleri henüz devretmemiş ve
- İşletme taahhüt ettiği mal veya hizmetler karşılığı henüz herhangi bir ücret tahsil etmemiş ve etme hakkına sahip olmamıştır.

Yukarıdaki şartların sağlanması ve tahsilatın gerçekleşmesi durumunda dahi işletme tahsilat hakkına sahip olmaz ise hasılat kaydı yapılamaz. Ancak, tahsilat gerçekleşmiş ve aşağıdaki şartları da sağlıyor ise hasılat kaydı gerçekleştirilebilir. (TFRS-15, 2015: md.15)

- İşletmenin müşteriye mal veya hizmet devrine ilişkin hiçbir yükümlülüğünün kalmaması ve müşteri tarafından taahhüt edilen bedelin tamamının veya tamamına yakınının işletme tarafından tahsil edilmesi ve bu bedelin iadesinin mümkün olmaması,
- Sözleşmenin feshedilmiş olması ve müşteriden tahsil edilen bedelin iadesinin mümkün olmaması.

“İşletmenin müşteriye karşı sorumluluğunu yerine getirmesinden dolayı iadesinin olası olmadığı durumda, sözleşme bedelinin tamamını veya bir kısmını tahsil etmiş olması durumunda yaptığı tahsilatı hasılat yazabilir. Ayrıca feshedilen bir sözleşmeden dolayı, sözleşme yükümlülüğü gerçekleştirilmese dahi, önceden tahsil edilen bedelin iadesi mümkün değilse de hasılat yazılabilir. Kısaca, sözleşme devam ediyorsa sözleşme yükümlülüğü yerine getirilmeden hasılat yazılamaz. Sözleşme feshedilmişse ve tahsil edilen bedelin iadesi mümkün değilse söz konusu bedel sözleşme yükümlülükleri yerine getirilmesi beklenmeden hasılat yazılır.” (R. Yılmaz & İ. Calayoğlu, 2016, s:26)

TFRS 15, hasılatın zamana yaygın olarak mı yoksa zamanın belli bir anında mı finansal tablolara alınacağı ile ilgili detay açıklamalar içermektedir. TFRS 15 bu konuya getirdiği alternatif kullanım alanı ve belirtilen hallerde fesih durumunda hukuken icra edilebilirliği bulunan tahsil hakkı gibi yeni açıklama ve kriterler ile önceki hasılat standartlarından ayrılmaktadır. Aşağıdaki kriterlerden herhangi birinin sağlanması durumunda edim yükümlülüklerinin belirli bir zaman içerisinde yerine getirileceği anlaşılacağından hasılat da zamana yaygın olarak finansal tablolara alınacaktır:

- Müşterinin, işletmenin ifa ettiği edimlerden sağladığı faydaları aynı anda alması ve tüketmesi (örneğin temizlik hizmeti),
- Varlık oluşturulduca ya da geliştirildikçe kontrolü müşteriye geçen bir varlık oluşturulması ya da geliştirilmesi (örneğin müşteri arazisinde tesis),
- İşletmenin ediminin alternatif bir kullanım sunan bir varlık oluşturmaması ve o güne kadar tamamlanan edime ilişkin uygulanabilen bir tahsil hakkı bulunması.

Bu şartların sağlanmadığı durumlarda ise zamanın belli bir anında kontrolün transfer edildiği varsayılır ve buna göre muhasebeleştirilir. Standart kontrole ilişkin aşağıda belirtilen göstergelerin dikkate alınması gerektiğini belirtmiştir:

- İşletmenin varlık karşılığında bir tahsil hakkına sahip olması,
- Müşterinin varlığın yasal mülkiyetine sahip olması,
- İşletmenin varlığın zilyetliğini devretmesi,
- Müşterinin varlığın mülkiyetinin getirdiği önemli risk ve getirilere sahip olması,
- Müşterinin varlığı kabul etmiş olması.

Zamana yaygın olarak hasılat oluşturulacak edim yükümlülüklerindeki ilerlemenin ölçülmesine dair iki yöntem kullanılmaktadır:

- *Çıktı yöntemi:* Gelir kaydedilirken o güne kadar üretilen ve transfer edilen mal veya hizmetlerin transfer edilecek toplam mal veya hizmetlere oranında muhasebeleştirilmesidir.
- *Girdi yöntemi:* Gelir kaydedilirken o güne kadar harcanan kaynakların harcanması beklenen toplam kaynaklara oranında muhasebeleştirilmesidir.

Tutarlılık gereği, birbirine benzer sözleşmeler için aynı yöntem kullanılmalıdır.

Geçiş yöntemi olarak geçmişe dönük verilerin düzeltilmesi veya pratik uygulama (tüm etkinin cari dönemden geçirilmesi) seçilebilir. Yeni standardın geçmiş yıllara olan etkilerinin mali tablolar üzerinde önemli bir etkisinin olmayacağı durumlarda pratik uygulama yöntemi seçilebilmektedir.

Sözleşmenin taraflarından olan müşteri ve satıcı belirtilen edim yükümlülüklerini yerine getirdikçe, TFRS 15'e göre oluşan hasılat ile yapılan ödeme (veya kesilen fatura) arasındaki fark, varlık ya da yükümlülük olmasına göre finansal durum tablosunda muhasebeleştirilir. "Sözleşme varlığı" kavramı TFRS 15 madde 107'ye göre, işletmenin müşteriye devrettiği mal veya hizmetler karşılığında işletmenin bedeli alma hakkıdır. Sözleşme yükümlülüğü ise aynı standardın 106.maddesinde, işletmenin müşteriden tahsil ettiği (veya etmeye hak kazandığı) bedel karşılığında mal veya hizmetleri müşterisine devretme yükümlülüğü olarak tanımlanmıştır. İşletme standartta belirtilen kriterlere göre edim yükümlülüğünü yerine getirip alıcıya ilgili mal veya hizmetleri devrettiyse ve henüz bu edim yükümlülüğüne karşılık olacak bedelin tamamının ya da bir kısmının ödemesini almadıysa, aradaki farkı sözleşme varlığı olarak kaydeder. Bunun tersi durumlarda ise, bedelin edim yükümlülüğünün yerine getirilmesinden önce ödenmesi (veya fazla ödenmesi), sözleşme yükümlülüğü olarak kaydeder.

Açıklanan bedeller henüz alacak ve borç niteliğini kazanmadığı için varlık ve yükümlülük olarak raporlanır. TFRS 15 bu bakiyelerin raporlanmasında kullanılacak terimler ile ilgili alternatif kullanımları yasaklamamıştır. Bu bakiyelerin kaydedileceği varlık ve yükümlülük hesaplarının isimlerinin sırasıyla "18X Müşteri Sözleşmelerine İlişkin Varlıklar" ve "38X Müşteri Sözleşmelerine İlişkin yükümlülükler" olabileceği değerlendirilmektedir. KGK tarafından yayınlanacak olan tek düzen yeni hesap planında hesap isimlerinin kesinleştirilmesi beklenmektedir.

#### 4. ÖRNEK UYGULAMA

Uygulama kolaylığı ve vurgulanmak istenilen hususların daha açık bir şekilde aktarılabilmesi için aşağıdaki örnekler ile ilgili sadece dönemler itibarıyla farklılaşan hasılat kayıtları sunulmuştur. Tahsilat, vergi gibi diğer işlemlere ve aynı tutarın rutin olarak devam ettiği aylara ait kayıtlar göz ardı edilmiştir. Hesaplama kolaylığı açısından bazı hesaplama sonuçları yukarıya veya aşağıya yuvarlanarak sunulmuştur.

**Örnek 1:** Işık Hızı şirketinin faaliyet konusu internet ve multimedya içerik sağlayıcılığıdır. 01.01.2018 tarihinde bir müşterisinden 3 yıllık internet hizmeti satın alma taahhüdü olarak aşağıdaki hizmet ve ürünlerin temini konusunda sözleşme imzalamıştır. Sözleşmenin detayları aşağıdaki gibidir:

- Aylık 60 TL bedel ile internet hizmeti temin edilecektir.

- Piyasa fiyatı (müstakil satış fiyatı) 400 TL olan modem 50 TL karşılığında ilk ay faturasına yansıtılarak temin edilecektir.
- Aylık ücreti 30 TL olan çevrimiçi film paketi 3 ay süre ile ücretsiz izlenilebilecektir.

TFRS 15'e ve yukarıda verilen bilgilere göre hesaplamalar, ilgili açıklamaları ve hasılat ile ilgili yevmiye kayıtları aşağıdaki gibi olmalıdır:

Müşteriden alınan bir taahhüt olduğu (fesih durumunda hukuken tahsil imkanının bulunması) ve yapılan sözleşme ile verilecek olan hizmet sadece o müşteriye ait olacağı (alternatif kullanım alanı olmaması) için şirket, ilgili hasılat tutarlarını zamanın belirli bir anında değil zamana yaygın olarak muhasebeleştirilebilecektir.

**Tablo 1. Modem indiriminin ilgili dönemlere dağıtılması**

	Tutar (TL)	Toplam içindeki pay	İndirimin dağıtımı	Net bedel	Aylık bedel
<b>İnternet Hizmeti</b>	2.160	84%	295	1.865	52
<b>Modem</b>	400	16%	55	345	
<b>Toplam</b>	2.560				
<b>Toplam sözleşme bedeli</b>	2.210				
<b>İndirim bedeli</b>	350				

Modem satışında yapılan 350 TL'lik indirim taahhüt edilen süre karşılığında yapıldığı için, sözleşme kapsamında olan taahhüt dönemi boyunca dağıtılmalıdır. Tablo 1'de modem ile ilgili indirimin TFRS 15'e uygun olarak dağıtımı gösterilmektedir. TFRS 15'e göre Işık Hızı şirketi modem ücretinde piyasa değerine göre 350 TL tutarında indirim sağlamıştır. Bu sağlanan indirim, verilen 3 yıllık taahhüt karşılığında olduğu için bu bedelin tüm dönemlere ağırlığı oranında dağıtılması gerekmektedir. İnternet hizmeti ve modemin piyasa değerinin toplamı 2.560 TL'dir. İnternet Hizmeti (2.160 TL) ve Modem (400 TL) bedellerinin toplam içerisindeki payı sırası ile yaklaşık %84 ve %16'dır. Eski hasılat standartlarına göre ise bu tip bir indirim hiç yapılmadan sadece alınan 50 TL hizmet bedeli hasılat olarak kaydedilmektedir.



Tablo 2. Ücretsiz film paketi bedelinin aylara dağıtılması

Dönemler	Aylık indirimsiz hizmet bedeli	Toplam içindeki pay	Aylık ödeme	Aylık indirim bedeli	İndirimli paket bedeli	Aylık paket fark bedeli
1.ay	90	4%	60	4	86	26
2.ay	90	4%	60	4	86	26
3.ay	90	4%	60	4	86	26
4.ay	60	2,7%	60	2,5	57,5	-2,5
....						
36.ay	60	2,7%	60	2,5	57,5	-2,5
<b>Toplam</b>	2.250	100%	2.160	90	2.160	0

Tablo 2’de, ücretsiz olarak müşteriye sunulan film paketinin müstakil satış bedelinin TFRS 15’e uygun olarak ağırlıkları oranında dönemlere dağıtımı gösterilmektedir. Şirket müstakil satış fiyatı aylık 30 TL olan çevrimiçi film paketi hizmetini, müşterinin 3 yıllık internet hizmeti satın alma taahhüdü karşısında ücretsiz olarak müşterisine sağlamayı kabul etmiştir. Verilecek hizmet bedellerinin müstakil satış fiyatları toplamı 2.250 TL’dir ve aylar itibariyle ilk kolonda sunulmuştur. Aylık hizmet bedellerinin toplam içerisindeki oranı ise ikinci kolonda sunulmaktadır. Verilecek hizmetlerin toplam bedeli 2.250 TL olsa dahi, müşterinin toplam olarak yapacağı ödeme 2.160 TL’dir. Yapılacak indirim (90 TL) ayların toplam içerisindeki paylarına göre dağıtılmış hali ise aylık indirim bedeli kolonunda sunulmaktadır. İndirimli paket bedeli kolonu, hesaplanan aylık indirim bedellerinin aylık indirimsiz hizmet bedellerinden düşülmesi ile bulunmuştur. TFRS 15’e uygun olarak aylık hasılat kaydedilecek bedellerin yer aldığı aylık paket fark bedeli kolonu ise, müşteriden tahsil edilecek aylık ödemeler ile indirim bedelinin dağıtıldığı ve o aya isabet eden hasılat bakiyelerinin gösterildiği indirimli paket bedelleri arasındaki farktan oluşmaktadır.

Tablo 3. İlgili dönemlere isabet eden hasılat tutarlarının karşılaştırılması

	01.01. 2018	31.01. 2018	28.02. 2018	31.03. 2018	30.04. 2018	....	01.01.2021	Toplam hasılat
<b>TFRS 15'e Göre</b>	345	78	78	78	49.5		49.5	2.210
<b>TMS 11-18'e Göre</b>	50	60	60	60	60		60	2.210
<b>VUK'a göre</b>	0	110	60	60	60		60	2.210

\* Modemin indirim dağıtılmış müstakil satış fiyatı

\*\* Modem indirimi dağıtılmış aylık internet hizmeti bedeli (52 TL) + ücretsiz film paketi ile ilgili aylık fark bedeli (26 TL)

\*\*\* Modem indirimi dağıtılmış aylık internet hizmeti bedeli (52 TL) + ücretsiz film paketi ile ilgili aylık fark bedeli (-2,5 TL)

TFRS'ye göre sözleşmenin imzalanması ile birlikte modem bedeline ait hasılat doğmuştur. Fakat VUK'ta henüz kesilen bir fatura olmadığı için hasılat kaydedilememektedir. Ayrıca eski standartlara göre oluşturulan hasılat bakiyeleri, edim yükümlülüklerinin müstakil satış fiyatlarını ve indirimlerin edim yükümlülüklerine dağıtılması hususlarını dikkate almamaktadır. Sözleşme bitiminde elde edilecek toplam hasılat bütün raporlama formatlarında aynı olsa dahi, dönemler ve hizmet kırılımı bazında kaydedilecek hasılat bakiyeleri farklılaşmaktadır. Bu farklılık mali tablolar ve dipnotlarında (özellikle hasılat ve bölümlere göre raporlama dipnotları) önemli değişikliklere sebebiyet verebilecektir.

TFRS 15'e göre yapılacak ilk aya ait hasılat yevmiye kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır:

TFRS 15'e göre sözleşme imzalanması ve yukarıda açıklandığı üzere diğer şartlarında sağlanmasıyla birlikte hasılat zamana yaygın olarak muhasebeleştirilecektir. Sözleşmenin imzalanması ile birlikte indirimin dağıtıldığı modem fiyatı kadar hasılat doğmuştur. Fakat bu hasılat karşılıklı doğan hak henüz alacak olmadığı için, standartta belirtildiği gibi bir sözleşme varlığı hesabına kaydedilecektir.

-----01.01.2018-----	
18X Müşteri Sözleşmelerine İlişkin Varlıklar Hesabı	345
60X Hasılat Hesabı	345
-----	

Birinci ayın sonunda ücretsiz film paketinin ve modem indiriminin dağıtıldığı tutarların toplamı kadar hasılat oluşmuştur.

-----31.01.2018-----	
18X Müşteri Sözleşmelerine İlişkin Varlıklar Hesabı	78
60X Hasılat Hesabı	78
-----	

Modem ve ilk aylık hizmet bedeli toplamı olan 110 TL'nin faturalanması ile birlikte sözleşme varlığı olarak kaydedilen bu kadarlık tutar alacak haline dönüşmüştür.

-----31.01.2018-----	
120 Alıcılar Hesabı	110
18X Müşteri Sözleşmelerine İlişkin Varlıklar Hesabı	110
-----	

## Örnek 2

TFRS 15 standardına göre hasılatın zamana yayılı olarak ve edim yükümlülükleri tamamlandıkça muhasebeleştirilmesi TMS 11'den farklılaştığı temel noktalardan biridir. Edim yükümlülüklerinin sözleşmelerde detaylı olarak açıklanması ve fiyatlandırılması da önem arz etmektedir. Çünkü her bir edim yükümlülüğünün farklı kar marjları olması durumunda, dönemler itibariyle kaydedilecek hasılat tutarlarının değişebileceği aşağıda örneklendirilmiştir.

Telsiz A.Ş. Şirketi, Haberleşme A.Ş. şirketiyle 01.01.2018 tarihinde imzaladığı sözleşme kapsamında 250 adet telsiz ve ilgili haberleşme istasyonlarının satışını gerçekleştirecektir. Sözleşme kapsamında ürünlerin 3 yıl içerisinde kullanıma hazır hale getirilmesi planlanmaktadır. Telsiz istasyonlarının kurulumu Haberleşme Şirketinde gerçekleşecektir ve kurulum Telsiz A.Ş. tarafından yapılacaktır. Sözleşme kapsamında belirlenen Entegre lojistik destek hizmeti bedeli ve Eğitim hizmeti ek olarak fiyatlandırılmıştır. 1 adet telsiz istasyonu bedeli 5.000.000 TL, Yazılım kurulum bedeli 500.000 TL, Entegre lojistik destek hizmeti bedeli 750.000 TL, Eğitim hizmeti bedeli 250.000 TL olarak belirtilmiştir. Sözleşmenin toplam bedelleri (250 adet telsiz istasyonu için geçerli) aşağıdaki gibidir;

**Tablo 4. Proje fiyat, maliyet ve kar marjı bilgileri**

Edim Yükümlülükleri	Fiyat	Maliyet	Kar	Kar Marjı
Ürün Maliyeti	1.250.000.000	1.000.000.000	250.000.000	20%
Ürün Yazılım Kurulumu	125.000.000	81.250.000	43.750.000	35%
Entegre Lojistik Destek Hizmeti	187.500.000	140.625.000	46.875.000	25%
Eğitim Hizmeti	62.500.000	43.750.000	18.750.000	30%
<b>Toplam</b>	<b>1.625.000.000</b>	<b>1.265.625.000</b>	<b>359.375.000</b>	<b>22%</b>

Sözleşmenin yılsonları itibariyle gerçekleşen maliyet detayları ve tamamlanma oranları aşağıdaki gibidir;

**Tablo 5. Proje maliyet bilgileri**

Edim Yükümlülükleri	31.12.2018	31.12.2019	31.12.2020	Toplam Maliyet
Ürün Maliyeti	400.000.000	450.000.000	150.000.000	1.000.000.000
Ürün Yazılım Kurulumu	15.250.000	27.500.000	38.500.000	81.250.000
Entegre Lojistik Destek Hizmeti	30.500.000	55.000.000	55.125.000	140.625.000
Eğitim Hizmeti	13.000.000	12.750.000	18.000.000	43.750.000
<b>Toplam</b>	<b>458.750.000</b>	<b>545.250.000</b>	<b>261.625.000</b>	<b>1.265.625.000</b>
<b>Proje Tamamlanma Oranı</b>	<b>36%</b>	<b>43%</b>	<b>21%</b>	<b>100%</b>

Tablo 5’te 31.12.2018 gerçekleşen maliyet tutarları ve 31.12.2019 ve 31.12.2020 yıllarına ait bütçelenen maliyet tutarları belirtilmiştir. Telsiz ve haberleşme istasyonları tek başlarına kullanılmayacakları için, ürün maliyeti adı altında tek bir edim yükümlülüğü olarak hesaplamalara dahil edilmiştir.

**Tablo 6. TMS 11 ve TFRS 15'e Uygun Olarak Hasılat Kaydedilecek Tutarlar**

	31.12.2018	31.12.2019	31.12.2020
<b>TMS 11 Kapsamında Hasılat Kaydedilecek Tutar</b>	<b>589.012.346</b>	<b>700.074.074</b>	<b>335.913.580</b>
<b>TFRS 15 Kapsamında Hasılat Kaydedilecek Tutar</b>	<b>582.699.634</b>	<b>696.355.311</b>	<b>345.945.055</b>
Ürün Maliyeti	500.000.000	562.500.000	187.500.000
Ürün Yazılım Kurulumu	23.461.538	42.307.692	59.230.769
Entegre Lojistik Destek Hizmeti	40.666.667	73.333.333	73.500.000
Eğitim Hizmeti	18.571.429	18.214.286	25.714.286
<b>TFRS 15 Standardının etkisi</b>	<b>6.312.712</b>	<b>3.718.763</b>	<b>(10.031.475)</b>

Tablo 6'da gerçekleşen ve bütçelenen maliyetlere göre kaydedilecek hasılat tutarı belirtilmiştir. TMS 11 kapsamında hasılat olarak kaydedilecek tutar dönem sonunda gerçekleşen maliyetin projenin toplam bütçelenen maliyeti yani projenin genel kar marjı oranında belirlenmekteydi. Toplam proje maliyeti 1.265.625.000 TL, 31.12.2018 tarihinde 458.750.000 TL gerçekleşen maliyet ile projenin toplam tamamlanma oranı %36'dır. 1.625.000.000 olarak imzalanan sözleşme bedelinin %36 (458.750.000/1.265.625.000) 'sı olan 589.012.346 TL (1.625.000.000\*0,36) dönem sonunda hasılat kaydedilmekteydi. TMS 11 kapsamında gelecek yıllar için de aynı hesaplama yapılmıştır. TFRS 15'e göre ise her bir edim yükümlülüğünün tamamlanma oranına karşılık gelen tutarda hasılat kaydedilmesi gerekmektedir. 31.12.2018 tarihinde 458.750.000 TL olarak gerçekleşen maliyet, edim yükümlülüklerine göre detaylandırıldığında 400.000.000 TL ürün maliyeti sözleşmedeki 1.000.000.000 toplam ürün maliyetine oranlanmaktadır ve 1.250.000.000 toplam ürün maliyeti fiyatı oranında 500.000.000 TL (400.000.000/1.000.000.000\*1.250.000.000) hasılat kaydedilmektedir. Bu hesaplama 31.12.2018 itibariyle her bir edim yükümlülüğü için ayrı ayrı yapıldığında, hasılat olarak kaydedilmesi gereken toplam tutar olan 582.699.634 TL'ye ulaşılmaktadır. TFRS 15 kapsamında hasılat kaydı her bir edim yükümlülüğünce aynı şekilde hesaplanmaktadır ve dönem sonu toplam hasılat kaydedilecek tutar belirlenmektedir. TMS 11 kapsamında hasılat kaydedilen tutar dönem sonlarında toplam gerçekleşen maliyetin

proje bedelinin toplamına oranında hasılat kaydedilirken, TFRS 15 kapsamında hasılat kaydı her bir edim yükümlülüğünün proje detayındaki bedeli ile oranlanarak hesaplanmaktadır.

TMS 11 ve TFRS 15'in farklılaştığı en önemli detay olan edim yükümlülüğü kavramı, dönemler itibariyle gerçekleşen hasılat tutarını önemli ölçüde değiştirebilmektedir. Edim yükümlülüklerinin sahip oldukları kar marjları aynı olsaydı dönem sonları itibariyle TMS 11 ve TFRS 15 kapsamında oluşacak hasılat tutarlarında farklılık oluşmayacaktı. Ancak edim yükümlülükleri farklı kar marjlarına sahip olduğundan dolayı dönem sonlarında kaydedilen hasılat tutarları farklılık göstermektedir. TFRS 15'in uygulanması ile birlikte, finansal tablolarda henüz teslimi ya da ifası gerçekleşmemiş tutarlar ile ilgili olarak hasılat oluşturulmasının önüne geçilmektedir.

### **5. TFRS 15 MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNDEN HASILAT STANDARTININ BIST 50 DE İŞLEM GÖREN İŞLETMELERDEKİ ETKİSİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ**

TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardının uygulamadaki etkilerini değerlendirmek amacıyla Borsa İstanbul'da işlem gören ve BİST 50 indeksinde bulunan işletmelerin 30.06.2018 sınırlı bağımsız denetim raporları incelenmiştir. BIST 50 indeksinde bulunan işletmelerin %76'sının standart değişikliği etkisini değerlendirdiği gözlemlenmektedir. Değişikliğin etkilerini değerlendiren şirketlerin %61'i, değerlendirmeler sonucunda finansal tablolarına önemlilik düzeyini aşacak bir etkisi bulunmadığı için düzeltme yapmaya ihtiyaç duymamıştır. Standart değişikliğinin etkilerini değerlendiren şirketlerin %39'u ise değerlendirmeler sonucunda finansal tablolarına önemli etkisi olduğu için TFRS 15 kapsamında gerekli farklılıkları muhasebeleştirmiştir. Standart değişikliğinin etkisi işletmelerde hasılatın değişiminde oran olarak %(0,95) - %2,67 aralığında, tutar olarak ise yaklaşık (27) milyon TL ve 54 milyon TL aralığında değişimlere sebep olmuştur. Değişikliğin işletmelerin hasılat bakiyeleri üzerinde iki yönlü etkisi de gözlemlenmektedir. Etkisi sektör bazında da değerlendirildiğinde aynı sektöre ait şirketlerde önemsiz etki olarak değerlendirildiği de, önemli etki olarak muhasebeleştirildiği de gözlemlenmektedir. TFRS 15 etkisinin sektörden sektöre, şirketten şirkete farklılık göstermesinin en büyük sebebi hasılat kayıtlarının sözleşme detayında gerçekleşmesidir. Tam kapsamlı bağımsız denetim prosedürleri yerine sınırlı inceleme çalışmalarının uygulandığı 30.06.2018 sınırlı denetim raporlarında, TFRS 15 standardının getirdiği yeniliklerin henüz değerlendirilmekte olduğu işletmeler olabileceği düşünülmektedir. Dolayısıyla standartın etkilerini daha iyi gözlemleyebilmek için, 31.12.2018 yılsonu raporlarının incelenmesi de faydalı olacaktır.

**Tablo 7. TFRS 15'in BIST 50 Şirketleri Tarafından Uygulanma Oranları**

Kategori	İşletme Sayısı	BIST 50 içinde oranı	Değişikliği değerlendiren işletmelerde oranı
TFRS 15 etkileri değerlendirilmiştir, önemli bir farklılık oluşmadığı için muhasebeleştirilmemiştir.	23	%46	%61
TFRS 15 etkileri değerlendirilmiştir mali tabloya önemli etkisi olduğu için TFRS 15 kapsamında muhasebeleştirilmiştir.	15	%30	%39
TFRS 15 ile ilgili bir açıklama yapılmamıştır.	12	%24	-

## 6. SONUÇ

Hasılat; devlet açısından, vergilendirme açısından, ortaklar ve kamuoyu açısından, yatırım açısından ve işletme yöneticileri açısından gidişatı değerlendirebilmek için son derece büyük bir öneme sahiptir. Bunun için en doğru, şeffaf, güvenilir şekliyle mali tablolarda yer alması gerekmektedir.

TFRS 15 standardı ile birlikte eski standartlar 1 Ocak 2018 tarihi itibarıyla yürürlükten kaldırılmış olup, 1 Ocak 2018 tarihinde ve sonrasında başlayan yıllık raporlama dönemleri için geçerli olmak üzere uygulanmaya başlanmıştır. Yeni standardın 2018 yılındaki raporlama dönemlerine ilişkin ilk uygulanması geçmişe dönük verilerin düzeltilmesi veya tüm etkinin cari dönemden geçirilmesi olarak kararlaştırılabilir. Yeni standardın geçmiş yıllara olan etkilerinin mali tablolar üzerinde önemli bir etkisinin olmayacağı değerlendirildiği durumlarda tüm etkinin cari dönemden geçirilmesine karar verilebilir uygulanabilir.

Genel olarak standartların gelir ve giderin, dolayısıyla da hasılatın daha iyi raporlamasını ve küresel olarak finansal tabloların mukayese edilebilirliğini sağlaması beklenmektedir. TFRS 15, işletmelerin hasılat kaydını dönem, tutar ve ürün/hizmet segmenti bazında etkileyecektir. Öyle ki bu etki standardın yayımlanma tarihinden önceki dönemlere de sirayet edebilecek, müşterinin sözleşme üzerindeki etkisi ile doğru orantılı olarak artacaktır. Bu etki nispetinde standardın, uygulama örneğinden anlaşılacağı ve BIST 50 listesinde bulunan şirketlerin incelenmesinde görüleceği gibi bazı şirketlerin hasılat rakamlarını çok ciddi boyutlarda etkileyebileceği değerlendirilmektedir. Standardın getirdiği yeniliklerin, özünün daha iyi kavranması ve uygulanmasının yaygınlaşması ile birlikte mali tablolara olan etkisinin önümüzdeki dönemlerden itibaren artması beklenmektedir.

Hasılat, standardın temel ilkeleri doğrultusunda yukarıda bahsedilen beş aşamalı bir model uygulanarak muhasebeleştirilecektir. Bu model sonucunda, uygulama örneğinde de görülebileceği gibi ilgili

dönemlere isabet eden hasılat tutarlarının ne zaman ve nasıl kaydedileceği önceki hasılat standartlarına ve VUK'a göre farklılık göstermektedir. İşlemler sonucunda kaydedilen toplam hasılat tutarları tüm çerçevelerde aynı olsa dahi, muhasebenin temel ilkelerinden olan tam açıklama ve dönemsellik ilkeleri göz önünde bulundurulduğunda, TFRS 15'e göre kaydedilip raporlanan hasılat rakamlarının gerçeğe en yakın ve doğru sonucu vereceği düşünülmektedir.



**KAYNAKÇA**

- Özerhan, Y., Marşap, B., & Yanık, S. S. (2015, Haziran). IFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardının İncelenmesi. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 17(2), s. 193-226-<http://web.a.ebscohost.com/abstract?direct=true&profile=ehost&scope=site&authtype=crawler&jrnl=1302258X&AN=108659061&h=1-8Fd1MymAuyXUA%2fCRPhakwR2wv3T6E%2b6IVUPRBTBeRuMyCiAw31fT%2bfwwBZGil2qEWSIO-hoF0z%2bNi5zRM9VwkQ%3d%3d&crl=f&resultNs=AdminWebAuth&resultL> (Erişim Tarihi:02.11.2018)
- Calayoğlu, İ., & Yılmaz, R., TFRS-15'e Göre Yazılım Sektöründeki Sözleşmelerin Hasılatının Hesaplanması ve Tanınması PESA Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi 2016, Cilt: 2 Sayı: 2, 2016
- Jale Alkaş / Grant Thornton Türkiye Bağımsız Denetim Hizmetleri Partner , (2017, Şubat) UFRS 15'e Hazırlık , Borsa Gündem, <https://www.google.com.tr/amp/m.borsagundem.com/amp/haber/ufrs-15e-hazirlik/1164903> (Erişim Tarihi:02.11.2018)
- KPMG. (2014). First Impressions: Revenue From Contracts with Customers. <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/04/first-impressions-revenue-IFRS15-apr16.pdf> (Erişim Tarihi:02.11.2018)
- Silvia, M. (2014). IFRS 15 vs. IAS 18: Huge Change Is Here! <https://www.ifrsbox.com/ifrs-15-vs-ias-18/> (Erişim Tarihi:02.11.2018)
- Project Summary UFRS 15 Revenue from Contracts with Customers,s.4 <http://www.UFRS.org/Current-Projects/IASB-Projects/Revenue-Recognition/Documents/UFRS-15/Revenue-from-Contracts-Project-summary-Feedback-Statement-May-2014.pdf>, (Erişim Tarihi:02.11.2018)
- TFRS-15. (2015). Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat. [http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2016Seti/TFRS\\_15\\_09092016.pdf](http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2016Seti/TFRS_15_09092016.pdf) (Erişim Tarihi:02.11.2018)
- Prof. Dr. Selahattin KARABINAR, Hasılat Standardı, <http://www.dt-audit.com/dosyalar/Egitim/Muhasebe%20Standartları/1.Hafta/BÖLÜM%204%20HASILAT%20STANDARTI.pdf>, Sakarya Üniversitesi Sürekli Eğitim Uygulama ve Araştırma Merkezi Erişim Tarihi:02.11.2018)
- Koç Yalkın, Yüksel, (2010), “Genel Muhasebe”, Nobel Kitabevi, Ankara
- Atamer, İlker, Sözleşme Nedir, Nasıl Hazırlanır?, 2017, <https://www.atamer.av.tr/sozlesme-nedir-nasil-hazirlanir> <https://www.grantthornton.global/globalassets/1.-member-firms/global/insights/article-pdfs/ifrs/get-ready-ifrs-15---real-estate-and-construction.pdf> , (Erişim Tarihi:02.11.2018)

# 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

**MUHASEBE VE DENETİME BAKIŞ** Dergisi, dört ayda bir yayınlanan hakemli bir dergidir.

Dergide yer alan yazılarda öne sürülen fikirler, yazarların kişisel görüşleridir.

Copyright ©

Dergide çıkan yazılar, diğer gerçek ve tüzel kişiler tarafından kısmen dahi olsa çoğaltılamaz ve yayınlanamaz. Yazıların başka yayın organlarınca yayınlanması ancak Yayın Kurulu'ndan alınacak yazılı izin ve kaynak gösterilmesi koşulu ile mümkündür.